

สถานประกอบการถาวรในบริบทกฎหมายไทย

โดย

นายสรรค์ ตันติจิตตานนท์

คู่มือฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร

นิติศาสตร์ดุษฎีบัณฑิต

คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ปีการศึกษา 2559

ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์



สถานประกอบการถาวรในบริบทกฎหมายไทย

โดย

นายสรรงค์ ตันติจิตตานนท์

คู่มือฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร

นิติศาสตร์ดุษฎีบัณฑิต

คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ปีการศึกษา 2559

ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

PERMANENT ESTABLISHMENTS IN THE CONTEXT OF THAI LAW

BY

MR. SANN TANTICHATTANON



A DISSERTATION SUBMITTED IN PARTIAL FULFILLMENT OF THE REQUIREMENTS

FOR THE DEGREE OF DOCTOR OF LAWS

FACULTY OF LAW

THAMMASAT UNIVERSITY

ACADEMIC YEAR 2016

COPYRIGHT OF THAMMASAT UNIVERSITY

มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

คณะนิติศาสตร์

วิทยานิพนธ์

ของ

นายสรศักดิ์ ตันติจิตตานนท์

เรื่อง

สถานประกอบการถาวรในบริบทกฎหมายไทย

ได้รับการตรวจสอบและอนุมัติ ให้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร

นิติศาสตรดุษฎีบัณฑิต

เมื่อ วันที่ 18 สิงหาคม พ.ศ. 2560

ประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์

(ศาสตราจารย์กิตติคุณ ดร. ประชุม โฉมฉาย)

กรรมการและอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์

(ศาสตราจารย์ ดร. สุเมธ ศิริคุณโชติ)

กรรมการและอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์

(ศาสตราจารย์ (พิเศษ) ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม)

กรรมการสอบวิทยานิพนธ์

(ศาสตราจารย์ ดร. ไพฑูริย์ เอกจริยกร)

กรรมการสอบวิทยานิพนธ์

(ดร. บัณฑิต อุชชิน)

คณบดี

(ศาสตราจารย์ ดร. อุดม รัฐอมฤต)

หัวข้อดัชนีนิพนธ์	สถานประกอบการถาวรในบริบทกฎหมายไทย
ชื่อผู้เขียน	สรรรค์ ตันติจิตตานนท์
ชื่อปริญญา	นิติศาสตรดุษฎีบัณฑิต
สาขาวิชา/คณะ/มหาวิทยาลัย	คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
อาจารย์ที่ปรึกษาดุษฎีนิพนธ์หลัก	ศาสตราจารย์ ดร.สุเมธ ศิริคุณโชติ
อาจารย์ที่ปรึกษาดุษฎีนิพนธ์ร่วม	ศาสตราจารย์พิเศษ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม
ปีการศึกษา	2559

บทคัดย่อ

สถานประกอบการถาวรเป็นเรื่องที่ใช้ในการชี้สิทธิในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากกำไรธุรกิจที่เกิดขึ้นระหว่างประเทศแหล่งเงินได้ และประเทศถิ่นที่อยู่ หากมีสถานประกอบการถาวรอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ จะกำหนดให้สิทธิกับประเทศแหล่งเงินได้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่ได้รับจากกำไรธุรกิจ แต่หากไม่มีสถานประกอบการถาวรอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ สิทธิในการจัดเก็บภาษีที่เกิดขึ้นจากกำไรธุรกิจนั้นจะกลับไปเป็นสิทธิของประเทศถิ่นที่อยู่ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ในข้อบทที่ 5 เรื่องสถานประกอบการถาวร ในวรรคแรกบัญญัติว่าสถานประกอบการถาวรหมายความว่าถึงสถานธุรกิจประจำ และมีบทบัญญัติที่กำหนดให้ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะอื่นอีก ได้แก่ โครงการก่อสร้าง การให้บริการ และตัวแทน ซึ่งเมื่อทำการศึกษาตามประวัติศาสตร์แล้วพบว่าสถานธุรกิจประจำนี้คือความหมายโดยดั้งเดิมของสถานประกอบการถาวรซึ่งสืบทอดนับตั้งแต่ได้เริ่มมีการใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ขึ้นเป็นฉบับแรกในโลก และต่อมาจึงได้มีการพัฒนาการอย่างต่อเนื่องจนกระทั่งเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะอื่นๆ ตามต้นแบบของ OECD และ UN ดังที่ยอมรับใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน แต่ทั้งนี้ การบังคับใช้ข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรในปัจจุบันยังคงมีปัญหาอันเกิดขึ้นเนื่องจากแนวคิดพื้นฐานของสถานประกอบการถาวรนั้นอิงอยู่กับสถานธุรกิจประจำซึ่งเมื่อเข้าสู่ยุคอินเทอร์เน็ต การดำเนินธุรกรรมระหว่างประเทศนั้นไม่จำเป็นต้องมีการจัดตั้งสถานธุรกิจประจำขึ้นในประเทศแหล่งเงินได้ก็สามารถดำเนินธุรกรรมและได้รับเงินได้จากกำไรธุรกิจเป็นจำนวนมากได้

สำหรับแนวความคิดในเรื่องสถานประกอบการถาวรภายใต้บริบทกฎหมายไทยนั้นพบในกฎหมายรัษฎากร กฎหมายลำดับรอง แนวคำวินิจฉัยข้อหาหรือของกรมสรรพากร และคำพิพากษาของศาลฎีกา แต่แนวความคิดในเรื่องสถานประกอบการถาวรในบริบทกฎหมายไทยนั้นไม่เป็นไปตาม

แนวความคิดในเรื่องสถานประกอบการถาวรตามต้นแบบของ OECD และ UN ซึ่งการจะทำการปรับปรุง หรือแก้ไขกฎหมายนั้นจะต้องมีความเข้าใจถึงรากฐานแนวความคิดเพื่อแก้ไขช่องว่างของกฎหมายได้อย่างถูกต้อง และรองรับถึงอนาคตด้วย ซึ่งสิ่งเหล่านี้จะเกิดขึ้นได้เมื่อเข้าใจถึงความเป็นมาของแนวความคิด และเจตนารมณ์ที่แท้จริงของบทบัญญัติ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้วิเคราะห์ถึงการจัดเก็บภาษีเงินได้จากสถานประกอบการถาวรภายใต้กฎหมายไทยซึ่งรวมถึงกรณีการจัดเก็บภาษีในกรณีวิสาหกิจต่างประเทศที่ไม่ได้เป็นคู่สัญญาในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ด้วย

คำสำคัญ: ภาษีเงินได้ อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ สถานประกอบการถาวร



Dissertation Title	PERMANENT ESTABLISHMENTS IN THE CONTEXT OF THAI LAW
Author	Mr. Sann Tantichattanont
Degree	Doctor of Laws
Department/Faculty/University	Faculty of Law Thammasat University
Dissertation Advisor	Professor Sumet Sirikunchoat, Ph.D
Dissertation Co-Advisor	Professor Chaityasit Trachutham
Year	2016

Abstract

As far as the double taxation agreement is concerned, the business profit of an enterprise is taxable in the source state only if there is a permanent establishment situated therein. Where, however, there is no permanent establishment, such profit may be taxed only in the residence state. According to Article 5, paragraph 1 of the said agreement, a “permanent establishment” is a fixed place of business, although such specific activities as construction and rendering of services, including agency, may also be deemed to point to the existence of a permanent establishment. Of course, historically, fixed places of business had represented permanent establishments. But since the first double taxation agreement came into being, diverse nuances of permanent establishments have been developed such that they have come to be accepted by the present-day OECD and UN models. Since the original connotation of fixed places of business has died hard, enforcement of the crucial Article 5 of the agreement is fraught with difficulties in the face particularly of the emergence of e-commerce.

As far as Thai law is concerned, its perception of a permanent establishment has been gleaned from the Revenue Code, secondary legislation, revenue rulings and judgements of the Supreme Court. Unfortunately, it has been found that such perception departs substantially from the conception of the universally-accepted OECD and UN models. This has adversely affected Thailand’s

actual collection of taxation from liable permanent establishments. Faced with this, this thesis has made recommendations for legal amendments to realign Thai law and fiscal practice, the OECD and UN models being used as guidelines.

Keywords: Income Tax, Double Taxation Agreement, Permanent Establishment



กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงได้ด้วยความรู้ความกรุณาอย่างยิ่งจากท่านศาสตราจารย์ ดร. สุเมธ ศิริคุณโชติ ที่กรุณารับเป็นที่อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ซึ่งท่านได้ช่วยอุทิศเวลาอันมีค่าในการช่วย ชัดเกล้าแนวทางการในการเขียนเนื้อหา ให้คำชี้แนะและแก้ไขข้อบกพร่องที่เกิดขึ้นตลอดระยะเวลาที่ทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณเป็นอย่างสูง

ผู้เขียนขอขอบพระคุณ ศาสตราจารย์พิเศษ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ที่กรุณารับเป็นที่ปรึกษาร่วม และให้ข้อคิดและข้อแนะนำต่างๆ ในวิทยานิพนธ์เล่มนี้จนกระทั่งสำเร็จลงด้วยดี ขอขอบพระคุณ ศาสตราจารย์กิตติคุณ ดร. ประชุม โฉมฉาย ที่กรุณารับเป็นประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ และให้คำแนะนำในการศึกษา รวมถึงชี้แนะถึงข้อบกพร่องต่างๆ เพื่อแก้ไขเล่มวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จนสำเร็จ ขอขอบพระคุณ ศาสตราจารย์ ดร. ไผทชิต เอกจริยกร ที่กรุณารับเป็นกรรมการสอบวิทยานิพนธ์และให้คำแนะนำอันมีประโยชน์ต่อการแก้ไขปรับปรุงวิทยานิพนธ์ให้มีความสมบูรณ์ยิ่งขึ้น ขอขอบพระคุณ ดร. บัณฑิต อุซชิน ที่กรุณารับเป็นกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ และให้ความรู้เกี่ยวกับเรื่องภาษาอากรในทางปฏิบัติและคำแนะนำอันมีประโยชน์หลายประการที่ทำให้วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีความละเอียด และครบถ้วนยิ่งขึ้น

นอกจากนี้ ผู้เขียนขอขอบพระคุณ ดร.พนิต ธีรภาพวงศ์ อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ในระดับชั้นปริญญาโทของผู้เขียนที่ได้ชี้แนะถึงมุมมองและความรู้ในเชิงลึกเรื่องกฎหมายภาษี ขอขอบพระคุณ ผศ.ดร. สุปรียา แก้วละเอียด ที่ให้คำแนะนำในตอนเริ่มเข้าเรียนชั้นปริญญาเอก ขอขอบคุณ อาจารย์ชินภัทร วิสุทธิแพทย์ นายเรืองฤทธิ์ เรืองเนตร นายรณกร อันทองสุข และนางสาวอารียา อนันต์วรวัธน์ ที่ให้คำแนะนำเกี่ยวกับกฎหมายภาษีในทางปฏิบัติ และความช่วยเหลือให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่างๆ ที่เกี่ยวกับวิทยานิพนธ์

ในการศึกษาระดับปริญญาเอก ผู้เขียนพบเจออุปสรรคเกี่ยวกับการค้นคว้าข้อมูลอย่างมาก ผู้เขียนขอขอบคุณ ท่านจิระวดี สนิทวงศ์ ณ อยุธยา ดร.ณัฐนันท์ จันทรประทีปฉาย นางสาวอรชมน พิเชฐวรกุล นายกิตติพงศ์ แนวมาลี นายพีรเดช คงเดชา นางสาวศรียุตา สกิตวัฒนาพร นางสุกัญญา สุวัฒนานันท์ ที่มีส่วนในการช่วยเหลือในการค้นคว้าข้อมูลอันเป็นประโยชน์ต่อการศึกษา ค้นคว้าในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ขอขอบคุณ นายชุตติ งามอรุณเลิศ ที่ช่วยตรวจทานเล่มวิทยานิพนธ์ และขอขอบคุณท่านสุวัฒน์ ไม้สูงดี และท่านปาริชาติ มั่นสกุล สำหรับแรงบันดาลใจในการเข้าศึกษาในระดับชั้นปริญญาเอก

สุดท้าย ผู้เขียนขอขอบคุณเพื่อนๆ ทุกคน ตั้งแต่ระดับประถม มัธยม ปริญญาตรี ปริญญาโท ที่คอยเป็นกำลังใจ และมีส่วนในการช่วยเหลือตามวาระโอกาสต่างๆ ตลอดระยะเวลาที่เขียนวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จนสำเร็จลุล่วงลงได้

หากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีประโยชน์ต่อการศึกษาในทางวิชาการ หรือจักเป็นประโยชน์ต่อการนำไปใช้ในเชิงปฏิบัติ ผู้เขียนขอบูชาพระคุณของครูบาอาจารย์ของผู้เขียนทุกท่าน แต่หากมีข้อผิดพลาดประการใด ผู้เขียนขอน้อมรับไว้เพียงผู้เดียว

นายสรרך ตันติจิตตานนท์



สารบัญ

หน้า

บทคัดย่อภาษาไทย	(1)
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ	(3)
กิตติกรรมประกาศ	(5)
สารบัญ	(7)
 บทที่ 1 บทนำ	 1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา	17
1.3 สมมุติฐาน	17
1.4 ขอบเขตการศึกษา	18
1.5 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษา	18
1.6 นิยามความหมาย	19
 บทที่ 2 หลักการพื้นฐานในการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ	 22
2.1 หลักการพื้นฐานทั่วไป	22
2.2 อนุสัญญาภาษีซ้อนและโครงสร้างพื้นฐานของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ	33
2.2.1 อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ	33
2.2.2 โครงสร้างพื้นฐานของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ	34
2.2.3 ความสัมพันธ์ของประมวลรัษฎากรกับการบังคับจัดเก็บภาษีเงินได้ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ	37
2.3 การตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ	39
2.3.1 มาตรการของศาลในประเทศต่างๆ ในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ	42
2.3.2 แนวทางในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ	48
2.4 บทบัญญัติเรื่องสถานประกอบการถาวรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ	53

บทที่ 3 สถานประกอบการถาวรในลักษณะสถานธุรกิจประจำ	58
3.1 ประวัติศาสตร์ของสถานประกอบการถาวร	58
3.2 หลักการในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะสถานธุรกิจประจำตามข้อบทที่ 5 วรรคแรก	73
3.2.1 วิเคราะห์ความหมายของคำสำคัญภายใต้บทบัญญัติตามวรรคแรกในข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวร	81
3.2.2 ภายใต้การควบคุม	95
3.2.3 การรวมพิเคราะห์	98
3.3 สถานประกอบการถาวรประเภทต่างๆ ตามที่กำหนดไว้ตามข้อบทที่ 5 วรรค 2	103
3.4 บทบัญญัติยกเว้นการเป็นสถานประกอบการถาวรตามข้อบทที่ 5 วรรค 4	107
3.5 กรณีบริษัทในประเทศแหล่งเงินได้อยู่ภายใต้ความควบคุมของบริษัทต่างประเทศตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 7	111
3.6 สรุป	112
บทที่ 4 สถานประกอบการถาวรในลักษณะการก่อสร้างและการให้บริการ	113
4.1 ประวัติศาสตร์ของสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างและการให้บริการ	113
4.2 หลักการในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างตามข้อบทที่ 5 วรรค 3 (ก)	116
4.2.1 วิเคราะห์ประเด็นเบื้องต้นเกี่ยวกับเรื่องโครงการก่อสร้าง	119
4.2.2 การรวมพิเคราะห์	126
4.3 หลักการในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการตามข้อบทที่ 5 วรรค 3 (ข)	133
4.3.1 วิเคราะห์ประเด็นเบื้องต้นเกี่ยวกับการให้บริการ	136
4.3.2 กรณีได้รับเงินได้จากการให้บริการมากกว่า 50 เปอร์เซ็นต์ของเงินได้ทั้งหมดจากวิสาหกิจ ตามแนวทางคำอธิบายต้นแบบของ OECD	143
4.4 สรุป	145

บทที่ 5 สถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทน	147
5.1 ประวัติศาสตร์ของสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทน	147
5.2 พื้นฐานของสัญญาลักษณะตัวแทน	166
5.3 หลักการในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทน ตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5	170
5.3.1 วิเคราะห์ความหมายของคำสำคัญภายใต้บทบัญญัติตาม วรรคที่ 5 ในข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทน	170
5.3.2 กิจกรรมต่างๆ ของตัวแทน	178
5.4 ข้อยกเว้นของสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนที่ กำหนดได้ตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 6	187
5.4.1 วิเคราะห์ความหมายของคำสำคัญภายใต้บทบัญญัติตาม วรรคที่ 6 ในเรื่องข้อยกเว้นของสถานประกอบการถาวรใน ลักษณะตัวแทน	189
5.4.2 ข้อสังเกตเรื่องความแตกต่างของระบบกฎหมายในข้อบทเรื่องสถาน ประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทน	194
5.5 การมีตัวการและสถานประกอบการถาวรในลักษณะสถานธุรกิจประจำ อยู่ในรัฐแหล่งเงินได้พร้อมกับสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทน	195
5.6 สรุป	196
บทที่ 6 แนวโน้มการบังคับใช้ข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรในยุคคลาสิกซ์ อิเล็กทรอนิกส์	198
6.1 มาตรการในเรื่องการกีดกร่อนฐานภาษี และการบังคับจัดเก็บภาษีในกรณีที่มี การปรับปรุงโครงสร้างธุรกิจกับแนวคิดเรื่องสถานประกอบการถาวร	198
6.1.1 การกีดกร่อนฐานภาษีกับสถานประกอบการถาวร	198
6.1.2 การปรับปรุงโครงสร้างธุรกิจกับสถานประกอบการถาวร	202
6.2 ธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ กับปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จาก สถานประกอบการถาวร	210

6.2.1 ภาษีเงินได้กับธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์	220
6.2.2 การบังคับใช้ข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรกับธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์	226
6.3 ข้อเสนอต่างๆ ในการจัดเก็บภาษีกับธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์กับสถานประกอบการถาวร	238
6.3.1 แนวคิดการจัดเก็บภาษีเงินได้โดยใช้สถานประกอบการถาวรแบบดั้งเดิม	241
6.3.2 ข้อเสนอต่างๆ เพื่อนำมาใช้จัดเก็บภาษีกับธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์	244
6.4 สรุป	252
บทที่ 7 ขอบเขตการบังคับใช้ข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ของประเทศไทย	253
7.1 ปัญหาการบังคับใช้ข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรประกอบกับบทบัญญัติกฎหมายภายใต้ประมวลรัษฎากรและกฎหมายลำดับรองในปัจจุบัน	257
7.1.1 สถานประกอบการถาวรกับรูปแบบของสัญญาในลักษณะต่างๆ	259
7.1.2 ปัญหาการตีความมาตรา 76 ทวิ และคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 2/2526	263
7.1.2.1 ปัญหาการตีความมาตรา 76 ทวิ	263
7.1.2.2 คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 2/2526	264
7.1.3 ปัญหาการหักภาษี ณ ที่จ่ายตาม ท.ป. 4/2528	268
7.2 ปัญหาการบังคับใช้ข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ในประเทศไทย	271
7.2.1 ปัญหาเกี่ยวกับสถานประกอบการถาวรในลักษณะสถานธุรกิจประจำ	271
7.2.1.1 ปัญหาเรื่องระยะเวลาของการเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะสถานธุรกิจประจำ	271
7.2.1.2 ปัญหาการตีความลักษณะคำว่า “ประจำ”	276
7.2.1.3 ปัญหาเรื่อง “ภายใต้การควบคุม” ของวิสาหกิจต่างประเทศ	277
7.2.1.4 ความแตกต่างระหว่างสถานธุรกิจประจำตามข้อบทที่ 5 กับเงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ตามข้อบทที่ 6	278

7.2.2 ปัญหาเกี่ยวกับสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างและการให้บริการ	281
7.2.2.1 ปัญหาการมีสถานประกอบการถาวรที่ซับซ้อนของบริษัทต่างประเทศหลายบริษัทในโครงการก่อสร้าง	281
7.2.2.2 การรวมพิเคราะห์	284
7.2.2.3 ปัญหาของสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการ	288
7.2.2.4 การนับระยะเวลาของสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้าง และการให้บริการ	290
7.2.3 ปัญหาเกี่ยวกับสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทน	295
7.3 ปัญหาเกี่ยวกับบทบัญญัติเรื่องสถานประกอบการถาวรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ประเทศไทยได้ตกลงทำไว้กับประเทศต่างๆ	309
7.3.1 บทบัญญัติเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะสถานธุรกิจประจำ	310
7.3.2 บทบัญญัติเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างและการให้บริการ	317
7.3.2.1 สถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้าง	317
7.3.2.2 สถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการ	324
7.3.3 บทบัญญัติเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทน	327
7.3.3.1 สถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทน	327
7.3.3.2 สถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนประกันภัย	330
7.3.3.3 ข้อยกเว้นของสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทน	331
7.3.4 บทบัญญัติยกเว้นการเป็นสถานประกอบการถาวรตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 4	334
7.4 ปัญหาการบังคับใช้ข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรกับการจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์	337
7.4.1 ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรจากการประกอบธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของบริษัทต่างประเทศ	345
7.4.1.1 ปัญหาการบังคับจัดเก็บภาษีเงินได้ภายใต้ประมวลรัษฎากรในปัจจุบัน	345
7.4.1.2 แนวทางบัญญัติกฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของบริษัทต่างประเทศ	348

7.4.2 แนวทางการใช้มาตรการภาษีเฉพาะเพื่อจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์	352
7.5 ปัญหาในเรื่องสถานประกอบการถาวรกับการปรับปรุงโครงสร้างทางธุรกิจ	355
7.6 สรุป	358
บทที่ 8 บทสรุปและข้อเสนอแนะ	365
8.1 สรุป	365
8.2 ข้อเสนอแนะ	368
บรรณานุกรม	379
ภาคผนวก	
ภาคผนวก ก Vienna Convention on the law of treaties 1969, Article 31, 33 พร้อมคำแปล	391
ภาคผนวก ข ร่างคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.	394
ภาคผนวก ค ร่างพระราชกฤษฎีกาฉบับที่..... พร้อมทั้งร่างประกาศอธิบดีกรมสรรพากร	396
ประวัติผู้เขียน	399

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ประเทศไทยมีการบังคับใช้ประมวลรัษฎากรนับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2482 ซึ่งปรากฏถึงการบังคับจัดเก็บภาษีจากบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศ (บริษัทฯ ต่างประเทศ) ในช่วงระยะเวลาแรกที่ไม่มีการตกลงทำอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กับประเทศอื่น การบังคับจัดเก็บภาษีจากบริษัทฯ ต่างประเทศจะเป็นการบังคับจัดเก็บภาษีโดยอาศัยอำนาจเฉพาะตามประมวลรัษฎากร ต่อมาในปี พ.ศ. 2506 ประเทศไทยได้มีการตกลงทำอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ เป็นฉบับแรกซึ่งนับได้ว่าเป็นจุดเริ่มต้นในการนำแนวความคิดในเรื่องการบรรเทาภาระภาษีซ้อนฯ ระหว่างประเทศตามรูปแบบที่ยอมรับใช้กันระหว่างประเทศที่พัฒนาแล้วมาร่วมใช้ในการจัดเก็บภาษีประกอบกับประมวลรัษฎากร ในกรณีที่เป็นการจัดเก็บภาษีจากบริษัทฯ ต่างประเทศที่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กับประเทศไทย การบังคับจัดเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากรจะต้องพิจารณาประกอบกับบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ส่วนในกรณีที่จัดเก็บภาษีจากบริษัทฯ ต่างประเทศที่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่ไม่ได้มีการตกลงทำอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กับประเทศไทยจะบังคับจัดเก็บภาษีโดยอาศัยอำนาจเฉพาะตามบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร

ในการจัดเก็บภาษีที่บริษัทฯ ต่างประเทศได้รับเงินได้จากกำไรธุรกิจจะต้องพิจารณาถึงสถานประกอบการถาวร แนวคิดเรื่องสถานประกอบการถาวรของประเทศไทยนั้นมีอยู่ในประมวลรัษฎากร และ กฎหมายลำดับรอง เช่น มาตรา 66 วรรคที่สอง, มาตรา 76 ทวิ หรือ คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 2/2526 ที่ใช้เป็นแนวทางในการพิจารณาถึงการจัดเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ หากนำมาเปรียบเทียบกับแนวคิดของสถานประกอบการถาวรตามแนวทางโครงสร้างต้นแบบ และคำอธิบายต้นแบบของ OECD และ UN อาจพบแนวความคิดบางประการที่ไม่สอดคล้องกัน ทั้งนี้การนำคำอธิบายต้นแบบของ OECD หรือของ UN มาใช้ในการศึกษาและอ้างอิงเพียงอย่างเดียวอาจไม่เพียงพอต่อการทำความเข้าใจถึงแนวความคิดและตีความ เพราะคำอธิบายต้นแบบนั้นเป็นคำอธิบายถึงบทบัญญัติเฉพาะในส่วนใจความสำคัญเท่านั้น ความหมายในถ้อยคำและการตีความบทบัญญัติประกอบกับปัญหาที่เกิดขึ้นในหลายกรณีก็ไม่ปรากฏในคำอธิบายต้นแบบ ดังนั้นหากต้องการศึกษาให้เกิดความเข้าใจถึงเรื่องสถานประกอบการถาวรอย่างลึกซึ้ง และครอบคลุม จึงควรจะต้องศึกษานับตั้งแต่ประวัติศาสตร์ความเป็นมา แนวคำวินิจฉัยของศาลในต่างประเทศ และแนวข้อหาหรือของกรมสรรพากรต่างประเทศประกอบด้วย

ประวัติศาสตร์เรื่องสถานประกอบการถาวรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ สามารถสืบย้อนกลับไปถึงช่วง ค.ศ. 1899 ซึ่งปรากฏในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างประเทศออสเตรีย-ฮังการีกับประเทศปรัสเซียที่กล่าวอ้างถึงการมีสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้ ในช่วงแรกของการนำอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ มาใช้บังคับนั้นปรากฏข้อบทในเรื่องสถานประกอบการถาวรเพียงวรรคเดียว และเป็นการกล่าวถึงสถานประกอบการถาวรโดยมีการยกตัวอย่างถึงความหมายที่คนทั่วไปพอจะเข้าใจได้ บทบัญญัติที่บังคับใช้กันในช่วงยุคสมัยดังกล่าวนั้นเป็นยุคสมัยที่การคมนาคมไม่มีความสะดวกซึ่งทำให้การติดต่อค้าขายและการขนส่งระหว่างประเทศต่างๆ เป็นไปโดยยากลำบาก ในยุคแรกนั้นไม่มีการจำแนกสถานประกอบการถาวรออกเป็นหลายลักษณะที่แตกต่างกันตามวรรคต่างๆ และยังไม่มีการกำหนดถึงหลักเกณฑ์ รายละเอียดดังเช่นในปัจจุบัน

แนวความคิดในเรื่องสถานประกอบการถาวรมีความเคลื่อนไหวและพัฒนาการอยู่ตลอดเวลาจนกระทั่งกลายเป็นโครงสร้างต้นแบบของ OECD และ UN ที่ยอมรับใช้เป็นแม่แบบในการเจรจาตกลงอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างประเทศต่างๆ ในปัจจุบัน จากบทบัญญัติเรื่องสถานประกอบการถาวรในยุคแรกที่มีเพียงลักษณะเดียว ในเวลาต่อมาได้มีการบัญญัติเพิ่มเติมถึงลักษณะอื่นๆ ที่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวร (deemed PE) ขึ้น ได้แก่ สถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างและการให้บริการ และ สถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทน โดยในความหมายของสถานธุรกิจประจำตามความในวรรคแรกได้มีการพัฒนามาโดยตลอดทั้งโดยการแก้ไขเปลี่ยนแปลงถ้อยคำในบทบัญญัติ และในคำอธิบายความหมาย สำหรับบทบัญญัติเรื่องสถานประกอบการถาวรที่หมายความว่าถึงสถานธุรกิจประจำตามความในวรรคแรกนี้ปรากฏถึงการนำมาใช้ตั้งแต่ยุคองค์การสันนิบาตชาติ และเปลี่ยนแปลง แก้ไข เพิ่มเติมกลายเป็นต้นแบบของ OEEC ในช่วงปี ค.ศ. 1963 และต่อมาได้แก้ไขเปลี่ยนแปลงเล็กน้อยอีกครั้งในต้นแบบของ OECD ในปี ค.ศ. 1977 และภายหลังจากปี ค.ศ. 1977 ก็ไม่ได้มีการแก้ไขในส่วนเนื้อหาถ้อยคำตามบทบัญญัตินี้อีกแต่จะเป็นการแก้ไขเพิ่มเติมในคำอธิบายต้นแบบของ OECD ซึ่งการแก้ไขเปลี่ยนแปลงเพิ่มเติมในคำอธิบายต้นแบบของ OECD นี้จะพบว่ามีแก้ไขเปลี่ยนแปลงอยู่เสมอเพื่อให้สอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจในแต่ละช่วง โดยความหมายของสถานธุรกิจประจำในช่วงปี ค.ศ. 2000 นั้นยังได้มีการกล่าวถึงเซิร์ฟเวอร์ว่าอาจถือเป็นสถานธุรกิจประจำด้วย ส่วนบทบัญญัติในข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะอื่นๆ ต่างก็มีวิวัฒนาการอันเกิดมาจากการที่ผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่สรรพากรได้โต้แย้งกันถึงประเด็นการมีสถานประกอบการถาวรลักษณะต่างๆ นั้นในประเทศแหล่งเงินได้ และมีการสร้างหลักเกณฑ์ รายละเอียดเพิ่มเติมให้มีความแน่นอนชัดเจน และรัดกุมเพิ่มขึ้น โดยมีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงในบทบัญญัติ และในคำอธิบายต้นแบบตามช่วงระยะเวลา เช่นกัน

แม้ข้อบทในเรื่องสถานประกอบการถาวรจะมีการเปลี่ยนแปลงมาตลอดระยะเวลา มากกว่าร้อยปี แต่ประเด็นเรื่องสถานประกอบการถาวรปัจจุบันยังพบเห็นการเผชิญปัญหาอย่างหนัก

หนึ่งสาเหตุหนึ่งมาจากการทำธุรกรรมข้ามชาติสามารถทำได้โดยสะดวกมากยิ่งขึ้น และบริษัทข้ามชาติมีการวางแผนภาษีในลักษณะที่ก้าวร้าวเข้มข้นยิ่งขึ้นเพื่อไม่ให้มีสถานประกอบการถาวรขึ้นในประเทศแหล่งเงินได้ เช่น การดำเนินการประกอบธุรกิจโดยไม่ให้มีสถานธุรกิจประจำเกิดขึ้นซึ่งพบเห็นได้จากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ หรือการปรับปรุงโครงสร้างทางธุรกิจที่ทำให้ตัวแทนที่อยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ไม่ถือเป็นตัวแทนที่ไม่อิสระซึ่งมีผลทำให้ไม่เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นสำหรับแนวทางการแก้ไขปัญหาของฝ่ายเจ้าหน้าที่สรรพากรมักจะพบเห็นการตีความบทบัญญัติที่ใช้อยู่ในลักษณะขยายความ ซึ่งในข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรนี้ไม่ได้มีการบัญญัติถึงความหมายของคำหลายคำที่บังคับใช้ แต่ทั้งนี้ ในการตีความกฎหมายเป็นเรื่องที่ต้องใช้ความละเอียดอย่างมาก เพราะจะต้องพิเคราะห์กฎหมายหลายฉบับประกอบกัน ทั้งกฎหมายภายใน และอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ อันรวมไปถึงการพิจารณาบทบัญญัติตามโครงสร้างของต้นแบบ และคำอธิบายต้นแบบของ OECD และ UN ที่นานาประเทศใช้เป็นแนวทางหลักในการเข้าเจรจาตกลงทำอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

วิทยานิพนธ์ที่ได้เคยมีการเขียนถึงเรื่องสถานประกอบการถาวรไว้จากที่สืบค้นจนกระทั่งปัจจุบันมีอยู่ด้วยกันสามเล่ม โดยในแต่ละเล่มมีประเด็นในการศึกษาและมีข้อเสนอ ดังนี้

ก.) วิทยานิพนธ์เรื่อง “หลักเกณฑ์กำหนดการมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยตามอนุสัญญาและความตกลงว่าด้วยภาษีซ้อน”¹ ในวิทยานิพนธ์เล่มดังกล่าวได้แบ่งเนื้อหาออกตามลักษณะของสถานประกอบการถาวรโดยใช้คำว่า “ลักษณะทางทรัพย์สิน” “ลักษณะความสัมพันธ์ทางธุรกิจ”² และ “ลักษณะกิจกรรมทางธุรกิจ” โดยได้ให้การอธิบายถึงรูปแบบของแต่ละลักษณะและมีการเปรียบเทียบระหว่างอนุสัญญานับต่างๆ

ในส่วนบทสรุปวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ได้ให้ข้อสังเกตและข้อเสนอแนะที่สำคัญไว้³ คือ

¹ ณรงค์ วิทย์ไพศาล, “หลักเกณฑ์กำหนดการมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยตามอนุสัญญาและความตกลงว่าด้วยภาษีซ้อน,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2527).

² ตามวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ได้จำแนกถึงลักษณะความสัมพันธ์ในทางธุรกิจโดยกล่าวถึงในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทน และความสัมพันธ์ในรูปแบบอื่นด้วย อันได้แก่ ความสัมพันธ์ทางธุรกิจในรูปบริษัทย่อย และความสัมพันธ์ทางธุรกิจในรูปหุ้นส่วน แต่โดยใจความสำคัญของความสัมพันธ์ในทางธุรกิจในที่นี้หมายความว่าถึงสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนนั่นเอง

³ อ้างแล้ว, เชิงอรรถที่ 1, หน้า 176 – 178.

1. สถานประกอบการถาวรในประเทศไทยมีลักษณะการดำรงอยู่ เป็นไปตามหลักกฎหมายที่ยอมรับในทางกฎหมายระหว่างประเทศ กล่าวคือ เป็นแนวคิดทางกฎหมายที่กำหนดขอบเขตที่รัฐ ที่เป็นแหล่งก่อเกิดเงินได้ใช้ในการจัดเก็บภาษี
2. คู่สัญญาที่ทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยในจำนวน 17 ประเทศ มี 4 ประเทศที่มีระดับ การพัฒนาทางเศรษฐกิจใกล้เคียงกับประเทศไทย นอกจากนั้นเป็นประเทศที่มีระดับทางเศรษฐกิจที่สูงกว่าประเทศไทย (ในช่วงปี พ.ศ. 2527) แต่ทว่าตามบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ไทยทำกับต่างประเทศ ส่วนใหญ่เดินตามแนวทางของ OECD ซึ่งเป็นรูปแบบที่เหมาะสมที่ใช้สำหรับประเทศที่มีระดับการพัฒนาทางเศรษฐกิจที่ใกล้เคียงกัน ทำให้ประเทศไทยเสียเปรียบประเทศคู่สัญญา
3. การตีความสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย ส่วนใหญ่เป็นคำตอบข้อหาหรือกรมสรรพากร ซึ่งเป็นการตีความที่อยู่ในทัศนะของฝ่ายบริหาร ซึ่งอาจมีปัญหาตามมาเรื่องความถูกต้อง และการยอมรับนับถือ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ เป็นวิทยานิพนธ์ที่ตีพิมพ์ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2527 ซึ่งในช่วงเวลาที่เขียนวิทยานิพนธ์เล่มดังกล่าวนี้ประเทศไทยได้ตกลงทำอนุสัญญากับประเทศอื่นเพียง 17 ประเทศ และคำอธิบายของ OECD ที่อ้างถึงนั้นเป็นของปี พ.ศ. 2520 (ค.ศ. 1977) ซึ่งยังไม่ได้มีการปรับปรุงแก้ไข โดยวิทยานิพนธ์เล่มนี้ได้มีอ้างอิงเนื้อหาสำคัญจากงานเขียนชิ้นหนึ่งของ Robert L. Williams ในบทความเรื่อง “Permanent Establishment in the United States”⁴ โดยในบทความดังกล่าวนี้ได้มีการจำแนกลักษณะสถานประกอบการถาวรเป็น Asset PE, Activities PE, Agency PE ทั้งนี้ ในเนื้อหาบทความดังกล่าวได้มีการกล่าวว่าการจำแนกชื่อตามนิยามดังกล่าวอาจมีความคลุมเครือบางประการ เช่น กรณีของที่ตั้งอาคาร ที่อยู่ภายใต้ข้อบทที่ 5 วรรคที่ 3 นั้นก็มีลักษณะที่เป็น “สินทรัพย์” อยู่เช่นกัน⁵

งานวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ถือเป็นผลงานชิ้นแรกๆ ในประเทศไทยที่ทำการศึกษาในเรื่องเกี่ยวกับสถานประกอบการถาวร และเห็นว่าได้มีการนำนิยามของสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน กิจกรรม และตัวแทน มาใช้เรื่อยมาจนกระทั่งปัจจุบัน หากคำนึงถึงบริบทการเปลี่ยนแปลง

⁴ Robert. L. Williams, “Permanent Establishment in the United States”, Tax Law. Vol. 29. No. 2. (1975-1976)

⁵ ทั้งนี้งานเขียนที่ปรากฏในภายหลังของ Robert L. Williams ได้มีการเปลี่ยนนิยามใหม่เป็น POB(place of business) PE, CAS(Construction Assembly Site) PE และ Agency PE; โปรดดู Robert L Williams, Fundamentals of Permanent Establishments. (Hague : Kluwer Law International, 2014).

ที่เกิดขึ้นนับตั้งแต่ที่ได้มีการตีพิมพ์วิทยานิพนธ์จนกระทั่งปัจจุบัน จะเห็นว่ามีข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างเจ้าหน้าที่สรรพากรกับผู้เสียภาษีทั้งของต่างประเทศ และในประเทศไทย และการแก้ไขเปลี่ยนแปลงในต้นแบบ และคำอธิบายของ OECD และ UN ที่ได้มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลง และพัฒนาเกิดขึ้นอย่างมาก

ข.) วิทยานิพนธ์เรื่อง “ปัญหาความไม่ชัดเจนเกี่ยวกับความหมายของการมีสถานประกอบการถาวรตามนัยของอนุสัญญาภาษีซ้อนและภาระภาษี”⁶ วิทยานิพนธ์เล่มนี้กล่าวถึงกล่าวถึงปัญหาในเรื่องความไม่ชัดเจนในข้อกฎหมายเกี่ยวกับสถานประกอบการถาวรโดยเสนอถึงประเด็นปัญหาและแนวทางในการแก้ไขแยกเป็นประเด็นดังนี้

1. สถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน ได้กล่าวถึงประเด็นปัญหาและข้อเสนอแนะในเรื่อง

1.1 ความไม่ชัดเจนเกี่ยวกับความมีอยู่ของสถานประกอบการถาวร กรณีผู้ว่าจ้างเป็นฝ่ายจัดหาสถานประกอบการถาวรให้บริษัทต่างประเทศผู้รับจ้าง ในเรื่องนี้ผู้เขียนวิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีความเห็นถึงการให้การตีความของกรมสรรพากรว่าควรตีความตามแนวทางคำอธิบายของ OECD แต่ในเนื้อหานั้นเห็นว่ายังอาจมีความเข้าใจที่คลาดเคลื่อนเกี่ยวกับการทดสอบระยะเวลาในกรณีของสถานธุรกิจประจำ เพราะการมีสถานธุรกิจประจำนั้นจะต้องพิจารณาถึงเรื่องระยะเวลาการดำรงอยู่ของสถานธุรกิจประจำในประเทศแหล่งเงินได้ด้วย

1.2 ความไม่ชัดเจนเกี่ยวกับความมีอยู่ของสถานประกอบการถาวร กรณีที่บริษัทต่างประเทศเข้ามาถือหุ้นในบริษัทซึ่งจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ในเรื่องนี้ผู้เขียนวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ได้เสนอแนะถึงการตีความที่ควรให้สอดคล้องกับบรรทัดท้ายของข้อ 5

2. สถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมได้กล่าวถึงปัญหาความไม่ชัดเจนในการปรับใช้หลักเกณฑ์ของสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมกับโครงการก่อสร้างประกอบ ติดตั้ง และการให้บริการปรึกษา ในเรื่องนี้ผู้เขียนวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ได้

⁶ ประภาศรี ศรีสุขะ, “ปัญหาความไม่ชัดเจนเกี่ยวกับความหมายของการมีสถานประกอบการถาวรตามนัยของอนุสัญญาภาษีซ้อนและภาระภาษี,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551).

เสนอแนะถึงการทำคู่มือ หรือหนังสือเวียนเกี่ยวกับจุดแบ่งที่ชัดเจนของธุรกรรม โครงการก่อสร้าง ประกอบ ติดตั้ง ธุรกรรมการให้คำปรึกษา ฯลฯ

3. สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน ในเรื่องนี้มีปัญหาสำคัญในเรื่องการนำหลักเกณฑ์การมีสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไปใช้ทดสอบกับกิจกรรมการให้บริการหรือจ้างทำของ โดย ในเรื่องนี้ผู้เชี่ยวชาญนิพนธ์ฉบับนี้มีความเห็นว่าไม่ควรนำสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนมาปรับใช้กับธุรกรรมการให้บริการรับจ้างทำของ เนื่องจากจะทำให้เกิดผลขัดแย้งกับกฎหมายภายใน (มาตรา 76 ทวิ)

4. ปัญหาในทางปฏิบัติเกี่ยวกับการบังคับจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนหรือประเภทกิจกรรม หากสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่นอกประเทศ ในเรื่องนี้ผู้เชี่ยวชาญนิพนธ์ฉบับนี้มีความเสนอแนะถึงเรื่องบทบัญญัติเกี่ยวกับการหักภาษี ณ ที่จ่าย

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ทำการวิเคราะห์ถึงปัญหาในเรื่องสถานประกอบการถาวรโดยจำแนกเป็นปัญหาของสถานประกอบการถาวรในแต่ละประเภทซึ่งเป็นเพียงประเด็นย่อยที่เกิดข้อโต้แย้งขึ้น ซึ่งในบางประเด็นนั้นเห็นว่ายังอาจมีความเข้าใจที่คลาดเคลื่อนอยู่ เนื่องจากไม่ได้ทำการศึกษาถึงรากฐานแนวคิดดั้งเดิมในเรื่องสถานประกอบการถาวร และการบังคับใช้ข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวร ในวรรคต่างๆ ร่วมกันอย่างเป็นระบบ นอกจากนี้ วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ไม่ได้มีการวิเคราะห์ถึงปัญหาที่เกิดขึ้นจากการบังคับใช้กฎหมายภายในของประเทศไทยประกอบกับการตีความและบังคับใช้ข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวร

ค.) วิทยานิพนธ์เรื่อง “การนำหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวร (The attribution of profits to permanent establishments) ตาม OECD model มาใช้ในประเทศไทย”⁷ วิทยานิพนธ์เล่มนี้กล่าวถึงประเด็นสำคัญคือการนำหลัก Attribution ตามต้นแบบของ OECD มาใช้ซึ่งหลักดังกล่าวนั้นมาจากรายงานของ OECD ในปี 2008 (Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, 2008) ในเนื้อหาวิทยานิพนธ์ฉบับนี้มุ่งวิเคราะห์เฉพาะในส่วนข้อพิจารณาทั่วไปตามรายงานของ OECD ฉบับดังกล่าว โดยหลักสำคัญ

⁷ รัฐพล ปันทองพันธุ์, “การนำหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวร (The attribution of profits to permanent establishments) ตาม OECD model มาใช้ในประเทศไทย,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2554).

ประการหนึ่งที่กล่าวถึงคือ FAR หรือการวิเคราะห์ผลตอบแทนที่สถานประกอบการถาวรพึงได้รับโดยอ้างอิงจากหน้าที่งานที่ทำ (Function performed) ทรัพย์สินที่ใช้ (Assets used) และความเสี่ยงที่คาด (Risk assumed) ซึ่งเป็นเรื่องของการ Attribution ของเงินได้ที่เกิดขึ้นให้กับสถานประกอบการถาวรในรัฐแหล่งเงินได้

เห็นได้ว่าวิทยานิพนธ์ฉบับนี้มุ่งกล่าวถึงในหลัก Attribution ที่ OECD ได้ยอมรับมาใช้ในการแบ่งปันผลกำไรอันอยู่ภายใต้ข้อบทที่ 7 เรื่องกำไรจากธุรกิจ และเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการวิเคราะห์ถึงเงินได้ ค่าใช้จ่ายในประเด็นต่างๆ ซึ่งเป็นประเด็นคนละประเด็นกับในเรื่องความหมายและการตีความในข้อบทที่ 5 เรื่องสถานประกอบการถาวร

แนวคิดในเรื่องการจัดเก็บภาษีเงินได้จากสถานประกอบการถาวรนั้น เมื่อได้ศึกษาถึงประวัติศาสตร์ความเป็นมา และแนวทางในการบังคับใช้ตีความแล้วจะพบว่าแนวคิดในเรื่องสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยมีความไม่สอดคล้องกับแนวทางของสากลอันเป็นที่ยอมรับกันอยู่มาก สาเหตุหนึ่งอาจสืบเนื่องมาจากการให้นิยามของสถานประกอบการถาวรโดยอิงกับคำว่า “ทรัพย์สิน” “กิจกรรม” และ “ตัวแทนไม่อิสระ” ซึ่งเมื่อได้ค้นคว้าถึงรากฐานความคิด ความเป็นมาของสถานประกอบการถาวรแล้วพบว่าสถานประกอบการถาวรไม่ได้อิงอยู่กับความหมายของทรัพย์สิน หรือ กิจกรรมแต่อย่างใด ส่วนความหมายของตัวแทนไม่อิสระที่ประเทศไทยถือปฏิบัตินั้นก็มีความแตกต่างกับความหมายดั้งเดิมของคำว่า “dependent agent” อยู่มาก เพราะในความหมายที่แท้ที่จริงแล้ว “ตัวแทนไม่อิสระ” จะต้องคำนึงถึงการสั่งการ ควบคุมของตัวการที่มีต่อตัวแทนมากกว่า โดยไม่ได้คำนึงถึงในเรื่องสัดส่วนค่าตอบแทนที่ตัวแทนได้รับจากตัวการแต่อย่างใด ดังนั้น สำหรับแนวคิดในเรื่องสถานประกอบการถาวรภายใต้บริบทกฎหมายไทยนี้ผู้เขียนจึงเห็นว่าควรต้องทำการศึกษาเพื่อให้เข้าใจถึงรากฐานความคิด เพื่อนำมาเปรียบเทียบและบังคับใช้ประกอบกับกฎหมายภายในของประเทศไทยให้มีความสอดคล้องกัน ซึ่งผลจากการศึกษานี้อาจทำให้เกิดการแก้ไขบทบัญญัติกฎหมายที่เกี่ยวข้องในบางประการ

ตำราที่ถือว่าเป็นหลักหมุดสำคัญในเรื่องสถานประกอบการถาวรในวงการภาษีระหว่างประเทศ คือ ตำราเรื่อง “Permanent Establishment : Erosion of a Tax Treaty Principle”⁸ ที่ตีพิมพ์ในปี พ.ศ. 2534 (ค.ศ. 1991) หนังสือเล่มนี้มีอิทธิพลต่อแนวคิดทางวิชาการในเรื่องสถานประกอบการอย่างมากถึงขนาด OECD ต้องมีการแก้ไขแนวคิดตามคำอธิบายต้นแบบในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนในปี พ.ศ. 2540 (ค.ศ. 1997) ตามที่ได้วิจารณ์ไว้ในตำรา โดยในตำราเล่มนี้ได้มีการจำแนกลักษณะของสถานประกอบการถาวรไว้ 3 ลักษณะคือ

⁸ Arvid. A Skaar, Permanent Establishment : Erosion of a Tax Treaty Principle, (Deventer : Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991).

1. Basic Rule PE ใช้นิยามถึงลักษณะของสถานประกอบการถาวรตามข้อบทที่ 5 วรรคแรก
2. Construction PE ใช้นิยามถึงลักษณะของสถานประกอบการถาวรตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 3
3. Agency PE ใช้นิยามถึงลักษณะของสถานประกอบการถาวรตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5

ตามนิยามดังกล่าวนี้ได้กลายเป็นที่ยอมรับ และใช้กันโดยแพร่หลายมาตลอดจนกระทั่งปัจจุบัน ทั้งนี้ ยังมีสถานประกอบการถาวรที่เกิดขึ้นภายหลังอีกลักษณะหนึ่งคือสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการ (Service PE) ซึ่ง OECD ได้เพิกมมายอมรับถึงสถานประกอบการถาวรในลักษณะนี้ในปี พ.ศ. 2551 (ค.ศ. 2008)

ดังนั้น เพื่อเป็นการให้คำอธิบายที่ตรงกับความเป็นมาและแนวความคิดดั้งเดิมของสถานประกอบการถาวร ในอนุสัญญาฉบับนี้ผู้เขียนจะขอใช้คำว่า

1. “สถานประกอบการถาวรในลักษณะสถานธุรกิจประจำ” เพื่อใช้นิยามถึงสถานประกอบการถาวรตามข้อบทที่ 5 วรรคแรก
2. “สถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้าง และการให้บริการ” เพื่อใช้นิยามถึงสถานประกอบการถาวรตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 3
3. “สถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทน” เพื่อใช้นิยามถึงสถานประกอบการถาวรตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5

ตามกฎหมายภายในของประเทศไทย คำว่า “สถานประกอบการถาวร” ไม่มีการให้นิยามความหมายไว้ภายใต้ประมวลรัษฎากร หรือกฎหมายลำดับรอง แต่มีแนวความคิดในเรื่องการจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยอยู่ อนุสัญญาฉบับนี้มุ่งศึกษาในเรื่องสถานประกอบการถาวรภายใต้แนวความคิด และการบังคับใช้ในประเทศไทย โดยความหมายของสถานประกอบการถาวรในที่นี้จะศึกษาถึงแนวความคิดเรื่องสถานประกอบการถาวรตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ และจะทบทวนถึงในกรณีการบังคับจัดเก็บภาษีจากบริษัทต่างประเทศที่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กับประเทศไทย และใช้อำนาจการจัดเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากร และกฎหมายลำดับรองด้วย ดังนั้น ความหมายของสถานประกอบการถาวรในบริบทกฎหมายไทยภายใน อนุสัญญาฉบับนี้จึงอาจมีขอบเขตที่แตกต่างจากเนื้อหาใจความเฉพาะตามที่บัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

เมื่อพิจารณาถึงเรื่องสถานประกอบการถาวรตามกฎหมายภายในของประเทศไทยแล้ว จะเห็นว่า นอกจากการบังคับใช้ในเรื่องสถานประกอบการถาวรประกอบกับบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรและกฎหมายลำดับรองแล้วจะพบแนวความคิดเรื่องสถานประกอบการถาวรปรากฏในการ

ตีความ และการบังคับใช้ตามหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร และคำพิพากษาของศาล ซึ่งเมื่อพิจารณาถึงแนวทางตามหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรไทยเกี่ยวกับเรื่องสถานประกอบการถาวร หากนำมาถือเป็นแนวปฏิบัตินั้นเห็นว่ายังคงพบปัญหาเพราะหนังสือตอบข้อหารือบางฉบับ เพียงแต่ตอบปัญหาของผู้เสียภาษีนั่นว่าเสียภาษี หรือไม่เสียภาษีอันเนื่องจากการมีสถานประกอบการถาวรตามข้อเท็จจริงแต่ละกรณี อีกทั้งตามหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเองนั้นบางฉบับก็ขัดแย้งกันด้วย เมื่อผู้เสียภาษี และเจ้าหน้าที่สรรพากรเกิดข้อโต้แย้งกันและนำคดีขึ้นสู่ศาล ซึ่งการสู้คดีในชั้นศาลทางฝ่ายผู้เสียภาษีย่อมต้องโต้แย้งกับฝ่ายเจ้าหน้าที่สรรพากรในลักษณะเพื่อให้ตนรับภาระภาษีจำนวนน้อยที่สุด ในขณะที่ฝ่ายเจ้าหน้าที่สรรพากรยอมให้การต่อสู้ในลักษณะป้องกันฐานภาษี ซึ่งภาระสุดท้ายนั้นย่อมตกอยู่กับศาลที่จะต้องเป็นผู้ให้คำตัดสินวินิจฉัยที่ประกอบด้วยเหตุผลอันเป็นที่ยอมรับได้ทั้งสองฝ่าย และจะถือเป็นแนวบรรทัดฐานอันนำไปใช้อ้างอิงในคดีอื่นต่อไป

สำหรับการให้คำอธิบายถึงบทบัญญัติในเรื่องสถานประกอบการถาวรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นโดยทั่วไปนั้นทุกประเทศจะยึดถือตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD และ UN เป็นแนวทางสำคัญ ซึ่งตามคำอธิบายต้นแบบของ UN ในเรื่องนี้โดยส่วนใหญ่จะให้คำอธิบายโดยอ้างอิงตามแนวทางคำอธิบายต้นแบบของ OECD แต่คำอธิบายในบางส่วนโดยเฉพาะในส่วนเนื้อหาที่ตามต้นแบบของ UN มีความแตกต่างกับของ OECD นั้นในคำอธิบายต้นแบบของ UN จะมีการให้คำอธิบายไว้โดยเฉพาะ ทั้งนี้ อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ของประเทศที่เป็นสมาชิกของ OECD พบว่าได้มีการเจรจาตกลงโดยเดินตามโครงสร้างต้นแบบของ UN อยู่บ้าง อีกทั้งประเทศที่เป็นสมาชิกของ OECD ก็ยังมีการตั้งข้อสงวนในการตีความ บังคับใช้ข้อบทที่แตกต่างจากคำอธิบายต้นแบบในบางเรื่อง แต่ในการให้คำอธิบายถึงความหมายและการตีความนั้นต่างอ้างอิงถึงคำอธิบายต้นแบบ OECD เป็นเกณฑ์สำคัญ

ตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD และของ UN ในข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวร หากทำการศึกษาย่างละเอียดและนำมาเปรียบเทียบกับแนวทางในการบังคับใช้กฎหมายและการตีความในเรื่องสถานประกอบการถาวรของประเทศไทยจะพบว่า แนวปฏิบัติในการตีความและบังคับใช้ในเรื่องสถานประกอบการถาวรของประเทศไทยไม่ได้เป็นไปตามแนวทางคำอธิบายต้นแบบของ OECD และ UN อยู่หลายประการ ในบางเรื่องไม่มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงไปตามคำอธิบายที่มีการปรับปรุงในภายหลัง ยกตัวอย่างเช่น ตามบทบัญญัติในวรรคแรกจะมีการใช้ถ้อยคำว่า “การจัดการ” (carry on) ซึ่งการจะเกิดเป็นสถานธุรกิจประจำขึ้นในช่วงก่อนนั้นได้ถือยอมรับกันว่าจะต้องมีคนเข้ามาทำการจัดการอยู่ในสถานธุรกิจประจำด้วย แต่ต่อมาได้มีการเปลี่ยนแปลงเป็นการยอมรับว่าถึงแม้จะไม่มีคนเข้าร่วมในการจัดการก็ถือว่าไม่ขาดองค์ประกอบของการเป็นสถานธุรกิจประจำ เป็นต้น ซึ่งประเด็นสำคัญที่ผู้เขียนเห็นว่า การบังคับใช้ข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรประกอบกับกฎหมาย

ภายในของประเทศไทยมีปัญหาเกิดขึ้นเนื่องจากในหลายประเด็นนั้นไม่มีความชัดเจน และในบางประเด็นก็มีการบังคับใช้และตีความที่แตกต่างไปจากคำอธิบายต้นแบบของ OECD และ UN กล่าวคือ

1. ในเรื่องกำหนดถึงระยะเวลาการดำรงอยู่ของสถานธุรกิจประจำที่ถือว่าทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรนั้น แม้ในเรื่องนี้ตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD และ UN จะไม่ได้กำหนดถึงระยะเวลาไว้ แต่ได้กล่าวถึงการที่ประเทศคู่สัญญาในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ จะต้องกำหนดระยะเวลาของสถานธุรกิจประจำที่จะทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นซึ่งในเรื่องนี้ควรจะต้องมีการกำหนดอย่างชัดเจนเพื่อให้เกิดการจัดเก็บภาษีที่เป็นธรรม แต่ตามแนวปฏิบัติตามหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรไทยยังไม่ได้มีการวางแนวปฏิบัติไว้อย่างชัดเจนในเรื่องนี้

2. สถานประกอบการถาวรในลักษณะสถานธุรกิจประจำนั้น คุณลักษณะสำคัญประการหนึ่งคือการมีลักษณะ “ประจำ” ในเรื่องนี้พบว่าในช่วงระยะเวลาก่อนหน้านั้นได้อ้างอิงถึงการที่สถานประกอบการถาวรจะต้องมีลักษณะประจำอันสามารถบ่งชี้ได้ในทางภูมิศาสตร์ แม้ภายหลังจะเริ่มมีการนำแนวความคิดที่ยอมรับถึงการที่สถานธุรกิจประจำอาจเกิดขึ้นจากสถานธุรกิจหลายแห่งโดยนำมาพิจารณาเข้าร่วมกันได้ แต่ในเรื่องนี้ตามแนวปฏิบัติของประเทศไทยยังไม่พบถึงแนวทางในการให้คำวินิจฉัยในเรื่องนี้

3. สถานธุรกิจประจำที่อยู่ในประเทศแหล่งเงินได้นั้นจะต้องอยู่ภายใต้การควบคุม (at the disposal) ของวิสาหกิจต่างประเทศอื่นจะทำให้สถานธุรกิจประจำนั้นถือเป็นสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศ แม้ในเรื่องนี้จะยังไม่ได้มีการวางหลักเกณฑ์ไว้อย่างชัดเจนถึงเส้นแบ่งว่าในกรณีใดจะถือว่าอยู่ภายใต้การควบคุม หรือกรณีใดยังไม่ถือว่าอยู่ภายใต้การควบคุมของวิสาหกิจต่างประเทศตามคำอธิบายของ OECD แต่เมื่อมีข้อพิพาทเกิดขึ้นจะพบถึงการนำตัวอย่างตามคำอธิบายต้นแบบที่ถูกนำมาใช้เพื่อเปรียบเทียบกับข้อเท็จจริงต่างๆ ที่เกิดขึ้น ซึ่งในเรื่องประเด็นการอยู่ภายใต้การควบคุมของวิสาหกิจต่างประเทศนี้ไม่ปรากฏในการให้คำวินิจฉัยในหนังสือตอบข้อหารือ หรือคำพิพากษาของศาล ทั้งนี้ ตามแนวปฏิบัติของประเทศไทยพบถึงแนวทางในการยอมรับว่าสถานธุรกิจประจำแห่งหนึ่งจะเป็นสถานประกอบการถาวรสำหรับวิสาหกิจต่างประเทศได้เพียงแห่งเดียว

4. ในกรณีสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้าง มักพบข้อโต้แย้งถึงการนำโครงการก่อสร้างสองโครงการ หรือมากกว่านั้นมาพิจารณารวมกันว่าจะทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นได้หรือไม่ ยกตัวอย่างเช่น โครงการก่อสร้างสะพานในส่วนแรกที่มีระยะเวลาในการดำเนินการ 8 เดือน และโครงการก่อสร้างสะพานในส่วนที่สองที่มีระยะเวลาในการดำเนินการนาน 6 เดือน ซึ่งหากทำการพิจารณาถึงโครงการแต่ละโครงการจะเห็นว่าไม่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ เพราะไม่ครบระยะเวลาตามที่กำหนดไว้ซึ่งเห็นได้ว่าทำให้เกิดช่องว่างในการวางแผนภาษีขึ้นได้โดยการแยกทำโครงการก่อสร้างเป็นหลายโครงการ ใน

เรื่องนี้พบว่ามีความคิดในการแก้ไขปัญหาดังกล่าวโดยใช้การรวมพิเคราะห์ (aggregation) โครงการต่างๆ จะสามารถถือนับเข้าร่วมเป็นโครงการเดียวกันได้หรือไม่ แต่แนวคิดในเรื่องนี้ยังไม่พบถึงการนำมาใช้วินิจฉัย หรือการตั้งประเด็นโต้แย้งขึ้นในประเทศไทย ทั้งนี้ในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างมีคำวินิจฉัยของศาลที่มีความสำคัญคดีหนึ่งคือ คดี เบลล์ เทเลโฟนมานูแฟคเจอร์ส ในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 124/2540 ที่ได้มีการให้การวินิจฉัยโดยแยกพิจารณาธุรกรรมที่เกิดขึ้นภายใต้โครงการก่อสร้างแห่งเดียวกันในสัญญาฉบับเดียวกันว่าจะต้องอ้างอิงการจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรสองแห่งแยกจากกัน คือจะต้องมีสถานประกอบการถาวรสำหรับการรับจ้างทำของแห่งหนึ่ง และสถานประกอบการถาวรสำหรับการซื้อขายอีกแห่งหนึ่ง แม้รายการที่ทำการซื้อขายนั้นจะถูกนำไปใช้ในโครงการก่อสร้างดังกล่าว คดีนี้ได้ถูกนำมาใช้เป็นแนวคำพิพากษาในการตัดสินคดีอื่นที่มีข้อเท็จจริงที่คล้ายคลึงกัน และเป็นแนวทางสำคัญเรื่องหนึ่งในการวางแผนภาษีระหว่างประเทศในการเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งผู้เขียนมีความเห็นว่าตามคำวินิจฉัยในเรื่องนี้อาจมีความคลาดเคลื่อนจากแนวความคิดในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างอยู่

5. สถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการซึ่งถือเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะสุดท้ายที่ให้การยอมรับ โดยการให้บริการโดยบุคคลของในประเทศแหล่งเงินได้นั้นอาจเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นได้หากเข้าเงื่อนไขตามบทบัญญัติอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่กำหนด ในเรื่องนี้ตามแนวคำพิพากษาของประเทศไทยกลับพบแนวคำวินิจฉัยว่า การที่บริษัทต่างประเทศส่งคนเข้ามาให้คำปรึกษาหรือดำเนินการในประเทศไทยนั้นไม่ถือว่าเป็นการประกอบกิจการอันมีผลทำให้ไม่สามารถจัดเก็บภาษีตามมาตรา 76 ทวิ ซึ่งเห็นได้ว่าการให้คำวินิจฉัยตีความกฎหมายภายในนั้นกลับเป็นการเพิกถอนอำนาจสิทธิในจัดเก็บภาษีที่ได้รับจากการมีสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการที่มีอยู่ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

6. ในเรื่องการนับระยะเวลาที่ปรากฏในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้าง และการให้บริการนั้นจะต้องถือการนับระยะเวลาตามหลักในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งมีข้อกำหนดที่แตกต่างกันระหว่างการนับระยะเวลาเป็นวัน และการนับระยะเวลาเป็นเดือน ทั้งนี้ หลักเกณฑ์ในการเริ่มนับระยะเวลาสำหรับสถานประกอบการถาวรในลักษณะสถานธุรกิจประจำ กับสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้าง และการให้บริการนั้นมีเกณฑ์ในการเริ่มนับที่แตกต่างกันเนื่องจากโดยสภาพพื้นฐานการเป็นสถานประกอบการถาวรในแต่ละลักษณะนั้นมีความแตกต่างกัน ซึ่งในเรื่องนี้ไม่ได้มีการวางแผนปฏิบัติในเรื่องการนับระยะเวลาไว้

7. สถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทน ตามประวัติศาสตร์พบว่าบทบัญญัติในเรื่องนี้เริ่มต้นมาจากถ้อยคำว่า “ผู้แทน” (representative) ที่ปรากฏเพียงคำเดียวในช่วงต้นของการนำเรื่องสถานประกอบการถาวรมาบังคับใช้ จนกระทั่งต่อมาได้พัฒนากลายเป็นเรื่องสถาน

ประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนที่มีเงื่อนไขสำคัญคือจะต้องมีสภาพไม่อิสระ ซึ่งเงื่อนไขความไม่อิสระของตัวแทน เป็นอีกปัญหาหนึ่งในการใช้ช่องว่างของกฎหมายเพื่อหลีกเลี่ยงการมีสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้ แต่ในเรื่องนี้กลับพบว่าตามกฎหมายภายใน อันได้แก่ประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ มีการวินิจฉัยตีความถึงกรณีของการรับจ้างโดยไม่เป็นไปตามหลักในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทน อีกทั้งคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 2/2526 ก็ได้วางแนวทางในคำวินิจฉัยที่ไม่สอดคล้องกับหลักการในเรื่องความไม่เป็นผู้เสียภาษีของตัวแทน

แม้การบังคับใช้กฎหมายภายในของประเทศเกิดจากอำนาจอธิปไตย แต่ความแตกต่างในการบังคับจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรที่ไม่เป็นไปตามแนวความคิดนั้นทำให้เกิดผลในด้านลบต่อการจัดเก็บภาษี กล่าวคือ ในการบังคับใช้และตีความในเรื่องสถานประกอบการถาวรตามที่เป็นพบในหลายกรณีนั้นกลายเป็นการลดฐานอำนาจในการจัดเก็บภาษีซึ่งทำให้ประเทศไทยในฐานะที่เป็นประเทศแหล่งเงินได้จัดเก็บภาษีได้น้อยลงทั้งที่ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ให้สิทธิในการจัดเก็บ นอกจากนี้ ในหลายกรณีก็ยังไม่มีความชัดเจนในการบังคับใช้ตีความบทบัญญัติอันส่งผลให้ผู้เสียภาษีนั้นไม่ทราบถึงเกณฑ์ที่ใช้บังคับเพื่อเสียภาษีอย่างถูกต้อง

นอกจากแนวทางในการบังคับใช้ข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรประกอบกับกฎหมายภายในมีปัญหาเกิดขึ้นเนื่องจากการบังคับใช้ไม่สอดคล้องกับแนวทางในการบังคับใช้เรื่องสถานประกอบการถาวรตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD และ UN ดังที่กล่าวมาแล้ว ในตัวบทเรื่องสถานประกอบการถาวรตามต้นแบบของ OECD และ UN อันเป็นที่ยอมรับใช้กันอยู่ในปัจจุบันก็พบว่ายังคงมีปัญหาอันเกิดขึ้นในกรณีการประกอบธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่เห็นได้ว่าเป็นการง่ายที่บริษัทข้ามชาตินั้นไม่จำเป็นที่จะต้องมียุติธรรมอันถือว่าเป็นตัวตนที่ปรากฏอยู่ในประเทศที่ทำการขายสินค้าหรือให้บริการ ซึ่งเมื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ได้กำหนดให้ต้องมีสถานประกอบการถาวรอันถือเป็นการใช้ลักษณะทางกายภาพเป็นจุดเกาะเกี่ยวเพื่ออ้างสิทธิในการจัดเก็บภาษีของประเทศแหล่งเงินได้ ดังนั้น จึงทำให้เกิดความยากลำบากในการเก็บภาษีมากขึ้น ในเรื่องนี้จะเห็นถึงการแก้ไขปัญหาดังกล่าวโดยวิธีในการตีความในลักษณะขยายความในความหมายของคำว่าสถานธุรกิจประจำให้กว้างขวางมากยิ่งขึ้น โดยตามแนวคำอธิบายต้นแบบของ OECD ในปี ค.ศ. 2000 ได้มีการอธิบายว่าสถานประกอบการถาวรอาจเกิดขึ้นได้ในกรณีที่มีเซิร์ฟเวอร์ตั้งอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ หากเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนด แต่คำอธิบายเช่นนี้ยังคงมีปัญหา เพราะการมีเซิร์ฟเวอร์ตั้งอยู่ในสถานที่แห่งใดนั้นแท้ที่จริงไม่ได้เป็นการสะท้อนถึงมูลเหตุในทางเศรษฐกิจที่ทำให้ประเทศที่เซิร์ฟเวอร์ตั้งอยู่นั้นสมควรได้รับสิทธิในการจัดเก็บภาษี เนื่องจากเซิร์ฟเวอร์มีคุณลักษณะที่แตกต่างกับสถานธุรกิจประจำ

ในระยะหลังนี้จะพบเห็นแนวทฤษฎีใหม่ที่เกิดขึ้นโดยเจ้าหน้าที่สรรพากร หรือศาลในบางประเทศ ที่แม้จะมีการอ้างอิงการตีความประกอบกับคำอธิบายต้นแบบของ OECD แต่ผลการตีความนั้นกลับให้สิทธิกับประเทศแหล่งเงินได้จัดเก็บภาษีเพราะถือว่าสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ เช่น ในคดีของศาลประเทศสเปนในคดี *the Spanish Dell case*⁹ ที่ออกมาตรการเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะเสมือน (virtual PE) ขึ้นเพื่อตอบโต้กับการวางแผนภาษีของบริษัทข้ามชาติยักษ์ใหญ่โดยเปรียบเทียบการดำเนินกิจกรรมที่ทำขึ้นโดยไม่ต้องมีคนในการดำเนินการกับกรณีที่ต้องใช้ลูกจ้างเข้าไปทำงานในสถานธุรกิจนั้นจะต้องถือว่าก่อให้เกิดภาระทางภาษีสถานประกอบการถาวรโดยเท่าเทียมกัน และใช้หลักในเรื่องของตัวแทนไม่อิสระประกอบการพิจารณาด้วยแนวทางตามคำพิพากษาเรื่องดังกล่าวนี้ทำให้เกิดการถกเถียงและวิจารณ์กันอย่างกว้างขวาง แต่มีข้อน่าสังเกตถึงแนวคำวิจารณ์ส่วนใหญ่เห็นว่าไม่มีผู้ที่ได้แย้งถึงสิทธิในการจัดเก็บภาษีของประเทศแหล่งเงินได้ซึ่งเป็นประเทศที่มีคดีขึ้นสู่ศาลและเป็นประเทศฝ่ายที่ตัดสินวินิจฉัยคดีข้อพิพาทดังกล่าว ทั้งนี้อาจเป็นเพราะต่างมีความเห็นร่วมกันในประการหนึ่งว่าการบังคับใช้ข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรมันควรจะต้องการแก้ไขเปลี่ยนแปลงเพื่อให้เกิดความเหมาะสมกับสภาพการณ์ที่เปลี่ยนไปในปัจจุบัน และรัฐแหล่งเงินได้นั้นควรมีอำนาจในการบังคับจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรในธุรกรรมลักษณะต่างๆ มากกว่าดังที่เป็นอยู่

มาตรการในการตอบโต้สำหรับกรณีการประกอบธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นี้มีแนวความคิดหลายแนวความคิดที่ได้ถูกนำเสนอขึ้น ในหลายเรื่องได้ถูกยกขึ้นมาถกเถียงเพียงช่วงระยะเวลาหนึ่งและเลิกกันไป สาเหตุประการหนึ่งนั้นอาจสืบเนื่องมาจากการพัฒนาทางเทคโนโลยีดิจิทัลนั้นมีการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็วในลักษณะก้าวกระโดด ดังนั้น ในข้อเสนอที่มีความเกี่ยวข้องยึดโยงกับการใช้เทคโนโลยีมากำหนดถึงการจัดเก็บภาษีเงินได้จึงอาจตกยุคสมัยไปได้อย่างรวดเร็ว ทั้งนี้ มาตรการในการป้องกันฐานภาษีของประเทศแหล่งเงินได้นั้นยังพบรูปแบบภาษีอื่นที่ไม่ใช่ภาษีเงินได้ เช่น ข้อเสนอให้จัดเก็บภาษี Google Tax อันมีลักษณะเป็นภาษีเฉพาะอย่างหนึ่ง ซึ่งแนวคิดทั้งหลายนั้นจนกระทั่งปัจจุบันยังคงเป็นข้อถกเถียงเพื่อแสวงหาจุดร่วมสำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ สำหรับประเทศไทยยังไม่มีมาตรการที่นำมาใช้เพื่อป้องกันฐานภาษีเงินได้ในกรณีที่บริษัทข้ามชาติรายใหญ่ได้รับเงินได้จำนวนมากจากประเทศไทยในฐานะประเทศแหล่งเงินได้ ในเรื่องนี้เป็นประเด็นปัญหาที่สำคัญอีกประการหนึ่งที่จะต้องพิจารณาถึงการออกกฎหมายเพื่อใช้จัดเก็บภาษีเงินได้ในกรณีนี้ โดยวิเคราะห์มาตรการกฎหมายของประเทศต่างๆ เพื่อหาแนวทางที่เหมาะสมสำหรับประเทศไทย

⁹ Gary D. Sprague, "Spanish Court Imposes Tax Nexus by Finding a 'Virtual PE'," *International Journal*, (January 2013).

ปัญหาที่เกิดขึ้นจากตัวบทในเรื่องสถานประกอบการถาวรที่บังคับใช้อยู่แล้วยังมีปัญหาคำคัญอีกประการหนึ่งซึ่งเป็นเรื่องที่มีข้อถกเถียงกันอย่างมากในช่วงหลังนี้คือประเด็นเรื่องการปรับปรุงโครงสร้างทางธุรกิจ ในกรณีที่ตัวแทนที่ได้กระทำการให้กับตัวการในประเทศแหล่งเงินได้นั้นมีสภาพเป็นตัวแทนอิสระ เช่น นายหน้า หรือโบรกเกอร์ ตามเงื่อนไขที่บัญญัติไว้ในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 6 จะทำให้ประเทศแหล่งเงินได้นั้นไม่สามารถอ้างสิทธิในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่บริษัทข้ามชาติได้ดำเนินการโดยผ่านตัวแทนนั้น ปัญหาสำคัญเกิดขึ้นเมื่อบริษัทข้ามชาติอาศัยช่องว่างของกฎหมายโดยการทำสัญญาในลักษณะผู้ทำงานแทนผู้อื่นเพื่อำเห้าง (commissionaire) อันมีลักษณะเช่นเดียวกับตัวแทนค้าต่างตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของประเทศไทย ซึ่งถือว่าเป็นตัวแทนอิสระประเภทหนึ่งและมีผลทำให้ไม่เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น ซึ่งประเด็นนี้ถือเป็นประเด็นสำคัญที่ได้มีการถกเถียงกันในเรื่องการปรับปรุงโครงสร้างธุรกิจ (business restructuring) ตามรายงานของ OECD ในปี ค.ศ. 2015¹⁰ ซึ่งในเรื่องนี้ควรจะต้องมีการศึกษาเพื่อแก้ไขกฎหมายภายในให้สอดคล้องกับแนวทางในการแก้ไขปัญหในเรื่องดังกล่าวนี้ด้วย

การศึกษาในเรื่องสถานประกอบการถาวรนั้นหากเริ่มศึกษานับตั้งแต่ประวัติความเป็นมาและวิวัฒนาการที่ส่งผลให้เกิดความเปลี่ยนแปลงในบทบัญญัติจะช่วยทำให้เกิดความเข้าใจอย่างลึกซึ้ง และตีความถูกต้องตามเจตนารมณ์ที่แท้จริง สถานประกอบการถาวรในแต่ละลักษณะนั้นล้วนมีความเป็นมาทางประวัติศาสตร์ที่เกี่ยวข้องกับความหมายของสถานธุรกิจประจำอันเป็นรากฐานในเรื่องนี้มาแต่ดั้งเดิม ซึ่งต่อมาได้มีการแก้ไข เปลี่ยนแปลงผ่านวิวัฒนาการที่สำคัญในแต่ละช่วงเวลา จนกระทั่งเป็นบทบัญญัติที่ใช้บังคับกันอยู่ในปัจจุบัน การวินิจฉัยในเรื่องสถานประกอบการถาวรจึงไม่ควรวิเคราะห์ และตีความเพียงจากถ้อยคำตามบทบัญญัติที่ใช้บังคับ หรือ ศึกษาจากคำอธิบายต้นแบบเพียงอย่างเดียว เพราะบทบัญญัติเรื่องสถานประกอบการถาวรในแต่ละลักษณะนั้นแท้ที่จริงไม่ได้แยกต่างหากจากกันอย่างโดดเดี่ยว แต่ล้วนมาจากรากฐานความคิดร่วมกัน ต่อมาจึงค่อยแยกออกเป็นสถานประกอบการถาวรแต่ละลักษณะ ดังนั้น ในการวินิจฉัยถึงประเด็นพิพาทในคดีที่เกิดขึ้นนั้นจะต้องมีความเข้าใจถึงรากฐานแนวความคิดเพื่อนำมาประกอบกับการตัดสินประเด็นข้อพิพาทที่เหมาะสมกับเหตุผลของเรื่องด้วย การศึกษาเพื่อให้เกิดความรู้และความเข้าใจถึงรากฐานความคิดความเป็นมานี้ยังจะนำไปสู่การสร้างบทบัญญัติตามกฎหมายภายในโดยสอดคล้อง และรวมไปถึงการ

¹⁰ OECD, “Public Discussion Draft : BEPS ACTION 7: PREVENTING THE ARTIFICIAL AVOIDANCE OF PE STATUS” Retrieved on September 2016, from <https://www.oecd.org/ctp/treaties/action-7-pe-status-public-discussion-draft.pdf>

สร้างแนวทางตามกฎหมายใหม่เพื่อแก้ไขปัญหาจากช่องว่างในการบังคับใช้กฎหมายเดิมอย่างเหมาะสมถูกต้องต่อไป

ตามที่กล่าวมาข้างต้นจะเห็นได้ว่าการให้คำอธิบายในเรื่องสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยพบว่ายังไม่มีความชัดเจนเพียงพอ และมีเนื้อหาไม่ครอบคลุมอย่างรอบด้าน การตีความของนักกฎหมายมักพบแนวทางในการตีความที่แตกต่างกัน อีกทั้งสถานประกอบการถาวรนั้นมีหลายลักษณะ ซึ่งแต่ละลักษณะก็มีอัตลักษณ์ที่แตกต่างกัน ข้ำข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรในเรื่องเดียวกันนี้ ยังมีความแตกต่างกันไปตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ แต่ละฉบับอีกด้วย ซึ่งความแตกต่างทั้งหลายนี้อาจก่อให้เกิดความสับสนในการตีความ และการบังคับใช้กฎหมายอย่างถูกต้อง ดังนั้น การสืบค้นที่มาในเรื่องสถานประกอบการถาวรตามที่บัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ และ ค้นหาเหตุผลในการตีความประกอบกับการบังคับใช้บทบัญญัติในประเทศต่างๆ เพื่อนำมาพิจารณาเปรียบเทียบกับสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยจะทำให้เกิดความกระจ่างชัดของเรื่อง และทำให้สามารถสร้างแนวทางข้อบังคับทางกฎหมายในเรื่องสถานประกอบการถาวรที่มีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอย่างเป็นธรรมขึ้นมาได้

ในดัชนีพันธบัตรฉบับนี้จะกล่าวถึงเนื้อหาเกี่ยวกับเรื่องหลักการพื้นฐานการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างประเทศในบทที่ 2 อันเป็นเรื่องทั่วไปเกี่ยวกับภาษีระหว่างประเทศ ความสำคัญและโครงสร้างพื้นฐานทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ การตีความในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ เพื่อโยงเข้าสู่เนื้อหาสำคัญในข้อบทในเรื่องสถานประกอบการถาวร

สำหรับเนื้อหาในเรื่องของสถานประกอบการถาวรจะทำการศึกษาในเชิงลึกนับตั้งแต่บทที่ 3 กล่าวคือ ในบทที่ 3 จะเป็นเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะสถานธุรกิจประจำอันถือได้เป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะดั้งเดิมลักษณะแรกซึ่งเป็นรากฐานแนวคิดที่สำคัญในเรื่องสถานประกอบการถาวร โดยเริ่มศึกษานับตั้งแต่ประวัติศาสตร์ ความเป็นมา พัฒนาการ และความหมายของคำที่สำคัญภายใต้ข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวร รวมถึงความในวรรคอื่นที่เกี่ยวข้องกับการบังคับใช้กับสถานประกอบการถาวรในลักษณะสถานธุรกิจประจำ

เนื้อหาในบทที่ 4 เป็นเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้าง และการให้บริการ ซึ่งเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะที่เกิดขึ้นหลังจากสถานประกอบการถาวรในลักษณะสถานธุรกิจประจำ ซึ่งบทบัญญัติกำหนดให้โครงการก่อสร้างหรือการให้บริการที่มีอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้หากเป็นไปตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไขตามที่กำหนดไว้ในบทบัญญัติตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ จะถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวร (deemed PE) เนื้อหาในบทนี้จะกล่าวถึงความ เป็นมาในทางประวัติศาสตร์ หลักการสำคัญที่เกี่ยวข้องในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างและการให้บริการ ความหมายของคำที่สำคัญภายใต้บทบัญญัติ และประเด็นสำคัญอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง

เนื้อหาในบทที่ 5 เรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทน จะกล่าวถึงความ เป็นมาในทางประวัติศาสตร์ หลักการในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทน ความหมาย ของคำที่สำคัญภายใต้บทบัญญัติ และวิเคราะห์ถึงการดำเนินการในกรณีต่างๆ ที่ตัวแทนได้กระทำขึ้น ในประเทศแหล่งเงินได้ว่าจะถือว่าทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นหรือไม่ ข้อยกเว้นของการ เป็นสถานประกอบการถาวรลักษณะตัวแทน รวมไปถึงประเด็นสำคัญอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง

ในบทที่ 6 จะเป็นเนื้อหาในเรื่องแนวโน้มการบังคับใช้ข้อบทเรื่องสถานประกอบการ ถาวรในยุคพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ซึ่งมีปัญหาคำคัญเกิดขึ้นจากการจัดเก็บภาษีจากการทำธุรกรรมของ วิสาหกิจข้ามชาติผ่านทางอินเทอร์เน็ต ซึ่งบทบัญญัติเรื่องสถานประกอบการถาวรตามที่ได้กล่าวมาใน บทก่อนหน้านั้นเกิดปัญหาในการบังคับใช้เพราะการได้รับเงินได้ในประเทศแหล่งเงินได้นั้นไม่ได้มาจากการ ประกอบกิจการในลักษณะที่มีตัวตนในทางกายภาพเหมือนเช่นสมัยก่อนอีกต่อไป เมื่อเข้าสู่ยุค ดิจิตอลการประกอบธุรกรรมระหว่างประเทศไม่จำเป็นต้องมีการจัดตั้งสถานธุรกิจ หรือมีตัว แทนที่ไม่อิสระอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ก็สามารถทำการติดต่อค้าขายและทำธุรกรรมให้สำเร็จลงได้ กำไรธุรกิจที่เกิดขึ้นในประเทศแหล่งเงินได้นั้นจึงมีปัญหามาในการบังคับจัดเก็บภายใต้ข้อบทเรื่องสถาน ประกอบการถาวรตามที่ใช้บังคับอยู่ แนวทางในการแก้ไขปัญหานี้ได้มีการยกขึ้นมาถกเถียงมา เป็นเวลานานนับสิบปีจนกระทั่งปัจจุบัน ในบทนี้จะกล่าวถึงประเด็นปัญหาที่สำคัญในเรื่องการกีดกันรณ ฐานภาษี และการบังคับจัดเก็บภาษีในกรณีที่มีการปรับปรุงโครงสร้างธุรกิจ ปัญหาการบังคับใช้ข้อบท เรื่องสถานประกอบการถาวรกับธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ และข้อเสนอต่างๆ ที่เคยถูกนำมา เสนอเพื่อใช้แก้ไขปัญหามาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เพื่อนำไปสู่การสร้าง แนวทางในการแก้ไขปัญหาดังกล่าวในประเทศไทย

เนื้อหาในบทที่ 7 จะเป็นการวิเคราะห์ถึงปัญหาต่างๆ ในเรื่องสถานประกอบการถาวรที่ เกิดขึ้นในประเทศไทย นับตั้งแต่การบังคับใช้ข้อบทในเรื่องสถานประกอบการถาวรประกอบกับ บทบัญญัติภายใต้ประมวลรัษฎากรและกฎหมายลำดับรอง ปัญหาการบังคับใช้ข้อบทในเรื่องสถาน ประกอบการถาวรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ในประเทศไทยซึ่งในส่วนนี้จะวิเคราะห์ถึงปัญหาที่พบ ในการบังคับใช้และตีความ ปัญหาเกี่ยวกับบทบัญญัติเรื่องสถานประกอบการถาวรภายใต้อนุสัญญา ภาษีซ้อนฯ ที่ประเทศไทยตกลงทำไว้กับประเทศต่างๆ ปัญหาการบังคับใช้ข้อบทเรื่องสถาน ประกอบการถาวรกับการจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ และปัญหาในเรื่องสถาน ประกอบการถาวรกับการปรับปรุงโครงสร้างทางธุรกิจ ซึ่งปัญหาต่างๆ ที่กล่าวในบทที่ 7 นี้จะนำไปสู่ การนำเสนอถึงแนวทางของกฎหมายใหม่สำหรับประเทศไทยในเนื้อหาบทสุดท้าย รวมถึงเสนอถึงแนว ปฏิบัติในการบังคับใช้และตีความที่เหมาะสมกับสภาพการณ์ปัจจุบันและรองรับการเปลี่ยนแปลง ต่อไปในอนาคต

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

- 1) เพื่อศึกษาถึงแนวคิดเรื่องสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยที่มีอยู่ภายใต้ประมวลรัษฎากร และกฎหมายลำดับรอง รวมถึงแนวข้อหาหรือกรมสรรพากรและคำพิพากษาของศาล
- 2) เพื่อศึกษาถึงการตีความและการบังคับใช้ข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ประเทศไทยได้ตกลงทำกับประเทศต่างๆ จากแนวข้อหาหรือกรมสรรพากรไทยและคำพิพากษาของศาล
- 3) เพื่อศึกษาถึงแนวความคิดในทางทฤษฎีเรื่องสถานประกอบการถาวรที่นำมาใช้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ และวิวัฒนาการสำคัญในช่วงต่างๆ เพื่อให้ทราบถึงแนวคิดในทางอุดมคติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรระหว่างประเทศ
- 4) เพื่อศึกษาถึงแนวโน้มการเปลี่ยนแปลงบทบาทนิติในเรื่องสถานประกอบการถาวรที่กำลังเป็นที่ถกเถียงเนื่องจากการใช้เทคโนโลยีสมัยใหม่เข้าร่วมในการประกอบธุรกิจ โดยเฉพาะกรณีธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่ถือเป็นกระแสหลักในการประกอบธุรกิจในยุคปัจจุบัน
- 5) เพื่อจะได้เสนอถึงการแก้ไข เพิ่มเติมบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร และกฎหมายลำดับรองที่เกี่ยวกับเรื่องสถานประกอบการถาวรให้มีประสิทธิภาพเหมาะสมกับความเปลี่ยนแปลงตามยุคสมัย และรองรับการเปลี่ยนแปลงที่จะเกิดขึ้นในอนาคต

1.3 สมมุติฐาน

การตีความในเรื่องสถานประกอบการถาวรภายใต้กฎหมายไทยนั้นพบในหนังสือตอบข้อหาหรือของกรมสรรพากร คำพิพากษาของศาล ซึ่งเป็นการบังคับใช้กฎหมายภายในประกอบกับข้อบทตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ เห็นได้ว่าประเทศไทยมีแนวความคิดเรื่องการจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวร แต่ไม่ได้เป็นไปตามแนวความคิดเรื่องสถานประกอบการถาวรที่ใช้ในระบบการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศซึ่งมีที่มาเริ่มต้นจากประเทศในแถบยุโรปซึ่งได้มีการพัฒนาการจนกระทั่งกลายเป็นต้นแบบของ OECD และ UN ในปัจจุบัน หากทำการศึกษาถึงที่มาของแนวความคิด และหลักเกณฑ์ต่างๆ ที่สำคัญในเรื่องสถานประกอบการถาวรอาจนำไปสู่การปรับปรุง แก้ไขกฎหมายภายในให้เป็นไปตามแนวความคิดเรื่องสถานประกอบการถาวร และรองรับถึงการเปลี่ยนแปลงที่อาจเกิดขึ้นภายใต้สภาพสังคมและเศรษฐกิจยุคใหม่

1.4 ขอบเขตการศึกษา

ศึกษาในเรื่องสถานประกอบการถาวรที่บังคับใช้ตามบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร กฎหมายลำดับรอง การตีความของคำพิพากษาศาลฎีกา และแนวข้อหาหรือของกรมสรรพากร สำหรับในส่วนที่เกี่ยวกับกฎหมายภาษีระหว่างประเทศจะศึกษานับตั้งแต่ประวัติศาสตร์ความเป็นมาของสถานประกอบการถาวรแต่ละลักษณะ และบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ โดยยึดแนวทางของ OECD เป็นหลักและเปรียบเทียบกับแนวทางของ UN ในส่วนที่มีความแตกต่างที่สำคัญ รวมถึงแนวทางปฏิบัติเรื่องสถานประกอบการถาวรของประเทศต่างๆ ที่สำคัญ โดยศึกษาจากแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรต่างประเทศ และคำพิพากษาของศาลต่างประเทศ

ดุชนิพนธ์เล่มนี้จะไม่ทำการศึกษาถึงในส่วนที่เกี่ยวกับการแบ่งสันผลกำไรที่ตกกับสถานประกอบการถาวร เนื่องจากในเรื่องดังกล่าวเป็นเรื่องเฉพาะภายใต้ข้อบทเรื่องกำไรจากธุรกิจ แต่อาจมีการกล่าวถึงเฉพาะในส่วนที่สัมพันธ์เกี่ยวข้องเพียงสังเขปเท่านั้น

1.5 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับการศึกษา

หากมีการศึกษาวิจัยอย่างลึกซึ้งรอบด้านในเรื่องสถานประกอบการถาวรจะทำให้เกิดประโยชน์ในหลายด้านกล่าวคือ

1) ในด้านของรัฐ ทำให้เข้าใจถึงแนวทางการจัดเก็บภาษีอากรที่สอดคล้องกับหลักของการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศจากสถานประกอบการถาวรที่ใช้บังคับกันอยู่ในปัจจุบัน และเป็นที่ยอมรับกันในทางสากล ทั้งนี้ ในอนาคตเป็นที่เห็นพ้องกันว่า การจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจจากสถานประกอบการถาวรตามโครงสร้างต้นแบบของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ นั้นอาจจะต้องมีการแก้ไขปรับปรุงให้ทันต่อยุคสมัยที่มีการใช้เทคโนโลยีเข้ามาช่วยในการทำธุรกรรมระหว่างประเทศ ซึ่งภาครัฐจะต้องเตรียมมาตรการที่เหมาะสมรองรับด้วย

2) ในด้านผู้เสียภาษี ทำให้เข้าใจถึงสิทธิประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีควรจะได้รับตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ อย่างถูกต้อง ทั้งในเงื่อนไขตามบทบัญญัติที่ทำให้เกิดขึ้นเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะต่างๆ และข้อยกเว้นในกรณีต่างๆ ที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน อันรวมไปถึงเงื่อนไขรายละเอียดภายใต้ข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรซึ่งเห็นได้ว่าในหลายกรณีนั้นยังไม่มี ความชัดเจนอยู่ซึ่งอาจจะส่งผลทำให้ผู้เสียภาษีมีความเสี่ยงถูกประเมินเรียกเก็บภาษี

3) ในด้านวิชาการกฎหมายภาษีอากร ปัจจุบันมีตำราภาษีอากรในประเทศไทยจำนวนไม่มากนักเมื่อเทียบกับตำราวิชาการด้านภาษีอากรของต่างประเทศ การศึกษาวิจัยนี้นอกจากจะช่วย

ให้เกิดความเข้าใจที่เป็นปัจจุบันในเรื่องภาษีอากรระหว่างประเทศแล้ว ยังก่อให้เกิดประโยชน์ในด้านการศึกษาแก่ผู้ที่จะทำการค้นคว้าในเชิงลึกด้านภาษีอากรต่อไป

1.6 นิยามความหมาย

อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้

ทั้งนี้ อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ที่ประเทศไทยทำกับประเทศต่างๆ นั้น บางฉบับเรียกว่า “อนุสัญญา (Convention)” บางฉบับเรียกว่า “ความตกลง (Agreement)” ภายในดัชนีนี้ผู้เขียนขอใช้คำว่า “อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ” เพื่อให้สอดคล้องกันทุกฉบับ

ปัจจุบันมีอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ตกลงกันระหว่างประเทศต่างๆ มากกว่า 1,500 ฉบับ สำหรับอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับที่เป็นข้อตกลงระหว่างประเทศไทยกับประเทศอื่นจะระบุเพียงชื่อประเทศคู่สัญญา เช่น

อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับประเทศไทย อิตาลี อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างประเทศไทย กับประเทศ
อิตาลี

ส่วนอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ตกลงระหว่างคู่สัญญาที่ไม่มีประเทศไทยเป็นคู่สัญญาจะระบุประเทศคู่สัญญาทั้งสองประเทศ

องค์การสันนิบาตชาติ

League of Nations

OEEC

Organization for European Economic Co-operation หรือ องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจของกลุ่มประเทศยุโรป

OECD

Organization for Economic Co-operation and Development หรือ องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา

ต้นแบบของ OECD

OECD Model

คำอธิบายต้นแบบของ OECD

OECD Commentary

UN

United Nations หรือ องค์การสหประชาชาติ

ต้นแบบของ UN

UN Model

คำอธิบายต้นแบบของ UN

UN Commentary

สถานประกอบการถาวรในลักษณะสถานธุรกิจประจำ สถานประกอบการถาวรที่ปรากฏตามข้อบทที่

สถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้าง	5 วรรคที่ 1 สถานประกอบการถาวรที่ปรากฏตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 3 (ก)
สถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการ	สถานประกอบการถาวรที่ปรากฏตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 3 (ข)
สถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทน	สถานประกอบการถาวรที่ปรากฏตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5
บริษัทฯ ต่างประเทศ, บริษัทข้ามชาติ	บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศตามประมวลรัษฎากรของไทย ในที่นี้จะเลือกใช้คำโดยเป็นไปตามบริบทของเรื่องที่กำลังกล่าวถึง
ผู้ทำงานแทนผู้อื่นเพื่อำเหณีง	commissionaire

ผู้ทำงานแทนผู้อื่นเพื่อำเหณีง (commissionaire) เป็นตัวแทนลักษณะหนึ่งที่ใช้ในระบบกฎหมายซีวิลลอว์ ที่ทำหน้าที่ตัวแทนที่กระทำการต่างบุคคลอื่น ในกรณีทั่วไปจะพบว่าผู้ทำงานแทนผู้อื่นเพื่อำเหณีง (commissionaire) นี้เข้าตกลงทำสัญญาในนามของตนเองไม่ได้ทำในนามของตัวการ ซึ่งผู้ทำงานแทนผู้อื่นเพื่อำเหณีง (commissionaire) นี้เป็นตัวอย่างของตัวแทนทางอ้อมในกฎหมายระบบซีวิลลอว์เพราะไม่ได้มีความผูกพันโดยตรงกับตัวการ ในบางครั้งจะพบการใช้คำว่าผู้ทำงานแทนผู้อื่นเพื่อำเหณีง (commissionaire) ในความหมายเดียวกับ commission agent แต่ในเรื่องนี้มีผู้ที่แย้งว่าเป็นคำที่มีคนละความหมายกัน¹¹ แต่ทั้งนี้สำหรับประเทศไทยเห็นว่าผู้ทำงานแทนผู้อื่นเพื่อำเหณีง (commissionaire) มีความหมายอย่างเดียวกันกับตัวแทนค้าต่าง¹²

ภายใต้สนธิสัญญาภาษีซ้อนฯ ประกอบด้วยข้อบทต่างๆ โดยตามแม่แบบของ OECD นั้นประกอบด้วยข้อบททั้งสิ้น 31 ข้อบท ซึ่งข้อบทสำคัญที่จะกล่าวถึงในคู่มือฉบับนี้คือข้อบทที่ 5 เรื่องสถานประกอบการถาวร ทั้งนี้ การอ้างอิงถึงลำดับข้อบทต่างๆ นั้นโดยทั่วไปจะยึดตามต้นแบบของ OECD เป็นหลัก และในลำดับวรรคในข้อบทที่ 5 จะยึดถือตามแนวทางต้นแบบของ OECD เช่นกัน

เนื่องจากบทบัญญัติในข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรตามต้นแบบของ OECD มีความแตกต่างกับต้นแบบของ UN โดยต้นแบบของ OECD จะมีเนื้อหาตามบทบัญญัติในข้อบทที่ 5

¹¹ IBFD International Tax Glossary, p.79-80.

¹² วรภัทร รัตนพาณิษฐ์, “การเป็นตัวแทนค้าต่างตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของไทย,” (คู่มือฉบับนี้ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์) น. 56-61.

ทั้งสิ้น 7 วรรค แต่ตามต้นแบบของ UN จะมีทั้งสิ้น 8 วรรค โดยในวรรคที่ 6 ตามต้นแบบของ OECD จะเป็นเรื่องตัวแทนอิสระ และความในวรรคที่ 7 เป็นเรื่องบริษัทลูก แต่ตามต้นแบบของ UN ในวรรคที่ 6 จะเป็นเรื่องตัวแทนประกันภัย และวรรคที่ 7 เป็นเรื่องตัวแทนอิสระ ส่วนวรรคที่ 8 เป็นเรื่องบริษัทลูก ซึ่งการเพิ่มเติมเนื้อหาในส่วนของตัวแทนประกันภัยตามต้นแบบของ UN ทำให้โครงร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนตามต้นแบบทั้งสองฉบับนี้มีความคลาดเคลื่อนแตกต่างกัน

ในดัชนีพันธฉบับนี้ผู้เขียนจะอิงตามลำดับของต้นแบบ OECD เป็นหลักสำคัญเพราะถือเป็นแม่แบบสำคัญที่ใช้ในการเจรจาอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ และตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD นั้นถือเป็นคำอธิบายที่สำคัญในการใช้อ้างอิงเพื่อวินิจฉัยข้อพิพาทและตีความ ซึ่งตามคำอธิบายต้นแบบของ UN ก็ได้อ้างอิงตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD โดยส่วนมาก สำหรับในส่วนที่ต้องอ้างอิงตามเนื้อหาต้นแบบของ UN จะกล่าวอ้างถึงต่อท้ายในส่วนนั้นๆ ไว้อย่างชัดเจนเพื่อไม่ให้เกิดความสับสน ส่วนในกรณีที่กล่าวถึงอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ บางฉบับที่อาจจะพบข้อขัดแย้งในเรื่องที่ว่าด้วยสถานประกอบการถาวร และข้อบทอื่นๆ ที่ปรากฏในข้อบทลำดับอื่นที่ไม่ตรงตามต้นแบบของ OECD ผู้เขียนจะอ้างอิงตามเนื้อหาต้นฉบับ

บทที่ 2

หลักการพื้นฐานในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกรรมระหว่างประเทศ

2.1 หลักการพื้นฐานทั่วไป

คำว่า “ภาษี”¹ ไม่มีนิยามที่จะใช้เพียงความหมายเดียวเพื่อจำกัดความคำว่า “ภาษี” ได้อย่างครอบคลุม และความหมายของคำว่าภาษีนี้นี้มีความแตกต่างกันขึ้นกับบริบทที่ใช้ประกอบด้วย โดยทั่วไปแล้วภาษีอาจจะหมายถึงสิ่งที่รัฐจัดเก็บซึ่งไม่มีผลประโยชน์ตอบแทนกับผู้เสียภาษีโดยตรงและไม่ใช่สิ่งที่รัฐจัดเก็บในลักษณะที่เป็นค่าบริการหรือค่าเสียหาย (อันเกิดจากการกระทำโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย) นอกจากกรณีที่เกี่ยวข้องกับกรณีที่ทำผิดตามบทบัญญัติในเรื่องภาษีโดยตรง OECD ได้ให้คำจำกัดความของภาษีไว้ว่าเป็น “สิ่งที่บังคับให้ต้องจ่ายโดยไม่มีผลประโยชน์ตอบแทน” ซึ่งตามที่ได้กล่าวมาไม่มีผลประโยชน์ตอบแทนนั้นเพราะว่าผลประโยชน์ที่จัดทำให้จากรัฐบาลให้แก่ผู้เสียภาษีอาจจะไม่เป็นไปตามสัดส่วนกับภาษีที่ได้เสียไป ภาษีอาจจะมีความแตกต่างกับ ค่าใช้บริการ (user charges) หรือ ค่าธรรมเนียม (fee) ซึ่งการเสียค่าใช้จ่ายนี้มีลักษณะการตอบแทนผลประโยชน์โดยตรงให้แก่ผู้จ่ายอันเห็นได้ความสัมพันธ์ระหว่างจำนวนเงินที่ได้จ่ายไปกับผลประโยชน์ที่ได้รับตอบแทนซึ่งจำนวนเงินที่จ่ายนั้นจะตั้งอยู่บนพื้นฐานของต้นทุนของการให้บริการ ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นดังกล่าวนี้จึงถือว่าเป็นค่าตอบแทนซึ่งเป็นค่าบริการ หรือ ค่าธรรมเนียมมากกว่าจะถือว่าเป็น ภาษี อย่างไรก็ตามความแตกต่างดังกล่าวนี้อาจจะไม่มี ความชัดเจนเสมอไปซึ่งขึ้นอยู่กับธรรมชาติ และระดับความเข้มข้นของความสัมพันธ์ เช่น ในกรณีที่ผู้จ่ายภาษีนั้นเป็นผู้ได้รับผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรงก็อาจถือว่าไม่ใช่ค่าบริการก็ได้

Black’s Law Dictionary ให้ความหมายของคำว่า “ภาษี”² ว่าหมายถึง “การจัดเก็บเงินโดยรัฐบาลจากบุคคล หรือหน่วย ธุรกรรม หรือทรัพย์สินเพื่อเป็นรายได้สำหรับกิจการสาธารณะ โดยทางกว้างแล้วความหมายของภาษีนำมาใช้กับกรณีที่รัฐบาลเรียกเก็บจากบุคคล ทรัพย์สิน สิทธิพิเศษต่างๆ การครอบครอง ความบันเทิง อันรวมถึง อากร สรรพสามิต แม้ว่าโดยทั่วไปแล้วภาษีมักจะจัดเก็บในรูปของเงินตรา แต่ไม่จำเป็นเสมอไป”

¹ IBFD, IBFD International Tax Glossary 5th edition, (Amsterdam : IBFD, 2005), p.416.

² Black’s Law Dictionary, 8th edition, p. 4560.

ความหมายของภาษีอากรนั้น อันที่จริงแล้วมีคำจำกัดความที่แตกต่างกันไปตามช่วงเวลา และแต่ละภูมิภาค เนื่องจากสภาพทางสังคมที่มีความซับซ้อนแตกต่างกัน รวมไปถึงสภาพทางเศรษฐกิจและวิวัฒนาการของกฎหมายซึ่งในแต่ละประเทศนั้นมีความแตกต่างกันถึงแม้ว่าจะใช้ระบบกฎหมายเหมือนกันก็ตาม ดังนั้นความหมายของคำว่า “ภาษี” ที่จะสามารถนำไปใช้ได้เหมาะสมกับทุกเวลาและสถานที่นั้นจึงไม่มี เพราะสภาพสังคมที่มีความเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลา และยังขึ้นกับวัตถุประสงค์ที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีนั่นด้วยซึ่งขึ้นกับตามบริบทที่นำไปใช้ และทั้งนี้กฎหมายภาษีอากรที่นำมาใช้บังคับจัดเก็บภายในของแต่ละรัฐก็อาจมีความแตกต่างกัน

ผู้เขียนเห็นว่าในเรื่องความหมายของภาษีนี้อาจให้คำนิยามโดยครอบคลุมได้ยากและอาจเกิดคำถามขึ้นว่าเงินได้ของรัฐที่ได้มาแต่ละอย่างนั้นควรถือว่าเป็นภาษีหรือไม่ แต่โดยทั่วไปแล้วเห็นได้ว่าคำว่า “ภาษี” จะต้องประกอบด้วยคุณลักษณะเฉพาะสามประการที่แตกต่างกับเงินได้อย่างอื่นคือ (1) การจัดเก็บที่จะต้องเป็นการบังคับตามกฎหมาย (2) จะต้องเป็นการจัดเก็บโดยหน่วยงานของรัฐบาล (3) ผู้ถูกจัดเก็บภาษีจะต้องไม่ได้รับการตอบแทนในทางตรง³

เมื่อกล่าวถึงความหมายของภาษีแล้ว จะต้องกล่าวถึงต่อไปด้วยเรื่องอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี (tax jurisdiction)⁴ โดยทั่วไปแล้วอำนาจในการจัดเก็บภาษีภายในรัฐนั้นถือเป็นอำนาจอย่างสมบูรณ์ที่รัฐแต่ละรัฐมีอยู่ในการจัดเก็บภาษีที่อยู่ในเขตอำนาจของตน ซึ่งถือเป็นอำนาจที่เกิดจากอธิปไตยของประเทศนั้นและเป็นอำนาจที่สมบูรณ์ในตนเอง โดยแต่ละประเทศนั้นจะมีการออกกฎหมายภายในเพื่อใช้ในการจัดเก็บภาษีซึ่งอาจเป็นกฎหมายในรูปแบบต่างๆ เช่น พระราชบัญญัติ พระราชกำหนด กฎกระทรวง ประกาศ เป็นต้น ซึ่งเนื้อหาในทางกฎหมายภาษีของแต่ละประเทศก็มีความแตกต่างกันอันสืบเนื่องจากสภาพสังคม เศรษฐกิจและประวัติศาสตร์ ในการบัญญัติเนื้อหากฎหมายภาษีนี้นั้นจะต้องคำนึงถึงจุดเกาะเกี่ยวระหว่างประเทศนั้นกับตัวผู้เสียภาษี ซึ่งเมื่อกล่าวถึงทฤษฎีที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีอากรเห็นได้ว่าจะอิงกับพื้นฐานแนวความคิดในทางเศรษฐศาสตร์ ซึ่งหลักที่สำคัญที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีอากรนั้นมีอยู่สองหลักคือ หลักประโยชน์ และหลักความสามารถในการจ่าย

³ พนิท ธีรภาพวงศ์, ภาษีบริษัทข้ามชาติ, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2552) น.17.

⁴ คำว่า “tax jurisdiction” ในบางครั้งจะพบการใช้คำแปลว่า “ดุลอำนาจในทางภาษีของรัฐ” : โปรตตุ บัณทิต อุซชิน. “ดุลอำนาจทางภาษีแห่งรัฐเหนือกิจกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ภายใต้หลัก Permanent Agent” สรรพากรศาสตร์ ฉบับที่ 3-6 ปีที่ 54. (มีนาคม – มิถุนายน 2550).

หลักประโยชน์ (benefit principle) หมายถึง หลักการจัดเก็บภาษีที่ตั้งอยู่บนพื้นฐานว่าภาษีนั้นควรจัดเก็บโดยสอดคล้องกับการใช้ หรือผลประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐบาลในสินค้า หรือบริการ กล่าวอีกนัยหนึ่ง บุคคลใดที่ได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือการให้บริการสาธารณะมากกว่า ก็ควรที่จะต้องเสียภาษียิ่งกว่า แต่เนื่องจากผู้มีเงินได้น้อยกว่านั้นมีแนวโน้มที่จะต้องได้รับการอุดหนุน หรือประโยชน์ด้านต่างๆ จากรัฐมากกว่าผู้ที่มีเงินได้สูง ดังนั้นหลักประโยชน์นี้จึงมักจัดเก็บภาษีในลักษณะที่เป็นภาษีอัตราถดถอย (regressive rate)⁵ ซึ่งเห็นได้ว่าหลักการนี้เป็นหลักการที่ตรงข้ามกับหลักความสามารถในการจ่าย (ability to pay)

หลักความสามารถในการจ่าย (ability to pay) เป็นหลักที่ยึดโยงตามหลักเศรษฐศาสตร์โดยวางอยู่บนทฤษฎีที่ว่าภาษีควรจัดเก็บโดยเท่าเทียมกันโดยภาระภาษีของผู้เสียภาษีนั้นจะต้องสะท้อนต่อความสามารถในเชิงเศรษฐกิจของตนและมีความสัมพันธ์เป็นสัดส่วนกับภาระภาษีของผู้เสียภาษีรายอื่น ซึ่งแต่เดิมนั้นวิธีในการวัดความสามารถของผู้เสียภาษีนั้นดูที่เงินได้ แต่ปัจจุบันถือว่าผู้เสียภาษีจะเสียภาษีให้แก่รัฐนั้นตามความสามารถในการเสียภาษีจะวัดจากรายได้ ทรัพย์สิน และการบริโภค หลักความสามารถในการจ่ายนี้มักจะใช้การจัดเก็บภาษีในรูปแบบภาษีอัตราก้าวหน้า (progressive rate) โดยอาจมีการอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายต่างๆ ได้

การใช้อำนาจของรัฐในการจัดเก็บภาษีอาจพิจารณาจากความสัมพันธ์ในทางสถานภาพระหว่างผู้เสียภาษีกับประเทศที่ใช้อำนาจในการจัดเก็บภาษีนั้น โดยทั่วไปบทบัญญัติกฎหมายที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีจะพิจารณาถึงหลักการสองหลักการคือ หลักแหล่งเงินได้และหลักถิ่นที่อยู่ ซึ่งบทบัญญัติในทางภาษีอากรจะบัญญัติโดยอิงกับหลักการดังกล่าวนี้ ทั้งนี้ อาจพบประเทศบางประเทศที่ใช้หลักเพียงหลักเดียวในการจัดเก็บภาษี⁶

หลักแหล่งเงินได้ (source principle of taxation) หมายถึงหลักที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีอากรโดยรัฐที่เก็บภาษีเงินได้นั้นเก็บภาษีจากเงินได้ที่เกิดจากแหล่งเงินได้ในรัฐของตน โดยไม่คำนึงถึงถิ่นที่อยู่ของผู้เสียภาษีอากร

⁵ ภาษีอัตราถดถอย (regressive rate) เป็นการจัดเก็บภาษีในลักษณะที่ผู้เสียภาษีจะต้องจ่ายภาษีในอัตราเฉลี่ยที่ลดน้อยลงเมื่อจะต้องเสียภาษีในจำนวนที่มากขึ้น ตรงข้ามกับภาษีอัตราก้าวหน้า (progressive rate) ที่ผู้เสียภาษีจะต้องจ่ายภาษีในอัตราเฉลี่ยที่มากขึ้นเมื่อต้องเสียภาษีในจำนวนมากขึ้น

⁶ เช่น ประเทศสิงคโปร์ ประเทศมาเลเซีย ที่ใช้หลักแหล่งเงินได้เพียงหลักเดียวในการจัดเก็บภาษี

หลักถิ่นที่อยู่ (residence principle of taxation) หมายถึงหลักที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีอากรโดยอ้างอิงตามถิ่นที่อยู่ของรัฐที่จัดเก็บภาษี ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่ได้รับทั่วโลก (worldwide income)

โดยทั่วไปแล้วในแต่ละประเทศจะใช้หลักในการจัดเก็บภาษีอากรทั้งสองหลักมาใช้ควบคู่กัน โดยมักจะใช้หลักถิ่นที่อยู่เป็นหลักสำคัญในการจัดเก็บภาษีเงินได้เนื่องจากฐานของการจัดเก็บภาษีตามหลักนี้อ้างอิงการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่ได้รับจากทั่วโลก และมักจะใช้หลักแหล่งเงินได้เป็นหลักเสริมในการจัดเก็บภาษี⁷

แม้ประเทศแต่ละประเทศจะมีอำนาจอธิปไตยในการบัญญัติกฎหมายภาษีอากร แต่การบัญญัติกฎหมายภาษีขึ้นนั้นจะต้องคำนึงถึงประสิทธิภาพในการจัดเก็บและต้องคำนึงถึงการบังคับจัดเก็บตามบทบัญญัตินั้นด้วยว่าสามารถบังคับใช้ได้จริงในทางปฏิบัติ ยิ่งโดยเฉพาะในกรณีการจัดเก็บภาษีโดยอาศัยหลักแหล่งเงินได้ในการจัดเก็บภาษีจากผู้ที่ไม่มียุติพลในประเทสนั้นยังเป็นเรื่องที่ต้องคำนึงถึงการบังคับจัดเก็บในทางปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ด้วย และการออกบทบัญญัติเพื่อจัดเก็บภาษีที่มีความสัมพันธ์เกี่ยวข้องกับธุรกรรมระหว่างประเทศจะต้องคำนึงถึงการใช้อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีโดยเป็นไปตามบรรทัดฐานของกฎหมายระหว่างประเทศอันเป็นที่ยอมรับ เช่น การใช้อำนาจในการจัดเก็บภาษีจากหลักถิ่นที่อยู่หรือเงินได้ที่ได้รับจากทั่วโลกจากผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้น การใช้อำนาจในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ของบุคคลที่อยู่อาศัยหรือประกอบธุรกิจในประเทศนั้นและได้รับเงินได้เนื่องจากหรือเกี่ยวข้องการอยู่อาศัยหรือธุรกิจนั้น การใช้อำนาจในการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในประเทศ⁸

เมื่อประเทศสองประเทศต่างมีการอ้างสิทธิในการจัดเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีโดยอาศัยหลักถิ่นที่อยู่ หรือหลักแหล่งเงินได้แล้ว ผู้เสียภาษีจึงอาจที่จะถูกจัดเก็บภาษีจากเงินได้ของตนมากกว่าหนึ่งครั้ง ซึ่งสถานการณ์ที่เกิดขึ้นดังกล่าวคือการจัดเก็บภาษีซ้อน โดยส่วนมากแล้วจะเป็นในรูปแบบที่ผู้เสียภาษีนั้นได้มีการลงทุนที่ประเทศหนึ่งซึ่งทำให้เกิดเงินได้ขึ้นซึ่งประเทศแหล่งเงินได้นั้นย่อมอ้างสิทธิในการจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ และผู้เสียภาษีนั้นยังคงถูกประเทศถิ่นที่อยู่ของตนนั้น

⁷ มีหลักอีกหลักหนึ่งคือ หลักสัญชาติ (nationality rule) ซึ่งอ้างอิงการจัดเก็บจากสัญชาติคนในรัฐนั้น แต่หลักนี้มีใช้เพียงไม่กี่ประเทศเท่านั้นเช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศฟิลิปปินส์ ซึ่งรัฐที่ใช้หลักสัญชาติในการจัดเก็บภาษีอากรนั้นควรจะต้องเป็นรัฐที่มีสวัสดิการให้กับพลเมืองของตนเป็นอย่างดี

⁸ Stephen E. Shay, J Clifton Fleming, Jr. and Robert J. Peroni, “The David Tillinghast Lecture “What’s Source Got to Do With It?” Source Rules and U.S. International Taxation,” *Tax Law Review*, (2002-2003), pp. 115-120.

จัดเก็บภาษีอีกครั้งหนึ่ง แต่ทั้งนี้ลักษณะของภาษีซ้อนนั้นยังอาจเกิดขึ้นในรูปแบบอื่นๆ ที่แตกต่างจากนี้ได้อีก เช่น การที่ผู้เสียภาษีนั้นเกิดมีถิ่นที่อยู่ในประเทศสองประเทศ เกิน 180 วันในปีภาษี และทั้งสองประเทศนั้นต่างมีกฎหมายภายในกำหนดว่า หากได้อยู่อาศัยในประเทศนั้นเกินกว่า 180 วันในปีภาษีแล้วจะถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้น ลักษณะเช่นนี้จะเห็นได้ว่าผู้เสียภาษีนั้นหากต้องเสียภาษีให้กับทั้งสองประเทศตามกฎหมายภายใน ในฐานะที่ตนเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่แล้วก็จะเกิดการเสียภาษีซ้อนเช่นเดียวกัน

ในปัจจุบันอาจพบสถานการณ์ที่ทำให้เกิดภาระภาษีซ้อนที่มีความซับซ้อนมากยิ่งขึ้นกว่าสมัยก่อน เนื่องจากบริษัทข้ามชาติทำการลงทุนในประเทศต่างๆ หลายประเทศพร้อมกันในเวลาเดียวกัน เช่น บริษัท A จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นที่ประเทศ X และได้ประกอบกิจการอันก่อให้เกิดผลกำไรขึ้นที่ประเทศ Y โดยที่บริษัทนั้นได้ตั้งสถานประกอบการถาวรอยู่ที่ประเทศ Z ในกรณีเช่นนี้จะเห็นได้ว่าเป็นลักษณะที่มีรัฐถึง 3 รัฐที่อาจเข้าอ้างอิงสิทธิในการจัดเก็บภาษีที่เกิดจากเงินได้ของบริษัท A

ลักษณะที่มีการจัดเก็บภาษีมากกว่าหนึ่งครั้ง หรือที่เรียกว่า “ภาษีซ้อน” (double taxation) นี้ หากจำแนกโดยละเอียดแล้วจะพบว่ามีอยู่ด้วยกันสองลักษณะคือ ภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐ (juridical double taxation) และ ภาษีซ้อนเชิงเศรษฐศาสตร์ (economic double taxation)

ภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐ หมายถึง สถานการณ์ที่มีการจัดเก็บภาษีจากรัฐสองรัฐ⁹ (หรืออาจจะมากกว่าสองรัฐขึ้นไป) จากผู้เสียภาษีรายเดียวกันนั้นบนภาษีเงินได้ก่อนเดียวกัน โดยทั่วไปแล้วมักจะพบในลักษณะของการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศ และพบในรูปแบบใดรูปแบบหนึ่งจากสองรูปแบบดังนี้คือ

รูปแบบแรก เป็นลักษณะที่เกิดจากการใช้อำนาจการจัดเก็บภาษีจากรัฐสองรัฐ โดยทั้งสองรัฐต่างกำหนดการจัดเก็บภาษีจากเงินได้จากหลักถิ่นที่อยู่ซึ่งเป็นการเก็บภาษีจากเงินได้ที่ได้รับจากทั่วโลก (worldwide income) เหมือนกัน และอำนาจการจัดเก็บภาษีเกิดทับซ้อนกันกับตัวผู้เสียภาษี เช่น ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นบริษัท อาจมีการจัดเก็บซ้ำซ้อนโดยรัฐสองรัฐต่างใช้หลักถิ่นที่อยู่ในการจัดเก็บภาษี แต่รัฐหนึ่งกำหนดการจัดเก็บภาษีโดยใช้หลักสถานที่จดทะเบียนจัดตั้งบริษัท (place of incorporation) และอีกรัฐหนึ่งใช้สถานที่จัดการบริษัท (place of management) ซึ่งเมื่อแต่ละรัฐนั้นใช้หลักในการจัดเก็บภาษีแตกต่างกันย่อมทำให้เกิดโอกาสในการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนกัน ผู้เสียภาษีจึงอาจตกเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่สองรัฐได้

รูปแบบที่สอง เป็นกรณีที่รัฐแต่ละรัฐ อ้างสิทธิในการจัดเก็บภาษีโดยต่างใช้หลักในการจัดเก็บภาษีที่ต่างกัน กล่าวคือ รัฐหนึ่งอาจจัดเก็บภาษีโดยใช้หลักแหล่งเงินได้ และอีกรัฐหนึ่งใช้

⁹ ในบางครั้งจะพบในตำรากฎหมายภาษีอากรว่าใช้คำว่า International Double Taxation (IDT)

หลักถิ่นที่อยู่ จึงทำให้อำนาจในการจัดเก็บภาษีกับผู้เสียภาษีมาทับซ้อนกัน ซึ่งรัฐทั้งสองนั้นต่างก็อ้างอำนาจในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่เกิดขึ้น ลักษณะของภาษีซ้อนในรูปแบบนี้มักจะพบในเงินได้ที่มาจาก เงินปันผล ดอกเบี้ย หรือค่าสิทธิ ที่เกิดเงินได้ขึ้นในรัฐหนึ่ง และถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ในรัฐแหล่งเงินได้นั้น และถูกจ่ายไปยังรัฐถิ่นที่อยู่ซึ่งจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่ได้รับทั่วโลก

ภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐนี้แม้โดยทั่วไปจะเป็นการจัดเก็บภาษีซ้อนกันโดยรัฐสองรัฐ แต่อันที่จริงแล้วภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐนี้อาจเกิดขึ้นจากการจัดเก็บภาษีซ้อนกันในประเทศเดียวกันก็เป็นได้ เนื่องจากในทางทฤษฎีแล้วคำบัญญัติที่ตั้งใจหมายรวมถึงอาณาเขตที่มีอำนาจในตัวเองในการจัดเก็บภาษี (Sovereign Tax Jurisdictions) ดังนั้นในประเทศที่มีการปกครองในรูปแบบสหพันธรัฐจึงอาจพบการจัดเก็บภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐในประเทศนั้นโดยลำพังได้เช่นกัน¹⁰

ส่วนภาษีซ้อนเชิงเศรษฐศาสตร์ หมายถึง สถานการณ์ที่มีการจัดเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีคนละรายกัน โดยเป็นการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ก่อนเดียวกัน ซึ่งภาษีซ้อนเชิงเศรษฐศาสตร์นี้พบได้ทั้งในลักษณะที่เป็นการจัดเก็บภาษีระหว่างรัฐหลายรัฐ และการจัดเก็บภาษีภายในรัฐเดียว ตัวอย่างเช่น การมีผลกำไรเกิดขึ้นจากบริษัทซึ่งจะต้องถูกจัดเก็บภาษีครั้งแรกในระดับของบริษัท และจัดเก็บภาษีครั้งที่สองในระดับผู้ถือหุ้น โดยผู้ถือหุ้นจะถูกจัดเก็บภาษีจากเงินได้ก่อนนี้ก็ต่อเมื่อได้มีการแบ่งปันผลกำไร หรืออีกนัยหนึ่งก็คือภายหลังจากที่บริษัทนั้นได้มีการหักค่าใช้จ่ายต่างๆ และทำการเสียภาษีไปแล้วจากการคิดคำนวณเพื่อเสียภาษีครั้งแรกในระดับของบริษัท ดังนั้นเมื่อผู้ถือหุ้นนำเงินปันผลนั้นมาเสียภาษีอีกครั้งหนึ่งจึงเป็นการเสียภาษีซ้อนจากเงินได้ที่มาจากเงินก่อนเดียวกันนั้น¹¹

การจัดภาษีซ้อนระหว่างประเทศนี้ในปัจจุบันวิธีที่ถือว่าเป็นที่นิยมในการแก้ไขปัญหา คือการที่ประเทศสองประเทศตกลงเจรจาทำอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างกันในลักษณะที่เป็นทวิภาคี ซึ่งในการตกลงทำอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ นี้สิ่งสำคัญที่ต้องคำนึงถึงประการหนึ่งคือในเรื่องของความเสมอภาคในทางภาระภาษีของนักลงทุนที่ควรจะมีความเท่าเทียมกันทั้งภายในประเทศของนักลงทุนนั้นและการไปลงทุนยังต่างประเทศ ในเรื่องพื้นฐานความคิดเรื่องความเท่าเทียมกัน (neutrality) มีหลักสำคัญสองประการที่เมื่อมีการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศเกิดขึ้นจะต้องคำนึงถึงอย่างสำคัญ คือ

หลักความเท่าเทียมทางภาระภาษีสำหรับการลงทุนไปนอกประเทศ (Capital Export Neutrality – CEN) หมายความว่า สถานการณ์ที่ผู้ลงทุนควรจะต้องถูกจัดเก็บภาษีในอัตราเท่าเทียมกันระหว่างการไปลงทุนยังต่างประเทศ กับการลงทุนในประเทศตัวเอง โดยทางทฤษฎีแล้วหลักการนี้

¹⁰ พนิท ธีรภาพวงศ์, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 3*, น.34.

¹¹ *Supra note 1*, pp.141-142.

จะบรรลุผลได้เมื่อประเทศของนักลงทุนนั้นยินยอมให้ใช้วิธีการเครดิตภาษีเพื่อบรรเทาภาษีซ้อนระหว่างประเทศที่เกิดขึ้นจากการไปลงทุนยังต่างประเทศ¹²

หลักความเท่าเทียมทางภาษีสำหรับการลงทุนจากต่างประเทศ (Capital Import Neutrality – CIN) หมายความว่า สถานการณ์ที่การลงทุนในประเทศหนึ่งนั้นจะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราที่เท่าเทียมกันโดยไม่คำนึงว่าผู้ลงทุนนั้นจะเป็นผู้ลงทุนในประเทศ หรือเป็นผู้ลงทุนที่มาจากต่างประเทศ ในกรณีนี้วิธีการยกเว้นภาษี (exemption method) จะเป็นวิธีที่นำมาบรรเทาภาษีซ้อนระหว่างประเทศที่เกิดขึ้นตามหลักการนี้¹³ โดยประเทศที่รับการลงทุนจากต่างประเทศนั้นจะต้องมีนโยบายยกเว้นภาษีสำหรับเงินได้ที่เกิดขึ้นนอกประเทศของตน

ความเท่าเทียมในทางภาษีอาจมีลักษณะหนึ่งที่มีมีการกล่าวถึงคือ ความเท่าเทียมกันในทางแนวนอน (horizontal equity) และความเท่าเทียมกันในทางแนวตรง (vertical equity)

ความเท่าเทียมกันในทางแนวนอน คือหลักที่คำนึงถึงความเท่าเทียมกันของบุคคลที่ถือว่าควรจะต้องมีความเสมอภาคกันในการได้รับการปฏิบัติทางภาษีภายใต้สถานการณ์เดียวกัน เช่น ผู้เสียภาษีที่ได้รับเงินได้จำนวนเท่ากันควรจะต้องถูกจัดเก็บภาษีเท่ากัน

ความเท่าเทียมกันในทางแนวตรง คือ หลักที่คำนึงถึงความแตกต่างของบุคคล หากว่าอยู่ภายใต้สถานการณ์ที่แตกต่างกันควรจะต้องได้รับการปฏิบัติที่แตกต่างกัน เช่น ผู้ที่ได้รับเงินได้มากกว่า ควรที่จะต้องเสียภาษีมากกว่า หลักในเรื่องนี้จะพบในการจัดเก็บภาษีในลักษณะอัตราก้าวหน้า

เมื่อผู้เสียภาษียาหนึ่งอาจถูกอ้างสิทธิในการจัดเก็บภาษีจากประเทศหลายประเทศในคราวเดียวกัน ความสำคัญในเรื่องการจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมระหว่างประเทศจึงเป็นปัญหาที่จะต้องพิจารณา มีผู้กล่าวว่า ระบบภาษีอากรระหว่างประเทศ หมายถึง ระบบภาษีอากรที่ศึกษาเกี่ยวกับการปรับแต่งอำนาจเก็บภาษีอากรจากกิจกรรมทางเศรษฐกิจระหว่างประเทศ ซึ่งเป็นวัตถุที่ถูกเก็บภาษีอากรโดยรัฐหลายรัฐ รวมทั้งศึกษาอำนาจเก็บภาษีอากรของรัฐหลายรัฐ อันเป็นอำนาจเด็ดขาดของรัฐ

¹² *Ibid*, p.60, ปัญหาที่สำคัญที่เกิดขึ้นจากหลักการนี้คือ หากจำนวนภาษีที่เสียไปในต่างประเทศสูงกว่าภาษีที่เรียกจัดเก็บในประเทศของนักลงทุน ประเทศของนักลงทุนควรจะต้องคืนภาษีที่ได้เสียไปในต่างประเทศนั้นให้กับนักลงทุนให้ครบตามจำนวนด้วยจึงจะทำให้บรรลุถึงความเท่าเทียมได้ ซึ่งในทางปฏิบัติแล้วยากที่ประเทศใดจะยินยอมให้คืนเครดิตภาษีที่เสียไปในต่างประเทศ; บริษัทข้ามชาติ, พนิต ธีรภาพวงศ์, น.46.

¹³ *Ibid*, p. 61.

แต่ละรัฐ¹⁴ เมื่อการจัดเก็บภาษีอากรระหว่างประเทศนั้นเห็นได้ว่าเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรโดยอ้างอิงการจัดเก็บภาษีจากรัฐหลายรัฐ ซึ่งกรณีการจัดเก็บภาษีโดยรัฐหนึ่งนั้นอาจเกิดขึ้นโดยได้มีการตกลงทำสนธิสัญญาเกี่ยวกับภาษีอากรไว้กับประเทศอื่น หรือ อาจเป็นการจัดเก็บภาษีระหว่างรัฐที่ไม่ได้มีการตกลงทำสนธิสัญญาเกี่ยวกับภาษีอากรระหว่างกันก็ได้ ดังนั้นสิ่งที่ควรถือเป็นพื้นฐานเบื้องต้นของภาษีระหว่างประเทศก็คือเรื่องกฎหมายระหว่างประเทศ และสนธิสัญญา

กล่าวได้ว่าหลักกฎหมายระหว่างประเทศที่แท้จริงอันก่อให้เกิดพันธกรณีระหว่างรัฐคือหลัก “สัญญาต้องเป็นสัญญา” (pacta sunt servanda) ซึ่งถือเป็นหลักกฎหมายทั่วไปที่นำมาใช้บังคับแก่สนธิสัญญาในลักษณะที่ว่าพันธกรณีตามสนธิสัญญาต้องได้รับการเคารพและปฏิบัติตาม¹⁵ แต่หากพิจารณาในเรื่องของกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศนั้นอาจเห็นได้ถึงแง่มุมบางประการที่อาจมีความแตกต่างในเรื่องนี้กล่าวคือ เมื่อเป็นการทำธุรกรรมระหว่างประเทศแล้วสิ่งที่ผู้เสียภาษีและรัฐที่เกี่ยวข้องจะต้องเผชิญคือการจัดเก็บภาษีที่รัฐที่เกี่ยวข้องต่างอ้างสิทธิในการจัดเก็บภาษี ซึ่งหากเป็นกรณีที่แม้จะไม่มีข้อตกลงทำอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐสองรัฐ เมื่อผู้เสียภาษีได้นำเงินได้ที่ได้รับจากรัฐแหล่งเงินได้เข้ามายังรัฐถิ่นที่อยู่ นั้น รัฐถิ่นที่อยู่นั้นยังคงต้องมีหน้าที่ที่จะต้องบรรเทาภาษีที่ถูกจัดเก็บไปแล้วในรัฐแหล่งเงินได้เพื่อไม่เกิดภาระภาษีซ้ำซ้อนขึ้น หรือที่เรียกว่า การบรรเทาภาษีฝ่ายเดียว (unilateral relief)¹⁶

อันที่จริงแล้วสนธิสัญญาระหว่างประเทศที่ตกลงกันในเรื่องที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรนั้นไม่ได้มีเพียงอนุสัญญาภาษีเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้เพียงประเภทเดียวเท่านั้น แต่มีอนุสัญญาประเภทอื่นที่ประเทศต่างๆ ได้ตกลงเจรจาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีชนิดต่างๆ นอกจากเงินได้เพื่อวัตถุประสงค์ที่คล้ายคลึงกันนั้นคือขจัดการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนอีก

¹⁴ สุเมธ ศิริคุณโชติ, กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร : มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2554), น. 8.

¹⁵ จุมพต สายสุนทร, กฎหมายระหว่างประเทศ, (กรุงเทพมหานคร : วิญญูชน, 2554), น. 71.

¹⁶ การบรรเทาภาษีฝ่ายเดียว (unilateral relief) หมายถึงการอนุญาตให้บรรเทาผลของภาษีซ้อนระหว่างประเทศโดยใช้กฎหมายภายในแทนที่จะใช้บทบัญญัติตามอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยการให้บรรเทาภาระภาษีนี้อาจเป็นการให้ใช้วิธีการยกเว้น หรือวิธีการหัก หรือในบางกรณีอาจให้ใช้วิธีการหักออกจากภาษีที่เสียไปในต่างประเทศ, *supra note 1*, p.462.

มากกว่า 20 ประเภท¹⁷ เช่น อนุสัญญาภาษีเกี่ยวกับทรัพย์สิน มรดกและการให้¹⁸ อนุสัญญาภาษีสำหรับเจ้าหน้าที่บริหารในการจัดเก็บภาษีอากร อนุสัญญาภาษีเกี่ยวกับผลกำไรที่เกิดขึ้นจากอากาศยานและเรือ เป็นต้น แต่อนุสัญญาภาษีประเภทอื่นนอกจากอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้นั้นยังไม่ปรากฏว่าประเทศไทยได้เคยตกลงทำกับประเทศอื่นไว้ และยังเห็นได้ว่าในปัจจุบันอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้ถือเป็นอนุสัญญาภาษีที่ถูกนำมาใช้มากที่สุด และยังเป็นอนุสัญญาที่มีข้อพิพาทในประเด็นที่มีความสำคัญเกี่ยวกับการโต้แย้งอำนาจในการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศต่างๆ มากที่สุด

อนุสัญญาภาษีซ้อนๆ จะมีลักษณะสำคัญคือการที่ตัวแทนของประเทศสองประเทศนั้นเข้าทำการเจรจาเพื่อวัตถุประสงค์ในการแบ่งสันอำนาจการจัดเก็บภาษีระหว่างกันเพื่อหลีกเลี่ยงสถานการณ์การจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนที่เกิดขึ้นระหว่างประเทศคู่สัญญา โดยผลของอนุสัญญาภาษีซ้อนๆ ที่ได้มีการลงนามนั้นจะถูกอนุวัติเข้ามาเป็นส่วนหนึ่งของกฎหมายภายในเพื่อบังคับใช้กับผู้เสียภาษีในประเทศของตน

ต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนๆ ที่เป็นที่ยอมรับใช้กันคือ ต้นแบบของ OECD และต้นแบบของ UN โดยต้นแบบของ OECD นั้นจะมีประวัติศาสตร์ความเป็นมาที่ยาวนานนับตั้งแต่สมัยสันนิบาตชาติ ในปี ค.ศ. 1946 จนกระทั่งกลายมาเป็นองค์การความร่วมมือทางเศรษฐกิจยุโรป

¹⁷ Robert L. Deutsch, Principles and practice of Double Taxation Agreements, p.1.

¹⁸ สำหรับอนุสัญญาภาษีเกี่ยวกับทรัพย์สิน มรดก และการให้ นั้น เห็นว่าเป็นอนุสัญญาภาษีที่มีความสำคัญเช่นกัน แต่มักไม่พบปัญหาเกี่ยวกับข้อพิพาทกันบ่อยครั้งเหมือนกับเช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนๆ ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้ ซึ่งการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สิน มรดก และการให้นั้น มักจะเกิดข้อพิพาทขึ้นเมื่อมีการตายของบุคคลเกิดขึ้น และมีข้อพิพาทกันระหว่างรัฐที่อ้างถึงการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สิน หรือมรดกของผู้ตาย ยกตัวอย่างเช่น ผู้มีสัญชาติเนเธอร์แลนด์ได้ย้ายถิ่นฐานไปยังประเทศเบลเยียมและถึงแก่ความตาย โดยบุคคลนั้นเป็นเจ้าของอสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่ในประเทศฝรั่งเศส และมีทายาทอาศัยอยู่ในประเทศสเปนเพียงประเทศเดียว เห็นได้ว่าในกรณีเช่นนี้ทุกประเทศที่กล่าวมาย่อมอ้างสิทธิในการจัดเก็บภาษีที่เกิดขึ้นจากความตายของบุคคลดังกล่าว โดยประเทศเนเธอร์แลนด์และประเทศเบลเยียมนั้นย่อมอ้างสิทธิในการจัดเก็บภาษีมรดกในฐานะที่เป็นผู้มั่งคั่งที่อยู่ในประเทศตน และประเทศสเปนก็อ้างสิทธิในการจัดเก็บในฐานะที่ผู้รับมรดกนั้นอยู่อาศัยในประเทศตน ส่วนประเทศฝรั่งเศสก็อ้างสิทธิในฐานะที่อสังหาริมทรัพย์นั้นตั้งอยู่ในประเทศตนอีกเช่นกัน เห็นได้ว่าการโอนสิทธิในกรรมสิทธิ์ของอสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่ในประเทศฝรั่งเศสนั้นจึงอาจถูกเก็บภาษีได้จากประเทศถึงสี่ประเทศ

(OECD) และเป็นองค์การเพื่อความร่วมมือและพัฒนากิจการทางเศรษฐกิจ (OECD) ในปัจจุบัน โดยคำอธิบายต้นแบบของ OECD นี้ถือเป็นเอกสารชิ้นสำคัญที่ใช้ในการศึกษาถึงความรู้พื้นฐานเกี่ยวกับอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ และจะพบการถูกยกขึ้นมาเป็นตัวอย่างสำคัญในการเปรียบเทียบเพื่อพิจารณาตัดสินในคดีพิพาทอันเกี่ยวกับอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่เกิดขึ้นซึ่งตามคำอธิบายต้นแบบของ UN ก็ได้ให้คำอธิบายโดยอ้างถึงคำอธิบายต้นแบบของ UN โดยส่วนใหญ่

ขอบเขตของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่รัฐสองรัฐได้เข้าตกลงเจรจากันเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนและป้องกันการเลี่ยงรัษฎการในส่วนที่เกี่ยวกับการเก็บภาษีจากเงินได้นี้ ปรากฏอยู่ในข้อบทที่ 2 เรื่อง “ภาษีที่อยู่ในขอบข่าย” อันเห็นได้ในเบื้องต้นว่าโดยปกติแล้วรัฐแต่ละรัฐนั้นมีอำนาจอธิปไตยโดยเด็ดขาดในการกำหนดการจัดเก็บภาษีอากรชนิดต่างๆ ซึ่งรัฐแต่ละรัฐนั้นต่างจำแนกประเภทในการจัดเก็บภาษีและวิธีการในการเรียกเก็บภาษีไว้แตกต่างกัน ภาษีบางชนิดอาจมีลักษณะการจัดเก็บที่เป็นพิเศษเฉพาะในประเทศ หรือเฉพาะท้องถิ่นที่ประเทศนั้นๆ ที่อาจไม่พบการจัดเก็บภาษีในลักษณะเดียวกันนั้นในประเทศอื่น ขอบเขตของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ นี้ในเบื้องต้นเห็นได้ว่าเป็นภาษีในส่วนที่เกี่ยวกับเงินได้

ตามความในบทบัญญัติ ข้อบทที่ 2(1) ซึ่งบัญญัติว่า “....การบังคับจัดเก็บในนามของ” (on behalf of) ตามต้นแบบของ OECD กำหนดถึงขอบเขตการบังคับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ไว้ว่า จะต้องนำมาใช้เก็บ “ในนามของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง” สิ่งที่เราควรนำมาคำนึงถึงในเรื่องการจัดเก็บภาษี “ในนามของ” นี้เป็นเรื่องที่เราควรนำมาพิจารณาถึงขอบข่ายในการจัดเก็บภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ด้วยเช่นกัน ในเรื่องนี้จะเห็นได้ว่าในบางประเทศอาจมีการจัดเก็บภาษีบางประเภทที่มีลักษณะพิเศษแตกต่างกับภาษีเงินได้ทั่วไป เช่น ในประเทศกลุ่มสหภาพยุโรปมีการจัดเก็บภาษีโบสถ์ (Church tax)¹⁹ อันเป็นประเด็นที่จะต้องนำมาพิจารณาว่าอยู่ภายในขอบข่ายอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ หรือไม่ ซึ่งในเรื่องดังกล่าวนี้เมื่อพิจารณาถึงระบบโครงสร้างในทางการเงินและการคลังของแต่ละ

¹⁹ ภาษีโบสถ์ หรือ church tax เป็นภาษีที่จัดเก็บจากชาวคริสต์ มักจะพบในประเทศที่มีคริสต์ศาสนาเป็นศาสนาหลักประจำชาติ ซึ่งทั้งนี้ในแต่ละประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีโบสถ์นั้นต่างก็มีรายละเอียดและเงื่อนไขที่ใช้ในการบังคับจัดเก็บที่แตกต่างกันไป เช่น ในประเทศสวีเดนมีการจัดเก็บภาษีโบสถ์ซึ่งจะมีอัตราภาษีแตกต่างกันไปตาม แต่ละเทศบาลโดยมีการจัดเก็บในอัตราที่สูงสุดอยู่ที่ 2 เปอร์เซ็นต์ และรัฐบาลจะนำเงินได้ที่จัดเก็บทั้งหมดนี้กระจายสู่ศาสนาต่างๆ ด้วย อันได้แก่ นิกายคาทอลิก, ศาสนาอิสลาม, และนิกายความเชื่อต่างๆ ซึ่งผู้จ่ายภาษีจะสามารถเลือกกำหนดได้ในใบยื่นภาษีของตนว่าจะให้ภาษีที่ตนจ่ายนั้นกระจายไปยังส่วนไหน หรือประเทศออสเตรีย ได้กำหนดให้เก็บภาษีโบสถ์ในอัตรา 1.1 เปอร์เซ็นต์ เพื่อที่รักษาให้โบสถ์นั้นอยู่นอกอำนาจการควบคุมทางด้านการเมือง เป็นต้น

ประเทศที่มีการวางระบบไว้แตกต่างกัน เช่น ในประเทศสหรัฐอเมริกากำหนดว่าทรัพย์สิน หรือเงินได้ต่างๆ ของรัฐบาลจะไม่นำไปแบ่งปันให้กับองค์กรต่างๆ ในทางศาสนา หรือในประเทศในกลุ่มสหภาพยุโรปบางประเทศ เช่น ประเทศนอร์เวย์ ประเทศกรีซ ได้กำหนดแยกการเงินอันเกี่ยวข้องกับศาสนาไว้ต่างหากจากรายรับในทางภาษีอากรทั่วไป หรือในประเทศอิตาลี ประเทศสเปน มีการเรียกเก็บเงินเพิ่มจากการเก็บภาษีเงินได้ทั่วไปเพื่อนำมาใช้ในวัตถุประสงค์ทางด้านวัฒนธรรมประเพณีของรัฐอันรวมไปถึงโบสถ์ของคริสต์ศาสนาด้วย ดังนั้นในการบังคับใช้กฎหมายในแต่ละประเทศจึงเห็นได้ชัดว่ามีความแตกต่างกันไปตามระบบการจัดเก็บภาษี และวัตถุประสงค์ที่วางไว้ ทั้งนี้ เมื่อพิจารณาถึงขอบเขตในการบังคับใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนฯ นั้นหากได้มีการกำหนดถึงรายการที่อยู่ภายในขอบเขตการบังคับจัดเก็บภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ไว้จะทำให้เกิดความแน่นอนขึ้นเมื่อเกิดกรณีข้อพิพาทกัน ยกตัวอย่างในประเทศเยอรมนี ได้มีการกำหนดไว้อย่างชัดเจนว่าภาษีประเภทใดบ้างที่อยู่ภายใต้ขอบเขตการบังคับตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ซึ่งกำหนดว่าไม่รวมการเก็บภาษีโบสถ์ แต่ในบางประเทศ เช่น ประเทศเดนมาร์ก ประเทศฟินแลนด์ ประเทศสวีเดน กำหนดให้รวมภาษีโบสถ์ไว้ในรายการที่อยู่ภายใต้บังคับของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ด้วย และทั้งนี้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กลุ่มประเทศนอร์ดิก (Nordic Convention) ที่เป็นอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ในรูปแบบพหุภาคีได้มีการกำหนดรวมภาษีโบสถ์ไว้ภายใต้ข้อตกลงฯ ด้วย²⁰

ประเด็นสำคัญที่ควรพิจารณาอีกประการหนึ่งในเรื่องขอบเขตของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ คือ รายการเงินอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับเงินได้ในส่วนที่นำมาใช้เป็นฐานภาษีเงินได้หลักในการจัดเก็บภาษี ซึ่งเรียกเก็บเวลาจ่ายเงินได้ในเวลาเดียวกันนั้นจะถือว่าถูกรวมอยู่ใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ เช่นเดียวกันหรือไม่²¹ เช่น รายการที่เกิดขึ้นจาก ดอกเบี้ย เบี้ยปรับ ที่หากเกิดขึ้นในเวลาที่จะจ่ายเงินได้ในเรื่องนี้ตามคำอธิบายต้นแบบ OECD กล่าวว่า²² ในการจัดเก็บภาษีที่เกิดขึ้นจากรายการที่เพิ่มเติมอื่นนั้นจะนำบทบัญญัติเดียวกันกับตัวบทบัญญัติที่นำมาใช้ในการจัดเก็บเงินได้ส่วนก่อนต้นเงินนั้นมาใช้บังคับ แต่ทั้งนี้ สำหรับในทางปฏิบัติแล้วเห็นได้ว่าประเทศต่างๆ มีหลักเกณฑ์ที่นำมาใช้ในทางปฏิบัติที่แตกต่างกันไป เช่น บางประเทศนั้นจะไม่ถือว่ารายการเงินส่วนอื่น ๆ เช่น ดอกเบี้ย หรือ เบี้ยปรับนั้นถูกรวมอยู่ภายใต้ขอบเขตของเงินได้ส่วนก่อนต้นเงินนั้น และ ในบางประเทศจะไม่ถือว่ารายการเพิ่มเติมอื่นนั้นอยู่ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ซึ่งในประเด็นดังกล่าวนี้ควรเป็นประเด็นที่มีการเจรจาตกลงกันให้ชัดเจน ยกตัวอย่างเช่น คำอธิบายเชิงเทคนิคในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่าง

²⁰ Patricia Brandstetter, Taxes Covered, (Amsterdam : IBFD, 2011), pp. 101 – 103.

²¹ *Ibid*, p. 97.

²² OECD Commentary, article 2, para 2 – 4.

ประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศออสเตรเลีย (Technical Explanation to the United States – Australia tax treaty) ได้ตกลงว่า²³ “ภาษีที่ครอบคลุมตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ นี้ไม่รวมไปถึง ค่าปรับ และดอกเบี้ยที่เกิดขึ้น เช่น หากกำหนดอัตราภาษีสูงสุดไว้ที่ 15 เปอร์เซ็นต์ ให้กับรัฐแหล่งเงิน ได้สำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินปันผลตามข้อบทที่ 10 ในกรณีนี้จะไม่รวมถึงส่วนการจัดเก็บ จากค่าปรับ หรือดอกเบี้ย อันเกิดขึ้นจากการชำระหนี้ล่าช้าแต่ประการใด”

ทั้งนี้ ตามส่วนท้ายในข้อบทที่ 2 (1) ตามต้นแบบของ OECD กำหนดว่า “...บังคับ จัดเก็บในนามของรัฐผู้ทำสัญญาแต่ละรัฐหรือในนามของส่วนราชการ หรือเจ้าหน้าที่ท้องถิ่นของแต่ละ รัฐโดยไม่คำนึงถึงวิธีการเรียกเก็บ” ในส่วนนี้นั้นเห็นได้ว่าในเรื่องการปกครองในแต่ละประเทศจะมีการ กำหนดรูปแบบโครงสร้างการปกครองไว้แตกต่างกัน เช่นในประเทศสหรัฐอเมริกามีการใช้การ ปกครองในรูปแบบสหพันธรัฐ ซึ่งแต่ละรัฐนั้นจะมีอำนาจในการออกกฎหมายต่างๆ รวมถึงกฎหมายที่ ใช้ในการบังคับจัดเก็บภาษีอากรได้แตกต่างกันซึ่งจะมีผลในการบังคับใช้เป็นเอกเทศแยกต่างหากจาก รัฐอื่นๆ ในประเทศ

2.2 อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ และโครงสร้างพื้นฐานของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

2.2.1 อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

แนวทางการเจรจาอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่นานาประเทศยึดถือเป็นร่างฉบับที่สำคัญ คือ ร่างตามแนวทางขององค์กรเพื่อการร่วมมือทางเศรษฐกิจและพัฒนา (Organisation for Economic Co-operation and Development – OECD) ซึ่งเป็นองค์กรที่เปลี่ยนแปลง ถ้าย้อนอำนาจมาจาก องค์กรเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจของกลุ่มประเทศยุโรป (Organisation for European Economic Co-operation – OEEC) ในเดือนมีนาคม ค.ศ.1956 ซึ่งเมื่อได้เปลี่ยนมาเป็น OECD แล้ว ประเทศที่มีกำลังอำนาจในทางเศรษฐกิจนอกกลุ่มประเทศสหภาพยุโรปก็เข้าร่วมด้วย เช่น ประเทศ สหรัฐอเมริกา และแคนาดา จนปัจจุบันนี้ OECD มีประเทศสมาชิกทั้งสิ้น 34 ประเทศ

อิทธิพลของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ของ OECD นั้น นอกจากจะนำมาใช้เป็นแม่แบบ สำหรับประเทศกลุ่มสมาชิกแล้ว ประเทศที่ไม่เป็นสมาชิกของ OECD ต่างก็นำเอาร่างอนุสัญญาภาษี ซ้อนฉบับ OECD มายึดเป็นแม่แบบในการเจรจาอนุสัญญาภาษีซ้อนฯด้วย

²³ US Treasury Department Technical Explanation of the Convention between the Government of the United States of America and the Government of Australia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income, effective 1 December 1983, Commentary to Art 3, at Para 6.

นอกจากต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ของ OECD แล้ว ยังมีร่างอีกฉบับที่นานาประเทศยึดถือเป็นแม่แบบในการเจรจาอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ เช่นกันคือ ต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับสหประชาชาติ (United Nations – UN) ซึ่งกลุ่มผู้เชี่ยวชาญด้านอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างประเทศพัฒนาแล้วและประเทศกำลังพัฒนาได้นำร่างแม่บทของ OECD ในปี ค.ศ. 1963 มาใช้เป็นพื้นฐานในการทำร่างดังกล่าว ความสำคัญของร่างฉบับ UN นี้จะถูกนำมาใช้สำหรับการเจรจากับประเทศที่กำลังพัฒนามากกว่าฉบับของ OECD

โดยทั่วไปการที่รัฐเข้าตกลงทำอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างกันนั้นเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ดังนี้²⁴ คือ

- 1.) จัดการภาษีซ้ำซ้อน เพื่อเป็นการกระตุ้นการดำเนินธุรกรรมระหว่างประเทศ
- 2.) ก่อให้เกิดความร่วมมือระหว่างเจ้าหน้าที่ภาษีของรัฐในการปราบปรามการหลีกเลี่ยงภาษี
- 3.) ทำให้เกิดความแน่นอนในภาระทางภาษีอากรสำหรับผู้ทำการค้าระหว่างประเทศและนักลงทุน
- 4.) เพื่อจัดการเลือกปฏิบัติในทางภาษีอากรที่เกิดขึ้น
- 5.) เพื่อแบ่งปันส่วนรายได้ในทางภาษีอากร

2.2.2 โครงร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

โดยทั่วไปเนื้อหาของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ นั้นอาจจำแนกออกได้เป็น 6 ส่วนคือ

- 1.) บทบัญญัติเกี่ยวกับเนื้อหาการบังคับใช้ : ในส่วนนี้ได้แก่ข้อบทที่ 1 (ขอบข่ายด้านบุคคล) ข้อบทที่ 2 (ภาษีที่อยู่ในขอบข่าย) ข้อบทที่ 29 (การเริ่มใช้บังคับ) และข้อบทที่ 30 (การเลิกใช้) ซึ่งเนื้อหาในข้อบทเหล่านี้เป็นการกำหนดถึงนิยามความหมายของคำว่า “บุคคล”, “ภาษี” และ เวลาในการบังคับใช้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ
- 2.) บทบัญญัติเกี่ยวกับคำนิยาม : ในส่วนนี้ได้แก่ข้อบทที่ 3 (บทนิยามทั่วไป) ข้อบทที่ 4 (ผู้มีถิ่นที่อยู่) ข้อบทที่ 5 (สถานประกอบการถาวร) ซึ่งในบางครั้งอาจพบเห็นนิยามคำจำกัดความของบางคำอยู่ภายในข้อบทอื่นๆ ด้วยเช่นกัน (เช่น นิยามความหมายของคำว่า “อสังหาริมทรัพย์” ซึ่งปรากฏอยู่ในข้อบทที่ 6 (2))

²⁴ Philip Baker, Double Taxation Conventions and International Law, (London : Sweet & Maxwell Limited, 1994), p. 12.

- 3.) บทบัญญัติในส่วนเนื้อหา : ในส่วนนี้เป็นข้อบทตั้งแต่ข้อบทที่ 6 ถึงข้อบทที่ 22 ซึ่งจะนำมาใช้บังคับกับเงินได้แต่ละประเภท และกำหนดสิทธิในการจัดเก็บภาษีระหว่างรัฐคู่สัญญา
- 4.) บทบัญญัติในเรื่องที่เกี่ยวกับการขจัดภาษีซ้อน : ซึ่งโดยหลักแล้วจะพบอยู่ในข้อบทที่ 23 ซึ่งกำหนดทางเลือกในสองลักษณะคือ ข้อบทที่ 23 A สำหรับประเทศที่ใช้วิธีการบรรเทาภาระภาษีซ้อนฯ โดยวิธีการยกเว้นภาษี และ ข้อบทที่ 23 B ซึ่งเป็นการใช้วิธีการเครดิตภาษี และนอกจากนี้ยังมีข้อบทที่ 25 ซึ่งเป็นข้อบทในเรื่องวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน
- 5.) บทบัญญัติเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี : ได้แก่ข้อบทที่ 9 (วิสาหกิจในเครือ) และ ข้อบทที่ 26 (การแลกเปลี่ยนข้อสนเทศ)
- 6.) บทบัญญัติอื่นๆ : อันได้แก่ข้อบทที่ 24 (การไม่เลือกปฏิบัติ) ข้อบทที่ 27 (ผู้แทนทางการทูตและเจ้าหน้าที่ฝ่ายกงสุล) ข้อบทที่ 28 (Territorial Extension) ตามแบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ดังที่กล่าวมานั้นมีข้อสังเกตบางประการที่ควรหยิบยกมากล่าวในที่นี้คือ

ประการแรก อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ นั้นเป็นการเจรจาในระดับทวิภาคี ซึ่งเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐสองรัฐเข้าตกลงเจรจาเพื่อยกเว้นภาระภาษีซ้อนที่อาจเกิดขึ้นและป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี ซึ่งตามแนวทางของแม่แบบที่ใช้กันในปัจจุบันนั้น เห็นได้ว่าตามโครงสร้างกำหนดรัฐสองรัฐคือรัฐแหล่งเงินได้และรัฐถิ่นที่อยู่ ในกรณีที่รัฐสองรัฐต่างมีฐานะเป็นรัฐถิ่นที่อยู่ของผู้เสียภาษีภายใต้ อนุสัญญา ภาษีซ้อนฯ กำหนดแนวทางแก้ไขไว้ตามข้อบทที่ 4 เรื่องผู้มีถิ่นที่อยู่ในการชี้ว่าผู้เสียภาษีนั้นมีถิ่นที่อยู่ในรัฐใด แต่สำหรับในกรณีที่ผู้เสียภาษีเกิดได้รับเงินได้จากแหล่งเงินได้สองรัฐ เห็นว่าภายใต้ อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ นั้นไม่ได้กำหนดแนวทางในการบรรเทาภาระภาษีซ้อนฯ ในกรณีเช่นนี้ไว้²⁵

ประการที่สอง เนื่องจากอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ นั้นเป็นลักษณะการเข้าตกลงทำสัญญากันระหว่างรัฐสองรัฐในลักษณะที่เป็นทวิภาคี ซึ่งเมื่อประเทศหนึ่งนั้นเข้าตกลงทำอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

²⁵ ยกตัวอย่างเช่น หากบริษัท F ซึ่งเป็นที่ปรึกษากฎหมายได้เข้าร่วมทำการรวบรวมกิจการของบริษัทสองบริษัทอันได้แก่บริษัท A ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ X และบริษัท B ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศ Y เมื่อบริษัท F ได้รับเงินได้จากการดำเนินการทางกฎหมายดังกล่าวเห็นได้ว่าเงินได้ก้อนนั้นมาจากทั้งประเทศ X และประเทศ Y ซึ่งเป็นการยากที่จะแบ่งแยกว่าเงินได้ส่วนไหนได้รับจากประเทศไหน ซึ่งในประเด็นปัญหาดังกล่าวยังคงเป็นเรื่องคลุมเครือในการจัดเก็บภาษีอากรภายใต้ อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ในปัจจุบัน

กับหลายๆ ประเทศ แม้จะยึดหลักตามแนวทางโครงสร้างเดียวกัน แต่รายละเอียดต่างๆ ในอนุสัญญาภาษีซ้อนๆ แต่ละฉบับย่อมมีความแตกต่างกัน เช่น ประเทศไทย ปัจจุบันเข้าตกลงทำอนุสัญญาภาษีซ้อนๆ กับประเทศต่างๆ รวมแล้ว 56 ประเทศ ซึ่งเมื่อรวมจำนวนของอนุสัญญาของประเทศอื่นที่เข้าตกลงทำกับรัฐคู่สัญญาอื่นอีก เทียบกับจำนวนของอนุสัญญาภาษีซ้อนๆ ที่เกิดขึ้นทั้งหมดนั้นมีจำนวนมาก²⁶ นอกจากผู้เสียภาษีนั้นจะต้องเผชิญความซับซ้อนวุ่นวายในเนื้อหาการบังคับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนๆ ที่มีความแตกต่างกันแล้ว ยังจะต้องเข้าใจถึงการบังคับใช้ร่วมกับกฎหมายภายในของแต่ละรัฐอีกด้วย²⁷

ประการที่สาม การตีความถ้อยคำตามบทบัญญัติตามกฎหมายภายในที่แตกต่างกัน เมื่อความหมายของถ้อยคำหนึ่งอาจจะมีคุณสมบัติที่แตกต่างกันตามบทบัญญัติกฎหมายภายในแต่ละรัฐ เมื่อรัฐสองรัฐนั้นมีการตีความถึงถ้อยคำตามที่เกิดขึ้นในข้อเท็จจริงเรื่องหนึ่งแตกต่างกัน ปัญหาในเรื่องการจัดภาษีซ้อนระหว่างรัฐอาจยังคงเกิดขึ้น

ประการที่สี่ แม้ว่ารัฐสองรัฐจะเข้าตกลงทำอนุสัญญาภาษีซ้อนๆ ร่วมกันแล้ว ยังไม่ได้หมายความว่า ผู้เสียภาษีจากรัฐสองรัฐที่เข้าลงทุนในอีกรัฐหนึ่งนั้นจะพบกับผลลัพธ์ของภาระในทางภาษีอากรที่เท่าเทียมกัน เนื่องจากรัฐแต่ละรัฐนั้นต่างมีบทบัญญัติที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีอากรตามกฎหมายภายในที่มีความแตกต่างกัน เช่น หากผู้เสียภาษีซึ่งเป็นนิติบุคคลจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นที่ประเทศไทย ได้เข้าไปลงทุนประกอบกิจการในประเทศอังกฤษ ในกรณีนี้ประเทศอังกฤษถือเป็นรัฐแหล่งเงินได้และประเทศไทยเป็นรัฐถิ่นที่อยู่ หากมีเงินได้เกิดขึ้นจากการประกอบกิจการตามข้อบทในเรื่องกำไรจากธุรกิจภายใต้ต้นสัญญาภาษีซ้อนๆ แล้ว จะต้องพิจารณาต่อไปว่าการประกอบกิจการดังกล่าวของผู้เสียภาษีที่เป็นนิติบุคคลนั้นได้ดำเนินการผ่านสถานประกอบการถาวรหรือไม่ ซึ่งหากสมมุติว่าเป็นการดำเนินการกิจการโดยผ่านสถานประกอบการถาวรกรณีนี้อนุสัญญาภาษีซ้อนๆ จะให้สิทธิกับรัฐแหล่งเงินได้ในการจัดเก็บภาษีที่เกิดขึ้นจากกำไรธุรกิจดังกล่าวซึ่งเงินได้ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากประเทศอังกฤษนั้นจะต้องพิจารณาตามบทบัญญัติในเรื่องภาษีอากรภายในที่ใช้จัดเก็บของประเทศ

²⁶ ปัจจุบันมีผู้ประมาณว่ามีอนุสัญญาภาษีซ้อนๆ ที่บังคับใช้กันระหว่างประเทศต่างๆ มากกว่า 1,500 ฉบับ

²⁷ อย่างไรก็ตามในปัจจุบันมีแนวความคิดในเรื่องการนำอนุสัญญาภาษีซ้อนๆ ในลักษณะพหุภาคีมาใช้ ซึ่งมีลักษณะเป็นการเข้าตกลงร่วมกันในการแก้ไขภาระภาษีซ้อนโดยหลายประเทศ กลุ่มประเทศที่ได้นำอนุสัญญาลักษณะพหุภาคีมาใช้แล้ว เช่น กลุ่มประเทศนอร์ดิก ซึ่งเข้าตกลงทำอนุสัญญาภาษีซ้อนๆ ในระดับพหุภาคีในปี ค.ศ.1996 ซึ่งประเทศที่เข้าร่วมประกอบด้วย ประเทศเดนมาร์ก ประเทศฟินแลนด์ ประเทศไอซ์แลนด์ ประเทศนอร์เวย์ หมู่เกาะฟาโรว์ และประเทศสวีเดน

อังกฤษ²⁸ แต่หากผู้เสียภาษีนั้นได้ดำเนินการในประเทศอังกฤษโดยไม่ผ่านสถานประกอบการถาวร กำไรจากธุรกิจที่เกิดขึ้นนั้นตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กำหนดให้รัฐถิ่นที่อยู่เป็นรัฐที่มีสิทธิในการจัดเก็บ ภาษีเงินได้จากกำไรธุรกิจที่เกิดขึ้นนั้น ซึ่งในกรณีดังกล่าวคือประเทศไทย ดังนั้นกรณีนี้ผู้เสียภาษี จะต้องนำเงินได้ก่อนดังกล่าวกลับมาเสียภาษีที่รัฐถิ่นที่อยู่และเสียภาษีโดยเป็นไปตามประมวล รัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายภายในของประเทศไทย

ในทางกลับกัน หากสลับข้อเท็จจริงเป็นว่าผู้เสียภาษีซึ่งเป็นนิติบุคคลนั้นมีการ ดำเนินการอันเป็นสาระสำคัญเกิดขึ้นในประเทศอังกฤษและถือเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษ และ เข้ามาดำเนินการประกอบกิจการในประเทศไทยโดยได้รับเงินได้อันเป็นไปตามข้อบทเรื่องกำไรจาก ธุรกิจ ดังนั้นหากผู้เสียภาษีได้ดำเนินการผ่านสถานประกอบการถาวรที่จัดตั้งขึ้นในประเทศไทย ผู้เสีย ภาษีจะต้องนำเงินได้ที่ได้รับจากกำไรจากธุรกิจนั้นมาเสียภาษีภายใต้ประมวลรัษฎากรอันถือเป็น กฎหมายภายในของประเทศไทย และหากผู้เสียภาษีไม่ได้ดำเนินการโดยผ่านสถานประกอบการถาวร ผู้เสีย ภาษีจะต้องนำเงินได้ที่ได้รับจากกำไรจากธุรกิจนั้นกลับไปเสียภาษีที่ประเทศอังกฤษโดยวิธีการ คำนวณเพื่อเสียภาษีต่างๆ นั้นจะเป็นไปตามกฎหมายภายในของประเทศไทย ซึ่งข้อสังเกตประการ สำคัญคือผลลัพธ์ของการดำเนินธุรกิจระหว่างประเทศและจากการบังคับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ นั้น จะเห็นได้ว่าในท้ายที่สุดผู้เสียภาษีอาจจะต้องเผชิญกับบทบัญญัติในทางภาษีอากรคนละฉบับกัน ซึ่ง ย่อมมีผลลัพธ์ทำให้ภาระในทางภาษีอากรนั้นแตกต่างกัน

2.2.3 ความสัมพันธ์ของประมวลรัษฎากรกับการบังคับจัดเก็บภาษีเงินได้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

การบังคับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ นั้นจะต้องคำนึงถึงความสัมพันธ์กับกฎหมายภายใน ด้วย กล่าวได้ว่าสำหรับกฎหมายภายในนั้นคือกฎหมายที่ว่าด้วยการจัดเก็บภาษี ส่วนอนุสัญญาภาษี ซ้อนฯ นั้นเป็นเรื่องการให้สิทธิประโยชน์กับผู้เสียภาษีที่อยู่ในขอบข่ายตามที่อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กำหนดไว้ สำหรับอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ของประเทศไทยอาศัยอำนาจบัญญัติตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 18 ตามมาตรา 3 ของพระราชกฤษฎีกาฉบับนี้บัญญัติว่า “ให้ยกเว้นภาษีอากรตามประมวล รัษฎากรแก่บุคคลตามสัญญาว่าด้วยการเก็บภาษีซ้อนที่รัฐบาลไทยได้ทำไว้หรือจะได้อำนาจกับรัฐบาล ต่างประเทศ”

การบังคับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ในประเทศไทยจะอ้างอำนาจตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 18 นี้โดยไม่มีกรณาวุฒิการรายฉบับ ทั้งนี้ สำหรับการกล่าวอ้างในชั้นศาลนั้น ศาลจะถือว่า

²⁸ ได้แก่ Income Tax Act 2007 และ Corporation Tax Act 2010

อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ไม่ใช่ข้อกำหนดที่ศาลสามารถทราบได้เอง คู่กรณีจะต้องนำสืบให้ศาลเห็น มิฉะนั้นศาลไม่สามารถจะยกอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ขึ้นมาพิจารณาได้²⁹

ปัญหาในทางทฤษฎีที่มักกล่าวถึงเกี่ยวกับการบังคับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ในประเทศไทยคือ พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 18 ดังกล่าวนี้อาจไม่สามารถบังคับโดยมีผลครอบคลุมเนื้อหาทั้งหมดในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ได้ เพราะสำหรับเนื้อหาในส่วนที่ไม่ได้เป็นการยกเว้นภาษีอากรนั้น ย่อมจะไม่สามารถใช้บังคับได้ตามความในมาตรา 3 ของพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 18 นี้ เช่น ในบทบัญญัติว่าด้วยการไม่เลือกปฏิบัติ วิธีการเพื่อความตกลงร่วมกัน การแลกเปลี่ยนข้อสนเทศ การใช้บังคับ และการเลิกใช้ ซึ่งในเรื่องนี้มีแนวความเห็นที่ว่าโดยหลักการแล้วหากจะบังคับใช้ตามข้อตกลงในส่วนดังกล่าวนี้ในประเทศไทย จะต้องมีการออกกฎหมายภายในเพื่ออนุวัติการตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ดังกล่าวมาเสียก่อน มิฉะนั้นแล้ว ข้อตกลงระหว่างประเทศจะไม่อาจบังคับใช้ได้เพราะไม่ได้เป็นไปตามรัฐธรรมนูญ³⁰

สำหรับการบรรเทาภาระภาษีซ้อนสำหรับการลงทุนในประเทศที่ไม่ได้มีการตกลงทำอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กับประเทศไทยจะเป็นไปตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 300³¹

²⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2456/2525

³⁰ ปัจจุบันคือมาตรา 23 รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย (ฉบับชั่วคราว) พ.ศ. 2557

³¹ มาตรา 3 “ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 3 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย เป็นจำนวนเท่ากับภาษีเงินได้ที่เสียไปในต่างประเทศ แต่ไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทย ส่วนที่คำนวณจากเงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศแต่ละประเทศ หรือจากเงินได้ที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศแต่ละประเทศ โดยมีเงื่อนไขดังต่อไปนี้

(1) ต้องเสียภาษีเงินได้ในต่างประเทศ เนื่องจากการประกอบกิจการในต่างประเทศแต่ละประเทศ หรือจากเงินได้ที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศแล้ว

(2) ต้องไม่นำภาษีเงินได้ที่ได้เสียไปในต่างประเทศ ซึ่งไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทย ส่วนที่คำนวณจากเงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศแต่ละประเทศ หรือจากเงินได้ที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศแต่ละประเทศ ไปถือเป็นรายจ่ายในกรณีคำนวณกำไรสุทธิ

(3) ต้องมีเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับการเสียภาษีในต่างประเทศที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีเงินได้ของต่างประเทศรับรองเก็บไว้เพื่อเจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบ

2.3 การตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน

เมื่อเกิดข้อพิพาทเกี่ยวกับประเด็นในอนุสัญญาภาษีซ้อน ก็จะต้องมีการยกประเด็นในเรื่องการตีความในบทบัญญัติตามอนุสัญญาภาษีซ้อน ขึ้นเพื่อหาข้อยุติในคดี การตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน มักจะเริ่มต้นตีความโดยอ้างอิงจากพจนานุกรม ซึ่งศาลและเจ้าหน้าที่สรรพากรมักจะนำมาใช้เพื่อค้นหาความหมายของคำว่า “ภาษี”³² แต่สิ่งที่ควรนำมาคำนึงถึงประการแรกในส่วนของบทบัญญัติตามอนุสัญญาภาษีซ้อน คือ ควรต้องพิจารณาก่อนว่า อนุสัญญาภาษีซ้อน นั้นครอบคลุมถึงการจัดเก็บภาษีซ้อนในกรณีไหนบ้าง และทั้งนี้ในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน จะต้องคำนึงถึงหลักในการตีความตามที่ปรากฏในอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญาประกอบด้วย ซึ่งอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญาได้ให้คำนิยามไว้ว่า³³ “ถ้อยคำ “สนธิสัญญา” หมายความว่า ข้อตกลงระหว่างประเทศที่ได้ทำขึ้นเป็นลายลักษณ์อักษรระหว่างรัฐต่างๆ และอยู่ภายใต้กฎหมายระหว่างประเทศไม่ว่าจะได้ทำขึ้นเป็นฉบับเดียว หรือหลายฉบับผนวกเข้าด้วยกันและไม่ว่าจะเรียกชื่อเช่นใด” และทั้งนี้สนธิสัญญานั้นอาจมีชื่อเรียกได้หลายชื่อสุดแต่การปฏิบัติทางการทูตจะใช้กัน ซึ่งอาจเรียกว่า สนธิสัญญา (Treaty) อนุสัญญา (Convention) พิธีสาร (Protocol) ปฏิญญา (Declaration) กฎบัตร (Charter) กติกา (Pact) ธรรมนูญ (Statute) ข้อตกลง (Agreement) หนังสือแลกเปลี่ยน (Letter of Exchange) บันทึกความเข้าใจ (Memorandum of Understanding) และทั้งนี้จำนวนฉบับของสนธิสัญญานั้นอาจทำขึ้นเป็นฉบับเดียว หรือหลายฉบับก็ได้³⁴

การบังคับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อน มีองค์ประกอบสองส่วนคือ³⁵ ส่วนที่เป็นการเจรจาสนธิสัญญาระหว่างประเทศซึ่งรัฐสองรัฐนั้นเข้าร่วมกันกำหนดตกลงขอบเขตในการบังคับการจัดเก็บภาษีเงินได้ และอีกส่วนหนึ่งคือส่วนของกฎหมายภายในของแต่ละรัฐ ซึ่งเมื่อพิจารณาถึงบทบัญญัติของกฎหมายภายในแล้วเห็นได้ว่าในบางประเทศจะตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน อย่างเคร่งครัด เนื่องจากอนุสัญญาภาษีซ้อน นั้นมีลักษณะสำคัญประการหนึ่งคือการให้สิทธิยกเว้นภาษีกับผู้เสียภาษี ดังนั้นจึง

(4) ต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง และประกาศในราชกิจจานุเบกษา”

³² Patricia Brandstetter, *supra* note 20, p. 83.

³³ อนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969 มาตรา 2 วรรคที่ 1 a

³⁴ อนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969 มาตรา 2

³⁵ Philip Baker, Double Taxation Conventions and International Tax Law, (London : Sweet&Maxwell, 1994), p.20.

ต้องตีความในถ้อยคำบทบัญญัติที่ให้การยกเว้นดังกล่าวนั้นอย่างเคร่งครัดด้วย และทั้งนี้ เมื่ออนุสัญญาภาษีซ้อนฯ นั้นถือเป็นสนธิสัญญาระหว่างประเทศเช่นเดียวกัน ดังนั้นจึงต้องนำหลักการตีความสนธิสัญญามาใช้เช่นเดียวกับสนธิสัญญาอื่นๆ ด้วย

ทั้งนี้ผู้กล่าวถึงประเด็นในเรื่องการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ นี้ไว้ว่า³⁶

“สนธิสัญญาระหว่างประเทศที่ใช้เพื่อหลีกเลี่ยงภาษีซ้อนหรืออนุสัญญาภาษีซ้อนฯ นั้นถือเป็นกฎหมายของรัฐเช่นกัน เฉกเช่นเดียวกับสนธิสัญญาในทางการเมือง หรือสนธิสัญญาในทางเศรษฐกิจฉบับอื่นๆ หากความหมายของถ้อยคำตามบทบัญญัติไม่มีความชัดเจนและก่อให้เกิดปัญหาแล้ว ขั้นตอนแรกในการดำเนินการแก้ไขปัญหาคือจะต้องนำหลักทั่วไปในการตีความกฎหมายระหว่างประเทศแผนกคดีเมืองมาพิจารณา อย่างไรก็ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ นั้นได้ถูกทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ที่แตกต่างจากสนธิสัญญาในทางการเมือง หรือสนธิสัญญาในทางเศรษฐกิจฉบับอื่นๆ เพราะอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ นั้นนำมาใช้เพื่อให้บทบัญญัติในการจัดเก็บภาษีเงินได้สองประเทศนั้นสอดคล้องกันและเพื่อหลีกเลี่ยงการจัดเก็บภาษีพร้อมกันในประเทศสองรัฐ..... .. ทั้งนี้ผู้เสนอรายงานการประชุมของประเทศเยอรมนี, ประเทศลักเซมเบิร์ก, ประเทศสวิตเซอร์แลนด์ ได้เน้นย้ำเป็นพิเศษถึงข้อเท็จจริงที่ว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ เป็นสนธิสัญญาในลักษณะทวิภาคี ดังนั้นจึงถือว่ามีสภาพเป็นกฎหมายภายในของรัฐต่างๆ นั้นด้วย เมื่อมีการให้สัตยาบันและเริ่มใช้บังคับโดยรัฐคู่สัญญา ซึ่งอำนาจในการบังคับใช้นั้นยังคงถือเป็นอำนาจเด็ดขาดของแต่ละรัฐ และหลักของกฎหมายระหว่างประเทศแผนกคดีเมืองนั้นจะถูกหยิบยกมาใช้เมื่อเกิดกรณีการโต้แย้งเกิดขึ้น”

เมื่อพิจารณาถึงหลักในการตีความกฎหมายระหว่างประเทศแผนกคดีเมืองที่นำมาใช้ในการตีความสนธิสัญญา เห็นได้ว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ นั้นถือเป็นสนธิสัญญาอย่างหนึ่งซึ่งแม้ว่าจะมีลักษณะที่เป็นพิเศษแตกต่างกับสนธิสัญญาอื่นๆ แต่การตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ นั้นย่อมตกอยู่ภายใต้ต้นสนธิสัญญากรุงเวียนนาเช่นเดียวกัน ซึ่งหลักการตามบทบัญญัติในอนุสัญญากรุงเวียนนาที่ใช้สำหรับการตีความนั้นยังคงมีสถานะเป็นกฎหมายจารีตประเพณีระหว่างประเทศ

สำหรับการตีความที่มีความเห็นที่แตกต่างกันนั้นย่อมพบเห็นได้เสมอ ซึ่งรายละเอียดต่างๆ นั้นอาจพบได้ในพิธีสาร (protocol) หรือเอกสารอื่นๆ ซึ่งหน้าที่ตามสนธิสัญญานั้นรัฐคู่สัญญาจะต้องมีการตีความอย่างเคร่งครัดซึ่งในกรณีที่มิข้อสงสัยนั้นรัฐคู่สัญญาจะต้องส่งอำนาจอธิปไตยเพื่อให้บรรลุถึงความชัดเจนในข้อความตามอนุสัญญานั้น³⁷

³⁶ *Ibid*, p. 21.

³⁷ Klaus Vogel, “Double Tax Treaties and their interpretation,” *Berkeley Journal of International Law*. volume 4, issue 1 spring, p.32.

ในกรณีที่สนธิสัญญาเกิดปัญหาเรื่องความแตกต่างเกิดขึ้นจากการตีความระหว่างกฎหมายภายในประเทศหนึ่งกับอีกประเทศหนึ่ง ซึ่งสืบเนื่องจากสนธิสัญญาที่ได้ตกลงเจรจากันระหว่างรัฐนั้นได้ทำขึ้นหลายภาษา อันทำให้เกิดปัญหาจากความยากลำบากที่จะใช้ถ้อยคำเขียนภาษาให้มีข้อความซึ่งมีความหมาย ขอบเขต และน้ำหนักเท่าเทียมกัน กรณีดังกล่าว มาตรา 33 แห่งอนุสัญญากรุงเวียนนา ค.ศ. 1969³⁸ ได้วางแนวทางบทบัญญัติเพื่อการตีความในกรณีดังกล่าวไว้ แต่ทั้งนี้โดยทั่วไปแล้ว กฎหมายระหว่างประเทศในเรื่องเกี่ยวกับสนธิสัญญานั้นจะให้ความสำคัญกับเจตนาของรัฐภาคีก่อนเป็นอันดับแรก ซึ่งเมื่อเกิดปัญหาในการตีความเกิดขึ้นนั้นย่อมจะต้องพิจารณาถึงหลักการตามบทบัญญัติ มาตรา 31³⁹ และ 32⁴⁰ ก่อน และหากไม่สามารถที่จะแก้ไขปัญหานั้นได้ ในทางปฏิบัติ ศาล

³⁸ อนุสัญญากรุงเวียนนา ค.ศ. 1969 มาตรา 33, โปรดดู ภาคผนวก ก

³⁹ เพิ่งอ้าง, มาตรา 31

⁴⁰ มาตรา 32 แห่งอนุสัญญากรุงเวียนนา ค.ศ. 1969 ได้กำหนดถึงวิธีพิจารณาเพิ่มเติมอีกใน 3 กรณี ได้แก่

1. เอกสารทำงานในขั้นเตรียมทำสนธิสัญญา ซึ่งโดยปกติสำหรับกระบวนการทำสนธิสัญญา จะมีขั้นตอนการเตรียมการหลายขั้นตอน โดยเริ่มต้นด้วยการเสนอและตอบรับในหลักการว่าจะทำสนธิสัญญากันในเรื่องใด และเข้าสู่การเจรจาเพื่อยกร่าง การรับร่าง การรับรอง ความถูกต้องของตัวบท ซึ่งกระบวนการต่างๆ เหล่านี้ย่อมปรากฏเอกสารต่างๆ ที่แสดงให้เห็นได้ว่าคู่สัญญาแต่ละฝ่ายได้แสดงเจตนาไว้อย่างไร ซึ่งเอกสารต่างๆ นั้นอาจรวมไปถึงหนังสือตอบโต้ หรือบันทึกต่างๆ ด้วย
2. สภาวะแวดล้อมในการทำสนธิสัญญา ซึ่งเกี่ยวข้องกับข้อมูล ข้อเท็จจริงอันเป็นเหตุให้มีการทำสนธิสัญญา อันประกอบด้วยธรรมเนียมทางความสัมพันธ์ระหว่างประเทศ ทางสังคม เศรษฐกิจ และภาวะทางการเมืองในขณะที่ทำสนธิสัญญาว่าสภาพแวดล้อมต่างๆ นั้นเป็นเช่นไร และกฎเกณฑ์ทางกฎหมายในขณะนั้นเป็นอย่างไร
3. ข้อวิธีอื่นๆ ที่นำมาประกอบใช้ จากถ้อยคำตามความในมาตรา 32 ที่บัญญัติโดยใช้ถ้อยคำที่ว่า “อาจใช้ข้อวิธีประกอบการตีความ รวมถึงเอกสารการทำงานในขั้นเตรียมการทำสนธิสัญญา และกรณีแวดล้อมในการทำสนธิสัญญานั้น” อันพิจารณาแล้วเห็นได้ว่ายังคงเปิดช่องให้ใช้วิธีที่นอกเหนือจากเอกสารการทำงานในขั้นเตรียมทำสนธิสัญญา และสภาวะแวดล้อมในการทำสนธิสัญญาอีก

ในกรณีดังกล่าวอาจเกิดประเด็นคำถามขึ้นสำหรับการอ้างอิงถึง OECD Model ว่าจะเป็นการตีความโดยสอดคล้องกับความตามบทบัญญัติมาตรา 32 ดังกล่าวนี้อหรือไม่ซึ่งหากพิจารณาจากตัวบทบัญญัติมาตรา 32 แล้วเห็นว่าอาจไม่เข้าลักษณะของเอกสารทำงานในขั้นเตรียมทำสนธิสัญญา

จะให้น้ำหนักแก่ตัวบทในภาษาที่กระจ่างชัดที่สุด หรือตัวบทที่สอดคล้องกับความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของสัญญา⁴¹

หลักการตามบทบัญญัติในอนุสัญญากรุงเวียนนาถูกนำมาใช้ในการพิจารณาคดีของศาลในประเทศต่างๆ อันรวมถึงการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ด้วย มีคดีที่สำคัญคดีหนึ่งคือคดี Thiel ซึ่งเป็นคดีที่ตัดสินโดยศาลสูงของประเทศออสเตรเลีย ซึ่งได้อ้างอิงถึง Vienna Convention แม้รัฐคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งในคดีนี้คือประเทศสวิตเซอร์แลนด์ซึ่งไม่ได้มีฐานะเป็นรัฐภาคีใน Vienna Convention⁴² ด้วย

2.3.1 มาตรการของศาลในประเทศต่างๆ ในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

การตีความตามความหมายทั่วไป (common interpretation)⁴³ สามารถพบได้ในกฎหมายระหว่างประเทศแผนกคดีบุคคลซึ่งมักจะถูกนำมาใช้ในการตีความกฎหมายขัดกัน และการตีความตามความหมายทั่วไปยังพบได้ในการใช้กับการตีความสนธิสัญญาระหว่างประเทศแผนกคดีบุคคลด้วย ยกตัวอย่างเช่น กฎหมายการซื้อขายระหว่างประเทศ, กฎหมายการคมนาคมทางอากาศ และทะเล เช่นเดียวกับที่สามารถพบได้ตามกฎหมายภายในที่เป็นกฎหมายที่เกี่ยวข้องสืบเนื่องจากสนธิสัญญาระหว่างประเทศดังกล่าว

ในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ โดยศาลนั้นพบว่าศาลที่ตัดสินในคดีภาษีระหว่างประเทศมีแนวโน้มที่พยายามตัดสินให้มีความสอดคล้องกันกับคำตัดสินของประเทศอื่นแม้ว่าจะไม่มี

เนื่องจากเอกสารดังกล่าวนี้เป็นเอกสารเฉพาะของคู่สัญญาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง ซึ่งทั้งนี้ในการเตรียมการเจรจาของรัฐคู่สัญญานั้นอาจมีการตกลงเนื้อหาในสนธิสัญญาโดยแตกต่างไปจาก Model ที่วางรูปแบบไว้ได้เนื่องจากอาจพิจารณาแล้วเห็นว่าต้องปรับเปลี่ยนเพื่อให้สอดคล้องกับสภาพแวดล้อมตามแต่กรณี และเห็นได้ว่าในทางปฏิบัติแล้วสนธิสัญญาที่รัฐได้เข้าตกลงเจรจากันนั้นอาจตั้งข้อสงวน (reservation) ไว้ซึ่งแตกต่างกับที่กำหนดไว้ใน Model นั้น อย่างไรก็ตามการให้คำแนะนำตามรูปแบบของ OECD Model นั้นเห็นได้ว่ายังอาจถือเป็นหน้าที่ผูกพันอย่างหนึ่ง (soft obligation) ที่คู่สัญญาจะต้องนำมาใช้พิจารณาเช่นกัน

⁴¹ อรุณ ภาณุพงศ์, “การตีความสนธิสัญญา,” ในรวมบทความทางวิชาการในโอกาสครบรอบ 84 ปี ศาสตราจารย์สัญญา ธรรมศักดิ์, น.207-225.

⁴² Thiel v. F.C.T. (1990) 90 Australian Tax Cases 4.717. : คดีนี้ศาลสูงของประเทศออสเตรเลียพิพากษาว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ตามต้นแบบของ OECD และ คำอธิบายต้นแบบควรจะถือเป็นส่วนหนึ่งของบริบทตามข้อบทที่ 31 ของอนุสัญญากรุงเวียนนา

⁴³ Klaus Vogel, *supra* note 37, pp.38-39.

หน้าที่ความผูกพันใดที่จะต้องปฏิบัติเช่นนั้น เช่น การตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างประเทศ สหรัฐอเมริกาและประเทศแคนาดา ศาลของประเทศแคนาดาได้อ้างอิงถึงผลของคำตัดสินของเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจและศาลของประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งแม้ว่าคำตัดสินนั้นจะไม่มีผลผูกพันบังคับต่อศาลประเทศ แคนาดาให้ต้องวินิจฉัยไปตามแนวทางนั้น ทั้งนี้ศาลของประเทศแคนาดาได้กล่าวเน้นย้ำถึงการจำเป็นที่จะต้องหลีกเลี่ยงการให้คำตัดสินที่ไม่สอดคล้องกับคำตัดสินของประเทศสหรัฐอเมริกา⁴⁴ เนื่องจากจะมีผลทำให้เกิดภาษีซ้อนขึ้นได้ และในเรื่องนี้ศาลของประเทศสหรัฐอเมริกาก็ได้ให้การยอมรับในลักษณะเดียวกันต่อประเทศแคนาดาด้วย

การตีความตามความหมายทั่วไปนั้น ไม่ได้หมายความว่า คดีที่ถูกตัดสินโดยศาลของประเทศอื่นนั้นจะต้องได้รับการยอมรับโดยไม่ต้องผ่านการวิเคราะห์วิจารณ์ ซึ่งในเรื่องนี้ปรากฏในคำพิพากษาของศาลของประเทศสหรัฐอเมริกาในคดี *Corocraft v. Pan American Airways* โดยผู้พิพากษา Lord Denning ได้ให้การสนับสนุนตามคำตัดสินของศาลต่างประเทศ โดยถือเสมือนว่ามีผลผูกพันต่อกดีในศาลสหรัฐอเมริกา และได้กล่าวว่า “แม้ว่าตนเองจะไม่เห็นด้วยกับคำตัดสินก็ตาม ตนเองก็ยังคงต้องเดินตามแนวคำตัดสินซึ่งเรื่องนี้เป็นเรื่องในทางกฎหมายระหว่างประเทศ และศาลของทุกประเทศควรที่จะต้องตีความสนธิสัญญานี้ไปในทิศทางเดียวกัน”

การตีความตามความหมายทั่วไปยังคงนำมาใช้เป็นหลักในการตีความกฎหมายภายในซึ่งผู้พิพากษามีหน้าที่ในการตรวจสอบผลคำตัดสินคดีของศาลอื่น และพิจารณาเหตุผลที่ศาลอื่นได้ใช้ในการพิพากษา ซึ่งหากมีประเด็นเรื่องการตีความเกิดขึ้นผู้พิพากษาจะต้องเลือกใช้การตีความในทางที่ได้รับการยอมรับโดยทั่วไปมากกว่าที่จะใช้การตีความตามแนวความคิดทัศนะของตัวเองพิพากษาเอง ในเรื่องดังกล่าวนี้ Lord Scarman ได้ตั้งข้อสังเกตไว้ว่า “ศาลจะต้องคำนึงถึงปรัชญาในทางนิติศาสตร์โดยตัดสินให้สอดคล้องกับคำตัดสินของศาลในประเทศอื่นตามเนื้อหาในแต่ละคดีด้วย”⁴⁵

คดี *Fothergill v. Monarch Airlines* เป็นคดีหนึ่งที่มีประเด็นพิพาทอันเกี่ยวกับการตีความโดยความหมายทั่วไปซึ่งเป็นคำตัดสินของสภาขุนนาง⁴⁶ ในคดีนี้สภาขุนนางได้มีการอภิปรายและประเมินถึงน้ำหนักคดีของศาลต่างประเทศและข้อคิดเห็นในคดี ซึ่งสภาขุนนางได้ให้การเน้นย้ำถึงน้ำหนักของคำตัดสินนั้นว่าจะต้องดูถึงบริบทของคดีความอันรวมไปถึงการพิจารณาลำดับ สถานะของ

⁴⁴ *Ibid*, p.38, คดี *Canadian Pacific Ltd. v. The Queen*

⁴⁵ Klaus Vogel, *supra* note 37, pp.38-39.

⁴⁶ House of Lords เป็น สภาสูงในรัฐสภาแห่งอังกฤษ ประกอบด้วยสมาชิกสภาขุนนาง ภาษาอังกฤษเดิมเรียกว่า Peer ซึ่งการเป็นสมาชิกสภาขุนนางนี้มาจากการสืบทอดทางตระกูล และมาจากการแต่งตั้ง

ศาลต่างประเทศนั้นด้วย ซึ่งกล่าวได้ว่ามีความคล้ายคลึงกับการที่ศาลจะต้องพิจารณาผลของการตัดสินคดีโดยศาลอื่นด้วย

อย่างไรก็ตามประเด็นดังกล่าวยังคงมีข้อถกเถียงกันอยู่มาก เนื่องจากคำตัดสินของศาลต่างประเทศอาจมีความแตกต่างกันไปได้หลายทาง และการใช้หลักในทางกฎหมายของศาลของแต่ละประเทศนั้นก็ไม่มีผลเป็นการผูกพันต่อประเทศอื่นแต่ประการใด

ปัญหาสำคัญที่เกิดขึ้นในเรื่องของการตีความตามความหมายทั่วไปประการหนึ่งคือเรื่องของการนำข้อมูลต่างๆ มาใช้ ซึ่งเห็นได้ว่าผู้พิพากษามีหน้าที่ที่จะต้องพิจารณาถึงคำตัดสินของศาลต่างประเทศและจะต้องพิจารณาถึงสนธิสัญญาอันเป็นมูลที่พิพาทแห่งคดีที่คู่ความได้นำขึ้นสู่ศาล ซึ่งหากผู้พิพากษาไม่สามารถทำความเข้าใจกับภาษาต่างประเทศได้แล้ว ผู้พิพากษาก็จะต้องได้รับคำตัดสินที่ได้แปลมาให้จากคู่ความ ซึ่งโดยปกติแล้วหากเป็นการอนุญาตให้นำข้อเท็จจริงขึ้นสู่ศาลโดยคู่ความแล้ว คู่ความแต่ละฝ่ายย่อมที่จะต้องนำเสนอผลคำตัดสินให้แก่ศาลในทางที่เป็นประโยชน์แก่รูปคดีฝ่ายตนมากที่สุด ซึ่งในเรื่องนี้ย่อมถือเป็นภาระหน้าที่ของผู้พิพากษาที่เพิ่มขึ้นในการที่จะต้องหาความหมายอื่นที่พบในคดีต่างๆ ที่เกี่ยวข้องจากศาลต่างประเทศด้วย

ในเรื่องอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ นั้นแตกต่างกับกฎหมายระหว่างประเทศแผนกคดีบุคคลที่จะต้องมีการเลือกใช้ระหว่างกฎหมายภายในรัฐ หรือกฎหมายของต่างประเทศ การจัดเก็บภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ไม่ใช่ประเด็นที่เกี่ยวกับเรื่องการกำหนดเขตแดนในการจัดเก็บภาษี เพราะโดยหลักการแล้วแต่ละรัฐมีอำนาจอธิปไตยแต่ดั้งเดิมในการที่จะบัญญัติกฎหมายต่างๆ รวมทั้งการตราบทบัญญัติอันเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีได้โดยลำพังอำนาจของตน การเจรจาอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ เป็นการที่รัฐหนึ่งเข้าตกลงจำกัดสิทธิในการจัดเก็บภาษีของตนโดยบังคับตามบทบัญญัติให้สอดคล้องกับที่ได้ตกลงกันกับรัฐคู่สัญญา เมื่อผู้เสียภาษีจะต้องถูกจัดเก็บภาษีตามกฎหมายภายในและมีข้อบทเกี่ยวกับเงินได้ดังกล่าวในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ จะกำหนดให้รัฐหนึ่งเพิกถอนสิทธิในการจัดเก็บภาษีอากร หรืออาจเป็นลักษณะในการลดเพดานในการจัดเก็บภาษีลง ซึ่งโดยทั่วไปรัฐแรกที่มีสิทธิในการจัดเก็บภาษีคือรัฐแหล่งเงินได้ เพราะรัฐแหล่งเงินได้นั้นเป็นรัฐที่มีการจ่ายเงินได้เกิดขึ้น รัฐแหล่งเงินได้จึงมีสิทธิในการบังคับจัดเก็บภาษีก่อนรัฐถิ่นที่อยู่

วิธีการจัดภาษีซ้อนภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ โดยรัฐคู่สัญญาของกฎหมายภาษีภายในของรัฐแต่ละรัฐนั้นอาจจะใช้วิธีโดยการยินยอมสละสิทธิในการจัดเก็บภาษีเพื่อประโยชน์ของรัฐอีกรัฐหนึ่ง หรือที่เรียกว่า “วิธียกเว้น” (exemption method) และอีกวิธีหนึ่งคือการยินยอมให้เครดิตสำหรับภาษีที่ได้เสียไปแล้วในอีกรัฐหนึ่ง หรือที่เรียกว่า “วิธีเครดิตภาษี” (credit method) ทั้งนี้ อนุสัญญา ภาษีซ้อนฯ นั้นจะไม่เป็นการก่อให้เกิดการอ้างอิงสิทธิในการจัดเก็บภาษีภายใต้กฎหมายภายในให้เพิ่มมากขึ้น และไม่เป็นการขยายฐานอำนาจในการจัดเก็บภาษีด้วย

ตัวอย่าง การตีความของประเทศต่างๆ เราอาจพบเห็นความคิดเห็นของนักกฎหมายที่แตกต่างกันระหว่างรัฐคู่สัญญา โดยทั่วไปรัฐคู่สัญญาจะเป็นฝ่ายที่ต้องใช้การตีความตามความหมายทั่วไป⁴⁷ และหากเป็นกรณีพิเศษนั้นอาจจะเป็นการตีความโดยศาลยุติธรรมระหว่างประเทศ (International Court of Justice) ประเด็นปัญหาเกี่ยวกับการตีความที่เกิดขึ้นนั้น โดยปกติเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจในรัฐย่อมเป็นผู้ใช้อำนาจในการตีความโดยเบื้องต้นก่อน ซึ่งในกรณีการจัดเก็บภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ จะได้แก่เจ้าหน้าที่สรรพากร หรือ ศาล

ในประเทศฝรั่งเศสใช้หลักสำคัญประการหนึ่งคือ ในกรณีที่จะต้องมีการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ศาลปกครองสูงสุดของฝรั่งเศส (French Conseil d'Etat) จะเป็นผู้มีอำนาจหน้าที่ในการตีความโดยต้องปรึกษากับกระทรวงการต่างประเทศ และจะส่งข้อหารือต่อไปยังกระทรวงการคลังสำหรับในประเทศสหรัฐอเมริกา ศาลจะปฏิเสธไม่ให้การตีความหากเป็นกรณีที่เกี่ยวข้องกับประเด็นในเรื่องการเมืองหรือเกี่ยวกับประเด็นเรื่องการปฏิบัติของรัฐ (an act of state) แต่อย่างไรก็ดีหลักการนี้ยังไม่เคยถูกนำมาใช้ปฏิบัติจริงในเรื่องที่เกี่ยวกับประเด็นในทางภาษีอากร ซึ่งแนวปฏิบัติดังกล่าวนี้ถูกนำมาใช้เช่นเดียวกันอีกในหลายประเทศ ส่วนในประเทศอังกฤษผู้พิพากษาถูกกำหนดให้ต้องผูกพันกับถ้อยคำตามบทบัญญัติอย่างเคร่งครัดโดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อเป็นคดีความที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากร โดยตามหลักการแล้วผู้พิพากษาจะไม่มีอำนาจในการตีความถึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติแต่อย่างใด เนื่องจากการตีความในลักษณะดังกล่าวนี้จะถือเป็นการกระทำที่เป็นลักษณะก้าวล่วงอำนาจโดยฝ่ายตุลาการ

ในทางปฏิบัติของประเทศฝรั่งเศสและประเทศเบลเยียมนั้นถือว่าจำเป็นที่จะต้องมีการตีความกฎหมายภาษีอากรในกรณีที่มีข้อสงสัยซึ่งเท่ากับเป็นการคานอำนาจกับเจ้าหน้าที่ของฝ่ายการคลังของรัฐ แต่ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศเยอรมนีปฏิเสธการใช้หลักเกณฑ์ดังกล่าว การตีความในลักษณะดังกล่าวนี้มีผลเท่ากับเป็นการเพิ่ม หรือ ลดอำนาจให้กับศาลซึ่งมีความสำคัญต่อการคานอำนาจระหว่างฝ่ายนิติบัญญัติและฝ่ายตุลาการในการตีความและการใช้บทบัญญัติตามกฎหมาย⁴⁸

⁴⁷ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 4 บัญญัติว่า “กฎหมายนั้น ต้องใช้ในบรรดากรณีซึ่งต้องด้วยบท บัญญัติใด ๆ แห่งกฎหมายตามตัวอักษร หรือตามความมุ่งหมาย ของบทบัญญัตินั้น ๆ

เมื่อไม่มีบทกฎหมายที่จะยกมาปรับคดีได้ ให้วินิจฉัยคดีนั้นตาม จารีตประเพณีแห่งท้องถิ่น ถ้าไม่มีจารีตประเพณีเช่นนั้น ให้วินิจฉัย คดีอาศัยเทียบบทกฎหมายที่ใกล้เคียงอย่างยิ่งและถ้าบทกฎหมาย เช่นนั้นก็ไม่มีด้วย ให้วินิจฉัยตามหลักกฎหมายทั่วไป”

⁴⁸ Vogel, *supra* note 37, p. 30-31.

ดังที่กล่าวมาข้างต้น ต้นแบบของ OECD และคำอธิบายต้นแบบ ถือเป็นสิ่งสำคัญต่อการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ เนื่องจากเป็นแหล่งข้อมูลที่ศาลประเทศต่างๆ ค้นหาเพื่อใช้เป็นแนวทางในการตีความให้สอดคล้องกัน ในประเทศเยอรมนี กระทรวงการคลังได้นำแม่บทและคำอธิบายในการประชุมเรื่องภาษีซ้อนขององค์การสันนิบาตชาติในปี ค.ศ. 1928 มาใช้เพื่อสนับสนุนการตีความของหน่วยงานระดับข้อพิพาทในทางคดีภาษีอากร (Reichsfinanzhof⁴⁹) ศาลของประเทศสหรัฐอเมริกา ก็กล่าวอ้างถึงการใช้ต้นแบบของ OECD และคำอธิบายต้นแบบมาใช้ตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ เช่นกัน ซึ่งในคดีแรกที่พบคือคดีที่ตัดสินในปี ค.ศ. 1975 ระหว่าง United States v. Burbank นอกจากนี้ประเทศเนเธอร์แลนด์และประเทศสวิสเซอร์แลนด์ ก็ปรากฏหลักฐานการนำต้นแบบ OECD และคำอธิบายต้นแบบมาใช้ในการตีความเช่นเดียวกัน⁵⁰ การตีความในลักษณะนี้ถือว่าไม่ขัดแย้งกับหลักการตามที่บัญญัติไว้ในอนุสัญญากรุงเวียนนาซึ่งได้กำหนดถึงการใช้เอกสารการทำงานในขั้นเตรียมการทำสนธิสัญญาภายในข้อบทที่ 32 อันอ้างอิงถึงเอกสารต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับสนธิสัญญา อันเห็นได้ว่าโครงสร้างต้นแบบของ OECD และคำอธิบายต้นแบบนั้นเป็นเอกสารอันเป็นที่รู้จักกันโดยทั่วไปและสามารถเข้าถึงได้โดยง่าย ทั้งนี้ต้นแบบของ OECD และคำอธิบายต้นแบบ นอกจากมีความสำคัญที่นำมาใช้ในเรื่องการตีความแล้ว ยังมีความสำคัญในฐานะที่เป็นแม่แบบที่นำมาใช้ในการเจรจาของรัฐคู่สัญญา รวมทั้งกรณีการตกลงเปลี่ยนแปลงแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ด้วย

เมื่อพิจารณาถึงแนวทางการบังคับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ตามต้นแบบ OECD และคำอธิบายต้นแบบอาจแยกพิจารณาได้ 3 ประการ ดังนี้

ก.) อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างรัฐคู่สัญญาที่เป็นสมาชิก OECD ด้วยกัน

หากไม่ได้มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงถ้อยคำตามบทบัญญัติที่ใช้ตามต้นแบบ OECD รัฐคู่สัญญาควรต้องดำเนินตามแนวคำอธิบายที่กำหนดไว้เมื่อต้องตีความด้วยบทอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ภาษาดั้งเดิมที่ใช้ในต้นแบบคือ ภาษาอังกฤษ และภาษาฝรั่งเศส จะต้องนำมาใช้เพื่อวิเคราะห์บทบัญญัติตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ นั้น นอกจากนี้คำอธิบายต้นแบบที่ใช้บังคับในเวลาทำการตกลงอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ต้องถือเป็นฉบับที่บังคับใช้ ยกตัวอย่างเช่น คำอธิบายต้นแบบในปี ค.ศ. 1977 จะถือว่ามีความสำคัญโดยจะต้องนำมาใช้ยึดถือเป็นแนวทางสำหรับอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ได้บังคับใช้ภายหลังจากวันที่ 11 เมษายน ค.ศ. 1977 ซึ่งตามต้นแบบและคำอธิบายต้นแบบ OECD ในปี ค.ศ. 1977 นี้มีเนื้อหาที่อธิบายให้ความกระจ่างโดยความเห็นของคณะกรรมการ OECD อันเป็นการเพิ่มเติมสืบเนื่องจากรากฐานของต้นแบบ OECD ในปี ค.ศ. 1963 ซึ่งทั้งนี้ตามรายงานในปี ค.ศ. 1977 นี้ได้เสนอถึงการที่รัฐ

⁴⁹ Reichsfinanzhof – หน่วยงานที่มีอำนาจสูงสุดในการตัดสินข้อพิพาทในทางภาษีอากรของประเทศเยอรมนีซึ่งตั้งขึ้นอยู่ในช่วงระหว่างปี ค.ศ. 1918-1945

⁵⁰ Klaus Vogel, *supra* note 37, p.39-40.

คู่สัญญาที่เข้าตกลงเจรจาในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯตามโครงสร้างในปี ค.ศ. 1963 ควรที่จะต้องตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ โดยเป็นไปตามแนวทางของคำอธิบายต้นแบบในปี ค.ศ. 1977 ด้วย ในเรื่องนี้สำหรับทางปฏิบัตินั้นเห็นว่ารัฐคู่สัญญาควรจะแสดงเจตนาอย่างชัดเจนถึงเรื่องดังกล่าวนี้โดยแสดงเป็นลายลักษณ์อักษรระหว่างเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจ (exchange of letters) ถึงกรณีการตีความบังคับใช้ตามแนวทางใหม่นี้โดยผ่านกระบวนการข้อตกลงเพื่อการดำเนินการร่วมกัน⁵¹

ข.) อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ของประเทศที่ไม่เป็นสมาชิกของ OECD

ในกรณีนี้เห็นได้ว่าต้นแบบของ OECD และคำอธิบายต้นแบบนั้นจะมีความสำคัญลดน้อยลง ซึ่งเจตนารมณ์ของรัฐคู่สัญญาที่นำบทบัญญัติตามแนวทางของ OECD มาใช้นั้นอาจจะพบเห็นได้ในกรณีที่ (1) บทบัญญัตินั้นได้บัญญัติไว้โดยสอดคล้องกับต้นแบบของ OECD และ (2) ตามเนื้อหาในอนุสัญญาไม่ได้กำหนดถึงแนวทางการตีความโดยใช้วิธีอื่น แต่อย่างไรก็ดีการให้ความสำคัญต่อความตีความโดยอ้างอิงกับคำอธิบายต้นแบบดังกล่าวนั้นไม่อาจกล่าวได้ว่าเป็นการบังคับโดยทั่วไป แต่จะต้องขึ้นกับข้อเท็จจริงเป็นกรณีไป เนื่องจากแนวทางการใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ในปัจจุบันโดยเฉพาะประเทศที่กำลังพัฒนายังคงต้องพิจารณาตามโครงสร้างของ UN ด้วยเช่นกัน

ค.) อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ในรูปแบบอื่น

รัฐต่างๆ อาจตกลงเข้าทำอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กับรัฐคู่สัญญาในลักษณะที่มีความแตกต่างจากโครงสร้างต้นแบบของ OECD หรือ UN ได้ โดยใช้รูปแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ตามที่ตนได้กำหนดขึ้นมา เช่น ในประเทศสหรัฐอเมริกามีต้นแบบของตนเอง (U.S. Model) เป็นต้น ซึ่งรูปแบบของประเทศต่างๆ เกิดขึ้นจากแนวทางดั้งเดิมที่ตนเคยทำการตกลงในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับก่อนหน้ากับประเทศอื่น และพัฒนาจนกลายเป็นรูปแบบเฉพาะของตัวเอง และนำรูปแบบของตนนั้นมาใช้เมื่อมีการตกลงเจรจาอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับอื่นที่ตามมาภายหลัง

ในกรณีนี้เมื่อตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ไม่ได้กำหนดนิยามความหมายไว้ หรือเมื่อกำหนดนิยามไว้แต่ไม่เพียงพอ จึงมีประเด็นปัญหาเรื่องคุณสมบัติของถ้อยคำตามที่กำหนดไว้ซึ่งรัฐคู่สัญญาอาจให้การตีความที่แตกต่างกันภายใต้กฎหมายภายในของตน⁵² ซึ่งทั้งนี้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ไม่ได้มีการบัญญัติถึงเรื่องกฎหมายขัดกันไว้แต่อย่างใด อีกทั้งไม่ได้กำหนดด้วยว่าจะต้องนำกฎหมายภายในหรือกฎหมายต่างประเทศมาใช้บังคับ ซึ่งเมื่อมีการให้นิยามของคำในรัฐคู่สัญญาที่มีความหมายแตกต่างกันแล้ว ในทางภาษีอากรเห็นว่าจะต้องพิจารณาความหมายของคำเพียงตามขอบเขตเท่าที่อนุสัญญา

⁵¹ Ibid, p.41-42.

⁵² Ibid, pp. 59-60.

ภาษีซ้อนฯ ได้กำหนดให้บังคับใช้เท่านั้นซึ่งขอบเขตของการใช้บังคับอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ปรากฏอยู่ในข้อบทที่ 2(3)⁵³ ตามต้นแบบของ OECD

2.3.2 แนวทางการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

ปัญหาเรื่องนิยามคำจำกัดความอาจพิจารณาจากบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ นั้นเอง ซึ่งในตัวอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ อาจกำหนดถึงนิยามคำจำกัดความไว้ หรืออนุสัญญาภาษีซ้อนฯ อาจอ้างถึงนิยามคำจำกัดความของรัฐคู่สัญญารัฐใดรัฐหนึ่ง ในกรณีที่ตามขอบเขตของอนุสัญญาไม่ได้กำหนดนิยามคำจำกัดความไว้ แนวทางในการแก้ไขปัญหในเรื่องการตีความยังคงมีทางเลือกอื่น 4 กรณี ได้แก่

ก) *lex fori*⁵⁴ : แต่ละรัฐนั้นจะต้องพิจารณาถึงนิยามตามที่บัญญัติไว้ภายใต้อนุสัญญาซึ่งจะต้องพิจารณาไปโดยสอดคล้องกับตัวบทกฎหมายที่ใช้ภายในรัฐของตน เหตุผลสำคัญที่ต้องอ้างอิงถึงนิยามของคุณสมบัติให้เป็นไปตามกฎหมายภายในของรัฐที่เกิดข้อพิพาทเกี่ยวกับอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

⁵³ ตัวอย่างของบทบัญญัติในข้อ 2(3) ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯฉบับไทย – เยอรมนี บัญญัติว่า

“.....(3) ภาษีที่มีอยู่ในปัจจุบัน ซึ่งความตกลงนี้ใช้บังคับโดยเฉพาะได้แก่

1. ในกรณีสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี

(ก) ภาษีเงินได้

(ข) ภาษีบริษัท

(ค) ภาษีเงินทุน

(ง) ภาษีการค้า

(ต่อไปนี้จะเรียกว่า “ภาษีเยอรมนี”

2. ในกรณีราชอาณาจักรไทย

(ก) ภาษีเงินได้ และ

(ข) ภาษีบำรุงท้องที่

(ต่อไปนี้จะเรียกว่า “ภาษีไทย”)”

ทั้งนี้พบว่าตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯที่ประเทศไทยตกลงทำกับประเทศอื่นนั้นได้กำหนดขอบเขตของข้อบทดังกล่าวไว้แตกต่างกัน ทั้งในส่วนของภาษีไทย และภาษีของรัฐคู่สัญญา และในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯบางฉบับไม่ได้มีการกำหนดตกลงข้อบทที่ 2(3) นี้ไว้

⁵⁴ *lex fori* หมายถึง กฎหมายของศาลที่มีอำนาจในการพิจารณาพิพากษาคดี หรือ ในเขตอำนาจของศาลที่คดีนั้นจะต้องทำการวินิจฉัย

มาใช้บังคับ คือเหตุผลในทางปฏิบัติซึ่งเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจ หรือศาลนั้นจะมีความเข้าใจต่อบทกฎหมายที่บังคับใช้ในรัฐของตน อย่างไรก็ตามการตีความในลักษณะนี้ยังอาจก่อให้เกิดปัญหาตามมาบางประการเนื่องจากการตีความกฎหมายในแต่ละรัฐนั้นอาจเกิดผลความหมายที่แตกต่างกันแม้จะใช้อนุสัญญา ภาษีซ้อนฯ ฉบับเดียวกันเนื่องมาจากบทบัญญัติและคำนิยามตามกฎหมายภายในที่แตกต่างกัน ซึ่งส่งผลต่อมาคือทำให้ภาษีซ้อนของรัฐทั้งสองนั้นอาจยังคงมีอยู่ หรือในอีกทางหนึ่งการตีความนั้นอาจมีผลในลักษณะที่ยกเว้นการจัดเก็บภาษีกับผู้เสียภาษีทั้งสองรัฐเลยก็เป็นได้

ยกตัวอย่างเช่น เมื่อมีการจ่ายค่าชดเชยแรงงานจากการลาออกของพนักงานซึ่งจ่ายโดยบริษัทเยอรมนีให้กับผู้จัดการซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสวิตเซอร์แลนด์ ตามกฎหมายของประเทศเยอรมนีถือว่าเป็น “เงินได้อันเกิดจากการให้บริการ” และมีผลให้ต้องจัดเก็บภาษีในประเทศเยอรมนี แต่ภายใต้กฎหมายสวิตเซอร์แลนด์นั้นถือว่าเงินได้ลักษณะดังกล่าวเป็น “เงินได้อื่นๆ” และมีผลให้จะต้องถูกจัดเก็บภาษีเงินได้ในประเทศสวิตเซอร์แลนด์ แต่หากข้อเท็จจริงเปลี่ยนไปโดยบริษัทนั้นเป็นบริษัทสวิตเซอร์แลนด์และผู้จัดการนั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศเยอรมนี กรณีดังกล่าวนี้จะไม่เกิดการจัดเก็บภาษีเกิดขึ้นเลยทั้งในประเทศเยอรมนีและประเทศสวิตเซอร์แลนด์ และทั้งนี้สำหรับกรณีหลังจะเป็นปัญหาที่ยากต่อการแก้ไขเนื่องจากการไม่จัดเก็บภาษีจากรัฐใดเลยนั้น (*double non-taxation*) ยากที่จะดำเนินการโดยผ่านกระบวนการวิธีการเพื่อความตกลงร่วมกันภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ได้เช่นเดียวกับกรณีแรก

ข) *lex causae*⁵⁵ : หรือหมายถึงตามนิยามของรัฐแหล่งเงินได้ในกรณีที่รัฐทั้งสองได้กำหนดถึงคำจำกัดความโดยเป็นไปโดยสอดคล้องกับกฎหมายของรัฐที่มีเงินได้เกิดขึ้น คำว่า *lex causae* นี้เป็นคำศัพท์ตามกฎหมายระหว่างประเทศแผนกคดีเมือง ซึ่งหากมองในทางด้านภาษีอากรแล้ว *lex causae* จะมีความหมายอย่างเดียวกับ *lex fori* เนื่องจากคดีที่พิพาทสำหรับคดีภาษีอากรนั้นมักจะเกิดขึ้นในรัฐแหล่งเงินได้เนื่องจากเป็นรัฐแรกที่มีอำนาจในการจัดเก็บภาษี

ความหมายของคำตามนิยามตามโครงสร้างที่กำหนดให้นิยามตามรัฐแหล่งเงินได้นั้นมีข้อบทที่ 6(2) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ เรื่องเงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ และข้อบทที่ 10(3) ในเรื่องเงินปันผล ซึ่งรัฐถิ่นที่อยู่จึงต้องผูกพันตามความหมายดังกล่าวด้วยในเรื่องนี้เป็นที่น่าสังเกตว่ารัฐที่ได้กำหนดนิยามไว้โดยกว้างนั้นจะเป็นผู้ที่ได้ประโยชน์ตามบทบัญญัติมากกว่า ทั้งนี้ยังคงมีนักกฎหมายบางคนที่ไม่เห็นด้วยกับการใช้การตีความที่เป็นไปตามนิยามของรัฐแหล่งเงินได้ โดยเสนอแนวทางให้ใช้การตีความโดยบังคับตามข้อบทที่ 3(2) แทน⁵⁶

⁵⁵ *lex causae* หมายถึง ระบบกฎหมายที่ใช้บังคับกับข้อโต้แย้งที่เกิดขึ้นนั้น

⁵⁶ Klaus Vogel, *supra* note 37, p. 64.

ค) ตามนิยามของรัฐถิ่นที่อยู่ : เป็นกรณีที่รัฐทั้งสองนั้นควรจะใช้นิยามที่สอดคล้องกัน โดยจะต้องเป็นไปตามแนวทางนิยามความหมายของรัฐถิ่นที่อยู่ในกรณีนี้เป็นทางเลือกหนึ่งที่ยังไม่ได้มีการนำมาวิพากษ์กันในมุมมองของกฎหมายอาชญากรรมอย่างกว้างขวางนัก อย่างไรก็ตามในวิธีการนี้มีปัญหาสำหรับการใช้ตามนิยามของรัฐถิ่นที่อยู่บางประการเนื่องจากตามข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นอาจเกิดปัญหาลักษณะการเป็นถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อนขึ้นมาได้ ซึ่งบางกรณีอาจใช้ข้อบทที่ 4(2) แก้ไขไม่ได้ และอาจต้องนำวิธีการเพื่อความตกลงร่วมกันมาดำเนินการต่อ ดังนั้น ตามนิยามของรัฐถิ่นที่อยู่จึงอาจเกิดปัญหาในเรื่องการขัดแย้งกันของนิยามการตีความขึ้นด้วย

ง) ตามคำนิยามโดยเป็นเอกเทศ : รัฐทั้งสองร่วมกันสร้างนิยามขึ้นเพื่อให้เกิดความหมายที่สอดคล้องกันในตัวบทของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ซึ่งเป็นวิธีการสุดท้ายที่นำมาใช้ในการแก้ไขปัญห โดยการตีความในความหมายของเนื้อหาหรือถ้อยคำใดนั้นจะอยู่ในฐานะที่เป็นกฎเกณฑ์เฉพาะที่แตกต่างหากจากกฎหมายอื่นและนำมาใช้กับรัฐคู่สัญญาในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ทั้งสองรัฐทั้งนี้ตามวิธีการให้คำนิยามในลักษณะนี้มีข้อดีคือก่อให้เกิดความแน่นอนในการตีความตามเนื้อหาในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ แต่ทั้งนี้ การให้คำนิยามโดยเป็นเอกเทศนี้อาจไม่ได้เป็นไปตามเนื้อหาตามที่กำหนดบัญญัติไว้ในกฎหมายของแต่ละประเทศ

กล่าวโดยสรุปสำหรับวิธีที่จะนำมาใช้ในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ นั้น อาจกล่าวได้ว่าไม่มีวิธีใดที่สามารถนำมาใช้ให้เกิดผลในการแก้ไขปัญหในเรื่องความขัดแย้งในการตีความได้อย่างสมบูรณ์

ตามบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ข้อ 3(2) บัญญัติว่า

“ในการใช้บังคับอนุสัญญาโดยรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง คำใดที่มีได้นิยามไว้ในอนุสัญญาจะมีความหมายตามกฎหมายของรัฐผู้ทำสัญญานั้น เกี่ยวกับภาษีที่อนุสัญญานี้ใช้บังคับ เว้นแต่บริบทจะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น”

ตามข้อบทนี้เห็นได้ว่าเป็นการกำหนดให้รัฐคู่สัญญาแต่ละรัฐมีอำนาจในการตีความบทบัญญัติตามกฎหมายภายในของรัฐซึ่งเป็นไปตามหลัก *lex fori*⁵⁷ หากพิจารณาแล้วเห็นได้ว่าทางหนึ่งนั้นเมื่อนำกฎหมายภายในของรัฐคู่สัญญามาใช้บังคับแล้ว ปัญหาในเรื่องของการค้นหาความหมายของคำนั้นย่อมจะแก้ไขโดยง่าย เนื่องจากผู้เสียภาษี เจ้าหน้าที่สรรพากร หรือศาล สามารถที่จะค้นหาความหมายที่ได้บัญญัติไว้นั้นได้จากกฎหมายภายใน แต่หากลองพิจารณาอีกด้านหนึ่งจะเห็นได้ว่าการใช้

⁵⁷ Ibid, p.68.

แนวทางนี้อาจเกิดผลเสียได้เช่นกัน เนื่องจากการตีความตามกฎหมายภายในของแต่ละรัฐอาจไม่สามารถจัดความขัดแย้งในเรื่องของการจัดเก็บภาษีซ้อนให้หมดไปโดยสิ้นเชิงได้

ตามข้อบทที่ 3(2) นี้พบว่าบางแห่งเรียกว่า “หลักการตีความทั่วไป” ซึ่งแตกต่างกับการตีความในกรณีอื่นในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ เช่นกรณีตามบทบัญญัติข้อ 6(2)⁵⁸ ในเรื่องเงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ ที่ได้กำหนดนิยามความหมายของอสังหาริมทรัพย์อันเป็นฐานในการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ไว้อย่างชัดเจนว่าความหมายรวมถึงกรณีใด และไม่รวมถึงกรณีใดบ้าง ซึ่งโดยตามหลักการตีความจะต้องถือตามบทบัญญัติกฎหมายที่บัญญัติไว้เป็นเฉพาะก่อนบทบัญญัติทั่วไป

การตีความโดยอ้างอิงตามกฎหมายภายในของรัฐมีความสัมพันธ์กับการที่กฎหมายภายในของรัฐนั้นมีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงตามกาลเวลาด้วย ซึ่งหลักในการตีความนั้นอาจแบ่งแยกออกได้สองกรณีเมื่อพิจารณาจากการเปลี่ยนแปลงของกฎหมายภายในรัฐ ก่อนอื่น เมื่อเราพิจารณาถึงกระบวนการเข้าตกลงเจรจาทำอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ของรัฐสองรัฐจะเห็นได้ว่ารัฐสองรัฐเมื่อตกลงกันแล้วย่อมจะผูกพันถึงการจัดเก็บภาษีภายในรัฐว่าจะไม่มีการจัดเก็บภาษีซ้อนกับอีกรัฐหนึ่งอันเป็นไปตามข้อตกลงภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ได้ตกลงทำกันขึ้นนั้น แต่เมื่ออำนาจอธิปไตยของรัฐรัฐหนึ่งนั้นถือเป็นอำนาจโดยเด็ดขาด รัฐแต่ละรัฐนั้นย่อมสามารถที่จะแก้ไข เปลี่ยนแปลงการจัดเก็บภาษีภายในรัฐของตนให้เป็นไปตามความเหมาะสมกับสภาพสังคม เศรษฐกิจในแต่ละช่วงเวลา ซึ่งในการแก้ไขเปลี่ยนแปลงการจัดเก็บภาษีย่อมอาจรวมไปถึงทั้งลักษณะของภาษีแต่ละประเภท อัตราภาษี ฐานภาษี และอาจรวมถึงการให้นิยามการจัดเก็บภาษีด้วย ดังนั้นเมื่อมีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายภายในย่อมอาจกระทบถึงความสัมพันธ์ในส่วนที่เกี่ยวกับอำนาจในการจัดเก็บภาษีอันเป็นไปตามอนุสัญญา ภาษีซ้อนฯ ที่ได้มีการตกลงเจรจากันไว้ก่อนหน้าซึ่งอาจมีผลทำให้ฐานภาษีนั้นแคบลงหรืออาจจะกว้างขึ้น เมื่อพิจารณาถึงหลักที่นำมาใช้ในเรื่องนี้จะพบหลักการสองหลักที่นำมาใช้กับการตีความที่มีการเปลี่ยนแปลงกฎหมายภายในที่แตกต่างกัน กล่าวคือ หลักการตีความโดยสอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงของกฎหมาย (ambulatory approach) และหลักการตีความโดยยึดตามความหมาย

⁵⁸ ตามโครงสร้างอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ของ OECD ข้อ 6(2) บัญญัติว่า “คำว่า “อสังหาริมทรัพย์” ให้มีความหมายซึ่งคำนั้นมีอยู่ตามกฎหมายของรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ คำนี้ไม่ว่ากรณีใดจะรวมถึงทรัพย์สินอันเป็นอุปกรณ์ของอสังหาริมทรัพย์ ปศุสัตว์ และเครื่องมือที่ใช้ในการเกษตรและป่าไม้ สิทธิที่อยู่ในบังคับของบทบัญญัติของกฎหมายทั่วไปว่าด้วยทรัพย์สินที่เป็นที่ดิน สิทธิเก็บกินในอสังหาริมทรัพย์และสิทธิต่างๆ ที่จะได้รับชำระตามจำนวนที่เปลี่ยนแปลงได้หรือจำนวนตายตัวเพื่อเป็นค่าตอบแทนในการทำงาน หรือสิทธิในการทำงานในชุมแร่ แหล่งแร่ และทรัพยากรธรรมชาติอย่างอื่น ส่วนเรือเดินทะเล เรือ และอากาศยานไม่ถือว่าเป็นอสังหาริมทรัพย์”

ดั้งเดิม (static approach)⁵⁹ ทั้งนี้ในแต่ละประเทศนั้นอาจนำหลักใดหลักหนึ่งมาใช้ในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ แต่บางประเทศพบว่ามีการใช้หลักการทั้งสองหลักนี้ควบคู่กัน

หลักการตีความโดยสอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงของกฎหมาย (ambulatory approach)

หากพิจารณาตามหลักการดังกล่าวนี้ รัฐย่อมยอมรับตามการเปลี่ยนแปลงของกฎหมายภายใน อันหมายความว่าตามความหมายและขอบเขตคำจำกัดความของภาษีตามที่ตกลงกันไว้ในอนุสัญญา ภาษีซ้อนฯ แต่เดิมนั้น ย่อมจะต้องถูกแก้ไขเปลี่ยนแปลงไปโดยปริยายตามกฎหมายภายในของรัฐที่เปลี่ยนไป ซึ่งในกรณีนี้อาจก่อให้เกิดปัญหาตามมาได้อีกกล่าวคือ ในเรื่องของอำนาจของรัฐในการแก้ไขนั้น หากถือว่ามีอำนาจในการแก้ไขเปลี่ยนแปลงกฎหมายภายในและจะต้องบังคับอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ให้สอดคล้องตามกฎหมายที่ได้แก้ไขเปลี่ยนแปลงแล้ว อีกนัยยะหนึ่ง เท่ากับว่ารัฐนั้นย่อมสามารถที่จะแก้ไขรายละเอียดภายในบทบัญญัติข้อตกลงภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ตามที่เคยเจรจาตกลงกันได้โดยเพียงฝ่ายเดียว ไม่ต้องให้รัฐคู่สัญญาอีกฝ่ายยินยอมด้วย และผู้เสียภาษีซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในอีกรัฐหนึ่งเมื่อเข้ามาทำการลงทุนในรัฐแหล่งเงินได้ที่ได้มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงกฎหมายภายในภายหลังที่ได้ตกลงทำอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ก็จะต้องถูกจัดเก็บภาษีไปตามกฎหมายภายในที่แก้ไขเปลี่ยนแปลงนั้น

หลักการตีความโดยยึดตามความหมายดั้งเดิม (static approach)

สำหรับหลักการตีความโดยยึดตามความหมายดั้งเดิมนั้น หากเกิดกรณีข้อพิพาทเกิดขึ้น คู่สัญญาจะนำบทบัญญัติตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ตกลงเจรจากันไว้มาใช้บังคับกันระหว่างคู่กรณี ซึ่งรวมถึงกรณีที่ต้องมีการตีความในประเด็นที่ไม่ชัดเจนนั้นเมื่ออ้างอิงตามคำอธิบายต้นแบบก็จะยึดถือตามแนวทางของคำอธิบายต้นแบบ ในช่วงปีที่มีการตกลงเจรจาด้วย โดยไม่คำนึงว่าภายหลังจากนั้นได้มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงไปอย่างไร ทั้งนี้โดยปกติแล้วกฎหมายภาษีอากรย่อมมีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงอยู่เสมอเนื่องจากจะต้องบัญญัติให้สอดคล้องกับพื้นฐานทางเศรษฐศาสตร์ และสังคมที่เป็นอยู่ในแต่ละช่วงเวลา ดังนั้นการตีความในลักษณะนี้จึงอาจเกิดข้อเสียเช่นกันเนื่องจากจะต้องอ้างอิงกฎหมาย และการตีความตามช่วงระยะเวลาที่ได้มีการตกลงเจรจาอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ นั้น

สำหรับการตีความในข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรนี้มีความแตกต่างกับกรณีของความหมายในข้อบทเรื่องเงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ในข้อบทที่ 6 และข้อบทเรื่องเงินปันผลในข้อบทที่ 10 ที่ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กำหนดให้ใช้นัยความหมายตามกฎหมายภายในอย่างชัดเจน แต่ในเรื่องการตีความถึงสถานประกอบการถาวรนี้จะต้องพิจารณาตามบริบทในด้านเศรษฐกิจ สังคมในแต่ละ

⁵⁹ Klaus Vogel, *supra* note 37, pp.71-72.

ช่วง รวมถึงแนวทางการตีความของประเทศต่างๆ ประกอบการพิจารณาด้วย ซึ่งจะเห็นได้จาก วิวัฒนาการของความหมายในเรื่องสถานประกอบการถาวรที่มีการพัฒนามาโดยตลอด

การตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ผู้เขียนเห็นว่าหลักการตีความโดยสอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงของกฎหมายนั้นมีความเหมาะสมสำหรับการบังคับใช้มากกว่าเพราะกฎหมายภาษีโดย ธรรมชาติแล้วมีการเปลี่ยนแปลงอยู่เสมอ การที่จะให้ประเทศคู่สัญญามาทำการตกลงแก้ไขในอนุสัญญา ภาษีซ้อนฯ ในทุกกรณีนั้น เห็นว่าเป็นเรื่องที่เป็นไปได้ยากในทางปฏิบัติอีกทั้งขั้นตอนในการทำการ เจริญตกลงใหม่นั้นกินระยะเวลาดูแลค่อนข้างนาน แต่ทั้งนี้จุดอ่อนสำหรับในการตีความโดยสอดคล้องกับ การเปลี่ยนแปลงของกฎหมายภายในรัฐนั้นจะทำให้เกิดความไม่แน่นอนในการบังคับจัดเก็บภาษี และ อาจถูกผู้เสียภาษียกขึ้นเป็นข้อต่อสู้ถึงความหมายตามตัวบทบัญญัติ

2.4 บทบัญญัติเรื่องสถานประกอบการถาวรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

คำว่า “สถานประกอบการถาวร” โดยใจความสำคัญแล้วจะพบในข้อบทที่ 5 ภายใต้ อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ซึ่งเป็นบทบัญญัติที่แสดงถึงความหมายของสถานประกอบการถาวร หาก วิสาหกิจต่างประเทศมีสถานประกอบการตั้งอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้จะมีผลให้รัฐแหล่งเงินได้นั้นมี สิทธิจัดเก็บภาษีจากการประกอบธุรกิจโดยผ่านสถานประกอบการถาวรซึ่งตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ข้อบทที่ 7 บัญญัติถึงการเสียภาษีเงินได้จากกำไรธุรกิจนี้ไว้ นอกจากนี้ คำว่า “สถานประกอบการ ถาวร” ยังพบปรากฏอยู่ในข้อบทที่ 10 เรื่องเงินปันผล ข้อบทที่ 11 เรื่องดอกเบี้ย ข้อบทที่ 12 เรื่องค่า สิทธิ ข้อบทที่ 13 เรื่องเงินได้จากทุน ข้อบทที่ 15 เรื่องเงินได้จากการว่าจ้าง ข้อบทที่ 21 เรื่องเงินได้ อื่น ข้อบทที่ 22 เรื่องทุน ข้อบทที่ 24 เรื่องการไม่เลือกปฏิบัติ

โดยในข้อบทที่ 10, 11, 12, 13, 15, 21 และ 22 เป็นการให้สถานประกอบการถาวร เพื่อให้รัฐแหล่งเงินได้อ้างสิทธิในการจัดเก็บภาษีเมื่อเงินได้ที่ได้รับตามข้อบทต่างๆ นั้นมีความสัมพันธ์ เกี่ยวข้องอย่างแนบแน่นโดยผ่านสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้นั้น และในข้อบทที่ 24 เป็นข้อตกลงในการบังคับจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรในรัฐแหล่งเงินได้

ตามข้อบทที่ 10, 11, 12 และ 13 ในเรื่องการจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินปันผล ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และผลได้จากทุน กำหนดถึงสิทธิในการจัดเก็บภาษีของรัฐแหล่งเงินได้ในกรณีที่ไม่มีสถาน ประกอบการถาวรตั้งอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ ดังนี้

สำหรับกรณีเงินได้จากเงินปันผล ตามบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กำหนดให้รัฐ แหล่งเงินได้มีสิทธิในการจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของเงินปันผลที่ได้รับทั้งหมดหากเจ้าของ ผลประโยชน์ในเงินปันผลเป็นบริษัทซึ่งได้ถือหุ้นทางตรงอย่างต่ำ 25 เปอร์เซ็นต์ของเงินทุนของบริษัท ที่จ่ายเงินปันผล และให้สิทธิในการจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 15 ของเงินปันผลที่ได้รับในกรณีอื่น

กรณีเงินได้จากดอกเบี้ยในกรณีที่เจ้าของผลประโยชน์ในดอกเบี้ยเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ
อีกรัฐหนึ่ง ภาษีที่จัดเก็บนั้นต้องไม่เกินกว่า 10 เปอร์เซ็นต์ของเงินได้ที่ได้รับจากดอกเบี้ยทั้งหมด

กรณีเงินได้ที่ได้รับจากค่าสิทธิ ในกรณีที่เจ้าของผลประโยชน์ในค่าสิทธิเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ใน
ในรัฐอีกรัฐหนึ่งให้จัดเก็บภาษีเงินได้ในรัฐถิ่นที่อยู่ของเจ้าของผลประโยชน์ในค่าสิทธินั้น

กรณีผลได้จากทุน หากวิสาหกิจต่างประเทศได้รับเงินได้จากการโอนทรัพย์สินซึ่งเป็น
สังหาริมทรัพย์หากไม่ปรากฏว่ามีสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ เงินได้ที่ได้รับอาจ
จัดเก็บภาษีได้ในรัฐที่ผู้นั้นมีถิ่นที่อยู่

ในกรณีที่เจ้าของผลประโยชน์ในเงินปันผล ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ หรือผลได้จากทุนมีสถาน
ประกอบการถาวรตั้งอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ บัญญัติเพิกถอนประโยชน์การจัดเก็บ
ภาษีของรัฐถิ่นที่อยู่ หรือยกเลิกเขตแดนที่กำหนดอัตราการจัดเก็บภาษีของรัฐแหล่งเงินได้นั้น และให้
สิทธิรัฐแหล่งเงินได้จัดเก็บภาษีเงินได้ที่ได้รับโดยผ่านสถานประกอบการถาวรในเงินปันผล ดอกเบี้ย
ค่าสิทธิ นั้น

เงินได้ที่ได้รับจาก เงินปันผล ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ ผลได้จากทุน ที่เกิดขึ้นในรัฐแหล่งเงินได้
ภายในอาณาเขตรัฐนั้น และได้มีการจ่ายให้กับบุคคลผู้ซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐอีกรัฐหนึ่ง การจัดเก็บ
ภาษีเงินได้นี้ตามบทบัญญัติได้สร้างขึ้นเพื่อป้องกันการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนที่อาจเกิดขึ้นจากรัฐแหล่ง
เงินได้ และรัฐที่เจ้าของผลประโยชน์ในเงินได้นั้นมีถิ่นที่อยู่ ซึ่งเมื่อเจ้าของผลประโยชน์ในเงินได้
ดังกล่าวมีสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ บทบัญญัติจะให้สิทธิในการจัดเก็บภาษี
กับรัฐที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่นั้น การจัดเก็บภาษีเงินได้ในลักษณะนี้บางครั้งเรียกว่า “the
force of attraction of the permanent establishment” ซึ่งเป็นการให้สิทธิแก่รัฐแหล่งเงินได้ใน
การจัดเก็บภาษีจากเงินปันผล ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ ผลได้จากทุนซึ่งเป็นผลกำไรของสถานประกอบการ
ถาวรที่เป็นของเจ้าของผลประโยชน์ซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐอีกรัฐหนึ่ง หากมีการจ่ายเงินซึ่งจ่ายจาก
การถือหุ้นอันก่อให้เกิดเงินปันผล หรือการจ่ายเงินจากหนี้ในลักษณะใดๆ ที่ทำให้เกิดดอกเบี้ย หรือ
การจ่ายเงินสำหรับสิทธิในการใช้ทรัพย์สินอันมีลักษณะเป็นค่าสิทธิ หรือการจ่ายเงินสำหรับการโอน
ทรัพย์สินในสังหาริมทรัพย์ ซึ่งการจ่ายดังกล่าวนี้ถือเป็นส่วนหนึ่งที่ได้รับจากสินทรัพย์ของสถาน
ประกอบการถาวร หรือมีความสัมพันธ์อย่างแนบแน่นกับสถานประกอบการถาวรนั้น กรณีดังกล่าว
บทบัญญัติจะให้สิทธิกับรัฐแหล่งเงินได้ในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ทั้งหมดนั้น และการจัดเก็บภาษี
จากเงินได้จะบังคับไปตามข้อบทที่ 7 ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ⁶⁰

⁶⁰ OECD Commentary, article 10, para 31, p.193: article 11, para24, p.214:
article 12, para20, p.231-232: article 13, para 27, p.243.

ตามข้อบทที่ 15 เรื่องเงินได้จากการจ้างงาน⁶¹ โดยทั่วไปเงินได้ที่รับจากการจ้างงานจะกำหนดให้รัฐแหล่งเงินได้มีสิทธิในการจัดเก็บภาษีหากการจ้างงานนั้นได้กระทำขึ้นในรัฐแหล่งเงินได้นั้น แต่ในกรณีที่มีสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ และค่าตอบแทนที่จ่ายนั้นไม่ได้ตกเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวรมานั้น กรณีเช่นนี้จะให้รัฐถิ่นที่อยู่ของผู้ได้รับเงินค่าจ้างมีสิทธิในการจัดเก็บภาษี คำว่า “ตกเป็นภาระ” (borne by) แก่สถานประกอบการถาวรในที่นี้เป็นการบัญญัติเพื่อใช้มีความชัดเจนถึงข้อยกเว้นที่กำหนดไว้ตามความในข้อบทที่ 15 วรรคที่ 2 นี้ เมื่อสถานประกอบการถาวรไม่ได้เป็นผู้จ่ายค่าจ้างนั้น ย่อมไม่สามารถที่จะนำมาลงเป็นค่าใช้จ่ายได้ ซึ่งในเรื่องนี้จะสอดคล้องกับบทบัญญัติในข้อบทที่ 7 และเป็นไปโดยธรรมชาติสำหรับการจ่ายค่าจ้างเมื่อมีการคำนวณเงินได้ที่ตกกับสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในรัฐที่ได้มีการว่าจ้างนั้นเกิดขึ้น⁶²

ข้อบทที่ 21 เรื่องเงินได้อื่น กำหนดให้เงินได้ที่ได้รับอันเป็นการนอกเหนือจากเงินได้ในข้อบทต่างๆ ที่ได้กำหนดไว้แล้วจะต้องถูกจัดเก็บภาษีในรัฐถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้ ยกเว้นในกรณีที่ผู้มีถิ่นที่อยู่นั้นได้ดำเนินธุรกิจของรัฐอีกรัฐหนึ่งผ่านสถานประกอบการถาวร หากเงินได้ที่ได้รับนั้นมีความสัมพันธ์แนบแน่นกับสถานประกอบการถาวรมานั้นจะต้องบังคับไปตามข้อบทที่ 7 เรื่องกำไรจากธุรกิจ

ตามความในข้อบทที่ 21 วรรคที่ 2 นี้กำหนดยกเว้นในกรณีของเงินได้ที่มาจากอสังหาริมทรัพย์ตามข้อบทที่ 6 หากเป็นกรณีเงินได้ที่ได้รับจากอสังหาริมทรัพย์แล้วตามต้นแบบ OECD กำหนดให้รัฐที่อสังหาริมทรัพย์ตั้งอยู่นั้นเป็นรัฐที่มีสิทธิในการจัดเก็บภาษี

ข้อบทที่ 22 เรื่องทุน กำหนดว่าเงินได้ที่ได้รับจากทุนอันเกิดจากทรัพย์สินอันมีลักษณะเป็นสังหาริมทรัพย์อันเป็นส่วนหนึ่งของธุรกิจของสถานประกอบการถาวรที่วิสาหกิจนั้นมีอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้จะต้องถูกจัดเก็บภาษีในรัฐแหล่งเงินได้นั้น

ข้อบทที่ 24 เรื่องการไม่เลือกปฏิบัติ วรรคที่ 3 บัญญัติว่า

“การจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรซึ่งวิสาหกิจนั้นมีอยู่ในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งจะต้องไม่ได้รับการอนุเคราะห์อันเป็นการน้อยไปกว่าการจัดเก็บภาษีจากวิสาหกิจของรัฐอีกรัฐหนึ่งนั้นที่ดำเนินธุรกิจในกิจกรรมอย่างเดียวกัน บทบัญญัตินี้จะไม่ถือว่าเป็นการก่อให้เกิดหน้าที่ของรัฐ

⁶¹ ก่อนปี ค.ศ. 2000 ตามข้อบทที่ 15 ของต้นแบบ OECD เป็นเรื่อง “เงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระ” ซึ่งเป็นข้อบทที่บัญญัติขึ้นเพื่อใช้ควบคู่กับข้อบทที่ 14 เรื่อง “เงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ” ซึ่งข้อบทที่ 14 ได้ถูกตัดทิ้งในปี ค.ศ. 2000 และข้อบทที่ 15 นี้ได้เปลี่ยนชื่อเป็น “เงินได้จากการจ้างงาน” (income from employment) แทนแต่ทั้งนี้ในเนื้อหาสาระสำคัญยังคงเหมือนกับข้อบทที่ 15 เดิม

⁶² OECD Commentary, article 15, para 7, p.254.

คู่สัญญาที่ให้อนุญาตแก่บุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ของรัฐอีกรัฐหนึ่งในการหักค่าลดหย่อน การผ่อนผัน หรือการหักลดภาระภาษีใดๆ ตามความมุ่งประสงค์ตามสถานะพลเมือง หรือตามหน้าที่ครอบครัวซึ่งได้มีการให้สิทธิเช่นเดียวกันนั้นกับผู้มีถิ่นที่อยู่ของตนเอง”

หลักการไม่เลือกปฏิบัติตามบทบัญญัติในข้อบทที่ 24 วรรคที่ 3 นี้เป็นการวางแนวทางสำหรับการจัดเก็บภาษีที่จะต้องไม่ถูกเลือกปฏิบัติโดยคำนึงจากสัญชาติ หากผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญา รัฐหนึ่งมีสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ในรัฐอีกรัฐหนึ่ง ตามบทบัญญัตินี้ไม่ได้เป็นการห้ามการบัญญัติในลักษณะเป็นกลไกเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะในการกำหนดผลกำไรที่ตกสู่สถานประกอบการถาวร โดยหลักการแล้วผลกำไรที่ตกกับสถานประกอบการถาวร และ ผลกำไรที่เกิดขึ้นกับวิสาหกิจที่เป็นอิสระที่ได้ดำเนินกิจกรรมในลักษณะเดียวกัน ภายใต้เงื่อนไขเช่นเดียวกันนั้นควรจะได้รับการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกัน ในทางปฏิบัติอาจจะพบว่าเจ้าหน้าที่สรรพากรอาจใช้วิธีการอย่างใดๆ เพื่อกำหนดถึงผลกำไรที่อาจตกสู่สถานประกอบการถาวรนั้นซึ่งเป็นไปตามข้อบทที่ 7 วรรคที่ 2 เรื่องกำไรจากธุรกิจ ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ แต่การจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในรัฐนั้นจะต้องได้รับการอนุเคราะห์ไม่น้อยไปกว่าการจัดเก็บภาษีจากวิสาหกิจท้องถิ่นที่ได้ดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจอย่างเดียวกัน และจะไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ที่มากไปกว่าผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้นเช่นกัน ซึ่งสิทธิประโยชน์เช่นว่าอาจได้รับการหักค่าลดหย่อน หรือการผ่อนผันในลักษณะใดๆ⁶³

กรณีกิจกรรมที่ต้องมีการจดทะเบียนเพื่อดำเนินการ กับกิจกรรมที่ไม่ต้องมีการจดทะเบียน แม้จะเป็นกิจกรรมที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน แต่จะไม่ถือว่าเป็นกรณีการดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจอย่างเดียวกันตามความในวรรคที่ 3 ข้อบทที่ 24 นี้ ยกตัวอย่างเช่น การจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรที่มีกิจกรรมต่างๆ รวมถึงการกู้ยืม และการให้กู้ยืมเงิน แต่ไม่ได้มีการจดทะเบียนประกอบกิจการพาณิชย์เยี่ยงธนาคารไว้ กรณีเช่นนี้ถือว่าไม่จำเป็นต้องคำนึงถึงประเด็นเรื่องการได้รับการอนุเคราะห์ที่น้อยกว่าธนาคารท้องถิ่น เพราะต้องถือว่ากรณีเช่นนี้ไม่ได้เป็นการประกอบกิจกรรมทางธุรกิจอย่างเดียวกัน⁶⁴

สถานประกอบการถาวรเป็นเรื่องสำคัญภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ซึ่งนอกจากจะทำหน้าที่ในการชี้สิทธิในการจัดเก็บภาษีที่วิสาหกิจต่างประเทศได้รับเงินได้จากกำไรธุรกิจแล้ว ยังถือเป็นเงื่อนไขในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ในข้อบทอื่นด้วย ในการบังคับใช้และตีความในเรื่องสถานประกอบการถาวรนี้จะต้องเป็นไปโดยคำนึงถึงเจตนารมณ์ซึ่งความเข้าใจในเรื่องนี้จะเกิดขึ้นได้จากการศึกษาถึงประวัติศาสตร์ความเป็นมาและพัฒนาการที่เกิดขึ้นนับแต่อดีตจนกระทั่งปัจจุบัน ทั้งนี้

⁶³ OECD Commentary, article 24, para 34-36, pp.339-340.

⁶⁴ OECD Commentary, article 24, para 38, p.340.

เพื่อให้การบังคับจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างประเทศนั้นเป็นไปตามแนวคิดและเกิดความเป็นธรรมใน
การจัดเก็บภาษีระหว่างรัฐขึ้น



บทที่ 3

สถานประกอบการถาวรในลักษณะสถานธุรกิจประจำ

3.1 ประวัติศาสตร์ของสถานประกอบการถาวร

การศึกษาถึงประวัติศาสตร์เรื่องสถานประกอบการถาวรทำให้เข้าใจถึงรากฐานความคิดที่มีมาตั้งแต่แรกเริ่ม และการศึกษาถึงต้นกำเนิดของตัวบทในเรื่องสถานประกอบการถาวรยังเป็นประโยชน์ต่อการนำมาใช้เพื่อประกอบการตีความในข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ซึ่งจะพบวิวัฒนาการในเรื่องดังกล่าวนี้นับตั้งแต่อดีต จนกระทั่งเป็นข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ในยุคปัจจุบัน นอกจากนี้การศึกษาในเชิงประวัติศาสตร์ยังทำให้ทราบถึงความเป็นมาของแนวปฏิบัติที่บังคับใช้ในปัจจุบันอันเกิดขึ้นมาจากการให้เหตุผลคำอธิบายที่พัฒนามาจากประเด็นปัญหาสำคัญที่เกิดขึ้นต่างๆ ในแต่ละช่วงเวลา ทั้งนี้ ในเบื้องต้นมีข้อสังเกตประการหนึ่งคือโดยหลักการพื้นฐานทั่วไปในเรื่องสถานประกอบการถาวรมีความคงเดิมมาโดยตลอด แม้จะมีการเปลี่ยนแปลงในตัวถ้อยคำไปบ้างตามช่วงระยะเวลา

ประวัติของข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ นี้มีความเป็นมาเกิดขึ้นพร้อมกับอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ซึ่งก่อนหน้ายุคที่มีการใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ คือในช่วงกลางถึงช่วงปลายศตวรรษที่ 19 เมื่อวิสาหกิจจากประเทศศูนย์กลางในยุโรปได้ขยายการดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจไปยังประเทศเพื่อนบ้าน ประเทศต่างๆ จะพบถึงปัญหาในการเผชิญกับภาระภาษีที่ถูกจัดเก็บจากทั้งรัฐถิ่นที่อยู่และภาษีตามกฎหมายภายในของรัฐต่างๆ นั้น

ประวัติของแนวความคิดในเรื่องสถานประกอบการถาวรเชื่อกันว่าเริ่มต้นขึ้นในรัฐเยอรมนี ในช่วงท้ายศตวรรษที่ 19 ซึ่งในช่วงเวลานั้นรัฐเยอรมันเป็นการปกครองในลักษณะของจักรวรรดิเยอรมันซึ่งมี ปรัสเซียเป็นส่วนหนึ่งในดินแดนนั้นด้วย คำว่าสถานประกอบการถาวรมันดั้งเดิมเริ่มแรกนั้นมาจากภาษาเยอรมันซึ่งใช้คำว่า *Betriebsstätte* ซึ่งไม่ได้มีการใช้กันภายใต้บริบทในเรื่องของภาษีอากรแต่พบว่าคำนี้ได้ใช้ในประมวลกฎหมายอุตสาหกรรมของปรัสเซียในช่วงปี ค.ศ. 1845 ซึ่งบทบัญญัติดังกล่าวนี้มีการใช้ในแวดวงธุรกิจของสหภาพรัฐเยอรมันตอนเหนือ และต่อมาได้นำมาใช้อย่างแพร่หลายสำหรับในบทบัญญัติกฎหมายที่เกี่ยวกับธุรกิจภายในจักรวรรดิเยอรมัน คำดังกล่าวนี้แสดงให้เห็นถึงการสื่อความหมายถึงพื้นที่ว่างทั้งหมดที่นำมาใช้เพื่อประกอบกิจกรรมในทางธุรกิจ ซึ่งทั้งนี้เมื่อนำคำนี้มาใช้ภายในบริบททางภาษีอากรภายหลังแล้วเห็นได้ว่ามีความหมายที่แตกต่างกันออกไป

สถานประกอบการถาวรตามแนวความคิดในเรื่องภาษีอากรนั้นเกิดขึ้นจากความจำเป็นที่นำมาใช้เพื่อป้องกันภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นระหว่างเทศบาลเมืองปรัสเซียในช่วงกลางศตวรรษที่ 19 ซึ่งรูปแบบของบทบัญญัติในเทศบาลดังกล่าวถูกนำมาใช้ในทางส่วนตะวันออกของปรัสเซีย คำสำคัญอีกคำหนึ่งที่ถูกนำมาใช้ในบทบัญญัติคือคำว่า *stehendes Gewerbe* ซึ่งคำนี้อาจจะแปลความว่า หมายถึงการค้าขายโดยผ่านสถานประกอบธุรกิจประจำ ซึ่งตามบทบัญญัติกำหนดว่า *stehendes Gewerbe* จะต้องถูกจัดเก็บภาษีในเขตเทศบาลนั้น แม้ว่าเจ้าของจะอาศัยอยู่ในเขตเทศบาลอื่นก็ตาม อนึ่ง ตามประวัติศาสตร์ในช่วงนี้ตามเอกสารวิชาการต่างประเทศกล่าวว่าการสืบค้นถึงรายละเอียดโดยลึกนั้นทำได้ยาก แต่ทั้งนี้เมื่อพิจารณาจากพัฒนาการในช่วงต่อมาแล้วพอจะอนุมานได้ว่าตามบทบัญญัติในเรื่องนี้ได้กำหนดถึงการมีคุณลักษณะประจำ (permanence) และสถานที่ (location) ภายในบริเวณพื้นที่หนึ่งเช่นภายในเมืองด้วย และเห็นว่าไม่น่าที่จะกำหนดในลักษณะที่เป็นสถานที่ทางกายภาพในสถานที่ใดโดยเฉพาะเจาะจง¹

นอกจากนี้ตามหลักฐานได้ค้นพบต่อไปว่ามีการกำหนดถึงเงื่อนไขเฉพาะสำหรับการจัดเก็บภาษีจาก *stehendes Gewerbe* ตามอนุสัญญาภาษีระหว่างปรัสเซียกับแซกโซนี ในปี ค.ศ. 1869 โดยพลเมืองของอีกรัฐหนึ่งจะถูกจัดเก็บภาษีเพียงในกรณีที่ว่าหากได้ใช้สถานที่ธุรกิจเท่านั้น เห็นได้ว่าทฤษฎีที่นำมาใช้นี้เป็นการจำกัดขอบเขตการจัดเก็บภาษีของรัฐแหล่งเงินได้ให้ลดน้อยลง ซึ่งเงื่อนไขที่กำหนดขึ้นนี้ต่อมาเป็นที่รู้จักกันในคำว่า *Betriebsstätte* หรือคำว่าสถานประกอบการถาวรในปัจจุบัน ดังนั้นคำว่า *Betriebsstätte* นี้จึงเกิดขึ้นจากการจัดเก็บภาษีในลักษณะเฉพาะจาก *stehendes Gewerbe* ในเขตเทศบาลภายในปรัสเซียแต่เดิมนั่นเอง

บทบัญญัติที่ถือกำเนิดขึ้นในครั้งแรกบัญญัติขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการป้องกันภาษีซ้อนภายในจักรวรรดิเยอรมันอันได้เปลี่ยนแปลงพัฒนามาจากบทบัญญัติของสหภาพของรัฐเยอรมันตอนเหนือ ซึ่งบทบัญญัติในตอนแรกนี้มีความแตกต่างกับตัวบทบัญญัติที่ใช้กันในทางปรัสเซียตะวันตก โดยข้อกำหนดของปรัสเซียนั้นวางพื้นฐานอยู่บนความคิดในเรื่องของ *stehendes Betrieb*² และกำหนดจำกัดขอบเขตในการจัดเก็บภาษีของรัฐแหล่งเงินได้ ในขณะที่ตัวบทบัญญัติของจักรวรรดิเยอรมันในตอนแรกนั้นอนุญาตให้สิทธิการจัดเก็บภาษีแก่รัฐแหล่งเงินได้เป็นการทั่วไป³

¹ Arvid. A Skaar, Permanent Establishment : Erosion of a Tax Treaty Principle, (Deventer : Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991) pp. 72-73.

² “*Stehendes Betrieb*” อาจแปลความได้ว่าหมายถึงสถานประกอบการที่ตั้งอยู่ (standing establishment)

³ Skaar, *supra* note 1.

แนวปฏิบัติของศาลที่เกี่ยวข้องกับในเรื่องของ *stehendes Betrieb* นี้ได้กำหนดถึงเงื่อนไขรายละเอียดและต่อมาได้กลายเป็นองค์ประกอบในเรื่องสถานประกอบการถาวร ซึ่งเงื่อนไขประการแรกคือ การที่จะเป็น *stehendes Betrieb* นี้จะต้องปรากฏสถานที่ประจำในทางกายภาพขึ้นในรัฐอีกหนึ่ง และเงื่อนไขประการที่สองคือวิสาหกิจนั้นจำเป็นที่จะต้องดำเนินการในทางธุรกิจที่สถานที่แห่งนั้นด้วย เงื่อนไขสองประการนี้ต่อมาได้กลายเป็นคุณลักษณะพื้นฐานที่กำหนดถึงมีอยู่ของการดำเนินกิจกรรมในรัฐอีกหนึ่ง ซึ่งการมีอยู่ในลักษณะดังกล่าวนี้ถือเป็นเงื่อนไขหนึ่งที่ทำให้วิสาหกิจนั้นต้องถูกจัดเก็บภาษี

ในช่วงเปลี่ยนศตวรรษที่ 18 – 19 ปัญหาเรื่องภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นระหว่างรัฐที่ทวีความรุนแรงยิ่งขึ้นทำให้เกิดความจำเป็นที่จะต้องมีบทบัญญัติระหว่างประเทศเพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าว รัฐบาลออสเตรีย-ฮังการี และ รัสเซีย ได้มีการตกลงทำอนุสัญญาในวันที่ 21 มิถุนายน 1899 โดยอนุสัญญานี้ประกอบด้วยบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรซึ่งอนุสัญญาฉบับนี้ถือได้ว่าเป็นอนุสัญญาภาษีซ้อนเกี่ยวกับเงินได้ระหว่างประเทศที่สร้างขึ้นเป็นฉบับแรก⁴ ตามเนื้อหาในอนุสัญญาฯ ฉบับนี้เงินกำไรจากธุรกิจที่ได้รับผ่านทางสถานประกอบการถาวรในรัฐอีกหนึ่งจะต้องถูกจัดเก็บภาษีในรัฐที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่นั้น โดยตามตัวบทอ้างอิงถึงสถานธุรกิจประจำ และมีตัวอย่างรายการต่างๆ ซึ่งตามคำจำกัดความนั้นกำหนดถึงการที่สถานธุรกิจประจำจะเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นได้ภายใต้เงื่อนไขว่าจะต้องดำเนินธุรกิจให้กับวิสาหกิจต่างประเทศ ผู้ถือหุ้น หรือตัวแทนนั้นด้วย และตามบทบัญญัติให้สิทธิกับรัฐแหล่งเงินได้ในลักษณะที่กว้างมาก เช่น การกำหนดถึงสถานที่ที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในการซื้อขายสินค้าจะทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น และตัวแทนที่ตั้งขึ้นโดยถาวรก็จะถือเป็นสถานประกอบการถาวรด้วยเช่นกัน โดยลักษณะการค้าขายระหว่างประเทศในยุคนั้นพบว่าธุรกิจหลักนั้นมักจะมาจากอาชีพจำพวกช่างฝีมือ หรือ พวกที่เดินทางสัญจรซึ่งจะไม่ถูกจัดเก็บภาษีจากรัฐแหล่งเงินได้ตามบทบัญญัติกฎหมายนี้

ต่อมาได้มีการทำอนุสัญญาฉบับอื่นขึ้นมาอีกโดยกำหนดบทบัญญัติในเรื่องความหมายของสถานประกอบการถาวรไว้โดยคล้ายคลึงกับอนุสัญญาฯ ฉบับรัฐบาลออสเตรีย-ฮังการี และ รัสเซีย ดังกล่าวนั้นซึ่งส่วนใหญ่จะเป็นการทำข้อตกลงอนุสัญญากันในระหว่างกลุ่มประเทศยุโรปกลาง⁵ เห็นได้ว่าแนวความคิดในเรื่องสถานประกอบการถาวรในช่วงแรกนี้ต่างได้รับอิทธิพลจาก

⁴ *Ibid*, p. 75 อ้างอิงเชิงอรรถที่ 32

⁵ อนุสัญญาฯ ที่ได้ทำขึ้นภายหลังอนุสัญญาฯ ฉบับปี ค.ศ. 1899 ได้แก่ อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างออสเตรีย-ฮังการี และลิกเทินสไตน์ (Liechtenstein) ในปี ค.ศ. 1901, อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างออสเตรีย-ฮังการี และบาวาเรีย (Bavaria) ในปี ค.ศ. 1903, อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่าง

อนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับแรกทั้งสิ้น ทั้งนี้สำหรับประเด็นอื่นๆในเรื่องภาษีอากร เช่น ในเรื่องของวิธีต่างๆ ในการจัดภาษีซ้อนเช่นการเลือกใช้วิธีเครดิตภาษี หรือวิธียกเว้นจากเงินได้นั้น ยังไม่เป็นเรื่องที่ยกขึ้นมาถกกันจนกระทั่งถึงในช่วงทศวรรษ 1930

ประเด็นที่น่าสังเกตประการหนึ่งภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับแรกนี้คือในเรื่องของความสัมพันธ์ของบุคคลของวิสาหกิจนั้นกับรัฐแหล่งเงินได้ อำนาจในการจัดเก็บภาษีนั้นไม่ได้จำกัดเพียงจากความสัมพันธ์ในทางกายภาพเท่านั้น แต่ยังสัมพันธ์กับตัวบุคคลด้วย ซึ่งแนวความคิดในเรื่องสถานประกอบการถาวรจากบทบัญญัติกฎหมายภายในของรัฐเยอรมันไม่ได้จำกัดแต่เพียงการดำเนินกิจกรรมโดยเจ้าของแต่เพียงผู้เดียว หรือโดยหุ้นส่วนเท่านั้น แต่ยังคงครอบคลุมถึงกรณีตัวแทนถาวรด้วยว่าทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นมาได้ ทั้งนี้ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับแรกนี้ยังไม่มีกำหนดแบ่งแยกกันระหว่างตัวแทนอิสระ และตัวแทนที่ไม่อิสระแต่อย่างใด รวมทั้งในเรื่องของโครงการก่อสร้างก็ยังไม่ได้มีการกำหนดไว้ในบทบัญญัติด้วยเช่นกัน⁶

นิยามของสถานประกอบการถาวรที่สำคัญอีกส่วนหนึ่งภายในช่วงระยะเวลานี้คือพระราชบัญญัติภาษีซ้อนเยอรมันในปี ค.ศ. 1909 (German Double Taxation Act of 1909) ซึ่งบัญญัติขึ้นเพื่อจัดภาษีซ้อนระหว่างมลรัฐต่างๆ ภายในรัฐเยอรมัน ตามนิยามที่ได้กำหนดขึ้นนี้ถูกนำมาใช้โดยไม่มีการเปลี่ยนแปลงในสาระสำคัญมาจนกระทั่งในปี ค.ศ. 1977 องค์ประกอบสำคัญบางประการที่ได้กำหนดบัญญัติไว้นี้ยังคงพบในปัจจุบัน อันได้แก่ การมีอยู่ของสถานประกอบธุรกิจ, สถานที่ตั้งที่จะต้องอยู่ภายในจุดทางภูมิศาสตร์ที่กำหนด, ลักษณะความถาวรของธุรกิจ⁷

ต่อมาในช่วงสงครามโลกครั้งที่ 1 ถึงปี ค.ศ. 1946 หรือในช่วงองค์การสันนิบาตชาติการขยายตัวในทางด้านการค้าขายจากพัฒนาการในการผลิตและขนส่งทำให้ประเด็นในเรื่องภาษีซ้อนระหว่างประเทศเป็นเรื่องที่ทวีความสำคัญมากยิ่งขึ้นเนื่องจากในช่วงนี้เป็นช่วงระหว่างสงครามโลกซึ่งประเทศต่างๆ จำเป็นที่จะต้องนำเงินมาใช้เพื่อเป็นทุนในการทำสงครามจึงเรียกเก็บภาษีในอัตราสูง ดังนั้นเมื่อเป็นการทำธุรกรรมระหว่างประเทศที่ต้องเผชิญกับปัญหาภาษีซ้อนด้วยแล้วยิ่งทำให้ผู้ลงทุนประสบกับปัญหาภาระภาษีที่ยิ่งทวีความหนักหน่วงยิ่งขึ้น ในช่วงดังกล่าวนี้มีนักวิชาการภาษีอากรที่สำคัญที่ได้ให้ความเห็นเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีไว้ ดังนี้

Seligman กล่าวว่าสำหรับคำถามที่ว่าภาษีนั้นควรถูกจัดเก็บที่ไหนนั้น จะต้องพิจารณาไปถึงหลักการพื้นฐานในทางทฤษฎีด้วย แต่ทั้งนี้หลักในทางทฤษฎีเมื่อนำมาใช้อาจเกิดปัญหาความ

ออสเตรีย-ฮังการี และเวอร์เทมเบอร์ก (Wurttemberg) ในปี ค.ศ. 1905 ซึ่งนิยามในเรื่องของสถานประกอบการถาวรนี้ได้ร่างตามแบบอนุสัญญาฯ ฉบับปี ค.ศ. 1899 ทั้งสิ้น

⁶ Skaar, *supra* note 1, pp.76-77.

⁷ *Ibid*, p.74.

ยุ่งยากในทางปฏิบัติขึ้น ซึ่ง Seligman ได้ให้ข้อเสนอว่า ภาษีนั้นควรถูกจัดเก็บโดยเป็นไปอย่างสอดคล้องกับหลักการในทางเศรษฐศาสตร์ ซึ่งจะต้องมีการเปลี่ยนแปลงแก้ไขโดยเหมาะสมกับสภาพในทางด้านการเมืองในแต่ละช่วงเวลาด้วย

นักวิชาการภาษีอากรอีกท่านหนึ่งคือ Stamp ได้กล่าวถึงประเด็นสำคัญในเรื่องอำนาจการจัดเก็บภาษีของประเทศต่างๆ นั้นมาจากความขัดแย้งกันระหว่างรัฐแหล่งเงินได้ และรัฐถิ่นที่อยู่ ซึ่งเป็นการยากที่ประเทศต่างๆ นั้นจะเลือกใช้หลักใด หลักหนึ่งให้เป็นไปโดยสอดคล้องกัน ดังนั้นจึงส่งผลให้เกิดการระงับภาษีสืบขึ้น

ตามความเห็นของนักวิชาการทั้งสองท่านดังกล่าวถือเป็นความเห็นต่อการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศในยุคแรกที่ยังไม่ได้มีการยอมรับถึงการใช้รูปแบบตามอนุสัญญาภาษีสืบขึ้นฯ ต้นแบบของ OECD อย่างกว้างขวางดังเช่นปัจจุบัน อย่างไรก็ตามในปัจจุบันที่ทุกประเทศต่างยอมรับการนำต้นแบบของ OECD มาใช้เป็นรูปแบบมาตรฐานในการเจรจาทำอนุสัญญาภาษีสืบขึ้นฯ แต่ก็ยังคงพบว่าเป็นการยากที่จะบังคับให้ทุกประเทศตกลงข้อบทต่างๆ ภายใต้อนุสัญญาภาษีสืบขึ้นฯ ไปในแนวทางเดียวกันทั้งหมด ทั้งนี้ เพราะการเข้าเจรจาทกลงของแต่ละประเทศนั้นต่างคำนึงถึงการป้องกันฐานภาษีของตน อันสืบเนื่องจากพื้นฐานทางสังคม และเศรษฐกิจที่แตกต่างกันจึงทำให้รายละเอียดของอนุสัญญาภาษีสืบขึ้นฯ แต่ละฉบับที่ตกลงระหว่างกันนั้นมีความแตกต่างกัน

ต่อมากลุ่มผู้เชี่ยวชาญทางเทคนิค (Group of Technical Experts) ได้เสนอรายงานในปี ค.ศ. 1925 ซึ่งเป็นรายงานที่สนับสนุนร่างรายงานปี ค.ศ. 1923 รายงานฉบับนี้กล่าวถึงประเด็นความขัดแย้งในการจัดเก็บภาษีระหว่างรัฐถิ่นที่อยู่และรัฐแหล่งเงินได้ ซึ่งจะต้องทำโดยพิจารณาถึงประเภทของเงินได้ การจัดเก็บภาษีจากแหล่งเงินได้นั้นจะเกิดขึ้นได้หากวิสาหกิจนั้นมี “สาขา, ตัวแทน, สถานประกอบการ, องค์กรพาณิชย์หรืออุตสาหกรรมที่ถาวร, หรือผู้แทนถาวร” เห็นได้ว่าตามรายงานนี้แสดงให้เห็นถึงความพยายามครั้งแรกขององค์การสันนิบาตชาติที่จะกำหนดถึงความหมายของสถานประกอบการถาวร

องค์กรที่มีบทบาทที่สำคัญอีกองค์กรหนึ่งนอกจากองค์การสันนิบาตชาติคือสภาหอการค้าระหว่างประเทศ (International Chamber of Commerce - ICC) ซึ่ง ICC นี้เป็นองค์กรที่จัดตั้งขึ้นเพื่อมุ่งรักษาสผลประโยชน์ให้กับภาคเอกชนซึ่งแตกต่างกับองค์การสันนิบาตชาติที่เป็นองค์กรที่จัดตั้งขึ้นโดยภาครัฐและดำเนินการขึ้นโดยเจ้าหน้าที่ภาษีอากร สำหรับแนวทางที่ ICC นำเสนอเพื่อใช้ในการแก้ไขปัญหาระหว่างประเทศในช่วงแรกนั้นเป็นลักษณะที่กำหนดให้หลีกเลี่ยงการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนโดยอาศัยบทบัญญัติของกฎหมายภายใน แต่ต่อมาได้เริ่มเรียกร้องให้ออกร่างอนุสัญญา ภาษีสืบขึ้นฯ ในรูปแบบพหุภาคีขึ้น โดยพื้นฐานแนวความคิดนั้น ICC สนับสนุนสิทธิในการจัดเก็บภาษีให้กับรัฐถิ่นที่อยู่มากกว่าโดยให้สามารถอ้างสิทธิในภาษีที่ได้จ่ายไปในรัฐแหล่งเงินได้ หรือวิธีการเครดิตภาษีในปัจจุบันนั่นเอง แนวความคิดที่เสนอนั้นได้กล่าวว่า “วิธีที่ดีที่สุดในการ

หลักเลียงภาษีซ้อนคือการยอมรับถึงอำนาจของรัฐถิ่นที่อยู่ว่าเป็นหลักพื้นฐานในการจัดเก็บภาษีเงินได้”⁸

ICC ได้มีการสนับสนุนถึงหลักการในเรื่องสถานประกอบการถาวรเช่นกัน แต่ได้ตั้งข้อสงวนไว้สำหรับในเรื่องของผู้แทนถาวร (permanent representative) ไว้ซึ่ง ICC เห็นว่าตัวแทนที่เกิดขึ้นในลักษณะที่ได้รับค่าคอมมิชชั่น หรือเป็นตัวแทนค้าต่างนั้น จะไม่ถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของวิสาหกิจ และจะไม่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น ข้อสงวนดังกล่าวนี้ได้รับอิทธิพลมาจากกฎหมายของประเทศอังกฤษซึ่งจะกล่าวถึงโดยละเอียดต่อไปในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทน

รายงานของคณะกรรมการธิการซึ่งได้เสนอร่างอนุสัญญาฯ 4 ฉบับ เสร็จสิ้นลงในเดือนเมษายน ค.ศ. 1927 คณะกรรมการธิการได้กำหนดขอบเขตของรายงานไว้เพียงในเรื่องบทบังคับทั่วไปเท่านั้น เนื่องจากเหตุผลในเรื่องความแตกต่างหลากหลายของระบบกฎหมายของประเทศสมาชิก และเพื่อที่จะให้น่าแม่แบบอนุสัญญาฯ ที่ร่างขึ้นนี้มาใช้เพื่อให้สามารถยอมรับกันได้ทั้งระหว่างประเทศสมาชิก และประเทศที่ไม่เป็นสมาชิกด้วย ประเทศที่ได้เข้าตกลงทำอนุสัญญาฯ นั้นอาจมีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงในรายละเอียดอีกได้โดยการเจรจาตกลงกันในเนื้อหาอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ นั้น

ประเด็นที่น่าสนใจประการหนึ่งตามร่างรายงานในปี ค.ศ. 1927 คือการศึกษาในเรื่องอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ นั้นควรที่จะทำออกมาในรูปอนุสัญญาในแบบพหุภาคีซึ่งจะมีการลงนามโดยประเทศต่างๆ หลายประเทศ หรือจะทำเป็นอนุสัญญาในแบบทวิภาคีเท่านั้น ทั้งนี้ เมื่อพิจารณาถึงระบบทางการเงิน และระบบการจัดเก็บภาษีอากรในประเทศต่างๆ นั้นพบว่ามีแตกต่างกันอย่างมากในแต่ละประเทศจนดูเหมือนว่าเป็นไปไม่ได้ที่จะทำการร่างอนุสัญญาฯ ในรูปแบบพหุภาคีออกมา นอกเสียจากจะทำในรูปแบบลักษณะที่บัญญัติเพียงในเรื่องข้อกำหนดทั่วไปเท่านั้น ซึ่งจะไม่ทำให้เกิดประสิทธิผลในทางปฏิบัติ ด้วยเหตุดังกล่าวนี้คณะกรรมการธิการจึงได้ทำการร่างอนุสัญญาในรูปแบบทวิภาคีออกมาเพื่อให้สามารถนำไปใช้ให้เป็นรูปแบบเดียวกันซึ่งทำให้บังคับใช้ได้ง่ายกว่า

คณะกรรมการธิการได้ร่างอนุสัญญาฯ ในแบบทวิภาคีซึ่งมีบทบัญญัติในเรื่องการจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจที่เกิดขึ้นจากสถานประกอบการถาวร ตามรูปแบบในร่างอนุสัญญาฯ แบบทวิภาคีนี้กำหนดว่า ประเทศแหล่งเงินได้สามารถจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจที่ผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้นได้รับโดยผ่านทางสถานประกอบการถาวรได้ ตามร่างข้อกำหนดในข้อบทเรื่องกำไรจากธุรกิจกำหนดว่า

“เงินได้จากอุตสาหกรรม การพาณิชย์ หรือเกษตรกรรมใดๆ ที่ได้ดำเนินการและมาจากการค้าในลักษณะใดๆ หรือจากวิชาชีพอย่างใดๆ จะถูกจัดเก็บภาษีในรัฐที่บุคคลที่ได้ทำ

⁸ Skaar, *supra* note 1, pp. 79-81.

การควบคุมการดำเนินการนั้น หรือได้เข้ามาทำการค้าขาย หรือเข้ามาประกอบวิชาชีพนั้นๆ โดยบุคคลดังกล่าวเป็นเจ้าของสถานประกอบการถาวร

ศูนย์กลางในการจัดการที่แท้จริง, บริษัทในเครือ, สาขา, โรงงาน, ตัวแทน, คลังสินค้า, ออฟฟิศ, คลังพัสดุ (depot) ถือเป็นสถานประกอบการถาวรด้วย แต่ข้อเท็จจริงว่าการดำเนินธุรกิจกับต่างประเทศโดยผ่านตัวแทนที่มีลักษณะเป็นอิสระ (โบรกเกอร์, ตัวแทนค้าต่างฯ) จะไม่ถือว่าอยู่ในความหมายของการดำเนินการโดยผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศนั้น

การดำเนินการโดยมีสถานประกอบการถาวรในรัฐคู่สัญญาทั้งสองรัฐ รัฐทั้งสองรัฐนั้นจะมีสิทธิในการจัดเก็บภาษีตามส่วนของเงินได้ที่เกิดขึ้นในอาณาเขตของรัฐตน

ในกรณีที่ไม่มีบัญชีที่สามารถนำมาใช้เพื่อแสดงถึงการแบ่งส่วนของเงินได้ที่แยกต่างหากจากกันนั้น เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐคู่สัญญาทั้งสองรัฐจะเข้าทำการจัดการแบ่งปันเงินได้ตามข้อกำหนดในเรื่องการแบ่งส่วนของเงินได้

อย่างไรก็ตาม เงินได้ที่ได้รับการขนส่งทางเรือนั้นจะต้องถูกจัดเก็บภาษีเพียงจากรัฐที่ศูนย์กลางการจัดการที่แท้จริงตั้งอยู่เท่านั้น”⁹

เห็นได้ว่าคำจำกัดความของคำว่า “สถานประกอบการถาวร” ในที่นี้ครอบคลุมความหมายที่กว้างขวางมาก ซึ่งในบทบัญญัตินี้ระบุถึงบริษัทในเครือ ว่ารวมความอยู่ในสถานประกอบการถาวรด้วย อีกทั้งบัญญัติใช้คำว่า “การดำเนินการ” (undertakings) ซึ่งคำนี้ก็คำที่มีความหมายอย่างกว้างเช่นกันซึ่งในที่นี้ไม่มีการแบ่งแยกระหว่างการดำเนินการโดยนิติบุคคล หรือโดยบุคคลธรรมดา ทั้งนี้ข้อสังเกตถึงประเด็นในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนซึ่งเห็นได้ว่าการระบุถึงข้อยกเว้นของตัวแทนในกรณีที่ตัวแทนนั้นมีสภาพที่เป็นอิสระโดยสมบูรณ์ ทั้งในทางเศรษฐกิจและกฎหมายด้วย

ข้อสังเกตที่สำคัญอีกประการหนึ่งคือตามร่างข้อกำหนดนี้ได้กล่าวถึง บริษัทในเครือ (affiliated companies) ไว้ด้วยว่าถือเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะหนึ่งเช่นกัน บริษัทในเครือในที่นี้เห็นได้ว่าหมายถึงบริษัทลูก บริษัทแม่ และบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันในลักษณะอื่น ซึ่งตามร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ก่อนในช่วงปี ค.ศ. 1927 นี้ไม่ปรากฏพบถึงการบัญญัติให้บริษัทในเครือนั้นเป็นตัวอย่างหนึ่งที่กำหนดให้ตกเป็นสถานประกอบการถาวรแต่จะบัญญัติถึงสถานประกอบการที่เป็นสาขา (branch establishment) และ สาขา (branch) ว่าถือเป็นสถานประกอบการถาวร

⁹ League of Nations 1927.

ทั้งนี้ต่อมาในร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ขององค์การสันนิบาตชาติในปี ค.ศ. 1928 ได้ตัดคำว่า บริษัทในเครือ ดังกล่าวนี้ออกจากรายการ ดังนั้นผลตามข้อกฎหมายจึงต้องตีความว่า หากวิสาหกิจนั้นมีบริษัทในเครือในอีกรัฐหนึ่งจะไม่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรเกิดขึ้น ซึ่งแตกต่างกับผลในกรณีที่วิสาหกิจนั้นมีสาขา, ออฟฟิศ หรืออื่นๆ ที่ยังคงถือว่าทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นในรัฐนั้น

ในปี ค.ศ. 1931 องค์การสันนิบาตชาติได้มีการร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ในรูปแบบพหุภาคีขึ้น ซึ่งคณะกรรมการได้ให้ความเห็นว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ในรูปแบบพหุภาคีนั้นจะช่วยทำให้สามารถป้องกันภาษีซ้อนจากการจัดเก็บภาษีจากเงินได้อย่างสมบูรณ์ ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ในรูปแบบพหุภาคีนี้ได้ถูกร่างออกมา 3 ฉบับ โดยทุกฉบับนั้นได้มีคำนิยามของคำว่า “สถานประกอบการถาวร” ไว้ด้วยความหมายอย่างเดียวกัน ทั้งนี้ภายในนิยามความหมายดังกล่าวนี้ไม่ได้มีการกำหนดถึง “ศูนย์กลางในการจัดการ” (real centres of management) ไว้ว่าถือเป็นลักษณะที่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น ในเรื่องนี้ผู้สันนิษฐานว่าอาจเป็นเพราะสถานที่ใช้เพื่อประกอบธุรกิจโดยทั่วไปนั้นย่อมจะตกเป็นถิ่นที่อยู่ในทางการเงินของบริษัทนั้นเมื่อมองจากมุมมองประกอบจากรัฐหลายรัฐ ไม่ใช่กรณีรัฐแหล่งเงินได้และรัฐถิ่นที่อยู่เพียงสองรัฐดังเช่นกรณีการทำอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ในแบบทวิภาคี ดังนั้นในกรณีของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ แบบพหุภาคีนี้จึงอาจเกิดสถานประกอบการถาวรขึ้นในหลายๆ รัฐพร้อมกันคราวเดียวได้ และทำให้เกิดปัญหาที่สำคัญที่จะต้องพิจารณาตามมาคือในเรื่องการแบ่งส่วนเงินได้และสิทธิในการจัดเก็บภาษีของแต่ละรัฐด้วย

ร่างของคณะกรรมการด้านการเงินในปี ค.ศ. 1933 ได้มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงคำจำกัดความของคำว่า “ตัวแทนอิสระ” ซึ่งได้มีการกำหนดแบ่งแยกความแตกต่างระหว่างตัวแทนอิสระและตัวแทนไม่อิสระ แต่ทั้งนี้แนวความคิดนี้ในช่วงแรกนั้นยังไม่ค่อยเป็นที่ยอมรับกันมากนัก ต่อมาภายหลังจึงค่อยมีบทบาทและนำมาใช้บังคับกันในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

ในช่วงทศวรรษ 1930 นี้เห็นได้ชัดว่ามีความเปลี่ยนแปลงในความหมายของสถานประกอบการถาวรในรายละเอียดหลายประการ แต่ปัญหาที่สำคัญที่ยากยิ่งต่อการแก้ไขในช่วงนี้คือเรื่องการ แบ่งส่วนเงินได้ระหว่างรัฐต่างๆ

สงครามโลกครั้งที่ 2 ทำให้การทำงานขององค์การสันนิบาตชาติต้องเกิดชะงักลง แต่ประเทศที่ไม่ได้เข้าร่วมสงครามในช่วงแรกนั้นได้ร่วมมือกันจัดตั้งอนุคณะกรรมการภายใต้คณะกรรมการทางการเงินขึ้น อันส่งผลให้เกิดแม่แบบสำคัญขึ้นมาสองฉบับคือโครงร่างต้นแบบฉบับเม็กซิโก และฉบับลอนดอน (Mexico and London Models) ในช่วงทศวรรษ 1940

โครงร่างต้นแบบฉบับเม็กซิโกเป็นรูปแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับแรกที่กำหนดถึงสิทธิในการจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจของรัฐแหล่งเงินได้โดยบัญญัติเป็นตัวอย่างถึงลักษณะต่างๆ ที่ตกเป็นสถานประกอบการถาวร ซึ่งไม่บังคับในลักษณะเด็ดขาดตามรูปแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ในฉบับ

ก่อนหน้า ทั้งนี้ตามร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับก่อนหน้านั้นเห็นได้ว่าเป็นการจัดทำขึ้นโดยประเทศที่พัฒนาแล้วซึ่งจะให้สิทธิในการจัดเก็บภาษีแก่รัฐถิ่นที่อยู่มากกว่ารัฐแหล่งเงินได้ เมื่อการจัดทำร่างฉบับ โครงร่างต้นแบบฉบับเม็กซิโกนี้จัดทำโดยมีประเทศที่กำลังพัฒนาเข้าร่วมด้วย จึงมีการเปลี่ยนแปลงโดยมีลักษณะเนื้อหาที่เป็นการให้สิทธิในการจัดเก็บภาษีกับรัฐแหล่งเงินได้มากกว่า แต่ทั้งนี้เห็นได้ว่าเมื่อนำโครงร่างต้นแบบฉบับเม็กซิโกมาเปรียบเทียบกับต้นแบบของ UN ซึ่งเกิดขึ้นภายหลังในทศวรรษถัดมาแล้วพบว่าต้นแบบของ UN นั้นมีความชัดเจนมากกว่า และให้สิทธิในการจัดเก็บภาษีของรัฐแหล่งเงินได้จากสถานประกอบการถาวรมากกว่า

โครงร่างต้นแบบฉบับเม็กซิโกวางแนวทางบทบัญญัติไว้ว่า

“ข้อบทที่ IV

1. เงินได้ที่ได้รับจากอุตสาหกรรม, การพาณิชย์, หรือธุรกิจเกษตรกรรม และจากกิจกรรมอื่นที่ได้รับค่าตอบแทน จะต้องถูกจัดเก็บภาษีเฉพาะในรัฐที่ได้มีการดำเนินธุรกิจ หรือกิจกรรมนั้นเท่านั้น
2. หากวิสาหกิจ หรือบุคคลในรัฐที่ทำสัญญาารัฐหนึ่ง ได้ขยายกิจกรรมของตนไปยังรัฐอื่น โดยผ่านการทำธุรกรรมอันมีลักษณะเฉพาะหรือธุรกรรมที่เกิดขึ้นตามโอกาสเป็นครั้งคราว โดยไม่ได้มีสถานประกอบการถาวรในรัฐนั้น เงินได้ที่ได้รับจากกิจกรรมนั้นจะต้องถูกจัดเก็บภาษีเพียงในรัฐแรกเท่านั้น
3. หากวิสาหกิจมีสถานประกอบการถาวรในรัฐคู่สัญญาแต่ละรัฐ แต่ละรัฐจะจัดเก็บภาษีในส่วนของเงินได้ที่ได้เพียงในส่วนที่มีการผลิตขึ้นในอาณาเขตของรัฐตน
4. ในภาคเกษตรกรรม และการทำเหมืองแร่ หรือทรัพยากรธรรมชาติอย่างใด หรือผลิตภัณฑ์ตามธรรมชาติอื่น เงินได้อันเป็นผลมาจากราคาส่วนต่างระหว่างการซื้อขายระหว่างบุคคลทั่วไปกับราคาของตลาดโลกจะต้องถือว่าเป็นเงินได้ที่ต้องรับรู้ในรัฐที่ผลิตภัณฑ์หรือทรัพยากรนั้นได้มีการผลิตขึ้นสินค้าหรือผลิตภัณฑ์นั้นขึ้น”

ร่างโครงร่างต้นแบบฉบับเม็กซิโกปี ค.ศ. 1943 ได้ถูกนำมาชำระใหม่อีกครั้งโดยคณะกรรมการด้านการเงินชุดใหญ่ซึ่งนำมาสู่โครงร่างต้นแบบฉบับลอนดอน ในปี ค.ศ. 1946 ซึ่งได้มีการแก้ไขในเรื่องเงื่อนไขของสถานประกอบการถาวรสำหรับการจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจของรัฐแหล่งเงินได้

เมื่อทำการเปรียบเทียบกันระหว่างร่างแม่แบบฉบับเม็กซิโกปี ค.ศ. 1943 กับ ร่างแม่แบบฉบับลอนดอนปี ค.ศ. 1946 แล้วพบว่าตามร่างแม่แบบฉบับเม็กซิโกกำหนดให้เงินได้ทุกประเภทที่ได้รับจากการดำเนินกิจกรรมในทางธุรกิจจะต้องถูกจัดเก็บภาษีในรัฐแหล่งเงินได้ แต่ทั้งนี้

การมีอยู่ของสถานที่ประกอบธุรกิจที่ตั้งอยู่ในสถานที่เฉพาะและมีความถาวรนั้น ยังไม่ถือว่าเพียงพอต่อการก่อให้เกิดสิทธิในการจัดเก็บภาษีของรัฐแหล่งเงินได้ และในกรณีที่ไม่มีสถานประกอบการถาวรอยู่นั้น รัฐถิ่นที่อยู่จะมีสิทธิในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่ได้รับมาจากธุรกรรมที่เกิดขึ้นเฉพาะ หรือเกิดขึ้นเป็นครั้งคราวตามโอกาสได้ ข้อกำหนดภายใต้ร่างแม่แบบฉบับเม็กซิโกนี้อ้างถึงการมีอยู่โดยปกติและเป็นการต่อเนื่องสำหรับการดำเนินการของธุรกิจมากกว่าการยึดกับสถานที่ในการดำเนินการของวิสาหกิจ และหลักสำคัญอีกประการหนึ่งคือการแบ่งแยกระหว่างธุรกิจหลัก กับธุรกรรมที่เป็นส่วนเตรียมการ หรือส่วนประกอบที่ได้ดำเนินการในสถานธุรกิจประจำนั้น

ตามร่างแม่แบบฉบับลอนดอนได้วางแนวทางบทบัญญัติอันมีใจความสำคัญ ดังนี้

- “1) เงินได้ที่ได้รับจากวิสาหกิจที่ประกอบการอุตสาหกรรม การพาณิชย์ หรือเกษตรกรรมใดๆ หรือเงินได้ที่ได้รับจากการถือครองทรัพย์สินใดๆ นั้น จะต้องถูกจัดเก็บภาษีในรัฐที่ผู้เสียภาษีนั้นมีสถานประกอบการถาวร
- 2) หากวิสาหกิจของรัฐหนึ่งขยายการดำเนินกิจกรรมของตนไปยังรัฐอื่นโดยไม่มีการจัดตั้งสถานประกอบการถาวรขึ้น เงินได้ที่ได้รับจากกิจกรรมต่างๆ นั้นจะถูกจัดเก็บภาษีในรัฐแรกเท่านั้น
- 3) หากวิสาหกิจมีสถานประกอบการถาวรในรัฐคู่สัญญาแต่ละรัฐ แต่ละรัฐจะจัดเก็บภาษีได้เพียงในส่วน of เงินได้ที่ได้มีการผลิตในอาณาเขตของรัฐนั้นเท่านั้น”

เห็นได้ว่าตามร่างแม่แบบฉบับลอนดอนกำหนดถึงรูปแบบของธุรกิจที่จะต้องดำเนินโดยผ่านสถานประกอบการถาวรเป็นสำคัญ หากเป็นการทำธุรกรรมแม้จะทำอย่างต่อเนื่องและเป็นปกติแต่ถ้าไม่ดำเนินการโดยผ่านสถานประกอบการแล้วรัฐแหล่งเงินได้นั้นจะไม่มีสิทธิในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ก้อนดังกล่าวนี้

ตามพิธีสารของแม่แบบเม็กซิโก/ลอนดอน บัญญัติถึงข้อบทในเรื่องสถานประกอบการถาวรไว้ในมาตรา 5 อันมีเนื้อหาสำคัญว่า

“1. คำว่า “สถานประกอบการถาวร” รวมความถึง สำนักงานใหญ่, สาขา, เหมืองแร่ และบ่อน้ำมัน, สวน (ไร่, นา), โรงงาน, โรงช่าง, คลังสินค้า, ออฟฟิศ, ตัวแทน, เครื่องมือที่ใช้เพื่อทำการติดตั้ง, อุปกรณ์เฉพาะที่ใช้ในวิชาชีพ, และสถานธุรกิจประจำในลักษณะอื่นที่มีลักษณะที่ใช้เพื่อการผลิต

2. ที่ตั้งอาคาร (building site) จะทำให้เกิดเป็น “สถานประกอบการถาวร” ขึ้นเมื่อได้มีการกำหนดไว้เพื่อใช้งานอย่างน้อยหนึ่งปี หรือดำรงอยู่เป็นระยะเวลาหนึ่งปี

3. ข้อเท็จจริงว่า วิสาหกิจได้เข้าไปดำเนินการในรัฐอีกรัฐหนึ่ง โดยมีผู้ทำการติดต่อทางธุรกิจอีกรัฐหนึ่งโดยผ่านทางตัวแทนซึ่งมีสถานะเป็นอิสระ (โบรกเกอร์, ตัวแทนค้าต่าง, หรือ อื่นๆ) จะไม่ถือว่าวิสาหกิจนั้นมีสถานประกอบการถาวรขึ้นในรัฐนั้น

4. เมื่อวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งมีความสัมพันธ์ทางธุรกิจเป็นปกติในอีกรัฐหนึ่ง โดยผ่านทางตัวแทนที่มอบอำนาจให้เพื่อทำการในนามของตน จะถือว่าเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรเกิดขึ้นในรัฐ

สถานประกอบการถาวรจะถือว่าเกิดขึ้นเมื่อตัวแทนนั้น

ก) เป็นตัวแทนที่ได้รับการแต่งตั้ง (duly accredited agent) และเข้าติดต่อทำสัญญาตามหน้าที่งานของตนโดยเป็นปกติวิสัยให้กับวิสาหกิจนั้น

ข) ผูกพันโดยสัญญาจ้างงาน และดำเนินธุรกรรมทางธุรกิจโดยเป็นปกติวิสัยในนามของวิสาหกิจเพื่อรับค่าจ้างตอบแทนจากวิสาหกิจนั้น หรือ

ค) เข้าครอบครองทรัพย์สินเป็นปกติวิสัยโดยเพื่อวัตถุประสงค์ทางการค้าในการเก็บคลังพัสดุ หรือเก็บสต็อกสินค้าอันเป็นของวิสาหกิจนั้น

5. ภายใต้สัญญาจ้างงานตามข้อ ข) ข้างต้นนั้นรวมถึงในกรณีที่มีการจ่ายค่าใช้จายอันเกี่ยวกับการบริหารจัดการของตัวแทน เช่น การจ่ายค่าเช่าใช้อุปกรณ์ต่างๆ ที่ได้จ่ายโดยวิสาหกิจนั้นด้วย

6. ข้อเท็จจริงว่าโบรกเกอร์ได้มีการให้บริการเกิดขึ้นโดยใช้ทรัพย์สินของวิสาหกิจเพื่อที่จะทำการติดต่อกับลูกค้า จะไม่ถือว่าเป็นการทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นกับวิสาหกิจนั้น แม้ว่าการทำงานให้กับวิสาหกิจนั้นจะทำโดยกำหนดขอบเขตที่แน่นอน มีการดำเนินการโดยต่อเนื่อง และเป็นไปภายในช่วงระยะเวลาตามปกติ และแม้ว่าสินค้าที่ได้ทำการขายนั้นได้มีการจัดเก็บโดยชั่วคราวไว้ในคลังสินค้าเช่นเดียวกันกับกรณีของแทนค้าต่างที่ปฏิบัติหน้าที่ในนามของตนเองให้กับวิสาหกิจแห่งหนึ่ง หรือมากกว่านั้น และได้รับค่าคอมมิชชั่นตอบแทนในอัตราตามปกติจะไม่ถือว่าทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นกับวิสาหกิจแห่งใด แม้ว่าจะได้มีการขายเกิดขึ้นในคลังสินค้านั้นก็ตาม

7. สถานประกอบการถาวรจะไม่ถือว่าเกิดขึ้นในกรณีที่เป็นผู้เดินทางท่องเที่ยวค้าขายและไม่เข้าตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ตามความในวรรคก่อน

8. ข้อเท็จจริงว่าบริษัทแม่ที่เป็นผู้อยู่อาศัยภายในรัฐใดรัฐหนึ่งของรัฐคู่สัญญาและมีบริษัทลูกในอีกรัฐหนึ่ง จะไม่ถือว่าบริษัทแม่นั้นมีสถานประกอบการถาวรขึ้นในรัฐนั้น ทั้งนี้โดยไม่คำนึงถึงว่าภาระทางการเงินของบริษัทลูกนั้นจะตกอยู่กับรัฐที่บริษัทลูกนั้นตั้งอยู่หรือไม่”

พิธีสารในเรื่องสถานประกอบการถาวรในร่างแม่แบบฉบับเม็กซิโก และลอนดอนใช้พิธีสารแบบเดียวกัน และเมื่อนำมาเทียบกับร่างอนุสัญญาฯ ขององค์การสันนิบาตชาติก็พบว่ามีสาระสำคัญเหมือนกันแต่เพียงมีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงในส่วนรายละเอียดปลีกย่อยเท่านั้น

สำหรับคำอธิบายต้นแบบในข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรตามร่างแม่แบบฉบับเม็กซิโก และ ลอนดอนนี้ได้ให้คำอธิบายถึงเงื่อนไขในการเกิดสถานประกอบการถาวรขึ้นที่สำคัญ 2 ประการคือ วิสาหกิจนั้นจะต้อง 1) มีสถานธุรกิจประจำ และ 2) สถานประกอบธุรกิจนั้นจะต้องมีลักษณะในการผลิต หรือกล่าวคือจะต้องมีการก่อให้เกิดผลกำไรขึ้นกับวิสาหกิจนั้น ซึ่งเห็นได้ว่าหลักเกณฑ์ประการหลังนี้เป็นเงื่อนไขที่ไม่พบตามร่างอนุสัญญาฯ ในฉบับก่อนหน้านี้

สถานประกอบธุรกิจนั้นจะถือว่ามิคุณลักษณะการผลิตขึ้นเมื่อสถานประกอบธุรกิจนั้นได้ก่อให้เกิดผลประกอบการทางธุรกิจขึ้น¹⁰ ตามคำอธิบายต้นแบบได้มีการกล่าวถึงลักษณะของสถานที่ที่ไม่มีคุณลักษณะในการผลิตด้วย โดยยกตัวอย่างเช่น ห้องปฏิบัติการค้นคว้า, อาคารทดลองทางวิทยาศาสตร์, สำนักงานเก็บข้อมูล, คลังเก็บของ, ออฟฟิศเพื่อทำการซื้อขาย, การแสดงโฆษณาและโชว์รูมที่ไม่มีการขายสินค้า ซึ่งในเรื่องนี้เห็นได้ว่ามีความคล้ายคลึงกับร่างต้นแบบฉบับ OECD ที่ออกมาในภายหลังซึ่งอยู่ในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 4 ที่กำหนดถึงกิจกรรมเฉพาะอย่างที่ไม่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นแม้ว่าจะได้ดำเนินการโดยผ่านสถานธุรกิจประจำ หากวิสาหกิจได้มีการดำเนินการใดตามรายการที่ได้กำหนดไว้นี้ย่อมถือว่าไม่มีคุณลักษณะในการผลิต และถือว่าเป็นเพียงการเตรียมการและส่วนประกอบเท่านั้นซึ่งจะมีผลทำให้ไม่เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นเช่นเดียวกัน

ส่วนสำคัญที่ถือได้ว่าเป็นนวัตกรรมใหม่ตามร่างแม่แบบฉบับเม็กซิโก/ลอนดอน คือในเรื่องบทบัญญัติที่เกี่ยวกับเรื่องการก่อสร้าง ซึ่งตามบทบัญญัตินี้กำหนดว่าสถานที่ทำการก่อสร้างจะทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นได้หากจงใจที่จะดำเนินการอย่างน้อย 12 เดือน บทบัญญัตินี้เห็นว่ามีเนื้อหาเหมือนกันกับบทบัญญัติเรื่องการก่อสร้างที่ถูกนำมาใช้ตามกฎหมายภายในของประเทศเยอรมันในช่วงทศวรรษก่อนหน้านี้

ข้อสังเกตที่สำคัญประการหนึ่งที่เกิดขึ้นภายใต้ร่างแม่แบบฉบับเม็กซิโก/ลอนดอน คือในเรื่องบทบัญญัติเกี่ยวกับบริษัทลูก ซึ่งตามบทบัญญัติกำหนดว่า “การมีบริษัทลูกนั้นจะไม่ถือว่าเป็นบริษัทแม่มีสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่” ในเรื่องนี้อันที่จริงสามารถค้นพบได้ในบทบัญญัติในลักษณะดังกล่าวได้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ในหลายฉบับที่ได้มีการตกลงกันไว้ก่อนหน้านี้แม่แบบฉบับเม็กซิโก/ลอนดอน ทั้งนี้มีอนุสัญญาฯ บางฉบับที่ได้มีการกำหนดถึงบริษัทในเครือ (affiliated companies) ที่

¹⁰ League of Nations, London and Mexico Model Tax Conventions, Commentary and Text 14 (1946).

นำมาใช้แทนบริษัทลูก ประเด็นนี้มีการถกกันตั้งแต่องค์การสันนิบาตชาติในปี ค.ศ. 1933 ซึ่งแนวความคิดนี้ได้รับอิทธิพลจากอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับประเทศสหรัฐอเมริกา – ฝรั่งเศส แต่จะต้องถือว่าต้นแบบฉบับเม็กซิโกนี้เป็นร่างอนุสัญญาฯ ฉบับแรกที่ได้มีการกำหนดถึงรายละเอียดเงื่อนไขในเรื่องดังกล่าวนี้ เห็นได้จากความในวรรคที่ 8 ของพิธีสารซึ่งได้กำหนดไว้ว่า บริษัทลูกนั้นถือเป็น “หน่วยในทางกฎหมายที่แตกต่างหากจากกัน” ซึ่งมีผลให้ต้องถูกจัดเก็บภาษีแยกจากกัน¹¹

อิทธิพลของร่างแม่แบบฉบับเม็กซิโก/ลอนดอน นั้นพบว่า อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่มีการตกลงเจรจากันภายหลังจากที่มีการออกร่างแม่แบบฉบับเม็กซิโก/ลอนดอน ประเทศต่างๆ กลับไม่ได้มีการเจรจาโดยยึดถือตามร่างที่ได้กำหนดไว้มากนัก¹² สาเหตุของการไม่ประสบผลสำเร็จในการร่วมมือกันนั้นเห็นว่ามีมาจากสาเหตุประการหนึ่งคือ ร่างขององค์การสันนิบาตชาตินั้นเป็นร่างฉบับแรกที่เกิดขึ้นอันได้รับการยอมรับเพื่อนำมาใช้แก้ไขปัญหาภาษีซ้อนระหว่างประเทศอย่างกว้างขวางมาก ซึ่งต่อมาเมื่อพัฒนาถึงยุคของ OECD ก็ได้รับอิทธิพลจากแนวทางขององค์การสันนิบาตชาติมาอย่างมากเช่นกัน และสาเหตุอีกประการหนึ่งคือ ประเทศสมาชิกของ OECD ที่เป็นองค์กรที่ทรงอิทธิพลในช่วงเวลาต่อมานั้นต่างมีพื้นฐานในทางเศรษฐกิจที่คล้ายคลึงกันซึ่งส่งผลให้การตกลงเจรจานั้นเกิด

¹¹ Skaar, *supra* note 1, pp.93-95.

¹² มีแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ อีกร่างหนึ่งซึ่งไม่เกิดอิทธิพลสำหรับประเทศสมาชิกต่างๆ ในภูมิภาคมากนัก ร่างแม่แบบดังกล่าวนี้ได้จัดทำขึ้นโดยกลุ่ม Andean Group ซึ่งประกอบไปด้วยกลุ่มประเทศที่เรียกว่าเป็นกลุ่มประเทศที่พัฒนาแล้วในระดับต่ำถึงระดับกลาง อันได้แก่ประเทศโบลิเวีย, ชิลี, โคลัมเบีย, เอกวาดอร์, เปรู และเวเนซุเอลา การร่วมลงนามใน Andean Pact ได้จัดทำขึ้นในช่วงปี ค.ศ. 1969 โดยวัตถุประสงค์เพื่อความร่วมมือในการสร้างการเคลื่อนย้ายการลงทุนกันภายในกลุ่มละตินอเมริกา ซึ่งแนวความคิดของการรวมกลุ่มนี้ได้รับอิทธิพลแนวความคิดมาจาก European Economic Community ซึ่งก็คือกลุ่มประเทศสหภาพยุโรปในปัจจุบัน คณะกรรมาธิการชุดนี้ได้เริ่มทำงานเกี่ยวกับเรื่องภาษีซ้อนระหว่างประเทศในปี ค.ศ. 1971 และได้เสนอร่างอนุสัญญาออกมา 2 ฉบับ คือ ฉบับร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ในแบบทวิภาคี และแบบพหุภาคี

ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างกลุ่มประเทศ Andean pact ดังกล่าวนี้อยู่บนพื้นฐานหลักการเช่นเดียวกับ Mexico Model 1943 ซึ่งเสนอให้สิทธิเด็ดขาดกับรัฐแหล่งเงินได้ แต่ทั้งนี้ประเทศที่ส่งออกทุนต่างไม่รับที่จะนำเอาร่างอนุสัญญาฯ ตามแม่แบบ Andean Pact นี้มาใช้ ด้วยเหตุผลว่าไม่มีการกำหนดยกเว้นสำหรับผลประโยชน์ของประเทศแหล่งเงินได้ อันส่งผลให้ประเทศส่งออกทุนนั้นต้องเสียเปรียบเพราะสูญเสียสิทธิในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ในการลงทุนยังต่างประเทศ

ผลสำเร็จและเป็นประโยชน์ต่อประเทศสมาชิกโดยรวมมากกว่า ซึ่งแตกต่างกับร่างแม่แบบฉบับเม็กซิโก/ลอนดอน ที่มีประเทศสมาชิกทั้งจากประเทศที่พัฒนาแล้วและกำลังพัฒนา

พัฒนาการสำคัญที่เป็นช่วงรอยต่ออีกช่วงหนึ่งระหว่างองค์การสันนิบาตชาติและ OECD คือในช่วงของ OEEC ซึ่งเกิดขึ้นภายหลังการสิ้นสุดของสงครามโลกครั้งที่ 2 โดยการเข้าร่วมกันระหว่างกลุ่มประเทศที่พัฒนาแล้วที่มีพื้นฐานทางเศรษฐกิจที่คล้ายคลึงกัน คณะกรรมาธิการด้านการเงินของ OEEC เกิดขึ้นในปี ค.ศ. 1958 เพื่อจัดทำร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ และรายงานฉบับแรกของคณะกรรมาธิการถูกนำขึ้นเสนอในปีเดียวกันนั้น ในรายงานดังกล่าวมีเรื่องความหมายของสถานประกอบการถาวรรวมอยู่ด้วย ซึ่งร่างรายงานฉบับนี้ถือได้ว่าเป็นฉบับที่สำคัญซึ่งร่างแม่แบบ OECD ฉบับปี ค.ศ. 1963 ได้ยึดถือตาม จนมาได้มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงในร่างแม่แบบ OECD ในปี ค.ศ. 1977 แต่ทั้งนี้ยังคงไว้ในสาระสำคัญ เห็นได้ว่าหลักการพื้นฐานสำคัญของเรื่องสถานประกอบการถาวรนี้คงในสาระสำคัญเช่นเดิมมาโดยตลอดนับตั้งแต่สมัยองค์การสันนิบาตชาติซึ่งภายหลังเมื่อมีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงไปตามยุคสมัยก็ได้มีการเปลี่ยนแปลงร่างข้อความขึ้นใหม่ซึ่งมีการกำหนดเพิ่มในรายละเอียดมากขึ้นและมีแนวคิดใหม่เสริมเข้ามา แต่หลักการพื้นฐานนั้นยังคงเป็นเช่นเดิม

คณะกรรมาธิการร่างการเงินของ OECD ได้ร่างนิยามความหมายของสถานประกอบการถาวรสำเร็จและได้นำมาวางไว้เป็นแนวทางของบทบัญญัติในแม่แบบ OECD ในปี ค.ศ. 1963 ซึ่งร่างนิยามดังกล่าวถูกนำมาใช้เรื่อยมาจนกระทั่งปัจจุบัน อันปรากฏอยู่ในบทบัญญัติข้อบทที่ 5 วรรคแรก ซึ่งได้กำหนดไว้ว่า

“เพื่อความมุ่งประสงค์แห่งอนุสัญญานี้ คำว่า “สถานประกอบการถาวร” หมายถึง สถานธุรกิจประจำซึ่งวิสาหกิจใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมดหรือบางส่วน”¹³

ตามแม่แบบ OECD ในปี ค.ศ. 1963 มีการกำหนดถึงรายการที่ถือว่าตกเป็นสถานประกอบการถาวรไว้ ในช่วงนี้จะเห็นได้ว่ารายการตามที่บัญญัติไว้ตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 2 นี้จะบัญญัติถึงงานก่อสร้างที่มีระยะเวลามากกว่า 12 เดือนรวมอยู่ด้วย และในเรื่องของสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนพบว่าตามร่างฉบับนี้จะเห็นได้ว่ามีความพยายามที่จะให้คำอธิบายถึงความหมายของตัวแทนไม่อิสระไว้ซึ่งเน้นย้ำถึงอำนาจในการเข้าตกลงทำสัญญา

¹³ “For the purposes of this Convention, the term “permanent establishment” means a fixed place of business *in which* the business of the enterprise is wholly or partly carried on.”

แนวทางของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ในช่วงยุคใหม่นี้มีพัฒนาการที่สำคัญอีกครั้งหนึ่งคือ ช่วงที่ UN ได้เริ่มเข้ามามีบทบาทและเสนอแนวคิดใหม่เกี่ยวกับภาษีซ้อนในช่วงกลางทศวรรษที่ 1960 ซึ่งตามแนวทางของ OECD ไม่ได้มีการให้คำแนะนำถึงประเทศที่กำลังพัฒนา และมักจะเป็นการให้รัฐแหล่งเงินได้นั้นยกเลิกสิทธิในการจัดเก็บภาษีเสียส่วนใหญ่ ดังนั้นจึงเห็นได้ว่าในตกลงเจรจาทำอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ตามแนวทางของ OECD นั้นมักจะปรากฏความขัดแย้งให้เห็นอย่างเนื่องๆ โดยเฉพาะอย่างยิ่งระหว่างประเทศที่พัฒนาแล้วกับประเทศกำลังพัฒนา หรือระหว่างประเทศส่งออกทุน และประเทศนำเข้าทุน โดยประเทศที่พัฒนาแล้วหรือประเทศส่งออกทุนมักจะเป็นผู้ได้รับประโยชน์จากการเจรจาอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่วางอยู่บนแนวทางของ OECD มากกว่าเพราะการสร้างรูปแบบของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ของ OECD นี้เป็นการวางแนวทางขึ้นโดยกลุ่มประเทศอุตสาหกรรม

เมื่อ UN ได้มีการจัดตั้งกลุ่มผู้เชี่ยวชาญในด้านอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ขึ้นในปี ค.ศ. 1968 เพื่อจัดทำรูปแบบแนวทางของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ขึ้นใหม่ โดยกลุ่มผู้เชี่ยวชาญดังกล่าวนี้ประกอบด้วยสมาชิกจากทั้งประเทศที่พัฒนาแล้วและประเทศที่กำลังพัฒนา ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ นี้ได้เสร็จสิ้นลงในปี ค.ศ. 1974 โดยตามแนวทางที่ร่างนี้จัดทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ให้ทำการเจรจากกลงกันระหว่างประเทศที่พัฒนาแล้วและประเทศที่กำลังพัฒนา ซึ่งตามพื้นฐานหลักการแล้วจะวางโครงสร้างตามแม่แบบของ OECD และในปี ค.ศ. 1980 กลุ่มผู้เชี่ยวชาญของ UN ก็ได้เสนอโครงสร้างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ และคำอธิบายต้นแบบออกมา ซึ่งแนวทางตามรูปแบบนี้ส่วนใหญ่ได้ถูกนำมาใช้โดยประเทศที่กำลังพัฒนา แต่ทั้งนี้ในบางเรื่องประเทศที่พัฒนาแล้วก็รับเอาอิทธิพลจากร่างแม่แบบของ UN ดังกล่าวมาด้วย เช่นในเรื่องของระยะเวลาของสถานประกอบการถาวรประเภทโครงการก่อสร้างที่กำหนดให้ใช้ระยะเวลา 6 เดือน¹⁴

ตามประวัติศาสตร์เห็นได้ชัดว่ามีการยอมรับถึงการให้สิทธิจัดเก็บภาษีของประเทศแหล่งเงินได้โดยอ้างอิงถึงสถานที่ซึ่งใช้ในการประกอบธุรกิจประจำซึ่งมีจุดกำเนิดขึ้นในแถบประเทศเยอรมนี จนกระทั่งมีการยอมรับอย่างแพร่หลายและกลายมาเป็นสถานธุรกิจประจำตามแนวทางของ OECD นับตั้งแต่ปี ค.ศ. 1963 และได้ใช้คำว่าสถานธุรกิจประจำเพื่อยืนยันถึงความหมายของสถานประกอบการถาวรเรื่อยมาจนกระทั่งปัจจุบัน แต่ได้มีการแก้ไข เปลี่ยนแปลงบทบัญญัติในวรรคอื่น และคำอธิบายต้นแบบในรายละเอียดมาโดยตลอด

¹⁴ Skaar, *supra* note 1, pp. 96-99.

3.2 หลักการในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะสถานธุรกิจประจำตามข้อบทที่ 5 วรรคแรก

ความหมายของสถานประกอบการถาวรนับตั้งแต่เริ่มต้นตามประวัติศาสตร์ที่ได้กล่าวถึงจนกระทั่งปัจจุบันจะพบถึงข้อสังเกตที่สำคัญประการหนึ่งคือความหมายดั้งเดิมของสถานประกอบการถาวรอันหมายถึงสถานธุรกิจประจำนั้นไม่มีการเปลี่ยนแปลงในรากฐานความคิดเรื่องนี้เลย แต่จะมีการขยายความในความหมายของสถานธุรกิจประจำเพิ่มมากขึ้นตามช่วงระยะเวลา และมีการเพิ่มสถานประกอบการถาวรในลักษณะอื่นขึ้นตามลำดับ สถานประกอบการถาวรตามความในวรรคแรกของข้อบทที่ 5 ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ถือเป็นการให้นิยามความหมายของสถานประกอบการถาวรในลักษณะพื้นฐานที่สำคัญซึ่งประกอบด้วยความหมายของถ้อยคำต่างๆ อันมีพัฒนาการและความเป็นมา¹⁵ ตาม OECD Model ได้บัญญัติถึงความหมายของสถานประกอบการถาวรไว้ในวรรคแรกว่า

“เพื่อความมุ่งประสงค์ของอนุสัญญานี้ คำว่า “สถานประกอบการถาวร” หมายถึงสถานธุรกิจประจำ ซึ่งวิสาหกิจใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมด หรือบางส่วน”¹⁶

ตามบทบัญญัติในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะสถานธุรกิจประจำดังกล่าวในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ตามแม่แบบ OECD นี้ได้ใช้มาตั้งแต่แม่แบบ OECD ในปี ค.ศ. 1977 โดยไม่มีการแก้ไขจนกระทั่งปัจจุบัน ซึ่งโดยสาระสำคัญตามบทบัญญัติในเรื่องสถานประกอบการถาวรในข้อบทที่ 5 นี้พบว่ามีแตกต่างกับลักษณะตามแม่แบบของ OECD ในปี ค.ศ. 1963 หากนำบทบัญญัติทั้งสองมาทำการเปรียบเทียบกันจะพบความเปลี่ยนแปลงที่สำคัญคือ

¹⁵ สถานประกอบการถาวรตามความในวรรคแรกของข้อบทที่ 5 ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ โดยทั่วไปมักนิยมเรียกว่า Basic Rule PE แต่พบถึงการใช้อื่นด้วย ได้แก่ General Rule PE, Fixed Place of Business PE, POB (place of business) PE ในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ผู้เขียนขอใช้คำว่า “สถานประกอบการถาวรในลักษณะสถานธุรกิจประจำ” เพื่อให้เป็นไปตามแนวความคิดดั้งเดิมมากที่สุด

¹⁶ OECD Model, Article 5.1 “For the purposes of this Convention, the term “permanent establishment” means a fixed place of business *through which* the business of the enterprise is wholly or partly carried on.”

- ตามความในวรรคแรก ถ้อยคำนั้นเปลี่ยนแปลงจากที่บัญญัติว่า in which เป็น through which ในฉบับปัจจุบัน ซึ่งในคำนี้สะท้อนถึงความหมายของสถานประกอบการถาวรซึ่งปัจจุบันยอมรับโดยทั่วไปแล้วว่าไม่จำเป็นต้องมี “คน” เข้าดำเนินการอยู่ในสถานธุรกิจก็สามารถทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นได้
- ได้แยกข้อบทที่เกี่ยวกับที่ตั้งอาคาร โครงการก่อสร้าง หรือโครงการติดตั้ง (building sites, construction and installation projects) ออกเป็นวรรคใหม่ โดยแต่เดิมในเรื่องที่ตั้งอาคาร โครงการก่อสร้าง หรือโครงการติดตั้ง ถูกบัญญัติอยู่ในข้อบทที่ 5 (2)(g) ปัจจุบันถูกบัญญัติอยู่ในข้อบทที่ 5(3)
- มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงข้อบทที่ 5(4)(e) ซึ่งแตกต่างกับบทบัญญัติที่ตราไว้เดิมในปี ค.ศ. 1963 ในข้อบทที่ 5(3)(e)¹⁷
- เพิ่มเติมบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินกิจกรรมที่เป็นผลจากการรวมเข้ากันของกิจกรรมตามข้อบทที่ 5 (4) (a)-(e) ซึ่งบัญญัติเพิ่มเติมในข้อบทที่ 5(4)(f) โดยบทบัญญัติลักษณะดังกล่าวไม่ปรากฏในต้นแบบของ OECD ปี ค.ศ. 1963

ตามความหมายของสถานประกอบการถาวรที่บัญญัติในวรรคแรกของข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวร เมื่อพิจารณาตามคำอธิบายของ OECD จะเห็นได้ว่าการมีสถานประกอบการถาวรเกิดขึ้นในรัฐแหล่งเงินได้นั้นจะต้องเข้าตามองค์ประกอบสำคัญดังนี้คือ

1. จะต้อง มี “สถานธุรกิจ”
2. สถานประกอบธุรกิจนั้นจะต้องมีลักษณะ “ประจำ” (fixed)
3. มีการดำเนินธุรกิจของวิสาหกิจนั้นผ่านสถานธุรกิจประจำดังกล่าว

การมีอยู่ของ “สถานธุรกิจ” ตามองค์ประกอบประการแรกนั้นเห็นได้ว่า เมื่อพิจารณาถึงอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 2 ประกอบจะพบการกำหนดถึงลักษณะต่างๆ ของสถานธุรกิจอันมีไว้เพื่อดำเนินธุรกิจนั้น เช่น สำนักงาน สถานจัดการ สาขา โรงช่าง เป็นต้น แต่ทั้งนี้เพียงอาศัยข้อเท็จจริงว่าวิสาหกิจนั้นมีสถานธุรกิจใดๆ ตามที่กล่าวมานั้นตั้งอยู่ แต่หากมีองค์ประกอบอื่นไม่ครบตามที่กำหนดไว้ข้างต้น เช่น หากไม่มีลักษณะประจำ หรือไม่มีการดำเนินการผ่านสถาน

¹⁷ OECD Model 1963, Article 5 (3)(e) “the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of advertising, for the supply of information, for scientific research or for similar activities which have a preparatory or auxiliary character, for the enterprise.”

ประกอบธุรกิจนั้นแล้ว ก็จะไม่ผลทำให้สถานธุรกิจดังกล่าวนั้นเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นมาได้¹⁸

ตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD ให้คำอธิบายต่อไปว่าสถานธุรกิจนั้นอาจรวมไปถึงสิ่งปลูกสร้างใดๆ ที่นำมาใช้ในทางธุรกิจด้วยโดยไม่คำนึงว่าเป็นการนำมาใช้โดยเฉพาะเจาะจงหรือไม่ และสถานธุรกิจนั้นจะถือว่ามิได้อยู่เมื่อวิสาหกิจนั้น “มีพื้นที่จำนวนที่แน่นอนที่อยู่ในความควบคุมดูแลและการจัดการของตน” ซึ่ง “อาจจะเป็นการตั้งอยู่ในสถานที่ทางธุรกิจของวิสาหกิจอื่นก็ได้”¹⁹ และในบริบทของคำว่า “สถานธุรกิจ” นั้นครอบคลุมถึงที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง อุปกรณ์และสิ่งติดตั้งใดๆ ซึ่งได้ใช้เพื่อดำเนินธุรกิจของวิสาหกิจไม่ว่าจะเป็นการใช้โดยเพื่อวัตถุประสงค์นั้นอย่างแท้จริงหรือไม่ สถานธุรกิจอาจถือได้ว่าดำรงอยู่ได้แม้ว่าจะไม่มีที่สิ่งปลูกสร้างหรืออาจมีเพียงสิ่งที่จำเป็นเพื่อใช้ดำเนินธุรกิจของวิสาหกิจนั้นหรืออาจมีพื้นที่อยู่ในบริเวณนั้นเพียงเล็กน้อย สถานธุรกิจนั้นไม่จำเป็นจะต้องเป็นสิ่งปลูกสร้าง หรือสิ่งอำนวยความสะดวก หรือสิ่งที่ติดตั้ง อันเป็นกรรมสิทธิ์ หรือถูกเช่า หรือนำมาใช้เพื่อการดำเนินการของวิสาหกิจโดยวิธีใด สถานธุรกิจอาจเกิดขึ้นในลักษณะแฝงลอยในตลาดหรือโดยเป็นพื้นที่ใช้สอยอย่างถาวรที่ใช้ในการจัดเก็บสินค้าตามปกติ (เช่น เพื่อใช้จัดเก็บสินค้า) และสถานธุรกิจอาจเกิดขึ้นโดยอาศัยสิ่งปลูกสร้างทางธุรกิจอันเป็นของวิสาหกิจอื่น ในกรณีเช่นวิสาหกิจของต่างประเทศมีสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เพื่อการดำเนินธุรกิจที่แน่นอนหรืออาจเป็นส่วนหนึ่งส่วนใดซึ่งวิสาหกิจอื่นเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์²⁰ และทั้งนี้ ข้อเท็จจริงที่ว่าวิสาหกิจนั้นมีขอบเขตพื้นที่ที่แน่นอนที่นำมาใช้เพื่อการดำเนินธุรกิจนั้นก็อาจเพียงพอแล้วที่จะก่อให้เกิดเป็นสถานธุรกิจขึ้นมา ทั้งนี้โดยไม่คำนึงถึงว่าการใช้พื้นที่ดังกล่าวของวิสาหกิจนั้นจะเป็นไปโดยชอบด้วยกฎหมายหรือไม่²¹

สำหรับการบังคับใช้ข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรในประเทศต่างๆ ในเบื้องต้นพบแนวทางการบังคับใช้ที่น่าสนใจ ดังนี้

ในประเทศออสเตรเลีย เรื่องสถานประกอบการถาวรนี้มีความสัมพันธ์เกี่ยวข้องกับกฎหมายภายในของออสเตรเลีย การมีอยู่ของสถานประกอบการถาวรนี้ยังไม่ถือเป็นข้อกำหนดอันเด็ดขาดสำหรับการจัดเก็บภาษีอากรกับผู้ที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ ซึ่งก่อนที่จะนำอนุสัญญาภาษีซ้อนมาบังคับใช้ ผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่นั้นจะถูกประเมินถึงเงินได้ว่าเงินได้ส่วนใดนั้นได้รับมาจากประเทศออสเตรเลียในฐานะที่เป็น “แหล่งเงินได้” ทั้งนี้ความหมายของคำว่า “แหล่งเงินได้” นี้ไม่ปรากฏว่าถูกกำหนดบัญญัติถึงนิยามความหมายไว้ในกฎหมายภายในฉบับใดๆ แต่บรรทัดฐานสำหรับความหมาย

¹⁸ OECD Commentary, article 5(2), para. 12.

¹⁹ OECD Commentary, article 5(1), para. 4.

²⁰ *Ibid.*

²¹ OECD Commentary, article 5(1), para. 4.1.

ของคำว่า “แหล่งเงินได้” นี้พบได้จากแนวคำพิพากษาของศาลในคดี Nathan v Federal Commissioner of Taxation (1918) ซึ่งวางหลักโดยถือว่าเป็น “ข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นในทางปฏิบัติ” (hard, practical matter of fact) และในเรื่องนี้ได้เคยมีข้อเสนอให้มีบทบัญญัติที่กำหนดถึงความหมายของคำว่า “แหล่งเงินได้” ด้วย แต่ไม่เกิดผลใดๆ ตามมา

นิยามความหมายของคำว่า “สถานประกอบการถาวร” ปรากฏอยู่ในมาตรา 6(1) ใน ITTA 1936 ซึ่งพบว่าได้กำหนดถึงความหมายไว้น้อยกว่าตามที่ปรากฏในต้นแบบของ OECD และตามอนุสัญญาภาษีซ้อนๆ ที่ประเทศออสเตรเลียได้มีการตกลงทำไว้กับประเทศอื่น บทบัญญัติในส่วนที่มีความแตกต่างกันที่ปรากฏคือ มีส่วนที่บัญญัติความว่า “ภายในสถานที่ใด หรือโดยผ่านสถานที่ใดที่บุคคลได้มีการดำเนินการในธุรกิจ” และในส่วนถ้อยคำว่า “การดำเนินการธุรกิจ” (carries on business) นั้นกำหนดเพิ่มเติมให้ต้อง “มีการดำเนินการในกิจกรรมธุรกิจอย่างเป็นปกติวิสัย” ด้วย

ตามบทบัญญัติกฎหมายภายในของประเทศออสเตรเลียไม่ได้กำหนดไว้ถึงเงื่อนไขของลักษณะ “ประจำ” แต่ทั้งนี้กรมสรรพากรของประเทศออสเตรเลีย (Australian Tax Office – ATO) ได้มีแนวปฏิบัติทั่วไป (Public Ruling) โดยแสดงจุดยืนว่าไม่ได้ให้ความสำคัญต่อคำว่า “ประจำ” ในที่นี้และคำนี้ไม่พบปรากฏอยู่ในมาตรา 6(1) ตาม ITAA 1936 นอกจากนั้น ATO ยังได้ให้ความเห็นต่อความหมายในเรื่องสถานประกอบการถาวรไว้ตามนิยามของกฎหมายภายในว่า “ควรที่จะต้องพิจารณาที่ไปในทางที่เป็นการตีความอย่างกว้างเพื่อให้สอดคล้องกับความหมายของสถานประกอบการถาวรตามอนุสัญญาภาษีซ้อนๆ ที่ประเทศออสเตรเลียได้ตกลงทำไว้กับประเทศอื่น”

ATO ยังได้มีการตีความถึงนิยามความหมายตามกฎหมายภายในสำหรับการที่สถานประกอบการถาวรมีการระบุถึงลักษณะของการดำรงอยู่ที่เกี่ยวข้องสัมพันธ์กับเขตอำนาจรัฐ ซึ่งกำหนดถึงองค์ประกอบในเรื่องลักษณะความถาวรไว้ว่าจะต้องปรากฏทั้งในสภาพทางภูมิศาสตร์ และดำรงอยู่อย่างน้อยในช่วงระยะเวลาหนึ่ง ซึ่งการตีความถึงลักษณะของความถาวรที่มีการดำรงอยู่เพียงระยะเวลาอันสั้น (temporal permanence) นี้ได้มีการอ้างอิงถึงคำพิพากษาในคดี Applegate v FCT (1978) ซึ่งคดีนี้ได้มีการตีความว่าธุรกิจนั้นไม่จำเป็นที่จะต้องมียุทธศาสตร์ที่ดำเนินไปโดยไม่สิ้นสุดหรือจำเป็นที่จะต้องมีการกำหนดระยะเวลาที่แน่นอนไว้ แต่ธุรกิจนั้นอาจเป็นธุรกิจที่มีการดำเนินการเพียงในระยะเวลาอันสั้น หรือชั่วคราวก็ได้ ATO เห็นว่ามีความจำเป็นที่จะต้องมีเงื่อนไขสำหรับความแน่นอนในทางภูมิศาสตร์ ซึ่งพื้นที่ใดๆ อาจถือเป็นสถานธุรกิจโดยมีลักษณะความถาวรทางภูมิศาสตร์ โดยได้ใช้สถานที่นั้นอย่างเป็นปกติวิสัย หรืออาจมีการทำธุรกิจโดยบุคคลที่เกี่ยวข้องเกิดขึ้นตามสภาพของธุรกิจในพื้นที่นั้น

ในกรณีที่ได้มีการตกลงทำอนุสัญญาภาษีซ้อนๆ กับประเทศอื่น นิยามความหมายของคำว่า “สถานประกอบการถาวร” ที่กำหนดไว้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนๆ นั้นจะต้องมีการนำนิยามของสถานประกอบการถาวรตามกฎหมายภายในมาใช้บังคับด้วย ยกตัวอย่างเช่น ในกรณีที่ยกเว้นการ

จัดเก็บภาษีจากผลกำไรของสำนักงานสาขาในต่างประเทศสำหรับภาษีเงินได้ของประเทศออสเตรเลีย ความหมายของสถานประกอบการถาวรจะถูกกำหนดโดยให้ถือไปตามนิยามในบทบัญญัติตามอนุสัญญาภาษีซ้อนๆ ที่เกี่ยวข้องนั้น และในกรณีที่ไม่มีปรากฏความหมายอยู่ในอนุสัญญาภาษีซ้อนๆ ก็ จะนำนิยามของคำว่าสถานประกอบการถาวรตามกฎหมายภายในมาใช้ในการตีความ

สำหรับแนวทางในเรื่องพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้น ATO ได้มีการระบุไว้อย่างเป็นทางการสำหรับกรณีที่มี เว็บไซต์ปรากฏอยู่เพียงอย่างเดียวนั้นจะไม่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นในประเทศออสเตรเลีย ยกตัวอย่างเช่น กรณีที่มีเว็บไซต์ซึ่งได้มีการใช้ซอฟต์แวร์และข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์พร้อมกัน กรณีเช่นนี้จะถือว่าไม่ถือเป็นทรัพย์สินที่จับต้องได้ และไม่มีสถานที่อื่นทำให้เกิดเป็น “สถานธุรกิจ” ขึ้น เนื่องจากไม่ได้มีเครื่องมือ อุปกรณ์ หรือสิ่งปลูกสร้าง เช่น เครื่องจักร แต่สำหรับกรณีที่มีเซิร์ฟเวอร์ที่ทำหน้าที่ในการจัดเก็บเว็บไซต์นี้ เมื่อการเข้าถึงเว็บไซต์ดังกล่าวจะกระทำ ได้โดยผ่านทางเซิร์ฟเวอร์ที่ตั้งบนกรณีเช่นนี้ เซิร์ฟเวอร์จึงถือเป็นส่วนหนึ่งของเครื่องมือ หรืออุปกรณ์ที่เป็นสถานที่ในทางกายภาพขึ้น และสถานที่ดังกล่าวนี้ถือได้ว่าเป็น “สถานธุรกิจประจำ” ของวิสาหกิจที่ได้ใช้ เซิร์ฟเวอร์นั้น

ตามแนวปฏิบัติของ ATO ได้วางบรรทัดฐานไว้ว่า หากวิสาหกิจได้มีการดำเนินการโดยผ่านสถานที่ที่มีเซิร์ฟเวอร์อยู่ภายใต้การควบคุมดูแลของตน สถานที่ที่มีเซิร์ฟเวอร์ตั้งอยู่นั้นจะทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น²² ซึ่งเซิร์ฟเวอร์นั้นอาจจะถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรโดยถือจากการตีความในถ้อยคำว่า “อุปกรณ์ที่มีความสำคัญ” (substantial equipment) ดังนั้น ในกรณีที่ มีการให้บริการในลักษณะออนไลน์ จึงอาจถือได้ว่าการมีเซิร์ฟเวอร์ตั้งอยู่ในประเทศออสเตรเลียนั้น เกิดสถานประกอบการถาวรขึ้นเมื่อตัวเซิร์ฟเวอร์นั้นถือเป็นอุปกรณ์อันเป็นส่วนสำคัญที่จำเป็นต่อการ ดำเนินการของวิสาหกิจนั้น²³

ในประเทศเยอรมันถือได้ว่าเป็นประเทศต้นกำเนิดสำหรับแนวความคิดในเรื่องสถานประกอบการถาวรซึ่งพบบทบัญญัติเป็นลายลักษณ์อักษรในเรื่องนี้นับตั้งแต่ปี ค.ศ. 1909 ในระบบกฎหมายภาษีของประเทศเยอรมันแนวความคิดในเรื่องสถานประกอบการถาวรนี้ไม่ได้พบปรากฏเพียงในวัตถุประสงค์เพื่อการแบ่งสับปันส่วนเงินได้ระหว่างรัฐแหล่งเงินได้กับรัฐถิ่นที่อยู่เท่านั้น แต่ยังพบการนำมาใช้กับคดีพิพาทภายในประเทศด้วย เช่น การนำมาใช้เพื่อกำหนดแบ่งการจัดเก็บภาษีระหว่างเขตเทศบาล

²² Tax Determination TD 2005/2

²³ McDermott Industries Pty Ltd v. Federal Commissioner of Taxation (2005)

คำว่า “สถานประกอบการถาวร” มีความหมายเดียวกับคำว่า “Betriebsstätte” ในภาษาเยอรมัน ตามประมวลรัษฎากรของประเทศเยอรมัน มาตรา 12 ได้ให้ความหมายของคำว่าสถานประกอบการถาวรไว้ว่า คือ สถานธุรกิจประจำ หรือ สิ่งปลูกสร้างที่มีขึ้นเพื่อใช้ประโยชน์สำหรับกิจกรรมของวิสาหกิจ ทั้งนี้ไม่ปรากฏถึงการกำหนดในช่วงระยะเวลาที่สั้นที่สุดที่ถือว่าทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น แต่ตามแนวความเห็นที่ปรากฏ และตามการบังคับใช้ทางปฏิบัตินั้นพบว่า จะถือช่วงระยะเวลาที่สั้นที่สุดที่ 6 เดือน ซึ่งการใช้กำหนดระยะเวลาดังกล่าวพบได้ในคู่มือแนวปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ด้านภาษีที่เกี่ยวข้องด้วย

ความหมายของคำว่า “ประจำ”²⁴ (fixed) แสดงให้เห็นถึงความแน่นอนในทางภูมิศาสตร์ ซึ่งสถานธุรกิจประจำ หรือสิ่งปลูกสร้าง ถือได้ว่ามีลักษณะประจำ หากมีลักษณะที่ติดอยู่กับพื้นดินโดยถาวร หรือสามารถระบุสถานที่ที่ชัดเจนในช่วงระยะเวลาที่แน่นอนได้ และสำหรับประเด็นในเรื่องความสัมพันธ์ในทางกายภาพของสิ่งปลูกสร้างกับพื้นดินนั้นตามแนวปฏิบัติในประเทศเยอรมันไม่ถือว่ามีความสำคัญ สำหรับในกรณีของสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะที่สามารถเคลื่อนที่ได้ หากได้มีการติดตั้งอยู่กับที่ ณ สถานที่ที่ชัดเจน ภายในช่วงเวลาที่แน่นอนก็ถือว่าสามารถทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นมาได้

สถานธุรกิจประจำเป็นที่จะต้องอยู่ภายใต้การควบคุมจัดการของผู้เสียภาษี แต่ไม่จำเป็นว่าผู้เสียภาษีนั้นจะต้องเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวนี้ และตามแนวปฏิบัติได้วางหลักไว้ประการหนึ่งว่า ผู้เสียภาษีจะต้องได้มีการใช้สถานที่หรือสิ่งปลูกสร้างนั้นโดยชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งในประเด็นนี้เห็นได้ว่าเป็นแนวปฏิบัติที่แตกต่างกับตามที่คำอธิบายต้นแบบของ OECD ได้วางแนวทางการบรรทัดฐานไว้

สถานธุรกิจประจำจะต้องมีขึ้นเพื่อประโยชน์ของวิสาหกิจนั้น ซึ่งคำว่า “วิสาหกิจ” นี้ไม่ได้หมายความว่าเพียงถึงกรณีวิสาหกิจที่ประกอบธุรกิจเท่านั้น แต่ยังครอบคลุมถึงกิจกรรมของผู้มีวิชาชีพอิสระด้วย การเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นมานี้จะต้องคำนึงถึงการนำมาใช้ประโยชน์เพื่อกิจกรรมตามวัตถุประสงค์ของวิสาหกิจที่กำหนดไว้ด้วย

การใช้สิ่งปลูกสร้าง เพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บ แสดง หรือส่งมอบสินค้าหรือผลิตภัณฑ์ซึ่งเป็นของวิสาหกิจ ไม่ได้ถูกกำหนดเป็นข้อยกเว้นจากความหมายของคำว่า “สถานประกอบการถาวร” ตามกฎหมายภายในของประเทศเยอรมัน หากวิสาหกิจนั้นไม่ได้มีสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะถาวรที่จะถือว่าเป็นคลังสินค้าอันอยู่ภายใต้การควบคุมจัดการ เช่นเดียวกับกรณีของ สต็อกสินค้า หรือผลิตภัณฑ์ที่เป็นของวิสาหกิจที่มีขึ้นเพียงเพื่อวัตถุประสงค์ในการใช้เพื่อวิสาหกิจอื่นจะไม่ถือ

²⁴ คุณลักษณะของคำว่า “ประจำ” จะกล่าวถึงต่อไปโดยละเอียดในหัวข้อ 3.2.1 หัวข้อย่อย ค)

ว่าทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นมา ยกเว้นแต่ในกรณีที่สิ่งปลูกสร้างนั้นมีลักษณะที่ถือได้ว่าเป็นคลังสินค้าของวิสาหกิจนั้น

การมีอยู่ของสถานธุรกิจเพื่อวัตถุประสงค์ในการซื้อขายสินค้า หรือผลิตภัณฑ์ หรือเพื่อเก็บรวบรวมข้อมูลให้กับวิสาหกิจจะไม่ถือว่าถูกกำหนดเป็นข้อยกเว้นตามความหมายของคำว่า “สถานประกอบการถาวร” ตามกฎหมายภายในของประเทศเยอรมัน ในกรณีที่มีการกำหนดไว้ถึงการซื้อขายโดยเฉพาะนั้นหากตีความตามนิยามอาจกล่าวได้ว่า สถานธุรกิจประจำที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในการเก็บรวบรวมข้อมูลนั้นถือว่าอยู่ภายใต้ความหมายของคำว่าสถานประกอบการถาวรเท่าที่การจัดเก็บข้อมูลนั้นเป็นไปเพื่อประโยชน์กับกิจกรรมของวิสาหกิจนั้น และไม่สำคัญว่าการดำเนินกิจกรรมดังกล่าวจะเป็นกิจกรรมหลักหรือกิจกรรมที่เป็นส่วนประกอบ สำหรับกรณีเว็บไซต์ซึ่งโดยลักษณะการใช้งานนั้นจะต้องมีการเก็บรวบรวมข้อมูลซึ่งไม่ถือว่าเป็นทรัพย์สินที่จับต้องได้ ดังนั้นจึงไม่ถือว่าเข้าข่ายในลักษณะการเป็นสถานธุรกิจประจำตามความหมายของสถานประกอบการถาวรตามกฎหมายภายในประเทศเยอรมนี

เห็นได้ว่าในกรณีการมีบุคคลเข้าร่วมการปฏิบัติงานหรือไม่นั้นจะไม่ถือว่าเป็นองค์ประกอบที่มีความจำเป็นต่อการที่วิสาหกิจนั้นดำเนินธุรกิจและทำให้เกิดสถานประกอบการถาวรขึ้น เช่น กรณีการใช้อุปกรณ์ที่ปฏิบัติงานโดยอัตโนมัติ หรือเครื่องจักรที่ปฏิบัติงานโดยไม่ต้องใช้บุคคลก็อาจทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นได้ ดังนั้นตามทฤษฎีที่กล่าวมานี้ก็นำมาใช้บังคับกับกรณีของพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ด้วย แต่ปัญหาในการบังคับใช้ในข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรยังคงเกิดขึ้นในกรณีที่กิจกรรมที่ได้มีการดำเนินการโดยระบบอิเล็กทรอนิกส์นั้นยากที่จะระบุได้อย่างชัดเจนถึงตำแหน่งในทางภูมิศาสตร์ อำนาจในการควบคุมจัดการ และหน้าที่ต่างๆ ที่ทำซึ่งล้วนเป็นประเด็นสำคัญที่จะต้องนำมาใช้พิจารณาถึงการเกิดขึ้นของสถานประกอบการถาวร

จึงเห็นได้ว่ายังไม่มี ความชัดเจนในการที่จะระบุว่าเซิร์ฟเวอร์นั้นถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรตามกฎหมายภายในประเทศเยอรมนี ทั้งนี้เซิร์ฟเวอร์ที่เป็นกรรมสิทธิ์ของวิสาหกิจนั้นย่อมต้องถือว่าอยู่ภายใต้การควบคุมจัดการของวิสาหกิจ และถือว่าเป็นการใช้เพื่อประโยชน์ต่อกิจกรรมให้กับวิสาหกิจนั้น แต่สำหรับในกิจกรรมที่เป็นเพียงการเตรียมการหรือส่วนประกอบจะต้องถือว่าเพียงการมี เซิร์ฟเวอร์นั้นยังไม่พอที่จะทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นตามบทบัญญัติภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ดังนั้นจึงต้องมีการพิจารณาถึงลักษณะของกิจกรรมที่ได้มีการใช้เซิร์ฟเวอร์นั้นประกอบด้วย หากปรากฏว่าเป็นกิจกรรมที่ได้มีการใช้เซิร์ฟเวอร์ เช่น เพื่อการโฆษณา ก็อาจถือได้ว่าเป็นการใช้เพื่อการเตรียมการหรือเป็นส่วนประกอบก็จะต้องไม่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น เป็นต้น

สำหรับประเทศอินเดียนั้น กฎหมายภาษีเงินได้ภายในของประเทศอินเดียเป็นกฎหมายที่ใช้บังคับจัดเก็บกับทุกภาคส่วนในประเทศ โดยกฎหมายที่ใช้บังคับในการจัดเก็บภาษีเงินได้คือ

พระราชบัญญัติภาษีเงินได้อินเดีย ค.ศ. 1961²⁵ และมีการออกกฎหมายลูกออกมาโดยอาศัยตามพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าวนี้

ในความหมายของสถานประกอบการถาวรตามกฎหมายภายในของประเทศอินเดียนั้นมีความหมายที่กว้างมากโดยมีการใช้คำว่า “ความสัมพันธ์ในทางธุรกิจ”²⁶ (business connection) ซึ่งความหมายของคำว่าความสัมพันธ์ในทางธุรกิจนี้พบการนำมาใช้ในระบบกฎหมายภายในประเทศอินเดียมานาน การตีความของคำว่าสถานประกอบการถาวรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ประเทศอินเดียได้ตกลงทำกับประเทศอื่น จะต้องมีการตีความร่วมกับคำว่า “ความสัมพันธ์ในทางธุรกิจ” ตามกฎหมายภายในที่ว่านี้ประกอบ

ศาลฎีกาของประเทศอินเดียได้มีการวางแนวบรรทัดฐานในคำพิพากษาไว้สำหรับความหมายของคำว่า “ความสัมพันธ์ในทางธุรกิจ” นี้²⁷ ว่าหมายความถึงการใดๆ ที่มากไปกว่าลักษณะของธุรกิจด้วย โดยจะต้องมีลักษณะความสัมพันธ์เกิดขึ้นระหว่างกิจกรรมการซื้อขาย แลกเปลี่ยนที่ได้มีการดำเนินการนอกเขตอำนาจรัฐและกิจกรรมการซื้อขาย แลกเปลี่ยนที่ได้มีการดำเนินการขึ้นภายในรัฐ ซึ่งความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมทั้งสองประการนี้จะทำให้เกิดเงินได้สำหรับผู้ที่ไม่มียื่นที่อยู่ขึ้น และองค์ประกอบในเรื่องความต่อเนื่องระหว่างธุรกิจของผู้ที่ไม่มียื่นที่อยู่และกิจกรรมที่เกิดขึ้นในประเทศอินเดียนี้อถือว่าเป็นองค์ประกอบที่มีความสำคัญ สำหรับในกรณีที่ผู้ที่ไม่มียื่นที่อยู่ได้มีการดำเนินธุรกิจในประเทศอินเดียผ่านทางตัวแทนที่เป็นอิสระจะถือว่ามีความสัมพันธ์ในทางธุรกิจเกิดขึ้นเช่นกัน

สำหรับกรณีของเซิร์ฟเวอร์นั้นจะไม่มีการแยกพิจารณาต่างหากจากกรณีของสถานประกอบการถาวรในลักษณะสถานธุรกิจประจำทั่วไป และจะต้องบังคับใช้ภายใต้เงื่อนไขอื่นๆ เช่นเดียวกัน เมื่อผู้เสียภาษีได้มีการใช้และควบคุมคอมพิวเตอร์ต่างๆ ซึ่งได้ถูกติดตั้งในสถานที่ที่ผู้

²⁵ The Indian Income-Tax Act 1961

²⁶ ตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้อินเดีย ค.ศ. 1961บัญญัติว่า

“9(1) เงินได้ดังต่อไปนี้จะถือว่าเกิดขึ้นในประเทศอินเดีย :-

(i) เงินได้ที่เกิดขึ้น, ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม, โดยผ่านความสัมพันธ์ในทางธุรกิจหรืออยู่ในลักษณะของความสัมพันธ์ในทางธุรกิจ หรือโดยผ่านทางหรืออยู่ในลักษณะทรัพย์สินในรูปแบบใดๆ ในประเทศอินเดีย หรือโดยทรัพย์สินใดๆ หรือแหล่งของเงินได้ใดๆ ในประเทศอินเดีย หรือจากการโอนทรัพย์สินที่เป็นทุนที่เกิดขึ้นในประเทศอินเดีย”

²⁷ CIT v. R.D. Agarwal&Co. [1965] 56 ITR 20

ลงทะเบียนใช้งานและมีการปฏิบัติงานตามระบบโดยผ่านระบบส่วนกลาง กรณีจะถือว่าเป็นสถานธุรกิจประจำขึ้นอันเนื่องจากการดำเนินธุรกิจในประเทศอินเดีย โดยส่วนของหน้าที่งานที่ทำขึ้นในประเทศอินเดียที่ก่อให้เกิดเงินได้ขึ้นนั้นจะไม่ถือว่าเป็นเพียงกรณี “การเตรียมการ หรือส่วนประกอบ” เท่านั้น²⁸

3.2.1 วิเคราะห์ความหมายของคำสำคัญภายใต้บทบัญญัติตามวรรคแรกในข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวร

ตามบทบัญญัติในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 1 นี้ประกอบด้วยถ้อยคำที่มีการถกเถียงกันถึงความหมายต่างๆ อันเป็นองค์ประกอบสำคัญที่ทำให้เกิดเป็นสถานธุรกิจขึ้น ทั้งนี้ ความหมายของถ้อยคำนั้นเองก็มีการเปลี่ยนแปลงไปตามยุคสมัยเช่นกัน

ก) “สถานที่” (place)

เมื่อพิจารณาถึงบทบัญญัติในข้อบทที่ 5 วรรคแรก เห็นว่าการมีสถานประกอบการถาวรเกิดขึ้นนั้น ในขั้นต้นจะต้องมี “สถานธุรกิจ” (place of business) ซึ่งเป็นการกำหนดถึงการที่จะต้องมีส่วนที่อันสะท้อนให้เห็นถึงความสัมพันธ์อย่างแนบแน่นระหว่างดินแดน และอำนาจในการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐแหล่งเงินได้นั้น²⁹ ซึ่งในเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างการจัดเก็บภาษีกับหลักดินแดนนี้ ถือเป็นหลักการพื้นฐานประการหนึ่งที่น่ามาใช้ในการกำหนดแบ่งสันเงินได้ (distributive rules) ซึ่งนอกจากจะใช้ในข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรแล้วเรื่องการแบ่งสันเงินได้ยังคงพบเห็นได้ในข้อบทอื่นๆ เช่น ข้อบทเรื่องเงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ ข้อบทเรื่องการขนส่งทางเรือและทางอากาศ ข้อบทเรื่องผลได้จากทุน เป็นต้น

ในเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างดินแดนกับอำนาจในการจัดเก็บภาษี³⁰ นั้นยังใช้เพื่อวัตถุประสงค์ประการอื่นอีก อันได้แก่ ประการแรกเป็นการยืนยันถึงการจัดเก็บภาษีในรัฐแหล่งเงินได้

²⁸ Galileo International Inc v. DCIT (2008), and, Amadeus Global Travel Distribution S. A. V. DCIT (113 TTJ 767)

²⁹ Ekkehart Reimer, Permanent Establishments : A Domestic Taxation, Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective, (Hague : Kluwer Law International, 2012), p.35.

³⁰ Situs Rule เป็นหลักการจัดเก็บภาษีประการหนึ่งที่พบในบทบัญญัติเกี่ยวกับภาษี ซึ่งเป็นการกำหนดถึงความสัมพันธ์ระหว่างสินทรัพย์เฉพาะที่ตั้งอยู่หรือถือเสมือนว่าตั้งอยู่กับสถานที่นั้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษี ณ สถานที่ตั้งของสินทรัพย์ซึ่งถือเป็นองค์ประกอบสำคัญที่ชี้ถึงอำนาจของรัฐในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้หรือทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดภาระทางภาษีขึ้น ในเรื่อง Situs Rule นี้

นั่นว่าจะไม่มีการจัดเก็บภาษีหากไม่เป็นไปตามเงื่อนไขตามกฎหมายที่ได้กำหนดไว้ในรัฐนั้น ประการที่สองเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างดินแดนกับอำนาจในการจัดเก็บภาษีนี้ทำให้กิจกรรมระหว่างประเทศดำเนินไปโดยสะดวกยิ่งขึ้นเมื่อผู้เสียภาษีนั้นไม่ต้องถูกจัดเก็บภาษีจากรัฐแหล่งเงินได้ในกรณีที่ผู้เสียภาษีนั้นไม่ได้มีความสัมพันธ์กับรัฐแหล่งเงินได้อย่างแนบแน่น ประการที่สาม รัฐแหล่งเงินได้นั้นไม่จำเป็นต้องทำการควบคุมและตรวจสอบเกินความจำเป็นสำหรับผู้ประกอบการที่ไม่ได้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้นเนื่องจากผู้นั้นมีความสัมพันธ์กับรัฐแหล่งเงินได้เพียงระยะสั้น³¹

คำว่า “สถานที่” ตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD หมายความว่าถึงพื้นที่อันมีขอบเขตกำหนดแน่นอนซึ่งอยู่ในสิทธิการใช้สอยของวิสาหกิจอันนำมาใช้เพื่อดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจ ซึ่งทั้งนี้การใช้สอยพื้นที่นั้นไม่ว่าจะโดยชอบด้วยกฎหมาย หรือไม่ก็ตามย่อมเป็นการทำให้เกิดสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจนั้นขึ้นมาได้³² โดยกรณีปกตินั้นเห็นได้ว่าเมื่อกล่าวถึงสถานที่ย่อมหมายความว่าถึงพื้นที่อันตั้งอยู่บนพื้นโลก ดังนั้นการใช้พื้นที่ใช้สอยเช่นห้องทำงานอันอยู่บนพื้นดินนั้นย่อมก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรขึ้นมา ในจุดนี้มีข้อสังเกตที่สำคัญประการหนึ่งคือการเกิดสถานประกอบการถาวรขึ้นนั้นย่อมเป็นผลจากการที่ใช้พื้นที่ใช้สอยดังกล่าวในลักษณะ “ประจำ” (fixed) อันเป็นประเด็นสำคัญที่ควรคำนึงถึงมากกว่าเรื่อง “สถานที่” และเมื่อนำคำว่า “ประกอบการ” (establishment) มาพิจารณาร่วมด้วยแล้วทำให้เห็นได้ว่า “พื้นดิน” นั้นไม่ได้เป็นสถานประกอบการถาวร แต่สถานประกอบการถาวรนั้นเกิดขึ้นจากการใช้สิ่งอำนวยความสะดวกใดๆ อันสามารถจับต้องได้ที่อยู่บนพื้นดินนั้น ซึ่งทั้งนี้หากนำแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ของ OECD ฉบับฝรั่งเศสมาเปรียบเทียบแล้วจะพบว่าตามข้อบทที่ 5 วรรคแรก นั้นใช้คำว่า “การติดตั้ง” (installation) แทนที่คำว่า “สถานที่” (place) ตามของฉบับภาษาอังกฤษ³³

คำว่า “สถานที่” ดังกล่าวนี้นี้มีประเด็นที่ถกเถียงกันมากกว่า ทรัพย์สินสิ่งใดสิ่งหนึ่งของวิสาหกิจที่นำมาใช้ของรัฐแหล่งเงินได้นั้นก่อให้เกิดลักษณะในการ “ประกอบการ” (establishment) ขึ้นมาด้วยหรือไม่ เช่น หากทำงานในโต๊ะที่นั่งซึ่งอยู่ในกองคาราวานที่มีการเคลื่อนที่ไปเรื่อยๆ, การทำงานในห้องอาหารที่อยู่ในเรือซึ่งผูกติดกับท่าน้ำ, แท่นขุดเจาะน้ำมัน (oil rigs) หรือการปรับเปลี่ยนนำเกวียนเพื่อมาใช้เป็นที่ทำงานประจำ เป็นต้น อย่างไรก็ตามข้อสังเกตประการหนึ่งที่เป็นจุดร่วมของ

อาจพบได้ในกฎหมายภาษีประเภทอื่นนอกจากในเรื่องสถานประกอบการถาวร เช่น ในเรื่องภาษีจากการให้ หรือการจัดเก็บภาษีจากการตาย, IBFD, p. 389.

³¹ Ekkehart Reimer, *supra* note 29.

³² OECD Commentary, article 5(1), para. 4.1.

³³ Ekkehart Reimer, *supra* note 29, pp.35-36.

สถานที่คือ จะเห็นได้ว่าลักษณะของทรัพย์สินอันจะใช้เป็นสถานที่นั้นจะเป็นทรัพย์สินที่จับต้องได้ และมักจะมีลักษณะที่เป็นอสังหาริมทรัพย์มากกว่าลักษณะที่เป็นสังหาริมทรัพย์

แต่หากพิจารณาถึงทรัพย์สินที่จับต้องไม่ได้จะเห็นว่าไม่สามารถที่จะเกิดขึ้นเป็น “สถานที่” ขึ้นได้ เช่น สิทธิ ค่าสิทธิ ซอฟแวร์ เครื่องหมายทางการค้า เป็นต้น สิทธิต่างๆ นั้นย่อมไม่สามารถที่จะทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรตามลักษณะที่กล่าวมาข้างต้นนี้ได้ (แต่ทั้งนี้อาจเข้าลักษณะของสถานประกอบการถาวรประเภทอื่นหรือไม่ เป็นเรื่องที่จะกล่าวถึงต่อไป) ดังนั้น เมื่อลองพิจารณาถึงการใช้เว็บไซต์จากอินเทอร์เน็ตเห็นว่าเมื่อเป็นการใช้ทรัพย์สินที่จับต้องไม่ได้แล้วย่อมไม่ก่อให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นได้ตามข้อบทที่ 5 วรรคแรกนี้³⁴

ตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD ได้ยกตัวอย่างประกอบในเรื่องสถานธุรกิจไว้ได้แก่กรณีตัวอย่างเซลล์แมนที่ไปพบลูกค้าเพื่อรับคำสั่งซื้อสินค้า ในกรณีนี้การดำเนินการภายใต้สิ่งปลูกสร้างของลูกค้านั้นไม่ถือว่าอยู่ในการควบคุมดูแลของวิสาหกิจที่เซลล์แมนนั้นทำงานให้ ดังนั้นจึงไม่เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นมา³⁵ และอีกกรณีหนึ่งคือกรณีที่ลูกจ้างของบริษัทได้ใช้ออฟฟิศของสำนักงานใหญ่ของบริษัทอื่นตามข้อตกลงที่มีอยู่ระหว่างบริษัททั้งสอง ในกรณีนี้ลูกจ้างที่ได้ดำเนินการกิจกรรมทางธุรกิจให้กับบริษัทของตนและได้ใช้ออฟฟิศที่สำนักงานใหญ่ของบริษัทอื่นนั้นถือว่าก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรแก่บริษัทของลูกค้าจ้างนั้น เนื่องจากออฟฟิศนั้นอยู่ในการควบคุมดูแลและใช้สอยเป็นช่วงระยะเวลาที่นานอันก่อให้เกิดลักษณะ “สถานธุรกิจประจำ” ขึ้นมา³⁶ ตามตัวอย่างที่ยกขึ้นมาทั้งสองกรณีนี้มีข้อสังเกตถึงข้อเท็จจริงเบื้องต้นว่ามีลักษณะที่คล้ายคลึงกันอย่างหนึ่งคือเป็นการที่ลูกจ้างนั้นได้เข้าไปดำเนินการธุรกิจในสถานที่ของบุคคลอื่น ในกรณีของเซลล์แมนที่ได้ใช้สถานที่ของลูกค้าในการสั่งซื้อสินค้านั้น ตามคำอธิบายต้นแบบวางแนวทางไว้ว่ากรณีดังกล่าวไม่ก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรขึ้นมา แต่ในกรณีของลูกจ้างที่ไปดำเนินการในสำนักงานใหญ่ของบริษัทอื่นนั้นได้วางแนวทางไว้ว่าก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรขึ้น

กรณีดังกล่าวนี้หากพิจารณาลึกลงไปถึงว่าสถานธุรกิจจะเกิดขึ้นหรือไม่นั้น เห็นได้ว่าต้องคำนึงถึงลักษณะการปรากฏตัวของวิสาหกิจ (presence of an enterprise) ณ สถานที่นั้น และกิจกรรมที่ได้ดำเนินการด้วย จุดแตกต่างระหว่างกรณีตัวอย่างของเซลล์แมนที่ใช้สถานที่ในการสั่งซื้อสินค้า กับกรณีตัวอย่างที่ลูกจ้างใช้ออฟฟิศของสำนักงานใหญ่บริษัทอื่นนั้นความสำคัญที่จะต้อง

³⁴ OECD Commentary, article 5, para 42.2, p. 110.

³⁵ OECD Commentary, article 5, para 4.2, p. 93 : แต่ทั้งนี้จะต้องทำการพิจารณาต่อไปด้วยว่าลักษณะการดำเนินการของเซลล์แมนตามตัวอย่างที่ OECD ยกขึ้นดังกล่าวนี้ อาจก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนขึ้นมาได้หรือไม่

³⁶ *Ibid.*

พิจารณาอยู่ที่การที่วิสาหกิจนั้นมียานาจอย่างเด็ดขาดในการใช้สถานที่ดังกล่าวเพื่อดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจของตนหรือไม่ เมื่อเซลล์แมนนั้นใช้สถานที่ของลูกค้าในการสั่งซื้อสินค้าโดยที่สถานที่ดังกล่าวนั้นอยู่ในความควบคุมดูแลของลูกค้าและวิสาหกิจนั้นไม่มีอำนาจใดในการควบคุมดูแล จัดการ ดังนั้นจึงเห็นได้ว่าแม้ว่าเซลล์แมนดังกล่าวจะใช้สถานที่นั้นยาวนานเพียงใดย่อมไม่ก่อให้เกิดลักษณะของสถานประกอบการถาวรกับวิสาหกิจของตนขึ้นมาได้ แต่สำหรับกรณีที่วิสาหกิจใช้สถานที่ของบริษัทอื่นในการดำเนินการทางธุรกิจของตนนั้นเห็นได้ว่าอาจก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจของตนขึ้นมาได้เมื่อวิสาหกิจนั้นมีอำนาจในการควบคุม ดูแลใช้สอยสถานที่ดังกล่าวนั้น รวมทั้งกรณีที่สถานที่ดังกล่าวนั้นอาจถูกใช้โดยวิสาหกิจหลายวิสาหกิจก็ย่อมก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรขึ้นมาสำหรับทุกๆ วิสาหกิจได้เช่นกัน³⁷

สำหรับในเรื่องขนาดของพื้นที่นั้น เห็นได้ว่าไม่เป็นประเด็นที่จะนำมาคำนึงว่าพื้นที่ใช้สอยนั้นจะมีขนาดใหญ่ หรือเล็กเพียงใด แต่สิ่งที่พึงสังเกตจากตัวอย่างตามแนวคำอธิบายต้นแบบของ OECD ข้างต้นประการหนึ่งคือ สถานที่ที่เซลล์แมนดังกล่าวได้ใช้นั่งทำงานนั้นเป็นออฟฟิศอันเป็นพื้นที่สิ่งปลูกสร้างของลูกค้า ซึ่งเมื่อไม่ได้เป็นกรรมสิทธิ์ของวิสาหกิจที่เซลล์แมนนั้นทำงานให้จึงไม่ตกเป็นสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจนั้น ในเรื่องนี้ยังคงเป็นประเด็นที่ถกเถียงกันถึงความกำกวมในคำอธิบาย เพราะเมื่อนำมาเปรียบเทียบกับกรณีการใช้สถานที่ที่แม้จะไม่ได้ถูกใช้โดยชอบด้วยกฎหมายกลับเป็นที่ยอมรับว่าสามารถทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นได้³⁸

ข) “ธุรกิจ” (business)

คำว่า “ธุรกิจ” ปรากฏอยู่สองแห่งในความตามวรรคแรกของข้อบทที่ 5 ในแห่งแรกนั้นอยู่ภายในคำว่า “สถานธุรกิจประจำ” และในแห่งที่สองอยู่ในบทบัญญัติส่วนที่ว่า “ประกอบธุรกิจทั้งหมด หรือแต่บางส่วน”

คำว่า “สถานที่” นั้นเมื่อถูกนำมาใช้ในบริบทของสถานธุรกิจ คำว่าสถานที่จึงควรที่จะต้องมีความเหมาะสมสำหรับกิจกรรมในการดำเนินธุรกิจด้วย และเมื่อพิจารณาถึงคำว่า “ธุรกิจ” จะเห็นได้ว่าเป็นคำที่มีความหมายกว้างและไม่ได้มีการกำหนดถึงประเภท ลักษณะ หรืออุปกรณ์เครื่องมือใดๆ ที่ต้องเกี่ยวพันอยู่กับสถานที่ ดังนั้นหากสถานที่นั้นมีลักษณะเป็นห้องว่างก็อาจถือว่าเป็นลักษณะของสถานประกอบธุรกิจได้ถ้าปรากฏข้อเท็จจริงขึ้นมาว่าได้มีการดำเนินธุรกิจเกิดขึ้นในสถานที่ดังกล่าวนั้น แต่ทั้งนี้ จะต้องพิจารณาถึงการใช้สอยสถานที่ดังกล่าวนั้นด้วยว่าเป็นการใช้สอย

³⁷ OECD, Interpretation and Application of Article 5 of the OECD Model Tax Convention, (2011-2012), p.9.

³⁸ OECD Commentary, para.4.1, p. 93.

อันมีลักษณะเป็นส่วนตัวหรือเป็นลักษณะที่ไม่ใช่เป็นการปฏิบัติการดำเนินการเพื่อวิสาหกิจอันจะทำให้ไม่เกิดลักษณะสถานประกอบการถาวรขึ้น และโดยเหตุผลเดียวกันนี้หากเป็นการใช้สอยสถานที่อันเป็นลักษณะของทรัพย์สินส่วนตัวที่ใช้ร่วมกันแล้วก็จะไม่ก่อให้เกิดลักษณะของสถานประกอบการถาวรตามข้อบทที่ 5 วรรคแรกนี้ขึ้นมาได้เช่นกัน เช่นในกรณีที่เป็นการใช้บ้านพัก หรือ ห้องพักผ่อนของพนักงานในวิสาหกิจนั้น เป็นต้น³⁹

ข้อควรคำนึงอีกประการหนึ่งคือ การดำเนินธุรกิจของวิสาหกิจนั้นอาจเป็นการดำเนินการโดยไม่จำเป็นที่จะต้องมี “คน” เข้ามาร่วมในการปฏิบัติงานนั้นก็ได้ ซึ่งในเรื่องนี้เป็นเหตุผลสำคัญประการหนึ่งที่ได้มีการแก้ไขบทบัญญัติตามข้อบทที่ 5 วรรคแรก ตามต้นแบบของ OECD ซึ่งแต่เดิมในต้นแบบ OECD ค.ศ. 1963 ได้บัญญัติโดยใช้คำว่า “in which” และได้แก้ไขมาใช้คำว่า “through which” แทนในต้นแบบของ OECD ค.ศ. 1977 และใช้เช่นนี้มาตลอดจนกระทั่งปัจจุบัน ดังนั้นสำหรับการใช้อุปกรณ์ เครื่องมือต่างๆในการปฏิบัติงานของวิสาหกิจ เช่น เครื่องขายของหยอดเหรียญ เครื่องเล่นเกม สถานีปั้มน้ำอัตโนมัติ หรือสิ่งอื่นใดอันมีลักษณะคล้ายคลึงกันที่สามารถจะปฏิบัติการได้โดยไม่ต้องมีคนดูแลควบคุมนั้น ก็อาจทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นตามข้อบทที่ 5 วรรคแรกนี้

เมื่อพิจารณาถึงคำว่า “ถาวร” (permanent) ประกอบจะเห็นว่าควรต้องคำนึงถึงระดับของความต่อเนื่องของกิจกรรมที่ได้ดำเนินการผ่านสถานธุรกิจประจำนั้น ซึ่งคำว่า “ธุรกิจ” นี้ อาจเป็นการดำเนินในลักษณะที่เป็นธุรกรรมที่ตั้งใจทำเพียงครั้งเดียว และเป็นการดำเนินกิจกรรมอันมีลักษณะแยกออกเป็นเอกเทศก็ได้ เพราะเมื่อพิจารณาถึงคำกริยาที่ว่า “การจัดการ” (carry on) นั้นเห็นได้ว่าไม่จำเป็นที่จะต้องมียุทธศาสตร์ที่เกิดขึ้นซ้ำๆ กันแต่อย่างใด⁴⁰

ความหมายของคำว่า “ธุรกิจ” นี้ หากพิจารณาโดยลึกลงไปในด้านภาษีจะเห็นว่า การจัดเก็บภาษีเงินได้ที่ได้รับจากธุรกิจนี้ต้องเป็นการจัดเก็บภาษีที่เป็นคนละกรณีกับเงินได้ที่ได้รับในลักษณะที่เป็นเงินได้ที่ไม่ได้มาจากน้ำพักน้ำแรง (unearned income) ในกรณีที่หากวิสาหกิจได้รับเงินได้อันมีลักษณะที่เป็นเงินได้ที่ไม่ได้มาจากน้ำพักน้ำแรงขึ้นจะต้องถือว่าเป็นเงินได้ที่เข้าข้อบทอื่น เช่น ค่าสิทธิ, เงินปันผล หรือดอกเบี้ย เป็นต้น และสำหรับเงินได้ที่เป็นเงินได้ที่ได้มาจากน้ำพักน้ำแรง (earned income) ในบางกรณีก็อาจไม่ถือว่าเป็นเงินได้จากธุรกิจที่จะต้องถูกจัดเก็บภาษีโดยอ้างอิงกับสถานประกอบการถาวรก็ได้ กล่าวคือ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีได้รับเงินได้ในลักษณะที่ได้มาเป็นการชั่วคราว และอยู่ในระดับเกณฑ์ที่ถือว่าต่ำกว่าที่ได้รับจากธุรกิจโดยปกติทั่วไป กรณีเช่นนี้จะต้องถือว่าเป็นเงินได้ที่ได้รับตามข้อบทเรื่องเงินได้อื่น (other income)

³⁹ Ekkehart Reimer, *supra* note 29, p.38.

⁴⁰ *Ibid*, p.42.

ค) “ประจำ” (fixed)

ลักษณะที่ “ประจำ”⁴¹ นี้ใช้เพื่อชี้บ่งถึงความสัมพันธ์อันแน่นแฟ้นระหว่างการประกอบกิจการ และดินแดนของรัฐแหล่งเงินได้ หรืออีกนัยหนึ่งสถานธุรกิจประจำจะต้องมีคุณสมบัติในด้านสถานที่ที่สามารถระบุได้อย่างชัดเจน ในบางกรณีนั้นอาจเห็นได้ว่าอุปกรณ์เครื่องมืออำนวยความสะดวกที่วิสาหกิจใช้สอยนั้นอาจมีอยู่อย่างถาวรในสถานที่หนึ่ง แต่การคงอยู่ของเครื่องใช้ไม่สอดคล้องว่านั่นอาจไม่มีลักษณะ “ประจำ”(fixed) ก็ได้ เนื่องจากมีการเคลื่อนย้ายวัตถุนั้น เช่น รถที่จอดอยู่ในที่จอดรถ เป็นต้น หากลองพิจารณาในอีกแง่มุมหนึ่งนั้น เครื่องมือใช้สอยอันเป็นอุปกรณ์ของวิสาหกิจนั้น อาจมีกรณีที่อยู่ติดตรึงกับพื้นดินอย่างแน่นหนา และสามารถที่จะเคลื่อนย้ายออกจากสถานที่ดังกล่าวไปได้เพียงชั่วขณะ เช่น เครื่องจักร เต้นท์ที่ตั้งติดอยู่กับพื้นดิน หรือนั่งร้านที่ยึดติดกับกำแพง เมื่อพิจารณาถึงความแตกต่างของลักษณะความถาวร กับลักษณะประจำแล้ว อาจให้คำอธิบายโดยยกตัวอย่างเช่นในกรณีของรถที่จอดในที่จอดรถหากมีการจัดการประกอบธุรกิจเกิดขึ้นก็อาจถือได้ว่ารถนั้นมีลักษณะเป็นสถานธุรกิจอันมีลักษณะถาวรได้หากมีการประกอบกิจการ ณ สถานที่แห่งนั้นเป็นระยะเวลาที่ยาวนานเพียงพอ แต่การจัดการประกอบธุรกิจในรถเช่นว่านั้นจะถือว่าไม่มีลักษณะประจำถ้ารถนั้นได้มีการเคลื่อนย้าย หรือกรณีของเต็นท์ซึ่งหากนำมาใช้เพื่อการจัดการในธุรกิจนั้นแล้วอาจเห็นได้ว่ามีลักษณะที่ประจำเมื่อไม่มีการเคลื่อนย้ายสถานที่ตั้งเต็นท์นั้น แต่อาจจะไม่ มีลักษณะถาวร ถ้าหากติดตั้งอยู่บนพื้นดินนั้นเพียงในช่วงระยะเวลาหนึ่งและรื้อออก⁴²

ตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD เห็นว่าเปิดช่องให้มีการตีความอย่างกว้างโดยวางแนวทางถึงการใช้เครื่องมือ อุปกรณ์ต่างๆ ที่อาจก่อให้เกิดลักษณะของสถานประกอบการถาวรได้โดยไม่จำเป็นที่จะต้องมียุทธศาสตร์ “ประจำ” หรือติดยึดอยู่กับพื้นดินที่สิ่งนั้นตั้งอยู่ ซึ่งการวางแนวทางไว้อย่างกว้างนี้จะทำให้วัตถุต่างๆ ที่มีการเคลื่อนย้ายเพื่อการดำเนินกิจการนั้นอยู่ภายในความหมายของคำว่าสถานประกอบการถาวรด้วย เช่น ในกรณีของการขายของในถนนคนเดิน หรือการประกอบ

⁴¹ คำว่า “ประจำ” ในที่นี้ผู้เขียนขอทำความเข้าใจกับนิยามคำจำกัดความในเบื้องต้นเสียก่อนว่าเป็นการแปลมาจากคำว่า “fixed” ตามบทบัญญัติภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ และได้มีการให้การแปลความหมายของคำดังกล่าวว่า “ประจำ” ไว้มาแต่เดิมและใช้อย่างกว้างขวาง ดังนั้นคำว่า “ประจำ” ในกรณีดังกล่าวนี้ในเบื้องต้นควรระลึกถึงความหมายของคำว่า fixed เพื่อให้สามารถตีความหมายได้ตรงตามเจตนารมณ์ดั้งเดิมตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ มากกว่าตีความคำว่า “ประจำ” ตามพจนานุกรมของไทย ซึ่งคำว่า fixed นี้ มีความหมายอีกนัยหนึ่งว่า การตรึง หรือลักษณะที่เป็น การตราตรึง ซึ่งในส่วนเนื้อหาในวิทยานิพนธ์นี้จะยังคงใช้คำว่า “ประจำ” เพื่อให้คงตามถ้อยคำดั้งเดิมไว้

⁴² Ekkehart Reimer, *supra* note 29, pp.43-44.

กิจการทำเหมืองแร่ในบริเวณอาณาเขตที่กว้างใหญ่ ทั้งสองกรณีนี้ต่างต้องมีการใช้เครื่องมือ อุปกรณ์ ต่างๆ ในการดำเนินกิจการที่จะต้องมีลักษณะในการเคลื่อนย้ายตลอดเวลาในช่วงการดำเนินการ ซึ่งตามแนวคำอธิบายต้นแบบของ OECD ให้การยอมรับว่ากรณีเช่นนี้ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นได้เช่นกัน แต่ทั้งนี้ สถานธุรกิจจะมีลักษณะประจำได้เมื่อมีความสัมพันธ์กับจุดในทางภูมิศาสตร์อันสามารถกำหนดได้โดยเฉพาะเจาะจง โดยคุณลักษณะในทางภูมิศาสตร์นี้จะต้องมีความสัมพันธ์กับลักษณะความถาวรนั้นด้วย ในกรณีนี้มีประเด็นที่จะต้องพิจารณาถึงกรณีของสิ่งปลูกสร้างอันมีลักษณะที่เป็นการเชื่อมต่อและสามารถที่จะแยกการเชื่อมต่อนั้นออกจากกันได้ซึ่งการสร้างสิ่งปลูกสร้างอาจมีขึ้นเพื่อใช้สำหรับวัตถุประสงค์อย่างใดอย่างหนึ่งแต่ในการใช้งานนั้นจะต้องเป็นการใช้งานโดยไม่มีการแยกส่วนใดๆ ออกจากกัน เช่น สมอ และเชือกที่ขึงกับเรือที่ให้บริการเป็นร้านอาหาร หรือพิพิธภัณฑสถานเรือซึ่งได้ผูกตรึงไว้อย่างถาวรกับท่าหน้า เป็นต้น ในลักษณะดังกล่าวเช่นนี้ มีคำถามว่าควรจะต้องถือเป็นสถานประกอบการธุรกิจอันมีลักษณะ “ประจำ” ขึ้นมาหรือไม่ และทั้งนี้หากลองพิจารณาถึงข้อเท็จจริงที่ใกล้เคียงกัน เช่น หากเป็นกรณีที่มีสิ่งปลูกสร้างที่ลอยอยู่ในทะเล อันเห็นได้ชัดเจนว่าไม่มีความสัมพันธ์เชื่อมโยงอย่างใดกับจุดในทางภูมิศาสตร์ เช่น แท่นขุดเจาะน้ำมัน (oil rigs) ที่ได้ทอดสมอติดกับพื้นทะเลนั้นย่อมจะมีลักษณะที่เชื่อมโยงกับจุดในทางภูมิศาสตร์ อันแตกต่างกับแท่นขุดเจาะน้ำมันแบบลอย (floating oil rigs) ที่มีการเคลื่อนย้ายเพื่อปฏิบัติการในทุกๆ สองสามเดือน กรณีต่างๆ ดังกล่าวนี้น่าจะถือว่าก่อให้เกิดเป็นสถานธุรกิจประจำขึ้นมาได้หรือไม่

ตามต้นแบบของ OECD จะให้สิทธิในการจัดเก็บภาษีสำหรับเงินได้จากธุรกิจให้กับรัฐแหล่งเงินได้หากปรากฏว่ามีสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ ซึ่งเมื่อพิจารณาถึงลักษณะของสถานประกอบการถาวรในลักษณะสถานธุรกิจประจำประกอบกับสิ่งปลูกสร้าง วัสดุ อุปกรณ์ต่างๆ ที่สามารถเคลื่อนย้ายได้นั้น เห็นได้ว่าเมื่อทรัพย์สินใดๆ อันมีลักษณะที่สามารถทำการเคลื่อนย้ายได้ย่อมยากต่อการทำการขี้ง หรือกำหนดถึงสถานที่อยู่อันแน่นอน และเป็นการยากที่เจ้าหน้าที่สรรพากรจะทำการตรวจสอบประเมินได้ ดังนั้น จึงพบแนวความคิดพื้นฐานนี้ในตัวอย่างบทบัญญัติซึ่งใช้คำว่า “ประจำ”(fixed) ซึ่งเมื่อพิจารณาถึงคำว่า “ประจำ”(fixed) จะเห็นได้ว่าย่อมไม่สามารถที่จะนำมาบังคับใช้ได้โดยสมบูรณ์กับกรณีที่ผู้เสียภาษีมีการเคลื่อนย้ายสถานที่ประกอบการอยู่ตลอดเวลาในรัฐแหล่งเงินได้แม้ว่าการประกอบกิจการของผู้เสียภาษีนั้นจะมีความผูกพันกับรัฐนั้นอย่างหนาแน่นก็ตาม ซึ่งหากนำมาเปรียบเทียบกับผู้เสียภาษีที่ได้มีการประกอบกิจการในสถานที่เพียงแห่งเดียวโดยไม่มีการเคลื่อนย้ายนั้นจะต้องถือว่ามิใช่จุดเกาะเกี่ยวในการอ้างอิงเพื่อจัดเก็บภาษีอย่างแน่นแฟ้นและจะมีผลทำให้เกิดเป็นสถานธุรกิจประจำขึ้นตามบทบัญญัติข้อบทที่ 5 วรรคแรก ของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

แนวทางในการบังคับใช้กฎหมายเพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าวสำหรับกรณีที่สถานธุรกิจประจำนั้นมีลักษณะเคลื่อนที่ตลอดเวลา หรือกรณีที่สถานธุรกิจประจำนั้นมีการเคลื่อนย้ายสถานที่ประกอบการใหม่ และมีการประกอบกิจการที่มีลักษณะเหมือนกันเกิดขึ้นมากกว่าสองกิจกรรมหรือ

มากกว่านั้นซึ่งเป็นการดำเนินการโดยการใช้เครื่องมืออุปกรณ์อย่างเดียวกันแต่แตกต่างกันที่กัน เห็นได้ว่าเนื่องจากกรณีเช่นนี้เป็นการทำงานกิจกรรมอย่างเดียวกันในโครงการเดียวกันจึงควรต้องมีการตีความหมายของคำว่า “ประจำ” ให้กว้างขวางขึ้นเพื่อบังคับใช้กับกรณีเช่นนี้ด้วย ซึ่งหลักเกณฑ์ข้อกำหนดในการพิจารณาถึงโครงการที่ดำเนินการอย่างชัดเจนเพื่อเป็นตัวชี้วัดซึ่งการใช้หลักเกณฑ์มาทำการกำหนดเพียงประการเดียวนั้นอาจไม่เพียงพอ และลักษณะของการประกอบธุรกิจในรูปแบบดังกล่าวนี้อาจไม่มีความเหมือนกันในทุกกรณี ดังนั้นจึงอาจที่จะต้องคำนึงถึงแง่มุมในทางเศรษฐศาสตร์ประกอบด้วย ในเรื่องนี้มีผู้กล่าวถึงตัวชี้วัด 4 ประการที่นำมาใช้ประกอบการพิจารณา อันได้แก่⁴³

- 1.) กิจกรรมที่ดำเนินการนั้นจะต้องมีการย้ายสถานที่ประกอบการตลอดเวลาอันเป็นลักษณะโดยธรรมชาติของกิจกรรมนั้นและเห็นได้ว่าการเคลื่อนย้ายสถานที่ถือเป็นสิ่งที่จำเป็นต่อการดำเนินโครงการดังกล่าว
- 2.) โครงการที่ทำทั้งหมดนั้นเป็นโครงการเดียวกันซึ่งผู้เสียภาษีดำเนินกิจกรรมในหลายสถานที่เพื่อประโยชน์ของวิสาหกิจเพียงแห่งเดียว
- 3.) บางกรณีอาจมีความซับซ้อนมากขึ้นเนื่องจากจะต้องใช้เครื่องมืออุปกรณ์ที่มีขนาดใหญ่ และมีราคาสูงและอาจมีการเคลื่อนย้ายในระยะทางที่ไกล กิจกรรมที่ดำเนินการนี้ก็อาจถือว่าการดำเนินการในโครงการเดียว ที่แม้ว่าจะมีการดำเนินการในสถานที่ที่แตกต่างกัน ดังนั้น ในกรณีตัวอย่างแท่นขุดเจาะ (drilling rigs) จะต้องถือว่ามีลักษณะการประกอบกิจการที่ถือว่า “ประจำ” แม้ว่าจะมีการเคลื่อนที่อยู่ภายในเขตท้องทะเลในบางเวลา
- 4.) ในกรณีที่ผู้เสียภาษีนั้นไม่มีอำนาจในการควบคุม หรือใช้เครื่องมืออุปกรณ์อย่างเด็ดขาด แต่มีผู้เสียภาษีมากกว่าหนึ่งรายที่ร่วมใช้งาน กรณีเช่นนี้จะไม่ถือเป็นการดำเนินการในโครงการเดียว และจะไม่ทำให้เกิดเป็นสถานธุรกิจประจำขึ้นในกรณีนี้

ผู้เขียนเห็นว่าตัวชี้วัดดังกล่าวข้างต้น สำหรับกรณีการทำงานที่จะต้องมีการย้ายสถานที่ในการประกอบกิจการตลอดเวลาหากยังคงสามารถระบุถึงตำแหน่งทางภูมิศาสตร์ได้ก็ควรจะต้องถือว่ามีคุณลักษณะ “ประจำ” อยู่ แม้ว่าตำแหน่งทางภูมิศาสตร์นั้นจะครอบคลุมพื้นที่บริเวณกว้าง ส่วนในกรณีโครงการที่ได้มีการดำเนินการเกิดขึ้นในหลายสถานที่ หรือในกรณีที่มีการใช้เครื่องมืออุปกรณ์ที่มีขนาดใหญ่และมีราคาสูงเห็นได้ว่าจะยังเกิดความสัมพันธ์ในทางเศรษฐกิจอย่างแนบแน่นมากขึ้นกับประเทศแหล่งเงินได้ ในกรณีเช่นนี้อาจต้องคำนึงถึงประเด็นในเรื่อง “การรวมพิเคราะห์”⁴⁴ เพื่อกำหนดถึงการมีอยู่ของสถานธุรกิจประจำร่วมด้วย

⁴³ Ibid, p.46.

⁴⁴ ในเรื่อง “การรวมพิเคราะห์” จะกล่าวถึงต่อไปในหัวข้อ 3.2.3

กรณีที่สถานธุรกิจประจำมีการเคลื่อนที่เกิดขึ้นมีข้อพิจารณาถึงการตีความคำว่า “ประจำ” โดยขยายการตีความให้กว้างขึ้นนี้มีผลทำให้คุณลักษณะของคำว่า “ประจำ” มีความเจือจางลงอย่างมาก เช่น กรณีตัวอย่างในการประกอบกิจการในรถ หรือยานพาหนะที่มีการเคลื่อนที่อยู่เสมอ แต่เป็นที่สังเกตว่า เครื่องมือ อุปกรณ์ที่นำมาใช้ภายใต้การดำเนินกิจกรรมนั้นยังคงมีการใช้สอยตามลักษณะเดิมที่เป็นอยู่ในสถานที่ประกอบกิจการนั้น จึงเป็นเรื่องที่น่าจะใคร่ครวญต่อไปว่าลักษณะ “ประจำ” หรือการยึดตราตรึงอยู่กับสถานที่แห่งใดแห่งหนึ่งนั้น จะต้องนำมาพิจารณาประกอบกับการใช้เครื่องมือ อุปกรณ์ชิ้นเดิมนั้นในทุกๆ สถานที่ที่ได้มีการปฏิบัติการดำเนินธุรกิจโดยถือเป็นสาระสำคัญด้วยหรือไม่

นอกจากนี้การตีความของคำว่า “ประจำ” ให้มีความหมายกว้างขึ้น เมื่อลองนำมาพิจารณาถึงข้อเท็จจริงระหว่างแท่นขุดเจาะน้ำมันแบบลอย (floating oil rigs) กับแท่นขุดเจาะน้ำมันแบบไม่เคลื่อนที่ (permanently anchored oil rigs) อาจทำให้เกิดผลลัพธ์คือถือว่ามีสถานประกอบการประจำเช่นเดียวกัน ซึ่งเห็นได้ว่าประเด็นในเรื่องความสัมพันธ์กับจุดอ้างอิงในทางภูมิศาสตร์เป็นสิ่งสำคัญที่จะต้องนำมาใช้ทดสอบกับลักษณะประจำ

ทั้งนี้หากพิจารณาจากมุมมองในทางเศรษฐศาสตร์เราอาจไม่เห็นความแตกต่างระหว่างแท่นขุดเจาะน้ำมันแบบเคลื่อนที่ และแบบไม่เคลื่อนที่ ซึ่งการตีความของคำว่าประจำดังกล่าวนี้เห็นได้ว่าเป็นเรื่องที่มีความละเอียดอ่อนอย่างมาก และอาจก่อให้เกิดปัญหาได้หากมีการตีความโดยขยายความสถานประกอบการถาวรถึงกรณีของแท่นขุดเจาะน้ำมันแบบเคลื่อนที่ด้วย ดังนั้นในอนาคตนั้นเห็นได้ว่าอาจมีการแก้ไขปัญหาโดยการแก้ไขเพิ่มเติมถึงกรณีดังกล่าวให้มีความชัดเจนยิ่งขึ้นโดยอาจเป็นการเพิ่มเติมในตัวบทบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ให้ครอบคลุมถึงกรณีดังกล่าวโดยชัดเจน หรืออาจมีการกล่าวถึงรายละเอียดในตัวคำอธิบายต้นแบบ

การบังคับใช้บทบัญญัติเรื่องสถานประกอบการถาวรกับแนวความคิดของลักษณะ “ประจำ” ดังกล่าวนี้อาจถือได้ว่าเป็นรากฐานของปัญหาหลายประการที่เกิดขึ้น เมื่อการประกอบธุรกิจในยุคใหม่นั้นไม่มีความจำเป็นที่จะต้องใช้สถานที่ประกอบกิจการที่ต้องยึดโยงกับสถานที่ทางภูมิศาสตร์ หรือในกรณีที่สถานธุรกิจนั้นมีลักษณะการเคลื่อนที่ได้โดยง่าย ปัญหาการจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรโดยอ้างอิงกับลักษณะประจำนี้ก็ยังมีมากยิ่งขึ้น ผู้เขียนเห็นว่าสิ่งสำคัญที่ควรคำนึงถึงคือ ในการประกอบกิจการที่แม้เกิดขึ้นในสถานที่หลายแห่งอันอาจทำให้ขาดลักษณะประจำในทางกายภาพที่มองเห็น จำต้องได้นั้น ในอีกทางหนึ่งควรจะต้องคำนึงถึงลักษณะประจำในมุมมองเชิงทฤษฎีด้วยว่า วัตถุประสงค์ที่สำคัญของการตั้งสถานธุรกิจที่เกิดขึ้นในหลายสถานที่นั้น ทั้งหมดรวมอยู่ภายใต้โครงการใหญ่เดียวกัน หรือเป็นไปเพื่อวัตถุประสงค์ของลูกค้านั้นเดียวกันหรือไม่ หากเห็นได้ว่ามีผลในทางเศรษฐกิจที่ยึดโยงแนบแน่นอยู่กับดินแดนของรัฐแหล่งเงินได้แล้วก็ควรถือว่ามีลักษณะประจำเกิดขึ้นเช่นเดียวกัน

ง) “ถาวร” (permanent)

นอกจากประเด็นลักษณะประจำที่เกี่ยวข้องกับจุดในทางภูมิศาสตร์แล้ว คุณสมบัติของสถานธุรกิจที่จะทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการ “ถาวร” ได้นั้นจะต้องคำนึงถึงคุณสมบัติในด้านเวลาประกอบด้วย กล่าวคือจะต้องคำนึงถึงเงื่อนไขลักษณะคงอยู่ของสถานธุรกิจนั้นว่าได้ดำรงอยู่เป็นการชั่วคราว หรือตลอดไปหรือไม่ด้วย หรืออาจกล่าวได้ว่าการมีลักษณะประจำในทางภูมิศาสตร์นั้นมีความแตกต่างกับลักษณะของความถาวรซึ่งเป็นการทดสอบในแง่ของเวลา ในกรณีนี้มีสิ่งที่จะต้องนำมาทำการวิเคราะห์เพื่อให้เข้าใจถึงความหมายที่แตกต่างกันของกรณีทั้งสองในที่นี้ ในการตั้งอยู่ของสถานธุรกิจนั้นบางครั้งอาจพบว่ามีคุณลักษณะอย่างใดอย่างหนึ่งปรากฏอยู่เพียงลักษณะเดียว ได้แก่ กรณีที่มีการคงอยู่ประจำในสภาพทางภูมิศาสตร์โดยไม่มีลักษณะของความถาวรประการหนึ่ง หรือกรณีที่มิได้มีลักษณะของความถาวรโดยไม่มีการคงอยู่อย่างประจำในสภาพทางภูมิศาสตร์อีกประการหนึ่ง ซึ่งตามความหมายดั้งเดิมตามบทบัญญัติภายใต้ข้อบทที่ 5 วรรคแรก สถานประกอบการถาวรจะเกิดขึ้นเพียงในกรณีที่ทั้งสองเงื่อนไขนั้นได้เกิดขึ้นพร้อมกันเท่านั้น กล่าวคือสถานธุรกิจจะต้องมีลักษณะคงอยู่อย่างประจำในสภาพทางภูมิศาสตร์และมีลักษณะของความถาวรด้วย

ตัวอย่างในกรณีที่มีการคงอยู่อย่างประจำในสภาพทางภูมิศาสตร์โดยไม่มีลักษณะของความถาวร ได้แก่ กรณีที่ได้มีการเคลื่อนย้ายสิ่งปลูกสร้างที่ตั้งใจสร้างไว้ประจำในระยะเวลาอันสั้น เช่น ผู้เสียภาษีได้สร้างออฟฟิศเพื่อใช้ในการประกอบธุรกิจของตนแต่เมื่อสร้างเสร็จก็ทำการรื้อถอนและสร้างออฟฟิศเพื่อประกอบกิจการในสถานที่แห่งอื่น เห็นได้ว่าในกรณีนี้สิ่งปลูกสร้างที่ผู้เสียภาษีได้ตั้งใจสร้างขึ้นนั้นมีลักษณะประจำในทางภูมิศาสตร์แต่เมื่อได้มีการรื้อถอนย่อมทำให้เกิดลักษณะของความถาวรขึ้น

ตัวอย่างอีกกรณีหนึ่งคือกรณีที่มิได้มีลักษณะความถาวรเกิดขึ้นโดยไม่มีการคงอยู่อย่างประจำในสภาพทางภูมิศาสตร์ ได้แก่ กรณีที่ผู้เสียภาษีได้ใช้สถานที่แห่งหนึ่งเพื่อใช้ลูกนั่งในการทำงาน โดยตั้งใจที่จะใช้สถานที่นั้นตลอด เช่น การตั้งแผงขายของท้ายรถซึ่งผู้ขายตั้งใจที่จะประกอบกิจการขายสินค้าท้ายรถริมถนนสายเดิมตลอดทั้งปี ในกรณีนี้ตามข้อเท็จจริงจะเห็นถึงลักษณะของความถาวรอันเกิดขึ้นจากผู้เสียภาษีที่ตั้งใจจะประกอบกิจการ ณ สถานที่แห่งเดิมโดยตลอด แต่จะไม่ปรากฏสภาพประจำในทางภูมิศาสตร์ (geographical fixation) เนื่องจากสถานที่ประกอบธุรกิจนั้นไม่มีลักษณะที่ประจำหรือตรึงอยู่กับจุดคือสถานที่แห่งนั้น

ในเรื่องระยะเวลานั้น ไม่มีการกำหนดถึงระยะเวลาไว้ว่าจะต้องมีช่วงระยะเวลาเท่าไรจึงจะถือว่าก่อให้เกิดลักษณะของความถาวรได้ แต่ทั้งนี้ตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD ได้กล่าวว่าสถานธุรกิจนั้นจะไม่ถือว่ามิได้มีลักษณะที่ “ถาวร” หากปรากฏว่าถูกสร้างขึ้นโดยสภาพที่ตั้งใจใช้โดยชั่วคราว ซึ่งแตกต่างกับกรณีของสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างตามข้อบทที่ 5 วรรคที่สาม ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับต้นแบบของ OECD ซึ่งได้กำหนดถึงระยะเวลาไว้อย่าง

ชัดเจน อันได้แก่ โครงการก่อสร้าง หรือโครงการอื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันนั้นจะต้องมีการดำเนินการต่อเนื่องกันเป็นระยะเวลา 12 เดือน

ข้อน่าสังเกตประการหนึ่งคือ ตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD นั้นเห็นได้ว่าไม่ได้ให้คำอธิบายในเรื่องกำหนดระยะเวลาของสถานประกอบการถาวรในลักษณะสถานธุรกิจประจำไว้ซึ่งในเรื่องนี้พบว่าเกิดขึ้นจากความไม่เห็นพ้องกันอย่างเป็นเอกฉันท์ของตัวแทนจากประเทศสมาชิกของ OECD ซึ่งในบางประเทศได้มีแนวทางในการบังคับตามกฎหมายภายในให้ใช้ระยะเวลา 6 เดือน แต่ทั้งนี้เห็นได้ว่าการกำหนดให้ใช้ระยะเวลา 6 เดือนนั้นไม่ได้มีความเหมาะสมกับข้อเท็จจริงในทุกกรณี อีกทั้งไม่สอดคล้องกับกรณีของสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างที่กำหนดให้ใช้ระยะเวลา 12 เดือนตามข้อบทที่ 5 วรรคที่สามด้วย และนอกจากนี้การกำหนดระยะเวลาอาจทำให้ผู้เสียภาษีใช้เป็นช่องหลบเลี่ยงการมีลักษณะถาวรของสถานธุรกิจได้

ในกรณีที่มีการกำหนดระยะเวลาไว้ เช่น 6 เดือน ประเด็นที่จะต้องนำมาพิจารณาอีกเรื่องหนึ่งคือหากข้อเท็จจริงปรากฏว่าสถานประกอบการถาวรมีอยู่เกินกว่า 6 เดือน แล้วจะถือว่าสถานประกอบการถาวรมีขึ้นเมื่อใด คือจะถือว่าเกิดสถานประกอบการถาวรขึ้นนับตั้งแต่วันที่ครบระยะเวลา 6 เดือน หรือจะถือว่ามีอยู่โดยนับตั้งแต่เริ่มแรกที่สถานธุรกิจนั้นได้เกิดมีขึ้น ในกรณีดังกล่าวนี้ตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD ได้ให้คำอธิบายว่าให้ถือว่า “มีผลย้อนหลัง” (retrospective) คือต้องถือว่าเกิดสถานประกอบการถาวรขึ้นนับตั้งแต่วันแรกที่สถานประกอบการธุรกิจนั้นมีองค์ประกอบครบเงื่อนไขตามที่ระบุไว้ตามข้อบทที่ 5 วรรคแรก ตามแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และในทางกลับกันหากองค์ประกอบตามข้อเท็จจริงนั้นไม่ได้เป็นไปตามเงื่อนไขตามที่ระบุไว้ เช่น สถานธุรกิจดังกล่าวไม่ได้อยู่ในการควบคุม ดูแลของวิสาหกิจอันไม่มีผลให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น กรณีเช่นนี้ก็ไม่ต้องคำนึงถึงเรื่องการนับระยะเวลา

ตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD ยังได้กล่าวถึงกรณีที่สถานธุรกิจอาจทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรด้วยว่าในกรณีที่สถานธุรกิจซึ่งได้ออกแบบแต่เริ่มแรกเพื่อนำมาใช้ในระยะเวลาสั้นๆ นั้นไม่ควรที่จะถือว่าทำให้เกิดสถานประกอบการถาวรขึ้น แต่ถ้ากรณีดังกล่าวปรากฏข้อเท็จจริงต่อไปว่าการดำรงอยู่นั้นเกิดมีการขยายระยะเวลาดำเนินการทำให้มีการดำรงอยู่ในระยะเวลานานมากไปกว่าที่ถือเป็นการชั่วคราว กรณีนี้อาจมีผลทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นมาและสถานธุรกิจอาจถือเป็นสถานประกอบการถาวรได้ตั้งแต่แรกเริ่มที่ได้เกิดขึ้น และในกรณีที่ผู้เสียภาษีตั้งใจดำเนินการในสถานธุรกิจเป็นระยะเวลานานแต่เกิดเหตุทำให้สถานธุรกิจนั้นดำรงอยู่ในช่วงระยะเวลาสั้นๆ เช่นในกรณีที่มีสถานการณ์บางอย่างที่เกิดขึ้นอันเป็นเหตุเฉพาะอันมีผลทำให้สิ้นสุดการดำเนินการก่อนระยะเวลาที่กำหนด ยกตัวอย่างเช่นในกรณีที่ ผู้เสียภาษีถึงแก่ความตาย

หรือ การลงทุนเกิดล้มเหลว กรณีเช่นนี้จะถือว่าสถานประกอบการถาวรเกิดขึ้นแล้ว⁴⁵ ทั้งนี้ ในเรื่องนี้ ผู้เขียนเห็นว่าในเรื่องการยอมรับถึงการให้เกิดเป็นสถานธุรกิจประจำขึ้นโดยอิงจากความตั้งใจของผู้เสียหายที่จะดำเนินการเป็นระยะเวลานานนั้นเป็นเรื่องที่อาจชี้วัดได้ยาก โดยเฉพาะเมื่อมีเหตุการณ์ที่ทำให้เกิดการสิ้นสุดการดำเนินการขึ้นก่อนระยะเวลายกกำหนดยิ่งจะทำให้เกิดการโต้แย้งกันขึ้น ดังนั้น การกำหนดถึงการเกิดเป็นสถานธุรกิจประจำขึ้นได้นั้นจึงไม่ควรพิจารณาจากความตั้งใจของผู้เสียหาย

การจะถือว่าสถานประกอบการถาวรนั้นเริ่มมีอยู่เมื่อใด และสิ้นสุดลงเมื่อใดนั้น เห็นว่า กรณีที่จะถือว่าสถานประกอบการถาวรได้เริ่มมีอยู่ขึ้นจะต้องถือว่าได้เกิดขึ้นทันทีเมื่อสถานธุรกิจนั้นมีเงื่อนไขครบองค์ประกอบตามคำจำกัดความของคำว่าสถานประกอบการถาวรตามข้อบทที่ 5 วรรคแรก และทั้งนี้จะต้องไม่เป็นไปตามข้อกำหนดยกเว้นตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 4 ด้วย ส่วนกรณีที่ถือว่าสถานประกอบการถาวรสิ้นสุดลงนั้นหากกรณีที่องค์ประกอบใดองค์ประกอบหนึ่งตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ขาดไปย่อมทำให้สถานประกอบการถาวรนั้นสิ้นสุดลง ยกตัวอย่างเช่น กรณีที่นำสถานธุรกิจนั้นออกให้ผู้อื่นเช่าเมื่อบุคคลอื่นกลายเป็นผู้มีอำนาจในการควบคุม ดูแล จัดการสถานธุรกิจประจำแทนผู้เสียหายแล้ว เห็นได้ว่าสภาพของการเป็นสถานธุรกิจประจำของผู้เสียหายก็จะหมดไปและต้องถือว่าการเป็นสถานประกอบการถาวรนั้นสิ้นสุดลง นอกจากนี้การเกิดขึ้นของเงื่อนไขตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 4 ก็เป็นเหตุให้สถานประกอบการถาวรนั้นสิ้นสุดลงได้เช่นกัน เช่น หากตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ มีบทบัญญัติตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 4 กำหนดให้สถานประกอบการถาวรนั้นไม่ให้ถือว่ารวมถึง เช่น กรณีการมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการจัดซื้อสิ่งของหรือสินค้า หรือรวบรวมข้อสนเทศเพื่อวิสาหกิจนั้น หากข้อเท็จจริงปรากฏว่าสถานธุรกิจของผู้เสียหายนั้นเปลี่ยนสภาพจากการดำเนินธุรกิจประจำกลายเป็นเพียงใช้เพื่อรวบรวมข้อสนเทศเพื่อวิสาหกิจ ดังนั้น การมีอยู่ของสถานประกอบการถาวรของผู้เสียหายจะถือว่าสิ้นสุดไปด้วยตามข้อกำหนดในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

ลักษณะของความ “ถาวร” นั้นยังมีประเด็นที่จะต้องคำนึงถึงลักษณะของการประกอบกิจกรรมที่หยุดดำเนินการเป็นการชั่วคราวด้วย เช่นในกรณีที่ในวันหยุด ลูกจ้างพนักงานเกิดเจ็บป่วย อันมีผลให้ต้องหยุดการทำงาน การไม่สามารถปฏิบัติงานได้เนื่องจากเกิดการขัดข้องทางเทคนิค หรือรายการส่งสินค้ายังไม่เพียงพอที่จะเริ่มดำเนินการ กรณีเหล่านี้จะไม่ถือว่าสถานประกอบการถาวรนั้นได้สิ้นสุดลงเนื่องจากเป็นการหยุดดำเนินการเพียงชั่วคราว เช่นเดียวกันกับกรณีที่มีการเคลื่อนย้ายสถานธุรกิจจากสถานที่แห่งหนึ่งไปยังอีกสถานที่แห่งหนึ่ง และได้ย้ายกลับมาดำเนินการในสถานที่เดิมนั้น หรือกรณีที่ได้เปลี่ยนผู้ทำการควบคุมดูแลสถานประกอบการกิจการนั้นไปให้กับบุคคลที่สามในช่วงระยะเวลาอันสั้นและวิสาหกิจเดิมนั้นกลับมาดำเนินการควบคุมดูแลต่อ กรณีต่างๆ เหล่านี้เห็นได้ว่า

⁴⁵ OECD Commentary, article 5, para 6.3, p. 96.

เมื่อเป็นการหยุดดำเนินการ หรือมีการเปลี่ยนแปลงย้ายสถานที่ดำเนินการโดยเป็นการชั่วคราว แล้วจะต้องถือว่าไม่ทำให้ลักษณะของความถาวรนั้นสิ้นสุดลง⁴⁶

สำหรับในส่วนเงินได้ที่สถานประกอบการถาวรได้รับนั้น แม้ในกรณีที่วิสาหกิจได้รับเงิน ได้ในช่วงระยะเวลาขึ้นตอนการเตรียมการ หรือระหว่างกำลังดำเนินการก่อตั้งสถานประกอบการถาวร อยู่ ก็ย่อมถือว่าได้เข้าองค์ประกอบของการดำเนินธุรกิจของรัฐแหล่งเงินได้นั้นแล้ว และย่อมถูกจัดเก็บ ภาษีตามข้อบทที่ 5 วรรคแรกนี้

ประเด็นสำคัญประเด็นหนึ่งที่เจ้าหน้าที่สรรพากรจะต้องคำนึงถึงในการจัดเก็บภาษี คือ ความเท่าเทียมกันในการจัดเก็บภาษีระหว่างรัฐต่างๆ ซึ่งหากมองจากมุมมองเรื่องความเท่าเทียมกันในการ จัดเก็บภาษีอากรระหว่างประเทศเห็นได้ว่าทุกๆ รัฐนั้นย่อมควรที่จะต้องใช้บทบัญญัติและกฎเกณฑ์ บังคับเช่นเดียวกันจึงจะก่อให้เกิดความเท่าเทียมกันและเป็นธรรม ซึ่งหากมองเฉพาะเพียงระหว่างรัฐ ถิ่นที่อยู่ และรัฐแหล่งเงินได้นั้น เช่น ถ้าหากนำหลัก 183 วันมาใช้พิจารณาตีความว่าก่อให้เกิดเป็น สถานประกอบการถาวรขึ้นหรือไม่ รัฐทั้งสองรัฐนั้นควรที่จะต้องมีการบัญญัติถึงหลักเกณฑ์กำหนดไว้ เช่นเดียวกันจึงจะทำให้เกิดความแน่นอนและเท่าเทียมขึ้นกับผู้เสียภาษี ถ้ารัฐสองรัฐเกิดใช้หลักเกณฑ์ บังคับในการถือให้เกิดลักษณะของความถาวรไว้แตกต่างกัน เช่นรัฐหนึ่งมีหลักเกณฑ์กำหนดในเรื่อง ระยะเวลา 183 วันจึงจะถือว่าก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรขึ้น แต่อีกรัฐหนึ่งกำหนดหลักเกณฑ์ เรื่องระยะเวลาไว้แตกต่างกันไป จะเห็นได้ว่าความไม่แน่นอนในทางกฎหมายย่อมเกิดขึ้นจากความไม่ สอดคล้องกันของกฎเกณฑ์ของทั้งสองประเทศ อันจะนำมาซึ่งการโต้แย้งระหว่างผู้เสียภาษีและ เจ้าหน้าที่สรรพากร อันถือเป็นอันตรายต่อการลงทุนระหว่างประเทศ

จ) “ผ่าน” (through)

คำว่า “ผ่าน” หรือ “through” นี้พบในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับต้นแบบของ OECD ในบทบัญญัติฉบับภาษาอังกฤษซึ่งบัญญัติว่า “....a fixed place of business **through which**.....” แต่ในต้นฉบับอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับภาษาไทยจะไม่พบคำนี้ในบทบัญญัติ คำว่า “ผ่าน” นี้ สัมพันธ์กับเรื่องลักษณะร่วมของหน้าที่การงาน (functional integration) ของวิสาหกิจหลาย ประการ กล่าวคือ

ประการแรก หน้าที่การงานที่ทำที่จะต้องนำมาพิจารณาประกอบกับคำว่า “ผ่าน” แสดงให้เห็นถึงความชัดเจนในการที่ผู้เสียภาษีจะต้องมีอำนาจในการควบคุมสถานประกอบการถาวร นั้น

⁴⁶ Ekkehart Reimer, *supra* note 29, p.52.

ประการที่สอง ลักษณะร่วมกันของคำว่า “ผ่าน” กับ หน้าที่การงานนั้นเมื่อพิจารณาประกอบกับถ้อยคำในส่วนต่อมาที่ว่า “ใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมด หรือบางส่วน” (wholly or partly carries on) ดังนั้น ไม่ว่าจะเป็นการดำเนินการโดยส่วนหนึ่งส่วนใด หรือทั้งหมดก็ย่อมถือว่าเข้าตามองค์ประกอบที่กำหนดไว้ ในเรื่องนี้ข้อสังเกตประการหนึ่ง คือตามแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ในช่วงยุคแรก⁴⁷ นั้นจะพบว่าได้กำหนดเงื่อนไขในลักษณะดังกล่าวไว้แตกต่างกันกล่าวคือ ได้บัญญัติไว้ว่าสถานธุรกิจนั้นจะต้องมีลักษณะการผลิต (a productive character) ด้วยจึงจะเข้าเงื่อนไขในการเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นได้ ต่อมาเงื่อนไขลักษณะดังกล่าวได้ถูกแก้ไขเปลี่ยนแปลง และไม่ปรากฏในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับต้นแบบของ OECD ในภายหลัง และไม่มีข้อกำหนดถึงการให้ทดสอบในประเด็นเรื่องคุณลักษณะการผลิตอีก ดังนั้นจึงเห็นได้ว่าตามแนวทางบทบัญญัติในปัจจุบันนี้ สถานธุรกิจประจำอาจเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นได้ แม้ว่าจะมีเพียงการดำเนินกิจกรรมการขายสินค้าโดยไม่มีการผลิตก็ตาม

คุณลักษณะของ “การจัดการ” (carrying on) ไม่จำเป็นที่จะต้องปรากฏถึงลักษณะที่เป็นการปฏิบัติงานหรือการทำงานอันมองเห็นหรือจับต้องได้เท่านั้น แม้จะเป็นกิจกรรมในลักษณะรอเพื่อให้บริการ (stand-by services and omissions) ที่ก่อให้เกิดผลกำไรขึ้นมา ย่อมถือว่าเป็นการจัดการในส่วนใดส่วนหนึ่ง หรือทั้งหมดโดยผ่านสถานธุรกิจประจำนั้นเช่นกัน แต่อย่างไรก็ตาม หากเป็นกิจกรรมที่มีการจัดการในลักษณะที่ไม่ต้องมีการปฏิบัติงาน จะต้องคำนึงด้วยว่าการจัดการในกิจกรรมของธุรกิจนั้นอาจทำให้เกิดข้อโต้แย้งได้ว่าสถานธุรกิจประจำนั้นเกิดลักษณะการหยุดงานขึ้น หรือขาดลักษณะความถาวรของสถานธุรกิจนั้นขึ้นหรือไม่

ประการที่สาม คำว่า ผ่าน (through which) ถ้อยคำนี้แสดงให้เห็นว่าผู้เสียภาษีจะต้องมีการใช้สถานธุรกิจนั้นเพื่อปฏิบัติงานในกิจกรรมของวิสาหกิจของตนด้วย

เมื่อย้อนกลับไปศึกษาถึงบทบัญญัติอันเกี่ยวกับลักษณะของสถานธุรกิจประจำ ตามต้นแบบ OECD ปี ค.ศ. 1963 และ ปี ค.ศ. 1977 จะพบว่าตัวบทนั้นไม่ได้บัญญัติไว้ดังเช่นที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน แต่บทบัญญัติดั้งเดิมกำหนดถึงลักษณะที่ผู้เสียภาษีนั้นจะต้องดำเนินธุรกิจของตน “ใน” สถานธุรกิจประจำนั้น ในปัจจุบันเราจึงยังอาจพบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ บางฉบับที่ยังคงใช้ถ้อยคำว่า “in which” ตามบทบัญญัติในลักษณะดั้งเดิมอยู่

หากลองพิจารณาถึงความหมายของคำว่า “in which” กับ “through which” จะพบว่าแท้จริงมีความหมายที่ต่างกันและก่อให้เกิดผลลัพธ์ในสาระสำคัญที่ต่างกันบางประการ กล่าวคือ การดำเนินกิจกรรมในกรณีที่ใช้คำว่า “ผ่าน” (through which) นั้นย่อมหมายถึงว่าไม่จำเป็นที่จะต้องเป็นการดำเนินกิจกรรมเพียงในสถานธุรกิจประจำ หรือ ณ สถานที่ตั้งของสถานธุรกิจ

⁴⁷ The 1943 and 1946 Mexico and London Models

ประจำเท่านั้น ซึ่งมีผลทำให้ความหมายของสถานประกอบการถาวรนั้นกว้างยิ่งขึ้น ในเรื่องนี้จะเห็นได้ชัดเจนขึ้นโดยเฉพาะอย่างยิ่งสำหรับกิจกรรมที่ไม่จำเป็นต้องใช้คนเข้าร่วมในการปฏิบัติงาน แต่หากใช้ถ้อยคำตามบทบัญญัติดั้งเดิม (in which) แล้วจะต้องตีความว่าถ้อยคำหมายถึงการที่จะต้องมีคนปฏิบัติงานอยู่ในสถานธุรกิจประจำนั้นเท่านั้นจึงจะถือว่าก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรขึ้นมาได้ ดังนั้น เมื่อนำถ้อยคำตามแนวทางบทบัญญัติใหม่มาใช้ (through which) ในปัจจุบันจึงเท่ากับมีผลว่าแม้จะเป็นการปฏิบัติการโดยใช้เครื่องมือ หรืออุปกรณ์อย่างใด โดยไม่มีคนเข้าร่วมดำเนินการอยู่ด้วยก็ยังคงถือว่าก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรขึ้นมาได้เช่นกัน อย่างไรก็ตามก็ตีหากตามข้อเท็จจริงนั้นเป็นกรณีที่มีคนเข้าร่วมปฏิบัติงานในสถานธุรกิจแล้วจะเห็นได้ว่าไม่ว่าจะใช้ถ้อยคำอย่างใดก็ย่อมไม่ก่อให้เกิดผลลัพธ์ความหมายที่แตกต่างกัน

3.2.2 ภายใต้การควบคุม (at the disposal)

ตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD กล่าวว่า สถานธุรกิจนั้นจะถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรได้เมื่อวิสาหกิจผู้เสียภาษีนั้นเป็นผู้ควบคุมดูแลสถานธุรกิจนั้นเท่านั้น⁴⁸ เมื่อพิจารณาถึงเรื่องการ “ควบคุม” นั้นเห็นว่าการกำหนดไว้ถึงนิยามหรือแนวทางการตีความหมายของการควบคุมดังกล่าวไว้ แต่เมื่อพิจารณาถึงผู้ที่ทำการควบคุมนั้น เห็นได้ว่าการควบคุมดูแล หรือการใช้สอยสถานที่รวมทั้งอุปกรณ์เพื่อการจัดการธุรกิจต่างๆ นั้นจะต้องเป็นอำนาจในการควบคุมดูแลของวิสาหกิจผู้เสียภาษี ซึ่งตัววิสาหกิจนั้นอาจเป็นผู้ใช้อำนาจดังกล่าวนั่นเองโดยตรง หรืออาจเป็นการควบคุมโดยผ่านทางลูกจ้าง หรือตัวแทน หรือผู้มีความสัมพันธ์อย่างใดอย่างหนึ่งกับวิสาหกิจผู้เสียภาษีนั้น

ในส่วนการจัดการทางธุรกิจเห็นได้ว่าโดยปกติการควบคุมจะต้องอยู่บนพื้นฐานของความชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งอาจเกิดขึ้นจากการที่วิสาหกิจนั้นเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในวิสาหกิจนั้น หรืออาจได้รับสิทธิในการใช้สอยอย่างอื่นโดยชอบด้วยกฎหมาย เช่น การเป็นผู้เช่า หรือเป็นผู้เช่าร่วมกับบุคคลอื่น หรือได้รับสิทธิอย่างอื่นอันก่อให้เกิดสิทธิในการใช้สอยทรัพย์สินและควบคุมสถานธุรกิจนั้นได้ อย่างไรก็ตาม แม้ผู้เสียภาษีนั้นจะไม่มีสิทธิโดยชอบด้วยกฎหมายที่จะใช้สถานที่เพื่อประกอบธุรกิจ แต่หากเกิดมีการควบคุมจัดการ และใช้สอยสถานที่ดังกล่าวขึ้น เมื่อเห็นได้ว่าตามข้อเท็จจริงนั้นเป็นการจัดการที่อยู่ภายใต้คำสั่งของผู้เสียภาษีแล้วก็ควรจะต้องถือว่าเกิดสถานประกอบการถาวรขึ้นเช่นเดียวกันแม้จะเป็นการใช้สถานที่เพื่อจัดการธุรกิจโดยไม่ชอบก็ตาม⁴⁹

⁴⁸ OECD Commentary, article 5, para 4.1, p. 93.

⁴⁹ *Ibid.*

การควบคุมสถานธุรกิจนั้นอาจจะต้องพิจารณาถึงระดับของการควบคุมตามชนิดประเภทของธุรกิจที่ผู้เสียภาษีได้ปฏิบัติกรด้วย ซึ่งในบางกรณีอาจมีบุคคลอื่นเข้าใช้สถานที่ประกอบธุรกิจดังกล่าวนั้นร่วมด้วยและอาจมีผลทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรของผู้เสียภาษีหลายคนในเวลาเดียวกันขึ้นมาได้ เช่น ในกรณีของช่างทาสีที่ใช้เวลาสามวันต่อสัปดาห์ทำงานในตึกออฟฟิศบริษัทของลูกค้าเป็นระยะเวลาทั้งสิ้นสองปี ตามตัวอย่างในคำอธิบายต้นแบบของ OECD ซึ่งได้วางแนวคำอธิบายไว้ว่าการที่ช่างทาสีใช้สถานที่ในตึกออฟฟิศและมีการปฏิบัติงานอันเป็นสาระสำคัญในการดำเนินธุรกิจของตนนั้นย่อมก่อให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรของช่างทาสีดังกล่าวขึ้นมา⁵⁰

ทั้งนี้ ในประเด็นดังกล่าวเคยมีการวินิจฉัยในข้อเท็จจริงที่คล้ายคลึงกันกับตัวอย่างที่ยกขึ้นมาข้างต้น แต่กลับมีผลของคำวินิจฉัยที่แตกต่างกันคือ คำพิพากษาของศาล The Canadian Federal Court of Appeal ตัดสินคดีในกรณีที่วิศวกรอิสระได้เข้าดำเนินกิจกรรมในสถานที่สิ่งปลูกสร้างของลูกค้า เพื่อให้บริการตามสัญญา ศาลได้วางแนววินิจฉัยไว้ว่ากรณีดังกล่าวนี้ถือว่าวิศวกรไม่มีอำนาจในการควบคุม เพราะวิศวกรได้เข้าใช้สถานที่เพียงช่วงระยะเวลาที่เป็นเวลาทำงานของลูกค้า และไม่ได้ถือว่าเป็นการดำเนินธุรกิจในสถานธุรกิจของตนเอง⁵¹ ซึ่งศาลในคดีนี้ได้ให้ความเห็นต่อไปอีกว่าองค์ประกอบที่จะทำให้เกิดเป็นสถานธุรกิจประจำได้นั้นควรจะต้องปรากฏว่า 1) มีการใช้สถานที่ที่แน่นอนภายในประเทศแคนาดา 2) ผู้เสียภาษีมีสิทธิโดยชอบด้วยกฎหมายในการควบคุมเหนือสถานที่ดังกล่าว 3) ควรจะต้องบ่งชี้ถึงสถานที่ที่ใช้ในการดำเนินธุรกิจของตนได้โดยในระดับที่แน่นอน ซึ่งผู้พิพากษาได้กล่าวเพิ่มเติมว่า องค์ประกอบตามที่กล่าวมานั้นอาจไม่ได้ครอบคลุมถึงรายละเอียดทั้งหมดซึ่งจะนำไปใช้ได้กับทุกๆ กรณี แต่ถือว่าเป็นองค์ประกอบที่เป็นสาระสำคัญที่จะต้องยกมาพิจารณาในคดีนี้⁵²

ผู้เสียภาษีถือว่าได้ควบคุมสถานธุรกิจเพียงในกรณีที่สถานประกอบธุรกิจนั้นอยู่ภายใต้การจัดการควบคุมและจัดการตามดุลยพินิจอย่างใด ๆ ของผู้เสียภาษี ซึ่งในเรื่องนี้ถือเป็นประเด็นสำคัญที่จะต้องคำนึงถึงในเวลาที่จะทดสอบการควบคุมด้วย เช่น ตามข้อเท็จจริงที่มีการดำเนินกิจกรรมหลายกิจกรรม และได้มีการใช้สถานธุรกิจเดียวกันนั้นโดยบุคคลอื่นด้วย สิ่งที่จะต้องนำมาพิจารณาคือ การใช้สถานธุรกิจนั้นเป็นการใช้ในลักษณะที่ผู้เสียภาษีมีสิทธิเด็ดขาดหรือไม่ ยกตัวอย่างเช่น หากเป็นห้องปฏิบัติการขนาดเล็ก ซึ่งถือว่าอยู่ในความหมายของ “โรงช่าง” ตามที่กำหนดไว้ตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 2 (e) ถ้าข้อเท็จจริงปรากฏว่ามีเนื้อเพียง 5 ตารางเมตรย่อมเห็นได้ว่าไม่น่าที่จะใช้สอย

⁵⁰ OECD Commentary, article 5, para 4.5, p. 94.

⁵¹ The Queen v. Dudley, [2000]

⁵² <http://www.transferpricing.com/pdf/CRA%20TPM-08.pdf> (retrieved on 4 January 2015)

ประโยชน์ในสถานที่ดังกล่าวได้มากกว่า 1 คน และสถานธุรกิจดังกล่าวนั้นย่อมควรที่จะตกเป็นสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจที่มีอำนาจในการควบคุมเท่านั้น⁵³

หากเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีจำเป็นต้องใช้สถานที่เพียงบริเวณส่วนเล็กๆ อันเป็นบริเวณส่วนหนึ่งของสถานธุรกิจเท่านั้น กรณีเช่นนี้เห็นได้ว่าลักษณะของการร่วมกันใช้สถานที่โดยสองวิสาหกิจหรือมากกว่านั้นอาจเกิดขึ้นได้ซึ่งในกรณีนี้จะต้องพิจารณาอย่างระมัดระวังว่าจะถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจใด หรือเป็นของวิสาหกิจทั้งสอง แต่หากเป็นกรณีที่เป็นการใช้สถานที่โดยวิสาหกิจหลายวิสาหกิจที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกันโดยเป็นการใช้ในลักษณะต่อเนื่องกันและไม่ได้เป็นการใช้พร้อมกันในคราวเดียวและทุกวิสาหกิจนั้นมีอำนาจเต็มที่ในการควบคุมใช้สอยสถานที่นั้น กรณีเช่นนี้ไม่จำเป็นต้องคำนึงถึงประเด็นในเรื่องการมีอำนาจในการควบคุมเนื่องจากทุกวิสาหกิจนั้นล้วนเป็นผู้มีอำนาจในการควบคุม แต่อาจจะต้องคำนึงถึงประเด็นการทดสอบในเรื่องอื่น เช่น การทดสอบในเรื่องลักษณะความถาวรว่าสถานธุรกิจนั้นจะเข้าองค์ประกอบครบเงื่อนไขที่จะทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นหรือไม่

หากสถานธุรกิจถูกใช้ดำเนินการโดยธุรกิจที่มีความคล้ายคลึงกันโดยบุคคลเดียวหรือโดยหลายบุคคลที่มีความเกี่ยวข้องสัมพันธ์กัน โดยแต่ละบุคคลนั้นได้ใช้สถานธุรกิจเพียงในช่วงระยะเวลาสั้นๆ กรณีเช่นนี้เห็นได้ว่าการนับระยะเวลานั้นจะต้องนับระยะเวลาทุกช่วงเข้ารวมกัน ซึ่งกรณีเช่นนี้ตามแนวคำอธิบายต้นแบบของ OECD ได้อธิบายถึงกรณีที่ผู้เสียภาษีได้พยายามกระจายอำนาจในการควบคุมเพื่อให้ดูเหมือนว่าเป็นการดำเนินการในลักษณะที่เป็นการชั่วคราวจากแต่ละธุรกิจ ซึ่งในกรณีดังกล่าวอาจจะต้องนำเรื่องพิจารณาถึงระยะเวลาของสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างตามความในวรรคที่ 3 มาประกอบการพิจารณาถึงประเด็นเรื่องการหลีกเลี่ยงระยะเวลา 12 เดือนด้วย⁵⁴

ในกรณีที่มีการใช้ประโยชน์จากสถานธุรกิจทั้งโดยทางตรงและทางอ้อมในช่วงระยะเวลาเดียวกัน เช่น มีการใช้สถานที่โดยทั้งตัวผู้เช่า และผู้ให้เช่า กรณีเช่นนี้จะต้องทำการแยกพิจารณาระหว่างตัวผู้เช่าและผู้ให้เช่าออกจากกันว่าทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรของแต่ละบุคคลขึ้นหรือไม่⁵⁵ ยกตัวอย่างเช่น อาจจะได้ความตามข้อเท็จจริงว่า ผู้เสียภาษีที่เป็นผู้เช่านั้นมีอำนาจในการใช้สอย ควบคุมดูแลซึ่งจะมีผลทำให้สถานที่นั้นตกเป็นสถานประกอบการถาวรของผู้เช่า และ

⁵³ Ekkehart Reimer, *supra* note 29, p.58.

⁵⁴ OECD Commentary, article 5, para 6.2, p. 96.

⁵⁵ เรื่องดังกล่าวนี้เป็นเหตุผลประการหนึ่งที่ได้มีการแก้ไขถ้อยคำตามบทบัญญัติดั้งเดิมในต้นแบบของ OECD ปี ค.ศ. 1963 ที่ใช้คำว่า “the enterprise” เป็นคำว่า “an enterprise” ในต้นแบบ OECD ปี ค.ศ. 1977

ส่วนกรณีเจ้าของที่เป็นผู้ให้เช่าซึ่งได้รับเงินได้มองเห็นได้ว่าเป็นเงินได้อันมีลักษณะเป็นเงินได้อันไม่ได้มาจากน้ำพักน้ำแรง และไม่มีการประกอบกิจการของตนผ่านสถานธุรกิจดังกล่าว จึงไม่จำเป็นที่จะต้องพิจารณาว่ามีอำนาจในการควบคุมสถานที่ดังกล่าวหรือไม่ เป็นต้น

ในเรื่องการควบคุมนี้อาจแยกพิจารณาได้ว่าเป็นการควบคุมในลักษณะแนวดิ่ง และการควบคุมในลักษณะแนวนอน⁵⁶ ซึ่งการควบคุมในลักษณะแนวดิ่งนั้นเป็นการควบคุมในลักษณะที่เป็นความสัมพันธ์ระหว่าง ตัวการและตัวแทน หรือ นายจ้างและลูกจ้าง ซึ่งเมื่อผู้ประกอบการธุรกิจได้ดำเนินการธุรกิจเช่นได้ดำเนินการทำธุรกิจโดยปฏิบัติงานภายในห้องที่ได้เช่าโรงแรมเพื่อใช้ และเจ้าของโรงแรมก็ได้ให้บริการอย่างเต็มรูปแบบในโรงแรมนั้นทั้งการทำความสะอาด เปลี่ยนผ้าเช็ดตัว จัดเตรียมอาหาร ให้ เห็นได้ว่าในกรณีดังกล่าวนี้ทั้งผู้ประกอบการธุรกิจและเจ้าของโรงแรมต่างมีอำนาจในการใช้สอย ดูแล และควบคุมตามที่จำเป็นในการประกอบกิจการของตน ดังนั้นในกรณีเช่นนี้ย่อมเห็นได้ว่าทั้งเจ้าของโรงแรมและผู้ประกอบการธุรกิจที่เป็นแขกที่เข้ามาพักอาศัยนั้นต่างอาจถือว่ามีสถานประกอบการถาวรเกิดขึ้นในแห่งเดียวกันในเวลาพร้อมกัน

สำหรับกรณีการควบคุมในแนวนอนนั้น อาจเกิดขึ้นได้ในกรณีที่มีวิสาหกิจมากกว่าสองแห่งได้ร่วมกันประกอบกิจการ เช่น ในลักษณะของ Joint Venture หรือห้างหุ้นส่วน ซึ่งหากวิสาหกิจทั้งสองแห่งนั้นได้ใช้สถานที่แห่งเดียวกันพร้อมกัน โดยร่วมกัน หรือโดยแบ่งปันกันใช้เห็นได้ว่ากรณีเช่นนี้มีลักษณะอันเป็นการควบคุมโดยตกลงร่วมกันระหว่างทุกฝ่ายภายใต้ระยะเวลาที่กำหนด ซึ่งถือว่าเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นสำหรับทุกวิสาหกิจที่เข้าร่วม ยกตัวอย่างเช่น สายการบิน 4 แห่ง ได้ตกลงเข้าร่วมกันเพื่อเช่าโรงเก็บและบำรุงรักษาเครื่องบินเป็นระยะเวลามากกว่าสองปี โดยที่สายการบินทั้ง 4 แห่งนั้นไม่มีการให้บริการช่างซ่อมเครื่องบินร่วมกัน หากโรงเก็บเครื่องบินดังกล่าวนี้สามารถนำมาใช้จอดเครื่องบินได้เพียงคราวละ 2 ลำ กรณีเช่นนี้ย่อมถือว่าสายการบินทั้ง 4 แห่งนั้นต่างมีความสามารถในการใช้สอย และควบคุมสถานที่ดังกล่าวอย่างพอเพียง อันถือว่าก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรสำหรับสายการบินทั้ง 4 แห่งนั้นขึ้นพร้อมกัน ซึ่งแม้ว่าตามข้อเท็จจริงอาจไม่มีสายการบินใดที่มีอำนาจในการควบคุม ใช้สอยโรงเก็บเครื่องบินดังกล่าวอย่างเด็ดขาดก็ตาม

3.2.3 การรวมพิเคราะห์ (aggregation)

คุณลักษณะต่างๆ ดังที่ได้กล่าวมาข้างต้นนั้น เป็นข้อกำหนดที่มีอยู่ในบทบัญญัติตามความหมายของสถานประกอบการถาวรในข้อบทที่ 5 วรรคแรก ปัญหาที่จะนำมาพิจารณาประการต่อไปคือ กรณีที่มีการนำข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นที่มากกว่า 2 คุณลักษณะมารวมพิเคราะห์ด้วยกัน อันได้แก่ การพิเคราะห์ถึงประเด็นในเรื่องสถานที่หากมีการปฏิบัติงานเกิดขึ้นหลายแห่งพร้อมๆ กัน หรือ

⁵⁶ Ekkehart Reimer, *supra* note 29, pp.58 – 61.

ช่วงระยะเวลาในการดำเนินกิจกรรมหากมีการดำเนินกิจกรรมในลักษณะเดียวกันของธุรกิจที่วิสาหกิจนั้นได้ดำเนินการอยู่ในช่วงเวลาที่แตกต่างกัน เช่น ผู้เสียภาษีทำการประกอบกิจการตัดผ้าในสถานที่แห่งแรกเป็นระยะเวลาสองเดือน และได้ย้ายสถานที่ในการประกอบธุรกิจทั้งหมดไปสถานที่อีกแห่งหนึ่งและทำการเย็บผ้าต่อจากการตัดผ้าที่ได้ทำไว้ กรณีเช่นนี้จะถือได้ว่าสถานที่ทั้งสองแห่งจะสามารถถูกนำมานับรวมกันเป็นสถานธุรกิจประจำได้หรือไม่ ในเรื่องนี้ควรมีการกำหนดถึงแนวทางในการรวมพิเคราะห์ในการเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น

คำถามแรกในที่นี้คือ กรณีที่หากมีสถานธุรกิจเกิดขึ้นสองแห่งหรือมากกว่านั้นซึ่งตั้งอยู่ในสถานที่แตกต่างกัน จะสามารถนำสถานธุรกิจทุกแห่งเข้ามานับรวมกันเป็นสถานธุรกิจแห่งเดียว ได้หรือไม่ และหากปรากฏว่า ระยะเวลาที่ใช้ในการดำเนินธุรกิจแต่ละธุรกิจนั้นเกิดในช่วงเวลาที่แตกต่างกัน จะสามารถนับรวมสถานที่และระยะเวลาเข้าด้วยกันโดยนับเอาสถานธุรกิจที่อยู่คนละสถานที่ในแต่ละช่วงเวลานั้นมานับรวมกันเป็นสถานธุรกิจแห่งเดียวได้หรือไม่

การวิเคราะห์ในประเด็นดังกล่าวจะเริ่มต้นจากการพิจารณาถึงสถานธุรกิจแต่ละแห่งโดยแยกพิจารณาต่างหากจากกันก่อนว่าสถานธุรกิจแต่ละแห่งนั้นครบองค์ประกอบของการที่จะเป็นสถานธุรกิจได้หรือไม่ ซึ่งการจะเกิดเป็นสถานธุรกิจของวิสาหกิจขึ้นมาได้นั้นจะต้องพิจารณาถึงการที่วิสาหกิจมีอำนาจการควบคุมสถานธุรกิจในแต่ละแห่งนั้นด้วย สำหรับในประเด็นเรื่องลักษณะความประจำ และลักษณะของความถาวรนั้นเป็นประเด็นที่จะต้องนำสถานธุรกิจทุกแห่งมาร่วมพิจารณาด้วยกัน

ผลทางกฎหมายที่เกิดจากการรวมพิเคราะห์ดังกล่าวนี้ จะต้องปรากฏถึงเงื่อนไขตามที่ไดกล่าวครบทุกเงื่อนไขจึงจะสามารถนำสถานธุรกิจแต่ละแห่งมานับรวมกันได้ และจะมีผลทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรตามบทบัญญัติภายใต้สนธิสัญญาภาษีซ้อนฯ

ในเรื่องการรวมพิเคราะห์นี้ เมื่อได้ทำการพิจารณาถึงความสอดคล้องกับการตีความคำว่า “สถานที่” จะเห็นได้ว่าคำว่า “สถานที่” นั้นอาจจะมีหมายความว่าสถานที่สองแห่ง หรือมากกว่านั้นที่จะนำมากำหนดรวมกันได้ว่าเป็นสถานธุรกิจ ซึ่งการตีความในลักษณะดังกล่าวนี้จะเห็นได้ว่าไม่ได้เป็นการตีความโดยผิดไปจากตรรกะในทางนิติบัญญัติ และไม่ผิดไปจากความหมายดั้งเดิมของคำว่า “สถานที่” แต่อย่างใด เนื่องจากคำว่า “สถานที่” นั้นไม่จำเป็นที่จะต้องหมายความว่าสถานที่เพียงตำแหน่งเดียวบนพื้นโลก และอาจประกอบไปด้วยพื้นที่ที่มากกว่าสองส่วนก็ได้

ในเรื่องการรวมพิเคราะห์ (aggregation) นี้มีคุณลักษณะต่างๆ ที่ควรจะต้องนำมาพิจารณา 4 ประการ⁵⁷ ได้แก่

⁵⁷ Ekkehart Reimer, *supra* note 29, pp.62 – 65.

ประการแรก หากอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ไม่ได้มีการกำหนดบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น สถานธุรกิจแต่ละแห่งซึ่งเป็นไปตามเงื่อนไขข้อกำหนดในข้อบทที่ 5 ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับต้นแบบของ OECD จะต้องถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวร ดังนั้นเมื่อคำนึงตามตัวบทบัญญัติหากข้อเท็จจริงมีผู้เสียภาษีซึ่งมีสถานธุรกิจอันเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้มากกว่า 1 แห่งตั้งอยู่ในสถานที่แตกต่างกันภายในรัฐแหล่งเงินได้ กรณีเช่นนี้จะต้องไม่นำสถานธุรกิจประจำแต่ละแห่งที่ครบตามเงื่อนไขของการเป็นสถานประกอบการถาวรตามที่กำหนดมานับเข้ารวมกันเป็นหนึ่งสถานประกอบการถาวร การตีความดังกล่าวเป็นการตีความโดยสอดคล้องตามแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ของ OECD ในข้อบทที่ 7 ซึ่งได้กำหนดไว้ว่าหากมีสถานประกอบการถาวรสองแห่ง หรือมากกว่านั้นขึ้นไปตั้งอยู่ในรัฐเดียวกัน จะไม่ให้นำสถานประกอบการถาวรแต่ละแห่งมานับรวมกันโดยถือเป็นสถานประกอบการถาวรแห่งเดียว แต่ทั้งนี้จะต้องคำนึงถึงด้วยว่าในประเด็นเหล่านี้อาจมีบทบัญญัติที่มีความแตกต่างกันได้ภายใต้กฎหมายในแต่ละรัฐ ซึ่งรัฐแหล่งเงินได้บางแห่งอาจกำหนดให้การใช้สถานที่ หรืออุปกรณ์เครื่องมือต่างๆ ใดๆ หลายแห่งจะสามารถนำมานับรวมกันได้ และถือว่าเป็นก่อให้เกิดขึ้นเป็นสถานประกอบการถาวรแห่งเดียวขึ้นตามกฎหมายภายในของรัฐนั้น

อย่างไรก็ดี ยังคงมีประเด็นปัญหาในเรื่องของการวิเคราะห์ถึงสถานธุรกิจหลายแห่งหรือสถานที่หลายแห่งเข้ารวมกันเพื่อถือเป็นสถานประกอบการถาวรแห่งเดียว หากเป็นกรณีที่กำหนดถึงสถานธุรกิจที่อยู่ภายในเนื้อที่บริเวณพื้นที่เดียวกันก็อาจวางหลักเกณฑ์ไว้ได้ง่ายกว่ากรณีที่สถานธุรกิจนั้นตั้งอยู่ในสถานที่คนละแห่งกัน ในกรณีที่มีการดำเนินธุรกิจในลักษณะที่ต้องปฏิบัติงานโดยประสานการทำงานกันระหว่างสองแห่งนั้นยังเป็นการยากที่จะวางหลักเกณฑ์อย่างชัดเจนเมื่อสถานธุรกิจสองแห่งหรือมากกว่านั้นตั้งอยู่โดยแยกออกจากกัน โดยเมื่อสถานธุรกิจแห่งหนึ่งนั้นเป็นของบุคคลอื่นที่ไม่ใช่ของวิสาหกิจนั้น ซึ่งตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD ได้มีการอธิบายถึงเรื่องการร่วมมือกันในเชิงพาณิชย์ (commercial coherence) ซึ่งในเรื่องการร่วมมือกันในเชิงพาณิชย์นั้นเป็นเรื่องที่อาจจะพบสภาพปัญหาที่เกิดขึ้นอันมีลักษณะเฉพาะของแต่ละธุรกิจซึ่งอาจจะทำการวิเคราะห์ประเมินได้แต่จะต้องตั้งอยู่บนการบ่งชี้ที่มีพื้นฐานอย่างกว้างเพื่อที่จะหาข้อสรุปให้เห็นว่ากิจกรรมที่ได้ดำเนินการทั้งหมดโดยสถานธุรกิจแต่ละแห่งนั้นจะสามารถนำมานับรวมกันเป็นสถานธุรกิจประจำแห่งเดียวได้หรือไม่ ในเรื่องการร่วมมือกันในเชิงพาณิชย์นี้มีหลักเกณฑ์ที่แน่นอนว่าลักษณะหน้าที่การทำงานของสถานธุรกิจสองแห่งนั้นจะต้องมีความเหมือนกันหรือเชื่อมโยงสัมพันธ์กัน และการใช้สถานธุรกิจทั้งสองแห่งนั้นจะต้องอยู่บนพื้นฐานของคุณลักษณะร่วมกันในทางธุรกิจ

สิ่งที่จะนำมาใช้ในการบ่งชี้ถึงการร่วมมือกันในเชิงพาณิชย์นี้ควรรวมถึง

- อัตลักษณ์ของลูกค้า กล่าวคือ หากสถานธุรกิจทุกแห่งที่ได้ดำเนินกิจกรรมนั้นเพื่อเป็นการค้า หรือให้บริการแก่ลูกค้ารายเดียว หรือกลุ่มเดียวกัน ย่อมสังเกตเห็นได้ใน

เบื้องต้นว่าสถานธุรกิจทุกแห่งนั้นมีความสัมพันธ์ระหว่างกัน และตั้งอยู่บนสมมุติฐานว่าควรจะนับรวมกันเป็นสถานธุรกิจแห่งเดียวกันได้

- อัตลักษณ์ของเจ้าหน้าที่พนักงาน และอุปกรณ์เครื่องมือที่ได้นำมาใช้ กล่าวคือ การพิจารณาถึงว่าพนักงานทั้งหลายภายในสถานธุรกิจทุกแห่งนั้นทำงานให้กับวิสาหกิจแห่งเดียวกันหรือไม่ รวมทั้งอุปกรณ์เครื่องมือที่ได้นำมาใช้นั้นเป็นอุปกรณ์เครื่องมือที่อาจมีโอนย้ายเพื่อการใช้สอยระหว่างหน่วยงานภายในสถานธุรกิจแต่ละแห่ง เพื่อประโยชน์โดยรวมตามวัตถุประสงค์ในการปฏิบัติงานของวิสาหกิจผู้เสียภาษีนั้น
- ผลลัพธ์ต่างๆ ที่เกิดขึ้นจากการเจรจาซึ่งปรากฏเงื่อนไขในทางการค้าที่มีลักษณะเดียวกัน

ประการที่สอง ปัญหาอีกประการที่ควรจะต้องพิเคราะห์คือในเรื่องกำหนดระยะเวลาขั้นต่ำสุดที่จะทำให้ถือเป็นสถานธุรกิจได้ เช่นหากตามกฎหมายภายในรัฐแหล่งเงินได้นั้นกำหนดให้สถานธุรกิจจะต้องดำรงอยู่ไม่น้อยกว่าหกเดือน หากมีกิจกรรมที่มากกว่าสองกิจกรรมขึ้นไปเกิดขึ้นในสถานที่แห่งเดียวกันจะถือกันนับรวมกันได้หรือไม่เมื่อข้อเท็จจริงปรากฏว่ากิจกรรมเพียงกิจกรรมเดียวนั้นได้ดำเนินการในช่วงระยะเวลาที่น้อยกว่าตามที่กำหนด

ในประเด็นนี้เห็นว่า การรวมพิเคราะห์ถึงการดำเนินกิจกรรมคนละกิจกรรมแต่อยู่ภายใต้โครงการเดียวกัน การดำเนินกิจกรรมทั้ง 2 กิจกรรมที่มีความเกี่ยวข้องสัมพันธ์กันอาจถูกนำมานับรวมกันได้หากเป็นไปเพื่อวัตถุประสงค์ภายใต้โครงการเดียวกัน หรือเพื่อลูกค้ารายเดียวกัน แต่สำหรับในกรณีที่มีการดำเนินกิจกรรมคนละกิจกรรมเกิดขึ้นในช่วงเวลาเดียวกันจะไม่สามารถนำระยะเวลาของแต่ละกิจกรรมมาบวกเข้าด้วยกันได้ เพราะระยะเวลาที่ได้ดำเนินการนั้นจะต้องนับตามวันตามปฏิทิน

ประการที่สาม การนับรวมกันในทางทแยง (diagonal contractions) เมื่อพิจารณาในเรื่องสถานที่และเวลา เห็นว่าอาจสามารถนำมานับรวมกันได้อันมีผลทำให้สถานธุรกิจสองแห่งหรือมากกว่านั้นขึ้นไปที่ตั้งอยู่ในสถานที่ที่แตกต่างกันและอยู่ในช่วงเวลาที่แตกต่างกันจะถูกนำมานับรวมกันโดยถือเป็นสถานธุรกิจแห่งเดียว โดยวิธีการนับรวมกันในทางทแยงนี้เป็นการเชื่อมคุณลักษณะทางสถานที่และเวลาในแต่ละส่วนที่แตกต่างกันซึ่งตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD ได้ให้การยอมรับถึงวิธีการดังกล่าวไว้ซึ่งพบได้ในตัวอย่างที่กล่าวถึงลักษณะของ “กิจกรรมเคลื่อนที่”⁵⁸ อันได้แก่ตัวอย่างกรณีเหมืองแร่ที่มีสถานธุรกิจอันเห็นได้ว่ามีเพียงแห่งเดียวและมีการดำเนินกิจกรรมในทางธุรกิจในลักษณะที่มีการเคลื่อนย้ายจากสถานที่จุดหนึ่งไปยังอีกจุดหนึ่งซึ่งอยู่ภายในอาณาเขตบริเวณเหมืองแร่ขนาดใหญ่ เห็นได้ว่ากรณีนี้ถือว่ามีจุดในทางภูมิศาสตร์แห่งเดียวซึ่งได้แก่พื้นที่ขนาดใหญ่ที่

⁵⁸ OECD Commentary, article 5, para 5.1, p. 94.

วิสาหกิจนั้นมาทำธุรกิจเกี่ยวกับเหมืองแร่โดยการเคลื่อนที่ของสถานธุรกิจนั้นเป็นการเคลื่อนที่อยู่ภายในบริเวณเหมืองที่มีขนาดใหญ่ กรณีเช่นนี้ตามคำอธิบายได้ให้การยอมรับถึงการนำมาพิจารณาให้ร่วมกันในการดำเนินกิจกรรมเคลื่อนที่ทั้งหมดนั้น และตัวอย่างกรณีของโรงแรมออฟฟิศซึ่งมีบริษัทให้คำปรึกษาที่ได้เข้าสถานที่เพื่อใช้เป็นออฟฟิศภายในโรงแรม โดยมีการเช่าใช้ออฟฟิศต่างห้องกันในแต่ละโอกาส ในกรณีนี้จะถือว่าโรงแรมดังกล่าวทั้งโรงแรมนั้นเป็นจุดในทางภูมิศาสตร์เดียว และถือเป็นสถานธุรกิจเพียงแห่งเดียวของบริษัทให้คำปรึกษานั้น และอีกตัวอย่างหนึ่งซึ่งให้คำอธิบายโดยเหตุผลเช่นเดียวกันคือกรณีของถนนคนเดิน หรือตลาดกลางแจ้ง หรืองานแสดงสินค้าที่ผู้ขายอาจตั้งบูธแสดงสินค้าของตนในหลายส่วนก็ถือว่าเป็นสถานธุรกิจแห่งเดียวของผู้ขายนั้นเช่นกัน⁵⁹

การร่วมกันในเชิงภูมิศาสตร์ (geographical coherence) มีความหมายแตกต่างกับการร่วมกันในเชิงพาณิชย์ โดยการร่วมกันในเชิงภูมิศาสตร์หมายถึง การที่วิสาหกิจดำเนินธุรกิจภายใต้จุดในสถานที่แห่งหนึ่ง ซึ่งอาจเป็นการดำเนินกิจกรรมหลายกิจกรรมที่แตกต่างกัน และไม่จำเป็นต้องคำนึงว่าสถานธุรกิจอีกแห่งหนึ่งนั้นเป็นกรรมสิทธิ์ของบุคคลอื่นหรือไม่ ในเรื่องการร่วมกันในเชิงภูมิศาสตร์นี้ยังคงพบข้อโต้แย้งอยู่ว่า ขนาดพื้นที่ในทางภูมิศาสตร์นั้นจะต้องกำหนดในขนาดกว้างเพียงใดจึงจะถือได้ว่ามีคุณลักษณะร่วมกันในทางภูมิศาสตร์ได้ หากเป็นการดำเนินกิจกรรมหลายกิจกรรมในบริเวณพื้นที่ขอบรั้วเดียวกันก็อาจพบข้อโต้แย้งได้น้อย แต่หากเป็นบริเวณพื้นที่กว้างใหญ่มาก เช่น ตามตัวอย่างเหมืองแร่ หรือการอุตสาหกรรมชาติในท้องทะเล ก็ย่อมมีข้อโต้แย้งเกิดขึ้นแต่อย่างไรก็ตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD นั้นเห็นได้แสดงถึงจุดยืนในการยอมรับถึงประเด็นเรื่องการร่วมกันในเชิงพาณิชย์ว่ามีความสำคัญมากกว่าลักษณะการร่วมกันในเชิงภูมิศาสตร์

มีข้อนำสังเกตประการหนึ่งคือ หากเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีได้มีการย้ายสถานที่ประกอบการแต่ไม่ได้ใช้อุปกรณ์เครื่องมือในการประกอบกิจการชุดเดิม ตัวอย่างเช่น กรณีผู้เสียภาษีที่ไม่ใช่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินส่วนหนึ่งอันประกอบไปด้วยสิ่งปลูกสร้างสองหลัง หากผู้เสียภาษีได้มีการดำเนินกิจกรรมในสิ่งปลูกสร้างหลังเล็กเป็นระยะเวลาสามเดือนและรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างทิ้ง จากนั้นได้ย้ายการประกอบธุรกิจไปยังสถานสิ่งปลูกสร้างหลังใหญ่ที่อยู่บนพื้นที่ติดกัน กรณีเช่นนี้มีประเด็นที่จะต้องพิจารณาว่าสิ่งปลูกสร้างทั้งสองหลังนั้นจะถือรวมกันเป็นสถานธุรกิจแห่งเดียวได้หรือไม่ เพราะสิ่งปลูกสร้างเพียงแห่งเดียวนั้นยังไม่เพียงพอที่จะเข้าเงื่อนไขการเป็นสถานธุรกิจประจำ และสิ่งปลูกสร้างทั้งสองแห่งนั้นได้ตั้งอยู่ในบริเวณพื้นที่เดียวกัน

ประการที่สี่ การพิจารณาถึงการแบ่งปันปันส่วนเงินได้สำหรับกิจกรรมที่ได้กระทำขึ้นในสถานธุรกิจประจำซึ่งรวมทั้งกิจกรรมที่เกิดขึ้นในช่วงก่อนที่จะเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรและช่วงหลังจากที่สถานประกอบการถาวรมันได้ถือว่าสิ้นสุดไปแล้ว ในเรื่องนี้มีประเด็นสำคัญที่จะต้องคำนึง

⁵⁹ Ibid.

คือ การนำหลักในเรื่อง Force of Attraction มาพิจารณาร่วมใช้กับการแบ่งปันส่วนเงินได้กับการดำรงอยู่ของสถานประกอบการถาวร และใช้กับเงินได้ที่ได้รับรวมทั้งรายจ่ายที่เกิดขึ้นกับสถานประกอบการถาวรว่าจะต้องคิดคำนวณอย่างไรสำหรับช่วงก่อนที่สถานประกอบการถาวรมันได้เกิดขึ้น และในช่วงที่สถานประกอบการถาวรมันถือว่าสิ้นสุดลงแล้ว

3.3 สถานประกอบการถาวรประเภทต่างๆ ตามที่กำหนดไว้ตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 2

ตามต้นแบบของ OECD ในปี ค.ศ. 1963 ได้กำหนดถึงสถานประกอบการถาวรประเภทต่างๆ ไว้ทั้งสิ้น 7 ลักษณะโดยจำแนกตั้งแต่ลักษณะแรกคือลักษณะ (a) จนถึงลักษณะสุดท้ายคือลักษณะ (g) ซึ่งเป็นเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างที่ได้กำหนดว่า “สิ่งปลูกสร้างหรือโครงการก่อสร้างหรือโครงการประกอบที่ตั้งอยู่เป็นเวลามากกว่าหกเดือน”⁶⁰ อันเห็นได้ว่าเป็นลักษณะของสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างซึ่งต่อมาในต้นแบบของ OECD ในปี ค.ศ. 1977 เป็นต้นมา บทบัญญัติในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างได้ถูกแยกออกมาบัญญัติไว้ในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 3 ต่างหากจากข้อบทที่ 5 วรรคที่ 2 ดังนั้นจึงเห็นความแตกต่างที่สำคัญประการหนึ่งคือพัฒนาการที่ในช่วงปี ค.ศ. 1963 นี้ได้กำหนดลักษณะของสถานประกอบการถาวรไว้โดยแบ่งแยกชัดเจนสองกรณีเท่านั้นคือ สถานประกอบการถาวรในลักษณะสถานธุรกิจประจำ และสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทน ซึ่งมีความแตกต่างกับข้อบทที่ใช้ต่อมาในภายหลังคือตั้งแต่ปี ค.ศ. 1977 จนกระทั่งปัจจุบันที่แยกสถานประกอบการถาวรในลักษณะสถานธุรกิจประจำ กับสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างออกจากกันอย่างชัดเจน

ตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 2 นี้กำหนดถึงรายการต่างๆ ที่อาจเกิดขึ้นเป็นสถานประกอบการถาวรได้ แต่ทั้งนี้สิ่งสำคัญที่ต้องพึงระลึกเสมอสำหรับรายการต่างๆ ตามที่กำหนดไว้ในวรรคนี้อาจเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นมาได้หรือไม่ขึ้นในเบื้องต้นจะต้องครบองค์ประกอบเงื่อนไขตามที่กำหนดไว้ในวรรคแรกก่อน หากขาดองค์ประกอบข้อใดข้อหนึ่งของลักษณะสถานธุรกิจประจำไป รายการตามที่กำหนดไว้ตามความในวรรคที่ 2 นี้จะไม่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น เช่น สำนักงาน ซึ่งเห็นได้ว่าเป็นรายการที่กำหนดไว้โดยทั่วไปตามความในวรรคที่ 2 นี้ หากวิสาหกิจต่างประเทศมีสำนักงานอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้แต่สำนักงานดังกล่าวนั้นขาดคุณลักษณะประจำ หรือคุณลักษณะความถาวร วิสาหกิจต่างประเทศนั้นจะต้องไม่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรเกิดขึ้นในรัฐ

⁶⁰ OECD MC 1963 Article 5 (2) (g.) “a building site or construction or assembly project which exists for more than twelve months.”

แหล่งเงินได้ นอกจากนี้แม้ว่าเกิดสถานประกอบการถาวรขึ้นตามในวรรคแรก และวรรคที่ 2 แล้ว จะต้องพิจารณาต่อไปด้วยว่าการดำเนินกิจกรรมในธุรกรรมต่างๆ ที่เกิดขึ้นภายในสถานที่ดังกล่าวนั้น ไม่เป็นรายการตามข้อยกเว้นที่กำหนดไว้ในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 4

สถานจัดการ (place of management)

คำว่า “สถานจัดการ” นี้ไม่ได้มีการให้คำนิยามไว้ตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD แต่สิ่งสำคัญสำหรับการที่จะเป็นสถานจัดการนั้นย่อมจะต้องหมายถึงสถานที่ที่วิสาหกิจได้ดำเนินธุรกิจนั้น และคำว่า “จัดการ” ย่อมหมายถึงการควบคุมบริหารในระดับบนขององค์กร ส่วนการตัดสินใจในระดับที่ไม่ส่งผลสำคัญ หรือส่งผลต่อการดำเนินการโดยรวมขององค์กรย่อมถือว่าไม่เข้าลักษณะที่เป็นการ “จัดการ” และทำให้เกิดสถานจัดการขึ้น นอกจากนี้คำว่า “จัดการ” นี้ไม่ได้มีความหมายถึงการเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ หรือการเป็นผู้ถือหุ้น

ปัญหาเกี่ยวกับกรณีที่วิสาหกิจมีการดำเนินการจัดการจากสถานที่มากกว่าหนึ่งแห่งก็อาจทำให้เกิดสถานจัดการมากกว่าหนึ่งแห่งขึ้นได้ กรณีเช่นนี้จะมีข้อโต้แย้งถึงการเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรและการแบ่งปันส่วนของเงินได้ที่ได้รับจากสถานที่คนละแห่งกันด้วย

สาขา (a branch)

สาขานับเป็นหน่วยที่พบปรากฏให้เห็นโดยทั่วไปควบคู่กับเรื่องการมีสถานประกอบการถาวร มีข้อสังเกตประการหนึ่งคือตามต้นแบบของ OECD จะไม่พบคำว่า “สาขา” นี้ปรากฏในบทบัญญัติส่วนอื่นนอกจากในตัวอย่างบัญญัติข้อ 5 (2)(b) นี้ แม้ว่าในเรื่องสาขานี้จะเป็นเรื่องที่มีประวัติความเป็นมาในประเทศกลุ่มยุโรปอย่างยาวนาน

ความหมายของคำว่า “สาขา” นี้ไม่ปรากฏพบในตัวอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ และคำอธิบายต้นแบบของ OECD เช่นกันแต่คำว่า “สาขา” นี้ย่อมเข้าใจได้ว่าหมายถึงหน่วยขององค์กรหน่วยหนึ่งที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศอื่น⁶¹

มีคดีที่ให้การวินิจฉัยเกี่ยวกับเรื่องสาขา และสถานประกอบการถาวรคดีหนึ่ง⁶² ซึ่งคู่พิพาทเป็นธนาคารของประเทศสหรัฐอเมริกาได้ทำการเปิดสาขาในประเทศเยอรมัน โดยได้มีการเช่า

⁶¹ Giffon & Streng, International Tax Planning, 1979 อ้างถึงใน Robert L. Williams, Fundamentals of Permanent Establishments, 2014, p. 63.

⁶² Judgment of 30 January 1981, BFHE, West Germany (No. III R 116/79) BStBl II, 15 September 1981, p. 560 อ้างถึงใน Robert L. Williams, Fundamentals of Permanent Establishments, 2014, p. 64.

สถานที่ ว่าจ้างพนักงาน ยื่นขอใบอนุญาตประกอบกิจการธนาคารตามกฎหมายภายในของประเทศเยอรมัน และนำเข้าเงินทุนตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด การดำเนินงานทั้งหมดดังกล่าวเกิดขึ้นในช่วงปี ค.ศ. 1971 และสาขาแห่งนี้ได้เปิดดำเนินการธุรกิจอย่างเป็นทางการเมื่อวันที่ 5 มกราคม ค.ศ. 1972 ตามประเด็นที่พิพาทในคดีนี้มีข้อโต้แย้งเกี่ยวกับภาษีจากกำไรสุทธิอันเกิดจากการที่วิสาหกิจต่างประเทศเข้ามามีสถานประกอบการถาวรขึ้นในประเทศเยอรมัน ในช่วงเวลาก่อนที่จะสาขานี้ได้เปิดดำเนินการธุรกิจอย่างเป็นทางการและถือว่าเงินได้นั้นเป็นเงินได้ที่ไม่ใช่เงินได้ในลักษณะที่ได้รับจากการเตรียมการดำเนินการอันต้องถือเป็นรายได้จากธุรกิจ คดีนี้ศาลได้ให้คำวินิจฉัยว่า สาขาถือเป็นสถานประกอบการถาวรแม้ในวันก่อนที่จะได้มีการเปิดดำเนินการขึ้น และดังนั้นรายได้ที่ได้รับก่อนที่จะได้เปิดดำเนินการอย่างเป็นทางการนั้นจะต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีด้วย

อย่างไรก็ดีในประเด็นดังกล่าวนี้ มีความเห็นในเชิงโต้แย้งว่าหากพิจารณาตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD นั้นควรที่จะต้องถือว่ารายได้ที่เกิดขึ้นในช่วงก่อนที่จะได้มีการเปิดดำเนินการอย่างเป็นทางการนั้นไม่ควรต้องนำมารวมกับสถานประกอบการถาวร เนื่องจากตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD นั้นกล่าวถึงลักษณะของกิจกรรมในช่วงระหว่างที่ได้มีการจัดตั้งสถานธุรกิจประจำว่าไม่ต้องนำมาถือนับรวมกับสถานประกอบการถาวรที่เกิดขึ้นนั้น⁶³ ทั้งนี้ ผู้เขียนกลับไม่เห็นด้วยกับความเห็นในเชิงโต้แย้งดังกล่าว เพราะในคำอธิบายได้ให้การขยายความถึงลักษณะของกิจกรรมที่ไม่นำมานับรวมกันนั้นจะต้องแตกต่างกับกิจกรรมที่สถานธุรกิจประจำนั้นได้กระทำอย่างมีลักษณะถาวร ดังนั้นหากโดยลักษณะของกิจกรรมที่ทำอันก่อให้เกิดเงินได้แก่วิสาหกิจเป็นกิจกรรมที่เป็นลักษณะโดยปกติของธุรกิจซึ่งวิสาหกิจนั้นตั้งใจจะประกอบกิจการนั้นโดยถาวรแล้ว แม้ได้รับเงินได้ในช่วงระหว่างการจัดตั้งสถานธุรกิจนั้นก็ควรนำมาถือเป็นเงินได้ของสถานประกอบการถาวรด้วย

สำนักงาน (an office)

คำถามที่เกิดขึ้นเมื่อกล่าวถึงสำนักงานคือ “สำนักงาน” นั้นจะต้องประกอบด้วยสิ่งใดบ้างจึงทำให้เกิดเป็นสำนักงานขึ้นตามความหมายโดยทั่วไปได้ ในเรื่องนี้เป็นการยากที่จะแจกแจงถึงรายละเอียด แต่ในเบื้องต้นนั้นเห็นว่าสำนักงานเป็นสถานที่ใช้เพื่อดำเนินธุรกิจ ซึ่งมีคุณลักษณะในบางประการที่เหมือน หรือคล้ายคลึงกับ สาขา หรือสถานจัดการในรายการก่อนหน้า

มีประเด็นเคยโต้แย้งกันว่า “บ้าน” จะถือเป็นสำนักงานขึ้นตามความหมายในข้อบทที่ 5 (2)(c) นี้ได้หรือไม่ คดีพิพาทคดีหนึ่ง⁶⁴ ซึ่งคู่ความเป็นนักประพันธ์ซึ่งใช้บ้านเป็นสำนักงานเพื่อทำงาน

⁶³ OECD Commentary, article 5(1), para. 11.

⁶⁴ Georges Simenon vs Commissioner, 44 T.C.820 (1965)

ในคดีนี้ศาลได้ให้คำวินิจฉัยไว้ว่าการใช้บ้านเป็นสำนักงานเช่นในกรณีนี้ย่อมทำให้เกิดสถานะธุรกิจประจำขึ้นมาได้

โรงงาน (a factory)

โรงงานโดยทั่วไปย่อมหมายความว่าสถานที่ที่ใช้เพื่อปฏิบัติงานซึ่งโรงงานมักจะเป็นสิ่งปลูกสร้างขนาดใหญ่ เช่น ตึก หรือโกดัง ซึ่งนำมาใช้เพื่อผลิตสินค้าหรือปฏิบัติงานอย่างใดอย่างหนึ่งในลักษณะที่เกิดผลผลิตเป็นปริมาณขนาดใหญ่

โรงช่าง (a workshop)

คำว่า “โรงช่าง” เป็นคำที่มีความหมายค่อนข้างคลุมเครือ แต่เมื่อกล่าวถึงโรงช่างนั้นย่อมเข้าใจถึงสถานที่ที่ใช้เพื่อประชุมเชิงปฏิบัติการ หรือมีการใช้ทักษะในด้านฝีมือแรงงานในการทำการผลิต หรือซ่อม ซึ่งเห็นได้ว่าความหมายในบางมุนั้นอาจไปซ้อนทับกับความหมายของ “โรงงาน” ได้ ทั้งนี้ สถานที่ใช้ประกอบธุรกิจบางกรณีก็อาจจะยากที่จะระบุอย่างชัดเจนว่าควรถือว่าอยู่ในขอบเขตความหมายของคำว่า “โรงช่าง” นี้ด้วยหรือไม่ เช่น ร้านทำผม ร้านขายอาหาร เพราะเป็นร้านที่ใช้ฝีมือแรงงานในการปฏิบัติงานเช่นกัน แต่อย่างไรก็ดีหากสถานที่ใช้เพื่อประกอบธุรกิจใดๆ นั้นเมื่อพิจารณาแล้วเห็นว่าเข้าลักษณะของสถานะธุรกิจประจำตามความหมายของข้อบทที่ 5 วรรคแรกแล้วย่อมทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น

เหมืองแร่ บ่อน้ำมันหรือบ่อก๊าซ เหมืองหิน หรือสถานที่อื่นใดที่ใช้ในการขุดค้นทรัพยากรธรรมชาติ (a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources)

การทำเหมืองแร่ การทำบ่อน้ำมัน หรือบ่อก๊าซ หรือการขุดเจาะทรัพยากรธรรมชาติต่างๆ เป็นการใช้กระบวนการกรรมวิธีโดยเฉพาะแต่ละอย่างเพื่อดึงเอาทรัพยากรธรรมชาติต่างๆ จากใต้ผืนโลก แร่ธาตุแต่ละชนิด หรือทรัพยากรธรรมชาติแต่ละประเภทนั้นมีความแตกต่างกันในกระบวนการได้มา การดึงเอาทรัพยากรธรรมชาติแต่ละชนิดออกมานั้นจึงต้องกระทำโดยหลายวิธีแตกต่างกันไป เช่น โดยการขุด การเจาะ ซึ่งอาจเป็นการปฏิบัติงานบนพื้นดิน หรือในท้องทะเลทั้งหมดนี้อาจเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นได้เมื่อเป็นไปตามข้อกำหนดในบทบัญญัติข้อบทที่ 5 วรรคแรก และวรรคที่ 2 ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับต้นแบบของ OECD

3.4 บทบัญญัติยกเว้นการเป็นสถานประกอบการถาวรตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 4

ตามบทบัญญัติในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 4 ตามต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ของ OECD กำหนดถึงข้อยกเว้นในรายการต่างๆ ที่รัฐคู่สัญญาจะกำหนดตกลงกันว่าหากมีการดำเนินกิจกรรมตามรายการต่างๆ นี้จะถือว่าไม่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น ในเบื้องต้นเห็นได้ว่าการที่จะมีสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้หรือไม่จำเป็นต้องพิจารณาถึงเงื่อนไข และองค์ประกอบตามข้อบทที่ 5 วรรคแรกก่อน ซึ่งหากว่ามีสถานประกอบการถาวรเกิดขึ้นแล้วแต่เข้าข้อกำหนดยกเว้นตามที่ระบุบัญญัติไว้ในวรรคที่ 4 ก็จะมีผลทำให้การประกอบกิจการที่เกิดขึ้นในรัฐแหล่งเงินได้นั้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้จากการดำเนินธุรกิจเพราะถือว่าไม่มีสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ในทางกลับกัน หากในเบื้องต้นนั้นไม่มีสถานประกอบการถาวรเกิดขึ้นในรัฐแหล่งเงินได้เลยกรณีก็ไม่จำเป็นที่จะต้องพิจารณาต่อว่าการดำเนินธุรกิจของรัฐแหล่งเงินได้นั้นเข้าตามข้อยกเว้นที่กำหนดไว้ในวรรคที่ 4 หรือไม่ เพราะเมื่อไม่มีสถานประกอบการถาวรเกิดขึ้นแล้วก็ไม่ต้องพิจารณาถึงข้อยกเว้นอีก

ตามต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ของ OECD⁶⁵ และของ UN ในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 4 นี้ เห็นได้ว่าบัญญัติไว้ด้วยความสาระสำคัญเช่นเดียวกัน นอกจากกรณีของคำว่า “การส่งมอบ”

⁶⁵ OECD Model, Article 5

“4. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term “permanent establishment” shall be deemed not to include:

- a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or **delivery** of goods or merchandise belonging to the enterprise;
- b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or **delivery**;
- c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;
- d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise;
- e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity of a preparatory or auxiliary character;
- f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e), provided that the overall activity of

(delivery) ตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 4 (a) และ (b) ของต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับ UN นั้นได้ถูกตัดทิ้งออก อันส่งผลให้การถือสินค้าเพื่อทำการส่งมอบนั้นหรือการมีคลังสินค้านั้นทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นได้

เมื่อพิจารณาตามโครงสร้างในบทบัญญัติของข้อบทที่ 5 วรรคที่ 4 นี้ เห็นว่าตามข้อ (a) ถึงข้อ (d) เป็นการกำหนดถึงรายการข้อยกเว้นในกรณีต่างๆ และในข้อ (f) นั้นเป็นการกำหนดยอมรับถึงการรวมกันของคุณลักษณะต่างๆ ตามข้อ (a) ถึงข้อ (d) ส่วนในข้อ (e) เป็นการกำหนดถึงการยกเว้นสำหรับกรณีกิจกรรมที่เป็นการเตรียมการ หรือส่วนประกอบ

ตามรายการในข้อ (a) ถึงข้อ (d) นั้นเบื้องต้นกำหนดถึง “การใช้” (use) และ “การรักษา” (maintenance) อันเห็นได้ในเบื้องต้นว่าการใช้ หรือการเก็บรักษานี้เป็นกิจกรรมในลักษณะที่ตรวจสอบเห็นได้ ซึ่งลักษณะของ “การใช้” นั้นไม่จำเป็นที่จะต้องเป็นการใช้ทรัพย์สินที่วิสาหกิจนั้นเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ ส่วนในการรักษานั้นหมายถึงการเก็บให้อยู่ในสภาพดีเพื่อการใช้งานอีกในภายหลัง

ตามตัวบทบัญญัติฉบับภาษาไทยนั้นมีความว่า “การเก็บรักษา” อีกคำหนึ่งซึ่งเห็นว่ามีมาจกถ้อยคำฉบับภาษาอังกฤษว่า “storage” ซึ่งมีความแตกต่างกับคำว่า “การรักษา” (maintenance) ซึ่งการเก็บรักษานี้จะต้องหมายความถึงเฉพาะการเก็บรักษาในทรัพย์สินทรัพย์ที่เป็นกรรมสิทธิ์ของวิสาหกิจนั้นเองจึงจะเข้าเงื่อนไขการยกเว้น

คำว่า “การแสดง” (display) ที่ปรากฏในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 4 (a) และ (b) หมายความว่า การแสดงสินค้าในงานแสดง หรือโชว์รูม ซึ่งโดยปกติทั่วไปการแสดงนั้นจะไม่มีการขายสินค้าเกิดขึ้นในหน้างานดังกล่าว แต่อย่างไรก็ดีตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD ได้ให้คำอธิบายถึงข้อยกเว้นสำหรับการขายสินค้าไว้ประการหนึ่งในที่นี้คือ การขายสินค้าที่เกิดขึ้นเมื่อสิ้นสุดการแสดงสินค้านั้น ซึ่งได้ให้คำอธิบายว่าจะต้องถือว่าอยู่ในข้อยกเว้นของการเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นด้วย แต่หากเป็นการขายสินค้าที่ไม่ใช่สินค้าที่แสดงในงานสินค้านั้นจะไม่ได้รับการยกเว้น⁶⁶ ในประเด็นตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD เรื่องนี้ผู้เขียนไม่เห็นด้วยเพราะการให้คำอธิบายในลักษณะนี้จะทำให้เกิดช่องว่างการหลีกเลี่ยงภาษีได้จากการใช้ประโยชน์จากข้อยกเว้นตามบทบัญญัติที่กำหนด

คำว่า “การส่งมอบ” (delivery) ตามต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับ UN ได้ตัดคำนี้ออกซึ่งส่งผลให้การมีคลังสินค้าของวิสาหกิจในรัฐแหล่งเงินได้นั้นสามารถเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นได้ เพราะคลังสินค้านั้นโดยปกติใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในการส่งมอบ ซึ่งเป็นข้อที่มีความแตกต่าง

the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character.”

⁶⁶ OECD Commentary, Article 5.4, para 29, pp.104-105.

กับการบังคับใช้สนธิสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับที่ยึดตามต้นแบบของ OECD ซึ่งได้มีการบัญญัติคำว่า “การส่งมอบ” นี้ไว้ตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 4 (a) และ (b) ซึ่งส่งผลให้เมื่อวิสาหกิจต่างประเทศมีคลังสินค้าอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้จะไม่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น

สิ่งของ หรือสินค้า (goods or merchandise) ตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 4 นี้หมายความว่า ถึงทรัพย์สินที่มีรูปร่างที่อาจทำการขายได้ หรืออาจเป็นวัตถุดิบ เช่น ทรัพยากรธรรมชาติที่ยังไม่ผ่านกระบวนการแปรรูป ส่วนทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง เช่น ซอฟต์แวร์ หรือ ทรัพย์สินทางปัญญาต่างๆ ย่อมไม่รวมอยู่ในความหมายตามบทบัญญัตินี้ ทั้งนี้ผู้ให้ความเห็นเพิ่มเติมด้วยว่าคำว่า สิ่งของหรือสินค้า ดังกล่าวนี้นี้ควรหมายความรวมถึงการให้บริการที่เกี่ยวข้องกับสิ่งของหรือสินค้านั้นด้วย เช่น การให้บริการในการบรรจุหีบห่อผลิตภัณฑ์⁶⁷

ในการเก็บรักษาส่งของหรือสินค้า ตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 4 (b) ซึ่งตามบทบัญญัติกำหนดให้ไม่ถือว่าเป็นทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น หากพิจารณาแล้วอาจเห็นได้ว่าอันที่จริงหากวิสาหกิจที่ดำเนินการธุรกิจเพียงในลักษณะการเก็บรักษาส่งของหรือสินค้า แล้วย่อมทำให้ขาดคุณลักษณะที่จะทำให้เกิดเป็นสถานธุรกิจขึ้นตามบทบัญญัติในข้อบทที่ 5 วรรคแรก ตามองค์ประกอบพื้นฐานอยู่แล้วเนื่องจากไม่มีลักษณะในการประกอบธุรกิจโดยสมบูรณ์ ดังนั้นจึงมีผู้ที่กล่าวว่าบทบัญญัติในข้อนี้เป็นเพียงการบัญญัติเพิ่มเติมเพื่อให้เกิดความชัดเจนมากขึ้น และเป็นเพียงการขยายความจากหลักการพื้นฐานทั่วไปตามข้อบทที่ 5 วรรคแรกเท่านั้น⁶⁸

คำว่า “การแปรรูป” (processing) ตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 4 (c) นี้ตามตัวบทบัญญัติฉบับภาษาไทยไม่มีการแปลคำดังกล่าวโดยตรง ซึ่งในประเด็นเรื่องการแปรรูปดังกล่าวนี้ตามต้นแบบของ OECD มีบทบัญญัติซึ่งเป็นการยินยอมให้วิสาหกิจต่างประเทศนั้นสามารถทำการเก็บรักษาวัตถุดิบต่างๆ ดังกล่าวไว้ในรัฐแหล่งเงินได้นั้นได้หากมีวัตถุดิบที่จะทำการแปรรูป หรือดำเนินการผลิตขึ้นโดยวิสาหกิจอีกแห่งหนึ่งในรัฐแหล่งเงินได้ การเก็บสิ่งของหรือสินค้าที่เป็นของวิสาหกิจต่างประเทศ ซึ่งจะถูกนำมาแปรรูปผ่านกระบวนการผลิตหรือแปรรูปโดยวิสาหกิจอีกแห่งหนึ่งในนามของวิสาหกิจต่างประเทศนั้น การที่จะเข้าช้อยกเว้นการเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรตามที่บัญญัติไว้จะต้องได้ความว่า วิสาหกิจต่างประเทศนั้นต้องไม่มีส่วนร่วมในกระบวนการผลิตหรือแปรรูปที่เกิดขึ้นนั้นด้วย หากวิสาหกิจต่างประเทศนั้นกลับเข้ามามีส่วนร่วมในการดำเนินการแล้วจะมีผลทำให้วิสาหกิจนั้นเกิดสถานประกอบการถาวรขึ้น

⁶⁷ Klaus Vogel, Klaus Vogel on Double Taxation Convention, (Kluwer Law International, 1997), para 110, p. 319.

⁶⁸ *Ibid*, para 111, p. 320.

“การซื้อ” (purchasing) สำหรับการซื้อสินค้าหรือผลิตภัณฑ์ตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 4 (d) หมายความว่าถึงกิจกรรมใดๆ ตั้งแต่การเตรียมการ การสนับสนุน การได้มาซึ่งวัตถุดิบ รวมถึงการควบคุมคุณภาพในตัวสินค้าหรือผลิตภัณฑ์ที่ได้เสนอเพื่อซื้อนั้น ซึ่งบทบัญญัติในเรื่องการซื้อนี้อยู่ในข้อเดียวกับบทบัญญัติเรื่อง “การเก็บรวบรวมข้อมูล” (collecting information) ซึ่งเห็นได้ว่าเป็นลักษณะของการรวบรวม หรือการได้มาอย่างหนึ่งอย่างใดของวิสาหกิจต่างประเทศเท่านั้น ซึ่งตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD กล่าวว่า การเก็บข้อมูลนี้รวมถึงกรณีของสำนักงานของหนังสือพิมพ์ที่ไม่มีวัตถุประสงค์ประการอื่นนอกเหนือจากการทำงานในฐานะที่เป็นส่วนหนึ่งของบริษัทแม่ ทั้งนี้ การเก็บรวบรวมข้อมูลนั้นอาจรวมไปถึงการเก็บข้อมูลเกี่ยวกับด้านการตลาด การแข่งขัน หรือความต้องการของผู้บริโภค ซึ่งการยกเว้นให้แก่สำนักงานดังกล่าวนี้เห็นว่าเป็นเพียงการขยายความของแนวคิดในเรื่องการดำเนินกิจกรรมที่มีเฉพาะ “การซื้อ” ข้างต้นเท่านั้น

การเตรียมการและส่วนประกอบ (preparatory or auxiliary activities) ตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD กล่าวถึงเรื่องนี้ว่า ในบางครั้งสถานธุรกิจอาจจะมีคุณลักษณะที่ทำการผลิตอย่างใด ๆ ขึ้นให้กับวิสาหกิจต่างประเทศ แต่การดำเนินการใดๆ ดังกล่าวนั้นอาจไกลเกินกว่าที่จะทำให้เกิดเงินได้ขึ้น และอาจเป็นการยากที่จะแบ่งสันปันส่วนในผลกำไรแก่สถานธุรกิจประจำนั้น ยกตัวอย่างเช่น กรณีที่สถานธุรกิจประจำได้ถูกตั้งขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการทำหน้าที่การโฆษณา หรือการให้ข้อมูลสินค้า หรือทำการค้นคว้าทางวิทยาศาสตร์ หรือการให้บริการทางด้านสิทธิบัตร หรือทำสัญญาเกี่ยวกับ know-how กิจกรรมต่างๆ ดังกล่าวในกรณีเช่นนี้จะถือว่าเป็นกิจกรรมที่มีคุณลักษณะเป็นการเตรียมการ หรือส่วนประกอบ⁶⁹

แต่ทั้งนี้อาจเป็นการยากที่จะแยกระหว่างกิจกรรมที่เป็นการเตรียมการหรือส่วนประกอบ กับกิจกรรมที่ไม่ถือว่าเป็นการเตรียมการหรือส่วนประกอบ เกณฑ์ที่ใช้กำหนดเด็ดขาดว่ากิจกรรมใดนั้นเป็นกิจกรรมที่มีความสำคัญจำเป็นต่อสถานธุรกิจประจำหรือไม่จะต้องพิจารณาเป็นรายกรณีไป ในบางครั้งสถานธุรกิจประจำอาจมีการดำเนินการตามวัตถุประสงค์ทั่วไปของวิสาหกิจทั้งหมดนั้น กรณีจะต้องถือว่าการดำเนินการนั้นไม่เป็นการเตรียมการและส่วนประกอบ เช่น หากสถานธุรกิจประจำให้บริการด้านสิทธิบัตร หรือ know-how ซึ่งเป็นวัตถุประสงค์หลักของวิสาหกิจ กรณีเช่นนี้สถานธุรกิจประจำนั้นจะอ้างข้อยกเว้นตามข้อบทที่ 5 (4) (e) ขึ้นอ้างไม่ได้ว่าการให้บริการดังกล่าวถือเป็นเพียงการเตรียมการและส่วนประกอบของวิสาหกิจ⁷⁰

⁶⁹ OECD Commentary, article 5.4, para 23, p.102.

⁷⁰ OECD Commentary, article 5.4, para 24, p.102.

นอกจากนี้ กรณีที่เป็นการเตรียมการและส่วนประกอบนั้นจะต้องเป็นการดำเนินการให้แก่วิสาหกิจของตนเอง ถ้าหากเป็นการเตรียมการและส่วนประกอบที่สร้างขึ้นให้กับวิสาหกิจอื่นจะถือว่าไม่เข้าข่ายยกเว้นตามข้อบทที่ 5 (4) (e) นี้

3.5 กรณีบริษัทในประเทศแหล่งเงินได้อยู่ภายใต้ความควบคุมของบริษัทต่างประเทศตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 7

ตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 7 ต้นแบบของ OECD บัญญัติว่า

“ข้อเท็จจริงที่ว่าบริษัทหนึ่งซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาหนึ่งควบคุมหรืออยู่ในความควบคุมของบริษัทซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งหรือซึ่งประกอบธุรกิจในอีกรัฐหนึ่งนั้น (ไม่ว่าจะผ่านสถานประกอบการถาวรหรือไม่ก็ตาม) มิเป็นเหตุให้บริษัทหนึ่งบริษัทใดเป็นสถานประกอบการถาวรของอีกบริษัทหนึ่ง”

ตามบทบัญญัติในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 7 เป็นกรณีของบริษัทลูกซึ่งเป็นบริษัทในเครือภายในวิสาหกิจต่างประเทศที่ตั้งอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ ในกรณีนี้โดยทั่วไปถือเป็นที่ยอมรับกันว่าโดยลำพังตัวบริษัทลูกเองนั้นจะไม่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นแก่บริษัทแม่ ตามเหตุผลในเรื่องนี้เป็นไปตามหลักในทางภาษีที่ถือว่าตัวบริษัทลูกนั้นเป็นหน่วยที่เป็นอิสระที่แยกจากกันตามกฎหมาย ทั้งนี้แม้ว่าจะมีข้อเท็จจริงว่าการทำธุรกิจของบริษัทนั้นจะถูกควบคุมจัดการจากบริษัทแม่ ทั้งนี้ บริษัทแม่อาจถือว่ามีสถานประกอบการถาวรเกิดขึ้นตามความในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 1 หรือวรรคที่ 5 ได้หากบริษัทลูกนั้นมีสถานธุรกิจ เช่น หากมีพื้นที่ว่าง หรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นของบริษัทลูกนั้นอยู่ภายใต้การควบคุมของบริษัทแม่ ซึ่งจะทำให้เกิดเป็นสถานธุรกิจประจำที่ถือได้ว่าบริษัทแม่ได้มีการดำเนินการทางธุรกิจผ่านสถานที่ดังกล่าว หรือในกรณีที่บริษัทแม่อาจถือว่ามีสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนเกิดขึ้นจากกิจกรรมที่บริษัทลูกได้ทำงานให้ในลักษณะที่เป็นปกติวิสัยในรัฐแหล่งเงินได้นั้นโดยบริษัทลูกที่มีอำนาจในการเข้าทำการตกลงทำสัญญาในนามของบริษัทแม่ ยกเว้นในกรณีที่กิจกรรมที่บริษัทลูกได้ทำนั้นเป็นข้อยกเว้นที่ไม่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นตามความในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 4 หรือในกรณีที่ได้ทำหน้าที่อันถือเป็นปกติทางธุรกิจของตนเช่นในฐานะที่เป็นตัวแทนอิสระตามความในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 6⁷¹

⁷¹ OECD Commentary, para 40 -42, pp. 109-110.

3.6 สรุป

นับแต่จุดเริ่มต้นของการใช้คำว่า “สถานธุรกิจประจำ” เพื่อนิยามความหมายของสถานประกอบการถาวรจะพบว่าความหมายของสถานธุรกิจประจำได้ถูกตีความบังคับใช้โดยขยายความมากขึ้นตามระยะเวลา จนอาจกล่าวได้ว่าปัจจุบันความหมายของคำว่า “ประจำ” นั้นก็เริ่มเลือนหายไป บทบัญญัติในข้อบทที่ 5 วรรคแรก นี้ถือเป็นบทบัญญัติที่ถือเป็นหลักการพื้นฐานในการกำหนดถึงการเป็นสถานประกอบการถาวร และมีความเชื่อมโยงกับข้อบทที่ 5 ในวรรคอื่นๆ ซึ่งสถานประกอบการถาวรในลักษณะอื่นนอกจากสถานธุรกิจประจำนี้ ไม่ได้เป็นไปตามความหมายของสถานธุรกิจประจำตามรากฐานความคิดแต่ดั้งเดิม แต่ได้มีการเพิ่มเติมขึ้นโดยกำหนดหลักเกณฑ์ และเงื่อนไขเพื่อให้ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวร (deemed PE) ในการตีความถึงบทบัญญัติในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะอื่นจึงต้องตีความโดยคำนึงถึงความหมายของสถานธุรกิจประจำประกอบด้วยเสมอ เช่น โครงการก่อสร้างแม้จะไม่ได้มีคุณลักษณะใดของสถานธุรกิจอยู่ แต่การพิจารณาว่าโครงการก่อสร้างนั้นจะเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นได้หรือไม่นั้นจะต้องผ่านการทดสอบเรื่องระยะเวลาอันเทียบเท่ากับการมีลักษณะ “ประจำ” ของสถานธุรกิจในประเทศแหล่งเงินได้ เป็นต้น

เมื่อความหมายของคำว่า “สถานธุรกิจประจำ” ไม่เพียงพอต่อการครอบคลุมถึงสถานการณ์ต่างๆ ที่ประเทศแหล่งเงินได้ควรจะได้สิทธิในการจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจที่เกิดขึ้น จึงได้มีการกำหนดถึงสถานประกอบการถาวรในลักษณะอื่นที่นอกเหนือจากสถานธุรกิจประจำตามความหมายดั้งเดิม โดยกำหนดให้สถานการณ์ต่างๆ หากเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดจะถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรเกิดขึ้นในประเทศแหล่งเงินได้ด้วย ซึ่งได้แก่ สถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างและการให้บริการ และสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทน

บทที่ 4

สถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างและการให้บริการ

4.1 ประวัติศาสตร์ของสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้าง และการให้บริการ

ในช่วงต้นที่มีการนำเรื่องสถานประกอบการถาวรมาใช้ในประเทศเยอรมนีนั้น สำหรับวิสาหกิจที่เข้าไปดำเนินโครงการก่อสร้างในรัฐแหล่งเงินได้จะถือว่าไม่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น โดยเหตุผลว่าเนื่องจากขาดคุณลักษณะของความถาวร และมีระยะเวลาที่ไม่อาจกำหนดได้อย่างแน่นอน ในช่วงแรกเริ่มตามประวัติศาสตร์อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ นี้จึงพบคดีที่ศาลได้พิพากษาถึงการปฏิเสธการมีอยู่ของสถานประกอบการถาวรในโครงการก่อสร้างต่างๆ โดยให้เหตุผลว่าเนื่องจากไม่ได้มีบทบัญญัติที่กำหนดไว้เฉพาะในเรื่องดังกล่าวตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

เมื่อมีความไม่แน่นอนเพิ่มมากขึ้นในการบังคับจัดเก็บภาษีอันสืบเนื่องจากความแตกต่างระหว่างลักษณะของสถานธุรกิจที่มีระยะเวลาดำรงอยู่ในช่วงที่สั้น และนำมาเปรียบเทียบกับลักษณะของโครงการก่อสร้างที่อาจมีการดำรงอยู่ของโครงการต่างๆ ในช่วงระยะเวลาที่ยาวนานกว่าแต่ไม่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น จึงมีผู้ที่ให้ความเห็นถึงการนำหลักในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะสถานธุรกิจประจำมาใช้บังคับด้วยว่ากรณีของโครงการก่อสร้างต่างๆ นั้นจะต้องถือว่าทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นด้วยเช่นกันหากโครงการก่อสร้างนั้นได้มีระยะเวลาการดำเนินการที่ยาวนานกว่าระยะเวลาที่ถือว่าสถานธุรกิจนั้นมีลักษณะถาวรขึ้น

อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับแรกที่พบถึงบทบัญญัติในเรื่องโครงการก่อสร้างที่จะทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรได้คืออนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับประเทศฟินแลนด์ กับประเทศสวีเดน ในปี ค.ศ. 1931 และต่อมาจึงพบปรากฏในร่างแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับเม็กซิโกและลอนดอน ในพิธีสาร ข้อบทที่ 5 วรรคที่ 2 ว่า

“ที่ตั้งอาคารจะทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรได้เมื่อมีการกำหนดไว้เพื่อใช้ในระยะเวลายาวขึ้นต่ำหนึ่งปี หรือได้มีการดำรงอยู่เป็นระยะเวลาหนึ่งปี”

สิ่งที่น่าสังเกตตามร่างต้นแบบที่ได้กำหนดถึงโครงการก่อสร้างดังกล่าวไว้คือการกำหนดเฉพาะถึงที่ตั้งอาคารเท่านั้น ไม่รวมความถึง ถนน สะพาน เขื่อน หรือสิ่งปลูกสร้างอื่นด้วย

ในช่วงแรกนั้นมีประเด็นพิพาทของโครงการก่อสร้างซึ่งมีคุณลักษณะสำคัญที่แตกต่างกับสถานธุรกิจประจำตามความในข้อบทที่ 5 วรรคแรก ประการหนึ่งคือลักษณะที่มีการเคลื่อนย้ายไป

ตามลำดับขั้นตอนการทำงาน มีคดีหนึ่งซึ่งศาลสูงของประเทศเนเธอร์แลนด์ทำการตัดสินในข้อพิพาทเกี่ยวกับโครงการก่อสร้าง โดยคดีนี้เป็นคดีที่ไม่ได้ตัดสินข้อพิพาทโดยวางอยู่บนพื้นฐานการใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ตามแนวทางของ OECD ข้อเท็จจริงของคดีนี้มีว่า บริษัทฝรั่งเศสซึ่งเข้าร่วมในห้างหุ้นส่วนที่เข้าดำเนินโครงการการวางท่อสำหรับแก๊สธรรมชาติโดยมีระยะเวลาดำเนินการมากกว่า 3 ปี เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของประเทศฝรั่งเศส และประเทศเนเธอร์แลนด์ได้ทำการตกลงกันโดยจดหมายแลกเปลี่ยน (exchange of letter) ในปี ค.ศ. 1958 ว่างานก่อสร้างดังกล่าวนี้ก่อให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทการก่อสร้าง หากมีการดำเนินการในระยะเวลาที่ยาวนานกว่า 3 ปี คดีนี้ศาลฎีกาได้ให้คำตัดสินว่าวิสาหกิจฝรั่งเศสมีสถานธุรกิจประจำที่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างขึ้นในประเทศเนเธอร์แลนด์¹

เห็นได้ว่าในช่วงแรกเริ่มของการใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ไม่มีข้อบทเฉพาะในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างนี้แยกบัญญัติไว้ต่างหาก และกฎหมายภายในของประเทศเยอรมันในช่วงแรกก็มีการตีความวินิจฉัยตามกฎหมายภายในกับกรณีของโครงการก่อสร้างว่าไม่สามารถทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นมาได้ด้วยเหตุผลในเรื่องลักษณะของความถาวรของโครงการก่อสร้าง และกำหนดระยะเวลาที่มีลักษณะที่จะต้องมีการสิ้นสุดของโครงการลง² ศาลฎีกาของประเทศเยอรมนีเคยมีคำตัดสินในคดีพิพาทระหว่างประเทศเยอรมนีกับประเทศโซเวียตว่าการก่อสร้างนั้นไม่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นเพราะอนุสัญญาฯ ที่นำมาใช้บังคับนั้นไม่มีบทบัญญัติเฉพาะในเรื่องการก่อสร้าง และแนวคำวินิจฉัยดังกล่าวนี้ได้ถูกนำมาใช้เป็นบรรทัดฐานการตีความในช่วงแรก

เมื่อโครงการก่อสร้างมีปัญหาในเรื่องความแน่นอนในประเด็นเรื่องระยะเวลา ต่อมาประเทศเยอรมนีจึงได้นำหลักของสถานประกอบการถาวรในลักษณะสถานธุรกิจประจำมาประยุกต์ใช้กับโครงการก่อสร้างซึ่งในช่วงแรกนั้นได้มีการกำหนดระยะเวลาไว้นานกว่าที่ใช้ปัจจุบันคือ ใช้ระยะเวลา 4 ปี ในขณะที่ประเทศอื่นในช่วงเวลาเดียวกันนั้นยังคงตั้งเป็นสงวนถึงโครงการก่อสร้างในลักษณะต่างๆ ไว้ว่าไม่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นเนื่องจากตามบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ นั้นไม่ได้มีการกำหนดบทบัญญัติในเรื่องดังกล่าวไว้เป็นการเฉพาะ ดังนั้นสำหรับแนวทางในการแก้ไขปัญหาในช่วงระยะเวลาแรกนี้ จะพบเห็นจากตัวอย่างเช่น กรณีระหว่างประเทศฝรั่งเศสกับประเทศเนเธอร์แลนด์ ที่ได้มีการตกลงกันในวิธีการเพื่อความตกลงร่วมกัน (mutual agreement) ใน

¹ Hoge Raad in BDB (1970/89) อ้างถึงใน Arvid. A Skaar, Permanent Establishment : Erosion of a Tax Treaty Principle, 1991, p. 345.

² Arvid. A Skaar, Permanent Establishment : Erosion of a Tax Treaty Principle, (Deventer : Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991) p. 347.

ปี ค.ศ. 1958 ว่าสำหรับโครงการก่อสร้างนั้นจะทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรได้หากดำรงอยู่มากกว่า 3 ปี³

บทบัญญัติต้นแบบที่สำคัญในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างฉบับแรก คือบทบัญญัติตามต้นแบบ OECD ในปี ค.ศ. 1963 ซึ่งพบว่าเรื่องโครงการก่อสร้างนั้นยังคงถูกรวมบัญญัติไว้กับในเรื่องความหมายของสถานประกอบการถาวรในลักษณะสถานธุรกิจประจำตามความในวรรคที่ 2 ซึ่งกำหนดในเรื่องโครงการก่อสร้างไว้ในอนุสุดท้าย คืออนุ g) โดยได้บัญญัติกำหนดถึง “ที่ตั้งอาคาร โครงการก่อสร้าง และโครงการประกอบ” และต่อมาในต้นแบบ OECD ปี ค.ศ. 1977 จึงได้มีการแยกบทบัญญัติเรื่องโครงการก่อสร้างนี้ออกมาต่างหากในวรรคที่ 3 และได้แก้ไขบทบัญญัติเป็น “ที่ตั้งอาคาร โครงการก่อสร้าง และโครงการติดตั้ง”

ในเวลาต่อมาประเทศเยอรมันได้มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงในข้อบทดังกล่าวอีกในช่วงทศวรรษ 1970 ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับที่ทำกับประเทศสวิตเซอร์แลนด์ และประเทศอิตาลี โดยมีการทำวิธีการเพื่อความตกลงร่วมกัน (mutual agreement) ระหว่างประเทศเยอรมนีกับประเทศสวิตเซอร์แลนด์เกี่ยวกับโครงการก่อสร้างซึ่งกำหนดระยะเวลาไว้ 24 เดือนว่าจะถือว่าทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น และต่อมาจึงได้มีการตกลงใช้แนวทางดังกล่าวกับระหว่างประเทศเยอรมันกับประเทศอิตาลี

นอกจากนี้ สำหรับอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ในระยะเวลาช่วงแรกที่ไม่ได้มีบทบัญญัติเฉพาะในเรื่องโครงการก่อสร้าง โดยทั่วไปการพิจารณาถึงการประกอบกิจการของวิสาหกิจต่างประเทศในรัฐแหล่งเงินได้จึงต้องนำแนวทางตามองค์ประกอบในเรื่องลักษณะความถาวรตามข้อบทที่ 5 วรรคแรก ซึ่งถือว่าเป็นลักษณะทั่วไปของสถานประกอบการถาวรมาใช้ ซึ่งโดยทั่วไปจะใช้ระยะเวลาในการทดสอบ 18 – 24 เดือน

บทบัญญัติต้นแบบที่สำคัญในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างอีกฉบับหนึ่งคือต้นแบบของ UN ในปี ค.ศ. 1980 ซึ่งวางแนวทางตามบทบัญญัติไว้คล้ายคลึงกับต้นแบบของ OECD แต่มีการแก้ไข เปลี่ยนแปลงในส่วนสำคัญคือ กำหนดถึง “ที่ตั้งอาคาร โครงการก่อสร้าง โครงการติดตั้ง และโครงการประกอบ” ไว้ด้วยกันทั้งหมด และแก้ไขเรื่องการทดสอบระยะเวลาโดยกำหนดลดเป็น 6 เดือน

นอกจากนี้ตามต้นแบบของ UN ในปี ค.ศ. 1980 ได้สร้างบทบัญญัติในเรื่องสถานประกอบการถาวรเพิ่มขึ้นอีกลักษณะหนึ่งคือสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการในข้อบทที่ 5(3)(b) ซึ่งเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการนี้ OECD ให้การยอมรับใน

³ Ibid, p. 348.

ภายหลังกว่า 20 ปี คือพบปรากฏอยู่ในคำอธิบายต้นแบบในปี ค.ศ. 2008 แต่ไม่ได้ปรากฏในตัวต้นแบบของ OECD

4.2 หลักการในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างตามข้อบทที่ 5 วรรค 3 (ก)

ตามต้นแบบของ OECD ที่ใช้ในปัจจุบันสำหรับบทบัญญัติเรื่องสถานประกอบการถาวรในส่วนที่ว่าด้วยการก่อสร้างตามข้อบทที่ 5 วรรค 3 ได้วางแนวทางว่า

“ที่ตั้งอาคาร โครงการก่อสร้าง โครงการติดตั้ง จะถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรถ้าดำเนินการติดต่อกันเป็นระยะเวลาเกินกว่า 12 เดือน”⁴

เมื่อกล่าวถึงที่ตั้งอาคาร หรือ โครงการก่อสร้าง หรือโครงการติดตั้งนั้นจะเห็นได้ว่าเป็นคำที่มีความหมายกว้าง ซึ่งโครงการที่กล่าวมานั้นย่อมหมายความรวมถึงสิ่งปลูกสร้างในลักษณะต่างๆ เช่น ดิค บ้าน การก่อสร้างถนน การก่อสร้างสะพาน คลอง การวางท่อ การขุด หรือการเจาะ ซึ่งในการก่อสร้างดังกล่าวนี้หมายความรวมถึงการก่อสร้างสิ่งที่อยู่ลึกลงไปได้ผิวดิน และรวมถึงความถึงการทำการก่อสร้างในท้องทะเลภายในอาณาเขตของรัฐคู่สัญญาภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ด้วย

เรื่องข้อบทที่เกี่ยวกับการก่อสร้างนี้เป็นเรื่องที่พัฒนาต่อยอดจากแนวคิดในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะสถานธุรกิจประจำ และเมื่อนำมาพิจารณาเปรียบเทียบกันจะเห็นว่าการเกิดขึ้นเป็นสถานประกอบการถาวรแต่ละลักษณะนั้นอาจมีระยะเวลาน้อยกว่า หรือมากกว่าแล้วแต่กรณี ซึ่งในข้อบทตามความในวรรค 3 นี้เห็นได้ว่าเป็นข้อบทที่ได้มีการกำหนดถึงเงื่อนไขเรื่องเวลาไว้อย่างชัดเจนอันถือว่าเป็นสาระสำคัญแตกต่างกับข้อบทตามวรรคแรก แต่ทั้งนี้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน

⁴ เมื่อเปรียบเทียบกับต้นแบบของ UN ซึ่งได้วางแนวทางไว้ในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 3 ว่า

“3. สถานประกอบการถาวร หมายความรวมถึง

a) ที่ตั้งอาคาร โครงการก่อสร้าง โครงการติดตั้งหรือโครงการประกอบ หรือกิจกรรมตรวจสอบควบคุมเกี่ยวกับโครงการดังกล่าว เฉพาะในกรณีที่โครงการหรือกิจกรรมนั้นมีระยะเวลามากกว่าหกเดือน...”

เห็นได้ว่าตามต้นแบบของ UN นั้นจะเพิ่มเติมในส่วนของ “กิจกรรมการตรวจสอบควบคุมเกี่ยวกับโครงการดังกล่าว” ซึ่งเป็นส่วนขยายจากโครงการต่างๆ ที่กำหนดไว้ แต่ในส่วนอื่นนั้นถือว่าครอบคลุมในความหมายที่ไม่แตกต่างกัน

ๆ แต่ละฉบับนั้นอาจกำหนดระยะเวลาไว้แตกต่างกับแนวทางของ OECD หรือของ UN ซึ่งอาจมีระยะเวลา 12 เดือน 9 เดือน 6 เดือน หรือ 3 เดือน โดยทั่วไป และพบระยะเวลายาวนานที่สุดที่พบว่ามีรัฐคู่สัญญาตกลงกันในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ คือ 36 เดือน⁵ ทั้งนี้ เคยพบถึงกรณีที่ไม่ได้กำหนดระยะเวลาไว้สำหรับสถานประกอบการถาวรประเภทการก่อสร้างด้วยซึ่งถือเป็นกรณีที่พบน้อยมาก ได้แก่ อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับไทย – นอร์เวย์⁶ กรณีเช่นนี้มีผู้ให้ความเห็นว่าเมื่อไม่ได้มีการกำหนดถึงระยะเวลาไว้จะต้องนำหลักของสถานประกอบการถาวรในลักษณะสถานธุรกิจประจำมาใช้บังคับ⁷

การตีความในบทบัญญัติในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างจากที่กล่าวในเบื้องต้นว่าสถานประกอบการถาวรในลักษณะนี้เป็นสถานประกอบการถาวรรูปแบบหนึ่งที่มีแนวคิดเกิดขึ้นต่อเนื่องจากสถานประกอบการถาวรในลักษณะสถานธุรกิจประจำ แต่ได้มีการแก้ไขปรับเปลี่ยนให้เหมาะสมกับลักษณะธรรมชาติของงานก่อสร้าง ดังนั้นก่อนอื่นจึงควรต้องมีการเปรียบเทียบในพื้นฐานเนื้อหาของโครงการก่อสร้าง กับลักษณะของสถานธุรกิจประจำเสียก่อน และเมื่อเกิดความเข้าใจถึงความแตกต่างในพื้นฐานเนื้อหาของเรื่องแล้วจะเข้าใจถึงความแตกต่างขององค์ประกอบในตัวบทบัญญัติและสามารถนำมาใช้ประกอบกับการตีความกับบทบัญญัติในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างดังกล่าวได้

การดำเนินการโครงการต่างๆ อันได้แก่ที่ตั้งอาคาร โครงการก่อสร้าง หรือโครงการติดตั้ง ตามความในบทบัญญัติในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 3 นี้ไม่ได้มีลักษณะเป็นการประกอบธุรกิจโดยผ่านสถานธุรกิจตามความในวรรคแรกของข้อบทที่ 5 แต่ตัวโครงการต่างๆ นั้นเองคือวัตถุประสงค์ของวิสาหกิจต่างประเทศที่เข้ามาปฏิบัติงานในรัฐแหล่งเงินได้ บทบัญญัติตามความในวรรคที่ 3 นี้จึงไม่ใช่บทบัญญัติที่เป็นการยกเว้น หรือเป็นการขยายความของบทบัญญัติในข้อบทที่ 5 วรรคแรก และวรรคที่ 2 ดังนั้น เมื่อย้อนกลับไปถึงการพิจารณาถึงลักษณะความถาวรตามความในวรรคแรกจึงไม่อาจนำระยะเวลาตามที่บัญญัติไว้ในวรรคที่ 3 ไปบังคับใช้เพื่อทดสอบถึงลักษณะความถาวรของสถานธุรกิจได้

โดยลักษณะธรรมชาติของงานก่อสร้างนั้นเห็นได้ว่าเป็นงานที่ไม่มีลักษณะความถาวร เพราะการทำการก่อสร้างนั้นย่อมต้องสำเร็จเสร็จสิ้นลงในวันใดวันหนึ่ง และโดยสภาพของงาน

⁵ Mehta, Amar, Permanent Establishment in International Taxation, (New Delhi : Taxmann Publications, 2012) pp.284-299.

⁶ อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับไทย – นอร์เวย์ ฉบับลงนามวันที่ 9 มกราคม 1964 สำหรับอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับไทย – นอร์เวย์ ฉบับปัจจุบันได้มีการแก้ไขใหม่และลงนามกันเมื่อวันที่ 31 กรกฎาคม 2003 มีข้อกำหนดถึงเรื่องระยะเวลาในสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 3 ว่าต้องมีระยะเวลาดำรงอยู่เกินกว่า 6 เดือน

⁷ Skaar, *supra* note 2, p. 344.

ก่อสร้างจะไม่มีงานก่อสร้างใดที่ต่อเนื่องถาวรไปโดยตลอดไม่มีวันสิ้นสุด บทบัญญัติในเรื่องของการก่อสร้างนี้จึงเห็นได้ว่าเป็นการปรับเนื้อหาในส่วนบทบัญญัติที่เกี่ยวกับเรื่องการทดสอบลักษณะความถาวร (permanent test) ของสถานประกอบการถาวรในลักษณะทั่วไปมาเป็นข้อกำหนดสำคัญในเรื่องการทดสอบระยะเวลา ซึ่งถือเป็นข้อกำหนดที่สำคัญหรือที่เรียกว่า “การทดสอบระยะเวลา 12 เดือน” (12-month test)⁸

เมื่อบทบัญญัติกำหนดให้ใช้ระยะเวลา 12 เดือนสำหรับสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างนั้น การทดสอบระยะเวลา 12 เดือนนี้จะต้องแยกพิจารณาอย่างเด็ดขาดกับกรณีของการทดสอบเรื่องความถาวร (permanent test) ในกรณีของสถานประกอบการถาวรในลักษณะสถานธุรกิจประจำ เพราะในกรณีที่สถานประกอบการถาวรในลักษณะสถานธุรกิจประจำในบางกรณีนั้นจะเห็นได้ว่าสถานธุรกิจนั้นอาจเกิดลักษณะความ “ถาวร” ขึ้นได้แม้ว่าจะมีช่วงระยะเวลาที่ดำรงอยู่สั้นมากก็ตาม เช่น ตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD ที่ยกตัวอย่างในกรณีที่ผู้เสียภาษีเกิดถึงแก่ความตาย หรือธุรกิจเกิดล้มเหลว แม้ว่าจะได้มีการดำเนินธุรกิจมาในช่วงระยะเวลาที่สั้นมากก็ตาม กรณีเช่นนี้จะต้องถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น⁹ เห็นได้ว่าการตีความในเรื่องระยะเวลา 12 เดือน สำหรับสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างนี้เป็นการตีความโดยต้องเป็นไปตามที่ตัวบทกำหนดไว้โดยเฉพาะ ซึ่งแตกต่างกับกรณีของสถานประกอบการถาวรในลักษณะสถานธุรกิจประจำที่การทดสอบในเรื่องลักษณะความถาวรนั้นอาจมีความยืดหยุ่นได้

ในกรณีที่เป็นงานก่อสร้างที่ตั้งอยู่ในบริเวณสถานที่แห่งเดียว เช่น ที่ตั้งอาคาร หรือสิ่งปลูกสร้างนั้นอาจไม่มีปัญหาในประเด็นการพิจารณาเรื่องสถานที่และจุดที่ตั้งในทางภูมิศาสตร์ แต่สำหรับโครงการก่อสร้างบางประเภทเช่น การก่อสร้างถนน หรือการวางท่อน้ำ โครงการในลักษณะเช่นนี้โดยธรรมชาติจะไม่มีการดำเนินการในสถานที่ตั้งเพียงแห่งเดียว และ ที่ตั้งอาคารจะมีการย้ายไปตามลำดับขั้นตอนของการทำงานก่อสร้างนั้นด้วย เมื่อย้อนกลับไปพิจารณาถึงต้นแบบของ OECD ในปี ค.ศ. 1963 จะเห็นได้ว่าบทบัญญัติในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างนี้จะถูกบัญญัติอยู่ในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 2(g) ซึ่งหากตีความโดยยึดตามตัวบทโดยเคร่งครัดแล้วจะต้องตีความว่าที่ตั้งอาคาร โครงการก่อสร้าง โครงการประกอบใดๆ ตามที่ระบุข้อบทที่ 5 วรรคที่ 2(g) นั้นจะต้องอยู่ภายใต้กำหนดในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะสถานธุรกิจประจำตามความในวรรคแรกด้วยเพราะตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 2 นั้นเป็นข้อบทที่แสดงถึงรายการตัวอย่างของสถาน

⁸ การให้คำอธิบายโดยทั่วไปในที่นี้จะคงยึดตามแนวทางต้นแบบของ OECD คือใช้ระยะเวลา 12 เดือน แต่ในการบังคับใช้ในทางปฏิบัติย่อมจะต้องพิจารณาถึงระยะเวลาตามที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนๆ แต่ละฉบับ

⁹ OECD Commentary, para 6.3, p.96.

ประกอบการถาวรซึ่งต้องอยู่ภายใต้บังคับเงื่อนไขขององค์ประกอบตามความในวรรคแรก ซึ่งเห็นได้ว่ามีความขัดแย้งกันในลักษณะของโครงการก่อสร้างที่จะต้องมีการเคลื่อนย้ายสถานปฏิบัติการตลอดระยะเวลาที่ดำเนินโครงการนั้น กับลักษณะความประจําตามที่บัญญัติไว้ในวรรคแรก

ต่อมาเมื่อได้มีการแก้ไขบทบัญญัติตามต้นแบบ OECD ในปี ค.ศ. 1977 โดยกำหนดให้สถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างบัญญัติแยกต่างหากอยู่ในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 3 ดังนั้นจึงมีผลทำให้สถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างถูกจําแนกเป็นอีกประเภทหนึ่งต่างหาก และที่ตั้งอาคาร โครงการก่อสร้าง โครงการติดตั้งตามความในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 3 นี้จึงไม่ถูกบังคับให้ต้องอยู่ภายใต้บังคับองค์ประกอบเงื่อนไขในเรื่องสถานธุรกิจประจําอีกต่อไป

4.2.1 วิเคราะห์ประเด็นเบื้องต้นเกี่ยวกับเรื่องโครงการก่อสร้าง

ก.) ที่ตั้งอาคาร โครงการก่อสร้าง โครงการติดตั้ง โครงการประกอบ

ตามบทบัญญัติเห็นได้ว่าลักษณะของสิ่งปลูกสร้างที่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรตามข้อบทที่ 5 วรรค 3 นั้นได้แก่ ที่ตั้งอาคาร โครงการก่อสร้าง หรือโครงการติดตั้ง ทั้งนี้ตามรูปแบบของ UN Model จะรวมถึง โครงการประกอบ ด้วย

ที่ตั้งอาคาร (building site)

ความหมายดั้งเดิมของคำว่า “ที่ตั้งอาคาร” หมายความว่า สถานที่ตั้งของสิ่งปลูกสร้าง, เมือง, อนุสาวรีย์, หรือสิ่งปลูกสร้างอื่นที่คล้ายคลึงกัน ซึ่งในการดำเนินโครงการต่างๆ นั้นเห็นได้ว่าย่อมต้องมีการดำเนินการจัดการเกิดขึ้นภายในสถานที่ใดสถานที่หนึ่งซึ่งก็คือที่ตั้งอาคารนั่นเอง หรืออาจเป็นการดำเนินโครงการในหลายสถานที่ซึ่งที่ตั้งอาคารนั้นจะมีการเคลื่อนย้ายเกิดขึ้น เช่นในกรณีที่เป็นโครงการวางท่อ ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ บางฉบับมีการตีความถึงที่ตั้งอาคารว่าหมายความว่างานที่ทำทั้งหมดนั้น (the whole work)¹⁰

โครงการก่อสร้าง (construction project)

โครงการก่อสร้างไม่ได้หมายความว่าเพียงการก่อสร้างอาคารเท่านั้น แต่รวมถึงการสร้าง ถนน สะพาน หรือคลอง และการปรับปรุง ถนน สะพาน หรือคลองด้วย ทั้งนี้สำหรับกรณีการปรับปรุงนั้นอาจถือว่าเข้าลักษณะเป็นการก่อสร้างได้ หากการปรับปรุงนั้นไม่ได้เป็นเพียงการ

¹⁰ เช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างประเทศเบลเยียม และประเทศเนเธอร์แลนด์ ข้อบทที่ 5(2)(7) ในปี ค.ศ. 1970 : Arvid. A Skaar, “Permanent Establishment : Erosion of a Tax Treaty Principle.”, 1991, p. 353.

บำรุงรักษาและการตกแต่งเท่านั้น และยังรวมถึงการวางท่อ และการขุด หรือการเจาะด้วย¹¹ ทั้งนี้ กิจกรรมในลักษณะที่เป็นกิจกรรมขั้นทุติยภูมิ (secondary activities) เช่น กรณีการปรับปรุงดังกล่าว นั้น เนื่องจากการปฏิบัติงานที่ต้องใช้ทักษะความสามารถเช่นเดียวกันกับกิจกรรมขั้นปฐมภูมิ หรือ ใช้ระดับความสามารถองค์ความรู้เช่นเดียวกับการปฏิบัติงานในโครงการก่อสร้างนั่นเอง ดังนั้นจึงอาจ ถือรวมเป็นโครงการก่อสร้างได้

เคยมีประเด็นพิพาทในคดีหนึ่งว่างานวิศวกรรมอยู่ในความหมายของโครงการก่อสร้าง ตามบทบัญญัติดังกล่าวหรือไม่ ซึ่งศาลได้ให้คำวินิจฉัยว่างานวิศวกรรมนั้นถือว่ามีหมายใกล้เคียง และสัมพันธ์กับขอบเขตที่กำหนดไว้ตามข้อบทในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการ ก่อสร้าง¹²

โครงการติดตั้ง (installation project)

โครงการติดตั้งตามคำอธิบายต้นแบบ OECD ได้ให้คำอธิบายว่าไม่ได้ถือจำกัดแต่เพียง การติดตั้งที่ต้องเกี่ยวข้องกับโครงการก่อสร้างเท่านั้น แต่โครงการติดตั้งนี้อาจรวมความถึงการติดตั้ง อุปกรณ์ เช่น เครื่องจักรที่มีการปฏิบัติงานที่ซับซ้อนโดยไม่ว่าเครื่องจักรนั้นจะทำหน้าที่ปฏิบัติงาน ภายในอาคารหรือภายนอกอาคารก็ตาม¹³

โครงการประกอบ (assembly project)

เมื่อกล่าวถึงคำว่า “โครงการประกอบ” อาจทำให้เข้าใจถึงโครงการที่ทำการประกอบ สิ่งใดสิ่งหนึ่ง แต่เมื่อย้อนกลับไปดูตัวบทบัญญัติในภาษาอังกฤษจะทำให้เข้าใจได้ว่าแท้จริงแนวทาง บทบัญญัติที่วางไว้นั้นหมายความถึงลักษณะการรวมกันของโครงการต่างๆ (assembly) หลาย โครงการซึ่งอาจรวมโครงการที่กล่าวถึงข้างต้น อันได้แก่ ที่ตั้งอาคาร โครงการก่อสร้าง โครงการติดตั้ง เข้าด้วยกัน ซึ่งความหมายของคำว่าประกอบ หรือ “assembly” นั้นมีความหมายครอบคลุมโดย กว้างซึ่งในตำราคำอธิบายบางแห่งพบการอ้างอิงถึงนิยามคำว่า “โครงการติดตั้ง” กับ “โครงการ ประกอบ” นี้ว่ามีความหมายอย่างเดียวกันด้วย¹⁴ ดังนั้นตามต้นแบบของ OECD แม้จะไม่มีกรณีบัญญัติ

¹¹ OECD Commentary, article 5(3), para 17.

¹² คดี Pastor Engineering อ้างถึงใน Robert Williams, *Fundamentals of Permanent Establishments*, 2014, p. 93.

¹³ OECD Commentary, article 5(3), para 17.

¹⁴ Robert L Williams, *Fundamentals of Permanent Establishments*, (Hague : Kluwer Law International, 2014), p.95.

ถึงคำนี้ ซึ่งแตกต่างกับต้นแบบของ UN แต่ในทางปฏิบัติแล้วสามารถถือได้ว่าตามความใน OECD Model และ UN Model นั้นครอบคลุมความหมายเหมือนกัน¹⁵

ข.) ระยะเวลา

สถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างจะเกิดขึ้นได้ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขในเรื่องกำหนดระยะเวลา โดยวิสาหกิจต่างประเทศนั้นจะต้องมีการดำเนินงานในที่ตั้งอาคารโครงการก่อสร้าง หรือโครงการติดตั้งนั้นครบกำหนดระยะเวลาที่ต่ำที่สุดตามที่ได้กำหนดไว้ซึ่งตามต้นแบบของ OECD กำหนดไว้คือ 12 เดือน

คำอธิบายต้นแบบ OECD ได้ให้คำอธิบายถึงกรณีของสถานประกอบการถาวรที่เกิดขึ้นตามความในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 3 ว่า ที่ตั้งอาคารจะถือว่าดำรงอยู่นับจากวันที่คู่สัญญานั้นได้เริ่มเข้าดำเนินงานในประเทศที่ได้มีการดำเนินงานก่อสร้างนั้นขึ้น ซึ่งการนับระยะเวลานั้นจะรวมถึงงานในขั้นตอนการเตรียมการเข้าไปด้วย เช่น กรณีที่คู่สัญญาได้ดำเนินการติดตั้งสำนักงานขึ้นเพื่อใช้สำหรับงานก่อสร้าง เป็นต้น โดยทั่วไปแล้วสิ่งปลูกสร้างต่างๆ นั้นจะถือว่าดำรงอยู่จนกระทั่งงานนั้นได้เสร็จสิ้นลง หรือเลิกทำงานนั้นลงอย่างถาวร การดำรงอยู่ของที่ตั้งอาคารจะไม่ถือว่าสะดุดหยุดลงหากงานที่ทำนั้นได้มีการหยุดดำเนินการเพียงชั่วคราว ซึ่งการหยุดการดำเนินการที่อาจเกิดขึ้นตามสถานการณ์ หรือการหยุดการดำเนินการโดยชั่วคราวนั้นจะต้องถือว่าถูกนับรวมอยู่ในระยะเวลาของที่ตั้งอาคารนั้นด้วย การหยุดการดำเนินการโดยชั่วคราวนั้นอาจเกิดขึ้นได้จากสภาพอากาศอันเลวร้าย หรืออาจเกิดจากเหตุอันไม่คาดหมายจากผู้ใช้งาน หรือเครื่องมือที่ใช้ในงานก่อสร้าง ยกตัวอย่างเช่น หากคู่สัญญาได้เริ่มทำงานก่อสร้างถนนในวันที่ 1 พฤษภาคม และหยุดการทำงานลงในวันที่ 1 พฤศจิกายน เนื่องจากสภาพอากาศที่เลวร้ายหรือขาดแคลนอุปกรณ์เครื่องมือที่จำเป็น แต่ได้ดำเนินการต่อในวันที่ 1 กุมภาพันธ์ ในปีถัดไป และงานก่อสร้างถนนได้เสร็จสิ้นลงในวันที่ 1 มิถุนายน โครงการก่อสร้างดังกล่าวนี้จะต้องถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นเพราะมีระยะเวลาทำงานนับได้ 13 เดือน ซึ่งนับเริ่มต้นจากวันแรกที่ได้เริ่มทำงาน คือวันที่ 1 พฤษภาคม จนถึงวันสุดท้ายคือวันที่ 1 มิถุนายน ในปีถัดไป หากวิสาหกิจซึ่งเป็นคู่สัญญาดังกล่าวได้มีการส่งมอบงานให้กับผู้รับจ้างช่วงสำหรับงานส่วนใดส่วนหนึ่งในโครงการนั้น ช่วงระยะเวลาที่ผู้รับจ้างช่วงได้ทำงานในที่ตั้งอาคารจะต้องถือให้นับรวมเข้ากับระยะเวลาของผู้รับจ้างภายใต้โครงการก่อสร้างดังกล่าวด้วย สำหรับผู้รับจ้างช่วงจะถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรที่ที่ตั้งอาคารนั้นเช่นกันหากกิจกรรมที่ผู้รับจ้างช่วงนั้นได้ดำเนินการเป็นระยะเวลายาวนานกว่า 12 เดือน¹⁶

¹⁵ Skaar, *supra* note 2, p.353.

¹⁶ OECD Commentary, article 5 para 19.

มีข้อสังเกตสำหรับในส่วนของการเตรียมการในโครงการนั้น โดยปกติแม้ว่าการเตรียมการจะเป็นข้อยกเว้นที่ถูกระบุไว้ในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 4 แต่ในการนับระยะเวลาสำหรับสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างนี้จะต้องนับรวมระยะเวลาในขั้นตอนการเตรียมการนั้นรวมด้วย¹⁷ แต่ทั้งนี้การเตรียมการใดๆ ที่นำมานับระยะเวลารวมนั้นจะต้องเป็นการปฏิบัติงานที่เป็นไปเพื่อประโยชน์โดยตรงกับโครงการนั้น และจะต้องมีความสำคัญในทางเศรษฐกิจด้วยจึงสามารถนำระยะเวลาในขั้นตอนการเตรียมงานดังกล่าวรวมกับระยะเวลาการดำเนินการในโครงการนั้นได้ ดังนั้น หากเป็นเพียงการทำการตกลงทำสัญญาระหว่างกันย่อมถือว่ายังไม่สามารถเริ่มนับระยะเวลาได้¹⁸

เมื่อโครงการก่อสร้างนั้นสำเร็จลงแล้วการนับระยะเวลาอาจไม่ถือว่าจะต้องสิ้นสุดลงเสมอไป กิจกรรมที่ได้มีการดำเนินการภายหลังโครงการนั้นเสร็จสิ้นไปแล้วบางกรณีอาจจะต้องนำมานับรวมด้วยหากกิจกรรมนั้นเป็นกิจกรรมที่ดำเนินการเพื่อประโยชน์โดยตรงของกิจกรรมหลัก เช่น การทำการทดสอบปฏิบัติงานในเครื่องมือหรือโครงการนั้น หรือ การปรับแต่งให้สมบูรณ์ในขั้นตอนสุดท้าย หรือ การเคลื่อนย้ายเครื่องมืออุปกรณ์ออกจากที่ตั้งอาคารหรือโครงการก่อสร้างนั้น เป็นต้น¹⁹

สำหรับในกรณีของการประกัน หรือ การให้บริการหลังการขายนั้นจะไม่นำมานับรวมกับระยะเวลาของโครงการนั้นๆ รวมถึงกรณีของการดำเนินการในด้านอื่นที่เกี่ยวข้องกับโครงการนั้นแต่ไม่มีความสัมพันธ์ในเชิงเศรษฐกิจกับกิจกรรมของโครงการนั้นโดยตรง เช่น การดำเนินงานเกี่ยวกับด้านสัญญาหรือกฎหมาย และทั้งนี้สำหรับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับโครงการนั้นแต่ได้มีการดำเนินการขึ้นภายนอกรัฐแหล่งเงินได้ก็ไม่สามารถนำมากำหนดนับรวมกับระยะเวลาของโครงการนั้นเช่นกัน²⁰

ในประเทศฝรั่งเศส อาคาร โครงการก่อสร้าง และโครงการติดตั้งโดยทั่วไปจะพบปรากฏในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ประเทศฝรั่งเศสทำกับประเทศอื่นโดยพบระยะเวลาที่สั้นที่สุดคือตั้งแต่ 0 เดือน และระยะเวลายาวนานที่สุดคือ 18 เดือน ทั้งนี้ไม่ปรากฏถึงหลักทั่วไปที่นำมาใช้บังคับกับกรณีที่ผู้เสียภาษีมีการทำโครงการก่อสร้าง หรือโครงการติดตั้งที่มากกว่า 2 แห่งขึ้นไปไม่ว่าจะดำเนินการขึ้นพร้อมกัน หรือโดยต่อเนื่องกัน

¹⁷ *Ibid.*

¹⁸ Klaus Vogel, Klaus Vogel on Double Taxation Convention, (Kluwer Law International, 1997), para.77-78, p. 308.

¹⁹ Ekkehart Reimer, Permanent Establishments : A Domestic Taxation, Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective, (Hague : Kluwer Law International, 2012), p.82.

²⁰ *Ibid.*

มีคดีของศาลในประเทศฝรั่งเศสที่ตัดสินในปี ค.ศ. 1981 ซึ่งมีข้อเท็จจริงว่า บริษัทได้มีพนักงานและเครื่องมืออุปกรณ์ที่ใช้เพื่อโครงการก่อสร้าง หรือโครงการติดตั้งนั้นอยู่ในประเทศยาวนานเกินกว่า 3 ปี กรณีนี้ศาลให้ความเห็นว่าเมื่อมีการดำเนินกิจกรรมที่ยาวนานเกินกว่า 12 เดือนขึ้นแล้วจึงถือว่ามิสถานประกอบการถาวรเกิดขึ้น²¹

ตามคำอธิบายต้นแบบ OECD ได้ให้คำอธิบายว่าการทดสอบระยะเวลา 12 เดือนจะนำมาใช้ทดสอบกับที่ตั้งอาคารแต่ละแห่ง หรือโครงการแต่ละโครงการ ซึ่งการกำหนดถึงระยะเวลาของที่ตั้งอาคารในแต่ละแห่ง หรือแต่ละโครงการที่ดำรงอยู่นั้นจะไม่นับรวมกับช่วงระยะเวลาของที่ตั้งอาคารหรือโครงการที่เกิดขึ้นมาก่อน และไม่มีความสัมพันธ์ใดๆ กับที่ตั้งอาคาร หรือโครงการนั้น โดยที่ตั้งอาคารจะถือเป็นหน่วยหนึ่งแม้ว่าจะเกิดจากสัญญาหลายสัญญาก็ตาม เพราะถือเป็น การดำเนินการที่รวมกันในทางการพาณิชย์และภูมิศาสตร์ทั้งหมด ดังนั้นที่ตั้งอาคารจึงถือเป็นหน่วยหนึ่งเช่นกันในกรณีที่มีสัญญาเกิดขึ้นจากการตกลงกันกับบุคคลหลายบุคคล เช่น โครงการก่อสร้างอาคารชุด ทั้งนี้ สำหรับหลักในเรื่องระยะเวลา 12 เดือนนั้นมักพบว่าการหลีกเลี่ยงจากวิสาหกิจโดยอาจทำการแยกสัญญาเป็นหลายสัญญา หรือเป็นโครงการหลายโครงการแยกส่วนจากกัน โดยอาจกำหนดให้แต่ละส่วนนั้นจะใช้ระยะเวลาในการดำเนินการต่ำกว่า 12 เดือนและดำเนินการโดยบริษัทคนละบริษัท ซึ่งอยู่ภายในกลุ่มบริษัทเดียวกัน ข้อเท็จจริงที่เกิดการหลีกเลี่ยงบทบัญญัติในลักษณะดังกล่าวนี้อาจมีการประยุกต์เปลี่ยนแปลงตามสภาพการณ์ ซึ่งทางฝ่ายเจ้าหน้าที่รัฐนั้นจะต้องมีการบังคับใช้บทบัญญัติเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี ทั้งนี้ ประเทศที่เกี่ยวข้องอาจทำการร่วมมือกันภายใต้กรอบการเจรจาตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ แบบทวิภาคี²²

สำหรับในส่วนที่คำอธิบายต้นแบบ OECD ที่กล่าวว่า “ที่ตั้งอาคารจะถือเป็นหน่วยหนึ่งแม้ว่าจะเกิดจากสัญญาหลายสัญญาก็ตาม เพราะถือเป็น การดำเนินการที่รวมกันในทางการพาณิชย์และภูมิศาสตร์ทั้งหมด” ลักษณะของการรวมกันโดยทั้งหมด (coherent whole) ดังกล่าวนี้นี้จะต้องเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้คือจะต้องมีลักษณะความสัมพันธ์ร่วมในทางพาณิชย์และภูมิศาสตร์ ซึ่งเห็นได้ว่าตามแนวทางของคำอธิบายต้นแบบของ OECD นี้ยังคงมีความกำกวมซึ่งก่อให้เกิดคำถามขึ้นจากถ้อยคำตามคำอธิบายคำว่า การรวมกันในทางพาณิชย์ และภูมิศาสตร์ทั้งหมดนี้ว่าแต่ละคำจะครอบคลุมความหมายกว้างเพียงใดเนื่องจากคำแต่ละคำนั้นเป็นคำที่สามารถตีความหมายได้กว้างกรณีเช่นนี้หากเกิดปัญหาในการตีความ เห็นว่าควรจะต้องย้อนกลับไปพิจารณาตามแนวปฏิบัติของกฎหมายภายในของแต่ละประเทศ หรือตามบันทึกข้อตกลงหากได้มีการทำขึ้น

²¹ CE 29 juin 1981 อ้างถึงใน Permanent Establishment in Tax Treaties and French Domestic Law, p. 19.

²² OECD Commentary, article 5 para 18.

ทั้งนี้สำหรับประเด็นดังกล่าวข้างต้นนี้พบข้อตกลงระหว่างประเทศที่เคยมีการเจรจากันไว้ถึงเรื่องเกณฑ์เด็ดขาดในการกำหนดเข้าร่วมกัน (Unity of execution) ซึ่งได้ทำเป็น วิธีเพื่อความตกลงร่วมกันขึ้นในปี ค.ศ. 1975 ระหว่างประเทศเยอรมนี กับประเทศเบลเยียม และประเทศเนเธอร์แลนด์ ซึ่งมีความสำคัญในตอนหนึ่งซึ่งกำหนดไว้ว่า²³

ก.) หากมีสัญญาเพียงฉบับเดียว กิจกรรมการก่อสร้างที่ได้มีการดำเนินการขึ้นในสถานที่ต่างๆ หรือในระยะเวลาคนละช่วงระยะเวลาอันโดยคู่สัญญารายเดียวกันนั้นจะถือว่าเป็นโครงการก่อสร้างโครงการเดียว เพื่อวัตถุประสงค์ในการกำหนดถึงการมีสถานประกอบการถาวรในประเทศที่เกี่ยวข้อง

ข.) หากมีสัญญาหลายสัญญาจะถือว่ามิใช่โครงการก่อสร้างโครงการเดียว หรือมีเกณฑ์เด็ดขาดในการกำหนดเข้าร่วมกัน ซึ่งถือว่าเกิดขึ้นในกรณีนี้

- 1.) สัญญาได้ทำขึ้นในระยะเวลาเดียวกัน หรือเกิดขึ้นหลังการทำสัญญาอีกฉบับหนึ่ง โดยต่อเนื่องกัน
- 2.) สัญญาได้มีการดำเนินการในสถานที่หลายแห่ง แต่การดำเนินการทั้งหมดนั้นเป็นส่วนหนึ่งของโครงการเดียวกัน (เช่น ในโครงการก่อสร้างไฮเวย์) โดยกิจกรรมที่ทำขึ้นนั้นเป็นไปโดยไม่ขาดตอน

ตามเงื่อนไขสำคัญที่กำหนดไว้ตามข้อตกลงดังกล่าวมานั้นเห็นได้ว่า การปฏิบัติงานต่างๆ ภายใต้สัญญาฉบับเดียวนั้นจะถือว่าเป็นโครงการหนึ่งโครงการ นอกจากจะสามารถจะพิสูจน์ได้ว่าโครงการต่างๆ ที่ทำขึ้นนั้นไม่มีความเกี่ยวข้องสัมพันธ์ต่อกัน และการปฏิบัติงานที่เกิดขึ้นโดยสัญญาหลายฉบับจะถือว่าเป็นโครงการเดียว หรือเป็นไปตามเกณฑ์เด็ดขาดในการกำหนดเข้าร่วมกัน เห็นได้ว่าเงื่อนไขของการนับเข้าร่วมกันเป็นหน่วยเดียวดังกล่าวนี้จะเกิดขึ้นได้เพียงในกรณีที่เป็นการก่อสร้างโครงการที่เป็นโครงการใหญ่หนึ่งโครงการ ซึ่งเมื่อพิจารณาย้อนกลับไปพิจารณาตามแนวทางตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD นั้นจะเห็นได้ว่าหมายความว่าความถึงในเรื่องเงื่อนไขของการพาณิชย์และทางภูมิศาสตร์ที่ได้กำหนดไว้ว่าจะต้องมีความสัมพันธ์ต่อเนื่องกันระหว่างโครงการต่างๆ นั้นเอง

ปัญหาที่มักพบอีกกรณีหนึ่งคือ ปัญหาเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างผู้รับจ้าง กับผู้รับจ้างช่วง กรณีนี้ศาลฎีกาประเทศเยอรมันเคยมีคำตัดสินคดีข้อพิพาทเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวในปี ค.ศ. 1963 ซึ่งข้อเท็จจริงเป็นเรื่องบริษัทก่อสร้างที่ดำเนินการก่อสร้างงานในสองเขตมณฑล โดยโครงการได้เริ่มต้นขึ้นในวันที่ 1 มีนาคม และสิ้นสุดลงในวันที่ 19 ตุลาคม ในปีเดียวกัน ในช่วงระหว่าง

²³ Edwardes-Ker, The International Tax Treaties Service art 5 28.5001, อ้างถึงใน Arvid. A Skaar, Permanent Establishment : Erosion of a Tax Treaty Principle, 1991, pp. 360-361.

ก่อสร้างในระยะสุดท้ายคือตั้งแต่วันที่ 27 สิงหาคม ข้อเท็จจริงไม่ปรากฏถึงการทำงานที่ได้ดำเนินการโดยลูกจ้างของผู้รับจ้าง แต่มีการดำเนินการซึ่งปฏิบัติหน้าที่โดยผู้รับจ้างช่วงที่เป็นอิสระ ซึ่งตามกฎหมายภายในของประเทศเยอรมันนั้นใช้หลักการทดสอบระยะเวลา 6 เดือนสำหรับโครงการก่อสร้างที่จะทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น ตามข้อเท็จจริงนั้นหากได้รวมส่วนปฏิบัติงานในส่วนสุดท้ายเข้าด้วยแล้วจะทำให้เกิดผลเข้าตามเงื่อนไขขององค์ประกอบตามกฎหมายภายใน คตินี้ศาลฎีกาได้ให้คำตัดสินว่าถือว่ามีสถานประกอบการถาวรเกิดขึ้น โดยให้เหตุผลว่าผู้รับจ้างที่เข้าไปปฏิบัติงานตั้งแต่ตอนเริ่มต้นโครงการซึ่งใช้ลูกจ้างของตนเองนั้นถือได้ว่ามีลูกจ้างอยู่ในที่ตั้งอาคารนั้นในช่วงระยะเวลาสุดท้ายด้วยเช่นกัน แนวบรรทัดฐานของคดีนี้จึงเป็นการวางหลักไว้ว่าผู้ทำสัญญาก่อสร้างที่มีการมอบงานให้กับผู้รับจ้างช่วงนั้น จะต้องนับระยะเวลาทำงานของผู้รับจ้างช่วงนั้นเข้ารวมกับการปฏิบัติงานของตนด้วย ซึ่งปัญหาในลักษณะเช่นนี้ตามคำอธิบายต้นแบบ OECD ได้วางแนวทางปฏิบัติต่อมาภายหลังโดยสอดคล้องกับแนวบรรทัดฐานตามกฎหมายภายในของประเทศเยอรมัน²⁴

ตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD ได้กล่าวถึงเรื่องการทดสอบระยะเวลา 12 เดือนไว้ด้วยว่า²⁵

“การทดสอบระยะเวลา 12 เดือนจะนำมาใช้ทดสอบกับที่ตั้งอาคารแต่ละแห่ง หรือโครงการแต่ละโครงการ ซึ่งการกำหนดถึงระยะเวลาของที่ตั้งอาคารแต่ละแห่ง หรือโครงการที่ดำรงอยู่นั้นจะไม่นับรวมถึงช่วงระยะเวลาของที่ตั้งอาคาร หรือโครงการที่เกิดขึ้นมาก่อน และไม่มีความสัมพันธ์เกี่ยวเนื่องใดๆ กับโครงการนั้น...”

ในประเด็นของคำว่า “ไม่มีความสัมพันธ์เกี่ยวเนื่องใดๆ” ในกรณีนี้เห็นได้ว่าเป็นเรื่องที่ต้องพิจารณาตามข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นแต่ละกรณี ซึ่งหากได้ความว่ากิจกรรมที่ทำขึ้นในที่ตั้งอาคารแต่ละแห่ง หรือแต่ละโครงการนั้นมีความเกี่ยวข้องหรือสัมพันธ์กันแล้วย่อมหมายความว่าจะต้องนำระยะเวลาของที่ตั้งอาคาร หรือโครงการที่เกิดขึ้นซึ่งมากกว่า 1 แห่งนั้นมานับเข้ารวมกัน แม้ว่าโครงการต่างๆ นั้นจะเกิดขึ้นจากสัญญาคนละฉบับกันก็สามารถที่จะนับเข้ารวมกันและเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นมาได้

ในการวิเคราะห์ถึงสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้าง องค์ประกอบที่สำคัญคือการพิจารณาถึงเงื่อนไขในเรื่องการทดสอบเวลามาใช้ทดสอบกับโครงการที่เกิดขึ้นแต่ละ

²⁴ OECD Commentary, article 5 para 19.

²⁵ *Ibid.*

โครงการ ซึ่งปัญหาในการกำหนดถึงการเป็นสถานประกอบการถาวรอาจเกิดจากการวางแผนของผู้เสียภาษีนั่น ยกตัวอย่างเช่น ในกรณีที่มีวิสาหกิจซึ่งวางแผนทำโครงการก่อสร้างซึ่งมีระยะเวลา 14 เดือน จะทำให้เกิดสถานประกอบการถาวรขึ้นตามข้อกำหนดในเรื่องระยะเวลา วิสาหกิจนั้นอาจมีการวางแผนในทางภาษีโดยการแยกจัดตั้งโครงการก่อสร้างซึ่งอิงตามหลักของ OECD โดยอาจกำหนดวางแผนแบ่งโครงการแยกย่อยออกเป็น 2 โครงการตามลำดับต่อเนื่องกัน คือ โครงการที่มีระยะเวลา 8 เดือน และโครงการที่มีระยะเวลา 6 เดือน การวางแผนในลักษณะเช่นนี้อาจมีผลทำให้สถานประกอบการถาวรไม่เกิดขึ้นเมื่อต้องทำการแยกวิเคราะห์ทีละโครงการ โดยโครงการที่มีกำหนด 8 เดือนอาจเป็นโครงการที่ทำหน้าที่ปฏิบัติงานในการเชื่อมต่อ และโครงการที่มีระยะเวลา 6 เดือนปฏิบัติหน้าที่การประกอบ เป็นต้น ซึ่งการปฏิบัติหน้าที่งานทั้งหมดนี้ล้วนทำขึ้นโดยวิสาหกิจเดียวกัน โดยทำต่อเนื่องทีละโครงการ การวางแผนในลักษณะเช่นนี้มีคำถามสำคัญเกี่ยวกับการตีความในเรื่องการทดสอบระยะเวลา 12 เดือน ว่าควรที่จะต้องนำโครงการทั้งสองนี้เข้ามานับรวมกันหรือไม่

การปฏิบัติงานที่คล้ายคลึงกับตัวอย่างที่ยกมาข้างต้นนี้อาจเกิดขึ้นได้เสมอ และเป็นปัญหาที่จะต้องพิจารณาถึงกรณีที่มีข้อเท็จจริงที่เปลี่ยนเป็นว่า หากโครงการทั้งสองโครงการนั้นมีการปฏิบัติงานเกิดขึ้นในช่วงระยะเวลาเดียวกัน หรือหากโครงการหนึ่งมีการปฏิบัติงานในระยะเวลาที่ยาวนานเกินกว่า 12 เดือน แต่อีกโครงการหนึ่งดำเนินการในระยะเวลาที่น้อยกว่า 12 เดือน ซึ่งเห็นได้ว่าโครงการหลังนี้เมื่อไม่เป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ 12 เดือน ซึ่งหากวิเคราะห์โครงการนี้เพียงโครงการเดียวย่อมไม่เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น กรณีเช่นนี้มีปัญหาว่าเจ้าหน้าที่สรรพากรจะสามารถนำเงินได้ที่ได้รับจากโครงการที่สองนี้มารวมกับเงินได้ที่เกิดขึ้นจากสถานประกอบการถาวรในโครงการแรกได้หรือไม่ ซึ่งในประเด็นนี้จะกล่าวในเรื่องการรวมวิเคราะห์ในหัวข้อลำดับถัดไป

4.2.2 การรวมวิเคราะห์ (aggregation)

โดยหลักพื้นฐานของสถานประกอบการถาวรในลักษณะสถานธุรกิจประจำจะต้องทำการแยกพิจารณาถึงสถานธุรกิจแต่ละแห่งว่าเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นหรือไม่ ซึ่งในข้อเท็จจริงอาจมีสถานประกอบการถาวรเกิดขึ้นพร้อมกัน 2 แห่ง หรือมากกว่านั้นในรัฐแหล่งเงินได้ในช่วงเวลาเดียวกันได้ ซึ่งกรณีเช่นนี้การเสียภาษีเงินได้จากกำไรธุรกิจจะต้องบังคับไปตามข้อบทที่ 7 การพิจารณาถึงสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างก็เช่นเดียวกัน กล่าวคือ โดยหลักการเบื้องต้นแล้วจะต้องทำการแยกวิเคราะห์ในที่ตั้งอาคาร โครงการก่อสร้าง หรือโครงการติดตั้งแต่ละแห่งว่าแต่ละโครงการนั้นทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นตามเงื่อนไข ข้อกำหนดตามที่บัญญัติไว้ในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 3 หรือไม่ หากพบว่าโครงการก่อสร้างแต่ละโครงการนั้นต่างเป็นไปตามเงื่อนไขที่ได้กำหนดไว้ กรณีเช่นนี้ก็จะต้องถือว่าเกิดสถานประกอบการถาวรขึ้นกับโครงการก่อสร้างนั้นทุกแห่ง หรือในกรณีที่มีสถานประกอบการถาวรในลักษณะสถานธุรกิจประจำเกิดขึ้นพร้อม

กับสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างเช่นนี้ก็ต้องถือว่าสถานประกอบการถาวรหลายแห่งเกิดขึ้นพร้อมกัน เช่นเดียวกัน

สำหรับในกรณีที่โครงการแต่ละแห่งนั้นเมื่อวิเคราะห์แล้วพบว่าไม่ครบตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ เช่น มีระยะเวลาในการดำเนินโครงการไม่ครบตามที่กำหนด กรณีดังกล่าวอาจจะต้องทำการพิจารณาต่อไปอีกว่าโครงการแต่ละแห่งที่ได้ดำเนินการในรัฐแหล่งเงินได้นั้นสามารถที่จะนำมารวมพิเคราะห์กันได้หรือไม่ ในเรื่องการรวมพิเคราะห์สำหรับสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างนี้เห็นได้ว่าเป็นเรื่องที่มีความสำคัญและพบถึงข้อโต้แย้งพิพาทระหว่างเจ้าหน้าที่สรรพากรกับผู้เสียภาษีอยู่เสมอ นับตั้งแต่เริ่มมีการใช้บทบัญญัติในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้าง

จากที่กล่าวมาข้างต้นในประเด็นเรื่องเวลานับระยะเวลาว่าที่ตั้งอาคารในแต่ละแห่งที่ได้มีการดำเนินการนั้นการกำหนดนับระยะเวลาคงต้องไม่นับรวมกับระยะเวลาที่ได้มีการดำเนินการขึ้นในช่วงระยะเวลาก่อนหน้านี้สำหรับโครงการที่ไม่มีความเกี่ยวข้องสัมพันธ์ใดๆ กับที่ตั้งอาคารนั้น แต่ทั้งนี้สำหรับการดำเนินการที่มีการรวมกันในการพาณิชย์และภูมิศาสตร์นั้นอาจจะทำให้เกิดข้อสันนิษฐานได้ว่าโครงการทั้งหลายนั้นดำเนินการภายใต้สัญญาเดียวกันซึ่งมีผลทำให้ต้องนำระยะเวลาของแต่ละโครงการมานับรวมกัน ซึ่งการดำเนินการในสถานที่แต่ละแห่งเมื่อนำมาพิจารณาร่วมกันและนับระยะเวลาดูต่อเนื่องกันดังกล่าวนั้นเห็นได้ว่าเป็นส่วนหนึ่งในเรื่องการรวมพิเคราะห์เช่นกัน

การที่จะกำหนดบ่งชี้ถึงคุณลักษณะที่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นมานั้น ในกรณีที่มีกิจกรรมที่เกิดขึ้น 2 กิจกรรม หรือมากกว่านั้นดำเนินขึ้นพร้อมกันในระยะเวลาเดียวกันจะเกิดประเด็นคำถามที่สำคัญคือจะสามารถนับรวมกิจกรรมดังกล่าวทั้งสองกิจกรรมนั้นเข้ารวมกันได้หรือไม่ ในกรณีเช่นนี้เคยมีคดีพิพาทของชาวออร์เวย์ขึ้นสู่ศาลซึ่งมีข้อเท็จจริงคือ วิสาหกิจที่ประกอบกิจการก่อสร้างสัญชาติฟินแลนด์ได้เข้าตกลงทำสัญญา 4 ฉบับกับลูกค้าชาวออร์เวย์ในการทำงานก่อสร้างเกี่ยวกับโรงงานการผลิตบนชายฝั่ง โดยในงานที่รับจ้างดังกล่าวประกอบด้วยงานหลายลักษณะที่แตกต่างกัน แต่งานทั้งหมดนั้นมีการปฏิบัติงานในโรงงานเดียวกัน และกระทำขึ้นในช่วงระยะเวลาเดียวกัน คดีนี้ฝ่ายภาษีของรัฐได้ให้คำวินิจฉัยถึงประเด็นว่าสัญญาที่ประกอบการก่อสร้างทั้งหมดนั้นต้องถือรวมกันเป็นหนึ่งโครงการและถือว่าทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น นอกจากนี้ในกรณีที่หากมีโครงการใดโครงการหนึ่งดำเนินการมากกว่าระยะเวลา 12 เดือนจะต้องถือด้วยว่าอีก 3 โครงการที่เหลือนั้นเป็นส่วนหนึ่งของสถานประกอบการถาวรที่เกิดขึ้นนั้น²⁶

²⁶ Unpublished letter of July 14, 1980 from the Directorate of Taxes to the Ministry of Finance อ้างถึงในอ้างอิงใน Arvid. A Skaar, Permanent Establishment : Erosion of a Tax Treaty Principle, 1991, pp. 357-358.

บางครั้งอาจพบปัญหาที่ซับซ้อนมากขึ้นอีก เช่น กรณีที่เป็นโครงการที่ดำเนินการโดยบริษัทคนละบริษัทกัน แต่ปรากฏข้อเท็จจริงว่าบริษัททั้งหลายนั้นเป็นบริษัทที่มีความสัมพันธ์กัน การกำหนดบังคับซึ่งถึงการเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นจากบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันนี้จะถือว่าโครงการที่ทำโดยบริษัทสองบริษัทนั้นจะนับรวมเป็นโครงการเดียวกันได้หรือไม่ ยกตัวอย่างเช่น กรณีที่บริษัทแม่ได้มีการดำเนินการในโครงการก่อสร้างเป็นระยะเวลา 7 เดือน และบริษัทลูกได้มีการเข้าดำเนินการก่อสร้างต่อเนื่องในโครงการที่สองเป็นระยะเวลา 6 เดือน เห็นได้ว่าในกรณีเช่นนี้ผู้เสียภาษีอาจหลีกเลี่ยงการเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นโดยวิธีการใช้หน่วยภาษีคนละหน่วยกัน ดังนั้นในการตีความประกอบกับตัวบทบัญญัตินั้นจึงต้องพิจารณาถึงข้อเท็จจริงประกอบด้วยความระมัดระวังด้วยซึ่งในประเด็นดังกล่าวนี้เคยมีคดีพิพาทคดีหนึ่งซึ่งคู่กรณีประกอบธุรกิจเกี่ยวกับโรงงานปิโตรเคมี²⁷ โดยในคดีนี้มีการตกลงทำวิธีเพื่อความตกลงร่วมกันระหว่างประเทศนอร์เวย์ และ ประเทศเยอรมนี ข้อเท็จจริงในคดีนี้เป็นเรื่องโครงการก่อสร้างที่มีปัญหาว่าจะทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นหรือไม่ ในข้อเท็จจริงนั้นประกอบด้วยปัจจัยต่างๆ ที่มีความสัมพันธ์เกี่ยวข้องต่อกันหลายอย่าง โดยวิสาหกิจเยอรมันได้เข้าทำการก่อสร้างโรงงานทำปิโตรเคมีบนพื้นที่ชายฝั่งของประเทศนอร์เวย์ให้กับลูกความชาวนอร์เวย์ ซึ่งวิสาหกิจเยอรมันนี้เป็นผู้รับจ้างช่วงต่อมาอีกทอดหนึ่ง วิสาหกิจดังกล่าวได้มีการตกลงทำสัญญาแยกเป็นสองสัญญา โดยบริษัทลูกของวิสาหกิจเยอรมันแห่งนี้เป็นบริษัทลูกที่ตั้งขึ้นในประเทศนอร์เวย์ได้มีการทำสัญญากับที่สามแยกต่างหากเพิ่มอีกหนึ่งสัญญาภายหลังจากที่ได้มีการตกลงทำสัญญาข้างต้นสองสัญญาแล้ว ซึ่งเมื่อนับระยะเวลาดำเนินการของการปฏิบัติงานที่เกิดขึ้นจากทั้งสามสัญญาดังกล่าวรวมกันแล้วจะมีระยะเวลามากกว่า 12 เดือน โดยการปฏิบัติงานทั้งหมดที่ได้กระทำขึ้นนั้นต่างถือเป็นส่วนหนึ่งของการก่อสร้างของโรงงานเดียวกันนั้นและเป็นการดำเนินการให้กับลูกความรายเดียวกันในที่ตั้งอาคารเดียวกัน ตามสัญญาฉบับแรกของวิสาหกิจเยอรมันได้มีการตกลงทำเกี่ยวกับการประกอบตู้คอนเทนเนอร์ และ เครื่องปฏิกรณ์นิวเคลียร์ (reactor) ซึ่งมีระยะเวลาดำเนินการประมาณ 6 เดือนครึ่ง ส่วนงานตามสัญญาฉบับที่สองเป็นการปฏิบัติงานปรับแก้เกี่ยวกับปั๊มและคอมเพรสเซอร์ ซึ่งมีการดำเนินการต่อเนื่องภายหลังจากโครงการตามสัญญาฉบับแรกได้สิ้นสุดลงและดำเนินการโดยใช้ระยะเวลา 5 เดือน และภายหลังจากโครงการตามสัญญาฉบับที่สองได้เสร็จสิ้นลงบริษัทลูกก็จะเริ่มต้นดำเนินการตามสัญญาฉบับที่สามในงานเกี่ยวกับการประกอบเครื่องจักรซึ่งมีระยะเวลาดำเนินการ 2 เดือน ในคดีนี้เจ้าหน้าที่สรรพากรของนอร์เวย์ และเยอรมันได้ตกลงร่วมกันให้ถือว่าบริษัทเยอรมันนั้นถือว่ามิใช่สถานประกอบการถาวรเกิดขึ้นภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ โดยเป็นไป

²⁷ Unpublished letter of July 8, 1986 from the Directorate of Taxes to the German competent authority อ้างถึงใน Arvid. A Skaar, Permanent Establishment : Erosion of a Tax Treaty Principle, 1991,p. 358, 368.

ตามข้อบทในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะการก่อสร้างตามพื้นฐานของต้นแบบ OECD ในปี ค.ศ. 1963

ประเด็นคำถามที่สำคัญประการต่อมาคือ ในเรื่องของการทดสอบถึงการร่วมกันในทางภูมิศาสตร์ตามคำอธิบายต้นแบบ OECD ว่าตามข้อเท็จจริงใดๆ ที่เกิดขึ้นนั้นเมื่อมีการร่วมกันในทางภูมิศาสตร์แล้วจะถือว่ามียุทธศาสตร์ร่วมกันในทางการพาณิชย์ร่วมกันได้หรือไม่ เห็นได้ว่าในเรื่องนี้เป็นเรื่องที่อาจตีความได้ยากเพราะคำว่าความ “การร่วมกันในทางภูมิศาสตร์” ดังกล่าวนี้นี้เป็นคำที่มีความกำกวม ซึ่งเมื่อย้อนกลับมาพิจารณาถึงประเด็นเรื่องการทดสอบสถานที่กับสถานที่ตั้งทางภูมิศาสตร์ประกอบกับเรื่อง “การทดสอบระยะเวลา 12 เดือน” สมมติหากมีการดำเนินการก่อสร้างขึ้นในหลายโครงการ โดยแต่ละโครงการแยกปฏิบัติงานต่างหากจากกัน เช่น กรณีของบริษัทอเมริกันเข้าทำสัญญาโครงการขุดเจาะในท้องทะเลในประเทศนอร์เวย์ โดยมีการปฏิบัติงานเป็นระยะเวลาต่อเนื่องกันหลายปี แต่ภายในโครงการขุดเจาะดังกล่าวประกอบด้วยการย่อยหลายโครงการซึ่งในแต่ละโครงการย่อยนั้นไม่มีโครงการใดที่ดำเนินการระยะเวลายาวนานกว่า 12 เดือน กรณีเช่นนี้อาจถือได้ว่ากิจกรรมการก่อสร้างนั้นอาจต้องพิจารณาแยกต่างหากจากกันและไม่เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น ข้อเท็จจริงในกรณีนี้เคยได้มีคำวินิจฉัยจากศาลล่างของประเทศนอร์เวย์ซึ่งให้คำตัดสินว่ากิจกรรมที่ได้ดำเนินการภายใต้โครงการก่อสร้างนั้นเมื่อไม่สามารถกำหนดชี้บ่งได้ว่ารวมอยู่ในโครงการเดียวกันนั้นจึงไม่เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น และเมื่อพิจารณาถึงสถานประกอบการถาวรในลักษณะสถานธุรกิจประจำก็ไม่พบถึงลักษณะที่มีความเกี่ยวข้องสัมพันธ์กันระหว่างแต่ละโครงการ ดังนั้นจึงไม่ถือว่ามีสถานประกอบการถาวรเกิดขึ้นในกรณีนี้²⁸ เห็นได้ว่าแม้จะเป็นโครงการที่มีความเชื่อมโยงเกี่ยวข้องกันทางภูมิศาสตร์อย่างแน่นแฟ้น แต่หากตามข้อเท็จจริงนั้นเป็นที่ประจักษ์ชัดว่าแต่ละโครงการนั้นไม่มีความเกี่ยวข้องสัมพันธ์กันต้องถือว่าไม่สามารถนำมาพิจารณาหาร่วมกันได้ ดังนั้นการร่วมกันในทางภูมิศาสตร์นั้นจึงอาจถือว่าเป็นเพียงสมมุติฐานเบื้องต้นเท่านั้น แต่ยังไม่ถือเป็นข้อชี้ขาดได้ว่าการดำเนินการโครงการต่างๆ ร่วมกันทางภูมิศาสตร์จะสามารถนำมาทำการรวมพิจารณาได้เสมอ

เช่นเดียวกันกับกรณีที่หากปรากฏในข้อเท็จจริงว่าสัญญาที่ได้ทำขึ้นมาหลายฉบับนั้นมีการลงนามในช่วงเวลาเดียวกันก็อาจนำมาใช้เป็นสมมุติฐานเบื้องต้นในการบ่งชี้ได้เช่นกันว่ามีลักษณะร่วมกันในการดำเนินการ และอาจมีลักษณะร่วมกันในเชิงพาณิชย์ แต่ทั้งนี้จะต้องพิจารณาถึงประเด็นปลีกย่อยต่างๆ ประกอบด้วย อันได้แก่²⁹

1.) กรณีที่เป็นสัญญาฉบับเดียวกัน

²⁸ Skaar, *supra* note 2, pp. 345-366.

²⁹ *Ibid*, pp. 363-364.

ในการตีความถึงคำว่า การพาณิชย์ นั้นเป็นเรื่องที่สัมพันธ์กับเรื่องต่างๆ เช่น ความสัมพันธ์ในสัญญา ความสัมพันธ์ในทางการเงิน รวมถึงการจัดการในด้านต่างๆ ภายในโครงการ เป็นต้น ซึ่งในการหยิบยกเรื่องใดเรื่องหนึ่งมาพิจารณาว่าสัญญานั้นจะเกิดความสัมพันธ์ในทางพาณิชย์ ระหว่างกันและทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นตามมาหรือไม่นั้นเป็นการยากที่วางหลักที่นำมาใช้เพื่อวินิจฉัยได้อย่างเด็ดขาด อย่างไรก็ตามข้อสังเกตประการหนึ่งคือ เมื่อมีโครงการเกิดขึ้นหลายโครงการโดยได้ถูกตกลงกันภายใต้สัญญาฉบับเดียวกันแล้ว ย่อมสามารถใช้เป็นสมมุติฐานได้ว่าโครงการต่างๆ นั้นมีลักษณะที่ร่วมกันในการดำเนินการในทางพาณิชย์

2.) กรณีที่มีการหยุดการดำเนินการเกิดขึ้นระหว่างการปฏิบัติการ

เมื่อมีกรณีที่มีสัญญาสองสัญญาหรือมากกว่านั้นได้เกิดขึ้นโดยต่อเนื่องกันเป็นลำดับ แต่เกิดการหยุดการดำเนินการเกิดขึ้นเป็นครั้งคราว การหยุดชะงักในการดำเนินการในกรณีเช่นนี้ อาจชี้ให้เห็นได้ว่าสัญญาที่ได้ทำขึ้นระหว่างกัน 2 สัญญานั้นเป็นโครงการที่แยกต่างหากจากกัน เช่นในกรณีที่มีการหยุดการดำเนินการเป็นระยะเวลามากกว่า 14 วัน ในกรณีเช่นนี้จะเป็นการยากที่จะกำหนดว่าโครงการต่างๆ นี้จะสามารถนำมานับรวมกันและทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น อย่างไรก็ตาม การหยุดการดำเนินการเป็นการชั่วคราวในกรณีดังกล่าว เห็นได้ว่าอาจเกิดจากการจงใจในการหลีกเลี่ยงเพื่อไม่ให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรโดยการวางแผนของวิสาหกิจนั้น และกรณีเช่นนี้ก็เป็นการยากเช่นกันที่จะวางแผนปฏิบัติเพื่อกำหนดสำหรับกรณีที่มีการหยุดการดำเนินการระหว่างสัญญาเกิดขึ้นดังที่กล่าว

แต่ทั้งนี้โดยหลักในการพิจารณานั้นเห็นว่าควรจะต้องถือว่าการหยุดการดำเนินการที่เกิดขึ้นระหว่างโครงการสองโครงการถ้ามีความเกี่ยวข้องสัมพันธ์กันจะต้องถือว่าไม่อาจหยุดนับระยะเวลา หรือเปลี่ยนแปลงในวิธีการนับคำนวณ แต่หากการหยุดการดำเนินการนั้นเป็นการหยุดการดำเนินการในลักษณะที่เป็นสาระสำคัญของโครงการ เช่น การยกเลิกการก่อสร้างและขนย้ายอุปกรณ์การก่อสร้างออกไปทั้งหมด กรณีเช่นนี้ควรจะต้องถือว่าการนับระยะเวลานั้นสิ้นสุดลง และหากมีการดำเนินการขึ้นใหม่ก็จะเริ่มต้นนับระยะเวลาใหม่ ตัวอย่างในกรณีนี้อาจเกิดขึ้นจากผู้ว่าจ้างเกิดตกเป็นบุคคลล้มละลายซึ่งไม่สามารถคาดการณ์ได้ว่าจะมีผู้เข้ารับช่วงเพื่อว่าจ้างดำเนินโครงการต่อไปอีกหรือไม่

3.) กรณีที่เป็นสัญญาหลายสัญญาและได้มีการลงนามในเวลาเดียวกัน

เมื่อมีสัญญาสองสัญญาที่ได้มีการลงนามในเวลาเดียวกัน ย่อมสามารถนำมาชี้ให้เห็นว่าเป็นสัญญาที่สามารถนำมานับรวมกันได้โดยเบื้องต้น ซึ่งเป็นกรณีที่โต้แย้งได้ยากกว่ากรณีที่เป็นสัญญาที่ลงนามกันในคนละช่วงระยะเวลา โดยเฉพาะอย่างยิ่งหากเป็นสัญญาที่มีการลงนามโดยบุคคลเดียวกัน ในเวลาเดียวกันด้วยแล้วยิ่งทำให้สามารถนำมาบ่งชี้ถึงการมีคุณลักษณะที่จะต้องถูกนำรวมกันเพื่อพิจารณาถึงการเป็นสถานประกอบการถาวรได้ชัดเจนยิ่งขึ้น

4.) กรณีที่มีใบแจ้งหนี้เดียวกัน

โครงการสองโครงการที่มีความสัมพันธ์กันในเชิงพาณิชย์นั้นอาจได้รับใบแจ้งหนี้สองรายการต่างหากจากกัน หรือแม้กระทั่งอาจมาจากเจ้าหนี้คนละบุคคลกัน ซึ่งการออกใบแจ้งหนี้ที่แยกกันนั้นยังไม่เพียงพอที่จะเป็นสิ่งที่บ่งชี้ได้ว่าสัญญาในโครงการนั้นเป็นโครงการเดียวกัน หรือคนละโครงการแยกจากกัน³⁰ แต่หากตามใบแจ้งหนี้ที่ปรากฏรวมถึงโครงการหลายโครงการเรียกเก็บในยอดหนี้ใบแจ้งหนี้เดียวกันนั้น ย่อมเป็นสิ่งที่สามารถชี้บ่งถึงการร่วมกันในทางพาณิชย์ของโครงการต่างๆ ได้ และทำให้อาจนำโครงการทั้งหลายมาพิจารณาเข้ารวมกันว่าเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นมาได้ในเบื้องต้น

5.) ลูกความรายเดียวกัน

ตัวลูกความสามารถนำมาใช้เป็นเครื่องบ่งชี้ต่อการเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรได้อีกปัจจัยหนึ่ง ซึ่งลูกความที่เป็นคู่สัญญากับวิสาหกิจอาจถือเป็นปัจจัยที่ใช้ให้เห็นถึงความสัมพันธ์ในทางการพาณิชย์ระหว่างโครงการต่างๆ ซึ่งในบางกรณีนั้นอาจเห็นได้ว่าโครงการแต่ละโครงการนั้นมีความแตกต่างกันในทางด้านเทคนิค หรือกระบวนการในการก่อสร้าง หรืออาจมีการสร้างสิ่งปลูกสร้างขึ้นคนละแห่งและคนละสถานที่ขึ้นในเขตเมืองเดียวกัน แต่เมื่อเป็นลูกความรายเดียวกันก็จะต้องทำการวิเคราะห์ข้อเท็จจริงต่อไปในเชิงลึกว่าโครงการทั้งหมดนั้นมีความสัมพันธ์เกี่ยวข้องกันในทางพาณิชย์ และจะสามารถนำโครงการต่างๆ เหล่านั้นมาทำการวิเคราะห์รวมกันได้หรือไม่

ศาลฎีกาของประเทศเนเธอร์แลนด์ ได้เคยพิจารณาถึงประเด็นในเรื่องการบ่งชี้ถึงคุณลักษณะของสถานประกอบการถาวรจากพื้นฐานของลูกความในปี ค.ศ. 1970³¹ ตามข้อเท็จจริงในคดีนี้ วิสาหกิจเนเธอร์แลนด์รับจ้างทำงานเกี่ยวกับงานเชื่อม และงานก่อสร้าง ได้เข้าปฏิบัติการในโครงการหลายโครงการให้กับลูกความชาวเยอรมันรายเดียวกันโดยการปฏิบัติงานนั้นทำขึ้นภายในอู่เรือในประเทศเยอรมนี ศาลได้พิจารณาคดีโดยยึดตามบทบัญญัติอันว่าด้วยเรื่องการก่อสร้างตามแนวทางของ OECD ซึ่งกำหนดให้ใช้ระยะเวลาอย่างต่ำ 12 เดือน ที่จะถือว่าก่อให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น ซึ่งปรากฏว่างานที่ได้มีการปฏิบัติการภายในอู่เรือดังกล่าวนี้ไม่มีโครงการก่อสร้างใดที่มีระยะเวลาถึง 12 เดือน คดีนี้ศาลจึงให้คำตัดสินโดยนำหลักในเรื่องการทดสอบระยะเวลามาใช้ทดสอบกับโครงการเฉพาะแต่ละโครงการ โดยไม่พิจารณารวมกันถึงความสัมพันธ์ระหว่างโครงการ คดีนี้ศาลตัดสินว่าไม่เกิดสถานประกอบการถาวรขึ้น แม้ว่าตามข้อเท็จจริงจะปรากฏว่าได้ดำเนินกิจกรรมในลักษณะเดียวกันให้กับลูกความรายเดียวกันในที่ตั้งอาคารเดียวกันก็ตาม

³⁰ *Ibid*, p. 364.

³¹ Hoge Raad in BNB (1970/71) อ้างถึงใน อ้างถึงใน Arvid. A Skaar, Permanent Establishment : Erosion of a Tax Treaty Principle, 1991, pp. 365-366.

คำวินิจฉัยในคดีดังกล่าวมีข้อโต้แย้งที่สำคัญเกี่ยวกับเรื่องกำหนดบังคับซึ่งถึงคุณลักษณะที่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นว่าการรวมพิเคราะห์นั้นควรมีหลักเกณฑ์ที่แน่นอนเช่นไร ซึ่งเห็นว่าตามข้อเท็จจริงเมื่อมีโครงการที่ได้ดำเนินการในลักษณะเช่นว่าโดยวิสาหกิจรายเดียวกันให้กับลูกความรายเดียวกัน อีกทั้งในการปฏิบัติงานทั้งหมดนั้นยังเป็นการดำเนินการในที่ตั้งอาคารเดียวกันด้วย แต่มีข้อเท็จจริงว่าโครงการทุกโครงการนั้นต่างเป็นโครงการที่แยกต่างหากจากกันอย่างชัดเจน กรณีเช่นนี้ถือว่าไม่สามารถนำมารวมพิเคราะห์กันได้

เจ้าหน้าที่สรรพากรของประเทศเดนมาร์กเคยวางแนววินิจฉัยไว้ในเรื่องเกี่ยวกับการกำหนดบังคับซึ่งถึงคุณลักษณะที่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น³² ข้อเท็จจริงมีว่าวิสาหกิจได้มีการตกลงทำสัญญาหลายสัญญาซึ่งทำขึ้นกับลูกความรายหนึ่งซึ่งเป็นงานเกี่ยวกับการผลิตบ่อน้ำนอกเขตชายฝั่ง และมีสัญญาอื่นอีกที่ทำกับลูกความอื่นอีกซึ่งเป็นงานเกี่ยวกับการสำรวจบ่อน้ำ ทั้งนี้การปฏิบัติหน้าที่ตามสัญญาต่างๆ ล้วนใช้เทคนิคในการปฏิบัติงานในลักษณะเดียวกัน ในคดีนี้เจ้าหน้าที่ได้ให้คำวินิจฉัยว่างานที่ทำให้กับลูกความรายเดียวกันนั้นถือว่าต้องถูกนำมากำหนดพิจารณาถึงคุณลักษณะภายใต้โครงการเดียวกัน ในขณะที่งานที่เกิดขึ้นตามสัญญาฉบับอื่นที่ทำกับลูกความรายอื่นนั้นจะไม่ถูกถือรวมอยู่ในโครงการดังกล่าว

คดีของประเทศสหรัฐอเมริกาเคยมีการพิจารณาเกี่ยวกับเครื่องมือที่ใช้ในการขุดเจาะ³³ ซึ่งเจ้าหน้าที่สรรพากรของประเทศสหรัฐอเมริกาได้พิจารณาถึงประเด็นของสถานประกอบการถาวรจากพื้นฐานของกิจกรรมในการใช้เครื่องมือในการขุดเจาะที่ใช้ภายนอกแนวชายฝั่งเท็กซัส และหลุยส์เซียน่า ซึ่งบ่อที่ได้มีการขุดเจาะต่างๆ นั้นเป็นการปฏิบัติงานให้กับลูกความสองรายที่ไม่มีความสัมพันธ์ต่อกัน ในคดีนี้เจ้าหน้าที่สรรพากรได้วินิจฉัยว่าบ่อที่ขุดเจาะให้กับลูกความแต่ละรายนั้นว่าต่างถือเป็นหน่วยหนึ่งโดยแยกต่างหากจากกันและจะต้องแยกพิจารณาถึงการทดสอบระยะเวลาตามบทบัญญัติในเรื่องการก่อสร้าง ดังนั้นกรณีนี้เห็นได้ว่าเจ้าหน้าที่สรรพากรของประเทศสหรัฐอเมริกาได้ให้ความสำคัญกับการแยกพิจารณาต่อลูกความแต่ละรายอันถือเป็นเงื่อนไขสำคัญในการนำมาใช้ทดสอบถึงคุณลักษณะร่วมกันในการที่จะเป็นโครงการเดียวกันหรือไม่ด้วย

การพิจารณาถึงตัวลูกความในการกำหนดถึงคุณลักษณะที่จะทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นหรือไม่นั้น เห็นได้ว่าเป็นปัจจัยหนึ่งที่เพิ่มน้ำหนักต่อโครงการที่ทำขึ้นนั้นว่าจะสามารถนำมานับรวมกัน และจะตกเป็นสถานประกอบการถาวรได้หรือไม่ สถานประกอบการถาวรนั้นอาจเกิดขึ้นได้จากการรวมพิเคราะห์แม้ว่าจะมีการปฏิบัติงานเกิดขึ้นในสถานที่คนละแห่งกันก็ตาม

³² Ministry of Finance in SD 340-9912-9 อ้างถึงใน Arvid. A Skaar, Permanent Establishment : Erosion of a Tax Treaty Principle, 1991, p.366.

³³ IRS Letter Ruling 85-26-005.

ซึ่งตามแนวทางคำอธิบายต้นแบบของ OECD นั้นเห็นว่าลูกความ หรือคู่สัญญาที่ติดต่อทำสัญญากับวิสาหกิจนั้นยังไม่ถือเป็นเงื่อนไขเด็ดขาดที่จะกำหนดให้โครงการต่างๆ นั้นจะต้องถูกพิจารณาคุณลักษณะต่างๆ เข้าร่วมกัน

อย่างไรก็ตาม โครงการหนึ่งควรจะถูกนับรวมเข้ากับอีกโครงการหนึ่งหรือไม่นั้น ในความเป็นจริงยากที่จะกำหนดถึงกฎเกณฑ์อย่างเด็ดขาด แต่โดยหลักการแล้วผู้เขียนเห็นว่าถ้าโครงการหนึ่งมีลักษณะเป็นเอกเทศอย่างเด็ดขาด กล่าวคือ เมื่อโครงการนั้นสำเร็จแล้วย่อมก่อให้เกิดประโยชน์โดยสมบูรณ์ในตัวโครงการนั้นเองกับผู้ว่าจ้างโดยไม่ต้องอาศัยพึ่งพิงกับโครงการอื่น กรณีเช่นนี้โครงการนั้นควรสามารถถือได้ว่าไม่ต้องนับรวมพิเคราะห์กับโครงการอื่น ดังนั้น ในกรณีที่มีโครงการหลายโครงการเมื่อทำการก่อสร้าง หรือติดตั้งเสร็จสิ้นแล้ว แต่ละโครงการนั้นต่างสามารถปฏิบัติงานหรือดำรงอยู่ได้โดยลำพังตัวโครงการนั้นเอง กรณีเช่นนี้น่าจะถือได้ว่าไม่มีลักษณะความสัมพันธ์กันระหว่างโครงการ และไม่ต้องทำการร่วมพิเคราะห์กับโครงการอื่นแม้จะเป็นลูกความรายเดียวกัน แม้จะอยู่ในสถานที่ตั้งทางภูมิศาสตร์เดียวกัน แต่หากเป็นโครงการหลายโครงการที่แต่ละโครงการนั้นไม่อาจปฏิบัติหน้าที่ได้โดยสมบูรณ์โดยลำพังหากขาดลักษณะการเข้าร่วมจากอีกโครงการหนึ่ง กรณีเช่นนี้ควรจะต้องนำหลักในการร่วมพิเคราะห์เข้ามากำหนดถึงการเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น

4.3 หลักการในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการตามข้อบทที่ 5 วรรค 3 (ข)

สถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการปรากฏขึ้นครั้งแรกในต้นแบบของ UN ในปี ค.ศ. 1980 ในข้อบทที่ 5 วรรคสาม (b) ซึ่งภายหลังจากที่ UN ได้เสนอแนะถึงแนวทางของสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการ ประเทศต่างๆ ได้ใช้แนวทางดังกล่าวในการเจรจาตกลงกันรวมทั้งประเทศสมาชิกของ OECD ก็ได้ยึดแนวทางต้นแบบของ UN นี้มาใช้เช่นกัน หลังจากนั้นทาง OECD จึงค่อยได้ให้การยอมรับถึงสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการต่อมาในภายหลังถึง 18 ปี คือ ปรากฏในคำอธิบายต้นแบบ OECD ปี ค.ศ. 2008 ซึ่งเป็นเนื้อหาส่วนท้ายของคำอธิบายในส่วนสถานประกอบการถาวรตามข้อบทที่ 5 ซึ่งกำหนดเพิ่มเติมถึงหัวข้อเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีจากการให้บริการ ตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD พบว่ามีเนื้อหาที่แตกต่างกับทาง UN ซึ่งเกิดจากสาเหตุสำคัญประการหนึ่งคือ คำอธิบายต้นแบบของ OECD ได้แสดงจุดยืนในการตัดข้อบทที่ 14 เรื่องการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระออก และนำแนวคิดในเรื่องดังกล่าวนี้มารวมไว้ในสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการแทน นอกจากนี้ตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD ไม่ได้กำหนดเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการไว้ในข้อบทที่ 5 วรรคสาม เหมือนกับต้นแบบของ UN แต่กำหนดแยกเพิ่มเป็นอีกหนึ่งวรรคต่างหาก ทั้งนี้จากการสำรวจพบว่าประเทศที่มีข้อตกลงกันในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการนี้หลายประเทศต่าง

ยึดแนวทางต้นแบบของ UN มาใช้ในการตกลงร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ มากกว่า แม้กระทั่งระหว่างประเทศสมาชิก OECD ด้วยกันก็ตาม³⁴

สถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการนี้อาจถือได้ว่าเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะสุดท้ายที่เกิดขึ้น โดยสถานประกอบการถาวรในลักษณะที่สองที่ปรากฏในบทบัญญัติต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ คือสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนซึ่งพบตั้งแต่ร่างต้นแบบขององค์การสันนิบาตชาติในปี ค.ศ. 1927 และต่อมาสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างพบในต้นแบบ OECD ในปี ค.ศ. 1963 ซึ่งหากนับว่าสถานประกอบการถาวรในลักษณะสถานธุรกิจประจำเกิดขึ้นพร้อมกับอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับแรกในปี ค.ศ. 1899 แล้วเห็นได้ว่าสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการนี้เกิดขึ้นหลังจากสถานประกอบการถาวรในลักษณะแรกเป็นระยะเวลานานกว่า 100 ปี

ตามแนวทางต้นแบบของ UN ในข้อบทที่ 5 วางแนวทางไว้ว่า

“3. สถานประกอบการถาวรหมายความว่า

.....

(b) การให้บริการ อันรวมถึงการให้บริการที่ปรึกษา โดยวิสาหกิจผ่านลูกจ้างหรือบุคลากรอื่นที่จัดหาโดยวิสาหกิจนั้น แต่ทั้งนี้เฉพาะในกรณีที่กิจกรรมนั้นโดยปกติต้องดำเนินต่อเนื่องกัน (ภายใต้โครงการที่มีลักษณะเหมือนกัน หรือโครงการที่เกี่ยวข้องกัน) ในรัฐคู่สัญญาในช่วงระยะเวลาหนึ่ง หรือหลายช่วงระยะเวลารวมกันมากกว่า 183 วัน ในช่วงเวลา 12 เดือนใดๆ โดยนับเริ่มต้นและสิ้นสุดในปีภาษีนั้น”

ในปัจจุบันนี้ตามต้นแบบของ UN ยังคงข้อบทในเรื่องการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระในข้อบทที่ 14 อยู่ ซึ่งแตกต่างกับของ OECD ที่ได้ตัดข้อบทดังกล่าวออกแล้ว ในเรื่องนี้มีความสัมพันธ์กับบทบัญญัติในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการ กล่าวคือการจัดเก็บภาษีจากการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระนั้นอ้างอิงจากฐานธุรกิจประจำซึ่ง OECD อ้างว่ามีลักษณะไม่แตกต่างกับสถานประกอบการถาวร และเมื่อพิจารณาถึงแนวทางบัญญัติในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการที่ OECD ได้เสนอถึงแนวทางไว้จะพบว่ามิบบัญญัติอยู่ 2 อนุ ซึ่งเห็นได้ว่าตามบทบัญญัติในข้ออนุ (a) นั้นเป็นบทบัญญัติที่นำมาใช้แทนที่สำหรับการจัดเก็บภาษีจากการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระนั่นเอง

³⁴ Williams, *supra* note 14, p. 207.

แต่อย่างไรก็ตามในการบังคับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ แต่ละฉบับนั้นท้ายที่สุดแล้วคงต้องไปพิจารณาที่ตัวอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับนั้นๆ เองว่ายังคงมีการกำหนดถึงการจัดเก็บภาษีจากการให้บริการส่วนบุคคลไว้หรือไม่อย่างไร ในที่นี้เมื่อนำคำอธิบายต้นแบบของ OECD มาทำการเปรียบเทียบจะเห็นว่าตามแนวทางคำอธิบายต้นแบบของ OECD ได้วางแนวทางสำหรับการจัดเก็บภาษีจากการให้บริการในข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรไว้ โดยแยกเป็นอีกวรรคหนึ่งต่างหาก ไม่ได้ถูกกำหนดรวมอยู่ในวรรคที่ 3 เหมือนเช่นของ UN ซึ่งมีใจความสำคัญตามบทบัญญัติว่า³⁵

“โดยไม่คำนึงถึงบทบัญญัติในวรรคที่ 1, 2 และ 3 เมื่อวิสาหกิจในรัฐคู่สัญญาของรัฐหนึ่งได้ให้บริการในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่ง

a) โดยผ่านบุคคลผู้ซึ่งอาศัยอยู่ในรัฐอีกรัฐหนึ่งในช่วงระยะเวลาหนึ่ง หรือหลายระยะเวลารวมกันเกินกว่า 183 วัน ในช่วง 12 เดือนใดๆ และได้รับเงินได้จากการให้บริการดังกล่าวมากกว่า 50 เปอร์เซ็นต์ ของเงินได้ทั้งหมดของวิสาหกิจนั้นในช่วงระยะเวลาดังกล่าวจากการให้บริการที่ทำงานให้ในรัฐอีกรัฐหนึ่งผ่านบุคคลนั้น หรือ

b) สำหรับช่วงระยะเวลาหนึ่ง หรือหลายช่วงระยะเวลาที่รวมกันมากกว่า 183 วันในระยะเวลา 12 เดือนใดๆ การให้บริการที่ได้ดำเนินการให้แก่โครงการที่มีลักษณะเหมือนกัน หรือโครงการที่เกี่ยวข้องกัน ผ่านบุคคลหนึ่งหรือหลายบุคคลซึ่งเป็นผู้อาศัยอยู่ในอีกรัฐหนึ่งนั้น

กิจกรรมที่ได้ดำเนินการในอีกรัฐหนึ่งนั้นสำหรับการให้บริการจะถือว่าเป็นการดำเนินการโดยผ่านสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจซึ่งตั้งอยู่ในอีกรัฐหนึ่งนั้น ยกเว้นในกรณีที่การให้บริการนั้นเป็นการให้บริการที่เป็นไปตามข้อกำหนดในวรรคที่ 4 ซึ่งหากดำเนินการโดยผ่านสถานธุรกิจประจำแล้วจะไม่ทำให้สถานธุรกิจประจำนั้นเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นตามบทบัญญัติ เพื่อวัตถุประสงค์ของบทบัญญัติในวรรคนี้ การให้บริการที่ได้ดำเนินการโดยบุคคลในนามของวิสาหกิจหนึ่งจะไม่ถือว่าเป็นการให้บริการโดยอีกรัฐหนึ่งโดยผ่านบุคคลนั้น ยกเว้นในกรณีที่อีกรัฐหนึ่งนั้นได้มีการควบคุม บังคับ หรือสั่งการ ในการให้บริการที่บุคคลนั้นได้ดำเนินการ”

เห็นได้ว่าข้อบท a) ตามแนวทางของ OECD เป็นบทบัญญัติที่กำหนดเพิ่มเติมมากขึ้นจากแนวทางของต้นแบบของ UN นอกจากนี้สำหรับในส่วนความท้ายวรรคที่ว่า “....ยกเว้นในกรณีที่การให้บริการนั้นเป็นการให้บริการที่เป็นไปตามข้อกำหนดในวรรคที่ 4 ซึ่งหากดำเนินการโดยผ่าน

³⁵ OECD Commentary, para. 42.23, p.115.

สถานธุรกิจประจำแล้ว.....” ในส่วนนี้เป็นอีกเรื่องหนึ่งที่ OECD กำหนดไว้ชัดเจนถึงการยกเว้นสำหรับ ลักษณะการเตรียมการ หรือส่วนประกอบ ซึ่งต้นแบบของ UN ไม่ได้กำหนดในเรื่องดังกล่าวไว้ แต่อย่างไรก็ดีในประเด็นนี้ผู้เขียนเห็นว่าแม้จะไม่ได้มีการกำหนดบัญญัติไว้แต่หากต้องมีการตีความตาม บทบัญญัติที่ตกลงกันตามแนวทางของ UN และถ้าหากมีการให้บริการที่เกิดขึ้นในรัฐแหล่งเงินได้อันมี ลักษณะที่ถือเป็นการเตรียมการหรือส่วนประกอบก็ควรต้องถือเป็นข้อยกเว้นเช่นเดียวกันกับการ บังคับใช้และตีความของสถานประกอบการถาวรในลักษณะอื่น

แม้ทาง UN ยังคงมีบทบัญญัติในเรื่องการจัดเก็บภาษีจากการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็น อิสระตามข้อบทที่ 14 อยู่ แต่อย่างไรก็ดีในตัวคำอธิบายต้นแบบของ UN นี้ยังคงให้คำอธิบายและ สร้างแนวทางสำหรับการจัดเก็บภาษีส่วนบุคคลซึ่งอ้างอิงกับเรื่องสถานประกอบการถาวรไว้เช่นกัน โดยกำหนดแนะนำถึงการเพิ่มเติมในอนุ c) ของข้อบทที่ 5 วรรค 3 ซึ่งมีใจความสำคัญว่า³⁶

“c) สำหรับบุคคลที่มีการให้บริการในรัฐคู่สัญญาโดยตัวบุคคลนั้นเอง แต่เฉพาะใน กรณีที่บุคคลนั้นอยู่ในรัฐนั้นในช่วงระยะเวลาหนึ่ง หรือหลายช่วงระยะเวลาเกินกว่า 183 วัน ภายในช่วง 12 เดือนโดยนับเริ่มต้นและสิ้นสุดในช่วงปีภาษีที่เกี่ยวข้อง”

ทั้งนี้ เมื่อพิจารณาตามแนวคำอธิบายต้นแบบของ UN จะพบว่า แม้ตามประวัติศาสตร์ ในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการของ UN จะมีมาก่อนเป็นระยะเวลากว่า 20 ปี แต่รายละเอียดในคำอธิบายนั้นไม่ครอบคลุมในหลายประเด็น ซึ่งเมื่อเปรียบเทียบกับคำอธิบาย ต้นแบบของ OECD จะเห็นว่ามียละเอียดมากกว่า

4.3.1 วิเคราะห์ประเด็นเบื้องต้นเกี่ยวกับการให้บริการ

ก) “การให้บริการ” (services)

คำว่า “การให้บริการ” ทั้งตามต้นแบบ และคำอธิบายต้นแบบของ OECD และ UN ไม่ได้ให้นิยามความหมายไว้ว่าครอบคลุมเพียงใด แต่สิ่งสำคัญของลักษณะการให้บริการที่จะเกิดเป็น สถานประกอบการถาวรขึ้นตามบทบัญญัตินี้ประการหนึ่งคือ การให้บริการนั้นจะต้องเป็นการ ให้บริการที่สร้างขึ้นโดยวิสาหกิจนั้นให้แก่บุคคลภายนอก ถ้าหากการให้บริการนั้นเป็นการทำเพื่อ ประโยชน์ของวิสาหกิจเอง หรือเป็นการให้บริการให้กับบริษัทในเครือของวิสาหกิจนั้นจะถือว่าไม่ทำให้ เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น³⁷ ทั้งนี้ในกรณีที่หากเกิดข้อพิพาทถึงประเด็นความหมายของคำ

³⁶ UN Commentary, para. 15.7, p. 114.

³⁷ OECD Commentary, para. 42.30, pp. 117-118.

ตามบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ แล้วโดยหลักทั่วไปต้องย้อนกลับไปพิจารณาตามข้อบทที่ 3 วรรค 2 ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ว่า รัฐคู่สัญญาแต่ละรัฐนั้นกำหนดนิยามความหมายว่าอย่างไร ดังนั้น บางกรณีจึงอาจพบปัญหาที่เกิดขึ้นจากการจัดเก็บภาษีจากการให้บริการนี้ เช่นในกรณีที่รัฐหนึ่งให้การตีความธุรกรรมว่าเป็นการให้บริการ แต่อีกรัฐหนึ่งกำหนดว่าธุรกรรมในลักษณะเดียวกันนั้นถือเป็นการขายทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง เช่น ในคดีหนึ่งของประเทศอินเดียที่มีข้อพิพาทเกิดขึ้นเนื่องจากความไม่ชัดเจนในการกำหนดแบ่งแยกระหว่าง 1) ค่าบริการทางเทคนิคซึ่งจะส่งผลให้ต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย หรือ 2) ค่าบริการอื่นๆ ซึ่งจะส่งผลทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น ตามแนวข้อหาหรือของกรมสรรพากรในคดีนี้ สรรพากรให้แนวคำวินิจฉัยถึงกรณีค่าใช้จ่ายสำหรับการจ้างลูกจ้างเพื่อยึดตัวไปปฏิบัติงาน (seconded employment) โดยบริษัทแม่ที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา กับบริษัทลูกในประเทศอินเดียว่าไม่ถือเป็นค่าใช้จ่ายในการให้บริการทางเทคนิค และดังนั้นจึงประเมินค่าใช้จ่ายดังกล่าวในฐานะที่เป็นค่าบริการซึ่งถือว่าทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการขึ้น³⁸

ในลักษณะการให้บริการนั้นมีปัญหาสำคัญอีกกรณีหนึ่งคือ รัฐแหล่งเงินได้จะมีสิทธิจัดเก็บสำหรับการให้บริการที่เกิดขึ้นนอกแหล่งเงินได้หรือไม่ ตามแนวคำอธิบายของ OECD กล่าวถึงเรื่องดังกล่าวไว้ว่า รัฐแหล่งเงินได้ไม่ควรจะมีสิทธิในการจัดเก็บภาษีที่ได้รับจากบทบัญญัติในเรื่องการให้บริการดังกล่าวนี้หากการให้บริการนั้นได้มีการดำเนินการโดยผู้ที่ไม่ได้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้น และได้ทำการให้บริการขึ้นนอกแหล่งเงินได้ดังกล่าว ดังนั้น หากปรากฏข้อเท็จจริงเพียงว่าผู้จ่ายเงินจากการได้รับบริการนั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้น หรือ เพียงเพราะการให้บริการนั้นเกิดขึ้นโดยสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ หรือเพียงเพราะได้มีการใช้ผลของการให้บริการนั้นภายในรัฐแหล่งเงินได้ กรณีต่างๆ เหล่านี้จะถือว่ายังไม่มีจุดเกาะเกี่ยวเกิดขึ้นเพียงพอที่จะทำให้รัฐแหล่งเงินได้นั้นสามารถอ้างสิทธิในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่เกิดจากการให้บริการนั้น³⁹ แต่ในเรื่องนี้ไม่ปรากฏตามคำอธิบายของ UN และพบว่าหลายประเทศยังคงมีการตั้งข้อสงสัยถึงกรณีที่เกิดการให้บริการขึ้นนอกประเทศซึ่งมีความเกี่ยวข้องกับการให้บริการที่สร้างขึ้นในรัฐตนในฐานะรัฐแหล่งเงินได้⁴⁰

ยกตัวอย่าง เช่น คดี Linklaters LLP vs ITO เป็นคดีพิพาทที่เกิดขึ้นในประเทศอินเดีย ศาลอุทธรณ์คดีภาษีของประเทศไทยได้พิพากษาว่าเงินได้ที่ได้รับจากการให้บริการด้านกฎหมายที่ทำภายนอกประเทศอินเดียจะต้องแบ่งปันปันส่วนเงินได้นั้นสู่สถานประกอบการถาวรในลักษณะการ

³⁸ Ruling No. 8 of 1999.

³⁹ OECD Commentary, para. 42.18, p.115.

⁴⁰ Williams, *supra* note 14, pp.210-211.

ให้บริการในประเทศอินเดีย และจัดเก็บภาษีเงินได้ในประเทศอินเดียด้วย ผู้เสียภาษีในคดีนี้เป็นสำนักงานให้บริการด้านกฎหมายที่มีฐานสำคัญตั้งอยู่ในประเทศอังกฤษซึ่งได้ให้บริการด้านกฎหมายแก่บริษัทอินเดีย โดยการให้บริการดังกล่าวเกิดขึ้นทั้งในประเทศอินเดีย และนอกประเทศอินเดีย โดยการทำการให้บริการนั้นเกิดขึ้นจากสำนักงานในลอนดอน

ศาลอุทธรณ์ยังได้ให้คำพิพากษาถึงประเด็นว่า บทบัญญัติในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการนี้ถือเป็นบทบัญญัติที่เป็นเอกเทศซึ่งไม่อยู่ภายใต้บังคับในเรื่องสถานธุรกิจประจำตามความในวรรคแรก และวรรคที่สองของข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวร ดังนั้นสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการนี้จึงเกิดขึ้นได้เพียงเมื่อเข้าเงื่อนไขระยะเวลาการดำรงอยู่ถึง 90 วัน ที่กำหนดตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับที่ใช้บังคับกับกรณีพิพาทในคดีนี้ ประเด็นที่น่าสนใจประการหนึ่งในคดีนี้คือ ศาลอุทธรณ์ในคดีนี้ได้ให้คำวินิจฉัยว่าเงินได้ที่ได้รับตามบทบัญญัติในเรื่องการให้บริการภายนอกประเทศอินเดียนั้นจะต้องถูกจัดเก็บภาษีในประเทศอินเดียเพราะเงินได้นั้น “ถูกแบ่งปันส่วนทางอ้อม” แก่สถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการในประเทศอินเดีย ศาลอุทธรณ์ได้ตีความถึงหลัก “force of attraction” และอ้างถึงความสัมพันธ์กับการ “แบ่งปันส่วนทางอ้อม” ดังกล่าว

ข) ลูกจ้าง หรือ บุคลากรอื่น (employees or other personnel), บุคคล (individual)

ตามแนวทางบทบัญญัติของ UN ผู้ที่ทำการให้บริการในรัฐแหล่งเงินได้และจะทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการได้นี้ใช้คำว่า “ลูกจ้าง หรือบุคลากรอื่น” ซึ่งแตกต่างกับแนวทางของ OECD ซึ่งกำหนดใช้คำว่า “บุคคล”(individual) หากพิเคราะห์ถึงความหมายในเชิงลึกของคำแต่ละคำแล้วเห็นว่าอาจมีความหมายที่แตกต่างกันอยู่บางประการ

คำว่า “ลูกจ้าง” นั้นไม่พบนิยามความหมายทั้งในคำอธิบายต้นแบบของ OECD และ UN แต่ควรเป็นคำที่มีความหมายโดยทั่วไปคือเป็นลูกจ้างของวิสาหกิจที่มีการให้บริการนั้น ซึ่งวิสาหกิจย่อมมีอำนาจในการควบคุม ดูแล สั่งการและจ่ายค่าจ้างให้กับลูกจ้างนั้น ลักษณะโดยทั่วไปของลูกจ้างนั้นมักไม่เกิดข้อโต้แย้งระหว่างผู้เสียภาษีกับเจ้าหน้าที่สรรพากร แต่ประเด็นที่มีการโต้แย้งที่สำคัญประการหนึ่งในเรื่องลูกจ้างกับลักษณะการให้บริการคือ กรณีการยืมตัวลูกจ้างไปปฏิบัติงาน หรือ “employee secondment” กล่าวคือกรณีที่ลูกจ้างที่ถูกจ้างโดยชอบตามกฎหมายของวิสาหกิจแห่งหนึ่งถูกยืมตัวเพื่อปฏิบัติหน้าที่ในรัฐแหล่งเงินได้โดยทำงานภายใต้การควบคุม สั่งการของวิสาหกิจอีกแห่งหนึ่ง กรณีเช่นนี้ลูกจ้างดังกล่าวจะถือว่าอยู่ภายใต้ความหมายของ ลูกจ้าง หรือบุคลากรอื่น อันทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นแก่วิสาหกิจแห่งหลังตามข้อบทดังกล่าวนี้หรือไม่ ในเรื่องนี้

พบว่า OECD Discussion draft ได้มีการเสนอถึงแนวทางไว้ในปี 2012⁴¹ โดยตามร่างฉบับดังกล่าวได้ให้คำแนะนำถึงกรณีการยืมตัวลูกจ้างไปปฏิบัติหน้าที่แทนดังกล่าวนี้ว่าหากลูกจ้างนั้นเป็นลูกจ้างของบริษัทในรัฐแหล่งเงินได้จะถือเป็นการว่าจ้างในเชิงเศรษฐกิจของบริษัทของรัฐแหล่งเงินได้นั้นเอง แม้ในช่วงการยืมตัวลูกจ้างเพื่อปฏิบัติงานนั้นจะคงมีสถานะที่ถูกว่าจ้างตามกฎหมายโดยวิสาหกิจต่างประเทศ ดังนั้น การยืมตัวลูกจ้างไปปฏิบัติงานในรัฐแหล่งเงินได้จะไม่ถือว่าทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นกับวิสาหกิจต่างประเทศนั้น

แต่ทั้งนี้กรณีการยืมตัวลูกจ้างไปปฏิบัติงานนั้นไม่ถือโดยเด็ดขาดทีเดียวว่าไม่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นในรัฐแหล่งเงินได้ การว่าจ้างลูกจ้างของบริษัทอื่นเพื่อช่วยปฏิบัติงานที่ให้กับวิสาหกิจต่างประเทศนั้นอาจทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นกับวิสาหกิจที่ได้ยืมตัวไปปฏิบัติงานได้ หากพิจารณาตามลักษณะการว่าจ้างแล้วเห็นว่าประโยชน์ในเชิงเศรษฐกิจนั้นตกกับวิสาหกิจต่างประเทศมากกว่า และวิสาหกิจต่างประเทศนั้นได้มีการควบคุม บังคับ หรือสั่งการในการให้บริการที่บุคคลนั้นได้ดำเนินการ กรณีเช่นนี้ควรที่จะต้องให้สิทธิแก่รัฐแหล่งเงินได้ในการจัดเก็บภาษีจากการให้บริการที่เกิดขึ้นในรัฐ ซึ่งในประเด็นนี้อาจอ้างอิงตามเนื้อหาคำอธิบายในข้อบทเรื่องเงินได้จากการจ้างงานในข้อบทที่ 15⁴² ตามต้นแบบของ OECD ซึ่งกล่าวว่ต้องพิจารณาถึงปัจจัยต่างๆ ประกอบด้วยอันได้แก่⁴³

- ใครเป็นผู้มีอำนาจในการสั่งการบุคคลดังกล่าวในการปฏิบัติหน้าที่งานที่แท้จริง
- ใครเป็นผู้มีอำนาจในการควบคุมและรับผิดชอบจัดหาสถานที่ในการปฏิบัติงานให้
- ค่าชดเชยที่ได้มีการจ่ายให้กับบุคคลดังกล่าวนั้นเป็นการเรียกเก็บจากวิสาหกิจโดยการเรียกเก็บโดยตรงจากนายจ้างเดิมจากการให้บริการที่ได้ทำขึ้นนั้นหรือไม่
- ใครเป็นผู้หาเครื่องมือ อุปกรณ์ที่จำเป็นต้องใช้ในการปฏิบัติงานให้แก่บุคคลดังกล่าว
- ใครเป็นผู้มีอำนาจในการเลือกสรรบุคคล และกำหนดคุณสมบัติในการเข้าปฏิบัติหน้าที่

⁴¹ OECD, OECD Model Tax Convention: Revised Proposals Concerning the Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment), 19 October 2012.

⁴² ในช่วงก่อนปี ค.ศ. 2000 ข้อบทที่ 15 นี้เรียกว่า “บริการส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระ” ซึ่งเป็นเนื้อหาที่สร้างขึ้นเพื่อสอดคล้องกับข้อบทที่ 14 “บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ” ซึ่งเมื่อได้มีการตัดข้อบทที่ 14 ออกจึงได้มีการเปลี่ยนข้อบทที่ 15 นี้โดยใช้คำว่า “การว่าจ้าง” (employment) แทน แต่ทั้งนี้การเปลี่ยนชื่อหัวข้อดังกล่าวไม่ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในการบังคับใช้แต่อย่างใด

⁴³ OECD Commentary, article 15, para. 8.14 - 8.15.

- ใครเป็นผู้มีสิทธิคัดเลือกบุคคลเข้าปฏิบัติงาน และยกเลิกสัญญาที่ทำขึ้นกับบุคคลนั้น
- ใครเป็นผู้มีสิทธิในการกำหนดถึงระเบียบเกี่ยวกับการปฏิบัติหน้าที่ของบุคคลนั้น
- ใครเป็นผู้มีสิทธิในการกำหนดถึงวันหยุดงานและตารางการทำงานของบุคคลนั้น
- พิจารณาถึงข้อตกลงเกี่ยวกับการจัดการด้านการเงินระหว่างคู่สัญญาในการยืมตัวลูกจ้างไปปฏิบัติงาน

ข้อสังเกตสำคัญประการหนึ่งคือ การเรียกเก็บเงินค่าทรงสำหรับการยืมตัวลูกจ้างไปปฏิบัติงานโดยอาจมีการเรียกเก็บค่าบริการอื่นเพิ่มเติมของบริษัทในรัฐแหล่งเงินได้นั้นไม่ถือเป็นข้อชี้ขาดว่าวิสาหกิจต่างประเทศนั้นมีการให้บริการที่แท้จริงเกิดขึ้นในรัฐแหล่งเงินได้หรือไม่⁴⁴

คำว่า “บุคลากรอื่น” (other personnel) นั้นไม่พบนิยามความหมายทั้งในคำอธิบายต้นแบบของ OECD และ UN เช่นกัน แต่ทั้งนี้ได้มีการให้คำอธิบายไว้ถึงกรณีการให้บริการไว้ว่า จะต้องเป็นการให้บริการนั้นโดยวิสาหกิจซึ่งดำเนินการโดยผู้ประกอบการหรือบุคคลซึ่งมีความสัมพันธ์ในลักษณะเป็นผู้ที่ได้รับเงินค่าจ้างจากวิสาหกิจนั้น⁴⁵ ดังนั้น บุคลากร (personnel) จึงมีความหมายรวมความถึงลูกจ้างหรือบุคคลอื่นที่ได้รับคำสั่งจากวิสาหกิจนั้น

ถ้อยคำอีกคำหนึ่งที่มีความสำคัญและพบในเรื่องการให้บริการคือคำว่า “บุคคล” ซึ่งในที่นี้มาจากคำว่า “individual(s)” ซึ่งพบในคำอธิบายต้นแบบของ OECD หากกล่าวถึงคำว่าบุคคลในคำภาษาไทยแล้วอาจจะหมายถึงถ้อยคำอื่นในภาษาอังกฤษได้ เช่น บุคคล (person) หรือ บุคลากร (personnel) ซึ่งมีความหมายที่แตกต่างกัน คำว่า “บุคคล”(individual) ตามความในวรรคนี้แท้ที่จริงมีที่มาจากการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระตามความในข้อบทที่ 14 เดิมนั้นเอง ดังนั้นความหมายในเชิงลึกจึงมีความแตกต่างกับความหมายของบุคคล (person) โดยทั่วไป เพราะบุคคลในที่นี้บ่งถึงลักษณะความเป็นอิสระซึ่งไม่ขึ้นกับอำนาจในการบังคับของผู้อื่นรวมอยู่ด้วย

คดีที่พิพากษาโดยศาลอุทธรณ์แห่งกรุงเดลี (Income Tax Appellate Tribunal (ITAT) of Delhi) ระหว่าง Lucent Technologies International vs DCIT⁴⁶ คดีนี้เป็นการตีความความหมายตามบทบัญญัติในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการที่ปรากฏตามข้อบทที่ 5(2)(1)(i) ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างประเทศอินเดีย กับประเทศสหรัฐอเมริกา ผู้เสียภาษีในคดีนี้เป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งให้บริการเกี่ยวกับซอฟต์แวร์และฮาร์ดแวร์ในระบบโทรศัพท์ ผู้เสียภาษีได้เข้าตกลงทำสัญญาเพื่อให้บริการซอฟต์แวร์และฮาร์ดแวร์โดยตรงกับลูกค้า

⁴⁴ Williams, *supra* note 14, p.224.

⁴⁵ OECD Commentary, article 5, para. 42.32, p.118.

⁴⁶ Lucent Technologies International vs DCIT, Income tax Appellate Tribunal (ITAT), Delhi 19 December 2008.

ในประเทศอินเดีย ซึ่งลูกค้าเหล่านี้ได้มีการตกลงทำสัญญาแยกต่างหากกับบริษัทลูกของผู้เสียภาษีในประเทศอินเดียสำหรับการทำการติดตั้งฮาร์ดแวร์ที่เกี่ยวข้อง ลูกจ้างของผู้เสียภาษีนั้นจะถูกส่งไปยังประเทศอินเดียตามแต่กำหนดเพื่อดำเนินการในด้านการตลาด สำรวจเน็ตเวิร์ก และอื่นๆ

ในการวิเคราะห์ถึงประเด็นการมีสถานประกอบการถาวร ศาลได้พิจารณาถึงตัวลูกจ้างของผู้เสียภาษีซึ่งผู้เสียภาษีนั้นได้มีการใช้อำนาจควบคุมลูกจ้างซึ่งเป็นของบริษัทลูกในประเทศอินเดียนั้น โดยมีการว่าจ้างเพื่อให้ทำการติดตั้ง ทดสอบ และดำเนินการในด้านซอฟต์แวร์และฮาร์ดแวร์ที่ผู้เสียภาษีต้องให้บริการแก่ลูกค้า ศาลได้วินิจฉัยว่าลูกจ้างของบริษัทลูกในประเทศอินเดียนั้นถือว่าเป็นลักษณะของ “บุคลากรอื่น” ตามบทบัญญัติข้อบทที่ 5(2)(1)(i) ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างประเทศอินเดีย กับประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งมีผลให้เกิดสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการขึ้นในประเทศอินเดียเมื่อการให้บริการดังกล่าวนั้นมีระยะเวลาเกินกว่า 90 วัน ศาลยังได้ระบุด้วยว่า

“...คำว่า “บุคลากรอื่น” ที่กำหนดไว้ในที่นี้ควรเป็นบุคคลที่วิสาหกิจนั้นมีอำนาจในการควบคุม....ลูกจ้างของบริษัทลูกซึ่งถูกควบคุมโดยผู้เสียภาษีย่อมควรต้องตกอยู่ภายใต้ความหมายของคำว่า บุคลากรด้วยเช่นกัน และดังนั้นจึงต้องถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรเกิดขึ้นตามเงื่อนไขที่กำหนดตามข้อบทที่ 5(2)(1)(i) ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างประเทศอินเดีย กับประเทศสหรัฐอเมริกา....”

ค) โครงการเดียวกัน หรือโครงการที่เกี่ยวข้องกัน (same project or connected projects)

ในส่วนบทบัญญัติที่ว่า “...การให้บริการที่ได้ดำเนินการให้แก่โครงการที่มีลักษณะเหมือนกัน หรือโครงการที่เกี่ยวข้องกัน...” ตามแนวคำอธิบายต้นแบบของ OECD ได้ให้คำอธิบายว่าควรจะต้องตีความจากมุมมองที่ว่าวิสาหกิจนั้นได้มีการให้บริการใดๆ เกิดขึ้น ดังนั้น หากวิสาหกิจมีโครงการสองโครงการที่ดำเนินการให้แก่ลูกค้ารายเดียว (เช่น การให้บริการปรึกษาภาษี และฝึกทักษะในด้านอื่นที่ไม่เกี่ยวข้องกับภาษี) กรณีเช่นนี้อาจถือได้ว่าเป็นโครงการที่เกิดขึ้นโครงการหนึ่งของลูกค้ารายเดียว แต่กรณีเช่นนี้ไม่ควรถือว่าการให้บริการนั้นเกิดขึ้นภายใต้โครงการเดียวกัน⁴⁷

ส่วนคำว่า “โครงการที่เกี่ยวข้องกัน” หมายความว่าถึงกรณีที่มีการให้บริการเกิดขึ้นในโครงการหลายโครงการแยกต่างหากจากกัน แต่ดำเนินการโดยวิสาหกิจรายเดียวกันและโครงการทั้งหมดนี้มีความสัมพันธ์ในเชิงพาณิชย์ระหว่างกัน การที่จะตัดสินว่าโครงการต่างๆ นั้นมีความ

⁴⁷ OECD Commentary, para 42.40, p. 120.

เกี่ยวเนื่องกันหรือไม่นี้จะต้องวิเคราะห์ตามข้อเท็จจริงและสภาพแวดล้อมแล้วแต่กรณี ทั้งนี้ตามวัตถุประสงค์แล้วเห็นได้ว่าควรต้องพิจารณาถึงองค์ประกอบอื่นๆ ด้วย เช่น

- โครงการต่างๆ นั้นรวมอยู่ภายใต้สัญญาประธานเดียวกันหรือไม่
- ในกรณีที่โครงการต่างๆ นั้นเกิดจากสัญญาหลายสัญญา สัญญาต่างๆนี้อาจเกิดขึ้นโดยบุคคล
- เดียวกัน หรือบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน และในการเข้าถึงลงทำสัญญานับอื่นเพิ่มเติมนั้นเห็น
- ได้ว่าทำขึ้นเพื่อให้สัญญานับแรกเกิดความสมบูรณ์
- ธรรมชาติของงานที่ทำภายใต้โครงการต่างๆ นั้นแท้ที่จริงมีความเหมือนกัน
- บุคคลที่ให้บริการในโครงการต่างๆ นั้นเป็นบุคคลเดียวกัน⁴⁸

เมื่อศึกษาตามคำอธิบายต้นแบบของ UN พบว่าได้ให้คำอธิบายว่าในส่วนบทบัญญัติที่ว่า “โครงการเดียวกัน หรือโครงการที่เกี่ยวข้องกัน” นี้จะต้องถูกนำมาบัญญัติรวมไว้เพราะเห็นว่าหากมีการนำโครงการที่ไม่เกี่ยวข้องกันมานับรวมกันได้แล้วจะทำให้เกิดความไม่แน่นอนขึ้นได้ในกรณีที่มีการแยกเป็นหลายโครงการโดยหลายวิสาหกิจ⁴⁹

การให้คำอธิบายที่พบดังกล่าวนี้ ในทางปฏิบัติยังอาจเกิดปัญหาในการตีความบังคับใช้ในกรณีของ “โครงการเดียวกัน” ขึ้นได้ ยกตัวอย่างเช่น หากผู้ให้บริการคำปรึกษาได้มีการทำธุรกิจบริการให้คำปรึกษากับลูกค้ารายเดียวกันภายใต้ข้อตกลงสัญญาให้คำปรึกษาหลายสัญญาซึ่งข้อกำหนดในสัญญานั้นเกิดขึ้นจากแม่แบบสัญญาเดียวกัน แต่เนื้อหาในการให้คำปรึกษาแก่ลูกค้านั้นมีลักษณะความแตกต่างกันโดยสิ้นเชิงในแต่ละโครงการ ปัญหาที่ว่าโครงการต่างๆ เหล่านี้จะสามารถนำมานับเข้ารวมกันโดยอาศัยเหตุว่าต่างดำเนินการไปภายใต้สัญญาที่เกิดขึ้นจากแม่แบบสัญญาเดียวกันนั้นได้หรือไม่ หรือจะต้องแยกพิจารณาตามข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นในโครงการแต่ละโครงการที่มีความแตกต่างกัน

ง) ระยะเวลา

เงื่อนไขเรื่องระยะเวลาถือเป็นข้อกำหนดที่สำคัญของสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการซึ่งทั้งต้นแบบของ UN และ OECD ได้วางแนวทางไว้เหมือนกันคือ “..ช่วงระยะเวลาหนึ่ง หรือหลายช่วงระยะเวลาที่รวมกันมากกว่า 183 วันในระยะเวลา 12 เดือนใดๆ..” โดย

⁴⁸ OECD Commentary, para 42.41, pp. 120-121.

⁴⁹ UN Commentary, para. 12, p. 110.

การนับวันจะนับโดยไม่ต้องคำนึงถึงว่าเป็นการให้บริการที่เกิดขึ้นโดยบุคคลเดียวกันหรือไม่ และจะนับเป็น 1 วันเสมอโดยไม่ต้องคำนึงถึงจำนวนคนที่ได้เข้าร่วมในการดำเนินงานในวันนั้น

หากลองวิเคราะห์ถึงความแตกต่างตามแนวทางบทบัญญัติของ OECD คือ ในข้อ a) กับ ข้อ b) จะพบว่าการกำหนดถึงพื้นฐานการนับระยะเวลาไว้แตกต่างกันคือ ตามข้อ a) นั้นกำหนดระยะเวลาโดยอิงกับการอยู่ของบุคคลที่อยู่ในรัฐแหล่งเงินได้นั้นภายในระยะเวลาที่กำหนด แต่ตามข้อ b) นั้นกำหนดนับระยะเวลาโดยอิงเฉพาะวันที่ได้มีการดำเนินการให้บริการขึ้นเท่านั้น ดังนั้น เห็นได้ว่าการนับระยะเวลามาตามข้อ b) อาจดูยุ่งยากกว่าและอาจเกิดปัญหาในกรณีที่มีวันหยุดประจำสัปดาห์ หรือวันหยุดประจำปีขึ้น เพราะในกรณีที่เป็นวันหยุดเพื่อรอคำสั่ง (standby) หากได้รับคำสั่งชดเชยจากลูกความกรณีเช่นนี้จะต้องนำระยะเวลาในการหยุดเพื่อรอคำสั่งมาคำนวณรวมด้วย⁵⁰

หากสืบย้อนกลับไปถึงแนวทางบทบัญญัติตามต้นแบบของ UN จะพบว่าแต่เดิมนั้น UN ได้กำหนดระยะเวลาขั้นต่ำในการทำให้เกิดสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการไว้คือ 6 เดือน⁵¹ แต่ปัจจุบันได้แก้ไข เปลี่ยนเป็น 183 วัน เนื่องจากการแก้ไขให้สอดคล้องกับข้อบทที่ 14 เรื่องบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระนั่นเอง ทั้งนี้ การแก้ไขการกำหนดในเรื่องระยะเวลาจากกำหนดเดือน เป็นกำหนดวัน ยังทำให้เกิดประโยชน์ในกรณีที่มีการดำเนินการเกิดขึ้นระหว่างเดือน ซึ่งอาจมีข้อโต้แย้งได้ว่าไม่สามารถนับรวมได้เพราะการดำเนินการเกิดขึ้นไม่ครบเดือนด้วย⁵²

4.3.2 กรณีได้รับเงินได้จากการให้บริการมากกว่า 50 เปอร์เซ็นต์ ของเงินได้ทั้งหมดจากวิสาหกิจ ตามแนวทางคำอธิบายต้นแบบของ OECD

ตามที่กล่าวข้างต้นในลักษณะบทบัญญัติข้อ a) ตามแนวทางของ OECD นี้มาจากข้อบทในเรื่องการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ แต่หากพิจารณาเปรียบเทียบกับแนวทางของ UN ประกอบ⁵³ สำหรับกรณีคำแนะนำกรณีการดำเนินการให้บริการของบุคคลจะพบว่าไม่มีเงื่อนไขต้องได้รับเงินได้จากการให้บริการมากกว่า 50 เปอร์เซ็นต์ ของเงินได้ที่ได้รับทั้งหมดของวิสาหกิจ

⁵⁰ Williams, *supra* note 14, p.213.

⁵¹ UN Model 1980

⁵² ตามแนวปฏิบัติของสรรพากรประเทศจีนพบว่าได้มีการกำหนดถึงแนวทางในกรณีกำหนดระยะเวลานับเป็นเดือนเช่นกัน โดยกำหนดว่าเริ่มนับตั้งแต่เดือนแรกที่ลูกจ้างหรือบุคลากรนั้นเดินทางมาถึงประเทศจีนเลย และนับเดือนสุดท้ายที่ลูกจ้างหรือบุคลากรนั้นออกไปจากประเทศจีนภายหลังจากสิ้นสุดการให้บริการ ดังนั้น หากลูกจ้างเข้าประเทศจีนในวันที่ 31 ตุลาคม ก็จะต้องถือว่าเดือนตุลาคมนี้เริ่มนับเป็น 1 เดือน: Fundamental of Permanent Establishments, p.214-215.

⁵³ UN Commentary, para. 15.7, p. 114.

การที่รัฐแหล่งเงินได้มีสิทธิจัดเก็บภาษีในกรณีตามแนวทางของ OECD ตามข้อ a) เห็นว่า จะต้องเข้าเงื่อนไขสองประการพร้อมกันคือ⁵⁴

1) บุคคลที่ให้บริการนั้นจะต้องอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ในช่วงระยะเวลาหนึ่ง หรือหลายระยะเวลารวมกันมากกว่า 183 วันในช่วงเวลา 12 เดือน

2) มากกว่า 50 เปอร์เซ็นต์ของเงินได้รวมทั้งหมดนั้นจะต้องตกสู่กิจกรรมในทางธุรกิจอันมีลักษณะเป็นเงินได้ที่มาจากน้ำพักน้ำแรงของวิสาหกิจนั้นซึ่งวิสาหกิจได้รับเงินได้จากการให้บริการในรัฐแหล่งเงินได้โดยผ่านทางบุคคล

ตามเงื่อนไขประการที่สองที่กำหนดถึงเงินได้ที่จะต้องได้รับมากกว่า 50 เปอร์เซ็นต์ของเงินได้รวมทั้งหมดนั้นมีข้อสังเกตว่าตามบทบัญญัติไม่ได้กำหนดว่าต้องได้รับเงินได้ 50 เปอร์เซ็นต์จากการให้บริการ แต่กำหนดว่าต้องได้รับเงินได้ถึง 50 เปอร์เซ็นต์จากกิจกรรมในทางธุรกิจอันมีลักษณะเป็นเงินได้ที่มาจากน้ำพักน้ำแรงของวิสาหกิจนั้น ดังนั้น หากเงินได้ที่วิสาหกิจได้รับจากรัฐแหล่งเงินได้มากกว่า 50 เปอร์เซ็นต์ เป็นเงินได้ในลักษณะที่ไม่ได้มาจากน้ำพักน้ำแรง เช่น ดอกเบี้ย เงินปันผล กรณีเช่นนี้จะถือว่าไม่เข้าเงื่อนไขที่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น ทั้งนี้ ตามแนวทางคำอธิบายต้นแบบยังคงเปิดช่องทางแนะนำถึงทางเลือกในการสร้างบทบัญญัติในลักษณะอื่นด้วยเช่นกัน โดยแนะนำถึงการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขในบทบัญญัติเช่น “50 เปอร์เซ็นต์ของกำไรจากธุรกิจของวิสาหกิจที่ได้รับในช่วงระยะเวลาหนึ่ง หรือหลายช่วงระยะเวลาเป็นเงินได้ที่ได้รับการให้บริการ” หรือ “การให้บริการถือเป็นส่วนสำคัญของกิจกรรมทางธุรกิจของวิสาหกิจนั้น” เป็นต้น⁵⁵ แต่ทั้งนี้เมื่อบทบัญญัติตามแนวทางคำอธิบายต้นแบบของ OECD มี 2 ข้อบทย่อย ดังนั้นในกรณีที่ต้องวิเคราะห์ถึงข้อเท็จจริงว่าการให้บริการใดๆ ที่เกิดขึ้นภายในรัฐแหล่งเงินได้นั้นเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นหรือไม่นั้นจะต้องพิจารณาตามข้อบทย่อยทั้ง 2 ข้อประกอบกัน

ยกตัวอย่างเช่น Z เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ R ซึ่งเป็นลูกจ้าง 1 ใน 10 คนของวิสาหกิจ ACO ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในรัฐ R ให้บริการทางด้านบัญชี ระหว่างวันที่ 10 เมษายน 2000 ถึงวันที่ 9 เมษายน 2001 Z อยู่ในรัฐ S ในช่วงระยะเวลาหนึ่ง หรือหลายระยะเวลารวมกันมากกว่า 190 วัน และ 12 เปอร์เซ็นต์ของเงินได้รวมทั้งหมดของวิสาหกิจ ACO เป็นเงินได้ที่ได้มาจากกิจกรรมในทางธุรกิจอันมีลักษณะเป็นเงินได้ที่มาจากน้ำพักน้ำแรงซึ่งมาจากการให้บริการของ Z ที่ทำขึ้นในรัฐ S กรณีเช่นนี้เห็นได้ว่าเมื่อวิเคราะห์ตามข้อบ a) วิสาหกิจ ACO จะถือว่าไม่มีสถานประกอบการถาวรเกิดขึ้นในรัฐ S เพราะไม่เข้าเงื่อนไขที่วิสาหกิจนั้นได้รับเงินได้มากกว่า 50 เปอร์เซ็นต์ของเงินได้รวมทั้งหมดนั้นเป็นเงินได้ของกิจกรรมในทางธุรกิจอันมีลักษณะเป็นเงินได้ที่มาจากน้ำพักน้ำแรง และกรณี

⁵⁴ OECD Commentary, para 42.35, p. 118.

⁵⁵ OECD Commentary, para 42.37, p. 119.

เช่นนี้ เจ้าหน้าที่สรรพากรอาจต้องวิเคราะห์ ต่อไปว่าวิสาหกิจ ACO จะถือว่ามีสถานประกอบการถาวรเกิดขึ้นตามข้อบท b) หรือไม่⁵⁶

ประเด็นน่าสนใจอีกเรื่องหนึ่งคือ แม้ตามบทบัญญัติจะกำหนดถึงเงินได้มากกว่า 50 เปอร์เซ็นต์ของเงินได้รวมทั้งหมดนั้นเป็นเงินได้ของกิจกรรมในทางธุรกิจอันมีลักษณะเป็นเงินได้ที่มาจากร้านค้าที่แข็งแรง แต่การให้สิทธิในการจัดเก็บภาษีจากการให้บริการนี้โดยหลักแล้วจะต้องเป็นไปตามข้อบทที่ 7 เรื่องกำไรจากธุรกิจ ซึ่งเฉพาะเพียงผลกำไรที่ได้รับจากกิจกรรมที่เป็นบริการเท่านั้นที่รัฐแหล่งเงินได้มีสิทธิในการจัดเก็บภาษี ไม่ใช่กำหนดให้กิจกรรมทางธุรกิจนั้นต้องถูกจัดเก็บภาษีทั้งก้อน และนอกจากนั้นจะต้องยินยอมให้หักค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นทั้งทางตรง และทางอ้อมจากการให้บริการนั้นด้วย⁵⁷ ดังนั้นเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับบทบัญญัติข้อบทที่ 14 ในเรื่องการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระเดิมแล้วจะเห็นว่าสิทธิในการจัดเก็บภาษีของรัฐแหล่งเงินได้เหมือนถูกจำกัดลดลง

สถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการนี้เห็นได้ว่าเป็นเนื่องจากเป็นสถานประกอบการถาวรลักษณะใหม่ที่เพิ่งเป็นที่ยอมรับเพียงในช่วง 20 ปีที่ผ่านมา ซึ่งเห็นได้ว่าตามแนวทางบทบัญญัตินั้นมีความแตกต่างกันระหว่างของ OECD และ UN และหลายประเด็นยังอาจมีความคลุมเครือ ซึ่งบางประเด็นนั้นเป็นประเด็นที่เกิดขึ้นใหม่จากเทคโนโลยีที่มีความก้าวหน้า เช่น ในประเด็นเรื่องการให้บริการนั้นควรถือเป็นเงื่อนไขที่จำเป็นอย่างยั้งหรือไม่ที่จะต้องทำขึ้นในรัฐแหล่งเงินได้จึงจะถือว่าทำให้เกิดสถานประกอบการถาวรขึ้น ยกตัวอย่างกรณีปัญหาสำคัญเช่นการให้บริการจากนอกอาณาเขตรัฐ เช่นกรณีการผ่าตัดทางไกล (tele-surgery) ซึ่งมีประเด็นเรื่องระยะทางระหว่างแพทย์ผู้ผ่าตัดกับคนไข้ กรณีเช่นนี้จะให้รัฐใดมีอำนาจในการเก็บภาษี เป็นต้น ดังนั้น การจัดเก็บภาษีจากการให้บริการโดยอ้างอิงถึงสถานประกอบการถาวรนี้จึงคงเป็นเช่นเดียวกับสถานประกอบการถาวรในลักษณะอื่นที่จะต้องมีการพัฒนาและการเปลี่ยนแปลงอีกตามลำดับเวลา

4.4 สรุป

หากนับตามลำดับเวลา สถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างและการให้บริการนี้ถือเป็นสถานประกอบการถาวรที่ยอมรับภายหลังจากสถานประกอบการถาวรในลักษณะสถานธุรกิจประจำ โดยโครงการก่อสร้าง และการให้บริการอาจทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นหากเป็นไปตามหลักเกณฑ์ และเงื่อนไขตามที่บทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กำหนดไว้ เหตุใน

⁵⁶ OECD Commentary, para 42.38, pp. 119-120.

⁵⁷ OECD Commentary, para 42.46-47, pp. 122-123.

เรื่องนี้สืบเนื่องจากการเข้าไปดำเนินกิจการในประเทศแหล่งเงินได้โดยผ่านโครงการก่อสร้างหรือการให้บริการนั้นก่อให้เกิดเงินได้จำนวนมากได้แม้เป็นการดำเนินการโดยไม่ได้ผ่านสถานธุรกิจประจำ และจะพบว่ามี การให้คำอธิบายในลักษณะขยายความถึงคุณลักษณะของโครงการก่อสร้าง และการให้บริการ ซึ่งมีการแก้ไข และเพิ่มเติมในลักษณะขยายความหมายขึ้นเรื่อยๆ ตามช่วงระยะเวลา ผู้เขียนเห็นว่าในเรื่องนี้เป็นสิ่งที่ชี้ให้เห็นถึงการยอมรับที่สำคัญประการหนึ่งว่า เพียงลำพังของสถานธุรกิจประจำ และตัวแทนที่มีอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้นั้นอาจไม่เพียงพอต่อการนำมาใช้เป็นจุดเกาะเกี่ยวในการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศ และหลายประเทศต่างยอมรับว่าควรให้สิทธิการจัดเก็บภาษีกับประเทศแหล่งเงินได้ซึ่งควรจะต้องมีฐานที่กว้างยิ่งขึ้น



บทที่ 5

สถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทน

5.1 ประวัติศาสตร์ของสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทน

การจัดตั้งสถานธุรกิจประจำในประเทศแหล่งเงินได้นั้นอาจถือได้ว่าเป็นการเข้าไปทำการประกอบธุรกิจในประเทศแหล่งเงินได้โดยมีลักษณะยึดโยงกับพื้นดิน และมีข้อน่าสังเกตว่าสถานธุรกิจประจำ หรือโครงการก่อสร้าง หรือการให้บริการนั้นจะต้องมีการทดสอบถึงระยะเวลาในการเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น อย่างไรก็ตามการเข้าไปประกอบกิจการในประเทศแหล่งเงินได้และมีกำไรธุรกิจเกิดขึ้นโดยการมีตัวแทนอาจถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรด้วยเช่นกันหากเป็นไปตามเงื่อนไข หลักเกณฑ์ตามที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ แต่ในเรื่องของสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนนี้จะพบว่าหลักเกณฑ์ที่แตกต่างไปจากสถานประกอบการถาวรในลักษณะอื่น เนื่องจากการพิจารณาจากตัวบุคคลที่ได้ดำเนินการในฐานะตัวแทนให้กับบริษัทต่างประเทศที่เป็นตัวการและถือว่าทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นโดยไม่ได้มีการจัดตั้งสถานที่หรือสิ่งปลูกสร้างอันมีลักษณะทางกายภาพที่ยึดโยงกับพื้นดินในประเทศแหล่งเงินได้

การแก้ไข เปลี่ยนแปลงในตัวบทบัญญัติในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทน และตามคำอธิบายต้นแบบนั้นมีความเป็นมาและพัฒนาในแต่ละช่วงเวลาจนกระทั่งกลายมาเป็นบทบัญญัติในข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 และวรรคที่ 6 ดังที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน หลักเกณฑ์ที่นำมาใช้บังคับ รายละเอียดตามคำอธิบาย และการตีความประกอบตามบทบัญญัตินั้นค่อยๆ เพิ่มมากขึ้น และซับซ้อนมากขึ้นตามลำดับเวลา

การกล่าวถึงเรื่องตัวแทนในฐานะของสถานประกอบการถาวรพบครั้งแรกตามร่างอนุสัญญาเพื่อป้องกันภาษีซ้อนขององค์การสันนิบาตชาติในปี ค.ศ. 1927 (Draft Convention for the Prevention of Double Taxation of 1927) ซึ่งร่างอนุสัญญานี้ได้ถูกร่างโดยกลุ่มประเทศ 12 ประเทศ ได้แก่ เบลเยียม เชโกสโลวะเกีย ฝรั่งเศส สหราชอาณาจักรอังกฤษ อิตาลี เนเธอร์แลนด์ สวิสเซอร์แลนด์ อาเจนตินา เยอรมนี ญี่ปุ่น โปแลนด์ และสหรัฐอเมริกา คณะกรรมาธิการผู้เชี่ยวชาญทางภาษีอากรที่ได้รับการแต่งตั้งโดยคณะกรรมาธิการทางการเงินขององค์การสันนิบาตชาติในปี ค.ศ. 1922 ได้ระบุในร่างอนุสัญญานี้ว่า

“ศูนย์กลางในการควบคุมที่แท้จริง, บริษัทในเครือ, สาขา, โรงงาน, ตัวแทน, โกดังสินค้า, ออฟฟิศ, คลังสินค้า เหล่านี้ถือเป็นสถานประกอบการถาวร

ข้อเท็จจริงที่ว่า การดำเนินธุรกิจโดยทำการติดต่อกับต่างประเทศโดยผ่านทางตัวแทนซึ่งมีสถานะเป็นอิสระอย่างแท้จริง (เช่น โบรกเกอร์, ตัวแทนค้าต่าง เป็นต้น) ไม่ถือว่าเป็นการดำเนินการในลักษณะที่ทำให้เกิดสถานประกอบการถาวรขึ้นในประเทศนั้น”

ตามคำอธิบายต้นแบบในข้อบทที่ 5 ของคณะกรรมการภาษีการ ระบุถึงรายการของสถานประกอบการที่ถือว่ามีลักษณะ “ถาวร” ว่าหมายความว่า

“ศูนย์กลางในการควบคุมที่แท้จริง, บริษัทในเครือ, สาขา, โรงงาน, ตัวแทน, โกดังสินค้า, ออฟฟิศ, คลังสินค้า โดยไม่คำนึงว่าสถานประกอบการนั้นจะถูกนำมาใช้โดยผู้ประกอบการนั้นเอง หรือโดยหุ้นส่วนของผู้ประกอบการ หรือผู้รับมอบอำนาจ หรือตัวแทนโดยถาวรของผู้ประกอบการนั้น”¹

เนื้อหาภายในข้อบทที่ปรากฏตามคำอธิบายต้นแบบนี้พบว่ามีคล้ายคลึงกับแนวทางในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ของประเทศเยอรมนีในช่วงต้น ซึ่งได้แก่ ข้อบทที่ 2 ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างประเทศปรัสเซียกับประเทศออสเตรีย/ฮังการี ในปี ค.ศ. 1899 ทั้งนี้ เห็นได้ว่าจุดเริ่มต้นที่สำคัญของตัวแทนในฐานะสถานประกอบการถาวรคือเรื่องการประกอบการ (establishment)² ซึ่งมีความเห็นเป็นที่ยอมรับกันว่าไม่ควรที่จะมีผลในทางภาษีที่มีความแตกต่างกันในกรณีที่หากสถานประกอบการนั้นถูกใช้โดยตัวผู้ประกอบการเอง หรือถูกใช้โดยบุคคลอื่นในฐานะที่เป็นตัวแทนโดยถาวรของผู้ประกอบการนั้น³

ตามข้อความในประโยคที่สองของข้อบทที่ 5 ตามร่างต้นแบบขององค์การสันนิบาตชาติ ในปี ค.ศ. 1927 ได้อธิบายถึงกรณีที่ไม่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนไว้ ซึ่งพบว่าตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 6 ใน OECD ฉบับปัจจุบันนี้ยังคงมีแนวคิดดังกล่าว ซึ่งตามบทบัญญัติได้กล่าวถึงกรณีต่างๆ ที่ถือว่าไม่อยู่ในความหมายของสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนอัน

¹ LON, Doc.C.216.M.85.1927.II, Geneva, April 1927, p.15 อ้างถึงใน Arthur Pleijsier, *The Agency Permanent Establishment*, 2000, pp. 128-129.

² คำว่า establishment นั้นนอกจากจะมีความหมายว่า “สถานประกอบการ” แล้วยังอาจมีความหมายว่า ที่ตั้งทำการ การก่อตั้ง หรือการประกอบการ ก็ได้

³ Arthur Pleijsier, *The Agency Permanent Establishment*, (Maastricht, 2000), p.129.

ได้แก่ โบรกเกอร์, ตัวแทนค้าต่าง หรือตัวแทนที่เป็นอิสระกรณีอื่น ทั้งนี้ยังได้กล่าวถึงกรณีของตัวแทนโดยสุจริตไว้ว่าหมายความว่า

“สถานะอันเป็นอิสระของตัวแทนโดยสุจริตนั้นย่อมหมายความว่าถึงลักษณะที่เป็นอิสระอย่างแท้จริง ทั้งในด้านกฎหมายและทางด้านเศรษฐกิจ ทั้งนี้ ค่าตอบแทนของตัวแทนไม่ควรจะต่ำกว่าค่าตอบแทนที่มีการจ่ายตามปกติ” ⁴

ดังนั้นการเป็นตัวแทนย่อมต้องหมายความว่าถึงการมีสภาพที่เป็นตัวแทนอย่างแท้จริงไม่ใช่เป็นแต่เพียงผู้ออกหน้า คดีความของประเทศเยอรมนีที่มีข้อพิพาทในช่วงปี ค.ศ. 1920 – 1930 ส่วนใหญ่เป็นคดีที่มีข้อพิพาทโต้แย้งเกี่ยวกับเรื่องตัวแทนว่าตัวแทนนั้นมีสภาพเป็นอิสระหรือไม่ และประเด็นเรื่องข้อยกเว้นสำหรับกรณีที่เป็นตัวแทนอิสระตามที่ได้อธิบายไว้ในปี ค.ศ. 1927

ภายหลังจากร่างองค์การสันนิบาตชาติในปี ค.ศ. 1927 ได้เสร็จสิ้นลง อนุสัญญาภาชีซอนา ส่วนใหญ่ในช่วงนี้เป็นอนุสัญญาภาชีซอนา ที่ทำโดยประเทศเยอรมนีซึ่งมีบทบัญญัติอันเกี่ยวกับภาวะภาชีสำหรับตัวการที่ดำเนินการโดยผ่านทางตัวแทนที่ตั้งขึ้นโดยถาวร (permanent representative)⁵ ยกตัวอย่างเช่น อนุสัญญาระหว่างประเทศเยอรมนีและฮังการีเพื่อทำการปรับปรุงภาวะภาชีในประเทศและต่างประเทศโดยเฉพาะเพื่อป้องกันการหลีกเลียงภาชีสำหรับภาชีทางตรง ซึ่งได้มีการลงนามในกรุงเบอร์ลินในปี ค.ศ. 1928 ตามข้อบทที่ 2 วรรคที่ 2 บัญญัติว่า

“คำว่า “สถานประกอบธุรกิจ” (‘business establishment’) รวมความถึง ออฟฟิศของผู้จัดการ, สถานประกอบการของสาขา, โรงช่าง, ออฟฟิศที่ดำเนินการซื้อขาย, คลังสินค้า, สาขา และสถานประกอบการลักษณะอื่นๆ ที่จัดตั้งขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการดำเนินการอุตสาหกรรมโดยเจ้านั้น, หรือโดยหุ้นส่วน, ตัวแทนผู้ได้รับมอบหมาย หรือตัวแทนโดยถาวรต่างๆ”

ตัวแทนที่เป็นอิสระอย่างแท้จริง และตัวแทนที่ดำเนินการในฐานะที่เป็นเพียงผู้ทำการเจรจาจะไม่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น ส่วนตัวแทนที่ได้รับมอบอำนาจโดยสมบูรณ์ในการเข้าถึงลงทำสัญญาในนามของบริษัทที่ตนเป็นตัวแทนจะมีฐานะเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทน แต่สำหรับกิจกรรมของตัวแทนผู้ทำการเจรจาในทางธุรกิจโดยไม่มีอำนาจอย่าง

⁴ *Supra note 1.*

⁵ Pleijsier, *supra note 3*, pp. 130-131.

เต็มที่ในการเข้าตกลงทำสัญญาในนามของบริษัทที่ตนรับมอบอำนาจนั้นจะไม่ถือว่าเป็นคุณสมบัติของตัวแทนและไม่เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น

ในเดือนตุลาคม ปี ค.ศ. 1929 คณะกรรมการด้านการเงินรายงานต่อสภา ถึงร่างของคณะกรรมการอันมีประเด็นเกี่ยวกับการศึกษาถึงเรื่องความหมายของ “ตัวแทนอิสระ” (autonomous agent) และ สถานประกอบการถาวรซึ่งคณะกรรมการได้พิจารณาถึงหลักเกณฑ์ในการกำหนด 4 ประการที่นำมาใช้บังคับกับประเทศต่างๆ เพื่อกำหนดถึงว่าตัวแทนนั้นจะถือว่าเป็นตัวแทนโดยอิสระ และมีผลทำให้ไม่เกิดภาระภาษีขึ้นสำหรับตัวการต่างประเทศ โดยหลักเกณฑ์ 4 ประการดังกล่าวนี้ได้แก่ อำนาจในการเข้าทำสัญญา, การมีคลังพัสดุถาวร, การได้รับค่าตอบแทนที่กำหนดไว้อย่างแน่นอนตายตัว และความต่อเนื่องในความสัมพันธ์ระหว่างตัวการและตัวแทน ทั้งนี้เป็นที่น่าสังเกตว่าในช่วงนี้คณะกรรมการไม่ได้กล่าวถึงประเด็นเรื่อง “การดำเนินการในนามของ” (acting in the name of) แต่อย่างใด

การดำเนินการโดยเป็นปกติวิสัยในนามของตัวการนั้นเป็นประเด็นที่พบในรายงานของคณะกรรมการด้านการเงินในปี ค.ศ. 1929 ตามอนุสัญญา ฉบับที่เกิดขึ้นช่วงหลังจากนี้ได้กล่าวถึงคุณสมบัติอีกประการหนึ่งคือในเรื่องการใช้อำนาจที่ได้รับมอบนั้นจะต้องเป็นไปอย่างเป็นปกติวิสัยด้วย ซึ่งเห็นได้ว่าเป็นการแก้ไข เปลี่ยนแปลงเพิ่มเติมขึ้นจากอำนาจที่ได้รับมอบแต่เพียงพิธีการมาเป็นการใช้อำนาจนั้นตามข้อเท็จจริง

สำหรับโบรกเกอร์ และตัวแทนค้าต่างนั้น คณะกรรมการได้ระบุไว้ในรายงานว่า⁶

“โบรกเกอร์ที่ดำเนินการให้บริการกับวิสาหกิจเพื่อพบกับลูกค้าจะไม่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น แม้ว่าลักษณะงานของโบรกเกอร์ที่ทำให้กับวิสาหกิจนั้นได้มีการดำเนินการอย่างต่อเนื่องหรือดำเนินการโดยเป็นประจำก็ตาม

เช่นเดียวกัน ตัวแทนค้าต่างผู้ที่ทำหน้าที่ในนามของตนเองในทางธุรกิจหลายอย่าง และได้รับเงินค่าบำเหน็จในอัตราตามปกติ ย่อมไม่ถือว่าเป็นก่อให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นจากหน้าที่งานที่ตัวแทนค้าต่างนั้นได้ดำเนินการ

..... นับว่าเป็นสิ่งสำคัญที่จะต้องแยกพิจารณาระหว่างตัวแทนที่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น กับตัวแทนค้าต่าง⁷ ที่เป็นผู้ดำเนินการในนามของตนเองโดยไม่ใช้ชื่อของ

⁶ Pleijsier, *supra* note 3, p.134.

⁷ ทั้งนี้ตามกฎหมายฝรั่งเศสมีคำที่มีความคล้ายคลึงกันกับคำว่า *commissionaire* คือคำว่า *agent à la commission* ซึ่ง *agent à la commission* นี้เป็นผู้ที่เก็บสต็อกสินค้าที่เป็นของวิสาหกิจต่างชาติที่ได้ส่งมอบมา และทำการขายปลีกต่อในนามของวิสาหกิจต่างชาตินั้น ซึ่ง *agent à la*

คู่สัญญาใช้ในการดำเนินการ ตัวแทนค้าต่างเป็นบุคคลที่ดำเนินการโดยอิสระในการประกอบธุรกิจเพื่อตนเอง และมีหน้าที่รับผิดชอบกับบุคคลที่ทำการซื้อสินค้าจากตน ซึ่งผู้ทำการขายที่แท้จริงนั้นมอบตัวแทนค้านั้นทำหน้าที่ในการขายสินค้าแทนตน

ตัวอย่างที่พบได้มากที่สุด คือ กรณีที่ผู้ซื้อนั้นไม่ทราบถึงผู้ขายที่แท้จริงและผู้ขายที่แท้จริงนั้นก็ไม่ทราบเช่นเดียวกันว่าผู้ซื้อเป็นใคร แต่ละฝ่ายนั้นต้องการตัวแทนค้าต่างซึ่งเป็นผู้ที่มีหน้าที่รับเป็นตัวกลางระหว่างผู้ซื้อและผู้ขาย เนื่องจากผู้ซื้อและผู้ขายนั้น ยากที่จะทำการติดต่อระหว่างกัน ตัวแทนค้าต่างจะทำหน้าที่ในการรับซื้อสินค้าที่ฝากขายส่งไว้ โดยจะไม่เป็นการเก็บสินค้าในนามของผู้ขาย”

ตัวแทนค้าต่างโดยทั่วไปไม่ถือว่าทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทน เพราะเป็นผู้ที่ทำการซื้อขายสินค้าในนามของตนเอง โดยตัวแทนค้านั้นมีหน้าที่รับผิดชอบโดยตรงกับผู้ซื้อสินค้าไปจากตน ผู้ขายสินค้าที่แท้จริงหรือผู้ที่ทำสัญญาคอมมิชชั่น (commission agreement) กับตัวแทนค้านี้ เห็นได้ว่าเป็นลักษณะที่เป็นตัวการโดยไม่เปิดเผย ซึ่งผู้ซื้อสินค้าจากตัวแทนค้านั้นอาจจะไม่รู้ตัวผู้ขายที่แท้จริงนั้นคือใคร ซึ่งเมื่อเกิดกรณีพิพาทขึ้นผู้ซื้ออาจใช้สิทธิในทางกฎหมายฟ้องร้องเอากับตัวแทนค้านั้นโดยตรงได้

รายงานองค์การสันนิบาตชาติที่ตีพิมพ์ขึ้นในปี ค.ศ. 1932 มีการศึกษาเกี่ยวกับระบบภาษีอากร และวิธีในการแบ่งสันผลกำไรแก่วิสาหกิจที่ดำเนินการในประเทศต่างๆ มากกว่าหนึ่งประเทศ ตามรายงานฉบับนี้กล่าวถึงประเด็นในเรื่องตัวแทนไม่อิสระไว้ว่า

“ตามที่บัญญัติถึงถ้อยคำของคำว่า “สถานประกอบการถาวร” นั้นไม่รวมความถึงลักษณะของความสัมพันธ์ในทางธุรกิจที่ดำเนินการโดยผ่านทางตัวแทนอิสระ และตัวแทนผู้ที่ได้รับการว่าจ้างจากบุคคลหรือบริษัทจากรัฐหนึ่งในอาณาเขตของรัฐอีกรัฐหนึ่งเพื่อดำเนินการในฐานะเป็นตัวกลางในธุรกรรมโดยไม่มีอำนาจในการเข้าทำสัญญาในนามของบริษัทที่ตนเป็นตัวแทนให้”

ในช่วงระยะเวลาดังกล่าวนี้มีผู้ให้ความเห็นที่น่าสนใจเกี่ยวกับเรื่องของสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนไว้โดยกล่าวว่า⁸ “เมื่อพิจารณาประกอบกับหลักกฎหมายในเรื่อง

commission ในกรณีเช่นนี้ถือเป็นตัวแทนผู้ที่ติดต่อในนามของตัวการ และตามสัญญาที่ทำกันขึ้นกับผู้ซื้อนั้นมักจะเป็นสัญญาสำเร็จรูป ซึ่งได้มีการกำหนดราคาของสินค้ามาให้จากตัวการ ตัวแทนในลักษณะนี้จะทำการขายสินค้าต่อในนามของวิสาหกิจต่างชาติโดยเป็นการขายต่อแบบขายปลีก และออกใบแจ้งหนี้ให้ในนามของตัวการ ดังนั้นตัวแทนในกรณีเช่นนี้ถือว่าทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น, The Agency Permanent Establishment, pp. 134-136.

⁸ M.B. Carroll, “Prevention of International Double Taxation and Fiscal Evasion, Two Decades of Progress under the League of Nations”, Geneva, June 1939,

ตัวแทนเห็นได้ว่าสถานประกอบการถาวรจะถือกำเนิดขึ้นเมื่อตัวแทนในรัฐนั้น (1) เป็นตัวแทนที่ได้รับแต่งตั้ง (duly accredited agent) โดยเข้าทำสัญญาให้กับบริษัทที่ตนทำงานให้นั้นอย่างแท้จริง และเป็นปกติวิสัย (2) มีความผูกพันตามสัญญาจ้างและทำการติดต่อในทางธุรกิจอย่างเป็นปกติวิสัยในนามของบริษัทนั้นโดยได้รับค่าตอบแทน (3) โดยปกติเป็นผู้ครอบครองทรัพย์สินที่จะทำการซื้อขายในคลังพัสดุ หรือในคลังเก็บสินค้าที่เป็นของบริษัทนั้น ทั้งนี้ตามกฎหมายข้อบังคับได้กำหนดไว้อย่างเจาะจงว่าจะไม่รวมถึงกรณีของโบรกเกอร์ซึ่งเป็นผู้ให้บริการแก่วิสาหกิจเพื่อให้ได้พบกับลูกค้า และกรณีของตัวแทนค้าต่างผู้ที่ดำเนินกิจการในนามของตนเองซึ่งขายสินค้าให้กับบริษัทหนึ่งแห่ง หรือมากกว่านั้น และได้รับค่าบำเหน็จตอบแทนตามอัตราตามปกติ”

ความเห็นดังกล่าวนี้ให้ข้อสรุปบางประการที่นอกเหนือกว่ารายงานของคณะกรรมการธิการ ซึ่งมีประเด็นสำคัญคือ คือ ตัวแทนค้าต่างนี้จะไม่คำนึงว่าได้เป็นการดำเนินกิจการให้กับบริษัทเพียงหนึ่งแห่ง หรือมากกว่าหนึ่งแห่ง จะมีผลเป็นเช่นเดียวกัน และสำหรับในเรื่องของตัวแทนค้าต่างแต่เพียงผู้เดียว (exclusive commission agent) จะไม่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนขึ้นหากตัวแทนค้าต่างดังกล่าวนี้ได้ดำเนินการโดยใช้ชื่อของตนเอง

โครงสร้างต้นแบบอนุสัญญาฉบับเม็กซิโกในปี ค.ศ. 1943 และโครงสร้างต้นแบบอนุสัญญาฉบับลอนดอนในปี ค.ศ. 1946 ถูกสร้างขึ้นโดยคณะกรรมการด้านการเงินขององค์การสันนิบาตชาติ ความแตกต่างที่สำคัญของโครงสร้างต้นแบบอนุสัญญาทั้งสองฉบับคือประเด็นการจัดเก็บภาษีในเรื่อง ดอกเบี้ย เงินปันผล ค่าสิทธิ เงินรายปี เงินบำนาญ ซึ่งทั้งนี้ตามโครงสร้างต้นแบบอนุสัญญาดังกล่าวมีบทบัญญัติอันเกี่ยวข้องกับเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนด้วย

บทบัญญัติตามโครงสร้างต้นแบบอนุสัญญาฉบับเม็กซิโกในปี ค.ศ. 1943 มีคำอธิบายที่กล่าวถึงหลักเกณฑ์ 4 ประการสำหรับวิสาหกิจต่างประเทศที่ถือว่าให้มีสถานประกอบการถาวรเกิดขึ้นในประเทศเมื่อได้มีการติดต่อโดยผ่านทางตัวแทน ซึ่งตามคำอธิบายได้กล่าวไว้ว่า⁹

“.. เห็นได้ว่ามีหลักเกณฑ์ 4 ประการที่สืบเนื่องตามมาจากกรณีที่วิสาหกิจต่างประเทศนั้นถือว่ามีสถานประกอบการถาวรเกิดขึ้นในประเทศเมื่อได้มีการติดต่อดำเนินการโดยผ่านทางตัวแทน ได้แก่ (ก) อำนาจของตัวแทนในประเทศที่ทำให้เกิดผลผูกพันต่อวิสาหกิจ (ข) การมีสัญญาจ้างกับตัวแทนในประเทศนั้น (ค) มีการดูแลรักษาสต็อกสินค้าในประเทศภายใต้การควบคุมของตัวแทนเพื่อ

pp. 32-33 อ้างถึงใน Arthur Pleijsier, The Agency Permanent Establishment, 2000, pp. 139.

⁹ สำหรับคำอธิบายของโครงสร้างต้นแบบอนุสัญญาฉบับลอนดอนนั้น เห็นได้ว่าเหมือนกับโครงสร้างต้นแบบอนุสัญญาฉบับเม็กซิโก เนื่องจากคัดลอกมา

ทำการขายในประเทศนั้น (ง) ได้มีการจ่ายค่าเช่าสำหรับเครื่องมือใช้สอยต่างๆ ที่ตัวแทนนำมาใช้โดยเป็นค่าใช้จ่ายของวิสาหกิจนั้น โดยหลักเกณฑ์ทั้ง 4 ประการนี้จะส่งผลทำให้วิสาหกิจนั้นต้องรับผิดชอบในภาษีเงินได้ในนามของตนเองในประเทศที่ตัวแทนนั้นได้ดำเนินการ ทั้งนี้เงื่อนไขที่กำหนดไว้ดังกล่าวนี้จะต้องเกิดขึ้นอย่างสมบูรณ์ และได้มีการปฏิบัติอย่างเป็นปกติวิสัย”

ตามคำอธิบายยังได้มีการระบุว่าหากเข้าองค์ประกอบตามหลักเกณฑ์ใดหลักเกณฑ์หนึ่งในหลักเกณฑ์ทั้ง 4 ประการดังกล่าวแล้วก็จะเพียงพอที่จะทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนขึ้นมาได้ ซึ่งเรื่องนี้ถือเป็นแนวปฏิบัติที่เกิดขึ้นใหม่ในช่วงนี้¹⁰ ตามหลักเกณฑ์ประการแรกที่กล่าวถึงอำนาจที่ก่อให้เกิดผลผูกพันกับวิสาหกิจนั้นเป็นการเน้นย้ำถึงกิจกรรมที่ตัวแทนได้ดำเนินการและก่อให้เกิดผลในทางกฎหมาย หากตัวแทนกระทำการอันก่อให้เกิดผลผูกพันกับตัวการแล้วย่อมทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น ซึ่งตามคำอธิบายได้กล่าวว่า “เมื่อตัวแทนได้ดำเนินการอย่างเป็นปกติวิสัยในนามของวิสาหกิจในฐานะที่เป็นตัวแทนที่ได้รับการแต่งตั้งและเข้าทำสัญญาในนามของวิสาหกิจนั้น” ตามแนวทางนี้อธิบายให้เห็นถึงความแตกต่างอย่างชัดเจนระหว่างตัวแทนโดยอิสระกับการติดต่อโดยผ่านทางสถานประกอบการถาวรหรือสาขา ซึ่งจะเห็นได้ว่าตัวแทนค้าต่างนั้นหมายความว่าตัวแทนผู้ที่ดำเนินการในนามของตนเอง และสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนจึงหมายความว่าตัวแทนที่ได้รับการแต่งตั้งให้ดำเนินการในนามของตัวการ

หลักเกณฑ์ประการที่สองในเรื่องการมีสัญญาจ้างงาน¹¹ เรื่องนี้ได้รับแนวความคิดจากทฤษฎีการแทนที่ (replacement theory) กล่าวคือเมื่อผู้รับจ้างดำเนินการแทนที่ตัวผู้ว่าจ้างจะทำให้เกิดการละเมิดทางภาษีกับตัวผู้ว่าจ้างขึ้น ผู้รับจ้างในกรณีนี้คือตัวแทนผู้ที่ดำเนินการใดๆ ทั้งหมด “ในนามของ” ตัวการ ซึ่งตัวการนั้นย่อมถือเป็นผู้ว่าจ้างดังกล่าว

ตามหลักเกณฑ์ประการที่สาม ในการเก็บรักษาสต็อกสินค้าโดยตัวแทนในฐานะของตัวการเป็นบทบัญญัติที่พบถึงการใช้บ่อยในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ของประเทศสหรัฐอเมริกาฉบับเก่าซึ่งได้ให้นิยามความหมายของสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนไว้ว่าเป็นตัวแทนผู้ที่เก็บรักษาสต็อกสินค้าที่ได้รับคำสั่งตามปกติในนามของตัวการ

หลักเกณฑ์ประการสุดท้าย มีผู้ที่ให้คำอธิบายไว้ว่าเป็นเรื่องการทดสอบถึงความไม่เป็นอิสระ ซึ่งเมื่อตัวการเป็นผู้จ่ายค่าเช่าในเครื่องมือใช้สอยที่ตัวแทนใช้ ดังนั้นตัวแทนย่อมถือได้ว่าไม่มี

¹⁰ ในประเด็นนี้แตกต่างกับรายงานขององค์การสันนิบาตชาติในปี ค.ศ. 1929 ซึ่งคณะกรรมการธิการทางการเงินระบุว่าไม่มีหลักเกณฑ์ใดที่จะกำหนดถึงการเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นมาได้อย่างเหมาะสมเพียงพอ

¹¹ ในประเด็นนี้สามารถสืบทอดกลับไปพบได้ในร่างอนุสัญญาของคณะกรรมการผู้เชี่ยวชาญทางเทคนิค (the Committee of Technical Experts) ในปี ค.ศ. 1927

ความเป็นอิสระในทางเศรษฐกิจเนื่องจากอิงอยู่กับตัวการ ดังนั้นจึงทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนขึ้น ซึ่งในกรณีนี้ตัวการย่อมมีอำนาจในการควบคุม จัดการเครื่องมือใช้สอย หรือทรัพย์สินต่างๆ ดังกล่าวนั้น และอาจกล่าวได้ว่าตัวการนั้นมีตัวตนทางกายภาพอยู่ในอีกรัฐหนึ่ง โดยผ่านทางตัวแทน

ในช่วงระยะเวลาโครงสร้างต้นแบบอนุสัญญาฉบับเม็กซิโก มีประเด็นเรื่องตัวแทนอันเป็นอิสระปรากฏอยู่ในพิธีสารของโครงสร้างต้นแบบฉบับเม็กซิโก ซึ่งได้ให้การอธิบายว่าวิสาหกิจต่างประเทศจะไม่มีภาระภาษีหากได้ดำเนินธุรกิจในประเทศนั้นแต่เพียงโดยผ่านทางโบรกเกอร์ ตัวแทนค้าต่าง หรือตัวแทนในลักษณะอื่นที่มีสถานะเป็นอิสระ ทั้งนี้ตาม ข้อบทที่ 5 วรรคที่ 6 ตามพิธีสารของโครงสร้างต้นแบบฉบับเม็กซิโกได้ให้รายละเอียดในเรื่องดังกล่าวเพิ่มเติมไว้ว่า

“6. ข้อเท็จจริงที่ว่าโบรกเกอร์ได้มีการให้บริการในสถานที่จัดการงานของวิสาหกิจนั้น เพื่อที่จะดำเนินการให้พบปะกับลูกค้านั้นจะไม่ถือเป็นสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจนั้น แม้ว่าหน้าที่งานที่ทำให้กับวิสาหกิจนั้นจะดำเนินในลักษณะที่เป็นการต่อเนื่อง หรือ ดำเนินในช่วงระยะเวลาปกติทั่วไป และแม้ว่าได้มีการขายสินค้าเกิดขึ้นในคลังสินค้านั้นโดยเป็นการชั่วคราวก็ตาม”

เห็นได้ว่าในช่วงยุคขององค์การสันนิบาตชาติได้มีการบัญญัติถึงในเรื่องของโบรกเกอร์ และตัวแทนค้าต่างแยกจากกันเป็นตัวแทนสองลักษณะ แต่ตามโครงสร้างต้นแบบฉบับเม็กซิโกนี้จะรวมโบรกเกอร์ และตัวแทนค้าต่างไว้เป็นตัวแทนในกลุ่มเดียวกันในลักษณะตัวแทนอิสระ ซึ่งเรื่องนี้เห็นได้ว่ามีข้อโต้แย้งประการหนึ่งว่าอาจไม่ถูกต้องนักเพราะอันที่จริงโบรกเกอร์นั้นไม่มีลักษณะของตัวแทน แต่ประการใดเนื่องจากไม่มีหน้าที่ในการทำการใดแทนตัวการ โบรกเกอร์เป็นแต่เพียงนำคู่สัญญามาพบกันเท่านั้น

OEEC ได้เสนอรายงานเรื่องการขจัดภาษีซ้อนในปี ค.ศ. 1958 ด้วยเหตุผลสำคัญคือ ในช่วงระยะเวลานี้นานาประเทศยังไม่ปรากฏว่าได้มีการเจรจาตกลงทำอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างกันมากนัก และสำหรับอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่มีการตกลงเจรจากันก็พบว่าไม่ได้เป็นไปในรูปแบบแนวทางเดียวกัน ซึ่งทำให้แนวทางในการแก้ไขปัญหาภาษีซ้อนระหว่างประเทศนั้นยังเกิดผลที่แตกต่างกันอันถือได้ว่าเป็นปัญหาที่สำคัญในช่วงระยะเวลานี้ คณะกรรมาธิการด้านการเงินของ OEEC จึงได้มีการเสนอบทบัญญัติเรียงมาตราโดยครอบคลุมประเด็นปัญหาเกี่ยวกับอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ในแบบ ทวิภาคีขึ้นเพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าว และเพื่อสร้างแนวทางให้เกิดโครงสร้างอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ในแบบทวิภาคีอันเป็นที่ยอมรับสำหรับประเทศสมาชิกทุกประเทศ

ตามคำอธิบายต้นแบบของบทบัญญัติเรื่องสถานประกอบการถาวรฉบับ OEEC ได้ระบุถึงแนวความคิดเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนไว้ว่า

“การกำหนดถึงเรื่องสถานประกอบการถาวรนั้นควรถือจำกัดเพียงตัวแทนที่ไม่อิสระของวิสาหกิจ ซึ่งเข้าไปดำเนินธุรกิจของรัฐอื่นรัฐหนึ่ง โดยพิจารณาถึงอำนาจของตัวแทน หรือจากธรรมชาติในการติดต่อทางธุรกิจที่ตัวแทนนั้นได้ดำเนินการ โดยอาจจะเป็นส่วนใดส่วนหนึ่งภายใต้กิจการของธุรกิจในรัฐอื่นรัฐหนึ่ง ดังนั้นตามบทบัญญัติจึงได้ร่างตามหลักการพื้นฐานที่ว่า เฉพาะเพียงบุคคลที่มีอำนาจในการเข้าทำสัญญาเท่านั้นจึงจะถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวร”¹²

ตามคำจำกัดความเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนของ OEEC ที่บัญญัติว่า “อำนาจในการเข้าทำสัญญา” (the authority to conclude contracts) วางอยู่บนพื้นฐานว่าสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนจะต้องถูกจำกัดอยู่แต่เพียงตัวแทนในลักษณะที่ไม่เป็นอิสระเท่านั้น ตามแนวทางของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ในฉบับก่อนนั้นใช้คำว่า “อำนาจโดยทั่วไป” (general authority) แต่ตาม OEEC Report ฉบับนี้ได้ตัดคำว่า “โดยทั่วไป” (general) ทิ้งเนื่องจากคณะกรรมการเห็นว่าไม่มีความเหมาะสมที่ตัวแทนไม่อิสระนั้นจะมีลักษณะของอำนาจอย่างอิสระในการเข้าทำสัญญา เพราะในทุกกรณีนั้นย่อมเห็นได้ว่าอำนาจในการเข้าทำสัญญาใดๆ ของตัวแทนนั้นย่อมถูกจำกัดภายใต้ขอบเขตบางประการ

เมื่อเข้าสู่ยุคของ OECD ในช่วงระยะเวลาต่อมา ตามโครงสร้างต้นแบบของ OECD ปี ค.ศ.1963 ในบทบัญญัติข้อบทที่ 5 วรรคที่ 4 ได้บัญญัติไว้เช่นเดียวกับตามรายงานของ OEEC ปี ค.ศ. 1958 ว่า

“4. บุคคลผู้ที่ดำเนินการในรัฐคู่สัญญาในนามของวิสาหกิจของรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่ง – โดยไม่ได้อยู่ในสถานะเป็นตัวแทนอิสระภายใต้บทบัญญัติวรรคที่ 5 – จะถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรในรัฐคู่สัญญาแรก หากบุคคลนั้นมีอำนาจในการเข้าทำสัญญาในนามของวิสาหกิจ โดยได้ดำเนินการอย่างเป็นปกติวิสัยในรัฐนั้น หากกิจกรรมที่บุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการนั้นไม่ถูกจำกัดแต่เพียงการซื้อขายสินค้า หรือผลิตภัณฑ์ให้กับวิสาหกิจนั้น”

แต่ทั้งนี้ตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD ฉบับนี้ได้มีการกล่าวถึงสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนว่าจะถูกจำกัดแต่เพียงกรณีตัวแทนซึ่งไม่เป็นอิสระในทางกฎหมายและ

¹² OEEC, The elimination of double taxation, report of the fiscal committee of the OEEC, Paris 1958, Appendix II Article on permanent establishment, para. 4&5, pp.33-34. อ้างถึงใน Pleijsier, The Agency Permanent Establishment, 2000, pp.146-149.

เศรษฐกิจ โดยต้องขึ้นกับวิสาหกิจที่ตัวแทนนั้นได้ดำเนินการติดต่อให้ แต่หากเป็นกรณีที่ตัวแทนนั้นมีลักษณะที่ไม่เป็นอิสระในทางเศรษฐกิจ แต่มีความเป็นอิสระในทางกฎหมายจะถือว่าไม่ครบองค์ประกอบตามที่กำหนดไว้ตามต้นแบบของ OECD ในปี ค.ศ. 1963 และไม่ถือเป็นตัวแทนที่ไม่เป็นอิสระ

มีผู้กล่าวว่า¹³ ความไม่เป็นอิสระ (dependent) นั้น หมายความว่าวิสาหกิจมีอำนาจในการควบคุมการดำเนินการใดๆ ของตัวแทนโดยเป็นส่วนมาก ซึ่งไม่จำเป็นต้องถึงกับเป็นการควบคุมทั้งหมด และสำหรับความเป็นอิสระในทางกฎหมายนั้น หมายความว่าวิสาหกิจที่ตัวแทนซึ่งดำเนินการในฐานะตัวกลางนั้นอยู่ภายใต้อำนาจควบคุมโดยปกติของวิสาหกิจ ซึ่งการดำเนินการในทางพาณิชย์ของตัวแทนให้กับวิสาหกิจนั้นอาจจะไม่มีการให้คำแนะนำในรายละเอียด หรือตัวแทนนั้นอาจจะไม่ถูกควบคุมหรือสั่งการโดยวิสาหกิจทั้งหมด¹⁴

วิสาหกิจต่างประเทศเมื่อได้มีการดำเนินธุรกิจขึ้นในอีกประเทศหนึ่งโดยไม่ได้เป็นการดำเนินธุรกิจโดยตรง แต่ดำเนินธุรกิจโดยผ่านตัวกลาง หรือที่เรียกว่าตัวแทนแล้ว เห็นได้ว่าทำให้เกิดภาระภาษีขึ้นจากสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทน ทั้งนี้ตามคำอธิบายต้นแบบได้กล่าวถึงระดับของการเข้ามีส่วนร่วมของวิสาหกิจต่างประเทศในกิจกรรมที่ตัวแทนนั้นได้ดำเนินการว่า ระดับในการมีส่วนร่วมนั้นจะต้องมีมากพอที่จะทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนขึ้น หรือกล่าวคือตัวแทนนั้นจะต้องมีอำนาจในการผูกพันวิสาหกิจที่ตนเข้าทำการตกลงเจรจานั้น

บทบัญญัติเรื่องตัวแทนอิสระตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 ของต้นแบบ OECD ปี ค.ศ. 1963 บัญญัติว่า

“วิสาหกิจของรัฐคู่สัญญารัฐหนึ่ง จะไม่ถือว่ามีสถานประกอบการถาวรในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งเพียงเพราะว่าได้ดำเนินธุรกิจในอีกรัฐหนึ่งนั้นโดยผ่านโบรกเกอร์ ตัวแทนค้าต่าง หรือตัวแทนที่มีสถานะอิสระในแบบอื่น โดยบุคคลดังกล่าวนั้นดำเนินการตามปกติในธุรกิจของตน”

ตามคำอธิบายต้นแบบกล่าวว่า โดยทั่วไปตัวแทนอิสระจะไม่ถือว่าทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนขึ้นแก่วิสาหกิจที่ตนเป็นตัวแทนให้ หากตัวแทนนั้นดำเนินการกิจการตามปกติในธุรกิจของตน โดยตัวแทนนั้นมีวิสาหกิจเป็นของตนเองซึ่งเป็นธุรกิจที่ตนกระทำในลักษณะ

¹³ J. Nitikman, ‘The Meaning of “Permanent Establishment” in the 1981 U.S. Model Income Tax Treaty: Part 2’, *The International Tax Journal*, 1989, p. 267 อ้างถึงใน Arthur Pleijsier, *The Agency Permanent Establishment*, 2000, pp. 149-150.

¹⁴ Pleijsier, *supra* note 3, pp. 149-150.

ที่เป็นตัวกลางในการดำเนินการประสานงานให้ระหว่างคู่สัญญาสองฝ่าย เช่น หากวิสาหกิจในรัฐ A ตกลงทำสัญญากับตัวแทนอิสระในรัฐ B เห็นได้ว่าลักษณะของความสัมพันธ์เช่นนี้มีลักษณะที่เชื่อมโยงอย่างเบาบางเกินกว่าที่จะสรุปได้ว่าวิสาหกิจนั้นดำเนินธุรกิจขึ้นในรัฐ B เนื่องจากการติดต่อทางธุรกิจของรัฐ B นั้นดำเนินการโดยผ่านตัวแทนอิสระ และไม่แน่นอนว่าวิสาหกิจนั้นจะมีกิจกรรมอื่นใดอีกที่ติดต่อสัมพันธ์กับรัฐ B ทั้งนี้หากเป็นกรณีที่ตัวแทนอิสระนั้นไม่ได้ดำเนินการตามปกติในธุรกิจของตน กรณีดังกล่าวตามคำอธิบายต้นแบบ ตามวรรคที่ 20 และ 21 ได้ระบุว่า

“กรณีตัวอย่าง ตัวแทนค้าต่างที่ไม่ได้ทำหน้าที่เพียงขายสินค้าหรือผลิตภัณฑ์ในนามของตนเอง แต่ยังดำเนินการในลักษณะที่เป็นปกติวิสัยในฐานะตัวแทนโดยถาวรซึ่งมีอำนาจในการเข้าถึงตกลงสัญญาอีกด้วย ตัวแทนค้านั้นถือได้ว่าได้กระทำการให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นเนื่องจากปฏิบัติหน้าที่อันนอกเหนือจากการดำเนินการตามปกติในทางการค้าหรือธุรกิจของตน

แม้ว่าตามเหตุผลทั่วไปตัวแทนในสถานะที่เป็นอิสระซึ่งแสดงตนออกมาในฐานะของวิสาหกิจอีกแห่งหนึ่ง จะไม่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศนั้นขึ้นมาได้ หากตัวแทนนั้นได้ปฏิบัติหน้าที่อันเป็นไปตามปกติในธุรกิจของตน”

สังเกตได้ว่าคำอธิบายถึงตัวอย่างดังกล่าวนี้คล้ายคลึงกับตามรายงานของ OEEC ในปี ค.ศ. 1958 ซึ่งกรณีนี้มีผู้ให้ข้อสรุปว่าตัวแทนผู้ที่เข้าทำสัญญาในนามของตัวการ โดยไม่ได้เป็นเพียงดำเนินการภายในขอบอำนาจหน้าที่ตามปกติของตน ตัวแทนดังกล่าวนี้จะทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนขึ้นเสมอ¹⁵

บทบัญญัติในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนตามต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ของ OECD ในปี ค.ศ. 1977 ได้มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงจากโครงร่างต้นแบบบทบัญญัติในปี ค.ศ. 1963 ในถ้อยคำเพียงบางส่วนแต่เห็นได้ว่าเนื้อหาสาระในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนไม่มีการเปลี่ยนแปลงแต่ประการใด

ตามบทบัญญัติในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนตามแม่แบบในปี ค.ศ. 1977 ในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 เริ่มต้นด้วยถ้อยคำว่า “โดยไม่คำนึงถึงบทบัญญัติในวรรคที่ 1 และ 2 ...” อันหมายความว่ากรณีมีสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนอาจเกิดขึ้นได้แม้ว่าจะไม่มีสถานธุรกิจประจำ หรือ โครงการก่อสร้าง โครงการติดตั้ง อยู่ในประเทศแหล่งเงินได้

¹⁵ S.I. Robert, ‘The Agency Element of Permanent Establishment: The OECD Commentaries from the Civil Law View(Part Two)’, *Intertax*, 1993, p.489 อ้างถึงใน Arthur Pleijsier, *The Agency Permanent Establishment*, 2000, p. 152.

ตามคำอธิบายต้นแบบในวรรคที่ 31 ได้อธิบายถึงขอบเขตของสถานประกอบการถาวร ในลักษณะตัวแทนไว้ว่า “บุคคลซึ่งเห็นได้ว่ามีขอบอำนาจ หรือมีกิจกรรมโดยปกติ ภายในขอบเขต เฉพาะในทางธุรกิจของวิสาหกิจภายในรัฐนั้น” เห็นได้ว่าตามคำอธิบายนี้ใช้คำว่า “ขอบเขตเฉพาะ” (particular extent) ซึ่งค่อนข้างมีความคลุมเครือ แต่เมื่อพิจารณาตามคำอธิบายต้นแบบของฉบับปี ค.ศ.1963 ประกอบจะได้ความชัดเจนยิ่งขึ้นว่า หากวิสาหกิจที่มีความเกี่ยวข้องในทางธุรกิจตาม ข้อเท็จจริงในรัฐของตัวแทน เมื่อตัวแทนนั้น “มีอำนาจเพียงพอในการผูกพันวิสาหกิจกับกิจกรรมของ ธุรกิจของรัฐที่เกี่ยวข้อง” ซึ่งมีผู้ให้ข้อสรุปถึงคำอธิบายดังกล่าวไว้ว่า¹⁶ การอธิบายเช่นนี้ดูเหมือนจะเป็น การเน้นย้ำถึงความสัมพันธ์ระหว่างตัวแทนกับตัวการตามข้อเท็จจริง ไม่ใช่หมายความว่าถึงคู่สัญญา ภายใต้สัญญาที่ได้มีการตกลงกันอย่างเป็นทางการเท่านั้น แต่เห็นได้ว่าจุดเกาะเกี่ยวที่สำคัญนั้นอยู่ที่ ข้อเท็จจริงที่มีการเชื่อมความสัมพันธ์กับวิสาหกิจนั้นและเกิดผลผูกพันตามกฎหมาย วิสาหกิจนั้นย่อม ถือเป็นผู้สัญญาในทางกฎหมายตามที่ตัวแทนนั้นได้เข้าทำการเจรจาตกลงกับบุคคลภายนอก และ ในทางความเป็นจริงแล้ววิสาหกิจนั้นจะถือเป็นคู่สัญญาที่แท้จริงจากสัญญาที่ตัวแทนนั้นได้เข้าทำการ ตกลง¹⁷

ตามคำอธิบายกำหนดถึงเงื่อนไขประการต่อมาว่า อำนาจในการเข้าทำสัญญานั้นจะต้อง ครอบคลุมถึงสัญญาอันเกี่ยวกับการปฏิบัติงานซึ่งทำให้เกิดผลในทางธุรกิจกับวิสาหกิจนั้น พิจารณาว่า กิจกรรมหลักของธุรกิจนั้นจะต้องมีการดำเนินการเกิดขึ้นเสมอไม่ว่าตัวแทนนั้นจะทำให้เกิดเป็นสถาน ประกอบการถาวรขึ้นมาหรือไม่ก็ตาม หากวิสาหกิจที่ดำเนินธุรกิจด้านอุตสาหกรรมทำการแต่งตั้ง ตัวแทนเพียงเพื่อปฏิบัติหน้าที่ในกิจกรรมสนับสนุน เช่น กิจกรรมด้านการโฆษณา กรณีเช่นนี้จะต้อง ถือว่า ตัวแทนนั้นไม่ได้เข้าทำสัญญาที่เกี่ยวกับกิจกรรมหลักของวิสาหกิจด้านการอุตสาหกรรมนั้น¹⁸ และตามแนวทางนี้จะต้องถือว่าไม่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น

สำหรับกรณีของตัวแทนอิสระตามบทบัญญัติข้อบทที่ 5 วรรคที่ 6 ตามต้นแบบ OECD ปี ค.ศ. 1977 วางแนวทางของบทบัญญัติไว้ว่า

¹⁶ Arvid. A Skaar, Permanent Establishment : Erosion of a Tax Treaty Principle, (Deventer : Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991), p. 487.

¹⁷ Pleijsier, *supra* note 3, p.154.

¹⁸ *Ibid.*

“วิสาหกิจจะไม่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรในรัฐอีกรัฐหนึ่งเพียงเพราะเหตุว่าได้ดำเนินธุรกิจของรัฐอีกรัฐหนึ่งนั้นผ่านทางโบรกเกอร์, ตัวแทนค้าต่างทั่วไป หรือตัวแทนในลักษณะอื่นที่มีสถานะเป็นอิสระโดยตัวแทนนั้นทำหน้าที่ตามปกติธุรกิจของตน”¹⁹

เห็นได้ว่าตามเนื้อหาในบทบัญญัติดังกล่าวนำมาจากบทบัญญัติตามโครงสร้างต้นแบบของปี ค.ศ. 1963 แต่ทั้งนี้ในคำอธิบายได้มีการเพิ่มเติมในความหมายของตัวแทนอิสระ โดยตามคำอธิบายในปี ค.ศ. 1977 ได้กล่าวถึงการที่ตัวแทนอิสระจะไม่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นเพราะตัวแทนนั้นได้ปฏิบัติงานให้กับวิสาหกิจอื่น เห็นได้ว่าบทบัญญัติตามวรรคที่ 6 เป็นการบัญญัติเพื่อให้ประโยชน์สำหรับความชัดเจนและเน้นย้ำเท่านั้น

ตามคำอธิบายในวรรคที่ 36 กำหนดถึงเงื่อนไขของตัวแทนที่จะเข้าองค์ประกอบตามบทบัญญัติข้อบทที่ 5 วรรคที่ 6 ได้ ต่อเมื่อ

ก.) ตัวแทนนั้นเป็นอิสระจากวิสาหกิจทั้งในทางกฎหมายและทางเศรษฐกิจ

ข.) ตัวแทนดำเนินการในธุรกิจตามปกติของตน แม้จะได้ปฏิบัติงานให้แก่วิสาหกิจนั้นก็ตาม

ตามคำอธิบายได้แสดงถึงรายละเอียดเงื่อนไข 2 ประการข้างต้น ซึ่งยกตัวอย่างสำหรับการตีความความเป็นอิสระทางกฎหมาย เช่น ในกรณีที่หากตัวแทนต้องปฏิบัติตามรายละเอียดที่ได้กำหนดไว้ หรือตัวแทนนั้นถูกควบคุมการดำเนินการทั้งหมด กรณีเช่นนี้ตัวแทนนั้นไม่ถือว่าเป็นตัวแทนอิสระ

หากเป็นกรณีที่ตัวการให้คู่มือคำแนะนำในรายละเอียดการปฏิบัติการให้แก่ตัวแทนอิสระไว้ ไม่ว่าตัวการจะให้รายละเอียดไว้มากน้อยเพียงใดก็ตาม จะไม่ทำให้สภาพของตัวแทนที่เป็นอิสระนั้นกลายเป็นตัวแทนที่ไม่อิสระขึ้นมาได้ เพราะว่าคู่มือคำแนะนำดังกล่าวนั้นถือเป็นเพียงการแสดงความประสงค์ของตัวการเท่านั้น ตัวแทนจะต้องดำเนินการอย่างดีที่สุดตามความสามารถของตน โดยพึงระลึกถึงความประสงค์ของตัวการ ซึ่งกิจกรรมที่ตัวแทนกระทำนั้นจะต้องปฏิบัติตามทักษะความสามารถที่เป็นการเฉพาะตัวของตนนั้น ทั้งนี้ตัวแทนจะมีสภาพที่ไม่อิสระขึ้นมาได้เมื่อหน้าที่ของตัวแทนนั้นไม่ได้มีเฉพาะแต่เพียงธุรกิจของตัวแทน แต่ยังครอบคลุมถึงการใช้อำนาจต่างๆ เช่นเดียวกับที่ผู้ว่าจ้างมีอยู่ตามกฎหมายลักษณะแรงงานที่มีอำนาจในการสั่งการบังคับบัญชาผู้ว่าจ้าง

¹⁹ “An enterprise shall not be deemed to have a permanent establishment in a Contracting State merely because it carries on business in that State through broker, general commission agent or any other agent of an independent status, provided that such persons are acting in the ordinary course of their business.”

ความเป็นอิสระในทางเศรษฐกิจที่กล่าวถึงตามคำอธิบายหมายถึงการรับภาระความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการประกอบกิจการนั้นโดยตัวแทน เมื่อตัวแทนนั้นดำเนินการให้กับตัวการเพียงบุคคลเดียว หรือวิสาหกิจแห่งเดียว ตัวแทนจะถือว่าไม่มีความเป็นอิสระในทางเศรษฐกิจเพราะการปฏิบัติการของตัวแทนจะต้องขึ้นกับตัวการแต่เพียงผู้เดียวเท่านั้น ทั้งนี้ ตามกฎหมายประเทศเยอรมนี และประเทศสหรัฐอเมริกา ตัวแทนอาจดำเนินการให้กับตัวการแต่เพียงผู้เดียว และยังคงถือว่ามีสถานะเป็นตัวแทนอิสระได้²⁰

ตามบทบัญญัติในต้นแบบ OECD ปี ค.ศ.1997 มีถ้อยคำที่คล้ายคลึงกับบทบัญญัติที่ใช้ในต้นแบบ OECD ในปี ค.ศ. 1977 แต่ทั้งนี้ในเนื้อหาตามคำอธิบายต้นแบบได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมหลายประการ ตามต้นแบบ OECD ในปี ค.ศ. 1997 ข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 บัญญัติว่า

“5. โดยไม่คำนึงถึงบทบัญญัติในวรรคที่ 1 และ 2 เมื่อบุคคล – นอกเหนือจากตัวแทนที่มีสถานะเป็นอิสระตามความในวรรคที่ 6 – ได้ปฏิบัติหน้าที่ในนามของวิสาหกิจและใช้อำนาจในการเข้าตกลงทำสัญญาในนามของวิสาหกิจในรัฐคู่สัญญาอย่างเป็นปกติวิสัย วิสาหกิจนั้นจะถือว่ามีสถานประกอบการถาวรในรัฐนั้นสำหรับกิจกรรมที่บุคคลนั้นได้ดำเนินการให้กับวิสาหกิจดังกล่าว ยกเว้นกรณีกิจกรรมที่ถูกกำหนดไว้ตามความในวรรคที่ 4 ซึ่งหากได้กระทำโดยผ่านทางสถานธุรกิจประจำจะไม่ทำให้สถานธุรกิจประจำนั้นเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น”²¹

²⁰ A.F. Avery Jones & D.A. Ward, “Agents as Permanent Establishment under the OECD Model Tax Convention,” European Taxation, (May 1993) p.171.

²¹ “5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, where a person — other than an agent of an independent status to whom paragraph 6 applies — is acting on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises, in a Contracting State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.”

บทบัญญัตินี้ได้ถูกนำมาใช้จนกระทั่งปัจจุบัน ในลำดับแรกนั้นเมื่อพิจารณาถึงความสัมพันธ์ของบทบัญญัติในข้อบทที่ 5 ระหว่าง วรรคที่ 5 กับ วรรคที่ 1 และวรรคที่ 2 ตามข้อความในส่วนต้นของวรรคที่ 5 นี้ได้ซึ่งบัญญัติว่า “โดยไม่คำนึงถึงบทบัญญัติในวรรคที่ 1 และวรรคที่ 2....” อันเห็นได้ว่าถ้าหากวิสาหกิจต่างประเทศมีสถานประกอบการถาวรที่มีลักษณะทางกายภาพซึ่งจับต้องได้ซึ่งเป็นไปตามที่บัญญัติไว้ตามวรรคที่ 1 และ วรรคที่ 2 กรณีจะถือว่าไม่จำเป็นที่จะต้องวิเคราะห์ถึงบทบัญญัติในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนตามความในวรรคที่ 5 เลย

ทั้งนี้ตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD ได้ให้คำอธิบายในเรื่องนี้ไว้ในวรรคที่ 31 ว่า

“ถือเป็นหลักการที่ยอมรับโดยทั่วไปว่าวิสาหกิจจะต้องถูกถือปฏิบัติว่ามีสถานประกอบการถาวรขึ้นในรัฐ หากอยู่ภายใต้เงื่อนไขว่ามีบุคคลใดที่ดำเนินการให้แก่วิสาหกิจนั้น แม้ว่าวิสาหกิจนั้นจะไม่มีสถานธุรกิจประจำในรัฐนั้นภายใต้บทบัญญัติตามวรรคที่ 1 และ วรรคที่ 2 ก็ตาม”

สำหรับเหตุที่ตามข้อความในวรรคที่ 5 อ้างอิงถึงความตามบทบัญญัติในวรรคที่ 1 และวรรคที่ 2 แต่ไม่ได้อ้างอิงถึงความตามวรรคที่ 3 ไว้เนื่องจากแต่เดิมตามต้นแบบของ OECD ในปี ค.ศ. 1963 สถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างยังถูกรวมบัญญัติไว้ภายใต้ความในวรรคที่ 2 และต่อมาภายหลังจากต้นแบบของ OECD ในปี ค.ศ. 1963 สถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างได้ถูกย้ายมาไว้ในบทบัญญัติวรรคที่ 3 แยกต่างหากอีกวรรคหนึ่ง ตามสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างมีการกำหนดถึงเงื่อนไขในสถานที่ทำงานสำหรับสิ่งปลูกสร้าง หรืออาคารนั้นจะต้องดำรงอยู่มากกว่า 12 เดือน จึงจะถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น

ดังนั้นจึงกล่าวได้ว่าในการพิจารณาถึงเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนจะต้องพิจารณาถึงประเด็นสำคัญ 2 ประการก่อน คือ

- ก.) วิสาหกิจต่างประเทศนั้นมีสถานธุรกิจประจำตั้งอยู่ในอีกรัฐหนึ่งหรือไม่
- ข.) วิสาหกิจต่างประเทศมีที่ตั้งอาคาร หรือโครงการก่อสร้าง หรือโครงการติดตั้งดำรงอยู่ในระยะเวลามากกว่า 12 เดือนหรือไม่

หากวิสาหกิจนั้นมีสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างตาม ข.) อยู่ วิสาหกิจต่างประเทศจะต้องถูกจัดเก็บภาษีจากผลกำไรที่ได้รับผ่านทางสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างนั้นและไม่จำเป็นที่จะต้องวิเคราะห์ต่อไปอีกว่ามีสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนหรือไม่ แต่หากวิสาหกิจต่างประเทศนั้นไม่มีสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างอยู่ หรืออาจมีอยู่แต่ดำรงอยู่น้อยกว่า 12 เดือนตามที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ก็จะต้องพิจารณาต่อไปว่ามีสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนเกิดขึ้นหรือไม่ แต่ถ้า

หากเป็นกรณีที่โครงการก่อสร้างดำรงอยู่ไม่ถึง 12 เดือน แต่มีลักษณะของสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนอยู่ด้วย เช่น มีลูกจ้างของวิสาหกิจต่างประเทศซึ่งมีอำนาจในการเข้าเจรจาตกลงทำสัญญาในนามของวิสาหกิจต่างประเทศ และใช้อำนาจนั้นอย่างเปิดเผยวิสัย กรณีจะต้องถือว่าวิสาหกิจต่างประเทศนั้นมีสถานประกอบการถาวรเกิดขึ้นในรัฐแหล่งเงินได้นั้นเช่นกัน ทั้งนี้หากปรากฏตามข้อเท็จจริงว่า ตามสัญญาที่ตัวแทนได้เข้าเจรจาตกลงทำสัญญาด้วยนั้นเป็นสัญญาที่มีลักษณะเป็นเพียงขั้นตอนการเตรียมการ หรือส่วนประกอบตามความในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 4 ของต้นแบบของ OECD กรณีเช่นนี้จะต้องถือว่าไม่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนขึ้น

ตัวแทนที่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นสำหรับวิสาหกิจต่างประเทศอาจเป็นบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคลก็ได้ เพราะตามความในบทบัญญัติข้อบทที่ 3 วรรคที่ 1 (ก) บัญญัติถึงความหมายของ “บุคคล” (person) ไว้ว่าอาจรวมถึงหน่วยภาษีใดๆ ภายใต้กฎหมายภาษี (any other body of persons) และตามคำอธิบายต้นแบบยังให้คำอธิบายต่อไปอีกว่าหน่วยทางภาษีดังกล่าวนั้นอาจจะถือเป็นบุคคลแม้ว่าจะไม่ได้มีการจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นก็ตาม²² บุคคลทั้งหลายดังกล่าวนี้จะถูกปฏิบัติเพื่อวัตถุประสงค์ในทางภาษีเช่นเดียวกัน ยกตัวอย่างเช่น มูลนิธิ ย่อมถือเป็นบุคคลเช่นเดียวกัน และย่อมสามารถจะมีสถานะเป็นตัวแทนได้ตามนัยความหมายบทบัญญัติข้อบทที่ 5 ตามต้นแบบของ OECD หากมูลนิธิดังกล่าวนี้ได้ดำเนินการเยี่ยงตัวแทนไม่อิสระตามหลักเกณฑ์เงื่อนไขที่กำหนดไว้²³

สิ่งที่ควรวิเคราะห์ประการต่อมาคือลำดับในการวางบทบัญญัติ เมื่อบทบัญญัติข้อบทที่ 5 ตามวรรคที่ 6 ได้วางไว้ต่อเนื่องจากความตามวรรคที่ 5 จึงเห็นได้ว่าควรที่จะต้องพิจารณาตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 ก่อนเป็นลำดับแรก และหากเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ตามวรรคที่ 5 แล้วจะต้องพิจารณาตามความในวรรคที่ 6 เป็นลำดับถัดไปว่าจะถือเป็นกรณียกเว้นที่ไม่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนหรือไม่ หากตัวแทนไม่เป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ตามความในวรรคที่ 5 แล้วจะไม่จำเป็นต้องพิจารณาถึงความตามวรรคที่ 6 เลย เพราะเมื่อสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนไม่เกิดขึ้นแล้วก็ไม่จำเป็นต้องพิจารณาถึงข้อยกเว้นในเรื่องสถานะความเป็นอิสระของตัวแทนต่อไปอีก

สถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนตามต้นแบบของ UN มีความแตกต่างกับต้นแบบของ OECD โดยตามต้นแบบของ UN ข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 บัญญัติว่า

“5. โดยไม่คำนึงถึงบทบัญญัติในวรรคที่ 1 และ 2 เมื่อบุคคล – ที่ไม่ได้เป็นตัวแทนในสถานะที่เป็นอิสระตามความหมายในวรรคที่ 7 – ได้ปฏิบัติหน้าที่ในรัฐคู่สัญญาหนึ่งในนามของ

²² OECD Commentary, article 3, para 2, p. 78.

²³ Pleijsier, *supra* note 3, p.163.

วิสาหกิจของรัฐอีกรัฐหนึ่ง วิสาหกิจจะถือว่ามีสถานประกอบการถาวรในรัฐที่กล่าวถึงรัฐแรกสำหรับกิจกรรมที่บุคคลนั้นได้กระทำไว้แก่วิสาหกิจนั้น หากบุคคลนั้น :

(ก) ได้ดำเนินการอย่างเป็นปกติวิสัยในรัฐนั้นในการใช้อำนาจในการเข้าตกลงทำสัญญาในนามของวิสาหกิจ ยกเว้นแต่กิจกรรมที่บุคคลนั้นได้ดำเนินการให้ขึ้นเป็นกิจกรรมตามความในวรรคที่ 4 ซึ่งหากได้มีการดำเนินการผ่านสถานธุรกิจประจำแล้วจะไม่ทำให้สถานธุรกิจประจำนั้นเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นตามบทบัญญัติในวรรคดังกล่าว; หรือ

(ข) ไม่มีอำนาจเช่นนั้น แต่ได้เก็บรักษาสินค้าหรือมูลภัณฑ์อย่างหนึ่งเป็นปกติวิสัยในรัฐแรกนั้น โดยได้ทำการส่งมอบสินค้า หรือมูลภัณฑ์ดังกล่าวในนามของวิสาหกิจ”²⁴

ตามต้นแบบ UN บัญญัติแยกลักษณะตัวแทนเป็น 2 กรณีโดยภายใต้บทบัญญัติข้อ (ข) ตัวแทนผู้ทำหน้าที่ส่งมอบ (delivery agent) ถือว่ามีสภาพเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนด้วย ต้นแบบของบทบัญญัติลักษณะดังกล่าวนี้พบได้จากรายงานขององค์การสันนิบาตชาติ ในปี ค.ศ. 1929 ซึ่งได้กล่าวถึงกรณีของตัวแทนผู้เก็บรักษาสต็อกสินค้าเมื่อผู้นั้นเป็นผู้ส่งมอบสินค้าและผลิตภัณฑ์ตามปกติจะทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนขึ้น ซึ่งมีผู้ที่เรียกการเกิดขึ้นของตัวแทนในลักษณะนี้ว่า “การทดสอบสต็อกสินค้า” (stock of goods test) ในเรื่องนี้ยังมีประเด็นน่าพิจารณาต่อไปอีกว่า สิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีลักษณะประจำประเภทอื่น เช่น สถานที่เก็บสินค้า

²⁴ “5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, where a person - other than an agent of an independent status to whom paragraph 7 applies—is acting in a Contracting State on behalf of an enterprise of the other Contracting State, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in the first-mentioned Contracting State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, if such a person

(a) Has and habitually exercises in that State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph; or

(b) Has no such authority, but habitually maintains in the first-mentioned State a stock of goods or merchandise from which he regularly delivers goods or merchandise on behalf of the enterprise.”

หรือ สถานที่จัดเก็บสินค้าในบริเวณโล่งแจ้ง ควรที่จะต้องถูกทดสอบสต็อกสินค้าในลักษณะดังกล่าว ด้วยเช่นกัน หรือไม่

ตามโครงสร้างต้นแบบของ UN บทบัญญัติเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะ ตัวแทนมีความแตกต่างกับโครงสร้างต้นแบบของ OECD ในประเด็นเรื่องตัวแทนอิสระบางประการ กล่าวคือ ตามต้นแบบของ UN มีบทบัญญัติที่กำหนดเฉพาะที่เกี่ยวกับเรื่องตัวแทนประกันภัยด้วย (insurance agent) โดยตามบทบัญญัติข้อบทที่ 5 วรรคที่ 6 ของต้นแบบ UN บัญญัติว่า

“6. โดยไม่คำนึงถึงบทบัญญัติในวรรคก่อนหน้า วิสาหกิจประกันภัยของรัฐคู่สัญญา, ยกเว้นกรณีการประกันภัยช่วง, จะถือว่ามิใช่สถานประกอบการถาวรอยู่ในรัฐอีกรัฐหนึ่งนั้น หากวิสาหกิจ ได้เรียกเก็บค่าพรีเมียมภายในอาณาเขตของรัฐอีกรัฐหนึ่ง หรือประกันความเสี่ยงที่เกิดขึ้นในรัฐอีกรัฐ หนึ่งนั้นโดยผ่านบุคคลที่ไม่ใช่ตัวแทนในสถานะที่เป็นอิสระตามความในวรรคที่ 7”²⁵

เห็นได้ว่าตามบทบัญญัตินี้สถานประกอบการถาวรจะเกิดขึ้นได้หากผู้รับประกันภัยมี ตัวแทน หรือลูกจ้างในประเทศแหล่งเงินได้เพื่อทำหน้าที่ในการเก็บค่าพรีเมียม หรือเพื่อประกันความ เสี่ยง โดยสำหรับกรณีของตัวแทนประกันภัยโดยทั่วไปที่ทำหน้าที่ดำเนินการให้กับบริษัทประกันภัย หนึ่งบริษัท หรือมากกว่านั้นหากตัวแทนดังกล่าวเป็นตัวแทนที่เป็นอิสระอย่างแท้จริงจะไม่ทำให้เกิด เป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนขึ้นในกรณีนี้ตามบทบัญญัติในส่วนท้ายตามวรรคที่ 6

ความแตกต่างอีกประการหนึ่งระหว่างต้นแบบของ UN กับต้นแบบของ OECD ในเรื่อง สถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนคือตามวรรคสุดท้ายของต้นแบบของ UN ได้มีการบัญญัติ เงื่อนไขเฉพาะไว้ว่า

“...อย่างไรก็ตาม เมื่อกิจกรรมของตัวแทนได้ทำลงทั้งหมด หรือเกือบทั้งหมดในนามของ วิสาหกิจ หากเงื่อนไขที่ได้ทำขึ้น หรือกำหนดขึ้นในความสัมพันธ์ทางพาณิชย์และการเงินระหว่าง

²⁵ “6. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, an insurance enterprise of a Contracting State shall, except in regard to re-insurance, be deemed to have a permanent establishment in the other Contracting State if it collects premiums in the territory of that other State or insures risks situated therein through a person other than an agent of an independent status to whom paragraph 7 applies.”

วิสาหกิจกับตัวแทนมีความแตกต่างจากที่ได้ทำกันระหว่างวิสาหกิจที่เป็นอิสระต่อกัน ตัวแทนจะไม่ถือว่าเป็นตัวแทนที่มีสถานะเป็นอิสระตามความหมายในวรรคนี้”²⁶

ตามต้นแบบของ OECD ไม่มีการบัญญัติกำหนดถึงเงื่อนไขดังกล่าวไว้ ซึ่งเงื่อนไขนี้เห็นได้ว่าต้องนำมาบังคับใช้กับตัวแทนอิสระในทุกกรณี เช่น โบรกเกอร์ ตัวแทนค้าต่าง ซึ่งสำหรับกรณีตัวอย่างในเรื่องตัวแทนประกันภัยจะมีผลว่าเมื่อตัวแทนผู้ที่ทำหน้าที่แทนให้กับบริษัทเพียงแห่งเดียวจะถือว่าทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นกับบริษัทผู้รับประกันภัยนั้น ไม่ว่าตัวแทนนั้นจะมีสภาพที่เป็นอิสระหรือไม่ก็ตาม สำหรับถ้อยคำที่ว่า “ได้กระทำการให้ทั้งหมด หรือเกือบทั้งหมด” (devoted wholly or almost wholly) แสดงถึงการตีความที่อาจเพิ่มเติมสำหรับข้อเท็จจริงได้ว่าตัวแทนนั้นอาจดำเนินการให้กับตัวการอื่นๆ อีก และยังคงทำให้ตัวแทนนั้นเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นกับวิสาหกิจแห่งหนึ่ง ยกตัวอย่างเช่น หากตัวแทนดำเนินการแทนวิสาหกิจ 5 แห่ง แต่ได้ใช้เวลาส่วนใหญ่ในการปฏิบัติหน้าที่ให้กับวิสาหกิจเพียงแห่งเดียวและได้รับผลกำไรเกิดขึ้นกับตัวแทนนั้นอย่างมีนัยสำคัญ ตัวแทนดังกล่าวนี้จะถือเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนของวิสาหกิจที่เป็นตัวการหลักนั้น²⁷

จากคำว่า “ตัวแทน” เพียงถ้อยคำเดียวในช่วงแรกที่ได้เริ่มใช้บทบัญญัติในเรื่องสถานประกอบการถาวร ได้มีการเพิ่มเติมถึงหลักเกณฑ์ เงื่อนไขเวลา ตามบทบัญญัติในปัจจุบันจะพบว่ามีบทบัญญัติที่กล่าวถึงเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนนี้ถึงสองวรรค คือตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 และวรรคที่ 6 โดยเฉพาะความในวรรคที่ 6 นั้นแท้จริงแล้วไม่ได้เป็นบทบัญญัติที่ถือเป็นข้อบังคับ หรือเงื่อนไขของการเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทน แต่เป็นเพียงบทบัญญัติที่ขยายความหมายคำว่า “อิสระ” การตั้งตัวแทนเพื่อดำเนินการแทนตัวการนั้นมีความแตกต่างการเข้าไปจัดตั้งสถานธุรกิจซึ่งมีลักษณะในการยึดโยงการประกอบธุรกิจกับพื้นดินในประเทศแหล่งเงินได้ จะเห็นได้ว่าการพบข้อพิพาทระหว่างผู้เสียภาษีกับเจ้าหน้าที่สรรพากรมาโดยตลอดว่าการมีตัวแทนนั้นจะถือว่าทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรหรือไม่ เพราะการกำหนดหลักเกณฑ์สำหรับตัว

²⁶ “...However, when the activities of such an agent are devoted wholly or almost wholly on behalf of that enterprise, and conditions are made or imposed between that enterprise and the agent in their commercial and financial relations which differ from those which would have been made between independent enterprises, he will not be considered an agent of an independent status within the meaning of this paragraph.”

²⁷ Pleijsier, *supra* note 3, pp.157-158.

แทนที่ได้ดำเนินการแทนตัวการนั้นเห็นได้ชัดว่ามีความเชื่อมโยงทางกายภาพอย่างเบาบางมากกว่ากรณีของการจัดตั้งสถานธุรกิจ หรือเข้ามาดำเนินโครงการก่อสร้าง แม้จนกระทั่งปัจจุบันยังพบข้อโต้แย้งที่เป็นประเด็นข้อถกเถียงอย่างเข้มข้นในกรณีการเป็นตัวแทนค่าต่างว่าควรจะต้องถือว่าทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนด้วยหรือไม่

5.2 พื้นฐานของสัญญาลักษณะตัวแทน

สถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนปรากฏอยู่ในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 และวรรคที่ 6 ตามต้นแบบของ OECD การศึกษาถึงเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนนี้ ในเบื้องต้นจะต้องทำความเข้าใจเกี่ยวกับกฎหมายลักษณะตัวการ ตัวแทน ก่อนเป็นลำดับแรกจึงค่อยวิเคราะห์ที่ศึกษาถึงเรื่องลักษณะของสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทน เนื่องจากสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนนี้ประกอบด้วยลักษณะของสถานประกอบการถาวรประการหนึ่ง และลักษณะของสัญญาตัวแทน อีกประการหนึ่ง ดังนั้นแนวปฏิบัติในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนในแต่ละประเทศจึงอาจมีความแตกต่างกันอันสืบเนื่องมาจากการกฎหมายภายในเรื่องสัญญาตัวแทนที่แตกต่างกัน²⁸

โดยทั่วไปตัวแทน (agency) จะเป็นผู้ดำเนินการแทนตัวการ (principal) ซึ่งทั้งตัวการและตัวแทนนี้อาจจะมีสถานะเป็นบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคลก็ได้ เมื่อตัวแทนได้ตกลงทำสัญญาใดกับบุคคลภายนอกแล้ว ตัวการย่อมมีหน้าที่ความรับผิดชอบผูกพันกับบุคคลภายนอกเสมือนหนึ่งว่าตัวการได้เข้าตกลงทำสัญญานั้นด้วยตนเอง ตัวแทนอาจดำเนินการแทนตัวการโดยได้รับค่าตอบแทน หรือไม่ได้รับค่าตอบแทนก็ได้ ในเรื่องสัญญาตัวแทนนี้เห็นได้ชัดว่ามีความยุ่งยากซับซ้อนมากกว่าสัญญาโดยทั่วไป เนื่องจากสัญญาโดยทั่วไปมักจะประกอบด้วยคู่สัญญาเพียงสองฝ่าย เช่น สัญญาซื้อขาย จะประกอบด้วยฝ่ายผู้ซื้อและฝ่ายผู้ขาย สัญญาเช่าจะประกอบด้วยฝ่ายผู้เช่าและฝ่ายผู้ให้เช่า สัญญากู้ยืมจะประกอบด้วยผู้ให้กู้และผู้กู้ แต่สัญญาตัวแทนนี้ แม้ตามสัญญาจะมีคู่สัญญาเพียงสองฝ่าย คือ ตัวการกับตัวแทน แต่สัญญานั้นจะมีผลทำให้ตัวแทนมีอำนาจหน้าที่ไปก่อนนิติสัมพันธ์กับบุคคลภายนอกอันมีผลผูกพันให้ฝ่ายตัวการต้องเข้ารับผิดกับคู่สัญญาฝ่ายที่สามด้วยเสมอ ดังนั้นจึงกล่าวได้ว่าโดยผลของสัญญาตัวแทน จะพบคู่สัญญาถึงสามฝ่าย คือ ตัวการ ตัวแทน และบุคคลภายนอก เห็นได้ว่า ตัวการกับตัวแทน ย่อมมีหน้าที่ต่อกันจากสัญญาตัวแทนที่ตัวการแต่งตั้งตัวแทนให้ไปกระทำการใดๆ แทนตนประการหนึ่ง และตัวแทนกับบุคคลภายนอกย่อมมีความผูกพันต่อกันเนื่องจากตัวแทนเป็นผู้ไปเข้าตกลงทำสัญญากับบุคคลภายนอกแทนตัวการประการหนึ่ง และ

²⁸ Pleijsier, *supra* note 3, p.1.

ตัวการกับบุคคลภายนอกก็มีความผูกพันต่อกันอันเนื่องจากผลของการที่ตัวแทนได้ก่อนิติสัมพันธ์กับบุคคลภายนอกซึ่งทำให้ตัวการต้องเข้ามาผูกพันรับผิดชอบอีกประการหนึ่ง

ในเรื่องผลผูกพันระหว่างคู่สัญญาตามกฎหมายนั้นโดยรายละเอียดมีความแตกต่างกันไปในแต่ละประเทศ สำหรับประเทศที่ใช้กฎหมายในระบบซีวิลลอว์จะพบลักษณะของตัวแทนที่ดำเนินการเชื่อมความสัมพันธ์ที่เกิดขึ้นระหว่างบุคคลที่เรียกว่า ตัวการกับบุคคลภายนอก โดยการมอบอำนาจ²⁹ นี้ถือเป็นสาระสำคัญของสัญญาอันจะเชื่อมความสัมพันธ์ระหว่างสิทธิและหน้าที่ระหว่างผู้มอบอำนาจกับบุคคลภายนอก การมอบอำนาจนั้นจะกำหนดถึงสิทธิและหน้าที่ระหว่างตัวการและตัวแทน

ส่วนกฎหมายลักษณะตัวการ ตัวแทนภายใต้กฎหมายในระบบคอมมอนลอว์ ในเรื่องนี้พบว่ามีภาษีตามกฎหมายในระบบคอมมอนลอว์ที่เกี่ยวกับเรื่องตัวแทนว่า “*qui facit per alium, facit per se*” อันหมายความว่า ผู้ที่กระทำการโดยผ่านคนอื่น ถือว่ากระทำการด้วยตัวเอง³⁰ เรื่องตัวแทนนี้เห็นได้ว่าเป็นการให้ความหมายถึงเรื่องความสัมพันธ์ของผู้ที่ได้รับมอบหมายและผลจากการที่บุคคลหนึ่งสั่งการให้อีกบุคคลหนึ่งดำเนินการใดๆ ในนามของตน โดยอยู่ภายใต้การควบคุมและบุคคลที่ได้รับมอบหมายนั้นยินยอมที่จะดำเนินการแทนบุคคลนั้น ซึ่งบุคคลที่รับมอบหมายหรือตัวแทนนี้ย่อมจะดำเนินการใดเพื่อประโยชน์ของตัวการหรือผู้ที่มอบหมายหน้าที่ให้กับตน

ตัวแทน โดยทั่วไปจะเป็นผู้ดำเนินธุรกิจของตัวการซึ่งเมื่อตัวแทนได้ดำเนินการใดๆ แล้วย่อมก่อให้เกิดนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างตัวการกับบุคคลภายนอก อาจกล่าวได้ว่าตัวแทนนั้นได้รับอำนาจจากตัวการในการดำเนินการใดๆ ในฐานะตัวแทน หากตัวแทนได้เข้าตกลงทำสัญญาใดกับบุคคลภายนอกย่อมมีผลในทางกฎหมายเสมือนหนึ่งว่าสัญญานั้นได้กระทำขึ้นโดยตัวการนั่นเอง

ตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD วรรคที่ 31 กล่าวโดยสรุปได้ว่า วิสาหกิจนั้นอาจจะมีสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนเกิดขึ้นได้แม้ว่าวิสาหกิจนั้นจะไม่มีสถานธุรกิจประจำตามที่

²⁹ ในกฎหมายโรมัน และ กฎหมายในระบบซีวิลลอว์จะพบคำว่า “mandate” อันหมายความว่า การมอบอำนาจโดยเป็นลายลักษณ์อักษรโดยตัวการให้กับตัวแทน โดยสัญญานั้นจะเป็นการมอบอำนาจจากผู้มอบอำนาจ (the mandator) ร้องขอให้กับผู้รับมอบอำนาจ (the mandatary) ดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่งโดยไม่มีค่าตอบแทน อำนาจของผู้รับมอบนั้นจะเกิดขึ้นเมื่อผู้รับมอบได้ยินยอมตกลง โดยสัญญาในลักษณะนี้จะไม่มีผลให้เกิดหนี้ใดๆ ขึ้นจนกว่าจะได้มีการร้องขอให้ดำเนินการ ผู้รับมอบอำนาจนั้นจะต้องดำเนินการด้วยความระมัดระวังโดยสมควรแก่เหตุ ในขณะที่ผู้มอบอำนาจนั้นผูกพันที่จะต้องชดใช้ค่าเสียหายอย่างใดที่เกิดขึ้นจากการดำเนินการดังกล่าวนี้, Black’s Law, p.3049

³⁰ “he who acts through another, acts himself”

บัญญัติไว้ในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 1 และ 2 โดยตัวแทนนั้นอาจเป็นผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ A แต่ได้ปฏิบัติหน้าที่การงานในฐานะตัวแทนในรัฐ B จึงทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนขึ้นในรัฐ B ซึ่งตัวแทนเป็นผู้ที่กระทำการในนามของวิสาหกิจของรัฐ A นั้น

ตามแนวข้อหารื้อกรมสรรพากรของประเทศเยอรมนีในปี ค.ศ. 1974 มีกรณีพิพาทที่บริษัทสัญชาติเดนมาร์ก³¹ ซึ่งทำงานเกี่ยวกับร้านอาหารภายในเรือเดินสมุทรสัญชาติเยอรมนีโดยเรือเดินสมุทรดังกล่าวปฏิบัติงานเดินเรือระหว่างประเทศเยอรมนีและประเทศสวีเดน แม้ว่าตัวเรือนั้นไม่สามารถก่อให้เกิดเป็นสถานธุรกิจประจำได้ แต่ลูกจ้างผู้ทำงานภายในร้านอาหารซึ่งทำการขายอาหารและเครื่องดื่มให้แก่ลูกค้าอาจมีคุณสมบัติเข้าตามเงื่อนไขที่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนขึ้นมาได้ หากว่าลูกจ้างนั้นมีอำนาจที่สามารถเข้าตกลงทำสัญญาในนามของบริษัท ซึ่งตามข้อเท็จจริงในกรณีนี้ถือว่ามิใช่สถานประกอบการถาวรเกิดขึ้น

กรณีตัวอย่างอีกกรณีหนึ่งเป็นคดีในศาลประเทศเยอรมนี³² โดยตามข้อเท็จจริงเกี่ยวกับบริษัทสัญชาติสวิสเซอร์แลนด์ให้คำปรึกษาด้านการจัดการที่ทำหน้าที่ในการให้บริการกับบริษัทเยอรมนี ผู้อำนวยการชาวสวิสเซอร์แลนด์ได้มีการเข้าตกลงทำสัญญาเป็นครั้งคราวกับบริษัทเยอรมนี แต่โดยปกติสัญญาต่างๆ จะมีการตกลงกันโดยผู้ให้คำปรึกษาที่บริษัทสวิสเซอร์แลนด์นั้นได้คัดเลือกสำหรับงานแต่ละงาน และผู้ให้คำปรึกษาต่างๆ ในบริษัทจะปฏิบัติงานที่ออฟฟิศของบริษัทเยอรมนีเป็นปกติ กรณีนี้เจ้าหน้าที่สรรพากรเยอรมนีอ้างว่า บริษัทสวิสเซอร์แลนด์นั้นถือว่ามิใช่สถานประกอบการถาวรเกิดขึ้นในประเทศเยอรมนีหลายแห่ง และให้การสรุปในประเด็นสำคัญ 2 ประเด็นคือ

ประเด็นแรก ออฟฟิศของบริษัทเยอรมนีถือว่าอยู่ภายใต้การควบคุมดูแลของบริษัทสวิสเซอร์แลนด์ ดังนั้นจึงถือได้ว่าก่อให้เกิดเป็นสถานธุรกิจประจำขึ้น และ

ประเด็นที่สอง ผู้ให้คำปรึกษาด้านการจัดการถือเป็นตัวแทนไม่อิสระ

ศาลภาษีเยอรมนี (Finanzgericht) พิพากษาว่าตามข้อเท็จจริง ผู้ให้คำปรึกษาที่ถือว่ามีออฟฟิศที่อยู่ภายใต้การควบคุมดูแลนั้นไม่เข้าองค์ประกอบสำหรับการมีสถานธุรกิจประจำภายใต้บทบัญญัติข้อบทที่ 5 วรรคที่ 1 ตามต้นแบบของ OECD ในปี ค.ศ. 1963 ทั้งนี้ตามข้อเท็จจริงในคดีนี้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ เยอรมนี – สวิสเซอร์แลนด์ ฉบับที่ใช้บังคับตามคดีที่พิพาทนั้นสิ้นสุดการบังคับลงในปี ค.ศ. 1971 ดังนั้นศาลจึงต้องอ้างอิงตามต้นแบบ OECD ในปี ค.ศ. 1963 แต่ทั้งนี้ตามประเด็น

³¹ BFH February 13, 1974, BStBl. II 361, 1974, IR 219/71 อ้างถึงใน The Agency Permanent Establishment, p. 166.

³² Lower Saxony FG/1, July 4, 1991 อ้างถึงใน Arthur Pleijsier, The Agency Permanent Establishment, 2000, p. 167.

ที่เกิดขึ้นเฉพาะในคดีนั้นตามคำอธิบายต้นแบบไม่ได้มีการให้คำอธิบายถึงกรณีดังกล่าวไว้โดยเฉพาะ ดังนั้นจึงได้ยกคำอธิบายต้นแบบ OECD ในปี ค.ศ. 1977 มาร่วมทำการวิเคราะห์ด้วย ซึ่งเห็นได้ว่า สถานที่ซึ่งตัวแทนใช้ในการปฏิบัติการโดยชั่วคราวนั้น ไม่ถือเป็นสถานธุรกิจประจำ โดยตามคำอธิบายต้นแบบ ระบุว่า

“สถานธุรกิจอาจมีอยู่ได้แม้ว่าจะไม่มีที่ดิน หรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เพื่อดำเนินการในทางธุรกิจของวิสาหกิจนั้น แต่ว่ามีเพียงพื้นที่ที่แน่นอนบริเวณหนึ่งซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมดูแล สถานธุรกิจนั้นอาจตั้งอยู่ในสิ่งปลูกสร้างของวิสาหกิจอื่นก็ได้ เช่น ในกรณีที่วิสาหกิจต่างประเทศมีพื้นที่ใช้สอยที่แน่นอนภายในสิ่งปลูกสร้างที่เป็นของวิสาหกิจอื่น”

ตามแนวคิดของ OECD ที่อ้างถึงนี้เห็นได้ว่าสถานธุรกิจประจำถือว่ามีอยู่ได้ เช่น ในกรณีที่ตัวแทนนั้นมีการใช้สอยควบคุมพื้นที่ในบริเวณที่แน่นอนบริเวณหนึ่ง ซึ่งตามข้อเท็จจริงดังกล่าวเห็นว่าจะต้องอยู่ภายใต้การควบคุมดูแลของตัวแทน หากบริษัทไม่มีออฟฟิศ หรือพื้นที่ใช้ทำงานที่แน่นอนแล้ว จะถือว่าไม่มีสถานธุรกิจประจำ

สำหรับข้อพิพาทประเด็นที่ 2 ตามที่เจ้าหน้าที่สรรพากรเยอรมนีได้กล่าวอ้าง ศาลได้ยกคำร้องเช่นกัน เนื่องจากผู้ให้คำปรึกษาในคดีนี้เป็นฟรีแลนซ์ซึ่งให้บริการส่วนบุคคลโดยอิสระ และไม่มี การเข้าทำสัญญาอย่างเป็นปกติวิสัย

คดีตัวอย่างอีกคดีหนึ่งของศาลเยอรมนีในปี ค.ศ. 1992³³ ศาลเยอรมนีได้พิพากษาคดีเกี่ยวกับคนขายเนื้อสัตว์ชาวต่างชาติได้ทำงานภายในโรงงานฆ่าสัตว์ในประเทศเยอรมนีหลายโรงงาน คดีนี้แม้ว่าคนขายเนื้อสัตว์นั้นได้มีการใช้พื้นที่ส่วนหนึ่งภายในโรงฆ่าสัตว์ แต่ศาลได้ให้คำวินิจฉัยกรณีตามข้อเท็จจริงถือว่าไม่ก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรขึ้น โดยให้เหตุผลว่าผู้นั้นได้ใช้สอยทรัพย์สิน และอุปกรณ์โดยไม่มีสิทธิโดยชอบด้วยกฎหมาย

ในคดีนี้มีข้อโต้แย้งที่สำคัญที่น่าพิเคราะห์ประการหนึ่งคือ ตัวแทนนั้นจะต้องมีสิทธิโดยชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ในการใช้สอยสถานที่ หรืออุปกรณ์เครื่องมือต่างๆ ด้วยจึงจะถือเป็นเงื่อนไขที่ก่อให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น³⁴

กรณีนี้แม้ว่าศาลเยอรมนีได้ตัดสินไปในแนวทางดังกล่าว และมีผู้ที่ให้ความเห็นคล้อยตาม แต่ผู้เขียนเห็นว่า เมื่อการใช้สอยทรัพย์สินนั้นตามคำอธิบายต้นแบบกล่าวไว้ชัดเจนว่าแม้จะไม่ชอบ

³³ Dusseldorf FG, June 24, 1992.

³⁴ Pleijsier, *supra* note 3, pp. 166-167.

ด้วยกฎหมายก็ทำให้เกิดเป็นสถานธุรกิจประจำได้ ดังนั้นสำหรับกรณีของตัวแทนจึงน่าจะเป็นด้วยเหตุผลเช่นเดียวกัน

สถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนนี้เป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะเสมือน (deemed PE) ประกอบกับลักษณะของตัวแทนนั้นมีขอบอำนาจที่ยากจะระบุได้อย่างชัดเจนในทางปฏิบัติ ดังนั้นจึงมักพบว่าเมื่อการประกอบการของวิสาหกิจในรัฐแหล่งเงินได้นั้นไม่ปรากฏสถานธุรกิจในรัฐนั้นแล้ว เจ้าหน้าที่สรรพากรจะพยายามกล่าวอ้างถึงบุคคลต่างๆ ที่ได้ทำการปฏิบัติหน้าที่ใดๆ ว่าเป็นตัวแทน เพื่ออ้างสิทธิในการจัดเก็บภาษี ซึ่งในบางครั้งยังอาจพบถึงการกล่าวอ้างถึงวัตถุซึ่งไม่ใช่บุคคลว่าทำให้เกิดเป็นตัวแทนด้วยเช่นกัน เช่น กรณีการปฏิบัติงานตามคำสั่งที่ได้มีการป้อนข้อมูลในคอมพิวเตอร์ และคอมพิวเตอร์จะทำการโต้ตอบตามโปรแกรมที่ได้มีการลงไว้ กรณีเช่นนี้ถือว่าเข้าลักษณะของการเข้าตกลงทำสัญญาของตัวแทนด้วย

5.3 หลักการในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5

5.3.1 วิเคราะห์ความหมายของคำสำคัญภายใต้บทบัญญัติตามวรรคที่ 5 ในข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทน

ก.) การกระทำการในนามของวิสาหกิจ

“การกระทำการในนามของวิสาหกิจ” (acting on behalf of an enterprise) เห็นได้ว่าเป็นองค์ประกอบประการแรกตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 จากบทบัญญัตินี้ชี้ให้เห็นถึงเงื่อนไขในประการแรกว่า หากเป็นบุคคลผู้ที่กระทำการให้แกตนเองแล้วย่อมจะไม่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนขึ้นสำหรับวิสาหกิจต่างประเทศได้ ประเด็นสำคัญในเรื่องนี้มีความสัมพันธ์กับความเสี่ยงในทางเศรษฐกิจในการเข้าทำสัญญาที่ตัวแทนได้ตกลงทำขึ้นนั้นจะต้องตกเป็นความเสี่ยงของกิจการของวิสาหกิจต่างประเทศทั้งหมด โดยตัวแทนอาจจะได้รับค่าจ้างเป็นการตอบแทนในขณะที่ตัวการนั้นได้รับผลกำไรจากสัญญาที่ตัวแทนเข้าทำการตกลงตามสัญญานั้นให้

สิ่งที่ต้องพิจารณาประการหนึ่งในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนคือ ในการกระทำการในนามของวิสาหกิจนั้นจะมีความหมายรวมถึงกรณีการกระทำการโดยตัวการเองด้วยหรือไม่ ตามความเป็นจริงนั้นตัวผู้ประกอบการเองอาจแสดงตนเป็นตัวแทนของตนเองได้ในกรณีที่ไม่มีสถานธุรกิจประจำตั้งอยู่ และทำการด้วยตนเองโดยไม่มีการแต่งตั้งตัวแทนขึ้นในรัฐแหล่งเงินได้ กรณีเช่นนี้จะถือว่าเป็นไปตามบทบัญญัติในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 ด้วยหรือไม่

ในประเทศสหรัฐอเมริกา มีแนวปฏิบัติของกรมสรรพากรที่สนับสนุนแนวความคิดที่ว่าตัวการที่เป็นบุคคลธรรมดาไม่น่าถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรโดยตนเองขึ้นได้เมื่อผู้นั้นได้มีการ

ดำเนินการที่เป็นสาระสำคัญขึ้นในประเทศแหล่งเงินได้ โดยไม่จำเป็นที่จะต้องมิสถานธุรกิจประจำ หรือสถานประกอบการถาวรในลักษณะของตัวแทนไม้อิสระ

หนังสือขอหารือกรมสรรพากรของประเทศสหรัฐอเมริกาในปี ค.ศ. 1956³⁵ ได้มีคำวินิจฉัยถึงกรณีที่เจ้าของกรรมสิทธิ์แต่เพียงผู้เดียวซึ่งได้ทำการสาธิตวิธีการใช้อุปกรณ์ในการทำไม้ซุง โดยตามข้อเท็จจริงในกรณีนี้ เจ้าของดังกล่าวไม่มีสถานธุรกิจประจำ ตามหนังสือขอหารือฉบับดังกล่าวได้ให้คำวินิจฉัยไว้ว่า

“แม้ว่าวิสาหกิจนั้นจะไม่มีคลังสินค้า หรือสิ่งปลูกสร้างอื่นใดในประเทศสหรัฐอเมริกา รวมทั้งไม่มีการดำเนินการในลักษณะอื่นใดอีก ดังนั้นอุปกรณ์ที่ได้นำมาใช้เป็นเครื่องมือในการทำไม้ซุง ที่จำเป็นต้องใช้เพื่อการสาธิตภายในบริเวณพื้นที่ป่าที่กำหนดจึงเป็นประเด็นสำคัญที่จะต้องนำมา พิจารณา ซึ่งคาดหมายได้ว่าเมื่อได้รับคำสั่งแล้วจะต้องนำอุปกรณ์ต่างๆ นั้นมาใช้งานด้วย”

ตามหนังสือขอหารือนี้เห็นได้ว่า วิสาหกิจต่างประเทศซึ่งไม่มีสถานประกอบการถาวรที่ปรากฏในทางกายภาพ อาจถูกจัดเก็บภาษีได้หากมีสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนเกิดขึ้น ตามหนังสือขอหารือดังกล่าวชี้ถึงจุดยืนประการหนึ่งของสรรพากรประเทศสหรัฐอเมริกา คือ ตัวแทน นั้นจะต้องมีการปฏิบัติการจริง และเป็นปกติ หากมีเพียงความคาดหมายโดยลำพังว่าจะได้รับคำสั่งนั้น ถือว่ายังไม่เพียงพอที่จะทำให้เกิดสถานะตัวแทนขึ้นมาได้ ดังนั้น หากเป็นกรณีที่วิสาหกิจได้มีการ แต่งตั้งตัวแทนขึ้นในต่างประเทศเพื่อให้ดำเนินการขายสินค้าของวิสาหกิจนั้น แต่ปรากฏว่าไม่สามารถ ทำการขายสินค้าได้แม้แต่เพียงขึ้นเดียว กรณีเช่นนี้เมื่อไม่มีการเข้าทำสัญญาของตัวแทนขึ้น จะไม่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนขึ้น เพราะไม่เป็นไปตามเงื่อนไขตามที่กำหนด ไว้ เนื่องจากตัวแทนไม่ได้ใช้อำนาจตามที่ได้รับมาเพื่อปฏิบัติหน้าที่ให้กับวิสาหกิจ

ตามหนังสือขอหารือกรมสรรพากรของประเทศสหรัฐอเมริกาในปี ค.ศ. 1981³⁶ ได้มีการวินิจฉัยในข้อเท็จจริงเกี่ยวกับคนต่างชาติซึ่งเป็นเจ้าของม้าแข่งซึ่งไม่ได้มีการหักภาษี ณ ที่จ่ายจาก เงินได้ที่ได้รับเนื่องจากการชนะการแข่งขัน โดยผู้ที่ต้องทำหน้าที่หัก ณ ที่จ่ายกรณีนี้คือบริษัทของ ประเทศสหรัฐอเมริกาที่เป็นผู้ควบคุมการแข่งขัน ตามหนังสือขอหารือฉบับดังกล่าวได้ให้คำวินิจฉัยไว้ ว่า

“สรรพากรได้พิจารณาถึงการดำเนินการในกิจกรรมต่างๆ ทั้งในฐานะเจ้าของหรือ ตัวแทน ตามอำนาจทั่วไปที่ได้รับมอบหมายในการเข้าทำสัญญาในประเทศสหรัฐอเมริกาสำหรับการ นำม้าเข้าทำการแข่งขัน การนำม้าเข้าคอก การฝึกฝนม้าเพื่อแข่ง และช่วงระยะเวลาตลอดที่อยู่

³⁵ U.S./Switzerland Revenue Ruling 56-165 (1956-1 CB 849)

³⁶ U.S./Canada Letter Ruling 81-38-020.

ภายในประเทศสหรัฐอเมริกา ตามปัจจัยต่างๆ นั้นเห็นได้ว่าทำให้ผู้ที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ผู้เป็นเจ้าของม้านั้น ถือว่ามีสถานประกอบการถาวรเกิดขึ้นในประเทศสหรัฐอเมริกา”

ทั้งนี้ ตามที่กล่าวว่า “กิจกรรมต่างๆ ทั้งในฐานะเจ้าของ หรือ ตัวแทน” นั้น เห็นว่าคำว่า “หรือ” ดังกล่าวใช้เพื่อบ่งบอกถึงผลในทางกฎหมายว่าจะไม่ทำให้เกิดความแตกต่างขึ้นแต่อย่างใด ไม่ว่าเจ้าของนั้นจะเป็นผู้เข้าทำสัญญาด้วยตนเอง หรือจะทำโดยตัวแทน

ในหนังสือข้อหาหรือกรมสรรพากรของประเทศเยอรมนีในปี ค.ศ. 1990 มีข้อพิพาทที่ตัวแทนอิสระอ้างว่าตนเป็นตัวแทนของตนเองในประเทศเยอรมนีตะวันออกเดิม คดีนี้ศาลระบุว่าความสัมพันธ์ของตัวแทนนั้นจะต้องมีการดำเนินการแทนบริษัทตัวการภายในขอบอำนาจที่กำหนด ดังนั้นจึงเห็นได้ว่าลักษณะทั่วไปในความสัมพันธ์ของตัวแทนนั้นจะต้องมีบุคคล 2 บุคคลแยกต่างหากจากกันคือบุคคลที่เรียกว่าตัวการ กับบุคคลที่เรียกว่าตัวแทน หากมีการดำเนินการโดยตัวการทำในฐานะตัวแทนเสียเองกรณีเช่นนี้ตามกฎหมายเยอรมนีเห็นว่าการทำให้ความสัมพันธ์ในเรื่องตัวแทนนั้นออกจะมากเกินไปจนเกินไป ทั้งนี้ตามกฎหมายการคลังของประเทศเยอรมนี (General Fiscal Law) ในมาตรา 13 กำหนดว่า ตัวแทนเป็นบุคคลผู้ซึ่งดำเนินธุรกิจให้กับวิสาหกิจ โดยดำเนินการภายในช่วงระยะเวลาหนึ่งและจะต้องปฏิบัติตามคำสั่งของตัวการ ในส่วนท้ายของคำจำกัดความนี้ยังบัญญัติด้วยว่าจะต้องมีลักษณะที่เป็นบุคคลคนละคนกัน

กล่าวโดยสรุปแล้วพื้นฐานความคิดเรื่องตัวแทนนั้นจะต้องมีบุคคล 2 บุคคลจึงจะสามารถก่อให้เกิดความสัมพันธ์ในทางกฎหมายตัวการ ตัวแทนขึ้นมาได้ ดังนั้นหากผู้ประกอบการดำเนินการในฐานะตัวแทนเสียเอง กรณีเช่นนี้ตามกฎหมายเยอรมนีจะไม่ถือว่าทำให้เกิดสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนขึ้นมาได้ อันเป็นไปตามรากฐานความคิดของกฎหมายลักษณะตัวแทนว่า ตัวแทนจะต้องเป็นผู้ดำเนินการแทนตัวการเท่านั้น ตัวการจะดำเนินการในฐานะตัวแทนเสียเองไม่ได้ หากตัวการเข้าทำสัญญาด้วยตัวเองย่อมถือว่าไม่มีตัวแทนเกิดขึ้น และดังนั้นจึงไม่เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนขึ้น

กรณีของประเทศไทยผู้เขียนมีความเห็นว่าควรต้องถือตามแนวทางของประเทศเยอรมนี เพราะตามกฎหมายลักษณะตัวแทนตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ในมาตรา 797 บัญญัติว่า “อันว่าสัญญาตัวแทนนั้น คือสัญญาซึ่งให้บุคคลหนึ่ง เรียกว่าตัวแทน มีอำนาจทำการแทนบุคคลอีกคนหนึ่ง เรียกว่าตัวการ และตกลงจะทำการดังนั้น” จึงเห็นได้ว่าสัญญาตัวแทนจะต้องมีบุคคล 2 บุคคล การที่ตัวการเข้าดำเนินการด้วยตัวเองไม่อาจทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนขึ้นได้

ข.) อำนาจของตัวแทน

ตามความในวรรคที่ 5 กำหนดเงื่อนไขสำหรับตัวแทนว่าจะต้องมี “อำนาจ” (authority) ในการเข้าตกลงทำสัญญาในนามของวิสาหกิจ ตัวแทนนั้นอาจได้รับอำนาจจากตัวแทนโดยวิธีการต่างๆ แต่ในกรณีปกติทั่วไปการดำเนินการของวิสาหกิจต่างประเทศมักจะเป็นการมอบอำนาจโดยการทำสัญญา

“อำนาจ” ที่ตัวแทนได้รับมอบจากตัวการในการเข้าตกลงทำสัญญากับบุคคลภายนอกเป็นเรื่องสำคัญที่จะต้องนำมาวิเคราะห์ ในเรื่องนี้ผู้ให้ความเห็นว่า³⁷ ความหมายของคำว่า “อำนาจ” ดังกล่าวนี้นี้จะต้องย้อนพิจารณาถึงความตามข้อบทที่ 3 วรรคที่ 2 ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ด้วย เนื่องจากความหมายของคำว่า “อำนาจ” นี้ไม่ได้มีการให้นิยามคำจำกัดความไว้อยู่ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ดังนั้นจึงต้องพิเคราะห์ตามกฎหมายของรัฐที่อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ นั้นมีผลบังคับใช้ ซึ่งอาจทำให้ปัญหาการขัดแย้งกันในกฎหมายเกิดขึ้นได้โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่รัฐสองรัฐใช้ระบบกฎหมายแตกต่างกัน เช่นในรัฐของตัวการนั้นใช้กฎหมายในระบบคอมมอนลอว์ และรัฐของตัวแทนใช้กฎหมายในระบบซีวิลลอว์

ประเด็นที่เกิดขึ้นจากการที่กฎหมายของรัฐคู่สัญญาสองรัฐใช้ระบบกฎหมายที่แตกต่างกันคืออาจส่งผลให้การตีความที่แตกต่างกัน ในเรื่องนี้ผู้บังคับแนวคิดที่ว่าควรแก้ไขปัญหโดยใช้กฎหมายระหว่างประเทศแผนกคดีบุคคล กล่าวคือ สัญญาที่ตกลงกันระหว่างคู่สัญญาอาจกำหนดระบุไว้ได้ว่า จะนำกฎหมายของรัฐใดมาใช้บังคับในกรณีที่เกิดข้อพิพาทขึ้น ซึ่งหากสัญญาได้มีการตกลงกำหนดไว้เช่นนี้ รัฐคู่สัญญาทั้งสองรัฐย่อมจะต้องถือปฏิบัติตาม อันเป็นไปตามหลักพื้นฐานของกฎหมายระหว่างประเทศแผนกคดีบุคคล และทั้งนี้อาจมีผลทำให้เกิดการบังคับใช้กฎหมายของรัฐอื่นเกิดขึ้นได้

หากเป็นกรณีที่ไม่ได้มีการตกลงระบุไว้ในสัญญาระหว่างตัวการและตัวแทน กฎหมายที่จะนำมาใช้บังคับกับสัญญาตัวแทนนั้นจะต้องเป็นไปตามกฎหมายภายใน อันเห็นได้ว่ากฎหมายของรัฐคู่สัญญาทั้งสองรัฐนั้นอาจถูกนำมาใช้บังคับพร้อมกัน กล่าวคือ จะต้องใช้บังคับกฎหมายของรัฐของตัวการนั้นกับกรณีที่ต้องพิจารณาเกี่ยวกับภาระภาษีของตัวการอันเป็นรัฐถิ่นที่อยู่ และบังคับใช้กฎหมายของรัฐของตัวแทนซึ่งเป็นรัฐแหล่งเงินได้เพื่อทำการจัดเก็บภาษีจากตัวการที่เป็นวิสาหกิจต่างประเทศนั้น

ตามคำอธิบายต้นแบบ OECD กำหนดถึงเงื่อนไขว่า ตัวแทนจะต้องเข้าตกลงทำสัญญาซึ่งก่อให้เกิดผลผูกพันกับวิสาหกิจของตัวการ ดังนั้นตัวแทนจะต้องมีอำนาจในทางกฎหมายอย่างเพียงพอ

³⁷ G. Persico “Agency Permanent Establishment under Article 5 of OECD Model Convention” *Intertax*, vol. 28, issue 2, p.69.

พอที่จะเข้าทำสัญญาอันจะก่อให้เกิดผลผูกพันทางกฎหมาย และอำนาจดังกล่าวนี้จะต้องมีการใช้อย่างเป็นปกติวิสัยด้วย

ในเรื่องขอบเขตของอำนาจนี้มีผู้ให้ความเห็นไว้ว่า โดยสรุปแล้ว “อำนาจ” ตามที่บัญญัติไว้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ นั้น หมายความว่าถึงเฉพาะแต่เพียงอำนาจที่มีอยู่ในกรณีที่ตัวการกระทำการให้บุคคลภายนอกเชื่อโดยสุจริตว่า ตัวแทนอยู่ในสถานะที่สามารถเข้าดำเนินการตามขอบเขตอำนาจที่ได้รับมอบ อันจะมีผลทำให้เกิดหน้าที่ผูกพันกับตัวการ³⁸ ทั้งนี้จะสังเกตเห็นได้ว่าอำนาจจากความสัมพันธ์ที่ผูกพันระหว่างตัวการกับบุคคลภายนอกนั้นมีความสำคัญมากกว่าความสัมพันธ์ระหว่างตัวการกับตัวแทน และตามกฎหมายในลักษณะตัวแทนนั้นจะบัญญัติผลให้ตัวการนั้นจะต้องรับผิดชอบจากการกระทำของตัวแทนในท้ายที่สุด ในประเด็นนี้ผู้เขียนเห็นว่าการจะยอมรับขอบอำนาจแต่เพียงการที่ตัวการกระทำการให้บุคคลภายนอกเชื่อโดยสุจริตว่าตัวแทนมีอำนาจในการเข้าดำเนินการนั้นอาจเป็นการตีความที่แคบเกินไปเพราะยังโดยเฉพาะเมื่อตัวการเป็นวิสาหกิจที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศ บุคคลภายนอกนั้นยิ่งยากที่จะทราบถึงเจตนาที่แท้จริงของตัวการได้ และนอกจากนั้นการจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรที่เกิดขึ้นจากตัวแทนนั้นไม่ควรพิจารณาถึงเพียงความเข้าใจของบุคคลภายนอกเท่านั้น

ตามคำอธิบายต้นแบบ OECD อธิบายถึงประเด็นสำคัญสำหรับกรณีตัวแทนไม่อิสระ ก่อให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนขึ้นประการหนึ่งคือ

“การถือว่าบุคคลใดจะตกเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนนั้น จะต้องถือจำกัดเพียงบุคคลตามขอบอำนาจที่ได้รับ หรือจากธรรมชาติของกิจกรรมของวิสาหกิจนั้น ภายใต้ขอบเขตที่เฉพาะสำหรับกิจกรรมทางธุรกิจของรัฐที่เกี่ยวข้อง”³⁹

ในกรณีที่ตัวแทนได้ตกลงเข้าทำสัญญาผูกพันตัวการต่างประเทศ คำอธิบายข้างต้นดังกล่าวชี้ให้เห็นถึงอำนาจของตัวแทน ซึ่งองค์ประกอบประการหนึ่งที่เห็นได้ว่าจะมีความสำคัญในการวิเคราะห์ว่าตัวแทนนั้นจะก่อให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนขึ้นมาหรือไม่ คือในเรื่องของ “ธรรมชาติของกิจกรรม” (the nature of their activity) อาจกล่าวได้ว่า แม้ว่าตัวแทนนั้นอาจไม่มีอำนาจอย่างพอเพียงในการที่จะเข้าทำสัญญา แต่ตัวแทนนั้นอาจดำเนินการโดยตามธรรมชาติ

³⁸ Skaar, *supra* note 16, p. 502.

³⁹ OECD Commentary, article 5, para 32.

ของกิจกรรมให้แก่วิสาหกิจต่างประเทศที่อาจนำไปสู่ผลลัพธ์ในท้ายสุดได้ว่า ตัวแทนนั้นตกเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนขึ้นในนามของตัวการ⁴⁰

หากพิจารณาถึง “อำนาจในการเข้าทำสัญญา” (authority to conclude contracts) ของตัวแทน อำนาจดังกล่าวนี้จะต้องเป็นอำนาจหน้าที่ที่ตัวแทนได้รับมอบโดยชอบด้วยกฎหมาย และควรมีความหมายถึงอำนาจอันมีอย่างจำกัด เพราะตามถ้อยคำของข้อบทนี้เป็นการใช้อำนาจเฉพาะสำหรับกรณีที่เข้าตกลงทำสัญญาเท่านั้น

พึงระลึกประการหนึ่งว่า ความหมายของคำว่า “อำนาจ” ดังกล่าวนี้ย่อมทำให้เกิดผลลัพธ์ประการหนึ่งคือการจัดเก็บภาษีจากผลกำไรที่เกิดขึ้นจากตัวแทนไม่อิสระของวิสาหกิจต่างประเทศนั้น Klaus Vogel นักกฎหมายภาษีอากรคนสำคัญให้ความเห็นไว้ว่า⁴¹ สำหรับ “อำนาจ” ที่ตัวแทนใช้ในการเข้าทำสัญญาตามความหมายของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ นั้นจะต้องพิจารณาควบคู่กันระหว่างกฎหมายเอกชน และพฤติกรรมของคู่สัญญาประกอบกัน เพราะถ้าหากพิจารณาแต่เพียงจากมุมในด้านกฎหมายเอกชนอย่างเดียวอาจทำให้เกิดผลลัพธ์ว่าตัวแทนนั้นไม่ตกเป็นสถานประกอบการถาวรได้โดยง่าย ยกตัวอย่างเช่นในกรณีที่ใช้กฎหมายในระบบชีวิลลอว์ หากถือว่าตัวแทนนั้นไม่ได้เข้าตกลงทำสัญญาในนามของตัวการแล้วจะไม่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนขึ้น ดังนั้นถ้าเป็นกรณีที่มีการเข้าตกลงทำสัญญาขึ้นในนามของตัวแทนเอง หรือกรณีที่มีการให้ตัวการเข้าตกลงทำสัญญาด้วยตนเองจะทำให้เกิดผลลัพธ์ว่าไม่เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนขึ้นด้วย เพราะไม่ได้เป็นไปตามบทบัญญัติตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 ของต้นแบบ OECD ที่กำหนดไว้ เห็นข้อสังเกตได้ว่าตามคำอธิบายต้นแบบ OECD นั้นมีช่องว่างที่ก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงการเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนได้ ดังนั้นกรณีที่ทำให้เกิดสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนขึ้นหรือไม่นั้น ไม่ควรที่จะพิจารณาในลักษณะเช่นเดียวกับกรณีการเกิดขึ้นของตัวแทนโดยทั่วไป และสำหรับกรณีที่ตัวแทนไม่ได้รับมอบอำนาจให้เข้าทำการตกลงสัญญา แต่ทว่ามีอำนาจในการผูกพันตัวการสำหรับ “กิจกรรมในทางธุรกิจภายในขอบเขตเฉพาะที่กำหนดในรัฐที่เกี่ยวข้อง” (to a particular extent in business activities in the State concerned)⁴² เช่นนี้ควรจะถือว่าตัวแทนนั้นมีคุณสมบัติที่จะเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนได้ สำหรับการตีความตามแนวทางนี้ควรนำมาบังคับใช้ในการเจรจาตกลงทำสัญญาโดยกว้างอันรวมถึงในช่วงก่อนที่จะมีการยินยอมตกลงกันในสัญญาด้วย

⁴⁰ Pleijsier, *supra* note 3, p.170.

⁴¹ Klaus Vogel on double taxation conventions, p.331 อ้างถึงใน Arthur Pleijsier, The Agency Permanent Establishment, 2000, p. 171, เชิงอรรถที่ 24.

⁴² OECD Commentary, article 5 para 32, p.105.

ประเด็นสำคัญอีกประการหนึ่งคือ หากตัวแทนได้รับอำนาจในการเข้าเจรจาในสัญญาในนามของตัวการโดยจำกัดแล้ว เมื่อตัวการได้ยอมรับในข้อเท็จจริงว่าตัวแทนนั้นได้กระทำการแทนตนและมีผลให้ตัวการนั้นผูกพันตามสัญญา เห็นได้ว่าในช่วงระยะเวลาระหว่างการตกลงเจรจาในข้อสัญญานั้นอาจเกิดประเด็นในเรื่องความรับผิดชอบก่อนสัญญาขึ้น แม้ว่าจะยังไม่มี การลงลายมือชื่อของคู่สัญญา คู่กรณียังอาจต้องรับผิดชอบใช้ค่าเสียหายอันเกิดขึ้นให้แก่คู่กรณีอีกฝ่ายหนึ่งได้⁴³

ค.) ในนามของ

ตามคำอธิบายต้นแบบในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 ในวรรคที่ 32.1 มีใจความสำคัญคือ

“ตามถ้อยคำที่ว่า “อำนาจในการเข้าตกลงทำสัญญาในนามของวิสาหกิจ” นั้นไม่ได้มีการจำกัดถึงการนำบทบัญญัติตามวรรคดังกล่าวไปบังคับใช้กับตัวแทนผู้เข้าทำสัญญาที่จะต้องเป็นไปในนามของวิสาหกิจแต่เพียงเท่านั้น ตามบทบัญญัติในวรรคนี้จะต้องถูกนำมาบังคับใช้โดยเท่าเทียมกันระหว่างตัวแทนผู้ที่เข้าทำสัญญาที่ก่อให้เกิดผลผูกพันกับวิสาหกิจนั้นด้วย แม้ว่าสัญญาที่ทำขึ้นดังกล่าวไม่ได้ทำขึ้นในนามของวิสาหกิจก็ตาม”

เห็นได้ว่าตามข้อความในบทบัญญัติข้อที่ 5 วรรคที่ 5 ตามต้นแบบของ OECD ระบุถึงบุคคลที่ปฏิบัติหน้าที่ในนามของวิสาหกิจ (in the name of) และใช้อำนาจ “เข้าตกลงทำสัญญาในนามของวิสาหกิจ” อย่างเป็นปกติวิสัยจะถือว่าตกเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนของวิสาหกิจนั้น

ในช่วงที่ยังใช้ต้นแบบ OECD ปี ค.ศ. 1977 นักวิชาการภาษีอากรได้ให้ความเห็นไว้ว่า⁴⁴ ตาม คำอธิบายต้นแบบกล่าวว่าสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนนั้นสามารถเกิดขึ้นได้หากตัวแทนนั้น “มีอำนาจอยู่อย่างเพียงพอในการผูกพันวิสาหกิจให้เข้าร่วมกับกิจกรรมในทางธุรกิจ” ตามความเห็นดังกล่าวให้ข้อสรุปที่เน้นย้ำถึงความสัมพันธ์ในทางข้อเท็จจริงระหว่างตัวการและตัวแทนไว้ว่าไม่จำเป็นที่จะต้องมีการเข้าตกลงทำสัญญาระหว่างคู่สัญญาอย่างเป็นทางการแต่อย่างใด และตัวแทนนั้นไม่จำเป็นที่จะต้องเข้าทำสัญญาในนามของวิสาหกิจเท่านั้น

แนวความคิดดังกล่าวนี้ได้รับการยอมรับอย่างกว้างขวางรวมทั้งจาก OECD และมีผลทำให้มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงในคำอธิบายต้นแบบให้สอดคล้องกับแนวคิดดังกล่าวต่อมาในคำอธิบายต้นแบบของ OECD ในปี ค.ศ. 1997

⁴³ Pleijsier, *supra* note 3, p. 172.

⁴⁴ Skaar, *supra* note 16, p. 487.

องค์ประกอบที่สำคัญประการหนึ่งคือ สัญญาที่ทำขึ้นนั้นจะต้องมีผลผูกพันกับตัวการในทางกฎหมายด้วย ซึ่งเหตุผลในเรื่องนี้ เห็นได้ว่าหากตัวแทนเข้าตกลงทำสัญญาซึ่งทำให้มีผลผูกพันกับวิสาหกิจหรือตัวการนั้น ย่อมทำให้เกิดหนี้ตามสัญญาขึ้นกับตัวการอันทำให้ตัวการนั้นสามารถฟ้องร้อง หรือถูกฟ้องร้องได้ตามสัญญา ดังนั้นแม้ตัวแทนผู้เข้าทำการตกลงในสัญญาโดยไม่ได้เป็นไปตามนามของตัวการแต่หากยังก่อให้เกิดผลผูกพันกับตัวการโดยผลของกฎหมายแล้ว ย่อมถือว่าเป็นไปตามข้อกำหนดตามบทบัญญัติในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนด้วย จึงกล่าวได้ว่าการเข้าตกลงทำสัญญา และก่อให้เกิดผลผูกพันกับตัวการนั้นเป็นสิ่งที่สำคัญในองค์ประกอบสำหรับสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทน

การแก้ไขเปลี่ยนแปลงแนวทางตามที่กล่าวมาในเรื่องนี้ เห็นได้ว่าตามต้นแบบของ OECD ไม่ได้มีการแก้ไขในถ้อยคำตามบทบัญญัติ แต่เป็นการแก้ไขเปลี่ยนแปลงในตัวคำอธิบายต้นแบบ อันก่อให้เกิดผลในการตีความที่เปลี่ยนแปลงไป ในเรื่องนี้อาจทำให้เกิดปัญหาขึ้นเพราะมีความแตกต่างกันระหว่างคำอธิบายกับบทบัญญัติ ซึ่งถ้าตีความตามแนวของคำอธิบายต้นแบบแล้วย่อมทำให้เกิดผลเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนขึ้น แต่หากตีความโดยยึดตามตัวบทบัญญัติจะยังถือไม่ได้ว่าก่อให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนขึ้น ดังนั้นในเรื่องนี้จึงมีผู้ให้ความเห็นว่าควรมีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงในบทบัญญัติเพื่อให้ความชัดเจนด้วย⁴⁵

ง.) การใช้อำนาจอย่างเป็นปกติวิสัย

อำนาจของตัวแทนในการเข้าตกลงทำสัญญาจะต้องเป็นการใช้อำนาจในลักษณะที่เป็นปกติวิสัย (habitually exercising the authority) ตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 ทั้งนี้ตามคำอธิบายต้นแบบ OECD ได้กำหนดถึงความหมายของคำว่า “สถานประกอบการถาวร” ไว้ในบริบทที่พึงสันนิษฐานถึงความหมายได้ว่าตัวแทนนั้นจะต้องมีการใช้อำนาจในลักษณะที่ซ้ำๆ กันหลายครั้ง

ตามรายงานของคณะกรรมการด้านการเงินขององค์การสันนิบาตชาติในปี ค.ศ. 1929 ได้มีการให้คำอธิบายถึงเรื่องการใช้อำนาจนั้นอย่างเป็นปกติวิสัยนี้ไว้ว่า “เมื่อวิสาหกิจต่างประเทศได้ดำเนินความสัมพันธ์ทางธุรกิจในประเทศหนึ่งโดยปกติผ่านทางตัวแทนที่ตั้งขึ้น โดยตัวแทนนั้นได้รับมอบอำนาจในการดำเนินการในนามของวิสาหกิจต่างประเทศนั้น กรณีเช่นนี้จะทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น” ในถ้อยคำว่า “โดยปกติ” (regularly) ในที่นี้จะเห็นตามบริบทว่าไม่ได้ใช้เพื่อเชื่อมโยงขยายความถึงการใช้อำนาจของตัวแทน แต่คำว่า “โดยปกติ” นี้ใช้เพื่อขยายความถึงการดำเนินกิจกรรมทั้งหมดของวิสาหกิจต่างประเทศโดยตัวแทนนั้น

⁴⁵ Pleijsier, *supra* note 3, p.181-183.

ในปี ค.ศ. 1931 หอการค้าระหว่างประเทศ (The International Chamber of Commerce) ได้กำหนดถึงเงื่อนไข 3 ประการของการมีสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนไว้ว่าจะต้องประกอบด้วย

- 1) อำนาจในการเข้าตกลงทำสัญญา
- 2) ได้มีการดำเนินหน้าที่ในการค้าโดยเป็นปกติวิสัย
- 3) มีสถานธุรกิจประจำ

เงื่อนไขดังกล่าวนี้ นับเป็นจุดเริ่มแรกของการกำหนดถึงเงื่อนไขของสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนในปัจจุบัน ซึ่งตัวแทนจะต้องใช้อำนาจในการเข้าตกลงทำสัญญาอย่างเป็นปกติวิสัย หากวิสาหกิจต่างประเทศได้มีการทำธุรกรรมเพียงรายการเดียวโดยผ่านทางตัวแทน แม้ว่าตัวแทนนั้นจะเข้าตกลงทำสัญญา “ในนามของ” วิสาหกิจต่างประเทศก็ตาม วิสาหกิจต่างประเทศจะไม่ว่าว่ามีสถานประกอบการถาวรขึ้นเพราะกิจกรรมที่วิสาหกิจได้กระทำขึ้นในรัฐของตัวแทนมีน้อยเกินกว่าที่อาจถูกประเมินภาระภาษีได้ แต่ถ้าวิสาหกิจต่างประเทศนั้นมีการแต่งตั้งตัวแทนขึ้นโดยให้ดำเนินธุรกรรมเป็นปกติวิสัย ผู้ประกอบการต่างประเทศนั้นจะถือได้ว่ามีตัวตนอยู่ในประเทศนั้นแล้ว โดยตัวแทนของผู้ประกอบการนั้น และจะต้องถูกจัดเก็บภาษีโดยรัฐตัวแทน⁴⁶

5.3.2 กิจกรรมต่างๆ ของตัวแทน

ก่อนที่ตัวแทนจะได้มีการทำการขายสินค้าของตัวการเกิดขึ้นเป็นรายการแรกนั้น ในความเป็นจริงตัวแทนอาจมีการดำเนินกิจกรรมต่างๆ ขึ้นก่อนหน้าหลายอย่าง กิจกรรมต่างๆ ที่ตัวแทนได้ปฏิบัติดังกล่าวย่อมจะต้องนำมาพิจารณาว่าเป็นไปตามเงื่อนไขของบทบัญญัติข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 หรือไม่ กิจกรรมสำคัญที่อาจเกิดขึ้นเป็นปกติวิสัยตามหน้าที่ของตัวแทน เช่น กิจกรรมการแสดงสินค้าและโฆษณา หรือการที่ตัวแทนได้ทำกิจกรรมที่มีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือส่วนประกอบ การให้บริการหลังการขาย การตั้งตัวแทนช่วง การทำสัญญาเชิญชวน และตัวแทนทางการตลาด ซึ่งตัวแทนอาจดำเนินกิจกรรมหลายกิจกรรมพร้อมกันในคราวเดียว

ก่อนที่จะมีการขายสินค้า ตัวแทนอาจทำการแสดงสินค้าและโฆษณาสินค้าขึ้น โดยวิสาหกิจต่างประเทศนั้นจะตัดสินใจทำโฆษณาเพื่อวิเคราะห์ถึงโอกาสในทางตลาด ซึ่งอาจทำการโฆษณาทางนิตยสารหรือโทรทัศน์ หากวิสาหกิจมีคำสั่งให้ตัวแทนทำการโฆษณาดังกล่าว จะเกิดคำถามขึ้นตามมาว่า ตัวแทนของวิสาหกิจนั้นทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนขึ้นมาหรือไม่ เนื่องจากตัวแทนนั้นมีอำนาจในการเข้าตกลงทำสัญญาในนามของวิสาหกิจ และสัญญา

⁴⁶ *Ibid*, p.183-185.

ที่ตัวแทนได้ทำในรายการแรกนั้นอาจเป็นสัญญาในด้านการโฆษณาประชาสัมพันธ์ซึ่งอาจไม่เกี่ยวข้องกับธุรกิจหลักของวิสาหกิจนั้น

ตามคำอธิบายต้นแบบกล่าวว่า⁴⁷ อำนาจของตัวแทนในการเข้าถึงกลางทำสัญญานั้นจะต้องครอบคลุมถึงสัญญาต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการของธุรกิจหลักของวิสาหกิจนั้น แต่การเข้าถึงกลางทำสัญญาที่เกี่ยวข้องกับการโฆษณาอาจไม่ถือเป็นกิจกรรมหลักของวิสาหกิจ หากวิสาหกิจนั้นไม่ได้ทำธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับการโฆษณาโดยตรง กรณีเช่นนี้ตัวแทนย่อมจะไม่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนขึ้นในนามของวิสาหกิจนั้น

ตามความในส่วนท้ายของข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 ระบุถึงกรณีที่ตัวแทนไม่อิสระแม้ได้มีการใช้อำนาจโดยเป็นปกติวิสัยในการเข้าถึงกลางทำสัญญาในนามของตัวแทน อาจไม่ตกเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนได้หากว่า “กิจกรรมต่างๆ ของบุคคลนั้นจำกัดอยู่แต่เฉพาะที่ได้กล่าวถึงในวรรคที่ 4 ซึ่งถ้าประกอบธุรกิจโดยผ่านสถานธุรกิจประจำจะไม่ถือว่าสถานธุรกิจประจำเป็นสถานประกอบการถาวรภายใต้บทบัญญัติของวรรคนั้น” หากพิจารณาตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 4 ที่กำหนดระบุถึงกิจกรรมรายการต่างๆ ว่าเป็นข้อยกเว้นที่ไม่ถือเป็นสถานประกอบการถาวร เนื่องจากถือว่าเป็นเพียงการเตรียมการ หรือส่วนประกอบ กรณีจึงต้องถือปฏิบัติโดยเท่าเทียมกันสำหรับตัวแทนผู้ทำหน้าที่เพียงการเตรียมการ หรือส่วนประกอบว่าจะต้องไม่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 ด้วย ทั้งนี้หากเป็นกรณีที่ตัวแทนที่มีหน้าที่ในกิจกรรมหลักอันเกี่ยวกับการโฆษณา เช่น กรณีของการแสดงในงานนิทรรศการท่องเที่ยวโดยตัวแทนนั้นทำการแสดงสินค้าและบริการของตัวเอง โดยตัวแทนดังกล่าวนั้นมีอำนาจในการเข้าถึงกลางทำสัญญาในนามของตัวเองด้วยนั้น และหากเป็นกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจหลักของตัวเองและตัวแทนได้ใช้อำนาจเช่นนั้น กรณีเช่นนี้จะต้องถือว่าเป็นตามข้อกำหนดตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 และเกิดสถานประกอบการถาวรขึ้น

มีปัญหว่า ในกรณีที่มีการมอบอำนาจโดยกำหนดขอบอำนาจให้แก่ตัวแทนในการดำเนินการเรื่องใดเรื่องหนึ่ง และมีการดำเนินการในส่วนอื่นที่นอกเหนือจากอำนาจที่มอบให้แก่ตัวแทนดังกล่าว กรณีเช่นนี้จะพิจารณาว่าสถานประกอบการถาวรเกิดขึ้นในขอบเขตเพียงไร

Klaus Vogel ได้ให้ความเห็นไว้สำหรับกรณีที่มีการให้อำนาจแก่ตัวแทนโดยกำหนดจำกัดขอบเขตอำนาจไว้เพียงการกระทำการในเรื่องใดเรื่องหนึ่ง หรือเพียงส่วนใดส่วนหนึ่ง เช่นในกรณีที่หากตัวแทนนั้นทำกิจกรรมที่เป็นเพียงการเตรียมการ หรือส่วนประกอบ แต่มีกิจกรรมอย่างอื่นที่เข้าข้อกำหนดตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 เมื่อตัวแทนนั้นมีอำนาจโดยจำกัดตามลักษณะของธุรกิจที่กำหนดไว้โดยเฉพาะ ซึ่งอาจถูกกำหนดจำกัดอำนาจไว้ให้เพียงส่วนหนึ่งของกิจกรรมทางธุรกิจของวิสาหกิจ

⁴⁷ OECD Commentary, article 5, para 33, p.106.

ทั้งหมด การดำเนินกิจกรรมที่ถือว่าทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรจะถูกจำกัดแต่เพียงเฉพาะกิจกรรมที่ได้ทำโดยตัวแทนเท่านั้น ส่วนกิจกรรมอื่นของวิสาหกิจไม่ควรที่จะนำมาพิจารณาว่าเข้ากับการภาษีของสถานประกอบการถาวรนั้น ทั้งนี้ กิจกรรมของตัวแทนซึ่งตัวการได้มีการดำเนินธุรกิจด้วยตนเองในรัฐของตัวแทน ถ้าหากตัวแทนนั้นได้รับมอบอำนาจโดยจำกัดในการให้เข้าตกลงทำสัญญา ซึ่งอาจกำหนดตามปริมาณ หรือมูลค่าของงาน โดยส่วนที่เกินกว่าที่กำหนดไว้นั้นตัวการจะเป็นผู้เข้าตกลงทำสัญญาด้วยตนเอง กรณีเช่นนี้ผลกำไรที่ได้รับจากสัญญาของตัวการที่เพิ่มขึ้นโดยตัวเองนั้นจะต้องถือว่าไม่ตกสู่สถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทน⁴⁸ และหากกิจกรรมของตัวการนั้นไม่ปรากฏว่ามีสถานธุรกิจอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ รัฐแหล่งเงินได้จะไม่มีสิทธิในการจัดเก็บภาษีจากกิจกรรมของตัวการดังกล่าวนี้

ในประเด็นนี้มีคดีที่พิพาทเกี่ยวกับกฎหมายของประเทศเนเธอร์แลนด์ในปี ค.ศ. 1995⁴⁹ ศาลฎีกาได้มีคำพิพากษาในคดีตัวแทนประกันภัยซึ่งเป็นชาวดัตช์ที่ดำเนินการในนามของบริษัทประกันภัยด้านทรัพย์สินของประเทศอังกฤษ โดยตัวแทนนั้นปฏิบัติหน้าที่ใน 2 ลักษณะด้วยกันคือ ในฐานะตัวแทนทางกฎหมายประการหนึ่ง (a legal representative) และในฐานะตัวแทนที่ได้รับมอบอำนาจ (an authorized agent) อีกประการหนึ่ง ซึ่งตามกฎหมายของเนเธอร์แลนด์แล้วถือว่าทั้งสองกรณีนี้เป็นตัวแทนประกันภัยคนละลักษณะกัน การดำเนินการของตัวแทนในฐานะตัวแทนทางกฎหมายนั้นไม่ถือเป็นการดำเนินกิจกรรมที่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนขึ้น ในขณะที่การดำเนินการในฐานะตัวแทนที่ได้รับมอบอำนาจนั้นถือว่าเป็นไปตามข้อกำหนดในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 ของต้นแบบ OECD คดีนี้เจ้าหน้าที่สรรพากรของเนเธอร์แลนด์ได้อ้างสิทธิการจัดเก็บภาษีจากกิจกรรมที่เกิดขึ้นโดยถือว่าตัวแทนในสองลักษณะนั้นจะต้องแยกพิจารณาต่างหากจากกัน ซึ่งหากเป็นไปตามที่เจ้าหน้าที่สรรพากรได้วินิจฉัยแล้วจะทำให้เกิดผลลัพธ์คือ กิจกรรมของตัวแทนประกันภัยจะต้องถูกจัดเก็บภาษีในส่วนหนึ่ง ในคดีนี้ศาลฎีกาได้ให้คำวินิจฉัยโดยเห็นแย้งกับเจ้าหน้าที่สรรพากร โดยให้คำวินิจฉัยว่าเนื่องจากไม่สามารถที่จะถือปฏิบัติตามข้อเท็จจริงได้ว่าหากมีการรวมพิจารณาลักษณะของตัวแทนทั้งสองลักษณะด้วยกันจะถือว่าเป็นตัวแทนอิสระ แต่หากแยกพิจารณาจะถือว่าเป็นตัวแทนไม่อิสระ ศาลฎีกาในคดีนี้ได้วางบรรทัดฐานไว้โดยถือว่าตัวแทนที่ดำเนินการตามหน้าที่ให้กับวิสาหกิจแห่งหนึ่งนั้น เมื่อมีหน้าที่ตามที่มอบหมายส่วนหนึ่งนั้นเป็นไปตามข้อกำหนดตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 และมีหน้าที่ในส่วนอื่นที่ไม่เป็นไปตามข้อกำหนดดังกล่าว ศาลวางแนววินิจฉัยว่าจะถือประเมินการภาษีโดยนำมาพิจารณารวมกันว่าตัวแทนนั้นมีสภาพเป็นอิสระ หรือไม่อิสระ ทั้งนี้

⁴⁸ Klaus Vogel, "Klaus Vogel on double taxation conventions," *Berkeley Journal of International Law*, Vol.4, 1989, p.331.

⁴⁹ Dutch Supreme Court, June 28, 1995, BNB 1996/108c.

ตามข้อเท็จจริงในคดีนี้ศาลได้ให้คำวินิจฉัยว่าตัวแทนนั้นเป็นตัวแทนอิสระ ดังนั้นคำพิพากษาในคดีนี้จึงมีแนววินิจฉัยคดีที่แตกต่างไปจากตามที่ Klaus Vogel ได้ให้ความเห็นไว้

ในกรณีที่ตัวแทนที่ได้ทำหน้าที่ให้กับวิสาหกิจต่างประเทศนั้นเมื่อปรากฏว่ามีสภาพเป็นตัวแทนไม่อิสระ ตามคำอธิบายต้นแบบได้กล่าวถึงผลลัพธ์ที่ตามมาว่า

“เมื่อกรณีเป็นไปตามเงื่อนไขที่ได้กำหนดไว้ในวรรคที่ 5 แล้ว ถือว่าสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจนั้นดำรงอยู่เนื่องจากบุคคลที่ปฏิบัติหน้าที่ให้กับวิสาหกิจ โดยการมีอยู่ของสถานประกอบการถาวรนั้นจะไม่ถือเพียงตามขอบเขตการปฏิบัติหน้าที่ที่บุคคลได้ใช้อำนาจในการเข้าถึงลงทำสัญญาในนามของวิสาหกิจเท่านั้น”⁵⁰

หากตัวแทนมีการดำเนินการที่เข้าตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 ย่อมทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนขึ้น และทำให้กิจกรรมทุกกิจกรรมที่ตัวแทนได้ดำเนินการให้ในนามของตัวการนั้นถูกรวมอยู่ในสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทน เมื่อตัวแทนปฏิบัติหน้าที่ให้ในนามของตัวการ ผลกำไรที่เกิดขึ้นจากการดำเนินการต่างๆ ทั้งหมดจะต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีสำหรับสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทน ยกตัวอย่างเช่น หากตัวแทนนั้นไม่ได้เข้าถึงลงทำสัญญาในนามของตัวการแต่เพียงอย่างเดียว แต่ยังทำหน้าที่ในฐานะตัวแทนการซื้อสินค้าด้วย (โดยปกติเฉพาะเพียงการซื้อสินค้าจะถือเป็นข้อยกเว้นของสถานประกอบการถาวรตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 4) กิจกรรมทั้งสองกรณีของตัวแทนจะต้องนำมารวมคำนวณเพื่อคิดกำไร ในกรณีที่หากตัวแทนได้ดำเนินการในหลายหน้าที่ซึ่งไม่ใช่เป็นเพียงเฉพาะกิจกรรมตามที่ระบุในวรรคที่ 4 ดังนั้นข้อยกเว้นตามวรรคที่ 4 จึงไม่นำมาใช้บังคับ⁵¹

ในประเด็นเรื่องการที่ตัวแทนได้ดำเนินการส่วนอื่นที่นอกเหนือจากอำนาจที่ตัวการได้มอบอำนาจให้กับตัวแทน ผู้เขียนเห็นว่าควรถือตามแนวทางที่ว่าถือรวมการดำเนินการทั้งหมดของตัวแทน แม้ว่าขอบอำนาจส่วนหนึ่งที่ตัวแทนได้ทำนั้นไม่ได้รับมอบอำนาจมา เพราะเมื่อผลของการดำเนินการของตัวแทนนั้นตกเป็นประโยชน์แก่ตัวการในท้ายที่สุด ผลกำไรที่เกิดขึ้นจึงควรที่จะต้องถูกจัดเก็บภาษีโดยอ้างถึงตัวแทนในฐานะที่เป็นสถานประกอบการถาวรด้วย และสำหรับในกรณีที่ตัวแทนได้รับมอบอำนาจโดยจำกัด เช่น กำหนดมูลค่าของงานไว้ และส่วนที่เกินกว่านั้นตัวการจะเป็นผู้เข้าถึงลงทำสัญญาด้วยตนเอง กรณีเช่นนี้ควรถือว่าเป็นลักษณะการกระทำของตัวแทนที่มีผลทำให้เกิดความผูกพันกับวิสาหกิจตัวการด้วย แม้ว่าสัญญาที่ทำขึ้นนั้นตัวแทนไม่ได้ทำขึ้นในนามของวิสาหกิจก็ตาม

⁵⁰ OECD Commentary, article 5, para 34, p.106.

⁵¹ Pleijsier, *supra* note 3, pp.174-175.

เพราะอำนาจของตัวแทนที่ได้รับมอบหมายนั้นควรถือว่าเพียงพอต่อการทำให้เกิดผลผูกพันกับวิสาหกิจให้เข้าร่วมกิจกรรมทางธุรกิจ

ตัวแทนยังคงอาจดำเนินกิจกรรมในลักษณะอื่นๆ อีก ได้แก่

ก) ตัวแทนช่วง

ในกรณีของตัวแทนช่วง (sub-agent) เมื่อตัวแทนที่ได้รับมอบอำนาจอย่างสมบูรณ์ ซึ่งเป็นตัวแทนผู้ที่มีอำนาจโดยชอบด้วยกฎหมายที่เข้าตกลงทำสัญญาในนามของตัวการและทำให้เกิดผลผูกพันกับตัวการ หากตัวแทนนั้นได้ทำการแต่งตั้งตัวแทนขึ้นมาอีกบุคคลหนึ่งเพื่อให้ปฏิบัติหน้าที่อันเป็นการเฉพาะอย่างใดอย่างหนึ่งภายใต้หน้าที่ที่ตัวแทนได้รับมอบหมายจากตัวการนั้น กรณีเช่นนี้เห็นได้ว่าตัวการต่างประเทศนั้นจะมีทั้งตัวแทน และตัวแทนช่วงเกิดขึ้น ในทางกฎหมายตัวการนั้นมีหน้าที่จะต้องให้ความยินยอมต่อการมอบอำนาจช่วงดังกล่าว⁵² และเมื่อมีการให้ความยินยอมเกิดขึ้น จะกลายเป็นตัวแทนขึ้นพร้อมกันสองบุคคลในคราวเดียว กรณีเช่นนี้มีผู้ให้ความเห็นว่าควรจะต้องถือว่ามิสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนเกิดขึ้นเพียงแห่งเดียว⁵³

ทั้งนี้ อาจมีปัญหาเกิดขึ้นได้หากตัวแทนช่วงไม่มีอำนาจในการเข้าทำการตกลงทำสัญญาในนามของตัวการ ซึ่งจะทำให้เกิดคำถามขึ้นต่อมาว่าตัวแทนช่วงนั้นจะทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนขึ้นมาหรือไม่ ในเรื่องนี้ตามคำอธิบายต้นแบบระบุว่า หากตัวแทนทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น การดำเนินการทั้งหมดที่ทำให้กับตัวการนั้นย่อมถือว่ารวมอยู่ในสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทน⁵⁴ หมายความว่าแม้ตัวแทนช่วงนั้นจะไม่ได้เข้าทำการตกลงทำสัญญาในนามของตัวการก็ตาม แต่หากเกิดผลกำไรขึ้นจากการดำเนินการของตัวแทนช่วงก็จะต้องถูกนำมารวมในสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนด้วยเพราะการแต่งตั้งตัวแทนช่วงนั้นถือว่าการปฏิบัติหน้าที่ภายใต้ขอบอำนาจของตัวแทนและได้กระทำไปในนามของตัวการนั้น

ข) การเตรียมการหรือส่วนประกอบ

ในกรณีกิจกรรมที่เป็นการเตรียมการหรือส่วนประกอบ (preparatory or auxiliary activities) ตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 4 ของต้นแบบ OECD กล่าวถึงกรณีที่มีการใช้สถานธุรกิจประจำ

⁵² ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 808 บัญญัติว่า “ตัวแทนต้องทำการด้วยตนเอง เว้นแต่จะมีอำนาจใช้ตัวแทนช่วงทำการได้”

⁵³ Pleijsier, *supra* note 3, p.176.

⁵⁴ OECD Commentary, article 5, para 34, p.106.

เพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะสำหรับการซื้อขายสินค้าหรือผลิตภัณฑ์ หรือเพื่อเก็บรวบรวมข้อมูลให้กับ วิชาหกิจจะไม่ทำให้สถานธุรกิจประจำนั้นตกเป็นสถานประกอบการถาวร ดังนั้น สถานประกอบการ ถาวรตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 ถ้ามีการดำเนินการใดๆ ตามความที่ระบุไว้ในวรรคที่ 4 ย่อมเกิด ผลลัพธ์เช่นเดียวกัน คือ หากตัวแทนของวิชาหกิจต่างประเทศมีอำนาจในการเข้าตกลงทำสัญญาแต่ เพียงบางกรณีที่เกี่ยวข้องเป็นการเตรียมการ หรือส่วนประกอบ เช่น เพียงการซื้อขายสินค้าหรือผลิตภัณฑ์ หรือ เพียงเพื่อการเก็บรวบรวมข้อมูล กรณีเช่นนี้จะผลทำให้ตัวแทนดังกล่าวไม่เกิดเป็นสถานประกอบการ ถาวรขึ้นในรัฐแหล่งเงินได้นั้น

ค) การให้บริการหลังการขาย

ในกรณีการให้บริการหลังการขาย (after-sale services) ตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD ในวรรคที่ 25 อธิบายความถึงการกำหนดเงื่อนไขสำหรับกรณีที่วิชาหกิจที่ให้บริการภายหลัง การขายที่ทำหน้าที่ให้บริการโดยถือเป็นส่วนที่เป็นสาระสำคัญและจำเป็นของวิชาหกิจนั้นให้แก่ลูกค้า โดยหน้าที่นั้นไม่ได้เป็นเพียงส่วนประกอบเท่านั้น ตัวแทนผู้ที่ทำหน้าที่บริการภายหลังการขายโดยหลัก แล้วถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทน หากตัวแทนนั้นได้เข้าตกลงทำสัญญา อันเกี่ยวกับการให้บริการภายหลังการขายนั้น เพราะไม่เข้าข้อยกเว้นกรณีใด

มติดีของประเทศฝรั่งเศสในปี ค.ศ. 1992⁵⁵ ได้ให้การวินิจฉัยในแนวทางเดียวกัน ตาม ข้อเท็จจริง บริษัทประเทศสวิตเซอร์แลนด์ซึ่งเป็นผู้ส่งออกอุปกรณ์เครื่องจักรที่ผลิตขึ้นในประเทศ ฝรั่งเศสและมีคลังสินค้าอยู่ในประเทศฝรั่งเศส และมีผู้ให้บริการภายหลังการขายเพื่อประกันคุณภาพ ของอุปกรณ์สินค้านี้ดังกล่าว ตามข้อเท็จจริง การให้บริการของบุคคลนั้นจะเป็นไปตามคำสั่งในการขอ ใช้ชิ้นส่วนสำรองและอุปกรณ์เพื่อทำการแก้ไขซ่อมแซม ทั้งนี้การเรียกเก็บเงินสำหรับการให้บริการ ดังกล่าวจะเป็นไปตามอัตราที่ตั้งขึ้นโดยสำนักงานใหญ่ คดีนี้ศาลได้วางแนววินิจฉัยไว้ว่าออฟฟิศใน ประเทศฝรั่งเศสนั้นถือว่าดำเนินธุรกิจโดยตนเองไม่อยู่ในความควบคุมของบริษัทอื่นซึ่งพิจารณาจาก ความสัมพันธ์ที่มีกับลูกค้า ตัวแทนผู้ที่ทำหน้าที่อย่างเป็นทางการปกติวิสัยไม่ได้จำกัดการปฏิบัติงานอยู่ เพียงแต่การขายและการให้บริการ แต่ยังคงแสดงถึงรายการซื้อขายที่สำคัญให้กับตัวการด้วย ดังนั้น หน้าที่ของตัวแทนในกรณีนี้จึงไม่จำกัดอยู่แต่เพียงการซื้อขายผลิตภัณฑ์ของบริษัทสวิตเซอร์แลนด์ เท่านั้น และตามสัญญาที่อนุญาตให้ตัวแทนเข้าตกลงทำสัญญาในออฟฟิศประเทศอื่นนั้น ศาลได้วาง แนววินิจฉัยไว้ว่าออฟฟิศในประเทศฝรั่งเศสในกรณีนี้ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น เพราะ ในคดีนี้ตัวแทนไม่ได้ทำหน้าที่แต่เพียงในขั้นตอนส่วนประกอบเท่านั้น แต่ตัวแทนยังคงมีหน้าที่ในการ

⁵⁵ Cour Administrative d'Appel Lyon, no. 92-133, December 9, 1992 อ้างถึงใน Arthur Pleijsier, The Agency Permanent Establishment, 2000, p. 177.

สั่งขึ้นส่วนสำรองด้วย ตัวแทนจึงถือว่ามีอำนาจในการเข้าตกลงทำสัญญาในนามของบริษัท สวิสเซอร์แลนด์ และเมื่อพิจารณาถึงปริมาณการซื้อขายรายสำคัญที่เกิดขึ้นแล้ว ตามข้อเท็จจริงจึงควร ต้องถือว่าตัวแทนนั้นตกอยู่ในสถานะที่เป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทน⁵⁶

ง) คำเชื้อเชิญเพื่อเข้าตกลงทำสัญญา

ในกรณีที่หนังสือเชิญชวนซึ่งอาจเกิดขึ้นจากการที่คู่สัญญาทำหนังสือเพื่อเชื้อเชิญ คู่สัญญาเข้าร่วมธุรกรรมในทางธุรกิจด้วยกัน การทำหนังสือเชิญชวนโดยตัวแทนนั้นอาจมีการกำหนด ราคาไว้เพื่อให้ทางสำนักงานใหญ่เห็นชอบอีกครั้ง ซึ่งการทำในลักษณะเช่นนี้อาจเป็นการหลีกเลี่ยง สถานะการเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทน ดังนั้นสิ่งสำคัญที่จะต้องนำมาพิจารณา คือการเข้ามีส่วนร่วมของตัวการ หากตัวแทนมีราคาที่กำหนดไว้แน่นอน และเป็นผู้ร่างรายการสั่งซื้อ และตัวแทนนั้นเชื้อเชิญลูกค้าและตัวการมาเข้าทำการตกลงเจรจา กัน กรณีเช่นนี้รายการสั่งซื้อ ดังกล่าวเห็นได้ว่ายังไม่มีผลเป็นสัญญาตามกฎหมาย แต่เมื่อมีการส่งร่างดังกล่าวให้กับตัวการและ ตัวการได้ทำการเปลี่ยนแปลงแก้ไขในข้อตกลง หรืออาจปฏิเสธไม่รับซื้อขายสินค้าตามรายการนั้น หรืออาจเข้าตกลงตามสัญญานั้นโดยไม่มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงใดๆ ลักษณะการดำเนินการเช่นนี้จึง ถือเป็นการใช้อำนาจโดยแท้ของตัวการ จึงถือว่าตัวแทนไม่ได้มีส่วนร่วมในธุรกรรมของตัวการ และมี ผลทำให้ตัวการนั้นไม่ถูกจัดเก็บภาษีโดยอ้างอิงจากฐานการดำเนินกิจกรรมต่างๆ ของตัวแทน ตัวแทน จึงไม่ตกเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนในกรณีนี้

มีความเห็นของนักวิชาการภาษีอากรที่กล่าวว่า⁵⁷ กรณีที่จะทำให้เกิดเป็นสถาน ประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนขึ้นหรือไม่นั้น จะต้องพิจารณาถึงกิจกรรมต่างๆ จากอำนาจที่ ได้รับมาเป็นเฉพาะซึ่งทำให้มีผลผูกพันกับตัวการด้วยหรือไม่ด้วย เช่น หากมอบอำนาจมาเพื่อให้ทำ การดูแลและใช้สอยออฟฟิศ หรือเพื่อเรียกร้องสิทธิเฉพาะกรณี ตัวแทนนั้นจะไม่ถือว่าทำให้เกิดขึ้น เป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น ตราบเท่าที่ตัวแทนไม่มีอำนาจในการเข้าตกลงทำสัญญาในนามของ ตัวการ อย่างไรก็ตามในเรื่องนี้มีนักกฎหมายที่ให้ความเห็นในอีกทางหนึ่ง⁵⁸ คือเห็นว่าในเรื่องอำนาจใน

⁵⁶ Pleijsier, *supra* note 3, pp.177-178.

⁵⁷ Skaar, Permanent Establishment, 1991, p. 492, and, Pleijsier, The Agency Permanent Establishment, 2000, p. 178.

⁵⁸ A.F. Avery Jones & David A. Ward, “Agents as Permanent Establishments under the OECD Model Tax Conventions”, European Taxation, May 1993, p. 162, K. Vogel, “ Klaus Vogel on double taxation conventions”, p. 305 อ้างถึงใน Pleijsier, The Agency Permanent Establishment, 2000, p. 179.

การเข้า ตกลงทำสัญญานั้นจะต้องยึดถือตามเนื้อหาซึ่งถือว่ามีความสำคัญมากกว่ารูปแบบ หากตัวแทนนั้นไม่มีอำนาจในการเข้าทำสัญญาอย่างเป็นทางการ แต่มีอำนาจในการเข้าตกลงเจรจาในประเด็นต่างๆ ของข้อตกลงตามสัญญานั้นทั้งหมดโดยต้องได้รับความเห็นชอบอย่างเป็นทางการของตัวการ กรณีเช่นนี้จะถือเป็นเพียงแบบพิธี (pro forma) ในกรณีเช่นนี้ตัวแทนนั้นถือว่าไม่มีอำนาจอันเป็นไปตามความในวรรคที่ 5 เลยซึ่งจะไม่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนขึ้น เพราะตัวการนั้นเป็นผู้ที่มีอำนาจที่แท้จริงในการทำการตัดสินใจขั้นสุดท้ายสุด ดังนั้นตามความเห็นในแนวทางนี้จึงเห็นได้ว่ามีความเกี่ยวพันประการหนึ่งที่ลูกค้า หรือบุคคลภายนอกนั้นควรต้องตระหนักในข้อเท็จจริงด้วยว่าสัญญาที่ตนเข้าทำตกลงทำกับตัวแทนนั้นถือเป็นเพียงขั้นตอนหนึ่งตามกระบวนการเท่านั้น และสัญญาจะเกิดเป็นผลได้เมื่อตัวการได้เห็นชอบตกลงตามสัญญาอันจะมีผลให้เกิดนิติสัมพันธ์ขึ้น

ตามวรรคที่ 33 ในคำอธิบายต้นแบบของ OECD ระบุว่า

“บุคคลผู้ได้รับมอบอำนาจให้ทำการเจรจาในทุกประเด็นในสัญญาเพื่อให้วิสาหกิจเข้าทำการผูกพันในภายหลัง กล่าวได้ว่าเป็นการใช้อำนาจเกิดขึ้น “ในรัฐนั้น” แล้ว ถึงแม้ว่าสัญญาจะได้มีการตกลงกันโดยบุคคลอื่นในรัฐที่วิสาหกิจนั้นตั้งอยู่ก็ตาม”

ตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD กล่าวถึงสถานการณ์ที่ตัวการได้ให้การรับรองเห็นชอบนั้นอาจเป็นเพียงการทำตามแบบ ซึ่งหากตัวแทนได้มีการทำการเจรจาตกลงในประเด็นต่างๆ ภายใต้สัญญาทั้งหมด และวิสาหกิจตัวการเข้าตกลงทำสัญญาลงนามในภายหลัง กรณีเช่นนี้จะต้องถือว่าทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น สิ่งสำคัญที่จะต้องวิเคราะห์คืออำนาจในการเข้าตกลงเจรจากับกรณีการทำคำเชื้อเชิญและเข้าตกลงทำสัญญาในภายหลังนั้น การทำการเชื้อเชิญนั้นเห็นว่าตัวแทนไม่ได้รับมอบอำนาจใดๆ จากตัวการ และตัวการเป็นผู้มีอำนาจในการตัดสินใจเด็ดขาดในขั้นสุดท้าย ดังนั้น ในความเห็นของผู้เขียน สำหรับกรณีการทำคำเชื้อเชิญของตัวแทนเพื่อให้เข้าตกลงทำสัญญากันภายหลังจึงไม่สามารถก่อให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นได้ เพราะตัวแทนไม่ได้รับมอบอำนาจใดๆ จากตัวการ และไม่ใช่ว่ากรณีที่เป็นการใช้อำนาจเข้าตกลงทำสัญญาอันก่อให้เกิดผลผูกพันกับวิสาหกิจในภายหลังที่จะถือว่าเป็นการกระทำในนามของวิสาหกิจนั้นได้ แต่กรณีที่ตัวแทนที่ทำการเชื้อเชิญอาจเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นได้เมื่อตัวแทนนั้นมีอำนาจในการเข้าเจรจาในสัญญานั้นในทุกประเด็น

ทั้งนี้ พิจารณาในกรณีที่อาจเข้าข้อยกเว้นที่กำหนดไว้ตามความในวรรคที่ 4 ด้วย ตัวแทนที่เกิดขึ้นอันเป็นไปตามเงื่อนไขข้อกำหนดตามความในวรรคที่ 5 อาจจะไม่เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นได้ หากตัวแทนนั้นตกลงทำธุรกรรมอันเป็นไปตามรายการตามที่ระบุไว้ในวรรคที่ 4 ซึ่งเป็นกิจกรรม เช่น กรณีของการเตรียมการ หรือส่วนประกอบ ยกตัวอย่างเช่น กรณีที่ตัวแทนตก

ลงทำสัญญาในนามของตัวการและสัญญาดังกล่าวนั้นเป็นเพียงกิจกรรมการเตรียมการ กรณีเช่นนี้จะถือว่าตัวแทนดังกล่าวไม่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นในรัฐนั้น

อนึ่ง ตามความในวรรคที่ 28 ของคำอธิบายต้นแบบของ OECD ระบุว่า

“สถานธุรกิจประจำตามที่ระบุไว้ในวรรคที่ 4 จะไม่ถือว่าก่อให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นมาได้ หากกิจกรรมของสถานธุรกิจประจำนั้นมีเพียงรายการตามที่ได้ระบุไว้ กรณีเช่นนี้เมื่อสถานธุรกิจประจำไม่เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น โดยเหตุดังกล่าวนี้จะต้องนำมาใช้บังคับกับสัญญาที่ได้ทำการตกลงกันและเกิดขึ้นซึ่งได้ทำขึ้นโดยผู้มีอำนาจของสถานธุรกิจประจำนั้นด้วย”

จ) ตัวแทนการตลาด

ตัวแทนการตลาด (marketing agent) มีความหมายกว้างและอาจมีหน้าที่หลายอย่าง เช่น อาจทำการวิจัยเพื่อปรับปรุงภาพลักษณ์การตลาด ปรับปรุงประสิทธิภาพ วิเคราะห์องค์ประกอบหรือปัจจัยต่างๆ ทางด้านการตลาด เป็นต้นว่า ส่วนแบ่งการตลาด หรือ ปัจจัยต่างๆ ของผู้ซื้อ อันได้แก่พฤติกรรมของผู้บริโภค หรือปัจจัยต่างๆ ของบริษัท เช่น ผลกำไรกับปริมาณการขาย เป็นต้น ซึ่งหากตัวแทนการตลาดเข้าตกลงทำสัญญาที่จำเป็นสำหรับกิจกรรมทางการตลาดของตนเพียงเท่านั้นจะยังไม่อาจถือได้ว่าตัวแทนการตลาดนั้นจะเข้าลักษณะตามข้อกำหนดตามบทบัญญัติข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 เพราะว่าสัญญาต่างๆ ที่ตัวแทนการตลาดได้กระทำขึ้นนั้นถือเป็นเพียงการเตรียมการ หรือ ส่วนประกอบเท่านั้น⁵⁹

เมื่อกล่าวถึงกิจกรรมตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 4 ที่เกิดขึ้นพร้อมกันหลายกิจกรรม ตามคำอธิบายได้กล่าวถึงการนำกิจกรรมต่างๆ นั้นมาพิจารณาร่วมกันสำหรับรายการตามข้อบทที่ 5 วรรค 4 (ก-จ)ว่าจะไม่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น เนื่องจากกิจกรรมทั้งหมดของสถานธุรกิจประจำนั้นล้วนเป็นผลที่เกิดจากกิจกรรมในลักษณะที่เป็นการเตรียมการ หรือส่วนประกอบ แต่หากกิจกรรมทั้งหมดได้นำมาใช้ในกับกิจกรรมที่กระทำขึ้นโดยมีทั้งรายการในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 4 และมีการเข้าตกลงทำสัญญาในนามของวิสาหกิจตามความในวรรคที่ 5 ซึ่งได้ดำเนินการโดยตัวแทนการตลาดนั้นทั้งหมด ผลลัพธ์ที่เกิดขึ้นอาจแตกต่างกัน กล่าวคือ แม้ว่าการเข้าตกลงทำสัญญาของตัวแทนอันเป็นไปตามความวรรคที่ 5 นั้นเป็นเพียงส่วนน้อยเมื่อเทียบกับกิจกรรมทั้งหมดที่ดำเนินการโดยตัวแทนการตลาดนั้น แต่กรณีเช่นนี้ก็กิจกรรมตามความในวรรคที่ 5 จะต้องถือว่ามิใช่ผลเหนือกว่ารายการที่กระทำตามวรรคที่ 4 และก่อให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนขึ้น

⁵⁹ Pleijsier, *supra* note 3, pp.180-181.

5.4 ข้อยกเว้นของสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนที่กำหนดไว้ตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 6

ตามต้นแบบของ OECD ข้อบทที่ 5 วรรคที่ 6 บัญญัติว่า

“วิสาหกิจจะไม่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง เพียงเพราะว่าได้ประกอบธุรกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น โดยผ่านทางนายหน้า ตัวแทนการค้าทั่วไป หรือตัวแทนประเภทอื่นใดที่มีสถานภาพเป็นอิสระ ถ้าบุคคลดังกล่าวได้กระทำตามทางอันเป็นปกติแห่งธุรกิจของตน”

ตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD ในวรรคที่ 36 ระบุถึงบทบัญญัติตามวรรคที่ 6 นี้ว่า บัญญัติไว้เพื่อเน้นย้ำ และให้เกิดความชัดเจนเท่านั้น ซึ่งตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD ในปี ค.ศ. 1977 ได้เคยกล่าวถึงความในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 6 นี้ว่า การบัญญัติถึงในเรื่องตัวแทนอิสระนี้เห็นว่าจะไม่มีความจำเป็น เพราะตัวแทนอิสระนั้นจะเป็นวิสาหกิจอีกแห่งหนึ่งแยกต่างหาก ตัวแทนอิสระจะดำเนินธุรกิจของตนในลักษณะเป็นการดำเนินงานหรือทำกิจกรรมทางธุรกิจอย่างใดๆ ของตนให้กับผู้ประกอบการต่างประเทศ ในขณะที่ตัวแทนไม่อิสระนั้นโดยทั่วไปแล้วเห็นได้ว่าจะปฏิบัติงานในฐานะที่เป็นส่วนหนึ่งภายในองค์กรของตัวการ

ในต้นแบบของ UN มีข้อกำหนดเช่นเดียวกับต้นแบบของ OECD แต่มีบทบัญญัติเพิ่มเติมตอนต่อมาว่า

“....อย่างไรก็ตามในกรณีที่กิจกรรมของตัวแทนเป็นกระทำทั้งหมด หรือเกือบทั้งหมดในนามของวิสาหกิจนั้น และเงื่อนไขที่ได้มีการทำขึ้นระหว่างวิสาหกิจกับตัวแทนเกิดขึ้นภายใต้ความสัมพันธ์ในทางพาณิชย์และการเงินซึ่งแตกต่างจากกรณีที่ได้ทำขึ้นโดยวิสาหกิจที่เป็นอิสระ บุคคลนั้นจะไม่ถือว่าเป็นตัวแทนที่มีสถานะเป็นอิสระภายใต้ความหมายของวรรคนี้”

ตามต้นแบบของ UN จะพบบทบัญญัติในเรื่องข้อยกเว้นของสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 7 เนื่องจากในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 6 ต้นแบบ UN ได้เพิ่มเติมบทบัญญัติในเรื่องตัวแทนประกันภัยซึ่งเป็นข้อเพิ่มเติมที่ไม่มีอยู่ในต้นแบบของ OECD ทั้งนี้ จะเห็นได้ว่าตามต้นแบบของ UN นี้ได้บัญญัติเพิ่มเติมถึงเงื่อนไขของความสัมพันธ์ว่าหากวิสาหกิจได้ให้ค่าตอบแทนให้กับตัวแทนนั้นโดยไม่เป็นไปตามราคาตลาดแล้วจะไม่ถือว่าเป็นตัวแทนที่มีสถานะที่เป็นอิสระ

ในประเทศอังกฤษได้เคยมีการให้คำอธิบายถึงบทบัญญัติตามวรรคที่ 6 ดังกล่าวไว้ในปี ค.ศ. 1915 โดยกล่าวว่าวัตถุประสงค์หลักของข้อยกเว้นนี้เพื่อเหตุผลในทางเศรษฐกิจของประเทศ อังกฤษ เนื่องจากความสัมพันธ์ทางเศรษฐกิจระหว่างประเทศนั้นอาจได้รับผลกระทบกระเทือนได้หากว่าตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ไม่ได้มีบทบัญญัติในเรื่องข้อยกเว้นเกี่ยวกับเรื่องตัวแทนอิสระ และผลกระทบทางลบในทางเศรษฐกิจที่จะตามมาจากการที่ตัวแทนอิสระนั้นจะต้องถูกจัดเก็บภาษี คือผู้ลงทุนจากต่างประเทศจะเคลื่อนย้ายการลงทุนไปยังรัฐอื่นที่มีบทบัญญัติให้ธุรกรรมในลักษณะเช่นเดียวกันนี้แต่ได้รับยกเว้นภาษีจากสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทน

ตามความในวรรคที่ 6 นี้กล่าวถึงตัวแทนอิสระไว้สองกรณีคือ โบรกเกอร์ และตัวแทนค้าต่างทั่วไป ซึ่งตัวแทนทั้งสองกรณีนี้เห็นได้ว่ามีสถานะที่เป็นอิสระโดยปกติของธุรกิจ ซึ่งทั้งนี้ตามกฎหมายภายในของทุกประเทศ ตัวแทนทั้งสองกรณีนี้โดยทั่วไปแล้วไม่อาจที่จะถือเป็นส่วนหนึ่งของธุรกิจของตัวการได้

สำหรับกรณีของโบรกเกอร์นั้น มีความเห็นว่าจะไม่นำมาบัญญัติรวมไว้ในความตามวรรคที่ 6 เพราะโบรกเกอร์นั้นมีหน้าที่แต่เพียงนำคู่สัญญามาตกลงทำสัญญากันเท่านั้น ไม่ได้เข้าตกลงทำสัญญาในนามของตัวการแต่อย่างใด ดังนั้นโบรกเกอร์จึงไม่มีทางที่จะเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนขึ้นมาได้เลย เพราะขาดองค์ประกอบสำคัญในเรื่องอำนาจ ดังนั้นแม้จะไม่มีบทบัญญัติถึงโบรกเกอร์ไว้ในความตามวรรคที่ 6 นี้ ผลลัพธ์ของการเป็นโบรกเกอร์ย่อมไม่สามารถทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรได้อยู่แน่นอน

โบรกเกอร์โดยทั่วไปหมายความว่า บุคคลที่มีหน้าที่เพียงนำคู่สัญญามาพบกัน โดยโบรกเกอร์ไม่ได้เป็นตัวคู่สัญญา โบรกเกอร์นั้นไม่ถือเป็นตัวแทนทั้งตามกฎหมายในระบบซีวิลลอว์ และคอมมอนลอว์ เนื่องจากโบรกเกอร์ไม่ได้เป็นผู้เข้าทำการตกลงในสัญญา ดังนั้นโบรกเกอร์จึงไม่อยู่ในฐานะที่จะตกเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนได้ แต่ในกรณีที่โบรกเกอร์ได้มีการให้บริการที่เกินไปกว่าหน้าที่ปกติประจำที่ทำของการเป็นโบรกเกอร์แล้ว จะถือว่าในกรณีเช่นนี้อาจทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนขึ้นมาได้

ตัวแทนค้าต่างทั่วไป (general commission agent) ความหมายของคำว่า “ทั่วไป” (general) ในที่นี้มีความหมายกว้าง และเรื่องนี้เคยพบข้อพิพาทที่เกิดขึ้นตามบัญญัติในพระราชบัญญัติการเงินในปี ค.ศ. 1915 ในประเทศอังกฤษซึ่งเป็นคดีพิพาทที่เกี่ยวข้องถึงประเด็นในเรื่องความหมายของคำว่า “ทั่วไป” นี้ว่าหมายความว่า ตัวแทนค้าต่างที่ทำหน้าที่ให้กับลูกค้า โดยทั่วไปอันถือว่าเป็นปกติธุระ เรื่องนี้ปรากฏในคดี Fleming v. London Produce Ltd. ซึ่งมีคำวินิจฉัยตอนหนึ่งว่า “ตัวแทนค้าต่าง.....ที่ทำหน้าที่ให้กับลูกค้าโดยทั่วไปโดยไม่ได้มีการให้บริการแก่ผู้ใดผู้หนึ่ง หรือบุคคลกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งเป็นพิเศษ”

ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างประเทศเนเธอร์แลนด์และอาเจนตินาในปี ค.ศ.1996 บัญญัติกำหนดถึงข้อยกเว้นของสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนซึ่งมีความเชื่อมโยงถึงประเด็นในเรื่องความหมายของคำว่า “ทั่วไป” นี้ด้วยเช่นกัน ตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 6 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับดังกล่าว บัญญัติโดยมีใจความเพิ่มเติมแตกต่างกับต้นแบบของ OECD อันมีเนื้อหาว่า

“อย่างไรก็ตาม กิจกรรมต่างๆ ที่ตัวแทนได้ดำเนินการให้ในนามของวิสาหกิจนั้นทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมด และมีการกำหนดเงื่อนไขของวิสาหกิจในทางพาณิชย์สำหรับตัวแทนหรือความสัมพันธ์ทางการเงินไว้โดยแตกต่างไปจากที่ตกลงกันระหว่างตัวแทนอิสระทั่วไป กรณีเช่นนี้ตัวแทนจะไม่ถือเป็นตัวแทนที่มีสถานะอิสระตามความหมายในวรรคนี้”

บทบัญญัติที่ยกขึ้นเป็นตัวอย่างข้างต้นบัญญัติขึ้นตามข้อยกเว้นในแบบดั้งเดิมที่มีอยู่ในพระราชบัญญัติการเงินของประเทศอังกฤษในปี ค.ศ. 1915 การตีความและการให้ความหมายเช่นนี้ได้รับการยอมรับโดยทั่วไป

5.4.1 วิเคราะห์ความหมายของคำสำคัญภายใต้บทบัญญัติตามวรรคที่ 6 ในเรื่องข้อยกเว้นของสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทน

คำอธิบายต้นแบบของ OECD กำหนดถึงเงื่อนไขที่ทำให้ตัวแทนอิสระ (independent agent) นั้นเป็นไปตามข้อกำหนดของบทบัญญัติข้อบทที่ 5 วรรคที่ 6 เพียงเฉพาะกรณีที่กำหนดดังนี้เท่านั้น คือ

“บุคคลจะถือว่าเป็นลักษณะตามความวรรคที่ 6 เมื่อบุคคลนั้นไม่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรแก่วิสาหกิจที่ผู้นั้นปฏิบัติงานให้เพียงในกรณีดังนี้

- ก.) ผู้นั้นเป็นอิสระจากวิสาหกิจทั้งในทางกฎหมายและในทางเศรษฐกิจ
- ข.) ผู้นั้นดำเนินการตามปกติธุรกิจของตนในขณะที่ผู้นั้นทำหน้าที่ให้แก่วิสาหกิจอื่นนั้น”⁶⁰

ก) ความเป็นอิสระในทางกฎหมาย

คำอธิบายต้นแบบ OECD กล่าวถึงในเรื่องความเป็นอิสระในทางกฎหมาย (legally independent) ไว้ว่า

⁶⁰ OECD Commentary, article 5, para. 37, p.107.

“เมื่อกิจกรรมทางพาณิชย์ของบุคคลที่ดำเนินการให้กับวิสาหกิจนั้นต้องปฏิบัติตามคู่มือคำแนะนำในรายละเอียดหรืออาจถูกควบคุมทั้งหมดโดยวิสาหกิจนั้น บุคคลดังกล่าวจะไม่ถือว่าเป็นอิสระจากวิสาหกิจ”⁶¹

คดีที่สำคัญคดีหนึ่งคือคดี Teisei Fire and Marine Insurance Co. v. Commissioner⁶² ศาลภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกาได้วินิจฉัยถึงตัวแทนในประเทศสหรัฐอเมริกาที่จะถือเป็นอิสระในทางกฎหมายหรือไม่ เพราะตัวการนั้นไม่ได้มีผู้ถือหุ้นอยู่ในบริษัทของประเทศสหรัฐอเมริกา และไม่มีการตั้งผู้แทนจากบริษัทประกันภัยให้เป็นผู้อำนวยการ หรือเจ้าหน้าที่ หรือลูกจ้างในบริษัทประเทศสหรัฐอเมริกานั้น ตามสัญญาที่ได้ทำขึ้นเพื่อการจัดการที่ตกลงกันระหว่างบริษัทประกันภัยญี่ปุ่น และตัวแทนของประเทศสหรัฐอเมริกา เห็นได้ว่าตามข้อเท็จจริงในเรื่องนี้เป็น การให้อำนาจในการใช้ ดุลยพินิจอย่างสมบูรณ์แก่ตัวแทนในการเข้าทำสัญญาประกันภัยต่อ (reinsurance contract) ในนามของผู้รับประกันภัย ตัวแทนในประเทศสหรัฐอเมริกานั้นอาจมีการทำสัญญาประกันภัยต่อตามจำนวนรายการที่ตนเห็นว่ามีเหมาะสมแต่ทั้งนี้จะต้องไม่เกินไปกว่าจำนวนที่ได้กำหนดไว้ ศาลระบุว่า “แม้ว่าตัวแทนอิสระนั้นมีเพียงอำนาจในการทำหน้าที่อื่นเป็นการเฉพาะให้กับตัวการ แต่ยังมีอิสระในการดำเนินการของตัวแทนนั้นเองในหน้าที่ของตนอย่างเป็นเอกเทศ”

คดีนี้ศาลได้พิเคราะห์ถึงประเด็นลักษณะความเป็นอิสระทั้งในทางกฎหมายและเศรษฐกิจนั้นจะส่งผลต่อการที่ตัวแทนนั้นมีสภาพที่เป็นอิสระหรือไม่อิสระหรือไม่ เจ้าหน้าที่สรรพากรในคดีนี้แสดงถึงจุดยืนว่าสัญญาที่เกิดขึ้นระหว่างบริษัทประกันภัยญี่ปุ่นกับตัวแทนในประเทศสหรัฐอเมริกาที่มีความสัมพันธ์กันนั้นมีการปฏิบัติระหว่างกันอย่างแนบแน่นเพียงพอที่จะทำให้ตัวแทนนั้นถือได้ว่าเป็นตัวแทนไม่อิสระซึ่งในเรื่องนี้เห็นได้จากสัญญาที่ตัวแทนได้มีการเข้าตกลงทำกับบุคคลภายนอกซึ่งกระทำขึ้นอย่างเป็นปกติวิสัยในนามของตัวการ ศาลภาษีได้มีคำวินิจฉัยว่าตัวแทนในคดีนี้ถือเป็นตัวแทนอิสระ โดยให้เหตุผลว่าโดยลักษณะธรรมชาติของสัญญานั้นมีความจำเป็นที่จะต้องกำหนดไว้ถึงหน้าที่รับผิดชอบที่แน่นอนในกิจกรรมของตัวแทน แต่การกำหนดถึงขอบเขตหน้าที่ความรับผิดชอบดังกล่าวนี้ไม่ได้ถือเป็นการ “ควบคุม” อย่างแท้จริง ประเด็นสำคัญในคดีนี้เกี่ยวกับประเด็นในเรื่องระดับของการควบคุมที่ตัวการนั้นมีอยู่เหนือตัวแทนสำหรับกิจกรรมที่ตัวแทนได้มีการดำเนินการต่างๆ ulyan โดยศาลได้ให้ความเห็นและวินิจฉัยไว้ว่า การให้นโยบายไว้อย่างกว้างเพื่อใช้

⁶¹ OECD Commentary, article 5, para. 38, p.107.

⁶² Taisei Fire and Marine Insurance Co., Ltd., 104 TC No.27 (May 2, 1992).

ควบคุมขอบเขตการดำเนินการของตัวแทนในนามของตัวการนั้นไม่ถือว่าเป็นการทำให้ตัวแทนนั้นมีลักษณะที่ไม่อิสระ

ดังนั้นในประเด็นคำถามเกี่ยวกับเรื่องความเป็นอิสระในทางกฎหมายอันเกี่ยวข้องกับ การปฏิบัติงานของตัวแทนตามคู่มือการแนะนำเบื้องต้นจากตัวการนั้น แม้ว่าตัวแทนจะได้มีการ ดำเนินงานตามรายละเอียดที่ได้กำหนดไว้ใน การปฏิบัติงานในขั้นตอนต่างๆ ในแต่ละวันซึ่งอาจดู เหมือนว่ามีลักษณะที่ไม่อิสระก็ตาม คดีนี้ได้ให้คำวินิจฉัยตัดสินไว้ว่าจะต้องถือว่าตัวแทนที่ดำเนินการ ดังที่กล่าวมานี้มีลักษณะที่เป็นอิสระ

มีอีกคดีหนึ่งที่วินิจฉัยเกี่ยวกับประเด็นในเรื่องความเป็นอิสระในทางกฎหมาย คือคดี *Donroy*⁶³ ที่ได้มีการเปรียบเทียบตัวแทนอิสระกับลูกจ้างไว้ว่า

“ตัวแทนอิสระโดยทั่วไปจะหมายความถึงผู้ที่ได้รับการว่าจ้างอย่างเป็นอิสระในสัญญา เพื่อทำงานอย่างใดอย่างหนึ่งตามวิธีการของตนเอง โดยไม่มีการบังคับควบคุมจากผู้ว่าจ้าง นอกจาก การบอกกล่าวถึงความประสงค์ของผลงานนั้น”

โดยสรุปแล้วเห็นได้ว่าตัวแทนอิสระนั้นจะต้องเป็นอิสระในทางกฎหมาย หากตัวแทนนั้น สามารถทำหน้าที่ในทางธุรกิจให้กับตัวการได้ตามวิธีการของตน ทั้งนี้ตัวการอาจให้คำแนะนำแต่เพียง เพื่อให้เกิดผลลัพธ์แก่ธุรกิจเท่านั้น ถ้าตัวการนั้นเข้ามายุ่งเกี่ยวในกระบวนการบ่อยครั้งในระหว่างที่ ตัวแทนนั้นทำการปฏิบัติหน้าที่ และตัวแทนต้องปฏิบัติตามที่ตัวการแนะนำตลอดเวลา กรณีเช่นนี้จะ ถือว่าตัวแทนนั้นไม่เข้าลักษณะเป็นอิสระในทางกฎหมาย

ข) ความเป็นอิสระในทางเศรษฐกิจ

หากตัวแทนมีอิสระในทางเศรษฐกิจ (economically independent) จากตัวการย่อม หมายความว่าถ้าตัวการไม่ได้ใช้บริการกับตัวแทนนั้นอีกต่อไปตัวแทนนั้นก็ยังคงดำเนินธุรกิจของตนอยู่ ได้ ตัวแทนที่เป็นอิสระในทางเศรษฐกิจจากตัวการนั้นธุรกิจของตัวแทนจะต้องดำเนินไปได้ด้วยตนเอง ไม่จำเป็นต้องพึ่งพาตัวการเพื่อความอยู่รอดในทางเศรษฐกิจของตน

หากตัวแทนมีการจ่ายค่าตอบแทนให้กับตัวแทนโดยเป็นไปตามราคาตลาด แม้โดยเป็น การให้โดยสินน้ำใจ ตัวแทนนั้นยังถือว่ามีสถานะที่เป็นอิสระในทางเศรษฐกิจ ในขณะที่ตัวการหากได้มี การจ่ายค่าชดเชยให้เพียงเพื่อทดแทนกับค่าใช้จ่ายที่ตัวแทนได้ออกไป กรณีเช่นนี้จะไม่มีลักษณะ อันเป็นอิสระ

⁶³ *Donroy Ltd., versus United States*, 301 F. 2d 200, 206 (9th Cir. 1982).

โดยทั่วไปแล้ว บริษัทที่เป็นอิสระต่อกันจะใช้ราคาตลาด (อันเป็นไปตามข้อบทที่ 9 ตามต้นแบบ OECD) เมื่อบริษัทตกลงทำธุรกิจระหว่างกัน ในกรณีที่วิสาหกิจติดต่อกับผู้ที่เป็นอิสระโดยแท้จริงแล้ว ค่าตอบแทนที่จ่ายให้นั้นย่อมจะต้องเป็นค่าตอบแทนที่เป็นราคาตลาด แต่ถ้ามีการจ่ายค่าตอบแทนในราคาต่ำกว่าหรือสูงกว่านั้นย่อมเห็นได้ว่าผู้ทำการติดต่อดังกล่าวอาจไม่มีความเป็นอิสระ อนึ่ง ตามคำอธิบายด้านเทคนิคในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ของประเทศสหรัฐอเมริกาในปี ค.ศ. 1996 (US Technical Explanation 1996 U.S. Model Treaty) ระบุถึงองค์ประกอบที่นำมาใช้ในการกำหนดเมื่อตัวแทนมีความเป็นอิสระในทางเศรษฐกิจ ซึ่งตามคำอธิบายด้านเทคนิคฯ ฉบับดังกล่าวได้กำหนดถึงประเด็นสำคัญเกี่ยวกับความเป็นอิสระในทางธุรกิจไว้ 2 ประการคือ

- 1) ตัวแทนจะต้องรับภาระความเสี่ยงจากกิจกรรมในทางธุรกิจที่ตนดำเนินการเอง
- 2) ความสัมพันธ์ที่มีกับตัวการโดยเด็ดขาด หรือเกือบเด็ดขาดแต่เพียงผู้เดียวนั้น อาจชี้ให้เห็นถึงว่าตัวการนั้นมีอำนาจในการควบคุมในทางเศรษฐกิจเหนือตัวแทน

ลักษณะ 2 ประการดังกล่าวนี้ เมื่อนำมาพิจารณาร่วมกับค่าตอบแทนที่ได้รับอันเป็นไปตามราคาตลาดนั้น เห็นได้ว่าตัวแทนจะถือว่ามิใช่อิสระในทางเศรษฐกิจเพราะกิจกรรมทางธุรกิจของตัวแทนนั้นไม่ได้ขึ้นกับตัวการ หากตัวแทนปฏิบัติหน้าที่ให้กับวิสาหกิจเพียงแห่งเดียว เห็นได้ว่าควรจะถือว่าไม่มีลักษณะความเป็นอิสระในทางเศรษฐกิจ แต่หากตัวแทนยังปฏิบัติงานให้กับวิสาหกิจหลายแห่งมากขึ้นเพียงใดตัวแทนย่อมยังมีสถานะเป็นอิสระในทางเศรษฐกิจมากยิ่งขึ้น และเมื่อสิ้นสุดสัญญาตัวแทนลง ตัวแทนจะยังคงดำเนินธุรกิจอยู่ต่อไปได้เพราะมิใช่อิสระในทางเศรษฐกิจไม่ต้องพึ่งพาวิสาหกิจแห่งใดแห่งหนึ่งเป็นเฉพาะ ส่วนค่าตอบแทนที่ได้รับตามราคาตลาดที่ตัวแทนได้รับนั้นจะสามารถนำมาใช้ชี้ให้เห็นถึงธุรกิจที่เป็นอิสระได้เช่นกัน เพราะค่าตอบแทนที่ได้รับตามราคาตลาดที่แบ่งปันกันอย่างเป็นธรรมนั้นจะใช้เพื่อเรียกเก็บกับวิสาหกิจทุกแห่งที่ได้จ้างวานตัวแทนอิสระนั้น⁶⁴

ค) โดยปกติทางธุรกิจของตัวแทน

โบรกเกอร์ ตัวแทนค้าต่างทั่วไป และตัวแทนที่มีสถานะอิสระอื่นๆ ในบางครั้งอาจมีการปฏิบัติหน้าที่ทั้งในธุรกิจของตนเอง และทำหน้าที่ให้ในนามของวิสาหกิจอื่นดังนั้นจึงจำเป็นต้องมีการทดสอบสำหรับตัวแทนอิสระนั้นว่าได้ดำเนินการโดยปกติในทางธุรกิจของตัวแทน (ordinary course of his business) นั้นหรือไม่ ในเรื่องนี้เคยอ้างอิงไว้ในรายงานคำอธิบายของ OEEC ว่า

“ยกตัวอย่าง ในกรณีที่ตัวแทนค้าต่างนั้นไม่เพียงแต่ทำการขายสินค้าให้กับวิสาหกิจในนามของตัวแทนค้าต่างเองเท่านั้น แต่ยังปฏิบัติหน้าที่โดยปกติในฐานะตัวแทนอย่างถาวรที่มีอำนาจใน

⁶⁴ Pleijsier, *supra* note 3, pp.190-191.

การเข้าตกลงสัญญาให้กับวิสาหกิจ ตัวแทนค้าต่างลักษณะเช่นนี้เห็นได้ว่าเมื่อพิจารณาจากกิจกรรมที่ ทำขึ้นเฉพาะนั้น ถือว่ามีการปฏิบัติหน้าที่อันนอกเหนือจากหน้าที่ปกติในทางการค้าหรือธุรกิจของตน (ในฐานะตัวแทนค้าต่าง)”⁶⁵

ตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD ระบุไว้ว่า “บุคคลไม่อาจถือได้ว่าปฏิบัติหน้าที่โดย ปกติธุรกิจของตัวแทนได้ ถ้าบุคคลนั้นปฏิบัติหน้าที่อันก่อให้เกิดผลทางเศรษฐกิจแก่วิสาหกิจอื่นนั้น มากกว่าเกิดผลในทางธุรกิจของตัวแทนนั่นเอง”⁶⁶ ตามคำอธิบายต้นแบบที่กล่าวนี้เห็นได้ว่าระบุถึง เงื่อนไขที่ให้ความสำคัญกับธุรกิจของตัวแทนเองนั้น ซึ่งถือเป็นประเด็นที่มีความสำคัญที่สุดในเรื่องของ “โดยปกติทางธุรกิจของตัวแทน” ทั้งนี้ตามคำอธิบายต้นแบบยังได้ให้ตัวอย่างในกรณีตัวแทนที่ไม่ได้มี การปฏิบัติงาน “โดยทางธุรกิจของตัวแทน” นี้ด้วยว่า

“ยกตัวอย่างเช่น ในกรณีที่ตัวแทนค้าต่างที่ไม่ได้ทำหน้าที่เพียงการขายสินค้าหรือ ผลผลิตของวิสาหกิจในนามของตนเอง แต่ยังทำหน้าที่เป็นปกติในฐานะที่เป็นตัวแทนอย่างถาวร ให้กับวิสาหกิจนั้น โดยมีอำนาจในการเข้าตกลงทำสัญญา ตัวแทนกรณีเช่นนี้เมื่อพิจารณาจากกิจกรรม ที่ทำขึ้นเฉพาะย่อมถือได้ว่าเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น เพราะตัวแทนนั้นได้มีการปฏิบัติหน้าที่ อันนอกเหนือไปจากปกติที่ทำหน้าที่ในทางการค้าหรือธุรกิจของตน”⁶⁷

ตัวอย่างตามคำอธิบายต้นแบบนี้เห็นได้ว่าได้รับอิทธิพลจากรายงานของ OEEC ข้างต้น ซึ่งมีการแสดงให้เห็นถึงการเปรียบเทียบกับกรณีปกติในธุรกิจที่ตัวแทนนั้นปฏิบัติงาน ตัวแทนค้าต่าง เมื่อเข้าตกลงทำสัญญาในนามของตัวการจะถือได้ว่าตัวแทนนั้นกระทำการนอกเหนือจากปกติธุรกิจ ของตนที่เป็นลักษณะตัวแทนค้าต่างตามปกติทั่วไป ในเรื่องนี้มีคดีในศาลประเทศเยอรมนีที่ได้ให้คำ ตัดสินไว้ในปี ค.ศ. 1994 ว่า⁶⁸

“...ศาลให้คำพิพากษาว่า อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ตามต้นแบบ OECD บัญญัติโดยวาง หลักในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนว่าบัญญัติขึ้นโดยวางอยู่บนวัตถุประสงค์ ทฤษฎี และมาตรฐานการเปรียบเทียบ ในเรื่องนี้จะนำมาใช้กับกิจกรรมทางธุรกิจตามที่กำหนดไว้ใน ข้อบทที่ 5 วรรคที่ 6 ของต้นแบบของ OECD”

⁶⁵ OEEC Report, Paris 1958, p. 52, and, Pleijsier, The Agency Permanent Establishment, 2000, p.191.

⁶⁶ OECD Commentary, article 5 para 38.7, p.108.

⁶⁷ Ibid.

⁶⁸ Bundesfinanzhof 14 September 1994. อ้างถึงใน Pleijsier, The Agency Permanent Establishment, 2000, pp. 192-193.

ศาลประเทศเยอรมนีได้แสดงให้เห็นถึงการนำต้นแบบ OECD มาบังคับใช้ว่าจะต้องวางอยู่บนมาตรฐานการเปรียบเทียบด้วย โดยการเปรียบเทียบนี้จะถูกใช้กับตัวแทนประเภทต่างๆ ที่ถือว่าไม่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรตามที่ระบุไว้ในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 6 เช่นเดียวกัน

อีกคดีหนึ่งของศาลประเทศเยอรมนี⁶⁹ ให้คำวินิจฉัยไว้ว่า โบรกเกอร์ประกันภัยชาวดัตช์ซึ่งเป็นตัวแทนของบริษัทประกันภัยของประเทศสหรัฐอเมริกาปฏิบัติหน้าที่ซึ่งตามปกติแล้วโบรกเกอร์ประกันภัยชาวดัตช์ไม่ได้มีการดำเนินการเช่นนั้น โดยโบรกเกอร์ประกันภัยได้ขายประกันให้กับสนามบิน Schiphol Amsterdam โบรกเกอร์เข้าตกลงทำสัญญาประกันภัยในนามของบริษัทประเทศสหรัฐอเมริกา โบรกเกอร์ได้ขายประกันภัยตามที่คู่มือเฟรนไชส์ที่ออกโดยบริษัทประกันภัยประเทศสหรัฐอเมริกาได้ระบุไว้ทุกขั้นตอน ประเด็นสำคัญประการหนึ่งในเรื่องนี้คือตามที่คู่มือมีการกำหนดถึงแนวทางโดยละเอียดในการทำการขายประกัน อันรวมไปถึงเรื่องของการใช้น้ำเสียง การเลือกใช้คำพูด แม้กระทั่งในเรื่องการแสดงสีหน้าและท่าทางด้วย คดีนี้ศาลฎีกาตัดสินว่า คู่มือการขายประกันในลักษณะดังกล่าวนี้ไม่ถือว่าเป็นลักษณะตามปกติของโบรกเกอร์ขายประกันในประเทศเนเธอร์แลนด์ โดยสรุปแล้วการทดสอบถึงเรื่อง “โดยปกติทางธุรกิจของตัวแทน” นี้ หมายความว่าถึงกิจกรรมต่างๆ ของตัวแทนอิสระที่ทำขึ้นนั้นจะต้องนำมาทำการเปรียบเทียบกับกิจกรรมที่ได้กระทำโดยตัวแทนที่ปฏิบัติงานในธุรกิจอันมีลักษณะเดียวกันและถือเป็นตัวแทนอิสระด้วยเช่นกัน เช่น ตัวแทนประกันภัยจะต้องเปรียบเทียบกับตัวแทนประกันภัยด้วยกัน เป็นต้น

5.4.2 ข้อสังเกตเรื่องความแตกต่างของระบบกฎหมายในข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทน

ข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนพบว่านักวิชาการมีการให้ความเห็นในการตีความในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนไว้แตกต่างกันในบางประเด็นกล่าวคือ มีแนวคิดที่วิเคราะห์ถึงบทบัญญัติในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนนี้ไว้โดยแยกพิจารณาจากมุมมองการใช้กฎหมายในระบบซีวิลลอว์ และคอมมอนลอว์⁷⁰ โดยสำหรับกฎหมายในระบบซีวิลลอว์ตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 6 นั้นมองว่าเป็นบทบัญญัติที่บัญญัติไว้โดยไม่มี ความจำเป็นเพราะตัวแทนอิสระในกฎหมายระบบซีวิลลอว์โดยทั่วไปแล้วจะไม่มีผลผูกพันกับตัวการ ในทางกฎหมาย และบทบัญญัติตามวรรคที่ 6 นี้ในกรณีตัวแทนอิสระที่ทำหน้าที่ตามปกติในธุรกิจของ

⁶⁹ Hoge Raad, 13 January 1971 อ้างถึงใน Pleijsier, The Agency Permanent Establishment, 2000, p.193.

⁷⁰ J.F. Avery Jones & David A. Ward, 1993, p. 156, and, The Agency Permanent Establishment, 2000, p. 194.

ตนซึ่งไม่ว่าตัวแทนนั้นจะเข้าตกลงทำสัญญาหรือไม่ ย่อมไม่มีผลผูกพันตัวการในทางกฎหมายโดยสภาพ ดังนั้นจึงไม่มีทางที่ตัวแทนอิสระจะเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนขึ้นได้ เช่นกรณีตัวอย่าง ในกรณีของผู้ทำงานแทนผู้อื่นเพื่อำเห็จ (commissionaire) ตามกฎหมายในระบบซีวิลลอว์ถือว่าเป็นกรณีที่ไม่เข้าลักษณะตามข้อกำหนดในบทบัญญัติข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 จึงไม่สามารถที่จะทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนขึ้นมาได้เลย ไม่ว่าตัวแทนนั้นจะได้นำหน้าที่ตามปกติธุรกิจของตนหรือไม่ก็ตาม

ส่วนตัวแทนในกฎหมายระบบคอมมอนลอว์ นักวิชาการที่ให้ความเห็นในเรื่องนี้ได้สรุปว่าข้อบทที่ 5 วรรคที่ 6 ถือเป็นส่วนที่มีความสำคัญ เพราะตามกฎหมายในระบบคอมมอนลอว์ตัวแทนอิสระจะทำให้เกิดผลผูกพันกับตัวการขึ้นได้ หากตัวแทนนั้นได้นำหน้าที่ในนามของตัวการ

5.5 การมีตัวการและสถานประกอบการถาวรในลักษณะสถานธุรกิจประจำอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้พร้อมกับสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทน

ในบางครั้งอาจพบสถานการณ์ที่ปรากฏสถานประกอบการถาวรในสองลักษณะขึ้นพร้อมกัน เช่น ตัวการซึ่งเป็นวิสาหกิจต่างประเทศมีโรงงานตั้งอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ และมีตัวแทนซึ่งมีหน้าที่ในการเข้าตกลงเจรจาสัญญาในนามของตัวการนั้นในรัฐด้วยเวลาเดียวกัน เห็นได้ว่าโรงงานดังกล่าวนี้ย่อมถือเป็นสถานธุรกิจประจำตามความในบทบัญญัติข้อบทที่ 5 วรรคที่ 1 ตามต้นแบบ OECD และทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น ส่วนตัวแทนผู้เข้าตกลงทำสัญญาในนามของตัวการ และได้ใช้อำนาจดังกล่าวอย่างเป็นปกติวิสัยก็จะทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นเช่นกัน

ตามคำอธิบายต้นแบบในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 35 กล่าวถึงกรณีที่วิสาหกิจนั้นมีสถานประกอบการถาวรตามความในวรรคที่ 1 และวรรคที่ 2 ซึ่งกรณีเช่นนี้ไม่จำเป็นที่จะต้องพิสูจน์ถึงการที่ตัวแทนนั้นเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดในวรรคที่ 5 อีก ยกตัวอย่างเช่น กรณีดังกล่าวข้างต้นมีโรงงานตั้งอยู่ และบุคคลที่ปฏิบัติหน้าที่ในโรงงานนั้นอยู่ด้วย เมื่อมีโรงงานตั้งอยู่อันเห็นได้ว่ามีสถานธุรกิจประจำตั้งอยู่ในรัฐแล้วไม่จำเป็นที่จะต้องพิจารณาว่าจะมีบุคคลใดจะทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนขึ้นอีก

เมื่อพิจารณาถึงวัตถุประสงค์ในเรื่องสถานประกอบการถาวรแล้วเห็นว่าการที่ตัวการต่างประเทศที่เข้าดำเนินการในรัฐโดยมีสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่นั้นจะทำให้เกิดผลในทางกฎหมายคือ รัฐนั้นจะมีสิทธิในการจัดเก็บภาษีที่เกิดขึ้นจากผลกำไรที่ตัวการได้รับจากรัฐแหล่งเงินได้นั้นได้ ดังนั้นเมื่อมีสถานธุรกิจประจำเกิดขึ้น รัฐแหล่งเงินได้นั้นย่อมมีสิทธิที่จะอ้างการจัดเก็บภาษีได้จากทั้งสถานประกอบการถาวรในลักษณะสถานธุรกิจประจำ และจากตัวแทนที่ปฏิบัติหน้าที่ให้กับ

ตัวการ แต่กรณีเช่นนี้จะต้องถือว่าวิสาหกิจต่างประเทศนั้นมีสถานประกอบการถาวรเกิดขึ้นเพียงแห่งเดียวโดยจะต้องถือว่าสถานประกอบการถาวรแห่งนั้นประกอบด้วยกิจกรรมสองลักษณะด้วยกันคือ โรงงาน และตัวแทนนั่นเอง⁷¹ วัตถุประสงค์หลักของสถานประกอบการถาวรมีเพื่อชี้ถึงระดับความเข้มข้นของกิจกรรมของวิสาหกิจต่างประเทศที่จะต้องนำมาเสียภาษีจากผลกำไรที่ได้รับโดยผ่านทางสถานประกอบการถาวรมันให้กับรัฐที่สถานประกอบการถาวรมันตั้งอยู่ ดังนั้น ในเบื้องต้นนั้นอาจสรุปได้ว่าเมื่อมีสถานประกอบการถาวรในลักษณะสถานธุรกิจประจำ และมีสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนเกิดขึ้นพร้อมกันแล้ว ผลกำไรที่ได้รับจากสถานประกอบการถาวรทั้งสองแห่งนั้นควรจะต้องนำมาคิดคำนวณเข้าด้วยกัน ยกตัวอย่างเช่น กรณีที่หากวิสาหกิจต่างประเทศมีโรงงานที่ทำหน้าที่ในการผลิตสินค้าตั้งอยู่ในประเทศเยอรมนี และยังมีตัวแทนผู้ที่มีอำนาจในการเข้าทำสัญญาในนามของวิสาหกิจต่างประเทศอยู่ในรัฐดังกล่าวด้วย วิสาหกิจต่างประเทศนั้นย่อมมีหน้าที่เสียภาษีให้กับประเทศเยอรมนี เห็นได้ว่าโรงงานดังกล่าวนี้ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะสถานธุรกิจประจำขึ้น และในขณะเดียวกันตัวแทนก็ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นด้วยเช่นกัน ผลกำไรที่ได้รับโดยผ่านทางตัวแทนนั้นจะต้องนำมาเสียภาษีให้กับประเทศเยอรมนีเสมอไม่ว่าตัวแทนดังกล่าวนี้จะทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นมาหรือไม่ก็ตาม เพราะการดำรงอยู่ของสถานประกอบการถาวรในลักษณะสถานธุรกิจประจำอันเกิดขึ้นจากโรงงานในกรณีนี้ทำให้ผลกำไรที่ได้รับทั้งจากของโรงงาน และของตัวแทนนั้นจะต้องถูกจัดเก็บภาษี⁷²

5.6 สรุป

สถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนนี้เห็นได้ว่าเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะสุดท้ายที่ปรากฏในบทบัญญัติ ตามต้นแบบของ OECD ได้ระบุไว้ชัดถึงการนำมาใช้บังคับเมื่อไม่มีสถานประกอบการถาวรในลักษณะอื่น ในแง่มุมหนึ่งจะเห็นได้ว่าการจะมีสถานประกอบการถาวรเกิดขึ้นในประเทศแหล่งเงินได้นั้นจะต้องมีปรากฏถึงลักษณะตัวตนทางกายภาพของบริษัทข้ามชาติที่ก่อให้เกิดกำไรธุรกิจขึ้นในประเทศแหล่งเงินได้นั้น ซึ่งตัวตนในทางกายภาพที่กล่าวถึงในกรณีสถานธุรกิจประจำจะสามารถที่จะมองเห็น และจับต้องได้อย่างชัดเจน เป็นรูปธรรม และในลักษณะของโครงการก่อสร้าง หรือการให้บริการนั้น ก็สามารถมองเห็นหรือจับต้องในตัวตนทางกายภาพของบริษัทข้ามชาติได้เช่นกัน แต่สำหรับโครงการก่อสร้าง หรือการให้บริการนั้น การดำเนินการอาจเป็นเพียงช่วงระยะเวลาหนึ่งเท่านั้นจึงต้องใช้การทดสอบระยะเวลาเพื่อกำหนดถึงการมีอยู่ของสถาน

⁷¹ Pleijsier, *supra* note 3, pp.175-176.

⁷² *Ibid*, p. 168.

ประกอบการถาวร สำหรับสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนนั้นเห็นได้ว่าเป็นการมีตัวตนในทางกายภาพของบริษัทต่างประเทศในประเทศแหล่งเงินได้อย่างเบาะบางที่สุด ดังนั้น จึงมักปรากฏปัญหาข้อพิพาทในเรื่องดังกล่าวมาโดยตลอด

จะเห็นได้ว่าการพิพาทได้แย่งระหว่างผู้เสียภาษีกับเจ้าหน้าที่สรรพากรทำให้สถานประกอบการถาวรในแต่ละลักษณะเกิดพัฒนาการอย่างต่อเนื่องมาโดยตลอด อันเห็นได้จากการแก้ไขเปลี่ยนแปลงในหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และคำอธิบายในความหมายของสถานประกอบการถาวรแต่ละลักษณะ แต่ปัญหาในเรื่องการจัดเก็บภาษีที่บริษัทต่างประเทศได้รับเงินได้จากกำไรธุรกิจในประเทศแหล่งเงินได้กลับยิ่งทวีความรุนแรงเพิ่มมากขึ้นในช่วงระยะเวลานับตั้งแต่ช่วงทศวรรษ 1990 อันสืบเนื่องจากโลกาภิวัตน์ที่รับผลกระทบจากพัฒนาอย่างก้าวกระโดดของระบบเทคโนโลยีสารสนเทศซึ่งทำให้การติดต่อสื่อสารระหว่างประเทศนั้นกลายเป็นลักษณะที่ไร้พรมแดน ความเจริญก้าวหน้าอย่างรวดเร็วในการใช้อินเทอร์เน็ตส่งผลกระทบต่อเศรษฐกิจอย่างมาก ในด้านการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างประเทศก็ได้รับผลกระทบจากปัญหาในเรื่องการบังคับใช้ข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรด้วยเช่นกัน เนื่องจากความจำเป็นที่จะต้องมีตัวตนทางกายภาพของบริษัทข้ามชาติเพื่อการดำเนินการในประเทศแหล่งเงินได้นั้นเมื่อกลายมาเป็นการประกอบกิจการโดยไม่ต้องมีการจัดตั้งสถานธุรกิจประจำ หรือมีตัวแทนเพื่อให้ทำการติดต่อ จุดเกาะเกี่ยวของสถานประกอบการถาวรตามบทบัญญัติที่มีอยู่นั้นกลายเป็นขาดจุดเชื่อมโยงเมื่อบริษัทข้ามชาติได้เริ่มมีการทำการประกอบกิจการในประเทศแหล่งเงินได้โดยผ่านทางอินเทอร์เน็ต

บทที่ 6

แนวโน้มการบังคับใช้ข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรในยุคคลื่นซึ่เล็กทรอนิกส์

6.1 มาตรการในเรื่องการกัดกร่อนฐานภาษี (Base Erosion Approach) และการบังคับจัดเก็บภาษีในกรณีที่มีการปรับปรุงโครงสร้างธุรกิจ (Business Restructuring) กับแนวคิดเรื่องสถานประกอบการถาวร

การเข้ามาดำเนินการของวิสาหกิจต่างประเทศในรัฐแหล่งเงินได้โดยวิธีการต่างๆ เช่น โดยผ่านบริษัทในเครือ หรือผ่านลูกจ้างที่ทำการแทนในลักษณะที่ไม่เป็นอิสระ เมื่อการดำเนินธุรกิจเริ่มเข้าสู่ยุคใหม่ที่มีการสื่อสารระหว่างคนละซีกโลกสามารถทำได้โดยสะดวก และมีต้นทุนที่ไม่สูงเหมือนก่อน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในช่วงยี่สิบปีหลังที่อินเทอร์เน็ตเริ่มเข้ามามีบทบาทสูงขึ้นเรื่อยๆ ทั้งในการดำเนินชีวิตประจำวันและการดำเนินธุรกิจในภาคส่วนต่างๆ ตั้งแต่อุตสาหกรรมขนาดเล็กจนถึงอุตสาหกรรมขนาดใหญ่ การปรับปรุงโครงสร้างองค์กรเพื่อให้มีประสิทธิภาพเพิ่มมากขึ้นโดยใช้ประโยชน์จากอินเทอร์เน็ตเข้ามาร่วมเป็นสิ่งที่ทำได้โดยไมยาก ซึ่งหลายกรณีจะส่งผลต่อประเด็นการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศ ในเรื่องของการจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจที่ดำเนินโดยผ่านสถานประกอบการถาวรนั้นเห็นได้ว่าเป็นเรื่องที่เกิดความท้าทายมากยิ่งขึ้นกว่าในช่วงก่อนหน้านี้ เพราะทั้งทางฝั่งผู้เสียภาษียิ่งเริ่มมีโอกาสในการวางแผนจากปัจจัยต่างๆ ที่อำนวยความสะดวกต่อการดำเนินธุรกิจระหว่างประเทศมากยิ่งขึ้นซึ่งอาจทำการปรับปรุงโครงสร้างธุรกิจและส่งผลให้ภาระภาษีลดลง ในขณะที่ทางฝั่งเจ้าหน้าที่สรรพากรแต่ละประเทศนั้นต่างต้องหามาตรการต่างๆ มาเพื่อปกป้องฐานภาษีของตนที่ถูกกัดกร่อนจากการวางแผนภาษีของบริษัทข้ามชาติ

6.1.1 การกัดกร่อนฐานภาษีกับสถานประกอบการถาวร

การกัดกร่อนฐานภาษี (base erosion approach) เป็นคำที่มีความหมายกว้าง และพบการใช้คำนี้ในหลายความหมาย ซึ่งตามนิยามในความหมายทั่วไปนั้นผู้เขียนเห็นว่าหมายความถึงการที่ฐานภาษีของประเทศแหล่งเงินได้นั้นถูกทำให้ลดน้อยลง หรือการที่ฐานภาษีถูกกัดกร่อนให้เหลือน้อยลง ซึ่งมักมาจากการวางแผนภาษีของบริษัทข้ามชาติ และในอีกมุมหนึ่งจึงหมายความว่าถึงการ

ป้องกันฐานภาษีของรัฐแหล่งเงินได้ในกรณีต่างๆ ซึ่งในปัจจุบันนี้ได้มีการเสนอถึงแนวความคิดในการจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจที่เกิดขึ้นในรัฐแหล่งเงินได้ด้วยมาตรการต่างๆด้วย¹

สิ่งสำคัญในเบื้องต้นที่ผู้เขียนอยากกล่าวเน้นย้ำก่อนคือ ตามแนวคิดของ OECD ในปัจจุบันนี้กล่าวถึงมาตรการที่สร้างขึ้นนั้นจะต้องเป็นการประกันถึงความแน่นอนว่าผลกำไรที่เกิดขึ้นจะต้องถูกจัดเก็บภาษีในสถานที่ที่มีกิจกรรมในทางเศรษฐกิจที่ทำให้เกิดมูลค่าในผลกำไรนั้นขึ้น ซึ่งในเรื่องนี้ทำให้เกิดความแน่นอนกับธุรกิจด้วยเพราะสามารถลดข้อโต้แย้งในการใช้กฎหมาย และข้อบังคับระหว่างประเทศต่างๆ

ประเด็นคำถามสำคัญในเบื้องต้นเกี่ยวกับเรื่องเศรษฐกิจดิจิทัลนั้นมาจากการเปลี่ยนแปลงรูปแบบการประกอบธุรกิจโดยเฉพาะอย่างยิ่งในสินค้าที่ไม่มีรูปร่าง ซึ่งในปัจจุบันนี้เป็นการทำงานที่วิสาหกิจนั้นจะเข้าไปมีส่วนร่วมในทางเศรษฐกิจในรัฐอื่นอย่างเข้มข้น โดยการเข้าไปทำธุรกิจผ่านทางอินเทอร์เน็ตกับลูกค้าในรัฐนั้นโดยไม่จำเป็นต้องมีตัวตนในทางกายภาพ เช่น การตั้งออฟฟิศ หรือสำนักงานเหมือนในอดีต แต่วิสาหกิจต่างประเทศนั้นสามารถได้รับผลกำไรจำนวนมาก ซึ่งยิ่งธุรกิจมีการเจริญเติบโตมากยิ่งขึ้น แต่รูปแบบการจัดเก็บภาษีภายในประเทศ และระหว่างประเทศนั้นไม่มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลง ปัญหาที่ยังทวีความรุนแรงมากยิ่งขึ้นตามเวลา²

สำหรับรายงานเรื่องการกัดกร่อนฐานภาษีและการถ่ายเทผลกำไรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับเรื่องสถานประกอบการถาวรนั้น กล่าวถึงประเด็นที่ว่า พัฒนาการด้านต่างๆ ที่มาพร้อมกับเศรษฐกิจดิจิทัลนั้นทำให้เกิดแรงกดดันอย่างมากต่อแนวคิดหลักการในเรื่องสถานประกอบการถาวร ในอดีตนั้นกล่าวได้ว่าแม้ันที่จริงแล้วแนวคิดเรื่องสถานประกอบการถาวรจะไม่ได้อ้างอิงแต่เฉพาะกับตัวตนที่ตั้งอยู่ในทางกายภาพในประเทศที่เกี่ยวข้องเท่านั้น แต่ยังคงอ้างอิงถึงกรณีสถานการณ์ที่ผู้ที่ไม่มียินที่อยู่ได้ดำเนินธุรกิจขึ้นในประเทศนั้นโดยผ่านทางตัวแทนไม่อิสระด้วย แต่ปัจจุบันนี้การเข้าไปมีส่วนร่วมในทางเศรษฐกิจอย่างเข้มข้นในอีกรัฐหนึ่งนั้น เช่น โดยการดำเนินธุรกิจโดยผ่านทางอินเทอร์เน็ตซึ่งไม่

¹ เรื่องการกัดกร่อนฐานภาษีนี้เป็นประเด็นสำคัญประเด็นหนึ่งที่ทาง OECD ได้มีการหยิบยกมาอภิปรายอย่างกว้างขวางนับตั้งแต่ปี ค.ศ. 2013 ซึ่งได้มีการทำแผนการศึกษาในประเด็นเรื่องการกัดกร่อนฐานภาษีและการถ่ายเทผลกำไร (The Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting) ซึ่งได้สำเร็จลงในปี ค.ศ. 2015 โดยกำหนดประเด็นไว้ทั้งสิ้น 15 เรื่อง ในส่วนที่สำคัญเกี่ยวกับสถานประกอบการถาวรพบปรากฏอยู่ใน Action 1 เรื่องการกำหนดถึงประเด็นความท้าทายทางภาษีกับระบบเศรษฐกิจดิจิทัล และ Action 7 เรื่องการป้องกันการหลีกเลี่ยงสถานะสถานประกอบการถาวร, ผู้สนใจรายละเอียดโปรดดู <http://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm> ประกอบ

² David Spencer, “BEPS: Digital Economy, Journal of International Taxation,” 25JITAX31, (January 2014), pp.1-2.

จำเป็นต้องมีหน่วยในทางภาษิตั้งอยู่ในรัฐนั้นเป็นเรื่องที่สามารถทำได้ง่าย ในยุคสมัยที่ผู้เสียภาษีซึ่งไม่ได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้นแต่สามารถได้รับผลกำไรจำนวนมากจากธุรกรรมที่ทำกับลูกค้าในอีกรัฐหนึ่ง คำถามสำคัญที่เกิดขึ้นคือ บทบัญญัติกฎหมายที่ใช้บังคับใช้อยู่นั้นยังคงมีความเป็นธรรมต่อการแบ่งปันส่วนสิทธิในการจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจอยู่หรือไม่ ยิ่งโดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่ผลกำไรนั้นอาจเกิดขึ้นและไม่ต้องถูกจัดเก็บภาษีในรัฐใดเลย³

ตามรายงานของ OECD ปี ค.ศ. 2015 ได้มีการทดสอบถึงรูปแบบธุรกิจใหม่ๆ ซึ่งรวมถึงรูปแบบธุรกิจเก่าที่เกิดการเปลี่ยนแปลงขึ้นเพราะการปฏิวัติทางดิจิทัล ซึ่งรวมถึงกรณีพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์, ร้านค้าแอปพลิเคชัน (app store), ระบบคอมพิวเตอร์ในเมฆ (cloud computing), การโฆษณาสินค้าออนไลน์ (online advertising) แต่อย่างไรก็ดี แม้จะมีการอภิปรายกันอย่างกว้างขวางถึงประเด็นในเรื่องการมีตัวตนในทางดิจิทัล (digital presence) แต่ตามข้อเสนอของ OECD จนปัจจุบันก็ยังไม่มียุทธศาสตร์ที่ชัดเจนแน่นอนเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวนี้ แต่ทั้งนี้พบถึงการกล่าวยอมรับถึงการที่ประเทศแหล่งเงินได้ควรที่จะมีสิทธิในการจัดเก็บภาษีได้หากว่ามีลักษณะสำคัญอยู่ในทางดิจิทัล (significant digital presence)

เมื่อพิจารณาจากแง่มุมในเรื่องพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ประกอบกับการจัดเก็บภาษีของรัฐแหล่งเงินได้ เห็นได้ว่ามีสิ่งสำคัญ 2 ประการที่ควรคำนึงประกอบกับภาระทางภาษิตคือ ประการแรกธรรมชาติของการจัดเก็บข้อมูลในรัฐแหล่งเงินได้ และความสำคัญของข้อมูลที่ทำให้เกิดมูลค่าขึ้น การที่วิสาหกิจใช้ข้อมูลที่มีอยู่นั้นทำให้สามารถเพิ่มมูลค่าของสินค้าและบริการขึ้นได้ โดยดูจากการใช้งานของผู้ใช้นั้นและนำมาออกแบบการโฆษณา ปรับปรุงผลิตภัณฑ์ ปรับราคา ซึ่งข้อมูลต่างๆ ที่มีอยู่นั้นอาจถูกจัดเก็บและนำมาใช้เพื่อสร้างประโยชน์อย่างอื่นซึ่งถือได้ว่าเป็นสินทรัพย์ที่มีมูลค่าอย่างหนึ่งของบริษัท ประการที่สอง การเข้าไปแย่งส่วนแบ่งทางการตลาดโดยการทำธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ซึ่งรวมถึงกรณีการโฆษณา การทำการตลาด การขายและการส่งจำหน่ายสินค้า เมื่อพิจารณาโดยรวมแล้วจะเห็นได้ว่าพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นทำให้เกิดประเด็นทางภาษิตขึ้นทั้งในแง่นโยบายภาษิต และแนวปฏิบัติของเจ้าหน้าที่สรรพากรซึ่งเป็นเรื่องที่มีความซับซ้อนมาก

อย่างไรก็ตามหากพิจารณาถึงการที่จะต้องแก้ไข เปลี่ยนแปลงบทบัญญัติในทางภาษิตระหว่างประเทศเพื่อให้สอดคล้องกับเศรษฐกิจดิจิทัลเห็นได้ว่าเป็นเรื่องที่มีความยากลำบากอย่างมากที่จะทำให้มีความเป็นแนวทางเดียวกัน ในปัจจุบันนี้พบแนวทางการแก้ไขที่เป็นการแสดงจุดยืนการจัดเก็บภาษิตของแต่ละประเทศ ซึ่งปัญหาที่เกิดขึ้นนั้นไม่ใช่แต่เพียงการโต้แย้งในการจัดเก็บภาษิตระหว่างรัฐแหล่งเงินได้กับรัฐถิ่นที่อยู่เท่านั้น แต่ยังมีกรณีที่เงินได้ที่เกิดขึ้นนั้นไม่ถูกจัดเก็บภาษิตทั้งในรัฐแหล่งเงินได้ และรัฐถิ่นที่อยู่เลย หากลองย้อนกลับไปพิจารณาประเทศที่เป็นสมาชิกของกลุ่ม OECD

³ Ibid, p.2.

เห็นว่าแต่เดิมส่วนใหญ่นั้นมักจะเป็นผู้เล่นในบทบาทของรัฐถิ่นที่อยู่เพราะบริษัทข้ามชาติส่วนใหญ่มีฐานตั้งอยู่ในประเทศเหล่านี้ แต่เมื่อเข้าสู่ยุคระบบเศรษฐกิจดิจิทัล ประเทศที่เป็นสมาชิกกลุ่ม OECD กลับต้องกลายมาเป็นผู้เล่นในบทบาทฐานะที่เป็นรัฐแหล่งเงินได้ด้วย ทั้งนี้ เนื่องจากพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ส่งผลกระทบเปลี่ยนแปลงอย่างมากในการค้าระหว่างภายในประเทศสมาชิกกลุ่ม OECD เอง และการค้าที่มาจากประเทศที่มีภาระทางภาษีต่ำกว่าประเทศสมาชิกกลุ่ม OECD ตัวอย่างกรณีเช่นนี้พบเห็นได้จากบริษัทข้ามชาติยักษ์ใหญ่ เช่น Amazon หรือ Google ที่มีการวางแผนทางภาษีโดยจัดตั้งบริษัทขึ้นในประเทศต่างๆ และทำการจ่ายค่าสิทธิ หรือ ดอกเบี้ยไปให้แก่บริษัทในเครือที่ไม่ได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศพัฒนาแล้วเหล่านี้ ซึ่งจะมีผลเป็นการลดภาระภาษีโดยรวมของบริษัทโดยชอบด้วยกฎหมาย

มีผู้กล่าวถึงความแตกต่างระหว่างพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์กับธุรกรรมในรูปแบบการส่งจดหมายแบบดั้งเดิมไว้ และตั้งข้อสังเกตว่าการบังคับใช้บทบัญญัติที่มีอยู่นั้นควรต้องคำนึงถึงด้วยว่า จะต้องส่งผลให้เกิดความเท่าเทียมกันระหว่างรูปแบบธุรกรรมทั้งสอง แต่อย่างไรก็ดีความแตกต่างที่เกิดขึ้นนั้นอาจก่อให้เกิดความยากลำบากในการกำหนดรูปแบบการจัดเก็บภาษีในลักษณะใหม่ขึ้น กล่าวคือ แต่เดิมการขายโดยลักษณะการส่งจดหมายแบบดั้งเดิมนั้นมักจะเป็นการขายสินค้าที่มีรูปร่าง ซึ่งหากผู้ขายมีความต้องการฐานลูกค้าในประเทศอื่นนั้นก็ต้องจัดตั้งสำนักงาน หรือออฟฟิศ หรือการจ้างลูกจ้าง หรือการมีตัวกลางในลักษณะอื่นใดเพื่อให้ดำเนินการแทนเพื่ออำนวยความสะดวกให้ครบวงจรซึ่งเป็นเรื่องที่มีต้นทุนในการดำเนินการสูงซึ่งเรื่องเหล่านี้ถือเป็นเงื่อนไขสำคัญให้เกิดสถานประกอบการถาวรขึ้น แต่สำหรับเศรษฐกิจดิจิทัลโดยเฉพาะอย่างยิ่งสำหรับการทำธุรกรรมในรูปแบบพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ นั้นไม่จำเป็นต้องมีตัวตนทางกายภาพคือการจัดตั้งสำนักงานหรือออฟฟิศ และยังสามารถดำเนินการทางธุรกิจได้อย่างครบวงจรตั้งแต่การโฆษณาจนถึงการขาย โดยการขายนี้อาจรวมทั้งการขายสินค้าที่มีรูปร่าง สินค้าที่ไม่มีรูปร่าง รวมไปถึงการให้บริการอื่นๆ ด้วย ซึ่งการทำธุรกรรมต่างๆ นี้จะเป็นไปอย่างสะดวก รวดเร็วตั้งแต่ต้น และในการชำระเงินนั้นสามารถทำได้หลากหลายรูปแบบ

เมื่อพิจารณาโดยรวมแล้วจึงเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นไม่มีความเหมาะสมอย่างมากที่จะนำบทบัญญัติที่สร้างขึ้นในสมัยการทำธุรกรรมแบบดั้งเดิมมาบังคับใช้ ซึ่งในเรื่องสถานประกอบการถาวรในรูปแบบที่ใช้บังคับอยู่นี้เป็นการบังคับจัดเก็บภาษีโดยอิงกับการมีตัวตนในทางกายภาพในรัฐแหล่งเงินได้ ซึ่งเห็นได้ว่าความสัมพันธ์ระหว่างการมีตัวตนอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้กับการได้รับเงินได้ในรัฐแหล่งเงินได้นั้นมีความเบาบางขึ้นเรื่อยๆ การ

สร้างบทบัญญัติให้สอดคล้องกับระบบเศรษฐกิจดิจิทัลจึงควรเป็นการสร้างบทบัญญัติขึ้นใหม่ในลักษณะการเปลี่ยนแปลงรากเหง้าความคิดเดิมมากกว่าการปรับปรุงบทบัญญัติที่มีอยู่เดิม⁴

ในเรื่องการกีดกันฐานภาษีมีแง่มุมกว้างขวางมากซึ่งรวมไปถึงประเด็นในเรื่องอื่นๆ เช่น การจัดเก็บภาษีบริโภค การตั้งราคาโอน ผลกระทบด้านต่างๆ จากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ ผลกระทบในทางเศรษฐศาสตร์ เป็นต้น ในหัวข้อย่อยลำดับถัดไปจะกล่าวถึงเฉพาะเรื่องการกีดกันฐานภาษีที่เกี่ยวข้องกับสถานประกอบการถาวรเท่านั้น อันได้แก่ เรื่องการปรับปรุงโครงสร้างธุรกิจ และในลำดับถัดไปจะกล่าวถึงเนื้อหาสำคัญในเรื่องการจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งทั้งหมดนี้เห็นได้ว่าเป็นประเด็นปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่เกิดขึ้นจากการบังคับใช้บทบัญญัติในเรื่องสถานประกอบการถาวรในช่วงระยะเวลาร่วม 20 ปี นับตั้งแต่การแก้ไขในครั้งสุดท้ายตามแนวทางต้นแบบของ OECD

6.1.2 การปรับปรุงโครงสร้างธุรกิจกับสถานประกอบการถาวร

การปรับปรุงโครงสร้างธุรกิจ (business restructuring) อันที่จริงยังไม่มี ความหมายทางกฎหมายที่ชัดเจนว่าครอบคลุมถึงสถานการณ์ในขอบเขตกว้างขวางเพียงใด แต่ตามรายงานของ OECD ในปี ค.ศ. 2010⁵ พบถึงการใช้คำนี้เพื่อระบุถึงการปรับปรุงสำหรับธุรกรรมระหว่างประเทศที่ดำเนินการโดยบริษัทข้ามชาติโดยการปรับปรุง หรือเปลี่ยนแปลงในหน้าที่การงาน ทรัพย์สินที่ใช้ หรือ ความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้น การปรับปรุงโครงสร้างธุรกิจนี้อาจรวมถึงกรณีการโอนทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างระหว่างประเทศด้วย

การปรับปรุงโครงสร้างธุรกิจโดยบริษัทข้ามชาตินั้นอาจทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ต่างกัน แต่ผลของการปรับปรุงโครงสร้างธุรกิจที่สำคัญประการหนึ่งที่จะกล่าวถึงในที่นี้คือ เมื่อมีการปรับปรุงโครงสร้างของการจัดการภายในองค์กรของบริษัทข้ามชาติแล้วจะทำให้เกิดผลกระทบกับภาระทางภาษีด้วย ทั้งนี้หากเริ่มต้นมองเรื่องการปรับปรุงโครงสร้างธุรกิจจากมุมมองที่ไม่ใช่เรื่องภาษีในขั้นต้น ก่อนอาจทำให้เกิดความเข้าใจได้ดีขึ้นว่าทำไมธุรกิจจึงต้องมีการทำการปรับโครงสร้างองค์กร (reorganization) และเพราะเหตุใดการปรับโครงสร้างองค์กรจึงได้มีความซับซ้อนเพิ่มมากขึ้นเรื่อยๆ คำตอบในเรื่องนี้คือเพราะเนื่องจากองค์กรนั้นต้องมีการเพิ่มประสิทธิภาพในการแข่งขันในระดับโลก ให้ทัดเทียมกับคู่แข่งของตน ดังนั้นวัตถุประสงค์หลักของการทำการปรับปรุงโครงสร้างธุรกิจนั้นจึงอาจ

⁴ *Ibid*, pp.6-12.

⁵ OECD, Report on the Transfer Pricing aspects of Business Restructuring: Chapter IX of the Transfer Pricing Guidelines, OECD, 22 July 2010, p.4.

ได้รับแรงผลักดันจากเรื่องอื่นนอกจากประเด็นในเรื่องภาษีอากร⁶ เช่น ทำให้เกิดการจัดการที่สะดวกรวดเร็วยิ่งขึ้น และลดต้นทุน ขจัดปัญหาความไม่มีประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานด้านต่างๆที่เกิดขึ้น รวมถึงความเสี่ยงด้านการเงิน เป็นต้น⁷

เรื่องการปรับปรุงโครงสร้างธุรกิจนี้เป็นเรื่องที่เราให้ความสำคัญเพิ่มมากขึ้นเรื่อยๆ นับตั้งแต่ช่วงทศวรรษที่ 1990 ซึ่งในช่วงแรกนั้นการปรับปรุงโครงสร้างธุรกิจจะมุ่งเน้นไปในเรื่องของห่วงโซ่อุปทาน แต่ภายหลันั้นขยายขอบเขตเพิ่มขึ้นโดยรวมไปถึงประเด็นในเรื่องการจัดการทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างจากศูนย์กลาง และการจัดการความเสี่ยงในด้านผลกำไรที่เกิดขึ้นด้วย ยกตัวอย่างเช่นในเรื่อง การเปลี่ยนตัวแทนผู้จัดจำหน่ายโดยเด็ดขาด (full-fledged distributor) มาเป็นผู้จัดจำหน่ายในลักษณะที่กำหนดความเสี่ยง (limited-risk distributor) หรือเป็นตัวแทนในลักษณะผู้ทำงานแทนผู้อื่นเพื่อำเหณี (commissionaire) เพื่อทำให้ไม่เกิดสถานะเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนขึ้น หรืออาจมีการทำการปรับปรุงโครงสร้างธุรกิจโดยการโอนกรรมสิทธิ์ของทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างไปยังส่วนกลางของบริษัทข้ามชาตินั้นโดยอ้างเหตุผลเพื่อให้เกิดประโยชน์ในทางเศรษฐกิจและทำให้การจัดการธุรกิจเป็นไปอย่างคล่องตัว หรือเพิ่มประสิทธิภาพของห่วงโซ่อุปทานโดยใช้อินเทอร์เน็ตเข้าร่วมเพื่อให้ดำเนินองคกรในทุกภาคส่วนเพื่อให้เกิดประโยชน์ด้านผลกำไรสูงสุด และจำกัดผลขาดทุนให้ลดน้อยลง⁸

OECD ได้แสดงจุดยืนอย่างชัดเจนว่าจะไม่มีการแบ่งแยกในการบังคับและตีความข้อบทที่ 5 เรื่องสถานประกอบการถาวรในกรณีที่มีการปรับปรุงโครงสร้างธุรกิจนี้โดยแตกต่างไปจากกรณีปกติทั่วไป ไม่ว่าตามข้อเท็จจริงนั้นจะมีสถานประกอบการถาวรเกิดขึ้นมาก่อน และได้มีการทำการปรับปรุงโครงสร้างธุรกิจขึ้นภายหลัง หรือกรณีที่มีเปลี่ยนแปลงโครงสร้างทางธุรกิจและทำให้เกิดสถานประกอบการถาวรขึ้น ทุกกรณีจะต้องถูกนำมาวิเคราะห์ตามพื้นฐานข้อเท็จจริงตามสภาพแวดล้อมตามแต่ละกรณี ยกตัวอย่างเช่น ในประเด็นเรื่องการอยู่ภายใต้การควบคุม การจัดการ หากการเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์โรงงานในรัฐแหล่งเงินได้ ถ้าได้มีการปรับปรุงโครงสร้างธุรกิจโดยเปลี่ยนมาเป็นการ

⁶ Esther Villa, “Multinational Group and Permanent Establishment Issues,” *Business Law International*, (May 2006), pp.184-189.

⁷ Carol A. Dunahoo, “Source Country Taxation of Foreign Corporations: Evolving Permanent Establishment Concepts,” *Tax Magazine*, (March 2008), pp.47-52.

⁸ โดยประเด็นการโต้แย้งที่สำคัญในเรื่องของการปรับปรุงโครงสร้างธุรกิจนั้นมักจะพบเห็นถึงกรณีโต้แย้งกันในเรื่องราคาโอนมากกว่าประเด็นในเรื่องสถานประกอบการถาวร ในส่วนนี้ผู้เขียนจะทำการหยิบยกประเด็นเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับกรณีสถานประกอบการถาวรขึ้นเพื่อให้เห็นถึงสภาพปัญหาที่เกิดขึ้นและแนวโน้มในอนาคต

ใช้โรงงานนั้นโดยตัวผู้จัดจำหน่าย หรือ ผู้ตกลงทำสัญญาการผลิตแทน จะทำให้เกิดประเด็นสำคัญที่ต้องพิจารณาว่าโรงงานดังกล่าวนั้นยังคงอยู่ภายใต้การควบคุมจัดการของวิสาหกิจอยู่หรือไม่

การปรับปรุงโครงสร้างธุรกิจอาจเกิดขึ้นโดยการโอนความเสี่ยงที่เกิดขึ้นกับกิจกรรมการผลิตสินค้านั้นไปให้กับบริษัทอื่นภายในวิสาหกิจในเครือ เช่น โดยการขายและซื้อผลิตภัณฑ์สินค้าทั้งหมดจากโรงงานผู้ผลิตที่ไม่ได้เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในตัวผลิตภัณฑ์นั้น แต่ทำหน้าที่เพียงการแปรรูปสินค้าหรือดำเนินการอย่างหนึ่งอย่างใดกับตัวสินค้านั้นและทำให้เกิดผลต่อมาคือ ส่วนต่างของกำไรของบริษัทผู้ผลิตสินค้านั้นจะต่ำลงมากกว่ากรณีการดำเนินการด้วยตัวบริษัทเดียวทั้งหมด⁹

การจัดการห่วงโซ่อุปทานถือเป็นอีกกลยุทธ์หนึ่งในการปรับปรุงโครงสร้างทางธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับเรื่องการจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจและสถานประกอบการถาวร การจัดการสายการผลิตนั้นเป็นเรื่องควบคู่กับแนวคิดในเรื่องการถ่ายเทผลกำไร (shifting profit) ซึ่งตามหลักในการจัดเก็บภาษีเงินได้นั้นจะต้องจัดเก็บภาษีจากสถานที่ที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่เพราะสถานประกอบการถาวรมานั้นเป็นผู้ดำเนินการและเป็นผู้แบกรับความเสี่ยง หากมีเปลี่ยนแปลงในโครงหน้าที่การงานอย่างสำคัญขึ้น ผลกำไรนั้นอาจจะต้องไปรับรู้ที่รัฐอื่นและจัดเก็บภาษีเงินได้ในรัฐอื่นแทน ในเรื่องนี้เจ้าหน้าที่ภาษีย่อมเป็นผู้ที่มีภาระหน้าที่ในการตรวจสอบ วิเคราะห์ผลการดำเนินการที่มีการปรับปรุงโครงสร้างขึ้นใหม่นี้ ซึ่งโดยปกติทั่วไปเจ้าหน้าที่ภาษีอากรของแต่ละรัฐย่อมจะต้องใช้อำนาจประเมินเพื่อป้องกันฐานภาษีของรัฐของตนในฐานะที่เป็นรัฐแหล่งเงินได้

ในบางครั้งอาจพบว่าผู้จัดจำหน่ายสินค้าในประเทศซื้อสินค้าจากผู้ผลิตในประเทศนั้นในราคาที่สูงกว่าราคาที่ผู้ผลิตจำหน่ายให้กับผู้จัดจำหน่ายที่ไม่ได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ ซึ่งมูลค่าส่วนต่างของผู้จัดจำหน่ายสินค้าในประเทศกับผู้จัดจำหน่ายสินค้าที่ไม่ได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นมีความแตกต่างกันอย่างมากมีผลทำให้เกิดการถ่ายเทผลกำไรซึ่งจะถูกส่งผ่านตัวผู้จัดจำหน่ายสินค้าที่ไม่ได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศดังกล่าว กรณีลักษณะเช่นนี้วิสาหกิจมักจะอ้างกับเจ้าหน้าที่จัดเก็บภาษีว่าตัวผู้จัดจำหน่ายสินค้าที่ไม่ได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นเป็นผู้ที่ต้องแบกรับความเสี่ยงที่สำคัญ เช่น ความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา ความเสี่ยงจากการเก็บรักษาสินค้าในคลัง ความเสี่ยงในการบริหารสินค้า เป็นต้น ซึ่งแท้ที่จริงแล้วในเรื่องความเสี่ยงนั้นเป็นเรื่องที่ยากที่จะวัดถึงมูลค่าที่แท้จริง ดังนั้นเมื่อมีการประเมินเกิดขึ้นจากการปรับปรุงโครงสร้างทางธุรกิจ และหากปรากฏว่าโครงสร้างธุรกิจ และราคาเหมือนกันกับช่วงระยะเวลาก่อนที่มีการปรับปรุงโครงสร้าง และความแตกต่างในองค์ประกอบสำคัญอื่นก็ไม่สามารถพบได้ เช่น ไม่พบว่ามีต้นทุนการผลิตที่ต่ำกว่ามาก เป็นต้น กรณีเช่นนี้เจ้าหน้าที่ภาษีอากรอาจจะประเมินในท้ายที่สุดว่า กรณีนี้ผู้จัดจำหน่ายที่ไม่ได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นถือว่ามี

⁹ *Supra* note 6, pp.184-207.

สถานประกอบการถาวรอยู่ในประเทศนั้นซึ่งเป็นการประเมินจากตัวผู้ผลิตที่เป็นบริษัทในเครื่องนั้เอง โดยถือว่ามีจัดการควบคุมผ่านผู้ผลิตนั้น

กรณีตัวอย่างในประเทศสเปน เจ้าหน้าที่ภาษีให้ความเห็นว่าการจัดการในลักษณะการแปรรูปผลิตภัณฑ์สินค้าจากวัตถุดิบเป็นสินค้าสำเร็จรูป (toll manufacturing arrangement) นั้นทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นสำหรับบริษัทแม่ที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ ซึ่งสำหรับกรณีที่บริษัทลูกที่ตั้งอยู่ในประเทศที่มีการให้บริการผลิตสินค้าจากวัตถุดิบให้กับบริษัทที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ เจ้าหน้าที่ภาษีมีความเห็นว่า อุปกรณ์ เครื่องมือของบริษัทลูกนั้นย่อมต้องถือว่าอยู่ภายใต้การควบคุม จัดการของบริษัทแม่ และดังนั้นกิจกรรมการผลิตที่เกิดขึ้นในประเทศสเปนจะต้องถูกจัดเก็บภาษีในประเทศสเปน อย่างไรก็ตามในแนวข้อหาหรือของกรมสรรพากรประเทศสเปนในเรื่องนี้ยังไม่มี ความชัดเจนในประเด็นเรื่องการมีอำนาจในการควบคุม จัดการ และเจ้าหน้าที่สรรพากรได้ให้การวินิจฉัยว่ามีสถานประกอบการถาวรเกิดขึ้นจากกิจกรรมที่บริษัทลูกได้กระทำให้กับบริษัทแม่นั้น¹⁰ ในเรื่องนี้เห็นได้ว่ามีความแตกต่างกับข้อหาหรือของเจ้าหน้าที่สรรพากรของประเทศสเปนอีกกรณีหนึ่งที่เกิดขึ้นในปี ค.ศ. 2003 เจ้าหน้าที่สรรพากรได้ให้การวินิจฉัยว่าบริษัทแม่ของประเทศสวิตเซอร์แลนด์ ไม่มีสถานธุรกิจประจำในประเทศสเปนเพราะไม่มีการควบคุม หรือการจัดการในเครื่องมือ อุปกรณ์ หรือเครื่องจักรที่ใช้งาน และไม่ได้มีการเข้ามายุ่งเกี่ยวในกระบวนการของบริษัทลูกในประเทศสเปน และนอกจากนี้บริษัทลูกไม่ถือว่าเป็นตัวแทนที่ไม่เป็นอิสระอีกด้วยเพราะไม่มีอำนาจในการเข้าถึงลง ทำสัญญาในนามของบริษัทแม่¹¹

เมื่อกล่าวถึงประเด็นในเรื่องภายใต้การควบคุม (at the disposal) เห็นได้ว่าเรื่องนี้ตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD ไม่ได้มีการให้คำอธิบายไว้อย่างชัดเจนว่ามีความหมายครอบคลุมเพียงใด แต่หากพิจารณาแล้วเห็นว่าความหมายของการควบคุม การจัดการนั้นย่อมหมายความว่าวิสาหกิจต่างประเทศนั้นควรจะต้องมีความสามารถในการปฏิบัติงานด้วยตัวเองได้ในระดับที่แน่นอนระดับหนึ่ง ซึ่งในเรื่องนี้ BIAC (Business and Industry Advisory Committee to the OECD – คณะกรรมาธิการให้คำปรึกษาเกี่ยวกับธุรกิจและอุตสาหกรรมของ OECD) ได้ให้ความเห็นว่าความหมายของการควบคุม จัดการนั้นควรจะต้องพิจารณาถึงองค์ประกอบต่างๆ เพื่อให้เกิดความแน่นอนถึงการควบคุมของวิสาหกิจที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ด้วย

¹⁰ Ruling from the General Directorate of Taxes dated 12 November 2001 and April 2000 อ้างถึงใน Esther Villa, Multinational Groups and Permanent Establishment Issues, Business Law International, vol.7, no.2 May 2006, p.192.

¹¹ Ibid.

BIAC ได้มีการเสนอให้แก้ไขในตัวคำอธิบายต้นแบบของ OECD ในประเด็นสำคัญคือ จากเดิมไม่ได้มีการกำหนดถึงความหมายของคำว่า “การควบคุม” ไว้ ซึ่งเสนอว่าควรจะต้องกำหนดถึง คุณลักษณะที่สำคัญ 2 ประการคือ การมีตัวตนในทางกายภาพในประเทศแหล่งเงินได้นั้น และ ความสามารถในการใช้เครื่องมือ หรืออาคารสิ่งปลูกสร้างเพื่อการประกอบธุรกิจ ภายในช่วงระยะเวลา ที่มีการดำเนินการภายในสถานที่นั้น

BIAC ยังตั้งประเด็นข้อสังเกตตามตัวอย่างในคำอธิบายต้นแบบของ OECD โดยเห็นว่า ยังคงมีความไม่ชัดเจนสำหรับกรณีตัวอย่างในกรณีเซลล์แมน และช่างทาสี¹² ที่ยกขึ้นว่าทำไมในบาง กรณีตามคำอธิบายถึงได้ถือว่ามีอำนาจในการควบคุม แต่ในบางกรณีกลับถือว่าไม่มีอำนาจในการ ควบคุม แต่เป็นที่น่าสังเกตว่า ทาง BIAC เองก็ยังไม่มีความชัดเจนนักถึงการแสดงจุดยืนเรื่อง องค์ประกอบของลักษณะการควบคุม ซึ่งท้ายที่สุดแล้วอาจต้องใช้การทดสอบอย่างใดเข้ามาร่วมด้วย เช่น สิทธิในการใช้งานในอาคารสถานที่ของบริษัทที่วิสาหกิจต่างประเทศนั้นเข้ามาใช้งาน เป็นต้น แต่ สิ่งสำคัญคือเจ้าหน้าที่ภาษีนั้นจะต้องเป็นผู้พิสูจน์ว่าธุรกิจนั้นดำเนินการโดยวิสาหกิจผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ใน ภูมิจำนวนและได้มีการทำผ่านสถานธุรกิจประจำ โดยมีการควบคุมอย่างมีนัยยะสำคัญ และมีการให้ คำแนะนำถึงการปฏิบัติการในรายละเอียดที่สำคัญในกิจกรรมที่บริษัทลูกนั้นร่วมดำเนินการ กรณีจึง จะถือได้ว่าการควบคุมอย่างชัดเจน¹³

BIAC ได้ให้ความเห็นต่อประเด็นในเรื่องการตีความเกี่ยวกับการควบคุมในประเด็นที่ เกี่ยวข้องกับการปรับปรุงโครงสร้างธุรกิจภายใต้ข้อบทที่เรื่องสถานประกอบการถาวรนี้ต่อมาใน ภายหลังด้วยว่า¹⁴ ในกรณีที่มีการปรับปรุงโครงสร้างทางธุรกิจที่เกิดขึ้นภายหลัง ซึ่งอาจทำโดยการ ปรับเปลี่ยนให้ตัวบริษัทในเครือที่เป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐแหล่งเงินได้นั้นเป็นผู้แบกรับความเสี่ยงที่ เกิดขึ้นจากการดำเนินกิจการต่างๆ เมื่อวิสาหกิจต่างประเทศกลายเป็นผู้ที่ไม่มีสิทธิใดๆ ที่อยู่ในสถานที่ และในทางข้อเท็จจริงก็ยังเป็นที่ชัดเจนว่าไม่ได้มีการใช้สถานที่ดังกล่าวด้วยตนเอง สถานที่ดังกล่าวจึง ไม่อาจจะถือได้ว่าอยู่ภายใต้การควบคุมของวิสาหกิจต่างประเทศอีกต่อไป ดังนั้นสถานการณ์บาง สถานการณ์ที่เกิดขึ้นจากการปรับปรุงโครงสร้างทางธุรกิจนั้นควรจะต้องมีการให้คำอธิบายอย่าง ชัดเจน เช่น ในกรณีที่เกิดมีลูกจ้างของวิสาหกิจนั้นได้เข้าไปปฏิบัติหน้าที่งานในตัวอาคาร หรือในกรณี

¹² OECD Commentary, para 4.2, 4.5, pp.93-94.

¹³ *Supra note 6*, pp.193-196.

¹⁴ BIAC ได้ให้ความเห็นต่อประเด็นในเรื่องการตีความเกี่ยวกับการควบคุม การจัดการ ภายใต้ข้อบทที่ 5 นี้ใน “BIAC Comments on the OECD Discussion Draft on the Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention,” February 2012.

ที่ลูกจ้างนั้นได้เข้าไปทำงานในออฟฟิศที่ตั้งอยู่ในประเทศที่ตนมีภูมิลำเนาอาศัยอยู่ สถานการณ์ต่างๆ นั้นจะถือว่าวิสาหกิจมีอำนาจในการควบคุมในออฟฟิศดังกล่าวจากการทำหน้าที่ของตัวลูกจ้างนั้นด้วยหรือไม่

ถ้าพิจารณาถึงกรณีการทำสัญญาและการปรับปรุงโครงสร้างทางธุรกิจจะเห็นว่า โดยทั่วไปในกรณีสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนจะเกิดขึ้นได้ต่อเมื่อตัวแทนนั้นได้มีการเข้าตกลงทำสัญญาในนามของตัวการซึ่งก็คือวิสาหกิจต่างประเทศนั้น ตามความในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 นี้ ใช้บังคับในกรณีที่ตัวแทนได้มีการเข้าตกลงทำสัญญาซึ่งก่อให้เกิดผลผูกพันกับวิสาหกิจต่างประเทศ แม้ว่าสัญญานั้นจะไม่ได้มีการทำขึ้นโดยวิสาหกิจนั่นเอง เพราะการดำเนินการใดๆ ของตัวแทนนั้นทำให้เกิดการมีส่วนร่วมทางพาณิชย์ของวิสาหกิจต่างประเทศขึ้นใน “ชีวิตทางเศรษฐกิจ” (economic life) ภายในประเทศที่ตัวแทนได้เข้าตกลงทำสัญญานั้น ดังนั้น ในการพิจารณาถึงลักษณะของการปรับปรุงโครงสร้างธุรกิจจึงควรจะต้องพิจารณาถึงลักษณะการเข้าผูกพันในทางเศรษฐกิจดังกล่าวด้วย¹⁵

ในเรื่องการปรับปรุงโครงสร้างทางธุรกิจนี้มีคดีที่สำคัญคดีหนึ่งซึ่งส่งผลให้มีข้อเสนอเพื่อเปลี่ยนแปลงคำอธิบายต้นแบบที่มีการอธิบายกันอย่างกว้างขวางในช่วงเวลาต่อมาภายหลังที่ศาลได้มีคำพิพากษา เนื่องจากการปรับปรุงโครงสร้างธุรกิจส่งผลทำให้ไม่เกิดสถานประกอบการถาวรขึ้น และกลายเป็นแนวทางสำคัญที่ใช้ในการวางแผนของบริษัทข้ามชาติในเวลาต่อมา คดีดังกล่าวเกิดขึ้นในประเทศฝรั่งเศสซึ่งเป็นประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายในระบบซีวิลลอว์ คือ คดี Zimmer

บริษัท Zimmer Limited (Zimmer Ltd) เป็นบริษัทสัญชาติอังกฤษซึ่งมีความชำนาญในเรื่องเกี่ยวกับเรื่องการรักษากระดูกและกล้ามเนื้อ บริษัทฯ ได้ทำการขายผลิตภัณฑ์สินค้าในประเทศฝรั่งเศสผ่านบริษัทในเครือ คือ บริษัท Zimmer SAS ภายใต้สัญญาซื้อขาย ต่อมาในปี ค.ศ. 1995 บริษัทในประเทศฝรั่งเศสได้มีการเปลี่ยนสัญญาการทำธุรกิจเป็นสัญญาลักษณะผู้ทำงานแทนผู้อื่นเพื่อำเห้าง (commissionaire) ซึ่งตามกฎหมายฝรั่งเศสนั้นถือเป็นการดำเนินการในชื่อของตนแต่เป็นในฐานะของตัวแทนที่ทำให้กับตัวการที่ไม่เปิดเผยชื่อ

ในการตรวจบัญชีภาษีในช่วงปี ค.ศ. 1994-1996 เจ้าหน้าที่ภาษีของประเทศฝรั่งเศสได้ประเมินว่า บริษัท Zimmer Ltd นั้นมี “สถานธุรกิจประจำ” อยู่ในประเทศฝรั่งเศส ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศฝรั่งเศส – อังกฤษ เมื่อได้ปรับปรุงโครงสร้างมาเป็นสัญญาผู้ทำงานแทนผู้อื่นเพื่อำเห้าง (commissionaire) เจ้าหน้าที่ภาษียังคงเห็นว่าบริษัท Zimmer SAS ยังคงมีสถานะเป็น

¹⁵ Carol A. Dunahoo, “Source Country Taxation of Foreign Corporations: Evolving Permanent Establishment Concepts,” *Tax Magazine*, (March 2008), pp.50-51.

ตัวแทนอิสระซึ่งมีอำนาจในการผูกพันบริษัท Zimmer Ltd ในการทำธุรกรรมต่างๆ ในทางพาณิชย์ และบริษัท Zimmer Ltd จะต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศฝรั่งเศสด้วย

คดีนี้ในชั้นศาลอุทธรณ์ไม่ได้ให้การรับรองในคุณสมบัติที่ว่าบริษัท Zimmer Ltd นั้นมี “สถานธุรกิจประจำ” แต่ศาลได้ยืนตามคำตัดสินในประเด็นว่า Zimmer SAS เป็นสถานประกอบการถาวรของตัวการคือบริษัท Zimmer Ltd ซึ่งศาลได้ให้คำวินิจฉัยตามข้อเท็จจริงว่า “Zimmer SAS มีอำนาจในการผูกพันบริษัท Zimmer Ltd ในธุรกรรมพาณิชย์อันเป็นกิจกรรมของ Zimmer Ltd นั้น” ซึ่งคำวินิจฉัยนั้นเป็นการวิเคราะห์ตามเงื่อนไขและกฎหมายในเรื่องผู้ทำงานแทนผู้อื่นเพื่อำเห้จ (commissionaire) ซึ่งตามข้อสัญญานั้นได้มีการกำหนดให้ “...สามารถรับคำสั่งซื้อสินค้าจากลูกค้าเสนอเอกสาร เข้าตกลงในสัญญาในการขายในนามของ Zimmer Ltd โดยไม่จำเป็นต้องได้รับความยินยอม และ..... สามารถเข้าทำการตกลงเจรจาในเรื่องราคา ยอมให้ส่วนลดหรือกำหนดตกลงในการจ่ายเงินอย่างใดๆ ให้กับลูกค้าที่มีอยู่ หรือกับลูกค้าใหม่โดยไม่ต้องได้รับความยินยอมจากบริษัท Zimmer Ltd อีก”

ศาลได้มีการวินิจฉัยเพิ่มเติมว่า “ตามข้อเท็จจริงที่บริษัท Zimmer SAS มีสถานะเป็นผู้ทำงานแทนผู้อื่นเพื่อำเห้จ (commissionaire) ที่สามารถดำเนินการในนามของตนและเข้าตกลงทำสัญญาในนามของตัวการ ถือเป็นประเด็นสำคัญในการวิเคราะห์ถึงความสามารถในการเข้าผูกพันกับตัวการที่อยู่ในประเทศอังกฤษในการทำธุรกรรมทางพาณิชย์ของบริษัท Zimmer Ltd” และ “บริษัท Zimmer SAS ไม่อาจถือได้ว่าปฏิบัติหน้าที่เป็นตัวแทนอิสระตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ เพราะการดำเนินการภายใต้การควบคุมและการแนะนำของบริษัท Zimmer Ltd ในเงื่อนไขการขายโครงการโฆษณา และการพัฒนานั้น ตัวการย่อมเล็งเห็นได้ในเบื้องต้นว่าเป็นผู้แบกรับความเสี่ยงในธุรกิจของบริษัท Zimmer SAS ที่ได้ทำให้กับบริษัท Zimmer Ltd”

คำวินิจฉัยของศาลดังกล่าวได้ถูกวิพากษ์วิจารณ์จากผู้เกี่ยวข้องหลายคนในช่วงเวลาดังกล่าว ซึ่งมีประเด็นปัญหาที่เกิดจากการให้คำตัดสินของศาลอุทธรณ์คือ

ประการแรก ศาลอุทธรณ์ได้วางพื้นฐานการวิเคราะห์ตามแนวทางของคำอธิบายต้นแบบ OECD ซึ่งวิสาหกิจที่ไม่ได้เป็นตัวแทนอิสระนั้นจะต้องถือว่าทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น หากวิสาหกิจนั้นมีอำนาจในการเข้าตกลงผูกพันกับบริษัทต่างประเทศ โดยตามหลักพื้นฐานจะต้องเป็นการให้อำนาจตกลงทำสัญญาในนามของบริษัทต่างประเทศ แต่ในกรณีที่เป็นสัญญาผู้ทำงานแทนผู้อื่นเพื่อำเห้จ (commissionaire) นี้เมื่อตัวผู้ทำงานแทนผู้อื่นเพื่อำเห้จ (commissionaire) ได้มีการเข้าตกลงทำสัญญาในนามของตนเอง ปัญหาสำคัญที่ต้องทำการพิจารณาคือการกำหนดถึงประเด็นว่าผู้ทำงานแทนผู้อื่นเพื่อำเห้จ (commissionaire) ได้มีการเข้าทำสัญญาผูกพันขึ้นตามกฎหมาย กับตัวการและบุคคลภายนอกหรือไม่ ซึ่งในการตอบถึงประเด็นคำถามนี้

จะต้องวิเคราะห์ลงไปถึงผลผูกพันในทางกฎหมายของสัญญาผู้ทำงานแทนผู้อื่นเพื่อำาเห้จ (commissionaire) แต่ศาลอุทธรณ์ไม่ได้ให้การวินิจฉัยในเรื่องนี้ไว้

ประการที่สอง คำตัดสินที่ออกมานั้นจะถือว่าเป็นการเลือกปฏิบัติระหว่างกรณีที่ตัวผู้ทำงานแทนผู้อื่นเพื่อำาเห้จ (commissionaire) ดำเนินการในนามของตัวการต่างประเทศ กับกรณีที่ทำการในนามของตัวการที่อยู่ในประเทศฝรั่งเศส หรือไม่ เนื่องจากในกรณีที่หากเป็นการทำการในนามของตัวการที่อยู่ในประเทศฝรั่งเศสเองนั้นจะมีความแตกต่างที่สำคัญประการหนึ่งเกิดขึ้นคือ ไม่ทำให้เกิดประเด็นเรื่องความเสี่ยงของการมีสถานประกอบการถาวรเกิดขึ้น เพราะตัวการนั้นจะต้องถูกจัดเก็บภาษีในประเทศฝรั่งเศสในฐานะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่โดยปกติ

ประการที่สาม ตามคำตัดสินนั้นไม่ได้เป็นการให้คำตอบถึงประเด็นจำนวนของผลกำไรที่จะต้องตกอยู่กับสถานประกอบการถาวร และประเด็นภาษีซ้อนที่เกิดขึ้น บริษัทในเครือจะเป็นผู้แบกรับความเสี่ยงที่ถูกจัดเก็บภาษีถึงสองครั้ง คือถูกจัดเก็บภาษีครั้งแรกในประเทศของตัวการ และถูกจัดเก็บภาษีอีกครั้งหนึ่งในประเทศที่บริษัทในเครือที่ทำหน้าที่ในฐานะผู้ทำงานแทนผู้อื่นเพื่อำาเห้จ (commissionaire) ซึ่งภาระภาษีซ้อนในลักษณะเช่นนี้โดยทั่วไปแล้วจะต้องอยู่ภายใต้ข้อบังคับเรื่องวิธีเพื่อความตกลงร่วมกันเพื่อจัดภาษีซ้อน และตัวผู้เสียภาษีเองนั้นจะต้องยื่นแสดงรายการให้กับเจ้าหน้าที่สรรพากรด้วย ซึ่งในเรื่องนี้เป็นเรื่องที่ต้องใช้เวลาและมีขั้นตอนยุ่งยากและความไม่แน่นอน

ศาลฎีกาของประเทศฝรั่งเศส ได้ให้คำตัดสินคดีนี้ในปี ค.ศ. 2010 โดยได้วินิจฉัยตามกฎหมายที่บัญญัติไว้อย่างเคร่งครัด เริ่มต้นพิจารณาจากประมวลกฎหมายพาณิชย์ของประเทศฝรั่งเศสอันเป็นบทบัญญัติกฎหมายที่นำมาใช้บังคับในเรื่องผู้ทำงานแทนผู้อื่นเพื่อำาเห้จ (commissionaire) และได้ให้คำวินิจฉัยในเรื่องดังกล่าวนี้ว่า ตามหลักการแล้ว สัญญาซื้อขายที่ได้มีการเข้าตกลงโดยตัวผู้ทำงานแทนผู้อื่นเพื่อำาเห้จ (commissionaire) ซึ่งเป็นผู้ตกลงทำในนามของตนแต่แท้จริงทำเพื่อตัวการอื่นนั้น จะไม่ถือว่ามีผลผูกพันกับตัวการ แต่อย่างไรก็ดี ประเด็นนี้ศาลยังคงเปิดช่องให้เจ้าหน้าที่ภาษีสามารถประเมินในตัวสัญญาผู้ทำงานแทนผู้อื่นเพื่อำาเห้จ (commissionaire) ได้ใหม่หากปรากฏว่ามีข้อกำหนดผูกพันในทางกฎหมายกับตัวการของตนเป็นประการอื่น

ศาลได้ให้คำวินิจฉัยต่อไปว่า “...สัญญาที่ได้ตกลงโดยตัวผู้ทำงานแทนผู้อื่นเพื่อำาเห้จ (commissionaire) นั้นแม้ว่าจะเป็นการเข้าทำสัญญาตกลงกันเพื่อตัวการ แต่ตัวการไม่ได้มีผลผูกพันโดยตรงกับตัวลูกค้าที่ติดต่อกับตัวผู้ทำงานแทนผู้อื่นเพื่อำาเห้จ (commissionaire) นั้น จึงไม่สามารถทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นมาได้ เนื่องจากการตกลงที่ทำขึ้นดังกล่าวนั้นเป็นการตกลงที่ทำขึ้นในนามของตัวผู้ทำงานแทนผู้อื่นเพื่อำาเห้จ (commissionaire) เองตามสัญญา”

การวินิจฉัยให้การยืนยันถึงสถานะตามกฎหมายของผู้ทำงานแทนผู้อื่นเพื่อำาเห้จ (commissionaire) และความสัมพันธ์กับลูกค้าตามกฎหมายฝรั่งเศสนี้ศาลได้ให้การวินิจฉัยตามหลัก

กฎหมายว่าตัวผู้ทำงานแทนผู้อื่นเพื่อำเห้จ (commissionaire) นั้นจะต้องเป็นผู้ที่มีความรับผิดชอบกับลูกค้าทั้งหมด และลูกค้าเป็นผู้มีความผูกพันกับตัวผู้ทำงานแทนผู้อื่นเพื่อำเห้จ (commissionaire) โดยที่ตัวการนั้นไม่มีความเกี่ยวข้องกับการกระทำการของผู้ทำงานแทนผู้อื่นเพื่อำเห้จ (commissionaire) เลย

เงื่อนไขของการจะมีสถานะเป็นตัวแทนไม่อิสระประการหนึ่งคือพิจารณาถึง “ความไม่อิสระในทางเศรษฐกิจ” ของตัวผู้ทำงานแทนผู้อื่นเพื่อำเห้จ (commissionaire) นั้นด้วยแต่ในเรื่องนี้ไม่ปรากฏเป็นประเด็นในคดี แต่ศาลได้วิเคราะห์ถึงประเด็น “เนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ” (substance over form) ด้วยว่าหากข้อกำหนดตามสัญญาผู้ทำงานแทนผู้อื่นเพื่อำเห้จ (commissionaire) ที่ตกลงกันไม่มีการตกลงเพิ่มเติมว่าตัวการจะเข้าผูกพันเป็นการส่วนตัวกับสัญญาที่ผู้ทำงานแทนผู้อื่นเพื่อำเห้จ (commissionaire) ได้มีการลงนามกับบุคคลภายนอก ดังนั้น จึงต้องถือว่าเป็นตัวแทนอิสระและไม่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น

ทั้งนี้ การประเมินคุณสมบัติตามข้อตกลงผู้ทำงานแทนผู้อื่นเพื่อำเห้จ (commissionaire) ที่อาจตกลงกันเพิ่มเติมประการอื่นก็อาจมีผลทำให้ผู้ทำงานแทนผู้อื่นเพื่อำเห้จ (commissionaire) นั้นมีสถานะเป็นตัวแทนไม่อิสระและทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นได้ เช่น หากผู้ทำงานแทนผู้อื่นเพื่อำเห้จ (commissionaire) มีข้อตกลงให้มีความผูกพันในทางกฎหมายระหว่างตัวการกับลูกค้าโดยตรง

คดีนี้เป็นคดีที่มีความสำคัญที่ถูกนำมาใช้อ้างอิงถึง และเป็นแนวทางในการวางแผนภาษีในกรณีของสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทน ซึ่งมีผลทำให้ OECD ได้ออกรายงานเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวและเสนอถึงการแก้ไขคำอธิบายต้นแบบ OECD ในปี ค.ศ. 2015¹⁶

6.2 ธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ กับปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากสถานประกอบการถาวร

เมื่อเริ่มเข้าสู่ยุคอินเทอร์เน็ตในช่วงแรก ประเทศสหรัฐอเมริกาในปี ค.ศ. 1988 สภาคองเกรสได้ผ่านพระราชบัญญัติภาษีการค้าอินเทอร์เน็ตโดยเสรี (Internet Tax Freedom Act) ซึ่งเนื้อหานี้ห้ามการจัดเก็บภาษีจากรัฐสำหรับธุรกรรมที่ทำโดยผ่านทางอินเทอร์เน็ต โดยการบัญญัติข้อกฎหมายใดๆ ขึ้นใหม่ หรือโดยเป็นการเลือกปฏิบัติ วัตถุประสงค์สำคัญของพระราชบัญญัตินี้คือ

¹⁶ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status - Action 7 : 2015 Final Report, OECD, 2015.

เพื่อเป็นการให้แน่ใจว่า รัฐแต่ละรัฐจะไม่ขยายอำนาจในการจัดเก็บภาษีของตนไปเก็บภาษีจากธุรกิจอื่นที่ตั้งอยู่นอกรัฐ

ในช่วงแรกทีอินเทอร์เน็ตได้เริ่มเข้ามามีบทบาท ประเทศสหรัฐอเมริกาได้มีการทำการประชุมและจัดทำร่างรายงาน รายงานฉบับที่สำคัญฉบับหนึ่งที่ได้ออกก่อนที่มีการประชุมของ OECD ในนัดแรก คือ รายงานกระทรวงการคลัง (Treasury Report) ในเดือนพฤศจิกายน ค.ศ. 1996 ซึ่งได้กล่าวสรุปถึงความเป็นไปได้ที่บุคคลต่างประเทศทำธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์กับลูกค้าในประเทศสหรัฐอเมริกา โดยที่ไม่มีตัวตนในทางกายภาพใดๆ อยู่ในประเทศ วิธีการทำธุรกิจนี้ในช่วงแรกนั้นถือได้ว่าเป็นการทำธุรกิจในรูปแบบใหม่ซึ่งทางกระทรวงการคลังของประเทศสหรัฐอเมริกานี้ได้ให้ข้อสรุปถึงการค้าและธุรกิจว่าในตัวอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นจะต้องมีการแสดงถึงจุดยืนให้ชัดเจนด้วยเมื่อนำมาใช้กับกรณีของพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

สำหรับในประเด็นเรื่องเซิร์ฟเวอร์ในช่วงแรกนี้ตามรายงานของกระทรวงการคลังได้มีการอภิปรายถึงประเด็นกรณีการมีอยู่ของตัวเซิร์ฟเวอร์ในประเทศสหรัฐอเมริกาว่าจะทำให้เกิดเป็นหน่วยที่ทำให้ต้องถูกจัดเก็บภาษีในประเทศได้หรือไม่ ซึ่งตามรายงานได้ระบุในเรื่องนี้ไว้ว่า “มันเป็นไปได้ที่ตัวเซิร์ฟเวอร์ หรือตัวเครื่องมืออุปกรณ์อื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันนั้นจะไม่ได้มีความสำคัญต่อการทำให้เกิดเงินได้ประเภทใดๆ ขึ้น และดังนั้นจึงไม่สามารถนำมาใช้ในการกำหนดต่อการทำการค้าหรือธุรกิจในประเทศ”¹⁷ ตามรายงานของกระทรวงการคลังนี้ได้ให้ข้อสังเกตไว้ว่า ถ้าหากกำหนดให้ตัวเซิร์ฟเวอร์ นี้เกิดเป็นหน่วยที่ต้องถูกจัดเก็บภาษีขึ้นแล้ว กฎเกณฑ์ลักษณะนี้จะทำให้เกิดการยกย้ายถ่ายเทเพื่อประโยชน์ในทางภาษีอากรได้ เพียงทำการตั้งเซิร์ฟเวอร์ไว้นอกประเทศเท่านั้น ซึ่งในเรื่องนี้ตามรายงานยังได้ระบุไว้ด้วยว่า “สถานที่ตั้งของเซิร์ฟเวอร์นั้นถือว่าไม่มีความสัมพันธ์เกี่ยวข้องกันกับเว็บไซต์ เนื่องจากตัวเซิร์ฟเวอร์นั้นสามารถเข้าใช้งานได้จากผู้ใช้ทั่วทุกแห่งในโลก”¹⁸

หลังจากรายงานกระทรวงการคลังในปี ค.ศ. 1996 สองปีก็ได้มีการประชุมครั้งสำคัญ ของ OECD ที่จัดขึ้นที่ Ottawa ในปี ค.ศ. 1998 และต่อจากนั้นในปี ค.ศ. 2000 ได้มีเสนอรายงานคำแนะนำต่อคณะกรรมการในการประเด็นเรื่องพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในการประชุมสภาผู้แทนราษฎร โดยมีเนื้อหาใจความสำคัญคือจะปฏิบัติการโดยให้การสนับสนุนต่อหลักการตามแนวทางของ OECD ในเงื่อนไขเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีสำหรับธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ โดยแนวทางในการถือปฏิบัติดังกล่าวนี้ถูกนำมาใช้เรื่อยมาจนปัจจุบัน

¹⁷ Department of the Treasury Office of Tax Policy, “Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce”, November 1996, p. 25.

¹⁸ *Ibid*, p.7.

คดีสำคัญคดีหนึ่งเกี่ยวกับวิสาหกิจขนาดใหญ่ในประเทศสหรัฐอเมริกาที่ดำเนินการในรัฐทุกรัฐของประเทศสหรัฐอเมริกา คือคดี Wal-Mart แม้คดีนี้จะไม่ได้มีข้อพิพาทในเรื่องสถานประกอบการถาวรตามอนุสัญญาภาษีซ้อน แต่เป็นคดีที่มีประเด็นสำคัญเกี่ยวกับการทำธุรกิจโดยผ่านทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งมีข้อเท็จจริงและแนวคำวินิจฉัยของศาลสูงดังนี้

บริษัท Wal-Mart เป็นบริษัทค้าปลีกที่ใหญ่ที่สุดในโลก มียอดขายต่อปีมากกว่า 191 พันล้านเหรียญดอลลาร์ บริษัท Wal-Mart ได้มีการทำการวางแผนภาษีเพื่อให้บริษัทลูกที่ดำเนินการขายทางออนไลน์ ไม่ต้องถูกจัดเก็บภาษีขาย ในเดือนมกราคม ปี ค.ศ. 2000 บริษัท Wal-Mart ประกาศว่าตนได้จัดตั้งหุ้นส่วนกับบริษัทร่วมทุนรายหนึ่งซึ่งเป็นบริษัทออนไลน์ซึ่งใช้ชื่อว่า Walmart.com Inc. โดยบริษัทนี้ปฏิบัติหน้าที่ภายใต้ชื่อการค้าทางธุรกิจ Walmart.com และมีสำนักงานใหญ่ตั้งอยู่ที่ซาน ฟรานซิสโก และได้กำหนดนิยามตัวบริษัทเองนั้นว่าเป็น “บริษัทอิสระ” แม้ว่าในตัวเว็บไซต์เดียวกันนั้นจะมีการลงข้อความแสดงว่า Wal-Mart Stores, Inc. เป็นเจ้าของหุ้นใหญ่ของบริษัทต่างๆ ที่ดำเนินงานภายใต้ชื่อการค้าทางธุรกิจ Walmart.com

บริษัท Wal-Mart Store, Inc. มีร้านค้ามากกว่า 2,400 แห่งในประเทศสหรัฐอเมริกา ประเด็นคำถามที่สำคัญคือบริษัท Wal-Mart.com จะต้องถูกบังคับจัดเก็บภาษีในการค้าภายในรัฐที่ Walmart Store, Inc. นั้นตั้งสถานประกอบการจำหน่ายสินค้าด้วยหรือไม่

บริษัท Wal-Mart Store, Inc. และบริษัทลูกนั้นมีการวางโครงสร้างบริษัทในเครือในลักษณะที่เป็นหน่วยที่แยกออกจากกัน กลยุทธ์นี้เป็นการโต้แย้งสำคัญในประเด็นว่าบริษัทแม่มีการปฏิบัติหน้าที่ที่แตกต่างหากจากบริษัทลูก ในเรื่องนี้ศาลยังคงให้ความเคารพต่อหลักในความเป็นนิติบุคคลที่แยกต่างหากจากกัน (doctrine of corporate separateness) และได้ให้ความเห็นว่าศาลจะถือว่าไม่ได้ปฏิบัติตามรัฐธรรมนูญ หากจะบังคับให้บริษัทต่างๆ ในเครือที่ไม่ได้มีตัวตนทางกายภาพอยู่ภายในรัฐนั้นต้องถูกจัดเก็บภาษีการขาย เพียงเพราะว่าบริษัทแม่มีตัวตนทางกายภาพตั้งอยู่ในรัฐนั้น

ประเด็นนี้มีนักวิชาการภาษีอากรท่านหนึ่งได้ให้ความเห็นว่า “หากการแยกหน่วยทางภาษีอากรออกต่างหากจากกันนั้นได้รับการยอมรับโดยชอบแล้ว..... การจัดเก็บภาษีจากการขายทางไกลจะกลายมาเป็นการเสียภาษีในลักษณะโดยกำหนดเลือกเองได้ และส่วนใหญ่แล้ว ผู้ขายนั้นย่อมจะต้องเป็นผู้ที่เลือกให้ตนไม่ต้องถูกจัดเก็บภาษีอยู่แล้ว”¹⁹

¹⁹ Michael J. McIntyre, *Commentary: Taxing Electronic Commerce Fairly and Efficiently*, 52 TAX L. REV. 625, 627(1997) อ้างถึงใน Arthur J. Cockfield, “*Designing Tax Policy for the Digital Biosphere: How the Internet is Changing Tax Laws*”, 34 Conn. L. Rev. 333, p.368.

บริษัท Wal-Mart Store, Inc. มีหุ้นอยู่จำนวน 80% ในบริษัท Wal-Mart.com ซึ่งตามกฎหมายนิติบุคคลของรัฐเดลาแวร์ ถือว่าบริษัท Wal-Mart Store, Inc. มีข้อเท็จจริงตามองค์ประกอบครบถ้วนตามบทบัญญัติกฎหมายในการควบคุมเหนือบริษัทลูก แต่อย่างไรก็ตาม ศาลยังคงให้ความยอมรับถึงการแบ่งแยกหน่วยทางภาษีและมีความเห็นว่าบริษัทลูกที่ทำการค้าปลีกนั้นไม่ต้องถูกบังคับจัดเก็บภาษี

สำหรับประเด็นว่าบริษัททั้งสองนั้นมีการปฏิบัติหน้าที่อย่างเป็นอิสระต่อกันหรือไม่ ในเรื่องนี้พบปรากฏตามข้อสัญญาการแบ่งปันผลประโยชน์ที่ตกลงกันระหว่างบริษัททั้งสองแต่ทั้งนี้ในประเด็นดังกล่าวบริษัท Wal-Mart Store, Inc. ให้การโต้แย้งว่าถึงมีการแบ่งปันผลประโยชน์ระหว่างกันแต่บริษัททั้งสองนั้นก็คิดส่วนแบ่งกันตามราคาตลาด

นอกจากนี้เนื้อหาในเว็บไซต์นั้นยังพบถึงรายการร้านค้าที่บอกถึงตำแหน่งของร้าน Wal-Mart ด้วย เมื่อวิเคราะห์ตามสภาพแวดล้อมโดยรอบแล้วอาจกล่าวได้ว่าบริษัท Wal-Mart.com ไม่ได้มีการปฏิบัติงานโดยแยกเป็นอิสระจากบริษัทแม่ และอาจถือได้ว่าเป็นการตัดสินใจโดยชอบที่จะบังคับให้บริษัท Wal-Mart.com ถูกจัดเก็บภาษีการขายจากลูกค้าสำหรับกรณีที่มีร้านค้า Wal-Mart ตั้งอยู่ในรัฐใดนั้นด้วย ในเรื่องนี้มีผู้ที่ให้ความเห็นต่อประเด็นในคำพิพากษานี้ว่า “ศาลควรต้องคำนึงถึงความสัมพันธ์ที่แท้จริง เพื่อการจัดเก็บภาษีการขายด้วย”²⁰

จุดยืนที่สำคัญในเรื่องพหุอรรถประโยชน์ คือเซิร์ฟเวอร์นั้นอาจถือเป็นสถานประกอบการถาวรได้ ในเรื่องนี้พบแนวคำวินิจฉัยหลายประเทศตัดสินไปในทางสอดคล้องกันตามแนวทางที่ OECD ได้วางไว้ทั้งประเทศที่ไม่ได้เป็นสมาชิก และประเทศกลุ่มสมาชิก OECD เช่น

ประเทศอินเดียไม่ได้เป็นประเทศสมาชิกของกลุ่ม OECD ประเทศอินเดียได้วางแนวทางไว้ว่า เพียงแค่การมีเซิร์ฟเวอร์อยู่ก็ถือว่าทำให้เกิดสถานประกอบการถาวรขึ้นได้ โดยในปี ค.ศ. 2012 ได้มีหนังสือข้อหารือล่วงหน้าของกรมสรรพากรอินเดียที่ได้ให้ข้อวินิจฉัยไว้ว่าเซิร์ฟเวอร์ของบริษัทต่างประเทศทำให้เกิดสถานประกอบการถาวรขึ้นได้ ซึ่งตามข้อเท็จจริงในเรื่องนี้ บริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศฝรั่งเศส ได้เข้าตกลงทำสัญญาเพื่อให้การให้บริการเกี่ยวกับข้อมูลเทคโนโลยีแก่บริษัทลูกที่ตั้งอยู่ในประเทศอินเดีย โดยให้บริการทั้งหมดจากประเทศฝรั่งเศสผ่านทางเซิร์ฟเวอร์ซึ่งเป็นของบริษัทฝรั่งเศสนั้นโดยเซิร์ฟเวอร์ ดังกล่าวตั้งอยู่ในประเทศอินเดีย เจ้าหน้าที่ภาษีได้ให้คำวินิจฉัยว่าบริษัทฝรั่งเศสดังกล่าวนี้มีสถานประกอบการถาวรตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ อินเดีย – ฝรั่งเศส ซึ่งตามบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับนี้ได้มีการกำหนดถึงเครื่องมือ หรือ อุปกรณ์ ในคำนิยามความหมายของสถานประกอบการถาวรด้วย และนอกจากนี้ในการตีความยังอ้างอิงตามคำอธิบาย

²⁰ *Ibid.*

แม่แบบของ OECD ที่ระบุว่าสถานประกอบการถาวรนั้นสามารถเกิดขึ้นได้โดยผ่านทางเครื่องมืออัตโนมัติใดๆ ด้วย

หนังสือข้อหาหรือเป็นการล่วงหน้าของสรรพากรอินเดียอีกเรื่องหนึ่ง ข้อเท็จจริงมีว่า บริษัท Seagate ได้มีการจ้างผู้ให้บริการภายนอกที่เป็นอิสระทำหน้าที่ในการเก็บรักษาตึกให้กับบริษัท เพื่อจะทำการจัดส่งให้กับลูกค้าในประเทศอินเดีย โดยบริษัท Seagate ยังคงเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในตึกดังกล่าว และตึกทั้งหมดนั้นจะถูกจัดเก็บในคลังสินค้าซึ่งดูแลและดำเนินการโดยผู้ให้บริการนั้น บริษัท Seagate ยังคงมีสิทธิในการเข้าไปในคลังสินค้าเพื่อทำการตรวจสอบสินค้า เมื่อลูกค้าในประเทศอินเดียได้ทำการสั่งซื้อสินค้า ผู้ให้บริการนั้นจะทำการจัดส่งให้กับลูกค้าและแจ้งให้กับบริษัททราบ จากนั้นบริษัทจะทำการออกบิลให้กับลูกค้า ทั้งนี้ตัวผู้ให้บริการกับลูกค้านั้นจะไม่มีความสัมพันธ์ใดๆ ต่อกัน

ในเรื่องนี้เจ้าหน้าที่สรรพากรพิจารณาแล้วมีความเห็นว่า คลังสินค้านั้นถือว่าเป็นสถานธุรกิจประจำและทำให้บริษัท Seagate มีสถานประกอบการถาวรขึ้นเพราะถือเป็นจุดที่ใช้ในการปฏิบัติงานทางธุรกิจของบริษัทในประเทศอินเดีย โดยไม่คำนึงถึงว่าบริษัทนั้นไม่ได้เป็นเจ้าของ หรือได้มีการใช้คลังสินค้านั้นด้วยตัวเอง

แต่มีหนังสือข้อหาหรืออีกเรื่องหนึ่งของสรรพากรประเทศอินเดียที่ได้มีผลคำวินิจฉัยไปอีกทางหนึ่ง โดยศาลอุทธรณ์คดีภาษีของมุมไบ (Mumbai Income Tax Appellate Tribunal) ได้วินิจฉัยในข้อเท็จจริงคดีซึ่งบริษัททำหน้าที่ในการจัดเปลี่ยนอะไหล่ชิ้นส่วนให้กับสายการบิน โดยถือว่าไม่มีสถานประกอบการถาวรเกิดขึ้นกับบริษัท Airline Rotables Ltd. คดีนี้ผู้เสียภาษีชาวอังกฤษได้ทำการซ่อมชิ้นส่วนเครื่องบิน และจัดหาชิ้นส่วน และเปลี่ยนชิ้นส่วนให้กับสายการบิน โดยชิ้นส่วนบางชิ้นนั้นจะนำออกมาจากคลังจัดเก็บที่เป็นของสายการบินอินเดียซึ่งเป็นผู้รับฝากทรัพย์สินคือชิ้นส่วนต่างๆ ไว้ โดยผู้รับฝากจะไม่สามารถนำชิ้นส่วนต่างๆ ที่อยู่ในคลังจัดเก็บไปทำการขายต่อหรือแลกเปลี่ยนได้ ศาลอุทธรณ์วินิจฉัยในข้อเท็จจริงคดีนี้ว่าบริษัท Airline Rotables Ltd. ไม่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรเกิดขึ้นในประเทศอินเดีย

คดีที่น่าสนใจอีกคดีหนึ่งที่พิพาทในประเทศอินเดียคือคดีบริษัท e-Bay ซึ่งศาลเห็นว่าเงินได้ของบริษัท e-Bay นั้นถือเป็นกำไรจากธุรกิจ โดยไม่ถือเป็นเงินได้จากการให้บริการทางเทคนิค ซึ่งตามข้อเท็จจริงนั้นบริษัทในเครือ e-Bay ที่ได้ดำเนินการในประเทศอินเดียนั้นมีบริษัท e-Bay India และ บริษัท e-Bay Motors ซึ่งบริษัท e-Bay Motors นี้เป็นหน่วยงานหนึ่งที่ตั้งอยู่ในประเทศอินเดีย ทั้งสองหน่วยงานนี้เป็นตัวแทนที่ไม่เป็นอิสระของ e-Bay โดยไม่ได้มีการดำเนินการให้กับบุคคลอื่น คดีนี้ศาลอุทธรณ์ได้ให้คำตัดสินว่ากรณีตามข้อเท็จจริงไม่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรเกิดขึ้น เนื่องจากการที่จะมีสถานประกอบการถาวรขึ้นจากตัวแทนนั้นจะต้องมีการเข้าตกลงทำสัญญาใดๆ เพื่อ

ประโยชน์ของ e-Bay แต่เนื่องจากกิจกรรมต่างๆ ของ e-Bay ทั้งหมดนั้นเกิดขึ้นในลักษณะเสมือนที่
ทำโดยผ่านทางเว็บไซต์ และทั้งสองบริษัทไม่ได้มีการเข้าตกลงทำสัญญาใดๆ กันขึ้นในนามของ e-Bay

ข้อสังเกตที่น่าสนใจในคดีนี้คือ ตามข้อมูลนั้น e-Bay ทำเงินได้จำนวนมากจากประเทศ
อินเดีย แต่ทว่าศาลอุทธรณ์นั้นยังตัดสินไม่จัดเก็บภาษีจาก e-Bay เนื่องจากเงินได้ที่ได้รับนั้นล้วน
เกิดขึ้นโดยผ่านทางเว็บไซต์

อินเทอร์เน็ตขจัดความจำเป็นในการใช้ตัวกลางตามประเพณีการค้าขายในแบบดั้งเดิมที่
จำเป็นต้องเพื่อใช้ในการดำเนินธุรกรรม เช่น การขายหนังสือจะต้องมีร้านหนังสือเพื่อเป็นตัวกลาง
ระหว่างผู้ผลิตทำหนังสือกับผู้บริโภค แต่เมื่อเปลี่ยนรูปแบบการค้ามาเป็นลักษณะ พาณิชย์
อิเล็กทรอนิกส์ ร้านขายหนังสืออาจไม่จำเป็นที่จะต้องมียกต่อไปและร้านหนังสือออนไลน์จะถูก
นำมาใช้ทำหน้าที่แทน ปัญหาความยุ่งยากจึงเริ่มเกิดขึ้นกับเจ้าหน้าที่สรรพากรที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บ
ภาษีจากเงินได้ที่เกิดขึ้นในรัฐนั้น

ในมุมหนึ่งนั้นพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์มีลักษณะสำคัญคือไม่ปรากฏสถานที่ที่สามารถจับ
ต้องได้ในการทำธุรกิจ แต่อยู่ในมานเมฆและบุคคลที่จะดำเนินธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์อาจอยู่ที่
สถานที่แห่งใดก็ได้ ในความเป็นจริงแล้วผู้ขายสินค้าหรือให้บริการ และลูกค้าในธุรกรรมพาณิชย์
อิเล็กทรอนิกส์ต่างก็ไม่สนใจถึงเรื่องสถานที่อยู่ด้วย

ยกตัวอย่าง กรณีธุรกิจ e-Bay ซึ่งเป็นการประมูลแบบออนไลน์ที่เปิดโอกาสให้บุคคล
ทั่วไปสามารถทำการเสนอขายสินค้า และเข้าสู่ราคาประมูลได้ในทรัพย์สินต่างๆ ที่แสดงไว้โดยผู้ที่เข้า
ร่วมในการประมูลจะปรากฏเพียงชื่ออีเมลของตนเท่านั้น ซึ่งเห็นได้ว่าการระบุถึงตัวตนที่แท้จริงนั้น
อาจทำได้ยาก การยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีประจำปีนั้นโดยปกติจะมีลักษณะเป็นการ
ประเมินตนเอง (self-access) ซึ่งเป็นลักษณะการเสียภาษีที่วางพื้นฐานอยู่บนความซื่อสัตย์ ในขณะที่
ข้อมูลต่างๆ ในการค้าขายทั้งหมดนั้น e-Bay ไม่ได้มีหน้าที่ต้องทำการเปิดเผยให้กับหน่วยงานของรัฐ
เมื่อประกอบกับลักษณะธรรมชาติในการทำธุรกิจที่ไม่ต้องระบุถึงตัวตน ยิ่งทำให้เจ้าหน้าที่สรรพากรยิ่ง
ยากที่จะตรวจสอบถึงผู้ขายสินค้าออนไลน์

ผลสืบเนื่องจากการเทคโนโลยีสมัยใหม่ที่สามารถโอนย้ายข้อมูลในปริมาณที่มาก
โดยสะดวกนั้นทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงรูปแบบวงจรธุรกิจหลายธุรกิจแบบถอดรอก ยกตัวอย่างเช่น
ในอุตสาหกรรมเพลง ในอดีตนั้นการจัดจำหน่ายผลงานเพลงมีลักษณะการกระจายหน้าที่การ
ดำเนินการไปยังส่วนต่างๆ หลายภาคส่วน นับตั้งแต่ในขั้นตอนการอัดเสียงเพลง การโฆษณา การผลิต
ตัวสินค้าคือเทป หรือซีดีเพลง ไปถึงร้านค้าเพลงเพื่อจำหน่ายแก่ลูกค้าในท้ายสุด แต่ปัจจุบันนี้ต้นทุน
การผลิตทั้งหมดสามารถที่จะส่งผ่านจากมือผู้ผลิตไปถึงมือผู้บริโภคที่มีคอมพิวเตอร์อยู่ในมือได้อย่าง
รวดเร็ว นอกจากนี้พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ยังทำให้เกิดผลเปลี่ยนแปลงในเรื่องอื่นด้วย เช่น ต้นทุนการ
ผลิตต่อหน่วยที่ลดลงจากการผลิตสินค้าในจำนวนที่มากขึ้น (marginal cost) ซึ่งในรูปแบบการค้าใน

ลักษณะดั้งเดิมถือเป็นประเด็นสำคัญในการวางแผนธุรกิจเพื่อให้เกิดต้นทุนที่น้อยที่สุด แต่เมื่อเปลี่ยนรูปแบบการค้ามาเป็นการขายในลักษณะดิจิทัลทำให้ไม่เกิดต้นทุนส่วนต่างในเรื่องนี้ เพราะการส่งผ่านข้อมูลในปริมาณมากหรือน้อยนั้นจะไม่ส่งผลกระทบต่อต้นทุนที่แตกต่างกัน²¹

มีผู้กล่าวถึงคุณลักษณะสำคัญของอินเทอร์เน็ตที่ส่งอิทธิพลต่อระบบภาษีทั้งสิ้น 6 ประการได้แก่

1) ความสามารถในการทำให้เกิดการสื่อสารระดับโลกทั้งในทางสาธารณะและทางส่วนบุคคล ที่มีความปลอดภัย และสามารถเข้าใช้งานได้ด้วยราคาที่ต่ำ ซึ่งเป็นโอกาสทำให้เกิดธุรกรรมทางพาณิชย์รูปแบบใหม่ๆ ขึ้น และการทำธุรกรรมระหว่างประเทศไม่ถูกจำกัดแต่เพียงในกลุ่มบริษัทขนาดใหญ่อีกต่อไป วิชากิจขนาดกลาง และขนาดเล็กมีโอกาสเข้าสู่ตลาดการแข่งขันระหว่างประเทศ การทำการพาณิชย์โดยผ่านทางอินเทอร์เน็ตในปัจจุบันสามารถทำได้โดยทุนที่ต่ำมากๆ ไม่เหมือนดังเช่นสมัยก่อนซึ่งส่งผลทำให้เกิดการขยายตัวของกิจกรรมระหว่างประเทศอย่างกว้าง และเป็นไปอย่างรวดเร็ว

2) อินเทอร์เน็ตเป็นปัจจัยสำคัญในการขจัดห่วงโซ่อุปทานในชั้นกลาง กล่าวคือแต่เดิมนั้นโดยปกติขั้นตอนในการผลิตจนถึงมือผู้บริโภคคนสุดท้ายนั้นจะต้องผ่านคนกลางที่ทำหน้าที่ในวงจรธุรกิจต่างๆ เช่น การขนส่ง การเก็บรักษาผลิตภัณฑ์สินค้า หรือการให้บริการ แต่เมื่อเข้าสู่ยุคอินเทอร์เน็ต การใช้ทรัพยากรในหลายๆ ด้านกลายเป็นสิ่งไม่จำเป็นและถูกลดบทบาทสำคัญลง เช่น เทปเพลง หรือแผ่นซีดี ที่ปัจจุบันสามารถทำการส่งผ่านข้อมูลได้โดยไม่ต้องมีการบรรจุลงในบรรจุภัณฑ์สินค้าและจัดส่งจำหน่ายอีกต่อไป เช่นเดียวกันกับบทบาทของตัวแทนที่ทำการขายนั้นก็กลายเป็นส่วนที่ลดความสำคัญลงอย่างมากในวงจรธุรกิจเช่นกัน ดังเช่นกรณีของบริษัทสายการบินที่ปัจจุบันมีการทำการขายตัวให้กับผู้โดยสารโดยตรง

3) การเข้ารหัสป้องกันข้อมูลในการใช้งานอินเทอร์เน็ต ทำให้ยากลำบากต่อการเข้าถึงความหมายของข้อมูล สำหรับข้อมูลที่ส่งผ่านทางอินเทอร์เน็ตนั้นแม้ว่าจะสามารถทำการดักจับข้อมูลได้ระหว่างทาง แต่อาจจะยากที่จะทำการถอดรหัสถึงความหมายของข้อมูลนั้น ในเรื่องนี้ทำให้การตรวจสอบถึงธุรกรรมต่างๆ ของผู้เสียภาษีเข้าถึงได้โดยยาก

4) ลักษณะการทำงานร่วมกันระหว่างหน่วยงานต่างๆ ภายในองค์กรนั้นมีแนวโน้มที่เพิ่มมากขึ้นซึ่งส่งผลให้การดำเนินการภายในองค์กรมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น และลดค่าใช้จ่ายในการดำเนินการที่ซ้ำซ้อนลง สิ่งที่ทำให้เกิดความยากลำบากในประเด็นเรื่องภาษีที่ตามมาในเรื่องนี้คือ ใน

²¹ Arthur J. Cockfield, "Designing Tax Policy for the Digital Biosphere: How the Internet is Changing Tax Laws," 34 Conn. L. Rev. 333, pp.342-344.

การทำงานที่เกี่ยวข้องสัมพันธ์กันระหว่างบริษัทภายในเครือนั้นยากต่อการกำหนดอย่างชัดเจน อันส่งผลต่อการกำหนดถึงการแบ่งสันปันส่วนผลกำไรที่ตกกับหน่วยภาษีที่ตั้งอยู่ในแต่ละประเทศยากที่จะกำหนดได้อย่างถูกต้องเหมาะสม

5) การใช้งานอินเทอร์เน็ตมีความยืดหยุ่นสูง ผู้ประกอบการสามารถเข้าใช้งานได้จากทุกแห่งในโลก และผู้ที่ซื้อสินค้า หรือรับบริการก็สามารถเข้าถึงอินเทอร์เน็ตเพื่อซื้อสินค้าหรือรับบริการได้จากทุกแห่งได้เช่นเดียวกัน ซึ่งทำให้การใช้อินเทอร์เน็ตนี้กลายเป็นทางเลือกสำคัญแก่วิสาหกิจในการประกอบกิจการและได้รับผลกำไรในประเทศต่างๆ ได้โดยไม่ต้องจัดตั้งสถานธุรกิจ

6) อินเทอร์เน็ตทำให้เกิดลักษณะกระจายตัวของกิจกรรมทางเศรษฐกิจ ซึ่งสถานที่ตั้งของกิจกรรมต่างๆ เช่น สถานที่ส่งสินค้า ผู้จัดหาสินค้า ผู้ซื้อสินค้า จะเป็นเรื่องที่ลดความสำคัญลงเพราะการติดต่อทำธุรกรรมกลายเป็นลักษณะที่ไม่มีเส้นเขตแดนแล้ว และทำให้เกิดความยากลำบากต่อการกำหนดระบุว่ากิจกรรมนั้นได้มีการดำเนินขึ้นในสถานที่ใด²²

เห็นได้ว่าพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ทำให้เกิดลักษณะการจัดการองค์กรที่มีความแตกต่างจากธุรกิจดั้งเดิมหลายประการ แต่สิ่งที่สำคัญคือ การทำให้เส้นเขตแดนระหว่างประเทศลดความสำคัญลง อีกทั้งไม่จำเป็นที่จะต้องมีการตั้งหน่วยงานดำเนินธุรกิจในอีกประเทศหนึ่งในลักษณะที่ต้องมีตัวตนทางกายภาพอีกต่อไป

หากมองในเรื่องการให้บริการ การให้บริการอาจแบ่งแยกลักษณะได้สองส่วนคือในส่วนที่เป็นการดำเนินกิจกรรมการให้บริการส่วนหนึ่ง และส่วนที่เป็นการรับประโยชน์จากการให้บริการอีกส่วนหนึ่ง เช่น การให้บริการในการให้คำปรึกษา ส่วนที่เป็นการดำเนินการให้คำปรึกษาของผู้ปรึกษานั้นคือเป็นส่วนของกิจกรรมการให้บริการ และการรับคำปรึกษาและนำเอาคำปรึกษาดังกล่าวไปใช้นั้นถือเป็นส่วนที่เป็นการรับประโยชน์จากการให้บริการ ในช่วงก่อนหน้าที่ยุคของพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์จะมีอิทธิพลนั้น การให้บริการจะเกิดขึ้นในสถานที่จุดเดียวกันทั้งการดำเนินกิจกรรมการให้บริการและการรับประโยชน์จากการบริการ ดังนั้นจึงไม่มีปัญหาที่เกิดขึ้นจากความแตกต่างระหว่างการบังคับใช้กฎหมายภายในประเทศให้เห็นอย่างชัดเจนเกิดขึ้นมากนัก เมื่อรัฐที่เป็นรัฐการให้บริการ (jurisdiction of performance) และรัฐของผู้รับประโยชน์ (jurisdiction of utilization) จากการบริการเป็นรัฐเดียวกันเพราะเกิดขึ้นในสถานที่แห่งเดียวกันในเวลาเดียวกัน แต่เมื่อมีการดำเนินธุรกรรมในลักษณะพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ขึ้นจะเห็นได้ว่ามีความแตกต่างอย่างชัดเจนขึ้นซึ่งจะ

²² Jeffrey Owens, “The Tax Man Come to Cyberspace”, paper presented at the Harvard Law School International Tax Program Symposium on Multinational Taxation of Electronic Commerce. อ้างถึงใน Subhajit Basu, “Global Perspectives on E-Commerce Taxation Law” pp.91-92.

พบลักษณะการให้บริการที่มีความสัมพันธ์ระหว่างประเทศสองประเทศ โดยมีสถานที่ที่มีการให้บริการอยู่ในรัฐหนึ่ง กับสถานที่ใช้ประโยชน์จากการบริการอยู่ในอีกรัฐหนึ่ง เมื่อลักษณะของการให้บริการนั้น มีการแยกออกจากกันอย่างชัดเจนยิ่งขึ้นระหว่างการให้บริการและการใช้ประโยชน์จากการบริการ เกิดขึ้นในประเทศสองประเทศจึงเกิดการแย่งสิทธิในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่เกิดขึ้นจากการให้บริการดังกล่าวระหว่างรัฐที่เป็นผู้ให้บริการ หรือรัฐที่เกิดสถานที่ในการให้บริการนั้น กับรัฐผู้รับประโยชน์ หรือรัฐที่ผู้บริโภคใช้ประโยชน์จากการให้บริการดังกล่าว การแบ่งแยกดังกล่าวนี้ทำให้ยังเกิดความยากที่จะชี้แจงชัดเจนว่าการให้บริการนั้นได้เกิดขึ้น ณ จุดไหนอย่างชัดเจน²³

มีคดีหนึ่งที่ถือเป็นคดีที่วางแนวคำตัดสินไว้ซึ่งถูกนำมาใช้อ้างอิง และใช้เป็นบรรทัดฐานของการตัดสินในคดีเกี่ยวกับการให้บริการทางไกลคือคดี Commissioner v. Piedres Negres Boardcasting Company ที่ตัดสินในปี ค.ศ. 1942 ตามข้อเท็จจริงในคดีนี้เป็นกรณีพิพาทที่เกี่ยวกับบริษัทที่ทำหน้าที่ในการกระจายเสียงวิทยุ คือบริษัท Piedres Negres ผู้เสียภาษีซึ่งเป็นบริษัทสัญชาติอเมริกา มีออฟฟิศหลักและสถานธุรกิจตั้งอยู่ในประเทศเม็กซิโก ทำหน้าที่ในการออกอากาศคลื่นวิทยุ โดยสถานวิทยุนี้ได้รับเงินได้จากการโฆษณาวิทยุ และจากการให้เช่าสัญญาณวิทยุ ผู้เสียภาษีได้อ้างถึงเงินได้ที่ได้รับมาทั้งหมดจากการทำสัญญาต่างๆ และการดำเนินธุรกิจการให้บริการนั้นว่าอยู่ภายใต้อำนาจบังคับของประเทศเม็กซิโก แม้ว่าสถานวิทยุดังกล่าวจะไม่ได้ปรากฏความสัมพันธ์ในทางกายภาพกับประเทศสหรัฐอเมริกา แต่ผู้ฟังส่วนใหญ่นั้นจะเป็นชาวอเมริกัน และเงินได้ที่ได้รับจากค่าโฆษณานั้นมาจากผู้ให้โฆษณาที่เป็นคนอเมริกันมากกว่า 95 เปอร์เซ็นต์ คดีนี้ศาลได้ให้คำพิพากษาว่าผู้เสียภาษีถือว่าไม่มีฐานที่ทำให้เกิดเงินได้ในรัฐแหล่งของเงินได้จากการให้บริการนั้นขึ้น

มีผู้ให้ความเห็นไว้กับคดีดังกล่าวนี้คือ David L. Frost ซึ่งวิเคราะห์ไว้ว่า ในการกำหนดถึงแหล่งเงินได้ของวิสาหกิจจะต้องพิจารณาถึงสถานที่ในทางกายภาพของวิสาหกิจและการจัดสรรทุนของบุคคลซึ่งจะทำให้เกิดเป็นเงินได้ขึ้นมาด้วย ดังนั้นจึงเห็นได้ชัดสำหรับการใช้หลักการจัดเก็บภาษีที่ยึดโยงกับสถานที่ตั้ง (situs-based approach) นี่จะเป็นการเอื้อประโยชน์ให้กับประเทศแหล่งเงินได้ซึ่งได้แก่ที่ตั้งของผู้ให้บริการเสียมากกว่า และสำหรับรัฐที่เป็นผู้ใช้ประโยชน์นั้น ดูเหมือนจะเป็นการยากที่จะอ้างถึงการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่มาจากการรับบริการ โดยเฉพาะการรับบริการที่มีลักษณะทางอิเล็กทรอนิกส์รวมอยู่ด้วย ซึ่งในเรื่องนี้หากนำมาบังคับใช้ประกอบกับ

²³ John K Sweet, “Formulating International Tax Laws in the Age of Electronic Commerce: the Possible Ascendancy of Residence-Based taxation in an Era of Eroding Traditional Income Tax Principles.” University of Pennsylvania Law Review. vol. 146, pp.1967-1968.

อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ จะทำให้เห็นผลที่เกิดขึ้นอย่างชัดเจนถึงความไม่เป็นธรรมที่เกิดขึ้นเพราะมีผลทำให้ประเทศที่พัฒนาแล้วได้เปรียบมากกว่าประเทศที่กำลังพัฒนา

เมื่อการดำเนินธุรกรรมในปัจจุบันจะมีลักษณะการดำเนินการในรูปของพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ และการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามหลักกฎหมายในเรื่องสถานประกอบการถาวร ดังนั้นประเด็นสำคัญที่พิพาทที่เกิดขึ้นในคดีอยู่เสมอนั้นคือการโต้แย้งกันระหว่างผู้เสียภาษีกับเจ้าหน้าที่สรรพากรว่าธุรกรรมนั้นมีสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้หรือไม่

เคยมีคดีของศาลประเทศเยอรมนีที่ได้ให้การตีความถึงความหมายของคำว่า “สถานประกอบการถาวร” ในข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องกับอุปกรณ์ที่ดำเนินการโดยอัตโนมัติ ซึ่งคดีนี้นับเป็นคดีที่ถูกนำมาอ้างอิงเป็นแนวทางในการวินิจฉัยระหว่างประเทศอยู่เสมอ²⁴ ข้อเท็จจริงในคดีเป็นเรื่องเกี่ยวกับท่อสำหรับการขนส่งน้ำมันดิบ โดยบริษัทชาวเดนมาร์กซึ่งเป็นเจ้าของท่อขนส่งน้ำมันดิบที่วางผ่านประเทศเนเธอร์แลนด์ และประเทศเยอรมนีเพื่อใช้ในการลำเลียงน้ำมันให้กับบริษัทน้ำมันในประเทศเยอรมนี ในคดีนี้มีเนื้อหาสำคัญตอนหนึ่งในคำพิพากษาที่ให้คำตัดสินว่า

“การส่งน้ำมันมาจากประเทศเนเธอร์แลนด์ โดยการลำเลียงขนส่งภายในประเทศเยอรมนีจะดำเนินการโดยการควบคุมระยะไกลผ่านทางคอมพิวเตอร์ โดยบริษัทเนเธอร์แลนด์ไม่มีลูกจ้างอยู่ในประเทศเยอรมนี และบุคคลากรที่ทำหน้าที่ในทางเทคนิคและการตลาดนั้นล้วนเป็นผู้อยู่อาศัยในประเทศเนเธอร์แลนด์ การบำรุงรักษาและซ่อมแซมท่อสำหรับการขนส่งน้ำมันดิบในประเทศเยอรมนีนั้นจะทำโดยอาศัยคู่สัญญาที่เป็นอิสระ ศาลพิพากษาว่าในกรณีนี้ บริษัทเนเธอร์แลนด์ ถือว่ามีสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ในประเทศเยอรมนี โดยการพิพากษาดังกล่าวนั้น ศาลได้ตีความถึงคำว่า “สถานประกอบการถาวร” ว่าจะต้องรวมความถึง “สถานธุรกิจประจำที่รับใช้กิจกรรมทางธุรกิจของผู้เสียภาษี... ซึ่งเห็นได้ว่ามีจุดเกาะเกี่ยวอันมีลักษณะที่ยึดอยู่กับพื้นผิวของโลก ภายในช่วงระยะเวลาที่แน่นอน....โดยที่ผู้เสียภาษีนั้นมีอำนาจในการควบคุมและใช้มากกว่าในลักษณะที่เป็นการชั่วคราว”

ศาลได้ให้คำอธิบายถึงกรณีของเครื่องใช้อุปกรณ์ที่ดำเนินงานโดยอัตโนมัติอย่างสมบูรณ์ โดยไม่ต้องมีคนควบคุมว่า กรณีเช่นนี้สถานประกอบการถาวรจะถือว่าเกิดขึ้นได้แม้ว่าจะไม่มีคนอยู่ก็ตาม เห็นได้ว่าศาลได้มีการวางหลักในการตีความไว้โดยกว้างเพื่อประโยชน์ในการเปิดช่องให้การดำเนินธุรกรรมใดๆ นั้นอาจทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นได้

ดังนั้น หากยกคำวินิจฉัยในคดีท่อสำหรับการขนส่งน้ำมันดิบดังกล่าวขึ้นมาเทียบเคียงกับกรณีของบริษัท ISP ที่ไม่มีลูกจ้างอยู่ในประเทศที่ให้บริการหากมีประเด็นข้อพิพาทขึ้นยังคงเป็นเรื่องมีข้อโต้แย้งกันอย่างกว้างขวางอยู่ว่าอาจจะทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นในรัฐแหล่งเงินได้หรือไม่ แม้ในปัจจุบันนี้ตามแนวทางส่วนใหญ่จะเห็นพ้องกันว่ากรณีเซิร์ฟเวอร์ตั้งอยู่ในรัฐแหล่ง

²⁴ The Pipeline Case, Bundesfinanzhof [BFH] II R 12/92.

เงินได้นั้นจะถือได้ว่าเป็นสถานธุรกิจที่จะอ้างอิงให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นได้ แต่ถ้ามีเพียงเว็บไซต์โดยลำพังแล้วจะไม่ถือว่าทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น แต่ทั้งนี้หลายประเทศในปัจจุบันยังคงมีปัญหาทางปฏิบัติในการตีความเกี่ยวกับเครื่องมือ หรืออุปกรณ์ต่างๆ เช่น เซิร์ฟเวอร์ หรือ เว็บไซต์ว่าจะถือเป็นสถานธุรกิจประจำได้หรือไม่ นอกจากนี้การตีความในเรื่องสถานประกอบการถาวรกับกรณีของเซิร์ฟเวอร์ยังเกิดปัญหาคำถามขึ้นมาอีกเมื่อลักษณะของเซิร์ฟเวอร์นั้นสามารถทำการเคลื่อนย้ายได้ง่าย ไม่จำเป็นที่จะต้องอยู่ประจำในสถานที่ใด ซึ่งอาจทำให้ตัวคอมพิวเตอร์เซิร์ฟเวอร์นั้นแม้จะถูกตีความว่าเป็นสถานธุรกิจได้แต่ยังอาจขาดลักษณะที่ประจำ และตัวเซิร์ฟเวอร์นั้นเมื่อถูกนำมาใช้งานจะเห็นว่าลักษณะทางกายภาพไม่เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์กับการเข้าถึงตัวข้อมูลที่เราเรียกว่าเป็นเนื้อหาที่แท้จริงที่ผู้บริโภคนั้นต้องการใช้ประโยชน์อย่างแท้จริง ซึ่งในตัวข้อมูลดังกล่าวนั้นสามารถเข้าถึงได้ไม่ว่าจากสถานที่แห่งใดในโลก ดังนั้น เราจึงพบเห็นแนวทางคำพิพากษาของศาลเช่นของประเทศเยอรมันในคดีที่สำหรับการขนส่งน้ำมันดิบที่ได้ให้การตีความความหมายของคำว่า “สถานประกอบการถาวร” ไว้อย่างกว้างขวางเพื่อรองรับการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้น แต่อย่างไรก็ดีสำหรับการนำแนวคำวินิจฉัยคดีดังกล่าวมาใช้กับกรณีของอินเทอร์เน็ต หรือธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ยังคงอาจเกิดปัญหาขึ้นมาได้เพราะการใช้อินเทอร์เน็ตอาจไม่ต้องการดำรงอยู่ในทางกายภาพ เช่น ท่อ หรือสายเคเบิล แต่อย่างไรเลย และสำหรับตัวเซิร์ฟเวอร์ นั้นก็ยังสามารถหลีกเลี่ยงได้โดยง่ายเพียงย้ายไปตั้งยังต่างประเทศซึ่งไม่ทำให้เกิดผลแตกต่างกันในการเข้าใช้ข้อมูลแต่อย่างใด

6.2.1 ภาษีเงินได้กับธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

ระบบการจัดเก็บภาษีโดยทั่วไปนั้นจะมีการแบ่งเงินได้ออกเป็นประเภทต่างๆ เช่น ตามประมวลรัษฎากรของไทยมีการจำแนกประเภทของเงินได้อยู่ในมาตรา 40 ในการแบ่งประเภทของเงินได้นั้นมีประเด็นปัญหาที่เกี่ยวข้องกับการทำธุรกรรมทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งแนวความคิดในช่วงแรกเริ่มนั้นแบ่งเป็นสองฝ่ายหลักๆ คือ แนวคิดไม่จัดเก็บภาษีจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ และแนวคิดจัดเก็บจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ตามแบบดั้งเดิม

แนวคิดไม่จัดเก็บภาษีจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้น ปรากฏในช่วงแรกที่พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เริ่มเข้ามามีบทบาท โดยแนวคิดนี้มีความเห็นว่า อินเทอร์เน็ตทำให้เกิดการสร้างงานใหม่ๆ ขึ้นมาก ซึ่งล้วนแต่ทำให้เกิดประโยชน์แก่ผู้บริโภค ส่วนใหญ่นั้นผู้ที่ได้รับประโยชน์มักจะเป็นผู้ประกอบการขนาดเล็กซึ่งหากมีการจัดเก็บภาษีขึ้นแล้วจะมีผลเหมือนกับเป็นการลดการสนับสนุน และอินเทอร์เน็ตนั้นส่งผลในการขับเคลื่อนเศรษฐกิจของประเทศ หากจัดเก็บภาษีก็ย่อมทำให้เกิดการชะลอตัว ดังนั้นการไม่จัดเก็บภาษีจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นเชื่อว่าเป็นแนวทางที่ผลักดันให้เกิดการขับเคลื่อนทางเศรษฐกิจมากกว่า แม้ว่าการไม่จัดเก็บภาษีจากธุรกรรมหนึ่งแตกต่าง

กับธุรกรรมอื่นอาจทำให้เกิดลักษณะความแปรปรวนขึ้นในภาคธุรกิจได้ แต่หากมองในระยะยาวน่าจะได้รับผลประโยชน์มากกว่า

ส่วนแนวคิดที่สนับสนุนให้ควรต้องมีการจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์แนวคิดนี้มีความเห็นว่าธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ควรจะต้องถูกจัดเก็บภาษีเช่นเดียวกับธุรกรรมประเภทอื่นๆ ซึ่งหากไม่มีการจัดเก็บภาษีจะทำให้รัฐสูญเสียรายได้จำนวนมาก และผู้เสียภาษีที่สามารถย้ายฐานการประกอบกาไปสู่ภาคพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ได้คงทำการย้ายทั้งหมดเนื่องจากไม่ต้องการเสียภาษี

เมื่อย้อนกลับมาพิจารณาถึงหลักการพื้นฐานสำคัญของภาษีประการหนึ่งคือเรื่องความเท่าเทียม (neutrality) เนื่องจากระบบภาษีอากรที่ใช้อยู่ในปัจจุบันนี้มีรากฐานมาตั้งแต่ยุคเดิมที่ไม่มีการใช้เทคโนโลยีดิจิทัล และการซื้อขายสินค้านั้นส่วนใหญ่เป็นการซื้อขายสินค้าที่มีรูปร่าง เมื่อนำระบบภาษีอากรดังกล่าวมาประยุกต์ใช้กับยุคดิจิทัลย่อมทำให้เกิดผลกระทบอย่างมาก เนื่องจากโครงสร้างและกระบวนการในการทำธุรกิจมีพื้นฐานที่แตกต่างกัน ดังนั้นผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าน้ำหนักเหตุผลของฝ่ายที่สนับสนุนให้ควรต้องมีการจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นมีน้ำหนักมากกว่า และในปัจจุบันนี้ไม่พบถึงการสนับสนุนแนวคิดที่ไม่ให้มีการจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ อีกแล้ว

เมื่อธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ควรต้องถูกจัดเก็บภาษี ความยุ่งยากในการจัดเก็บภาษีเป็นประเด็นสำคัญที่ตามมา ยกตัวอย่างการดำเนินธุรกรรมที่แสดงให้เห็นถึงความซับซ้อนยุ่งยากในการจัดเก็บภาษีอากร เช่น บริษัทที่ดำเนินการพาณิชย์ในลักษณะพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์มีสำนักงานใหญ่อยู่ในประเทศ A และรับคำสั่งซื้อจากลูกค้าโดยผ่านทางเว็บไซต์ซึ่งถูกจัดตั้งขึ้นจากเซิร์ฟเวอร์ที่ตั้งอยู่ในประเทศ B โดยเว็บไซต์จะทำหน้าที่ในการส่งข้อมูลการสั่งซื้อไปยังหน่วยที่ทำหน้าที่การขายซึ่งตั้งอยู่ในประเทศ C โดยลูกค้านั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ D

จากตัวอย่างนี้เห็นว่ามีสถานที่ที่เกี่ยวข้องกับการทำธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ดังกล่าวหลายสถานที่ และสถานการณ์จะยิ่งทวีความซับซ้อนยิ่งขึ้นอีกหากว่าบริษัทมีสถานที่ในการเก็บสินค้าอยู่ในประเทศ E คำถามสำคัญที่จะต้องนำมาวินิจฉัยคือ ประเทศไหนถือว่าเป็นประเทศแหล่งเงินได้สำหรับเงินได้ที่ได้รับจากการขายสินค้าในธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ดังกล่าวนี ในเรื่องนี้อีกประกอบสำคัญที่จะต้องวิเคราะห์ให้กระจ่างเพื่อตอบคำถามคือ นิยาม และการบังคับใช้ขอบเรื่องสถานประกอบการถาวร หากกิจกรรมที่ก่อให้เกิดเงินได้ขึ้นนั้นอยู่ในประเทศที่บริษัทมีสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ ประเทศนั้นย่อมมีสิทธิในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ก่อนดังกล่าว แต่ปัญหาอื่นก็ยังคงจะตามมาจากการตีความในนิยามความหมายของสถานประกอบการถาวรอีกได้ เช่น ในกรณีที่ประเทศสองประเทศนั้นเกิดมีแนวปฏิบัติในการบังคับใช้ในเรื่องสถานประกอบการถาวรที่แตกต่างกัน เช่น ประเทศ A บังคับโดยใช้แนวทางตาม OECD ว่าหากมีเซิร์ฟเวอร์ตั้งอยู่ในประเทศตน

จะถือว่าสถานประกอบการถาวร ส่วนประเทศ B ใช้แนวปฏิบัติโดยถือตามสถานประกอบการถาวรในลักษณะเสมือน (Virtual PE) กรณีเช่นนี้เห็นได้ว่ายักอาจเกิดปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนตามมาอยู่เช่นเดิม

ในบางสถานการณ์พบถึงการวิเคราะห์ภาระภาษีที่เกิดขึ้นจากการใช้งานในตัวแอปพลิเคชัน (application) และตัวข้อมูลที่อยู่ในเซิร์ฟเวอร์ เช่น แนวปฏิบัติตามข้อหาหรือกรมสรรพากรที่สำคัญของประเทศแคนาดาในปี ค.ศ. 2013 ซึ่งมีข้อพิพาทเกิดขึ้นตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกา – แคนาดา โดยข้อเท็จจริงในเรื่องนี้บริษัทแม่เป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา และมีบริษัทลูกในประเทศแคนาดา บริษัทลูกเป็นเจ้าของสินทรัพย์ที่ใช้เพื่อประโยชน์ในการปฏิบัติงานเกี่ยวกับข้อมูลของผู้ใช้ โดยมีเว็บไซต์ที่สร้างขึ้นเพื่อใช้ในการโฆษณา เก็บข้อมูลของผู้ใช้งาน และดำเนินธุรกรรมต่างๆ ลูกจ้างของบริษัทลูกในประเทศแคนาดานั้นทำหน้าที่ในการดำเนินการและดูแลรักษาเครื่องมือซึ่งเป็นศูนย์กลางของข้อมูลต่างๆ นั้น ในขณะที่ลูกจ้างของบริษัทแม่ในประเทศสหรัฐอเมริกาทำหน้าที่จัดการข้อมูลจากนอกประเทศแคนาดา แต่จะมีการเข้ามาตรวจสอบข้อมูลในประเทศแคนาดาเป็นครั้งคราว กรมสรรพากรของประเทศแคนาดาได้พิจารณาข้อเท็จจริงในกรณีดังกล่าวและให้ความเห็นว่ากรณีนี้ถือว่าบริษัทแม่ที่ตั้งอยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกานั้นไม่มีสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ในประเทศแคนาดา ตามแนวข้อหาหรือเรื่องนี้ถือเป็นแนวข้อหาหรือเรื่องแรกที่ได้มีการทำการตัดสินเกี่ยวกับการใช้งานในตัวแอปพลิเคชัน (application) และตัวข้อมูลที่อยู่ในเซิร์ฟเวอร์จากนอกประเทศซึ่งถือว่าไม่ทำให้เกิดสถานประกอบการถาวรขึ้นกับบริษัทแม่นั้นแม้จะมีตัวเซิร์ฟเวอร์ที่อยู่ภายใต้การควบคุม²⁵

ในปี ค.ศ. 2007 มีข้อหาหรือเกี่ยวกับบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศฝรั่งเศสที่ให้ทำการสมัครวิดีโอเกมส์แก่ลูกค้าชาวอิตาลี โดยใช้เซิร์ฟเวอร์ที่ตั้งอยู่ในประเทศอิตาลีนั้น แต่ตามข้อเท็จจริงในเรื่องนี้ได้มีการทำการกำหนดค่า configuration และทำการปฏิบัติงานโดยทำอยู่ในประเทศฝรั่งเศส ในเรื่องนี้เจ้าหน้าที่สรรพากรของประเทศอิตาลีได้ตัดสินโดยยืนยันทตามแนวทางการวิเคราะห์ของ OECD และตัดสินให้ความเห็นว่าเซิร์ฟเวอร์นี้ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นและถือว่าการ

²⁵ CRA Document No. 2012-0432141R3 (Mar. 12, 2013), อ้างถึงใน Monica Gianni, “The OECD’s Flawed and dated approach to computer servers creating Permanent Establishments”, 17 Vanderbilt Journal of Entertainment and Technology Law, 2014, p.29.

ดำเนินธุรกิจในทุกกระบวนการนั้นมีการทำโดยทางอิเล็กทรอนิกส์ ผ่านทางเซิร์ฟเวอร์ และดังนั้นจึงถือว่าเซิร์ฟเวอร์ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น²⁶

อันที่จริงปัญหาในการบังคับจัดเก็บภาษีจากรัฐกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นทำให้เห็นสาเหตุสำคัญประการหนึ่งคือ ทำให้เห็นการแบ่งแยกที่ชัดเจนระหว่างอาณาเขตของรัฐ กับ การประกอบการพาณิชย์ว่าอันที่จริงแล้วทั้งสองส่วนนี้เป็นเรื่องที่แยกต่างหากจากกัน ดังนั้น ในการพิจารณาถึงการให้สิทธิในการจัดเก็บภาษีสิ่งสำคัญที่ควรจะต้องนำมาใช้เป็นหลักในการพิจารณาเบื้องต้นก่อน คือเงินได้ที่จัดเก็บภาษีนั้นควรจะได้จากฐานแหล่งเงินได้ หรือจากฐานถิ่นที่อยู่ ซึ่งเรื่องนี้เป็นประเด็นที่มีความสัมพันธ์กับเรื่องประเภทของเงินได้

การแบ่งประเภทของเงินได้เป็นประเด็นสำคัญประการหนึ่งที่เกิดขึ้นสำหรับการขายสินค้าออนไลน์ ยกตัวอย่างเช่น ในกรณีที่มีการซื้อซอฟต์แวร์จะมีทางเลือกซื้อสองทางคือ การซื้อในรูปแบบของ ซีดีรอม และการซื้อในรูปแบบการดาวน์โหลด คำถามที่เกิดขึ้นคือการซื้อสินค้าทั้งสองรูปแบบนี้ทำให้เกิดเป็นเงินได้คนละประเภทหรือไม่ เพราะเป็นการขายในวัตถุที่มีรูปร่างแก่ผู้ซื้อและอีกกรณีหนึ่งเป็นการขายในวัตถุที่ไม่มีรูปร่าง นอกจากนี้ธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นทำให้แบ่งแยกระหว่างการทำการขนส่งกับเนื้อหาของสิ่งที่ขนส่งนั้นยาก ยิ่งโดยเฉพาะในกรณีของสินค้าที่มาในรูปแบบดิจิทัล เช่น เพลง ภาพยนตร์ หรือหนังสือ และบางครั้งอาจพบปัญหาความยากลำบากสำหรับการจ่ายเงินที่จะต้องจำแนกระหว่างการจ่ายเงินในลักษณะที่เป็นค่าสิทธิ กับ การให้บริการในทางเทคนิคอีกเช่นกัน

ในเรื่องการแบ่งประเภทของเงินได้นั้นถือเป็นประเด็นที่มีความสำคัญ เพราะเงินได้แต่ละประเภทตามอนุสัญญาภาษีซ้อนๆ จะกำหนดการให้สิทธิการจัดเก็บภาษีกับแหล่งเงินได้ หรือถิ่นที่อยู่แตกต่างกัน สำหรับในกรณีของธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์พบปัญหาที่คล้ายคลึงจากการขายสินค้าในลักษณะดังกล่าวอีกหลายกรณี เช่น การขายหนังสือจากประเทศหนึ่งในอีกประเทศหนึ่ง หากพิจารณาตามรูปแบบการขายสินค้าในลักษณะดั้งเดิมเห็นว่าถือเป็นกำไรจากการทำธุรกิจ และจะต้องถูกจัดเก็บภาษีเงินได้จากประเทศแหล่งเงินได้เมื่อวิสาหกิจนั้นมีสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ ตามรายงานปกขาวของกระทรวงการคลังของประเทศสหรัฐอเมริการะบุเพิ่มเติมในประเด็นดังกล่าวด้วยว่า²⁷ เมื่อปัจจุบันการขายหนังสือนั้นมีรูปแบบในลักษณะที่เป็นการขายแบบดิจิทัลด้วย กรณียังคงมี

²⁶ Marco Rossi, Tax Authorities Issues Ruling on Permanent Establishment, TAX NOTES INT'L 1006 (June 4, 2007) อ้างถึงใน Monica Gianni, "The OECD's Flawed and dated approach to computer servers creating Permanent Establishments", 17 Vanderbilt Journal of Entertainment and Technology Law, 2014, p.29.

²⁷ Treasury White Paper, p.23.

ความไม่ชัดเจนว่าอาจเกิดเป็นค่าสิทธิเพราะการทำสำเนาถือป็นนั้นสามารถทำได้โดยง่าย ซึ่งหากกรณีถือเป็นเงินได้จากค่าสิทธิจะมีผลทำให้ถูกภาษีหัก ณ ที่จ่ายจากประเทศแหล่งเงินได้ในอัตราที่ต่ำ และทั้งนี้การขายหนังสือตามตัวอย่างนั้นบางครั้งอาจเข้าลักษณะการให้บริการก็ได้ หากหนังสือนั้นมีการให้บริการอัปเดตซอฟต์แวร์ผ่านทางอินเทอร์เน็ต และมีการจ่ายเงินเพื่อการให้บริการดังกล่าวด้วย²⁸

OECD มีความเห็นว่าธุรกรรมในลักษณะนี้ควรจะต้องถูกจัดประเภทเงินได้อยู่ในเรื่องกำไรธุรกิจตามข้อบทที่ 7 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ และธุรกรรมต่างๆ นี้ควรจะต้องถูกถือปฏิบัติเช่นเดียวกันกับการส่งสินค้าที่มีรูปร่าง การเปลี่ยนแปลงลักษณะการสั่งซื้อ และรูปแบบการส่งสินค้าจนถึงมือผู้ซื้อนั้นไม่ควรที่จะทำให้เกิดผลเปลี่ยนแปลงประเภทของเงินได้

แต่อย่างไรก็ตามความเห็นเสียงข้างน้อยของยังคงมีความเห็นว่าธุรกรรมในลักษณะนี้อาจมีการจ่ายเงินเพื่อ “ค่าสิทธิ” โดยตรงก็ได้ซึ่งหากมีกรณีที่ถือเป็นค่าสิทธิโดยแท้แล้วก็ควรถูกบังคับไปตามข้อบทเรื่องค่าสิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ เพราะบางคร้งนั้นจะมีการทำธุรกรรมที่เกิดขึ้นในลักษณะที่เป็นการจ่ายค่าสิทธิเพื่อทำการสำเนาโปรแกรมไปยังฮาร์ดดิสก์ของผู้บริโภคนั้นเกิดขึ้นได้เช่นกัน

มีผู้ที่ให้ความเห็นว่า²⁹ ตามความเป็นจริงแล้วอาจจะยากที่จะกำหนดถึงเส้นแบ่งที่ชัดเจนระหว่างกำไรธุรกิจกับค่าสิทธิ แต่เมื่อพิจารณาแล้วเห็นได้ว่าควรที่จะให้สิทธิในการจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจและค่าสิทธิอย่างเดียวกันโดยอิงจากฐานแหล่งเงินได้ ทั้งนี้เพราะทั้งเงินได้จากกำไรธุรกิจและค่าสิทธินั้นรัฐแหล่งเงินได้เป็นผู้จัดหาสิ่งอำนวยความสะดวก สาธารณูปโภคพื้นฐานซึ่งทำให้เกิดการขายสินค้าออนไลน์ขึ้นได้ นอกจากนี้รัฐแหล่งเงินได้ยังทำหน้าที่ในการสร้างตลาดขึ้นซึ่งทำให้เกิดอุปสงค์ขึ้นด้วย

ในช่วงแรกทีอินเทอร์เน็ตเริ่มเข้ามามีบทบาทนั้นประเทศที่พัฒนาแล้วเช่นประเทศสหรัฐอเมริกา มีแนวโน้มที่จะบังคับจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์โดยตั้งอยู่บนฐานถิ่นที่อยู่ของวิสาหกิจนั้น ทั้งนี้อาจเป็นเพราะในยุคแรกเริ่มวิสาหกิจที่ประกอบกิจการในลักษณะพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ จำกัดอยู่ในเพียงประเทศที่พัฒนาแล้ว โดยเฉพาะประเทศสหรัฐอเมริกาที่กล่าวได้ว่าเป็นประเทศสำคัญที่มีบทบาทในการพัฒนาระบบพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ แต่ทั้งนี้ในนิยามความหมายของสำหรับการจัดเก็บภาษีจาก “ถิ่นที่อยู่” นั้นเห็นว่าเมื่อนำมาใช้กับบริบทในเรื่อง

²⁸ Subhajit Basu, *Global Perspectives on E-Commerce Taxation Law*, pp. 130-131.

²⁹ Tadmore, Niv (2004) Further Discussion on Income Characterization, *Canadian Tax Journal*, Vol. 52, No 1. อ้างถึงใน Subhajit Basu, “Global Perspectives on E-Commerce Taxation Law” p. 132.

พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ก็ยังสามารถพบปัญหาได้เช่นกัน เพราะสาระสำคัญประการหนึ่งของการมีถิ่นที่อยู่คือจะต้องคำนึงถึงประเด็นในเรื่องศูนย์กลางในการควบคุม การจัดการของวิสาหกิจนั้นด้วย ยิ่งเมื่อการดำเนินธุรกิจมีลักษณะที่เคลื่อนที่ การที่จะถือว่าสถานที่แห่งใดเป็นถิ่นที่อยู่แล้วยังได้รับผลกระทบนอกจากนี้การกำหนดหลักถิ่นที่อยู่ของนิติบุคคลที่สำคัญประการหนึ่งคือ สถานที่จัดการที่สำคัญ (place of effective management) ยกตัวอย่างเช่น คดีบริษัท De Beer ที่ศาลสูงของประเทศอังกฤษได้ให้คำตัดสินถึงการมีสถานที่จัดการสำคัญว่าทำให้นิติบุคคลนั้นถือว่ามีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษนั้นซึ่งเหตุผลของศาลนั้นไม่ได้คำนึงถึงสถานที่จดทะเบียนจัดตั้งบริษัทแต่ให้น้ำหนักกับสถานที่ที่มีการจัดการธุรกิจที่แท้จริงว่าเกิดขึ้นที่ไหน³⁰

หากยังคำนึงถึงการนำหลักสถานที่จัดการที่สำคัญมาใช้กับเทคโนโลยีปัจจุบันด้วยแล้วยิ่งเห็นได้ว่าอาจทำให้เกิดความยุ่งยากซับซ้อนตามมายิ่งขึ้น การประชุมระหว่างกรรมการที่สามารถทำการประชุมแบบเห็นหน้าและอยู่ห่างไกลกันคนละประเทศ หรือแม้แต่คนละทวีป สามารถทำได้โดยมีต้นทุนค่าใช้จ่ายเพียงเล็กน้อย กรรมการไม่จำเป็นต้องมาพบปะกันห้องประชุมเหมือนดังเช่นในอดีตอีกต่อไป ดังนั้น ในประเด็นเรื่องถิ่นที่อยู่ของบริษัทสามารถที่จะกำหนดขึ้นเองได้ โดยการสร้างหน่วยทางภาษีขึ้นใหม่ในประเทศอื่นและทำการโอนย้ายต้นทุนทางบัญชีไปยังหน่วยทางภาษีนั้น การจัดการบริษัทจากหลายสถานที่ในหลายประเทศเป็นสิ่งที่ทำได้โดยง่ายและพบได้เป็นปกติในปัจจุบัน ซึ่งในเรื่องนี้เป็นอีกปัญหาหนึ่งในเรื่องการบังคับใช้หลักถิ่นที่อยู่ด้วยเช่นกัน

ในยุคก่อน การที่จะเข้าไปมีส่วนร่วมทางเศรษฐกิจในอีกรัฐหนึ่ง ยิ่งในกรณีที่มีการดึงดูดทรัพยากรทางเศรษฐกิจจากรัฐนั้นมากขึ้นเท่าไร ยิ่งมีความจำเป็นที่จะต้องจัดตั้งสำนักงาน หรือสิ่งปลูกสร้างมากขึ้นเพราะขีดความจำกัดของความสามารถทางเทคโนโลยี แต่ในปัจจุบันนี้เงินได้ที่บริษัทต่างประเทศได้รับและมูลค่าทางเศรษฐกิจที่เพิ่มมากยิ่งขึ้นนั้นไม่มีความจำเป็นที่จะต้องอิงกับตัวตนทางกายภาพในอีกรัฐหนึ่งอีกต่อไป เมื่อเงินได้ที่ได้รับของบริษัทต่างประเทศที่เข้าไปดำเนินงานในรัฐแหล่งเงินได้นั้นไม่มีความสัมพันธ์ที่จะต้องอิงกับตัวตนทางกายภาพในรัฐแหล่งเงินได้เหมือนดังเช่นในอดีต ระดับการมีอยู่ของตัวตนทางกายภาพในรัฐนั้นไม่มีความสัมพันธ์ใดๆ ที่จะใช้อ้างอิงกับระดับการมีส่วนร่วมในชีวิตทางเศรษฐกิจ (economic life) ของรัฐนั้น การใช้สถานที่ในรัฐแหล่งเงินได้ไม่ได้เป็นปัจจัยเด็ดขาดในการกำหนดถึงเงินได้ที่ได้รับ และเมื่อคำนึงถึงความสัมพันธ์ระหว่างสถานธุรกิจกับความมีส่วนร่วมในทางเศรษฐกิจ ยิ่งเห็นได้ชัดว่าเป็นปัจจัยที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกันอีกต่อไป หากลองย้อนกลับไปคำนึงถึงคำจำกัดความของ “สถานประกอบการถาวร” จะเห็นได้ว่าบทบัญญัติในเรื่องสถานประกอบการถาวรมีความผิดเพี้ยน เพราะเป็นการให้สิทธิในการจัดเก็บภาษี

³⁰ Robert Couzin, *Corporate residence and International Taxation*, (Amsterdam : IBFD Publications BV, 2002) pp. 38-47.

กับรัฐแหล่งเงินได้โดยไม่ได้ยึดโยงกับลักษณะความมีส่วนร่วมในทางเศรษฐกิจ แต่กลับไปใช้จุดเกาะเกี่ยวกับการมีตัวตนในทางกายภาพดังนั้นจึงทำให้เกิดผลลัพธ์ที่มีความเบี่ยงเบนไป

6.2.2 การบังคับใช้ข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรกับธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

การทำธุรกรรมในลักษณะพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เป็นการดำเนินธุรกิจโดยไม่มีลักษณะความสัมพันธ์อ้างอิงกับสถานที่ทางภูมิศาสตร์ การทำธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์สามารถที่จะดำเนินงานส่วนที่สำคัญในรัฐถิ่นที่อยู่ทั้งหมด ในช่วงทศวรรษ 1990 เป็นช่วงที่อินเทอร์เน็ตเริ่มค่อยๆ เข้ามามีบทบาทสำคัญในสังคมโลก และยิ่งทวีความสำคัญเพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่องแบบก้าวกระโดดมาจนกระทั่งปัจจุบัน ความก้าวหน้าทางเทคโนโลยีส่งผลให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในสังคมโลกอย่างมาก และเป็นส่วนสำคัญที่ทำให้ลักษณะการดำเนินธุรกิจของบริษัทข้ามชาติเปลี่ยนแปลงจากช่วงก่อนหน้านี้อย่างมากด้วย ผลกระทบในเรื่องอินเทอร์เน็ตนี้ถือเป็นประเด็นสำคัญที่มีข้ออภิปรายกันอย่างกว้างขวางเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี

หลักการพื้นฐานในเรื่องสถานประกอบการถาวรที่ว่าประเทศแหล่งเงินได้จะจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจได้ก็ต่อเมื่อเกิดลักษณะความสัมพันธ์กับเงินได้ในประเทศนั้นอย่างแนบแน่น ซึ่ง OECD ได้วางแนวทางไว้ว่าเว็บไซต์นั้นเป็นการรวมกันระหว่างตัวซอฟต์แวร์ และตัวข้อมูล ซึ่งไม่ได้มีลักษณะการสร้างให้เกิดเป็นทรัพย์สินที่จับต้องได้ขึ้น อีกทั้งไม่มีสถานที่ที่จะทำให้เกิดเป็นสถานธุรกิจขึ้นด้วย เพราะไม่มีเครื่องมือใช้สอยใดๆ เช่นอาคารสิ่งปลูกสร้าง หรือ เครื่องมือ อุปกรณ์ต่างๆ สำหรับการทำให้เกิดเป็นเว็บไซต์นั้นขึ้น³¹

ในช่วงแรกนั้น OECD ได้มีการอภิปรายเกี่ยวกับประเด็นเรื่องพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์และสถานประกอบการถาวรในเดือนตุลาคม ค.ศ. 1999 และ เดือนมีนาคม ค.ศ. 2000 ซึ่งผลของการประชุมหารือเกี่ยวกับเรื่องนี้มีผลทำให้เกิดการแก้ไขเปลี่ยนแปลงในตัวคำอธิบายต้นแบบของ OECD ซึ่งได้ทำการกำหนดแบ่งแยกชัดเจนในเรื่องเว็บไซต์ ระหว่างตัวซอฟต์แวร์ (software) และข้อมูล (data) กับ เซิร์ฟเวอร์ที่เป็นตัวจัดเก็บเว็บไซต์นั้น ซึ่งการแยกจำแนกดังกล่าวนี้ส่งผลให้เกิดข้อสรุปที่สำคัญขึ้นคือ โดยตัวของเว็บไซต์นั้นถือว่าจะไม่ทำให้เกิดเป็นสถานธุรกิจประจำขึ้นได้ และดังนั้นจึงไม่ถือว่าทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นโดยลำพังเพียงเฉพาะการมีเว็บไซต์เท่านั้น

ผลสืบเนื่องจากการเข้าสู่ยุคพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ทำให้รูปแบบการดำเนินธุรกิจต่างๆ มีกระบวนการจัดการที่เปลี่ยนแปลงไป ยกตัวอย่างเช่น ลองนึกถึงกรณีของบริษัทที่ทำธุรกิจขายเพลง ในอดีตธุรกิจขายเพลงนั้นจะต้องมีการเก็บสต็อกสินค้า เนื่องจากเพลงนั้นจะถูกบรรจุไว้ในเทป หรือ แผ่นเสียง ซึ่งเป็นสินค้าที่จับต้องได้ซึ่งต้องมีการทำการจัดเก็บ และส่งสินค้าไปยังประเทศต่างๆ โดย

³¹ OECD Commentary, para. 42.2, p.110.

“คน” ก็ถือเป็นส่วนสำคัญส่วนหนึ่งของการทำธุรกิจด้วยเพราะจะต้องช่วยในการประกอบธุรกิจในร้านขายเพลง เมื่อบริษัทมีการจัดตั้งร้านค้า หรือตัวแทนจัดจำหน่ายในแต่ละประเทศก็จะทำให้เกิดมีตัวตนในทางกายภาพที่จับต้องได้ในประเทศนั้นๆ ขึ้น ซึ่งก็คือการจัดตั้งร้านค้าขึ้นในประเทศนั้น บริษัทที่ขายเพลงย่อมต้องคำนวณแล้วว่ามีต้นทุนต่อการลดภาระค่าขนส่ง และเวลาที่จะต้องเกิดมีขึ้นในการส่งสินค้าจากประเทศหนึ่งไปยังอีกประเทศหนึ่ง

เมื่อธุรกิจเพลงสามารถที่จะทำการดาวน์โหลดได้ในยุคดิจิทัล รูปแบบการทำธุรกิจดังกล่าวจึงเปลี่ยนรูปแบบไปและส่งผลกระทบต่อภาคส่วนอุตสาหกรรมวงการเพลงอย่างมาก การขายเพลงนั้นเปลี่ยนรูปแบบเป็นลักษณะการโอนถ่ายข้อมูลแทน ซึ่งการติดต่อซื้อขายผลิตภัณฑ์สินค้า คือ ตัวเพลงนั้นจะเกิดขึ้นบนเว็บไซต์ทั้งหมด และ “คน” ก็กลายมาเป็นส่วนประกอบที่ลดความสำคัญลงในการดำเนินธุรกิจ บริษัทที่ขายเพลงนั้นต้องการเพียงใช้ความสามารถของเทคโนโลยีซึ่งอาจจะมีคอมพิวเตอร์เซิร์ฟเวอร์ตั้งอยู่ ณ แห่งใดบนโลกนี้ก็สามารถที่จะดำเนินธุรกิจได้โดยสมบูรณ์

คำถามที่ควรคำนึงถึงต่อมาคือ ใครบ้างที่ควรจะมีสิทธิในการจัดเก็บภาษีที่เกิดขึ้นจากผลกำไรของวิสาหกิจดังกล่าว เนื่องจากวิสาหกิจที่ประกอบกิจการในลักษณะนี้อาจมีการจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นในรัฐหนึ่งซึ่งอันที่จริงไม่มีความสัมพันธ์อย่างใกล้ชิดกับการประกอบธุรกิจและก่อให้เกิดเงินได้ขึ้นกับรัฐนั้นเลย ในขณะที่ตัวซอฟต์แวร์ที่ใช้เพื่อปฏิบัติงานบนเว็บไซต์นั้นจะต้องมีการจ่ายค่าบำรุงรักษา ทั้งหมดนี้อาจไม่สามารถกำหนดระบุตำแหน่งได้อย่างแน่นอน และอาจไม่ได้มีการทำงานจากแห่งเดียวด้วย

ในการใช้บริการเข้าสู่เครือข่ายอินเทอร์เน็ตนั้นจะต้องประกอบด้วยองค์ประกอบสำคัญประการหนึ่งคือ ISP หรือ Internet Service Provider³² โดยปกติทั่วไป ISP มักจะตั้งอยู่ในประเทศที่มีการให้บริการ ยกตัวอย่าง ISP ที่พบเห็นการใช้บริการกันได้บ่อยในประเทศไทย เช่น TRUE CSLoxinfo เป็นต้น แต่ในต่างประเทศบางครั้งอาจพบกรณีที่มีการใช้บริการ ISP จากบริษัทที่ไม่ได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ และบริษัทที่ให้บริการ ISP ดังกล่าวจะมีการดูแลรักษาคอมพิวเตอร์เซิร์ฟเวอร์ให้กับผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ตและอาจมีการให้เช่าพื้นที่ในลักษณะสัญญาเช่า (leasing agreement) พื้นที่ข้อมูลในฮาร์ดดิสก์ให้แก่ผู้รับบริการ โดยทั้งหมดนี้บริษัทจะมีลูกจ้างอยู่ในประเทศ

³² ISP หรือ Internet Service Provider เป็นหน่วยงานที่ให้บริการเชื่อมต่อเข้ากับเครือข่ายอินเทอร์เน็ต หรือพูดอีกนัยหนึ่งคือ ทำหน้าที่เสมือนเป็นประตูเปิดการเชื่อมต่อให้บุคคลหรือองค์กรสามารถใช้งานอินเทอร์เน็ตได้ สำหรับในประเทศไทยมีหน่วยงานที่ให้บริการด้านนี้อยู่ 2 ประเภทด้วยกันคือ ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ตเชิงพาณิชย์ (Commercial ISP) และผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ตสำหรับสถาบันการศึกษา การวิจัยและหน่วยงานของรัฐ (non-commercial ISP); อ้างอิงจาก http://www.ipesp.ac.th/learning/071001/chapter6/UN6_2.html

ที่ให้บริการนั้นเพียงเพื่อทำหน้าที่ในการติดตั้งอุปกรณ์เซิร์ฟเวอร์จากระยะไกลหรืออาจจะทำโดยผ่านคู่สัญญาที่เป็นอิสระ กรณีเช่นนี้ก็ทำให้เกิดปัญหาพิพาทเช่นกันว่าบริษัทที่ให้บริการ ISP จากต่างประเทศนั้นไม่มีสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ในประเทศที่ได้ให้บริการและประเทศนั้นไม่สามารถที่จะเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทดังกล่าวได้

ทาง OECD มีความเห็นในเรื่องนี้ว่าข้อตกลงที่บริษัทข้ามชาติได้มีการตกลงทำกับ ISP นั้นก็จะมีผลทำให้เกิดเป็นสถานธุรกิจประจำ เพราะแม้ว่า ISP จะมีพื้นที่อยู่ภายในดิสก์เก็บข้อมูลที่แน่นอน แต่ตัวเซิร์ฟเวอร์นั้นยังไม่อาจถือว่าเป็นที่อยู่ภายใต้การควบคุมจัดการของธุรกิจ ดังนั้น ISP จึงไม่อาจที่จะทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะสถานธุรกิจประจำขึ้นได้ และสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนจะไม่ถือว่าเป็นเกิดขึ้นโดยสัญญาที่บริษัทข้ามชาติตกลงทำสัญญาโฮสติ้ง (hosting agreement) กับ ISP ด้วยเช่นกัน เพราะ ISP นั้นไม่ได้มีฐานะเป็นตัวแทนในการเข้าตกลงทำธุรกิจในการนี้ที่ได้เข้าใช้ดังกล่าวนี้ และอีกทั้ง ISP ก็ไม่ได้มีอำนาจในการเข้าตกลงทำสัญญาทางธุรกิจในนามของบริษัทต่างประเทศนั้นกับบุคคลภายนอกด้วย

ตามต้นแบบของ UN ได้ให้คำอธิบายโดยอ้างอิงถึงแนวคำอธิบายต้นแบบของ OECD ตามวรรคที่ 42.3 ว่าในการแบ่งแยกสัญญาที่มีการทำขึ้นกับ ISP กับกรณีสัญญาที่ทำขึ้นกับสถานธุรกิจที่อยู่ภายใต้การดูแลควบคุมของวิสาหกิจนั้น คณะกรรมการเห็นว่าธุรกิจอาจหลีกเลี่ยงการเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นได้โดยการทำข้อกำหนดตกลงในสัญญาขึ้นใหม่³³ ยกตัวอย่างเช่น การเปลี่ยนรูปแบบของสัญญาจากลักษณะการให้บริการในลักษณะทำการบำรุงรักษาตัวเซิร์ฟเวอร์ และนำมาให้ผู้อื่นใช้บริการ และคิดค่าบริการ ซึ่งกรณีเช่นนี้อาจทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นจากตัวเซิร์ฟเวอร์นั้น มาเป็นสัญญาในลักษณะการบำรุงรักษาเว็บไซต์บนตัวเซิร์ฟเวอร์นั้นแทน เมื่อการบำรุงรักษาเว็บไซต์นั้นขาดลักษณะของสถานธุรกิจประจำก็ทำให้ไม่เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น³⁴

ตามรายงานข้อเสนอของ OECD นั้นประเทศในกลุ่มสมาชิกไม่ได้มีความเห็นลงรอยกันทุกประเทศ เช่น ประเทศสเปน และประเทศโปรตุเกส นั้นเห็นว่าการที่จะเกิดสถานประกอบการขึ้นนั้นอาจไม่จำเป็นที่จะต้องมีความเคลื่อนไหวทางกายภาพอยู่ก็ได้สำหรับกรณีพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นี้ หากธุรกิจมีฐานของเว็บไซต์ (website hosted) ในประเทศโดยผ่านทาง ISP นั้นก็ถือว่าเป็นเพียงพอแล้วที่จะทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น ส่วนประเทศอังกฤษเห็นว่า การที่ธุรกิจเข้าไปเป็นเจ้าของหรือเข้าไปทำสัญญาลีสเซิร์ฟเวอร์ (lease server) ในประเทศแหล่งเงินได้ โดยไม่มีคนหรือไม่มีตัวแทนทาง

³³ UN Model 2011, para 37, p.136.

³⁴ David J. Shakow, "The Taxation of Cloud Computing and Digital Content," 71 Tax Note International 363, (July 2013), pp.24-25.

กายภาพในลักษณะอื่นก็สามารถถือได้ว่ามีสถานประกอบการถาวรเกิดขึ้นในประเทศนั้น แต่ทั้งนี้การดำเนินการจะต้องมากไปกว่าการดำเนินการในลักษณะที่เป็นการเตรียมการ หรือส่วนประกอบ และเซิร์ฟเวอร์ ที่ใช้ดำเนินการนั้นจะต้องเป็นการใช้ในลักษณะที่เป็นส่วนสำคัญในทางธุรกิจนั้นด้วย

จุดยืนของ OECD ในเรื่องธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ คือในกรณีที่บริษัทข้ามชาติมีเซิร์ฟเวอร์ตั้งอยู่ในประเทศจะถือว่ามีสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ แต่สำหรับการขายสินค้าออนไลน์โดยมีเซิร์ฟเวอร์ตั้งอยู่นอกประเทศที่ทำการขายจะถือว่ามีสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่หรือไม่นั้นขึ้นกับนโยบายของแต่ละประเทศซึ่งอาจทำการวิเคราะห์ไปถึงเนื้อหาที่มีอยู่ในเว็บไซต์นั้นด้วยว่ามากกว่าจะถือว่าเป็นเพียงการเตรียมการ หรือส่วนประกอบหรือไม่ อันที่จริงจุดยืนของ OECD ในเรื่องนี้ในตอนอภิปรายเห็นว่ามีความเห็นไม่ตรงกันอยู่ เนื่องจากมีความเห็นของอีกฝ่ายที่เห็นว่าเซิร์ฟเวอร์นั้นควรถือว่าทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นได้เมื่อมีหน้าที่สัมพันธ์โดยตรงกับการขาย และให้สิทธิในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้นั้นเฉพาะในส่วนที่ดำเนินการผ่านเซิร์ฟเวอร์นั้น ซึ่งความเห็นโต้แย้งนี้เห็นว่าเมื่อตัวเซิร์ฟเวอร์เองโดยปกติทั่วไปจะไม่มีการเข้าไปร่วมดำเนินการ ดังนั้นถือว่าเพียงลำพังตัวเซิร์ฟเวอร์นั้นจะไม่สามารถทำหน้าที่ให้เกิดการขายอย่างเช่นปกติทั่วไปได้ และไม่มีความสามารถที่สำคัญประการหนึ่งคือ ไม่สามารถที่จะทำการตัดสินใจใดๆ ได้³⁵

สำหรับความหมายของคำว่า “เซิร์ฟเวอร์” มีการให้คำนิยามไว้หลายกรณี เช่น³⁶

- หมายถึงคอมพิวเตอร์ที่ทำการจัดเก็บข้อมูลเพื่อให้ผู้ใช้เข้าถึงเครือข่ายระบบ
- เครือข่ายคอมพิวเตอร์ที่ส่งต่อไปยังอินเทอร์เน็ตที่ทำให้เกิดการปฏิบัติการทางธุรกิจโดยการวางข้อความบนเว็บไซต์ และทำการขายสินค้า หรือให้บริการผ่านทางอินเทอร์เน็ตนั้น
- เครื่องมือ อุปกรณ์ที่ทำหน้าที่เพื่อให้ซอฟต์แวร์ที่สำคัญปฏิบัติงานได้

ในความหมายทั้งหมดนี้จะเห็นได้ว่าเซิร์ฟเวอร์ คือคอมพิวเตอร์ หรือเครื่องจักรที่ติดตั้งโปรแกรมให้ตอบสนองต่อชุดคำสั่งต่างๆ ซึ่งชุดคำสั่งต่างๆ นั้นหมายถึงตัวซอฟต์แวร์นั่นเอง ในจุดนี้เห็นได้ว่าตัวเซิร์ฟเวอร์นั้นไม่สามารถทำการตัดสินใจใดๆ เองได้ แต่จะปฏิบัติหน้าที่ไปตามชุดคำสั่งที่ได้กำหนดโปรแกรมไว้

เมื่อจุดยืนที่สำคัญในเรื่องการทำธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นอ้างอิงถึงตัวเซิร์ฟเวอร์ ดังนั้นจึงมักพบการวางแผนภาษีโดยการย้ายฐานเครื่องมือ อุปกรณ์ในลักษณะที่โอนให้กับบริษัทอื่นในเครือ ซึ่งจะมีผลทำให้บริษัทอื่นนั้นสามารถนำมาหักรายจ่าย หรือตัดค่าเสื่อมได้ และทำให้

³⁵ Monica Gianni, “The OECD’s Flawed and dated approach to computer servers creating Permanent Establishments,” 17 Vanderbilt Journal of Entertainment and Technology Law, (2014), pp.4-6.

³⁶ *Ibid*, p.11.

ตัว เซิร์ฟเวอร์ หรือเครื่องมือ อุปกรณ์อื่นนั้นไม่มีความเสี่ยงที่จะถูกประเมินว่าทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นกับบริษัทที่ขายสินค้าออนไลน์นั้นด้วย

ย้อนกลับไปช่วงเวลาก่อนยุคที่มีธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ การทำธุรกรรมการค้าขายในต่างประเทศนั้นโดยปกติทั่วไปอาจไม่สามารถทำให้ครบวงจรโดยสมบูรณ์ได้หากไม่มีการตั้งสถานธุรกิจประจำขึ้นในประเทศท้องถิ่นของลูกค้า ซึ่งแรกเริ่มเดิมทีการให้สิทธิในการจัดเก็บภาษีนั้นอ้างอิงกับรากฐานในเรื่องนี้ หากว่าวิสาหกิจนั้นมีจุดเกาะเกี่ยวที่สำคัญกับประเทศแหล่งเงินได้ และถ้าหากวิสาหกิจนั้นทำกิจกรรมที่เป็นเพียงการเตรียมการ หรือส่วนประกอบก็จะถือว่าไม่เกิดจุดเกาะเกี่ยวในทางภาษีขึ้น

ประเด็นในเรื่องเซิร์ฟเวอร์ที่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรมีการร่างขึ้นในเดือนตุลาคม ค.ศ. 1999 และได้มีการแก้ไขในเดือนมีนาคม ค.ศ. 2000 โดยสรุปแล้วเป็นการทำการศึกษาถึงคำจำกัดความของคำว่า “สถานประกอบการถาวร” เพื่อใช้กับกรณีธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ โดยคณะกรรมการของ OECD ได้มีการสรุปถึงบทบัญญัติในข้อบทที่ 5 นี้ไว้โดยสาระสำคัญคือ จะไม่มีการเปลี่ยนแปลงไขในตัวบทบัญญัติเพื่อจะนำมาใช้กับธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ แต่จะมีการแก้ไขเพิ่มเติมในตัวคำอธิบายต้นแบบ และดังนั้นจึงมีการออกเพิ่มเติมในตัวคำอธิบายต้นแบบในข้อบทที่ 5 ในข้อที่ 42.1 – 42.10 เพื่อให้คำอธิบายในประเด็นการจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เพิ่มเติม

ประเด็นต่อเนื่องจากการที่เซิร์ฟเวอร์ถือว่าทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นคือการปันส่วนผลกำไรที่จะตกกับสถานประกอบการที่เกิดจากเซิร์ฟเวอร์ ทาง OECD ได้มีการออกร่างรายงานในเดือนกุมภาพันธ์ ค.ศ. 2001 โดยเสนอถึงขั้นตอนต่างๆ ที่จะต้องนำมาใช้เพื่อปันส่วนผลกำไรให้กับวิสาหกิจสำหรับการจัดจำหน่ายสินค้าผ่านทางอินเทอร์เน็ต โดยยกตัวอย่างกรณีบริษัท Starco. ที่เกิดขึ้นภายใต้สถานการณ์ต่างๆ ซึ่งได้มีการจำหน่าย เพลง หนังสือ ผ่านทางเว็บไซต์ซึ่งตั้งอยู่บนเซิร์ฟเวอร์ของบริษัท Starco. เอง และไม่มีการใช้คนเข้ามาช่วยในการดำเนินการ ซึ่งกรณีดังกล่าวนี้ถือว่าทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะเซิร์ฟเวอร์ขึ้น โดยเนื้อหาในเว็บไซต์นั้นมีตัวเลือกเพื่อให้ลูกค้าสามารถเลือกซื้อผลิตภัณฑ์ และรับคำสั่งยืนยัน และบริษัทจะทำการดำเนินการตามคำสั่งซื้อนั้นจากสถานที่ที่ตั้งอยู่นอกประเทศ ทั้งนี้ ในประเด็นเรื่องการปันส่วนผลกำไรนี้ผู้เขียนจะขอกล่าวเพียงสังเขป คือการกำหนดผลกำไรที่ตกกับสถานประกอบการจะต้องทำ 2 ขั้นตอนตามข้อบทที่ 7 เรื่องกำไรจากธุรกิจ

ขั้นตอนแรก การวิเคราะห์ถึงข้อเท็จจริง และหน้าที่งาน เพื่อกำหนดถึงกิจกรรมที่ได้ทำขึ้นภายใต้เซิร์ฟเวอร์นั้น อันรวมถึงประเด็นเรื่องความเสี่ยง และหน้าที่งานที่ทำขึ้นโดยสถานประกอบการถาวรในลักษณะเซิร์ฟเวอร์ ในประเด็นนี้ OECD ได้ระบุไว้ว่าเซิร์ฟเวอร์ไม่ได้เป็นการ

ปฏิบัติหน้าที่เหมือนธุรกิจการค้าปลีกแบบดั้งเดิม เพราะการที่ไม่มีคนอยู่ในสถานประกอบการถาวรทำให้ขาดความสามารถในการทำการต่อรอง การตัดสินใจ ดังเช่นกรณีปกติทั่วไปในทางธุรกิจ

ขั้นตอนที่สอง การวิเคราะห์ถึงการปันส่วน ในเรื่องนี้อาจรวมไปถึงประเด็นเรื่องราคาโอนที่จะต้องนำมาใช้เพื่อกำหนดถึงค่าชดเชยที่เหมาะสมกับสถานประกอบการถาวร ซึ่งกรณีของสถานประกอบการถาวรในลักษณะเซิร์ฟเวอร์นี้อาจนำวิธีในการหาราคาโอนต่างๆ มาร่วมด้วย เช่น จะต้องมีการกำหนดถึงการบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost Plus Method) ในการช่วยเหลือในการให้บริการ หรือวิธีในการหาราคาโอนแบบเปรียบเทียบกับราคาอื่นที่ไม่ได้อยู่ภายใต้การควบคุม (CUP Method) เพื่หาราคาสินค้ามาช่วยด้วย

ทั้งนี้ OECD ได้มีการบันทึกไว้ในรายงานว่าการหลีกเลี่ยงภาษีที่เกิดขึ้นจากเซิร์ฟเวอร์นี้มีโอกาสที่จะทำได้โดยการตั้งเซิร์ฟเวอร์ในดินแดนที่เสียภาษีต่ำ และแยกหน้าที่การทำงานทางธุรกิจออกจากกันไว้ในแต่ละเซิร์ฟเวอร์ และแยกตั้งเว็บไซต์โดยอยู่กับตัว ISP ซึ่งหากมีการแบ่งแยกการจัดการเป็นแต่ละส่วนย่อยๆ ดังกล่าวแล้วจะเกิดผลในทางภาษี คือเกิดกำไรขึ้นในจำนวนเพียงเล็กน้อยที่จะต้องนำไปปันส่วนแก่หน้าที่การทำงานที่ทำที่ผ่านเซิร์ฟเวอร์นั้น และยิ่งหากไม่มีคนเข้าร่วมในการทำหน้าที่กับเซิร์ฟเวอร์นั้นด้วยแล้วยิ่งทำให้เกิดผลกำไรน้อยลงยิ่งขึ้น

เรื่องแหล่งเงินได้สำหรับเศรษฐกิจดิจิทัลนั้น การอ้างอิงแหล่งเงินได้โดยกำหนดจากภูมิศาสตร์จะถือเป็นปัญหาสำคัญอีกปัญหาหนึ่งเพราะยากที่จะระบุถึงจุดที่ตั้งได้อย่างแน่นอน ยิ่งเฉพาะในกรณีที่เป็นคลาวด์คอมพิวติ้ง (cloud computing) ก็ยิ่งยากที่จะกำหนดถึงตำแหน่งภูมิศาสตร์ลงได้ หากลองเริ่มวิเคราะห์จากจุดยืนของ OECD และ UN ในปัจจุบันที่กำหนดให้ตัวเซิร์ฟเวอร์นั้นทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นได้จะส่งผลต่อเรื่องที่สำคัญตามมาสองประการ คือ ประการแรก ตัวคอมพิวเตอร์เซิร์ฟเวอร์นั้นจะถือเป็นสิ่งที่สร้างให้เกิดเงินได้ที่จะต้องถูกจัดเก็บภาษีขึ้นในรัฐที่เซิร์ฟเวอร์นั้นตั้งอยู่ ซึ่งการอ้างอิงตัวเซิร์ฟเวอร์ กับการจัดเก็บภาษีนี้นี้เห็นได้ว่าแสดงจุดยืนที่ชัดเจนเพียงแต่ด้านรายรับที่เกิดขึ้นจากการใช้คอมพิวเตอร์เซิร์ฟเวอร์นั้นเท่านั้น ประการที่สอง เนื่องจากตัวคอมพิวเตอร์นั้นไม่จำเป็นที่จะต้องมีการจัดตั้งไว้ใกล้กับสินทรัพย์อื่นๆ ของวิสาหกิจดังเช่นสินทรัพย์อื่นทั่วไป ยกตัวอย่างเช่นในกรณีของคลังสินค้าอาจจะต้องจัดตั้งไว้ใกล้เคียงกับออฟฟิศ เพื่อความสะดวกในการจัดการและดำเนินการอันเห็นได้ว่าเป็นธรรมชาติในการดำเนินการทางธุรกิจซึ่งแตกต่างกับกรณีของเซิร์ฟเวอร์ซึ่งอาจไปทำการตั้งไว้ ณ สถานที่ใดก็ได้ ดังนั้นผลของการปันส่วนเงินได้ให้กับตัวเซิร์ฟเวอร์ นี้จึงอาจทำให้เกิดผลลัพธ์ที่แตกต่างกับกรณีอื่น ซึ่งเมื่อพิจารณาถึงลักษณะทั้งสองประการดังที่กล่าวมานี้แล้วจะเห็นได้ว่าลักษณะของธุรกิจที่มีฐานการทำธุรกิจในลักษณะคลาวด์เบส (cloud based) นั้นฐานของสถานประกอบการถาวรจะไม่มี ความสอดคล้องกับการแบ่งส่วนของเงินได้ที่ได้รับจากประเทศต่างๆ

ย้อนกลับไปพิจารณาถึงพื้นฐานตามความหมายของสถานประกอบการถาวรนั้น ความหมายดั้งเดิมที่แท้จริงนั้นมีเพียงเรื่องสถานธุรกิจประจำเท่านั้นที่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวร ซึ่งอิงสัมพันธ์กับตัวตนทางกายภาพที่มีอยู่ในรัฐนั้น แต่ปัจจุบันการทำธุรกรรมนั้นอาจไม่มีความเกี่ยวข้องกับการมีตัวตนทางกายภาพอีก และการที่ถือให้ตัวเซิร์ฟเวอร์เป็นสถานประกอบการถาวร ไม่ได้เป็นการทำให้เกิดความแน่นอนของภาระทางภาษีขึ้น กรณีปัญหาอื่นๆ ยังคงอาจตามมาจากแนวทางที่ให้ถือว่าตัวเซิร์ฟเวอร์เป็นสถานประกอบการถาวรอีก เช่น กรณีหากมีเซิร์ฟเวอร์มากกว่าหนึ่งตัวที่วิสาหกิจนั้นใช้งานจะยังทำให้เกิดความยากลำบากในการกำหนดถึงส่วนงานที่เซิร์ฟเวอร์แต่ละตัวทำการปฏิบัติหน้าที่ในประเทศแหล่งเงินได้นั้น เรื่องนี้จะไปเกี่ยวโยงสัมพันธ์กับการแบ่งปันส่วนส่วนของเงินได้ที่ได้รับจากกำไรธุรกิจ ที่สำคัญคือเซิร์ฟเวอร์นั้นเป็นสินทรัพย์ของเอกชนซึ่งวิสาหกิจนั้นอาจนำไปติดตั้งไว้ในสถานที่แห่งใดก็ได้ และ เซิร์ฟเวอร์เป็นอุปกรณ์ที่ง่ายต่อการเคลื่อนย้าย หากวิสาหกิจนำเซิร์ฟเวอร์ไปตั้งในดินแดนที่มีภาระภาษีต่ำ หรือไม่มีการจัดเก็บภาษีก็ย่อมก่อให้เกิดช่องว่างในการหลีกเลี่ยงภาษีขึ้นโดยง่าย และแม้ในกรณีที่มีการตั้งในรัฐแหล่งเงินได้หากสมมุติการดำเนินธุรกรรมที่เกิดขึ้นในรัฐนั้นเป็นจำนวนมาก และมีสถานธุรกิจอื่นรวมอยู่ด้วย ปัญหาในเรื่องการแบ่งปันส่วนผลกำไรที่ตกอยู่กับสถานประกอบการถาวรแห่งใดก็เป็นปัญหาสำคัญที่เกิดขึ้นตามมาอีก

ข้อน่าพิจารณาอีกประการหนึ่งของการใช้สถานประกอบการถาวรโดยถือตามสถานที่ที่เซิร์ฟเวอร์ ยกตัวอย่างเช่นกรณีบริษัท worldmusic4you.com สมมุติหากบริษัทนั้นจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นในประเทศอังกฤษ แต่บริษัทไปทำการตั้งเซิร์ฟเวอร์อยู่ในประเทศไอร์แลนด์ เห็นได้ว่าการให้ประเทศไอร์แลนด์เป็นประเทศที่มีสิทธิในการจัดเก็บภาษีจะดูเหมือนไม่ค่อยสมเหตุผล เพราะไม่ใช่ฐานสำคัญของบริษัท และสิ่งที่ตั้งอยู่ในประเทศไอร์แลนด์ก็มีแต่เพียงตัวเซิร์ฟเวอร์ กรณีเช่นนี้เห็นว่าประเทศที่ถือเป็นส่วนสำคัญในการทำธุรกิจน่าจะเป็นประเทศที่มีสิทธิในการจัดเก็บภาษีเงินได้มากกว่าเมื่อคำนึงถึงหลักการในรูปแบบดั้งเดิมในการค้าขายที่เคยปฏิบัติกันมา เช่น กรณีของร้านค้า เมื่อนำมาเปรียบเทียบกับสิทธิในการจัดเก็บภาษีจากตัวเซิร์ฟเวอร์เลยดูค่อนข้างแปลก ซึ่งเมื่อพิจารณาตามหลักการข้อเสนอของ OECD ที่ให้ตัวเซิร์ฟเวอร์นั้นถือเป็นสถานประกอบการถาวร ดังนั้นกรณีนี้จะมีผลว่าประเทศไอร์แลนด์จะมีสิทธิในการจัดเก็บภาษีจากกำไรที่ปันส่วนให้กับงานที่ตัวเซิร์ฟเวอร์ได้ทำลงไปนั้น เห็นได้ว่าไม่ค่อยสมเหตุผลสอดคล้องกับข้อเท็จจริงนักเมื่อบริษัท worldmusic4you.com ไม่ได้มีฐานในการดำเนินธุรกิจใดๆ อย่างอื่นตั้งอยู่ในประเทศไอร์แลนด์เลย อีกทั้งไม่ใช่สถานที่ทำการขายด้วย³⁷

³⁷ Arthur J. Cockfield, "Designing Tax Policy for the Digital Biosphere: How the Internet is Changing Tax Laws," 34 CONN. L. REV. 333 (2002), p.337.

หากพิจารณาถึงแนวทางของ OECD ในเรื่องสถานประกอบการถาวรกับการมีอยู่ของ เซิร์ฟเวอร์ แล้วนั้นเห็นได้ว่า การที่จะถือว่าการมีเซิร์ฟเวอร์ตั้งอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้นั้นทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นนั้นยังคงมีจุดอ่อนในหลายประเด็น ในเรื่องนี้พบผู้ที่โต้แย้งที่สำคัญคือ Arthur J. Cockfield ที่เห็นว่าไม่ควรถือให้ตัวเซิร์ฟเวอร์นั้นทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น โดยให้เหตุผลคือ

1. คอมพิวเตอร์เซิร์ฟเวอร์นั้นในทางความเป็นจริงมีเป็นนับล้านตัวซึ่งเห็นว่าในทางปฏิบัติแล้วหากถือให้ตัวเซิร์ฟเวอร์เป็นสถานประกอบการถาวรจะยากอย่างยิ่งต่อการที่เจ้าหน้าที่สรรพากรทำการตรวจสอบถึงการมีเซิร์ฟเวอร์ และบังคับใช้อย่างเท่าเทียมกันในทุกกรณี

2. ความสัมพันธ์ระหว่างการใช้ซอฟต์แวร์ และตัวเซิร์ฟเวอร์นั้นในความเป็นจริงนั้นมีความเชื่อมสัมพันธ์กันอย่างเบาบางมากในทางกายภาพ เพราะการใช้ซอฟต์แวร์นั้นจะสามารถเปิดใช้ที่ไหนก็ได้ทุกแห่งบนโลกโดยไม่อิงกับสถานที่ตั้งของตัวเซิร์ฟเวอร์ และดังนั้นมูลค่าที่เพิ่มมากขึ้น หรือผลกำไรที่บริษัทจะได้รับจากการมีเซิร์ฟเวอร์ตั้งอยู่ในสถานที่แห่งใดแห่งหนึ่งนั้น อันที่จริงไม่เกี่ยวข้องกับสถานที่ที่ได้มีการซื้อสินค้าหรือมีการให้บริการ

3. เงินได้ที่บริษัทได้รับอาจถูกส่งโอนไปยังประเทศที่มีภาษีต่ำ หรือดินแดนที่ปลอดภาษีได้ง่ายมาก เพียงแค่ทำการย้ายที่ตั้งเซิร์ฟเวอร์นั้น

4. สถานประกอบการถาวรในลักษณะของเซิร์ฟเวอร์มีความแตกต่างจากสถานประกอบการถาวรในรูปแบบดั้งเดิม เพราะการมีสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะเป็นสถานธุรกิจประจำตามรูปแบบดั้งเดิมนั้นยากแก่การเคลื่อนย้าย และจะต้องใช้ต้นทุนสูงหากจะมีการเคลื่อนย้าย³⁸

ในข้อโต้แย้งต่างๆ นี้มีนักวิชาการหลายคนเห็นพ้องด้วย³⁹ และผู้เขียนเองก็เห็นว่าล้วนเป็นข้อโต้แย้งที่มีน้ำหนัก แม้ทาง OECD จะวางแนวทางปฏิบัติไว้โดยถือว่าเซิร์ฟเวอร์นั้นสามารถทำให้

³⁸ Arthur J. Cockfield, *Designing Tax Policy for the Digital Biosphere: How the Internet is Changing Tax Laws*, 34 CONN. L. REV. 333 (2002); Arthur J. Cockfield, *Computer Servers and E-Commerce Profit Attribution*, 94 TAX NOTES 761 (2002); Arthur Cockfield, *Transforming the Internet into a Taxable Forum: A Case Study in E-Commerce Taxation*, 85 MINN. L. REV. 1171 (2001); Arthur J. Cockfield, *Balancing National Interests in the Taxation of Electronic Commerce Business Profits*, 74 TUL. L. REV. 133 (1999); อ้างถึงใน Monica Gianni, “The OECD’s Flawed and dated approach to computer servers creating Permanent Establishments”, 17 Vanderbilt Journal of Entertainment and Technology Law, 2014, p.32.

เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นได้ แต่การเกิดสถานประกอบการถาวรขึ้นในเศรษฐกิจดิจิทัลนั้น ผู้เขียนเห็นเป็นอย่างยิ่งว่าไม่ควรถือจำกัดโดยอิงแต่เพียงตัวเซิร์ฟเวอร์เท่านั้น แต่จะต้องสร้างแนวทางอื่นสำหรับการจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจที่บริษัทข้ามชาติได้รับในประเทศแหล่งเงินได้ด้วย

เมื่อกล่าวถึงบรรทัดฐานของนโยบายภาษีนั้น พบว่ามีหลายนโยบายที่ได้ถูกนำมาเสนอเพื่อใช้ในการปฏิรูปเพื่อให้เพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีให้มากยิ่งขึ้น สิ่งสำคัญประการหนึ่งที่ต้องคำนึงถึงในการเปลี่ยนแปลงสำหรับนโยบายการจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้น คือ กฎหมายภาษีใดๆที่จะออกมาใหม่นั้นจะต้องทำให้เกิดผลในทางปฏิบัติที่เท่าเทียมกันกับการค้าในรูปแบบดั้งเดิมด้วยเพื่อไม่ให้เกิดผลเป็นทางเลือกที่แตกต่างกันในทางเศรษฐกิจ และนอกจากนั้น กฎหมายภาษีนั้นจะต้องมีลักษณะไม่ซับซ้อน (simplicity) ด้วย เพื่อไม่ให้เกิดภาระที่หนักยิ่งขึ้นกับภาคธุรกิจและทำให้เจ้าหน้าที่ภาษีสามารถบังคับใช้ได้จริงในทางปฏิบัติ ซึ่งหากมีการออกนโยบายภาษีในลักษณะที่เกิดต้นทุนในการปฏิบัติตามสูงจะยิ่งทำให้ต้นทุนในภาคธุรกิจนั้นได้รับผลกระทบตามไปด้วย

ประเทศฝรั่งเศสได้แสดงจุดยืนอย่างชัดเจนในเรื่องเซิร์ฟเวอร์ว่า การมีอยู่ของเซิร์ฟเวอร์นี้อาจถือเป็นเพียงกิจกรรมที่เป็นส่วนประกอบเท่านั้น และไม่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น ยกเว้นในกรณีที่หากมีคนเข้าร่วมดำเนินการด้วย แต่สำหรับในกรณีที่หากตัวเซิร์ฟเวอร์นั้นเป็นส่วนที่ใช้เพื่อปฏิบัติงานหลักจะถือว่าทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นได้

ประเทศฝรั่งเศสได้ออกรายงานในปี ค.ศ. 2013 ในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะเสมือน (Virtual PE) ว่าหากมีข้อมูลที่ทำกรอัปโหลด (upload) โดยลูกค้าจะทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นได้ ซึ่งการกดดันของประเทศฝรั่งเศสนี้เองทำให้ต่อมาทางสหภาพยุโรปได้มีการจัดตั้งกลุ่มผู้ชำนาญการระดับสูงเพื่อศึกษาถึงการจัดเก็บภาษีจากเศรษฐกิจดิจิทัล (Commission High Level Expert Group on Taxation of the Digital Economy) เพื่อศึกษาต่อในประเด็นเรื่องดังกล่าว

มีรายงานที่น่าสนใจของประเทศฝรั่งเศสที่รัฐบาลฝรั่งเศสได้เสนอขึ้นในปี ค.ศ. 2013 เกี่ยวกับการให้ความสำคัญต่อการจัดเก็บข้อมูลที่ทำให้เกิดมูลค่าขึ้นกับธุรกิจ โดยข้อมูลต่างๆที่รวบรวมได้โดยผ่านทางเว็บไซต์ที่ได้มีการวิเคราะห์ตรวจสอบนั้น จะเป็นตัวสะท้อนถึงผู้ใช้งานเว็บไซต์

³⁹ Monica Gianni, “The OECD’s Flawed and dated approach to computer servers creating Permanent Establishments,” *Vanderbilt Journal of Entertainment and Technology Law*, (2014), p.32.

บทบาทของผู้บริโภคที่สร้างมูลค่าขึ้นให้กับเจ้าของเว็บไซต์นั้นจะถูกนำมาพิจารณาเพื่อให้ข้อสรุปในท้ายสุดว่า ผู้บริโภคทั้งหมดนั้นทำให้เกิดสถานประกอบการถาวรขึ้นกับเจ้าของเว็บไซต์หรือไม่⁴⁰

แนวทางในเรื่องพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์กับสถานประกอบการถาวรที่น่าจับตามากที่สุดคดีหนึ่งคือคดีที่เกิดขึ้นในประเทศสเปน กฎหมายภาษีของประเทศสเปนมีการกำหนดถึงนิยามความหมายของคำว่า “สถานประกอบการถาวร” ไว้โดยมีขอบเขตที่กว้างกว่าตาม OECD แต่ทั้งนี้ประเทศสเปนยังคงยึดถือแนวทางในส่วนสำคัญของ OECD เป็นแม่แบบ สำหรับนิยามความหมายของคำว่า “สถานประกอบการถาวร” นี้พบได้ใน กฎหมายภาษีเงินได้สำหรับผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสเปน⁴¹ และกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศสเปน⁴² ซึ่งได้มีการแก้ไขจากฉบับดั้งเดิมที่มีขึ้นในปี ค.ศ. 1978 ที่ได้กล่าวถึงแนวความคิดในเรื่องสถานประกอบการถาวรนี้ไว้

ตามกฎหมายภาษีเงินได้สำหรับผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสเปนได้กำหนดถึงความหมายของคำว่าสถานประกอบการถาวรไว้ว่าหมายถึงสถานที่ที่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวร อันได้แก่ สถานที่จัดการ, สาขา, ออฟฟิศ, โรงงาน, โรงช่าง, คลังสินค้า, เหมืองแร่ บ่อน้ำมัน บ่อก๊าซ การแสวงหาทรัพยากรจากป่าไม้หรือสถานที่อื่นอันถือเป็นทรัพยากรธรรมชาติ และ โครงการก่อสร้าง โครงการติดตั้ง หรือโครงการประกอบที่มีระยะเวลามากกว่าหกเดือน เป็นต้น ซึ่งเห็นได้ว่าตามแนวความคิดเรื่องสถานประกอบการถาวรตามกฎหมายภายในของประเทศสเปนนี้มีลักษณะคล้ายคลึงกับแนวทางตาม OECD แต่เมื่อนำมาเปรียบเทียบกับละเอียดแล้วจะพบว่าไม่ได้มีความเหมือนกันในรายละเอียดทุกประการ เช่น ตามกฎหมายภายในของประเทศสเปนนั้นไม่ได้กำหนดถึงกรณีข้อยกเว้นที่จะไม่ถือว่าทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น

คดี the Spanish Dell case ข้อเท็จจริงในคดีดังกล่าวมีว่าบริษัท Dell ได้มีการเข้ามาดำเนินธุรกิจในประเทศสเปนโดยผ่านทางบริษัทลูกหลายบริษัทซึ่งมีโครงสร้างระหว่างบริษัทที่มีความซับซ้อน บริษัท Dell Europe ซึ่งเป็นบริษัทสัญชาติไอร์แลนด์ ทำหน้าที่ผลิตคอมพิวเตอร์ในประเทศไอร์แลนด์ ผลิตภัณฑ์สินค้าของ Dell ทำการซื้อมาจาก Dell Europe และได้ขายต่อไปยังตลาดผ่านบริษัทลูกของ Dell ในตลาดภายในประเทศต่างๆ ภายใต้สัญญาผู้ทำงานแทนผู้อื่นเพื่อำเห็จ (commissionaire)

⁴⁰ โปรดดู <http://www.forbes.com/sites/singularity/2013/01/28/corporate-tax-2-0-why-france-and-the-world-need-a-new-tax-system-for-the-digital-age/#2715e4857a0b1ca576d7722b> (retrieved on 7 September 2016)

⁴¹ the Spanish Non-Residents Income Tax Law No. 5/2004

⁴² the Spanish Corporate Income Tax Law No. 4/2004

ในอีกทางหนึ่ง บริษัท Dell ได้มีการขายสินค้าในประเทศสเปน โดยบริษัท Dell Spain ซึ่งเป็นคู่สัญญาในสัญญาผู้ทำงานแทนผู้อื่นเพื่อำเห้ (commissionaire) โดยได้รับค่าคอมมิชชั่นในผลิตภัณฑ์สินค้าของ Dell ต่างๆ ที่มาจากบริษัทแม่ คือบริษัท Dell Products บริษัท Dell Spain ได้มีการขายและทำการตลาดสำหรับคอมพิวเตอร์ในตลาดประเทศสเปนภายใต้ชื่อของตนเองแต่อยู่ภายใต้การควบคุมดูแลของ Dell Products

บริษัท Dell Products กำหนดหน้าที่ในการขายคอมพิวเตอร์และการจัดการและควบคุมการจำหน่ายสินค้าในตลาดประเทศต่างๆ ผ่านทางผู้แทนจำหน่ายในประเทศซึ่งจะแต่งตั้งให้เป็นผู้ทำงานแทนผู้อื่นเพื่อำเห้ (commissionaire) ซึ่งจะมีหน้าที่ในการช่วยดำเนินการที่สำคัญทางธุรกิจมากกว่าผู้ทำงานแทนผู้อื่นเพื่อำเห้ (commissionaire) ปกติ บริษัท Dell Products ไม่มีทรัพยากรบุคคลของตนเองแต่ใช้ลักษณะของสัญญาช่วงจากบริษัท Dell Europe อีกต่อหนึ่ง โดยบริษัท Dell Products ไม่มีลูกค้าหรือ สิ่งก่อสร้างใดๆ ตั้งอยู่ในประเทศสเปน ไม่ว่าจะโดยการเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ หรือจากการเช่า

บริษัท Dell Spain ซึ่งมีฐานะเป็นผู้ทำงานแทนผู้อื่นเพื่อำเห้ (commissionaire) สัญชาติสเปนจะเข้ามามีส่วนทำหน้าที่ในด้านโลจิสติกส์การตลาด การให้บริการหลังการขาย และเป็นเจ้าหน้าที่ในร้านออนไลน์ของ Dell Products Spanish ด้วย

โครงสร้างของบริษัท Dell ซึ่งเป็นบริษัทข้ามชาติขนาดใหญ่มีลักษณะการจัดการโครงสร้างทางธุรกิจดังที่กล่าวมา ประเด็นที่สำคัญประการหนึ่งคือบริษัทลูกของ Dell ที่ตั้งขึ้นในประเทศต่างๆ นั้นจะเป็นผู้รับผิดชอบในการขายคอมพิวเตอร์โดยตรงในประเทศนั้น ซึ่งรวมถึงหน้าที่ต่างๆ ที่เกี่ยวข้องด้วย

บริษัท Dell Product มีการควบคุมงานโดยผ่านลักษณะการขายโดยตรงซึ่งทำให้คำสั่งซื้อสินค้านั้นจะเข้าสู่เว็บไซต์ หรือคอลล์เซ็นเตอร์ บริษัท Dell Spain ดำเนินหน้าที่ในลักษณะตัวแทนจำหน่ายสินค้าแต่เพียงผู้เดียว และตามสัญญาผู้ทำงานแทนผู้อื่นเพื่อำเห้ (commissionaire) ที่ทำกับบริษัท Dell Products ได้มีการกำหนดให้ต้องมีการให้บริการกับลูกค้าขนาดกลางและขนาดใหญ่ที่ต้องการการบริการถึงสถานที่ด้วย สำหรับการทำการขายให้กับลูกค้าขนาดเล็กในประเทศสเปนนั้นจะดำเนินการโดยบริษัท Dell France ผ่านทางเว็บไซต์ หรือคอลล์เซ็นเตอร์อีกทางหนึ่ง

เจ้าหน้าที่สรรพากรของประเทศสเปนได้ให้คำวินิจฉัยและยืนยันถึงประเด็นในทางภาษะภายในกรณีดังกล่าวนี้ ซึ่งรวมถึงบริษัท Dell Spain ว่าทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรสำหรับบริษัท Dell Product ขึ้น ภายใต้ข้อบทที่ 5 วรรคที่ 1 เรื่องสถานธุรกิจประจำ และ ข้อบทที่ 5 วรรคที่ 4 เรื่องตัวแทนไม่อิสระ ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ สเปน-ไอร์แลนด์ และเป็นไปตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD ที่ได้ให้คำอธิบายไว้ ซึ่งเจ้าหน้าที่สรรพากรได้ให้คำวินิจฉัยในเรื่องดังกล่าวแม้ตามข้อเท็จจริงนั้นบริษัท Dell Products จะไม่มีลูกค้าหรือสิ่งปลูกสร้างใดๆ อยู่ในประเทศสเปน

ศาลกำหนดถึงประเด็นการจำหน่ายผลิตภัณฑ์สินค้าทั้งหมดที่ทำโดยบริษัท Dell Product นั้นว่าจะถือว่าตกสู่สถานประกอบการถาวรของบริษัท Dell Product ที่ถือว่าเกิดขึ้นในประเทศสเปน หรือไม่ เมื่อมีการจ่ายค่าคอมมิชชั่นให้กับบริษัท Dell Spain เจ้าหน้าที่สรรพากรสเปน ได้มีคำวินิจฉัยด้วยเหตุผลว่าการขายให้กับลูกค้าชาวสเปนที่ทำโดยผ่านบริษัท Dell French ซึ่งเป็นบริษัทลูกภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาตินั้นควรที่จะต้องถูกปันผลในส่วนของเงินที่ได้ให้กับสถานประกอบการถาวรที่เกิดขึ้นในบริษัทสเปนของบริษัท Dell Products ด้วย ในผลจำนวนเงินที่เทียบเท่ากับกรณีที่เกิดกิจกรรมทางธุรกิจและการขายของบริษัทลูกในประเทศฝรั่งเศสนั้นได้มีการดำเนินการโดยการใช้ทรัพยากรและบุคคลของบริษัท Dell Spain เมื่อหน้าที่การปฏิบัติงานของบริษัท Dell France และบริษัท Dell Spain นั้นไม่สามารถทำการกำหนดแบ่งแยกอย่างเห็นได้ชัดทั้งในมุมมองจากทางกฎหมายและทางเศรษฐกิจ กรณีนี้เจ้าหน้าที่พิเคราะห์แล้วมีความเห็นว่าการดำเนินกิจกรรมในทางเศรษฐกิจที่สำคัญนั้นได้มีการดำเนินการขึ้นในประเทศสเปน

ศาลได้พิเคราะห์ในเบื้องต้นแล้วเห็นว่าบริษัท Dell Products มีสถานธุรกิจประจำในประเทศสเปนซึ่งทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น โดยผ่านทาง การปฏิบัติงานที่ทำขึ้นภายใต้กิจกรรมและโดยอาศัยสิ่งปลูกสร้างของบริษัท Dell Spain แม้ว่าบริษัท Dell Products นั้นจะไม่ได้มีการถือกรรมสิทธิ์หรือมีการเช่าในสิ่งปลูกสร้างต่างๆ นั้นก็ตาม ตามคำอธิบายในข้อบทที่ 5 ของ OECD ได้แสดงให้เห็นถึงกรณีที่บริษัทแม่มีสถานประกอบการถาวรขึ้นในรัฐที่บริษัทลูกมีสถานธุรกิจขึ้น (เช่น การมีพื้นที่ว่าง หรือ สิ่งปลูกสร้าง เครื่องมือใช้สอยต่างๆ ที่เป็นของบริษัทลูกที่อยู่ภายใต้การควบคุมดูแลของบริษัทแม่)

ประเด็นสำคัญอีกกรณีหนึ่งคือการกำหนดถึงคุณลักษณะของ online store ที่ถือว่าการทำให้เกิดเป็น “online PE” ขึ้น แม้ว่าเซิร์ฟเวอร์จะได้ตั้งอยู่นอกประเทศสเปน และไม่มีกิจกรรมใดๆ ที่ได้ดำเนินการผ่านบุคคลหรือทรัพย์สินต่างๆ ที่อยู่ในประเทศสเปน สำหรับประเด็นนี้ ควรจะต้องคำนึงถึงด้วยว่าบริษัท Dell Products ได้มีการดำเนินกิจกรรมขึ้นในประเทศสเปนซึ่งเกิดผลสำคัญในทางเศรษฐกิจขึ้น ซึ่งก็คือการทำการจำหน่ายและส่งสินค้า และในประเทศสเปนนี้มีลูกจ้างของบริษัท Dell Spain ที่ทำหน้าที่ในการช่วยดูแล Online store ดังกล่าวอยู่ด้วย

ทั้งนี้ เจ้าหน้าที่สรรพากรของประเทศสเปนไม่ยอมรับถึงการตีความตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD ในข้อบทที่ 5 ซึ่งให้ถือว่าเว็บไซต์ไม่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นในรัฐนั้น ยกเว้นแต่ในกรณีที่ Server ตั้งอยู่ในรัฐนั้นจึงอาจถือว่าทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น เจ้าหน้าที่สรรพากรและศาลได้มีการโต้แย้งถึงการใช้นแนวทางตามคำอธิบายต้นแบบ OECD ว่าไม่ควรนำมาบังคับใช้กับกรณีข้อเท็จจริงซึ่งได้มีการวิเคราะห์แล้วเห็นว่ากิจกรรมต่างๆ ได้มีการดำเนินการขึ้นในประเทศสเปนเพราะมีความสัมพันธ์กับความสำเร็จทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นจากการจำหน่าย และส่งสินค้า นอกจากนี้เจ้าหน้าที่สรรพากรและศาลของประเทศสเปนยังให้คำโต้แย้งถึงประเด็นว่าประเทศ

สเปนนั้นได้ตั้งข้อสงวนไว้สำหรับคำอธิบายต้นแบบของ OECD ในข้อบทที่ 5 ตามวรรคที่ 42.1 ถึงวรรคที่ 42.10 โดยแสดงจุดยืนว่านับแต่ OECD ได้เริ่มมีการศึกษาถึงประเด็นการจัดเก็บภาษี e-commerce ประเทศสเปนจะไม่พิจารณาตามแนวทางของ OECD จนกว่าจะได้ออกฉบับสมบูรณ์

นอกจากนี้ ศาลยังได้ให้คำวินิจฉัยในประเด็นว่า บริษัท Dell Products มีสถานประกอบการถาวรขึ้นในประเทศสเปน เนื่องจากบริษัท Dell Spain มีอำนาจในการเข้าตกลงทำสัญญาในนามของบริษัท Dell Products ซึ่งถือเป็นการดำเนินการในฐานะตัวแทนไม่อิสระด้วย ตามข้อเท็จจริงบริษัท Dell Spain มีอำนาจในการเข้าตกลงทำสัญญาที่ทำให้เกิดผลผูกพันกับบริษัท Dell Products (แม้ว่าจะไม่ได้มีการทำสัญญาขึ้นในนามของบริษัท Dell Products ก็ตาม) ส่วนประกอบที่สำคัญประการหนึ่งคือ บริษัท Dell Spain ได้มีการปฏิบัติงานภายใต้การดูแลควบคุมจากบริษัท Dell Products และกิจกรรมต่างๆ ที่ได้ดำเนินงานนั้นไม่ได้ถูกจำกัดอยู่เพียงกิจกรรมในลักษณะที่เป็นเพียงการเตรียมการ หรือส่วนประกอบ

คดีนี้เป็นคดีที่ก่อให้เกิดการวิพากษ์วิจารณ์อย่างกว้างขวางถึงความพยายามของรัฐแหล่งเงินได้ในการจัดเก็บภาษีจากบริษัทข้ามชาติที่ทำการวางแผนภาษีเพื่อหลีกเลี่ยงการมีสถานประกอบการถาวรขึ้นในรัฐ โดยศาลได้วางหลักที่เรียกว่า Online PE หรือ Virtual PE ขึ้น โดยอาศัยแนวทางตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD ที่มีอยู่แต่ตีความโดยขยายความเพื่อจัดเก็บภาษีจากบริษัทข้ามชาติ ทั้งนี้คดีนี้ยังไม่สิ้นสุดในชั้นศาลฎีกาจึงเป็นเรื่องที่ต้องติดตามผลของคดีกันต่อไป

6.3 ข้อเสนอต่างๆ ในการจัดเก็บภาษีกับธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์กับสถานประกอบการถาวร

นับตั้งแต่แนวความคิดเรื่องสถานประกอบการถาวรถูกนำมาใช้อย่างเป็นทางการนับตั้งแต่ปี ค.ศ. 1927 โดยองค์การสันนิบาตชาติซึ่งสร้างขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์หลักสองประการคือ กำหนดถึงสิทธิในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของวิสาหกิจที่มีการดำเนินธุรกรรมในต่างประเทศ และ เพื่อสร้างหลักเกณฑ์ในการแบ่งสรรการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างรัฐต่างๆ บทบัญญัติที่ได้ถูกสร้างขึ้นมานี้เป็นการกำหนดถึงสิทธิในการจัดเก็บภาษีเงินได้โดยให้สิทธิแก่รัฐแหล่งเงินได้โดยอิงกับเงื่อนไขการมีอยู่ในทางเศรษฐกิจ (virtue of providing the economic life) หรือเป็นการอ้างอิงจากการสร้างความเจริญเติบโตในทางเศรษฐกิจที่ทำให้เกิดความมั่งคั่งขึ้น อาจกล่าวได้อีกนัยหนึ่งว่า พื้นฐานความคิดในการแบ่งสรรการจัดเก็บภาษีเงินได้นั้นมาจากการกำหนดตามสถานที่ที่ก่อให้เกิดมูลค่าขึ้นจากการดำเนินกิจกรรม (location of value creating activity) และดูเหมือนว่าพื้นฐานความคิดในการจัดเก็บภาษีนี้อาจอยู่บนพื้นฐานของการสร้างความมั่งคั่ง (creation of wealth) ณ สถานที่ใดสถานที่หนึ่งเป็นเฉพาะซึ่งเห็นได้จากเงื่อนไขตามบทบัญญัติที่กำหนดให้ต้องมีการดำรงอยู่ในทาง

กายภาพขึ้นในรัฐนั้น ในช่วงระยะเวลาเริ่มแรกที่ได้มีการใช้บทบัญญัติในเรื่องสถานประกอบการถาวร นั้นอาจถือได้ว่ามีความเหมาะสมกับสภาพแวดล้อมตามยุคสมัยที่การก่อสร้างรากฐานในทางเศรษฐกิจใดๆ นั้นจะต้องมาควบคู่กับสิ่งปลูกสร้างที่สร้างขึ้น และมีความต้องการที่จะต้องอาศัยลูกจ้าง พนักงาน เพื่อทำการซื้อขาย หรือให้บริการอันเป็นไปตามโครงสร้างพื้นฐานของตลาดดั้งเดิมของท้องถิ่นภายในรัฐในยุคนั้น

แนวความคิดในเรื่องสถานประกอบการถาวรที่วางรากฐานอยู่บนการมีตัวตนดำรงอยู่ทางกายภาพได้ถูกนำมาใช้เพื่อเป็นเครื่องวัดถึงการทำกิจกรรมที่ก่อให้เกิดมูลค่าที่ผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้นได้ดำเนินการขึ้นในสถานธุรกิจนั้น ตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวร จะพบว่าเมื่อมีการดำรงอยู่ทางกายภาพถึงระดับที่กำหนดไว้แล้วจะมีผลทำให้ผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่ได้รับเงินได้ต้องถูกจัดเก็บภาษีในรัฐแหล่งเงินได้นั้น และหากยังไม่มีมีการดำรงอยู่ทางกายภาพถึงระดับที่กำหนดไว้ กำไรจากธุรกิจที่เกิดขึ้นก็ยังไม่ถูกจัดเก็บภาษีในรัฐนั้น⁴³

เมื่อเข้าสู่ยุคดิจิทัลการใช้แนวความคิดดังกล่าวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่เกิดขึ้นจากกำไรธุรกิจเห็นว่าจะทำให้เกิดความไม่เหมาะสมเพิ่มมากขึ้นเรื่อยๆ เพราะการเปลี่ยนผ่านทางโครงสร้างของธุรกิจกลายมาเป็นการใช้โครงสร้างพื้นฐานจากประโยชน์ในการใช้อินเทอร์เน็ตและเทคโนโลยีวิสาหกิจต่างประเทศสามารถได้รับผลกำไรจากตลาดและแข่งขันในทางเศรษฐกิจกับบริษัทท้องถิ่นของประเทศแหล่งเงินได้อย่างเท่าเทียม โดยวิสาหกิจต่างประเทศอาจไม่ต้องถูกจัดเก็บภาษีอันเนื่องจากไม่มีสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ เมื่อลองมองจากมุมที่ว่า การจ่ายภาษีให้กับประเทศใดนั้น เป็นการตอบแทนสำหรับการใช้สิ่งอำนวยความสะดวกและการใช้โครงสร้างพื้นฐานต่างๆ ของประเทศนั้น ในกรณีเช่นนี้จะเห็นว่าบริษัทท้องถิ่นจะเป็นผู้จ่ายภาษีซึ่งเป็นค่าตอบแทนสำหรับการใช้ประโยชน์ต่างๆ ดังกล่าวอย่างสมเหตุผล ในขณะที่วิสาหกิจต่างประเทศไม่ได้ให้การตอบแทนตามประโยชน์ที่ตนได้รับจากประเทศแหล่งเงินได้แต่อย่างใด ความไม่เป็นธรรมในลักษณะดังที่กล่าวนี้ยังเป็นความเสียหายที่ทวีความรุนแรงมากยิ่งขึ้นในสถานการณ์ที่ประเทศแหล่งเงินได้นั้นมักจะเป็นประเทศที่กำลังพัฒนาในขณะที่วิสาหกิจที่เข้าไปแสวงหากำไรโดยไม่ต้องมีตัวตนในทางกายภาพอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้นั้นมักจะเป็นวิสาหกิจที่มาจากประเทศที่พัฒนาแล้ว เห็นได้ว่าความมั่งคั่งในทางเศรษฐกิจถูกดึงจากประเทศที่กำลังพัฒนาไปสู่ประเทศที่พัฒนาแล้วโดยที่ประเทศแหล่งเงินได้นั้นไม่สามารถที่จะจัดเก็บภาษีเงินได้ซึ่งทำให้ช่องว่างในทางเศรษฐกิจของทั้งสองประเทศนั้นจะยิ่งกว้างมากยิ่งขึ้นเรื่อยๆ ภายใต้เงื่อนไขตามสถานการณ์ดังกล่าว ในช่วงระยะเวลาที่ผ่านมาเห็นได้ว่าหลาย

⁴³ Gary D. Sprague & Rachel Hersey, "Permanent Establishment and Internet-Enabled Enterprises: The Physical presence and Contract Concluding Dependent Agent Tests," *Georgia Law Review*, vol. 38, pp. 301-303.

ประเทศต่างพยายามสร้างบทบัญญัติกฎหมายขึ้นมาใหม่เพื่อป้องกันฐานภาษีของประเทศตน ซึ่งแม้สำหรับในประเทศที่พัฒนาแล้วเมื่อเปลี่ยนบทบาทมาเป็นประเทศแหล่งเงินได้ก็ไม่ยอมสูญเสียฐานการจัดเก็บภาษีของตนเช่นเดียวกัน

แนวความคิดที่ว่าประเทศแหล่งเงินได้มีสิทธิในการอ้างถึงการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่ได้เกิดขึ้นภายในอาณาเขตของรัฐตนนั้นวางอยู่บนพื้นฐานว่า สำหรับชาวต่างชาติซึ่งเมื่อได้มีการดำเนินกิจกรรมขึ้นในรัฐนั้นควรจะต้องตอบแทนให้กับต้นทุนต่างๆ สำหรับการให้บริการที่จัดหาให้โดยรัฐนั้น อันรวมถึงต้นทุนในการสร้างถนน และสิ่งสาธารณูปโภคขั้นพื้นฐาน ตำรวจ การป้องกันอัคคีภัย ระบบกระบวนการยุติธรรม การศึกษา และสิ่งจำเป็นอื่นๆ ซึ่งการให้บริการต่างๆ นั้นเป็นการให้ทั้งกับคนของประเทศตนเองและคนต่างประเทศที่เข้ามาอยู่ในประเทศตนอย่างเท่าเทียมกันตามความจำเป็นที่จะต้องใช้สอยเพื่อทำให้เกิดเงินได้ขึ้น การจัดเก็บภาษีจากเงินได้เป็นหนทางหนึ่งของประเทศแหล่งเงินได้เพื่อได้รับค่าตอบแทนสำหรับการใช้ประโยชน์จากการบริการต่างๆ ที่รัฐได้จัดหาให้ขึ้น ในเรื่องดังกล่าวนี้เป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับหลักผลประโยชน์ (the benefit theory) ซึ่งเป็นแนวความคิดที่ว่าค่าใช้จ่ายที่รัฐบาลได้จ่ายไปนั้นควรจะได้รับคืนจากผู้ที่ใช้ประโยชน์ตามสัดส่วนที่ได้ใช้สอยในประโยชน์นั้น⁴⁴

การทำธุรกรรมในลักษณะพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์จะมีลักษณะที่ใช้โครงสร้างเครือข่ายพื้นฐานในทางกายภาพร่วมในประเทศที่เป็นผู้นำเข้าธุรกรรมนั้น เช่น การขายของทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์จะต้องมีการดำเนินการผ่านเครือข่ายอินเทอร์เน็ตภายในประเทศแหล่งเงินได้ซึ่งระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตนั้น ถึงแม้จะเป็นการให้บริการที่มาจากภาคเอกชน แต่โดยรากฐานของการสร้างระบบเครือข่ายใดๆ ขึ้นมานั้นย่อมต้องมาจากการให้บริการของภาครัฐโดยพื้นฐาน ต้นทุนของรัฐบาลส่วนใหญ่เป็นค่าใช้จ่ายอันเกี่ยวข้องกับการบำรุงรักษาสภาพแวดล้อม สิ่งอำนวยความสะดวกในการดำเนินธุรกิจมีความจำเป็นที่จะต้องใช้โครงสร้างพื้นฐานภายในประเทศหลายอย่าง เช่น ระบบสาธารณูปโภค ในขณะที่ธุรกิจที่เกิดขึ้นใหม่นั้นสามารถที่จะสร้างงานอันถือเป็นรายได้ของคนในท้องถิ่นขึ้น แต่ในอีกด้านหนึ่งก็จะทำให้เกิดเป็นรายจ่ายสาธารณะ เห็นได้ว่าความสัมพันธ์ระหว่างธุรกิจเอกชนกับต้นทุนของรัฐบาลนั้นมีความโยงใยกัน ซึ่งการดำเนินธุรกิจของเอกชนนั้นควรจะต้องถูกจัดเก็บภาษีเนื่องจากจะต้องใช้ทรัพยากรต่างๆ ในการรักษาตลาดในทางกายภาพไว้และเงินได้จาก

⁴⁴ Michael J. Graetz, “The David R. Tillinghast Lecture: Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policies,” p.298.

ภาษีที่จัดเก็บนี้จะกลายมาเป็นต้นทุนต่างๆ ในการบำรุงรักษาสภาพแวดล้อมและสิ่งอำนวยความสะดวกแก่ผู้รับผลประโยชน์ทั้งหมดในตลาดต่อไป⁴⁵

6.3.1 แนวคิดการจัดเก็บภาษีเงินได้โดยใช้สถานประกอบการถาวรแบบดั้งเดิม

ถึงแม้จะมีข้อเสนอแนะหลายประการเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงการจัดเก็บภาษีสำหรับธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ แต่ก็ยังมีแนวคิดความเห็นที่ว่าจุดเกาะเกี่ยวในเรื่องสถานประกอบการถาวรที่บังคับใช้อยู่ในปัจจุบันนี้ยังคงมีความเหมาะสมอยู่ โดยแนวคิดที่เห็นว่าควรใช้สถานประกอบการถาวรตามรูปแบบดั้งเดิมนี้เห็นว่า เนื่องจากโครงสร้างของการประกอบธุรกิจในปัจจุบันนี้ อันที่จริงก็ยังคงเหมือนดังเช่นในยุคอดีต เช่น การทำผลิตภัณฑ์อย่างใดอย่างหนึ่งเป็นต้นว่า รองเท้า เสื้อผ้า จะมีลักษณะของการย้ายฐานกำลังการผลิตจากประเทศที่พัฒนาแล้วไปประเทศที่กำลังพัฒนา เนื่องจากเหตุผลทางด้านค่าแรงงาน และในขณะที่ส่วนประกอบในด้านการออกแบบนั้นก็ยังคงทำนอกประเทศที่เป็นฐานการผลิตอยู่นั่นเอง ตามแนวคิดนี้จึงเห็นว่าการพัฒนาในทางเศรษฐกิจถึงยุคปัจจุบันนี้สาระสำคัญยังคงเหมือนเช่นเดิมไม่แตกต่างกับที่เคยเป็นมา และดังนั้นจึงไม่มีความจำเป็นที่จะต้องเปลี่ยนแปลงโครงสร้างภาษีอากรระหว่างประเทศแต่อย่างใด

ตามหลักอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันนั้น รัฐ รัฐหนึ่งจะมีสิทธิในการจัดเก็บภาษีจากวิสาหกิจต่างประเทศใดได้นั้นจะต้องปรากฏว่ามีจุดเกาะเกี่ยวที่ถือว่ามีสาระสำคัญเพียงพอกับรัฐที่จะรับแบ่งส่วนในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากวิสาหกิจนั้น จุดเกาะเกี่ยวดังกล่าวถูกกำหนดจากการที่วิสาหกิจต่างประเทศ หรือตัวแทนนั้นได้มีการดำเนินการในส่วนที่ถือว่าเป็นสาระสำคัญอันทำให้เกิดเงินได้ขึ้นในรัฐนั้น ซึ่งในอดีตเห็นได้ว่าวิสาหกิจต่างประเทศจะต้องมีลักษณะในทางกายภาพปรากฏอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ซึ่งอาจจะเป็นในรูปของทรัพย์สิน หรือ แรงงาน แต่เมื่อมองมายังกระบวนการทางเศรษฐกิจในรูปแบบใหม่เห็นได้ว่ายังคงมีความคล้ายคลึงโครงสร้างในรูปแบบเก่าที่วิสาหกิจนั้นยังต้องการประโยชน์ในทางทุน แรงงาน และทรัพย์สินอื่นเพื่อใช้ในการผลิตในการตลาด และข้อเท็จจริงที่ถือว่าเป็นสาระสำคัญก็ยังคงมีอยู่เช่นเดิมคือ จะต้องมีการดำรงอยู่ในทางกายภาพ โดยการดำเนินกิจกรรมที่เกิดขึ้นนั้นจะสะท้อนจากแรงงานที่วิสาหกิจที่ได้ใช้ ทรัพย์สินที่ได้ลงทุน ความเสี่ยงที่ได้รับ ซึ่งทั้งหมดนี้ล้วนเป็นองค์ประกอบที่สำคัญต่อการสร้างผลิตภัณฑ์สินค้าหรือการให้บริการของวิสาหกิจนั้น จากที่กล่าวมาถึงแนวคิดแบบดั้งเดิมว่าเศรษฐศาสตร์ในทางธุรกิจ

⁴⁵ T.S. Adams, The Taxation of Business, 1917 Nat'l Tax Ass'n Proc. of Eleventh Nat'l Conference 185, 187. อ้างถึงใน “Permanent Establishment and Internet-Enabled Enterprises : The Physical presence and Contract Concluding Dependent Agent Tests,” p.305.

สมัยใหม่นี้ไม่มีความแตกต่างจากลักษณะก่อนหน้า หลักในเรื่องจุดเกาะเกี่ยวที่ใช้ที่มีความเหมาะสมต่อการจัดเก็บภาษีของธุรกิจนั้นจึงยังคงเป็นเช่นเดิม ตามหลักที่ว่ารัฐนั้นจะไม่มีสิทธิในการจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจของวิสาหกิจต่างประเทศ ยกเว้นว่าวิสาหกิจนั้นจะได้มีการทำกิจกรรมที่ก่อให้เกิดเป็นเงินได้ขึ้นในรัฐนั้น หรือมีการดำรงในทางกายภาพอยู่ถึงตามระดับที่ได้กำหนด ดังนั้น การบังคับใช้หลักการเช่นนี้จึงควรนำมาใช้กับวิสาหกิจที่ประกอบกิจการผ่านทางอินเทอร์เน็ตด้วยเช่นกัน และหากมีการบังคับใช้หลักเกณฑ์อื่นที่แตกต่างกันจะทำให้เกิดความไม่เท่าเทียมขึ้น รัฐที่ผู้บริโภคที่ทำการซื้อขายกับวิสาหกิจต่างประเทศนั้นไม่ควรให้ความสำคัญกับการสร้างนโยบายการจัดเก็บภาษีแบบใหม่ขึ้นมากนักเพราะการเข้าสู่ตลาดของวิสาหกิจต่างประเทศนั้นอันที่จริงไม่ได้เป็นการเข้ามาสร้างสิ่งที่ทำให้เกิดมูลค่าขึ้นในรัฐนั้น และการทำการซื้อขายขึ้นในรัฐนั้นก็ไม่ได้เป็นการเข้ามีส่วนร่วมภายในระบบเศรษฐกิจของประเทศแต่อย่างใด⁴⁶

องค์การสันนิบาตชาติในปี ค.ศ. 1923 ได้ให้คำอธิบายถึงคำว่า “แหล่งความมั่งคั่งดั้งเดิม” (origin of wealth) ว่าหมายความว่า “การที่รัฐทุกรัฐได้เข้ามามีส่วนร่วมกันในจุดที่ความมั่งคั่งนั้นบรรลุผล หรือ รัฐทุกรัฐนั้นอยู่ในจุดที่การผลิตในทางกายภาพได้ถึงจุดหมายสุดท้ายในทางเศรษฐกิจโดยสมบูรณ์และสามารถทำให้เกิดความมั่งคั่งขึ้น”⁴⁷ เมื่อพิจารณาถึงธุรกิจที่ใช้ระบบอินเทอร์เน็ตจะเห็นว่าการผลิตในธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นจะมีการใช้เทคโนโลยีอย่างมาก และจะต้องมีรายจ่ายที่สำคัญเกิดขึ้นจากการค้นคว้าและพัฒนา หากมองจากแง่มุมในเรื่อง “แหล่งเงินได้ดั้งเดิม” (origin of income) จะเห็นได้ว่าหลักในเรื่องสถานประกอบการถาวรนี้สะท้อนให้เห็นถึงมุมมองจากเจ้าหน้าที่สรรพากรซึ่งเป็นผู้จัดเก็บภาษี โดยทั่วไปประเทศที่จัดเก็บภาษีนั้นไม่ควรขยายอำนาจในทางอาณาเขตของรัฐตนเกินกว่าอำนาจในการจัดเก็บภาษีเพราะจะทำให้เกิดปัญหาการซ้อนทับทางอำนาจกับรัฐอื่นตามมา และเมื่อพิจารณาที่ตัวผู้เสียภาษีแล้วจะเห็นได้ว่าเมื่อผู้เสียภาษีไม่ได้มีการดำรงอยู่ในทางกายภาพในรัฐแหล่งเงินได้แล้ว การจัดเก็บภาษีเงินได้นั้นก็ไม่ควรที่จะบังคับจัดเก็บกับเงินได้ที่ผู้เสียภาษีนั้นได้รับในประเทศดังกล่าวด้วยเหตุผลสองประการคือ ประการแรก เห็นได้ว่าไม่มีความเหมาะสมสำหรับประเทศใดๆ ที่จะเพิ่มอำนาจให้แก่ตนเองเหนือกว่าบุคคลหรือเหนือกว่าธุรกรรมใดอันเกินมากไปกว่าอำนาจที่แท้จริงที่จะบังคับได้ ประการที่สอง หากมองถึงแง่ปฏิบัติประเทศต่างๆ นั้นก็ไม่ควรที่จะแสวงหาการจัดเก็บภาษีที่ตนไม่อาจจะจัดเก็บได้ และระบบภาษี

⁴⁶ Sprague & Hersey, *supra* note 43, pp.311-312.

⁴⁷ “origin of wealth” as meaning “all the stages which are involved up to the point of the wealth coming to fruition, that is, all the stages up to the point when the physical production has reached a complete economic destination and can be acquired as wealth.” The League of Nations 1923 Experts' Report.

อากรนั้นจะมีความเป็นธรรมเมื่อสามารถนำมาใช้บังคับได้ภายใต้เงื่อนไขที่กำหนดในสถานการณ์ที่เหมาะสมเท่านั้น หากมีการกำหนดแบ่งตัวผู้เสียภาษี เช่น กำหนดถึงกรณีชาวต่างประเทศที่ไม่มีความสัมพันธ์ทางกายภาพกับรัฐให้ต้องเป็นผู้เสียภาษีในรัฐนั้น อาจไม่สามารถเรียกจัดเก็บภาษีได้ตามความเป็นจริง และจะทำให้ระบบภาษีกลายเป็นระบบที่ไม่มีความเป็นธรรมและเลือกปฏิบัติ ดังนั้นตามแนวความเห็นนี้จึงมีความเห็นว่าการใช้ลักษณะสถานธุรกิจประจำตามที่เป็นอยู่นั้นมีความสมประโยชน์และเป็นธรรมดีอยู่แล้ว⁴⁸

นอกจากนี้บริษัทที่ไม่ได้มีการดำรงอยู่ในทางกายภาพในรัฐแหล่งเงินได้นั้นเห็นว่าโดยทั่วไปจะไม่สามารถได้รับประโยชน์ในทางเศรษฐกิจในระดับเดียวกับบริษัทที่ได้มีการจัดตั้งทางกายภาพอยู่ในรัฐนั้น เห็นว่าโดยปกติทั่วไปนั้นบริษัทที่มียอดขายสูงจะต้องมีการจัดตั้งหน่วยงานในท้องถิ่นขึ้นและจะทำให้เกิดเป็นการดำรงอยู่ที่จะสามารถอ้างอิงในการจัดเก็บภาษีได้ หน่วยงานดังกล่าวนี้อาจจะมีลักษณะเป็นหน่วยที่ทำหน้าที่ในการขาย การพัฒนา การให้บริการสนับสนุนกับลูกค้า หรืออาจจะเป็นสิ่งปลูกสร้างในลักษณะอื่นใด ซึ่งจะมีการจัดตั้งขึ้นในทางกายภาพเป็นสาระสำคัญเพื่อติดต่อให้บริการกับลูกค้าในท้องถิ่นอันจะทำให้สามารถเข้าทำการแข่งขันในท้องตลาดกับคู่แข่งอื่น และเพิ่มรายได้ให้กับบริษัทตนในตลาดนั้น หากวิสาหกิจต่างประเทศนั้นไม่มีตัวตนทางกายภาพตั้งอยู่จะเห็นได้ว่าอาจไม่สามารถทำการสร้างยอดขายได้มากเท่ากับผู้ชายที่ได้มีการจัดตั้งหน่วยงานขึ้นในรัฐนั้น

ผู้เขียนเห็นว่าแนวคิดในการใช้การจัดเก็บภาษีเงินได้ตามแบบดั้งเดิมดังที่กล่าวมานั้นไม่มีความเหมาะสมกับสถานการณ์ปัจจุบันในหลายประการ หากมองถึงการจัดเก็บภาษีเงินได้จากกำไรธุรกิจที่บริษัทข้ามชาติได้รับโดยผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยเห็นว่าควรต้องมีการพิจารณาถึงการเพิ่มเติมบทบัญญัติเพื่อใช้กับการจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ด้วยเช่นกัน เพราะเมื่อนำเหตุผลต่างๆ ดังที่กล่าวถึงข้างต้นมาวิเคราะห์แล้วจะเห็นได้ว่ายังคงขาดจุดเกาะเกี่ยวสำคัญของการมีสถานประกอบการถาวรกับข้อเท็จจริงที่บริษัทข้ามชาตินั้นได้รับเงินได้จากการประกอบธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์อันมีความเชื่อมโยงกับสภาพแวดล้อมของเศรษฐกิจภายในประเทศ ในประเด็นที่ว่า การซื้อขายภายในรัฐของวิสาหกิจต่างประเทศนั้นไม่ได้เป็นการเข้ามามีส่วนร่วมภายในระบบเศรษฐกิจของประเทศนั้นผู้เขียนเห็นว่าเป็นการมองจากมุมที่ไม่ได้มีการเข้ามาร่วมดำรงอยู่ในทางกายภาพเท่านั้น แต่เมื่อวิสาหกิจต่างประเทศได้ดึงเอาความมั่งคั่งและทรัพยากรไปจากฐานทางเศรษฐกิจของประเทศที่เข้าไปทำการตลาดแล้ว จะต้องถือเป็นการเข้ามามีส่วนร่วมในทางเศรษฐกิจกับประเทศนั้น เพราะยิ่งวิสาหกิจต่างประเทศทำผลกำไรจากตลาดในประเทศนั้นได้

⁴⁸ Sprague & Hersey, *supra* note 43, pp.313-314.

สูงมากยิ่งขึ้นเท่าไรก็ย่อมยิ่งทำให้ความมั่งคั่งในทางเศรษฐกิจของประเทศนั้นไหลออกจากประเทศเพิ่มมากยิ่งขึ้นเท่านั้น

สำหรับในประเด็นที่ว่าเมื่อผู้เสียภาษีไม่ได้มีการดำรงอยู่ในทางกายภาพแล้ว รัฐแหล่งเงินได้ไม่ควรที่จะบังคับจัดเก็บภาษีเงินได้ที่ผู้เสียภาษีนั่นได้รับ ในเรื่องนี้เห็นว่าเป็นประเด็นที่มีข้อโต้แย้งอย่างสูงและเป็นปัญหาสำคัญสำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างประเทศที่กำลังเผชิญ โดยพื้นฐานแล้วอำนาจการจัดเก็บภาษีของประเทศแหล่งเงินได้นั้นถือเป็นอำนาจในการบังคับจัดเก็บภาษีในลำดับแรกเมื่อมีเงินได้เกิดขึ้น และถือเป็นอำนาจอธิปไตยของประเทศแหล่งเงินได้นั้นอย่างสมบูรณ์ที่จะกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีภายใต้กฎหมายของประเทศตน ทั้งนี้โดยไม่ขัดหรือแย้งกับข้อตกลงตามอนุสัญญาใดๆ หากได้ทำขึ้นกับประเทศอื่น ดังนั้น แม้ในกรณีที่ผู้เสียภาษีได้รับเงินได้จากประเทศนั้น แม้ว่าจะไม่มีความสัมพันธ์ในทางกายภาพใดๆ แต่หากประเทศนั้นได้มีการกำหนดบังคับให้จัดเก็บภาษี ผู้เสียภาษีย่อมมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีอันเป็นไปตามบังคับกฎหมายในประเทศนั้น เพราะอำนาจของรัฐในการบัญญัติกฎหมายนั้นเป็นอำนาจที่สมบูรณ์ภายใต้อธิปไตยของตน

ส่วนข้อที่ว่าบริษัทที่ไม่ได้มีการดำรงอยู่ในทางกายภาพในรัฐแหล่งเงินได้จะไม่สามารถได้รับประโยชน์ในทางเศรษฐกิจในระดับเดียวกับบริษัทที่ได้มีการจัดตั้งหน่วยงานขึ้นและมีลักษณะทางกายภาพนั้น ในเรื่องนี้เห็นได้ว่าไม่สอดคล้องกับสภาพในความเป็นจริงในปัจจุบันอีกต่อไปเมื่อความเจริญก้าวหน้าในทางเทคโนโลยีต่างๆ ทำให้การบริหารจัดการนั้นไม่ต้องพึ่งพาลักษณะการมีตัวตนในทางกายภาพ อีกทั้งการวางแผนภาษีของบริษัทข้ามชาตินั้นอาจพบเห็นลักษณะที่มีการใช้ประโยชน์จากบริษัทลูก หรือตัวแทนที่เป็นอิสระในการเข้ามามีส่วนในการดำเนินธุรกรรมภายในรัฐซึ่งทำให้เกิดผลกำไรขึ้นกับบริษัทแม่ที่ตั้งอยู่ต่างประเทศโดยที่บริษัทแม่ไม่จำเป็นต้องมีการจัดตั้งสถานธุรกิจขึ้นในรัฐแหล่งเงินได้นั้น ดังนั้นถึงแม้จะเป็นบริษัทที่มียอดขายสูงมากก็ตามก็อาจพบลักษณะที่มีการดำเนินการโดยไม่ปรากฏการจัดตั้งหน่วยงานขึ้นเพื่อจัดการบริหารงานโดยเฉพาะก็ได้

6.3.2 ข้อเสนอต่างๆ เพื่อนำมาใช้จัดเก็บภาษีกับธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

เมื่อกระแสของการค้าในรูปแบบของพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ได้เริ่มขยายขอบเขตเพิ่มมากขึ้นเรื่อยๆ มีผลทำให้ลดปัญหาในเรื่องระยะทางและเขตแดนในการค้าลง การทำธุรกรรมการค้าในลักษณะพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ไม่จำเป็นที่จะต้องพึ่งพาลักษณะในทางกายภาพแต่อาศัยลักษณะของไซเบอร์สเปซ (cyberspace) ที่เป็นดินแดนไม่มีตัวตนจับต้องไม่ได้ในการจัดจำหน่ายสินค้าในประเทศต่างๆ เจ้าของธุรกิจที่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศหนึ่งสามารถที่จะแสดงสินค้าและโฆษณาสินค้าของตนให้กับทุกคนผ่านทางอินเทอร์เน็ตจากประเทศต่างๆ ทั่วโลกได้โดยที่เจ้าของสินค้า และตัวสินค้านั้นไม่จำเป็นต้องจับต้องได้ในทางกายภาพแต่อย่างใด เพียงแต่ทำให้สินค้านั้นให้ปรากฏแสดงอยู่บนโลกของอินเทอร์เน็ต เมื่อมีผู้สนใจเข้ามาชมสินค้าของตนก็เพียงแค่คลิกเข้ามาก็สามารถ

ทำการติดต่อ ซื้อขายกับผู้ประกอบการได้ นอกจากนั้นความก้าวหน้าของเครื่องมือการสืบค้นข้อมูล เช่น Google ก็เป็นอีกเครื่องมือหนึ่งที่ช่วยให้ผู้ขายกับผู้ซื้อสามารถพบปะกันได้ง่ายยิ่งขึ้นแม้จะไม่รู้จักกันและอยู่คนละซีกโลกก็ตาม ผู้ประกอบการสามารถที่จะทำเงินได้จากนอกประเทศผ่านระบบธนาคารในหลากหลายวิธีซึ่งยิ่งเทคโนโลยีก้าวหน้าไปเพียงใดยิ่งทำให้สรรพากรยิ่งปวดเศียรเวียนเกล้ากับการจัดเก็บภาษีที่ยิ่งทวีความซับซ้อนและหาจุดเกาะเกี่ยวอ้างอิงในการจัดเก็บภาษีที่ยากยิ่งขึ้น เพราะตามบทบัญญัติกฎหมายที่มีอยู่ยากที่จะนำมาใช้อ้างอิงเพื่อจัดเก็บภาษีกับโครงสร้างของธุรกรรมที่มีลักษณะเปลี่ยนแปลงไปจากเดิม

ปัญหาในเรื่องการจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมในยุคพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์มีข้อเสนอแนะถึงแนวทางต่างๆ ในการจัดเก็บภาษีที่เกิดขึ้นหลายข้อเสนอ บางข้อเสนอนั้นถึงกับมีการเสนอแนะให้แยกธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ไว้สำหรับการจัดเก็บภาษีต่างหากจากธุรกรรมอื่นเป็นพิเศษอีกลักษณะหนึ่ง แต่โดยข้อเสนอแนะที่สำคัญที่ทำให้เกิดข้อวิพากษ์ขึ้นอย่างกว้างขวางนั้นมีดังนี้

1. “สถานประกอบการชั่วคราว” (Impermanent Establishment) เป็นข้อเสนอแนะโดย Avi-Yonah ในช่วงปี ค.ศ. 1997 โดยเสนอให้นำแนวคิดเรื่องสถานประกอบการชั่วคราว (impermanent establishment) นี้มาแทนที่การใช้ลักษณะความเชื่อมโยงในทางกายภาพดังที่เป็นอยู่โดยบังคับใช้เฉพาะกับธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ และมีเงื่อนไขเช่นว่าหากวิสาหกิจต่างประเทศมียอดขายรวมเกินกว่าจำนวนที่กำหนดไว้ วิสาหกิจต่างประเทศจะต้องถูกจัดเก็บภาษีในรัฐแหล่งเงินได้ ตามแนวความคิดนี้เห็นว่าจะต้องให้เกิดการจัดเก็บภาษีเพื่อเป็นการชดเชยให้กับรัฐแหล่งเงินได้สำหรับต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการใช้ฐานผู้บริโภค และการได้ใช้โครงสร้างพื้นฐานต่างๆ ในทางการตลาดของวิสาหกิจต่างประเทศซึ่งเป็นการอำนวยความสะดวกให้แก่วิสาหกิจที่ได้เข้าไปดำเนินการในประเทศแหล่งเงินได้⁴⁹ หลักการสำคัญตามข้อเสนอนี้เห็นได้ว่าเป็นการเสนอให้ใช้รายได้รวมจากการขาย (gross sales threshold) ที่เกิดขึ้นในรัฐนั้นแทนกรณีปกติที่ใช้รายได้สุทธิซึ่งมาจากรายได้หักด้วยรายจ่าย ทั้งนี้ด้วยเหตุผลที่ว่า โดยทั่วไปกรณีรายได้สุทธินั้น เจ้าหน้าที่รัฐจะต้องรู้ถึงจำนวนเงินได้ของผู้เสียภาษีจากรายการขายสินค้า หรือการให้บริการต่างๆ ที่เกิดขึ้นภายในรัฐนั้น รวมถึงรายจ่ายที่เกิดขึ้นทั้งหมดด้วย ซึ่งตามความเป็นจริงแล้วอาจยากที่จะหาข้อมูลเพื่อนำมาช่วยในการกำหนดถึงรายได้สุทธินั้น แต่หากนำรายได้รวมจากยอดขายมาใช้แทนจะสามารถหาข้อมูลได้ง่ายกว่าเนื่องจากหาข้อมูลได้จากบันทึกของคู่สัญญาซึ่งก็คือผู้ซื้อสินค้า หรือผู้รับบริการที่อยู่ภายในรัฐนั้น และเมื่อได้ยอดขายรวมแล้วจึงนำมากำหนดคิดเปอร์เซ็นต์จากยอดขายรวมที่เกิดขึ้นจากการขายที่เกิดขึ้นทั้งหมดในทุกประเทศ

⁴⁹ Reuven S. Avi-Yonah, “International Taxation and Electronic Commerce,” 52 *Tax Lawyer* 507, (1997).

นอกจากหลักการตามข้อเสนอดังกล่าวแล้ว ยังมีข้อเสนอเพิ่มเติมอีกบางประการ ได้แก่ กำหนดให้ต้องมีการหักภาษี ณ ที่จ่ายจากการขายที่เกิดขึ้นที่มาจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ทั้งหมด โดยกำหนดให้อัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายเท่ากับอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศนั้น และในการขอคืนภาษี หรือการแสดงรายการหักค่าใช้จ่ายใดๆ หากมีขึ้น ผู้เสียภาษีจะต้องแสดงรายการหักดังกล่าวด้วย ซึ่งจุดเด่นของข้อเสนอในเรื่องนี้เห็นได้ว่าเป็นการบังคับให้ผู้เสียภาษีต้องมายื่นแสดงแบบรายการเสียภาษีเงินได้ในรัฐนั้นแม้ว่าจะไม่มีตัวตนในทางกายภาพอยู่ ทั้งนี้ สำหรับกรณีธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์อาจมีการกำหนดให้ติดตามการทำธุรกรรม เช่น ใบบรรongทางดิจิทัล เพื่อพิสูจน์ถึงถิ่นที่อยู่ของผู้บริโภคที่อยู่ในประเทศเพื่อนำมาใช้อ้างสิทธิในการจัดเก็บภาษีในประเทศนั้น เป็นต้น

แนวความคิดเรื่องสถานประกอบการชั่วคราว (impermanent establishment) เมื่อพิจารณาถึงการกำหนดต่อจำนวนยอดขายรวมที่เกิดขึ้นในประเทศ และการกำหนดต่อสถานที่ที่มีการใช้สินค้า หรือรับบริการที่แท้จริงนั้นในทางปฏิบัติจริงอาจทำได้ยาก ยิ่งโดยเฉพาะกรณีที่ผู้ซื้อสินค้า หรือผู้รับบริการนั้นเป็นบุคคลธรรมดา ซึ่งทั้งนี้ตามรายละเอียดในข้อเสนอมีการกล่าวถึงการกำหนดยอดขายรวมโดยวิธีการแบ่งส่วนจากยอดขายรวมของทุกประเทศในโลกด้วย ซึ่งในทางปฏิบัตินั้นจะมีแต่เพียงตัวผู้เสียภาษีเองเท่านั้นที่รู้ว่ามียอดขายรวมที่เกิดขึ้นเท่าไร สำหรับในประเด็นเรื่องสถานที่การใช้สินค้า หรือการให้บริการนั้นบางกรณีก็อาจยากที่จะกำหนด และในประเด็นการกำหนดให้ต้องมีใบบรรongทางดิจิทัลนั้นอาจจะต้องระวังถึงเรื่องละเมิดความเป็นส่วนตัวของผู้บริโภคนั้นด้วย

2. “‘Bit’ Tax” เป็นการนำเสนอถึงการจัดเก็บภาษีโดยมีลักษณะคล้ายภาษีสรรพสามิต ในแบบพิเศษสำหรับธุรกรรมโดยคำนวณภาษีจากจำนวนข้อมูล⁵⁰ ที่ส่งผ่านทางอินเทอร์เน็ตโดย bit tax นี้เป็นแนวคิดที่เกิดขึ้นในปี ค.ศ. 1994 โดย Arthur Cordell และ Thomas Ide ที่เสนอให้มีการจัดเก็บภาษีสำหรับธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เป็นการเฉพาะเนื่องจากเห็นว่าการจัดเก็บภาษีตามที่ใช้อยู่ในนั้นไม่มีความเหมาะสมอีกต่อไปเมื่อนำมาใช้กับกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่มีลักษณะเป็นการโอนผ่านข้อมูล จุดแข็งของข้อเสนอในเรื่องนี้เห็นได้ว่าเป็นเรื่องของความสะดวกในการนำมาบังคับใช้ เพราะเป็นการกำหนดถึงอัตราภาษีที่จะนำมาบังคับจัดเก็บตามปริมาณข้อมูลที่มีการส่งผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์⁵¹

ข้อเสนอนี้มีข้อโต้แย้งที่สำคัญหลายประการที่ทำให้เห็นว่าระบบ bit tax นี้ไม่เหมาะสมในการนำมาใช้บังคับจริง ได้แก่

⁵⁰ bit ในที่นี้หมายถึงความถึงศัพท์ที่ใช้ในวงการคอมพิวเตอร์ซึ่งหมายถึงลำดับชั้นของข้อมูลที่เล็กที่สุด หรือข้อมูลในรูปของเลขฐานสองคือ bit 0 และ bit 1

⁵¹ Basu, *supra* note 28, p.272-274.

- หากบังคับให้จัดเก็บภาษีจากข้อมูลที่ส่งผ่านระหว่างระบบอิเล็กทรอนิกส์ทั้งหมด จะเป็นการยากที่จะทำการแบ่งแยกว่าข้อมูลส่วนไหนที่ควรต้องถูกจัดเก็บภาษี หรือข้อมูลส่วนไหนที่ไม่ควรถูกจัดเก็บภาษี เพราะตามหลักการพื้นฐานในการจัดเก็บภาษีนั่นจะต้องจัดเก็บจากเงินได้ที่ได้รับ หรือมูลค่าของสินค้าหรือการให้บริการนั้นๆ แต่ในโลกของอินเทอร์เน็ตจะมีข้อมูลอย่างอื่นอีกที่ไม่มี ความเกี่ยวข้องกับการทำธุรกรรมของบริษัท ดังนั้นหากจัดเก็บภาษีทั้งหมดโดยคิดคำนวณจากฐาน ปริมาณข้อมูลแล้วจะทำลายหลักความเป็นกลางในการจัดเก็บภาษี

- ธุรกรรมที่มีปริมาณข้อมูลมาก บางครั้งอาจจะมีมูลค่าเป็นจำนวนเงินที่น้อยก็ได้ และ ในทางกลับกันธุรกรรมที่มีการส่งผ่านปริมาณข้อมูลที่น้อยอาจจะมีมูลค่ามาก เช่น การดาวน์โหลด หนังสือโดยปกติทั่วไปไฟล์ลักษณะนี้มีความจุต่ำกว่า ไฟล์ข้อมูลรูปภาพ เป็นต้น และนอกจากนี้การ จัดเก็บภาษีจากข้อมูลต่างๆ อาจไม่ได้เป็นการจัดเก็บภาษีที่เกิดขึ้นจากธุรกรรมการซื้อขายโดยตรง ด้วย⁵²

- ทำให้เกิดผลกระทบต่อระบบพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เพราะหากให้ความสำคัญถึง เฉพาะกรณีการจัดเก็บภาษีเพียงเฉพาะกับธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์โดยแตกต่างกับการทำ ธุรกรรมในลักษณะอื่น วิสาหกิจผู้ทำการขายสินค้าอาจหลีกเลี่ยงภาษีโดยการส่งข้อมูลในลักษณะ อื่นแทน เช่น เทปแม่เหล็ก เพื่อไม่ต้องถูกบังคับให้ต้องจัดเก็บภาษีในลักษณะนี้ซึ่งมีผลทำให้ คุณประโยชน์ของพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ถูกบิดเบือนไป

3. “Formulary Apportionment” วิธีนี้เป็นวิธีที่เคยได้มีการกล่าวถึงในช่วงแรกๆ ที่นำ ระบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ มาใช้แต่ไม่เป็นที่ยอมรับในช่วงต่อมา มีผู้เห็นว่าวิธีนี้มีความเหมาะสมมาก หากจะนำมาใช้ในการแบ่งปันผลกำไรให้กับสถานประกอบการถาวรที่ประกอบธุรกรรมพาณิชย์ อิเล็กทรอนิกส์ ยิ่งโดยเฉพาะสำหรับในกรณีที่วิสาหกิจได้มีการสร้างมูลค่าใดๆ ขึ้นโดยผ่านทาง ทรัพย์สินที่จับต้องไม่ได้ หรือกิจกรรมการขายที่มีลักษณะทางไกล ข้อเสนอนี้กำหนดให้ต้องมีการแบ่ง ส่วนของเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวร โดยจะต้องแก้ไขความไม่สมดุลในเงินได้ที่ได้แบ่งส่วนกัน ระหว่างรัฐแหล่งเงินได้กับรัฐถิ่นที่อยู่ และตามหลัก formula apportionment นี้จะให้มีผลเป็นการให้ ส่วนแบ่งในเงินได้แก่ประเทศแหล่งเงินได้ซึ่งเป็นประเทศปลายทางมากกว่า⁵³

⁵² ทั้งนี้แนวความคิดนี้เป็นที่ถกเถียงในการนำมาใช้อยู่ระยะหนึ่งในประเทศสหรัฐอเมริกาแต่ ท้ายที่สุดถูกระงับโดยพระราชบัญญัติ “Internet Tax Freedom Act”

⁵³ Charlese jr McLure, “Taxation of Electronic Commerce: Economic Objectives, Technological Constraints, and Tax Laws.” *Tax Law Review*, vol. 52, pp.343-346.

Formula apportionment เป็นระบบที่แตกต่างกับหลัก arm's length principle ที่มีลักษณะเป็นการแบ่งส่วนของเงินได้ตามหน่วยของธุรกิจแยกออกจากกันภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่มีฐานที่ตั้งอยู่ในหลายประเทศ โดยหลักในเรื่อง formula apportionment นี้จะสะท้อนถึงอิทธิพลของการผลิตที่ทำให้เกิดเงินได้เกิดขึ้น โดยผู้เสนอระบบนี้เห็นว่าควรจะต้องให้ความสำคัญกับองค์ประกอบในทางด้านการตลาด และจะนำส่วนประกอบสำคัญอื่น เช่น ค่าใช้จ่ายสำหรับการจ้างงาน หรือทรัพย์สินอื่นๆ มารวมคำนวณด้วย รวมทั้งยอดการขายที่ประเทศปลายทางจะถูกนำมาประกอบพิจารณาด้วยเพื่อให้สามารถสะท้อนถึงมูลค่าของอิทธิพลทางการตลาด เหตุที่วิธีนี้เป็นวิธีที่มีผู้เห็นว่าควรนำมาใช้กับกรณีธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เนื่องจากกิจกรรมที่ดำเนินขึ้นนั้นประกอบกันขึ้นจากแต่ละส่วนในประเทศต่างๆ ภายในเครือข่ายของบริษัทข้ามชาติ ดังนั้นจึงควรต้องนำกิจกรรมทั้งหมดนั้นมาประกอบการคำนวณร่วมกัน⁵⁴

ฝ่ายที่สนับสนุนถึงการใช้แนวคิดนี้ ให้การโต้แย้งหลัก arm's length principle ว่าหลัก arm's length principle เป็นการแบ่งสัดส่วนเงินได้ที่มีลักษณะสมมุติ ไม่ได้วางอยู่ตามรากฐานข้อเท็จจริงว่าบริษัทในเครือนั้นมักจะมีการทำงานในลักษณะร่วมกันของหน่วยต่างๆ ที่ตั้งอยู่คนละประเทศ ซึ่งการนำหลัก formula apportionment มาใช้จะสะท้อนถึงความจริงตามกิจกรรมในทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นภายในแต่ละประเทศได้แม่นยำกว่า

ในอีกด้านหนึ่ง แม้หลัก formula apportionment จะสามารถสะท้อนถึงราคาที่เหมาะสมในทางเศรษฐกิจได้มากกว่า แต่ในทางปฏิบัติแล้วเห็นว่าหลัก formula apportionment ยากที่จะนำมาใช้จริงในทางปฏิบัติเพราะเงื่อนไขที่สำคัญประการหนึ่งคือการนำหลักนี้มาใช้นั้นจะต้องได้รับความร่วมมือจากเจ้าหน้าที่รัฐที่เกี่ยวข้อง ประเด็นสำคัญที่ OECD ปฏิเสธการนำหลัก formula apportionment มาใช้บังคับเพราะจะทำให้เกิดความยุ่งยากทางการเมืองอย่างมากเพราะการร่วมมือทางการเมืองนั้นมันเกี่ยวกับการแบ่งส่วนในทางภาษี และการยอมรับหลัก formula apportionment ยังอาจถือได้ว่าก้าวล่วงอำนาจอธิปไตยของรัฐอื่นด้วย⁵⁵

4. “Residence-Based Approach” เป็นแนวคิดที่พบในช่วงแรกของยุคพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งประเทศสหรัฐอเมริกาแสดงจุดยืนในการจัดเก็บภาษีโดยใช้ฐานการจัดเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่ ตามรายงานปกขาวของกระทรวงการคลังระบุว่า⁵⁶ “ความเจริญเติบโตทางเทคโนโลยีการสื่อสารและพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ดูเหมือนว่าต้องการหลักถิ่นที่อยู่มาใช้ในการจัดเก็บภาษีซึ่งเห็นได้ว่าหลักถิ่นที่อยู่นี้มีความสำคัญมากยิ่งขึ้นในโลกของไซเบอร์สเปซ (cyberspace) เพราะว่าเป็น

⁵⁴ *Ibid*, p. 418-419.

⁵⁵ Basu, *supra* note 28, p.259.

⁵⁶ Treasury Report, p.23.

การยากที่จะนำหลักการจัดเก็บภาษีในรูปแบบดั้งเดิมมาใช้จัดเก็บกับเงินได้ที่เกิดขึ้น ดังนั้นการจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้จึงลดบทบาทความสำคัญลง และไม่เหมาะสมกับยุคพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ แต่ในทางตรงข้ามผู้เสียภาษีทุกคนนั้นย่อมมีถิ่นที่อยู่ในประเทศใดประเทศหนึ่ง ซึ่งประเทศสหรัฐอเมริกาเห็นว่านโยบายภาษีนั้น หลักการดั้งเดิมนั้นมีความสำคัญลดน้อยลงและการจัดเก็บภาษีจากฐานถิ่นที่อยู่สามารถที่จะนำมาใช้แทนที่ได้..”

ข้อเสนอนี้เป็นข้อเสนอถึงการจัดเก็บภาษีโดยอิงกับฐานของผู้มีถิ่นที่อยู่เป็นสำคัญ โดยทั่วไปนั้นบุคคลย่อมจะต้องเป็นผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ปรากฏในรัฐอย่างน้อยรัฐหนึ่งเสมอ และกรณีของบริษัทที่เป็นนิติบุคคลก็จะต้องมีการจัดตั้งภายใต้กฎหมายของรัฐใดรัฐหนึ่ง แม้ในบางกรณีอาจมีปัญหาเรื่องมีถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อนแต่สามารถแก้ไขได้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่บังคับใช้อยู่ในปัจจุบันภายใต้ข้อบทที่ 4 เรื่องถิ่นที่อยู่ ดังนั้นในเบื้องต้นจึงเห็นได้ว่าสำหรับเจ้าหน้าที่สรรพากรแล้วเป็นการง่ายที่จะบังคับจัดเก็บภาษีที่เกิดขึ้นจากธุรกรรมอิเล็กทรอนิกส์ เมื่อการดำเนินธุรกรรมนั้นไม่ปรากฏสถานประกอบการถาวรขึ้นในรัฐแหล่งเงินได้ รัฐถิ่นที่อยู่ก็สามารถจัดเก็บภาษีได้โดยสมบูรณ์ แต่อย่างไรก็ดี สำหรับกรณีของบริษัทข้ามชาตินั้นอาจมีปัญหากเกิดขึ้นเมื่อได้มีการดำเนินกิจกรรมขึ้นในหลายประเทศ ซึ่งอาจทำให้เกิดปัญหาในเรื่องถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อนขึ้นในหลายรัฐ การโต้แย้งถึงสิทธิในการจัดเก็บภาษีระหว่างเจ้าหน้าที่สรรพากรก็ยังคงเกิดขึ้น การจัดเก็บภาษีตามหลักการนี้สอดคล้องกับทฤษฎีหลักความสามารถในการจ่ายภาษี (ability to pay) และหลักการเสียภาษีในอัตราก้าวหน้า (progressivity principle) ที่กำหนดให้ผู้ที่ได้รับเงินได้ในอัตราสูงจะต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงตาม เนื่องจากการจัดเก็บภาษีนั้นจะกลับไปบังคับจัดเก็บในรัฐถิ่นที่อยู่ดังนั้นเมื่อนำเงินได้ที่ได้รับจากทุกประเทศมาคำนวณรวมในรัฐถิ่นที่อยู่และคำนวณภาษีเงินได้จะทำให้ทราบเงินได้สุทธิที่แท้จริงและเสียภาษีโดยเป็นไปตามระดับเงินได้ที่ผู้เสียภาษีนั้นได้รับอย่างแท้จริง

จุดแข็งประการหนึ่งของการใช้หลัก residence-based approach นี้คือสามารถทำให้บรรลุในหลักความเท่าเทียมทางภาระภาษีสำหรับการลงทุนไปนอกประเทศ (capital export neutrality –CEN) ได้ เพราะการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ทั้งหมดของผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้นในอัตราเดียวกันไม่ว่าผู้นั้นจะได้เงินได้จากในหรือนอกประเทศ และหากสมมติว่าทุกประเทศต่างนำหลักในเรื่อง residence-based approach มาใช้เป็นแบบเดียวกันทั้งหมดแล้วเห็นได้ว่าจะทำให้เกิดผลเป็นการแบ่งส่วนปันส่วนในเงินทุนที่ทำให้เกิดประสิทธิภาพต่อการผลิตได้อย่างสูงสุด

ข้อโต้แย้งถึงการนำแนวคิดเรื่อง residence-based approach มาใช้นี้มีหลายประเด็น ได้แก่

ประการแรก เห็นว่าการจัดเก็บภาษีบนพื้นฐานหลักถิ่นที่อยู่กับธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นี้ไม่สอดคล้องกับหลักผลประโยชน์ (benefit principle) ซึ่งตามหลักการพื้นฐาน รัฐถิ่นที่อยู่จะมีสิทธิในการจัดเก็บจากเงินได้ที่มีลักษณะไม่ได้มาจากน้ำพักน้ำแรง (unearned income)

และรัฐแหล่งเงินได้จะมีสิทธิในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่มาจากน้ำพักน้ำแรง (earned income) ดังนั้นหากให้สิทธิแก่รัฐถิ่นที่อยู่ในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจในรัฐอื่นย่อมจะขัดต่อหลักการพื้นฐานสำคัญดังกล่าว

ประการที่สอง การใช้หลักถิ่นที่อยู่ในการจัดเก็บภาษีไม่ได้เป็นการแก้ไขปัญหาในเรื่องพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เนื่องจากวิสาหกิจที่ประกอบกิจการเกี่ยวกับธุรกรรมบนอินเทอร์เน็ตนั้นอาจจะจัดตั้งขึ้นในประเทศใดก็ได้ ซึ่งเห็นได้ว่าย่อมทำให้เกิดปัญหาขึ้นอีกจากแนวทางการแก้ไขปัญหานี้ที่น่าเสนอมานี้

ประการที่สาม ความเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นจากอินเทอร์เน็ต ทำให้ลดความจำเป็นของผู้ขาย หรือผู้ให้บริการที่จะต้องไปตั้งสถานธุรกิจขึ้นในประเทศของผู้ซื้อหรือผู้รับบริการ เรื่องนี้เป็นประเด็นสำคัญที่ทำให้เกิดความไม่สมดุลขึ้นระหว่างประเทศที่พัฒนาแล้ว และประเทศที่กำลังพัฒนา หากให้ถือหลักถิ่นที่อยู่เป็นพื้นฐานในการจัดเก็บภาษี ประเทศกำลังพัฒนาจะยิ่งเสียเปรียบ เพราะการนำระบบการจัดเก็บภาษีที่อิงกับหลักถิ่นที่อยู่มาบังคับใช้ เห็นได้ว่าจะเป็นการเอื้อประโยชน์ให้กับประเทศที่พัฒนาแล้วมากกว่าประเทศที่กำลังพัฒนา เพราะประเทศที่พัฒนาแล้วส่วนใหญ่จะเป็นประเทศผู้ส่งออกทุนซึ่งเป็นผู้ได้รับประโยชน์จากการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการลงทุนยังต่างประเทศ ในขณะที่ผู้นำเข้าทุนที่เป็นประเทศที่กำลังพัฒนานั้นกลับเสียโอกาสในการจัดเก็บภาษี⁵⁷

โดยสรุปแล้ว เห็นได้ชัดว่าสำหรับการแสดงจุดยืนของประเทศสหรัฐอเมริกาในยุคแรกเริ่มของระบบเศรษฐกิจดิจิทัลนี้ ประเทศสหรัฐอเมริกามีฐานะที่เป็นผู้นำและมีบทบาทอย่างสูงในการสร้างเทคโนโลยีและการพัฒนา กลุ่มผู้มีความรู้และความเชี่ยวชาญ รวมทั้งกลุ่มผู้ทำการขายสินค้าหรือผู้ให้บริการทางอินเทอร์เน็ตนั้นส่วนใหญ่นั้นมีฐานจากประเทศสหรัฐอเมริกา ดังนั้นประเทศสหรัฐอเมริกาเองจึงคงต้องการป้องกันฐานภาษีเงินได้ของตนไว้จึงเสนอแนวทางการจัดเก็บภาษีออกมาในลักษณะดังกล่าว ซึ่งเห็นได้ว่ามีข้อโต้แย้งต่างๆ เกิดขึ้น และแนวคิดนี้ก็ไม่เป็นที่ยอมรับในท้ายสุด

5. “Base Erosion Approach” ข้อเสนออีกแนวทางหนึ่งที่เสนอจุดเกาะเกี่ยวในทางภาษีเงินได้ที่ควรจะต้องเกิดขึ้นก็ตามที่วิสาหกิจต่างประเทศได้รับการจ่ายเงินจากผู้จ่ายที่อยู่ในประเทศ ข้อเสนอนี้เป็นข้อเสนอของศาสตราจารย์ Doernberg ซึ่งได้ให้ความเห็นว่าหากมีการจ่ายเงิน

⁵⁷ John K Sweet, “Formulating International Tax Laws in the Age of Electronic Commerce: the Possible Ascendancy of Residence-Based taxation in an Era of Eroding Traditional Income Tax Principles.” University of Pennsylvania Law Review, vol. 146, pp.1993-2000.

ข้ามประเทศแล้ว จะต้องถูกหักภาษีในลักษณะที่เป็นภาษีท้องถิ่น ซึ่งจะหักโดยวิธีการใช้ภาษีหัก ณ ที่จ่าย โดยศาสตราจารย์ Doernberg เห็นว่าวิธีการนี้ควรจะนำมาใช้ในลักษณะที่เป็นการเพิ่มเติมจากหลักเกณฑ์ที่ได้ใช้อยู่และไม่ใช่เป็นการใช้แทนที่หลักการเรื่องสถานประกอบการถาวรที่ใช้ในปัจจุบัน และเสนอถึงอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายไว้ที่ 10 เปอร์เซ็นต์⁵⁸

ในประเทศอินเดียเคยมีการเสนอให้มีการจัดเก็บภาษีตามหลัก base erosion approach ตามแนวความคิดของศาสตราจารย์ Doernberg โดยเห็นว่าในกรณีที่ไม่มีจุดเชื่อมสัมพันธ์ระหว่างประเทศ หรือในกรณีที่ไม่มีสถานประกอบการถาวรขึ้นในประเทศตนนั้น หากมีการจ่ายเงินไปยังต่างประเทศสำหรับค่าสินค้าหรือการให้บริการนั้นจะต้องถูกจัดเก็บภาษีโดยวิธีการหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราที่ต่ำ

สำหรับข้อโต้แย้งถึงแนวความคิดในการใช้หลัก base erosion approach จะเห็นได้ว่าหลัก base erosion approach ไม่มีจุดเชื่อมสัมพันธ์ในทางภาษีระหว่างประเทศ ดังนั้นการนำหลักดังกล่าวมาบังคับใช้อาจไม่ได้ก่อให้เกิดประโยชน์เพราะเป็นการอ้างอิงการจัดเก็บภาษีโดยอาศัยกฎหมายภายในอย่างเดียว ไม่ได้อิงกับอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ และจะมีผลทำให้เป็นการเพิ่มภาระภาษีให้กับตัวผู้เสียภาษีอีก สำหรับในแง่มุมอื่นที่มีความสำคัญซึ่งจะต้องได้รับผลกระทบถึงเมื่อนำหลักในเรื่อง base erosion approach มาใช้ตามความเห็นของคณะกรรมการการทำงานด้านภาษีของประเทศอินเดีย คือเมื่อการนำเข้าจะต้องถูกจัดเก็บภาษีเงินได้ การส่งออกก็จะต้องถูกจัดเก็บจากต่างประเทศเช่นเดียวกันด้วยเพื่อให้เกิดความเท่าเทียม ซึ่งจะเห็นว่ามีผลทำให้การนำเข้านั้นได้เปลี่ยนแปลงภาระภาษีไปจากเดิม และมีความแตกต่างกับยุคก่อนพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งเป็นการยากที่จะนำมาบังคับใช้จริงในทางปฏิบัติเพราะจะเป็นการเพิ่มภาระในทางภาษีให้กับการนำเข้าเป็นอย่างมาก

6. “สถานประกอบการถาวรในลักษณะเสมือน” (Virtual Permanent Establishment) แนวคิดนี้เห็นว่าสถานประกอบการถาวรนั้นอาจเกิดขึ้นได้จากเว็บไซต์เมื่อมีการเข้าตกลงทำสัญญาเกิดขึ้นบนเว็บไซต์นั้น ข้อเสนอทางทฤษฎีในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะเสมือนเป็นแนวคิดที่ใช้เปรียบเทียบกับกรณีของการมีคนอยู่เพื่อการประกอบกิจการ โดยถือว่าทำให้เกิดสถานประกอบการถาวรขึ้นได้เช่นกัน เช่น ในกรณีที่เป็นการควบคุมจากระยะไกลโดยคอมพิวเตอร์ หรืออุปกรณ์ อื่นๆ จากต่างประเทศ ตามแนวคิดเรื่องนี้เห็นว่า การจัดเก็บภาษีนั้นควรจะต้องมีความ เท่าเทียมกันระหว่างวิสาหกิจที่ได้มีการดำเนินกิจกรรมจากสถานที่ในระยะไกลกับกรณีที่วิสาหกิจนั้นได้มีการส่งลูกจ้างเข้ามาปฏิบัติงาน หากลักษณะของกิจกรรมที่เกิดจากการส่ง

⁵⁸ Sprague & Hersey, *supra* note 43, pp.308-309.

ลูกจ้างเข้ามาปฏิบัติงานนั้นทำให้เกิดสถานประกอบการถาวรขึ้นได้ เช่น เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะการก่อสร้าง ดังนั้นแล้วการดำเนินกิจกรรมจากสถานที่ในระยะใกล้ก็ควรต้องถือว่าทำให้เกิดสถานประกอบการถาวรขึ้นได้เช่นเดียวกัน

ทั้งนี้ ตามข้อมูลที่ให้คำอธิบายถึงกรณีเป็นการเสนอถึงสถานประกอบการถาวรในลักษณะเสมือนนี้ เป็นเพียงการพูดถึงในเชิงทฤษฎีในลักษณะกว้างๆ โดยไม่มีการกำหนดถึงเงื่อนไขรายละเอียดให้เห็นอย่างชัดเจน ดังนั้น ในเรื่องนี้จึงยังคงต้องติดตามถึงพัฒนาการในทางทฤษฎีของสถานประกอบการถาวรในลักษณะเสมือนนี้ในรายละเอียดเชิงลึกต่อไป

6.4 สรุป

นับจากสถานประกอบการถาวรในลักษณะสถานธุรกิจประจำที่เกิดขึ้นนับตั้งแต่ได้มีการใช้ออนุสัญญาภาชีซ้อนฯ จนกระทั่งได้มีการสร้างบทบัญญัติในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะอื่นๆ รวมถึงการเพิ่มเติมหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และการให้คำอธิบาย จนกระทั่งกลายเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะต่างๆ ดังที่ปรากฏบังคับใช้อยู่ในปัจจุบัน เห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างประเทศจากสถานประกอบการถาวรยังคงมีการพัฒนาเปลี่ยนแปลงมาโดยตลอด และยังคงมีการเผชิญกับปัญหาการหลีกเลี่ยงการมีสถานประกอบการถาวรตามบทบัญญัติในอนุสัญญาภาชีซ้อนฯ อยู่เรื่อยมา โดยเฉพาะเมื่อเข้าสู่ยุคอินเทอร์เน็ตที่การทำธุรกรรมระหว่างประเทศสามารถทำได้ง่ายและรวดเร็วในเรื่องพรมแดนทางกายภาพออกไปทำให้ปัญหาในเรื่องการบังคับใช้ข้อบทในเรื่องสถานประกอบการถาวรยังเผชิญกับปัญหาในการบังคับใช้ยิ่งขึ้น เมื่อมองย้อนกลับมาที่การบังคับใช้กฎหมายภายในของประเทศไทยประกอบกับอนุสัญญาภาชีซ้อนฯ ที่ประเทศไทยได้ตกลงทำไว้กับประเทศต่างๆ จะพบว่าแนวคิด และการบังคับใช้กฎหมายภายในประกอบกับบทบัญญัติในเรื่องสถานประกอบการถาวรของประเทศไทยอาจมีความไม่สอดคล้องกับแนวคิดดั้งเดิมในเรื่องสถานประกอบการถาวรตามที่ได้กล่าวมาในบทต่างๆ ก่อนหน้า ซึ่งการสร้างแนวปฏิบัติในการบังคับจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยขึ้นโดยเป็นไปตามแนวคิดของการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศจะต้องทำความเข้าใจในเรื่องนี้นับตั้งแต่รากฐานของแนวคิด และพัฒนาการ เพื่อนำไปสู่ผลลัพธ์ในการสร้างบทบัญญัติกฎหมายที่สอดคล้องและเหมาะสมตามบริบทกฎหมายไทย

บทที่ 7

ขอบเขตการบังคับใช้ข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน^๑ ของประเทศไทย

จากการศึกษาแนวความคิดเรื่องสถานประกอบการถาวรจากประวัติศาสตร์ความเป็นมา พัฒนาการของบทบัญญัติตามอนุสัญญาภาษีซ้อน หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรต่างประเทศ และแนวคำวินิจฉัยของศาลต่างประเทศ และนำมาศึกษาเปรียบเทียบกับ การบังคับใช้สถานประกอบการถาวรในประเทศไทย ผู้เขียนมีข้อสรุปถึงประวัติศาสตร์ที่สำคัญตามลำดับเวลา ดังนี้

ตามประวัติศาสตร์เรื่องสถานประกอบการถาวรมันเกิดขึ้นพร้อมกับการใช้อนุสัญญาภาษีซ้อน ๑ ฉบับแรกระหว่างรัฐบาลออสเตรเลีย - อังกฤษ กับ ประเทศฝรั่งเศส ได้เกิดขึ้นในปี พ.ศ. 2442 ส่วนระบบการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทยได้เริ่มใช้ประมวลรัษฎากรใน พ.ศ. 2482 ในยุคแรกของการใช้ประมวลรัษฎากรก็มีบทบัญญัติถึงการจัดเก็บภาษีจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ¹

¹ ตามพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 บัญญัติให้ใช้ประมวลรัษฎากรตามที่ตราไว้ต่อท้ายโดยเริ่มบังคับใช้นับตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2482 ซึ่งถือเป็นประมวลรัษฎากรฉบับแรกที่ยังไม่มีการแก้ไขเพิ่มเติมใดๆ บัญญัติถึงการจัดเก็บภาษีจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศว่า

“มาตรา 66 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายสยาม หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการกิจการในสยาม ต้องเสียภาษีในจำนวนเงินได้ตามบทบัญญัติในส่วนนี้”

“มาตรา 76 บุคคลใดจะเป็นบุคคลธรรมดา หรือบริษัท ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลก็ตาม ที่ประกอบกิจการในสยาม เป็นลูกจ้างหรือทำการแทน หรือมีการติดต่อในกิจการที่ทำหรือบริษัทหรือหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ เป็นเหตุให้บริษัทหรือหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นได้รับเงินได้หรือผลกำไรในสยาม ให้ถือว่าบริษัทหรือหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศนั้นได้ประกอบกิจการในสยาม และถ้าอธิบดีออกหนังสือแจ้งความไปยังบุคคลที่ประกอบกิจการในสยาม แสดงให้ทราบว่าได้ออเอาบุคคลนั้นเป็นตัวแทนของบริษัทหรือหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ให้บุคคลนั้นมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติในส่วนนี้

แต่บุคคลที่ประกอบกิจการในสยามดังกล่าวแล้ว ขอบที่จะเสนอข้อเท็จจริงและหลักฐานต่ออธิบดี แสดงว่าตนไม่ควรต้องรับผิดชอบดังกล่าวข้างต้นได้ เมื่ออธิบดีได้วินิจฉัยเห็นสมควรประการใดและได้สั่งการแล้ว ให้เป็นอันยุติเด็ดขาดเพียงนั้น”

บทบัญญัติสำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทต่างประเทศที่ประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 66 และ 76 ทวิ มีการแก้ไขที่สำคัญคือตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 8) พ.ศ. 2494² และคงใจความสำคัญเช่นนี้จนกระทั่งปัจจุบัน

ส่วนบทบัญญัติมาตรา 70 ทวิ ได้เริ่มมีการบัญญัติใช้ครั้งแรกตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2502³ และฉบับที่บังคับใช้ในปัจจุบันนั้นแก้ไขตามพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2534

² “มาตรา 66 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการกิจการในประเทศไทย ต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการกิจการในที่อื่นๆ รวมทั้งในประเทศไทย ให้เสียภาษีในกำไรสุทธิจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชี และการคำนวณกำไรสุทธิให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับมาตรา 65 และ มาตรา 65 ทวิ แต่ถ้าไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิดังกล่าวแล้วได้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) มาใช้โดยอนุโลม”

“มาตรา 76 ทวิ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อ ในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นประกอบกิจการในประเทศไทย และให้ถือว่าบุคคลผู้เป็นลูกจ้างหรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเช่นว่านั้นไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล เป็นตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้บุคคลนั้นมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรที่กล่าวแล้ว

ในกรณีที่กล่าวในวรรคแรก ถ้าบุคคลผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ได้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ในกรณีการประเมินตามความในมาตรานี้ จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้”

³ “มาตรา 70 ทวิ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดจำหน่ายเงินกำไร หรือเงินประเภทอื่นใดที่กั้นไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย ให้เสียภาษีเงินได้ในจำนวนเงินที่จำหน่ายนั้นในอัตราร้อยละ 15 โดยนำส่งอาเภอท้องที่พร้อมกับยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันจำหน่าย”

ในช่วงระยะเวลาแรกที่ใช้บังคับประมวลรัษฎากรนั้นกล่าวได้ว่าเป็นการจัดเก็บภาษีโดยเป็นอำนาจเด็ดขาดตามกฎหมายภายในโดยไม่มีการบรรเทาภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นระหว่างประเทศ จนกระทั่งในปี พ.ศ. 2506 (ค.ศ. 1963) ที่ได้มีการตกลงทำอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับแรกของประเทศไทย คือ อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับประเทศสวีเดน และเป็นปีเดียวกับที่ OECD ได้ออกร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับแรก ซึ่งได้มีการร่างนิยามความหมายของสถานประกอบการถาวรให้หมายความถึงสถานธุรกิจประจำ ตามข้อบทที่ 5 วรรคแรก และใช้นิยามดังกล่าวมาจนกระทั่งปัจจุบัน

ประเทศแต่ละประเทศมีอำนาจอย่างเด็ดขาดสมบูรณ์ในการจัดเก็บภาษีอากรอันมาจากอำนาจอธิปไตยของประเทศนั้น แต่อำนาจในการจัดเก็บภาษีนี้อาจถูกจำกัดโดยสนธิสัญญาระหว่างประเทศ ซึ่งในกรณีภาษีเงินได้ คือข้อตกลงตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ เมื่อประเทศนั้นได้ลงนามในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ จะก่อให้เกิดผลผูกพันจำกัดอำนาจในการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายภายในของประเทศตน ทั้งนี้เพื่อประโยชน์ในการป้องกันการจัดเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศ และป้องกันการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีในส่วนที่เกี่ยวกับการเก็บภาษีจากเงินได้ ในกรณีที่บริษัทต่างประเทศเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กับประเทศไทย และมีการประกอบกิจการและได้รับเงินได้จากประเทศไทย การบังคับจัดเก็บภาษีจากบริษัทฯ ต่างประเทศนั้นจะต้องพิจารณาบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร ประกอบกับบทบัญญัติตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

ในกรณีที่ประมวลรัษฎากรให้อำนาจในการจัดเก็บภาษี แต่อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ บัญญัติให้ยกเว้น หรือลดอัตราภาษีให้ตามบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ผู้เสียภาษีจะได้รับประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีซ้อนระหว่างประเทศที่เกิดขึ้น ซึ่งการบังคับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ จะต้องบังคับใช้ในลักษณะที่เป็นคุณมากกว่ากฎหมายภายใน เช่น ในกรณีที่บริษัท ต่างประเทศเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ไม่มีสถานประกอบการถาวรตามที่กำหนดในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ บริษัทฯ ต่างประเทศนั้นจะไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ที่ได้รับจากกำไรธุรกิจให้กับประเทศไทย

ในกรณีที่ประมวลรัษฎากรให้อำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้ และอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ไม่ตัดสิทธิในการจัดเก็บภาษี กรณีเช่นนี้ประเทศไทยจะมีสิทธิในการจัดเก็บภาษี การจัดเก็บภาษีเงินได้จากกำไรธุรกิจกรณีที่บริษัทฯ ต่างประเทศได้รับเนื่องจากการประกอบกิจการในประเทศไทยและมีสถานประกอบการถาวรตามที่กำหนดในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ในประเทศไทย จึงต้องพิจารณาควบคู่กันทั้งประมวลรัษฎากร และอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

สถานประกอบการถาวรในลักษณะสถานธุรกิจประจำมีจุดเริ่มต้นพร้อมกับอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ในระยะแรกนั้นเห็นว่าการดำเนินการผ่านสถานธุรกิจประจำจะต้องมีคนอยู่ด้วยเสมอ ต่อมาตามต้นแบบของ OECD ในปี พ.ศ. 2520 (ค.ศ. 1977) ได้แก้ไขแนวทางให้ยอมรับถึงการไม่ต้อง

มีคนอยู่ในสถานธุรกิจประจำก็สามารถทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นได้ แต่สำหรับแนวทางอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ของประเทศไทยช่วงระยะหลังในบางฉบับ ยังพบการยอมรับเฉพาะเพียงในกรณีที่จะต้องมีคนเข้าดำเนินการในสถานธุรกิจเท่านั้น

สถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนมีจุดเริ่มต้นพร้อมกับสถานธุรกิจประจำตั้งแต่ระยะเวลาแรก และลักษณะความไม่เป็นอิสระของตัวแทนนั้นพบปรากฏตั้งแต่ก่อนมีการใช้ต้นแบบของ OECD ในฉบับแรกปี พ.ศ. 2506 และค่อยๆ มีวิวัฒนาการในความหมายและการตีความเพิ่มมากขึ้นเรื่อยๆ ตามเวลา จุดเปลี่ยนแปลงที่สำคัญในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนนี้มีอีกช่วงหนึ่งคือในปี พ.ศ. 2540 (ค.ศ. 1997) ที่ตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD ยอมรับถึงการที่ตัวแทนนั้นไม่ต้องถึงขนาดลงนามให้กับตัวการ เพียงแต่มีอำนาจในการเข้าตกลงเจรจาในข้อสัญญาทั้งหมดนั้นก็ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นได้ถ้าคู่สัญญาได้ไปทำการลงนามในสัญญากับตัวการที่ต่างประเทศซึ่งประเด็นนี้เป็นประเด็นที่ OECD ได้แก้ไขตามคำวิจารณ์ของ Skaar ที่ตีพิมพ์ในปี พ.ศ. 2534⁴ ในขณะที่ประเทศไทยมีการออกคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 2/2526 ในปี พ.ศ. 2526 ซึ่งใช้เพื่อพิจารณาประกอบการจัดเก็บภาษีตามมาตรา 76 ทวิ โดยไม่มีการเปลี่ยนแปลง ยกเลิกคำวินิจฉัยฉบับนี้จนกระทั่งปัจจุบัน

ข้อกำหนดเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างได้เริ่มมีการกล่าวถึงครั้งแรกในปี พ.ศ. 2474 (ค.ศ. 1931) ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างประเทศฟินแลนด์ และประเทศสวีเดน และได้มีข้อพิพาทเกี่ยวกับโครงการก่อสร้างว่าจะทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรและให้สิทธิประเทศแหล่งเงินได้การจัดเก็บภาษีหรือไม่ เพราะตามต้นแบบในช่วงแรกนั้นมีบทบัญญัติแต่เพียงกรณีของสถานธุรกิจประจำเท่านั้น แนวทางแก้ไขในช่วงแรกนี้ทำโดยใช้วิธีเพื่อความตกลงร่วมกัน จนได้มีเริ่มมีการยอมรับปรากฏถึงโครงการก่อสร้างที่ถือว่าเป็นสถานธุรกิจประจำอยู่ในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 2 ตามต้นแบบของ OECD ในปี พ.ศ. 2506 (ค.ศ. 1963) ต่อจากนั้นในปี พ.ศ. 2520 (ค.ศ. 1977) จึงได้มีการแยกบทบัญญัติในเรื่องโครงการก่อสร้างเป็นอีกวรรคที่ 3 ต่างหากแต่ทั้งนี้ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ประเทศไทยตกลงทำกับประเทศต่างๆ นั้น แม้ในช่วงระยะเวลาหลัง ยังปรากฏถึงเรื่องโครงการก่อสร้างนี้บัญญัติรวมอยู่ในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 2⁵

ในปี พ.ศ. 2523 (ค.ศ. 1980) เป็นปีที่ได้มีการเสนอต้นฉบับของ UN เป็นฉบับแรกและถือเป็นการปรากฏขึ้นครั้งแรกของสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการ ซึ่งตามอนุสัญญา

⁴ Arvid. A Skaar, Permanent Establishment : Erosion of a Tax Treaty Principle, (Deventer : Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991).

⁵ เช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับประเทศพม่า ซึ่งลงนามในวันที่ 7 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2545

ภาษีซ้อนๆ ของประเทศไทยพบว่าได้มีการยอมรับถึงสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการนี้ตามแนวทางต้นแบบของ UN ด้วย

สำหรับเนื้อหาในบทนี้ ในส่วนแรกจะกล่าวถึงปัญหาของสถานประกอบการถาวรที่เกิดขึ้นภายใต้กฎหมายที่บังคับใช้อยู่ในปัจจุบัน ในส่วนที่สองผู้เขียนจะทำการวิเคราะห์ถึงปัญหาในการบังคับใช้ที่พบตามแนวปฏิบัติตามข้อหารือของกรมสรรพากร และคำพิพากษาของศาล ในส่วนที่สาม ผู้เขียนจะทำการวิเคราะห์ถึงปัญหาที่เกิดขึ้นภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนๆ ที่ประเทศไทยได้ตกลงทำไว้กับประเทศต่างๆ ในส่วนที่สี่จะกล่าวถึงปัญหาที่เกิดขึ้นจากการจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ และส่วนสุดท้ายเป็นเรื่องการปรับปรุงโครงสร้างทางธุรกิจ

7.1 ปัญหาการบังคับใช้ข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรกับบทบัญญัติกฎหมายตามประมวลรัษฎากรและกฎหมายลำดับรองในปัจจุบัน

บริษัทฯ ต่างประเทศเมื่อประกอบกิจการในประเทศไทยจะต้องถูกบังคับจัดเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากร รวมถึงกฎหมายลำดับรองต่างๆ ที่เกี่ยวข้องเช่นเดียวกับบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ในส่วนนี้จะกล่าวถึงกฎหมายต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับสถานประกอบการถาวร และวิเคราะห์ถึงสภาพปัญหาที่เกิดขึ้นจากการตีความและบังคับใช้

ในกรณีบริษัทฯ ต่างประเทศที่เป็นผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนๆ กับประเทศไทย การจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทฯ ต่างประเทศนั้นย่อมบังคับจัดเก็บโดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากรมาตรา 66 วรรคสอง ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้จากกิจการที่ได้กระทำขึ้นในประเทศไทย และมาตรา 76 ทวิ ซึ่งอ้างอิงจัดเก็บภาษีเงินได้จากลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทยให้ถือว่าบริษัทฯ ต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทย

การจัดเก็บภาษีโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 66 วรรคสอง ในกรณีที่บริษัทฯ ต่างประเทศนั้นดำเนินการในลักษณะที่มีสถานธุรกิจ หรือโครงการก่อสร้าง ย่อมถือได้ว่าอยู่ภายใต้ความหมายของคำว่า “กระทำการกิจการ” และเมื่อไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนๆ มาจำกัดขอบเขต ดังนั้นสถานธุรกิจใดๆ ไม่ว่าจะเป็น สถานจัดการ สาขา สำนักงาน โรงงาน โครงการก่อสร้าง โครงการติดตั้ง หรืออื่นๆ นั้นก็อาจที่จะบังคับจัดเก็บภาษีได้โดยไม่จำเป็นที่จะต้องคำนึงถึงลักษณะ “ประจำ” ที่ถูกกำหนดบังคับตามบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนๆ และ ไม่ต้องคำนึงถึงการทดสอบระยะเวลาของการกระทำการกิจการนั้น การกระทำกิจการที่เกิดขึ้นในประเทศไทยเพียงชั่วระยะเวลาสั้นเท่าใดย่อมถูกจัดเก็บภาษีโดยอำนาจตามประมวลรัษฎากร

ลักษณะร่วมกันในทางพาณิชย์ หรือทางภูมิศาสตร์ ถือเป็นประเด็นสำคัญในการใช้พิจารณาถึงการเกิดขึ้นของสถานธุรกิจประจำ หรือโครงการก่อสร้างที่ปรากฏในคำอธิบายต้นแบบของ OECD แต่สำหรับการจัดเก็บภาษีตามมาตรา 66 วรรคสองนี้ไม่มีข้อกำหนด เงื่อนไขในการพิจารณาถึงลักษณะร่วมกันในเชิงพาณิชย์ หรือ ภูมิศาสตร์ดังกล่าว ดังนั้น ในการประกอบกิจการที่อาจเกิดขึ้นจากต่างสถานที่กัน และไม่มี ความเกี่ยวข้องในทางสัญญา หรือไม่ได้เป็นคู่สัญญารายเดียวกัน ก็ไม่ถือว่าเป็นข้อจำกัดต่ออำนาจบังคับจัดเก็บภาษีเงินได้ที่เกิดขึ้น

กรณีการจัดเก็บภาษีโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 76 ทวิ ที่บริษัทฯ ต่างประเทศมีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อ อันเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ตามกฎหมายให้ถือว่าบริษัทฯ ต่างประเทศนั้นประกอบกิจการในประเทศไทย เมื่อไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ มากำหนดเงื่อนไขอำนาจในการกระทำการของลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อ ดังนั้น กรณีที่ ลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อนั้นได้ดำเนินการให้กับบริษัทฯ ต่างประเทศ แม้จะไม่ได้เข้าตกลงทำสัญญาในนามของบริษัทฯ ต่างประเทศนั้น หรือมีการเข้าตกลงทำสัญญาในนามบริษัทฯ ต่างประเทศนั้นแต่ไม่ได้มีลักษณะการดำเนินงานให้อย่างเป็นปกติวิสัย กรณีเช่นนี้ย่อมถือว่าสามารถอ้างสิทธิการจัดเก็บภาษีตามมาตรา 76 ทวิได้ แต่ทั้งนี้ อำนาจในการจัดเก็บภาษีตามมาตรา 76 ทวิ นั้นถูกจำกัดโดย คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 2/2526 อันมีผลทำให้กรณีที่ลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อ หากเป็นผู้ที่เข้าตกลงให้แก่บริษัทฯ ต่างประเทศโดยเป็นการทั่วไป ไม่จำกัดแก่บริษัทฯ ต่างประเทศแห่งใด หรือกลุ่มใดโดยเฉพาะนั้นไม่ถือว่าเป็นตัวแทนที่มีหน้าที่ตามมาตรา 76 ทวิ

สำหรับการให้บริการที่เกิดขึ้นโดยลูกจ้างของบริษัทฯ ต่างประเทศหากครบตามระยะเวลาตามที่อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กำหนดจะถือว่าการให้บริการนั้นเป็นการดำเนินการโดยผ่านสถานประกอบการถาวร และทำให้ประเทศแหล่งเงินได้มีสิทธิในการจัดเก็บภาษีที่เกิดจากกำไรธุรกิจดังกล่าวได้ แต่ตามแนวคำพิพากษาของศาลไทยนั้นกลับให้คำตัดสินว่าบุคคลที่เข้ามาดำเนินการให้แก่บริษัทฯ ต่างประเทศนั้นไม่ถือว่าเป็นการประกอบกิจการในประเทศไทย และไม่ถือว่าเป็นการประกอบกิจการโดยมีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อแทนตามมาตรา 76 ทวิ ด้วย⁶ ซึ่งเห็นว่าหากถือคำพิพากษาเป็นบรรทัดฐานจะทำให้เกิดปัญหาในการจัดเก็บภาษีจากการให้บริการในประเทศขึ้น ในประเด็นเรื่องนี้ผู้เขียนจะกล่าวถึงต่อไปในหัวข้อ 7.2.2.3

ทั้งนี้ เมื่อบริษัทฯ ต่างประเทศที่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทย หรือมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อในประเทศไทยได้เสียภาษีเงินได้จากกิจการดังกล่าวแล้วมีการจำหน่ายเงินกำไรให้กับบริษัทฯ ต่างประเทศจะต้องเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ

⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3867/2531, 4925/2533

ในกรณีบริษัทฯ ต่างประเทศเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กับประเทศไทย อำนาจการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามมาตรา 66 วรรคสอง และมาตรา 76 ทวิ จากกำไรธุรกิจที่ได้รับจะถูกจำกัดลงโดยจะต้องพิจารณาตามเงื่อนไขในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ประกอบ กล่าวคือ

กรณีที่บริษัทฯ ต่างประเทศได้ประกอบกิจการในประเทศไทยในลักษณะจัดตั้งสถานธุรกิจขึ้น เช่น สถานจัดการ สาขา สำนักงาน โรงงาน หรืออื่นๆ นั้น การจะจัดเก็บภาษีจะต้องคำนึงถึงคุณลักษณะของสถานธุรกิจประจำตามที่กำหนดในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ หากขาดองค์ประกอบของการเป็นสถานธุรกิจประจำ เช่น ไม่มีลักษณะประจำ แม้จะได้มีการประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 66 วรรคสอง ก็อาจอ้างสิทธิในการจัดเก็บภาษีไม่ได้เพราะถือว่าพบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ เป็นคุณมากกว่ากฎหมายภายใน

ในกรณีที่บริษัทฯ ต่างประเทศได้มีการประกอบกิจการในลักษณะโครงการก่อสร้าง และการให้บริการ เงื่อนไขที่สำคัญของการเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้าง หรือการให้บริการคือการทดสอบระยะเวลา หากการดำเนินการในโครงการก่อสร้าง หรือการให้บริการไม่ครบตามระยะเวลาที่กำหนดไว้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ จะไม่เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น ดังนั้น แม้จะมีโครงการก่อสร้างหรือการให้บริการเกิดขึ้นในประเทศไทย และเป็นการประกอบกิจการในประเทศ แต่หากไม่เข้าเงื่อนไขเรื่องการทดสอบระยะเวลาตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กำหนด ก็จะใช้อำนาจจัดเก็บภาษีตามมาตรา 66 วรรคสองไม่ได้เช่นกัน

กรณีตัวแทนที่เข้าทำสัญญาให้กับบริษัทฯ ต่างประเทศ เงื่อนไขสำคัญของการที่จะถือว่าตัวแทนทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นหรือไม่จะต้องพิจารณาถึงความไม่เป็นอิสระของตัวแทนนั้นประกอบกับเงื่อนไขในเรื่องการเข้าถึงกลไกในนามของบริษัทฯ ต่างประเทศ และมีการเข้าถึงลงทำสัญญาให้อย่างเป็นปกติวิสัย ซึ่งถือเป็นเงื่อนไขในการจำกัดอำนาจของพบัญญัติตามมาตรา 76 ทวิ

7.1.1 สถานประกอบการถาวรกับรูปแบบของสัญญาในลักษณะต่างๆ

ในการบังคับใช้ข้อบทในเรื่องสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยนั้นพบแนวความคิดบางแนวทางว่าธุรกรรมในรูปแบบไหนจะต้องปรับใช้กับสถานประกอบการถาวรในลักษณะใด และให้แนวทางไว้ในเบื้องต้น เช่น ข้อบทที่ 5 วรรคที่ 3 นั้นจะมุ่งเน้นใช้กับกับกรณีการจ้างทำของ หรือการให้บริการ หรือ ข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 จะใช้ทดสอบกับการซื้อขาย หรือการกู้ยืม เป็นต้น ผู้เขียนเห็นว่า การนำสถานประกอบการถาวรในข้อบทที่ 5 ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ มาปรับใช้กับธุรกรรมในลักษณะใดได้บ้างหรือไม่เป็นเรื่องที่คลาดเคลื่อนจากพื้นฐานแนวความคิดในเรื่องสถานประกอบการถาวร เพราะสถานประกอบการถาวรนั้นไม่ได้ถูกสร้างขึ้นโดยกำหนดรูปแบบให้มีการแบ่งเป็นประเภทธุรกรรมว่าธุรกรรมประเภทใดจะใช้สถานประกอบการถาวรในลักษณะใดในการทดสอบ แม้โดยลักษณะพื้นฐาน

เช่นกรณีโครงการก่อสร้างจะต้องมีสัญญาจ้างทำของ แต่ภายใต้โครงการก่อสร้างที่เกิดขึ้นนั้นอาจมีสัญญาอื่นรวมอยู่ด้วยก็ได้ ยิ่งโดยเฉพาะการเป็นตัวแทนนั้นถือเป็นการให้อำนาจที่กว้างขวางมาก

หากพิจารณาตามกฎหมายภายในนั้น การจะใช้อำนาจตามมาตรา 66 หรือ 76 ทวิ นั้น อาจต้องเริ่มจากการพิจารณาก่อนว่าได้มีการเข้ามากระทำการกิจการของบริษัทฯ ต่างประเทศนั้นหรือไม่ หากมีก็จะใช้อำนาจในการจัดเก็บภาษีตามมาตรา 66 วรรคสอง หากเป็นกรณีที่บริษัทฯ ต่างประเทศนั้น ไม่ได้กระทำการกิจการโดยตนเอง แต่ทำโดยผ่านลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อ และเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้ กรณีนี้ก็จะใช้อำนาจจัดเก็บภาษีตามมาตรา 76 ทวิ

ในการพิจารณาถึงการมีอยู่ของสถานประกอบการถาวรตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ในประเทศแหล่งเงินได้ว่ามีอยู่หรือไม่จะต้องพิจารณาจากการมีอยู่ของสถานธุรกิจประจำก่อนเป็นลำดับแรก และจะนำสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนมาพิจารณาเป็นลำดับสุดท้ายเสมอ ซึ่งจะเห็นได้ว่าการพิจารณาถึงการมีอยู่ของสถานประกอบการถาวรนั้น จะเป็นไปตามลำดับวรรคตามที่ได้บัญญัติไว้ในต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ในเรื่องนี้สืบเนื่องจากประวัติศาสตร์ความเป็นมาของสถานประกอบการถาวรดังที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 3 ถึงบทที่ 5 ก่อนหน้า การพิจารณาถึงการมีสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้อาจแจกแจงเป็นลำดับ ดังนี้

ลำดับแรก การพิจารณาถึงการมีสถานประกอบการในรัฐแหล่งเงินได้นั้น จะต้องตั้งต้นแต่ข้อบทที่ 5 วรรคแรกก่อนเสมอเพราะ “สถานประกอบการถาวร” หมายถึง “สถานธุรกิจประจำ” ไม่ว่าวิสาหกิจต่างประเทศจะเข้ามาดำเนินการในประเทศแหล่งเงินได้โดยประกอบกิจการลักษณะใดหรือทำธุรกรรมรูปแบบใดก็ตามสิ่งแรกที่จะต้องทำการพิจารณาคือวิสาหกิจต่างประเทศนั้นมี “สถานธุรกิจประจำ” ตั้งอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้หรือไม่ เพราะสถานธุรกิจประจำคือสถานประกอบการถาวรในลักษณะแรกที่มีขึ้นในประวัติศาสตร์และเป็นความหมายโดยดั้งเดิมของสถานประกอบการถาวร ซึ่งจะพบการเรียกสถานประกอบการถาวรในลักษณะนี้โดยทั่วไปว่า “Basic Rule PE” และหากมีสถานธุรกิจประจำตั้งอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้แล้ว ก็ไม่ต้องพิจารณาถึงสถานประกอบการถาวรในลักษณะอื่นอีก

สถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้าง ตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 3 นั้น จะนำมาใช้ทดสอบเฉพาะกับโครงการที่กำหนดไว้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับที่บังคับใช้เท่านั้น เช่นโครงการก่อสร้าง โครงการติดตั้ง ซึ่งหากอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับที่บังคับใช้ถึงโครงการในลักษณะใดไว้ เช่น กำหนดไว้แต่โครงการก่อสร้าง แต่ไม่ได้บัญญัติถึงกรณีโครงการติดตั้งไว้ ก็ไม่สามารถนำโครงการติดตั้งมาวิเคราะห์ต่อไปว่าทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นได้หรือไม่ เพราะกฎหมายไม่ได้บัญญัติให้โครงการลักษณะอื่นนั้นถือเป็นสถานประกอบการถาวร

สถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการ จะถูกทดสอบเฉพาะกับการให้บริการที่เกิดขึ้นโดยบุคคลที่ดำเนินการให้กับบริษัทฯ ต่างประเทศ และจะถูกนำมาทดสอบเฉพาะอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับที่ได้มีการกำหนดถึงสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการนี้เท่านั้น หากไม่มี

บัญญัติไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ต้องถือเป็นการยกเว้นสิทธิในการจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจจากการให้บริการที่เกิดขึ้น

ผู้เขียนขอตั้งข้อสังเกตย้ำไว้ตรงนี้ว่า อันที่จริงสถานประกอบการถาวรนั้นคือ “สถานธุรกิจประจำ” เท่านั้น ส่วนกรณีอื่นนั้นบทบัญญัติกำหนดให้ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวร (deemed PE) ยกตัวอย่างเช่น กรณีโครงการก่อสร้างที่ไม่ได้มีลักษณะการเป็นสถานธุรกิจประจำ แต่บทบัญญัติกำหนดไว้เฉพาะว่าให้ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวร (deemed PE) ดังนั้นการเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะอื่นที่นอกเหนือไปจากข้อบทที่ 5 วรรคแรกนั้นจึงสามารถเกิดขึ้นได้เพียงจากที่อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กำหนดบัญญัติไว้เท่านั้น

ในลำดับสุดท้ายคือสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทน ถ้าหากไม่มีสถานประกอบการถาวรตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 1 และวรรคที่ 3 เกิดขึ้นแล้ว จึงมาทำการวิเคราะห์ต่อไปว่ามีตัวแทนที่เข้าทำสัญญาในประเทศแหล่งเงินได้ และจะทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 หรือไม่ การพิจารณาถึงสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนเป็นลำดับสุดท้ายนี้เป็นการบังคับตามบทบัญญัติตามต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ทั้งของฉบับ OECD และ UN ซึ่งตามความในตอนต้นของวรรคที่ 5 บัญญัติว่า “โดยไม่คำนึงถึงบทบัญญัติในวรรคที่ 1 และ 2...” ทั้งนี้ สถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนนี้เป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะที่กฎหมายกำหนดให้ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวร (deemed PE) เช่นกันซึ่งจะต้องนำมาใช้พิจารณากับธุรกรรมในทุกลักษณะ

ยกตัวอย่างประกอบการบังคับใช้ข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวร เช่น หากวิสาหกิจต่างประเทศได้ตกลงทำสัญญาก่อสร้างโครงการขนาดใหญ่ขึ้นสองโครงการ โดยโครงการแรกคือโครงการก่อสร้างถนน และโครงการที่สองคือโครงการก่อสร้างสะพาน กรณีนี้มีคำถามว่าจะต้องยกสถานประกอบการถาวรในลักษณะใดมาพิจารณาเพื่อจัดเก็บภาษีเงินได้ที่ได้รับจากกำไรธุรกิจสำหรับโครงการก่อสร้างทั้งสองโครงการดังกล่าวนี้

คำตอบคือในลำดับแรกจะต้องพิจารณาว่ามีสถานธุรกิจประจำตามข้อบทที่ 5 วรรคแรกอยู่หรือไม่ แม้จะเป็นสัญญาที่ทำเกี่ยวกับโครงการก่อสร้าง ก็ไม่ใช่ว่าจะต้องยกบทบัญญัติเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างมาพิจารณาและทดสอบถึงเงื่อนไขระยะเวลาตามที่กฎหมายบัญญัติในทันที การจะเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นในรัฐได้หรือไม่นั้นจะต้องพิจารณาถึงการมี “สถานธุรกิจประจำ” ว่ามีในรัฐนั้นหรือไม่เป็นอันดับแรกก่อนเสมอ และหากข้อเท็จจริงได้ความว่ามีสถานธุรกิจประจำเพื่อดำเนินการเกี่ยวกับโครงการก่อสร้างถนน โครงการก่อสร้างสะพานขึ้นแล้ว เช่น มีสถานจัดการ สาขา สำนักงาน เพื่อใช้ในการดำเนินการโครงการทั้งสองแล้ว กรณีนี้ก็ไม่ต้องพิจารณาต่อไปถึงโครงการก่อสร้างแต่ละโครงการนั้นอีกเลยว่าจะมีระยะเวลาการดำเนินการในโครงการครบตามที่บัญญัติในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 3 หรือไม่

ถ้าข้อเท็จจริงได้ความว่าไม่มีสถานธุรกิจประจำจึงจะต้องพิจารณาข้อบทที่ 5 วรรคที่ 3 เป็นลำดับถัดมาว่าโครงการที่ได้ทำขึ้นในประเทศแหล่งเงินได้นั้นเป็นโครงการที่ได้ถูกกำหนดไว้ตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 3 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับที่บังคับใช้หรือไม่ และโครงการนั้นมีระยะเวลาในการทดสอบนานเท่าไรตามบทบัญญัติ ทั้งนี้หากธุรกรรมที่วิสาหกิจต่างประเทศได้ทำขึ้นในประเทศแหล่งเงินได้นั้นไม่ใช่เรื่องโครงการก่อสร้าง หรือการให้บริการก็ไม่ต้องนำบทบัญญัติในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 3 นี้ ขึ้นมาพิจารณาเลย

หากไม่มีสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างหรือการให้บริการเกิดขึ้น จึงจะนำสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทน ตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 มาพิจารณาเป็นลำดับสุดท้าย ว่ามีตัวแทนที่ได้ใช้อำนาจในนามของวิสาหกิจต่างประเทศเข้าตกลงทำสัญญาในประเทศแหล่งเงินได้นั้นหรือไม่

ข้อเท็จจริงที่มีความซับซ้อนอาจนำไปสู่การวิเคราะห์ที่ยากลำบากยิ่งขึ้น เช่น ในกรณีที่เป็นโครงการสองโครงการตั้งแยกตัวอย่าง หากปรากฏว่าสถานธุรกิจประจำนั้นทำหน้าที่หรือดำเนินการให้แก่โครงการก่อสร้างเพียงแห่งเดียว เช่น สัญญาโครงการก่อสร้างถนนตกลงทำขึ้นเพื่อสร้างถนนในจังหวัดเชียงใหม่ และสัญญาโครงการก่อสร้างสะพานตกลงทำเพื่อสร้างสะพานในจังหวัดกระบี่ หากปรากฏว่ามีสถานธุรกิจประจำตั้งอยู่ในจังหวัดเชียงใหม่เพื่อทำหน้าที่ปฏิบัติงานให้แก่เฉพาะโครงการก่อสร้างถนนเท่านั้น กรณีเช่นนี้จะถือว่าสถานประกอบการถาวรเกิดขึ้นกับโครงการสร้างสะพานด้วยไม่ได้ โครงการก่อสร้างสะพานจะต้องทำการทดสอบถึงการมีอยู่ของสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างตามระยะเวลาที่กฎหมายบัญญัติกำหนดไว้ต่อไป

แต่หากมีสถานธุรกิจประจำตั้งอยู่ที่กรุงเทพฯ เพื่อทำหน้าที่ปฏิบัติงานให้แก่โครงการก่อสร้างทั้งสองโครงการ เช่นนี้กรณีถือว่าไม่ต้องพิจารณาถึงสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างอีกเลย และทั้งนี้หากมีสถานธุรกิจประจำตั้งอยู่ที่เชียงใหม่ แต่ทำหน้าที่ปฏิบัติงานให้แก่โครงการสร้างสะพานที่จังหวัดกระบี่ด้วยก็จะมีผลเช่นเดียวกัน หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งได้ว่าการพิจารณาว่าสถานธุรกิจนั้นทำหน้าที่ให้แก่โครงการใด ไม่ได้คำนึงถึงที่ตั้งเป็นสำคัญ แต่ต้องคำนึงถึงหน้าที่งานที่ทำทั้งหมดว่าสัมพันธ์กับโครงการใดบ้าง

ในลำดับสุดท้ายหากไม่ปรากฏว่ามีสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างเกิดขึ้นกับโครงการใดโครงการหนึ่ง หรือทั้งสองโครงการ ก็จะต้องพิจารณาถึงสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนเป็นลำดับสุดท้าย ทั้งนี้ ในกรณีสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนนี้ หากปรากฏว่ามีตัวแทนที่ได้เข้าตกลงทำสัญญาในนามของวิสาหกิจต่างประเทศให้เฉพาะสำหรับโครงการเดียว เช่น มีตัวแทนที่เข้าตกลงทำสัญญาในนามของบริษัทฯ ต่างประเทศเฉพาะโครงการก่อสร้างถนนในประเทศไทยเท่านั้น ส่วนโครงการก่อสร้างสะพานได้ไปทำการตกลงเจรจากันที่ประเทศอื่น กรณีเช่นนี้ต้องถือว่า

โครงการก่อสร้างสะพานไม่มีตัวแทนที่ใช้อำนาจทำหน้าที่แทนให้แก่บริษัทฯ ต่างประเทศในประเทศไทย และถือว่าไม่มีสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนอยู่

สถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศนั้นอาจเกิดขึ้นพร้อมกันมากกว่าหนึ่งแห่งในประเทศแหล่งเงินได้ ในเรื่องนี้เป็นประเด็นที่มีความสัมพันธ์เกี่ยวข้องกับเรื่องกำไรธุรกิจตามข้อบทที่ 7 ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ซึ่งจะเชื่อมโยงกับเรื่องการแบ่งปันผลกำไรที่ตกสู่สถานประกอบการถาวร ซึ่งเป็นเรื่องเกี่ยวกับข้อบทเรื่องกำไรธุรกิจดังกล่าวจะไม่ขอหยิบยกมาในที่นี้

7.1.2 ปัญหาการตีความมาตรา 76 ทวิ และคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 2/2526

7.1.2.1 ปัญหาการตีความมาตรา 76 ทวิ

การมีตัวแทนที่เข้าตกลงทำสัญญาในนามของวิสาหกิจต่างประเทศในประเทศไทยอาจทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนได้ ซึ่งอำนาจในการจัดเก็บภาษีจากตัวแทนนั้นอาศัยอำนาจตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เคยมีประเด็นปัญหาการตีความในมาตรา 76 ทวิ และมาตรา 70 ของประเทศไทย ในกรณีของการทำสัญญาจ้างต่อเรือ ข้อเท็จจริงมีว่าบริษัทต่างประเทศได้ให้ลูกจ้างเข้ามาลงนามในสัญญาในประเทศไทย แต่การให้บริการ และผลสำเร็จของงานตามสัญญานี้เกิดขึ้นที่ต่างประเทศทั้งหมด ในข้อวินิจฉัยของสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกามีว่า⁷ กรณีถือว่าไม่เข้าตามมาตรา 76 ทวิ เพราะไม่ใช้การ “ประกอบการ” และไม่สามารถจัดเก็บภาษีตามมาตรา 70 ได้เพราะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(7) เนื่องจากเป็นกรณีการรับเหมาที่ต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระ

ในเรื่องนี้หากยกกรณีการขายสินค้ามาพิจารณาเปรียบเทียบจะเห็นว่าการตกลงเจรจาขายสินค้าโดยส่งลูกจ้างเข้ามาลงนามในประเทศไทยสามารถจัดเก็บภาษีได้ตามมาตรา 76 ทวิ เพราะถือว่ามิใช่ลูกจ้าง ผู้ทำการ ผู้ทำการติดต่อในประเทศไทย⁸ แต่กรณีที่เป็นการให้บริการเมื่อได้ส่งลูกจ้างเข้ามาลงนามในประเทศไทยกลับถือว่าไม่เข้าองค์ประกอบตามมาตรา 76 ทวิ

ผู้เขียนเห็นว่า กรณีเช่นนี้ควรต้องถือไปในทางแนวเดียวกันทั้งการซื้อขายและการให้บริการ โดยการให้บริการนั้นไม่ควรหมายความว่าเพียงการที่จะต้องมีการให้บริการในประเทศไทย

⁷ บันทึกเรื่อง การตีความปัญหาเกี่ยวกับการเสียภาษีเงินได้สำหรับการรับจ้างทำของในต่างประเทศ เรื่องเสร็จที่ 184/2520, สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, กรกฎาคม 2520.

⁸ ในเรื่องนี้ศาลฎีกาได้วางแนวคำวินิจฉัยและเดินตามแนวคำวินิจฉัยเช่นนี้มาโดยตลอด; โปรดดู คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2637/2521, คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2956/2525, คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3895/2525, คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3238/2532, คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1321/2509

และผลสำเร็จของงานตามสัญญาเกิดขึ้นในประเทศไทย จึงจะถือว่าเป็นการประกอบกิจการในประเทศไทยเท่านั้น แต่ควรหมายความว่าได้มีการตกลงทำสัญญาในประเทศไทย หรือแม้แต่มีเพียงอำนาจในการเจรจาตกลงในรายละเอียดต่างๆ ภายใต้สัญญาในประเทศไทย ควรจะต้องถือว่าเป็นการประกอบกิจการในประเทศไทย และจัดเก็บภาษีโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 76 ทวิ แม้จะไปทำการให้บริการกันที่อื่นและผลสำเร็จของงานตามสัญญาเกิดขึ้นที่อื่น หรือแม้กระทั่งไปลงนามในสัญญากันที่อื่นก็ตาม เพราะถือว่าตัวแทนได้ใช้อำนาจที่ได้รับจากตัวการ และมีผลทำให้ตัวการได้รับเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศไทยแล้ว และหากเปรียบเทียบกับกรณีที่บริษัทต่างประเทศเข้ามามีสถานธุรกิจประจำ เช่น สาขา และได้มีการตกลงทำสัญญาจ้างผ่านสาขานั้น กรณีเช่นนี้สาขาก็ต้องเสียภาษีเงินได้จากสัญญาจ้างดังกล่าวโดยไม่มีข้อยกเว้น

ตามแนวคำอธิบายต้นแบบของ OECD ที่ยอมรับในปัจจุบันนี้ การเข้าตกลงทำสัญญาของตัวแทน หรือแม้แต่มีเพียงอำนาจการเจรจาในข้อสัญญาของตัวแทนนั้นถือเป็นที่ยอมรับกันแล้วว่าทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนขึ้นได้⁹ การวินิจฉัยในเรื่องลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อตามความในมาตรา 76 ทวิ นี้ควรจะต้องใช้บังคับโดยให้สอดคล้องกับการบังคับใช้สถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนซึ่งตามบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ให้ความสำคัญกับเงื่อนไขความไม่เป็นอิสระ และการดำเนินการของตัวแทนที่ทำในนามของตัวการอย่างเป็นปกติวิสัย¹⁰ ดังนั้น การให้คำวินิจฉัยถึงประเด็นอำนาจในการจัดเก็บภาษีตามมาตรา 76 ทวิ จึงควรต้องเป็นไปโดยสอดคล้องในทางเดียวกัน ทั้งในกรณีการซื้อขาย และการให้บริการ อันจะมีผลทำให้ฐานในการจัดเก็บภาษีกว้างขวางขึ้นกว่าการตีความว่าไม่บังคับจัดเก็บสำหรับกรณีของการรับจ้างทำของในต่างประเทศแต่มีตัวแทนที่ทำการติดต่อในประเทศไทย ทั้งนี้ ผู้เขียนเห็นว่าหากเป็นกรณีที่ประเทศไทยจะยกเว้นสิทธิในการจัดเก็บภาษีในกรณีใดนั้น ควรให้ถูกขจัดตามบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ จะทำให้เกิดผลดีกว่าการตีความโดยจำกัดอำนาจการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายภายในนั่นเอง

7.1.2.2 คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 2/2526

คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 2/2526 บัญญัติไว้เพื่อนำมาใช้วินิจฉัยเป็นข้อยกเว้นในการจัดเก็บภาษีโดยใช้อำนาจตามมาตรา 76 ทวิ ซึ่งจะต้องนำมาใช้พิจารณาประกอบกับสถานประกอบการถาวรในลักษณะของตัวแทนตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 และ 6 ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ด้วย หากได้ความว่าบริษัทนั้นมีเงื่อนไขครบตามองค์ประกอบของคำวินิจฉัยของคณะกรรมการ

⁹ OECD Commentary, para 32.1

¹⁰ โปรดดู บทที่ 5 หัวข้อ 5.3.1

วินิจฉัยภาษีอากรที่ 2/2526 จะมีผลเท่ากับเป็นการเพิกถอนอำนาจการจัดเก็บภาษีตามมาตรา 76 ทวิ และไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้แม้จะมีสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนอยู่ในประเทศไทย

ตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 2/2526 ผู้เขียนขอกล่าวถึงข้อสังเกต 4 ประการ ดังนี้

ก) ตามคำวินิจฉัยนี้ใช้บังคับเฉพาะกับกรณีของตัวการที่เป็นกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อในประเทศไทยเท่านั้น หากไม่ใช่กรณีที่เป็นธุรกรรมการขายสินค้าย่อมไม่เข้าข้อบังคับตามคำวินิจฉัย ฯ ฉบับนี้

ข) ตามบทบัญญัติในข้อที่ 3 นั้นกำหนดว่า “ในการประกอบธุรกิจดังกล่าว บุคคลในประเทศมิได้รับประโยชน์อย่างอื่นจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ เว้นแต่ค่านายหน้าสำหรับการซื้อขายสินค้าแต่ละคราวเท่านั้น และ....” ซึ่งสมมติหากตัวแทนนั้นได้รับเพียงค่านายหน้าสำหรับการขายสินค้าแต่ละคราวตามที่บัญญัติ แต่ค่าตอบแทนที่ได้รับนั้นไม่ได้เป็นไปตามราคาตลาด กรณีเช่นนี้ตามแนวทางคำอธิบายต้นแบบของ UN จะถือว่าไม่มีลักษณะเป็นตัวแทนอิสระ

ค) หากเข้าใจเงื่อนไขตามที่คำวินิจฉัยกำหนดทุกข้อ ตั้งแต่ข้อที่ 1 ถึงข้อที่ 4 จะต้องถือว่าตัวแทนดังกล่าวนี้เป็นตัวแทนอิสระ และเพิกถอนสิทธิในการจัดเก็บภาษีตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งตามคำวินิจฉัยฯ ไม่ได้มีการกำหนดบังคับใช้ถึงกับกรณีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นคู่สัญญาในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ เท่านั้น ดังนั้น หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นตัวการเป็นคู่สัญญาที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กับประเทศไทยย่อมต้องมีผลทำให้เพิกถอนสิทธิในการจัดเก็บภาษีตามมาตรา 76 ทวิ นี้เช่นเดียวกัน

ง) ตามข้อความที่บัญญัตินี้กำหนดเงื่อนไขไว้ว่าหากเข้าข้อกำหนดในข้อที่ 1 ถึงข้อที่ 4 แล้วจะมีผลทำให้บุคคลในประเทศที่ดำเนินการแทนนั้น มิใช่เป็นลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ “มี” ในการประกอบกิจการในประเทศไทย ตามความในมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร หรือ กล่าวอีกนัยหนึ่งคือจะถือว่าบุคคลที่ดำเนินการแทนดังกล่าวนี้ใกล้เคียงกับลักษณะของตัวแทนที่อิสระตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 6 ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ซึ่งเพิกถอนอำนาจการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายภายใน

หากนำกรณีบุคคลที่ทำการขายสินค้าให้กับบริษัทฯ ต่างประเทศตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 2/2526 มาเปรียบเทียบกับกรณีการเป็นตัวแทนที่เป็นอิสระตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ เช่น การเป็นนายหน้า หรือตัวแทนค้าต่างขึ้นแล้วจะพบว่า บุคคลที่ได้รับการยกเว้นไม่อยู่ในบังคับมาตรา 76 ทวิ ไม่ได้มีความหมายว่าจะไม่สามารถเป็นตัวแทนที่ทำให้เกิดสถานะที่เป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ได้เสมอไป การจะเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนขึ้นได้นั้น สิ่งสำคัญคือต้องดูตามเงื่อนไขในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 ว่าตัวแทนนั้นมีอำนาจในการเข้าตกลงทำสัญญาในนามของตัวการในประเทศแหล่งเงินได้ และมี

การใช้อำนาจดังกล่าวอย่างเป็นปกติวิสัยหรือไม่ หากเกิดข้อเท็จจริงเป็นไปตามเงื่อนไขดังกล่าว แม้ตัวแทนเช่นนั้นโดยปกติทั่วไปจะทำหน้าที่ในลักษณะที่เป็นตัวแทนให้กับบริษัทหลายบริษัท แต่ก็อาจถือได้ว่าทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนขึ้นกับตัวการที่ได้เข้าตกลงทำสัญญาในนามของตัวการนั้นได้ ยกตัวอย่างเช่น นายสมชายประกอบอาชีพเป็นนายหน้าขายเครื่องจักรโดยปกติทั่วไปให้กับบริษัทต่างประเทศจำนวน 4 ราย คือบริษัท A บริษัท B บริษัท C และบริษัท D โดยนายสมชายได้ดำเนินการให้โดยเป็นไปตามเงื่อนไขคือ (1) กระทำการเป็นนายหน้าหรือตัวแทนเพื่อขายสินค้าให้กับบริษัทต่างประเทศทั้งสี่รายนี้เป็นการทั่วไป โดยไม่ได้ทำให้แก่บริษัทแห่งหนึ่งเป็นการเฉพาะ (2) ไม่มีสัญญาหรือข้อตกลงที่มีผลเป็นการจำกัดสิทธิในการเป็นนายหน้าหรือตัวแทนกับบุคคลอื่น (3) นายสมชายไม่ได้รับประโยชน์อย่างอื่นนอกจากค่านายหน้าสำหรับการขายสินค้าแต่ละคราว และ (4) ผู้ซื้อสินค้าจากนายสมชายได้มีการชำระเงินค่าสินค้าให้บริษัทต่างประเทศ 4 รายนี้โดยตรง ซึ่งถือว่าเงื่อนไขทั้ง 4 ประการนี้มีผลทำให้นายสมชายเข้าข่ายตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 2/2526

คำถามที่สำคัญในที่นี้คือ กรณีที่ถูกกำหนดตามเงื่อนไขดังกล่าวหากพิจารณาเฉพาะตามบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ จะถือว่านายสมชายจะไม่เกิดสถานะที่เป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทน ตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 ให้กับบริษัททั้งสี่แห่งนี้อย่างใดหรือไม่

เงื่อนไขของการเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนคือ เพียงหากบุคคลนั้นมีอำนาจในการเข้าตกลงทำสัญญาและมีผลผูกพันเกิดขึ้นกับวิสาหกิจต่างประเทศ และได้มีการใช้อำนาจนั้นอย่างเป็นปกติวิสัย ก็ถือว่าเป็นไปตามข้อกำหนดตามบทบัญญัติแล้ว โดยเฉพาะในกรณีที่บริษัทแต่ละบริษัทนั้นมีอำนาจในการบังคับบัญชา สั่งการตัวแทนให้ดำเนินการตามคำสั่งของตนแล้วด้วยนั้นยังจะต้องถือว่ามิสถานะเป็นตัวแทนที่ไม่อิสระ ซึ่งการใช้อำนาจบังคับบัญชาสั่งการดังกล่าวนั้นอาจเกิดขึ้นได้พร้อมกันจากทุกบริษัทในช่วงระยะเวลาเดียวกันซึ่งไม่ใช่เรื่องที่ผิดปกติวิสัยแต่อย่างใดในการดำเนินธุรกิจ เช่น จากตัวอย่างที่กล่าวมาข้างต้นมีข้อเท็จจริงต่อไปอีกว่า บริษัท A มีคำสั่งให้นายสมชายหาเครื่องจักรที่ต้องผลิตจากโรงงาน X เท่านั้น และให้ช่วยติดต่อโฆษณา หาลูกค้าให้ และยังมีคำสั่งให้เข้าตกลงเจรจาต่อรองสัญญาในนามของบริษัท A นั้นด้วย และบริษัท B มีคำสั่งให้นายสมชายจัดหาอุปกรณ์เครื่องมือที่มาจากกลุ่มโรงงาน Y เท่านั้น และมีข้อเท็จจริงคล้ายคลึงกันสำหรับบริษัท C และ D โดยแต่ละบริษัทต่างก็มีคำสั่งให้ดำเนินการเฉพาะสำหรับการขายเครื่องจักรของตนให้กับนายสมชายด้วยในลักษณะเดียวกัน เป็นต้น กรณีเช่นนี้จะเห็นได้ว่านายสมชายมิสถานะเป็นตัวแทนที่ไม่

อิสระของบริษัททั้ง 4 พร้อมกันในเวลาเดียวกัน และบริษัททั้ง 4 จะถือว่ามิใช่สถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนเกิดขึ้นตามอนุสัญญาภาษีซ้อน¹¹

และตามข้อเท็จจริงที่ยกขึ้นดังกล่าวนี้ เท่ากับว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ให้สิทธิในการจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนที่มีในประเทศสำหรับเงินได้ที่ได้รับของบริษัท A B C และ D แต่เมื่อพิจารณาตามกฎหมายภายในคือคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 2/2526 จะกลับกลายเป็นมีผลว่าไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรที่เกิดขึ้นของทั้ง 4 บริษัทได้เลย เพราะคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 2/2526 เพิกถอนอำนาจการจัดเก็บภาษีมาตรา 76 ทวิแห่งประมวลรัษฎากร

ตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD มีขอบเขตของการเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนกว้างขวางมาก ซึ่งกล่าวรวมทั้งกรณีตัวแทนนั้นเป็นผู้มีส่วนร่วมในการตกลงเจรจา โดยตัวแทนดังกล่าวไม่จำเป็นต้องเป็นผู้ลงนามในสัญญาถือว่าตัวแทนนั้นได้มีการใช้อำนาจในการตกลงทำสัญญาในนามของวิสาหกิจนั้นแล้ว¹² ประเด็นที่มักมีการโต้แย้งกันของการเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 นี้มักจะเกิดในประเด็นเรื่องเงื่อนไขการเข้าตกลงทำสัญญา “ในนามของวิสาหกิจ” นั้น “อย่างเป็นปกติวิสัย” (habitually) มากกว่า ส่วนข้อสำคัญที่ชี้ถึงสภาพเป็นอิสระของตัวแทนนั้น ตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD ระบุว่า หากตัวแทนนั้น

- 1) เป็นอิสระจากวิสาหกิจต่างประเทศนั้นทั้งทางกฎหมายและทางเศรษฐกิจ และ
- 2) ตัวแทนนั้นดำเนินการอย่างเป็นปกติในธุรกิจของตนเมื่อดำเนินการในนามของวิสาหกิจอื่น

แต่หากตัวแทนนั้นได้มีการดำเนินการตามคำสั่งโดยละเอียด หรือถูกควบคุมสั่งการจากวิสาหกิจอื่น กรณีนี้ก็ต้องถือว่าไม่ได้มีสภาพที่เป็นอิสระ¹³

จากที่กล่าวมา เห็นได้ว่าคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 2/2526 เป็นข้อบังคับที่ออกมาโดยไม่สอดคล้องกับการบังคับใช้สถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนซึ่งถือเป็นการจำกัดอำนาจการจัดเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากร ผู้เขียนเห็นว่าควรยกเลิกทั้งฉบับ และหากจะออกกฎหมายลำดับรองเพื่อใช้เป็นแนวทางในการบังคับเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะ

¹¹ แต่ทั้งนี้ อย่าลืมด้วยว่าบริษัททั้งสี่แห่งนี้จะต้องถูกทดสอบก่อนด้วยว่าไม่มีสถานประกอบการถาวรในลักษณะอื่นเกิดขึ้นในประเทศไทย จึงจะถูกทดสอบการเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนเป็นลำดับสุดท้าย

¹² โปรดดู บทที่ 5 หัวข้อ 5.3.1 ข้อย่อย ค)

¹³ OECD Commentary, para31-38, p.105-107

ตัวแทน ผู้เขียนเห็นว่าควรมีลักษณะเป็นการกำหนดถึงตัวแทนไม่อิสระตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 มากกว่า เพราะการถือเป็นตัวแทนอิสระตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 6 ไม่ใช่การชี้ถึงสิทธิในการจัดเก็บภาษี ในประเด็นปัญหาเรื่อง “ตัวแทนไม่อิสระ” ผู้เขียนจะกล่าวถึงต่อไปในหัวข้อ 7.2.3

7.1.3 ปัญหาการหักภาษี ณ ที่จ่ายตาม ท.ป.4/2528

กรณีการหัก ณ ที่จ่ายเมื่อทำการจ่ายเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวร ในเรื่องนี้พบว่า ตามแนวปฏิบัติของกรมสรรพากร หากผู้จ่ายเงินได้จ่ายเงินได้ให้กับบริษัทฯ ต่างประเทศที่เข้ามา ประกอบกิจการในประเทศไทยและมีสถานประกอบการถาวรอยู่ จะถูกบังคับให้หักภาษี ณ ที่จ่ายตาม ท.ป.4/2528 ด้วย ซึ่งพบในข้อหารื้อฉบับต่างๆ เช่น กรณีที่ถือว่ามีสถานประกอบการถาวรเกิดขึ้น เนื่องจากสัญญาค่าตอบแทนการให้คำปรึกษาทางวิศวกรรม การบริหารสัญญาฯ และการบริหารการ ก่อสร้างบริษัทผู้จ่ายเงินมีหน้าที่หักภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ ที่จ่ายในอัตรา ร้อยละ 5.0 ตามข้อ 12 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528¹⁴ หรือ กรณีหากการให้บริการให้คำแนะนำและให้ความ ช่วยเหลือในการ จัดทำหลักสูตร course materials และการคัดเลือกบุคลากรตลอดจนพิจารณา academic courses ซึ่งตามข้อเท็จจริงได้มีการส่งบุคลากรเข้ามาให้บริการดังกล่าวในประเทศไทย เป็นเวลา 3 ปี เมื่อบริษัทผู้จ่ายค่าบริการให้กับ Imperial College บริษัทผู้จ่ายเงินจึงมีหน้าที่ต้องหัก ภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 5 ของค่าบริการตามข้อ 12 แห่งคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.4/2528¹⁵

การเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้หรือไม่นั้น หลายกรณีเห็นว่าเป็นเรื่องที่ไม่อาจทราบโดยแน่ชัดได้ในขณะแรกเมื่อบริษัทฯ ต่างประเทศได้เข้ามาประกอบกิจการใน ประเทศแหล่งเงินได้ซึ่งจะต้องมีการทดสอบถึงความมีอยู่ของสถานประกอบการถาวร เช่น โครงการ ก่อสร้างจะต้องมีการทดสอบถึงระยะเวลา เป็นต้น ซึ่งแม้แต่ตัวบริษัทฯ ต่างประเทศเองนั้น บางครั้งอาจ ไม่ทราบด้วยว่าตนจะมีสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ในประเทศที่เข้าไปประกอบกิจการนั้นหรือไม่ ยกตัวอย่างเช่น หากวิสาหกิจต่างประเทศตั้งใจจะทำโครงการก่อสร้างโดยมีกำหนดระยะเวลาดำเนินการ เพียง 150 วัน ซึ่งถือว่าไม่เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างขึ้นตามอนุสัญญา ภาษีซ้อนฯ แต่หากการดำเนินงานจริงเกิดเหตุที่ต้องขยายระยะเวลาในการดำเนินโครงการออกไป มากกว่า 6 เดือน และมีผลทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรเกิดขึ้นเช่นนี้ ในช่วงระยะเวลาแรกๆ ที่ ดำเนินการอาจไม่มีผู้ใดทราบถึงสถานะของสถานประกอบการถาวรที่เกิดขึ้นโดยไม่ตั้งใจนั้น หากจะ บังคับให้ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายเมื่อทำการจ่ายเงินให้แก่สถานประกอบการถาวรตาม ท.ป.4/2528 เช่นนี้

¹⁴ หนังสือข้อหารื้อกรมสรรพากรที่ กค 0702/1622 ลงวันที่ 18 เมษายน 2551

¹⁵ หนังสือข้อหารื้อกรมสรรพากรที่ กค 0811/1863 ลงวันที่ 10 มีนาคม 2543

ผู้เขียนเห็นว่าอาจทำให้เกิดปัญหาขึ้นได้ เพราะเท่ากับว่าผู้รับ และผู้จ่ายเงินได้จะต้องเกิดความรับผิดชอบจากหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายจากการสถานประกอบการถาวรที่ไม่เป็นที่แน่ชัดว่าจะมีอยู่ในประเทศหรือไม่ และ จะยังเกิดปัญหาโดยเฉพาะกรณีที่เป็นการจ่ายเงินระหว่างสถานประกอบการถาวรด้วยกัน เพราะทั้งผู้รับและผู้จ่ายต่างไม่มีความแน่นอนว่าตนจะมีสถานะเป็นสถานประกอบการถาวรหรือไม่

ดังนั้น ในกรณีการหักภาษี ณ ที่จ่ายตาม ท.ป. 4/2528 นี้ผู้เขียนมีความเห็นว่าเมื่อบริษัทฯ ต่างประเทศได้มีการประกอบกิจการในประเทศไทยควรจะบังคับให้หักภาษี และนำส่งในทุกกรณี สำหรับกรณีที่บริษัทฯ ต่างประเทศที่ได้รับเงินได้หากอ้างว่าไม่อยู่ในบังคับไม่ต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย เพราะได้สิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ เนื่องจากไม่มีสถานประกอบการถาวรตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ อยู่ในประเทศไทยจะต้องกำหนดให้ต้องแสดงเอกสารที่เกี่ยวข้องเพื่อให้ได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

นอกจากนั้น กรณีตาม ท.ป.4/2528 ในข้อ 8 และ ข้อ 12 ซึ่งบัญญัติว่า

“ข้อ 8. ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่นซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมิน เฉพาะที่เป็นค่าจ้างทำของ ให้แก่ผู้รับซึ่งเป็น

.....

(3) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ประกอบกิจการในประเทศไทย โดยมีสำนักงานสาขที่ตั้งอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทย หักภาษี ณ ที่จ่าย โดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ 3.0”

“ข้อ 12. ให้บุคคล บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่น ห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินที่เป็นค่าจ้างทำของให้แก่ผู้รับจ้าง ซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทย โดยมีได้มีสำนักงานสาขที่ตั้งอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทยหักภาษี ณ ที่จ่ายโดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ 5.0”

ขอให้พิจารณาประกอบกับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 8/2528 เรื่อง การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย กรณีการจ่ายเงินค่าจ้างทำของให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ข้อ 3 ซึ่งบัญญัติว่า

“ข้อ 3 กรณีผู้รับจ้างมีสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในประเทศไทยตามความหมายของคำว่า “สถานประกอบการถาวร” ที่กำหนดไว้ในความตกลงว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อน

ระหว่างรัฐบาลไทยกับรัฐบาลต่างประเทศในกรณี เช่น กรณีผู้รับจ้างส่งลูกจ้างเข้ามาทำการติดตั้งเครื่องจักรให้แก่ผู้ซื้อในประเทศไทยชั่วคราวระยะเวลาจำกัด กรณีดังกล่าวยังถือไม่ได้ว่าผู้รับจ้างมีสำนักงานสาขาตั้งอยู่ในการถาวรในประเทศไทย”

เมื่อพิจารณาคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 8/2528 เรื่อง การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย กรณีการจ่ายเงินค่าจ้างทำของให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ซึ่งได้ยกตัวอย่าง กรณีผู้รับจ้างส่งลูกจ้างเข้ามาทำการติดตั้งเครื่องจักรให้แก่ผู้ซื้อในประเทศไทยชั่วคราวระยะเวลาจำกัด ยังถือไม่ได้ว่ามีสำนักงานสาขาตั้งอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทย เห็นได้ว่าตามตัวบทนั้นไม่ได้กำหนดความหมายไว้โดยละเอียดว่าต้องการครอบคลุมถึงสถานประกอบการถาวรในทุกกรณีหรือไม่ หรือครอบคลุมเฉพาะกรณีของโครงการก่อสร้างและการให้บริการเท่านั้นที่จะไม่ให้ถือว่าเป็นสำนักงานสาขาที่ตั้งอยู่ในประเทศไทย แต่ทั้งนี้เมื่อพิจารณาจากถ้อยคำบัญญัติในช่วงต้นของวรรคผู้เขียนเห็นว่าคงตั้งใจจะให้หมายความถึงสถานประกอบการถาวรในทุกกรณีมากกว่า

โดยทั่วไป “สาขา” ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะหนึ่งตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 2 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ซึ่งตามบทบัญญัติตาม ท.ป. 4/2528 ข้อ 12 กำหนดว่าในการที่มีการจ่ายเงินได้เฉพาะกรณีที่เป็นค่าจ้างทำของให้กับผู้รับซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศ จะต้องทำการหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ แต่ได้ตั้งเงื่อนไขไว้ในส่วนท้ายว่าต้องเป็นกรณีที่ “โดยมิได้มีสำนักงานสาขาตั้งอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทย” ดังนั้นหากมีสถานประกอบการถาวรในลักษณะอื่นเกิดขึ้นกรณีก็จะต้องอยู่ในบังคับหักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 5.0 แต่ถ้าเป็นกรณีที่มีสถานประกอบการถาวรที่จัดตั้งในลักษณะสาขาจะมีหน้าที่การหัก ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 3.0 ตามข้อ 8 ของ ท.ป. 4/2528 และทั้งนี้ตามบทบัญญัติไม่ได้กำหนดถึงการบังคับให้ใช้เฉพาะกับกรณีของสถานประกอบการถาวรเท่านั้น ดังนั้น หากมีการจ่ายเงินที่เกิดขึ้นจากสัญญาจ้างทำของให้กับบริษัทฯ ต่างประเทศที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่ไม่ได้มีการตกลงอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กับประเทศไทยก็ต้องอยู่ในบังคับหัก ณ ที่จ่ายด้วยเช่นกัน

ในเรื่องการหัก ณ ที่จ่ายนี้ผู้เขียนเห็นว่าหากเป็นนโยบายของรัฐให้ต้องทำการหักภาษี ณ ที่จ่าย สำหรับกรณีการจ้างทำของนี้ ก็ควรจะกำหนดอัตราร้อยละให้เท่าเทียมกันสำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในประเทศไทยในทุกกรณี ทั้งกรณีที่เป็นสาขา และสถานประกอบการถาวรในกรณีอื่น เพื่อให้เกิดความชัดเจน และไม่มีความเหลื่อมล้ำ

สำหรับกรณีการหักภาษีเงินได้เมื่อจ่ายเงินให้กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศที่ไม่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทยนั้น กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศได้รับเงินปันผล ดอกเบี้ย หรือค่าสิทธิ โดยทั่วไปจะถูกจัดเก็บภาษีตามบทบัญญัติมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร แต่ปัญหาเกิดขึ้นเมื่อหากบริษัทต่างประเทศนั้นเกิดมีสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ในประเทศไทย แต่ได้รับเงินปันผล ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ โดยไม่ผ่านสถานประกอบการถาวรนั้น

เนื่องจากเงินปันผล ดอกเบี้ย ค่าสิทธิที่ได้รับนั้นไม่ได้เกี่ยวข้อง หรือสัมพันธ์กับกิจกรรมที่สถานประกอบการถาวรนั้นได้ดำเนินการในประเทศไทย ในกรณีนี้ผู้เขียนเห็นว่าจะบังคับให้หักตามมาตรา 70 ไม่ได้ เพราะไม่ใช่กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศนั้นไม่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่หากบังคับให้หักตาม ท.ป.4/2528 อัตราภาษีที่ถูกบังคับให้หักนั้นจะต่ำกว่าที่กำหนดตามมาตรา 70 อีกทั้งการบังคับจัดเก็บภาษีตาม ท.ป.4/2528 นั้นยังเป็นกรณีการหักภาษี ณ ที่จ่ายที่บริษัทผู้รับเงินสามารถนำภาษีที่ถูกหักไว้มาคำนวณเป็นเครดิตภาษีเมื่อสิ้นปีอีกได้ ซึ่งแตกต่างกับกรณีตามมาตรา 70 ที่ถือเป็นภาษีสุดท้าย ทั้งนี้ สำหรับกรณีประเด็นปัญหาที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีตามมาตรา 70 นี้ ผู้เขียนเห็นว่าเป็นหัวข้อใหญ่ที่ควรแยกศึกษาพิจารณาต่างหาก

7.2 ปัญหาการบังคับใช้ข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ในประเทศไทย

เรื่องสถานประกอบการถาวรในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ประเทศต่างๆ ตกลงกันในปัจจุบันเป็นแนวคิดที่ใช้ตามต้นแบบของ OECD และ UN ซึ่งมีวิวัฒนาการความเป็นมาดังที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 3 ถึงบทที่ 5 แต่สำหรับการตีความและการบังคับใช้ของประเทศไทยนั้นพบว่ายังคงมีความคลุมเครือในหลายกรณี ผู้เขียนขอแสดงถึงปัญหาที่เกิดขึ้นจากการบังคับใช้ และตีความที่สำคัญดังนี้

7.2.1 ปัญหาเกี่ยวกับสถานประกอบการถาวรในลักษณะสถานธุรกิจประจำ

7.2.1.1 ปัญหาเรื่องระยะเวลาของการเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะสถานธุรกิจประจำ

การมีสถานธุรกิจประจำในประเทศแหล่งเงินได้นั้นอาจไม่ทำให้เกิดสิทธิในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากกำไรธุรกิจหากสถานธุรกิจประจำนั้นขาดคุณลักษณะในด้านเวลา หรือ อาจกล่าวได้อีกนัยหนึ่งว่าสถานประกอบการที่ได้จัดตั้งขึ้นนั้น ไม่มีความ “ถาวร” ซึ่งจะถือว่าไม่เป็นไปตามเงื่อนไขการเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรตามบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ¹⁶

ในเรื่องระยะเวลายที่จะทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะสถานธุรกิจประจำตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 1 ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ นั้น ตามตัวบทไม่ได้บัญญัติถึงระยะเวลาในการทดสอบไว้ว่าต้องใช้ระยะเวลายาวนานเท่าใด จึงจะถือว่าสถานธุรกิจประจำเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น ตามบทบัญญัติในข้อบทที่ 5 ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ มีกำหนดระยะเวลาไว้เฉพาะกรณีของสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้าง และการให้บริการเท่านั้น ซึ่งระยะเวลาการทดสอบก็มีความแตกต่างกันไปในแต่ละฉบับ ซึ่งสำหรับกรณีของสถานธุรกิจประจำนั้นไม่จำเป็นที่สถานธุรกิจ

¹⁶ โปรดดู บทที่ 3 หัวข้อ 3.2.1 ข้อย่อย ง)

ดังกล่าวจะต้องคงอยู่ตลอดไป เพียงแต่ดำรงอยู่ในช่วงระยะเวลาตามที่กำหนดก็ถือว่ามิใช่สถานการณ์ธุรกิจประจำเกิดขึ้นแล้ว

สำหรับประเทศไทยพบข้อหาหรือเกี่ยวกับเรื่องระยะเวลาที่ทำให้สถานการณ์ธุรกิจประจำนั้นถือเป็นสถานประกอบการถาวร ในประเด็นนี้พบข้อหาหรือสรรพากร 3 แนวทางที่แตกต่างกัน กล่าวคือ

1) ใช้ระยะเวลา 1 ปี เพื่อทดสอบถึงการเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น ตามข้อหาหรือสรรพากรที่ กค 0811/3970 ลงวันที่ 16 สิงหาคม 2543 ซึ่งได้วินิจฉัยไว้ว่า

“เนื่องจากค่าจ้างที่ปรึกษาด้านการเงินตามข้อเท็จจริงดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นกำไรจากธุรกิจ และโดยที่การส่งพนักงานเข้ามาทำงานในประเทศไทยเป็นเวลาประมาณ 1 ปี ถือได้ว่า บริษัทฯ ให้บริการโดยผ่านทางสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยตามข้อ 5 วรรคหนึ่ง...”

2) ใช้ระยะเวลา 6 เดือน เพื่อทดสอบถึงการเกิดเป็นสถานประกอบการถาวร ตามข้อหาหรือกรมสรรพากรที่ กค 0811/พ. 16786 ลงวันที่ 12 ธันวาคม 2540 ซึ่งได้วินิจฉัยไว้ว่า

“การศึกษาเปรียบเทียบทางเลือกที่ตั้งทำเรื่อน้ำลิกดังกล่าว บริษัท E ได้ส่งเจ้าหน้าที่เข้ามาปฏิบัติงานในประเทศไทย โดยใช้สถานที่ของสำนักงานคณะกรรมการพัฒนาพื้นที่ชายฝั่งทะเลภาคใต้ (สพต.) เกินกว่า 6 เดือน จึงถือได้ว่า บริษัท E มีสถานการณ์ธุรกิจประจำซึ่งใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมดหรือบางส่วนเข้าลักษณะเป็นสถานประกอบการถาวรตามข้อ 5 วรรคหนึ่ง...”

3) ระยะเวลา 6 เดือนยังไม่ถือว่าเป็นระยะเวลาที่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น แต่ไม่ได้ระบุไว้อย่างชัดเจนว่าระยะเวลาเท่าไรจึงจะถือว่าทำให้เกิดสถานประกอบการถาวรขึ้น ตามข้อหาหรือกรมสรรพากรที่ กค 0706/11414 ลงวันที่ 27 ธันวาคม 2547 ซึ่งได้วินิจฉัยว่า

“กรณีที่พนักงานของบริษัทฯ ได้เข้ามาปฏิบัติหน้าที่ในประเทศไทยตั้งแต่วันที่ 29 เมษายน 2546 จนถึงปัจจุบัน ซึ่งมีระยะเวลาเกินกว่า 6 เดือนนั้น ไม่อาจถือว่าบริษัทฯ มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย...”

จากการศึกษาของผู้เขียนพบว่าแนวทางที่ยอมรับมากที่สุดและถูกนำมาใช้ในการอ้างอิงมากที่สุดคือแนวทางที่ 2 คือยอมรับถึงการใช้ระยะเวลา 6 เดือนในการทดสอบถึงการที่สถานการณ์ธุรกิจประจำนั้นเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น¹⁷ อย่างไรก็ตามในประเด็นเรื่องการทดสอบถึงความถาวรของสถานการณ์ธุรกิจประจำนั้นอาจต้องพิจารณาถึงคุณลักษณะอย่างอื่นด้วยนอกจากเฉพาะประเด็นในเรื่องระยะเวลา ซึ่งผู้เขียนไม่พบประเด็นการโต้แย้งกรณีคุณลักษณะอย่างอื่นนอกจากในเรื่องระยะเวลา

¹⁷ ตามแนวปฏิบัตินี้พบข้อหาหรือหลายฉบับที่ยอมรับตาม เช่น ข้อหาหรือกรมสรรพากรที่ กค 0702/8041 ลงวันที่ 21 พฤศจิกายน 2551, ข้อหาหรือกรมสรรพากรที่ กค 0702/1622 ลงวันที่ 18 เมษายน 2551, ข้อหาหรือกรมสรรพากรที่ กค 0811/2216 ลงวันที่ 15 มีนาคม 2545, ข้อหาหรือกรมสรรพากรที่ กค 0706/3023 ลงวันที่ 26 มีนาคม 2546

ในทางปฏิบัตินั้นบางกรณีอาจพบข้อเท็จจริงที่มีความซับซ้อนนอกเหนือไปจากการทดสอบโดยใช้ระยะเวลา 6 เดือน เช่น ในกรณีที่มีการดำเนินธุรกิจเกิดขึ้นในระยะเวลาที่สั้นมาก แต่ได้มีการดำเนินการเกิดขึ้นซ้ำๆ กัน ยกตัวอย่าง กรณีที่ผู้เสียภาษีได้เข้ามาจัดตั้งบูธขายสินค้าในตลาดครั้งละสองวัน แต่เข้ามาทุกอาทิตย์ตลอดระยะเวลา 3 ปี หรือในกรณีที่สถานธุรกิจนั้นเกิดมีการดำเนินการที่สั้นมาก แต่หากได้มีการดำเนินการเกิดขึ้นในประเทศนั้นอย่างเด็ดขาด และดำเนินการขึ้นทั้งหมดในประเทศ ซึ่งในเรื่องนี้ตามแนวคำอธิบายต้นแบบของ OECD ให้ถือว่าสถานธุรกิจนั้นมีลักษณะความสัมพันธ์โดยตรงกับประเทศแหล่งเงินได้อย่างแนบแน่น และเป็นที่ยอมรับว่ามีสถานประกอบการถาวรเกิดขึ้น¹⁸

ทั้งนี้ ตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD ยังคงมีข้อชวนสงสัยเกี่ยวกับประเด็นเรื่องความถาวรของสถานธุรกิจประจำในบางกรณี กล่าวคือ ตามคำอธิบายนั้นได้กล่าวถึงกรณีที่สถานธุรกิจประจำได้มีการสร้างขึ้นเพื่อตั้งใจใช้ประกอบกิจการในระยะเวลาอันสั้น แต่ต่อมาได้เปลี่ยนมาใช้งานในระยะเวลาต่อเนื่องยาวนานจึงไม่อาจถือได้ว่าสถานธุรกิจนั้นเป็นเพียงลักษณะชั่วคราว และมีผลทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรตามมาได้ แต่ในกรณีกลับกันคือในกรณีที่สถานธุรกิจประจำตั้งใจสร้างขึ้นเพื่อใช้ดำเนินการตลอดเวลาการประกอบธุรกิจ แต่ต่อมาเกิดการเปลี่ยนแปลงทำให้สถานธุรกิจนั้นดำเนินการเพียงในช่วงระยะเวลาอันสั้น เช่น ผู้เสียภาษีถึงแก่ความตาย หรือมีการเลิกกิจการ กรณีเช่นนี้ยังคงถือว่าสถานประกอบการถาวรเกิดขึ้นอยู่ดังเดิม¹⁹ ซึ่งเมื่อลองพิจารณาถึงเงื่อนไขตามข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นจริงของสถานประกอบการถาวรนั้นเห็นได้ว่าไม่ได้มีการดำเนินการเกิดขึ้นในช่วงระยะเวลาที่ยาวนานถึงกำหนดระยะเวลาที่นำมาใช้ทดสอบ ในเรื่องนี้ผู้เขียนมีความเห็นว่า หากจะต้องพิจารณาว่าสถานธุรกิจประจำนั้นเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นหรือไม่ ควรจะต้องพิจารณาถึงภววิสัย มากกว่าอัตวิสัย เพราะในการประกอบธุรกิจนั้นความประสงค์ของผู้เสียภาษีที่ตั้งใจจะประกอบกิจการขึ้นในประเทศแหล่งเงินได้โดยยาวนานถาวรเพียงใดนั้น แท้จริงยากจะบอกได้ และยิ่งหากใช้อัตวิสัยมาเป็นตัวชี้วัดถึงลักษณะความถาวรยิ่งจะทำให้เกิดข้อโต้แย้งมากยิ่งขึ้นระหว่างตัวผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่สรรพากร แต่ทั้งนี้สำหรับกรณีของธุรกิจที่มีการดำเนินระยะเวลาอันสั้นแต่ได้มีการประกอบกิจการในสถานธุรกิจในประเทศนั้นอย่างเด็ดขาด กรณีเช่นนี้ก็ควรจะต้องพิจารณาตามธรรมชาติของธุรกิจนั้นตามข้อเท็จจริงเป็นกรณีไป

ข้อหาหรือกรมสรรพากรเรื่องหนึ่งที่มีเนื้อหาเกี่ยวข้องกับเรื่องการดำรงอยู่ของสถานประกอบการถาวร ซึ่งมีการดำเนินการเกิดขึ้นในระยะเวลาอันสั้น และมีประเด็นเกี่ยวข้องกับลักษณะความถาวรของสถานธุรกิจและในเรื่องนี้เจ้าหน้าที่สรรพากรมีความเห็นว่ากรณีเช่นนี้ไม่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นมาได้

¹⁸ OECD Commentary, article 5, para 6, p.96

¹⁹ OECD Commentary, article 5, para 6, 6.1-6.3, pp.95-96

หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/4140 ลงวันที่ 20 พฤษภาคม 2545

ข้อหารือ : บริษัท C ได้รับสัมปทานให้เป็นผู้ดำเนินการสำรวจและขุดเจาะปิโตรเลียมและก๊าซ สำหรับแปลงสำรวจบนบกหมายเลข 123 ได้ทำสัญญาว่าจ้างบริษัท R ซึ่งเป็นบริษัทจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นใน ประเทศออสเตรเลีย เพื่อให้เข้ามาดำเนินการขุดเจาะหลุมสำรวจปิโตรเลียมในแปลงสำรวจดังกล่าว บริษัท R ได้นำแท่นขุดเจาะพร้อมผู้เชี่ยวชาญเข้ามาดำเนินการขุดเจาะหลุมสำรวจปิโตรเลียมให้แก่ บริษัท C ผู้ได้รับสัมปทาน และขนย้ายแท่นขุดเจาะออกไปนอกราชอาณาจักรเมื่อการปฏิบัติงานเสร็จสิ้นโดยมีระยะเวลาดำเนินการ 64 วัน จึงขอหารือว่า กรณีดังกล่าวจะถือว่าบริษัท R มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยตามข้อ 5 วรรค 2 (ฉ) แห่งความตกลงฯ หรือไม่

แนววินิจฉัย : 1. เงินค่าตอบแทนการให้บริการขุดเจาะสำรวจปิโตรเลียม ตามสัญญาฯ ที่ บริษัท R ได้รับถือเป็น "กำไรจากธุรกิจ" ซึ่ง บริษัท R จะต้องเสียภาษีในประเทศไทย ต่อเมื่อประกอบธุรกิจโดยผ่านทางสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในประเทศไทย ตามนัยข้อ 7 และ ข้อ 5 แห่งความตกลงระหว่างราชอาณาจักรไทยกับประเทศออสเตรเลีย เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้

2. กรณี บริษัท R ซึ่งมีใช้ผู้รับสัมปทานปิโตรเลียม แต่เป็นเพียงผู้รับจ้างเหมาให้บริการ ขุดเจาะสำรวจปิโตรเลียม โดยนำแท่นขุดเจาะพร้อมผู้เชี่ยวชาญเข้ามาดำเนินการให้แก่ บริษัท C ผู้ประกอบกิจการปิโตรเลียมซึ่งได้รับสัมปทานในแปลงสำรวจเท่านั้น การให้บริการดังกล่าวจึงถือมิได้ว่า บ่อน้ำมัน บ่อก๊าซ หรือสถานที่อื่นใดที่มีการขุดเจาะปิโตรเลียมในแปลงสำรวจนั้น เป็นสถานประกอบการถาวรของ บริษัท R ตามคำนิยามในข้อ 5 วรรคสอง (ฉ) แห่งความตกลงฯ หากแต่การที่ บริษัท R นำแท่นขุดเจาะรวมทั้งเครื่องมืออุปกรณ์ขุดเจาะอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องเข้ามาขุดเจาะในแปลงสำรวจดังกล่าวนั่นเอง ที่เข้าลักษณะเป็นที่ตั้งอาคาร โครงการก่อสร้างหรือโครงการประกอบซึ่งถือเป็นสถานประกอบการถาวร หากดำรงอยู่เกินกว่า 6 เดือน แต่เนื่องจากการให้บริการดังกล่าวของ บริษัท R มีระยะเวลาดำเนินการเพียง 64 วัน ซึ่งไม่เกินกว่า 6 เดือน การให้บริการดังกล่าวจึงยังถือไม่ได้ว่า บริษัท R ประกอบธุรกิจโดยผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย ตามคำนิยามสถานประกอบการถาวรตามข้อ 5 วรรคสอง (ข) แห่งความตกลงฯ บริษัท R จึงได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยจากเงินค่าตอบแทนการให้บริการดังกล่าว ตามข้อ 5 และข้อ 7 วรรคแรก แห่งความตกลงฯ ประกอบกับมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 ฉะนั้น บริษัท C ซึ่งเป็นผู้จ่ายค่าจ้างจึงไม่อยู่ในบังคับต้องหักภาษี เงินได้ ณ ที่จ่ายเมื่อได้ชำระค่าบริการตามสัญญาให้แก่ บริษัท R

ตามข้อเท็จจริงเห็นได้ว่า บริษัท R ดำเนินการเพียงรับจ้างเหมา ให้บริการ ขุดเจาะสำรวจปิโตรเลียม ซึ่งการให้บริการดังกล่าวทำให้เกิดขึ้นใน บ่อน้ำมัน หรือบ่อก๊าซ อันตรงตามบทบัญญัติในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 2(ฉ) ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนไทย – ออสเตรเลีย²⁰ คำถามมีว่ากรณีเช่นนี้ควรจะถือว่ามิใช่สถานประกอบการถาวรเกิดขึ้นสำหรับบริษัท R หรือไม่

สถานประกอบการถาวรจะต้องประกอบไปด้วยคุณลักษณะทั้งในด้าน “สถานที่” และ “เวลา” การมีสถานธุรกิจนั้นจึงจะถือว่าทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นได้ซึ่งในกรณีนี้แม้จะถือว่าตามแนวทางการทดสอบถึงลักษณะความถาวรโดยใช้ระยะเวลา 6 เดือน มาเป็นระยะเวลาทดสอบอาจเห็นได้ว่ามีระยะเวลาไม่ถึงเกณฑ์ดังกล่าว แต่หากลองพิจารณาต่อไปถึงคำอธิบายต้นแบบของ OECD ที่ได้มีแนวทางกำหนดไว้ในกรณีที่สภาพธุรกิจนั้นใช้ระยะเวลาในการดำเนินการอันสั้นด้วยซึ่งอาจเกิดเพราะโดยลักษณะธรรมชาติของธุรกิจนั่นเอง แต่หากได้มีการดำเนินการกิจการทั้งหมดนั้นเกิดขึ้นในประเทศแหล่งเงินได้โดยได้มีการดำเนินการเกิดขึ้นในประเทศนั้นอย่างเด็ดขาด ซึ่งทำให้ความสัมพันธ์กับประเทศแหล่งเงินได้นั้นมีความแนบแน่นอย่างมาก กรณีเช่นนี้อาจถือได้ว่าสถานธุรกิจนั้นมีลักษณะความถาวร²¹ ซึ่งในเรื่องนี้ยังไม่พบแนวทางของเจ้าหน้าที่สรรพากรวางไว้ในหนังสือข้อหารือฉบับใด ดังนั้นผู้เขียนเห็นว่านอกจากควรต้องกำหนดถึงเกณฑ์ระยะเวลาทั่วไปที่นำมาทดสอบถึงลักษณะความถาวรของธุรกิจประจำแล้ว ยังควรจะต้องกำหนดถึงข้อยกเว้นเฉพาะกรณีสำหรับสถานการณ์ที่ใช้ระยะเวลาสั้นกว่าที่สามารถทำให้สถานธุรกิจนั้นเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นด้วย

ประเด็นสำคัญอีกประการหนึ่งตามหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0811/4140 นี้ ตามข้อเท็จจริงมีบริษัทสองบริษัทคือ บริษัท C และบริษัท R ซึ่งตามข้อหารือได้ให้ข้อวินิจฉัยว่า เมื่อปรากฏตามข้อเท็จจริงว่า บ่อน้ำมัน บ่อก๊าซ หรือสถานที่อื่นใดที่มีการขุดเจาะปิโตรเลียมในแปลงสำรวจนั้นเป็นของ บริษัท C แล้ว จึงถือไม่ได้ชื่อว่า บ่อน้ำมัน บ่อก๊าซ หรือสถานที่อื่นใดดังกล่าวนี้จะตกเป็นสถานประกอบการถาวรของบริษัท R ได้อีก ในเรื่องนี้อันที่จริงไม่มีบทบัญญัติที่ห้ามสถานประกอบการถาวรที่เกิดขึ้นของวิสาหกิจแห่งหนึ่งไม่ให้ตกเป็นสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจอีกแห่งหนึ่งไว้ การที่จะเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นแก่วิสาหกิจใดนั้น หากได้ความว่าวิสาหกิจแห่งนั้นมีองค์ประกอบครบ 3 ประการคือ 1) มีสถานธุรกิจประจำ 2) ดำเนินการผ่าน

²⁰ อนุสัญญาภาษีซ้อนไทย – ออสเตรเลีย ข้อบทที่ 5 วรรค 2 (ฉ) บัญญัติถึงคำว่า “สถานประกอบการถาวร” โดยเฉพาะให้รวมถึง

“(ฉ) เหมืองแร่ บ่อน้ำมัน หรือบ่อก๊าซ เหมืองหิน หรือสถานที่อื่นใดที่มีการขุดทรัพยากรธรรมชาติ”

²¹ OECD Commentary, article 5, para 6, p.95-96

สถานธุรกิจประจำนั้น 3) สถานธุรกิจแห่งนั้นมีลักษณะประจำ ก็จะทำให้สถานประกอบการถาวรเกิดขึ้น และตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD ได้กล่าวด้วยว่าสถานธุรกิจนั้นอาจตั้งอยู่ในสถานที่ตั้งทางธุรกิจของวิสาหกิจอื่นก็ได้ แต่วิสาหกิจที่ถูกทดสอบนั้นจะต้องมีอำนาจในการควบคุม จัดการในสถานที่นั้นด้วย²² ดังนั้น สถานธุรกิจแห่งเดียวกันนั้นอาจเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศหลายแห่งได้ แต่เงื่อนไขสำคัญประการหนึ่งที่จะเป็นข้อโต้แย้งในกรณีที่สถานธุรกิจแห่งหนึ่งนั้นอาจตกเป็นสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจมากกว่าหนึ่งแห่ง คือเรื่องอำนาจในการควบคุม การจัดการในสถานที่แห่งนั้น ซึ่งตามข้อเท็จจริงหากมีอำนาจในการเข้าไปปฏิบัติงานโดยสมบูรณ์แล้วย่อมต้องถือว่าสถานที่ดังกล่าวอาจตกเป็นสถานประกอบการถาวรของบริษัท R ได้

7.2.1.2 ปัญหาการตีความลักษณะคำว่า “ประจำ”

ผู้เขียนยังไม่พบข้อโต้แย้งในลักษณะที่มีการเคลื่อนย้ายสถานธุรกิจเกิดขึ้นตามข้อหาหรือกรรมสรรพากร แต่ในที่นี้ผู้เขียนขอยกสมมุติฐานเพื่อประกอบปัญหาที่อาจเกิดขึ้น เนื่องจากเป็นประเด็นปัญหาที่มีความสำคัญ

สถานประกอบการถาวรจะต้องมีคุณลักษณะในด้านสถานที่ประกอบอยู่ด้วย ซึ่งเป็นคุณลักษณะที่ปรากฏในคำว่า “ประจำ” โดยลักษณะของคำว่า “ประจำ” นั้น แท้ที่จริงควรต้องพิจารณาประกอบถึงลักษณะความยืดหยุ่น ติดตรึงอยู่กับสถานที่ทางภูมิศาสตร์แห่งใดแห่งหนึ่ง ซึ่งประเด็นที่มักเกิดการโต้แย้งกันขึ้นนั้นคือ กรณีที่ได้มีการดำเนินธุรกิจลักษณะที่มีการเคลื่อนย้ายสถานธุรกิจตลอดเวลา แต่การเคลื่อนย้ายสถานธุรกิจนั้นอาจจำกัดอยู่เพียงในอาณาเขตบริเวณหนึ่ง เช่น กรณีการขายของในถนนคนเดินซึ่งถ้อยยอมรับกันว่าในกรณีเช่นนี้จะต้องถือว่ามิสถานธุรกิจประจำเกิดขึ้น แต่ทั้งนี้ หากมีการเคลื่อนย้ายสถานที่ในอาณาเขตบริเวณที่กว้างขวางมากยิ่งขึ้น ยิ่งทำให้เกิดข้อโต้แย้งจากผู้เสียภาษีที่มีน้ำหนักขึ้นได้ว่าสถานธุรกิจนั้นไม่มีลักษณะประจำดังกล่าวอยู่

ในเรื่องนี้ผู้เขียนเห็นว่าควรต้องมีการกำหนดถึงข้อพิจารณาสำหรับการมีสถานธุรกิจประจำ สำหรับในกรณีที่เป็นกิจกรรมที่มีการย้ายสถานที่ในการประกอบกิจการตลอดเวลา หากสามารถระบุถึงตำแหน่งในทางภูมิศาสตร์ได้ก็จะต้องถือว่ามิคุณลักษณะประจำ และในกรณีโครงการที่ได้ดำเนินการในหลายสถานที่ หรือในกรณีการใช้เครื่องมืออุปกรณ์ที่มีขนาดใหญ่และมีราคาสูง จะต้องคำนึงถึงประเด็นในเรื่องการรวมพิเคราะห์เพื่อกำหนดถึงการมีอยู่ของสถานประกอบการถาวรด้วย²³

ตามคำอธิบายต้นแบบได้กล่าวถึงกรณีถนนคนเดิน ตลาดกลางแจ้ง หรืองานแสดง ที่ผู้ขายได้มีการตั้งบูธ สินค้าเพื่อขายของตน และได้เคลื่อนย้ายอยู่ภายในบริเวณสถานที่ดังกล่าวถือว่ามิสถาน

²² OECD Commentary, article 5, para 4, p.93

²³ โปรดดู บทที่ 3 หัวข้อ 3.2.1 ข้อย่อย ค), หัวข้อ 3.2.3, บทที่ 4 หัวข้อ 4.2.2

ธุรกิจของผู้ขายนั้นเพียงแห่งเดียว²⁴ ซึ่งในเรื่องนี้พบการตัดสินคดีข้อพิพาทในลักษณะดังกล่าวนี้โดยให้ การตัดสินไปตามแนวทางเดียวกันตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD²⁵ ทั้งนี้ สิ่งสำคัญสำหรับ คุณลักษณะที่ถือว่า “ประจำ” นี้ต้องพิจารณาถึงลักษณะทางภูมิศาสตร์ประกอบกับสถานธุรกิจที่ได้มี การดำเนินการนั้น หากสามารถระบุได้อย่างชัดเจนว่ามีการประกอบกิจการเกิดขึ้นที่ใดอย่างแน่ชัด แม้ จะมีการเคลื่อนย้ายในบริเวณนั้นก็ยังถือได้ว่ามีลักษณะประจำ

สำหรับกรณียานพาหนะที่มีการเคลื่อนย้ายตลอดเวลา เช่น เรือที่ปฏิบัติงานในน่านน้ำ หรือ ชายฝั่ง ในช่วงหลังนี้ประเทศต่างๆ มีแนวคำพิพากษาที่ออกมายอมรับเป็นแนวทางเดียวกันว่าควร ถือว่าเป็นสถานธุรกิจประจำได้²⁶ แต่หากตามข้อเท็จจริงยานพาหนะมีการเคลื่อนที่โดยไม่สามารถ กำหนดพื้นที่เฉพาะทางภูมิศาสตร์ได้กรณีเช่นนี้จะต้องถือว่าไม่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น เพราะไม่สามารถกำหนดถึงจุดสำคัญทางภูมิศาสตร์ได้

7.2.1.3 ปัญหาเรื่อง “ภายใต้การควบคุม” ของวิสาหกิจต่างประเทศ

สถานธุรกิจประจำนั้นจะทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรเมื่อสถานธุรกิจประจำนั้น อยู่ภายใต้การควบคุมของวิสาหกิจต่างประเทศรายนั้น²⁷ ทั้งนี้ ผู้เขียนยังไม่พบประเด็นการโต้แย้งในเรื่อง ภายใต้การควบคุมในข้อพิพาทตามหนังสือข้อหาหรือของกรมสรรพากรไทยหรือข้อพิพาทในชั้นศาล

ประเด็นเรื่องภายใต้การควบคุม (at the disposal) นี้ ตามแนวทางคำอธิบายต้นแบบของ OECD จนกระทั่งปัจจุบันยังคงมีความคลุมเครือ ไม่สามารถให้ข้อสรุปอย่างชัดเจนแน่นอนว่าการเข้า ควบคุมของวิสาหกิจต่างประเทศนั้นต้องมีถึงระดับใดจึงจะถือว่ามี การควบคุมในสถานธุรกิจประจำนั้น ความสำคัญของการควบคุมนี้เป็นเงื่อนไขหนึ่งในการเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจ ต่างประเทศในประเทศแหล่งเงินได้ ซึ่งหากมีสถานธุรกิจประจำในประเทศแหล่งเงินได้แต่ขาดลักษณะ ของการควบคุมจะถือว่าไม่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น

ตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD ได้แสดงถึงตัวอย่างกรณีที่เกี่ยวข้องกับลักษณะภายใต้การ ควบคุมไว้ เช่น ในกรณีที่เซลล์แมนที่ได้มีการเยี่ยมลูกค้ารายใหญ่ที่สั่งซื้อสินค้าและพบกับผู้จัดการฝ่ายซื้อ ขายในออฟฟิศของลูกค้าเพื่อทำหน้าที่ดังกล่าว กรณีเช่นนี้ถือว่าออฟฟิศของลูกค้าไม่นับอยู่ภายใต้การ

²⁴ OECD Commentary, article 5, para 5.2, p.94

²⁵ ATO Tax Ruling 2002/5 dated 13 March 2005; Dutch Education Enterprise, Hoge Raad, BNB 1976/121.

²⁶ โปรดดูคดี Tupperware 464/2002-6016 dated 25 June 2003; Dutch Contractor, PLR 85-26-005 (US IRS); Hoge Raad, BNB 1996/358; Furgro Engineers BV v. ACIT (2008)

²⁷ โปรดดู บทที่ 3 หัวข้อ 3.2.2

ควบคุมของวิสาหกิจที่เซลล์แมนนั้นทำงานให้ และดังนั้นจึงไม่ทำให้เกิดเป็นสถานธุรกิจประจำของวิสาหกิจต่างประเทศขึ้น แต่อีกกรณีตัวอย่างหนึ่ง ช่างทาสีที่ได้ใช้เวลา 3 วันต่อสัปดาห์ในการทำงานในตึกออฟฟิศของลูกค้ารายใหญ่ กรณีนี้ถือว่าการดำรงอยู่ของช่างทาสีในออฟฟิศนั้นเป็นส่วนสำคัญของการปฏิบัติงานในธุรกิจของตน และดังนั้นจึงทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น²⁸

หากลองยกตัวอย่างข้อเท็จจริงอื่นมาเทียบเคียงประกอบการพิจารณา เช่น วิสาหกิจต่างประเทศให้ลูกจ้างของตนเข้าไปทำงานในออฟฟิศบริษัทผู้ว่าจ้างในประเทศไทย โดยหน้าที่งานที่ลูกจ้างทำนั้นเป็นส่วนหนึ่งในการติดตั้งโปรแกรมและสอนการใช้งานให้กับพนักงานในบริษัทไทยนั้น และลูกจ้างนั้นได้ใช้ระยะเวลาในการทำงานในออฟฟิศผู้ว่าจ้างตลอดเวลา กรณีเช่นนี้ไม่เป็นที่แน่นอนว่าควรจะต้องยกกรณีตัวอย่างเซลล์แมนมาเทียบเคียงซึ่งจะมีผลทำให้ไม่เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น หรือควรจะใช้เทียบเคียงกับกรณีช่างทาสีซึ่งจะถือว่าทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวร เพราะตามข้อเท็จจริงนั้นหากพิจารณาแล้วจะเห็นว่าอันที่จริงแล้วก็ยากที่จะจำแนกได้อย่างชัดเจนว่า ลูกจ้างของตุนนั้นมีอำนาจในการควบคุมในสถานที่ดังกล่าวหรือไม่ ซึ่งตามกรณีตัวอย่างของคำอธิบายต้นแบบของ OECD นั้นเห็นได้ว่าตัวอย่างทั้งสองกรณีนั้นต่างมีบุคคลที่เข้าไปปฏิบัติงานในสถานที่เช่นเดียวกัน

ประเด็นในเรื่องความหมายของคำว่า “ภายใต้การควบคุม” นี้ มีการโต้แย้งกันมาอย่างยาวนาน ซึ่งตามแนวทางคำอธิบายต้นแบบของ OECD ไม่ได้มีการให้นิยามความหมายของคำดังกล่าวนี้ไว้ แต่เป็นที่ยอมรับว่าการดำเนินการในสถานธุรกิจนั้นแม้จะเป็นการใช้อย่างไม่ถูกต้องโดยกฎหมายก็ถือว่าสถานธุรกิจนั้นอาจเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศได้ เงื่อนไขสำคัญที่ทำให้สถานธุรกิจที่วิสาหกิจต่างประเทศใช้ในดำเนินงานนั้นจะถือว่าเป็นสถานธุรกิจที่อยู่ภายใต้การควบคุมได้จะต้องปรากฏว่ามีการประกอบธุรกิจเกิดขึ้นอย่างต่อเนื่องเป็นปกติในสถานธุรกิจนั้น ไม่ว่าวิสาหกิจนั้นจะใช้สถานธุรกิจของนิติบุคคลอื่น หรือมีวิสาหกิจอื่นอีกหลายแห่งเข้าดำเนินการร่วมกันในสถานธุรกิจแห่งนั้น แต่ถ้าวิสาหกิจต่างประเทศนั้นไม่ได้เข้าดำเนินการในสถานธุรกิจแห่งนั้นด้วยตัวเองจะถือว่าไม่อยู่ภายใต้การควบคุม เช่น กรณีที่มีการว่าจ้างบริษัทอื่นให้ทำการผลิตสินค้า หรือประกอบผลิตภัณฑ์ใดๆ ตามคำสั่งของวิสาหกิจต่างประเทศ

7.2.1.4 ความแตกต่างระหว่างสถานธุรกิจประจำตามข้อบทที่ 5 กับเงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ตามข้อบทที่ 6

ข้อบทที่ 6 ตามต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ เป็นเรื่องเงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งตามบทบัญญัติต้นแบบกำหนดให้สิทธิการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่ได้รับจากอสังหาริมทรัพย์แก่ประเทศที่

²⁸ OECD Commentary, article 5, para 4.2, 4.5, p.93-94

อสังหาริมทรัพย์นั้นตั้งอยู่ แต่ในบางครั้งอาจมีความสับสนที่เกิดขึ้นระหว่างการบังคับใช้ข้อบทที่ 5 เรื่องสถานประกอบการถาวร กับข้อบทที่ 6 เรื่องเงินได้จากอสังหาริมทรัพย์

ลองพิจารณาถึงกรณีของเรือกสวน ไร่นา ที่ทำการเพาะปลูก เลี้ยงสัตว์ หรืออสังหาริมทรัพย์อื่นๆ อันเกี่ยวข้องกับการผลิตทางด้านเกษตรกรรมนั้นว่าสามารถทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรได้หรือไม่ เมื่อพิจารณาตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ประเทศไทยตกลงทำกับไว้หลายประเทศมีข้อกำหนดตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 2 ซึ่งบัญญัติให้สถานประกอบการถาวรหมายความรวมถึง “ที่ทำการเพาะปลูก เลี้ยงสัตว์ หรือไร่นา หรืออื่นๆ”²⁹ ซึ่งสถานที่ดังกล่าวมีลักษณะเป็นอสังหาริมทรัพย์และเกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีตามข้อบทที่ 6 เรื่องเงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ คำถามคือว่าจะมีข้อพิจารณาอย่างไร หากมีเงินได้เกิดขึ้นจากอสังหาริมทรัพย์ กรณีเช่นนี้จะถือเป็นเงินได้จากกำไรธุรกิจซึ่งจะต้องเป็นไปตามเงื่อนไขในข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวร หรือ จะต้องบังคับตามข้อบทเรื่องเงินได้จากอสังหาริมทรัพย์

ในกรณีที่เงินได้นั้นเป็นเงินได้ที่เกิดขึ้นโดยตรงจากอสังหาริมทรัพย์ฯ เช่น ค่าเช่า หรือสิทธิเก็บกินเหนืออสังหาริมทรัพย์นั้น หรือในกรณีที่เงินได้นั้นมาจากพืชผลทางการเกษตร อันเป็นผลโดยตรงจากการใช้อสังหาริมทรัพย์ซึ่งกำหนดไว้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กรณีเช่นนี้จะต้องถือเป็นเงินได้ที่ถูกจัดเก็บตามข้อบทในเรื่องเงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ฯ เพราะถือเป็นบทบัญญัติที่กำหนดไว้โดยเฉพาะ

แต่หากเป็นเงินได้อื่นที่เกิดขึ้นโดยไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับอสังหาริมทรัพย์ เช่น มีการขายสินค้าที่ไม่เกี่ยวข้องของคุณลักษณะของอสังหาริมทรัพย์ เงินได้ที่เกิดขึ้นในกรณีเช่นนี้จะไม่อยู่ภายใต้ข้อบังคับตามข้อบทที่ 6 แต่ต้องถูกบังคับจัดเก็บตามข้อบทในเรื่องกำไรจากธุรกิจและอาจถือว่ามีสถานประกอบการถาวรอันเกิดจาก ที่ทำการเพาะปลูก เลี้ยงสัตว์ หรือไร่นานั้น เป็นต้น หรือ ในกรณีที่มีดอกเบี๋ยเกิดจากหนี้สินที่ติดพันกับอสังหาริมทรัพย์นั้น กรณีนี้จะต้องถูกจัดเก็บภาษีเงินได้ตามข้อบทเรื่องดอกเบี๋ย ซึ่งตามข้อบทที่ 11 วรรคที่ 5 ซึ่งอ้างอิงการจัดเก็บเงินได้จากดอกเบี๋ยนั้นกับสถานประกอบการถาวร

ในประเด็นเรื่องความแตกต่างระหว่างข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรกับข้อบทเรื่องเงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ ผู้เขียนพบว่าบางครั้งมีความสับสนในการพิจารณาอย่างมาก เช่น ข้อหาหรือกรมสรรพากรที่ กค 0706/5353 ลงวันที่ 12 มิถุนายน 2546 ตามข้อเท็จจริงในเรื่องนี้เป็นกรณีที่บริษัทไทยทำการเช่าโกดังสินค้าในประเทศสหรัฐอเมริกาเพื่อใช้เก็บสินค้าและส่งให้แก่ลูกค้าเพื่อให้ลูกค้าในประเทศสหรัฐอเมริกาได้รับสินค้าอย่างรวดเร็ว ในข้อพิจารณาตามหนังสือตอบข้อหาหรือปรากฏประเด็น

²⁹ ตามต้นแบบของ OECD และ UN ไม่มีข้อกำหนดเช่นว่านี้

หนึ่งคือพิจารณาถึงว่าผู้ให้เช่าในประเทศสหรัฐอเมริกาไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย ซึ่งถือว่าประเทศไทยไม่มีสิทธิในการจัดเก็บภาษีจากการเช่าโกดังซึ่งเป็นอสังหาริมทรัพย์ในกรณีดังกล่าวนี้

ผู้เขียนขอย้อนกลับไปถึงแนวคิดในเรื่องการจัดเก็บภาษีเงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ตามข้อบทที่ 6 ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ในเบื้องต้นก่อน ตามแนวคิดตามต้นแบบของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ทั้งของ OECD และ UN ในกรณีนี้บัญญัติไว้ในแนวทางเดียวกันโดยกำหนดให้ประเทศที่อสังหาริมทรัพย์ตั้งอยู่นั้นมีสิทธิในการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่เกิดขึ้นจากอสังหาริมทรัพย์นั้น แต่ในการบังคับใช้บางครั้งเกิดความสับสนเมื่อเกิดข้อเท็จจริงขึ้นในลักษณะที่อสังหาริมทรัพย์นั้นตั้งอยู่ในประเทศของผู้มีเงินได้ เช่นกรณีตามข้อหารือดังกล่าวที่โกดังสินค้าเป็นของผู้ให้เช่าซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา ตามแนวทางข้อหารือของกรมสรรพากรนั้นพบความเห็นต่อเรื่องดังกล่าว 3 แนวทาง คือ แนวคิดแรกเห็นว่ากรณีเช่นนี้ควรถือเป็นเงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ตามข้อบทที่ 6 แนวคิดที่สองเห็นว่าควรถือเป็นเงินได้ตามข้อบทเรื่องกำไรจากธุรกิจซึ่งอ้างอิงกับการมีสถานประกอบการตั้งอยู่ ซึ่งข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/5353 ลงวันที่ 12 มิถุนายน 2546 ที่ยกมาข้างต้นนั้นให้การวินิจฉัยโดยสอดคล้องกับแนวคิดนี้ ส่วนแนวคิดที่สาม เห็นว่ากรณีนี้ควรถือเป็นเงินได้ในข้อบทเงินได้อื่นๆ

ในกรณีดังกล่าวผู้เขียนกลับมีความเห็นที่แตกต่างกับแนวทางข้อพิจารณาที่มีทั้ง 3 แนวทาง เพราะกรณีดังกล่าวผู้เขียนเห็นว่ากรณีที่มีอสังหาริมทรัพย์ตั้งอยู่ในประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้นั้นจะต้องถือว่าการจัดเก็บภาษีที่เกิดขึ้นไม่อยู่ภายใต้บังคับของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ เลย เนื่องจากผู้มีถิ่นที่อยู่ในเป็นผู้ได้รับเงินได้ และเงินได้ที่ได้รับจากอสังหาริมทรัพย์นั้นเกิดขึ้นในประเทศเดียวกันจึงไม่มีสถานการณ์จัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนเกิดขึ้นระหว่างประเทศแหล่งเงินได้ และประเทศถิ่นที่อยู่ ดังนั้นจึงไม่จำเป็นต้องนำอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ มาพิจารณา การจัดเก็บภาษีในกรณีเช่นนี้ย่อมถือเป็นสิทธิเด็ดขาดของประเทศนั้น

หากลองคำนึงถึงมุมกลับ เช่น บริษัทในประเทศญี่ปุ่น เข้ามาทำการเช่าโกดังสินค้าในประเทศไทยจากบริษัทไทย กรณีเช่นนี้ย่อมใช้หลักในการพิจารณาเช่นเดียวกับที่กล่าวมาข้างต้น คือ ไม่ต้องพิจารณาถึงอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ เลยว่าบริษัทผู้ให้เช่าไทยนั้นมีสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ในประเทศญี่ปุ่นหรือไม่ สิทธิในการจัดเก็บภาษีจากอสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่ในประเทศไทยโดยผู้ให้เช่าซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ประเทศไทยมีอำนาจเด็ดขาดในการจัดเก็บภาษี และไม่มีประเด็นการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่จะต้องพิจารณาอีก ซึ่งเมื่อลองคำนึงถึงสภาพความเป็นจริง ถ้าให้ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอื่นมาเช่าสถานที่ในประเทศตน แต่กลับให้สิทธิกับประเทศถิ่นที่อยู่จัดเก็บภาษีด้วยเหตุว่าผู้ให้เช่ามีสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ในประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้เช่านั้น ก็ย่อมไม่มีความเป็นธรรมกับประเทศแหล่งเงินได้ที่อสังหาริมทรัพย์นั้นตั้งอยู่และได้รับเงินได้ในประเทศนั้น

ข้อสังเกตประการหนึ่งของสถานการณ์ที่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นนั้น ตามองค์ประกอบที่ได้กล่าวถึงของสถานการณ์ประจำนั้น เห็นได้ว่าไม่มีเงื่อนไขใดที่กำหนดว่าสถาน

ธุรกิจประจํา นั้นจะต้องมีการขายสินค้าเกิดขึ้นในสถานธุรกิจประจํา นั้น จึงจะถือว่าทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น และไม่มีข้อกำหนดเกี่ยวกับเรื่องการส่งมอบเช่นกันว่าจะต้องมีการส่งมอบสินค้าจากสถานธุรกิจประจํา นั้นไม่ว่าจะเป็นการส่งมอบภายในประเทศแหล่งเงินได้ หรือส่งมอบไปต่างประเทศ ต่างก็ไม่ถือเป็นเงื่อนไขของการเป็นสถานธุรกิจประจํา

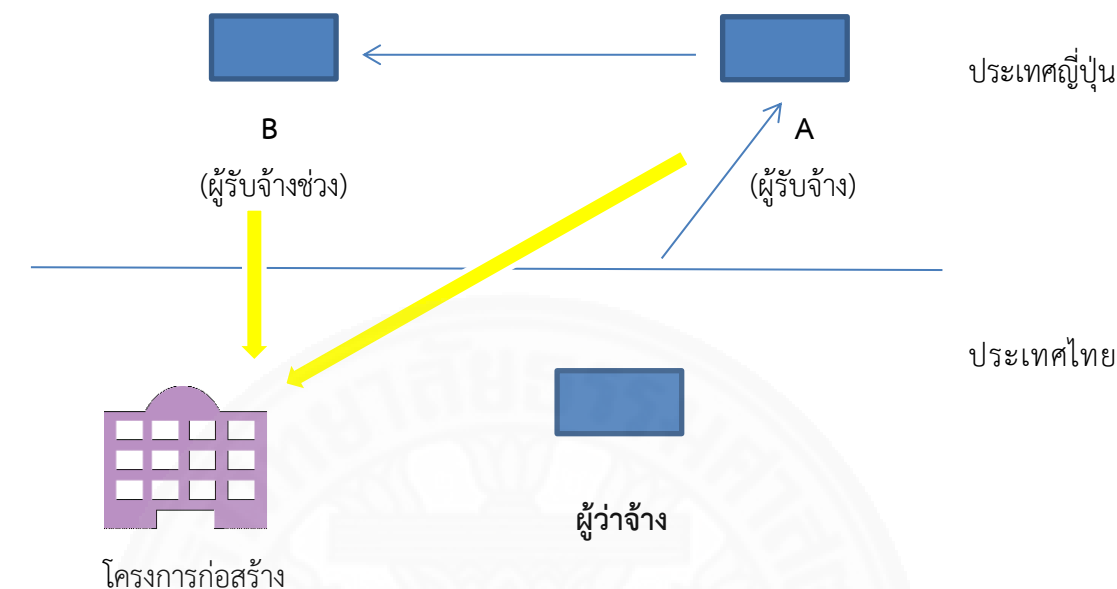
7.2.2 ปัญหาเกี่ยวกับสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้าง และการให้บริการ

7.2.2.1 ปัญหาการมีสถานประกอบการถาวรทับซ้อนของบริษัทต่างประเทศหลายบริษัทในโครงการก่อสร้าง

มีปัญหาข้อวินิจฉัยเกี่ยวกับกรณีผู้ว่าจ้างในประเทศไทยว่าจ้างบริษัทต่างประเทศ ดำเนินการก่อสร้าง การติดตั้งในโครงการต่างๆ ในประเทศไทย และบริษัทผู้รับจ้างได้ทำการจ้างผู้รับเหมาช่วงในต่างประเทศอีกรายหนึ่งเข้ามาดำเนินการแทน กรณีมีข้อวินิจฉัยว่าผู้รับจ้าง และผู้รับจ้างช่วงจะถือว่ามีสถานประกอบการถาวรเกิดขึ้นในประเทศไทยภายใต้โครงการก่อสร้าง หรือโครงการติดตั้งเดียวกันหรือไม่

ในเรื่องดังกล่าวขอกล่าวถึงหลักในเบื้องต้นเกี่ยวกับสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างก่อน คือในกรณีที่ผู้รับเหมา ได้มีการว่าจ้างผู้รับเหมาช่วง กรณีเช่นนี้ถือว่าช่วงระยะเวลาที่ผู้รับจ้างช่วงได้ดำเนินการในโครงการก่อสร้างนั้นจะต้องถือนับรวมเข้ากับระยะเวลาของผู้รับจ้างภายใต้โครงการก่อสร้างดังกล่าว นั้น ซึ่งหากรวมแล้วครบระยะเวลาตามที่อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กำหนดจะทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นได้

พิจารณาตามรูปภาพประกอบ



การทดสอบระยะเวลาของ A ว่า จะเกิด PE ขึ้นหรือไม่จะนับระยะเวลาของ B เข้ารวมด้วย

ตามตัวอย่างข้อเท็จจริงที่ยกขึ้นมานั้น กรณีเงินได้ของบริษัท A ย่อมจะต้องพิจารณาไปตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ว่า ประเทศไทยมีสิทธิในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของบริษัท A หรือไม่ ซึ่งหากปรากฏว่าบริษัท A มีสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ในประเทศไทย ประเทศไทยย่อมมีสิทธิในการจัดเก็บภาษี แต่หากไม่มีสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ สิทธิในการจัดเก็บภาษีย่อมตกกลับไปยังประเทศญี่ปุ่นที่เป็นประเทศถิ่นที่อยู่ของบริษัท A

ประเด็นต่อไปคือการพิจารณาถึงกรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้ของบริษัท B และบริษัท B จะมีเงื่อนไขสัมพันธ์อย่างไรกับเงินได้ที่บริษัท A ได้รับ ในเรื่องนี้ขอยกตัวอย่างประกอบคำอธิบาย ดังนี้

สมมติว่าบริษัท A และ บริษัท B ไม่มีสถานธุรกิจประจำในประเทศไทย

กรณีตัวอย่างที่ 1 หากบริษัท B ทำหน้าที่ในโครงการก่อสร้างดังกล่าวส่วนหนึ่งในประเทศไทย โดยแยกทำสัญญาตกลงกับบริษัทไทย แยกต่างหากจากสัญญาของบริษัท A โดยบริษัท A ทำโครงการก่อสร้าง ส่วนหนึ่งในประเทศไทยเช่นกัน กรณีเช่นนี้จึงจะต้องทดสอบถึงการมีอยู่ของสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างของบริษัท B ว่ามีระยะเวลาดำเนินการครบตามที่กำหนดในอนุสัญญาภาษีซ้อนหรือไม่ โดยแยกระยะเวลาโครงการก่อสร้างของบริษัท A กับ บริษัท B ออกจากกัน หากบริษัท B ดำเนินการในโครงการก่อสร้างครบระยะเวลาตามทีอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

กำหนดยอมทำให้เกิดสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างขึ้นและต้องนำเงินได้ที่ได้รับจากโครงการก่อสร้างนั้นมาเสียภาษีให้กับประเทศไทย

กรณีตัวอย่างที่ 2 ในกรณีที่หากบริษัท B นั้นรับจ้างช่วงทั้งหมด หรือแต่บางส่วนจากบริษัท A โดยที่บริษัท B ไม่ได้มีการตกลงใดๆ กับบริษัทไทย และไม่ได้มีการจ่ายเงินได้เกิดขึ้นในประเทศไทย ในกรณีเช่นนี้ผู้เขียนมีความเห็นว่าไม่จำเป็นต้องพิจารณาถึงการมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยของบริษัท B เลยเพราะกรณีนี้จะต้องถือว่าบริษัท B นั้นได้รับเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศญี่ปุ่น และบริษัท B เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศญี่ปุ่นซึ่งไม่ทำให้เกิดสถานการณ์จัดเก็บภาษีซ้อนขึ้นระหว่างประเทศแหล่งเงินได้ กับประเทศถิ่นที่อยู่ แม้ว่าบริษัท B จะดำเนินการส่วนใดส่วนหนึ่ง หรือทั้งหมด ในประเทศไทยก็ตาม แต่ในกรณีเช่นนี้บริษัท B อาจจะต้องถูกทดสอบในฐานะที่เป็นผู้รับจ้างช่วงของบริษัท A ที่ได้เข้ามาดำเนินการในโครงการก่อสร้างนั้นในประเทศไทย หากบริษัท B ปฏิบัติงานในโครงการก่อสร้างตามช่วงระยะเวลาที่กำหนดไว้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ย่อมทำให้เกิดสถานประกอบการถาวรขึ้นกับบริษัท A ได้

กรณีตัวอย่างที่ 3 หากบริษัท A ทำสัญญาจ้างช่วงในโครงการก่อสร้างดังกล่าวต่อให้กับบริษัท B และมีการตกลงทำสัญญาและจ่ายเงินได้เกิดขึ้นในประเทศไทย กรณีเช่นนี้ถือได้ว่าประเทศไทยมีฐานะเป็นประเทศแหล่งเงินได้ และอาจเกิดสถานการณ์จัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนขึ้นกับประเทศญี่ปุ่นซึ่งเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ของบริษัท B จึงต้องพิจารณาตามข้อกำหนดในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ว่าบริษัท B ในกรณีนี้มีการดำเนินการในโครงการก่อสร้างในประเทศไทยครบระยะเวลาตามที่กำหนดไว้หรือไม่ซึ่งหากได้ปฏิบัติงานในโครงการก่อสร้างตามระยะเวลาที่กำหนดไว้ก็จะถือว่ามีสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างของบริษัท B ขึ้นในประเทศไทย และบริษัท B ต้องนำเงินได้ที่ได้รับจากโครงการก่อสร้างนั้นมาเสียภาษีให้กับประเทศไทย และกรณีเช่นนี้ระยะเวลาของโครงการก่อสร้างที่บริษัท A ได้ทำในฐานะผู้รับจ้างจะต้องนำระยะเวลาที่บริษัท B ได้ดำเนินการในฐานะผู้รับจ้างช่วงนั้นมาทดสอบในโครงการก่อสร้างของบริษัท A ด้วย และบริษัท A จะต้องมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยอีกเช่นกันหากทดสอบแล้วพบว่า มีสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างเกิดขึ้น

โดยปกติทั่วไป สถานการณ์ที่มักจะเกิดขึ้นคือสถานการณ์ตามตัวอย่างที่ 2 เนื่องจากทั้งบริษัท A และบริษัท B เป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศญี่ปุ่น กรณีดังกล่าว บริษัท B เมื่อเข้ามาดำเนินการตามโครงการก่อสร้างในประเทศไทยเมื่อครบตามระยะเวลาที่กำหนดตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ย่อมทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นกับบริษัท A ส่วนบริษัท B ต้องถือว่าไม่มีภาระภาษีเงินได้ของตนเกิดขึ้นในประเทศไทย

7.2.2.2 การรวมพิเคราะห์

สถานการณ์ประจำหรือโครงการก่อสร้างอาจมีการดำเนินการที่เกิดขึ้นภายใต้วัตถุประสงค์เดียวกันในสถานที่มากกว่าสองแห่ง โดยสถานที่แต่ละแห่งอาจไม่เข้าใจในการเกิดเป็นสถานประกอบการถาวร แต่เมื่อพิจารณาจากโครงการทั้งหมดแล้วเห็นได้ว่าเป็นการดำเนินการภายใต้วัตถุประสงค์เดียวกัน และควรที่จะต้องนำมาพิจารณาร่วมกัน ประเด็นเรื่องการรวมพิเคราะห์นี้เป็นแนวทางใหม่ที่เพิ่งปรากฏในช่วงหลัง³⁰ ซึ่งเป็นการนำมาใช้เพื่อแก้ไขปัญหาในกรณีที่มีการดำเนินกิจกรรมของวิสาหกิจต่างประเทศเกิดขึ้นมากกว่าหนึ่งแห่ง แต่ของประเทศไทยในปัจจุบันยังไม่พบการนำแนวทางนี้มาใช้บังคับ ดังนั้นจึงยังไม่ปรากฏถึงปัญหาโต้แย้งที่ปรากฏตามหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร หรือการนำคดีขึ้นสู่ชั้นศาล

ในกรณีที่มีการตกลงทำสัญญาหลายโครงการเกิดขึ้น โดยแต่ละโครงการนั้นเป็นส่วนหนึ่งของโครงการขนาดใหญ่โครงการหนึ่ง กรณีเช่นนี้จะถือว่าโครงการต่างๆ นั้นจะถูกนำมาพิเคราะห์เข้ารวมกันเป็นโครงการเดียว และทำให้เกิดสถานประกอบการถาวรขึ้นได้หรือไม่ สำหรับประเด็นปัญหานี้ในเบื้องต้นพบการยอมรับอย่างกว้างขวางว่า หากโครงการในหน่วยต่างๆ นั้นมีลักษณะร่วมกันในทางพาณิชย์ และภูมิศาสตร์จะถือได้ว่านำมาพิเคราะห์เข้ารวมกันได้ซึ่งตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD ก็ได้ให้การยอมรับถึงแนวทางดังกล่าว³¹

จากการศึกษาพบว่าในหลายกรณีนั้น บริษัทข้ามชาติจะทำการหลีกเลี่ยงการเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างนี้ตามบทบัญญัติ โดยมีการทำสัญญาแยกโครงการก่อสร้างออกเป็นหลายโครงการ ซึ่งแต่ละโครงการจะมีระยะเวลาที่ไม่ครบตามระยะเวลาที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ การทำสัญญาในลักษณะหลอกลวงเพื่อหลีกเลี่ยงภาระภาษีที่เกิดขึ้นเช่นนี้ ทำให้มีการกล่าวถึงการนำเกณฑ์เด็ดขาดในการกำหนดเข้ารวมกัน (unity of execution) มาใช้ในการพิจารณาว่ากรณีใดบ้างที่จะถือได้ว่าควรนำโครงการแต่ละหน่วยเข้ามาพิเคราะห์รวมกัน เช่น พิจารณาจากความสัมพันธ์ที่เกิดขึ้นภายใต้สัญญาฉบับเดียวกัน ความสัมพันธ์ในทางภูมิศาสตร์ ความสัมพันธ์ในเชิงเทคนิค ความสัมพันธ์ของลูกความ

ทั้งนี้ มีแนวคิดอีกแนวคิดหนึ่งที่เห็นว่าควรพิจารณาเฉพาะ “ความสัมพันธ์ในทางพาณิชย์” เท่านั้นโดยไม่จำเป็นต้องคำนึงถึงความสัมพันธ์ในทางภูมิศาสตร์ด้วยเพราะเห็นว่าความสัมพันธ์ในเชิงพาณิชย์นั้นมีความสำคัญมากกว่าความสัมพันธ์ในเชิงภูมิศาสตร์³²

³⁰ โปรดดู บทที่ 3 หัวข้อ 3.2.3, 3.2.1, บทที่ 4 หัวข้อ 4.2.2

³¹ OECD Commentary, article 5, para, 18, 20, p. 100-101.

³² Arvid. A Skaar, *supra* note 4, p. 378.

หากมีสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างเกิดขึ้น เงินได้ที่ได้รับจากโครงการก่อสร้างนั้น ประเทศแหล่งเงินได้ย่อมมีสิทธิในการจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจที่เกิดขึ้นได้นั้น ในกรณีที่มิโครงการก่อสร้างเกิดขึ้นหลายโครงการซึ่งมักจะพบว่าเกิดจากความพยายามของผู้เสียภาษีในการหลีกเลี่ยงภาระภาษีที่เกิดขึ้นในประเทศที่เข้าไปดำเนินโครงการก่อสร้างนั้น และความพยายามของเจ้าหน้าที่สรรพากรที่อ้างอิงถึงความสัมพันธ์กันระหว่างโครงการต่างๆ เพื่อให้สามารถจัดเก็บภาษีจากเงินได้ทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับโครงการก่อสร้างนั้น สำหรับประเด็นเรื่อง “การรวมพิเคราะห์” ในประเทศไทยนั้น ผู้เขียนยังไม่พบปรากฏเป็นประเด็นที่โต้แย้งเกิดขึ้น ซึ่งเรื่องดังกล่าวเห็นได้ว่าเป็นแนวคิดที่ค่อนข้างมีความซับซ้อนในการที่นำโครงการสองโครงการหรือมากกว่านั้นเข้ามาทำการพิจารณาร่วมกันเพื่อทดสอบว่ามีสถานประกอบการถาวรเกิดขึ้นหรือไม่ อีกทั้งแนวปฏิบัติของต่างประเทศนั้นยังไม่ได้มีการวางหลักเกณฑ์ เงื่อนไขไว้อย่างชัดเจน และพบแต่ในกรณีที่เกิดปัญหาข้อพิพาทขึ้นเป็นคดีเท่านั้น

สำหรับประเด็นในเรื่องโครงการก่อสร้างนี้ ในประเทศไทยมีคดีที่สำคัญที่ถือเป็นบรรทัดฐานในการตัดสินและวางแผนภาษีระหว่างประเทศ คือคดี เบลล์ เทเลโฟนมานูแฟคเจอร์ส ในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 124/2540

คดีนี้ศาลได้ตั้งประเด็นปัญหาต้องวินิจฉัยในข้อแรกว่า³³ สัญญาที่องค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยทำกับโจทก์เป็นสัญญาจ้างทำของ ซึ่งตกลงให้ผู้รับจ้างเป็นผู้จัดหาสัมภาระสำหรับการงานที่กล่าวนั้นอันเป็นเอกเทศสัญญาเดี่ยว หรือเป็นสัญญาซื้อขาย (เครื่องมือวัสดุอุปกรณ์) กับสัญญาจ้างทำของ (การก่อสร้างและติดตั้งอุปกรณ์เครือข่ายชุมทางโทรศัพท์) สองเอกเทศสัญญาแยกต่างหากจากกัน

ปัญหาต้องวินิจฉัยในข้อที่สองมีว่า ขณะโจทก์ทำสัญญาซื้อขายเครื่องมืออุปกรณ์กับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยนั้น โจทก์มีสถานประกอบการถาวรอยู่ในประเทศไทยแล้วหรือไม่

ในประเด็นแรกนั้นมีข้อวินิจฉัยที่สิ้นสุดว่า “...ฉะนั้นจึงต้องตีความเจตนาอันแท้จริงของคู่สัญญาจากถ้อยคำสำนวนที่ได้เขียนลงไว้ในเอกสารประกอบสัญญาทั้งสองฉบับดังกล่าวแล้ว ให้เป็นผลบังคับได้ว่าโจทก์และองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยเจตนาทำสัญญาซื้อขาย (เครื่องมือวัสดุอุปกรณ์) กับสัญญาจ้างทำของ (ก่อสร้าง ติดตั้งเครือข่ายชุมทางโทรศัพท์) แยกต่างหากจากกันเป็น 2 ลักษณะเอกเทศสัญญา และแยกราคาทรัพย์สินที่ซื้อขายออกต่างหากจากสินจ้างตามรายละเอียดใน

³³ คดีนี้ศาลได้ตั้งประเด็นในการตัดสินคดีไว้ทั้งหมด 5 ประเด็น แต่ผู้เขียนขอยกขึ้นมาวิเคราะห์เฉพาะใน 2 ประเด็นแรกที่เกี่ยวข้องกับปัญหาในเรื่องสถานประกอบการถาวร สำหรับประเด็นปัญหาอื่นอีก 3 ประเด็นในคดีนั้นเป็นประเด็นเรื่องการจำหน่ายเงินกำไร ภาษีหัก ณ ที่จ่าย และภาษีการค้า ผู้เขียนไม่ขอยกมาวิเคราะห์ในที่นี้

เอกสารหมาย จ.2 แผ่นที่ 209 หาใช่สัญญาเจตนาทำสัญญาจ้างทำของโดยตกลงให้โจทก์เป็นผู้จัดหาสัมภาระ...”

ส่วนในประเด็นที่สองมีข้อวินิจฉัยว่า “..โจทก์ยังไม่มีสถานธุรกิจประจำซึ่งโจทก์ใช้ประกอบธุรกิจการขายตั้งอยู่ในประเทศไทยข้อเท็จจริงจึงฟังไม่ได้ว่า โจทก์มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยในขณะที่ทำสัญญาขายเครื่องมือวัสดุอุปกรณ์ ให้แก่องค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย”

โดยสรุปแล้ว คดีนี้ศาลได้ให้การยอมรับถึงหลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งเจตนา และแยกพิจารณาธุรกรรมแต่ละธุรกรรมออกจากกัน โดยทดสอบกับสถานประกอบการถาวรแยกแต่ละกรณีสำหรับแต่ละธุรกรรม และมีผลทำให้สัญญาซื้อขายเครื่องมืออุปกรณ์ที่นำมาใช้ในสัญญาก่อสร้างติดตั้งนั้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ เพราะไม่มีสถานธุรกิจประจำอยู่

ด้วยความเคารพอย่างสูงต่อศาลฎีกาผู้เขียนไม่เห็นด้วยกับแนวทางในการตั้งประเด็นในคดีและคำวินิจฉัยของศาลในคดีดังกล่าว หากนำหลักในเรื่องสถานประกอบการถาวรตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ มาวินิจฉัยตามข้อเท็จจริงในคดีนี้ ผู้เขียนเห็นว่าควรต้องพิจารณา ดังนี้

สถานประกอบการถาวรตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 3 นี้ (ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับที่พิพาทอยู่ในข้อบทที่ 5.2 (ซ)) มีรากฐานความคิดเริ่มต้นจากการทำโครงการก่อสร้างซึ่งอาจมีการเคลื่อนย้ายที่ตั้งอาคาร หรือโครงการก่อสร้างนั้นไปตลอดระยะเวลาที่ทำโครงการ จึงมีคุณลักษณะโดยพื้นฐานที่แตกต่างกับกรณีของสถานธุรกิจประจำตามข้อบทที่ 5 วรรคแรก การพิจารณาถึงโครงการก่อสร้างนั้นจะต้องพิจารณาถึงโครงการก่อสร้างที่เกิดขึ้นโดยวิสาหกิจต่างประเทศที่ทำกับคู่สัญญารายเดียวกันนั้นทั้งโครงการ ซึ่งในเรื่องนี้จะพบเห็นข้อพิพาทที่เกิดขึ้นในต่างประเทศที่โต้แย้งกันถึงการนำโครงการหลายโครงการ หรือ โครงการที่เกิดจากสัญญาหลายฉบับมาพิจารณาหาร่วมกันว่าจะถูกนำมาพิจารณาร่วมกันเป็นสถานประกอบการถาวรแห่งหนึ่งได้หรือไม่ สถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างนี้ไม่ใช่เป็นการพิจารณาเฉพาะแต่กิจกรรม (activity) ที่ได้ทำขึ้นในประเทศแหล่งเงินได้ และจัดเก็บภาษีเฉพาะจากกิจกรรมนั้นแยกต่างหากจากส่วนอื่นๆ ที่เกิดขึ้นภายใต้โครงการก่อสร้างนั้นเท่านั้น ธุรกรรมอื่นที่เกิดขึ้นและมีความเกี่ยวเนื่องสัมพันธ์โดยตรงกับโครงการก่อสร้างจะต้องถือมาพิจารณารวมกับโครงการก่อสร้างนั้นด้วยกันทั้งหมด ไม่มีเหตุผลที่ต้องไปหาสถานประกอบการถาวรแห่งอื่นเพื่อมาอ้างอิงการจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมอื่นที่เกี่ยวข้องกับโครงการก่อสร้างนั้นอีก³⁴

³⁴ บทบัญญัติในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 3 เป็นบทบัญญัติที่ให้ถือว่าเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นหากมีเงื่อนไขตามที่กำหนด (deeming provision) ซึ่ง Philip Baker ได้กล่าวถึงบทบัญญัตินี้ว่าเป็นเพียงตัวอย่างรายการของสถานประกอบการถาวรตามความในข้อบทที่ 5 วรรคแรก แต่มีการระบุกำหนดระยะเวลาที่ทำให้เป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะ “โครงการก่อสร้าง” (“construction” permanent establishment)

ดังนั้น ผู้เขียนเห็นว่า ประเด็นแรกที่ศาลตั้งขึ้นเพื่อวินิจฉัยว่าสัญญาที่ทำขึ้นนี้ถือเป็น เอกเทศสัญญาฉบับเดียว หรือเป็นสัญญาสองสัญญาแยกต่างหากจากกันนี้ ไม่มีความจำเป็นที่จะต้อง ยกขึ้นมาเป็นประเด็นในคดีสำหรับการวินิจฉัยภาระภาษีเงินได้ของผู้เสียภาษี เพราะการตกลงระหว่าง คู่สัญญานั้นอาจถือว่าเป็นสัญญาเดียว คือสัญญาจ้างทำของ หรือเป็นสองสัญญา คือสัญญาซื้อขายกับ สัญญาจ้างทำของนั้น มีผลสำคัญในทางความรับผิดชอบตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เท่านั้น กล่าวคือ การ จะวินิจฉัยต่อไปว่าหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้ว่าจ้าง และผู้รับจ้างในส่วนใดของสัญญานั้นจะต้องวินิจฉัยไป ตามเอกเทศสัญญาเรื่องซื้อขาย หรือจ้างทำของเท่านั้น ผู้เขียนเห็นว่าไม่น่าจะเกี่ยวข้องกับภาระในทาง ภาษีกับสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างนี้แต่อย่างใด

แต่ประเด็นสำคัญที่ผู้เขียนเห็นว่าควรจะต้องตั้งขึ้นเพื่อวินิจฉัยที่สำคัญในคดีคือ “เครื่องมือวัสดุอุปกรณ์ที่ได้มีการตกลงกันในสัญญานั้นถือเป็นส่วนหนึ่งของโครงการก่อสร้าง โครงการ ติดตั้งอุปกรณ์เครือข่ายชุมทางโทรศัพท์หรือไม่” เพราะถ้าเครื่องมือ วัสดุติดตามสัญญานั้นถูกนำมาใช้กับ โครงการก่อสร้าง โครงการติดตั้งอุปกรณ์เครือข่ายชุมทางโทรศัพท์ด้วยก็จะต้องถือว่าเป็นเงินได้ที่ได้รับนั้น เป็นเงินได้ที่เกิดขึ้นภายใต้โครงการก่อสร้างเดียวกัน และจะต้องถูกจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการ ถาวรในลักษณะ “โครงการก่อสร้าง” นั้นซึ่งจากข้อเท็จจริงนั้นเห็นได้ว่าวัสดุอุปกรณ์ที่พิพาทกันนั้นเป็น วัสดุอุปกรณ์ที่ต้องถูกนำมาใช้ในโครงการก่อสร้าง โครงการติดตั้งเครือข่ายชุมทางโทรศัพท์โดยการจัดหา ให้โดยเจตานั้นเอง

ดังนั้น ตามข้อเท็จจริงเมื่อโครงการก่อสร้าง และติดตั้งอุปกรณ์เครือข่ายชุมทางโทรศัพท์ ได้มีการเข้ามาดำเนินการมีกำหนดระยะเวลาเกินกว่า 6 เดือน ซึ่งถือว่าเจตนาที่มีสถานประกอบการ ถาวรในประเทศไทยตามข้อ 5.2 (ข) ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับประเทศเบลเยียม เงินได้ที่ได้รับ จากการซื้อขายวัสดุ อุปกรณ์ที่ถูกนำมาใช้ในโครงการก่อสร้างดังกล่าวนี้จะต้องถือว่าเป็นเงินที่ได้รับโดยผ่าน

ดังนั้น การซื้อขายหรือธุรกรรมอื่นใดที่เกิดขึ้นภายใต้โครงการก่อสร้างนั้นจะต้อง เปรียบเสมือนกับการดำเนินการโดยผ่านออฟฟิศ หรือ สถานธุรกิจประจำ และในกรณีที่มิธุรกรรม หลายธุรกรรมเกิดขึ้นภายใต้สัญญาเดียวกันในลักษณะเช่นนี้ ผลกำไรที่เกิดขึ้นของวิสาหกิจ ต่างประเทศจะต้องถูกแบ่งปันส่วนผ่านโครงการก่อสร้างนั้นทั้งหมด และให้สิทธิจัดเก็บภาษีแก่ ประเทศแหล่งเงินได้

โปรดดู : Jean Schaffner, “How fixed is a Permanent Establishment.” (Kluwer Law International, 2013), pp.186-194, Ekkehart Reimer, “Permanent Establishments : A Domestic Taxation, Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective.” (Hague : Kluwer Law International, 2012), pp.70-84. และ Robert L Williams, “Fundamentals of Permanent Establishments.” (Hague : Kluwer Law International, 2014), pp.89-114.

สถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างตามความในบทบัญญัติดังกล่าวด้วย ธุรกิจการค้าซื้อขายวัสดุและอุปกรณ์ที่นำมาใช้โครงการก่อสร้าง โครงการติดตั้งเครือข่ายชุมทางโทรศัพท์นี้ มีความสัมพันธ์อย่างแน่นหนาในทางเศรษฐกิจกับประเทศแหล่งเงินได้แล้ว และเมื่อโครงการก่อสร้างได้มีระยะเวลาการดำเนินการเกินกว่า 6 เดือน ประเทศไทยในฐานะประเทศแหล่งเงินได้ย่อมสามารถอ้างสิทธิในการจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างที่เกิดขึ้น

สำหรับข้อวินิจฉัยในข้อที่สองว่า ขณะใดที่กระทำสัญญาซื้อขายเครื่องมืออุปกรณ์กับองค์กร โทรศัพท์แห่งประเทศไทย โจทย์ก็มีสถานประกอบการถาวรอยู่ในประเทศไทยแล้วหรือไม่ ในข้อนี้ผู้เขียนขอตอบว่าเมื่อสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างเกิดขึ้นตามเงื่อนไขคือดำเนินการเกินกว่าระยะเวลา 6 เดือน ดังนั้นจึงถือว่ามิใช่สถานประกอบการถาวรที่เกิดขึ้น ประเทศแหล่งเงินได้สามารถอ้างถึงการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่เกิดจากโครงการก่อสร้างดังกล่าวนี้ได้ เพราะสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างนี้ เป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะที่ถือว่าให้เป็นสถานประกอบการถาวร (deemed PE) ซึ่งแตกต่างจากกรณีสถานธุรกิจประจำ

ทั้งนี้ สำหรับแนวคิดที่ต้องนำมาพิจารณาถึงการมีอยู่ของสถานประกอบการถาวรจากธุรกรรมสำหรับการซื้อขายแยกต่างหากจากสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างนั้น อาจเกิดขึ้นได้ในกรณีที่การซื้อขายนั้นไม่มีความเกี่ยวข้องสัมพันธ์กันอย่างแน่นอนกับโครงการก่อสร้างเลย เช่น ตกผลทำสัญญาโครงการก่อสร้างเสาสัญญาณโทรศัพท์ และทำสัญญาซื้อขายรถยนต์ในสัญญาฉบับเดียว กรณีเช่นนี้จึงจะต้องพิจารณาถึงสถานประกอบการถาวรในแต่ละธุรกรรมออกจากกัน เนื่องจากธุรกรรมแต่ละสัญญานั้นไม่มีความเกี่ยวข้องใดๆ ต่อกันในเชิงพาณิชย์และภูมิศาสตร์เลย เพราะการซื้อขายรถยนต์ไม่มีความเกี่ยวข้องใดๆ กับการที่จะทำให้โครงการก่อสร้างเสาสัญญาณโทรศัพท์นั้นจะสำเร็จลงได้หรือไม่

หากมีข้อพิพาทเกิดขึ้นในลักษณะเช่นนี้อีก ผู้เขียนเห็นว่าสิ่งสำคัญคือควรลำดับกระบวนการวินิจฉัยในขั้นแรกว่ามีธุรกรรมใดบ้างที่เกี่ยวข้องสัมพันธ์กับโครงการก่อสร้างบ้าง แล้วจึงทำการวินิจฉัยลำดับต่อมาว่าโครงการก่อสร้างนั้นเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรตามเงื่อนไขระยะเวลาที่บัญญัติหรือไม่

7.2.2.3 ปัญหาของสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการ

สถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการ เป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะสุดท้ายที่ยอมรับกันในภายหลัง โดยการให้บริการโดยบุคคลในประเทศแหล่งเงินได้นั้นหากเข้าเงื่อนไขตามที่อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กำหนดไว้จะถือเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น (deemed PE) แต่สำหรับประเทศไทย แม้ว่าจะมีบทบัญญัติในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะการ

ให้บริการในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับต่างๆ แต่ในทางปฏิบัตินั้นพบการให้คำวินิจฉัย หรือการให้คำอธิบายเกี่ยวกับกรณีดังกล่าวนี้น้อยมาก

ในการวินิจฉัยตีความถึงการเข้ามาให้บริการโดยลูกจ้างของบริษัทต่างประเทศนั้น ศาลได้เคยให้คำตัดสินว่าไม่ถือว่าอยู่ในความหมายของการประกอบกิจการตามบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรมาตรา 76 ทวิ ตามแนวคำวินิจฉัยของศาลฎีกาสองฉบับ คือ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4925/2533 และ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3867/2531

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4925/2533 วินิจฉัยว่า การที่บริษัท พ. ซึ่งเป็นบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายฮ่องกง ส่งคนเข้ามาในประเทศไทยเพื่อให้คำปรึกษาแก่โจทก์นั้นไม่ถือว่าบริษัท พ. ประกอบกิจการในประเทศไทย เพราะเป็นเพียงการส่งคนเข้ามาให้ความช่วยเหลือในการประกอบกิจการของโจทก์เท่านั้น เมื่อเงินได้ที่โจทก์จ่ายให้บริษัท พ. เป็นเงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40(2) โจทก์จึงต้องมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70

คดีนี้ทั้งทางกรมสรรพากร และศาลฎีกามีความเห็นตรงกันว่ากรณีที่ส่งคนเข้ามาเพื่อให้คำปรึกษานั้นไม่ถือว่าเป็นการประกอบกิจการในประเทศไทย

อีกคดีหนึ่ง คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3867/2531 ข้อเท็จจริงมีว่า บริษัท ฮอนชู เปเปอร์ จำกัด เป็นบริษัทจดทะเบียนในประเทศญี่ปุ่น ได้ทำสัญญาให้ความช่วยเหลือทางเทคนิคแก่บริษัท สยามคราฟท์ จำกัด โดยจะส่งผู้เชี่ยวชาญเข้ามาให้คำปรึกษา แนะนำ รวมทั้งถ่ายทอดเทคโนโลยีในการผลิตกระดาษคราฟท์ให้ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2519 ถึง พ.ศ. 2522 หลังจากปฏิบัติตามสัญญา บริษัท สยามคราฟท์ จำกัด ไม่ได้หักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 70 เพราะเห็นว่ากรณีนี้ต้องถือว่าบริษัท ฮอนชู เปเปอร์ จำกัด ประกอบกิจการในประเทศไทย โดยมีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทนได้กระทำการเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้ แต่กรณีควรเข้าองค์ประกอบตามมาตรา 76 ทวิ ในเรื่องนี้กรมสรรพากรเห็นว่าบริษัท ฮอนชู เปเปอร์ จำกัด ไม่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่การที่ส่งคนเข้ามา 15 คน นับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2519 ถึง พ.ศ. 2522 นั้นเป็นการส่งเข้ามาเพื่อให้การถ่ายทอดเทคโนโลยีไปตามสัญญาเท่านั้น คดีนี้ศาลฎีกาได้ให้คำวินิจฉัยตามความเห็นของกรมสรรพากรว่า ถือว่ามีได้เป็นการประกอบกิจการของบริษัท ฮอนชู เปเปอร์ จำกัด ในประเทศไทย ทั้งนี้ คดีนี้เงินได้ตามข้อพิพาทเป็นเงินได้เกี่ยวกับค่าสิทธิ ดังนั้นเมื่อบริษัทฯ ไม่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทยจึงมีผลทำให้ต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายร้อยละ 15 ตามมาตรา 70

ในความเห็นของผู้เขียน กรณีที่มีคนเข้ามาดำเนินการให้กับบริษัทต่างประเทศนั้น กรณีควรจะต้องตีความว่าถือเป็นการประกอบกิจการในประเทศไทย และจะต้องพิจารณาตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ประกอบ ซึ่งในกรณีข้อเท็จจริงนี้คืออนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับประเทศญี่ปุ่น ซึ่งในช่วงระยะเวลาที่มีข้อพิพาทนั้นใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับเก่าซึ่งไม่มีข้อกำหนดในเรื่องสถาน

ประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการ ดังนั้น ในกรณีนี้ประเทศไทยอาจเสียสิทธิในการจัดเก็บภาษี

แต่หากข้อเท็จจริงดังกล่าวเกิดขึ้นในปัจจุบัน จะต้องบังคับไปตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่นตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 4³⁵ ที่บัญญัติถึงเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการเพราะการทำงานให้ของผู้เชี่ยวชาญจากบริษัทต่างประเศนั้น ถือเป็นสาระสำคัญของสัญญาที่ตกลงระหว่างกัน และจัดเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากรมาตรา 76 ทวิ

การที่มีคนเข้ามาดำเนินการให้กับบริษัทต่างประเทศในประเทศไทยนั้น กรณีควรจะต้องตีความว่าถือเป็นกรประกอบการกิจการในประเทศไทย มิฉะนั้นแล้วข้อบทในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการจะไม่มีที่บังคับใช้

7.2.2.4 การนับระยะเวลาของสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้าง และการให้บริการ

สถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้าง และการให้บริการนั้นมีเงื่อนไขสำคัญเรื่องหนึ่งคือเรื่องการทดสอบระยะเวลา ในกรณีของสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างตามต้นแบบทั้งของ OECD และ UN กำหนดการทดสอบระยะเวลาเป็นเดือน ส่วนกรณีของสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการนั้น กำหนดการทดสอบระยะเวลาเป็นวัน ทั้งนี้ ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับต่างๆ ที่ประเทศไทยได้ตกลงทำไว้กับประเทศอื่นอาจพบข้อกำหนดที่แตกต่างไปจากบทบัญญัติต้นแบบ ซึ่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ บางฉบับอาจจะพบถึงการกำหนดระยะเวลาการทดสอบสำหรับโครงการก่อสร้างเป็นวัน หรือในบางฉบับอาจพบข้อกำหนดระยะเวลาการทดสอบสำหรับการให้บริการเป็นเดือน

ประเด็นคำถามสำหรับการนับระยะเวลาของสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างและการให้บริการ ที่สำคัญคือจะต้องเริ่มต้นนับระยะเวลาและสิ้นสุดการนับระยะเวลาเมื่อใด และจะนับระยะเวลาของโครงการก่อสร้าง หรือ การให้บริการอย่างไรตามกฎหมายไทย ซึ่งวิธีในการนับระยะเวลาเป็นวัน และ เดือนนั้นจะมีวิธีการนับที่แตกต่างกันตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

³⁵ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่น ฉบับปัจจุบัน ข้อบทที่ 5 วรรคที่ 4 กำหนดว่า “วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่งจะถือว่ามิใช่สถานประกอบการถาวรในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งถ้าวิสาหกิจนั้นให้บริการรวมถึงบริการให้คำปรึกษาผ่านลูกจ้างหรือพนักงานอื่น โดยมีเงื่อนไขว่ากิจกรรมเช่นนั้นดำเนินอยู่ (สำหรับโครงการเดียวกันหรือโครงการที่เกี่ยวข้องสองโครงการหรือมากกว่านั้น) เป็นระยะเวลาเดียวกันหรือหลายระยะเวลารวมกันเกินกว่า 6 เดือน ภายในระยะเวลาสิบสองเดือนใดๆ”

ก) กรณีกำหนดตกลงระยะเวลาเป็นวัน

ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/3 วรรคสอง บัญญัติว่า

“ถ้ากำหนดระยะเวลาเป็นวัน สัปดาห์ เดือนหรือปี มิให้นับวันแรกแห่งระยะเวลานั้นรวมเข้าด้วยกัน เว้นแต่จะเริ่มการในวันนั้นเอง ตั้งแต่เวลาที่ถือได้ว่าเป็นเวลาเริ่มต้นทำงานกันตามประเพณี”

เห็นได้ว่าวิธีการนับระยะเวลานั้นมีสองอย่าง คือ มิให้นับวันแรกเข้าร่วมด้วย กับต้องนับวันแรกเข้าร่วมด้วย ซึ่งโดยกรณีปกติทั่วไปจะเป็นกรณีที่มีให้นับระยะเวลวันแรกรวมเข้าด้วย ยกเว้นกรณีตามข้อยกเว้นที่ว่า “...เว้นแต่จะเริ่มการในวันนั้นเอง ตั้งแต่เวลาที่ถือได้ว่าเป็นเวลาเริ่มต้นทำงานกันตามประเพณี”

คำถามในที่นี้คือกรณีโครงการก่อสร้าง โครงการติดตั้ง โครงการประกอบ หรือการให้บริการนั้น จะถือว่าเป็นกรณีที่เป็นกรณีนับวันเริ่มต้นทำงานกันตามประเพณีซึ่งจะต้องนับรวมระยะเวลวันแรกรวมเข้าด้วยหรือไม่

ตามแนวความเห็นของนักกฎหมายนั้นได้ให้ความเห็นเกี่ยวกับคำว่า “เริ่มการ..” ตามมาตรา 193/3 วรรคสอง นี้ออกเป็นสองแนวทางคือ³⁶

แนวทางแรก เห็นว่าคำว่า “เริ่มการ..”ตามความตอนท้ายมาตรา 193/3 วรรคสอง หมายความว่าถึงกรณีเริ่มทำการงานหรือเริ่มปฏิบัติการตามสัญญาจ้างแรงงานเท่านั้น ไม่ได้มีความหมายกว้างไปถึงการนับระยะเวลาในกรณีอื่นๆ เช่น การเช่าบ้าน, การกู้ยืม, การทราบถึงเหตุละเมิดในอายุความละเมิด เป็นต้น

แนวความเห็นที่สอง เห็นว่า คำว่า “เริ่มการ..” ตามมาตรา 193/3 วรรคสองตอนท้ายนี้มีความหมายว่า เริ่มธุรกิจหรือกิจการงาน หรือเริ่มการนั้น โดยไม่คำนึงถึงว่าการนั้นจะต้องมีการลงมือออกแรงทำงานหรือไม่

เมื่อตรวจสอบตามต้นร่างฉบับภาษาอังกฤษประกอบพบว่าใช้คำว่า “เว้นแต่ระยะเวลาเริ่มต้นในวันนั้นเอง...”³⁷ ซึ่งเป็นข้อความที่มีใจความกว้างกว่าฉบับภาษาไทย เมื่อพิจารณาประกอบกับลักษณะ

³⁶ กำชัย จงจักรพันธ์, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยระยะเวลาและอายุความ, พิมพ์ครั้งที่ 9, (กรุงเทพมหานคร: โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2555), น.26-32.

³⁷ Section 193/3 “.....

ของโครงการก่อสร้าง โครงการติดตั้ง โครงการประกอบ หรือการให้บริการแล้ว ผู้เขียนมีความเห็นว่า กรณีระยะเวลาตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 3 ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ นี้ ควรเป็นกรณีการบังคับใช้ตาม ข้อยกเว้นในมาตรา 193/3 โดยต้องนับระยะเวลาวันแรกเข้าร่วมด้วย เพราะโดยปกติทั่วไปแล้ว การทำ โครงการต่างๆ หรือการให้บริการนั้นต้องมีการปฏิบัติงานเกิดขึ้นในวันเริ่มต้นวันแรกนั่นเองเสมอ

ข้อโต้แย้งที่มีให้ในวันแรกแห่งระยะเวลาเข้าร่วมด้วยที่สำคัญประการหนึ่งคือ เวลาทำงาน ในวันแรกนั้นไม่เต็มวันในวันแรก เช่น เริ่มงานจริงตอน 11.00 น. ซึ่งกรณีเช่นนี้ตามประมวลกฎหมาย แพ่งและพาณิชย์ให้ถือว่าวันถัดไปเป็นวันเริ่มต้น³⁸ ในข้อนี้ผู้เขียนเห็นว่าข้อโต้แย้งดังกล่าวเป็นเรื่องที่ พบในประเด็นระยะเวลา และอายุความตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่สำหรับในเรื่อง ระยะเวลาในทางภาษีอากรนั้น จะต้องเริ่มนับในวันแรกเสมอไม่ว่าระยะเวลาการเริ่มต้นทำงานในวันนั้น จะเต็มวันหรือไม่ เช่นเดียวกับกรณีการนับเวลาการเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ ตามมาตรา 41 ประมวล รัษฎากร³⁹

ข) กรณีกำหนดตกลงระยะเวลาเป็นเดือน

การสิ้นสุดแห่งระยะเวลาที่กำหนดเป็นเดือนนั้นกำหนดไว้ในมาตรา 193/5 แห่งประมวล กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งบัญญัติว่า

“ถ้ากำหนดระยะเวลานับเป็นสัปดาห์ เดือนหรือปี ให้คำนวณตามปีปฏิทิน

ถ้าระยะเวลามีได้กำหนดนับแต่วันต้นแห่งสัปดาห์ วันต้นแห่งเดือนหรือปี ระยะเวลาย่อม สิ้นสุดลงในวันก่อนหน้าจะถึงวันแห่งสัปดาห์ เดือนหรือปีสุดท้ายอันเป็นวันตรงกับวันเริ่มระยะเวลานั้น ถ้าในระยเวลานับเป็นเดือนหรือปีนั้น ไม่มีวันตรงกันในเดือนสุดท้าย ให้ถือเอาวันสุดท้ายแห่งเดือนนั้น เป็นวันสิ้นสุดระยะเวลา”

When a period of time is determined days, weeks, months or years, the first day of the period is not included in the calculation, unless the period begins to run on that day from the time which is customary to commence business.”

³⁸ อ้างแล้ว, เชิงอรรถที่ 36, น. 30.

³⁹ หนังสือหารือกรมสรรพากรที่ กค 0811/2559 ลงวันที่ 10 มีนาคม 2540 วินิจฉัยว่า การ เริ่มนับจำนวนวันการเป็น “ผู้อยู่ในประเทศไทย” ให้เริ่มนับตั้งแต่วันที่เข้ามาอยู่ในประเทศไทยตามที่ ปรากฏในหนังสือเดินทาง; อ้างถึงใน “ภาษีสรรพากร” น. 1-015-1-016

การนับระยะเวลาเป็นเดือน มีความแตกต่างกับกรณีการนับระยะเวลาเป็นวัน เพราะแต่ละเดือนนั้นมีจำนวนวันไม่เท่ากัน หากกำหนดระยะเวลาหนึ่งเดือน อาจมีจำนวนวันที่แตกต่างกันได้ โดยหลักแล้วการสิ้นสุดระยะเวลากฎเกณฑ์ที่กำหนดเป็นเดือนจะต้องเป็นไปตามความในวรรคที่สองของมาตรา 193/5 คือสิ้นสุดลงในวันก่อนหน้าจะถึงวันแห่งเดือนสุดท้ายอันเป็นวันตรงกับวันเริ่มระยะเวลานั้น ยกตัวอย่างเช่น โครงการก่อสร้างมีกำหนดระยะเวลา 6 เดือน นับตั้งแต่เตรียมการ ข้อสัญญากำหนดตกลงเริ่มโครงการในวันที่ 25 มกราคม 2559 ระยะเวลา 6 เดือนจะถึงกำหนดในวันที่ 24 มิถุนายน 2559 เพราะวันที่ 24 มิถุนายน คือวันก่อนหน้าจะถึงเดือนสุดท้ายอันเป็นวันตรงกับวันเริ่มระยะเวลานั้น ตามมาตรา 193/5 วรรคสอง ผู้เขียนขอย้ำอีกครั้งว่าการนับระยะเวลาในเรื่องสถานประกอบการถาวรตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ นี้ควรต้องนับเริ่มจากวันแรกซึ่งถือว่าเป็นเวลาเริ่มต้นการทำงานกันตามประเพณี หากโครงการเริ่มต้นในวันที่ 1 กันยายน 2558 กำหนดระยะเวลา 6 เดือนจะถึงวันสิ้นสุดคือวันที่ 29 กุมภาพันธ์ 2559 (ปี 2559 เดือนกุมภาพันธ์มี 29 วัน) และหากโครงการเริ่มต้นในวันที่ 31 สิงหาคม 2558 กำหนดระยะเวลา 6 เดือนจะถึงวันสิ้นสุดคือวันที่ 29 กุมภาพันธ์ 2559 เช่นเดียวกัน เพราะไม่มีวันตรงกันในเดือนสุดท้ายจะต้องถือเอาวันสุดท้ายแห่งเดือนนั้นเป็นวันสิ้นสุดระยะเวลา

ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ บางฉบับพบข้อกำหนดในลักษณะที่เป็นโครงการที่ดำเนินการในหลายระยะเวลารวมกันเกินกว่า 183 วัน หรือ 6 เดือน ในกรณีที่กำหนดระยะเวลาเป็นวันนั้นอาจไม่มีปัญหาความยุ่งยากในการนับเท่ากรณีที่กำหนดระยะเวลาเป็นเดือน โดยเฉพาะในกรณีที่มียุทธศาสตร์หลายช่วง การนับระยะเวลาแต่ละช่วงเข้ารวมกันนั้น ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 193/6 บัญญัติว่า

“ถ้าระยะเวลากำหนดเป็นเดือนและวัน หรือกำหนดเป็นเดือนและส่วนของเดือน ให้นับจำนวนเดือนเต็มก่อน แล้วจึงนับจำนวนวันหรือส่วนของเดือนเป็นวัน

ถ้าระยะเวลากำหนดเป็นส่วนของปี ให้คำนวณส่วนของปีเป็นเดือนก่อน หากมีส่วนของเดือน ให้นับส่วนของเดือนเป็นวัน

การคำนวณส่วนของเดือนตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง ให้ถือว่าเดือนหนึ่งมีสามสิบวัน”

ดังนั้นในการนับระยะเวลาแต่ละช่วงจะต้องนับจำนวนเต็มเดือนก่อน แล้วจึงนับส่วนของเดือนเป็นวัน โดยส่วนของเดือนเป็นวันนี้ตามมาตรา 193/6 กำหนดให้ถือว่าเดือนหนึ่งมีสามสิบวัน ยกตัวอย่างเช่น หากอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กำหนดกรณีที่ตั้งอาคาร โครงการก่อสร้าง โครงการติดตั้งดำเนินการติดต่อกันเป็นระยะเวลาเดียวหรือหลายระยะเวลารวมกันเกินกว่า 6 เดือน บริษัทก่อสร้าง สะพาน เคนมาร์ก จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นที่ประเทศเคนมาร์ก เข้ามาดำเนินโครงการก่อสร้างตามสัญญา โดยดำเนินการในช่วงระยะเวลาดังแต่วันที่ 15 มกราคม 2558 ถึงวันที่ 16 มีนาคม

2558 (2 เดือน 2 วัน) และ วันที่ 1 พฤษภาคม 2558 ถึงวันที่ 25 กรกฎาคม 2558 (2 เดือน 25 วัน) และวันที่ 2 ตุลาคม 2558 ถึงวันที่ 4 พฤศจิกายน 2558 (1 เดือน 3 วัน) ดังนั้นถือได้ว่าการดำเนินการโครงการก่อสร้างของบริษัทนั้นครบกำหนดระยะเวลา 6 เดือน ซึ่งทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นในประเทศไทย

ในกรณีสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้าง การเริ่มต้นนับระยะเวลาจะต้องเริ่มนับตั้งแต่เริ่มมีกิจกรรมเตรียมการเพื่อดำเนินโครงการก่อสร้างนั้น⁴⁰ เช่น ในกรณีการวางแผนงานโครงการก่อสร้าง เป็นต้น แต่การเตรียมการดังกล่าวนั้นจะต้องเป็นการเตรียมการที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับโครงการก่อสร้างด้วย ซึ่งไม่จำเป็นที่จะต้องมีการเตรียมการนั้นเกิดขึ้นที่ที่ตั้งของโครงการ การนับระยะเวลาสำหรับเงื่อนไขการเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างไม่ใช่เริ่มนับจากวันตามสัญญาจ้างงาน ดังนั้นแม้จะมีการตกลงเริ่มทำงานระหว่างผู้รับจ้างกับผู้ว่าจ้าง การนับระยะเวลาการเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างนี้ อาจมีเหตุให้ต้องเริ่มนับก่อนระยะเวลาตามสัญญาจ้างได้

การนับระยะเวลาในกรณีที่เป็นวันหยุด ในกรณีสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างนั้น ระยะเวลาจะนับต่อเนื่องไปตลอด ไม่ว่าจะเป็นกรณีวันหยุดประจำสัปดาห์ วันหยุดนักขัตฤกษ์ หรือเกิดเหตุหยุดงานเพราะคนงานสไตรค์⁴¹

สำหรับวันสิ้นสุดระยะเวลานั้นต้องถือเอาวันที่โครงการนั้นได้เสร็จสิ้น หรือเมื่อโครงการนั้นได้ถูกละทิ้งอย่างถาวร⁴² ซึ่งวันที่เสร็จสิ้นนั้นมีความเห็นว่าจะต้องรวมถึงวันที่ได้ทำความสะอาดให้เรียบร้อยจนกระทั่งส่งมอบให้แก่ผู้ว่าจ้างนั้น หรือในกรณีที่จะต้องมีการอบรมการใช้งานเกิดขึ้น ก็จะต้องนำระยะเวลาการอบรมใช้งานนั้นนับรวมด้วย ดังนั้นจึงอาจมีกรณีที่ระยะเวลายังคงนับต่อไปแม้สิ่งก่อสร้างตามโครงการดังกล่าวนี้จะเสร็จเรียบร้อยแล้ว

ระยะเวลาที่ใช้ในการเจรจาตกลงในโครงการก่อสร้างนั้นจะไม่ถือนำมานับเข้าร่วมกับระยะเวลาของโครงการก่อสร้าง แต่หากเกิดการเตรียมการต่างๆ ขึ้นก่อนที่จะมีการทำการเจรจาตกลงสัญญานั้นจะต้องถือว่านำช่วงระยะเวลาการเตรียมการดังกล่าวเข้ามานับรวมด้วย ทั้งนี้หากมีโครงการก่อสร้างอื่นที่เกิดขึ้นก่อน และเกี่ยวเนื่องกับโครงการก่อสร้างที่ถูกทดสอบนั้น อาจต้องนำระยะเวลาที่ถือได้ว่าเป็นการเตรียมการของโครงการที่ถูกทดสอบนั้นเข้ามานับรวมด้วย⁴³

⁴⁰ OECD Commentary, article 5, para, 19, p. 100.

⁴¹ OECD Commentary, article 5, para, 42.42, p. 121.

⁴² OECD Commentary, article 5, para, 19, p. 100.

⁴³ ในเรื่องนี้ตามคำอธิบายของ OECD ได้กล่าวยอมรับถึงการนับระยะเวลาที่ผู้ทำสัญญาได้มีการดำเนินการขึ้นในรัฐนั้นก่อนหน้าโครงการที่ถูกทดสอบซึ่งเฉพาะสำหรับโครงการที่ไม่มีความ

ส่วนในกรณีสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการ ตามต้นแบบของ OECD และ UN กำหนดการนับระยะเวลาเป็นวัน ในทางความเป็นจริงเรามักพบว่าการให้บริการนั้นอาจไม่ได้เป็นการทำงานให้กับคู่สัญญา หรือลูกค้าตลอดทั้งวัน แต่อาจเป็นในลักษณะการให้คำปรึกษา หรือให้บริการทางเทคนิค ซึ่งอาจกินระยะเวลาเพียงไม่กี่ชั่วโมงในวันนั้น แต่เมื่อได้มีการให้บริการเกิดขึ้นในวันใด วันนั้นจะต้องนับเป็นหนึ่งวันเสมอ ซึ่งกรณีการกำหนดระยะเวลาสำหรับสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการอาจยุ่งยากมากกว่ากรณีของสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้าง เพราะเนื่องจากกำหนดนับเฉพาะวันที่ได้มีการให้บริการและจะไม่นับรวมกรณีที่เป็นวันหยุดประจำสัปดาห์ หรือวันหยุดประจำปี และยังมีปัญหาความไม่ชัดเจนกรณีการนับสำหรับกรณีที่เป็นการหยุดเพื่อรอคำสั่ง (standby) ด้วยว่า กรณีที่รอคำสั่งแต่ยังไม่ได้มีการลงมือปฏิบัติงานนั้น จะถือนับเข้ารวมกับระยะเวลาการให้บริการด้วยหรือไม่ ในเรื่องนี้ผู้เขียนมีความเห็นว่าหากเกิดเป็นข้อพิพาทขึ้น หลักฐานสำคัญที่ควรนำมาใช้อ้างอิงถึงว่าวันใดจะถือรวมเข้ากับระยะเวลาในการให้บริการนั้นด้วยคือ ค่าตอบแทนที่ผู้ให้บริการนั้นได้รับจากลูกค้าซึ่งหากมีการคิดกำหนดรวมไว้ในสัญญาด้วยหรือไม่ หากมีการคิดค่าบริการตอบแทนในช่วงระยะเวลาดังกล่าวก็ควรถือนับวันดังกล่าวเป็นระยะเวลาในการให้บริการด้วยเช่นกัน แม้จะเป็นเพียงการรอเพื่อปฏิบัติตามคำสั่งไม่ได้มีการให้บริการเกิดขึ้นจริงก็ตาม เพราะเหตุในการจัดเก็บภาษีเงินได้นั้นอ้างอิงจากเงินได้ที่ได้รับ

ทั้งนี้ เมื่อการนับระยะเวลาเป็นวันโดยคำนึงเฉพาะวันที่มีการทำงานให้บริการเกิดขึ้นเท่านั้น ดังนั้นจึงไม่คำนึงว่าการให้บริการที่เกิดขึ้นในวันนั้นจะเป็นวันหยุดประจำสัปดาห์ หรือวันหยุดนักขัตฤกษ์ หรือไม่ เพราะสำหรับกรณีการให้บริการนั้นจะต้องนับโดยเป็นไปตามวันทำงานที่ได้เกิดขึ้นจริง⁴⁴

7.2.3 ปัญหาเกี่ยวกับสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทน

ต้นแบบของ OECD วางแนวทางบทบัญญัติในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 ไว้เพียงวรรคเดียว ซึ่งเป็นการกำหนดถึงเงื่อนไข หลักเกณฑ์การเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทน ส่วนต้นแบบของ UN ปรากฏความในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 สองวรรค โดยความในวรรคที่สองนั้นเป็นบทบัญญัติในกรณีที่ตัวแทนที่ได้ทำการให้แก่ตัวการโดยไม่มีอำนาจในการเข้าถึงลงทำสัญญาให้แก่วิสาหกิจต่างประเทศ แต่ได้ทำหน้าที่ในการเก็บรักษามูลภัณฑ์ของ

เกี่ยวข้องใดๆ กับโครงการที่ถูกทดสอบนั้นอย่างเด็ดขาด จะไม่สามารถนำช่วงระยะเวลาดังกล่าวมานับเข้ารวมด้วยได้; โปรดดู OECD Commentary, article 5, para, 18, p. 100.

⁴⁴ OECD Commentary, article 5, para, 42.42, p. 121.

สิ่งของหรือสินค้า และดำเนินการส่งมอบให้ในนามของวิสาหกิจนั้นจะถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนขึ้นด้วย

ตามแนวทางอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ประเทศไทยตกลงทำกับประเทศต่างๆ หลายฉบับพบว่ามีความแตกต่างกับต้นแบบของ OECD และของ UN เพราะมีข้อกำหนดตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 นี้ถึง 3 วรรค โดยความในวรรคที่สามเป็นกรณีตัวแทนที่ไม่ได้มีอำนาจในการเข้าตกลงทำสัญญาในนามวิสาหกิจต่างประเทศ และไม่ได้ทำหน้าที่เก็บรักษามูลภัณฑ์และดำเนินการส่งมอบในนามของวิสาหกิจ แต่ได้ทำการจัดหาคำสั่งซื้ออย่างเป็นปกติวิสัยให้แก่วิสาหกิจต่างประเทศนั้น ในส่วนนี้ผู้เขียนจะทำการวิเคราะห์ถึงแนวทางปฏิบัติในการบังคับใช้ของประเทศไทย และประเด็นสำคัญในแต่ละวรรค

ตามบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ประเทศไทยตกลงกับประเทศอื่นนั้นมักจะพบแนวทางตามบทบัญญัติว่า

“แม้จะมีบทบัญญัติของวรรค 1, 2 และ 3 ในกรณีที่บุคคลนอกเหนือจากตัวแทนที่มีสถานภาพเป็นอิสระซึ่งอยู่ในบังคับของวรรค 6 กระทำการในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งในนามของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง ให้ถือว่าวิสาหกิจนั้นมีสถานประกอบการถาวรในรัฐผู้ทำสัญญาที่กล่าวถึงรัฐแรก ถ้าบุคคลดังกล่าว

(ก) มีและใช้อย่างเป็นปกติวิสัยในรัฐที่กล่าวถึงรัฐแรก ซึ่งอำนาจในการทำสัญญาในนามของวิสาหกิจ เว้นไว้แต่ว่ากิจกรรมต่างๆ ของบุคคลนั้นจำกัดอยู่เฉพาะการซื้อสิ่งของหรือสินค้าเพื่อวิสาหกิจนั้น

(ข) ไม่มีอำนาจเช่นนั้น แต่ได้เก็บรักษาอย่างเป็นปกติวิสัยในรัฐที่กล่าวถึงรัฐแรกซึ่งมูลภัณฑ์ของสิ่งของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจนั้น และดำเนินการส่งมอบในนามของวิสาหกิจนั้นอยู่เป็นประจำ หรือ

(ค) ไม่มีอำนาจเช่นนั้น แต่ได้จัดหาคำสั่งซื้ออย่างเป็นปกติวิสัยในรัฐที่กล่าวถึงรัฐแรกทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดเพื่อวิสาหกิจนั้น หรือเพื่อวิสาหกิจนั้นและวิสาหกิจอื่นๆ ซึ่งอยู่ในความควบคุมของวิสาหกิจนั้น หรือมีการควบคุมผลประโยชน์อยู่ในวิสาหกิจนั้น”

ปัญหาที่สำคัญประการหนึ่งของการบังคับใช้เรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนของประเทศไทยคือ การถือว่าตัวแทนบุคคลหนึ่งนั้นจะสามารถเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นแก่ตัวการที่เป็นวิสาหกิจต่างประเทศได้เพียงรายเดียว ในเรื่องนี้เป็นความคลาดเคลื่อนจากแนวคำอธิบายต้นแบบของ OECD และ UN ซึ่งตามคำอธิบายของ UN ได้มีการกล่าวถึงเรื่องการตกเป็นสถานประกอบการถาวรของตัวแทนแก่ตัวการซึ่งเป็นวิสาหกิจต่างประเทศ โดยได้ระบุถึงการไม่ถือเป็นตัวแทนอิสระหากตัวการนั้นไม่ได้ให้คำตอบแทนแก่ตัวแทนตามราคาตลาด ส่วนตามคำอธิบายของ OECD ก็ได้มี

การกล่าวถึงจำนวนของตัวการที่ตัวแทนได้ทำงานให้ว่าไม่ได้นำมาถือเป็นข้อชี้ขาดเช่นกัน ซึ่งเห็นได้ว่าตามคำอธิบายถึงเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนนั้นไม่ได้มีการให้น้ำหนักกับสัดส่วนจำนวนเงินที่ตัวแทนได้รับจากตัวการแต่อย่างใด

ผู้เขียนขอกล่าวถึงจุดสังเกตสำคัญเบื้องต้นสองประการตามบทบัญญัติในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 และวรรคที่ 6 ดังนี้คือ

ประการแรก ความตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 นั้นไม่มีถ้อยคำว่า “ตัวแทนไม่อิสระ” กำหนดไว้แต่มีการกล่าวถึงคำว่า “ตัวแทนอิสระ” ตามความในวรรคที่ 6 และความในวรรคที่ 6 กล่าวถึงลักษณะของตัวแทนอิสระนั้น ถ้อยคำที่ใช้ในบทบัญญัติวรรคที่ 5 ใช้คำว่า “บุคคล”

ประการที่สอง ความตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 6 ไม่ใช้บทบัญญัติในลักษณะกำหนดถึงสิทธิในการจัดเก็บภาษี หรือข้อยกเว้นในการจัดเก็บภาษี แต่บทบัญญัติในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 6 นี้เป็นเพียงการให้คำอธิบายขยายความถึงลักษณะของตัวแทนอิสระว่ามีความหมายเช่นไร พร้อมทั้งยกตัวอย่าง เช่น ในกรณีนายหน้า หรือตัวแทนการค้าทั่วไป

การพิจารณาว่า “บุคคล” ที่กระทำการในฐานะตัวแทนของวิสาหกิจต่างประเทศอื่นจะทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 นี้ เงื่อนไขสำคัญคือบุคคลนั้นจะต้อง “ได้ปฏิบัติหน้าที่ในรัฐคู่สัญญาหรือรัฐหนึ่งในนามของวิสาหกิจของรัฐอีกรัฐหนึ่ง” และหากได้มีการปฏิบัติหน้าที่ในนามของวิสาหกิจต่างประเทศแล้ว จึงจะพิจารณาว่าเข้าเงื่อนไขอื่นตามที่อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ แต่ละฉบับกำหนดไว้ต่อไป

ประเด็นในเรื่องตัวแทนไม่อิสระเป็นเรื่องที่ค่อนข้างมีความสับสนในการตีความอยู่มาก ซึ่งเห็นว่าเป็นเรื่องทำให้เกิดปัญหาและข้อโต้แย้งมาโดยตลอด คำว่า “ตัวแทนไม่อิสระ” อาจพบได้โดยทั่วไปในการอธิบายถึงลักษณะของสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนในตำราวิชาการต่างประเทศหรือ บทความที่เกี่ยวข้องต่างๆ ซึ่งคำนี้ดั้งเดิมนั้นคือคำว่า dependent agent ซึ่งสามารถแปลเป็นไทยได้ว่าตัวแทนไม่อิสระ แต่คำว่า depend นั้นมีความหมายอื่นรวมอยู่ด้วย เช่น หมายถึง ขึ้นอยู่กับ อาศัยพึ่งพา⁴⁵ ซึ่งสภาพของการเป็นตัวแทนไม่อิสระนี้ อันที่จริงไม่จำเป็นที่จะต้องขึ้นกับตัวการแต่เพียงผู้เดียวเสมอไป เพราะตัวแทนในความหมายดังกล่าวนี้อาจจะเป็นบุคคลที่ทำหน้าที่ในฐานะตัวแทนให้กับตัวการคนหนึ่งและรับคำสั่งของตัวการคนนั้น และยังทำหน้าที่กับตัวการคนอื่นโดยรับคำสั่งของตัวการคนอื่นอีกได้ในเวลาเดียวกัน ไม่ได้จำกัดว่าบุคคลในฐานะตัวแทนเช่นนี้จะต้อง “ไม่เป็นอิสระจากตัวการแต่เพียงผู้เดียว” แต่อย่างใด สำหรับประเด็นนี้จะอธิบายโดยละเอียดต่อไปในหัวข้อ (ค)

⁴⁵ วิทย์ เทียงบุญธรรม, พจนานุกรมอังกฤษ – ไทย, (กรุงเทพมหานคร : ซีเอ็ดดูเคชั่น, 2541), น. 233.

ดังนั้น ในเงื่อนไขประการแรกที่จะทำให้บุคคลนั้นมีสถานะเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 นี้ จึงมีเพียงการที่มีบุคคลที่ได้ปฏิบัติหน้าที่ในรัฐคู่สัญญาของรัฐหนึ่งในนามของวิสาหกิจของรัฐอีกรัฐหนึ่งเท่านั้น หากมีบุคคลที่ได้มีการปฏิบัติหน้าที่ในรัฐแหล่งเงินได้แล้ว จะพิจารณาถึงเงื่อนไขในอนุวรรคต่างๆ เป็นลำดับถัดไป

(ก) มีและใช้อย่างเป็นปกติวิสัยในรัฐที่กล่าวถึงรัฐแรก ซึ่งอำนาจในการทำสัญญาในนามของวิสาหกิจ เว้นไว้แต่ว่ากิจกรรมต่างๆ ของบุคคลนั้นจำกัดอยู่เฉพาะการซื้อสิ่งของหรือสินค้าเพื่อวิสาหกิจนั้น

เงื่อนไขการ “มีและใช้อย่างเป็นปกติวิสัย” นี้ เห็นได้ว่าเป็นเงื่อนไขสำคัญที่พบได้ในสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนนี้ ซึ่งตามแนวปฏิบัติถือว่าการกระทำที่มากกว่าหนึ่งครั้งก็ถือว่าเป็นลักษณะที่เป็นปกติวิสัยได้ ในเรื่องนี้ผู้เชี่ยวชาญพบความเห็นเกี่ยวกับประเด็นเรื่องปกติวิสัยปรากฏอยู่ใน หมายเหตุ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2478/2532 ว่า

“ปกติวิสัย” จะต้องมีความถี่แห่งกิจกรรมนั้นๆ มากน้อยเพียงไร ผู้บันทึกเห็นว่าน่าจะต้องพิจารณาเป็นกรณี ๆ ไป สมมุติว่าบริษัทที่จดทะเบียนในประเทศไทยทำการติดต่อขายสินค้าจำพวกยุทธปัจจัยที่ใช้ในราชการสงครามให้กับกองทัพบกจนเกิดเงินได้กับบริษัทต่างประเทศปีละครั้ง ตามงบประมาณของทางราชการและมีการติดต่อกันทุกปีเป็นเวลาหลายปีติดต่อกัน เพียงเท่านี้ผู้บันทึกเห็นว่าเป็นปกติวิสัยแล้ว”

สำหรับประเด็นในเรื่อง “อำนาจในการทำสัญญา” ตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD จะพบว่าได้ให้การยอมรับถึงกรณีของการเข้าทำสัญญาโดยตัวแทนที่จะทำให้เกิดความผูกพันกับวิสาหกิจนั้น ถือว่าต้องนำมาใช้บังคับโดยเท่าเทียมกับกรณีตัวแทนผู้เข้าทำสัญญาที่ทำในนามของวิสาหกิจด้วย⁴⁶ ดังนั้นตามแนวทางที่เป็นที่ยอมรับกันในปัจจุบันถือว่า หากเกิดการเจรจาต่อรองจนเป็นผลให้เกิดสัญญาขึ้นในภายหลังนั้น ก็ถือว่าทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนขึ้นได้ ไม่จำเป็นต้องมีการเข้าตกลงทำสัญญาและถึงขนาดต้องมีการลงนามเกิดขึ้น

ทั้งนี้ ตามแนวทางของต้นแบบ OECD บัญญัติไว้เพียงตามแนวทางในอนุวรรค ก นี้เท่านั้น ส่วนตามแนวทางต้นแบบของ UN จะมีบทบัญญัติตามอนุวรรค ก นี้และมีบทบัญญัติตามอนุวรรค ข เพิ่มเติมด้วย

⁴⁶ OECD Commentary, article 5, paragraph 32, p.105

(ข) ไม่มีอำนาจเช่นนั้น แต่ได้เก็บรักษาอย่างเป็นปกติวิสัยในรัฐที่กล่าวถึงรัฐแรกซึ่งมูล
ภณพ์ของสิ่งของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจนั้น และดำเนินการส่งมอบในนามของวิสาหกิจนั้นอยู่
เป็นประจำ

ตามบทบัญญัติในอนุวรรค (ข) นี้เป็นไปตามแนวทางต้นแบบของ UN ซึ่งตามคำอธิบาย
ได้กล่าวว่า หากกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการขายทั้งหมดเกิดขึ้นนอกประเทศแหล่งเงินได้ และมีเพียง
เฉพาะการส่งมอบโดยตัวแทนที่เกิดขึ้นในประเทศแหล่งเงินได้เท่านั้น สถานการณ์เช่นนี้จะไม่ทำให้เกิด
เป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น แต่หากกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการขาย เช่น การโฆษณาได้ดำเนินการ
ขึ้นในประเทศนั้นโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ ไม่ว่าจะโดยวิสาหกิจนั้นเอง หรือโดยตัวแทนที่ไม่เป็น
อิสระ และทำให้เกิดประโยชน์โดยตรงต่อการขายสินค้าหรือมูลภณพ์ดังกล่าว นั้น กรณีเช่นนี้ย่อมถือว่า
สถานประกอบการถาวรเกิดขึ้น⁴⁷ เห็นได้ว่าตามคำอธิบายนั้นให้ความเห็นในลักษณะที่ขยายการ
ตีความในเรื่องการเก็บรักษามูลภณพ์ของสิ่งของหรือสินค้านั้น หมายความว่าไปถึงกิจกรรมอื่นที่
เกี่ยวข้องกับการขายด้วย หากมีเพียงการดำเนินการส่งมอบอย่างเดียวนั้นตามคำอธิบายได้ให้
ความเห็นไว้ว่าไม่ควรถือว่ามิสถานประกอบการถาวรเกิดขึ้น

บทบัญญัติตามอนุวรรค ข ที่เพิ่มเติมมาของ UN นี้เห็นว่าเป็นการขยายขอบเขตของ
ตัวแทนให้มากไปกว่าเพียงกรณีการเข้าทำสัญญาในนามของวิสาหกิจต่างประเทศเท่านั้น ตัวแทนที่
ทำหน้าที่ในการเก็บรักษาสินค้า หรือมูลภณพ์จะทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นได้แม้ว่าจะ
ไม่มีอำนาจในการเข้าตกลงทำสัญญาในนามของวิสาหกิจต่างประเทศ

ข้อสังเกตที่สำคัญคือ เพียงการส่งมอบเกิดขึ้นอาจทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวร
ได้ถ้าได้ดำเนินการส่งมอบในนามของวิสาหกิจนั้น แต่ถ้าตัวแทนได้ลงนามในการส่งมอบในนามของ
ตัวเอง กรณีเช่นนี้ย่อมถือได้ว่าไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่กำหนดและไม่ทำให้เกิดเป็นสถาน
ประกอบการถาวร กรณีเช่นนี้ อาจต้องนำหลักในเรื่องเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบมาพิจารณาร่วมด้วยว่า
การส่งมอบที่เกิดขึ้นดังกล่าวนี้เป็นเพื่อประโยชน์ที่แท้จริงของใคร

มีประเด็นที่เกี่ยวข้องกับเรื่องนี้คือตาม ประกาศกรมสรรพากร เรื่อง ภาษีเงินได้ และ
ภาษีการค้า สำหรับสำนักงานผู้แทนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศที่กระทำการใน
ประเทศไทย วันที่ 30 มิถุนายน พ.ศ. 2529 กำหนดว่า

“ข้อ 2 การประกอบกิจการจัดซื้อสินค้าและส่งออกต่างประเทศให้แก่สำนักงานใหญ่
ของสำนักงานผู้แทนที่กระทำการในประเทศไทย ถ้าสำนักงานใหญ่ของสำนักงานผู้แทนที่กระทำ
กิจการในประเทศไทยมีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีความตกลงว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนฯ กับ
ประเทศไทยก็ไม่ถือว่าสำนักงานผู้แทนที่กระทำการในประเทศไทยเป็นสถานประกอบการถาวรของ

⁴⁷ UN Commentary, article 5, paragraph 26, p.126-127.

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศในประเทศไทย สำนักงานผู้แทนที่กระทำการกิจการในประเทศไทยจึงไม่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร ทั้งนี้โดยนัยความตกลงว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนฯ ระหว่างประเทศไทยกับต่างประเทศ”

หากนิติบุคคลของประเทศคู่สัญญาของไทยมอบหมายให้บริษัทในประเทศไทยที่เป็นสำนักงานผู้แทน (representative office) ประกอบกิจการจัดซื้อสินค้าและส่งออกต่างประเทศให้แก่สำนักงานใหญ่ของสำนักงานผู้แทนที่กระทำการกิจการในประเทศไทย กรณีเช่นนี้ถือว่ายกเว้นการจัดเก็บภาษีตามบทบัญญัติ มาตรา 70 ตรี ที่ให้ถือว่า การส่งสินค้านั้นเป็นการขายด้วย

ผู้เขียนมีความเห็นว่าประกาศกรมสรรพากร เรื่อง ภาษีเงินได้และภาษีการค้าสำหรับสำนักงานผู้แทนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศที่กระทำการกิจการในประเทศไทยฉบับนี้ ควรยกเลิกการบังคับใช้ข้อ 2 ดังที่กล่าวถึงนี้ เพราะเมื่อพิจารณาถึงหลักความเท่าเทียมแล้วเห็นว่าการนิยามของสำนักงานผู้แทนซึ่งมีสถานะเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนนั้น ควรมีการะภาษีเช่นเดียวกับกรณีของ สาขา ซึ่งหากสาขามีการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศให้กับสำนักงานใหญ่แล้ว สาขาจะต้องถูกบังคับตามมาตรา 70 ตรีแห่งประมวลรัษฎากร เมื่อกฎหมายได้มีประกาศออกมาบังคับเช่นนี้แล้ว ย่อมจะทำให้เกิดผลเป็นว่า กรณีหากวิสาหกิจต่างประเทศมีสำนักงานสาขา และทำการส่งออกให้กับสำนักงานใหญ่จะต้องถูกจัดเก็บภาษีตามมาตรา 70 ตรี แต่หากเป็นสำนักงานผู้แทนกลับไม่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 70 ตรี ทั้งที่สาขา และผู้แทนนั้นต่างอยู่ในความหมายของสถานประกอบการถาวรตามข้อบทที่ 5 ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ เหมือนกัน

(ค) ไม่มีอำนาจเช่นว่านั้น แต่ได้จัดหาคำสั่งซื้ออย่างเป็นปกติวิสัยในรัฐที่กล่าวถึงรัฐแรก *ทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมด* เพื่อวิสาหกิจนั้น หรือเพื่อวิสาหกิจนั้นและวิสาหกิจอื่นๆ ซึ่งอยู่ในความควบคุมของวิสาหกิจนั้น หรือมีการควบคุมผลประโยชน์อยู่ในวิสาหกิจนั้น”

ในเรื่องประเด็นคำว่า “ทั้งหมด หรือ เกือบทั้งหมด” นี้ ผู้เขียนเห็นว่าเป็นประเด็นที่เกิดความเข้าใจคลาดเคลื่อนกับการพิจารณาถึงการมีสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ คำว่า “ทั้งหมด หรือ เกือบทั้งหมด” นี้ เป็นถ้อยคำที่พบในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 (ค) ตามรูปแบบของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยตกลงทำกับประเทศอื่น ซึ่งไม่ปรากฏตามต้นแบบของ OECD และ UN แต่ถ้อยคำว่า “ทั้งหมด หรือ เกือบทั้งหมด” นี้ จะพบในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 7 ในเรื่องตัวแทนอิสระตามต้นแบบของ UN ซึ่งจะยกขึ้นมากล่าวถึงในที่นี้ด้วย

ก่อนอื่นผู้เขียนจะลำดับความเข้าใจ และอธิบายถึงการเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนในเบื้องต้นก่อน ตามที่ได้กล่าวถึงข้อสังเกตเบื้องต้นไว้ 2 ประการคือ ตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 นั้นไม่ได้บัญญัติคำว่า “ตัวแทนไม่อิสระ” ไว้ และในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 6 (ตามต้นแบบของ UN

คือข้อบทที่ 5 วรรคที่ 7) เป็นการกล่าวถึงลักษณะของตัวแทนอิสระซึ่งไม่ใช่บทบัญญัติในการบังคับจัดเก็บภาษีหรือยกเว้นการจัดเก็บภาษี

ตามคำอธิบายต้นแบบของ UN ให้คำอธิบายในเรื่องเกี่ยวกับการกระทำทั้งหมด หรือเกือบทั้งหมดของตัวแทนไว้ และได้มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงในส่วนดังกล่าวให้ชัดเจนมากยิ่งขึ้น โดยตามบทบัญญัติในต้นแบบของ UN ในปี 1980 ได้เคยวางแนวทางบทบัญญัติในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 7 ในเรื่องตัวแทนอิสระไว้ว่า

“....อย่างไรก็ดี เมื่อกิจกรรมของตัวแทนนั้นได้กระทำทั้งหมด หรือเกือบทั้งหมดในนามของวิสาหกิจนั้น ตัวแทนนั้นจะไม่ถือว่าเป็นตัวแทนที่มีสถานภาพอิสระตามความหมายของวรรคนี้”

ตามบทบัญญัติดังกล่าวที่เคยนำมาใช้เป็นต้นแบบของ UN ก่อนหน้านี้ ก่อให้เกิดการโต้เถียงเนื่องจากความกำกวมในการตีความถึงประเด็นของจำนวนของวิสาหกิจซึ่งตัวแทนที่เป็นอิสระได้ปฏิบัติงานให้มัน ซึ่งอาจตีความไขว้เขวได้ว่าหากเป็นตัวแทนเพียงรายเดียวแล้วจะไม่ต้องมีการทดสอบประการอื่นอีกต่อไปก็ถือว่าเป็นตัวแทนในลักษณะอิสระ หรือไม่ ต่อมาจึงได้มีการแก้ไขในบทบัญญัติต้นแบบของ UN ในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 7 ในส่วนนี้ ซึ่งได้มีการแก้ไขบทบัญญัติใหม่ว่า

“.....เมื่อกิจกรรมของตัวแทนนั้นได้กระทำทั้งหมด หรือเกือบทั้งหมดในนามของวิสาหกิจนั้น และเงื่อนไขที่ได้ตกลงกันระหว่างวิสาหกิจกับตัวแทนนั้นเป็นความสัมพันธ์ทางพาณิชย์และการเงินที่มีความแตกต่างกับกรณีที่ได้ทำขึ้นกับวิสาหกิจที่เป็นอิสระ กรณีเช่นนี้จะถือว่าตัวแทนนั้นมีสถานภาพเป็นอิสระภายใต้ความหมายของวรรคนี้”

เห็นได้ว่าบทบัญญัติที่ได้มีการแก้ไขในปี 1999 นี้ แสดงถึงความชัดเจนในจุดยืนว่าตัวแทนนั้นจะ “ไม่ถือว่าตัวแทนนั้นมีสถานภาพเป็นอิสระ” โดยทันทีหากไม่มีการกำหนดค่าตอบแทนตามราคาตลาด และ ข้อเท็จจริงเพียงว่าจำนวนของวิสาหกิจซึ่งตัวแทนที่เป็นอิสระได้ทำหน้าที่ให้นั้นมีเพียงรายเดียว ก็ไม่ทำให้สถานะของตัวแทนนั้นเปลี่ยนแปลงจากตัวแทนที่อิสระเป็นตัวแทนที่ไม่อิสระได้⁴⁸ และทั้งนี้ ตามแนวคำอธิบายต้นแบบไม่ได้กำหนดแนวทางในการพิจารณาการกระทำในลักษณะที่ถือว่าเป็นการกระทำ “เกือบทั้งหมด” ไว้ และไม่ได้มีการวางแนวทางกำหนดถึงสัดส่วนของจำนวนเงินที่ตัวแทนได้รับจากตัวการที่นำมาใช้ในการพิจารณาถึงลักษณะ “เกือบทั้งหมด” นี้แต่อย่างใด แต่ให้น้ำหนักกับค่าตอบแทนที่ได้รับจากการเป็นตัวแทนว่าเป็นไปตามราคาตลาดหรือไม่มาใช้เป็นตัวชี้ถึงการเกิดเป็น

⁴⁸ UN Model, Commentary on Article 5, para 32-33, p. 130-131.

สถานประกอบการถาวรขึ้นอย่างมีน้ำหนักมากกว่า ซึ่งเมื่อย้อนกลับไปถึงถ้อยคำที่บัญญัติไว้อันที่จริงนั้น คำว่า “dependent agent” ควรจะต้องแปลความหมายถึง ตัวแทนที่ขึ้นกับตัวการผู้นั้น หรือตัวแทนที่ได้รับคำสั่งจากตัวการในการทำหน้าที่ในนามของตัวการนั้น ไม่ใช่หมายความว่าไม่เป็นอิสระจากตัวการผู้นั้นและต้องขึ้นกับตัวการผู้นั้นเพียงผู้เดียว

คำถามต่อมาที่จะต้องพิจารณาคือ หากตัวแทนที่กระทำการทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดให้กับวิสาหกิจใดวิสาหกิจหนึ่งแล้ว ตัวแทนนั้นจะตกเป็นตัวแทนที่ไม่เป็นอิสระกับอีกวิสาหกิจหนึ่งได้หรือไม่ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ ตัวแทนจะมีฐานะเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนขึ้นกับวิสาหกิจสองแห่ง หรือมากกว่านั้นพร้อมกันได้หรือไม่ อันที่จริงเรื่องนี้ไม่มีบทบัญญัติใดห้ามตัวแทนที่กระทำการแทนวิสาหกิจหนึ่งไม่ให้เป็นตัวแทนไม่อิสระที่จะทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นกับอีกวิสาหกิจหนึ่ง และ การเป็นตัวแทนขึ้นพร้อมๆ กันกับวิสาหกิจหลายแห่ง ตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD ได้มีการกล่าวถึงในประเด็นดังกล่าวนี้ไว้ด้วยว่า

“ปัจจัยประการหนึ่งในการพิจารณาถึงสถานะความเป็นอิสระคือจำนวนของตัวการที่ตัวแทนได้ทำงานให้ สถานภาพที่เป็นอิสระอาจจะเห็นว่าเกิดขึ้นได้ยากในกรณีที่ตัวแทนนั้นได้กระทำการทั้งหมด หรือเกือบทั้งหมดให้กับวิสาหกิจเพียงแห่งเดียวตลอดระยะเวลาการประกอบธุรกิจหรือในช่วงระยะเวลาที่ยาวนาน แต่อย่างไรก็ดี ข้อเท็จจริงที่กล่าวมาก็ถือเป็นข้อตัดสินเด็ดขาดไม่ได้ แต่จะต้องนำข้อเท็จจริงและสภาพแวดล้อมทั้งหมดมาพิจารณาต่อกิจกรรมที่ตัวแทนนั้นได้กระทำว่า ธุรกิจที่ตัวแทนนั้นได้กระทำลงนั้น ตัวแทนเป็นผู้แบกรับความเสี่ยงและได้รับค่าตอบแทนจากการใช้ทักษะความสามารถและความรู้ของตนหรือไม่ เมื่อตัวแทนได้กระทำการให้กับตัวการหลายคนโดยกระทำการอันเป็นปกติธุรกิจของตนและไม่มีตัวการคนไหนที่มีอำนาจเหนือกว่าตามข้อตกลงในธุรกิจที่ตัวแทนได้กระทำลงไปนั้น สำหรับความไม่เป็นอิสระในทางกฎหมายอาจเกิดขึ้นได้หากตัวการได้มีการควบคุมการกระทำการต่างๆ ที่เกิดขึ้นในธุรกิจนั้นของตัวแทนในนามของตนเอง”⁴⁹

ตัวแทนที่กระทำการทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดให้กับวิสาหกิจใดวิสาหกิจหนึ่งแล้ว หากปรากฏข้อเท็จจริงต่อมาว่าตัวแทนนั้นได้กระทำการให้กับอีกวิสาหกิจหนึ่ง โดยอยู่ภายใต้การควบคุม การสั่งการ และมีการจ่ายค่าตอบแทนให้กับตัวแทนนั้นโดยไม่เป็นไปตามราคาตลาด กรณีเช่นนี้ ตัวแทนนั้นอาจจะตกเป็นตัวแทนไม่อิสระกับวิสาหกิจอีกแห่งหนึ่งได้

ดังนั้น การเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนของวิสาหกิจต่างประเทศรายหนึ่งแล้วจะไม่มีผลผูกมัดให้ไม่สามารถตกเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนของ

⁴⁹ OECD Commentary, article 5, para38.6, p.108.

วิสาหกิจอื่น ตัวแทนอาจเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนแก่วิสาหกิจหลายรายได้ในคราวเดียวกัน ไม่ต้องห้ามโดยบทบัญญัติใด

ประเด็นต่อมาคือ การที่ตัวแทนใช้อำนาจทำการแทนวิสาหกิจต่างประเทศรายหนึ่งทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดตามที่บัญญัติในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 7 ของต้นแบบของ UN เมื่อตัวแทนนั้นไม่ใช่ตัวแทนอิสระ จะมีผลทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 ขึ้นโดยทันทีหรือไม่

ในข้อนี้หากย้อนกลับไปพิจารณาตามบทบัญญัติในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 7 ตามต้นแบบของ UN ในส่วนท้ายซึ่งบัญญัติว่า “.....กรณีเช่นนี้จะไม่ถึงว่าตัวแทนนั้นมีสถานภาพที่เป็นอิสระภายใต้ความหมายของวรรคนี้” ตามบทบัญญัติไม่ได้กำหนดไว้ว่าตัวแทนนั้นจะต้องตกเป็นสถานประกอบการถาวรตามความหมายในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 ในทันทีแต่อย่างใด ผู้เขียนขอย้ำอีกครั้งว่าบทบัญญัติในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 7 ตามต้นแบบของ UN นี้ เป็นบทบัญญัติที่ไม่ได้มีสภาพในการบังคับจัดเก็บภาษีแต่อย่างใด แต่เป็นเพียงการขยายความของบทบัญญัติข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 เท่านั้น ดังนั้น หากเกิดกรณีข้อเท็จจริง เช่น ปรากฏว่าตัวแทนดำเนินการทั้งหมด หรือส่วนใหญ่ให้กับวิสาหกิจต่างประเทศแห่งหนึ่ง แต่ไม่ได้มีการใช้อำนาจเข้าตกลงทำสัญญาในนามของวิสาหกิจต่างประเทศนั้นอย่างเป็นทางการเป็นปกติวิสัย จะถือไม่ได้ว่าตัวแทนนั้นจะตกเป็นสถานประกอบการถาวรตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน

ตามพิธีสารทำอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับประเทศสวีเดนกำหนดถึงแนวทางในการพิจารณาคำว่า “เกือบทั้งหมด” ไว้ซึ่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับนี้พบปรากฏคำว่า “เกือบทั้งหมด” นี้เพียงในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 (ค) เท่านั้นซึ่งบัญญัติว่า

“ 5. แม้จะมีบทบัญญัติของวรรค 1 และ 2 อยู่ในกรณีที่บุคคลนอกเหนือจากตัวแทนที่มีสถานภาพเป็นอิสระซึ่งอยู่ในบังคับของวรรค 6 กระทำการในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งในนามของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง วิสาหกิจนั้นจะถือว่ามิใช่สถานประกอบการถาวรในรัฐผู้ทำสัญญาครั้งแรกในส่วนที่เกี่ยวกับกิจกรรมใดๆ ซึ่งบุคคลนั้นได้กระทำเพื่อวิสาหกิจนั้น ถ้าบุคคลดังกล่าว

.....

ค) ไม่มีอำนาจเช่นนั้น แต่จัดหาคำสั่งซื้ออยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาที่กล่าวถึงรัฐแรกทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดเพื่อวิสาหกิจนั่นเอง หรือเพื่อวิสาหกิจอื่น ซึ่งถูกควบคุมหรือมีการควบคุมผลประโยชน์ในวิสาหกิจนั้น”

ส่วนตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 6 ในเรื่องตัวแทนอิสระตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับนี้ไม่ได้มีการบัญญัติคำว่า “เกือบทั้งหมด” ไว้แต่อย่างใด

ความสับสนในการวินิจฉัยถึงเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนนี้ พบว่าในทางปฏิบัตินั้นกรมสรรพากรนำเอาหลักในการพิจารณาของคำว่า “เกือบทั้งหมด” นี้มาใช้เพื่อวินิจฉัยว่าตัวแทนนั้นเป็นตัวแทนที่มีสถานะเป็นอิสระหรือไม่ โดยใช้แนวทางตามพิรุธท้ายอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับประเทศสวีเดนฉบับดังกล่าวมาเป็นแนวทางในการวินิจฉัย และทั้งนี้ ยังมีแนวปฏิบัติถึงการทดสอบคำตอบแทน หรือค่านายหน้าที่ได้รับถึง 75% ของรายรับทั้งหมดของตัวแทนก็จะถือว่าตัวแทนมีสถานภาพไม่เป็นอิสระสำหรับตัวการรายที่ถูกทดสอบเพิ่มเติมขึ้นด้วย⁵⁰

ตามหนังสือขอหารือกรมสรรพากรที่ กค 0802/23856 พิจารณาถึงคำตอบแทนที่บริษัทฯ ได้รับจากค่านายหน้า โดยเปรียบเทียบกับบริษัทอื่นทั้งหมดที่บริษัทฯ ได้ดำเนินการให้ทั้งสิ้นจำนวน 14 บริษัท ซึ่งได้ให้คำวินิจฉัยว่าการประกอบกิจการของบริษัทเป็นการประกอบธุรกิจอย่างเป็นอิสระเพราะเมื่อเปรียบเทียบค่านายหน้าที่บริษัทได้รับจากบริษัทอีกสองบริษัทนั้นคิดเป็นอัตราร้อยละ 3.16 และ 2.62 ตามลำดับจากยอดรายรับทั้งหมด ดังนั้น ถือว่าเป็นการประกอบกิจการเป็นส่วนใหญ่ยังไม่ได้ ซึ่งเหตุผลในเรื่องอัตราส่วนคำตอบแทนดังกล่าวนี้เป็นการวินิจฉัยที่ถือว่าเป็นแนวทางในการพิจารณาถึงความเป็นอิสระของตัวแทน และพบได้จากบันทึกข้อความ ที่ กค 0725/105 ที่กล่าวอ้างอิงถึงด้วยว่า

“.....ในทางปฏิบัติควรพิจารณาว่ารายได้ของตัวแทนที่ได้รับจากการจัดหาคำสั่งซื้อให้แก่ตัวการเท่ากับหรือมากกว่าร้อยละ 75 ของยอดรายรับทั้งหมดของตัวแทน ทั้งนี้ การกำหนดอัตราส่วนเทียบเคียงความหมายของคำว่า “เกือบทั้งหมด” จากแนวการตีความในพิรุธของอนุสัญญาภาษีซ้อนไทย – สวีเดน และแนวการตอบข้อหารือที่ กค 0802/23856 ลงวันที่ 30 ตุลาคม 2538....”

ประเด็นในเรื่องการคิดคำตอบแทนของรายได้ที่กำหนดไว้ 75% ของรายรับของตัวแทนทั้งหมด ผู้เขียนเห็นว่าการกำหนดอัตราส่วนคำตอบแทนตามลักษณะดังกล่าวนี้อาจนำมาใช้เทียบเคียงได้เฉพาะกับกรณีตามบทบัญญัติในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 (ค) เท่านั้นสำหรับกรณีที่ตัวแทนได้มีการจัดหาคำสั่งซื้ออย่างเป็นปกติวิสัยในรัฐที่กล่าวถึงทั้งหมด หรือ “เกือบทั้งหมด” ให้แก่วิสาหกิจเท่านั้น ไม่ใช่ให้นำมาใช้เพื่อวินิจฉัยว่าตัวแทนนั้นมีสภาพไม่เป็นอิสระและถือว่าสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนเกิดขึ้นตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5

ทั้งนี้ แม้ว่าตัวแทนที่เกิดขึ้นตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 (ค) ซึ่งได้จัดหาคำสั่งซื้ออย่างเป็นปกติวิสัยในรัฐทั้งหมด หรือเกือบทั้งหมดแล้ว ผู้เขียนเห็นว่าตัวแทนผู้นั้นยังอาจทำให้เกิดเป็นสถาน

⁵⁰ ธนภณ แก้วสถิต. คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน. พิมพ์ครั้งที่ 3, (กรุงเทพมหานคร : ขวณพิมพ์ 50, 2550), น. 369-370.

ประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนขึ้นกับวิสาหกิจอื่นอีกได้เช่นกัน หากตัวแทนนั้นมีอำนาจในการเข้าทำสัญญาในนามของวิสาหกิจแห่งอื่นนั้นโดยเป็นปกติวิสัย เพราะถือเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนที่เกิดขึ้นตามหลักทั่วไปในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5

ตามหนังสือขอหารือกรมสรรพากรที่ กค 0802/23856 ได้มีการวินิจฉัยถึงประเด็นว่า “บริษัทเป็นตัวแทนอิสระเพราะเหตุว่าไม่จำเป็นต้องดำเนินการตามคำสั่งของบริษัททั้งสอง” ประเด็นนี้ผู้เขียนเห็นว่า เป็นข้อที่มีน้ำหนัก แต่อย่างไรก็ดีจะต้องพิจารณาถึงปัจจัยอื่นประกอบด้วย คือ บริษัทนั้นเป็นอิสระในทางกฎหมายและเศรษฐกิจ และปฏิบัติหน้าที่ตามปกติธุรกิจของตนในการเข้าทำสัญญาให้กับบริษัทอื่นด้วยหรือไม่ ส่วนข้อวินิจฉัยอีกประเด็นหนึ่งว่า “ไม่ได้มีข้อจำกัดสิทธิในการกระทำการเป็นนายหน้าหรือตัวแทนเพื่อการขายสินค้าประเภทเดียวกันกับบุคคลอื่นในต่างประเทศ” ข้อกำหนดในลักษณะนี้ไม่เกี่ยวข้องกับเงื่อนไขการเป็นตัวแทนตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 เพราะแม้จะไม่ได้มีการกระทำการเป็นนายหน้าหรือตัวแทนขายสินค้าประเภทเดียวกันกับบุคคลอื่นในต่างประเทศ แต่ถ้าได้มีการเข้าตกลงทำสัญญาในนามของบริษัทอื่นเพื่อการขายสินค้าประเภทอื่นเกิดขึ้นอีก ก็อาจทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนขึ้นอีกได้

ดังนั้น ในการวินิจฉัยว่าตัวแทนมีสภาพเป็นตัวแทนที่ไม่อิสระและจะตกเป็นสถานประกอบการถาวรตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 หรือไม่นั้น ไม่ต้องพิจารณาถึงประเด็นเรื่อง “ทั้งหมด หรือ เกือบทั้งหมด” เพื่อวิสาหกิจของตัวการแต่อย่างใด นอกจากกรณีเฉพาะตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 (ค) ซึ่งต้องผ่านเงื่อนไขที่ไม่เข้าลักษณะตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 (ก) และ (ข) และเป็นการจัดหาคำสั่งซื้ออย่างเป็นปกติวิสัยในรัฐแหล่งเงินได้นั้น ถึงจะพิจารณาถึงเงื่อนไขที่ว่าตัวแทนนั้นได้จัดหาคำสั่งซื้ออย่างเป็นปกติวิสัยทั้งหมด หรือ เกือบทั้งหมดให้แก่วิสาหกิจนั้นหรือไม่ และการเป็นตัวแทนที่ไม่อิสระนั้นจะไม่พิจารณาถึงจำนวนหุ้นของตัวการที่เป็นวิสาหกิจต่างประเทศที่ถือในบริษัทที่ทำหน้าที่เป็นตัวแทน ไม่ว่า จะถือหุ้นมากเพียงใดย่อมไม่เกี่ยวกับการนำมาวินิจฉัยในการที่บริษัทที่ถูกถือหุ้นนั้นจะเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนขึ้นมาได้⁵¹

⁵¹ ในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3895/2525 ระหว่างบริษัท นิซโซ-อิวาย โจทก์ กับ กรมสรรพากร จำเลย ว่าเมื่อบริษัท นิซโซ-อิวาย จำกัด (ประเทศญี่ปุ่น) ได้ทำสัญญาขายสินค้าให้แก่ลูกค้าในประเทศไทยโดยโจทก์ลงชื่อในสัญญาเป็นผู้ขายในฐานะตัวแทน โจทก์จึงเป็นตัวแทนของบริษัท นิซโซ-อิวาย จำกัด(ประเทศญี่ปุ่น) ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศในการประกอบกิจการในประเทศไทยซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้จากการขายสินค้า โจทก์จึงไม่ใช่เป็นเพียงลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อของบริษัท นิซโซ-อิวาย จำกัด(ประเทศญี่ปุ่น) เท่านั้น โจทก์จึงมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีเงินได้สำหรับการขายสินค้าตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร บริษัท นิซโซ-อิวาย จำกัด (ประเทศญี่ปุ่น) มีหุ้นอยู่ในห้างฯ โจทก์ 99.5% โจทก์จึงมีฐานะเป็นตัวแทนตาม

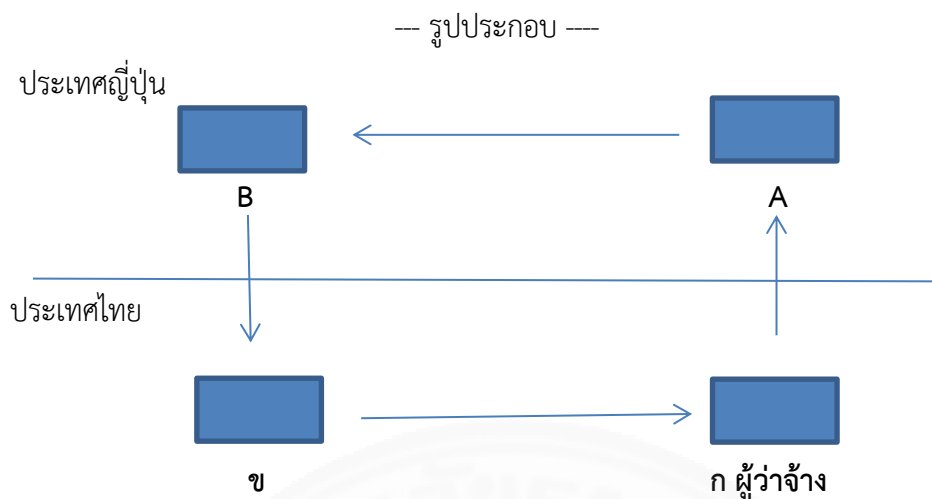
สถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนเป็นเรื่องที่มีรายละเอียด และมีความซับซ้อนมากเพราะเกี่ยวข้องกับคู่สัญญาหลายคน ผู้เขียนขอยกตัวอย่างกรณีในการสั่งซื้อสินค้าและส่งมอบอีกกรณีหนึ่งมาประกอบคำอธิบายดังนี้

“บริษัท ก ซึ่งเป็นบริษัทจดทะเบียนในประเทศไทยได้สั่งซื้อสินค้าจากบริษัท A ซึ่งเป็นบริษัทต่างประเทศจดทะเบียนในประเทศญี่ปุ่น แต่เนื่องจากบริษัท A ไม่มีสินค้าดังกล่าว บริษัท A จึงได้สั่งซื้อสินค้าไปยังบริษัท B ซึ่งเป็นบริษัทต่างประเทศจดทะเบียนในประเทศญี่ปุ่นเช่นกัน แต่เนื่องจากบริษัท B ก็ไม่มีสินค้าดังกล่าว จึงได้สั่งซื้อสินค้าไปยังบริษัท ข ซึ่งเป็นบริษัทจดทะเบียนในประเทศไทย และเป็นบริษัทในเครือของบริษัท B โดยบริษัท B ส่งให้บริษัท ข ส่งมอบสินค้าไปยังบริษัท ก โดยตรงในนามของบริษัท A”⁵²

กฎหมายประกอบธุรกิจแต่บางส่วนให้กับบริษัท นิซโซ-อิวายจำกัด (ประเทศญี่ปุ่น) อันถือได้ว่าเป็น “สถานประกอบการถาวร” ตามอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่นเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนฯ ลงวันที่ 1 มีนาคม 2506 ข้อ 2.1 มิใช่เป็นตัวแทนการค้าต่าง หรือตัวแทนอื่น ๆ ที่มีสถานภาพเป็นอิสระอย่างแท้จริง ซึ่งกระทำการแต่เพียงเป็นสื่อกลางระหว่างผู้ขายในต่างประเทศกับลูกค้าในประเทศไทย โจทก์จึงไม่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีตามอนุสัญญาดังกล่าว

ตามท้ายคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3895/2525 มีผู้ให้ความเห็นแย้งไว้ว่า “ด้วยความเคารพต่อศาลฎีกา ผู้เขียนเห็นว่ากรณีที่บริษัทในประเทศญี่ปุ่นมีหุ้นส่วนอยู่ในห้างโจทก์ถึง 99.5 เปอร์เซ็นต์ ยังไม่อาจถือว่าห้างโจทก์เป็นสถานประกอบการถาวรของบริษัทในประเทศญี่ปุ่น เพราะตามข้อ 2 วรรค 1 (ก) 6 แห่งอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่นเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน กล่าวว่า “ข้อเท็จจริงที่ว่า บริษัทของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งควบคุมหรืออยู่ในความควบคุมของบริษัท ซึ่งเป็นบริษัทของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งหรือซึ่งประกอบการค้าหรือธุรกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น โดยข้อเท็จจริงเพียงเท่านั้นจะไม่ถือว่าเป็นเหตุให้บริษัทหนึ่งบริษัทใดเป็นสถานประกอบการถาวรของอีกบริษัทหนึ่ง” ฉะนั้นการที่ศาลฎีกาถือเอาการถือหุ้นจำนวนดังกล่าวเป็นข้อชี้ขาดว่า ห้างโจทก์เป็นสถานประกอบการถาวรของบริษัทในประเทศญี่ปุ่นจึงน่าจะคลาดเคลื่อนต่อข้อบทของอนุสัญญาดังกล่าว” ในเรื่องนี้ผู้เขียนเห็นด้วยกับความเห็นแย้งดังกล่าว

⁵² ตัวอย่างจากวิทยานิพนธ์ ประภาศรี ศรีสุเมะ, “ปัญหาความไม่ชัดเจนเกี่ยวกับความหมายของการมีสถานประกอบการถาวรตามนัยของอนุสัญญาภาษีซ้อนและภาระภาษี”, (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551), น. 101-105.



ตามข้อเท็จจริงกรณีตัวอย่างนี้เห็นได้ชัดว่ามีความซับซ้อนในการดำเนินธุรกรรมมากยิ่งขึ้นกว่าสัญญาตัวการตัวแทน และบุคคลภายนอกซึ่งมีเพียง 3 ฝ่าย ซึ่งเมื่อในท้ายสุดแล้วบริษัท ข ได้ทำการส่งมอบสินค้าให้กับบริษัท ก ในนามของบริษัท A ดังนั้น จึงต้องวิเคราะห์ถึงประเด็นปัญหาสำคัญคือบริษัท A จะถือว่ามีสถานประกอบการถาวรเกิดขึ้นในประเทศไทยหรือไม่

ในการวิเคราะห์ถึงคำถามนี้ ผู้เขียนขอยกอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับประเทศไทยเป็นหลักในการใช้วิเคราะห์⁵³

⁵³ อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับประเทศไทย ปี 2558 ข้อบทที่ 5 วรรคที่ 6 บัญญัติว่า

“6. แม้จะมีบทบัญญัติของวรรค 1 และ วรรค 2 เมื่อบุคคลนอกเหนือจากตัวแทนที่มีสถานภาพเป็นอิสระซึ่งอยู่ใน บังคับของวรรค 7 กระทำการในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งในนามของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง จะถือว่าวิสาหกิจ นั้นมีสถานประกอบการถาวรในรัฐผู้ทำสัญญาแรก ถ้าบุคคลนั้น (ก) มีและใช้อย่างเป็นปกติวิสัยในรัฐผู้ทำสัญญาที่กล่าวถึงรัฐแรก ซึ่งอำนาจในการทำสัญญาในนามของวิสาหกิจนั้น เว้นแต่กิจกรรมของบุคคลนั้นถูกจำกัดอยู่แต่เฉพาะกิจกรรมที่กล่าวถึงในวรรค 5 ถ้าได้กระทำผ่านสถานธุรกิจประจำจะไม่ทำให้สถานธุรกิจประจำนี้เป็นสถานประกอบการถาวรตามบทบัญญัติแห่งวรรคนี้

(ข) ไม่มีอำนาจเช่นนั้น แต่ได้เก็บรักษาอย่างเป็นปกติวิสัยในรัฐผู้ทำสัญญาที่กล่าวถึงรัฐแรกซึ่งมูลภัณฑ์ของของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจนั้น และดำเนินการตามคำสั่งซื้อหรือส่งมอบในนามวิสาหกิจนั้นอยู่เป็นประจำ หรือ

(ค) ไม่มีอำนาจเช่นนั้น แต่ได้จัดหาคำสั่งซื้ออย่างเป็นปกติวิสัยในรัฐผู้ทำสัญญาที่กล่าวถึงรัฐแรกทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดเพื่อวิสาหกิจนั้น หรือเพื่อวิสาหกิจนั้นและวิสาหกิจอื่นซึ่งถูกควบคุมโดยวิสาหกิจนั้นหรือมีผลประโยชน์ควบคุมอยู่ในวิสาหกิจนั้น”

หากบริษัท A นั้นไม่ปรากฏถึงการมีสถานธุรกิจประจำในประเทศไทย ประเด็นสำคัญที่ต้องพิจารณาในที่นี้คือ การดำเนินการของบริษัท ข นั้นจะทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนขึ้นได้หรือไม่

ลำดับแรกจะต้องพิจารณาตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 6 (ก) ว่าบริษัท A ได้มีบุคคลที่กระทำการให้ในนามของบริษัท A และใช้อำนาจอย่างเป็นทางการในรัฐผู้ทำสัญญาในประเทศไทยหรือไม่ ซึ่งตามข้อเท็จจริงในกรณีนี้เห็นว่าบริษัท ข ไม่ได้เป็นผู้ที่ได้รับอำนาจในการเข้าตกลงทำสัญญาและใช้อำนาจอย่างเป็นทางการแต่อย่างใด บริษัท ข ทำหน้าที่เพียงส่งมอบสินค้าให้กับบริษัท A เท่านั้น ดังนั้นจึงไม่เกิดเป็นตัวแทนตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 6 (ก) ตามอนุสัญญาภาชีซ้อนฯ ฉบับประเทศญี่ปุ่นขึ้นในกรณีนี้

ลำดับต่อมา คือการวิเคราะห์ว่า บริษัท ข ได้ทำการเก็บรักษาอย่างเป็นทางการในนามของบุคคลอื่นหรือไม่ ซึ่งข้อเท็จจริงที่ยกขึ้นมาข้างต้นเห็นว่า บริษัท ข ไม่ได้ทำการเก็บรักษาสินค้าหรือสินค้าซึ่งเป็นของบริษัท A และดำเนินการตามคำสั่งซื้อ หรือส่งมอบในนามของบริษัท A นั้นอยู่เป็นประจำหรือไม่ ตามข้อเท็จจริงที่ยกขึ้นมาข้างต้นเห็นว่า บริษัท ข ไม่ได้ทำการเก็บรักษาสินค้าหรือสินค้าซึ่งเป็นของบริษัท A และส่งมอบในนามของบริษัท A เป็นประจำเพราะตามข้อเท็จจริงเป็นสถานการณ์ที่บริษัท A ไม่มีสินค้าดังกล่าวจึงได้สั่งจากบริษัท B และบริษัท B ก็ไม่มีสินค้าดังกล่าวเช่นกัน ดังนั้นจึงเห็นได้ว่าบริษัท ข ไม่ได้อยู่ในสถานะที่ทำหน้าที่ให้กับบริษัท A อย่างเป็นทางการ และบริษัท ข กับ บริษัท A ไม่ได้เป็นคู่สัญญาที่มีความเกี่ยวข้องสัมพันธ์กันแต่อย่างใดด้วย ดังนั้น บริษัท ข จึงไม่อาจเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนขึ้นตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 6 (ข) ขึ้นได้

ลำดับสุดท้าย คือการวิเคราะห์ว่าบริษัท ข ได้ทำหน้าที่ในการจัดหาคำสั่งซื้ออย่างเป็นทางการในนามของบุคคลอื่นหรือไม่ ซึ่งข้อเท็จจริงเห็นว่ากรณีนี้บริษัท ข ไม่ได้ทำหน้าที่ในการจัดหาคำสั่งซื้อ เพียงแต่ทำหน้าที่ในการส่งมอบสินค้าให้แก่บริษัท ก เท่านั้น

ดังนั้น กรณีดังกล่าวบริษัท ข จึงไม่เป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนของบริษัท A ในประเทศญี่ปุ่น

ทั้งนี้ คำตอบข้างต้นอาจจะเปลี่ยนไป หากปรากฏข้อเท็จจริงว่า บริษัท A บริษัท B และบริษัท ข นั้นเป็น วิสาหกิจในเครือเดียวกัน ในกรณีเช่นนี้อาจต้องยกหลักเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบมาพิจารณาประกอบเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี และอาจมีผลทำให้บริษัท ข นั้นตกเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนได้ตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 6 (ข) ได้ หากเข้าใจว่าได้มีการเก็บรักษาสิ่งของหรือมูลค่า และดำเนินการตามคำสั่งซื้อ หรือส่งมอบในนามของบริษัท A นั้นเป็นประจำ

คำถามที่ตามมาคือ คำถามที่ว่าบริษัท B นั้นมีภาระภาษีในประเทศไทยหรือไม่ และหากบริษัท B มีภาระต้องเสียภาษีให้กับประเทศไทย บริษัท ข จะตกเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนของบริษัท B หรือไม่

ตามข้อเท็จจริงมีประเด็นที่ต้องพิจารณาคือ ประเทศใดถือเป็นประเทศแหล่งเงินได้สำหรับเงินได้ที่บริษัท B ได้รับ กรณีนี้จะต้องถือว่าเงินได้ที่บริษัท B ได้รับนั้นมาจากแหล่งเงินได้ในประเทศญี่ปุ่น เพราะตามข้อเท็จจริงบริษัท A ไม่มีสินค้าดังกล่าว บริษัท A จึงได้สั่งซื้อสินค้าไปยังบริษัท B เงินได้ที่บริษัท B ได้รับนั้นไม่ใช่ได้รับจากบริษัท ก ในประเทศไทย กรณีนี้บริษัท B จึงไม่มีการภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทย เพราะเงินได้ที่บริษัท B ได้รับนั้นต้องถือเป็นเงินได้ที่ได้รับจากแหล่งเงินได้ในประเทศญี่ปุ่น และเมื่อบริษัท B มีถิ่นที่อยู่ในประเทศญี่ปุ่น จึงไม่มีประเด็นเรื่องภาษีเข้าช้อนมาทำการพิจารณาอีก เงินได้ที่บริษัท B ได้รับ ประเทศญี่ปุ่นมีอำนาจเด็ดขาดในการจัดเก็บภาษี และผลจะเป็นเช่นเดียวกันหากบริษัท B ได้มีการว่าจ้างช่วงต่อไปให้กับบริษัทอื่นอีกในประเทศญี่ปุ่นไม่ว่าจะกี่ทอดก็ตาม เพราะอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ จะนำมาบังคับใช้กับกรณีที่มีการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศแหล่งเงินได้และประเทศถิ่นที่อยู่เท่านั้น และดังนั้นจึงไม่มีคำถามที่จะต้องพิจารณาต่อมาว่าบริษัท B มีสถานประกอบการถาวรที่เกิดขึ้นในประเทศไทยหรือไม่

มีคำถามที่เป็นข้อสงสัยในกรณีข้อเท็จจริงดังกล่าวว่า บริษัท B จะถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนของบริษัท A หรือไม่ ในเรื่องนี้ขอตอบว่า บริษัท B จะไม่มีทางตกเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนให้กับบริษัท A ได้เลย ตรงที่บริษัท B ได้มีการดำเนินการให้กับบริษัท A ในประเทศถิ่นที่อยู่ด้วยตนเองนั้น สถานประกอบการถาวรจะไม่ถูกนำมาทดสอบเลย เพราะสถานประกอบการถาวรจะนำมาใช้พิจารณาเฉพาะเมื่อเกิดสถานการณ์จัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนขึ้นระหว่างประเทศเท่านั้น บริษัทที่ตั้งอยู่ในประเทศเดียวกันจะไม่มีสถานะเป็นสถานประกอบการถาวรให้แก่นักและกันได้ เพราะการกำหนดถึงสถานประกอบการถาวรมีขึ้นเพื่อชี้ถึงอำนาจจัดเก็บภาษีของประเทศแหล่งเงินได้ และคำตอบจะเป็นเช่นเดียวกันหากบริษัท B ได้มีการสั่งซื้อสินค้าต่อจากบริษัทอื่นในประเทศถิ่นที่อยู่นั้น ไม่ว่ากี่ทอดก็ตาม

7.3 ปัญหาเกี่ยวกับบทบัญญัติเรื่องสถานประกอบการถาวรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ประเทศไทยได้ตกลงทำไว้กับประเทศต่างๆ

ภาระภาษีจากกำไรธุรกิจของบริษัทฯ ต่างประเทศที่ได้รับในประเทศไทยจะต้องพิจารณาถึงรายละเอียดต่างๆ ตามข้อเท็จจริงประกอบกับคุณลักษณะของสถานประกอบการถาวรตามที่ปรากฏในบทบัญญัติอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ แต่ละฉบับ เนื่องจากข้อเท็จจริงที่แตกต่างกันในรายละเอียดเพียงเล็กน้อยก็อาจส่งผลให้เกิดภาระในทางภาษีที่แตกต่างกันได้ และข้อเท็จจริงที่เหมือนกันแต่หากบังคับใช้โดยอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ คนละฉบับก็อาจส่งผลในทางภาระภาษีที่แตกต่างกันได้เช่นกัน

7.3.1 บทบัญญัติของสถานประกอบการถาวรในลักษณะสถานธุรกิจประจำ

ตามข้อบทในเรื่องสถานประกอบการถาวรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ประเทศไทยตกลงทำกับประเทศต่างๆ นั้นพบว่าตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 1 ทุกประเทศจะบัญญัติไว้ด้วยข้อความที่มีสาระสำคัญเหมือนกัน โดยมีใจความสำคัญว่า

“1. เพื่อความมุ่งประสงค์ของความตกลงนี้ คำว่า “สถานประกอบการถาวร” หมายถึง สถานธุรกิจประจำซึ่งวิสาหกิจใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมดหรือแต่บางส่วน”

ทั้งนี้ เมื่อตรวจสอบถ้อยคำที่ใช้ในดับบทบัญญัติตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ประเทศไทยทำกับประเทศอื่นในฉบับภาษาอังกฤษแล้ว ปรากฏว่าบางฉบับยังคงมีการใช้คำว่า “in which” อยู่ เช่น ฉบับประเทศอิตาลี ประเทศมาเลเซีย ประเทศปากีสถาน ประเทศเนเธอร์แลนด์ เป็นต้น ดังนั้นหากตีความอย่างเคร่งครัดตามถ้อยคำในดับบทแล้ว ย่อมหมายความว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับที่ยังคงใช้ถ้อยคำดังกล่าวนี้ การที่จะถือว่าตกเป็นสถานประกอบการถาวรได้นั้น จะต้องเป็นการดำเนินการโดยผ่านทาง “คน” เท่านั้น สถานประกอบการถาวรจะไม่สามารถเกิดขึ้นจากการดำเนินการโดยผ่านทางเครื่องจักร หรืออุปกรณ์อื่นๆ ได้ ซึ่งกรณีเช่นนี้ย่อมหมายความว่ารวมถึงเซิร์ฟเวอร์ ในกรณีการทำธุรกรรมทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ด้วยเช่นกัน ซึ่งในเรื่องนี้ผู้เขียนเห็นว่าอาจทำให้เกิดเป็นปัญหาขึ้นมาได้หากผู้เสียภาษีได้ยกเอาดับบทภาษาอังกฤษมาเป็นประเด็นข้อต่อสู้ในคดี และเป็นข้อน่าสังเกตว่าในส่วนท้ายของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ นั้นๆ หลายฉบับโดยส่วนใหญ่แล้วจะมีข้อความตกลงในการบังคับเป็นหลักฐานว่าหากเกิดกรณีข้อสงสัยให้ใช้ภาษาอังกฤษเป็นเกณฑ์⁵⁴

ทั้งนี้ สำหรับบทบัญญัติในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะสถานธุรกิจประจำตามความในวรรคแรกนี้ พบว่าเคยมีการตกลงกันในบทบัญญัติที่แตกต่างกับต้นแบบของ OECD ซึ่งพบในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับประเทศไทย - สาธารณรัฐเกาหลี ที่เริ่มบังคับใช้ในปี ค.ศ. 1974 ซึ่งบัญญัติไว้ในข้อบทที่ 8 วรรคแรกว่า

⁵⁴ ในเรื่องการบังคับใช้บทบัญญัติตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ หากมีข้อสงสัยในการตีความจะต้องตีความตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับภาษาใดนั้น ปรากฏในข้อบทที่ 30 เรื่องการแก้ไข

“1. คำว่า “สถานประกอบการถาวร” หมายถึงสถานธุรกิจประจำ ซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ในหรือ
บริษัทของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งใช้ประกอบการค้าหรือธุรกิจ”⁵⁵

ต่อมา อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับไทย - สาธารณรัฐเกาหลี ฉบับนี้ได้ถูกยกเลิก และใช้
บังคับฉบับใหม่ที่มีผลนับตั้งแต่ปี ค.ศ. 2006 โดยมีการแก้ไข เปลี่ยนแปลงข้อบทในเรื่องสถาน
ประกอบการถาวรนี้ไว้ในข้อบทที่ 5 และมีบทบัญญัติที่สอดคล้องกับแนวทางต้นแบบของ OECD
เช่นเดียวกับประเทศอื่นๆ

ในส่วนของสถานประกอบการถาวรตามความในวรรค 2 นั้นพบว่าโดยทั่วไปแล้วบัญญัติไว้
ดังนี้คือ

“2. คำว่า “สถานประกอบการถาวร” โดยเฉพาะรวมถึง

- (ก) สถานจัดการ
- (ข) สาขา
- (ค) สำนักงาน
- (ง) โรงงาน
- (จ) โรงช่าง
- (ฉ) เหมืองแร่ บ่อน้ำมันหรือบ่อก๊าซ เหมืองแร่ หรือสถานที่อื่นใดที่ใช้ในการขุดค้น
ทรัพยากรธรรมชาติ
- (ช) ที่ทำการเพาะปลูก เลี้ยงสัตว์ หรือไร่นา...
- (ซ) คลังสินค้า ในส่วนที่เกี่ยวกับบุคคลซึ่งจัดหาสิ่งอำนวยความสะดวกในการเก็บรักษาสินค้า
สำหรับบุคคลอื่น

รายการต่างๆ ที่ถูกกำหนดไว้ตามความในวรรค 2 นั้น จะถือเป็นรายการที่รัฐคู่สัญญาตกลง
ลงกันว่าจะให้ถือเป็นสถานประกอบการถาวร ซึ่งการที่ได้กำหนดเฉพาะไว้ตามความในวรรค 2 นี้ใช้เพื่อ
เป็นตัวอย่าง และถือปฏิบัติสำหรับรัฐคู่สัญญาทั้งสองรัฐให้เป็นเช่นเดียวกัน แต่ทั้งนี้เงื่อนไขของการเกิด
เป็น

⁵⁵ ตัวบทในฉบับภาษาอังกฤษบัญญัติว่า “The term “permanent establishment” means a fixed place of business through which a resident or corporation of one of the Contracting States engages in trade or business.”

สถานประกอบการถาวรขึ้นหรือไม่นั้นจะต้องผ่านหลักเกณฑ์ตามที่กำหนดไว้ในวรรคแรกด้วยเสมอ คือ จะต้องมีการดำเนินการผ่านสถานะธุรกิจนั้นไม่ว่าทั้งหมด หรือบางส่วน และสถานะธุรกิจนั้นจะต้องมีลักษณะประจำด้วย สถานะธุรกิจนั้นจึงจะถือเป็นสถานประกอบการถาวรได้

สถานจัดการ (place of management) สาขา (branch) สำนักงาน (an office) โรงงาน (a factory) โรงช่าง (a workshop)

รายการตามที่กำหนดไว้ใน 5 รายการแรก อันได้แก่ สถานจัดการ สาขา สำนักงาน โรงงาน โรงช่าง จัดได้ว่าเป็นรายการที่พบอยู่ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ เกือบทุกฉบับ นอกจากฉบับประเทศฮังการี ที่กำหนดไว้เพียง สถานจัดการ และสาขาเท่านั้นที่กำหนดให้รวมเป็นสถานประกอบการถาวรโดยเฉพาะ

ส่วนในบทบัญญัติเรื่องโรงช่างนั้น พบว่า ฉบับประเทศฝรั่งเศส ประเทศเยอรมัน และประเทศปากีสถาน ใช้ถ้อยคำตามบทบัญญัติที่แตกต่างกับฉบับอื่น คือใช้คำว่า “โรงช่างฝีมือ” แต่ทั้งนี้ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับภาษาอังกฤษนั้นยังคงบัญญัติโดยใช้คำว่า a workshop เช่นเดียวกัน ดังนั้นจึงเห็นว่าไม่เกิดผลให้มีความแตกต่างกันในการตีความแต่อย่างใด

เหมืองแร่ บ่อน้ำมันหรือบ่อก๊าซ เหมืองแร่ หรือสถานที่อื่นใดที่ใช้ในการขุดค้นทรัพยากรธรรมชาติ

กรณีของ เหมืองแร่ บ่อน้ำมันหรือบ่อก๊าซ เหมืองแร่ หรือสถานที่อื่นใดที่ใช้ในการขุดค้นทรัพยากรธรรมชาติเป็นบทบัญญัติที่กำหนดไว้โดยทั่วไปในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ทุกประเทศยกเว้นฉบับประเทศออสเตรเลียที่ไม่มีข้อบัญญัติในเรื่องนี้ ทั้งนี้ในถ้อยคำภายใต้บทบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ แต่ละฉบับนั้นมีการกำหนดรายละเอียดได้แตกต่างกันไปบ้างแต่ส่วนใหญ่จะมีใจความเหมือนกัน แต่ทั้งนี้ พบว่ามีบทบัญญัติที่ปรากฏเป็นพิเศษแตกต่างกับอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับอื่น คือ อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับประเทศบาร์เรน⁵⁶ ประเทศอินโดนีเซีย⁵⁷ ประเทศมาเลเซีย⁵⁸ และประเทศพม่า⁵⁹

⁵⁶ ข้อ 5(2)(จ) “เหมืองแร่ บ่อน้ำมันหรือบ่อก๊าซ เหมืองหิน หรือสถานที่อื่นใดที่ใช้ในการขุดค้นทรัพยากรธรรมชาติ หรือการดำเนินการอื่นใดซึ่งเกี่ยวข้องกับการสำรวจหรือการผลิตน้ำมันดิบ หรือไฮโดรคาร์บอนตามธรรมชาติจากพื้นดินของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง หรือในการกลั่นน้ำมันดิบหรือก๊าซในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งตามกฎหมายภายในของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐ ในกรณีของประเทศบาห์เรน กฎหมายภายในที่อ้างอิงในที่นี้หมายถึง กฎอิมรีที่ 22/1979 และในกรณีของประเทศไทย หมายถึงพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม”

มีประเด็นที่น่าพิจารณาสำหรับกรณีตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับที่ได้กำหนดถึงกรณีแท่น หรือ เรือขุดเจาะ เรือ หรืออากาศยาน จะมีผลบังคับเพียงใด ในเรื่องนี้ผู้เขียนมีความเห็นว่าเมื่อทรัพย์สินดังกล่าวมานั้นเป็นทรัพย์สินที่ถูกนำมาใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในการสำรวจ หรือแสวงหาประโยชน์จากทรัพยากรธรรมชาติ แต่โดยลักษณะธรรมชาติของทรัพย์สินดังกล่าวนี้มีลักษณะการใช้งานที่ไม่ได้ติดตรึงอยู่กับที่ และไม่ได้มีลักษณะที่ประจำ เช่น กรณีการใช้เรือขุดเจาะนั้น ในการทำการขุดเจาะจะต้องมีการเคลื่อนย้ายสถานที่อยู่ตลอดเวลาที่ปฏิบัติงานอันเป็นไปตามธรรมชาติการใช้งานของเครื่องมือดังกล่าว ยิ่งโดยเฉพาะกรณีของอากาศยานยิ่งเห็นได้ชัดว่าจะต้องมีการเคลื่อนที่อยู่ตลอดตามหลักการในเรื่องสถานประกอบการถาวรดังที่ได้กล่าวมานั้นการที่จะถือว่าตกเป็นสถานประกอบการถาวรตามรายการที่กำหนดไว้โดยเฉพาะตามความในวรรคที่ 2 ได้นั้น จะต้องได้ความว่าเป็นไปตามองค์ประกอบตามที่กำหนดไว้ในวรรคแรกของข้อบทที่ 5 นี้ก่อนจึงจะทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นได้ หากขาดองค์ประกอบตามที่กำหนดไว้ตามความในวรรคแรกแล้ว ทรัพย์สิน หรือสิ่งปลูกสร้างใดๆ ย่อมไม่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นมาได้ เพราะเงื่อนไข องค์ประกอบที่กำหนดไว้ตามความในวรรคแรกถือเป็นหลักพื้นฐานทั่วไปของการเกิดขึ้นเป็นสถานประกอบการถาวร ดังนั้น สำหรับกรณีของทรัพย์สินตามที่ได้กล่าวมาข้างต้นอันได้แก่กรณีแท่น หรือ เรือขุดเจาะ เรือ หรืออากาศยานนั้น เมื่อโดยธรรมชาติของการใช้งานนั้นไม่มีลักษณะที่ “ประจำ” อันเป็นเงื่อนไขสำคัญของการทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นตามความในวรรคแรกแล้ว การใช้แท่น หรือ เรือขุดเจาะ เรือ หรืออากาศยานดังกล่าวไม่อาจจะถือว่าทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นมาได้แม้จะได้มีการบัญญัติกำหนดไว้ตามความในวรรคที่ 2 นี้โดยเฉพาะก็ตาม ยกเว้นแต่ในกรณีที่ได้มีการใช้งานทรัพย์สินดังกล่าวโดยเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดตามวรรคแรก คือจะต้องมีการใช้งานในลักษณะที่ “ประจำ” หรือยึดตรึงอยู่กับสถานที่เท่านั้น จึงจะทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นมาได้ แม้จะกำหนดรายการไว้เฉพาะตามความในวรรคที่ 2 ย่อมไม่อาจมีผลลบล้างหลักเกณฑ์ เงื่อนไขทั่วไปของการเกิดเป็นสถานประกอบการ

⁵⁷ ข้อ 5(2)(ณ) “เหมืองแร่ บ่อน้ำมัน หรือบ่อก๊าซ เหมืองหิน หรือแหล่งขุดค้นทรัพยากรธรรมชาติอื่นใด แท่นหรือเรือขุดเจาะที่ใช้สำหรับการสำรวจหรือแสวงหาประโยชน์จากทรัพยากรธรรมชาติใดๆ”

⁵⁸ ข้อ 5(2)(ฉ) “เหมืองแร่ เหมืองหิน บ่อน้ำมันหรือบ่อก๊าซ หรือสถานที่อื่นๆ ที่มีการขุดใช้ทรัพยากรธรรมชาติ ซึ่งรวมถึงไม้หรือผลิตภัณฑ์อื่นจากป่า”

⁵⁹ ข้อ 5(2)(จ) “เหมืองแร่ บ่อน้ำมัน หรือบ่อก๊าซ เหมืองหิน หรือสถานที่อื่นใดที่ใช้ในการขุดทรัพยากรธรรมชาติรวมถึงการตัดไม้หรือผลิตภัณฑ์อื่นๆ จากป่า แท่นขุดเจาะ เรือ หรืออากาศยาน ซึ่งใช้ในการสำรวจหรือแสวงหาประโยชน์จากทรัพยากรธรรมชาติ (แต่ไม่หมายถึงเฉพาะที่มีไว้เพื่อวัตถุประสงค์ของการขนส่งระหว่างประเทศตามที่กล่าวถึงในข้อ 8)”

ถาวรขึ้นมาได้ แต่อย่างไรก็ดีในเรื่องคุณลักษณะของคำว่า “ประจำ” ในระยะหลังนี้พบว่ามีความหมายที่เจือจางลง กล่าวคือ การมีสถานธุรกิจในประเทศแหล่งเงินได้แม้จะไม่ได้มีลักษณะที่ติดตรึงอยู่กับที่ แต่หากมีการใช้งานโดยสามารถขยับได้ถึงจุดสำคัญในทางภูมิศาสตร์แล้ว จะถือว่ามีความสมมติการเป็นสถานธุรกิจประจำเช่นกัน ดังนั้น กรณีแท่น หรือเรือขุดเจาะ หรืออากาศยานตามที่กำหนดไว้นี้ หากได้มีการใช้งานภายในสถานที่ที่สามารถกำหนด ระบุได้อย่างแน่ชัด ก็ถือว่าเป็นสถานธุรกิจประจำได้

ที่ทำการเพาะปลูก เลี้ยงสัตว์ หรือไร่นา

กรณีรายการเกี่ยวกับ ที่ทำการเพาะปลูก เลี้ยงสัตว์ หรือไร่นา รายการนี้พบในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ประเทศไทยตกลงทำกับประเทศอื่นจำนวน 29 ฉบับ ในจำนวนนี้ส่วนใหญ่จะกำหนดข้อตกลงตามรายการทั้งสามรายการ คือ ที่ทำการเพาะปลูก เลี้ยงสัตว์ และไร่นา แต่บางประเทศปรากฏเพียงรายการที่ทำการเพาะปลูก และไร่นา โดยไม่ปรากฏถึงที่ทำการเลี้ยงสัตว์⁶⁰

ในจำนวนนี้พบว่ามีประเทศที่มีบทบัญญัติที่เป็นพิเศษแตกต่างกับประเทศอื่น คือ ประเทศออสเตรเลีย⁶¹ ประเทศบาร์เรน⁶² ประเทศอินเดีย⁶³ ประเทศอินโดนีเซีย⁶⁴

คลังสินค้า (a warehouse)

สำหรับรายการคลังสินค้า (a warehouse) เป็นเรื่องที่มีสัมพันธ์กับการขนส่ง ซึ่งตามที่ปรากฏในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ส่วนใหญ่มักจะกำหนดถึงเงื่อนไขประกอบเพิ่มเติมด้วยเสมอคือ กำหนดว่า “คลังสินค้าในส่วนที่เกี่ยวกับบุคคล ซึ่งจัดหาสิ่งอำนวยความสะดวกในการเก็บรักษาสำหรับบุคคลอื่น”⁶⁵ มีเพียงอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับประเทศเบลเยียม, ปากีสถาน, โปแลนด์, สิงคโปร์

⁶⁰ ได้แก่อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับประเทศฮังการี ประเทศอิสราเอล ประเทศญี่ปุ่น ประเทศลักเซมเบิร์ก ประเทศนอร์เวย์ เป็นต้น

⁶¹ ข้อ 5(2)(ญ) “ทรัพย์สินทางเกษตรกรรม พืชหญ้า หรือป่าไม้”

⁶² ข้อ 5(2)(ข) “ที่ทำการเพาะปลูกหรือไร่นา หรือสถานที่อื่นใดซึ่งมีการดำเนินกิจกรรมทางการเกษตร การป่าไม้ หรือกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง”

⁶³ ข้อ 5(2)(ข) “ที่ทำการเพาะปลูกเลี้ยงสัตว์ ไร่นา หรือสถานที่อื่นซึ่งดำเนินการทางการเกษตร การป่าไม้ การเพาะปลูก หรือกิจการอื่นที่เกี่ยวข้อง”

⁶⁴ ข้อ 5(2)(ข) “ที่ทำการเพาะปลูก หรือไร่นา หรือสถานที่อื่นที่ดำเนินกิจกรรมเพื่อการเกษตร พืชหญ้า ป่าไม้ หรือไร่นา”

⁶⁵ บทบัญญัติในฉบับภาษาอังกฤษคือ “A warehouse, in relation to a person providing storage facilities for others.”

เท่านั้นที่กำหนดเพียงคำว่า “คลังสินค้า” และพบฉบับที่บัญญัติไว้แตกต่างกับฉบับอื่นคือฉบับประเทศไทยซึ่งบัญญัติว่า “คลังสินค้าหรือโครงสร้างอื่นที่ใช้เพื่อการขาย”⁶⁶

สำหรับอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับประเทศที่บัญญัติถึงกรณี “คลังสินค้า” นี้ไว้ ผู้เขียนเห็นว่าอาจทำให้เกิดปัญหาในการบังคับใช้ได้เนื่องจากโดยความหมายทั่วไปในปัจจุบันเห็นได้ว่าคลังสินค้าหมายความครอบคลุมถึงสถานที่จัดเก็บสินค้าซึ่งอาจทำหน้าที่เป็น จุดพัก จุดจัดเก็บ จุดทำกระจายการจัดสินค้า หรือ วัตถุประสงค์⁶⁷ ซึ่งตามความหมายของสถานประกอบการถาวรที่รวมเฉพาะถึงกรณีต่างๆ ตามความในวรรคที่ 2 ในเรื่องคลังสินค้านี้มีความสัมพันธ์เกี่ยวเนื่องกับบทบัญญัติในเรื่องข้อยกเว้นที่กำหนดไว้ตามความในวรรคที่ 4 ซึ่งเป็นการกำหนดถึงการดำเนินการต่างๆ ที่เป็นข้อยกเว้นไม่ให้ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวร ซึ่งการดำเนินกิจกรรมตามที่กำหนดในลักษณะหนึ่งตามแม่แบบของ OECD ที่กำหนดไว้คือเรื่องการส่งมอบ (delivery)⁶⁸ หากตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ได้กำหนดข้อยกเว้นในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 4 (ก) หรือ (ข) ไว้ว่ารวมถึงกรณีการส่งมอบด้วยแล้ว จะมีผลทำให้กิจกรรมที่เป็นการใช้สิ่งอำนวยความสะดวกเพื่อความมุ่งประสงค์ในการส่งมอบสินค้าหรือผลิตภัณฑ์ที่เป็นของวิสาหกิจ หรือการเก็บรักษามูลภัณฑ์หรือสิ่งของหรือสินค้าเพียงเพื่อวัตถุประสงค์ในการส่งมอบนั้นไม่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น เนื่องจากคลังสินค้านั้นโดยตามนิยามความหมายและวัตถุประสงค์ของการใช้นั้นทำหน้าที่เพื่อการจัดเก็บ พักสินค้าเพื่อทำการกระจายสินค้าต่อไปโดยไม่มีการทำการจำหน่ายเกิดขึ้นในคลังสินค้านั้น

ปัญหาที่พบตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ บางฉบับนั้นได้แก่กรณีที่มีการกำหนดไว้ทั้งในลักษณะของสถานประกอบการถาวรเฉพาะที่กำหนดให้รวมถึง “คลังสินค้า” ตามความในวรรคที่ 2 และซ้ำยังกำหนดถึงข้อยกเว้นด้วยว่าสถานประกอบการถาวรไม่ให้รวมถึงกรณีของการส่งมอบในวรรคที่ 4 ด้วย กรณีเช่นนี้ย่อมทำให้เกิดปัญหาในการตีความตามมาว่ากรณีของคลังสินค้านั้นเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นมาได้หรือไม่ เมื่อคลังสินค้าเป็นรายการตามที่บัญญัติไว้เป็นเฉพาะ และยังมีข้อยกเว้นกำหนดไว้สำหรับการใช้สิ่งอำนวยความสะดวกเพื่อความมุ่งประสงค์ในการส่งมอบ หรือ

⁶⁶ Article 5 (2)(h) “a warehouse or other structure used as a sales outlet.”

⁶⁷ ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ได้ให้ความหมายของคำว่า “คลังสินค้า” ไว้ว่า

“2.....

“คลังสินค้า” หมายความว่า โรงพักสินค้า ที่มั่นคงและคลังสินค้าทัณฑ์บน....”

⁶⁸ บทบัญญัติในเรื่องข้อยกเว้นตามความในวรรคที่ 4 ของข้อบทที่ 5 ตามแม่แบบของ UN นี้แตกต่างกับของ OECD ที่สำคัญประการหนึ่งคือตัดคำว่า การส่งมอบ (delivery) ออก

การรักษามูลภัณฑ์ของสิ่งของหรือสินค้าเพื่อความมุ่งประสงค์เพื่อใช้ในการส่งมอบด้วย⁶⁹ กรณีเช่นนี้ ผู้เขียนเห็นว่าการตีความนั้นจะต้องใช้หลักข้อยกเว้นเหนือกว่าหลักทั่วไป กล่าวคือต้องถือว่าคลังสินค้า นั้นไม่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น เพราะมีบทบัญญัติในเรื่องข้อยกเว้นกำหนดไว้เป็น เฉพาะในกรณีดังกล่าว แม้จะได้บัญญัติกำหนดถึงคำว่า “คลังสินค้า” ไว้ความตามวรรค 2 ย่อมไม่ทำ ให้เกิดผลใช้บังคับ และต้องถือว่าไม่เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น

ข้อกำหนดเพิ่มเติมพิเศษ

บทบัญญัติตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 2 นี้พบข้อบทที่กำหนดเพิ่มเติมเป็นพิเศษได้แก่

“กรณีของสถานที่ใช้เพื่อการขายสินค้า”⁷⁰ ซึ่งพบในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับ สาธารณรัฐฟินแลนด์ในข้อ 5(2) (ข) สาธารณรัฐอินโดนีเซียข้อ 5(2)(ฉ) ประเทศฟิลิปปินส์ข้อ 5(2)(ฉ) ประเทศโรมาเนียข้อ 5(2)(ฉ)

“การติดตั้ง หรือโครงสร้างที่ใช้เพื่อการสำรวจทรัพยากรธรรมชาติ”⁷¹ ซึ่งพบใน อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับประเทศมอริเชียส

“สถานที่ถาวรสำหรับการแสดงสินค้า”⁷² พบในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับประเทศไทย กับสาธารณรัฐอิสลามปากีสถาน

“การติดตั้งหรือโครงสร้างเพื่อการสำรวจทรัพยากรธรรมชาติ”⁷³ พบในอนุสัญญาภาษี ซ้อนฯ ฉบับประเทศยูเครน

ทั้งนี้ หากเกิดสถานที่ใช้เพื่อการประกอบธุรกิจของวิสาหกิจต่างประเทศในลักษณะอื่นขึ้น ในประเทศไทยโดยไม่อยู่ตามรายการที่กำหนดไว้ตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 2 ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ นั้น สถานที่ตั้งกล่าวจะทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นหรือไม่ คำตอบคือจะต้องไปพิจารณาถึงหลัก ทั่วไปตามหลักในวรรคแรกว่าสถานธุรกิจดังกล่าวนั้น วิสาหกิจได้ดำเนินการผ่านสถานที่ดังกล่าวหรือไม่ และสถานที่นั้นมีลักษณะ “ประจำ” หรือไม่ ซึ่งเมื่อครบองค์ประกอบแล้วสถานที่นั้นก็ย่อมทำให้เกิดเป็น

⁶⁹ เช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับเบลเยียม สิงคโปร์ เป็นต้น

⁷⁰ ตัวบทในฉบับภาษาอังกฤษบัญญัติว่า “premises used as a sales outlet.”

⁷¹ Article 5 (2) “(i) an installation or structure used for the exploration of natural resources;”

⁷² Article 5 (2) “(k) a permanent sales exhibition;”

⁷³ Article 5 (2) “(f) an installation or structure for the exploration of natural resources;”

สถานประกอบการถาวรขึ้นมาได้ เช่น ในกรณีของวิสาหกิจที่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศยังการได้มีการตั้งโรงงานในประเทศไทย กรณีเช่นนี้แม้ว่าจะไม่ปรากฏคำว่า “โรงงาน” อยู่ภายใต้บทบัญญัติตามวรรคที่ 2 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับประเทศยังการ แต่หากวิสาหกิจนั้นมีสถานที่ใช้เพื่อการดำเนินธุรกิจของตน และดำเนินการผ่านสถานธุรกิจนั้น และมีลักษณะประจำเกิดขึ้นจะต้องถือว่าเข้าตามหลักเกณฑ์ในเรื่องสถานประกอบการถาวรตามหลักทั่วไปตามความในวรรคแรก

7.3.2 บทบัญญัติเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างและการให้บริการ

7.3.2.1 สถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้าง

สถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้าง และการให้บริการนั้นตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ประเทศไทยตกลงทำกับประเทศอื่นนั้นพบว่าปรากฏอยู่ในบทบัญญัติวรรคที่ 2 ในอนุท้าย และมีที่ปรากฏบัญญัติอยู่ในบทบัญญัติวรรคที่ 3

การแยกบัญญัติในข้อกำหนดสำหรับสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างไว้ในวรรคที่ 2 หรือวรรคที่ 3 นั้นจะมีผลให้เกิดปัญหาการโต้แย้งประการหนึ่งคือ ลักษณะตามข้อกำหนดที่อยู่ภายในวรรคที่ 2 นั้นเป็นเรื่องที่บทบัญญัติกำหนดให้สถานประกอบการถาวรนั้นรวมถึงกรณีตามรายการต่างๆ ที่กำหนดไว้นั้นซึ่งจะต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไข องค์ประกอบที่กำหนดถึงลักษณะของสถานธุรกิจประจำตามความในวรรคแรก ซึ่งตามความในวรรคแรกนั้นมีการกำหนดถึงคุณลักษณะสำคัญประการหนึ่งคือลักษณะประจำ เมื่อย้อนกลับไปศึกษาถึงประวัติศาสตร์ในการร่างต้นแบบของ OECD นี้ จะพบว่าการกำหนดถึงสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างไว้ในวรรคที่ 2 นี้พบได้ในต้นแบบของ OECD ในปี ค.ศ. 1963 ซึ่งในช่วงระยะเวลาแรกนั้นมีข้อโต้แย้งเกิดขึ้นจากลักษณะของสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างที่ไม่มีคุณลักษณะประจำนี้ โดยสาเหตุหลักสืบเนื่องจากที่ตั้งอาคารนั้นจะต้องมีการเคลื่อนย้ายตลอดระยะเวลาที่ทำการก่อสร้างซึ่งทำให้ขาดคุณลักษณะสำคัญในเรื่อง “ประจำ” ต่อมาตามต้นแบบของ OECD ปี ค.ศ. 1977 จึงได้มีการเปลี่ยนแปลงบทบัญญัติในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างแยกเฉพาะไว้ในวรรคที่ 3 ต่างหาก และถือว่าการก่อสร้างตามที่กำหนดไว้มีคุณลักษณะให้ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวร (deemed PE) อันทำให้ข้อโต้แย้งดังกล่าวหมดสิ้นไป ดังนั้น ในกรณีที่อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับที่ยังคงมีการบัญญัติในเรื่องโครงการก่อสร้างไว้ในความในวรรคที่ 2 นี้เมื่อยังไม่ได้มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลง บทบัญญัติตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ผู้เขียนเห็นว่าหากมีปัญหาการโต้แย้งถึงคุณลักษณะของโครงการก่อสร้างที่เกิดขึ้นกรณีเช่นนี้จะต้องถือว่าโครงการก่อสร้างนั้นต้องอยู่ภายใต้ข้อกำหนดบังคับตามความในวรรคแรกเรื่องสถานธุรกิจประจำด้วยเช่นกัน และหากข้อเท็จจริงมีว่าโครงการก่อสร้างต่างๆ นั้นมีการเคลื่อนย้ายเกิดขึ้นในระยะเวลาการดำเนินการและขาดคุณสมบัติร่วมกันในทางภูมิศาสตร์ อาจทำให้เกิดผลว่าโครงการนั้นขาดคุณลักษณะของสถานธุรกิจประจำและไม่มีสถานประกอบการถาวรเกิดขึ้น เพราะกรณี

เช่นนี้จะต้องบังคับเช่นเดียวกับกรณีอื่น ได้แก่ สถานจัดการ สาขา สำนักงาน โรงงาน โรงช่าง ตามที่บัญญัติไว้ตามความในวรรคที่ 2 นี้เหมือนกัน

เมื่อพิจารณาถึงอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ประเทศไทยทำกับประเทศต่างๆ พบข้อสังเกตว่า ในบทบัญญัติเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างนี้ส่วนใหญ่จะทำการตกลงกันตามแนวทางต้นแบบของ UN ผู้เขียนเห็นว่าอาจเป็นเพราะตามต้นแบบของ UN นั้นขยายขอบเขตการให้อำนาจในการจัดเก็บภาษีสำหรับรัฐแหล่งเงินได้กว้างขวางกว่าตามต้นแบบของ OECD ซึ่งทั้งนี้ข้อความตามบทบัญญัติอาจมีการกำหนดเงื่อนไข รายละเอียดที่มีความแตกต่างกัน ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ บางฉบับมีการกำหนดสถานประกอบการถาวรเพียงลักษณะเดียวคือ สถานประกอบการถาวรในลักษณะของการก่อสร้าง เช่น ประเทศอังกฤษ ประเทศมาเลเซีย ประเทศสิงคโปร์ เป็นต้น แต่ส่วนใหญ่นั้นจะกำหนดสถานประกอบการถาวรไว้สองลักษณะ คือทั้งสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างและสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการ นอกจากนี้ อาจพบเห็นเนื้อหาตามบทบัญญัติภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ บางฉบับที่กำหนดถึงลักษณะของสถานประกอบการถาวรในเรื่องดังกล่าวนี้โดยบัญญัติไว้เป็นพิเศษแตกต่างกับอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับอื่น เช่น ประเทศอิตาลี ซึ่งพบบทบัญญัติเรื่องสถานประกอบการถาวรประเภทการก่อสร้างไว้ในข้อบทที่ 5.3 ซึ่งเป็นเรื่องข้อกำหนดว่าสถานประกอบการถาวรไม่รวมถึงกรณีใดบ้าง ในเรื่องดังกล่าวผู้เขียนเห็นว่าอาจทำให้เกิดปัญหาในการตีความเนื่องจากตามบทบัญญัตินั้นกำหนดว่า

“5.3 คำว่า "สถานประกอบการถาวร" จักไม่ถือว่ารวมถึง.....

(ฉ) การประกอบการหรือการติดตั้งหรือการตั้งอุปกรณ์โรงงานหรือเครื่องจักรรวมถึงการก่อสร้างที่จำเป็นเพื่อการติดตั้งเช่นนั้น หากดำรงอยู่ไม่เกินกว่า 6 เดือน”

ในกรณีการประกอบการหรือการติดตั้งอุปกรณ์โรงงานหรือเครื่องจักรรวมถึงการก่อสร้างที่จำเป็นเพื่อการติดตั้งนั้นหากดำรงอยู่ไม่เกินกว่า 6 เดือน ย่อมเป็นไปตามบทบัญญัติที่กำหนดไว้โดยชัดแจ้งว่าจะไม่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น แต่สำหรับการประกอบการ หรือการติดตั้งอุปกรณ์โรงงานหรือเครื่องจักรรวมถึงการก่อสร้างที่จำเป็นหากดำรงอยู่เกินกว่า 6 เดือนนั้นมีปัญหาว่าจะทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างขึ้นมาได้หรือไม่ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับประเทศอิตาลีนี้

เรื่องนี้ผู้เขียนเห็นว่าอาจจะเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจใดๆ ขึ้นมาได้นั้น ยิ่งโดยเฉพาะกรณีที่ให้ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวร (deemed PE) จะต้องมียุทธศาสตร์ประกอบกำหนดไว้ในบทบัญญัติ ซึ่งโดยทั่วไปของสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างนี้จะกำหนดถึงคุณลักษณะของโครงการว่าให้รวมถึงโครงการในลักษณะใดบ้าง เช่น โครงการก่อสร้าง โครงการติดตั้ง

เป็นต้น และกำหนดถึงระยะเวลาในการทดสอบว่าต้องดำรงอยู่ในระยะเวลานานเพียงใดจึงจะถือว่าเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น ดังนั้น เมื่อกฎหมายไม่ได้กำหนดองค์ประกอบใดๆ ไว้โดยเฉพาะ แม้จะมีการประกอบการหรือการติดตั้งหรือการตั้งอุปกรณ์โรงงานหรือเครื่องจักรรวมถึงการก่อสร้างที่จำเป็นดำรงอยู่มากกว่า 6 เดือน ซึ่งไม่เข้าตามข้อยกเว้นตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับนี้ ก็ไม่สามารถตีความว่าเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นมาได้ กรณีเช่นนี้ผู้เขียนเห็นว่าจะต้องตีความว่าไม่มีกรณีใดที่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างนี้ขึ้นมาได้เลย เพราะไม่มีกฎหมายกำหนดบัญญัติไว้

ทั้งนี้ ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ บางฉบับพบว่า ไม่มีบทบัญญัติในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้าง ได้แก่ อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับประเทศโปแลนด์

ก) ที่ตั้งอาคาร โครงการก่อสร้าง โครงการติดตั้ง โครงการประกอบ

ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ส่วนใหญ่จะบัญญัติคำว่า “ที่ตั้งอาคาร” จากคำในความหมายภาษาอังกฤษคือ “building site” แต่บางฉบับพบการใช้คำว่า “ที่ดินก่อสร้าง” หรือ “อาคาร” หรือ “บริเวณที่ตั้งอาคาร” ซึ่งเห็นว่าครอบคลุมในความหมายเดียวกัน

กรณีของ “โครงการติดตั้ง” ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ บางฉบับไม่ได้มีการกำหนดถึง⁷⁴ ดังนั้น หากมีโครงการติดตั้งใดๆ ขึ้นในประเทศแหล่งเงินได้ในกรณีนี้ ซึ่งอาจเป็นการติดตั้งที่เกี่ยวข้องกับโครงการก่อสร้าง หรือการติดตั้งเครื่องมืออุปกรณ์ เช่น เครื่องจักร ไม่ว่าจะเพื่อปฏิบัติงานภายในหรือภายนอกอาคาร จะต้องถือว่าไม่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นเพราะไม่มีกฎหมายบัญญัติไว้โดยเฉพาะ

อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ บางฉบับ พบคำว่า “การตั้งเครื่องบริภัณฑ์โรงงาน”⁷⁵ ซึ่งบัญญัติไว้รวมกับกรณีการติดตั้ง ในเรื่องนี้ผู้เขียนมีความเห็นว่าคงเป็นเพียงการขยายความสำหรับการทำการติดตั้งเท่านั้น

สำหรับกรณี “โครงการประกอบ” ซึ่งเป็นบทบัญญัติตามต้นฉบับของ UN พบว่า อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ บางฉบับไม่ได้มีการกำหนดในเรื่องนี้ไว้⁷⁶ แต่ตามแนวคำอธิบายในเรื่องโครงการประกอบนั้นหมายความว่าถึงกรณีที่เป็นลักษณะรวมกันของโครงการต่างๆ หลายโครงการ ซึ่งอาจรวมจาก

⁷⁴ เช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับประเทศอิสราเอล ประเทศเบลเยียม ประเทศแคนาดา ประเทศอินเดีย ประเทศอังกฤษ

⁷⁵ “..setting up of plant equipment or machinery..” พบในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ บางฉบับ เช่น ประเทศเนเธอร์แลนด์ ประเทศสวีเดน

⁷⁶ เช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับประเทศชิลี

ที่ตั้งอาคาร โครงการก่อสร้าง หรือ โครงการติดตั้งเข้าด้วยกัน ซึ่งแม้จะไม่ได้มีการบัญญัติถึงโครงการประกอบนี้ไว้ก็ไม่เกิดผลในการบังคับที่แตกต่างกัน เช่นเดียวกับกรณีของ “กิจกรรมตรวจสอบควบคุมเกี่ยวกับโครงการ” ซึ่งแม้จะไม่ได้มีการบัญญัติไว้แต่ถือเป็นเรื่องที่ยอมรับกันโดยทั่วไปว่าจะไม่เกิดผลในการบังคับที่แตกต่างกัน

บทบัญญัติที่ทำให้เกิดผลในการบังคับที่ค่อนข้างแปลกในความเห็นของผู้เขียน คือ อนุสัญญาภาชีซอนฯ บางฉบับนั้นได้มีการกำหนดถึงหลักเกณฑ์ เงื่อนไขของโครงการต่างๆ ที่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น 2 ลักษณะ ซึ่งมีเงื่อนไขในเรื่องระยะเวลาที่แตกต่างกัน เช่น อนุสัญญาภาชีซอนฯ ฉบับ ไทย - ตุรกี ซึ่งได้บัญญัติในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 3 ว่า

“คำว่า “สถานประกอบการถาวร” รวมถึง

(ก) ที่ตั้งอาคาร โครงการก่อสร้าง แต่เฉพาะกรณีที่ตั้งหรือโครงการดังกล่าวดำรงอยู่ระยะเวลาหนึ่งเกินกว่า 12 เดือน

(ข) โครงการติดตั้ง หรือโครงการประกอบหรือกิจกรรมตรวจสอบควบคุมเกี่ยวกับโครงการนั้น แต่เฉพาะโครงการหรือกิจกรรมนั้นดำรงอยู่ระยะเวลาหนึ่งเกินกว่า 6 เดือน”

ตามบทบัญญัติที่ยกขึ้นมานั้นจะเห็นว่า “โครงการประกอบ” ซึ่งตามความหมายนั้นย่อมหมายความว่ารวมถึงโครงการก่อสร้าง ที่ตั้งอาคาร ที่บัญญัติไว้ในความวรรคแรกรวมกันด้วย ซึ่งหากเกิดมีโครงการก่อสร้างขึ้นเพียงโครงการเดียวนั้นจะต้องดำรงอยู่ระยะเวลาเกินกว่า 12 เดือน จึงจะเข้าหลักเกณฑ์การมีสถานประกอบการถาวรเกิดขึ้นตามวรรค (ก) แต่หากเกิดมีโครงการก่อสร้างดำรงอยู่ระยะเวลา 5 เดือน และมีโครงการติดตั้งเกิดขึ้นอยู่ในระยะเวลา 1 เดือน เช่นนี้จะต้องถือว่าเข้าเงื่อนไขของการเป็นโครงการประกอบตามข้อ (ข) ซึ่งมีระยะเวลาการทดสอบการเกิดเป็นสถานประกอบการถาวร 6 เดือน เห็นได้ว่าไม่มีความเท่าเทียมกัน⁷⁷

บทบัญญัติพิเศษในบางเรื่องที่พบแตกต่างกับอนุสัญญาภาชีซอนฯ ฉบับอื่น ได้แก่ อนุสัญญาภาชีซอนฯ ฉบับประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งมีการบัญญัติถึงการติดตั้งเรือ หรือแท่นขุดเจาะที่ใช้ในการสำรวจ⁷⁸ และอนุสัญญาภาชีซอนฯ ฉบับประเทศนิวซีแลนด์ ซึ่งบัญญัติถึงสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างไว้โดยลักษณะที่แตกต่างกับอนุสัญญาภาชีซอนฯ ฉบับอื่น⁷⁹

⁷⁷ บทบัญญัติในลักษณะนี้ยังพบในอนุสัญญาภาชีซอนฯ ฉบับประเทศไซปรัส

⁷⁸ อนุสัญญาภาชีซอนฯ ฉบับ ประเทศสหรัฐอเมริกา ข้อบทที่ 5 วรรคที่ 3 (ก) บัญญัติว่า “ที่ตั้งอาคาร โครงการก่อสร้าง โครงการประกอบหรือโครงการติดตั้งหรือกิจกรรมตรวจสอบควบคุมเกี่ยวกับ

อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับประเทศคูเวต ในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 3 มีบทบัญญัติเฉพาะซึ่งบัญญัติว่า

“วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งจะถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง ถ้าเทคโนโลยี เครื่องจักร หรือเครื่องมือทางวิทยาศาสตร์หรือเครื่องจักรส่วนใหญ่ใช้งานเกินกว่า 3 เดือน ภายในระยะเวลา 12 เดือนใดๆ หรือติดตั้งในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งภายใต้ข้อตกลงของวิสาหกิจนั้น”

โครงการนั้น หรือการติดตั้งเรือหรือแท่นขุดเจาะที่ใช้ในการสำรวจนั้น ดำเนินกิจกรรมระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลารวมกันแล้วเกินกว่า 120 วัน ภายในระยะเวลา 12 เดือนใดๆ”

⁷⁹ อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับ ประเทศนิวซีแลนด์ ข้อบทที่ 5 วรรคที่ 3 ถึงวรรคที่ 6 บัญญัติว่า

“3. ที่ตั้งอาคาร โครงการก่อสร้าง โครงการประกอบหรือโครงการติดตั้ง หรือกิจกรรมตรวจควบคุมเกี่ยวกับที่ตั้งอาคารหรือโครงการก่อสร้าง ประกอบหรือติดตั้ง จะถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรถ้าดำเนินการติดต่อกันเป็นระยะเวลาเกินกว่า 6 เดือน

4. วิสาหกิจหนึ่งจะถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งและดำเนินธุรกิจผ่านสถานประกอบการถาวรนั้น ถ้าวิสาหกิจนั้นดำเนินกิจกรรมที่ประกอบด้วยหรือเกี่ยวเนื่องกับ การสำรวจและการแสวงประโยชน์จากทรัพยากรธรรมชาติที่มีอยู่ในรัฐนั้นเป็น ระยะเวลาเกินกว่า 6 เดือน

5. วิสาหกิจจะถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง และดำเนินธุรกิจผ่านสถานประกอบการถาวรนั้น ถ้าวิสาหกิจนั้นให้บริการรวมทั้งบริการให้คำปรึกษาโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งผ่านทางลูกจ้างหรือบุคลากรอื่นซึ่งกิจกรรมเช่นนั้น ดำเนินการติดต่อกันสำหรับโครงการเดียวกันหรือโครงการที่เกี่ยวข้องกันในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งเป็นระยะเวลาเดียวหรือหลายระยะเวลารวมกันเกินกว่า 6 เดือนในระยะเวลาสิบสองเดือนใดๆ

6. เพื่อความมุ่งประสงค์ในการกำหนดระยะเวลาของกิจกรรมภายใต้บทบัญญัติวรรค 3 วรรค 4 และ วรรค 5 ระยะเวลาใด ๆ ที่กิจกรรมได้ดำเนินอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญา รัฐหนึ่ง โดยวิสาหกิจหนึ่ง ร่วมกับอีกวิสาหกิจหนึ่งให้นับรวมระยะเวลาที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมที่ได้กล่าวถึงกิจกรรมแรก ซึ่งเกี่ยวเนื่องกับกิจกรรมที่ดำเนินในรัฐนั้นโดยวิสาหกิจที่กล่าวถึงวิสาหกิจหลัง โดยมีเงื่อนไขว่าระยะเวลาใด ๆ ที่สองวิสาหกิจหรือมากกว่านั้นได้ดำเนินกิจกรรมพร้อมกันให้นับได้เพียงครั้งเดียว วิสาหกิจหนึ่งจะถือว่าร่วมกับอีกวิสาหกิจหนึ่งถ้าวิสาหกิจใดถูกควบคุมโดยทางตรงหรือทางอ้อมโดยอีกวิสาหกิจหนึ่งหรือทั้งสองวิสาหกิจถูกควบคุมโดยทางตรงหรือทางอ้อมโดยบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่สาม”

บทบัญญัติตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับประเทศคูเวต นี้เห็นได้วกำหนดไว้นอกเหนือจากกรณีโครงการก่อสร้าง โครงการประกอบ โครงการติดตั้ง ซึ่งหากมีการใช้งานเทคโนโลยีหรือเครื่องมือทางวิทยาศาสตร์อาจทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นได้ ปัญหาในเรื่องนี้อาจเกิดขึ้นต่อไปในภายหน้าว่าขอบเขตความหมายของคำว่า การใช้งานเทคโนโลยี หรือเครื่องมือทางวิทยาศาสตร์นั้น จะครอบคลุมกว้างขวางเพียงใด ในขณะที่ปัจจุบันการดำรงชีวิตประจำวันส่วนใหญ่ล้วนต้องเกี่ยวพัน และพึ่งพาเทคโนโลยีอยู่ตลอดเวลา

ข) การตีความกรณีที่ตั้งโครงการ หรือกิจกรรม หรือหน่วยดังกล่าวตั้งแต่ 2 หน่วย หรือมากกว่า

ตามต้นแบบของ OECD และ UN ไม่ได้มีการบัญญัติถึง การนับรวมกันของที่ตั้งโครงการ หรือกิจกรรม หรือหน่วยตั้งแต่ 2 หน่วย หรือมากกว่า และตามคำอธิบายต้นแบบก็ไม่พบถึงคำอธิบายสำหรับการบังคับใช้ในกรณีที่หากได้มีการบัญญัติเช่นนี้ แต่ในเรื่องนี้ออนุสัญญาภาษีซ้อนฯ บางฉบับ⁸⁰ มีบทบัญญัติว่า “...ในกรณีที่ตั้งโครงการ หรือกิจกรรม หรือหน่วยดังกล่าวตั้งแต่ 2 หน่วย หรือมากกว่า...” ในที่นี้จึงมีประเด็นปัญหาคำว่า “ตั้งแต่ 2 หน่วย หรือมากกว่า” ที่กล่าวถึงนี้จะต้องตีความเช่นไร

ในเรื่องนี้เมื่อย้อนกลับไปพิจารณาตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD จะพบการให้คำอธิบายถึงกรณีที่ ตั้งอาคาร หรือโครงการใดๆ นั้นจะถือเป็นหน่วยหนึ่งแม้ว่าจะเกิดจากสัญญาหลายสัญญาก็ตาม เพราะถือเป็นการดำเนินการที่รวมกันในทางพาณิชย์และภูมิศาสตร์ทั้งหมด⁸¹ ดังนั้นผู้เขียนจึงเห็นว่ากรณีนี้จึงควรใช้คำอธิบายดังกล่าวมาเทียบเคียงเพื่อช่วยตีความว่า “ที่ตั้งโครงการ หรือกิจกรรม หรือหน่วยตั้งแต่ 2 หน่วย หรือมากกว่า” หมายความว่าถึงกรณีที่มีลักษณะในทางพาณิชย์และภูมิศาสตร์ที่แยกต่างหากจากกันจะสามารถนำระยะเวลามานับเข้ารวมกันเพื่อทดสอบถึงการเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นได้

กรณีโครงการหลายโครงการที่เกิดขึ้นภายใต้สัญญาฉบับเดียว โดยปกติควรถือว่าเป็นโครงการเดียวกัน ยกเว้นแต่สามารถทำการพิสูจน์ได้โดยแน่ชัดว่าโครงการต่างๆ ที่เกิดขึ้นภายใต้สัญญาฉบับเดียวกันนั้นไม่มีความเกี่ยวข้องสัมพันธ์ระหว่างกัน แต่หากเป็นกรณีที่โครงการหนึ่งเกิดขึ้นจากสัญญาหลายฉบับอาจสามารถนับรวมเป็นโครงการเดียวกันได้หากมีความสัมพันธ์กันทางพาณิชย์และภูมิศาสตร์ และสำหรับกรณีของการรับจ้างช่วงนั้นจะต้องนับระยะเวลาของผู้รับจ้างช่วงเข้ารวมกับการปฏิบัติงานของผู้รับจ้างด้วยเพราะถือได้ว่าเป็นโครงการเดียวกัน

เงื่อนไขสำคัญของการทดสอบที่นับโครงการแต่ละโครงการเข้าด้วยกันนั้นคือห้ามนับรวมช่วงระยะเวลาของโครงการที่เกิดขึ้นมาก่อน และไม่มีความสัมพันธ์เกี่ยวเนื่องใดๆ กับโครงการนั้นเข้า

⁸⁰ อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับ ประเทศออสเตรเลีย

⁸¹ OECD Commentary, article 5, para. 18.

ด้วยกัน ซึ่งคำว่า “ไม่มีความสัมพันธ์เกี่ยวเนื่องใดๆ” นั้นเป็นเรื่องที่จะต้องพิจารณาตามข้อเท็จจริงเป็นกรณีไป

ทั้งนี้ การตีความในกรณีของโครงการ หรือกิจกรรม หรือหน่วยต่างๆ นั้นจะมีความคาบเกี่ยวกับเรื่องการนับระยะเวลาด้วย

ค) ข้อกำหนดเรื่องระยะเวลา

ประเด็นเรื่องข้อกำหนดระยะเวลา ตามแนวทางต้นแบบของ OECD กำหนดไว้ว่า “...ถ้าดำเนินการติดต่อกันเป็นระยะเวลาเกินกว่า 12 เดือน...” เห็นได้ว่าโดยปกติจะต้องนับโดยอิงจากโครงการที่ดำเนินการขึ้นในรัฐโดยต่อเนื่องภายใต้โครงการนั้น ซึ่งหากเป็นกรณีที่มีการหยุดการดำเนินการเพียงชั่วคราว เมื่อได้ดำเนินการต่อก็จะต้องนับระยะเวลาต่อเนื่องกันไปโดยนับระยะเวลาที่หยุดชั่วคราวนั้นรวมด้วย⁸²

แต่ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ บางฉบับจะพบถึงข้อกำหนดในการนับระยะเวลาเพียง “ระยะเวลาเดียว”⁸³ และบางฉบับจะพบข้อกำหนดให้นับทั้ง “ระยะเวลาเดียว หรือ หลายระยะเวลา”⁸⁴ หากมีข้อกำหนดถึงการนับระยะเวลาเพียงระยะเวลาเดียวจะนับระยะเวลาอื่นเข้ารวมเพื่อให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรไม่ได้แม้ว่าการดำเนินการในช่วงระยะเวลาที่เกิดขึ้นภายหลังนั้นเกิดขึ้นในโครงการเดียวกันก็ตาม แต่สำหรับกรณีที่บทบัญญัติกำหนดให้นับทั้ง ระยะเวลาเดียว หรือหลายระยะเวลา ย่อมสามารถนำระยะเวลาทั้งหมดที่ดำเนินการในโครงการนั้นมานับเข้ารวมกันได้ และในกรณีนี้ควรจะต้องตีความว่าสามารถนับระยะเวลาที่ดำเนินการในลักษณะที่ขาดช่วงอย่างยาวนานมารวมกันได้ด้วย เช่น กรณีถูกทิ้งร้างไป และกลับมาเริ่มทำโครงการใหม่ แต่ถ้าโครงการที่ไม่มีความเกี่ยวเนื่องใดๆ กับโครงการนั้นเลยผู้เขียนเห็นว่าไม่สามารถนำมานับรวมได้

ทั้งนี้ ในประเด็นนี้ผู้เขียนเห็นว่ายังคงมีความคลุมเครืออยู่ เนื่องจากตามแนวทางคำอธิบายต้นแบบของ OECD นั้นกล่าวถึงกรณีที่มีการหยุดงานชั่วคราวเกิดขึ้นนั้น จะต้องนับระยะเวลาที่ได้มีการหยุดงานนั้นเข้ารวมกับระยะเวลาที่ได้มีการดำเนินงานด้วย ดังนั้น จึงยังคงมีความไม่ชัดเจนว่าหากเกิดการหยุดงานขึ้นในระยเวลานานแค่ไหน หรือมีการหยุดงานในกรณีใดบ้างจึงจะถือว่าเป็นการหยุดงานชั่วคราวอันมีผลให้ต้องนับระยะเวลาที่หยุดงานนั้นด้วย และกรณีใดถือว่าต้องให้หยุดนับระยะเวลา

⁸² OECD Commentary, article 5, para 19.

⁸³ เช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับ สาธารณรัฐอาร์เจนตินา, สหราชอาณาจักรอิตาลี

⁸⁴ เช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับ ประเทศออสเตรเลีย ประเทศเดนมาร์ก รัฐบาลแห่งสาธารณรัฐเอสโตเนีย

ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ บางฉบับพบว่านอกจากกำหนดถึงระยะเวลาที่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นแล้ว ยังกำหนดด้วยว่าจะต้องดำเนินการตามระยะเวลานั้นภายในช่วงระยะเวลาเท่าใด เช่น กำหนดว่า “ระยะเวลาหนึ่ง หรือหลายระยะเวลาเกินกว่า 120 วันภายในระยะเวลา 12 เดือนใดๆ”⁸⁵ ตามความหมายของคำว่า “ภายในระยะเวลา 12 เดือนใดๆ” ในที่นี้ เห็นว่าเมื่อเริ่มต้นโครงการก็ต้องเริ่มนับหนึ่งไปเรื่อยๆ แม้จะมีการดำเนินโครงการต่อเนื่องระหว่างสองช่วงปี ภาษีเมื่อขึ้นรอบปีภาษีใหม่ก็จะนับต่อไปแต่นับรวมแล้วต้องอยู่ภายในกำหนดระยะเวลา 12 เดือน นับแต่เริ่มโครงการจึงจะถือว่าเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้

เมื่อย้อนกลับไปพิจารณาถึงสถานธุรกิจประจำซึ่งโดยทั่วไปจะต้องมีการกำหนดถึงระยะเวลาในการทดสอบว่าทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นมาหรือไม่ เช่น ระยะเวลา 6 เดือน แต่สำหรับในช่วงที่ดำเนินการเพื่อเตรียมการธุรกิจ หรือ ในช่วงที่ทำการเริ่มจัดตั้งธุรกิจนั้น โดยหลักแล้วจะไม่นำมานับรวมเข้ากับระยะเวลาในการทดสอบความถาวรของสถานธุรกิจประจำนั้น เพราะกิจกรรมดังกล่าวนี้มีความแตกต่างกับกิจกรรมหลักของธุรกิจที่จะดำเนินการขึ้นนั้น⁸⁶ ซึ่งในเรื่องนี้เห็นได้ว่าเป็นเรื่องที่มีความแตกต่างกับกรณีของสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างที่ตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD ได้ให้คำอธิบายไว้ถึงกรณีที่เริ่มเตรียมการเพื่อดำเนินโครงการนั้น ในขั้นตอนการเตรียมการดังกล่าวจะต้องถือนำมานับเข้าร่วมกับระยะเวลาเพื่อทดสอบถึงการมีอยู่ของสถานประกอบการถาวรด้วย⁸⁷

7.3.2.2 สถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการ

ตามแนวทางการคำอธิบายต้นแบบของ OECD มีการกำหนดถึงเงื่อนไขในการเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการแยกเป็นสองวรรค โดยความในวรรคแรกนั้นเป็นบทบัญญัติที่มีความแตกต่างกับต้นแบบของ UN โดยกำหนดเงื่อนไขของการถือว่ามีสถานประกอบการถาวรเกิดขึ้นจากระยะเวลาการอยู่ของบุคคลที่เป็นผู้ให้บริการในรัฐแหล่งเงินได้นั้น และกำหนดถึงการได้รับเงินได้จากการให้บริการโดยผ่านบุคคลในรัฐแหล่งเงินได้นั้นว่าต้องมากกว่า 50 เปอร์เซ็นต์ ของเงินได้ทั้งหมดของวิสาหกิจนั้นในช่วงระยะเวลาดังกล่าว ซึ่งตามแนวทางของความในวรรคแรกของคำอธิบายต้นแบบของ OECD นี้ไม่พบตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ประเทศไทยตกลงกับประเทศอื่นในฉบับใดเลยในปัจจุบัน ทั้งนี้ เมื่อดูตามช่วงเวลาที่ได้ตกลงเจรจาทำอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ แล้ว เห็นได้ว่าหลายฉบับนั้นเกิดขึ้นในช่วงก่อนปี 2008 ซึ่งเป็นปีที่ OECD ให้การยอมรับถึงสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการ

⁸⁵ อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับประเทศสหรัฐอเมริกา

⁸⁶ OECD Commentary, article 5, para. 11, p.98.

⁸⁷ OECD Commentary, article 5, para. 19, p.100.

นี้ไว้ในคำอธิบายต้นแบบของ OECD จึงเห็นได้ว่าแนวทางของข้อตกลงตามบทบัญญัติในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการของประเทศไทยได้รับอิทธิพลจากแนวทางต้นฉบับของ UN

เมื่อกล่าวต่อไปถึงความในวรรคที่สองตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD ที่กำหนดเงื่อนไขถึงการมีสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการนี้ เห็นได้ว่าเป็นแนวทางที่เหมือนกับของ UN แต่มีข้อแตกต่างประการหนึ่งคือการกำหนดถึงข้อยกเว้นในกรณีที่มีการให้บริการนั้นเป็นการให้บริการที่เป็นไปตามข้อกำหนดในวรรคที่ 4 ในเรื่องข้อยกเว้นของสถานประกอบการถาวรซึ่งหากดำเนินการโดยผ่านสถานธุรกิจประจำแล้วจะไม่ทำให้สถานธุรกิจประจำนั้นเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น ในเรื่องนี้ผู้เขียนมีความเห็นว่า แม้ตามบทบัญญัติจะไม่ได้มีการกำหนดตกลงเงื่อนไขดังกล่าวไว้ แต่หากตามข้อเท็จจริงนั้นมีการให้บริการโดยผ่านบุคคลตามช่วงระยะเวลาที่กำหนดแล้ว ถ้าการให้บริการดังกล่าวนั้นเป็นการให้บริการที่เป็นไปตามข้อกำหนดในวรรคที่ 4 คือ เป็นการให้บริการเพื่อเตรียมการ หรือ เพื่อส่วนประกอบเท่านั้น กรณีควรจะต้องถือว่าไม่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการอยู่นั่นเอง เพราะการบังคับในเรื่องข้อยกเว้นที่กำหนดไว้ในวรรคที่ 4 นั้นควรจะต้องถูกนำมาบังคับใช้กับสถานประกอบการถาวรในทุกลักษณะอย่างเท่าเทียมกัน

ก) การตีความความหมายสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ของประเทศไทย

ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ประเทศไทยตกลงทำไว้กับประเทศต่างๆ นั้นพบถึงการบัญญัติว่า “การให้บริการโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง” ความหมายของคำว่า “ผู้มีถิ่นที่อยู่ใน” ในที่นี้ผู้เขียนเห็นว่าควรมีความหมายเฉพาะกรณีวิสาหกิจเท่านั้น ไม่ควรตีความรวมไปถึงกรณีบุคคลธรรมดา เพราะแม้ว่าตามแนวทางของ OECD ที่ปัจจุบันได้ตัดข้อบทเรื่อง “การให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ” ออกแล้วก็ตาม แต่ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ประเทศไทยตกลงทำไว้กับประเทศต่างๆ นั้นพบว่ายังคงไม่มีการแก้ไข ตัดข้อบทดังกล่าวนี้ออก ซึ่งเมื่อยังคงข้อบทในเรื่องการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระไว้แล้ว ผู้เขียนจึงเห็นว่าความตีความในข้อบทที่ 5 นี้ควรต้องจำกัดเฉพาะสำหรับกรณีที่เป็นวิสาหกิจเท่านั้น มิฉะนั้นแล้วจะทำให้เกิดความซ้ำซ้อนของบทบัญญัติในกรณีที่เป็นการให้บริการโดยบุคคลถึงสองข้อบททั้งนี้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ประเทศไทยตกลงทำกับประเทศอื่นหลายฉบับนั้นไม่มีบทบัญญัติในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการ⁸⁸ ดังนั้น กรณีที่ไม่มีบทบัญญัติกำหนดไว้ แม้จะมีการ

⁸⁸ ได้แก่ อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับประเทศบังคลาเทศ ประเทศเบลเยียม ประเทศอังกฤษ ประเทศเอสโตเนีย ประเทศฝรั่งเศส ประเทศเยอรมัน ประเทศอิตาลี ประเทศมาเลเซีย ประเทศพม่า ประเทศเนเธอร์แลนด์ ประเทศโอมาน ประเทศโปแลนด์ ประเทศสิงคโปร์ ประเทศเวียดนาม

ให้บริการที่เกิดขึ้นในประเทศไทยระยะเวลานานเพียงโดยอ้อมไม่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรแก่
วิสาหกิจต่างประเทศในกรณีนี้ได้

บทบัญญัติในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการที่เป็นพิเศษแตกต่าง
กับอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับอื่น คือ ฉบับประเทศสหรัฐอเมริกา ตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 3 บัญญัติว่า

“คำว่า “สถานประกอบการถาวร” รวมถึง

.....

(ข) การให้บริการ รวมทั้งบริการให้คำปรึกษาโดยวิสาหกิจผ่านทาง ลูกจ้างหรือ
บุคลากรอื่นที่จัดหาโดยวิสาหกิจเพื่อความมุ่งประสงค์เช่นว่านั้นถ้า เพียงแต่

.....

(2) การบริการได้กระทำในรัฐนั้นสำหรับวิสาหกิจที่เกี่ยวข้องกันภายใต้ความหมายของ
วรรค 1 ของข้อ 9”

เห็นได้ว่ามีข้อกำหนดถึงการให้บริการที่ได้กระทำในรัฐแหล่งเงินได้สำหรับวิสาหกิจที่เกี่ยวข้อง
เนื่องกันภายใต้ความหมายของวรรค 1 ในข้อบทที่ 9 ซึ่งบัญญัติว่า “วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง
เข้าร่วมโดยตรงหรือโดยทางอ้อมในการจัดการ การควบคุมหรือร่วมทุนของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญา
อีกรัฐหนึ่ง” ด้วย ดังนั้นในกรณีนี้หากเกิดการดำเนินการให้บริการแก่วิสาหกิจที่เกี่ยวข้องกันจะต้องถือว่าเป็น
เป็นการให้บริการที่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น

คำถามมีว่า สำหรับอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับอื่นที่ไม่มีข้อตกลงบัญญัติเช่นว่านี้ หากมี
การให้บริการเกิดขึ้นสำหรับวิสาหกิจที่เกี่ยวข้องกันแล้วจะทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นได้
หรือไม่ กรณีนี้ผู้เขียนเห็นว่าควรจะต้องถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะการ
ให้บริการเกิดขึ้นอยู่เนื่อง เพราะวิสาหกิจที่เกี่ยวข้องกันนั้นโดยหลักเบื้องต้นจะต้องถือเป็นบุคคลคนละ
บุคคลกัน หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือถือเป็นหน่วยภาษีคนละหน่วย ดังนั้นหากมีการให้บริการกับบุคคลอื่น
ก็จะต้องถือว่าต้องมีการให้บริการเกิดขึ้น การให้บริการที่จะไม่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวร
นั้นมีเพียงกรณีที่เป็นบริการแก่วิสาหกิจตนเองเท่านั้น

ข) ข้อกำหนดเรื่องระยะเวลา

ในเรื่องการกำหนดระยะเวลานั้น ตามแนวทางต้นแบบของ UN กำหนดระยะเวลาสำหรับ
สถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการนี้ไว้โดยกำหนดเป็น “วัน” คือกำหนดระยะเวลา 183
วัน ในระยะเวลา 12 เดือนใดๆ โดยไม่คำนึงว่าการให้บริการนั้นจะเกิดขึ้นโดยบุคคลเดียวกันหรือไม่ และ
จะไม่คำนึงถึงจำนวนคนที่เข้าร่วมการให้บริการในแต่ละวัน เมื่อตรวจสอบตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่

ประเทศไทยตกลงทำกับประเทศต่างๆ แล้ว พบว่ามีหลายฉบับที่กำหนดตกลงในเรื่องระยะเวลานี้เป็น “เดือน” อยู่⁸⁹ ซึ่งมีผลแตกต่างในการนับระยะเวลา

อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ในบางฉบับกำหนดเงื่อนไขการนับระยะเวลาใน “ปีภาษี” นั้น เช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับ ประเทศสหรัฐอเมริกา กำหนดว่า “....สถานประกอบการถาวรนั้นจะต้องไม่ดำรงอยู่ในปีภาษีใด ๆ ของการให้บริการนั้นเป็นระยะเวลาเดียวหรือหลายระยะเวลารวมกันน้อยกว่า 30 วัน ในปีภาษีนั้น” หรือ อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับ ประเทศแอฟริกาใต้ กำหนดว่า “...ระยะเวลาเดียวหรือหลายระยะเวลารวมกันเกินกว่า 6 เดือน ภายในระยะเวลาสิบสองเดือนใด ๆ ที่เริ่มต้นหรือสิ้นสุดในปีภาษีที่เกี่ยวข้อง” กรณีการนับในช่วงปีภาษีนี้มีความแตกต่างกับกรณีที่กำหนดเงื่อนไขในช่วง 12 เดือน ตามที่กล่าวถึงในส่วนสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างข้างต้น หากบทบัญญัติกำหนดให้นับภายในช่วงปีภาษีนั้น จะต้องนับเฉพาะระยะเวลาในช่วงปีภาษีแต่ละปี ซึ่งรอบปีภาษีของแต่ละบริษัทอาจแตกต่างกันได้

7.3.3 บทบัญญัติเกี่ยวกับสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทน

7.3.3.1 สถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทน

ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ประเทศไทยตกลงทำกับประเทศต่างๆ นั้น ในเรื่องของสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนพบว่าส่วนใหญ่เดินตามแนวทางต้นแบบของ UN แต่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ บางฉบับที่ตกลงกันตามแนวทางของ OECD⁹⁰ ซึ่งโดยหลักแล้วตามแนวทางต้นฉบับของ OECD จะครอบคลุมเนื้อหาน้อยกว่า

ตามต้นแบบของ UN นั้นบัญญัติในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 ว่า

“โดยไม่คำนึงถึงบทบัญญัติในวรรคที่ 1 และวรรคที่ 2 – หากตัวแทนที่ไม่ได้มีสถานะเป็นอิสระตามความในวรรคที่ 7 – ได้ปฏิบัติหน้าที่ในรัฐคู่สัญญารัฐหนึ่งในนามของวิสาหกิจของรัฐอีกรัฐหนึ่ง วิสาหกิจนั้นจะถือว่าสถานประกอบการถาวรในรัฐที่กล่าวถึงรัฐแรกสำหรับกิจกรรมที่บุคคลนั้นได้ทำหน้าที่ให้กับวิสาหกิจนั้น หากบุคคลนั้น

(ก) ได้ใช้อำนาจนั้นอย่างเป็นปกติวิสัยในรัฐนั้นในการเข้าตกลงทำสัญญาในนามของวิสาหกิจ นอกจากในกรณีที่กิจกรรมที่บุคคลได้กระทำนั้นเป็นไปตามความในวรรคที่ 4 ซึ่ง

⁸⁹ เช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับ ประเทศออสเตรเลีย ประเทศแคนาดา สาธารณรัฐไต้หวัน ประเทศเกาหลีใต้ ประเทศออสเตรีย ประเทศแคนาดา สาธารณรัฐประชาชนจีน ประเทศฮังการี ฯลฯ

⁹⁰ ได้แก่อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับประเทศบัลแกเรีย ประเทศเวียดนาม ประเทศไอร์แลนด์ และประเทศลาว

หากได้มีการดำเนินการผ่านสถานะธุรกิจประจำแล้วจะไม่ทำให้สถานะธุรกิจประจำนั้นเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นตามบทบัญญัติในวรรคดังกล่าว; หรือ

(ข) ไม่มีอำนาจเช่นนั้น แต่ได้มีการเก็บรักษาสินค้า หรือมูลภัณฑ์อย่าง เป็นปกติวิสัยในรัฐที่กล่าวถึงรัฐแรก และได้มีการจัดส่งสินค้าหรือมูลภัณฑ์นั้นในนามของวิสาหกิจ”

ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ของประเทศไทยนั้นหลายฉบับพบว่ามิมีบทบัญญัติถึง 3 วรรค ซึ่งถือเป็นแนวทางของประเทศไทยที่ตกลงกับหลายประเทศส่วนใหญ่ โดยมีใจความสำคัญตามบทบัญญัติว่า

“แม้จะมีบทบัญญัติของวรรค 1, 2 และ 3 ในกรณีที่บุคคลนอกเหนือจากตัวแทนที่มีสถานภาพเป็นอิสระซึ่งอยู่ในบังคับของวรรค 7 กระทำการในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งในนามของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง ให้ถือว่าวิสาหกิจนั้นมีสถานประกอบการถาวรในรัฐผู้ทำสัญญาที่กล่าวถึงรัฐแรก ถ้าบุคคลดังกล่าว

(ก) มีและใช้อย่างเป็นปกติวิสัยในรัฐที่กล่าวถึงรัฐแรก ซึ่งอำนาจในการทำสัญญาในนามของวิสาหกิจ เว้นไว้แต่ว่ากิจกรรมต่างๆ ของบุคคลนั้นจำกัดอยู่เฉพาะการซื้อสิ่งของหรือสินค้าเพื่อวิสาหกิจนั้น

(ข) ไม่มีอำนาจเช่นนั้น แต่ได้เก็บรักษาอย่าง เป็นปกติวิสัยในรัฐที่กล่าวถึงรัฐแรกซึ่งมูลภัณฑ์ของสิ่งของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจนั้น และดำเนินการส่งมอบในนามของวิสาหกิจนั้นอยู่เป็นประจำ หรือ

(ค) ไม่มีอำนาจเช่นนั้น แต่ได้จัดหาคำสั่งซื้ออย่าง เป็นปกติวิสัยในรัฐที่กล่าวถึงรัฐแรกทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดเพื่อวิสาหกิจนั้น หรือเพื่อวิสาหกิจนั้นและวิสาหกิจอื่นๆ ซึ่งอยู่ในความควบคุมของวิสาหกิจนั้น หรือมีการควบคุมผลประโยชน์อยู่ในวิสาหกิจนั้น”

เห็นได้ว่าประเด็นสำคัญที่มีความแตกต่างกันระหว่างต้นแบบของ UN กับต้นแบบของประเทศไทย คือ

1. ตามวรรค (ก) ตามต้นแบบของประเทศไทยกำหนดข้อยกเว้นสำหรับกิจกรรมต่างๆ ของบุคคลนั้น หากจำกัดอยู่เพียงเฉพาะการซื้อสิ่งของหรือสินค้าเพื่อวิสาหกิจ จะถือว่าไม่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรตามความในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 นี้ขึ้น ในเรื่องนี้สามารถเข้าใจได้ว่า กรณีการแต่งตั้งตัวแทนเพียงเพื่อดำเนินการเฉพาะการซื้อสิ่งของ หรือสินค้านั้น อาจไม่เป็นการก่อให้เกิดเงินได้ให้กับวิสาหกิจต่างประเทศ เช่นเดียวกับกรณีบทบัญญัติในเรื่องข้อยกเว้นของสถานประกอบการถาวรตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 4 (ง)

2. ตามวรรค (ค) ตามต้นแบบของประเทศไทยกำหนดถึงกรณีที่ตัวแทนนั้นไม่มีอำนาจในการเข้าทำสัญญาในนามของวิสาหกิจนั้น แต่หากได้มีการจัดทำคำสั่งซื้อ (secure order) อย่างเป็นทางการปกติวิสัยในรัฐแหล่งเงินได้ทั้งหมด หรือเกือบทั้งหมดเพื่อวิสาหกิจนั้น หรือเพื่อวิสาหกิจอื่นๆ ซึ่งอยู่ในความควบคุมของวิสาหกิจนั้น หรือมีการควบคุมผลประโยชน์อยู่ในวิสาหกิจนั้น จะถือว่าทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนขึ้นด้วยเช่นกัน ในข้อนี้ผู้เขียนเห็นว่าหากมองโดยภาพรวมของการเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนแล้ว มีเหตุผลที่ค่อนข้างแปลกประหลาด เนื่องจากโดยทั่วไปตามแนวทางต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ตามความในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 (ก) มักจะบัญญัติไว้ถึงกรณีที่หากตัวแทนนั้นหากได้ทำหน้าที่เฉพาะเพียงการซื้อสิ่งของ หรือสินค้า จะไม่ถือว่าทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนขึ้น แต่ตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 (ค) กลับกำหนดว่าหากตัวแทนนั้นเพียงได้จัดทำคำสั่งซื้ออย่างเป็นทางการปกติวิสัยกลับถือว่าทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนขึ้น โดยตามความเป็นจริงแล้ว การจัดทำคำสั่งซื้อนั้นยังไม่ได้มีผลให้เกิดเป็นสัญญาซื้อขายขึ้นในขณะนั้น การจัดทำคำสั่งซื้อผู้ซื้อจะต้องไปติดต่อซื้อขายกับตัววิสาหกิจต่างประเทศจึงเกิดเป็นสัญญาซื้อขายขึ้นตามมา แต่ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กลับบัญญัติว่าตัวแทนที่ทำเฉพาะการซื้อนั้นไม่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น ในขณะที่หากทำหน้าที่เพียงจัดทำคำสั่งซื้อกลับทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น

อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ บางฉบับพบข้อกำหนดถึงลักษณะการเป็นตัวแทนที่จะทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรถึง 4 ข้อ⁹¹ ซึ่งพบว่าข้อกำหนดที่เพิ่มเติมขึ้นนี้เป็นการกำหนดถึงเงื่อนไขในการทำการผลิต หรือแปรสภาพสิ่งของหรือสินค้าของวิสาหกิจในรัฐนั้น เพื่อวิสาหกิจในรัฐนั้น

อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ บางฉบับมีข้อกำหนดที่แตกต่างกับอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับอื่น ซึ่งอาจมีปัญหาในการตีความได้แก่ อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับประเทศเยอรมัน และประเทศอิตาลี ซึ่งได้บัญญัติในความตอนต้นของข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 นี้ว่า

“แม้จะมี**บทบัญญัติของวรรค 4** อยู่ บุคคลที่กระทำการในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งในนามของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง นอกเหนือไปจากตัวแทนที่มีสถานภาพเป็นอิสระซึ่งอยู่ในบังคับของวรรค 6 ให้ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรของรัฐแรก ถ้า.....”

โดยทั่วไปนั้นตามต้นแบบของ OECD และ UN รวมทั้งตามแนวทางการตกลงทำอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ของประเทศไทย มักจะกำหนดบัญญัติในถ้อยคำส่วนแรกว่า “แม้จะมีบทบัญญัติของวรรค 1

⁹¹ เช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับประเทศออสเตรีย ประเทศฟินแลนด์ สาธารณเชเชลส์ ประเทศคูเวต เป็นต้น

และวรรค 2...” ซึ่งเรื่องนี้เข้าใจได้ว่าบทบัญญัติต้องการให้ทำการพิจารณาถึงการมีสถานประกอบการถาวรในลักษณะสถานธุรกิจประจำ หรือ โครงการก่อสร้างก่อน ซึ่งหากไม่มีสถานประกอบการถาวรในสองลักษณะดังกล่าวแล้วจึงค่อยมาพิจารณาถึงว่าจะมีสถานประกอบการถาวรลักษณะตัวแทนขึ้นหรือไม่ และทั้งนี้แนวความคิดในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนนี้ได้ถูกกำหนดขึ้นจากแนวคิดที่ว่าเมื่อวิสาหกิจนั้นได้เข้ามาประกอบธุรกิจในรัฐแหล่งเงินได้แล้วย่อมทำให้รัฐแหล่งเงินได้มีสิทธิในการจัดเก็บภาษี ซึ่งควรที่จะต้องเท่าเทียมกับกรณีที่ตัววิสาหกิจนั้นไม่ได้เข้ามาประกอบธุรกิจเองแต่หากดำเนินการโดยผ่านทางตัวแทนแล้วรัฐแหล่งเงินได้จะต้องมีสิทธิในการจัดเก็บภาษีจากตัวแทนนั้นโดยเสมอกัน และ ดังนั้นจึงพบว่าตามต้นแบบของ OECD และ UN นั้นได้มีการกำหนดถึงใจความสำคัญตอนหนึ่งว่า “..นอกจากในกรณีที่กิจกรรมที่บุคคลได้กระทำนั้นเป็นไปตามความในวรรคที่ 4 ซึ่งหากได้มีการดำเนินการผ่านสถานธุรกิจประจำแล้วจะไม่ทำให้สถานธุรกิจประจำนั้นเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นตามบทบัญญัติในวรรคดังกล่าว...” ซึ่งเป็นการกำหนดไว้ถึงกรณีที่ตัวแทนนั้นได้มีการปฏิบัติงานที่เข้าข่ายเว้นตามที่กำหนดไว้นั้นจะต้องได้รับการยกเว้นว่าไม่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรเช่นเดียวกับกรณีของสถานประกอบการถาวรในลักษณะอื่นได้ปฏิบัติงานเช่นนั้น

แต่เมื่อบทบัญญัติกำหนดว่า “แม้จะมีบทบัญญัติของวรรค 4 อยู่...” กรณีเช่นนี้อาจก่อให้เกิดปัญหาในการบังคับใช้ได้เพราะจะต้องตีความตามบทบัญญัติว่าตามข้อยกเว้นที่ไม่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นตามความในวรรค 4 นั้นจะไม่นำมาใช้บังคับกับกรณีของสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนด้วย และดังนั้นจะเกิดผลแปลกประหลาดในการบังคับใช้ เช่น หากวิสาหกิจเยอรมันมีสถานธุรกิจประจำตั้งอยู่ในประเทศไทย โดยทำหน้าที่เพียงเก็บรักษามูลภัณฑ์ หรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจนั้นจะได้รับการยกเว้นว่าไม่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น แต่ถ้าหากไม่มีสถานธุรกิจประจำตั้งอยู่ในประเทศไทย แต่มีตัวแทนที่ทำหน้าที่ในการเก็บรักษามูลภัณฑ์หรือสินค้าของวิสาหกิจ กลับถือว่าสถานประกอบการถาวรเกิดขึ้น

7.3.3.2 สถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนประกันภัย

กรณีของตัวแทนประกันภัยที่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรพบตามต้นแบบของ UN ในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 6 แต่ไม่มีอยู่ในต้นแบบของ OECD แต่ทั้งนี้ คำอธิบายต้นแบบของ OECD ได้มีการกล่าวถึงในเรื่องดังกล่าวนี้ว่า

“ตามความหมายของ “สถานประกอบการถาวร” บริษัทประกันภัยของรัฐคู่สัญญารัฐหนึ่งจะถูกจัดเก็บภาษีในอีกรัฐหนึ่งสำหรับธุรกิจประกันภัยนั้นหากมีสถานธุรกิจประจำตามความหมายของวรรคแรก หรือได้มีการดำเนินการโดยผ่านบุคคลตามความหมายของวรรคที่ 5 เนื่องจากตัวแทนของบริษัทประกันภัยต่างประเทศบางครั้งอาจไม่มีคุณสมบัติตามที่กำหนดไว้ และทำให้บริษัทประกันภัยที่ได้มีการทำธุรกิจและได้รับเงินได้จำนวนเงินมากในรัฐนั้นไม่ต้องถูกจัดเก็บภาษีเงินได้จากกำไรที่ได้รับในรัฐ

นั้น เพื่อป้องกันเรื่องดังกล่าวนี้ อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ หลายฉบับที่ประเทศสมาชิกของ OECD ได้มีการตกลงกำหนดเงื่อนไขให้บริษัทประกันภัยของรัฐ รัฐหนึ่งนั้นหากได้มีการเก็บค่าพรีเมียมในรัฐอีกรัฐหนึ่งโดยผ่านทางตัวแทนที่ได้แต่งตั้งขึ้นในรัฐนั้น – ซึ่งถือเป็นตัวแทนที่ไม่ได้อยู่ภายใต้ความหมายตามความในวรรคที่ 5 – หรือได้มีการประกันความเสี่ยงภายในอาณาเขตรัฐนั้นโดยผ่านทางตัวแทนดังกล่าว การจะรวมบทบัญญัติในเรื่องดังกล่าวนี้ไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับใดนั้นย่อมขึ้นกับข้อเท็จจริงและกฎหมายของรัฐคู่สัญญาที่เกี่ยวข้อง

อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ประเทศไทยตกลงทำกับประเทศต่างๆ นั้น หลายฉบับมีข้อตกลงในเรื่องตัวแทนประกันภัย แต่หลายฉบับก็ไม่มีข้อตกลงในเรื่องดังกล่าว ซึ่งส่งผลในการจัดเก็บภาษีจากธุรกิจประกันภัยนั้นแตกต่างกัน

สำหรับอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับที่ไม่มีการกำหนดถึงตัวแทนประกันภัยนั้นจึงเห็นได้ว่าคงต้องบังคับตามบทบัญญัติเพียงเท่าที่ได้กำหนดไว้เท่านั้น กล่าวคือ หากไม่มีสถานธุรกิจประจำ หรือตัวแทนตามความหมายของวรรคที่ 5 ในข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรแล้ว แม้มีการจัดเก็บค่าพรีเมียมที่เกิดจากสัญญาประกันภัยขึ้นในรัฐแหล่งเงินได้ รัฐแหล่งเงินได้ก็ไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจนั้นได้เพราะโดยทั่วไปของธุรกิจประกันภัยนั้นตัวแทนประกันภัยจะไม่มีอำนาจในการเข้าตกลงทำสัญญาซึ่งอำนาจในการเข้าตกลงทำสัญญานั้นถือเป็นเงื่อนไขสำคัญของการเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 ดังนั้น บริษัทประกันภัยจึงอาจไม่ต้องถูกจัดเก็บภาษีแม้จะมีตัวแทนประกันภัยและได้รับเงินได้จากการขายประกันเกิดขึ้นในรัฐแหล่งเงินได้นั้น

แต่ในกรณีที่เป็นอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับที่ได้มีการกำหนดถึงตัวแทนประกันภัยตามต้นฉบับของ UN ถ้าตัวแทนนั้นได้มีการเก็บค่าพรีเมียม หรือได้มีการประกันความเสี่ยงในรัฐนั้นจะถือว่าทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นและสามารถจัดเก็บภาษีเงินได้จากกำไรธุรกิจจากบริษัทประกันภัยที่ได้รับเงินได้จากการขายประกันผ่านตัวแทนประกันภัยได้

7.3.3.3 ข้อยกเว้นของสถานประกอบการในลักษณะตัวแทน

บทบัญญัติอันถือเป็นข้อยกเว้นของสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนปรากฏตามต้นแบบของ OECD ในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 6 ซึ่งได้บัญญัติว่า

“วิสาหกิจของรัฐคู่สัญญาหนึ่งจะไม่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งเพียงเพราะได้ดำเนินธุรกิจอีกรัฐหนึ่งนั้นโดยผ่านทางนายหน้า ตัวแทนค้าต่างทั่วไป หรือตัวแทนอื่นใดที่มีสถานภาพเป็นอิสระ ถ้าบุคคลเช่นนั้นได้กระทำตามทางอันเป็นปกติแห่งธุรกิจของตน”

ตามต้นแบบของ UN มีข้อกำหนดเช่นเดียวกับต้นแบบของ OECD แต่ปรากฏอยู่ในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 7 ซึ่งได้มีการกำหนดบทบัญญัติเพิ่มเติมข้อความในตอนต่อมาเพิ่มเติมว่า

“...อย่างไรก็ตามในกรณีที่กิจกรรมของตัวแทนเป็นกระทำทั้งหมด หรือเกือบทั้งหมดในนามของวิสาหกิจนั้น และเงื่อนไขที่ได้มีการทำขึ้นระหว่างวิสาหกิจกับตัวแทนเกิดขึ้นภายใต้ความความสัมพันธ์ในทางพาณิชย์และการเงินซึ่งแตกต่างจากกรณีที่ได้ทำขึ้นโดยวิสาหกิจที่เป็นอิสระ บุคคลนั้นจะไม่ถือว่าเป็นตัวแทนที่มีสถานะเป็นอิสระภายใต้ความหมายของวรรคนี้”

ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ประเทศไทยตกลงทำกับประเทศต่างๆ นั้นพบว่าส่วนใหญ่ตกลงตามแนวทางต้นแบบของ UN แต่มักพบข้อกำหนดที่เพิ่มเติมขึ้นมาคือ กิจกรรมที่ตัวแทนที่ได้กระทำนั้นนอกจากเป็นของวิสาหกิจนั้นแล้วยังบัญญัติรวมถึง “วิสาหกิจอื่นซึ่งอยู่ในความควบคุมของวิสาหกิจนั้นหรือมีผลประโยชน์ควบคุมอยู่ในวิสาหกิจนั้น” ด้วย

ในปัจจุบันอาจพบกรณีที่วิสาหกิจต่างประเทศที่จัดตั้งบริษัทหลายบริษัทขึ้นและถือหุ้นไขว้ระหว่างกัน และทำการจัดตั้งบริษัทในประเทศแหล่งเงินได้ที่เข้าไปลงทุนโดยให้บริษัทในเครือทั้งหลายนั้นเข้าถือหุ้น ซึ่งตามความเป็นจริงอาจเป็นการยากที่จะทำการตรวจสอบถึงการมีอำนาจควบคุมที่แท้จริงของบริษัทต่างๆ แต่หากพบถึงข้อเท็จจริงดังกล่าวจะต้องบังคับไปตามบทบัญญัติซึ่งจะมีผลทำให้ตัวแทนนั้นไม่มีสถานภาพที่เป็นอิสระตามข้อกำหนด

ข้อพิจารณาสำคัญประการหนึ่งคือ เมื่อกิจกรรมของตัวแทนดังกล่าว ได้กระทำทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดในนามวิสาหกิจนั้นหรือในนามของวิสาหกิจนั้น และวิสาหกิจอื่นซึ่งอยู่ในความควบคุมของวิสาหกิจนั้นหรือมีผลประโยชน์ควบคุมอยู่ในวิสาหกิจนั้น บุคคลเช่นนี้จะไม่ถือเป็นตัวแทนที่มีสถานภาพเป็นอิสระตามความหมายของวรรคนี้แล้วจะมีผลต่อไปว่าจะทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนตามวรรคที่ 5 หรือไม่

ในเรื่องนี้ผู้เขียนมีความเห็นว่า แม้ตัวแทนจะได้กระทำการทั้งหมดเพื่อวิสาหกิจเพียงแห่งเดียว และไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดเงื่อนไขในวรรคที่ 6 นี้ แต่จะถือให้บุคคลนั้นเป็นตัวแทนตามความในวรรคที่ 5 และถือว่าเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนขึ้นโดยอัตโนมัตินั้นผู้เขียนเห็นว่าบังคับเช่นนี้ไม่ได้ เพราะการที่จะเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนขึ้นหรือไม่ขึ้น เงื่อนไขสำคัญคือจะต้องเป็นไปข้อกำหนดตามความในวรรคที่ 5 กล่าวคือจะต้องมีคุณลักษณะกระทำการในนามของวิสาหกิจนั้น และได้ทำอย่างเป็นปกติวิสัย และได้มีการเข้าตกลงทำสัญญาขึ้น จึงจะถือว่าทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนขึ้นได้ ทั้งนี้ ข้อสังเกตประการสำคัญประการหนึ่งคือ ในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 นี้ไม่ได้บัญญัติคำว่า “ตัวแทนไม่อิสระ” ไว้แต่อย่างใด เพียงแต่กำหนดความไว้ถึงการที่ไม่เป็นตัวแทนอิสระตามบทบัญญัติในวรรคที่ 6 และ

บทบัญญัติในวรรคที่ 6 นี้กำหนดถึงความหมายของคำว่า “ตัวแทนอิสระ” ไว้ในเรื่องนี้มีผลสำคัญต่อการตีความอย่างมากอันทำให้เกิดการตีความที่เข้าใจคลาดเคลื่อนจากแนวคิด⁹²

อย่างไรก็ดี ในอนุสัญญาภาชีซอนฯ บางฉบับพบข้อกำหนดตามบทบัญญัติ ตามความในวรรคที่ 6 ตอนท้ายนี้ในลักษณะให้กลับไปบังคับตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 หากตัวแทนเช่นว่านั้นได้กระทำการในการเป็นตัวแทนจะโดยทั้งหมด หรือเกือบจะโดยทั้งหมด เพื่อวิสาหกิจนั้น⁹³ ในเรื่องนี้ผู้เขียนมีความเห็นว่าจะอย่างไรก็จะต้องกลับไปคำนึงถึงเงื่อนไขและหลักการตามวรรคที่ 5 อยู่ นั่นเองในการพิจารณาว่าตัวแทนนั้นจะเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นหรือไม่ ไม่อาจตีความได้ว่าเมื่อไม่เป็นตัวแทนที่อิสระตามความในวรรคที่ 6 แล้วจะต้องถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นตามความในวรรคที่ 5 โดยทันที

ยกตัวอย่างเช่น กรณีที่ตัวแทนที่เป็นอิสระที่กระทำการตามทางอันเป็นปกติธุรกิจของตน แต่ได้กระทำการทั้งหมดเพื่อวิสาหกิจประเทศฟิลิปปินส์ กรณีเช่นนี้อาจถือว่าไม่เป็นตัวแทนอิสระตามความในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 อนุสัญญาภาชีซอนฯ ฉบับประเทศฟิลิปปินส์ แต่ตัวแทนดังกล่าวจะเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นตามความในวรรคที่ 4 หรือไม่ จะต้องพิจารณาต่อไปอีกว่าตัวแทนนั้นได้มีการทำหน้าที่ในนามวิสาหกิจถาวรและเป็นไปตามเงื่อนไขตามความในข้อบทที่ 4 อนุวรรค (ก) ถึง (ค) หรือไม่ เช่น หากมีการใช้อำนาจในการทำสัญญาอย่างเป็นปกติวิสัยตามเงื่อนไขในข้อบทที่ 4 อนุวรรค (ก) เช่นนี้จึงจะถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนขึ้นได้ การไม่เป็นตัวแทนอิสระตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 อนุสัญญาภาชีซอนฯ ฉบับประเทศฟิลิปปินส์

⁹² โปรดดู หัวข้อ 7.2.3 หัวข้อย่อย ค) ประกอบ

⁹³ อนุสัญญาภาชีซอนฯ ฉบับ ฟิลิปปินส์ ข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5

“..ถ้าหากว่าตัวแทนเช่นว่านั้นได้กระทำการในการเป็นตัวแทนจะโดยทั้งหมด หรือเกือบจะโดยทั้งหมด เพื่อวิสาหกิจนั้นหรือเพื่อวิสาหกิจและกลุ่มวิสาหกิจอื่นซึ่งอยู่ในความควบคุมของวิสาหกิจนั้น ถ้าเป็นกรณีเช่นนี้ให้ใช้บทบัญญัติของวรรค 4 บังคับ”

อนุสัญญาภาชีซอนฯ ฉบับสวีเดน ข้อบทที่ 5 วรรคที่ 6

“....ถ้าบุคคลเช่นว่านั้นได้กระทำตามทางอันเป็นปกติแห่งธุรกิจของตน อย่างไรก็ตามกิจกรรมที่ตัวแทนเช่นว่านั้นได้กระทำทั้งหมดในนามของวิสาหกิจนั้นเอง หรือเพื่อวิสาหกิจนั้นและวิสาหกิจอื่นซึ่งถูกควบคุมหรือมีการควบคุมผลประโยชน์ในวิสาหกิจ ตัวแทนนั้นจะไม่ถือว่าเป็นตัวแทนที่มีสถานภาพเป็นอิสระตามความหมายของวรรคนี้ หากเป็นกรณีเช่นนี้ให้ใช้บทบัญญัติของวรรค 5 บังคับ”

(หรือวรรคที่ 6 ตามต้นแบบของ OECD) จะไม่มีผลทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนขึ้นโดยทันที ไม่ว่ากรณีใด⁹⁴

บทบัญญัติพิเศษที่พบในเรื่องตัวแทนอิสระ พบในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ สองฉบับที่มีใจความสำคัญแตกต่างกับอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับอื่น ได้แก่ อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับประเทศบังคลาเทศ⁹⁵ และ อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับประเทศแคนาดา⁹⁶

7.3.4 บทบัญญัติยกเว้นการเป็นสถานประกอบการถาวรตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 4

ตามบทบัญญัติในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 4 ตามต้นแบบของ OECD กำหนดถึงข้อยกเว้นในรายการต่างๆ ที่หากได้มีการดำเนินกิจกรรมดังกล่าวนี้แล้วจะไม่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น⁹⁷ ซึ่งตามต้นแบบบัญญัติว่า

“4. โดยไม่คำนึงถึงบทบัญญัติในวรรคก่อนหน้านี้ ความหมายของคำว่า “สถานประกอบการถาวร” จะไม่รวมความถึง

⁹⁴ หลักการในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทน โปรดดู บทที่ 5 หัวข้อ 5.3.1

⁹⁵ อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับประเทศบังคลาเทศ ในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 5 บัญญัติว่า

“5. วิสาหกิจจะไม่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรในรัฐผู้ทำสัญญาหนึ่ง เพียงเพราะว่าได้ประกอบธุรกิจของรัฐนั้น โดยผ่านทางนายหน้า ตัวแทนการค้าทั่วไป หรือตัวแทนอื่นใดที่มีสถานภาพเป็นอิสระ ถ้าบุคคลเช่นว่านั้นได้กระทำตามทางอันเป็นปกติแห่งธุรกิจของตนและไม่เกี่ยวกับการจัดหาคำสั่งซื้อในความหมายของวรรค 4 (ค)”

⁹⁶ อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับประเทศแคนาดา ข้อบทที่ 5 วรรคที่ 6 บัญญัติว่า

“6. วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาหนึ่งจะไม่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งเพียงเพราะว่าได้ประกอบธุรกิจของรัฐนั้น โดยผ่านทางนายหน้า ตัวแทนการค้าทั่วไปหรือตัวแทนอื่นใดที่มีสถานภาพเป็นอิสระ หรือเพียงเพราะได้มีการเก็บรักษาในอีกรัฐหนึ่งซึ่งมูลภัณฑ์สิ่งของไว้กับตัวแทนที่มีสถานภาพเป็นอิสระ และตัวแทนนั้นดำเนินการส่งมอบสิ่งของหรือสินค้าจากมูลภัณฑ์ดังกล่าวโดยมีเงื่อนไขว่าบุคคลเหล่านั้นกระทำการตามทางอันเป็นปกติแห่งธุรกิจของตน เพื่อความมุ่งประสงค์นี้จะไม่ถือว่าเป็นตัวแทนเป็นตัวแทนที่มีสถานภาพเป็นอิสระ ถ้ากระทำการเป็นตัวแทนโดยเฉพาะหรือเกือบโดยเฉพาะเพื่อวิสาหกิจนั้น หรือเพื่อวิสาหกิจนั้นและวิสาหกิจอื่นๆ ซึ่งอยู่ในความควบคุมของวิสาหกิจนั้นหรือมีผลประโยชน์ควบคุมอยู่ในวิสาหกิจนั้นและดำเนินกิจกรรมใดๆ ที่ได้กล่าวไว้ในวรรค 5”

⁹⁷ โปรดดูบทที่ 3 หัวข้อ 3.4

- ก) การใช้สิ่งอำนวยความสะดวกเพียงเพื่อวัตถุประสงค์ในการเก็บรักษา หรือแสดง หรือส่งมอบสิ่งของ หรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจนั้น
- ข) การเก็บรักษามูลภัณฑ์ หรือสินค้าที่เป็นของวิสาหกิจเพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการเก็บรักษา จัดแสดง หรือส่งมอบ
- ค) การเก็บรักษามูลภัณฑ์ หรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจเพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ให้วิสาหกิจอื่นใช้ในการแปรสภาพ
- ง) การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการจัดซื้อสิ่งของ หรือสินค้า หรือรวบรวมข้อสนเทศเพื่อวิสาหกิจนั้น
- จ) การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการดำเนินการเพื่อกิจกรรมซึ่งมีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือเป็นส่วนประกอบให้แก่วิสาหกิจนั้น
- ฉ) การมีสถานธุรกิจไว้เพียงเพื่อดำเนินกิจกรรมที่กล่าวถึงในอนุวรรค ก) ถึง จ) โดยมีเงื่อนไขว่ากิจกรรมทั้งหมดของสถานธุรกิจประจำซึ่งเป็นผลมาจากการรวมเข้ากันนี้มีลักษณะเป็นการเตรียมการ หรือส่วนประกอบ ”

ตามต้นแบบของ UN นั้นมีการวางบทบัญญัติไว้เช่นเดียวกับของ OECD เพียงแต่มีข้อแตกต่างประการหนึ่งคือ ตัดคำว่า “ส่งมอบ” ตามอนุวรรค ก) และ ข) ออก

เมื่อพิจารณาตามแนวทางของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ประเทศไทยตกลงทำกับประเทศต่างๆ แล้วพบว่า เป็นไปตามแนวทางของทั้ง OECD และ UN แต่ทั้งนี้ในตามอนุวรรค จ) มักจะพบการกำหนดถึงลักษณะที่แตกต่างจากต้นแบบ ซึ่งตามบทบัญญัติมีใจความสำคัญว่า

“การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการโฆษณา การให้ข้อสนเทศ การวิจัยทางวิทยาศาสตร์ หรือเพื่อกิจกรรมที่คล้ายคลึงกันซึ่งมีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือเป็นส่วนประกอบให้แก่วิสาหกิจนั้น”

บทบัญญัตินี้พบในต้นแบบของ OECD ในปี ค.ศ. 1963 ซึ่งต่อมา OECD ได้มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงเป็นข้อ จ) ตามต้นแบบของ OECD ที่ยกมาข้างต้น โดยตามเนื้อหาในคำอธิบายต้นแบบในฉบับปัจจุบันได้อธิบายขยายความสำหรับเรื่องการเตรียมการ และส่วนประกอบไว้สำหรับในเรื่องการโฆษณา การให้ข้อสนเทศ และการวิจัยทางวิทยาศาสตร์ หรือกิจกรรมที่คล้ายคลึงกัน ปัญหาที่หากบังคับตามบทบัญญัตินี้ดังกล่าว ถ้ามีกิจกรรมที่เกิดขึ้นเป็นกิจกรรมที่เป็นการเตรียมการ และส่วนประกอบ แต่ไม่ได้มีเนื้อหาเกี่ยวกับการโฆษณา การให้ข้อสนเทศ หรือการวิจัยทางวิทยาศาสตร์ ดังกล่าวนั้น จะถือว่าได้รับยกเว้นว่าไม่ถือเป็นสถานประกอบการถาวรหรือไม่ ยกตัวอย่างเช่น การ

ให้บริการตามสัญญา know-how อันเกิดจากสัญญาใช้สิทธิบัตรซึ่งกรณีเช่นนี้เห็นได้ว่าเป็นเพียงการให้บริการที่มีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือส่วนประกอบเท่านั้น กรณีเช่นนี้ จะถือว่าได้รับยกเว้นตามอนุสัญญาภาชีซ้อนฯ ด้วยหรือไม่

ในความเห็นของผู้เขียน กรณีเช่นนี้หากตีความตามตัวบทที่กำหนดไว้ย่อมจะต้องถือว่าการดำเนินอื่นที่แม้จะเป็นการเตรียมการ หรือส่วนประกอบต้องถือว่าไม่เข้าตามข้อยกเว้นที่กำหนดไว้ เพราะตามอนุสัญญาภาชีซ้อนฯ ได้กำหนดตกลงไว้เพียงเฉพาะกรณีดังกล่าวเท่านั้น และกรณีที่เข้าข้อยกเว้นยังจะต้องตีความโดยเคร่งครัด ดังนั้นจะต้องถือจำกัดแต่เพียงที่กำหนดไว้เท่านั้น แม้ว่าในตัวบทจะมีส่วนขยายว่า “เพื่อกิจกรรมต่างๆ ที่คล้ายคลึงกัน” ซึ่งมีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือส่วนประกอบ” แต่กรณี “กิจกรรมต่างๆ ที่คล้ายคลึงกัน” นี้ เห็นว่าควรจะต้องหมายความว่ากิจกรรมที่คล้ายคลึงกับการโฆษณา การให้ข้อเสนอแนะ การวิจัยทางวิทยาศาสตร์ หากไม่มีลักษณะที่คล้ายคลึงกับกิจกรรมเช่นว่านี้ จะไปตีความให้ถือเป็นการยกเว้นว่าไม่ถือเป็นสถานประกอบการถาวรไม่ได้

ตามข้อกำหนดในอนุวรรค (ฉ) ซึ่งกำหนดถึงการรวมกิจกรรมต่างๆ ที่กล่าวถึงในอนุวรรค (ก) ถึง (จ) อนุสัญญาภาชีซ้อนฯ ที่ประเทศไทยตกลงทำกับประเทศอื่นหลายฉบับไม่ได้มีการกำหนดถึงบทบัญญัติดังกล่าวไว้ ประเด็นคำถามที่เกิดขึ้นต่อมาคือ เมื่ออนุสัญญาภาชีซ้อนฯ ไม่ได้มีการกำหนดถึงกรณีการรวมกิจกรรมต่างๆ ไว้แล้วนั้น หากเกิดกรณีที่มีกิจกรรมที่เป็นไปตามอนุวรรค ต่างๆ เกิดขึ้นพร้อมกันแล้วนั้นจะถือได้หรือไม่ว่าทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น

ในเรื่องนี้ผู้เขียนมีความเห็นว่า แม้อนุสัญญาภาชีซ้อนฯ ฉบับที่ไม่ได้มีการกำหนดถึงข้อความตามอนุวรรค (ฉ) เมื่อเกิดกรณีที่มีกิจกรรมต่างๆ ที่เข้าข้อยกเว้นมารวมกันขึ้นนั้น ย่อมจะไม่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นได้ แม้จะไม่มีบทบัญญัติกำหนดไว้โดยเฉพาะ ทั้งนี้ เนื่องจากเหตุผลของการบัญญัติให้กิจกรรมต่างๆ ใดๆ ตามอนุวรรค (ก) ถึง (จ) นั้นเป็นข้อยกเว้นของการเป็นสถานประกอบการถาวรสืบเนื่องจากกิจกรรมนั้นเป็นเพียงกิจกรรมส่วนประกอบที่ไม่มีความสำคัญต่อการดำเนินธุรกิจในประเทศแหล่งเงินได้ และกิจกรรมนั้นไม่ใช่กิจกรรมที่ก่อให้เกิดเงินได้ขึ้นกับวิสาหกิจนั้นขึ้น ดังนั้น แม้จะไม่มีบทบัญญัติถึงการรวมกันของกิจกรรมต่างๆ ดังกล่าว เมื่อกิจกรรมต่างๆ ที่เกิดขึ้นนั้นต่างมีลักษณะเป็นเพียงกิจกรรมที่เป็นการเตรียมการ หรือส่วนประกอบ ดังนั้น จึงไม่ควรที่จะถือว่าทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นได้

ในอนุสัญญาภาชีซ้อนฯ บางฉบับ พบข้อกำหนดในเรื่องข้อยกเว้นที่ไม่ถือว่าทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรบัญญัติไว้เป็นพิเศษ เช่น

อนุสัญญาภาชีซ้อนฯ ฉบับประเทศ โรมาเนีย ข้อบทที่ 3 (ง) บัญญัติว่า

“(ง) สินค้าหรือสิ่งของ ซึ่งเป็นของวิสาหกิจที่ได้นำมาแสดงในงานแสดงหรือประกวดซึ่งจัดโดยภาครัฐบาลของประเทศเจ้าภาพเป็นครั้งคราวที่ได้ขายไปภายหลังปิดงานแสดงหรือประกวดดังกล่าว”

ในเรื่องนี้ พบว่าตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD ได้ให้คำอธิบายไว้ถึงกรณีการยกเว้นตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 4 นี้จะนำมาใช้เมื่อสิ้นสุดงานจัดแสดงดังกล่าวด้วยเช่นกัน ยกตัวอย่างเช่น การแสดงสินค้า หรือมูลภัณฑ์ ซึ่งได้รับยกเว้นตาม อนุวรรค ก) และ ข) ดังนั้น การขายสินค้า หรือมูลภัณฑ์ที่จัดแสดงดังกล่าวเมื่อสิ้นสุดงานแสดงสินค้าจะถือว่าได้รับยกเว้นตามข้อบทดังกล่าวนี้ด้วย⁹⁸ ในเรื่องนี้ ผู้เขียนมีความเห็นแตกต่างกับคำอธิบายต้นแบบ เนื่องจากเมื่อมีสถานะธุรกิจเกิดขึ้นแล้ว แต่ไม่ได้เป็นไปตามข้อยกเว้นที่กำหนดไว้เฉพาะ เช่นในกรณีนี้ที่ไม่ได้มีเพียงการแสดงสินค้า หรือมูลภัณฑ์เท่านั้น หากตีความโดยขยายความรวมถึงการขายด้วย ย่อมทำให้เกิดช่องว่างในการหลีกเลี่ยงภาษีขึ้นได้

7.4 ปัญหาการบังคับใช้ข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรกับการจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

ข้อพิจารณาถึงแนวทางในการบังคับใช้เรื่องสถานประกอบการถาวรกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ OECD ได้มีการกล่าวถึงทางเลือกสำคัญสามประการที่อาจจะพัฒนาเพื่อบังคับใช้ต่อไปในอนาคต⁹⁹ ได้แก่ สถานประกอบการถาวรในลักษณะสถานธุรกิจประจำเสมือน (virtual fixed place of business PE) สถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนเสมือน (virtual agency PE) และ สถานประกอบการถาวรในลักษณะการมีอยู่ในทางธุรกิจ (on-site business presence PE)

เมื่อกล่าวถึงธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์จะเห็นได้ว่ามีความหมายโดยกว้างซึ่งรวมถึงการซื้อขายสินค้าและการให้บริการที่ได้ดำเนินการโดยผ่านเครือข่ายคอมพิวเตอร์ ซึ่งธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์อาจเกิดขึ้นโดยบุคคล บริษัท ภาครัฐ หรือองค์กรใดๆ แต่การจำแนกถึงรูปแบบของธุรกรรมจะมีสามกรณีหลักคือ รูปแบบธุรกิจกับธุรกิจ (B2B Models) รูปแบบธุรกิจกับผู้บริโภค (B2C

⁹⁸ OECD Commentary, article 5, para. 29, pp.104-105

⁹⁹ OECD, Public Discussion Draft, BEPS ACTION 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy, retrieved on September 2017, from <https://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-digital-economy-discussion-draft-march-2014.pdf>.

Models) และรูปแบบผู้บริโภคร่วมกับผู้บริโภค (C2C Models) ซึ่งเมื่อลองคำนึงประกอบกับการดำเนินธุรกิจปัจจุบันที่ได้มีการเปลี่ยนแปลงรูปแบบจากช่วงก่อนอย่างมากเนื่องจากการนำเทคโนโลยีสารสนเทศมาร่วมใช้ในการโฆษณา การตลาด การขาย ในเรื่องนี้หากมองในมุมทางด้านภาษีจะเห็นว่าตามแนวทางของ OECD มีข้อสรุปในเบื้องต้นในเรื่องนี้ คือ

- การมีแต่เพียงเว็บไซต์ไม่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น
- เว็บโฮสติ้ง (web hosting)¹⁰⁰ โดยทั่วไปไม่ถือเป็นสถานประกอบการถาวร
- โดยปกติผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ต (Internet Service Provider - ISP) จะไม่ถือเป็นสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจที่ได้ใช้บริการนั้น
- สถานที่ตั้งของเครื่องคอมพิวเตอร์ รวมทั้งอุปกรณ์ที่ใช้กันอาจทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นได้ แต่ทั้งนี้การมีคอมพิวเตอร์ หรืออุปกรณ์ทั้งหลายนั้นจะต้องไม่ได้ถูกใช้ในลักษณะที่เป็นเพียงการเตรียมการหรือส่วนประกอบเท่านั้น ในกรณีนี้เป็นการอ้างถึงการมีสถานธุรกิจประจำที่บัญญัติตามข้อบทที่ 5 วรรคแรกภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ซึ่งมีข้อดีคือสามารถบังคับใช้ได้โดยไม่ต้องมีการแก้ไข เพิ่มเติมกฎหมายใดๆ

การยอมรับถึงการมีเซิร์ฟเวอร์ที่ตั้งอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ว่าอาจทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นได้เป็นเรื่องที่ยอมรับกันอย่างกว้างขวางในช่วงก่อนหน้านี้¹⁰¹ แต่หากลองคำนึงถึงลักษณะที่แท้จริงของการใช้งานอินเทอร์เน็ตแล้วจะเห็นว่าสถานประกอบการถาวรไม่ควรอิงกับลักษณะทางกายภาพของอุปกรณ์เทคโนโลยีกับการจัดเก็บภาษีสำหรับเงินได้ที่ได้รับจากธุรกรรมออนไลน์เพราะไม่มีความเชื่อมโยงเกี่ยวข้องในเชิงเศรษฐกิจกับเงินได้ที่ได้รับต่อกัน เช่นในกรณีของเซิร์ฟเวอร์จะเห็นได้

¹⁰⁰ เว็บโฮสติ้ง คือ พื้นที่การใช้งานในอินเทอร์เน็ต โดยการเช่าฮาร์ดดิสก์ในเครื่องเซิร์ฟเวอร์ของผู้ให้บริการ โดยจะมีการเชื่อมต่อออนไลน์ตลอดเวลา

¹⁰¹ ในประเด็นอื่นที่นอกจากเรื่องภาษีก็นับถึงการยอมรับถึงที่ตั้งของเซิร์ฟเวอร์เช่นกัน เคยมีประเด็นพิจารณาในเรื่องเขตอำนาจศาลซึ่งเป็นคดีที่เกี่ยวกับกฎหมายต่อต้านสแปมของมลรัฐเวอร์จิเนียในประเทศสหรัฐอเมริกา จำเลยในคดีนี้คือ เจเรมี เจย์เนส (Jeremy Jaynes) ได้ทำการส่งอีเมลซึ่งมีเนื้อหาเกี่ยวกับการทำงานจากที่บ้าน (Work at Home) และเสนอขายโปรแกรมโดยจะรับชำระเงินจากบัตรเครดิตจากผู้สนใจชื่อ เจย์เนส ได้ส่งอีเมลจากบ้านในนอร์ทแคโรไลนา โดยใช้คอมพิวเตอร์หลายเครื่อง และส่งผ่านเซิร์ฟเวอร์หลายตัว ประเด็นสำคัญที่ศาลวินิจฉัยในคดีประเด็นหนึ่งคือ ประเด็นเกี่ยวกับเขตอำนาจศาลที่ฝ่ายเจย์เนสให้การต่อสู้ว่าศาลมลรัฐเวอร์จิเนียไม่มีอำนาจในการพิจารณาคดีนี้ ในข้อต่อสู้เรื่องนี้ศาลอุทธรณ์ให้คำวินิจฉัยว่า แม้เจย์เนสจะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐนอร์ทแคโรไลนา แต่เนื่องจากการส่งอีเมลโดยใช้ เซิร์ฟเวอร์ที่ตั้งอยู่ในมลรัฐเวอร์จิเนีย ดังนั้นจึงต้องพิจารณาคดีและตัดสินตามกฎหมายของมลรัฐเวอร์จิเนีย และศาลสูงสุดได้ให้คำพิพากษายืนตามในประเด็นนี้

ว่ามีคุณลักษณะที่มีความแตกต่างกับกรณีของสถานธุรกิจประจำตามความหมายดั้งเดิม เช่น การมีออฟฟิศ โรงงาน สำนักงานจัดการ ที่ใช้ในการประกอบกิจการเพราะสถานธุรกิจจะมีความเกี่ยวข้องกับสัมพันธ์อย่างแนบแน่นระหว่างกิจกรรมที่ทำงานกับเงินได้ที่ได้รับผ่านสถานธุรกิจนั้น ยิ่งโดยเฉพาะในกรณีที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีจากประเทศสามฝ่าย (triangular case) ได้แก่ ประเทศแหล่งเงินได้ ประเทศถิ่นที่อยู่ และประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ ในกรณีที่มีสถานประกอบการถาวรในลักษณะดั้งเดิม เช่น การมีออฟฟิศ ประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่นั้นจะเป็นผู้มีสิทธิในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากกำไรธุรกิจที่เกิดขึ้นซึ่งเห็นได้ว่าเป็นความสมเหตุสมผลเพราะหน้าที่ในการจัดการ หรือ กิจกรรมต่างๆ ที่ได้ทำขึ้นในสถานธุรกิจนั้นมีผลทำให้เกิดเงินได้ขึ้นซึ่งมีความสัมพันธ์แนบแน่นกับประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ แต่หากเป็นกรณีที่ถือว่าเซิร์ฟเวอร์เป็นสถานประกอบการถาวร จะเห็นว่าการใช้งานเซิร์ฟเวอร์นั้นไม่ได้มีความยึดโยงกับการจัดการ หรือ กิจกรรมของวิสาหกิจ และสถานที่ตั้งของเซิร์ฟเวอร์ไม่ได้มีความสัมพันธ์กับเงินได้ที่ได้รับจากธุรกรรมออนไลน์ เพราะการเข้าใช้งานตัวเซิร์ฟเวอร์นั้นอาจเข้าใช้งานจากแห่งใดก็ได้ในโลก และผู้ได้รับเงินได้กับผู้จ่ายเงินได้อาจไม่มีความสัมพันธ์อย่างใดกับประเทศที่เซิร์ฟเวอร์ตั้งอยู่นั้น

นอกจากนี้ กรณีตัวอย่างเช่นกรณีของผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์รายใหญ่ เช่น amazon.com นั้นต้องใช้เซิร์ฟเวอร์เป็นจำนวนนับล้านตัว กระจายตั้งอยู่ตามภูมิภาคต่างๆ และในกระบวนการปฏิบัติงานในอินเทอร์เน็ตนั้นยังมีระบบปฏิบัติงานที่สลับซับซ้อนจนยากที่จะอ้างถึงได้อย่างชัดเจนว่าในขณะที่ทำธุรกรรมนั้นเกิดขึ้นจากเซิร์ฟเวอร์ตัวไหน ผู้เขียนจึงเห็นว่าหากพิจารณาถึงการใช้อุปกรณ์เทคโนโลยีเพื่ออ้างถึงการเป็นสถานประกอบการถาวรในกรณีธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นเป็นเรื่องที่ไม่มีความเหมาะสม เพราะเทคโนโลยีสารสนเทศมีการพัฒนาเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็วตลอดเวลา เช่นกรณีการใช้งานเซิร์ฟเวอร์ในปัจจุบันมีการใช้เทคนิคที่เรียกว่า cache server หรือ proxy server ที่ดึงเอาข้อมูลจากเว็บไซต์ที่หากมีอยู่ในระบบ cache¹⁰² จะไม่มีการดึงข้อมูลจากต้นทาง ในเรื่องนี้หากมองย้อนกลับมาในมุมทางภาษีที่เกี่ยวกับสถานประกอบการถาวรที่อ้างอิงจากเซิร์ฟเวอร์ดังที่เคยยอมรับกันในช่วงก่อนหน้านี้จะเห็นว่าทำให้เกิดปัญหาขึ้นได้ เพราะจะทำให้เกิดสถานการณ์ที่มีสถานประกอบการถาวรซ้ำซ้อนกันเพราะอาจมีเซิร์ฟเวอร์ที่ถูกใช้อ้างอิงได้มากกว่าหนึ่งตัว และยังมีการนำระบบคลาวด์ คอมพิวติ้ง หรือ ระบบประมวลผลแบบกลุ่มเมฆ (Cloud Computing) มาใช้ซึ่งเป็นระบบที่นำเอาคอมพิวเตอร์หลายๆ ตัวมาเชื่อมต่อกันผ่านอินเทอร์เน็ต ระบบประมวลผลแบบกลุ่มเมฆนี้มีความยืดหยุ่นในการใช้งานสูงมากและสามารถจัดสรรทรัพยากรได้อย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งการสร้างระบบการใช้งานใหม่ๆ ขึ้นนั้นผู้สร้างจะสร้างระบบที่ทำให้

¹⁰² cache คือหน่วยความจำอย่างหนึ่งที่ทำหน้าที่ในการเก็บข้อมูลที่ใช้งานบ่อยเพื่อให้การค้นหานั้นในคราวต่อไปรวดเร็วขึ้นโดยดึงจาก cache ได้ทันทีไม่ต้องดึงข้อมูลทั้งหมดจากต้นทาง

ผู้ใช้เข้าใช้ได้ง่ายขึ้นมากแม้จะไม่มีความรู้ด้านคอมพิวเตอร์ก็สามารถเข้าถึงระบบและใช้งานได้ จุดสำคัญที่ก่อให้เกิดปัญหาคือ ระบบคลาวด์คอมพิวเตอร์นี้ เป็นระบบที่แตกต่างจากการใช้เซิร์ฟเวอร์เดี่ยว กล่าวคือ ข้อมูลที่จัดเก็บในระบบคลาวด์นี้จะอยู่อย่างกระจัดกระจายและมีการทำซ้ำไปยังคอมพิวเตอร์แม่ข่ายอื่นๆ ที่เชื่อมต่อกับระบบซึ่งหมายความว่าข้อมูลนั้นไม่ได้มีการรวมตัวอยู่ในที่แห่งใดแห่งหนึ่งอย่างชัดเจน ซึ่งสำหรับผู้ใช้งานแล้วเห็นว่าจะได้รับประโยชน์อย่างมากคือการป้องกันการสูญหายของข้อมูล และการเรียกใช้งานที่สามารถทำได้อย่างรวดเร็วมีประสิทธิภาพตลอดเวลา แต่หากมองกลับมาในมุมทางด้านภาษีแล้วจะเห็นว่าหากยังคงอิงจุดเกาะเกี่ยวในเรื่องสถานะธุรกิจประจำกับเซิร์ฟเวอร์จะยังมีปัญหาในการนำมาบังคับใช้มากขึ้นเรื่อยๆ เพราะจุดเกาะเกี่ยวในทางกายภาพของเซิร์ฟเวอร์นั้นไม่ได้มีคุณลักษณะเช่นเดียวกับสถานะธุรกิจประจำ เช่น สถานะจัดการ สาขา สำนักงาน

ผู้เขียนจึงเห็นว่าในเรื่องการจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นไม่ควรกำหนดจุดเกาะเกี่ยวจากเซิร์ฟเวอร์ หรืออุปกรณ์เทคโนโลยีสารสนเทศใดๆ เพราะมีการพัฒนาอย่างรวดเร็วตลอดเวลา และมีลักษณะการกระจายตัวในการจัดการระบบและการเข้าถึงข้อมูล แต่การกำหนดถึงสิทธิในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นเห็นว่าจะต้องกำหนดหลักเกณฑ์ขึ้นใหม่ โดยให้ความสำคัญในการพิจารณาจากทรัพยากรเศรษฐกิจที่ถูกใช้จากธุรกรรมที่ดำเนินในประเทศ และเงินได้ที่ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นได้รับเป็นสำคัญ เพราะเป็นตัวที่ชี้วัดถึงมูลค่าทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นในประเทศแหล่งเงินได้อย่างแท้จริง

สถานประกอบการถาวรตามแนวทางเลือกใหม่ที่ OECD ได้กล่าวถึงในข้างต้นอันได้แก่ สถานประกอบการถาวรในลักษณะสถานะธุรกิจประจำเสมือน (virtual fixed place of business PE) สถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนเสมือน (virtual agency PE) และ สถานประกอบการถาวรในลักษณะการมีอยู่ในทางธุรกิจ (on-site business presence PE) หากลองนำมาพิจารณาแล้วจะเห็นว่า สำหรับสถานประกอบการถาวรในลักษณะสถานะธุรกิจประจำเสมือน (virtual fixed place of business PE) สถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนเสมือน (virtual agency PE) นั้นเป็นการอิงจากสถานประกอบการถาวรในรูปแบบดั้งเดิม แต่จัดคุณลักษณะที่ต้องมีการมีอยู่ทางกายภาพ และให้การยอมรับถึงการทำงานในรูปแบบดิจิทัลที่มีผลให้เกิดลักษณะเสมือนแทน ได้แก่ กรณีของสถานประกอบการถาวรในลักษณะสถานะธุรกิจประจำเสมือนนั้น การมีเว็บไซต์และมีเซิร์ฟเวอร์ตั้งอยู่ในประเทศอาจจะถือว่าเป็นสถานะธุรกิจประจำขึ้นได้ถ้าปรากฏว่ามีคุณลักษณะอื่นของการเป็นสถานะธุรกิจประจำโดยครบถ้วน อันได้แก่ การมีลักษณะประจำและมีการควบคุมจัดการในสถานธุรกิจนั้น เป็นต้น ส่วนสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนเสมือนจะถือว่าการกระทำโดยทางอิเล็กทรอนิกส์จะมีความเท่าเทียมกับการทำโดยตัวแทนไม่อิสระ หากปรากฏคุณลักษณะของการเป็นตัวแทนไม่อิสระโดยครบถ้วน อันได้แก่ ตัวแทนได้เข้าตกลงทำสัญญาในนามของตัวการ และตัวแทนเข้าตกลงทำสัญญาอย่างเป็นปกติวิสัย เป็นต้น ทั้งนี้ ตามแนวความคิดในเรื่องนี้มีเพียงกล่าวถึง

หลักการเบื้องต้นที่สำคัญที่ยอมรับถึงการดำเนินการโดยใช้เทคโนโลยีแทนคุณลักษณะต่างๆ ที่กำหนดไว้ดั้งเดิม แต่ในเรื่องนี้เป็นเพียงการยอมรับถึงแนวความคิดในเบื้องต้นโดยไม่ได้แสดงถึงคำอธิบายและรายละเอียดอื่นประกอบ อันเห็นได้ว่ายังคงเป็นข้อเสนอที่ต้องรอดูพัฒนาการในเรื่องนี้ต่อไป ซึ่งการจะประเมินถึงสถานประกอบการถาวรในลักษณะเสมือนได้นั้นจะต้องเข้าใจถึงหลักเกณฑ์ องค์ประกอบของสถานประกอบการถาวรในลักษณะดั้งเดิมแต่ละลักษณะอย่างถ่องแท้ด้วย ดังนั้น ผู้เขียนเห็นว่าหากนำมาใช้เป็นข้อเสนอสำหรับประเทศไทยอาจจะไม่มีความเหมาะสมมากนัก

สำหรับเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะการมีอยู่ในทางธุรกิจ (on-site business presence PE) เป็นข้อเสนอในการจัดเก็บภาษีสำหรับแหล่งเงินได้ที่จะไม่ขึ้นกับสถานธุรกิจประจำที่จะต้องอยู่ภายใต้การควบคุมของวิสาหกิจตามลักษณะของสถานประกอบการถาวรในลักษณะดั้งเดิมอีก แต่จะพิจารณาถึงการมีอยู่ในทางธุรกิจของวิสาหกิจที่มีอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ซึ่งอาจจะเป็นการดำเนินการไม่ว่าจะเป็นโดยทางคอมพิวเตอร์ หรือทางโทรศัพท์ ที่อาจเกิดขึ้นที่สถานที่ของลูกค้าหรือสถานที่อื่นใด ตามแนวทางนี้จะต้องมีการกำหนดถึงระดับขั้นต่ำของกิจกรรมที่ทางเศรษฐกิจที่สำคัญ เช่น จำนวนวัน หรือจำนวนเงิน หรือกิจกรรมที่จะอยู่ภายใต้การทดสอบ ซึ่งข้อเสนอในเรื่องนี้เป็นข้อเสนอที่ยังไม่ได้มีการแสดงถึงรายละเอียดและหลักเกณฑ์เช่นเดียวกับสองรูปแบบข้างต้น แนวความคิดนี้เป็นข้อเสนอที่ผู้เขียนเห็นว่าควรนำมาใช้เป็นแนวทางในการสร้างรูปแบบสถานประกอบการถาวรขึ้นใหม่เพื่อใช้จัดเก็บภาษีจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เพราะเป็นการให้สิทธิในการจัดเก็บภาษีกับประเทศแหล่งเงินได้โดยยึดโยงกับเศรษฐกิจ ซึ่งเห็นว่าแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศอิสราเอลที่ได้กำหนดมาตรการเรื่องสถานประกอบการถาวรในช่วงระยะเวลาต่อมา ก็ได้เดินตามแนวทางนี้ ผู้เขียนเห็นว่าสำหรับประเทศไทยควรใช้แนวทางนี้เพื่อกำหนดถึงมาตรการกฎหมายที่จะออกมาเพื่อรองรับการจัดเก็บภาษีที่บริษัทฯ ต่างประเทศได้รับเงินได้จากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

ในเดือนเมษายน ค.ศ.2016 ประเทศอิสราเอลได้ออกหนังสือเวียนแจ้งเพื่อเป็นแนวปฏิบัติสำหรับการจัดเก็บภาษีจากบริษัทต่างประเทศที่ดำเนินการในประเทศอิสราเอลโดยผ่านทางอินเทอร์เน็ต โดยตามแนวทางที่ได้เสนอขึ้นมาใหม่โดยเจ้าหน้าที่สรรพากรอิสราเอล (Israel Tax Authority - ITA) นี้ทางสรรพากรอิสราเอลอ้างว่าได้เดินตามรายงานเรื่องการกีดกร่อนฐานภาษีและการถ่ายเทผลกำไร (The Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting) ของ OECD¹⁰³ โดย

¹⁰³ ประเทศอิสราเอลเป็นประเทศสมาชิกของ OECD

กำหนดว่าบริษัทต่างประเทศนั้นหากมีการดำรงอยู่อย่างมีนัยสำคัญทางเศรษฐกิจ หรือทางดิจิทัลในประเทศอิสราเอล จะถือว่าสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ โดยกำหนดเงื่อนไขที่สำคัญ¹⁰⁴ คือ

- มีจำนวนธุรกรรม หรือจำนวนสัญญาที่ได้ตกลงทำกับผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอิสราเอลอย่างมีนัยสำคัญ
- มีการให้บริการผ่านทางออนไลน์ ให้กับลูกค้าเป็นจำนวนมากในประเทศอิสราเอล โดยการให้บริการนี้ดูจากการใช้ภาษา¹⁰⁵ สกุลเงินที่ใช้ บัตรเครดิตที่ออกให้จากประเทศอิสราเอล เป็นต้น
- มีการใช้เว็บไซต์โดยผู้ใช้งานจากประเทศอิสราเอลเป็นจำนวนมาก
- มีความสัมพันธ์อย่างแน่นแฟ้นระหว่างการเงินให้กับบริษัทต่างประเทศ และระดับการใช้งานของผู้ใช้ชาวอิสราเอล

สำหรับการตรวจสอบถึงการมีอยู่ของสถานประกอบการถาวรตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ดังกล่าวนี้ เจ้าหน้าที่อาจเรียกขอข้อมูลที่เกี่ยวข้องในการทำกิจกรรมทางดิจิทัลที่เกิดขึ้นกับประเทศอิสราเอลจากผู้เสียภาษี หรือจากบริษัทอิสราเอลที่มีความสัมพันธ์กับผู้เสียภาษิดังกล่าวนั้นด้วย

แต่ทั้งนี้ การสร้างรูปแบบของสถานประกอบการถาวรขึ้นใหม่เพื่อใช้จัดเก็บภาษีจากการทำธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ตามแนวทางของประเทศอิสราเอลนี้ อาจมีปัญหาการโต้แย้งเกิดขึ้นจากบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ เพราะตราบได้ที่ยังคงบังคับใช้บทบัญญัติตามเดิมอยู่นั้น ผู้เสียภาษีที่ได้รับเงินได้จากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เช่นว่านี้อาจยกอ้างบทบัญญัติขึ้นเป็นข้อต่อสู้ได้ เช่น การอ้างถึงการไม่มีอยู่ของสถานธุรกิจประจำ หรือ การต่อสู้ว่าการประกอบกิจการผ่านทางอินเทอร์เน็ตนั้นถือว่าเป็นเพียงการเตรียมการ หรือส่วนประกอบสำหรับการดำเนินธุรกรรมของบริษัท รวมทั้งการใช้ช่องทางจากเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจในรัฐที่ตนเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่เพื่อขอใช้วิธีเพื่อความตกลงร่วมกันในการจัดเก็บภาษีระหว่างรัฐ ซึ่งจะต้องใช้เวลาในการแก้ไขปัญหาคอขวดที่เกิดขึ้นอีก

ปัญหาการจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ สำหรับประเทศไทยปัจจุบันยังไม่มีมาตรการภาษีที่เกี่ยวข้องกับสถานประกอบการถาวรกับธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์โดยเฉพาะ แต่ตามแนวทางตอบข้อหารือที่เคยมีมานั้น พบว่าได้ให้การยอมรับตามบทบัญญัติในเรื่องสถานประกอบการถาวรที่ไม่สามารถจัดเก็บภาษีในกรณีที่ไม่มีสถานธุรกิจตั้งอยู่ในประเทศ โดยในช่วงก่อนนั้นได้ให้คำวินิจฉัยในแนวทางสอดคล้องกันว่า การให้บริการโดยส่งข้อมูลทางโทรศัพท์ โทรสารและทาง

¹⁰⁴ ที่มา: <http://www.barlaw.co.il/client-updates/3579/> (retrived on 27/7/2016), <http://taxinsights.ey.com/archive/archive-news/israeli-tax-authorities-publish-official-circular-on-internet-activity.aspx> (retrived on 27/7/2016)

¹⁰⁵ หมายถึงภาษาฮิบรูที่เป็นภาษาทางการของประเทศอิสราเอล

จดหมาย กรณียังถือไม่ได้ว่าบริษัทผู้ให้บริการมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย¹⁰⁶ หนังสือตอบข้อหารือในเรื่องนี้เกิดขึ้นในสมัยที่อินเทอร์เน็ตยังไม่ได้มีการใช้อย่างแพร่หลายมากนัก และปัญหาเรื่องการจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ยังไม่ถือเป็นปัญหาใหญ่ในช่วงนั้น ซึ่งอาจถือได้ว่าแนวคำวินิจฉัยนั้นเป็นไปโดยสอดคล้องกับรูปแบบสังคม เศรษฐกิจในยุคนั้น แต่หากเป็นการติดต่อซื้อสินค้า หรือให้บริการในยุคนี้นคงจะต้องเป็นการติดต่อโดยผ่านทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์อย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ ขำปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ยังเป็นทวีความรุนแรงมากตามช่วงเวลา ดังนั้น จึงจำเป็นที่จะต้องพิจารณาถึงมาตรการในการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทย

ในการประกอบธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์แม้จะมีรูปแบบหลากหลายแต่สำหรับในเรื่องการชำระเงินทางระบบอิเล็กทรอนิกส์ จะเห็นว่าในปัจจุบันการชำระเงินที่พบเห็นได้ทั่วไปมี 3 วิธีคือ

1. การชำระเงินโดยลูกค้าจ่ายให้กับผู้ประกอบการเป็นรายครั้ง วิธีนี้เป็นวิธีที่พบเห็นได้ปกติในร้านค้าออนไลน์ เมื่อทำการเลือกซื้อสินค้า หรือบริการแล้วเสร็จจะมีไอคอนตระกร้าช้อปปิ้งเพื่อกดให้ชำระเงิน ลูกค้าอาจชำระโดยใช้บัตรเครดิต หรือบัตรเครดิต หรือโอนเข้าบัญชีธนาคาร และยืนยันคำสั่งซื้อผ่านทางเว็บไซต์ หรือทางอีเมล

2. การชำระเงินโดยลูกค้าจ่ายให้กับผู้ประกอบการในลักษณะประจำ วิธีนี้จะพบเห็นได้ทั่วไปในธุรกรรมของบริษัทประกันภัย หรือบริษัทให้บริการสัญญาณโทรศัพท์มือถือ หรือการชำระเงินตามสัญญาระยะยาวในการใช้บริการ ผู้ประกอบการจะทำการเรียกเก็บโดยตรงผ่านบัญชีซึ่งมักจะเป็นบัญชีบัตรเครดิตที่ทำสัญญากันไว้

3. การชำระเงินทางระบบอิเล็กทรอนิกส์ในรูปแบบใหม่ เช่น การชำระเงินโดยผ่าน PayPal¹⁰⁷ Apple Pay¹⁰⁸ หรือ WeChat Pay¹⁰⁹ การชำระเงินรูปแบบนี้แตกต่างจากสองรูปแบบ

¹⁰⁶ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/30283 ลงวันที่ 8 มีนาคม 2543, หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706/6063 ลงวันที่ 26 มิถุนายน 2546

¹⁰⁷ ปัญหาที่ผู้ใช้บริการ Paypal มักพบคือผู้ประกอบการที่ผูกบัญชีกับ Paypal อาจถูกระงับบัญชี Paypal ซึ่งทำให้ไม่สามารถถอนเงินออกจากบัญชีได้และหากทำเรื่องร้องเรียนจะใช้เวลานานและกระบวนการยุ่งยากซับซ้อน

¹⁰⁸ เป็นการใช Wallet (Wallet คือโปรแกรมการซื้อขายสินค้าบนอินเทอร์เน็ตซึ่งมาจากคำว่ากระเป๋าสตางค์ การใช้โปรแกรมนี้เปรียบเสมือนการใช้เงินที่มีอยู่ในกระเป๋าสตางค์ตามที่ได้ลงทะเบียนไว้) บนไอโฟนโดย Wallet ช่วยทำหน้าที่ในการเก็บบัตรเครดิต บัตรเดบิต และบัตรต่างๆ เช่นบัตรผ่านขึ้นเครื่องบิน บัตรชมภาพยนตร์ ไว้ในที่เดียวกัน ในเชิงเทคนิคแล้ว Apple Pay มีความปลอดภัยสูงกว่าบัตรเครดิตที่ใช้กัน เพราะมีระบบเสริมความปลอดภัยที่เพิ่มเติมขึ้นเฉพาะ แต่ยังคงความสะดวก

แรกคือจะมีระบบที่ทำหน้าที่เป็นผู้ช่วยให้บริการซึ่งมีความสะดวกมากกว่า เพราะไม่ต้องกรอกข้อมูล ทุกครั้งที่การจ่ายเงิน ตามแนวโน้มจะพบเห็นการให้บริการในลักษณะนี้เพิ่มมากขึ้นเรื่อยๆ

เป็นที่น่าสังเกตว่าในการชำระเงินเมื่อทำธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นไม่ว่าจะโดย ลักษณะใดจะต้องเป็นการชำระเงินโดยผ่านตัวกลางเสมอ สำหรับประเทศไทยนั้นจะต้องทำโดยผ่านผู้ ประกอบธุรกิจบริการการชำระเงินทางอิเล็กทรอนิกส์ที่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของธนาคารแห่งประเทศไทย ซึ่งเป็นไปตามพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการควบคุมดูแลธุรกิจบริการการชำระเงินทาง อิเล็กทรอนิกส์ พ.ศ.2551 โดยผู้ประกอบการให้บริการการชำระเงินทางอิเล็กทรอนิกส์ จะมี 3 ลักษณะ คือ ธุรกิจบริการที่ต้องแจ้งให้ทราบก่อนให้บริการ (บัญชี ก) ธุรกิจบริการที่ต้องขอขึ้นทะเบียน ก่อนให้บริการ (บัญชี ข) และธุรกิจบริการที่ต้องได้รับอนุญาตก่อนให้บริการ (บัญชี ค) โดยตามประกาศ คณะกรรมการธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ เรื่อง มาตรฐานกลางข้อความการชำระเงินทางอิเล็กทรอนิกส์ (National Payment Message Standard : NPMS) ฉบับ ประกาศ ณ วันที่ 6 มีนาคม พ.ศ. 2558 ได้มี การกำหนดถึงมาตรฐานกลางข้อความการชำระเงินทางอิเล็กทรอนิกส์ และมีรายการรหัสที่เกี่ยวข้องกับ ภาษีซึ่งกำหนดโดยกรมสรรพากร และรายการรหัสที่เกี่ยวข้องกับภาษีรวมอยู่ด้วย¹¹⁰

ปัญหาการจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทย ผู้เขียนขอแยก เป็น 2 กรณีคือ ปัญหาการจัดเก็บโดยภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรจากการประกอบธุรกรรมพาณิชย์ อิเล็กทรอนิกส์ของบริษัทต่างประเทศ และ แนวทางการใช้มาตรการเฉพาะเพื่อจัดเก็บภาษีจาก ธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งเป็นอีกแนวทางหนึ่งที่หลายประเทศเริ่มได้มีการพิจารณาเพื่อนำมาใช้ จัดเก็บภาษีจากบริษัทข้ามชาติที่ประกอบธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์โดยจัดเก็บภาษีในรูปแบบอื่นที่ ไม่ใช่ภาษีเงินได้

รวดเร็วเวลาใช้งาน เมื่อผู้ต้องการชำระเงินด้วยอุปกรณ์ ผู้ใช้ก็สามารถตอบโดยยืนยันตัวตนโดยผ่าน Touch ID ซึ่งเป็นการยืนยันตัวตนโดยทางชีวภาพ โดยข้อมูลที่ได้สร้างขึ้นเพื่อทำธุรกรรมการเงินนี้จะ ไม่มีการส่งข้อมูลเข้าระบบอินเทอร์เน็ตเด็ดขาด หากไอโฟนหาย ก็สามารถตั้งค่าไอโฟนให้อยู่ใน Lost Mode เพื่อไม่ให้ใครเข้าถึงข้อมูล หรือลบข้อมูลทั้งหมดได้

¹⁰⁹ ร้านค้าอาจทำการเปิดแบรนด์เพจ (Brand Page หมายถึง พื้นที่บนสื่อออนไลน์ที่ใช้เพื่อ แสดงถึงรายการสินค้า หรือบริการของผู้ประกอบการ) และขายสินค้าโดยตรงผ่าน WeChat เมื่อมี การขายของก็จะกดปุ่มและตัดเงินทันที นอกจากนี้ยังมีบริการโอนเงินระหว่างกันผ่านระบบ อิเล็กทรอนิกส์โดยไม่ต้องใช้บัตรเครดิตเอทีเอ็ม หรือไม่ต้องไปทำธุรกรรมการเงินที่ธนาคาร ในประเทศไทยไม่ ค่อยเป็นที่นิยมมากนัก แต่เป็นที่นิยมมากในประเทศจีน

¹¹⁰ โปรดดู : http://www.etcommission.go.th/files/law/Standard_epayment_setc1_2558.pdf ประกอบ (retrived on 30/8/2016)

7.4.1 ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรจากการประกอบธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของบริษัทฯ ต่างประเทศ

ในส่วนปัญหาการจัดเก็บโดยภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรจากการประกอบธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของบริษัทฯ ต่างประเทศนี้ จะแยกพิจารณาเป็นสองกรณีคือ ปัญหาการบังคับจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของบริษัทฯ ต่างประเทศภายใต้ประมวลรัษฎากรในปัจจุบัน และแนวทางบัญญัติกฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของบริษัทฯ ต่างประเทศ

7.4.1.1 ปัญหาการบังคับจัดเก็บภาษีเงินได้ภายใต้ประมวลรัษฎากรในปัจจุบัน

การจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของบริษัทฯ ต่างประเทศไม่มีบทบัญญัติในกฎหมายที่บัญญัติไว้เป็นกรณีเฉพาะ ดังนั้นในการบังคับจัดเก็บภาษีจึงยังคงต้องใช้บทบัญญัติในประมวลรัษฎากรในหมวด 3 ส่วนที่ 3 เรื่องการจัดเก็บภาษีจากบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งจะพบปัญหาที่เกิดขึ้น กล่าวคือ

ในกรณีที่นำบทบัญญัติมาตรา 66 วรรคสอง มาใช้บังคับจัดเก็บภาษีในกรณีนี้ โดยปกติทั่วไปบริษัทฯ ต่างประเทศไม่ได้มีการจัดตั้งสถานธุรกิจ เช่น สาขา ออฟฟิศ หรือสำนักงานจัดการขึ้นในประเทศไทยซึ่งจะทำให้ยากที่จะบังคับให้มายื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลประจำปีภาษี และหากพิจารณาถึงการจัดเก็บภาษีโดยอาศัยมาตรา 76 ทวิ แม้บริษัทฯ ต่างประเทศอาจจะมีบุคคลที่ถือได้ว่าเป็นลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อ ที่ทำหน้าที่ในประเทศอยู่ในบางกรณี เช่น ผู้ที่เก็บสินค้า หรือ ผู้ที่ส่งสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ แต่หากจะกำหนดหน้าที่ให้บุคคลดังกล่าวนั้นเป็นผู้รับผิดชอบภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับบริษัทฯ ต่างประเทศทั้งหมดในปีภาษีเงินได้นั้นคงบังคับได้ยากในทางปฏิบัติ เพราะความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลที่ทำงานให้กับบริษัทฯ ต่างประเทศมีอย่างเพียงเบาบาง และบุคคลที่ทำหน้าที่ให้กับบริษัทฯ ต่างประเทศมักจะเป็นตัวแทนอิสระที่ทำหน้าที่ให้กับบริษัทอื่นๆ ด้วย อีกทั้งรายได้ที่แต่ละบุคคลได้รับจากการทำงานให้กับบริษัทฯ ต่างประเทศนั้นเป็นเพียงส่วนหนึ่งของเงินได้ทั้งหมดที่บริษัทฯ ต่างประเทศได้รับจากประเทศไทย

นอกจากภาษีเงินได้ที่จะต้องถูกจัดเก็บตามมาตรา 66 วรรคสอง และมาตรา 76 ทวิ แล้วกรณีบริษัทฯ ต่างประเทศที่ได้รับเงินได้ที่จ่ายจากประเทศไทยจะต้องมีการต้องเสียภาษีจากเงินจำหน่ายกำไรตามมาตรา 70 ทวิ อีกทอดหนึ่ง ในกรณีการเสียภาษีตามมาตรา 70 ทวิ นี้พบว่าตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกาได้วางแนวคำพิพากษาไว้ว่าในกรณีที่ลูกค้าเป็นผู้จ่ายเงินให้กับสำนักงานใหญ่ต่างประเทศ เมื่อเงินได้นั้นเกิดจากสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย ก็ต้องเสียภาษีตามมาตรา

70 ทวิ ด้วย¹¹¹ เช่นเดียวกับการซื้อขายผ่านนายหน้าและลูกค้าชำระเงินโดยตรงให้กับบริษัทผู้ขายต่างประเทศ¹¹² หากคำนึงถึงการบังคับจัดเก็บภาษีตามมาตรา 70 ทวิ ประกอบกับเงินได้ที่บริษัทฯ ต่างประเทศได้รับจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์จะเห็นว่ายากที่จะบังคับจัดเก็บภาษี เช่นเดียวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้มาตรา 66 วรรคสอง และมาตรา 76 ทวิ

ถ้าคำนึงถึงการนำมาตรา 70 มาใช้ในการจัดเก็บภาษีสำหรับเงินได้ที่บริษัทฯ ต่างประเทศได้รับจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ การหักภาษีและนำส่งตามมาตรา 70 นี้จะใช้ในกรณีที่บริษัทฯ ต่างประเทศไม่ได้มีการประกอบกิจการในประเทศไทย และบังคับจัดเก็บเฉพาะสำหรับเงินได้พึงประเมินที่ได้รับตามมาตรา 40(2)(3)(4)(5) และ (6) ในการบังคับจัดเก็บภาษีเงินได้จากกำไรธุรกิจซึ่งอ้างอิงจากสถานประกอบการถาวรจะต้องถือว่าเป็นกรณีที่ได้มีการประกอบกิจการในประเทศไทย ดังนั้น หากบังคับจัดเก็บตามมาตรา 70 จะขัดแย้งกับการประเมินถึงการมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย และช่องว่างที่สำคัญที่ไม่อาจบังคับจัดเก็บภาษีในกรณีนี้ได้คือกรณีที่ได้รับเงินได้พึงประเมินมาตรา 40(8) ในกรณีที่เป็นเงินได้ที่ได้รับการซื้อขายสินค้า

แต่เนื่องจากไม่มีบทบัญญัติที่กำหนดเฉพาะที่ใช้สำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่บริษัทฯ ต่างประเทศได้รับจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทย หากจะบังคับจัดเก็บภาษีจึงยังคงต้องอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติมาตรา 66 วรรคสอง และมาตรา 76 ทวิ แม้จะยังคงมีปัญหาในการบังคับใช้ ดังนั้น ภายใต้การบังคับใช้กฎหมายที่มีอยู่ในปัจจุบัน ผู้เขียนจึงเห็นว่าควรจะต้องมีการกำหนดนโยบายในการจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมโดยกำหนดจัดเก็บเฉพาะจากบริษัทขนาดใหญ่ที่ได้รับเงินได้จากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เป็นจำนวนมากในปีภาษี อันจะช่วยให้ผู้อยู่ในขอบข่ายต้องถูกจัดเก็บภาษีในกรณีนี้จำกัดลง โดยควรออกแนวปฏิบัติสำหรับผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ต่างประเทศที่ได้รับเงินได้จากประเทศไทยเป็นจำนวนมากว่ามีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาอย่างไร เช่น โดยกำหนดจากจำนวนธุรกรรมที่เกิดขึ้น, จำนวนการใช้งานของผู้ใช้ในประเทศไทย, ความสัมพันธ์ของเงินได้ที่จ่ายจากประเทศไทยกับการใช้งานเว็บไซต์ในประเทศ และการจ่ายเงินได้โดยใช้บัตรเครดิตที่

¹¹¹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1445/2541

¹¹² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3935/2548 ซึ่งก่อนหน้าคำพิพากษานี้มีคำพิพากษาที่ให้คำวินิจฉัยตามแนวคำพิพากษานี้ เช่น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1445/2541, 2131/2537 ทั้งนี้ ในเรื่องนี้จะพบแนวคำพิพากษาที่วินิจฉัยที่มีผลในทางตรงข้าม กล่าวคือวินิจฉัยว่ากรณีที่ลูกค้าชำระเงินค่าสินค้าให้แก่บริษัทผู้ขายต่างประเทศโดยตรง บริษัทนายหน้าจะถือว่าไม่ต้องเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรไปต่างประเทศตามมาตรา 70 ทวิ, โปรดดู คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1015/2529, 700/2531, 2956/2525

ออกจากประเทศไทย ส่วนในกรณีที่เป็นการให้บริการอาจมีการกำหนดองค์ประกอบอื่นเพิ่มเติม อัน ได้แก่ การพิจารณาถึงภาษาไทยที่รองรับให้บริการ เป็นต้น

สำหรับในกรณีที่บริษัทฯ ต่างประเทศ เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อน ๓ กับประเทศไทยการจะจัดเก็บภาษีเงินได้จากกำไรธุรกิจจะต้องหาจุดเกาะเกี่ยวที่บัญญัติไว้ในข้อบท เรื่องสถานประกอบการถาวรมาประกอบการจัดเก็บภาษีเงินได้ด้วยซึ่งอาจจะต้องทำการพิจารณาเป็น รายกรณี เช่น ในกรณีที่บริษัทข้ามชาติขนาดใหญ่ โดยปกติอาจจะมิมีบริษัทลูก หรือบริษัทอื่นใน การช่วยการดำเนินการซึ่งอาจจะเป็นขั้นตอนในการผลิต หรือการเก็บสินค้า หรือจัดส่งสินค้า หากพบ ข้อเท็จจริงที่ถือได้ว่าเป็นการประกอบกิจการโดยมีการควบคุมผ่านสถานที่ใดๆ ที่ใช้สำหรับประกอบ ธุรกิจในการะบวนการส่วนใด ในสถานที่แห่งหนึ่งหรือหลายแห่งย่อมจะสามารถอ้างถึงการมีสถานธุรกิจ ประจำ หรือจากการรวมพิเคราะห์จากสถานธุรกิจหลายแห่งและอ้างสิทธิในการจัดเก็บภาษีจากการ ประกอบกิจการในประเทศไทยได้¹¹³

ในการเรียกเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทฯ ต่างประเทศที่ได้รับเงินได้จากธุรกรรมพาณิชย์ อิเล็กทรอนิกส์เห็นได้ว่ามีความยากลำบากอย่างมาก เพราะโดยส่วนใหญ่แล้วจะไม่ได้มีการจัดตั้งสถาน ธุรกิจขึ้นในประเทศไทย กระบวนการในขั้นสุดท้ายที่จะนำมาใช้เมื่อจัดเก็บภาษีไม่ได้ คือมาตรการใน เรื่องการยึด หรืออายัดทรัพย์สิน ตามมาตรา 12 อันถือได้ว่าเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายที่มีอยู่ แต่ บริษัทฯ ต่างประเทศที่ได้รับเงินได้ธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นี้อาจจะไม่มีทรัพย์สินใดที่อยู่ใน ประเทศไทย และทางสุดท้ายก็อาจจะต้องใช้มาตรการในเรื่องการอายัดเงินได้ที่จ่ายออกไปให้กับ บริษัทฯ ต่างประเทศนั้น ทั้งนี้ หากลองคำนึงถึงเฉพาะประเด็นเรื่องการจะสืบทราบถึงรายได้ที่บริษัทฯ ต่างประเทศได้รับจากการขายสินค้าหรือการให้บริการในประเทศไทยนั้นเป็นเรื่องที่ทำได้ และการสั่ง ให้อายัดเงินได้ในส่วนนี้ก็ถือว่าอยู่ในวิสัยที่ทำได้เช่นกัน เพราะการทำธุรกรรมทางอินเทอร์เน็ตนั้นเมื่อ มีการชำระเงินจะต้องเป็นการชำระโดยผ่านทางตัวกลางซึ่งก็คือผู้ให้บริการการชำระเงินทาง อิเล็กทรอนิกส์

เห็นได้ว่าตามกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่นี้ในความเป็นจริงอาจจะบังคับให้บริษัทฯ ต่างประเทศมาขึ้นเสียภาษีสำหรับเงินได้ที่บริษัทฯ ต่างประเทศที่ได้รับจากธุรกรรมพาณิชย์ อิเล็กทรอนิกส์ทั้งหมดนั้นเป็นไปได้ยาก ส่วนการยึด หรืออายัดทรัพย์สินที่มีในประเทศไทยนั้น ผู้เขียน เห็นว่าควรนำมาใช้เป็นมาตรการขั้นเด็ดขาดเมื่อมีเจตนาหลบเลี่ยงภาษีมากกว่า ซึ่งปัญหาการจัดเก็บ

¹¹³ สรรค์ ดันดีจิตตานนท์, “แนวทางการกำหนดถึงการมีอยู่ของสถานประกอบการถาวรใน กรณีสบริษัทข้ามชาติเข้าดำเนินธุรกรรมในประเทศแหล่งเงินได้โดยวางแผนภาษีเพื่อหลีกเลี่ยงการเสีย ภาษีเงินได้ที่ได้รับจากกำไรธุรกิจ,” เอกสารประกอบการประชุมวิชาการระดับชาติ “นเรศวรวิจัย” ครั้งที่ 12, (มหาวิทยาลัยนเรศวร, 2559), น. 1219-1236.

ภาษีเงินได้จากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นี้เป็นประเด็นที่เพิ่งเริ่มทวีปัญหาความรุนแรงมากขึ้นในช่วงหลัง ดังนั้น หนทางที่ดีที่สุดคือควรต้องมีการแก้ไข เพิ่มเติมกฎหมายเฉพาะเพื่อการจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

7.4.1.2 แนวทางบัญญัติกฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของบริษัทต่างประเทศ

ผู้เขียนเห็นว่าควรจะต้องกำหนดถึงหลักเกณฑ์สำหรับบริษัทฯ ต่างประเทศที่จะต้องถูกจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ โดยประกอบกับการใช้มาตรการหักภาษี ณ ที่จ่าย เพราะหากมีเพียงการกำหนดถึงหลักเกณฑ์ของผู้เสียภาษีเพียงอย่างเดียวอาจจะยากที่บังคับจัดเก็บภาษี เพราะผู้เสียภาษีนั่นไม่ได้เป็นผู้ที่ได้จัดตั้งสถานธุรกิจในประเทศไทย ดังนั้น การกำหนดถึงการใช้วิธีการหักภาษี ณ ที่จ่าย เพื่อช่วยจัดเก็บภาษีจากการจ่ายเงินให้กับผู้เสียภาษีนั่นด้วย จะช่วยให้เกิดประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีเพิ่มขึ้น ซึ่งเรื่องการหัก ณ ที่จ่ายนี้เป็นอีกข้อเสนอหนึ่งที่เป็นทางเลือกสำหรับการจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เช่นกัน¹¹⁴

สำหรับแนวทางในการแก้ไข เพิ่มเติมกฎหมายในเรื่องการจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ หากพิจารณาถึงลักษณะการดำเนินธุรกรรม ผู้เขียนเห็นว่าควรเพิ่มเติมบทบัญญัติกฎหมายในมาตรา 76 ทวิ เพราะการประกอบธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นเป็นกรณีที่ได้มีการกระทำการโดยไม่ใช้ตัวบริษัทฯ ต่างประเทศนั้นเองในประเทศไทย และทำให้เกิดผลตามกฎหมายบัญญัติคือ ให้ถือว่าเป็นการประกอบกิจการในประเทศไทย แต่เมื่อไม่ใช้การกระทำการโดยบุคคลที่เป็นลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อโดยตรง จึงควรเพิ่มบทบัญญัติกฎหมายที่ใช้บังคับในกรณีการจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ไว้เฉพาะ และกำหนดถึงองค์ประกอบที่สำคัญที่เป็นเงื่อนไขในการจัดเก็บภาษีเงินได้ขึ้น

ในเรื่องนี้ผู้เขียนเห็นพ้องกับแนวทางสถานประกอบการถาวรของประเทศอิสราเอลที่ได้อ้างว่าได้เดินตามมาตรการของ BEPs ซึ่งเป็นการกำหนดถึงคุณลักษณะในเชิงการรวมกันของผู้บริโภคที่เกิดขึ้นในประเทศที่นำมาใช้กำหนดสร้างรูปแบบสถานประกอบการถาวรขึ้นใหม่โดยอ้างอิงกับจำนวนธุรกรรมที่ตกลงกันผ่านทางออนไลน์กับผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ และความสัมพันธ์ระหว่างการจ่ายเงินกับการเข้าใช้ข้อมูลทางออนไลน์มาพิจารณาถึงการทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นซึ่งเป็นแนวความคิดที่ยึดโยงกับทรัพยากรเศรษฐกิจในประเทศแหล่งเงินได้มาใช้อ้างอิงการจัดเก็บภาษี

¹¹⁴ โปรตดู “Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce?”, “BEPS ACTION1: Address The Tax Challenges of The Digital Economy.”

เงินได้ เมื่อมีความสัมพันธ์ในเชิงเศรษฐกิจที่ถึงระดับกำหนด แต่การนำแนวความคิดในเรื่องการกำหนดถึงสถานประกอบการถาวรขึ้นใหม่เพื่อจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทยตามรูปแบบของประเทศอิสราเอลนั้น¹¹⁵ ผู้เขียนเห็นว่าควรต้องพิจารณาถึงการกำหนดหลักเกณฑ์ตามกฎหมายภายในโดยละเอียด

ในเรื่องนี้จะต้องมีการพิจารณาถึงการสร้างกฎหมายขึ้นเพื่อรองรับตามแนวทางนี้เพราะเป็นแนวทางที่ใหม่มากและเปลี่ยนแนวความคิดการจัดเก็บภาษีที่บัญญัติขึ้นตั้งแต่สมัยที่ยังไม่มีความเจริญก้าวหน้าในทางเทคโนโลยีดิจิทัล สำหรับบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรนั้น ควรพิจารณาถึงการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 76 ทวิ เพราะเป็นกรณีของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศที่ถือว่าประกอบกิจการในประเทศ และควรกำหนดแนวปฏิบัติที่เกี่ยวข้องเพิ่มเติมในเรื่องจำนวนธุรกรรมและความสัมพันธ์ของผู้ใช้งานทางอินเทอร์เน็ต ประกอบกับเงินได้ที่จ่ายจากประเทศด้วย และควรกำหนดถึงการภาษีหัก ณ ที่จ่ายประกอบด้วยเพื่อให้การบังคับใช้เป็นไปอย่างสมบูรณ์

เมื่อคำนึงถึงการสร้างกฎหมายภายในเพื่อจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทฯ ต่างประเทศซึ่งจะมีหลักเกณฑ์ต่างๆ แล้วควรจะต้องให้ความสำคัญถึงข้อพิจารณาในกรณีที่ไม่วางเก็บภาษีจากผู้ประกอบการที่ได้รับเงินได้จากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ด้วย ซึ่งจุดนี้เป็นจุดที่ผู้เขียนเห็นว่ามี ความสำคัญ ซึ่งขออธิบายเพื่อความกระจ่างในการสร้างแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ประกอบการที่ได้รับเงินได้จากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทย หากพิจารณาถึงจำนวนปริมาณของผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในทุกประเทศที่มีเป็นจำนวนมหาศาล ซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยสามารถเข้าถึงทางเว็บไซต์และสั่งซื้อสินค้า หรือรับบริการได้โดยเสรี เมื่อเปรียบเทียบกับจำนวนของผู้เสียภาษีที่อาจเข้าองค์ประกอบตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดถึงโดยใช้จำนวนธุรกรรม หรือเงินได้ที่รับจากการขาย หรือการให้บริการในประเทศจะเห็นว่าเป็นสัดส่วนที่แตกต่างกันอย่างมาก ผู้เสียภาษีที่เข้าข่ายที่ถือว่ามีความสัมพันธ์แนบแน่นในทางเศรษฐกิจกับประเทศไทยนั้น อาจมีเพียงเฉพาะบริษัทข้ามชาติยักษ์ใหญ่ที่เป็นที่รู้จักกันดีเท่านั้น ดังนั้นเมื่อพิจารณาถึงการจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ จากบริษัทฯ ต่างประเทศที่ถือว่าได้มีการประกอบกิจการในประเทศไทยในกรณีนี้ “โดยบริบทหลักแล้วจะต้องไม่บังคับจัดเก็บภาษี” แต่จะบังคับจัดเก็บภาษีเฉพาะผู้เสียภาษีที่จะถือว่าสถานประกอบการถาวรเพราะมีความสัมพันธ์ในทางเศรษฐกิจแนบแน่นกับประเทศไทย หรืออยู่ในข่ายที่เล็งเห็นว่าอาจมีสถานประกอบการถาวรเท่านั้น

¹¹⁵ ตามแนวทางของประเทศอิสราเอลจนปัจจุบันเห็นว่า ได้ออกมาเป็นเพียงแค่หนังสือเวียนแจ้งให้ปฏิบัติตามเท่านั้น ซึ่งในเรื่องนี้อาจจะต้องรอดูกระบวนการทางกฎหมายที่ออกมารองรับในขั้นต่อไป : โปรดดู <http://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=b5010c25-1c8e-4f44-bbc4-99db67576e2f> (retrieved on 16/8/2016)

ลองพิจารณาถึงกรณีการใช้มาตรการบังคับจัดเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีทุกรายที่ได้รับเงิน ได้จากการประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ผลเสียอาจเกิดขึ้นมากกว่าเพราะผู้เสียภาษีย่อยทุกรายจะต้องแบกรับภาระภาษีเงินได้ที่ถูกหักไว้เมื่อจ่ายเงินได้จากประเทศไทย และยังต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศถิ่นที่อยู่ของตนอีก แม้ว่าจะพิจารณาถึงช่องทางให้ขอคืนภาษีได้หากอ้างว่าไม่มีสถานประกอบการถาวรอยู่ในประเทศไทยแต่การขอคืนนั้นก็ต้องใช้เวลา อีกทั้งจะมีผู้เสียภาษีเป็นจำนวนมากที่มามีเรื่องขอคืน ในขณะที่การบังคับจัดเก็บภาษีไว้ก่อนนั้นจะเกิดประสิทธิผลกับผู้ที่มีสถานประกอบการถาวรอยู่ในประเทศเป็นจำนวนน้อยรายเท่านั้น

ในเรื่องนี้ผู้เขียนมีข้อเสนอถึงการกำหนดระดับตัวผู้เสียภาษีเงินได้ที่มีความสัมพันธ์ที่เกิดจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์กับประเทศอย่างแน่นแฟ้น การระบุตัวผู้เสียภาษีที่อยู่ในบังคับต้องถูกจัดเก็บภาษีเช่นนี้อาจถือได้ว่าเป็นข้อเสนอในการสร้างแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างประเทศขึ้นใหม่ที่ผู้เขียนเห็นว่าจะต้องนำมาใช้เพื่อประกอบกับแนวทางในการสร้างสถานประกอบการถาวรในรูปแบบใหม่เพื่อใช้จัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ประเด็นนี้เป็นประเด็นสำคัญที่น่าเสนอขึ้นเพื่อแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีสำหรับผู้เสียภาษีที่ถือว่ามีกิจการในประเทศ และได้รับเงินได้จากกำไรธุรกิจ เพราะโดยหลักพื้นฐานแล้วจะบังคับจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่เกิดขึ้นในประเทศทุกกรณีนั้นทำไม่ได้ และถ้าหากทำเพียงการกำหนดถึงเงื่อนไขต่างๆ ที่ถือว่าจะทำให้เกิดสถานประกอบการถาวรขึ้น ผู้ที่จ่ายเงินได้ยังไม่อาจทราบว่าการจ่ายเงินให้กับผู้ประกอบการรายใดจึงจะอยู่ในบังคับต้องหักภาษีและนำส่ง เพราะผู้ที่จ่ายเงินได้จากการซื้อสินค้าหรือรับบริการทางอินเทอร์เน็ตนั้นโดยทั่วไปจะจ่ายเงินได้แต่ละรายการเป็นจำนวนไม่มากนัก และไม่อาจทราบถึงรายการซื้อขาย หรือการให้บริการทั้งหมดที่เกิดขึ้นในประเทศของผู้เสียภาษีนั่นๆ ได้ว่าถึงระดับที่กำหนดว่าจะถูกบังคับจัดเก็บภาษีเงินได้หรือไม่ การที่ฝ่ายเจ้าหน้าที่ของรัฐเป็นผู้ระบุถึงตัวผู้เสียภาษีนั่นเป็นวิธีที่ทำให้สามารถแก้ปัญหาต่างๆ ที่เกิดขึ้นในกรณีนี้ได้

อาจมีผู้โต้แย้งว่าจะมีความยุ่งยากในทางปฏิบัติเกิดขึ้นเพราะเป็นภาระของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้ใช้บริการทางอินเทอร์เน็ตจะต้องมานั่งตรวจสอบคู่สัญญาที่ตนทำธุรกรรมทางออนไลน์ด้วยทุกรายว่าจะต้องหักภาษีและนำส่งหรือไม่ ข้อนี้ผู้เขียนขอตอบว่าในเรื่องนี้หากใช้ระบบการชำระเงินทางอิเล็กทรอนิกส์เข้าช่วยจะแก้ไขปัญหาก็ได้ เพราะโดยทั่วไปการจ่ายเงินได้จากการทำธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นจะต้องเป็นการชำระเงินโดยผ่านทางผู้ประกอบการธุรกิจให้บริการชำระเงินทางอิเล็กทรอนิกส์ การกำหนดถึงตัวผู้เสียภาษีที่อยู่ในขอบข่ายต้องถูกจัดเก็บภาษีดังที่เสนอไว้และแจ้งให้กับผู้ประกอบการธุรกิจให้บริการชำระเงินทางอิเล็กทรอนิกส์เพื่อให้เป็นผู้ทำหน้าที่หักภาษีก็จะสามารถบังคับจัดเก็บภาษีกับผู้เสียภาษีตามรายที่ระบุไว้ได้โดยสะดวก อีกทั้งยังเป็นการช่วยตรวจสอบถึงเงินได้ของผู้เสียภาษีอีกทางหนึ่งด้วย

อาจมีคำถามต่อมาว่า การกำหนดระบุตัวผู้เสียภาษีนั้นจะถือเป็นการเลือกปฏิบัติทางภาษีหรือไม่ ในเรื่องนี้ถ้าหากมองในภาพการจัดเก็บภาษีภายในประเทศ การจัดเก็บภาษีโดยกำหนดเฉพาะผู้หนึ่งผู้ใดให้ต้องเสียภาษีโดยแตกต่างกับบุคคลอื่นนั้นจะกระทำไม่ได้ แต่กรณีตามข้อเสนอนี้เป็นกรณีที่เสนอขึ้นเพื่อใช้จัดเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีที่ไม่ได้เป็นผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ แต่ถือว่ามีกิจกรรมประกอบกิจการในประเทศ ซึ่งต้องมีการกำหนดหลักเกณฑ์ขึ้นก่อนว่าจะต้องเข้าหลักเกณฑ์ เงื่อนไข เช่นไรจึงจะถือว่าเป็นผู้ที่ถือว่ามีส่วนประกอบกิจการในลักษณะนี้อยู่ในประเทศไทย ดังนั้น การระบุถึงตัวผู้เสียภาษีเช่นนี้จึงต้องถือว่าเป็นเพียงการแสดงถึงผู้ที่เข้าข่ายที่กำหนดไว้ ไม่ถือว่าเป็นการเลือกปฏิบัติ นอกจากนั้น ยังไม่ถือว่าเป็นการฝ่าฝืนข้อบทที่ 24 เรื่องการไม่เลือกปฏิบัติตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ด้วย เพราะผู้เสียภาษีนั้นจะมีภาระภาษีเท่าเทียมกับผู้เสียภาษีที่เป็นบริษัทที่ประกอบกิจการในประเทศ โดยอัตราภาษีที่เสนอให้จัดเก็บในกรณีนี้เสนอให้ใช้อัตราร้อยละ 14.5 เหตุผลที่เสนอให้จัดเก็บภาษีในอัตรานี้คิดจากอัตราภาษีกรณีเสียภาษีจากยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายในอัตราร้อยละ 5 ตามมาตรา 71 บวกกับอัตราภาษีเงินได้จำหน่ายกำไรอีกร้อยละ 10 ซึ่งจะทำให้มีความเท่าเทียมกันในการลงทุนเมื่อเปรียบเทียบกับกรณีของบริษัทต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากยอดรายรับก่อนหักรายจ่าย

ข้อพิจารณาประการต่อมาคือ หากเป็นกรณีการซื้อขายสินค้านั้น การกำหนดให้หักภาษีเช่นนี้ อาจทำการคำนวณเพื่อหักภาษีตามปกติจากยอดรายจ่าย แต่สำหรับกรณีการให้บริการ อาจต้องมีกระบวนการคำนวณสำหรับการหักภาษีที่ยุ่งยากมากขึ้น เช่น กรณีการให้บริการจองโรงแรมผ่านทางเว็บไซต์ agoda หรือ บริการรถยนต์ Uber เพราะรายการจ่ายเงินนั้นส่วนหนึ่งจะเป็นเงินได้ของผู้ให้บริการในประเทศ ซึ่งก็คือโรงแรมในประเทศที่ร่วมให้บริการผ่านการจองโรงแรมทาง agoda หรือ คนขับรถที่ร่วมให้บริการกับ Uber กรณีเช่นนี้ ผู้ประกอบการจะได้รับคำตอบแทนจากค่าคอมมิชชั่นเป็นอัตราส่วนจากที่ผู้ร่วมให้บริการได้รับ แต่การให้บริการในลักษณะนี้มักจะพบว่ามีการกำหนดอัตราค่าตอบแทนที่ซับซ้อน ยกตัวอย่างเช่น กรณีของ agoda นั้นจะคิดอัตราค่าคอมมิชชั่นเป็นลำดับขั้น เช่น จำนวนการจองห้องพักไม่ถึง 50 ห้องจะคิดค่าคอมมิชชั่น 35% อัตราการจองห้องพักระหว่าง 50 ห้องถึง 100 ห้อง จะคิดค่าคอมมิชชั่น 37.5% หรือในกรณีของ Uber จะกำหนดค่าคอมมิชชั่นที่ 20% แต่ผู้ขับจะได้รับคำตอบแทนตามโปรโมชั่นพิเศษต่างๆ อีก เช่น ถ้าแนะนำคนอื่นมาขับ หรือ ทำเรตติ้งได้ถึงกำหนด ทั้งนี้ อัตราค่าคอมมิชชั่น หรือค่าตอบแทนต่างๆ ของผู้ประกอบการนั้นมักจะเป็นอัตราที่มีการประกาศแจ้งซึ่งสามารถค้นหาได้ทางเว็บไซต์ของผู้ให้บริการรายนั้นๆ ได้

ดังนั้น สำหรับกรณีผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่ให้บริการในลักษณะเชื่อมต่อการให้บริการกับผู้ร่วมให้บริการรายอื่นในประเทศ จะต้องกำหนดแยกประเภทไว้อีกประเภทหนึ่ง เพื่อคิดอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่าย จากค่าคอมมิชชั่นที่คาดว่าจะได้รับ เพราะกรณีเช่นนี้อัตราภาษีที่ถูกหักนั้นจะต้องมียอดต่ำกว่ากรณีการคิดจากยอดรวม เช่นในกรณีการขายสินค้า

ยกตัวอย่างเช่น กำหนดอัตราประเมินสำหรับค่าคอมมิชชั่นที่ผู้ให้บริการได้รับร้อยละ 20 ดังนั้น สำหรับการหักภาษี ณ ที่จ่าย หากมีการจ่ายเงินได้ 1,000 บาท จะต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย 29 บาท ($200 \times 14.5\% = 29$)

การกำหนดถึงวิธีการหักภาษี ณ ที่จ่ายในกรณีเช่นนี้ควรกำหนดถึงวิธีการหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ใน ท.ป. 4/2528 และกำหนดถึงหลักเกณฑ์ในพระราชกฤษฎีกา เพื่อให้ภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายนี้สามารถนำมาใช้เป็นเครดิตภาษีได้เมื่อผู้ประกอบการยื่นเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลประจำปี

ในท้ายที่สุดแล้ว เมื่อได้มีการแก้ไขกฎหมายทั้งหมดให้สอดคล้องกันแล้วคงเป็นหน้าที่ทางฝ่ายเจ้าหน้าที่รัฐที่มีหน้าที่ในการหาตัวผู้ประกอบการธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ต่างประเทศแต่ละรายที่มีความสัมพันธ์ทางธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์อย่างหนาแน่นกับประเทศ โดยอาจกำหนดจากจำนวนเงินได้ที่ผู้ประกอบการนั้นได้รับ ประกอบกับการเข้าถึงข้อมูลทางออนไลน์จากผู้ให้บริการในประเทศไทย หรือจำนวนธุรกรรมทั้งหมดที่เกิดขึ้น ทั้งนี้ ข้อเสนอถึงการจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในลักษณะทางเลือก ก็ถือเป็นอีกหนทางหนึ่งที่ควรนำมาพิจารณาเพื่อแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ด้วย

7.4.2 แนวทางการใช้มาตรการภาษีเฉพาะเพื่อจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

การประกอบธุรกิจในรูปแบบเศรษฐกิจดิจิทัลก่อให้เกิดประเด็นวิพากษ์กันถึงมาตรการในการจัดเก็บภาษีในรูปแบบใหม่ โดยหลายประเทศต่างเสนอแนวทางในการจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมในรูปแบบของยุคใหม่ ในเรื่องนี้ผู้เขียนพบแนวทางที่น่าสนใจบางประการดังนี้

ประเทศมาเลเซียได้มีการเสนอถึงภาษีธุรกิจออนไลน์ โดยเลขานุการ กระทรวงการคลัง ประเทศมาเลเซียได้เสนอต่อคณะกรรมการสรรพากรเพื่อให้จัดเก็บภาษีจากธุรกิจออนไลน์ โดยเริ่มต้นในปี ค.ศ. 2017¹¹⁶ ตามแนวนโยบายใช้เพื่อจัดเก็บภาษีจากผู้ที่ได้รับเงินได้ที่อยู่ในฐานจะต้องถูกจัดเก็บภาษี แต่เนื่องจากรายได้ทางภาษีได้สูญหายไปเพราะธุรกิจเข้าสู่รูปแบบเศรษฐกิจดิจิทัล โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อบริษัทต่างๆ ซึ่งมีผู้ประกอบการ หรือผู้มีวิชาชีพที่ใช้ออนไลน์แพลตฟอร์ม

¹¹⁶ As digital economy grows, Malaysia is looking to tax online businesses: ที่มา <https://e27.co/digital-economy-grows-malaysia-looking-tax-online-businesses-20160517/a> (retrieved on 16/5/2016)

(online platforms) ช่วยติดต่อกับลูกค้าหรือลูกค้าเช่น Uber¹¹⁷, Grab app ดังนั้น ธุรกิจเหล่านี้จึงควรจะต้องเข้ามาอยู่ภายใต้ระบบภาษีที่ตรวจสอบได้¹¹⁸

ในเรื่องนี้เห็นว่าประเด็นสำคัญอยู่ที่ประเทศมาเลเซียจะมีการจัดตั้งสำนักงานคณะกรรมการบริษัทของประเทศมาเลเซีย (Companies Commission of Malaysia (SSM)) และกำหนดให้ผู้ที่ทำงานธุรกิจออนไลน์จะต้องลงทะเบียนกับศูนย์ดังกล่าวเพื่อให้รัฐบาลสามารถตามรอยการเงินสำหรับธุรกรรมออนไลน์ได้ ซึ่งเรื่องนี้ควรใช้เป็นแนวทางในการนำเสนอเช่นเดียวกันสำหรับประเทศไทยที่ควรจะต้องมีการจัดตั้งศูนย์เพื่อรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกรรมการเงินที่หมุนเวียนในระบบพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ และให้ผู้ประกอบการเกี่ยวกับพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์มาลงทะเบียนเพื่อสะดวกแก่การตามรอยและจัดเก็บภาษีเงินได้ต่อไป

ประเทศจีนมีการกำหนดให้หักภาษีในอัตรา 5 - 10% จากการจ่ายจากบริษัทจีน แต่หากปรากฏว่าบริษัทผู้รับเงินมีสถานประกอบการถาวรอยู่ ภาษีจะมีภาระเช่นเดียวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศจีนซึ่งเสียภาษีโดยคำนวณตามกำไรสุทธิ

ในประเทศอินเดียได้มีการใช้มาตรการจัดเก็บภาษีสำหรับเศรษฐกิจดิจิทัลเรียกว่า Google Tax¹¹⁹ ที่ถือเป็นก้าวแรกที่ทำให้จัดเก็บภาษีในอัตรา 6% โดยให้ผู้จ่ายที่เป็นชาวอินเดียทำการหักจากการจ่ายเงินที่จ่ายให้กับผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่สำหรับกรณีที่เป็นการรับบริการระหว่างธุรกิจกับธุรกิจ (B2B) เช่น การโฆษณา

การจัดเก็บภาษีในลักษณะนี้จะสร้างผลกระทบกับบริษัทขนาดใหญ่ เช่น Google Yahoo Facebook ที่ได้รับเงินได้จากธุรกิจที่ประกอบกิจการในประเทศอินเดีย เห็นว่าเรื่องนี้จะส่งผลกระทบอย่างมากต่อบริษัทที่ประกอบกิจการเกี่ยวกับพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

¹¹⁷ UBER Malaysia ปฏิเสธที่จะเปิดเผยข้อมูลถึงจำนวนภาษีที่ต้องจ่ายให้กับรัฐบาลตั้งแต่ปี 2010

¹¹⁸ มีการอ้างถึงตัวเลขของ Land Public Transport Commission (SPAD) ซึ่งกล่าวว่าคนขับ Uber และ Grab ได้รับเงินได้ถึง 1,700 ดอลลาร์สหรัฐ ซึ่งอยู่ในฐานภาษีที่ต้องจัดเก็บภาษี แต่ปัจจุบันสูญเสียรายได้การจัดเก็บภาษีในส่วนนี้ ยิ่งโดยเฉพาะเมื่อธุรกิจเข้าสู่ระบบเศรษฐกิจดิจิทัล เพราะตามรอยยาก, ที่มา : MOF looking to tax online business, including Uber drivers: www.thestar.com.my/business/business-news/2016/05/17/mof-looking-to-tax-online-business-including-uber-drivers/ (retrieved on 16/5/2016)

¹¹⁹ ทั้งนี้มีพบการใช้ในชื่ออื่นเช่นกันคือ Amazon Tax หรือ Facebook Tax ในที่นี้ผู้เขียนขอใช้คำว่า Google Tax

การบังคับจัดเก็บภาษีในอัตรา 6% ที่จะหักโดยผู้ประกอบการจะเกิดขึ้นเมื่อปรากฏว่ามี การจ่ายเงินที่มากกว่า 1 แสน รูปี รวมกันในปีภาษีนั้นให้กับผู้ให้บริการที่เป็นผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ และไม่มีสถานประกอบการถาวรอยู่ในประเทศอินเดีย โดยกำหนดการให้บริการเฉพาะบางกิจการ ตามที่บังคับขณะนี้ได้แก่ การบริการโฆษณาทางดิจิทัล การโฆษณาในลักษณะอื่นใดที่จะปรากฏใน โฆษณาทางดิจิทัล ซึ่งรายการที่กล่าวถึงนี้อาจมีการขยายเพิ่มเติมอีกในอนาคต ซึ่งมีแนวโน้มว่า อาจรวมถึงกรณีของการขายหนังสือ เพลง เกมส์ ด้วย

ผลกระทบของการจัดเก็บภาษีในลักษณะดังกล่าวนี้เห็นว่า การจัดเก็บภาษีไม่ได้เป็น การจัดเก็บในลักษณะภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งมีผลทำให้บริษัทต่างประเทศนั้นไม่สามารถนำภาษีที่เสีย ไปนั้นมาใช้เป็นเครดิตภาษีได้ในประเทศถิ่นที่อยู่ของตน และทั้งนี้ สำหรับบริษัทผู้ประกอบการอินเดีย ที่ทำหน้าที่หักภาษีนี้นั้นก็ไม่สามารถนำภาษีที่หักไว้นี้มาลงเป็นรายจ่ายได้ ดังนั้น กล่าวโดยสรุปคือมีผล ทำให้ต้นทุนของผู้ให้บริการนั้นจะสูงเพิ่มมากขึ้นเพราะมีภาระภาษีเพิ่มขึ้น

การเก็บภาษี Google Tax นี้ตามแนวคิดกล่าวว่าเป็นการจัดเก็บภาษีเพื่อให้เกิดความ เท่าเทียมกันซึ่งจะมีผลกระทบต่อบริษัทขนาดใหญ่เช่น Google, Facebook หรือ Amazon เท่านั้น ซึ่งบริษัทขนาดใหญ่นี้เห็นว่าการวางแผนภาษีเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีในแต่ละปีเป็นจำนวนมากซึ่ง บริษัทเหล่านี้ส่วนใหญ่จะส่งเงินต่อไปยังดินแดนที่มีภาระภาษีต่ำ

ข้อโต้แย้งในการนำ Google Tax มาบังคับจัดเก็บภาษีมีหลายประการได้แก่

1. เมื่อบริษัทข้ามชาติที่ถูกหักภาษี หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่ามีภาระภาษีเพิ่มขึ้น 6% บริษัทอาจนำส่วนนี้ไปบวกเพิ่มในค่าให้บริการซึ่งทำให้ภาระนั้นกลับมาตกอยู่กับบริโภคในท้ายสุด
2. ภาษีนี้อาจจัดเก็บกับบริษัทต่างชาติที่ไม่มีสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ในประเทศ ในขณะที่บริษัทในประเทศไม่มีภาระภาษีดังกล่าว ดังนั้นคำกล่าวที่ว่าเป็นภาษีที่สร้างขึ้นมาเพื่อให้ จัดเก็บภาษีอย่างเท่าเทียมกันนั้น (equalization levy) จึงเป็นเรื่องที่อาจไม่ถูกต้องตรงกับความเป็น จจริงนัก อีกทั้งบริษัทต่างประเทศไม่มีหน้าที่ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเช่นเดียวกับบริษัทใน ประเทศ ดังนั้น เห็นว่าเป็นการปฏิบัติโดยไม่เท่าเทียมกัน
3. ภาษีของบริษัทต่างประเทศที่ถูกจัดเก็บนี้จะไม่ได้รับการบรรเทาภาระภาษีตาม อนุสัญญาภาษีซ้อนๆ เพราะเป็นการใช้อำนาจของรัฐตามกฎหมายภายใน และดังนั้นภาระภาษีของ บริษัทต่างประเทศที่เข้าไปลงทุนในประเทศที่จัดเก็บภาษี google tax นี้จะมีผลเป็นการเพิ่มภาระ ภาษีโดยรวมด้วย

สำหรับทางเลือกใช้วิธีการจัดเก็บภาษีในลักษณะภาษีเฉพาะจากบริษัทข้ามชาติที่ ประกอบกิจการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ข้อดีในทางเลือกนี้คือ เมื่อเป็นการบังคับจัดเก็บภาษีโดยอาศัย อำนาจแต่เพียงกฎหมายภายใน ดังนั้น การออกกฎหมายเพื่อบังคับใช้จึงสามารถทำได้โดยง่ายกว่า

กรณีที่ต้องบังคับไปตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ เพราะเป็นการบังคับจัดเก็บภาษีโดยไม่ต้องคำนึงถึงข้อตกลงระหว่างประเทศ

7.5 ปัญหาในเรื่องสถานประกอบการถาวรกับการปรับปรุงโครงสร้างทางธุรกิจ

ในเรื่องการปรับปรุงโครงสร้างทางธุรกิจในประเด็นสำคัญที่ส่งผลให้เกิดการผลักดันให้แก้ไขเปลี่ยนแปลงข้อบทในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนคือผู้ทำงานแทนผู้อื่นเพื่อบำเหน็จ (commissionaire) ในเรื่องนี้เป็นลักษณะของตัวแทนประเภทหนึ่งซึ่งมีลักษณะเช่นเดียวกับตัวแทนค้าต่างตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของประเทศไทย เพราะผู้ทำงานแทนผู้อื่นเพื่อบำเหน็จ (commissionaire) ไม่ได้กระทำการในนามของตัวการ แต่จะกระทำการในนามของตนเองโดยมีสถานะเป็นคู่สัญญากับบุคคลภายนอกและมีความรับผิดชอบโดยตรงต่อบุคคลภายนอกตามข้อความในสัญญานั้น¹²⁰ ทั้งนี้ จนปัจจุบันผู้เขียนยังไม่พบคดีข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับการปรับปรุงโครงสร้างทางธุรกิจและมีผลทำให้ไม่เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นโดยการตั้งคดีของเจ้าหน้าที่สรรพากรไทย แต่หากกล่าวถึงในทางทฤษฎีแล้วเห็นว่าอาจก่อให้เกิดปัญหาในลักษณะคล้ายคลึงกับที่เกิดขึ้นต่างประเทศได้

สัญญาผู้ทำงานแทนผู้อื่นเพื่อบำเหน็จ (commissionaire) เป็นสัญญาที่มีตามกฎหมายพาณิชย์ในประเทศที่ใช้กฎหมายในระบบชีวิตลอว์ในประเทศยุโรป โดยตัวผู้ทำงานแทนผู้อื่นเพื่อบำเหน็จ (commissionaire) สามารถเข้าตกลงทำสัญญาขายในนามของตนเองแต่เป็นไปในนามของตัวการได้ ตัวผู้ทำงานแทนผู้อื่นเพื่อบำเหน็จ (commissionaire) นั้นจะไม่มีข้อตกลงผูกพันกับตัวการ และทำให้ผู้ซื้อสินค้านั้นไม่สามารถฟ้องร้องเอาจากตัวการโดยตรงได้ เพราะไม่มีนิติกรรมที่เกิดขึ้นระหว่างตัวการกับบุคคลภายนอก

โครงสร้างของสัญญาผู้ทำงานแทนผู้อื่นเพื่อบำเหน็จ (commissionaire) อาจกล่าวได้ดังนี้¹²¹

1. ผู้ทำงานแทนผู้อื่นเพื่อบำเหน็จ (commissionaire) มีฐานะเหมือนกับผู้แทนของตัวการในตลาดภายในประเทศ

¹²⁰ วรภัทร รัตนพาณิชย์, “การเป็นตัวแทนค้าต่างตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของไทย” (ดุชนินพนธ์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2557) น. 60-61.

¹²¹ “What is a commissionaire and how does it work?” retrieved on 16 May 2016, from <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm441040>.

2. ผู้ทำงานแทนผู้อื่นเพื่อำเหณีง (commissionaire) เข้าตกลงทำสัญญาขายกับลูกค้าในนามของตัวผู้ทำงานแทนผู้อื่นเพื่อำเหณีง (commissionaire) เอง และออกใบสั่งซื้อให้ในนามของตนให้กับลูกค้า
3. ผู้ทำงานแทนผู้อื่นเพื่อำเหณีง (commissionaire) จะทำรายการสั่งซื้อสินค้าดังกล่าวไปยังตัวการ
4. กรรมสิทธิ์ในตัวสินค้าจะถือว่าผ่านจากตัวการไปยังลูกค้าโดยตรง โดยที่ไม่ผ่านไปยังตัวผู้ทำงานแทนผู้อื่นเพื่อำเหณีง (commissionaire) ซึ่งจุดนี้จะเป็นจุดที่ใช้ยกเป็นข้อต่อสู้ว่าผู้ทำงานแทนผู้อื่นเพื่อำเหณีง (commissionaire) นั้น ไม่ได้ทำในฐานะที่เป็นส่วนหนึ่งของโครงสร้างในทางธุรกิจของตัวการ ซึ่งทำให้ผลกำไรที่เกิดขึ้นของตัวการนั้น จะไม่ถูกจัดเก็บภาษี
5. ผู้ทำงานแทนผู้อื่นเพื่อำเหณีง (commissionaire) จะได้รับค่าคอมมิชชันจากตัวการ โดยอาจเป็นส่วนแบ่งตามเปอร์เซ็นต์ที่ตกลงกันจากมูลค่าการซื้อขาย หรืออาจคำนวณโดยบวกเพิ่มเข้าไปในราคาสินค้า หรืออาจจะรับค่าคอมมิชชันโดยใช้วิธีคิดทั้งสองวิธีรวมกัน
6. ลูกค้านั้นอาจไม่ทราบถึงการวางแผนทำสัญญาผู้ทำงานแทนผู้อื่นเพื่อำเหณีง (commissionaire) แต่รู้เพียงว่าได้ซื้อสินค้าจากตัวผู้ทำงานแทนผู้อื่นเพื่อำเหณีง (commissionaire) เท่านั้น ถ้าตัวการไม่ส่งมอบทรัพย์สินแก่บุคคลภายนอก บุคคลภายนอกไม่มีสิทธิในการฟ้องร้องกับตัวการ บุคคลภายนอกมีสิทธิฟ้องร้องเฉพาะกับตัวผู้ทำงานแทนผู้อื่นเพื่อำเหณีง (commissionaire) เท่านั้น

เมื่อผู้ทำงานแทนผู้อื่นเพื่อำเหณีง (commissionaire) ได้ดำเนินการในนามของตนเอง แต่ทำเพื่อตัวการและความเสี่ยงนั้นตกอยู่กับตัวการ สินค้ายังคงเป็นกรรมสิทธิ์ของตัวการจนกระทั่งถึงมือลูกค้า เห็นได้ว่าหน้าที่งาน และความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากรายการขายสินค้า และเก็บรักษาสินค้าทั้งหมดนั้นอยู่ที่ตัวการ

การปรับปรุงโครงสร้างธุรกิจอาจเกิดขึ้นในลักษณะอื่นที่คล้ายคลึงกันได้อีก ซึ่งโดยวัตถุประสงค์สำคัญในทางภาษีคือเพื่อหลีกเลี่ยงไม่ให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นในประเทศแหล่งเงินได้ ซึ่งตามแนวทางแก้ไขปัญหที่เกิดขึ้นนี้พบว่า OECD ได้ให้คำแนะนำเพื่อป้องกันการกีดร่อนฐานภาษีในเรื่องดังกล่าวโดยกล่าวถึงการแก้ไขข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวร โดยแก้ไขบทบัญญัติเพื่อให้บังคับสำหรับการตีความในความหมายของคำว่า “ตัวแทนอิสระ” (independent agent) อย่างเคร่งครัดมากยิ่งขึ้น ได้แก่

- เสนอถึงการแก้ไขคำว่า “ข้อตกลงทำสัญญา” (conclude contract) เป็น “ข้อตกลงโดยบุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นเฉพาะเพื่อให้เกิดผลเป็นการตกลงทำสัญญา”

- เสนอถึงการแก้ไขคำว่า “เข้าตกลงทำสัญญา” เป็น “เข้าตกลงทำสัญญา หรือทำการตกลงเจรจาในองค์ประกอบส่วนหนึ่งของสัญญา”

- เสนอถึงการแก้ไขคำว่า “เข้าตกลงทำสัญญาในนามของวิสาหกิจ” (contracts in the name of the enterprise) เป็น “เข้าตกลงทำสัญญาโดยความสัมพันธ์ตามกฎหมายที่มีระหว่างบุคคลกับวิสาหกิจนั้น โดยความเสี่ยงที่เกิดขึ้นนั้นตกเป็นของวิสาหกิจ”

- ตัดข้อยกเว้นในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 4 เรื่องข้อยกเว้นของการเป็นสถานประกอบการถาวรในส่วน “คุณลักษณะที่ถือว่าเป็นการเตรียมการ หรือส่วนประกอบ” ในข้อบทที่ 5 วรรคที่ 4 (จ) ออก และไม่ให้ถือว่ากิจกรรมที่รวมคุณลักษณะตามข้อ (ก) ถึงข้อ (จ) ถือเป็นข้อยกเว้น

- ตัดคำว่า “การส่งมอบ” ตามข้อบทที่ 5 วรรคที่ 4 (ก) และ (ข) ออก¹²²

- ตัดคำว่า “เพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะการซื้อสินค้าหรือมูลภัณฑ์” ตามข้อ 5 วรรคที่ 4 (ง) หรือ ตัดอนุวรรค (ง) ออกทั้งหมด¹²³

เนื่องจากยังไม่มี การตั้งข้อพิพาทในประเด็นการปรับปรุงโครงสร้างทางธุรกิจเพื่อหลีกเลี่ยงสถานะการเป็นสถานประกอบการถาวรระหว่างเจ้าหน้าที่สรรพากรกับวิสาหกิจข้ามชาติขึ้น แต่อย่างไรก็ดีการสร้างแนวปฏิบัติขึ้นเพื่อป้องกันการกีดกันฐานภาษีสำหรับประเทศไทยนั้น ถือเป็นเรื่องสำคัญเรื่องหนึ่งที่จะต้องพิจารณาด้วย ในเรื่องนี้ผู้เขียนมีความเห็นว่าหากมีการตั้งประเด็นข้อพิพาทขึ้นแล้วการพิจารณาถึงการหลีกเลี่ยงการมีสถานะเป็นสถานประกอบการถาวรในปารีสนั้น ควรจะต้องนำมาเปรียบเทียบกับกรณีที่ยังคงต้องเสียภาษีจากกรณีที่มีสถานประกอบการถาวรในปีก่อนหน้า ซึ่งเมื่อพิจารณาบทบัญญัติที่ใช้บังคับตามประมวลรัษฎากรพบว่ามีการให้เปรียบเทียบภาษีที่ต้องชำระกับปีภาษีก่อนเรื่องหนึ่งคือ ตามมาตรา 67 ทวิ (1) ประกอบกับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.50/2537¹²⁴ แต่กรณี

¹²² สังเกตว่าในเรื่องนี้จะทำให้แบบร่างต้นแบบของ OECD เหมือนกับฉบับต้นแบบของ UN

¹²³ OECD, Public Discussion Draft : BEPS ACTION 7: PREVENTING THE ARTIFICIAL AVOIDANCE OF PE STATUS, (2015), p.11-21.

¹²⁴ ตามที่บทบัญญัติมาตรา 67 ทวิ (1) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิ จัดทำประมาณการกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ ซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี แล้วให้คำนวณและชำระภาษีจากกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าว ได้แสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยไม่มีเหตุอันสมควร บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของภาษีที่ชำระขาด ตามมาตรา 67 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร ยกเว้นกรณีมีเหตุอันสมควร ตาม ป. 50/2537 ข้อ 1 ซึ่งกำหนดว่า กรณีต่อไปนี้ให้ถือว่าเป็นกรณีมีเหตุอันสมควร

ดังกล่าวนี้เป็นกรณีการเสียภาษีครั้งรอบระยะเวลาบัญชี และการพิจารณาถึงเหตุอันสมควรในกรณีที่ชำระภาษีครั้งรอบระยะเวลาบัญชีขาดไปโดยมีเหตุอันสมควร ซึ่งเห็นว่าไม่สามารถนำมาใช้เพื่อป้องกันการกีดกร่อนฐานภาษีจากการปรับปรุงโครงสร้างธุรกิจในลักษณะดังกล่าวได้ ดังนั้น ในเรื่องนี้จึงควรจะต้องมีการแก้ไข เพิ่มเติมบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรเพื่อรองรับในเรื่องดังกล่าวด้วย

7.6 สรุป

จากที่กล่าวมาทั้งหมดในบทนี้จะเห็นได้ว่า แนวความคิดในเรื่องสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยมีความแตกต่างจากแนวความคิดของ OECD และ UN หลายประการ โดยผู้เขียนขอสรุปในส่วนสำคัญดังนี้ คือ

1. ในเรื่องกำหนดถึงระยะเวลาที่สถานธุรกิจประจำจะต้องดำรงอยู่นานเท่าไรจึงจะถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวร สำหรับประเด็นนี้ตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD ได้กล่าวถึงการยอมรับตามแนวปฏิบัติที่แตกต่างกันในแต่ละประเทศ¹²⁵ แต่โดยทั่วไปแล้วเห็นว่าการมีอยู่ของสถานธุรกิจประจำนั้นไม่ควรต่ำกว่าหกเดือน ซึ่งในเรื่องนี้ UN ก็ได้ให้คำอธิบายโดยอ้างอิงตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD¹²⁶ สำหรับประเด็นนี้เห็นได้ว่าประเทศไทยไม่มีการแสดงจุดยืนอย่างชัดเจน ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าควรต้องกำหนดมีการถึงระยะเวลาการมีอยู่ของสถานธุรกิจประจำที่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรอย่างชัดเจนเพื่อประโยชน์ในทางปฏิบัติ

“(1) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้จัดทำประมาณการกำไรสุทธิและยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีประจำปีไว้น้อยกว่ากึ่งหนึ่งของภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีที่แล้ว

(2) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ได้จัดทำประมาณการกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำหรือจะได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ไม่น้อยกว่ากำไรสุทธิที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีที่แล้ว แต่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีประจำปีไว้น้อยกว่ากึ่งหนึ่งของภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีที่แล้ว เนื่องจากได้รับยกเว้นหรือลดอัตราภาษี”

¹²⁵ OECD Commentary, para 6, p. 95.

¹²⁶ UN Commentary, p. 102.

2. ในเรื่องการมีคุณลักษณะ “ประจำ” ของสถานธุรกิจ เป็นประเด็นที่ไม่เคยมีการพิพาทหรือวางแนววินิจฉัยมาก่อนในประเทศไทย ในเรื่องนี้หากเปรียบเทียบกับคำอธิบายต้นแบบของ OECD และ UN จะพบว่าให้ความสำคัญกับจุดยึดโยงในทางภูมิศาสตร์ และได้มีการยกตัวอย่างประกอบไว้ซึ่งจะพบถึงการนำตัวอย่างตามคำอธิบายต้นแบบนั้นมาเปรียบเทียบกับข้อพิพาทต่างๆ ซึ่งในช่วงระยะเวลาหลังจะพบว่าได้มีการยอมรับถึงกรณีที่มีการเคลื่อนย้ายสถานที่ในการประกอบธุรกิจ ซึ่งหากสามารถระบุถึงตำแหน่งในทางภูมิศาสตร์ได้ก็ยังคงถือว่าสถานธุรกิจนั้นมีคุณลักษณะประจำอยู่

3. สถานธุรกิจประจำที่จะถือว่าทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศได้จะต้องอยู่ภายใต้การควบคุม (at the disposal) ของวิสาหกิจต่างประเทศนั้น ประเด็นเรื่องการอยู่ “ภายใต้การควบคุม” เป็นอีกเรื่องหนึ่งที่ยังไม่พบข้อพิพาท หรือการวางแนวคำวินิจฉัยในประเทศไทยแต่ทั้งนี้ผู้เขียนพบถึงการให้คำอธิบายว่าสถานประกอบการถาวรแห่งหนึ่งจะรับใช้วิสาหกิจต่างประเทศได้เพียงแห่งเดียว ซึ่งเป็นเรื่องที่คลาดเคลื่อนจากแนวความคิดในเรื่องสถานประกอบการถาวรทั้งตามแนวทางคำอธิบายต้นแบบของ OECD และ UN เพราะสถานประกอบการถาวรอาจเป็นของวิสาหกิจต่างประเทศหลายแห่งพร้อมกันได้ ขึ้นกับว่าวิสาหกิจต่างประเทศแต่ละแห่งนั้นมีอำนาจในการควบคุมหรือสั่งการในสถานธุรกิจประจำนั้นหรือไม่

4. สถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้าง ตามแนวคิดดั้งเดิมของสถานประกอบการถาวรในลักษณะนี้เกิดจากโครงการก่อสร้างที่ได้มีการประกอบกิจการเกิดขึ้นในประเทศแหล่งเงินได้แต่ประเทศแหล่งเงินได้กลับไม่มีสิทธิในการจัดเก็บภาษีแม้โครงการก่อสร้างแต่ละโครงการจะมีมูลค่ามากเพราะไม่มีสถานธุรกิจประจำอยู่ โครงการก่อสร้างจึงได้ถูกบัญชีขึ้นโดยให้ถือเสมือนว่าเป็นสถานประกอบการถาวร (deemed PE) ซึ่งในการจัดเก็บภาษีจากผลกำไรที่เกิดขึ้นในประเทศแหล่งเงินได้นั้นย่อมต้องจัดเก็บจากผลกำไรที่ผ่านโครงการก่อสร้างดังกล่าวทั้งหมดเพราะโครงการก่อสร้างนั้นถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวร ไม่ใช่จัดเก็บเฉพาะจากกิจกรรม หรือจากสัญญาจ้างทำของที่เกิดขึ้นในประเทศแหล่งเงินได้ เห็นได้ว่าสำหรับสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างนี้ประเทศไทยมีแนวคิดที่คลาดเคลื่อนจากแนวคิดตามบทบัญญัติต้นแบบของ OECD และ UN อย่างมาก

วิวัฒนาการในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างได้มีการนำเรื่องการรวมพิเคราะห์ระหว่างโครงการหลายโครงการเข้าด้วยกันว่าถือว่าทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นได้ซึ่งเป็นการตีความในลักษณะขยายความจากคำอธิบายต้นแบบของ OECD และ UN ทั้งนี้

ในเรื่องนี้นับว่าเป็นเรื่องใหม่ที่ยังไม่ได้มีการกล่าวถึงมากนัก ผู้เขียนเห็นว่าควรจะต้องมีการสร้างแนวทางในเรื่องการรวมพิเคราะห์สำหรับประเทศไทยเพื่อป้องกันฐานภาษีอันเกิดจากการวางแผนในการทำโครงการก่อสร้างแต่ละโครงการไม่ให้ครบกำหนดตามระยะเวลาการเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรตามที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ด้วย

5. สำหรับสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการซึ่งถือเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะสุดท้ายที่ปรากฏตามต้นแบบของ OECD และ UN ซึ่งตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD มีบทบัญญัติในเรื่องนี้ถึงสองวรรค แต่ปรากฏตามต้นแบบของ UN เพียงความวรรคเดียว สำหรับประเทศไทยแม้จะพบข้อบ่งชี้ในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการปรากฏตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ประเทศไทยตกลงทำกับประเทศต่างๆ แต่ยังไม่เคยมีการให้คำอธิบายหรือการวางแผนปฏิบัติในเรื่องนี้ไว้ และยังมีแนวคำพิพากษาถึงกรณีทิวาสหกิจต่างประเทศส่งคนเข้ามาในประเทศไทยเพื่อบริการให้คำปรึกษาไม่ถือว่าเป็นการประกอบกิจการในประเทศไทย

6. ในเรื่องการนับระยะเวลาตามแนวคำอธิบายของ OECD และ UN นั้นในกรณีของสถานธุรกิจประจำจะต้องเริ่มต้นนับในวันที่ได้เริ่มมีการปฏิบัติงานในสถานธุรกิจประจำโดยในส่วนการเตรียมการที่เกิดขึ้นก่อนหน้าจะไม่นำนับรวมด้วย แต่ในกรณีของโครงการก่อสร้างจะเริ่มต้นนับตั้งแต่วันที่ได้มีการเตรียมงานในการก่อสร้างนั้น และจะต้องคำนึงถึงระยะเวลาสิ้นสุดในโครงการก่อสร้างด้วย ส่วนกรณีของการให้บริการจะนับระยะเวลาเป็นวัน

สำหรับการนับระยะเวลาตามกฎหมายไทยนั้นการนับระยะเวลาจะต้องเป็นไปตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งจะมีการกำหนดนับระยะเวลาเป็นวันจะแตกต่างกับการนับระยะเวลาเป็นเดือน ตามแนวปฏิบัติของประเทศไทยในเรื่องการนับระยะเวลาของสถานประกอบการถาวรยังคงมีความคลุมเครือ เพราะไม่ได้มีการกำหนดอย่างชัดเจนถึงการนับระยะเวลาในกรณีของสถานธุรกิจประจำ โครงการก่อสร้าง และการให้บริการที่เกิดขึ้นในประเทศไทย ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าควรต้องกำหนดแนวปฏิบัติเพื่อให้ผู้เสียภาษีทราบถึงการกำหนดนับระยะเวลาในแต่ละกรณีที่มีหลักเกณฑ์ที่แตกต่างกันด้วย

7. สถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทน ตามบทบัญญัติในต้นแบบของ OECD กำหนดถึงการที่ตัวแทนจะเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรของตัวการได้ จะต้องมีการกระทำการในนามของตัวการที่เป็นวิสาหกิจต่างประเทศนั้น และได้มีการใช้อำนาจในการเข้าทำสัญญาในนามของวิสาหกิจตัวการอย่างเป็นปกติวิสัย ซึ่งตามคำอธิบายต้นแบบของ UN นั้นได้มีการให้คำอธิบายไว้ถึง

การเป็นตัวแทนที่ไม่เป็นอิสระว่าอาจถูกชี้แจงได้จากการให้คำตอบแทนกับตัวแทนที่ไม่เป็นไปตามราคาตลาด โดยไม่ได้มีข้อห้ามว่าตัวแทนนั้นจะต้องเป็นสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศเพียงแห่งเดียว แต่สำหรับประเทศไทยมีการจำกัดถึงอำนาจในการจัดเก็บภาษีตามมาตรา 76 ทวิแห่งประมวลรัษฎากร โดยคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 2/2526 อันมีผลทำให้ตัวแทนในกรณีทำการซื้อขายนั้นจะเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศได้เพียงรายเดียว และตามแนวปฏิบัติของกรมสรรพากรก็ได้ถือการตีความตามพินิจของอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับประเทศสวีเดน ในการตีความว่าจะต้องมีรายได้ของตัวแทนที่ได้รับจากการจัดหาคำสั่งซื้อให้แก่ตัวการเท่ากับหรือมากกว่าร้อยละ 75 ของยอดรายรับทั้งหมดของตัวแทนมาใช้เทียบเคียงในกรณีอื่นด้วย ซึ่งตลาดเคลื่อนจากแนวคิดดั้งเดิมและทำให้ตัวแทนนั้นจะเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศได้เพียงรายเดียวอันมีผลทำให้ฐานการจัดเก็บภาษีแคบลง

8. สำหรับในประเด็นเรื่องการจัดเก็บภาษีจากรูกรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในปัจจุบันตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD และ UN ยังคงยอมรับถึงกรณีที่เซิร์ฟเวอร์อาจทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นได้หากเป็นไปตามเงื่อนไขของสถานธุรกิจประจำตามบทบัญญัติ แต่หากสังเกตจากรายงาน Base Erosion and Profit Shifting Project ของ OECD ที่ออกมาในปี ค.ศ. 2016 จะเห็นได้ว่าไม่ได้มีการกล่าวถึงในกรณีของเซิร์ฟเวอร์อีก แต่ได้เสนอถึงแนวทางในกรณีการป้องกันฐานภาษีของประเทศแหล่งเงินได้อันเกิดจากการทำธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์โดยสถานประกอบการถาวรในลักษณะสถานธุรกิจประจำเสมือน (virtual fixed place of business PE) สถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนเสมือน (virtual agency PE) และสถานประกอบการถาวรในลักษณะการมีอยู่ในทางธุรกิจ (on-site business presence PE) แต่ทั้งนี้ยังไม่ได้มีการแสดงถึงหลักเกณฑ์ รายละเอียดของสถานประกอบการถาวรในแต่ละลักษณะไว้ ซึ่งเห็นได้ว่าแนวทางต่างๆ นี้เป็นเรื่องที่ยังต้องมีการพัฒนาต่อไปอีกซึ่งเห็นได้ว่าในหลายประเทศได้มีการโต้แย้งถึงสิทธิในการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่เกิดจากรูกรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในฐานประเทศแหล่งเงินได้ และมีการสร้างแนวทางในการจัดเก็บภาษีจากรูกรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ขึ้น แต่สำหรับประเทศไทยเห็นว่ายังคงมีความคลุมเครือถึงจุดยืนในเรื่องนี้อยู่

9. สำหรับกรณีการปรับปรุงโครงสร้างทางธุรกิจสำหรับสถานประกอบการถาวร ในเรื่องนี้พบในรายงาน Base Erosion and Profit Shifting Project ของ OECD ที่ออกมาในปี ค.ศ. 2015 ซึ่งนับว่าเป็นเรื่องค่อนข้างใหม่ ในประเทศไทยยังไม่พบถึงประเด็นข้อโต้แย้ง หรือพิพาทในเรื่อง

การปรับปรุงโครงสร้างทางธุรกิจนี้แต่เมื่อมองโดยภาพรวมในเรื่องสถานประกอบการถาวรแล้ว การปรับปรุงโครงสร้างธุรกิจนับเป็นประเด็นที่ควรต้องทำการพิจารณาเพื่อปรับปรุง แก้ไขกฎหมายเพื่อป้องกันฐานภาษีในฐานที่เป็นประเทศแหล่งเงินได้ด้วย



**ตารางเปรียบเทียบข้อแตกต่างในเรื่องสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย
กับของ OECD และ UN โดยสังเขป**

	OECD	UN	ประเทศไทย
1.กำหนดระยะเวลาของสถานธุรกิจประจำที่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวร	ไม่ได้กำหนดบังคับไว้ อย่างชัดเจนเพราะถือว่าเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายภายในของแต่ละประเทศ แต่ให้คำแนะนำถึงระยะเวลา 6 เดือน	ตามแนวทางคำอธิบายของ OECD	ไม่ชัดเจน
2. ประเด็นเรื่องคุณลักษณะ “ประจำ”	ยกตัวอย่างถึงกรณีต่างๆ และกล่าวถึงจุดชี้บ่งในทางภูมิศาสตร์	ตามแนวทางคำอธิบายของ OECD	ไม่พบประเด็นพิพาทในเรื่องนี้
3.ประเด็นเรื่องการอยู่ภายใต้การควบคุมของวิสาหกิจต่างประเทศ	ยกตัวอย่างกรณีต่างๆ ว่ากรณีใดจะทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศ	ตามแนวทางคำอธิบายของ OECD	ถือว่าสถานประกอบการแห่งหนึ่งจะรับใช้วิสาหกิจต่างประเทศได้เพียงแห่งเดียว
4.สถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้าง	ในคำอธิบายต้นแบบยกตัวอย่างกรณีโครงการก่อสร้าง และตัวอย่างการนับระยะเวลาของโครงการก่อสร้าง	ตามแนวทางคำอธิบายของ OECD	ไม่มีแนวทางที่ชัดเจน แต่ให้ความสำคัญกับ “กิจกรรม” ซึ่งอิงกับสัญญาจ้างทำของที่ได้กระทำในประเทศไทย

5.สถานประกอบการถาวร ในลักษณะการให้บริการ	มีการให้แนวทางถึง บทบัญญัติในเรื่องนี้สอง วรรคในคำอธิบายต้นแบบ ของ OECD	ตามต้นแบบของ UN ปรากฏเรื่องนี้ในความ วรรคเดียว	ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ของประเทศไทยส่วนใหญ่ เป็นไปตามแนวทางต้นแบบ ของ UN แต่ตามแนวคำ พิพากษาของศาลกลับถือว่า การให้บริการไม่ถือเป็นการ ประกอบกิจการในประเทศ
6.การนับระยะเวลา	ตามคำอธิบายมีการแสดง ถึงการนับระยะเวลาที่ แตกต่างกันระหว่างสถาน ธุรกิจประจำ โครงการ ก่อสร้าง และการ ให้บริการ	ตามแนวทาง คำอธิบายของ OECD	ไม่มีแนวทางที่ชัดเจน
7.สถานประกอบการถาวร ในลักษณะตัวแทน	จะต้องมีการกระทำการใน นามของตัวการที่เป็น วิสาหกิจต่างประเทศนั้น และได้มีการใช้อำนาจใน การเข้าทำสัญญาในนาม ของวิสาหกิจตัวการอย่าง เป็นปกติวิสัย	ตามแนวทางคำอธิบาย ของ OECD แต่ได้เพิ่ม คำอธิบายถึงการให้ คำตอบแทนที่ไม่เป็นไป ตามราคาตลาด ชี้ให้เห็นถึงการเป็นตัว แทนที่ไม่อิสระ	ตัวแทนจะสามารถเป็นสถาน ประกอบการถาวรของ วิสาหกิจต่างประเทศตัวการ ได้เพียงแห่งเดียว ตามนัยคำ วินิจฉัยของคณะกรรมการ วินิจฉัยภาษีอากรที่ 2/2526

บทที่ 8

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

ในบทนี้ผู้เขียนได้สรุปแนวความคิดในเรื่องการจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวร และเสนอถึงแนวทางแก้ไข เพิ่มเติมกฎหมายไทย ดังนี้

8.1 สรุป

ประเทศไทยมีแนวความคิดในเรื่องสถานประกอบการถาวรที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีจากวิสาหกิจต่างประเทศ ซึ่งนอกจากการใช้อำนาจตามประมวลรัษฎากรและกฎหมายลำดับรองแล้ว แนวความคิดในเรื่องการจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรยังพบในหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรและคำพิพากษาของศาล แต่ประเด็นปัญหาในเรื่องสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยหลายประเด็นยังคงมีความคลุมเครือ และในหลายประเด็นก็ไม่เคยมีการวินิจฉัยหรือไม่มีการวางแนวปฏิบัติไว้ ทั้งในบางเรื่องที่เคยได้มีการวางแนวคำวินิจฉัยไว้ หรือกฎหมายลำดับรองที่ใช้ประกอบการจัดเก็บภาษีจากสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยก็มีความคลาดเคลื่อนจากคำอธิบายต้นแบบของ OECD และ UN ซึ่งแนวความคิดในเรื่องสถานประกอบการถาวรของประเทศไทยที่ไม่เป็นไปตามต้นแบบของ OECD และ UN นั้นส่งผลให้ฐานในการจัดเก็บภาษีของประเทศไทยลดน้อยลงกว่าสิทธิที่ควรจะได้รับตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

ในกรณีสถานประกอบการถาวรในลักษณะสถานธุรกิจประจำซึ่งถือเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะแรกที่ปรากฏตามประวัติศาสตร์ ซึ่งแนวความคิดดั้งเดิมในการถือเอาสถานธุรกิจประจำเป็นจุดยึดโยงในการให้สิทธิจัดเก็บภาษีของประเทศแหล่งเงินได้นั้นยังคงใช้บังคับเช่นนี้อยู่จวบจนปัจจุบัน ซึ่งตามบทบัญญัติในต้นแบบของ OECD นั้นไม่ได้มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงถ้อยคำตามบทบัญญัติในข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรตามวรรคแรกนี้นับตั้งแต่ปี ค.ศ. 1977 แต่ได้มีการแก้ไขในคำอธิบายต้นแบบตามช่วงระยะเวลา ความหมายของสถานธุรกิจประจำได้ถูกนำมาใช้ตั้งแต่แรกเริ่มนับตั้งแต่การเกิดขึ้นของสถานประกอบการถาวรตามประวัติศาสตร์ โดยความหมายของคำว่า “สถานธุรกิจประจำ” นี้ยังคงถูกนำมาใช้ในการตีความเพื่อแก้ไขปัญหาในประเด็นต่างๆ ที่เกิดขึ้นเช่น กรณีของการทำธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ซึ่งเห็นได้ว่าเจ้าหน้าที่

สรรพากรในประเทศต่างๆ มีการใช้การตีความนวัตกรรมต่างๆ ที่เกิดขึ้นใหม่โดยพยายามยึดโยงกับความหมายของสถานะธุรกิจประจำเพื่อให้ประเทศแหล่งเงินได้มีสิทธิในการจัดเก็บภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

ในกรณีโครงการก่อสร้างที่เมื่อได้ดำเนินการในประเทศแหล่งเงินได้ครบตามระยะเวลาที่กำหนดในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ จะถือว่าทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น ในเรื่องนี้พบว่าจุดกำเนิดที่แท้จริงของสถานประกอบการถาวรในลักษณะนี้เกิดขึ้นจากโครงการก่อสร้างที่เข้าไปประกอบการในประเทศแหล่งเงินได้ และประเด็นสำคัญที่เกิดข้อโต้แย้งระหว่างผู้เสียภาษีกับเจ้าหน้าที่สรรพากรคือ ความพยายามของผู้เสียภาษีในการหลีกเลี่ยงการมีโครงการก่อสร้างตามระยะเวลาที่กำหนดในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ โดยอาจทำสัญญาต่างๆ ภายใต้โครงการก่อสร้างนั้นแยกเป็นหลายโครงการ ซึ่งแนวทางในการแก้ไขปัญหาที่พบคือการนำเรื่องการรวมพิเคราะห์ (aggregation) เข้ามาช่วยในการประเมิน ซึ่งในเรื่องนี้ผู้เขียนเห็นว่าควรมีการกำหนดถึงแนวทางในการประเมินสำหรับกรณีดังกล่าวนี้ด้วย

สำหรับการให้บริการที่เกิดขึ้นในประเทศแหล่งเงินได้ หากตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กำหนดถึงการเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการที่จะต้องทดสอบถึงระยะเวลาในการดำเนินการของลูกจ้างของวิสาหกิจต่างประเทศในประเทศแหล่งเงินได้นั้นว่าครบระยะเวลาที่กำหนดไว้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ หรือไม่ ซึ่งสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการนี้เป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะสุดท้ายที่ปรากฏตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD โดยในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการนี้เป็นเรื่องที่ยังไม่มีแนวคำอธิบายในประเทศไทย ข้างตามแนวปฏิบัติของกรมสรรพากรและคำพิพากษาของศาลกลับวางแนวทางไว้ว่าการที่บุคคลของวิสาหกิจต่างประเทศที่ได้มีการให้บริการคำปรึกษาในประเทศไทยนั้นไม่ถือเป็นการประกอบกิจการในประเทศไทยซึ่งอาจทำให้เกิดปัญหาในการบังคับใช้ข้อบทตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

สถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนเป็นสถานประกอบการถาวรที่มีวิวัฒนาการตามประวัติศาสตร์อย่างยาวนานนับตั้งแต่การใช้คำว่า “ผู้แทน” เพียงคำเดียวในยุคสมัยแรกที่บัญญัติขึ้นเพื่อนำมาใช้เทียบเคียงกับการมีสถานะธุรกิจประจำในประเทศแหล่งเงินได้ จนกระทั่งปัจจุบันสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนตามต้นแบบของ OECD มีบทบัญญัติถึงสองวรรค ซึ่งได้มีการให้คำอธิบายถึงการที่เป็นตัวแทนอิสระอันไม่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นด้วย ทั้งนี้ ในประเด็นเรื่องการจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ก็จะพบถึงการพยายามนำเอา

ความหมายของ “ตัวแทน” มาตีความเพื่อให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นเพื่อให้ประเทศแหล่งเงินได้มีสิทธิในการจัดเก็บภาษีด้วยแต่ในประเด็นเรื่องนี้คงต้องรอดูพัฒนาการต่อไปว่าความหมายของ “ตัวแทน” นี้จะให้การยอมรับว่าครอบคลุมเพียงใด

ในเรื่องการปรับปรุงโครงสร้างทางธุรกิจเป็นอีกเรื่องหนึ่งที่มีความสัมพันธ์กับในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนโดยวิสาหกิจต่างประเทศที่มีตัวแทนไม่อิสระในประเทศแหล่งเงินได้มีการเปลี่ยนแปลงสถานะของตัวแทนนั้นให้กลายเป็นตัวแทนอิสระซึ่งมีผลทำให้ไม่เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น ในเรื่องนี้พบข้อเสนอถึงแนวทางในการป้องกันตามรายงานของ OECD ในปี ค.ศ. 2015¹ ที่ได้มีการเสนอถึงการแก้ไขถ้อยคำตามบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ เพื่อให้สามารถบังคับจัดเก็บภาษีจากกรณีดังกล่าวได้

สำหรับประเด็นเรื่องการจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นับเป็นเรื่องที่ถกเถียงกันมาเป็นระยะเวลาร่วมยี่สิบปี ซึ่งแม้ว่าในปัจจุบัน OECD ได้มีการออกรายงานข้อเสนอสำหรับการจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ แต่ในเรื่องดังกล่าวยังไม่ได้เป็นข้อที่ยอมรับกันระหว่างนานาประเทศ อีกทั้งยังไม่มีการให้คำอธิบายถึงหลักเกณฑ์ รายละเอียดในเรื่องต่างๆ อย่างชัดเจน จึงเห็นได้ว่าเป็นประเด็นที่จะต้องรอดูพัฒนาการในเรื่องนี้ต่อไปถึงข้อสรุปอันเป็นที่ตกลงยอมรับร่วมกันระหว่างประเทศต่างๆ ในปัจจุบันสำหรับประเทศไทยเห็นได้ว่าในประเด็นการจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์แม้จะมีแนวนโยบายออกมาจากทางภาครัฐเป็นระยะ แต่การบังคับจัดเก็บภาษีในทางปฏิบัติยังคงประสบกับปัญหาในเรื่องความไม่ชัดเจน สาเหตุหนึ่งอาจเป็นเพราะไม่ได้มีการออกเป็นกฎหมายเพื่อบังคับจัดเก็บภาษีอย่างเป็นรูปธรรม

ตามแนวทางที่ผู้เขียนมีข้อเสนอสำหรับการบังคับใช้เรื่องสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยนั้น ในประเด็นสำคัญบางประเด็นเห็นว่าควรต้องมีการแก้ไขในตัวบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร ในบางประเด็นควรจะมีการแก้ไขที่กฎหมายลำดับรอง หรือควรต้องมีการวางแผนปฏิบัติไว้เพื่อให้เกิดความชัดเจน ส่วนในบางประเด็นนั้นเป็นเรื่องแนวความคิดในการตีความซึ่งอาจไม่จำเป็นต้องมีการแก้ไขในตัวบทกฎหมาย และทั้งนี้ สำหรับประเด็นเรื่องการตีความในบางเรื่องนั้นอาจ

¹ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status - Action 7 : 2015 Final Report, OECD, 2015.

ไม่จำเป็นต้องวางแนวปฏิบัติไว้เพราะโดยธรรมชาติของภาษีอากรนั้นมักมีการเปลี่ยนแปลงเกิดขึ้นเสมอๆ

8.2 ข้อเสนอแนะ

ในส่วนนี้ผู้เขียนขอเสนอแนะถึงแนวทางในการแก้ไขปัญหาในเรื่องสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยโดยจะเสนอแนวทางแก้ไขปัญหาลำดับขั้นตอน เนื่องจากตามกฎหมายภายในที่เกี่ยวข้องในปัจจุบันไม่ได้เป็นไปตามแนวความคิดในเรื่องการจัดเก็บภาษีจากบริษัทฯ ต่างประเทศที่มีสถานประกอบการถาวรอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ ซึ่งบางกรณีเป็นการลดอำนาจการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทฯ ต่างประเทศที่ควรจัดเก็บภาษีได้ และบางกรณีทำให้การจัดเก็บภาษีไม่มีความเท่าเทียมกัน โดยในส่วนแรกจะเป็นการเสนอถึงการยกเลิก เพิ่มเติม และแก้ไขกฎหมายลำดับรอง ส่วนที่สองจะเป็นข้อเสนอถึงการตีความในบทบัญญัติมาตรา 76 ทวิ เพื่อให้สอดคล้องกับการบังคับใช้ในเรื่องสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ในส่วนต่อมาจะเป็นการเสนอถึงแนวทางกฎหมายในเรื่องการปรับปรุงโครงสร้างทางธุรกิจ และในส่วนท้ายจะเป็นการเสนอถึงแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้ในกรณีที่ได้รับเงินได้จากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

ก) การยกเลิก เพิ่มเติม และแก้ไขกฎหมายลำดับรอง

ผู้เขียนเสนอแนะให้ยกเลิกคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 2/2526 แก้ไข เพิ่มเติมบทบัญญัติใน ท.ป. 4/2528 ยกเลิกประกาศกรมสรรพากรฯ และ ออกคำสั่งกรมสรรพากรเพิ่มเติม ในส่วนเหตุผลที่ต้องมีการแก้ไขนี้ผู้เขียนได้อธิบายไว้ในเนื้อหาในบทที่ 7 แล้ว การแก้ไข เพิ่มเติมผู้เขียนขอเสนอตามลำดับ ดังนี้

1) การยกเลิกคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรจะทำได้โดยการเสนอเรื่องจากกรมสรรพากรเพื่อให้ความเห็นในการยกเลิกตามมาตรา 13 สัตต (3) ในส่วนกฎหมายที่จะต้องออกมาแทนที่คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 2/2526 นั้นควรจะต้องกำหนดถึงลักษณะของ “ตัวแทนที่ไม่อิสระ” ว่ามีความหมายถึงบุคคลที่มีอำนาจในการเข้าทำสัญญาในนามวิสาหกิจต่างประเทศ และใช้อำนาจอย่างเป็นปกติวิสัย ซึ่งไม่ขึ้นกับจำนวนสัดส่วนของเงินได้ แต่ให้ความสำคัญกับอำนาจที่ได้รับมอบจากตัวการในการเข้าทำสัญญาเพื่อประโยชน์ของตัวการนั้น ทั้งนี้สำหรับแนวปฏิบัติจะกล่าวถึงต่อไปในข้อ 4)

2) สำหรับกรณีการหัก ณ ที่จ่าย ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 สำหรับการจ่ายค่าจ้างทำของนั้น ผู้เขียนเห็นว่า หากเป็นนโยบายด้านการบริหารของภาครัฐที่ต้องการกำหนดให้

มีการหัก ณ ที่จ่ายสำหรับกรณีการจ้างทำของก็ควรกำหนดอัตราที่เท่ากันในทุกกรณี ไม่ควรกำหนดแบ่งอัตราที่มีความแตกต่างกันดังที่ใช้บังคับอยู่ เพราะตามกฎหมายที่กำหนดไว้ในข้อ 12 นั้น ผู้เขียนมีความเห็นว่าอาจเป็นการขัดแย้งกับหลักการในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ข้อบทที่ 24 เรื่องการไม่เลือกปฏิบัติด้วย เพราะเป็นการกำหนดภาระภาษีให้กับสถานประกอบการถาวรตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ หนักมากกว่าบริษัทในประเทศ แต่ทั้งนี้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่ไม่มีการทำอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กับประเทศไทยจะถือว่าไม่ขัดกับพันธกรณีใดๆ เพราะไม่มีข้อตกลงแลกเปลี่ยนระหว่างกัน

ดังนั้น ผู้เขียนเสนอให้แก้ไขคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 ข้อ 8 (3) ใหม่โดยบัญญัติว่า

“บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ประกอบกิจการในประเทศไทย หักภาษี ณ ที่จ่ายโดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ 5.0”

และตัดข้อ 12 ออก ทั้งนี้ ในข้อ 12 มีอนุวรรค 12/1 – 12/6 ให้คงใช้บังคับเช่นเดิม

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 8/2528 เป็นคำสั่งที่ออกมาเพื่อใช้กับ ท.ป. 4/2528 ข้อ 8 และข้อ 12 ดังนั้น หากแก้ไขการบังคับใช้ตามที่กล่าวมาข้างต้น ย่อมมีผลทำให้คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 8/2528 ย่อมสิ้นผลไปโดยปริยาย

3) เสนอให้ยกเลิก ประกาศกรมสรรพากร เรื่อง ภาษีเงินได้ และภาษีการค้า สำหรับสำนักงานผู้แทนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศที่กระทำการกิจการในประเทศไทย วันที่ 30 มิถุนายน พ.ศ. 2529 ในข้อ 2

4) ออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป./25... เพื่อนำมาใช้แทนคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 2/2526 ที่เสนอยกเลิกไว้ข้างต้น และเพื่อนำมาใช้เป็นแนวปฏิบัติของเจ้าหน้าที่สรรพากรในการประเมินถึงการมีอยู่ของสถานประกอบการถาวรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ตามที่เสนอเพิ่มเติมไว้²

ข) ปัญหาการตีความมาตรา 76 ทวิ

การตีความตามมาตรา 76 ทวิ ประกอบกับกรณีของสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทน มีประเด็นในเรื่องการเข้าตกลงเจรจาในสัญญาแม้เป็นเพียงในนามของตัวแทนเองในประเทศแหล่งเงินได้ เมื่อตัวแทนได้เข้าทำสัญญาอันก่อให้เกิดผลผูกพันกับบริษัทต่างประเทศ และคู่สัญญาได้

² รายละเอียด โปรดดูร่างคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป./25... ตามภาคผนวก ข

ไปทำการลงนามกันที่ต่างประเทศ ตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD ได้กล่าวถึงกรณีเช่นนี้ไว้ว่าควรถือว่ามิใช่สถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนเกิดขึ้นด้วย³ เพราะมิฉะนั้นจะเกิดช่องว่างในการหลีกเลี่ยงสถานประกอบการถาวรได้ การได้รับอำนาจในการเข้าตกลงทำการเจรจาควรจะต้องมีผลทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนโดยเท่าเทียมกันกับการเข้าตกลงทำสัญญาแทนในนามของบริษัทต่างประเทศนั้น

การตีความการบังคับใช้มาตรา 76 ทวิ กับการรับจ้างเหมา ตามแนวทางที่ยึดถือกันในปัจจุบันนี้พบว่าให้ถือตามสถานที่ให้บริการเป็นสำคัญ และกรณีของสัญญาซื้อขายจะถือสถานที่ทำสัญญาเป็นสำคัญ ในเรื่องนี้ผู้เขียนเห็นว่าในกรณีหากมีตัวแทนเข้าตกลงทำสัญญาในประเทศนั้นควรต้องบังคับจัดเก็บภาษีตามมาตรา 76 ทวิ ทั้งกรณีการซื้อขายและการรับจ้าง ซึ่งจะเป็นการบังคับใช้กฎหมายโดยสอดคล้องกับหลักในเรื่องสถานประกอบการถาวรในเรื่องตัวแทนที่ไม่มีการแบ่งแยกพิจารณาระหว่างการซื้อขาย หรือการรับจ้าง แต่ให้ความสำคัญกับการใช้อำนาจในการเข้าตกลงเจรจาของตัวแทนในนามของบริษัทต่างประเทศ

ค) ประเด็นปัญหาเรื่องการปรับปรุงโครงสร้างธุรกิจ

สำหรับเรื่องการปรับปรุงโครงสร้างธุรกิจนี้เห็นว่าควรเพิ่มเติมบทบัญญัติให้อำนาจเจ้าหน้าที่สรรพากรในการประเมินกับบริษัทต่างประเทศที่ยื่นแบบรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้ หากมีการปรับปรุงโครงสร้างธุรกิจและมีผลทำให้ไม่มีสถานประกอบการถาวร หรือยังคงมีสถานประกอบการถาวรอยู่แต่เสียภาษีจากกำไรสุทธิขาดไปจากกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน โดยมีเหตุอันควรเชื่อว่าการปรับปรุงโครงสร้างธุรกิจนั้นทำขึ้นเพื่อเจตนาหลบเลี่ยงภาระภาษีจากสถานประกอบการถาวร ให้เจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินโดยเปรียบเทียบกับภาษีที่ชำระจากการมีสถานประกอบการถาวรในปีภาษีก่อน โดยเพิ่มบทบัญญัติตามร่างในมาตรา 68 ทวิ วรรคสาม ว่า

“ในกรณีที่บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศแสดงรายรับ และรายจ่ายที่เกิดขึ้น หากปรากฏว่ามีการแสดงรายการกำไรสุทธิที่ลดลงแตกต่างจากปีภาษีก่อน หรือไม่ได้ยื่นเสียภาษีและไม่ได้แสดงรายรับและรายจ่ายเพราะไม่มีการประกอบกิจการในประเทศไทยอีก ซึ่งมาจากเหตุอันควรเชื่อได้ว่าเกิดจากเจตนาหลบเลี่ยงภาษีให้เจ้าพนักงานมีอำนาจในการประเมินภาษีโดยเทียบกับภาษีที่ยื่นชำระในปีก่อน”

³ OECD Commentary, para 32.1.

ทั้งนี้ควรจะต้องเปิดช่องทางให้สำหรับผู้เสียภาษีได้แสดงตนเองว่ามีสถานประกอบการถาวร โดยกำหนดแบบฟอร์มสำหรับผู้เสียภาษีที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศสามารถแสดงตนเองได้ว่ามีสถานประกอบการถาวรอยู่ในประเทศไทย ภายใต้เงื่อนไขที่กำหนดตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ซึ่งเป็นทางที่จะช่วยลดข้อโต้แย้งระหว่างผู้เสียภาษีกับเจ้าหน้าที่สรรพากรได้อีกทางหนึ่ง

ง) ข้อเสนอถึงแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้ในกรณีได้รับเงินได้จากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

ในส่วนข้อเสนอถึงแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทต่างประเทศที่ได้รับเงินได้จากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์จะแยกเป็นสองส่วนคือ ส่วนแรก เป็นข้อเสนอสำหรับแนวทางในการจัดเก็บภาษีในกรณีที่ยังไม่ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติกฎหมาย และส่วนที่สอง เป็นข้อเสนอเพิ่มเติมบทบัญญัติกฎหมายเพื่อใช้บังคับจัดเก็บภาษีจากบริษัทฯ ต่างประเทศที่ได้รับเงินได้จากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

ข้อเสนอแนะกรณียังไม่ได้มีการแก้ไขบทบัญญัติกฎหมาย

- 1) อาศัยอำนาจตามมาตรา 17 แห่งประมวลรัษฎากร ออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากรให้ผู้ให้บริการธุรกิจบริการที่ต้องแจ้งให้ทราบก่อนให้บริการ (บัญชี ก) ธุรกิจบริการที่ต้องขอขึ้นทะเบียนก่อนให้บริการ (บัญชี ข) และธุรกิจบริการที่ต้องได้รับอนุญาตก่อนให้บริการ (บัญชี ค) ตามประกาศคณะกรรมการธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการประกอบธุรกิจบริการการชำระเงินทางอิเล็กทรอนิกส์ พ.ศ. 2552 ยื่นรายงานการเงินต่อกรมสรรพากร⁴ รายงานธุรกรรมการเงินดังกล่าวจะถูกนำมาใช้เป็นเอกสารหลักฐานเพื่อตรวจสอบกับผู้เสียภาษีรายสำคัญแต่ละรายว่าได้รับเงินได้จากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในแต่ละปีภาษีเป็นจำนวนเท่าใด
- 2) เสนอให้กำหนดถึงแนวปฏิบัติเฉพาะเพิ่มเติมเพื่อทำการประเมินสำหรับผู้ประกอบการ พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ต่างประเทศที่ได้รับเงินได้จากธุรกรรม

⁴ รายงานของผู้ให้บริการธุรกิจบริการตามประกาศคณะกรรมการธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ จะมีข้อมูลเกี่ยวกับข้อความการชำระเงินทางอิเล็กทรอนิกส์ซึ่งถูกกำหนดตามประกาศคณะกรรมการธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ ในเรื่องเกี่ยวกับข้อมูลของผู้รับเงินในธุรกรรม (Credit Transfer Transaction Information) ซึ่งเป็นรายการข้อมูลที่อยู่ภายใต้ข้อมูลการจ่ายเงิน (Payment Information)

พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่จ่ายเงินได้จากประเทศไทยที่ได้รับเงินได้เป็นจำนวนมากในแต่ละปี โดยถือว่ามิใช่สถานประกอบการถาวรเกิดขึ้นเฉพาะในประเทศไทยโดยพิจารณาจาก

ก) จำนวนธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่เกิดขึ้นทางออนไลน์กับผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ต่างประเทศนั้นมีเป็นจำนวนมาก โดยพิจารณาความสัมพันธ์ของเงินได้ที่จ่ายจากประเทศไทยกับการใช้งานของผู้ใช้ในประเทศ

ข) สำหรับกรณีการให้บริการผ่านทางออนไลน์ให้กับลูกค้าในประเทศไทย พิจารณาจากการให้บริการที่รองรับภาษาไทย การจ่ายเงินได้โดยใช้บัตรเครดิตที่ออกให้จากประเทศไทย

ทั้งนี้ อาจต้องมีการกำหนดรายละเอียดในแนวปฏิบัติเพื่อพิจารณาถึงการมีอยู่ของสถานประกอบการถาวรสำหรับบริษัทต่างประเทศที่ได้รับเงินได้จำนวนมากจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ยกตัวอย่างเช่น มีธุรกรรมออนไลน์เกิดขึ้นมากกว่า ครั้ง จำนวนลูกค้าหรือผู้ใช้บริการในประเทศไทยมีมากกว่า คน และจำนวนเงินได้ที่ได้รับจากการจ่ายโดยธนาคารในประเทศไทย หรือโดยบัตรเครดิตที่ออกในประเทศไทยมากกว่า บาท

ในกรณีข้อเสนอดังกล่าว 2) นี้ กรมสรรพากรอาจจะออกแนวปฏิบัติโดยเป็นคำสั่งกรมสรรพากร ซึ่งการออกเป็นคำสั่งเช่นนี้จะมีผลดีในแง่ที่สร้างความแน่นอนสำหรับเจ้าหน้าที่สรรพากรให้ปฏิบัติตาม และสำหรับผู้เสียภาษีก็น่าจะทราบถึงจุดยืนที่ชัดเจนของกรมสรรพากร แต่อย่างไรก็ดี การออกคำสั่งกรมสรรพากรในกรณีเช่นนี้ไม่ได้เป็นการออกคำสั่งโดยอาศัยอำนาจตามกฎหมาย จึงอาจนำมาใช้เป็นเพียงแนวทางการปฏิบัติภายในของเจ้าหน้าที่สรรพากรเท่านั้น ซึ่งยังคงมีปัญหาสำหรับการบังคับจัดเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีที่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในต่างประเทศและไม่ได้เข้ามาทำการยื่นเสียภาษีในประเทศไทย

- 3) สำหรับกรณีของผู้เสียภาษีที่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กับประเทศไทยยังอาจอ้างถึงบทบัญญัติตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ และอ้างถึงการไม่มีสถานธุรกิจประจำอยู่ในประเทศเพื่อยกเว้นการจัดเก็บภาษีเงินได้ แนวทางสำหรับการแก้ไขปัญหาในเรื่องนี้คือ การเข้าทำการตรวจสอบผู้เสียภาษีแต่ละราย ซึ่งโดยปกติทั่วไปแล้วสำหรับบริษัทข้ามชาติรายใหญ่มักจะต้องมีบริษัทลูก หรือบริษัทอื่นเพื่อช่วยดำเนินการส่วนใดส่วนหนึ่งในประเทศ กรณีเช่นนี้อาจจำเป็นต้องทำการทดสอบถึงบริษัทที่เข้าร่วมดำเนินการในส่วนต่างๆ นั้นว่ามีลักษณะทำให้เกิดเป็นสถานธุรกิจประจำของผู้ประกอบการนั้นด้วยหรือไม่ หรือมีตัวแทนที่ได้เข้าตกลงทำ

สัญญาในนามของผู้ประกอบการนั้นอันส่งผลให้ธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นสำเร็จลงด้วยหรือไม่ หากตรวจพบกรณีเช่นว่าดังกล่าวก็สามารถอ้างถึงการมีสถานประกอบการถาวรเพื่อจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ประกอบการนั้น สำหรับในกรณีที่บริษัทข้ามชาติได้มีการดำเนินการหลายส่วนผ่านบุคคล หรือตัวกลางหลายราย กรณีเช่นนี้อาจต้องนำเรื่องการรวมพิเคราะห์เข้ามาพิจารณาด้วยว่า ตัวกลางหลายรายที่เข้าร่วมดำเนินการให้แก่บริษัทข้ามชาตินั้นเมื่อพิจารณาเข้าร่วมกันแล้วอาจถือว่าทำให้เกิดเป็นสถานธุรกิจประจำขึ้นได้หรือไม่

ข้อเสนอเพิ่มเติมบทบัญญัติกฎหมาย

เหตุที่ต้องเสนอถึงการเพิ่มเติมบทบัญญัติกฎหมายตามมาตรา 76 ทวิ เพราะตามแนวทาง ที่เสนอถึงการจัดเก็บภาษีในกรณีที่ยังไม่ได้มีการแก้ไขกฎหมายข้างต้นนั้นยังคงมีช่องว่างสำหรับบริษัทต่างประเทศที่ไม่เข้ามาทำการยื่นแบบเพื่อเสียภาษีซึ่งการบังคับให้มาชำระภาษีในกรณีนี้ทำได้ยากเนื่องจากเป็นผู้เสียภาษีที่อยู่ต่างประเทศ ในที่นี้ผู้เขียนขอเสนอกฎหมายอันเป็นไปตามแนวทางในหัวข้อ 7.4.1 ที่ได้กล่าวไว้ซึ่งเป็นการเสนอถึงการบังคับจัดเก็บภาษีโดยหักภาษีเมื่อได้จ่ายให้กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศที่ไม่ได้มีการประกอบกิจการในประเทศไทย เพราะตามลักษณะโดยทั่วไปของการประกอบธุรกรรมทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ผู้เสียภาษีจะไม่ปรากฏตัวอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ แม้จะมีกฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีเป็นผู้ที่ถือว่าประกอบกิจการในประเทศไทย และกำหนดถึงหลักเกณฑ์ให้ต้องเสียภาษีขึ้นมาใหม่ แต่การจะบังคับให้ผู้เสียภาษียื่นเสียภาษีด้วยตนเองนั้นโดยสภาพความเป็นจริงเห็นว่าเป็นการยาก ดังนั้น จึงเห็นว่าการใช้ช่องทางโดยให้ผู้จ่ายเงินได้เป็นผู้หักภาษีและนำส่งจะเป็นทางแก้ปัญหาเรื่องนี้ได้ดีที่สุด

สาเหตุที่เสนอให้ต้องเพิ่มเติมบทบัญญัติดังกล่าวในมาตรา 76 ทวิ เพราะมาตรา 76 ทวิ เป็นกรณีที่บริษัทต่างประเทศไม่ได้มีการประกอบกิจการในประเทศไทยด้วยตนเองแต่กฎหมาย “ให้ถือว่าประกอบกิจการ” ซึ่งตามบทบัญญัติที่ใช้บังคับอยู่นี้ใช้กับกรณีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อ แต่ปัจจุบันเมื่อปัญหาเกี่ยวกับธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ได้เข้ามาเป็นประเด็นสำคัญในการจัดเก็บภาษี และบทบัญญัติเดิมนั้นมีปัญหาในการบังคับใช้ในกรณีนี้ จึงควรเพิ่มเติมบทบัญญัติในมาตรานี้ ผู้เขียนขอเสนอให้มีการเพิ่มเติมความในวรรคสี่ของมาตรา 76 ทวิ โดยมีรายละเอียดว่า

“กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่ได้รับเงินได้จากการประกอบธุรกรรมทางพาณิชย์ทางอิเล็กทรอนิกส์ตามหลักเกณฑ์เงื่อนไขที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาให้ถือว่าประกอบกิจการในประเทศไทย และให้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการ

และเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรที่เกิดขึ้นจากการประกอบธุรกรรมพาณิชย์ทางอิเล็กทรอนิกส์”

และเพิ่มการกำหนดในเรื่องสั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินมีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตาม ท.ป. 4/2528 สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในกรณีดังกล่าว

“ข้อ ... ให้ผู้ประกอบการบริการการชำระเงินทางอิเล็กทรอนิกส์ หรือผู้จ่ายเงินได้หรือผู้ให้บริการในลักษณะทำนองเดียวกับผู้ประกอบการบริการการชำระเงินทางอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินที่เป็นเงินได้จากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ให้แก่ผู้รับเงินได้ซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการประกอบธุรกรรมพาณิชย์ทางอิเล็กทรอนิกส์ หัก ภาษี ณ ที่จ่าย โดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ 14.5”

เพิ่มนิยามความหมายของคำว่า “ธุรกรรมพาณิชย์ทางอิเล็กทรอนิกส์” ในมาตรา 39 ว่า

“ธุรกรรมพาณิชย์ทางอิเล็กทรอนิกส์” หมายความว่า ธุรกรรมใดๆ ที่กระทำขึ้นโดยผ่านทางวิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์

เมื่อแก้ไข เพิ่มเติมกฎหมายตามมาตรา 76 ทวิ และกำหนดการจัดเก็บภาษีโดยการหัก ณ ที่จ่าย ประการต่อมาควรจะต้องออกพระราชกฤษฎีกาเพื่อกำหนดถึงหลักเกณฑ์ เงื่อนไขต่างๆ ของผู้เสียภาษีที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษี⁵ และออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากร โดยอาศัยอำนาจตามพระราชกฤษฎีกาที่เสนอไว้ข้างต้นเพื่อกำหนดถึงตัวผู้เสียภาษีเงินได้ที่อยู่ในเกณฑ์ต้องถูกบังคับจัดเก็บภาษีตามที่ผู้เขียนได้กล่าวถึงไว้ในหัวข้อ 7.4.1.2 ซึ่งจะมีผลทำให้ผู้เสียภาษีดังกล่าวจะถูกบังคับจัดเก็บภาษีโดยถูกหัก ณ ที่จ่าย ทั้งนี้ ในกระบวนการจัดเก็บภาษีในกรณีนี้เมื่อได้มีการออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากรกำหนดถึงรายชื่อผู้เสียภาษีแล้ว ควรกำหนดถึงช่องทางให้ผู้เสียภาษีสามารถมาลงทะเบียนเพื่อแสดงตนว่าเป็นผู้เสียภาษีที่ได้รับเงินได้จากการประกอบกิจการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทยในระยะเวลาที่กำหนด หากผู้เสียภาษีที่เป็นบริษัทต่างประเทศได้มาลงทะเบียนจะมีผลทำให้เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและเสียภาษีเงินได้

⁵ รายละเอียด โปรดดูร่างพระราชกฤษฎีกาและประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ในภาคผนวก ค

ให้กับประเทศไทยจากเงินได้ที่ได้รับจากธุรกรรมพาณิชย์ทางอิเล็กทรอนิกส์ และให้ภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายไว้นั้นสามารถนำมาใช้เป็นเครดิตภาษีได้เมื่อยื่นเสียภาษีเงินได้ประจำปี

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ได้มายื่นลงทะเบียนเพื่อแสดงตนว่าเป็นผู้เสียภาษีเงินได้ที่ได้รับเงินได้จากการประกอบกิจการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ผลในทางกฎหมายลำดับต่อไปคือผู้เสียภาษีนั้นอยู่ในบังคับต้องถูกจัดเก็บภาษีโดยถูกหัก ณ ที่จ่ายตามที่ได้ออกรายได้ในมาตรา 76 ทวิ ประกอบกับ ท.ป. 4/2528 ข้างต้น โดยกำหนดให้ผู้ที่มีหน้าที่หักภาษีและนำส่ง เริ่มทำการหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งกรมสรรพากรหลังจากที่ประกาศรายชื่อกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากรโดยกำหนดระยะเวลาไว้ ซึ่งหากผู้เสียภาษีไม่ได้มาแสดงตนยอมทำให้ไม่สามารถนำภาษีที่ถูกบังคับจัดเก็บนี้ไปใช้เครดิตได้

ปัญหาอาจเกิดขึ้นได้เมื่อผู้เสียภาษีมายื่นข้อโต้แย้งในภายหลังว่าตนไม่เข้าหลักเกณฑ์ในการต้องถูกจัดเก็บตามที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาในระยะเวลาที่กำหนดก่อนที่ผู้ที่มีหน้าที่หักภาษีและนำส่งจะเริ่มบังคับหักภาษี ณ ที่จ่าย กรณีเช่นนี้เห็นว่าควรกำหนดให้ระงับการดำเนินการของผู้ที่มีหน้าที่หักภาษีและนำส่งไว้ก่อนเพื่อสืบหาข้อเท็จจริง หากเป็นไปตามข้อต่อสู้ที่ผู้เสียภาษีได้กล่าวอ้างก็ดำเนินการเพิกถอนรายชื่อกับรายชื่อนั้นออกจากประกาศอธิบดีกรมสรรพากร

อย่างไรก็ดี ผู้เขียนเห็นว่าควรให้การโต้แย้งของผู้เสียภาษีในกรณีที่ตนไม่เข้าหลักเกณฑ์ตามพระราชกฤษฎีกาที่กำหนดไว้จะไม่เกิดขึ้นในข้อเท็จจริงมากนัก เพราะในการกำหนดถึงตัวผู้เสียภาษีตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นมานั้นอ้างอิงกับฐานเงินได้และธุรกรรมที่บริษัทฯ ต่างประเทศได้รับจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทยเป็นจำนวนมากและการกำหนดตัวผู้เสียภาษีขึ้นมานั้นย่อมเป็นผู้เสียภาษีรายที่มีฐานเงินได้ที่ได้รับจากธุรกรรมพาณิชย์ทางอิเล็กทรอนิกส์เป็นจำนวนมากซึ่งตัวผู้เสียภาษีแต่ละรายได้นั้นย่อมต้องผ่านกระบวนการตรวจสอบมาก่อนแล้ว

ในกรณีที่จัดเก็บภาษีเงินได้ตามหมวด 3 แห่งประมวลรัษฎากร ภาษีที่จัดเก็บนั้นย่อมถือเป็นภาษีเงินได้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศนั้นมีหน้าที่ต้องเสียให้กับประเทศไทยในฐานะที่เป็นประเทศแหล่งเงินได้ในกรณีนี้มีข้อพิจารณาสำคัญ 4 ประการ กล่าวคือ

1. การจัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบการธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่ไม่ได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยนี้จะต้องพิจารณาโดยใช้หลักการที่แตกต่างจากกรณีการซื้อขายสินค้า หรือการรับจ้าง เพราะกรณีการซื้อขายสินค้าในกรณีที่ไม่มีกิจการประกอบกิจการในประเทศไทย หรือกรณีการรับจ้างที่ไม่มีกิจการประกอบกิจการในประเทศไทย ทั้งสองกรณีนี้ไม่อยู่ในบังคับการจัดเก็บภาษีตามมาตรา 70 ประมวลรัษฎากร

แต่สำหรับการจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นควรต้องพิจารณาการจัดเก็บภาษีโดยไม่คำนึงถึงว่าได้มีการประกอบกิจการในไทยหรือไม่ หากผู้ประกอบการธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ต่างประเทศได้รับเงินได้จากประเทศไทยเป็นจำนวนมากซึ่งเห็นว่ามีคามผูกพัน

กับเศรษฐกิจของประเทศอย่างสูงถึงระดับหนึ่งแล้วจะถือว่าประกอบกิจการในประเทศไทย และกำหนดให้ต้องเสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศไทย

2. เหตุผลที่ต้องกำหนดถึงผู้เสียภาษีเป็นการเฉพาะราย ไม่กำหนดให้จัดเก็บภาษีสำหรับธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์จากผู้ประกอบการในทุกกรณีเพราะการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามความในหมวด 3 ซึ่งเป็นภาษีเงินได้นิติบุคคลในกรณีนี้เป็นการจัดเก็บภาษีจากบริษัทต่างประเทศต้องคำนึงถึงหลักการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศประกอบด้วย หากผู้ประกอบการที่ไม่มีจุดเกาะเกี่ยวอย่างแน่นแฟ้นถ้าถูกบังคับจัดเก็บภาษีเงินได้ในทุกกรณีอาจจะทำให้เกิดสถานการณ์การเสียภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐขึ้นได้

3. ข้อเสนอตามมาตรา 76 ทวิ วรรคสี่ ที่เสนอนี้เป็นข้อเสนอเพื่อใช้จัดเก็บภาษีจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ควบคู่กับการประเมินตามหลักเกณฑ์ที่เสนอไว้ โดยกำหนดตัวผู้เสียภาษีที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีในกรณีนี้ สำหรับผู้เสียภาษีที่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่ไม่มีข้อตกลงตามอนุสัญญาภาษีซ้อน⁶ แต่ถูกกำหนดให้ต้องถูกจัดเก็บภาษีในกรณีนี้ อาจทำให้เกิดผลภาษีซ้อนตามมาเพราะเงินได้ที่ได้รับจำนวนนี้จะต้องถูกจัดเก็บภาษีเงินได้อีกครั้งในประเทศถิ่นที่อยู่ของตน

4. การจัดเก็บภาษีเงินได้ในกรณีการจัดเก็บภาษีจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่เป็นคู่สัญญาในอนุสัญญาภาษีซ้อน⁶ นั้นจะต้องพิจารณาถึงบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อน⁶ ฉบับที่มีผลใช้บังคับประกอบการจัดเก็บภาษี และเป็นเรื่องที่ต้องยอมรับว่าข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน⁶ ในปัจจุบันยังคงมีข้อจำกัดในการตีความถึงมีสถานธุรกิจประจำ หรือมีตัวแทนไม่อิสระ เพื่ออ้างจัดเก็บภาษีสำหรับเงินได้ที่ได้รับจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์อยู่ ดังนั้น จึงควรต้องคำนึงถึงการตกลงเจรจาถึงข้อกำหนดตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวในข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรเพิ่มเติมในอนุสัญญาภาษีซ้อน⁶ ด้วย

ทั้งนี้ ในระดับระหว่างประเทศนั้น ความตกลงร่วมกันระหว่างเจ้าหน้าที่สรรพากรในทางปฏิบัตินั้นในปัจจุบันเป็นเรื่องที่เกิดขึ้นได้ยาก และใช้เวลาในการดำเนินการ แต่ในเรื่องนี้ผู้เขียนเห็นว่าเป็นเรื่องที่จำเป็นอย่างยิ่งในอนาคตที่จะต้องมีความร่วมมือกันอย่างแน่นแฟ้นมากยิ่งขึ้น เพื่อรับมือกับบริษัทข้ามชาติที่ยังมีจำนวนมากยิ่งขึ้น เนื่องจากการลงทุนระหว่างประเทศได้สะดวกมากยิ่งขึ้น ความร่วมมือระหว่างเจ้าหน้าที่สรรพากรระหว่างประเทศเพื่อทำการแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสารในระดับพหุภาคี⁶ เพื่อช่วยให้ทันกับวิสาหกิจข้ามชาตินั้นเป็นสิ่งสำคัญอีกประการหนึ่งที่จะต้องนำมาพิจารณาเพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดกับทุกฝ่ายด้วย

⁶ นับตั้งแต่ปี ค.ศ. 2009 กลุ่มประเทศ G20 ได้ผลักดันให้ประเทศต่างๆ เข้าร่วมลงนามในอนุสัญญาเพื่อความร่วมมือกันของเจ้าหน้าที่เพื่อประโยชน์ทางด้านภาษี (Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters) โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ประเทศต่างๆ ได้รับ

มาตรการบังคับจัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

การบังคับจัดเก็บภาษีเมื่อได้ถูกกำหนดให้ต้องเสีย หรือต้องนำส่ง ถ้าไม่ได้เสียหรือไม่ได้นำส่ง อธิบดีมีอำนาจสั่งยึด หรืออายัด ทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากร หรือนำส่งภาษีอากรได้ตามมาตรา 12 การใช้อำนาจตามมาตรานี้เป็นการใช้อำนาจบังคับคดีภาษีซึ่งผู้เขียนเห็นว่าควรนำมาใช้ในลักษณะที่เป็นมาตรการขั้นสุดท้าย

สำหรับผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์รายใหญ่อาจมีบริษัทในประเทศที่ทำหน้าที่ร่วมในการประกอบกิจการหลายราย เจ้าพนักงานอาจใช้อำนาจตามมาตรา 12 ตรี เพื่อเรียกบุคคลที่เกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำ และนำบัญชีเอกสาร หลักฐานมาทำการตรวจสอบ และใช้อำนาจในการยึดทรัพย์สินของบริษัทต่างประเทศที่มีอยู่ในประเทศไทย หรืออาจใช้อำนาจในการอายัดทรัพย์สินสำหรับเงินได้ที่ถูกส่งให้กับบริษัทต่างประเทศ

มาตรการจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในลักษณะทางเลือก

ปัญหาในการจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เป็นปัญหาสำคัญในยุคดิจิทัล การจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นอาจต้องพิจารณาถึงด้านอื่นนอกจากการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ในเรื่องนี้เป็นประเด็นที่หลายประเทศได้พิจารณานำมาใช้จัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบการธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่ได้รับเงินได้เป็นจำนวนมากแต่ไม่สามารถอ้างสิทธิในการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามกฎหมายที่มีอยู่ ดังที่ได้กล่าวไว้แล้วในบทก่อนหน้านี้

ข้อเสนอในลักษณะทางเลือกนี้ไม่ได้เป็นการบังคับจัดเก็บภาษีโดยอ้างถึงการมีอยู่ของสถานประกอบการถาวรเพื่อจัดเก็บภาษีเงินได้ที่ผู้ประกอบการได้รับจากการประกอบธุรกรรมในลักษณะ พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์จากประเทศไทย แต่แนวทางนี้เป็นข้อเสนอถึงการจัดเก็บภาษีในลักษณะทางเลือกถึงการใช้การจัดเก็บภาษีในรูปแบบอื่นนอกเหนือจากการจัดเก็บภาษีเงินได้ ซึ่งเห็นว่าเป็นประเด็นหนึ่งที่ต้องพิจารณา ทั้งนี้ ผู้เขียนขอเสนอเพียงสังเขป เพราะไม่ใช่ประเด็นในเรื่องสถานประกอบการถาวรโดยตรง

โดยผู้เขียนมีข้อเสนอดังนี้

ประโยชน์จากข้อมูลที่มีความน่าเชื่อถือ และมีความโปร่งใส จนกระทั่งปัจจุบันมีประเทศที่เข้าร่วมในอนุสัญญาพหุภาคีดังกล่าวกว่า 96 ประเทศ แต่ประเทศไทยยังไม่เข้าร่วมในอนุสัญญาฯ ฉบับนี้, retrieved on 12 September 2016, from : <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/conventiononmutualadministrativeassistanceintaxmatters.htm>.

1. เสนอให้มีการจัดตั้ง (สำนักงานควบคุมธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ประเทศไทย) และกำหนดให้ผู้ทำธุรกรรมออนไลน์จะต้องลงทะเบียนกับ(สำนักงานควบคุมธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ประเทศไทย) ในเรื่องนี้จะทำให้เกิดประโยชน์ดังกล่าวเพื่อให้รัฐบาลสามารถตามรอยการเงินในธุรกรรมออนไลน์ได้
2. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในประเทศ หรือ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศที่ประกอบกิจการในประเทศไทย หากมีการจ่ายเงินจากการทำธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ให้กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศที่ไม่มีสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ในประเทศไทย ให้หักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งในอัตราร้อยละ 5 โดยออกเป็นพระราชบัญญัติ การจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ พ.ศ และให้ถือภาษีดังกล่าวเป็นภาษีเฉพาะที่ไม่เกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้ หรือภาษีอื่น

การออกกฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในลักษณะทางเลือกเช่นนี้มีข้อดีคือสามารถออกกฎหมายได้เลยโดยไม่ต้องคำนึงถึงประเด็นเรื่องการจัดเก็บภาษีเงินได้ซ้ำซ้อน เพราะภาษีที่จัดเก็บนี้ไม่ใช่ภาษีที่จัดเก็บจากเงินได้ และไม่มีข้อผูกพันที่ต้องคำนึงถึงตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ แต่ข้อเสียในการออกกฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีเช่นนี้คือ จะเป็นการเพิ่มภาระภาษีให้กับตัวผู้ประกอบการซึ่งอาจจะผลกระทบมาที่ผู้บริโภคในท้ายที่สุด และทำให้มูลค่าสินค้า หรือ การให้บริการทางออนไลน์ในประเทศนั้นเพิ่มสูงขึ้น

บรรณานุกรม

หนังสือ

กำชัย จงจักรพันธ์. คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยระยะเวลาและอายุความ.

พิมพ์ครั้งที่ 9. กรุงเทพมหานคร : โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอน คณะ
นิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2555.

จุมพต สายสุนทร. กฎหมายระหว่างประเทศ. กรุงเทพมหานคร : วิญญูชน, 2554.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 11. กรุงเทพมหานคร : สำนักอบรม
ศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2550.

ธนภณ แก้วสกลิต. คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน.

พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร : ชวนพิมพ์ 50, 2550.

พล ธีรคุปต์. สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ. กรุงเทพมหานคร : ศูนย์หนังสือจุฬาลงกรณ์
มหาวิทยาลัย, 2556.

ไพจิตร โรจนวานิชและคณะ. ภาษีสรรพากร : คำอธิบายประมวลรัษฎากร. กรุงเทพมหานคร :

บริษัทสามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพฯ) จำกัด, 2549.

พนิต ธีรภาพวงศ์. ภาษีบริษัทข้ามชาติ. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2552.

พนิต ธีรภาพวงศ์. ราคาโอนภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาติ. กรุงเทพมหานคร : Tax Research, 2546.

โลกใหม่ใครกำกับ? กรณีศึกษาเกี่ยวกับอินเทอร์เน็ต. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร : มูลนิธิเพื่อ
อินเทอร์เน็ตและวัฒนธรรมผลเมือง, 2558.

วิทย์ ตันยกุล. กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพมหานคร : สำนักกฎหมายแห่งเนติ
บัณฑิตยสภา, 2526.

วิทย์ เทียงบุญธรรม. พจนานุกรมอังกฤษ – ไทย. กรุงเทพมหานคร : ซีเอ็ดยูเคชั่น, 2541.

สุเมธ ศิริคุณโชติ. กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร :
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2554.

สุวรรณ วลัยเสถียร. สัญญาจัดภาษีซ้อนไทย – อเมริกัน. กรุงเทพมหานคร : ธรรมนิติ, 2546.

วิทยานิพนธ์

ณรงค์ วิทย์ไพศาล. “หลักเกณฑ์กำหนดการมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยตามอนุสัญญาและความตกลงว่าด้วยภาษีซ้อน” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2527.

ประภาศรี ศรีสุขะ. “ปัญหาความไม่ชัดเจนเกี่ยวกับความหมายของการมีสถานประกอบการถาวรตามนัยของอนุสัญญาภาษีซ้อนและภาระภาษี” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551.

พรพรรณ แพทยานันท์. “ปัญหาภาษีระหว่างประเทศบางประการ กรณีมาตรการทางภาษีภายใต้พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442 พ.ศ.2548” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551.

รัฐพล ปั่นทองพันธุ์. “การนำหลัก Attribution ในการกำหนดเงินได้ให้กับสถานประกอบการถาวร (The attribution of profits to permanent establishments) ตาม OECD model มาใช้ในประเทศไทย” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2554.

วรพล โฆสิตวิจิตรเวช. “การตราทบอนุสัญญาภาษีซ้อน” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2548.

วรภัทร รัตนพานิชย์. “การเป็นตัวแทนค้าต่างตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของไทย” วิทยานิพนธ์ดุษฎีบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2557.

อารดา ไพศาลธีระกร. “การจัดเก็บภาษีเงินได้ในเศรษฐกิจเสมือนจริง : ศึกษากรณีเกมออนไลน์ประเภทผู้เล่นจำนวนมากมีบทบาทในเกม” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2556.

บทความ

บัณฑิต อุชิน. “ดุลอำนาจทางภาษีแห่งรัฐเหนือกิจกรรมดิจิทัลทรานส์แอคชันภายใต้หลัก Permanent Agent” สรรพากรสาส์น ฉบับที่ 3-6 ปีที่ 54. (มีนาคม – มิถุนายน 2550)

สรรรค์ ดันติจิตตานนท์. “แนวทางการกำหนดถึงการมีอยู่ของสถานประกอบการถาวรในกรณีบริษัทข้ามชาติเข้าดาเนินธุรกรรมในประเทศแหล่งเงินได้โดยวางแผนภาษีเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีเงินได้ที่ได้รับจากกาไรธุรกิจ” เอกสารประกอบการประชุมวิชาการระดับชาติ “นเรศวรวิจัย” ครั้งที่ 12. (2559)

BOOKS

- Arnold, Brian J., McIntyre, Michael J. International Tax Primer. Kluwer Law International, 2012.
- Avi-Yonah. Reuven. S. International Tax as International Law. New York : Cambridge University Press, 2007.
- Baker, Philip. Double Taxation Conventions and International Law. London : Sweet & Maxwell Limited, 1994.
- Bank, Steven. From Sword to Shield. New York : Oxford University Press, 2010.
- Basu, Subhajit. Global Perspectives on E-Commerce Taxation Law. Hampshire : Ashgate Publishing Limited, 2007.
- Brandstetter, Patricia. Taxes Covered. Amsterdam : IBFD, 2011.
- Burg, David. A. World History of Tax Rebellions. New York : Routledge, 2004.
- Deutsch, Robert., Arkwright, Roisin. M., & Chiew, Daniela. Principles and practice of Double Taxation Agreements. London : BNA International Inc., 2008.
- Groves, Harold. M. Tax Philosophers. University of Wisconsin Press, 1975.
- Harris, P. A. Corporate/Shareholder Income Taxation and Allocating Taxing Rights Between Countries: A Comparison of Imputation Systems. IBFD Publications, 1996.
- Karundia, Ashish. Law & Practice Relating to Permanent Establishment. New Delhi : Taxmann Publications(P.) Ltd, 2015.
- Kobetsky, Micheal. International Taxation of Permanent Establishment. New York : Cambridge University Press, 2011.

- Lang, Micheal., Pistone, Pasquale., Schuch, Josef., Staringer, Claus., Storck, Alfred.,
Zagler, Martin. Tax Treaties : Building Bridges between Law and Economics.
Amsterdam : IBFD, 2010.
- Mehta, Amar. Permanent Establishment in International Taxation. New Delhi :
Taxmann's, 2012.
- Morse, Geoffrey., Williams, David. & Salter, David. Principle of Tax Law. London :
Sweet & Maxwell, 1996.
- OECD. Model Tax convention on Income and on Capital. 2010.
- Piccoto, Sol. International Business Taxation. New York : Quorum Books, 1992.
- Pleisier, Arthur. The Agency Permanent Establishment. Maastricht, 2000.
- Rawal, Radhakishan. Taxation of Permanent Establishments. London : Spiramus Press
Ltd. 2006.
- Reimer, Ekkehart., Urban, Nathalie., Schmid, Stefan. Permanent Establishments : A
Domestic Taxation, Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective. Hague :
Kluwer Law International, 2012.
- Rizzi, Cristiano. E-Commerce Law in China : The Functioning of E-Commerce in China
and the Influence of the EU Model. Kluwer Law International, 2013.
- Rohatgi, Roy. Basic International Taxation. Hague : Kluwer Law International, 2002.
- Schaffer, Jean. How Fixed is a Permanent Establishment?. Kluwer Law International,
2013.
- Skaar, Arvid. A. Permanent Establishment : Erosion of a Tax Treaty Principle. Deventer
: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991.
- Tapscott, Don. The Digital Economy. McGraw-Hill Education, 2014.
- United Nations. Model Double Taxation Convention between Developed and
Developing Countries. 2011.
- Vogel, Klaus. Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. 3rd edition. London :
Kluwer Law International, 1997.

Ward, David. A., Broe, Luc. De., Killius, Juergen., Gall, Jean-Pierre. Le., Miyatake, Toshio., Raad, Kees. Van., Jones, John F. Avery., Ellis, Maarten J., Goldberg, Sanford H., Maisto, Guglielmo., Torriane, Henri., Wiman, Bertil. The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model. Ontario : International Fiscal Association, 2005.

Williams, David. Trends in International Taxation. Amsterdam : International Fiscal Association, 1991.

Williams, Robert L. Fundamentals of Permanent Establishments. Kluwer Law International, 2014.

JOURNALS

Avery Jones, John. F. "Understanding the OECD Model Tax Convention: The Lesson of History" Florida Tax Review. Vol. 10 (2009): 3-49.

Avi-Yonah, Reuven. S. "All of Piece Throughout : The Four Ages of U.S. International Taxation" Virginia Tax Review. Vol. 25 (Fall 2005) : 313 – 338

Avi-Yonah, Reuven. S. "International Taxation and Electronic Commerce." Tax Law Review. Vol. 52. (Spring 1997) : 507 – 555

Avi-Yonah, Reuven. S. "The structure of international taxation: A proposal for simplification" Texas Law Review. Vol. 74 (1996): 1301-1359.

Azam, Rifat. "E-Commerce Taxation and Cyberspace Law: The Integrative Adaption Model" Virginia Journal of Law & Technology. Vol. 12 (Summer 2007).

Azam, Rifat. "Global Taxation of Cross-Border E-Commerce Income" Virginia Tax Review. Vol. 31. (Spring 2012) : 639 – 693.

Bennett, Mary. C. "The David Tillinghast Lecture: Nondiscrimination in International Tax Law: A Concept in Search of a Principle" Tax Law Review. Vol. 59 (2005-

2006) : 349-385.

Bonnard, Yves. "The "Triangular Case" in the new U.S.-Netherlands Tax treaty :

Mechanisms and Tax Planning" Denver Journal of International Law and Policy. Vol. 23. (Fall 1994).

Buchanan, Randolph. J. "The New Millennium Dilemma: Does Reliance on the Use of

Computer Servers and Websites in a Global Electronic Commerce

Environment Necessitate a Revision to the Current Definition of Permanent Establishment?" S.M.U. Law Review. Vol. 54 (2001) : 2109 – 2152.

Castro, Leonardo. F. M. "Problems involving Permanent Establishment: Overview of

Relevant issues in today's international economy" the Global Business Law Review. Vol. 2 : 125 – 158.

Cockfield, Arthur. J. "Designing Tax Policy for the Digital Biosphere: How the Internet

is Changing Tax Laws" Connecticut Law Review. Vol. 34(2002): 333-403.

Cockfield, Arthur. J. "Reforming the Permanent Establishment Principle Through a

Quantitative Economic Presence Test" 38 Can. Bus. L. J. (2003): 400-422.

Cockfield, Arthur. J. "The rise of the OECD as Informal "World Tax Organization"

Through National Responses to E-commerce Tax Challenges" Yale Journal of Law and Technology. Vol. 8 (2006) : 136.

Dehnen, Peter. H. "Crossing the line into a German Permanent Establishment"

Journal of International Taxation. Vol. 5. No. 10. (October 1994) : 1-7.

Dezsi, Michel. "U.S. Taxation of International E-commerce: The organization for

Economic Cooperation and Development's New Commentary to its Model

Tax Convention redefining Permanent Establishment" University of Detroit Mercy Law Review. Vol. 79 (Fall 2001) : 123 – 148.

Dunahoo, Carol. A. "Corporations: Evolving Permanent Establishment Concepts" The

Tax Magazine. Vol. 86 (2008): 37-56.

Elliffe, Craig. "Canadian Tax Court on the Meaning of 'Permanent Establishment' in

Treaties" Journal of International Taxation. Vol. 22 (2011): 1-7.

- Feinschreiber, Robert. And Kent, Margaret. "OECD's Focus on Permanent Establishment" Corporate Business Taxation Monthly. Vol. 13 (2011-2012): 17-43.
- Forgione, Aldo. "Clicks and Mortar: Taxing Multinational Business Profits in the Digital Age" Seattle University Law Review. Vol. 26 (2003): 719-782.
- Gall, Jean Pierre Le. "The David R. Tillinghast Lecture Can a Subsidiary be a Permanent Establishment of its foreign parent?" Tax Law Review. Vol. 60. (Spring 2007) : 179-213.
- Gianna, Monica. "THE OECD'S FLAWED AND DATED APPROACH TO COMPUTER SERVERS CREATING PERMANENT ESTABLISHMENTS" Vanderbilt Journal of Entertainment and Technology Law. Vol. 17 (2014): 1-39.
- Graetz, Michael. J. "The David R. Tillinghast Lecture: Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policies." Tax Law Review. Vol 54 (2000-2001) : 261 -336.
- Green, Robert. A. "The Future of Source-Based Taxation of the Income of Multinational Enterprises" Cornell Law Review. Vol. 79. (November 1993) : 18 – 86.
- Hoffart, Benjamin. "Permanent Establishment in the Digital Age: Improving and Stimulating Debate Through an Access to Markets Proxy Approach" Northwestern Journal of Technology and Intellectual Property. Vol. 6 (Fall 2007): 106-121.
- Jones, John F. Avery. "The David Tillinghast Lecture: Are Tax Treaties Necessary?" Tax Law Review. Vol. 53 (1999-2000) : 1-38.
- Kingson, Charles. I. "The David Tillinghast Lecture: Taxing the Future" Tax Law Review. Vol. 51 (1995-1996) : 639-662.
- Lavin, Thomas., Wyatt, Jimmy. N. "Concept of permanent establishment" R.J.T.n.s. Vol. 4 (1969) : 219-249.

- Macdonald, J. Ross. ““Songs of Innocence and Experience”: Changes to the Scope and Interpretation of the Permanent Establishment Article in U.S. Income Tax Treaties. 1950-2010” Tax Lawyer. Vol. 63 (Winter 2010) : 285 -414.
- McLure, Charles. e. jr. “Taxation of Electronic Commerce: Economic Objectives, Technological Constraints, and Tax Laws.” Tax Law Review. Vol. 52 (Spring 1997): 269 – 423
- Nitilman, Joel. “The Meaning of “Permanent Establishment” in the 1981 U.S. Model Income Tax Treaty: Part 1” International Tax Journal. Vol. 15 (1989) : 159-186.
- Pankratz, Alex. “Permanent Establishments: Canada Revenue Agency Guidance” Journal of International Taxation. Vol. 23 (March 2012) : 1-4.
- Perkins, Mike. “OECD Revises commentary on e-business and Permanent establishment” Journal of International Taxation. Vol. 12 (April 2001) : 1-4.
- Reinhold, Richard L. “Some things that Multilateral Tax Treaties might usefully do.” Tax Lawyer. Vol. 57. (Spring 2004) : 661-707
- Rosenbloom, H. David. “The David Tillinghast Lecture: International Tax Arbitrage and the “International Tax System” Tax Law Review. Vol. 53 (1999-2000) : 137-166.
- Saligman, Edwin R.A. “The Progress of taxation during the past twenty-five years, and present tendencies” American Economic Association. Vol. 11. (April 1910) : 331-353.
- Sellier, Brianne. N. De., Kelleher, John M. “Revisiting Nexus Standards: Establishing U.S. Jurisdiction to Tax Cross-Border Commerce” Florida Bar Journal. Vol. 88 (2014): 31-34.
- Shay, Srephen. E., JR., J. Clifton. And Peroni, Robert. J. “The David Tillinghast Lecture: “What’s Source Got to Do With It?” Source Rules and U.S. International Taxation.” Tax Law Review. Vol. 56 (2002-2003) : 81-156.

- Shakow, David. J. "The Taxation of Cloud Computing and Digital Content" Tax Notes International. Vol. 71 (2013): 71-107.
- Smith, Robert. Thornton. "Tax Treaty Interpretation by the Judiciary" Tax Lawyer. Vol. 49 (Summer 1996) : 845 – 891.
- Sprague, Gary. D. & Hersey, Rachel. "Permanent Establishments and Internet-Enabled Enterprises : The Physical Presence and Contract Concluding Dependent Agent Tests." Georgia Law Review. Vol. 38 (Fall 2003) : 299-342.
- Stombock, Megan. A. "Economic Nexus and Nonresident Corporate Taxpayers: How Far Will It Go?" Tax Lawyer. Vol. 61 (2008): 1225-1243.
- Sweet, John. K. "Formulating International Tax Laws in the Age of Electronic Commerce: the Possible Ascendancy of Residence-Based taxation in an Era of Eroding Traditional Income Tax Principles." University of Pennsylvania Law Review. Vol. 146. (August 1998): 1949 – 2011
- Thimmesch, Adam. B. "The Illusory Promise of Economic Nexus" Florida Tax Review. Vol. 13(2012): 157-215.
- Vogel, Klaus. "Double Tax Treaties and their interpretation" Berkeley Journal of International Law. Vol.4. (Spring 1986) : 4-85.
- Warren, Gorham & Robert S. Schwartz. "Taisei: U.S. agent did not create permanent establishment" Journal of International Taxation. Vol. 6. No. 7. (July 1995) : 1-11.
- Williams, Robert. L. "Permanent Establishment in the United States" Tax Law. Vol. 29. No. 2. (1975-1976) : 277-354.

OTHER MATERIALS

- Andersen, Richard E. "Definition of "Permanent Establishment"" Analysis of United States Income Tax Treaties Current Through 2013. Thomson/RIA. ITTUS WGL 3.01-3.02, 2012.

- IBFD. “IBFD International Tax Glossary” 5th edition. Amsterdam : IBFD, 2005.
- Kuntz, Joel D. “Business Profits and Permanent Establishments” US International Taxation Current Through 2013. Thomson.RIA. USIT WGL 4.05, 2012.
- Levey, Marc M. “The Permanent Establishment and Business Profits Threshold” US Taxation of Foreign controlled Business Current Through 2013. Thomson/RIA. USTFCB WGL 3.06, 2012.
- Lowell, Cym. H. “Relationship between "Permanent Establishment" and Transfer Pricing (Associated Enterprise) Provisions in Treaties” US International Transfer Pricing Current Through 2013. Thomson/RIA. USITP WGL 11.03, 2012.
- Martinez-Matosas, Eduardo. “The Spanish Substantialist Approach to Fragmented Structures of Business: The Dell Case, A Subsidiary as Permanent Establishment.” http://www.gomezacebo-pombo.com/media/k2/attachments/the_spanish_substantialist_approach_to_fragmented_structures_of_business_the_dell_case_a_subsidiary_as_permanent_establishment.pdf (January 3, 2015).
- PWC. “Permanent Establishments 2.0 : At the heart of the matter.” <http://www.pwc.com/gx/en/tax/publications/permanent-establishments.jhtml> (January 3, 2015).
- OECD. “OECD MODEL TAX CONVENTION: REVISED PROPOSALS CONCERNING THE INTERPRETATION OF ARTICLE 5” 19 October 2012 to 31 January 2013.
- OECD “Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce?”
- OECD “INTERPRETATION AND APPLICATION OF ARTICLE 5 OF (PERMANENT ESTABLISHMENT) OF THE OECD MODEL TAX CONVENTION” 12 October 2011 to 10 February 2012.
- OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. “ADDRESS THE TAX CHALLENGES OF THE DIGITAL ECONOMY: ACTION 1: 2015 Final Report”

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. “Preventing the Artificial
Avoidance of Permanent Establishment Status: ACTION 7: 2015 Final Report”

WEBSITE

<https://www.ato.gov.au>

<https://e27.co>

<https://www.gov.uk>

www.irs.gov

www.oecd.org

www.rd.go.th

www.un.org



ภาคผนวก



ภาคผนวก ก

Vienna Convention on the law of treaties 1969

SECTION 3. INTERPRETATION OF TREATIES

Article 31. GENERAL RULE OF INTERPRETATION

1. A treaty shall be interpreted in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context and in the light of its object and purpose.

2. The context for the purpose of the interpretation of a treaty shall comprise, in addition to the text, including its preamble and annexes:

- (a) Any agreement relating to the treaty which was made between all the parties in connexion with the conclusion of the treaty;
- (b) Any instrument which was made by one or more parties in connexion with the conclusion of the treaty and accepted by the other parties as an instrument related to the treaty.

3. There shall be taken into account, together with the context:

- (a) Any subsequent agreement between the parties regarding the interpretation of the treaty or the application of its provisions;
- (b) Any subsequent practice in the application of the treaty which establishes the agreement of the parties regarding its interpretation;
- (c) Any relevant rules of international law applicable in the relations between the parties.

4. A special meaning shall be given to a term if it is established that the parties so intended.

Article 33. INTERPRETATION OF TREATIES AUTHENTICATED IN TWO OR MORE LANGUAGES

1. When a treaty has been authenticated in two or more languages, the text is equally authoritative in each language, unless the treaty provides or the parties agree that, in case of divergence, a particular text shall prevail.

2. A version of the treaty in a language other than one of those in which the text was authenticated shall be considered an authentic text only if the treaty so provides or the parties so agree.

3. The terms of the treaty are presumed to have the same meaning in each authentic text.

4. Except where a particular text prevails in accordance with paragraph 1, when a comparison of the authentic texts discloses a difference of meaning which the application of articles 31 and 32 does not remove, the meaning which best reconciles the texts, having regard to the object and purpose of the treaty, shall be adopted.

คำแปล

มาตรา 31 หลักทั่วไปในการตีความ

1. สนธิสัญญานั้นให้ตีความด้วยความสุจริตใจ (good faith) ตามความหมายสามัญของถ้อยคำของสนธิสัญญาในบริบท (context) และพิจารณาถึงความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ (object and purpose) ของสนธิสัญญานั้น

2. คำว่าบริบทที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์เพื่อการตีความสนธิสัญญานั้น นอกจากตัวบท (text) แล้วให้รวมถึงอารัมภบท (preamble) และบทผนวก (annexes) ของ :

ก. ความตกลงใดๆ เกี่ยวกับสนธิสัญญาซึ่งได้ทำขึ้นระหว่างภาคีทั้งหมดที่เกี่ยวข้องเนื่องกับการทำสนธิสัญญานั้น

ข. เอกสาร (instruments) ใดๆ ของภาคีฝ่ายหนึ่งหรือหลายฝ่ายที่เกี่ยวข้องเนื่องกับการทำสนธิสัญญานั้น และได้รับการยอมรับโดยภาคีอื่นๆ ว่าเป็นเอกสารเกี่ยวข้องกับสนธิสัญญา

3. ให้คำนึงถึงสิ่งต่อไปนี้ร่วมกันไปกับบริบท

ก. ความตกลงใดๆ ในภายหลังระหว่างภาคีเกี่ยวกับการตีความสนธิสัญญานั้นหรือการใช้ปฏิบัติของบทบัญญัติของสนธิสัญญาดังกล่าว

ข. ทางปฏิบัติใดๆ ภายหลังในการใช้ปฏิบัติของสนธิสัญญาซึ่งแสดงถึงความตกลงของภาคีเกี่ยวกับการทำสนธิสัญญา

ค. กฎเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องใดๆ ของกฎหมายระหว่างประเทศที่ใช้ในความสัมพันธ์ระหว่างภาคี

4. ให้ถือความหมายพิเศษเฉพาะแก่ถ้อยคำ ถ้าปรากฏว่าภาคีมีความตั้งใจเช่นนั้น

มาตรา 33 การตีความสนธิสัญญาที่ได้รับการรับรองความถูกต้องสองภาษาหรือมากกว่านั้น

1. เมื่อสนธิสัญญาได้รับการรับรองความถูกต้องแล้ว โดยทำขึ้นเป็นสองภาษาหรือมากกว่านั้น ตัวบทในแต่ละภาษาย่อมใช้เป็นหลักยึดถือได้เท่าเทียมกัน เว้นแต่ว่าสนธิสัญญาได้บัญญัติไว้ หรือภาคีตกลงกันว่าในกรณีที่มีการคลาดเคลื่อนกันให้ใช้ตัวบทใดโดยเฉพาะเป็นหลัก

2. ถ้อยความของสนธิสัญญาที่เป็นภาษาอื่นนอกจากภาษาหนึ่งภาษาใดที่ตัวบทได้รับการรับรองถูกต้องมา ให้ถือว่าเป็นตัวบทจริงได้ก็ต่อเมื่อสนธิสัญญาได้บัญญัติไว้เช่นนั้นหรือได้มีการตกลงกันเช่นนั้น

3. ถ้อยคำของสนธิสัญญานั้น ให้สันนิษฐานว่ามีความหมายอย่างเดียวกันในแต่ละตัวบทจริง

4. เว้นไว้แต่กรณีที่ตัวบทโดยเฉพาะหนึ่งใดใช้เป็นหลักตามวรรคที่ 1 เมื่อเปรียบเทียบตัวบทแล้วมีความแตกต่างกันโดยที่ไม่อาจแก้ปัญหาคำได้โดยการใช้มาตรา 31 และ 32 ให้ถือเอาความหมายซึ่งเข้ากับตัวบททั้งหลายเหล่านั้นได้ดีที่สุด โดยคำนึงถึงความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของสนธิสัญญานั้น



ภาคผนวก ข

(ร่าง)

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป./25...

เรื่อง แนวทางการพิจารณาถึงสถานประกอบการถาวรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวปฏิบัติในการพิจารณาถึงการมีอยู่ของสถานประกอบการถาวรของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กรมสรรพากรจึงมีคำสั่งดังต่อไปนี้

1. การมีสถานธุรกิจประจำในประเทศไทยให้ใช้ระยะเวลา 6 เดือนเป็นเกณฑ์ในการวินิจฉัย
2. ในกรณีของสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้าง ระยะเวลาตามที่กำหนดในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ เริ่มนับตั้งแต่วันที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศเริ่มดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่งอันถือเป็นส่วนหนึ่งของโครงการก่อสร้าง โครงการติดตั้ง โครงการประกอบ หรือโครงการใดๆ ตามที่บัญญัติกำหนดในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ แต่ละฉบับนั้น

3. สถานธุรกิจประจำอาจเกิดขึ้นโดยการรวมพิเคราะห์จากสถานที่ที่ใช้ดำเนินการหลายแห่งได้ หากสถานที่แต่ละแห่งนั้นได้มีการดำเนินการร่วมกันในเชิงพาณิชย์ และเมื่อหากนำมาพิจารณาเข้ารวมกันทั้งหมดจะทำให้เกิดเป็นการประกอบธุรกิจโดยครบสมบูรณ์เช่นเดียวกับการมีสถานธุรกิจประจำตามความหมายของสถานประกอบการถาวร ทั้งนี้ โดยไม่ต้องคำนึงว่ามีคนเข้าร่วมในการดำเนินการใดๆ หรือไม่

ความข้อนี้ใช้กับกรณีของโครงการก่อสร้าง โครงการติดตั้ง โครงการประกอบด้วย เท่าที่ไม่ขัดแย้งกับบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับที่บังคับใช้นั้น

4. ตัวแทนอาจทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรตามบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ได้ หากได้รับอำนาจให้เข้าทำสัญญาในนามของตัวการ โดยการเป็นตัวแทนที่จะเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศต้องพิจารณาจากความสามารถในการควบคุม สั่งการจากบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศเป็นสำคัญ และอาจพิจารณาจากคำตอบแทนที่ได้รับจากการเป็นตัวแทนที่ไม่เป็นไปตามราคาตลาด

ความเป็นอิสระของตัวแทนนั้นจะต้องพิจารณาจากความเป็นอิสระในทางกฎหมาย และในทางเศรษฐกิจ รวมทั้งตัวแทนนั้นเป็นผู้ดำเนินการตามปกติของธุรกิจตนในขณะที่ทำหน้าที่ให้แก่วิสาหกิจอื่นด้วย

สำหรับกรณีที่ตัวแทนได้รับอำนาจในการเข้าทำการเจรจาในสัญญาอันก่อให้เกิดผลผูกพันกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศในประการสำคัญ แม้ว่าจะไม่ได้เป็นผู้ลงนามในฐานะ

ตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศ ก็อาจถือได้ว่าเป็นการเข้าตกลงทำสัญญาในนามของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศนั้น และทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนขึ้นได้

5. ในกรณีของตัวแทนค้าต่างอาจถือเป็นตัวแทนไม่มีสาระและเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนได้หากปรากฏว่า ตัวแทนค้าต่างนั้นอยู่ภายใต้ความควบคุมโดยตรงหรือโดยอ้อมของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศ หรือผลกำไรที่เกิดขึ้น และความเสี่ยงในทางธุรกิจนั้นตกเป็นของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศ

6. ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศอ้างถึงการไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยเพื่อใช้สิทธิประโยชน์ที่จะได้รับตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศนั้นจะต้องแสดงข้อมูล หลักฐานที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมที่ได้ดำเนินการในประเทศไทยต่อกับเจ้าพนักงานสรรพากรด้วย

ภาคผนวก ค

(ร่าง)

พระราชกฤษฎีกา

ออกตามความในประมวลรัษฎากร

ว่าด้วยการกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศ
ที่ได้รับเงินได้จากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้

ฉบับที่ (พ.ศ. 25....)

ออกตามความในประมวลรัษฎากร

มาตรา 76 ทวิ วรรคสี่ แห่งประมวลรัษฎากร

.....

.....

มาตรา 1

มาตรา 2

มาตรา 3 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่ได้รับเงิน
ได้จากการประกอบธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ และอยู่ในบังคับจัดเก็บภาษีตามมาตรา 76 ทวิ
วรรคสี่ นี้ ได้แก่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่เป็นไปตาม
หลักเกณฑ์ที่กำหนดในมาตรา 4

ทั้งนี้ บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศตามที่กำหนดไว้
ข้างต้น ให้หมายความรวมถึงบริษัทในเครือที่อยู่ภายใต้การควบคุมโดยตรง หรือโดยอ้อม ซึ่งได้รับเงิน
ได้โดยตรงจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่ทำกับบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตาม
กฎหมายต่างประเทศตามที่กำหนดไว้ดังกล่าวนี้ด้วย

มาตรา 4 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่อยู่ใน
บังคับต้องถูกจัดเก็บภาษีตามมาตรา 76 ทวิ วรรคสี่ พิจารณาจากจำนวนธุรกรรมที่เกิดขึ้นผ่านทาง
ออนไลน์ ที่มีมากกว่า.....ธุรกรรมในปีภาษีก่อน และ/หรือ ได้รับชำระเงินโดยผ่านผู้
ประกอบธุรกิจบริการการชำระเงินทางอิเล็กทรอนิกส์ รวมแล้วมากกว่า บาท ในปีภาษี
ก่อน

ในกรณีการให้บริการอาจพิจารณาร่วมกับเนื้อหาในเว็บไซต์ หรือ แอปพลิเคชันที่สร้างขึ้นเพื่อรองรับการใช้งานสำหรับคนไทย และมีปริมาณผู้ใช้งานเป็นจำนวนมาก โดยพิจารณาจากเนื้อหาในการให้บริการที่รองรับภาษาไทย หรือ มีการรับชำระเงินในรูปสกุลเงินบาท หรือการรับชำระเงินโดยผ่านบัตรเครดิตที่ออกให้โดยธนาคารของประเทศไทย และได้รับเงินได้รวมแล้วมากกว่า บาท ในปีภาษีก่อน

มาตรา 5 บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่ถูกกำหนดให้ต้องเสียภาษีตามมาตรา 76 ทวิ วรรคสี่ เจ้าพนักงานสรรพากรจะตรวจสอบจากรายงานของผู้ให้บริการธุรกิจบริการตามประกาศคณะกรรมการธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ โดยพิจารณาประกอบกับเอกสารที่เกี่ยวข้องจากบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดๆ ที่มีความสัมพันธ์ หรืออยู่ภายใต้ความควบคุม หรือทำธุรกรรม ร่วมกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่ต้องเสียภาษีนี้น

ให้อธิบดีกรมสรรพากรเป็นผู้ประกาศรายชื่อผู้เสียภาษีที่เข้าหลักเกณฑ์ตามที่กำหนดในมาตรา 4 โดยให้ผู้เสียภาษีตามรายชื่อที่ถูกกำหนดไว้มาลงทะเบียนกับกรมสรรพากรเพื่อแสดงตนว่าเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้จากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทย ภายในกำหนด วัน

หากผู้มีรายชื่อเป็นผู้เสียภาษีตามที่ประกาศมาขึ้นคำคัดค้านต่อเจ้าพนักงานสรรพากรว่าตนไม่เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีดังกล่าวเพราะไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนด ให้เจ้าพนักงานสรรพากรแจ้งต่อผู้ที่มีหน้าที่หักภาษีและนำส่งระงับการดำเนินการเพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรพิจารณาข้อคัดค้านดังกล่าว ถ้าเห็นว่าข้อคัดค้านดังกล่าวฟังไม่ขึ้น ให้เจ้าพนักงานสรรพากรแจ้งต่อผู้ที่มีหน้าที่หักภาษีและนำส่งดำเนินการหักภาษี ณ ที่จ่ายกับผู้เสียภาษีนี้นต่อไป

หากเห็นว่าข้อเท็จจริงเป็นไปตามที่ผู้ยื่นคำคัดค้านกล่าวอ้างให้ดำเนินการเพิกถอนรายชื่อผู้นั้น

มาตรา 6 ให้ผู้ประกอบการธุรกิจบริการการชำระเงินทางอิเล็กทรอนิกส์ หรือผู้จ่ายเงินได้ หรือผู้ให้บริการในลักษณะทำนองเดียวกับผู้ประกอบการธุรกิจบริการการชำระเงินทางอิเล็กทรอนิกส์ซึ่งเป็นผู้ที่มีหน้าที่หักภาษีและนำส่ง เริ่มดำเนินการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย และนำส่งกรมสรรพากร เมื่อพ้นกำหนด วัน นับแต่วันที่ประกาศรายชื่อผู้เสียภาษีในราชกิจจานุเบกษา

มาตรา 7

ผู้รับสนองพระบรมราชโองการ

.....

(ร่าง)

**ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร
เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ ...)**

เรื่อง กำหนดรายชื่อผู้เสียภาษีที่ได้รับเงินได้จากการประกอบธุรกรรมพาณิชย์ทางอิเล็กทรอนิกส์

.....

อาศัยอำนาจตามมาตรา 5 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศที่ได้รับเงินได้จากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ฉบับที่ (พ.ศ. 25....) อธิบดีกรมสรรพากรจึงประกาศดังต่อไปนี้

ข้อ 1 กำหนดให้บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศดังต่อไปนี้ เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่ได้รับเงินได้จากการประกอบธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

(1)

(2)

.....

.....

ข้อ 2 ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ เป็นต้นไป

ให้ไว้ ณ วันที่

.....

อธิบดีกรมสรรพากร

ประวัติผู้เขียน

ชื่อ	นายสรרך ดันติจิตตานนท์
วันเดือนปีเกิด	10 พฤษภาคม 2519
วุฒิการศึกษา	ปีการศึกษา 2542: นิติศาสตรบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ปีการศึกษา 2549: นิติศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
ตำแหน่ง	อาจารย์ประจำสำนักวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยแม่ฟ้าหลวง
ผลงานทางวิชาการ	สรרך ดันติจิตตานนท์. “ปัญหาการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าในประเทศไทย” วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต (กฎหมายภาษี) มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549.
ประสบการณ์ทำงาน	2551 อาจารย์ประจำสำนักวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยแม่ฟ้าหลวง