

การเสียภาษีของเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจ (Business Profits)

หลักการพื้นฐานเกี่ยวกับเสรีภาพ (FUNDAMENTAL FREEDOM)

จัดทำโดย

นายโสภส สุวรรณเนตร์

นายนิพนธ์ ช่วยสกุล

นายอดิเทพ ธีระวัฒน์

นายสมชาย สีนเกษม

นายกอบชัย ชูโต

นายณัฐพล จันทศิริภาส

สรุปการบรรยายการศึกษาอบรมหลักสูตร

กฎหมายเกี่ยวกับธุรกิจและภาษีระหว่างประเทศ

ณ มหาวิทยาลัยเศรษฐศาสตร์และบริหารธุรกิจแห่งเวียนนา สาธารณรัฐออสเตรีย

ระหว่างวันที่ 17 พฤษภาคม -1 มิถุนายน 2557

สารบัญ

การเสียภาษีของเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจ (Business Profits)	1
การจัดสรรกำไรระหว่างสำนักงานใหญ่และสถานประกอบการถาวร (Attribution of profit to permanent establishment)	8
การกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing)	16
การเสียภาษีของเงินได้จากการทำงานส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระ (income from dependent work)	20
การเสียภาษีของเงินได้ประเภทเงินบำนาญเอกชน; งานรัฐบาล และเงินชดเชยจากการเลิกจ้าง(Pensions; Public Service and Severance Payments)	26
หลักการพื้นฐานเกี่ยวกับเสรีภาพ(FUNDAMENTAL FREEDOM)	32
เสรีภาพในการเคลื่อนย้ายที่ทำงาน (Free movement of workers)	36
เสรีภาพในการเลือกที่ตั้ง (Freedom of establishment)	37
เสรีภาพในการเคลื่อนย้ายทุน (Free movement of capital)	41
เสรีภาพในการจัดหาบริการ (Freedom to provide services)	47

คำนำ

สืบเนื่องมาจาก การรวมกันระหว่างประเทศในกลุ่มสหภาพยุโรป (The European Union) ส่งผลให้เกิดการเคลื่อนย้ายแรงงาน ทุน สถานที่ตั้งทางธุรกิจ สถานที่ทำงาน หรือที่อยู่อาศัย ในระหว่างรัฐสมาชิก จากข้อเท็จจริงการข้ามประเทศจะส่งผลกระทบต่อ กฎหมายภายในของแต่ละรัฐสมาชิก เพราะในแต่ละรัฐสมาชิก (Member State) มีกฎหมาย ภายในที่อาจเหมือนหรือแตกต่างกัน และอาจแตกต่างจากกฎหมายของกลุ่มสหภาพยุโรป (EU Law) หรือ THE TREATY ON THE FUNCTIONING OF THE EUROPEAN UNION(TFEU) หรือ Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) สรุปการบรรยาย ฉบับนี้ จะได้กล่าวถึง กฎหมาย สนธิสัญญา และแม่แบบของอนุสัญญาภาษีซ้อนดังกล่าว พอ สังเกต อันอาจนำหลักการดังกล่าวไปปรับใช้กับการรวมกลุ่มระหว่างประชาคมเศรษฐกิจ อาเซียนได้ในอนาคต



๑. การเสียภาษีของเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจ (Business Profits)

บทบัญญัติข้อ ๗ “กำไรจากธุรกิจ” ถือเป็นข้อบททั่วไป เงินได้ประเภทใดที่เข้าลักษณะตาม นิยามของเงินได้ในข้อบทเฉพาะอื่นๆ ก็จะไม่ปรับใช้บทบัญญัติข้อ ๗ แต่หากเงินได้ประเภทใดที่ไม่เข้า ลักษณะตามนิยามของเงินได้ในข้อบทเฉพาะเงินได้นั้นมักจะถือเป็นกำไรจากธุรกิจ

บทบัญญัติข้อ ๗ วรรค ๑ กำไรจากธุรกิจ ตามแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนขององค์การเพื่อ ความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) บัญญัติว่า “กำไรของ วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง จะ เก็บภาษีได้เฉพาะ ในรัฐนั้น เว้นแต่วิสาหกิจนั้นประกอบธุรกิจในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง โดยผ่าน สถาน ประกอบการถาวรซึ่งตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง ถ้าวิสาหกิจนั้นประกอบธุรกิจตามที่กล่าวข้างต้น กำไร ของวิสาหกิจนั้นอาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่ง แต่ต้องเก็บจากกำไรเพียงเท่าที่ถือว่าเป็นของสถานประกอบการ ถาวรเท่านั้น”

ตามบทบัญญัติดังกล่าวมิได้ให้นิยามหรือกำหนดความหมายของ “วิสาหกิจ” (enterprise) และ “ธุรกิจ” (business) ไว้ คงมีเพียงนิยามคำว่า “วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง” (enterprise of a Contracting State) ในบทบัญญัติข้อ ๓ (๑) (d) ว่า “...หมายความว่า วิสาหกิจที่ดำเนินการ โดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ ผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง...”

ดังนั้น ตามบทบัญญัติข้อ ๗ (๑) เป็นการวางหลักให้ รัฐถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงิน ได้ (resident country) มีสิทธิเก็บภาษีได้ตามกฎหมายภายในของตน โดยไม่มีเงื่อนไข สำหรับรัฐแหล่งเงินได้จะเก็บภาษีจาก เงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจได้ต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขที่ว่า ผู้มีเงินได้เข้ามาดำเนินธุรกิจในรัฐนั้น โดยผ่าน สถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ แต่จะเก็บภาษีได้เฉพาะเงินได้ที่ถือว่าเป็นของสถาน ประกอบการถาวรเท่านั้น ซึ่งหากเป็นกรณีเข้าเงื่อนไขที่ทั้งรัฐถิ่นที่อยู่และรัฐแหล่งเงินได้มีสิทธิเก็บภาษีตาม กฎหมายภายในของแต่ละรัฐ และเกิดการเสียภาษีซ้อน กรณีเช่นนี้ต้องไปพิจารณาบทบัญญัติในหมวดที่ ๕ ว่า ด้วยวิธีการขจัดภาษีซ้อน ว่ารัฐใดมีหน้าที่ต้องขจัดภาษีซ้อน และจะใช้วิธีการใดในการจัดการภาษีซ้อน

สถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) ถือเป็นเงื่อนไขสำคัญในการกำหนด สิทธิในการเก็บภาษีของรัฐคู่สัญญา ซึ่งแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจ และการพัฒนา (OECD) กำหนดลักษณะและความหมายของ “สถานประกอบการถาวร” ไว้ในบทบัญญัติข้อที่ ๕ ดังนี้

“๑. เพื่อความมุ่งประสงค์ของอนุสัญญาฯ คำว่า “สถานประกอบการถาวร” หมายถึง สถาน
ธุรกิจประจำซึ่งวิสาหกิจใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมดหรือแต่บางส่วน

๒. คำว่า “สถานประกอบการถาวร” ให้รวมถึงโดยเฉพาะ

- (a) สถานจัดการ
- (b) สาขา
- (c) สำนักงาน
- (d) โรงงาน
- (e) โรงช่าง
- (f) เหมืองแร่ บ่อน้ำมันหรือบ่อก๊าซ เหมืองหิน หรือสถานที่อื่นใดที่ใช้ในการขุดค้น
ทรัพยากรธรรมชาติ

๓. ที่ตั้งอาคาร โครงการก่อสร้าง โครงการประกอบหรือโครงการติดตั้ง จะถือเป็นสถาน
ประกอบการถาวร หากโครงการนั้นดำเนินการติดต่อกันเป็นระยะเวลาเกินกว่า ๑๒ เดือน

๔. แม้จะมีบทบัญญัติในวรรคก่อนๆ ของข้อนี้อยู่ คำว่า “สถานประกอบการถาวร” ไม่รวมถึง

- (a) การใช้สิ่งอำนวยความสะดวกเพียงเพื่อความประสงค์ในการเก็บรักษา การจัดแสดง หรือ
การส่งมอบสิ่งของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจนั้น
- (b) การรักษามูลภัณฑ์ของสิ่งของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจเพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ใน
การเก็บรักษา การจัดแสดง หรือการส่งมอบ
- (c) การรักษามูลภัณฑ์ของสิ่งของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจเพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ให้
วิสาหกิจอื่นใช้ในการแปรสภาพ
- (d) การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการจัดซื้อสิ่งของหรือสินค้า หรือ
รวบรวมข้อสนเทศเพื่อวิสาหกิจนั้น

(e) การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการดำเนินกิจกรรมอื่นๆ ซึ่งมีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือเป็นส่วนประกอบให้แก่วิสาหกิจนั้น

(f) การมีสถานประกอบการประจำไว้เพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการรวมดำเนินกิจกรรมตาม (a) ถึง (e) โดยกิจกรรมทั้งหมดของสถานธุรกิจประจำซึ่งเกิดจากการรวมดำเนินกิจกรรมดังกล่าว มีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือเป็นส่วนประกอบ

๕. แม้จะมีบทบัญญัติตามวรรคหนึ่ง และวรรคสอง ในกรณีที่บุคคลนอกเหนือจากตัวแทนที่มีสถานภาพเป็นอิสระซึ่งอยู่ในบังคับของวรรคหก กระทำการในรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่งแทนวิสาหกิจ โดยมีอำนาจและใช้อำนาจในการทำสัญญาในนามของวิสาหกิจนั้นอย่างเป็นทางการเป็นปกติวิสัย ให้ถือว่าวิสาหกิจนั้นมีสถานประกอบการถาวรในรัฐผู้ทำสัญญาดังกล่าวเฉพาะในส่วนที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมที่บุคคลดังกล่าวกระทำเพื่อวิสาหกิจนั้น แต่หากกิจกรรมที่บุคคลดังกล่าวกระทำผ่านสถานธุรกิจประจำเป็นกิจกรรมตามที่บัญญัติไว้ในวรรคสี่ กรณีเช่นว่านี้จะไม่ถือว่าสถานธุรกิจประจำดังกล่าวเป็นสถานประกอบการถาวร ทั้งนี้ เป็นไปตามบทบัญญัติตามวรรคสี่

๖. วิสาหกิจจะไม่ถือว่ามีสถานประกอบการถาวรในรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่ง เพียงเพราะว่าวิสาหกิจดำเนินธุรกิจของรัฐนั้นผ่านทางนายหน้า ตัวแทนการค้าทั่วไป หรือตัวแทนอื่นใดที่มีสถานภาพเป็นอิสระ หากบุคคลเช่นว่านั้นได้กระทำการอันเป็นปกติแห่งธุรกิจของตน

๗. ข้อเท็จจริงที่ว่าบริษัทหนึ่งซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่ง ควบคุมหรือถูกควบคุมโดยบริษัทซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง หรือซึ่งประกอบธุรกิจในอีกรัฐหนึ่งนั้น (ไม่ว่าจะผ่านสถานประกอบการถาวรหรือไม่ก็ตาม) มิเป็นเหตุให้บริษัทหนึ่งบริษัทใดเป็นสถานประกอบการถาวรของอีกรายบริษัทหนึ่ง”

กรณีศึกษา ๑ : บริษัท R (มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ R) ประกอบกิจการรับให้คำปรึกษาด้านการบริหารจัดการ รับจ้างให้คำปรึกษาแก่บริษัท S (มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ S) บริษัท S จัดเตรียมห้องทำงาน ๑ ห้อง ซึ่งอยู่ในสำนักงานของบริษัท S เพื่อให้เป็นห้องทำงานของลูกจ้างของบริษัท R ซึ่งบริษัท R ส่งมาให้คำปรึกษา โดยจะไม่มี การถือครองห้องดังกล่าว และลูกจ้างของบริษัท R สามารถใช้โทรศัพท์ อินเทอร์เน็ต และอุปกรณ์สำนักงานอื่นๆ ได้ กรณีนี้รัฐใดมีสิทธิเก็บภาษีเงินได้ของบริษัท R ที่ได้จากการรับจ้างให้คำปรึกษาแก่บริษัท S (รัฐ R และรัฐ S มีการทำอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างกันตามแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD)

(๑) บริษัท R มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ R ซึ่งเป็นรัฐผู้ทำสัญญา ตามบทบัญญัติข้อ ๑ และข้อ ๔ ภาษีเงินได้นิติบุคคลอยู่ในขอบข่ายของอนุสัญญาภาษีซ้อน ตามบทบัญญัติข้อ ๒ กรณีนี้จึงสามารถใช้อัตราภาษีซ้อนระหว่างรัฐ R และ รัฐ S ได้

(๒) การที่บริษัท R ส่งลูกจ้างมาทำงานในสำนักงานที่บริษัท S จัดเตรียมไว้ให้ สำนักงานดังกล่าวมีลักษณะเป็นสถานธุรกิจประจำ (fixed place of business) และบริษัท R ใช้สำนักงานดังกล่าวในการประกอบธุรกิจ สำนักงานดังกล่าวถือเป็นสถานประกอบการถาวรของบริษัท R ตามบทบัญญัติข้อ ๕ เมื่อเป็นกรณีที่บริษัท R ประกอบธุรกิจในรัฐ S โดยผ่านสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในรัฐ S และเงินได้จากการรับให้คำปรึกษาแก่บริษัท S ถือเป็นเงินได้ของสถานประกอบการถาวรดังกล่าว ดังนั้น ทั้งรัฐ R และ รัฐ S จึงมีสิทธิเก็บภาษีจากเงินได้ดังกล่าว ตามบทบัญญัติข้อ ๗ วรรคหนึ่ง

(๓) เมื่อเป็นกรณีที่ทั้งสองรัฐมีสิทธิจัดเก็บภาษีจากเงินได้ดังกล่าวตามกฎหมายภายในของแต่ละรัฐ กรณีหากเกิดการจัดเก็บภาษีซ้อน รัฐ R ซึ่งเป็นรัฐถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องขจัดภาษีซ้อน ตามบทบัญญัติข้อ ๒๓ A (๑) (๓) หรือ ข้อ ๒๓ B กล่าวคือ อาจขจัดปัญหาภาษีซ้อนโดยวิธีการยกเว้นภาษี (exemption method) หรือการให้เครดิตภาษี (credit method) ทั้งนี้ตามที่รัฐคู่สัญญาได้ทำข้อตกลงกัน

กรณีศึกษาที่ ๒ และ ๓

กรณีศึกษาที่ ๒ : นาย A มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ R ประกอบอาชีพค้าขาย โดยนาย A จะเดินทางเข้าไปขายสินค้าในรัฐ S ๑ วันต่อสัปดาห์ มีรายได้ ๓,๐๐๐ ยูโร ต่อเดือน

กรณีศึกษาที่ ๓ : คณะละครสัตว์ มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ R เดินทางไปทำการแสดงในรัฐ S ๖ สัปดาห์ต่อปี ได้รับกำไรเนื่องจากการแสดงในรัฐ S ทั้งสิ้น ๑๐๐,๐๐๐ บาท

กรณีดังกล่าวถือว่านาย A และคณะละครสัตว์ มีสถานประกอบการถาวรในรัฐ S หรือไม่ ตามบทบัญญัติข้อ ๕ (๑) สถานประกอบการถาวร ต้องมีลักษณะเป็น “สถานธุรกิจประจำ” (fixed place of business) ซึ่งวิสาหกิจใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมดหรือแต่บางส่วน และตามคำแนะนำขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD Commentary on the articles of the model tax convention) ในย่อหน้าที่ ๖ ของคำแนะนำสำหรับบทบัญญัติข้อที่ ๕ ให้ความเห็นว่า สถานประกอบการถาวรต้องเป็นสถานธุรกิจที่มีความถาวรในระดับหนึ่ง ดังนั้น สำหรับกิจการบางประเภทที่มีลักษณะทางธุรกิจเป็นดำเนินการในช่วงระยะเวลาสั้นๆ สถานธุรกิจซึ่งใช้ในการประกอบธุรกิจในช่วงระยะเวลาสั้นๆ ดังกล่าว ก็อาจถือ

เป็นสถานประกอบการถาวรได้ อย่างไรก็ตาม ทางปฏิบัติของแต่ละประเทศที่จะพิจารณาว่า การดำเนินธุรกิจ ในระยะเวลาเท่าใดจะถือว่าสถานธุรกิจนั้นมีความถาวรในระดับหนึ่ง มีความแตกต่างกันออกไป แต่โดยปกติทั่วไปแล้วเห็นว่า ธุรกิจที่ประกอบกิจการผ่านสถานธุรกิจที่ตั้งอยู่น้อยกว่า ๖ เดือน ไม่ถือว่าสถานธุรกิจนั้นเป็น สถานประกอบการถาวร เว้นแต่ ธุรกิจดังกล่าวมีลักษณะทางธุรกิจเป็นการประกอบกิจการในระยะเวลาสั้นๆ ต่อเนื่องกันหลายคราว (recurrent nature or short-time nature of business) ดังนั้น ตามกรณีศึกษาที่ ๒ และ ๓ หากกิจการของนาย A และคณะละครสัตว์มีลักษณะทางธุรกิจเป็นการประกอบกิจการในระยะเวลาสั้นๆ ต่อเนื่องกันหลายคราว เช่น นาย A เข้าไปขายสินค้าในรัฐ S ๑ วันต่อสัปดาห์ และปฏิบัติเช่นนี้ต่อเนื่องกันเป็น ระยะเวลาหลายปี หรือคณะละครสัตว์เข้าไปทำการแสดงในรัฐ S ปีละ ๖ สัปดาห์ ต่อเนื่องกันเป็นระยะเวลา หลายปี ก็อาจถือได้ว่านาย A และคณะละครสัตว์ประกอบธุรกิจในรัฐ S โดยผ่านสถานประกอบการถาวรซึ่ง ตั้งอยู่ในรัฐ S

กรณีศึกษาที่ ๔ :

นาย A เป็นนักบัญชีอิสระ มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ R เสนอให้บริการทำบัญชีทางออนไลน์ผ่าน ทางการใช้เซิร์ฟเวอร์ที่ตั้งอยู่ในรัฐ S และได้รับค่าจ้างจากการให้บริการดังกล่าวรวม ๑๐๐,๐๐๐ ยูโร กรณีนี้รัฐ ใดมีสิทธิเก็บภาษีจากเงินได้ของนาย A (รัฐ R และรัฐ S มีการทำอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างกัน)

เงินได้ของนาย A เป็นเงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคลตามบทบัญญัติข้อ ๑๔ ของแม่แบบ อนุสัญญาภาษีซ้อน (เดิม) ก่อนมีการแก้ไขโดยองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) ในปี ๒๐๐๐ โดยยกเลิกบทบัญญัติข้อ ๑๔ บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ ซึ่งถือเป็นบทบัญญัติทั่วไปสำหรับ เงินได้ของบุคคลธรรมดา เนื่องจากเห็นว่าบทบัญญัติข้อ ๑๔ เป็นบทบัญญัติที่ไม่จำเป็นต้องบัญญัติไว้เพราะมี ผลในทางกฎหมายเช่นเดียวกับบทบัญญัติข้อ ๗ ดังนั้น ในปัจจุบันเงินได้ซึ่งเคยอยู่ภายใต้บทบัญญัติข้อ ๑๔ จึง อยู่ภายใต้บทบัญญัติข้อ ๗ จึงกล่าวได้ว่าบทบัญญัติข้อ ๗ สามารถปรับใช้ทั้งกรณีเงินได้ของนิติบุคคลและเงิน ได้ของบุคคลธรรมดา อย่างไรก็ตาม อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศต่างๆ ทำไว้ส่วนใหญ่ยังคงเป็นไปตาม แม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบเดิมซึ่งมีบทบัญญัติข้อที่ ๑๔ และอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำกับประเทศ ต่างๆ ก็เป็นรูปแบบที่มีบทบัญญัติข้อ ๑๔ กรณีศึกษาที่ ๔ จึงจะวินิจฉัยตามบทบัญญัติข้อ ๑๔ (เดิม) ซึ่งมี หลักการเช่นเดียวกับบทบัญญัติข้อ ๗ กล่าวคือ รัฐถิ่นที่อยู่ของผู้เสียภาษีมิสิทธิเก็บภาษี เว้นแต่ ผู้เสียภาษีมิฐาน ประกอบการประจำ (fixed base) อยู่เป็นปกติวิสัยในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งเพื่อความมุ่งประสงค์ในการ

ประกอบกิจกรรมของผู้นั้น กรณีเช่นว่านี้ เฉพาะเงินได้ที่พึงถือเป็นของฐานประกอบการประจํา นั้น อาจเก็บภาษีได้ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งซึ่งเป็นรัฐแหล่งเงินได้

(๑) จากข้อเท็จจริงตามกรณีศึกษาที่ ๔ นาย A มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ R ซึ่งเป็นรัฐผู้ทำสัญญา ตามบทบัญญัติข้อ ๑ และข้อ ๔ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอยู่ในขอบข่ายของอนุสัญญาภาษีซ้อน ตามบทบัญญัติข้อ ๒ กรณีนี้จึงสามารถใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐ R และ รัฐ S ได้

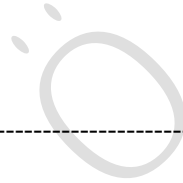
(๒) บทบัญญัติข้อ ๑๔ (๒) (เดิม) บัญญัติว่า คำว่า “บริการวิชาชีพ” ให้อ้างถึงโดยเฉพาะกิจกรรมอิสระด้านวิทยาศาสตร์ วรรณคดี ศิลปะ กิจกรรมการศึกษาหรือการสอน รวมทั้งกิจกรรมอิสระของแพทย์ ทนายความ วิศวกร สถาปนิก ทันตแพทย์ และ นักบัญชี เงินได้ของนาย A จากการรับจัดทำบัญชีจึงเป็นเงินได้ที่อยู่ภายใต้บทบัญญัติข้อ ๑๔ รัฐ R ซึ่งเป็นรัฐถิ่นที่อยู่ของนาย A จึงมีสิทธิเก็บภาษี และตามคำแนะนำขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD Commentary on the articles of the model tax convention) เห็นว่า เซิร์ฟเวอร์เป็นอุปกรณ์ที่มีที่ตั้งทางกายภาพ ดังนั้น ที่ตั้งของเซิร์ฟเวอร์อาจถือเป็นสถานธุรกิจประจำของวิสาหกิจที่ใช้งานเซิร์ฟเวอร์ดังกล่าว กรณีนี้จึงอาจถือได้ว่านาย A มีฐานประกอบการประจำ (fixed base) ในรัฐ S ซึ่งเป็นที่ตั้งของเซิร์ฟเวอร์ที่นาย A ใช้ในการให้บริการจัดทำบัญชี รัฐ S ซึ่งเป็นรัฐแหล่งเงินได้จึงมีสิทธิเก็บภาษีจากเงินได้ ๑๐๐,๐๐๐ ยูโร ของนาย A ด้วย

(๓) เมื่อเป็นกรณีที่ทั้งสองรัฐมีสิทธิจัดเก็บภาษีจากเงินได้ดังกล่าวตามกฎหมายภายในของแต่ละรัฐ กรณีหากเกิดการจัดเก็บภาษีซ้อน รัฐ R ซึ่งเป็นรัฐถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องขจัดภาษีซ้อน ตามบทบัญญัติข้อ ๒๓ A (๑) (๓) หรือ ข้อ ๒๓ B กล่าวคือ อาจขจัดปัญหาภาษีซ้อนโดยวิธีการยกเว้นภาษี (exemption method) หรือการให้เครดิตภาษี (credit method) ทั้งนี้ตามที่รัฐคู่สัญญาได้ทำข้อตกลงกัน

กรณีศึกษาที่ ๕ : บริษัท A ประกอบกิจการขนส่งทางอากาศ มีสถานบริหารงานที่มีประสิทธิภาพ (place of effective management) ในรัฐ R บริษัท A ดำเนินกิจการขนส่งทางอากาศระหว่างเมือง ๒ เมือง ซึ่งตั้งอยู่ในรัฐ S ด้วยเหตุผลดังกล่าวบริษัท A จึงตั้งสำนักงานในรัฐ S เงินได้ของบริษัท A ที่ได้รับจากการดำเนินกิจการในรัฐ S เป็นเงินทั้งสิ้น ๒,๐๐๐,๐๐๐ ยูโร กรณีนี้รัฐ S มีสิทธิเก็บภาษีจากเงินได้ดังกล่าวหรือไม่ (รัฐ R และรัฐ S มีการทำอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างกันตามแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD)

(๑) บริษัท A มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ R ซึ่งเป็นรัฐผู้ทำสัญญา ตามบทบัญญัติข้อ ๑ และข้อ ๔ และภาษีเงินได้นิติบุคคลอยู่ในขอบข่ายของอนุสัญญาภาษีซ้อน ตามบทบัญญัติข้อ ๒ กรณีนี้จึงสามารถใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐ R และ รัฐ S ได้

(๒) ตามบทบัญญัติข้อ ๘ (๑) การขนส่งทางเรือและทางอากาศ บัญญัติว่า “ถ้าไรจากการดำเนินการเดินเรือหรือการดำเนินการเดินอากาศในการจราจรระหว่างประเทศจะเก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐคู่สัญญาซึ่งมีสถานบริหารงานที่มีประสิทธิภาพของวิสาหกิจนั้นตั้งอยู่...” แต่กรณีนี้การประกอบกิจการขนส่งทางอากาศของบริษัท A มิใช่การดำเนินการเดินอากาศในการจราจรระหว่างประเทศ เนื่องจากการดำเนินการเดินอากาศภายในรัฐ S เท่านั้น กรณีจึงไม่เข้าบทบัญญัติเฉพาะตามข้อ ๘ แต่เงินได้ของบริษัท A ดังกล่าวเป็นเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจ จึงต้องปรับใช้บทบัญญัติข้อ ๗ ซึ่งเป็นบทบัญญัติทั่วไป โดยถือว่าสำนักงานของบริษัท A ซึ่งตั้งอยู่ในรัฐ S เป็นสถานประกอบการถาวร เมื่อเป็นกรณีที่บริษัท A ประกอบธุรกิจในรัฐ S โดยผ่านสถานประกอบการถาวรซึ่งตั้งอยู่ในรัฐ S และเงินได้จากการประกอบกิจการขนส่งทางอากาศในรัฐ S ถือเป็นเงินได้ของสถานประกอบการถาวรดังกล่าว รัฐ S จึงมีสิทธิเก็บภาษีจากเงินได้ ๒,๐๐๐,๐๐๐ ยูโร ของบริษัท A



๒. การจัดสรรกำไรระหว่างสำนักงานใหญ่และสถานประกอบการถาวร

(Attribution of profit to permanent establishment)

กรณีเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจตามบทบัญญัติข้อที่ ๗ มีประเด็นหลักที่ต้องพิจารณา ๒ ประการ คือ (๑) วิสาหกิจมีสถานประกอบการถาวรหรือไม่ หากวิสาหกิจมีสถานประกอบการถาวร ประเด็นที่ต้องพิจารณาต่อไปคือ (๒) เงินได้ทั้งหมดของวิสาหกิจจะถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวรเพียงใด ในหัวข้อที่ ๒ นี้ จึงจะพิจารณาหลักเกณฑ์ในการจัดสรรกำไรระหว่างสำนักงานใหญ่กับสถานประกอบการ

ตามแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) บทบัญญัติข้อที่ ๗ (๒) ถึง (๗) (เดิม) บัญญัติหลักเกณฑ์การจัดสรรกำไรไว้ดังนี้

“...๒. ภายใต้บังคับบทบัญญัติวรรค ๑ ในการที่วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งประกอบธุรกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง โดยผ่านสถานประกอบการซึ่งตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น ในแต่ละรัฐผู้ทำสัญญาให้ถือว่ากำไรเป็นของสถานประกอบการนั้นในส่วนของที่พึงคาดหวังได้ว่าสถานประกอบการนั้นจะได้รับ ถ้าสถานประกอบการนั้นเป็นวิสาหกิจอันแยกต่างหากและประกอบกิจการที่มีกิจกรรมเช่นเดียวกันหรือคล้ายคลึงกันภายใต้เงื่อนไขเช่นเดียวกันหรือคล้ายคลึงกันและติดต่อกันอย่างเป็นอิสระโดยแท้จริงกับวิสาหกิจซึ่งตนเป็นสถานประกอบการถาวรนั้น

๓. ในการกำหนดกำไรของสถานประกอบการถาวร จะยอมให้หักค่าใช้จ่ายซึ่งมีขึ้นเพื่อความมุ่งประสงค์ในการทำธุรกิจของสถานประกอบการถาวรนั้น รวมทั้งค่าใช้จ่ายในการบริหารและการจัดการทั่วไป ไม่ว่าจะมิขึ้นในรัฐซึ่งสถานประกอบการถาวรนั้นตั้งอยู่หรือที่อื่น

๔. หากเป็นประเพณีในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งที่กำหนดเงินได้หรือกำไรอันถือเป็นของสถานประกอบการถาวรโดยอาศัยมูลฐานแห่งการปันส่วนผลกำไรทั้งหมดของวิสาหกิจให้แก่ส่วนต่างๆ ของวิสาหกิจ มิให้ข้อความในวรรค ๒ ของข้อนี้ตัดหนทางรัฐนั้นในการกำหนดเงินได้หรือกำไรเพื่อเสียภาษีโดยวิธีเช่นว่านั้น อย่างไรก็ตาม วิธีที่ได้ถูกกำหนดไว้นี้จะต้องเป็นวิธีที่ให้ผลซึ่งเป็นตามหลักการต่างๆ ที่กำหนดไว้ในข้อนี้

๕. มิให้ถือว่ากำไรเป็นของสถานประกอบการถาวร โดยเหตุผลเพียงว่าสถานประกอบการถาวรนั้นซื้อสิ่งของหรือสินค้าเพื่อวิสาหกิจ

๖. เพื่อความมุ่งประสงค์ของบทบัญญัติของวรรคก่อนๆ กำไรที่พึงถือเป็นของสถานประกอบการถาวรจะถูกกำหนดโดยวิธีเดียวกันเป็นปีๆ ไป เว้นแต่จะมีเหตุผลอันสมควรและเพียงพอที่จะใช้วิธีอื่น

๗. ในกรณีที่กำไรได้รวมรายการต่างๆ ของเงินได้ซึ่งแยกอยู่ในบังคับของข้ออื่นแห่งอนุสัญญานี้มีให้บทบัญญัติต่างๆ ในข้ออื่นเหล่านั้นถูกระทบกระเทือนโดยบทบัญญัติของข้อนี้”

กรณีศึกษาที่ ๑ : บริษัท A มีถิ่นที่อยู่ในสหราชอาณาจักร ประกอบกิจการผ่านสถานประกอบการถาวรซึ่งตั้งอยู่ในประเทศฝรั่งเศส สถานประกอบการถาวรในประเทศฝรั่งเศสขายสินค้าซึ่งผลิตโดยบริษัท A ให้กับลูกค้าในประเทศฝรั่งเศส เบลเยียม และสหราชอาณาจักร นอกจากนี้ สำนักงานใหญ่ในสหราชอาณาจักรขายสินค้าให้ลูกค้าในสหราชอาณาจักร, สเปน และขายสินค้าให้กับผู้ค้าส่งในประเทศฝรั่งเศส

บริษัท A มีเงินได้จากการขายสินค้าซึ่งเป็นเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจตามบทบัญญัติข้อ ๗ สหราชอาณาจักรซึ่งเป็นรัฐถิ่นที่อยู่ของบริษัท A มีสิทธิเก็บภาษีจากเงินได้ดังกล่าว และเมื่อบริษัท A ประกอบธุรกิจในประเทศฝรั่งเศสโดยผ่านสถานประกอบการถาวรซึ่งตั้งอยู่ในประเทศฝรั่งเศส ประเทศฝรั่งเศสจึงมีสิทธิเก็บภาษีจากเงินได้ดังกล่าวเช่นกันตามบทบัญญัติข้อ ๗ (๑) แต่ประเทศฝรั่งเศสมีสิทธิเก็บภาษีจากเงินได้ของบริษัท A ได้เพียงเท่าที่ถือว่าเป็นเงินได้ของสถานประกอบการถาวรของบริษัท A ที่ตั้งอยู่ในประเทศฝรั่งเศสเท่านั้น ประเทศฝรั่งเศสจึงเก็บภาษีได้จากกำไรที่สถานประกอบการถาวรได้รับจากการขายสินค้าให้กับลูกค้าในประเทศฝรั่งเศส เบลเยียม และสหราชอาณาจักร ส่วนกำไรจากการที่สำนักงานใหญ่ขายสินค้าให้ลูกค้าในสหราชอาณาจักร, สเปน และขายสินค้าให้กับผู้ค้าส่งในประเทศฝรั่งเศสไม่ถือเป็นเงินได้ของสถานประกอบการถาวรประเทศฝรั่งเศสจึงเก็บภาษีจากกำไรดังกล่าวไม่ได้

กรณีศึกษาที่ ๒ : บริษัท A มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา ประกอบกิจการจำหน่ายเครื่องดื่มค็อกเทล กาแฟจำหน่ายกาแฟโดยสำนักงานใหญ่ที่ประเทศสหรัฐอเมริกาได้ ๕ แก้วจำหน่ายเครื่องดื่มกาแฟในประเทศออสเตรเลียโดยผ่านสถานประกอบการถาวรได้ ๕ แก้ว บริษัท A มีกำไรรวม ๒๐ ยูโร กรณีนี้จะจัดสรรกำไรระหว่างสำนักงานใหญ่และสถานประกอบการถาวรอย่างไร

หากพิจารณาตามบทบัญญัติข้อ ๗ (๒) ซึ่งถือว่าสำนักงานใหญ่กับสถานประกอบการถาวรเป็นหน่วยธุรกิจแยกต่างหากจากกัน ตามหลัก Arm's Length Principle จึงต้องคำนวณกำไรโดยพิจารณารายรับและต้นทุนของแต่ละแห่งแยกจากกัน หากปรากฏว่าต้นทุนเครื่องดื่มกาแฟในประเทศสหรัฐอเมริกาส่งกว่า เมื่อคำนวณกำไรแยกต่างหากจากกันแล้วในประเทศสหรัฐอเมริกบริษัท A มีกำไรเฉลี่ยแล้วละ ๑.๖ ยูโร

และในประเทศออสเตรียมีกำไรเฉลี่ยแล้วละ ๒.๔ ยูโร กรณีเช่นนี้ถือว่ากำไรรวม ๒๐ ยูโร เป็นของสำนักงานใหญ่ ๘ ยูโร และเป็นของสถานประกอบการถาวร ๑๒ ยูโร

แต่หากพิจารณาตามบทบัญญัติข้อ ๑ วรรค ๓ (เดิม) ซึ่งยอมให้มีการนำค่าใช้จ่ายในการบริหารและจัดการทั่วไปเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินธุรกิจของสถานประกอบการถาวรมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณ (cost allocation) กรณีทำให้สถานประกอบการถาวรสามารถปันส่วนหรือเฉลี่ยค่าใช้จ่ายจากสำนักงานใหญ่มาตัดเป็นรายจ่ายของสถานประกอบการถาวรได้ ซึ่งถือเสมือนว่าสถานประกอบการถาวรกับสำนักงานใหญ่ยังเป็นหน่วยธุรกิจหรือบุคคลเดียวกันอยู่ จึงขัดกับบทบัญญัติในวรรค ๒ ที่ให้ถือว่าสถานประกอบการถาวรเป็นหน่วยธุรกิจแยกต่างหากเป็นอิสระจากสำนักงานใหญ่หรือวิสาหกิจแม่ ตามหลัก Arm's Length Principle ในวรรค ๒ จึงได้บัญญัติว่า “ภายใต้บังคับบทบัญญัติวรรค ๓” และตามบทบัญญัติข้อ ๑ วรรค ๔ (เดิม) วางหลักให้กรณีที่สถานประกอบการถาวรไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิได้ อาจใช้วิธีการอื่นที่ใช้อยู่เป็นปกติประเพณีตามกฎหมายภายในหรืออาจใช้วิธีการตามที่รัฐคู่สัญญาได้ตกลงกัน เช่น ใช้สูตรการคำนวณ (formulary apportionment) ซึ่งกรณีตามตัวอย่างหากใช้สูตรการคำนวณอย่างง่าย เช่น คำนวณกำไรตามสัดส่วนรายรับ กรณีเช่นนี้สำนักงานใหญ่และสถานประกอบการถาวรขายเครื่องดื่มกาแฟได้จำนวนเท่ากันมีรายรับเท่ากันจึงถือว่าสำนักงานใหญ่และสถานประกอบการถาวรต่างมีกำไร ๑๐ ยูโร จากตัวอย่างดังกล่าวจะเห็นได้ว่าบทบัญญัติข้อ ๑ (เดิม) ก่อนข้างมีความสับสน และแต่ละประเทศอาจใช้วิธีการหรือสูตรในการคำนวณที่แตกต่างกันออกไป กรณีเช่นนี้อาจทำให้ไม่สามารถแก้ปัญหาก็ช้อนได้

จากปัญหาดังกล่าวในปี ๒๐๐๘ องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) ปรับปรุงคำแนะนำ (OECD Commentary) ในส่วนบทบัญญัติข้อ ๑ (เดิม) โดยแนะนำให้ใช้วิธีการที่เรียกว่า “authorized OECD approach : AOA” ซึ่งกำหนดให้ใช้หลักการแยกการดำเนินงานของหน่วยธุรกิจ (functionally separate entity approach) เป็นแนวทางในการปรับใช้บทบัญญัติข้อ ๑ ในการจัดสรรกำไรระหว่างสำนักงานใหญ่กับสถานประกอบการถาวร ต่อมาในปี ๒๐๑๐ จึงมีการแก้ไขบทบัญญัติข้อ ๑ ในแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อให้ใช้วิธีการ “authorized OECD approach : AOA”

โดยบทบัญญัติข้อ ๑ ที่มีการแก้ไขใหม่ มีทั้งสิ้น ๔ วรรค บทบัญญัติในวรรค ๑ ยังคงเหมือนเดิม บทบัญญัติในวรรค ๒ มีการเพิ่มเติมหลักเกณฑ์การพิจารณาเกี่ยวกับหน้าที่งาน ทรัพย์สิน และความเสียหายของวิสาหกิจ บทบัญญัติในวรรค ๓ บัญญัติขึ้นใหม่โดยวางหลักเกี่ยวกับกลไกการปรับปรุงผลกำไรให้สอดคล้องกันระหว่างรัฐคู่สัญญาทั้งสอง ซึ่งเป็นบทบัญญัติในลักษณะเดียวกับบทบัญญัติข้อ ๕ วรรค ๒

และบทบัญญัติในวรรค ๔ มีข้อความเหมือนกับบทบัญญัติในวรรค ๑ (เดิม) ส่วนบทบัญญัติในวรรค ๓, ๔, ๕, ๖ (เดิม) ถูกยกเลิกทั้งหมด ดังนั้น ในที่นี้จะกล่าวถึงบทบัญญัติข้อ ๑ (ใหม่) เฉพาะวรรค ๒ และ วรรค ๓ ซึ่งบัญญัติว่า

“...๒. เพื่อความมุ่งหมายตามบทบัญญัติข้อ ๒๓ A และ ๒๓ B กำไรเท่าที่ถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวรตามบทบัญญัติในวรรค ๑ คือ กำไรที่พึงคาดหวังได้ว่าสถานประกอบการนั้นจะได้รับ โดยเฉพาะกำไรที่ได้รับจากการติดต่อธุรกิจกับส่วนอื่นๆ ของวิสาหกิจ ถ้าถือเสมือนว่าสถานประกอบการนั้นเป็นวิสาหกิจแยกต่างหากเป็นอิสระ และประกอบกิจการที่มีกิจกรรมเช่นเดียวกันหรือคล้ายคลึงกันภายใต้เงื่อนไขเช่นเดียวกันหรือคล้ายคลึงกัน โดยให้คำนึงถึงหน้าที่งานที่กระทำ ทรัพย์สินที่ถูกใช้ และความเสี่ยงที่ต้องรับ ของวิสาหกิจผ่านทางสถานประกอบการถาวร หรือผ่านทางส่วนอื่นๆ ของวิสาหกิจ

๓. เพื่อให้สอดคล้องตามบทบัญญัติในวรรค ๒ เมื่อรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งทำการปรับปรุงผลกำไรที่ถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจของรัฐคู่สัญญารัฐใดรัฐหนึ่ง และเก็บภาษีจากกำไรดังกล่าว ซึ่งเป็นกำไรที่ถูกเรียกเก็บภาษีในอีกรัฐหนึ่งนั้นแล้ว กรณีเช่นนี้เพื่อวัตถุประสงค์ในการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีซ้อนจากกำไรดังกล่าว รัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งต้องทำการปรับปรุงจำนวนภาษีที่จัดเก็บจากกำไรดังกล่าวให้เหมาะสม และหากจำเป็น ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองปรึกษาหารือซึ่งกันและกัน...”

บทบัญญัติข้อ ๑ ที่มีการแก้ไขยังคงเป็นไปตามหลักการตามข้อ ๑ (เดิม) ซึ่งใช้หลักการแยกการดำเนินงานของหน่วยธุรกิจ (functionally separate entity approach) โดยถือเสมือนหนึ่งว่าสถานประกอบการถาวรเป็นหน่วยแยกต่างหากและเป็นอิสระจากวิสาหกิจแม่ (fiction of independence) แต่จะต่างจากข้อ ๑ (เดิม) ที่ไม่ใช่หลักการกิจกรรมทางธุรกิจที่มีความสัมพันธ์กัน (relevant business activity approach) ตามวรรค ๓ และวรรค ๔ (เดิม) ซึ่งเป็นข้อจำกัดของหลักการที่ถือว่าสถานประกอบการถาวรเป็นอิสระจากสำนักงานใหญ่

ตามบทบัญญัติข้อ ๑ วรรคสอง มิได้กำหนดให้พิจารณาผลกำไรรวมทั้งหมดของวิสาหกิจเพียงแต่ให้พิจารณากำไรของสถานประกอบการเสมือนหนึ่งว่าเป็นหน่วยธุรกิจแยกต่างหากจากวิสาหกิจแม่ ดังนั้น อาจมีกรณีที่ มีเงินได้ที่ถือเป็นของสถานประกอบการถาวร แม้ว่าผลประกอบการรวมทั้งหมดของวิสาหกิจจะขาดทุนก็ตาม และในทางกลับกันอาจมีกรณีที่ ไม่มีเงินได้ที่ถือเป็นของสถานประกอบการถาวร แม้ว่าผลประกอบการรวมทั้งหมดของวิสาหกิจจะมีผลกำไรก็ตาม

สำหรับการคำนวณกำไรของสถานประกอบการถาวรตามบทบัญญัติข้อ ๘ วรรค ๒ จะคิดจากผลกำไรหรือผลขาดทุนจากกิจกรรมทั้งหมดของสถานประกอบการถาวร ทั้งกิจกรรมที่สถานประกอบการถาวรทำกับวิสาหกิจอื่นที่ไม่มีความสัมพันธ์กัน (independent enterprise) และทำกับวิสาหกิจที่มีความสัมพันธ์กัน (associated enterprise) รวมทั้งกิจกรรมที่เป็นธุรกรรมระหว่างสถานประกอบการถาวรกับหน่วยธุรกิจส่วนอื่นๆ ของวิสาหกิจแม่

ตามหลักการ “authorized OECD approach” (AOA) การจัดสรรกำไรระหว่างสำนักงานใหญ่กับสถานประกอบการถาวรมี ๒ ขั้นตอน คือ

ขั้นตอนที่ ๑ : เป็นขั้นตอนวิเคราะห์การปฏิบัติหน้าที่และข้อเท็จจริง เพื่อกำหนดหน้าที่งานที่สำคัญของบุคคล (significant people functions) ของสถานประกอบการถาวร เช่น พิจารณาหน้าที่งานซึ่งลูกจ้างของสถานประกอบการถาวรเป็นผู้ปฏิบัติเปรียบเทียบกับส่วนอื่นๆ ของวิสาหกิจ และหน้าที่ความรับผิดชอบที่เกี่ยวข้อง ในขั้นตอนการวิเคราะห์ดังกล่าว ให้ถือว่าสินทรัพย์ที่จำเป็นต้องใช้ในการดำเนินกิจกรรมของสถานประกอบการถาวร หรือสินทรัพย์ที่บุคคลของสถานประกอบการถาวรใช้ในการปฏิบัติหน้าที่งานที่สำคัญ ให้ถือเป็นสินทรัพย์ของสถานประกอบการถาวร แม้ว่าในทางกฎหมายสถานประกอบการถาวรจะมีเจ้าของกรรมสิทธิ์ แต่ให้ถือว่าสถานประกอบการถาวรเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในทางเศรษฐศาสตร์ (the economic ownership of assets) นอกจากนี้ ความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับสถานประกอบการถาวร หรือการแบกรับความเสี่ยง หรือการบริหารจัดการความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติหน้าที่งานที่สำคัญของบุคคลของสถานประกอบการถาวร ให้ถือเป็นความเสี่ยงของสถานประกอบการถาวร เช่น ความเสี่ยงโดยตรงในการประกอบธุรกิจ, ความเสี่ยงจากสินค้าคงคลัง (inventory risk), ความเสี่ยงด้านเครดิตหรือความเสี่ยงด้านสินเชื่อ (credit risk), ความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยน (currency risk), ความเสี่ยงจากอัตราดอกเบี้ย (interest rate risk), ความเสี่ยงด้านตลาด (market risk), ความเสี่ยงในความรับผิดจากผลิตภัณฑ์และการรับประกัน (product liability, warranty risks) เป็นต้น เมื่อถือว่าสถานประกอบการถาวรมีสินทรัพย์และความเสี่ยงดังกล่าวแล้ว จึงต้องมีการกำหนดทุน (free capital) ที่ถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวรด้วย โดยพิจารณาจากสัดส่วนของสินทรัพย์และความเสี่ยงที่ถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวร

ขั้นตอนที่ ๒ : การติดต่อทำธุรกรรมระหว่างสถานประกอบการถาวรกับสำนักงานใหญ่ต้องพิจารณาตามหลักเกณฑ์การตั้งราคาโอน (transfer pricing) การคำนวณดังกล่าวให้คำนึงถึงหน้าที่งานที่กระทำโดยสินทรัพย์ที่ถูกใช้ และความเสี่ยงที่ต้องแบกรับโดยสำนักงานใหญ่และสถานประกอบการถาวร นอกจากนี้ ให้

เทียบเคียง (analogy) หลักเกณฑ์การตั้งราคาโอนมาใช้กับการติดต่อทำธุรกรรมระหว่างสถานประกอบการถาวรกับส่วนอื่นๆ ของวิสาหกิจแม่ด้วย

บทบัญญัติข้อ ๗ วรรค ๒ เป็นการวางหลักเกณฑ์การจัดสรรกำไรระหว่างสำนักงานใหญ่กับสถานประกอบการถาวร แต่การจัดสรรกำไรดังกล่าวจะมีวิธีการอย่างไรยังคงต้องพิจารณาตามกฎหมายภายในของรัฐคู่สัญญา ซึ่งกฎหมายภายในของรัฐคู่สัญญาควรต้องกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการคำนวณกำไรของสถานประกอบการถาวรให้สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ตามบทบัญญัติข้อ ๗ วรรค ๒ ดังกล่าว

กรณีศึกษาที่ ๓ : บริษัท A มีสำนักงานใหญ่ตั้งอยู่ในประเทศแคนาดา ประกอบกิจการผ่านสถานประกอบการถาวรซึ่งตั้งอยู่ในประเทศออสเตรีย สำนักงานใหญ่ของบริษัท A ให้บริการต่างๆ แก่สถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในประเทศออสเตรีย โดยสำนักงานใหญ่มีต้นทุนในการให้บริการแก่สถานประกอบการถาวรเป็นเงิน ๑๐๐ ยูโร กรณีเช่นนี้ ต้นทุนค่าใช้จ่ายสำหรับบริการดังกล่าวซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการของสำนักงานใหญ่ สามารถแบ่งสัดส่วนต้นทุนค่าใช้จ่ายดังกล่าวเพื่อให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายของสถานประกอบการได้หรือไม่? และสามารถบวกกำไรหรือส่วนต่าง (cost plus) เข้าไปในต้นทุนการให้บริการของสำนักงานใหญ่ได้หรือไม่?

ตามบทบัญญัติข้อ ๗ วรรค ๓ (เดิม) กำหนดให้สามารถนำค่าใช้จ่ายซึ่งมีขึ้นเพื่อความมุ่งประสงค์ในการทำธุรกิจของสถานประกอบการถาวร ค่าใช้จ่ายในการบริหารและการจัดการทั่วไปที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินธุรกิจของสถานประกอบการถาวร มาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของสถานประกอบการถาวรได้ และไม่คำนึงว่าค่าใช้จ่ายดังกล่าวจะเกิดขึ้นในรัฐใด แต่จะไม่สามารถบวกกำไรหรือส่วนต่าง (cost plus) เข้าไปในต้นทุนการให้บริการของสำนักงานใหญ่ได้ กรณีจึงถือว่าต้นทุนการให้บริการดังกล่าวถือเป็นรายจ่ายของสถานประกอบการถาวรเท่ากับ ๑๐๐ ยูโร

แต่ตามบทบัญญัติข้อ ๗ วรรค ๒ (ใหม่) ให้ถือว่าสถานประกอบการถาวรเสมือนหนึ่งว่าเป็นหน่วยธุรกิจแยกต่างหากและเป็นอิสระจากวิสาหกิจแม่ โดยไม่ใช้หลักการตามบทบัญญัติข้อ ๗ วรรค ๓ และวรรค ๔ (เดิม) ดังนั้น สามารถถือว่าต้นทุนการให้บริการดังกล่าวเป็นรายจ่ายของสถานประกอบการถาวรได้ นอกจากนี้ เมื่อถือเสมือนว่าสำนักงานใหญ่และสถานประกอบการถาวรเป็นหน่วยธุรกิจที่แยกต่างหากและเป็นอิสระจากกัน จึงสามารถบวกกำไรหรือส่วนต่าง (cost plus) เข้าไปในต้นทุนการให้บริการของสำนักงานใหญ่ได้ เสมือนกับเป็นกรณีที่สถานประกอบการถาวรจ่ายค่าบริการให้แก่วิสาหกิจอื่นที่ไม่มีความสัมพันธ์กัน เช่น โดยปกติการให้บริการดังกล่าวผู้ให้บริการจะคิดกำไรร้อยละ ๑๐ กรณีเช่นนี้ สามารถบวกกำไร ๑๐ ยูโร

เข้าไปในต้นทุนการให้บริการของสำนักงานใหญ่ได้ โดยถือว่าสถานประกอบการมีรายจ่ายสำหรับค่าบริการดังกล่าวทั้งสิ้น ๑๐๐ ยูโร วิธีคำนวณเช่นนี้ทำให้สถานประกอบการถาวรสามารถหักค่าใช้จ่ายได้สูงขึ้น กำไรสุทธิที่ถือเป็นของสถานประกอบการถาวรลดลง จึงเสียภาษีน้อยลง

กรณีศึกษาที่ ๔ (การจัดสรรทุนที่ถือเป็นของสถานประกอบการถาวร และดอกเบี้ย):

บริษัท A มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา และมีสถานประกอบการถาวรในประเทศออสเตรเลีย บริษัท A มีสินทรัพย์ทั้งสิ้น ๑๐๐ ยูโร ประกอบด้วย หนี้ ๗๐ ยูโร และทุน (equity) ๓๐ ยูโร โดยถือว่าสินทรัพย์ร้อยละ ๔๐ เป็นของสถานประกอบการถาวร ส่วนหนี้ ๗๐ ยูโร ข้างต้นแบ่งออกเป็นหนี้ ๓ รายการ คือ (๑) หนี้เงินกู้เพื่อใช้ในการประกอบกิจการของสถานประกอบการถาวร ๒๕ ยูโร อัตราดอกเบี้ยร้อยละ ๗.๕ ต่อปี (๒) หนี้เงินกู้เพื่อใช้ในการประกอบกิจการของสำนักงานใหญ่ ๔๐ ยูโร อัตราดอกเบี้ยร้อยละ ๓ ต่อปี (๓) หนี้ส่วนที่เหลือซึ่งไม่ชัดเจนว่าเป็นหนี้สำหรับกิจการส่วนใด ๕ ยูโร อัตราดอกเบี้ยร้อยละ ๕ ต่อปี กรณีเช่นนี้จะจัดสรรภาระดอกเบี้ยระหว่างสำนักงานใหญ่กับสถานประกอบการถาวรอย่างไร

วิธีคำนวณทางอ้อม : สินทรัพย์ = หนี้สิน + ทุน และจากข้อเท็จจริงสัดส่วนสินทรัพย์ระหว่างสำนักงานใหญ่กับสถานประกอบการถาวร คือ ๖๐ : ๔๐ ดังนั้น จึงแบ่งสินทรัพย์ หนี้สิน และทุน ของสำนักงานใหญ่กับสถานประกอบการถาวรได้ดังนี้

สำนักงานใหญ่	
สินทรัพย์ = ๖๐	หนี้สิน = ๗๐ x ๖๐ % = ๔๒ ทุน = ๓๐ x ๖๐ % = ๑๘
สถานประกอบการถาวร	
สินทรัพย์ = ๔๐	หนี้สิน = ๗๐ x ๔๐ % = ๒๘ ทุน = ๓๐ x ๔๐ % = ๑๒

ดอกเบี้ยรวมของหนี้ทั้งหมดของวิสาหกิจ = (๒๕ x ๗.๕ %) + (๔๐ x ๓%) + (๕ x ๕%) = ๓.๓๒๕ ยูโร

$$\begin{aligned} \text{สำนักงานใหญ่มีภาระดอกเบี้ย} &= ๓.๓๒๕ \times ๖๐\% \\ &= \underline{๑.๙๕๕ \text{ ยูโร}} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{สถานประกอบการถาวรมีภาระดอกเบี้ย} &= ๓.๓๒๕ \times ๔๐\% \\ &= \underline{๑.๓๓} \text{ ยูโร} \end{aligned}$$

วิธีคำนวณทางตรง : สำนักงานใหญ่มีสินทรัพย์ ๖๐ ยูโร ประกอบด้วย หนี้สิน ๔๒ ยูโร และทุน ๑๘ ยูโร เมื่อหนี้รายการที่ (๒) เป็นหนี้เงินกู้เพื่อใช้ในการประกอบกิจการของสำนักงานใหญ่ จึงถือเป็นหนี้ของสำนักงานใหญ่ทั้ง ๔๐ ยูโร ดังนั้น คงเหลือหนี้รายการที่ (๓) ซึ่งไม่ชัดเจนว่าเป็นหนี้สำหรับกิจการส่วนใดที่ต้องถือเป็นของสำนักงานใหญ่ = ๔๒ - ๔๐ = ๒ ยูโร

$$\begin{aligned} \text{สำนักงานใหญ่มีภาระดอกเบี้ย} &= (๔๐ \times ๓\%) + (๒ \times ๕\%) = ๑.๒ + ๐.๑ \\ &= \underline{๑.๓} \text{ ยูโร} \end{aligned}$$

สถานประกอบการถาวรมีสินทรัพย์ ๔๐ ยูโร ประกอบด้วย หนี้สิน ๒๘ ยูโร และทุน ๑๒ ยูโร เมื่อหนี้รายการที่ (๑) เป็นหนี้เงินกู้เพื่อใช้ในการประกอบกิจการของสถานประกอบการถาวร จึงถือเป็นหนี้ของสถานประกอบการถาวรทั้ง ๒๕ ยูโร ดังนั้น คงเหลือหนี้รายการที่ (๓) ซึ่งไม่ชัดเจนว่าเป็นหนี้สำหรับกิจการส่วนใดที่ต้องถือเป็นของสำนักงานใหญ่ = ๒๘ - ๒๕ = ๓ ยูโร

$$\begin{aligned} \text{สถานประกอบการถาวรมีภาระดอกเบี้ย} &= (๒๕ \times ๓.๕\%) + (๓ \times ๕\%) = ๑.๘๗๕ + ๐.๑๕ \\ &= \underline{๒.๐๒๕} \text{ ยูโร} \end{aligned}$$

๓. การกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing)

บทบัญญัติข้อ ๕ วิชาหลักในเครือเดียวกัน บัญญัติว่า

“๑. ในกรณีนี้

a) วิชาหลักของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งเข้าร่วมโดยตรงหรือโดยทางอ้อมในการจัดการ การควบคุม หรือร่วมทุนของวิชาหลักของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง หรือ

b) กลุ่มบุคคลเดียวกันเข้าร่วมโดยตรงหรือโดยทางอ้อมในการจัดการ การควบคุม หรือร่วมทุนของวิชาหลักของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง และของวิชาหลักของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง

และในกรณีใดกรณีหนึ่งได้มีการวางหรือตั้งบังคับหรือเงื่อนไขระหว่างวิชาหลักทั้งสองในด้านความสัมพันธ์ทางการพาณิชย์และการเงิน ซึ่งแตกต่างไปจากเงื่อนไขอันพึงมีระหว่างวิชาหลักอิสระ เงินได้หรือกำไรใดๆ ซึ่งควรจะมีแก่วิชาหลักหนึ่งหากมิได้มีเงื่อนไขเหล่านั้น แต่มิได้มีขึ้น โดยเหตุแห่งเงื่อนไขเหล่านั้น อาจรวมเข้าเป็นเงินได้หรือกำไรของวิชาหลักนั้นและเก็บภาษีได้ตามนั้น

๒. ในกรณีที่รัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งเก็บภาษีจากผลกำไรของวิชาหลักของรัฐนั้นซึ่งได้รวมกำไรของวิชาหลักของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งที่ได้ถูกเรียกเก็บภาษีในอีกรัฐหนึ่งนั้นแล้ว และกำไรที่รวมเข้าไปนั้นเป็นกำไรซึ่งควรจะเป็นของวิชาหลักของรัฐที่กล่าวถึงรัฐแรก ถ้าเงื่อนไขต่างๆ ที่กำหนดขึ้นระหว่างวิชาหลักทั้งสองเป็นเงื่อนไขที่ควรจะมีขึ้นระหว่างวิชาหลักอิสระ รัฐอีกรัฐหนึ่งนั้นจะต้องปรับปรุงจำนวนภาษีที่จัดเก็บจากกำไรเหล่านั้นให้เหมาะสม ในการกำหนดการปรับปรุงเช่นนั้นต้องคำนึงถึงบทบัญญัติอื่นๆ แห่งอนุสัญญานี้ด้วยตามสมควร และหากจำเป็น ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐปรึกษาหารือซึ่งกันและกัน”

ตามบทบัญญัติข้อ ๕ มิใช่บทบัญญัติที่กำหนดสิทธิในการเก็บภาษีของรัฐคู่สัญญา แต่เป็นบทบัญญัติที่วางหลักการกำหนดราคาโอนและปรับปรุงผลกำไร การกำหนดราคาโอน ตามบทบัญญัติในวรรค ๑ คือ กรณีหน่วยธุรกิจที่มีความสัมพันธ์กันเข้าทำธุรกรรมระหว่างกันโดยมีการกำหนดราคาหรือค่าตอบแทนระหว่างกัน ในจำนวนที่แตกต่างจากกรณีของวิชาหลักที่ไม่มีความสัมพันธ์กัน ดังนั้น การพิจารณาการกำหนดราคาโอนจึงต้องมีการหาราคาที่จะนำมาทำการเปรียบเทียบ หรือราคาตลาด (Arm's length price) ที่เป็นไปตามหลัก Arm's Length principle ซึ่งปัจจัยที่ต้องพิจารณาในการทำการเปรียบเทียบ ได้แก่ (๑) ลักษณะของสินค้าและบริการ (the characteristics of property or services), (๒) วิเคราะห์หน้าที่งานที่ทำ (the

functional analysis) เช่น หน้าที่งานต่างๆ ที่กระทำ, ทรัพย์สินที่ใช้, ความเสี่ยงๆ ที่กิจการต้องแบกรับ, (๓) รูปแบบและเงื่อนไขของสัญญา (the contractual terms), (๔) สภาพเงื่อนไขทางเศรษฐกิจ (economic circumstances) และ (๕) กลยุทธ์ทางธุรกิจ (the business strategies) นอกจากนี้ ผู้เสียภาษีจำเป็นต้องจัดทำเอกสารแสดงการวิเคราะห์ราคาตลาดเพื่อใช้อ้างอิงแสดงต่อเจ้าหน้าที่ภาษีอากรในกรณีที่ถูกร้องขอหรือถูกตรวจสอบ

กรณีศึกษาที่ ๑ : บริษัท P (Parent) มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ A ถือหุ้น ๑๐๐ % ในบริษัท S (Subsidiary) บริษัท P ผลิตสินค้าจำหน่ายให้กับบริษัท S ได้รับค่าตอบแทน ๒ ล้าน ยูโร แต่สินค้าดังกล่าวจำหน่ายให้กับลูกค้ารายอื่นที่ไม่ได้มีความสัมพันธ์กันในราคา ๑ ล้าน ยูโร

กรณีนี้เป็นกรณีตามบทบัญญัติข้อ ๕ วรรค ๑ a) คือ กรณีที่บริษัท P ซึ่งเป็นวิสาหกิจของรัฐ A ถือหุ้น ๑๐๐ % และมีอำนาจจัดการ ควบคุม ในบริษัท S ซึ่งเป็นวิสาหกิจของรัฐ B โดยมีความสัมพันธ์กันในลักษณะบริษัทแม่กับบริษัทลูก เมื่อธุรกรรมระหว่างบริษัท P กับบริษัท S ซึ่งเป็นหน่วยธุรกิจที่มีความสัมพันธ์กัน มีการกำหนดราคาแตกต่างจากราคาของธุรกรรมที่บริษัท P จำหน่ายสินค้าให้กับวิสาหกิจอื่นที่ไม่มีความสัมพันธ์กัน กรณีจึงเข้าหลักเกณฑ์ตามบทบัญญัติข้อ ๕ ซึ่งกำหนดให้สามารถทำการการปรับปรุงราคาให้สอดคล้องกับหลัก Arm's Length Principle ได้

กรณีศึกษาที่ ๒ : บริษัท A มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ A ถือหุ้น ๑๐๐ % ในบริษัท X ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในรัฐ A และถือหุ้น ๑๐๐ % ในบริษัท Y ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในรัฐ B และมีการทำธุรกรรมระหว่างบริษัท X กับบริษัท Y โดยบริษัท X ให้บริษัท Y กู้เงิน และมีการคิดอัตราดอกเบี้ย

กรณีที่บริษัท A ถือหุ้น ๑๐๐ % และมีอำนาจจัดการ ควบคุม ทั้งในบริษัท X ซึ่งเป็นวิสาหกิจของรัฐ A และบริษัท Y ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในรัฐ B ถือว่าบริษัท X และบริษัท Y ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาคนละรัฐกัน ถูกจัดการ หรือควบคุม โดยบุคคลเดียวกัน จึงมีความสัมพันธ์กันในลักษณะบริษัทพี่น้อง (Sister Companies) กรณีนี้จึงถือว่าบริษัท X และบริษัท Y เป็นวิสาหกิจในเครือเดียวกัน (associated enterprises) ตามบทบัญญัติข้อ ๕ วรรค ๑ b) กรณีการให้กู้ยืมเช่นนี้ต้องพิจารณา ๒ ประเด็นหลัก คือ (๑) การให้กู้ยืมเงินดังกล่าวเข้าลักษณะการตั้งทุนต่ำ (thin capitalization) หรือไม่ (๒) การกำหนดอัตราดอกเบี้ยเป็นไปตามหลัก Arm's Length Principle หรือไม่ การกำหนดอัตราดอกเบี้ยที่เป็นไปตามหลักดังกล่าวอาจใช้วิธีการหาราคาตลาด เช่น วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost Plus Method) หรือวิธีแบ่งแยกกำไร (Profit Split Method) เป็น

ต้น และปัจจัยที่ต้องนำมาพิจารณาประกอบ เช่น อัตราแลกเปลี่ยน, ระยะเวลาถึงกำหนดวันชำระหนี้, ความเสี่ยงต่างๆ เป็นต้น หรืออาจใช้การเปรียบเทียบจากดอกเบี้ยให้กู้ยืมของธนาคารพาณิชย์

จากกรณีศึกษาที่ ๒ หากเปลี่ยนข้อเท็จจริงเป็นว่าบริษัท X มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ B กรณีเช่นนี้บริษัท X และบริษัท Y มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญารัฐเดียวกันจึงไม่เข้ากรณีตามบทบัญญัติข้อ ๕ วรรค ๑ b) ดังนั้น จึงไม่จำเป็นต้องปรับใช้บทบัญญัติข้อ ๕ เนื่องจากเป็นปัญหาภายในรัฐเพียงรัฐเดียว ไม่ใช่ปัญหาระหว่างรัฐคู่สัญญา กรณีเช่นนี้หากมีการกำหนดราคาโอนจึงต้องเป็นไปตามกฎหมายภายในของรัฐนั้นๆ ซึ่งอาจนำเอาหลัก Arm's Length Principle ไปปรับใช้กับกรณีปัญหาภายในรัฐได้

กรณีศึกษาที่ ๓ : บริษัท A เป็นบริษัทแม่ มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ A ขายสินทรัพย์ถาวร (fixed asset) ให้กับบริษัท B ซึ่งเป็นบริษัทลูก ในราคา ๑ ล้าน ยูโร เจ้าหน้าที่ภาษีอากรของรัฐ A เห็นว่าการกำหนดราคาสินทรัพย์ดังกล่าวไม่เหมาะสมเนื่องจากกำหนดราคาต่ำกว่าความเป็นจริง โดยราคาที่แท้จริงควรจะอยู่ที่ ๒ ล้าน ยูโร

ตามบทบัญญัติข้อ ๕ เป็นการกำหนดกรอบในการปรับปรุงราคาเท่านั้น มิได้วางหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษี ดังนั้น วิธีการปรับปรุงกำไรหรือเงิน ได้ของผู้เสียภาษีจะใช้วิธีใดขึ้นอยู่กับตามกฎหมายภายในของประเทศนั้นๆ แต่ละประเทศจึงต้องกำหนดวิธีการปรับปรุงราคาโอนระหว่างวิสาหกิจที่มีความสัมพันธ์กันให้สอดคล้องกับหลัก Arm's Length Principle โดยอาจถือว่าราคาที่เกินกว่าราคาตลาดหรือ Arm's Length Price เป็นการซ่อนการจ่ายเงินปันผล (hidden profit / constructive dividend) หรือซ่อนทรัพย์สินที่นำมาลงทุน (hidden contribution / informal capital)

ตามกรณีศึกษาที่ ๓ บริษัท A ขายสินทรัพย์ให้บริษัท B ในต่ำกว่าราคาตลาด ๑ ล้าน ยูโร มีผลเสมือนบริษัท A นำเงินไปลงทุนในบริษัท B เพิ่ม ๑ ล้าน ยูโร การกำหนดราคาดังกล่าวจึงมีลักษณะเป็นการซ่อนเงินที่นำไปลงทุนในบริษัท B (hidden contribution) ผลในทางกฎหมายในกรณีเช่นนี้คือ

- ถือว่าบริษัทแม่ A มีต้นทุนในการได้มาซึ่งหุ้นของบริษัทลูก B สูงขึ้น ๑ ล้าน ยูโร หรือ
- เพิ่มกำไรของบริษัทลูก B ๑ ล้าน ยูโร
- บริษัทลูก B เพิ่มต้นทุนการได้มาซึ่งสินทรัพย์ดังกล่าวจาก ๑ ล้าน เป็น ๒ ล้าน ยูโร (โดยเป็นการเพิ่มต้นทุนเพื่อประโยชน์ในการหักค่าเสื่อมในอนาคต)

กรณีศึกษาที่ ๔ : บริษัท A มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ A ถือหุ้น ๑๐๐ % ในบริษัท B ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในรัฐ B บริษัทแม่ A ให้บริการทางด้านเทคนิคแก่บริษัทลูก B และคิดค่าบริการ ๒ ล้าน ยูโร ในการตรวจสอบประเมินภาษี เจ้าหน้าที่ภาษีของรัฐ B เห็นว่าค่าบริการดังกล่าวสูงเกินความเป็นจริง ค่าบริการที่เหมาะสมตามราคาตลาด (Arm's Length Price) ควรเท่ากับ ๑ ล้าน ยูโร จึงทำการปรับปรุงราคาของธุรกรรมดังกล่าว

จากกรณีศึกษาที่ ๔ บริษัท A และ บริษัท B เป็นวิสาหกิจในเครือเดียวกัน (associated enterprise) ตามบทบัญญัติข้อ ๕ เมื่อราคาที่กำหนดไม่สอดคล้องกับราคาตลาด (arm's length price) เจ้าหน้าที่ภาษีของรัฐ B สามารถทำการปรับปรุงกำไรขั้นต้น (primary adjustment) ดังกล่าวได้ ทั้งนี้ เป็นไปตามหลักเกณฑ์วิธีการตามกฎหมายภายในของรัฐ B เช่น ปรับปรุงกำไรของบริษัท B เพิ่มขึ้น ๑ ล้าน ยูโร หรืออาจถือเสมือนว่าบริษัท B จ่ายเงินปันผลให้กับบริษัท A เป็นเงิน ๑ ล้าน ยูโร แล้วทำการหักภาษี ณ ที่จ่าย จากเงินดังกล่าว (เช่น หักภาษี ณ ที่จ่ายร้อยละ ๕ = ๕๐,๐๐๐ ยูโร) และรัฐ A ควรทำการปรับปรุงกำไรหรือภาษีของบริษัท A เพื่อให้สอดคล้องกับรัฐ B (corresponding adjustment) ทั้งนี้ เพื่อป้องกันการเกิดการจัดเก็บภาษีซ้อน โดยรัฐ A อาจปรับกำไรของบริษัท A ลดลง ๑ ล้าน ยูโร หรืออาจให้เครดิตภาษีสำหรับภาษี ๕๐,๐๐๐ ยูโร ที่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ในรัฐ B เป็นต้น อย่างไรก็ตาม อนุสัญญาภาษีซ้อนมิได้มีผลบังคับให้รัฐ A ต้องทำการปรับปรุง ซึ่งกรณีเช่นนี้อาจต้องใช้วิธีการเจรจาตกลงร่วมกันระหว่างรัฐทั้งสอง (mutual agreement) นอกจากนี้ ควรทำการปรับปรุงกำไรขั้นต้นที่สอง (secondary adjustment) เพื่อปรับให้กำไรที่แท้จริงสอดคล้องกับการปรับปรุงขั้นต้น โดยบริษัทแม่ A ต้องจ่ายเงินคืนให้แก่บริษัทลูก B เป็นเงิน ๑ ล้าน ยูโร และปรับงบการเงินของบริษัท A และบริษัท B ให้ถูกต้องและสอดคล้องกับการปรับปรุงขั้นต้น

๔. การเสียภาษีของเงินได้จากการทำงานส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระ

(income from dependent work)

บทบัญญัติข้อ ๑๕ เงินได้จากการทำงาน (income from employment) บัญญัติว่า

“๑. ภายใต้บังคับแห่งบทบัญญัติข้อ ๑๖, ๑๗ และ ๑๘ เงินเดือน ค่าจ้าง และค่าตอบแทนอื่นที่คล้ายคลึงกัน ซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง ได้รับในส่วนที่เกี่ยวกับการจ้างงานจะเก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้น เว้นแต่การจ้างงานนั้นได้กระทำในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง ถ้ามีการจ้างงานเช่นว่านั้น ค่าตอบแทนที่ได้รับจากการนั้น อาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่งนั้น

๒. แม้จะมีบทบัญญัติของวรรค ๑ ค่าตอบแทนที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งได้รับในส่วนที่เกี่ยวกับการจ้างงานที่กระทำในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง จะเก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐผู้ทำสัญญาที่กล่าวถึงรัฐแรกถ้า

- a) ผู้รับเงินอยู่ในอีกรัฐหนึ่ง สำหรับระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลารวมกันไม่เกินกว่า ๑๘๓ วัน ภายในระยะเวลาสิบสองเดือนใดๆ ที่เริ่มต้นหรือสิ้นสุดในปีปฏิทินที่เกี่ยวข้องและ
- b) ค่าตอบแทนนั้นจ่ายโดย หรือในนามของนายจ้างผู้ซึ่งมิได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในอีกรัฐหนึ่ง และ
- c) ค่าตอบแทนนั้นมีได้ตกเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวรซึ่งนายจ้างมีอยู่ในอีกรัฐหนึ่ง

๓. โดยไม่ต้องคำนึงถึงบทบัญญัติในวรรคก่อนๆ ของข้อนี้ ค่าตอบแทนที่ได้รับในส่วนที่เกี่ยวกับการทำงานในเรือหรืออากาศยานที่ใช้ดำเนินการในการจราจรระหว่างประเทศ หรือในเรือที่ใช้ในการขนส่งในน่านน้ำภายใน อาจเก็บภาษีได้ในรัฐคู่สัญญาซึ่งมีสถานบริหารงานที่มีประสิทธิภาพของวิสาหกิจตั้งอยู่”

บทบัญญัติข้อ ๑๕ มิได้ให้นิยามความหมายของคำว่า “การทำงาน” (employment) ดังนั้นความแตกต่างระหว่างเงินได้จากการทำงาน กับเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจ ตามบทบัญญัติข้อ ๑๖ และเงินได้จากบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ ตามบทบัญญัติข้อ ๑๔ (เดิม) จึงต้องพิจารณาจากความสัมพันธ์ในด้านการบังคับบัญชา และกรณีของการจ้างแรงงานลูกจ้างจะไม่ได้รับความเสี่ยงจากการประทุรกีจ (lack of

