

การเก็บภาษีเงินได้จากกำไรจากธุรกิจภายใต้ข้อบทที่ 7 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ: กรณีศึกษาคดี NATWEST I*

The Collection of Income Tax on Business Profits
under Article 7 of the Double Taxation Convention:
A Case Study of NATWEST I

สรณ์ ตันติจิตตานนท์**

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ สำนักวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยแม่ฟ้าหลวง

Sann Tantichattanont

Assistant Professor, School of Law, Mae Fah Luang University

วันที่รับบทความ 4 มกราคม 2565; วันที่แก้ไขบทความ 17 มีนาคม 2565; วันที่ตอบรับบทความ 3 เมษายน 2565

บทคัดย่อ

ตามพื้นฐานของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ได้วางหลักการไว้ว่าหากมีสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ รัฐแหล่งเงินได้ย่อมมีสิทธิในการจัดเก็บภาษีจากกำไรที่วิสาหกิจได้รับผ่านสถานประกอบการถาวร คำถามที่ตามมาคือ กำไรที่พึงถือเป็นของสถานประกอบการถาวรนั้นจะพึงพิจารณาอย่างไรภายใต้ข้อกำหนดตามบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ในเรื่องนี้เป็นเรื่องที่บัญญัติในข้อบทเรื่องกำไรจากธุรกิจภายใต้ข้อบทที่ 7 ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ความเป็นมาของบทบัญญัติในเรื่องกำไรจากธุรกิจนั้นยาวนานเช่นเดียวกับข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรซึ่งเมื่อพบว่ามีสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้แล้ว ผู้เสียภาษีกับเจ้าหน้าที่สรรพากรอาจจะเกิดข้อโต้แย้งกันในเรื่องการเก็บภาษีจากกำไรจากธุรกิจ ในบทความนี้เป็นเรื่องคดีพิพาทสำคัญที่เกิดขึ้นในศาลประเทศสหรัฐอเมริกาในข้อโต้แย้งกัน

* ผู้เขียนขอขอบคุณนางสาวณิชนันท์ สุนันทา ที่ช่วยค้นคว้าและเรียบเรียงข้อมูลในบทความนี้

** นิติศาสตรบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์; นิติศาสตรมหาบัณฑิต (กฎหมายภาษี) มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์; นิติศาสตรดุษฎีบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์; อีเมลติดต่อ sann.tan@mfu.ac.th

ระหว่างผู้เสียภาษีกับเจ้าหน้าที่สรรพากรว่าดอกเบี้ยที่ผู้เสียภาษีจ่ายให้กับหน่วยอื่นภายในวิสาหกิจนั้นได้ถูกจัดเก็บภาษีตามหลัก “หน่วยทางภาษีที่แยกต่างหาก” หรือไม่ ซึ่งประเด็นสำคัญในการโต้แย้งนี้เป็นเรื่องหลักการที่พบอยู่ในข้อบทที่ 7 วรรคสอง ซึ่งกำหนดว่า “...ให้ถือว่ากำไรเป็นของสถานประกอบการถาวรนั้นในส่วนที่พึงคาดหวังได้ว่าสถานประกอบการถาวรนั้นจะได้รับ ถ้าสถานประกอบการถาวรนั้นเป็นวิสาหกิจอันแยกต่างหาก...” ในการวินิจฉัยในคดีนี้ ศาลประเทศสหรัฐอเมริกาให้เหตุผลในข้อวินิจฉัยถึงประเด็นดังกล่าว โดยยึดแนวทางการให้เหตุผลตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD และให้การตัดสินว่ากฎหมายภายในของประเทศสหรัฐอเมริกาจะขัดหรือแย้งกับหลักการตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ตกลงทำกับประเทศคู่สัญญาไม่ได้ ซึ่งคดีนี้ถือเป็นคดีสำคัญที่ถูกยกตัวอย่างเพื่อใช้ในการศึกษาเพื่อทำความเข้าใจในข้อบทเรื่องกำไรจากธุรกิจจนกระทั่งปัจจุบัน ทั้งนี้สำหรับประเทศไทยยังไม่มีแนวปฏิบัติจากกรมสรรพากรหรือพบแนวคำวินิจฉัยที่เกี่ยวข้องกับหลักในเรื่อง “หน่วยทางภาษีที่แยกต่างหาก” รวมทั้งแนวปฏิบัติของวิสาหกิจต่างประเทศที่ต้องเสียภาษีในประเทศไทยเมื่อมีสถานประกอบการถาวรอยู่ในประเทศไทยและต้องเสียภาษีเงินได้ตามข้อบทเรื่องกำไรจากธุรกิจภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ซึ่งการศึกษาคดีภาษีระหว่างประเทศจะก่อให้เกิดประโยชน์ต่อการบังคับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ประกอบกับกฎหมายภายในต่อไป

คำสำคัญ: สถานประกอบการถาวร, กำไรจากธุรกิจ, หน่วยทางภาษีที่แยกต่างหาก, อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

Abstract

According to the Double Taxation Agreement, if a permanent establishment is located in a source state, the source state reserves the right to tax profits earned through that permanent establishment. The following issue is how the Business Profits should be treated under Article 7 of the Double Taxation Agreement. A history of the Business Profit can be traced back as same as the permanent establishment definition, in addition, taxpayers and tax authorities argue frequently over business profits issue. This article refers to a dispute over an interest paid between branch and intra-corporate on whether it should be

treated, according to Business Profits under the Double Taxation Agreement, as a separate entity or not. A critical argument is related to a principle found in Article 7 paragraph 2 which states that “...there shall in each Contracting State be attributed to that permanent establishment the profits which it might be expected to make if it were a distinct and independent enterprise...” The US Court explains the issue in accordance with the OECD Model and concludes that US domestic law cannot be contrary to or inconsistent with the principles of the Double Taxation Agreement signed with the contracting state. This case has become a significant case study on the Business Profits article until now. However, there are no Revenue Department guidelines or rulings in Thailand regarding “separate entity” or any guidelines for foreign enterprise carrying on business through a permanent establishment and liable under the Business Profits clause under the Double Taxation Agreement. Thus, the study of international tax cases will strengthen the enforcement of the Double Taxation Agreement in addition to domestic law.

Keywords: Permanent Establishment, Business Profits, Separate Entity, Double Taxation Agreement

1. บทนำ

สิทธิในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศแหล่งเงินได้เมื่อวิสาหกิจต่างประเทศได้เข้าไปดำเนินธุรกิจและได้รับเงินได้นั้น ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน¹ ให้สิทธิในการจัดเก็บภาษีกับประเทศแหล่งเงินได้เมื่อวิสาหกิจต่างประเทศนั้นมีสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ในประเทศนั้น

ความหมายของสถานประกอบการถาวรมีมานานับตั้งแต่เริ่มต้นตามประวัติศาสตร์ของอนุสัญญาภาษีซ้อน¹ และได้มีพัฒนาการความเปลี่ยนแปลงมาโดยตลอดจนกระทั่งปัจจุบัน แต่ทั้งนี้จะต้องข้อยกเว้นประการหนึ่งคือ ความหมายดั้งเดิมของสถานประกอบการถาวรอันหมายถึงสถานธุรกิจประจำนั้นไม่มีการเปลี่ยนแปลงในรากฐานความคิดเลย แต่จะมีการขยายความในความหมายของสถานธุรกิจประจำเพิ่มมากขึ้นตามช่วงระยะเวลา และมีการเพิ่มสถานประกอบการถาวรในลักษณะอื่นขึ้นตามลำดับ สถานประกอบการถาวรตามความในวรรคแรกของข้อบทที่ 5 ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน¹ ถือเป็นการให้นิยามความหมายของสถานประกอบการถาวรในลักษณะพื้นฐานที่สำคัญ¹ ตามต้นแบบ OECD ได้บัญญัติถึงความหมายของสถานประกอบการถาวรไว้ในวรรคแรกว่า “เพื่อความมุ่งประสงค์ของอนุสัญญานี้ คำว่า ‘สถานประกอบการถาวร’ หมายถึง สถานธุรกิจประจำ ซึ่งวิสาหกิจใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมด หรือบางส่วน”²

ตามความหมายของสถานประกอบการถาวรที่บัญญัติในวรรคแรกของข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวร เมื่อพิจารณาตามคำอธิบายของ OECD จะเห็นได้ว่าการมีสถานประกอบการถาวรเกิดขึ้นในรัฐแหล่งเงินได้นั้นจะต้องเข้าตามองค์ประกอบสำคัญดังนี้คือ

- (1) จะต้อง มี “สถานธุรกิจ”
- (2) สถานประกอบธุรกิจนั้นจะต้องมีลักษณะ “ประจำ”
- (3) มีการดำเนินธุรกิจผ่านสถานธุรกิจประจำดังกล่าว

¹ สรรค์ ดันติจิตตานนท์, คำอธิบายกฎหมายภาษีระหว่างประเทศ: ข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ประวัติศาสตร์ ทฤษฎีแนวคิด แนวทางปฏิบัติระหว่างประเทศ, (กรุงเทพมหานคร: ปณณรัช, 2560), หน้า 53-56.

² Organization for Economic Cooperation and Development, 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.”

เมื่อพิจารณาถึงอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ตามข้อบทที่ 5 วรรคสอง ประกอบจะพบ การกำหนดถึงลักษณะต่าง ๆ ของสถานธุรกิจอันมีไว้เพื่อดำเนินธุรกิจนั้น เช่น สำนักงาน สถาน จัดการ สาขา โรงช่าง เป็นต้น แต่ทั้งนี้เพียงอาศัยข้อเท็จจริงว่าสาขานั้นมีสถานธุรกิจใด ๆ ตามที่กล่าวมานั้นตั้งอยู่ แต่หากมีองค์ประกอบอื่นไม่ครบตามที่กำหนดไว้ข้างต้น เช่น หากไม่มี ลักษณะประจำ หรือไม่มีการดำเนินการผ่านสถานประกอบธุรกิจนั้นแล้ว ก็จะไม่มีผลทำให้ สถานธุรกิจดังกล่าวนั้นเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นมาได้³

เมื่อมีสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้แล้ว สิทธิในการจัดเก็บภาษี เงินได้ที่วิสาหกิจต่างประเทศได้รับจากประเทศแหล่งเงินได้ ย่อมเป็นสิทธิของประเทศแหล่งเงินได้ ตามข้อตกลงในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ คำถามสำคัญที่เกิดขึ้นประการต่อมาคือ กำไรที่สถาน ประกอบการถาวรได้รับนั้นจะถูกพิจารณาเพื่อจัดเก็บภาษีอย่างไร

ในเรื่องนี้เป็นประเด็นสำคัญที่ต้องทำความเข้าใจสำหรับการจัดเก็บภาษีระหว่าง ประเทศภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ต่อเนื่องจากความเข้าใจในเรื่องความหมายของสถาน ประกอบการถาวรคือข้อบทเรื่องกำไรจากธุรกิจที่บัญญัติในข้อบทที่ 7 ตามโครงสร้างต้นแบบ ของ OECD ซึ่งการเก็บภาษีจากกำไรจากธุรกิจนี้พบว่ามีประวัติศาสตร์ความเป็นมายาวนาน พร้อมกับความหมายของ “สถานประกอบการถาวร”

คดีพิพาทที่สำคัญที่ยกขึ้นมาเป็นกรณีศึกษาสำหรับการทำความเข้าใจในข้อบทเรื่อง “กำไรจากธุรกิจ” ตามบทความนี้คือ คดี NATWEST I ซึ่งมีคำตัดสินคดีในปี ค.ศ. 1999 ในข้อโต้แย้ง การบังคับใช้กฎหมายภายในประเทศสหรัฐอเมริกาประกอบกับอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ โดยการ บังคับจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากรประเทศสหรัฐอเมริกา หรือ IRS (Internal Revenue Service) ซึ่งกล่าวอ้างถึงการจัดเก็บภาษีตามข้อบังคับของกระทรวงการคลังของประเทศสหรัฐอเมริกา โดยผู้เสียภาษีให้การโต้แย้งว่าข้อบังคับฉบับนี้ขัดแย้งกับหลักการสำคัญในข้อบทเรื่องกำไรจาก ธุรกิจภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ คือหลักหน่วยทางภาษีที่แยกต่างหาก (separate entity)⁴

³ Organization for Economic Cooperation and Development, **Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017**, (OECD: OECD Publishing, 2017), p. 127.

⁴ หน่วยทางภาษีที่แยกต่างหาก (separate entity) หมายถึง กรณีที่สถานประกอบการถาวรที่เป็น ส่วนหนึ่งของวิสาหกิจข้ามชาติจะถูกกำหนดปฏิบัติในทางภาษีโดยถือเสมือนว่าเป็นหน่วยทางภาษีหน่วยหนึ่ง แยกจากวิสาหกิจข้ามชาตินั้น การกำหนดให้สถานประกอบการถาวรถือเป็นหน่วยทางภาษีที่แยกต่างหาก เป็นการกำหนดสมมติฐานในเบื้องต้นขึ้นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากสถานประกอบการถาวร

โดยให้เหตุผลว่าการบังคับใช้กฎหมายภายในจะต้องไม่ขัดกับอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ได้ตกลงทำไว้ ในการวิเคราะห์ถึงข้อกฎหมายและการตีความนั้นจะเห็นว่าศาลของประเทศสหรัฐอเมริกา ยึดหลักการตามโครงสร้างต้นแบบและคำอธิบายต้นแบบของ OECD ซึ่งผู้เขียนเห็นว่ามิมีประโยชน์ในการศึกษาเพื่อนำมาใช้เป็นแนวทางในการวินิจฉัยตีความและบังคับใช้ข้อบทที่ 7 เรื่อง “กำไรจากธุรกิจ” สำหรับประเทศไทยต่อไปด้วย

2. คดี NATWEST I⁵

ระหว่าง

NATIONAL WESTMINSTER BANK, PLC

โจทก์

UNITED STATES of America

จำเลย

2.1 ข้อเท็จจริง

ข้อเท็จจริงที่สำคัญในคดี โจทก์คือ NATIONAL WESTMINSTER BANK, PLC (ต่อไปนี้จะเรียกว่า NATWEST) เป็นบริษัทข้ามชาติสัญชาติอังกฤษดำเนินธุรกรรมทั่วไปเกี่ยวกับการธนาคาร การเงิน และกิจกรรมอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องในหลายประเทศรวมทั้งในประเทศสหรัฐอเมริกา โดยสำนักงานและหน้าร้านของ NATWEST ที่ใช้ในการดำเนินงานต่าง ๆ ในประเทศสหรัฐอเมริกานั้น ถูกจัดตั้งขึ้นในลักษณะเป็นสาขา การดำเนินงานกิจการธนาคารของสาขาในประเทศสหรัฐอเมริกา ได้รับความช่วยเหลือสนับสนุนจากแหล่งเงินทุนทั่วโลกของ NATWEST ทั้งนี้ หากสาขาในประเทศสหรัฐอเมริกาถูกจัดตั้งขึ้นในลักษณะของบริษัทลูกจะไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของ NATWEST ซึ่งจะมีเงินทุนของตัวเองและจะมีผลแตกต่างในทางปฏิบัติและในทางกฎหมายอันแตกต่างกับกรณีที่เกิดขึ้นเป็นสาขาซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของบริษัทและความสัมพันธ์ระหว่างกันภายในบริษัท NATWEST

โดยทั่วไปสาขาของ NATWEST ในประเทศสหรัฐอเมริกาได้รับเงินทุนเพื่อดำเนินกิจการทางธนาคารจากการกู้ยืมเงินจากสำนักงานใหญ่ของ NATWEST หรือจากสาขาอื่นของ NATWEST (เช่น สาขาฮ่องกง) และมีการกู้ยืมจากธนาคารอื่นหรือสถาบันการเงินอื่นที่ไม่ได้มีความสัมพันธ์กับ NATWEST ด้วย เงินทุนที่สาขาในประเทศสหรัฐอเมริกาได้รับนั้นจะให้ลูกค้ากู้ยืมต่อซึ่งเป็นการก่อให้เกิดรายได้ ดังนั้นจะมีสถานการณ์ที่สาขาในประเทศสหรัฐอเมริกายืมเงินทุนกับสาขาอื่นภายในบริษัท NATWEST เกิดขึ้นด้วย

⁵ National Westminster Bank, PLC v. U.S., 44 Fed. Cl. 120 (1999)

ธุรกรรมการให้กู้ยืมและการกู้ยืมเงินซึ่งเป็นเรื่องภายในบริษัท สำนักงานใหญ่หรือสาขาที่ให้กู้ยืมเงินจะเรียกเก็บดอกเบี้ยสำหรับการกู้ยืมไปยังสาขาในประเทศสหรัฐอเมริกาและสาขาในประเทศสหรัฐอเมริกาก็จะเรียกเก็บดอกเบี้ยจากการให้กู้ยืมกับหน่วยอื่น ๆ ภายใน NATWEST ด้วยเช่นกัน เสมือนกับว่าสาขาแต่ละแห่งนั้นไม่ได้มีความสัมพันธ์กับ NATWEST โดยบัญชีของสาขาในประเทศสหรัฐอเมริกาก็จะรายงานผลทั้งเงินได้จากดอกเบี้ยที่ได้รับจากสาขาอื่นและดอกเบี้ยจ่ายสำหรับธุรกรรมที่เกิดขึ้นระหว่างสาขาเช่นเดียวกันกับกรณีที่เป็นธุรกรรมที่สร้างขึ้นโดยธนาคารพาณิชย์ที่ไม่ได้มีความสัมพันธ์กัน

รายการยื่นเสียภาษีของฝ่ายโจทก์ในคดีนี้เป็นเรื่องพิพาทระหว่างปีภาษี 1981 - 1987 ซึ่งได้แสดงถึงธุรกรรมที่สร้างขึ้นระหว่างสาขาในการคำนวณเงินได้และค่าใช้จ่ายและผลกำไรที่เสียภาษีของสาขาในประเทศสหรัฐอเมริกาเสมือนเช่นเดียวกับว่าสาขาในประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นหน่วยทางภาษีที่แยกต่างหาก (separate entity)

2.2 ประเด็นพิพาทและข้อกฎหมายที่ใช้บังคับ

ในการตรวจสอบ IRS ไม่ยินยอมให้หักค่าใช้จ่ายในส่วนของดอกเบี้ยที่ปรากฏตามบัญชีของสาขาในประเทศสหรัฐอเมริกาและยืนยันงานว่าการให้หักค่าใช้จ่ายที่จะยินยอมเพื่อคำนวณกำไรสำหรับสาขาในประเทศสหรัฐอเมริกานั้นจะต้องเป็นไปตามสูตรที่กำหนดไว้ตามข้อบังคับของกระทรวงการคลังของประเทศสหรัฐอเมริกา §1.882-5 (Treasury Regulation § 1.882-5) ต่อไปนี้เรียกว่า “ข้อบังคับฯ”) การไม่ยินยอมให้ลงรายการค่าใช้จ่ายสำหรับดอกเบี้ยนี้มีผลทำให้เกิดภาระภาษีที่สูงขึ้นสำหรับฝ่ายโจทก์

โจทก์ยื่นคำให้การต่อสู้ถึงการใช้ข้อบังคับฯ สำหรับการดำเนินงานในสาขาในประเทศสหรัฐอเมริกาเห็นว่าไม่เป็นไปตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฝ่ายจำเลยโต้แย้งว่าข้อบังคับฯ นั้นสอดคล้องกับอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ในเรื่องนี้คู่ความในคดีเห็นด้วยร่วมกันว่าตามข้อเท็จจริงที่ปรากฏในคดีว่าหากข้อบังคับฯ นั้นไม่สอดคล้องกับอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ แล้ว กรณีจะต้องถือบังคับไปตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

ชื่อของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับนี้ คือ “ข้อตกลงระหว่างรัฐบาลของประเทศสหรัฐอเมริกาและรัฐบาลของสหราชอาณาจักรและไอร์แลนด์เหนือ เพื่อการหลีกเลี่ยงภาษีซ้อนและ

ป้องกันการหนีภาษีสำหรับการเก็บภาษีจากเงินได้และจากทุน”⁶ รัฐที่ลงนามตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ นั้น ถูกระบุว่าเป็น “รัฐคู่สัญญา” ตามชื่อที่ปรากฏเห็นได้ว่าวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ นั้นมีขึ้นเพื่อหลีกเลี่ยงการเก็บภาษีตามรายการเงินได้ที่กำหนดไว้นั้นจะไม่ถูกจัดเก็บภาษีโดยรัฐคู่สัญญาพร้อมกันทั้งสองรัฐ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับที่เป็นข้อพิพาทนี้ ลงนามในวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ. 1975

หลักการโดยทั่วไปที่นำมาใช้เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์คือ การกำหนดให้เงินได้ของผู้มีถิ่นที่อยู่ของรัฐคู่สัญญาหนึ่งจะถูกจัดเก็บภาษีจากเพียงโดยรัฐคู่สัญญาของผู้มีถิ่นที่อยู่ แม้ว่า จะไม่มีกิจกรรมหรือความผูกพันอย่างอื่นเกิดขึ้นในรัฐอีกรัฐหนึ่ง ทั้งนี้ มีข้อยกเว้นที่กำหนดไว้อีกหลายประการที่กำหนดยกเว้นการให้สิทธิเก็บภาษีโดยรัฐถิ่นที่อยู่ซึ่งประการหนึ่งคือ เรื่องกำไรจากธุรกิจ ซึ่งได้ถูกกำหนดไว้ในข้อบทเฉพาะในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

สำหรับการดำเนินธุรกิจตามหลักการทั่วไปในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ นั้นกำไรจากธุรกิจจะถูกเก็บภาษีเพียงในรัฐถิ่นที่อยู่ ยกเว้นแต่วิสาหกิจดำเนินธุรกิจของรัฐอีกรัฐหนึ่งผ่านสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในรัฐอีกรัฐหนึ่งนั้น คำว่า “สถานประกอบการถาวร” ตามที่ให้ความหมายไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ข้อบทที่ 5 วรรคหนึ่ง หมายถึง “สถานธุรกิจประจำซึ่งวิสาหกิจใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมดหรือเพียงแต่บางส่วน” และวรรคสองได้กำหนดถึงสาขาและสำนักงานด้วย คู่ความเห็นร่วมกันว่าสาขาในประเทศสหรัฐอเมริกาของฝ่ายใดทักนั้นถือเป็นสถานประกอบการถาวรและกำไรจากธุรกิจของโจทก์ตกเป็นของสาขาในประเทศสหรัฐอเมริกานั้น ซึ่งจะต้องเสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศสหรัฐอเมริกา นอกจากนั้นคู่ความยังเห็นร่วมกันว่าตามข้อบังคับฯ นั้นเป็นบทบัญญัติโดยชอบกฎหมายภายใน

ประเด็นหลักที่ได้แย้งกันของคู่ความคือ ข้อบังคับฯ นั้นไม่สอดคล้องกับอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ จึงไม่สามารถนำมาใช้บังคับกับสาขาในประเทศสหรัฐอเมริกาได้ ดังนั้นบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ในเรื่องกำไรจากธุรกิจของสถานประกอบการถาวรจึงเป็นข้อโต้แย้ง

⁶ “Convention Between the Government of the United States of America and the Government of the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and Capital Gains.”

สำคัญในคดีนี้ บทบัญญัติในเรื่องนี้อยู่ในข้อบทที่ 7 เรื่องกำไรจากธุรกิจตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับที่ใช้อยู่กับนี้บัญญัติว่า

“1. กำไรจากธุรกิจของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง (ในคดีนี้คือสหราชอาณาจักร) ให้แก่ภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้น เว้นไว้แต่ว่าวิสาหกิจนั้นประกอบธุรกิจในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง (ประเทศสหรัฐอเมริกา) โดยผ่านสถานประกอบการถาวรซึ่งตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง ถ้าวิสาหกิจ (โจทก์) ประกอบธุรกิจในที่กล่าวข้างต้น กำไรจากธุรกิจของวิสาหกิจอาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่ง (ประเทศสหรัฐอเมริกา) แต่ต้องเก็บจากกำไรเพียงเท่าที่พึงถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวรเท่านั้น

2. ภายใต้บังคับบทบัญญัติของวรรคสาม ในกรณีทีวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง (สหราชอาณาจักร) ประกอบธุรกิจในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง (ประเทศสหรัฐอเมริกา) โดยผ่านทางสถานประกอบการถาวรซึ่งตั้งอยู่ในอีกรัฐหนึ่งนั้น (ในกรณีนี้คือสาขาในประเทศสหรัฐอเมริกา) ในแต่ละรัฐผู้ทำสัญญา ให้ถือว่ากำไรเป็นของสถานประกอบการถาวรมานั้นในส่วนที่พึงคาดหวังได้ว่าสถานประกอบการถาวรมานั้นจะได้รับ ถ้าหากว่าสถานประกอบการถาวรมานั้นเป็นวิสาหกิจอันแยกต่างหากและประกอบกิจการเช่นเดียวกัน หรือคล้ายคลึงกันภายใต้ภาวะเช่นเดียวกัน หรือคล้ายคลึงกัน และติดต่อกันอย่างเป็นอิสระโดยสิ้นเชิงกับวิสาหกิจ ซึ่งตนเป็นสถานประกอบการถาวรมานั้น

3. ในการกำหนดกำไรของสถานประกอบการถาวร (ในกรณีนี้คือสาขาในประเทศสหรัฐอเมริกา) จะยอมให้หักค่าใช้จ่าย ซึ่งมีขึ้นเพื่อความมุ่งประสงค์ของธุรกิจของสถานประกอบการถาวร รวมถึงการจัดสรรค่าใช้จ่ายอย่างสมเหตุผลในการบริหารและการจัดการทั่วไป ค่าใช้จ่ายในการวิจัยและการพัฒนา ดอกเบี้ย และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ซึ่งมีขึ้นเพื่อความมุ่งประสงค์ของวิสาหกิจทั้งหมด ไม่ว่าจะเกิดขึ้นในรัฐซึ่งสถานประกอบการถาวรมานั้นตั้งอยู่หรือที่อื่น”

คู่ความเห็นร่วมกันว่าข้อบทที่ 7 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กำหนดให้สาขาในประเทศสหรัฐอเมริกา ต้องถูกปฏิบัติสำหรับวัตถุประสงค์ในทางภาษีเหมือนกับว่าเป็นวิสาหกิจที่แยกต่างหาก แต่คู่ความมีความเห็นแย้งกันในประเด็นการคำนวณกำไรที่เป็นของสาขาในประเทศสหรัฐอเมริกาในธุรกรรมการ “กู้ยืม” ภายในบริษัทระหว่างสาขาในประเทศสหรัฐอเมริกา กับหน่วยอื่นที่อยู่นอกประเทศประเทศสหรัฐอเมริกาของฝ่ายโจทก์ต้องถูกปฏิบัติเสมือนเป็น

ธุรกรรมระหว่างหน่วยทางภาษิคณะหน่วยด้วยเช่นกัน (ประเด็นในเรื่องนี้จะเป็นเรื่องการหักค่าใช้จ่ายสำหรับดอกเบี้ยในการคำนวณภาษีเงินได้ ไม่ใช่เรื่องรายได้ที่ได้รับจากดอกเบี้ยที่เกิดขึ้น) ในทางปฏิบัติการกำหนดถึงการหักค่าใช้จ่ายสำหรับดอกเบี้ยของสาขาในประเทศสหรัฐอเมริกา⁷ ค่าใช้จ่ายสำหรับดอกเบี้ยจะสะท้อนให้เห็นทางบัญชีโดยมีการปรับปรุงอย่างเหมาะสมตามเท่าที่จำเป็นเพื่อกำหนดถึงการทดแทนในจำนวนทุนที่เหมาะสมกับราคา arm's length⁷ ซึ่งอัตราดอกเบี้ยในตลาดกับธุรกรรมการกู้ยืมภายในบริษัทจะนำมาใช้ในการคำนวณในทางภาษีของโจทก์ ซึ่งทางจำเลยได้กำหนดให้ใช้สูตร formulary approach ตามที่ปรากฏในข้อบังคับ

ในการวิเคราะห์เพื่อการตีความและให้คำพิพากษาในเรื่องนี้นั้น ศาลเริ่มต้นในการค้นหาแหล่งข้อมูลสำหรับใช้ในการตีความที่เหมาะสมในประเด็นที่ได้แย้งในคดี โดยเริ่มต้นการวิเคราะห์จากถ้อยคำในข้อบทที่ 7

ตามข้อบทที่ 7 วรรคแรก เริ่มต้นจากข้อสันนิษฐานถึงในกรณีบริษัทสหราชอาณาจักร เช่น โจทก์นั้นจะไม่มีการจัดเก็บภาษีจากกำไรจากธุรกิจโดยประเทศสหรัฐอเมริกา ยกเว้นว่าบริษัทได้ดำเนินธุรกิจในประเทศผ่านสถานประกอบการถาวร ข้อบทที่ 7 (1) กำหนดต่อมามีหากมีสถานประกอบการถาวร เช่น สาขาในประเทศสหรัฐอเมริกา เฉพาะเพียงกำไรที่พึงถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวรจะถูกเก็บภาษีในประเทศสหรัฐอเมริกา

ข้อบทที่ 7 วรรคสอง วางหลักกว้างว่า เฉพาะเพียงกำไรที่พึงถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวรที่จะถูกเก็บภาษีจึงมีการกำหนดว่าการกำหนดกำไรที่พึงถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวร เช่น สาขาในประเทศสหรัฐอเมริกา ผลกำไรที่คาดหมายได้ว่าจะเกิดขึ้นหากเป็นวิสาหกิจที่แยกต่างหากและเข้าดำเนินงานในกิจกรรมธุรกิจเดียวกันและติดต่ออย่างเป็นอิสระกับวิสาหกิจที่เป็นของสถานประกอบการถาวร โดยพื้นฐานแล้วกำไรคือจำนวนเงินได้ที่ได้รับทั้งหมดหักออกจากค่าใช้จ่าย

⁷ arm's length price หมายถึงราคาตอบแทนของสินค้า ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยที่คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน พึงกำหนดโดยสุจริตทางการค้า ซึ่งในบางกรณีอาจหาราคาสินค้าโดยปกติไม่ได้ในตลาดทั่วไปเนื่องจากเป็นสินค้าเฉพาะ จึงมีวิธีในการกำหนดการหาราคา arm's length ขึ้นโดยวิธีการต่าง ๆ เช่น โดยการบวกต้นทุนส่วนเพิ่ม (cost plus method) เพื่อกำหนดเป็นราคา arm's length ขึ้น ดังนั้น เห็นได้ว่า arm's length price นั้นที่จริงแล้วมีความหมายบางประการที่แตกต่างกับคำว่าราคาตลาด หรือ market price

ตามข้อบทที่ 7 วรรคสาม กำหนดถึงการหักค่าใช้จ่ายเพิ่มเติมสำหรับการกำหนดถึงกำไรที่จะถูกจัดเก็บภาษีของสถานประกอบการถาวร ซึ่งบัญญัติว่า “การจัดสรรค่าใช้จ่ายอย่างสมเหตุผลในการบริหารและการจัดการทั่วไป ค่าใช้จ่ายในการวิจัยและพัฒนาดอกเบี้ย และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ซึ่งมีขึ้นเพื่อความมุ่งประสงค์ของวิสาหกิจทั้งหมด” ดังนั้นในส่วนเพิ่มเติมสำหรับการหักค่าใช้จ่ายที่แสดงในบัญชีจะสะท้อนถึงการดำเนินการที่แยกต่างหาก ซึ่งสถานประกอบการถาวรจะสามารถหักค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในสำนักงานนั้นได้อย่างเหมาะสม

หลังจากที่ศาลได้วิเคราะห์ถึงเนื้อหาตามถ้อยคำในข้อบทที่ 7 ศาลได้วิเคราะห์ต่อมาถึงเนื้อหาตามคำอธิบายต้นแบบในวรรคต่าง ๆ ที่ให้คำอธิบายถึงการใช้ข้อบทที่ 7 (2) ที่กล่าวถึงกำไรที่จะถือเป็นของสถานประกอบการถาวรนั้นคือกำไรที่สถานประกอบการถาวรควรสามารถทำได้ หากได้มีการติดต่อทำธุรกรรมเช่นนั้นกับวิสาหกิจอิสระแทนที่จะติดต่อกับสำนักงานใหญ่ ภายใต้เงื่อนไขและตามราคาท้องตลาดทั่วไป

ข้อบทที่ 7 จะนำมาใช้บังคับในคดีเพื่อกำหนดถึงเงินได้ที่ถูกเก็บภาษีจากสาขาในประเทศสหรัฐอเมริกา สาขาในประเทศสหรัฐอเมริกาจะถูกปฏิบัติเช่นเดียวกับว่าเป็นหน่วยทางภาษีที่แยกต่างหากและเป็นอิสระโดยติดต่อกับหน่วยอื่น ๆ ของ NATWEST เสมือนกับไม่ได้มีความสัมพันธ์กันโดยเป็นไปตามราคา arm’s length ยกเว้นสาขาในประเทศสหรัฐอเมริกาอาจจะหักค่าใช้จ่ายของตนเอง สำหรับค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในสำนักงาน โดยการแบ่งปันปันส่วนอย่างสมเหตุผล ส่วนคำว่า “แยกกันออกอย่างชัดเจน” และ “แยกต่างหาก” (distinct and separate) และวลีที่ว่า “ติดต่ออย่างเป็นอิสระโดยสิ้นเชิง” (dealing wholly independent) เห็นว่ามีความชัดเจนไม่ต้องตีความเพิ่มเติมอีก ทั้งนี้ ตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD และรายงานของ OECD ที่ได้เสนอออกมาในช่วงระยะเวลาเดียวกันให้การยืนยันต่อการตีความในเรื่องนี้ ทั้งนี้รายงานของกระทรวงการคลังของประเทศสหรัฐอเมริกาปี 1977 กล่าวถึงความตามข้อบทที่ 7 วรรคสอง ว่า ประเทศสหรัฐอเมริกา “จะให้ถือว่ากำไรซึ่งเป็นของสถานประกอบการถาวรในส่วนเท่าที่คาดหมายได้อย่างสมเหตุผลว่าได้รับหากเป็นหน่วยที่เป็นอิสระ”

ตามประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Code) มาตรา 882 (C) (1) ได้วางบทบัญญัติในเรื่องนี้ว่า การแบ่งจัดสรรและการแบ่งปันส่วนที่เหมาะสมสำหรับการหักค่าใช้จ่ายที่อนุญาตให้หักสำหรับการคิดคำนวณภาษีเงินได้ของบริษัทต่างประเทศที่เข้าดำเนินธุรกิจในประเทศสหรัฐอเมริกาก็จะถูกกำหนดตามข้อบังคับฯ ที่กำหนดขึ้นโดยเลขานุการกระทรวงการคลัง ตามข้อบังคับฯ กำหนดการหักค่าใช้จ่ายสำหรับดอกเบี้ยของ

บริษัทต่างประเทศ โดยใช้บังคับเฉพาะกับบริษัทต่างประเทศสำหรับเงินได้ที่ได้จากการดำเนินธุรกิจในประเทศสหรัฐอเมริกาแต่จะไม่ใช้บังคับกับบริษัทท้องถิ่น ทั้งนี้ ตามข้อบังคับฯ นี้จะใช้บังคับกับบริษัทต่างประเทศโดยไม่มี ความแตกต่างกันระหว่างบริษัทต่างประเทศที่มีข้อตกลงตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กับบริษัทต่างประเทศที่ไม่มีข้อตกลงตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

ข้อบังคับฯ ได้มีการกำหนดถึงสูตรการคำนวณที่ซับซ้อนที่นำมาใช้สำหรับบริษัทต่างประเทศที่มีสาขาในประเทศสหรัฐอเมริกาโดยมีข้อกำหนดทั่วไปในขั้นต้นก่อนจะคำนวณตามสูตร โดยกำหนดไม่ให้พิจารณาถึงธุรกรรมการกู้ยืมและให้กู้ยืมภายในทั้งหมด โดยมีข้อกำหนดว่าสินทรัพย์ หนี้สิน และคำนวณค่าใช้จ่ายสำหรับดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นจากธุรกรรม การกู้ยืมหรือการให้เครดิตใด ๆ ระหว่างสำนักงานหรือสาขาของบริษัทต่างประเทศนั้นจะไม่ถูกนำมาพิจารณา จากนั้นตามสูตรกำหนดถึงกระบวนการ 3 ขั้นตอนเพื่อกำหนดถึงการหักค่าใช้จ่ายสำหรับดอกเบี้ยที่ยอมให้หักออกจากเงินได้จากการดำเนินกิจการในประเทศสหรัฐอเมริกา

ขั้นตอนแรก กำหนดให้คิดคำนวณจำนวนของสินทรัพย์ของสาขาในประเทศสหรัฐอเมริกาของบริษัทต่างประเทศ (แต่จะไม่รวมถึงเงินได้ที่เกิดขึ้นจากการกู้ยืมระหว่างสาขา)

ขั้นตอนที่ 2 กำหนดให้คำนวณถึงหนี้สินสำหรับการดำเนินกิจการในประเทศสหรัฐอเมริกา (แต่จะไม่รวมถึงหนี้สินที่เกิดขึ้นจากการกู้ยืมระหว่างสาขาเช่นเดียวกัน) การคำนวณนี้จะตั้งต้นคิดจากสัดส่วน (ratio) ซึ่งอาจจะเป็นเปอร์เซ็นต์ที่ตายตัว (เช่น 95 เปอร์เซ็นต์สำหรับธนาคารและสถาบันการเงินที่คล้ายคลึงกันหรือ 50 เปอร์เซ็นต์สำหรับธุรกิจอื่น) หรือสัดส่วนของหนี้สินของบริษัทต่างประเทศทั่วโลกต่อทรัพย์สิน (อัตราสัดส่วนของทุนของบริษัทต่างประเทศ) ผลลัพธ์ของอัตราส่วนหรือเปอร์เซ็นต์ที่กำหนดไว้จะนำมาคูณกับสินทรัพย์ที่ได้คำนวณไว้ในขั้นตอนแรก ผลลัพธ์ที่ได้จะถือเป็นหนี้สินตาม “สมมติฐาน” สำหรับการดำเนินกิจการของบริษัทต่างประเทศในประเทศสหรัฐอเมริกา

ขั้นตอนที่ 3 ตามสูตรกำหนดการหักค่าใช้จ่ายสำหรับดอกเบี้ยตามจำนวนที่ยินยอมสำหรับการดำเนินการในประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งเริ่มต้นการคิดคำนวณจากการเปรียบเทียบหนี้สินตาม “สมมติฐาน” ซึ่งคำนวณในขั้นตอนที่ 2 กับจำนวนหนี้สินที่แท้จริงของสาขาในประเทศสหรัฐอเมริกากับบุคคลภายนอก (โดยไม่นำการกู้ยืมเงินภายในมารวมในการคิดคำนวณ)

การเปรียบเทียบนี้จะแสดงถึงว่าบริษัทต่างประเทศจะได้รับอนุญาตให้หักดอกเบี้ย
ในจำนวนที่เกินกว่าที่กำหนดในบัญชีของสาขาในประเทศสหรัฐอเมริกาตามเท่าที่ได้จ่ายให้กับ
บุคคลภายนอกเท่าไร หากหนี้สินตาม “สมมติฐาน” เกินกว่าหนี้สินที่มีต่อบุคคลภายนอก
(ซึ่งตามเนื้อหาในคดีนี้เป็นกรณีนี้) ผู้เสียภาษีจะได้รับอนุญาตให้หักค่าใช้จ่าย โดยเป็นการหัก
เพิ่มเติมจากจำนวนที่จ่ายให้กับบุคคลภายนอก ดอกเบี้ยตามสัดส่วนของหนี้สินที่คำนวณ
ในขั้นตอนที่ 2 ซึ่งเกินกว่าหนี้สินที่แท้จริงที่มีต่อบุคคลภายนอก แต่อัตราที่กำหนดสำหรับดอกเบี้ย
จะเป็นอัตราเฉลี่ยที่มาจากหนี้สินหลายรายการของบริษัทต่างประเทศซึ่งไม่มีความสัมพันธ์
โดยตรงกับสาขาในประเทศสหรัฐอเมริกา

ทั้งนี้ จะต้องพึงระลึกด้วยว่าข้อบังคับฯ มีวัตถุประสงค์เพื่อควบคุมในเรื่องการหัก
ค่าใช้จ่ายสำหรับดอกเบี้ยสำหรับบริษัทต่างประเทศในการดำเนินงานในประเทศสหรัฐอเมริกา
ในทุกกรณีไม่ว่าการดำเนินงานในประเทศสหรัฐอเมริกานั้นจะอยู่ภายใต้บังคับของอนุสัญญา
ภาษีซ้อนฯ หรือไม่ก็ตาม ตามข้อบังคับฯ มีขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ (1) กำหนดหรือแบ่งส่วนของทุน
สำหรับสาขาในประเทศสหรัฐอเมริกา (2) ใช้อัตราดอกเบี้ย arm's length สำหรับการกู้ยืมภายใน
และ (3) ป้องกันการโอนเงินได้ออกจากสาขาในประเทศสหรัฐอเมริกาอย่างไม่เหมาะสม
เพื่อหลีกเลี่ยงภาษีในประเทศสหรัฐอเมริกา

จำเลยโต้แย้งว่าข้อบังคับฯ ในเรื่องค่าใช้จ่ายในดอกเบี้ยใช้ปฏิบัติกับวิสาหกิจต่างประเทศ
สำหรับสาขาในประเทศสหรัฐอเมริกาทุกรายเสมือนกับเป็นหน่วยทางภาษีที่แยกต่างหาก
และใช้สูตรตามข้อบังคับฯ เพื่อกำหนดแบ่งส่วนในทุน ปรับปรุงการเรียกเก็บการกู้ยืมภายใน
และปรับรูปแบบสาขาของบริษัทต่างประเทศให้เหมาะสมหากมีการโอนเงินได้เพื่อเลี่ยงภาษี

2.3 คำวินิจฉัย

ในเรื่องนี้ศาลเห็นว่าตามข้อบังคับฯ นอกจากไม่ได้มีการปฏิบัติต่อบริษัทต่างประเทศ
สำหรับสาขาในประเทศสหรัฐอเมริกาเสมือนเป็นหน่วยที่อิสระแยกต่างหากแล้ว ข้อบังคับฯ
ยังปฏิบัติต่อสาขาในประเทศสหรัฐอเมริกาเสมือนกับเป็นส่วนหนึ่งวิสาหกิจระหว่างประเทศ
ดังนั้น จึงไม่สอดคล้องกับหลักหน่วยทางภาษีที่แยกต่างหากตามข้อบทที่ 7 (2) ของอนุสัญญา
ภาษีซ้อนฯ

ศาลเห็นว่าข้อบังคับฯ นี้ไม่สอดคล้องกับข้อบทที่ 7 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ด้วยเหตุผล
2 ประการ กล่าวคือ ประการแรก ข้อบังคับฯ กำหนดการคำนวณการหักค่าใช้จ่ายสำหรับดอกเบี้ย
โดยไม่คิดคำนวณถึงธุรกรรมระหว่างกันทั้งหมด แม้ว่าธุรกรรมนั้นจะมีขึ้นเพื่อการดำเนินงาน

ของธนาคาร ประการที่สอง ข้อบังคับฯ คำนวณถึงหนี้สิน (ในขั้นตอนที่ 2) และกำหนดการหักดอกเบี้ยจากผลลัพธ์ดังกล่าว (ในขั้นตอนที่ 3) ซึ่งตั้งอยู่บนพื้นฐานของสินทรัพย์ทั่วโลกและหนี้สินทั่วโลกของวิสาหกิจโดยรวมทั้งหมด อันเห็นได้ว่าไม่ได้เป็นการหักดอกเบี้ยบนพื้นฐานของการปฏิบัติงานที่แยกต่างหากและเป็นอิสระของสาขาในประเทศสหรัฐอเมริกา

2.3.1 คำวินิจฉัยต่อข้อกำหนดเบื้องต้นของข้อบังคับฯ กับหลักหน่วยทางภาษีที่แยกต่างหากในข้อบทที่ 7 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

ตามข้อบังคับฯ มีข้อกำหนดเบื้องต้นว่าจะไม่พิจารณา “สินทรัพย์ หนี้สิน และจำนวนค่าใช้จ่ายสำหรับดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นจากธุรกรรมกู้ยืมหรือการให้เครดิตใด ๆ ระหว่างสำนักงานหรือสาขาภายในเครือบริษัทเดียวกัน” ก่อนที่จะนำมาเข้าสู่การคำนวณซึ่งตามข้อบังคับฯ เรื่องนี้เห็นได้ว่าขัดแย้งกับหลักหน่วยทางภาษีที่แยกต่างหากและเป็นอิสระตามข้อบทที่ 7 วรรคสองของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ซึ่งข้อกำหนดเบื้องต้นนี้จะส่งผลต่อขั้นตอนต่อมาในทุกขั้นตอนตามสูตร

2.3.2 คำวินิจฉัยต่อขั้นตอนตามสูตรสามขั้นตอนตามข้อบังคับฯ กับหลักหน่วยทางภาษีที่แยกต่างหากในข้อบทที่ 7 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

เมื่อพิจารณาตามขั้นตอนแรก สูตรกำหนดถึงการคำนวณสินทรัพย์ของสาขาในประเทศสหรัฐอเมริกา แต่จะไม่รวมถึงสินทรัพย์ที่เป็นผลลัพธ์ที่เกิดขึ้นจากธุรกรรมระหว่างสาขา เห็นได้ว่าเป็นการขัดแย้งต่อหน่วยทางภาษีที่แยกต่างหากและเป็นอิสระตามบทบัญญัติข้อบทที่ 7

ตามขั้นตอนที่สอง กำหนดถึงการคำนวณในหนี้สิน แต่หนี้สินดังกล่าวไม่ใช่หนี้สินที่แสดงตามบัญชีของสาขาที่แท้จริง ตามขั้นตอนที่สองกำหนดถึงการบังคับกับสินทรัพย์โดยกำหนดตามเปอร์เซ็นต์ (บนพื้นฐานของทุนตามสมมติฐาน) หรือกำหนดตามสัดส่วนของทุนที่แท้จริงของวิสาหกิจทั้งหมด (โดยกำหนดบนพื้นฐานของการปฏิบัติงานจากทั่วโลกของวิสาหกิจต่างประเทศ) ซึ่งเห็นได้ว่าเป็นการขัดแย้งกับหน่วยทางภาษีที่แยกต่างหากและเป็นอิสระตามข้อบทที่ 7

ในขั้นตอนที่สาม กำหนดถึงจำนวนการหักค่าใช้จ่ายสำหรับดอกเบี้ยที่ยินยอมให้หัก โดยเริ่มต้นจากการเปรียบเทียบจากสินทรัพย์ตามสมมติฐานในขั้นตอนที่สองกับหนี้สินที่แท้จริงของสาขาในประเทศสหรัฐอเมริกากับบุคคลภายนอก (โดยหนี้สินที่แท้จริงนี้จะไม่นับถึงการกู้ยืมระหว่างสาขาที่แสดงปรากฏตามบัญชีของสาขา) หากหนี้สิน “ตามสมมติฐาน” เกินกว่าหนี้สินที่มีต่อบุคคลภายนอก ผู้เสียภาษีอาจหักค่าใช้จ่ายเพิ่มเติมที่มากกว่าที่จ่ายให้กับบุคคลภายนอกได้

เห็นได้ว่าดอกเบี๋ยเสมือนนี้ตั้งบนสัดส่วนของหนี้สิน “ตามสมมติฐาน” ซึ่งเกินกว่าหนี้สินที่แท้จริงนี้มีต่อบุคคลภายนอก แต่อัตราที่ใช้สำหรับดอกเบี๋ยนั้นเป็นอัตราดอกเบี๋ยเฉลี่ยทั่วโลกที่มาจากรูกระกรมอื่นของบริษัทต่างประเทศซึ่งไม่มีความสัมพันธ์กับสาขาในประเทศสหรัฐอเมริกา

2.3.3 สรุปข้อวินิจฉัยของศาล

การกำหนดให้ใช้หนี้สิน “ตามสมมติฐาน” เห็นว่าไม่เป็นการสอดคล้องกับข้อบทที่ 7 นอกจากนี้ การกำหนดให้ใช้อัตราค่าเฉลี่ยทั่วโลกของวิสาหกิจต่างประเทศ โดยไม่อนุญาตสำหรับการให้กู้ยืมระหว่างสาขาและอัตราที่แสดงตามบัญชีของสาขา ก็ไม่เป็นการสอดคล้องกับหน่วยทางภาษีที่แยกต่างหากและเป็นอิสระตามข้อบทที่ 7 เช่นกัน

ดังนั้น ตามหลักการพื้นฐานของข้อบังคับฯ จึงไม่สอดคล้องกับข้อบทที่ 7 วรรคสอง และวรรคสาม ของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

ศาลจึงให้คำพิพากษาตามคำร้องของโจทก์ว่า ข้อบังคับฯ ไม่สอดคล้องกับหลัก “หน่วยทางภาษีที่แยกต่างหาก” ตามข้อบทที่ 7 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ และปฏิเสธคำคัดค้านของจำเลย

3. การบังคับใช้ข้อบทที่ 7 ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กับแนวทางของประเทศไทย

คดี NATWEST I เป็นคดีที่ใช้เป็นเรื่องศึกษาเกี่ยวกับการบังคับใช้ในข้อบทเรื่องข้อบททำไรจากธุรกิจภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ มาตลอดจนปัจจุบัน ในคำพิพากษาคดีนี้ศาลเห็นว่าข้อบังคับฯ ขัดแย้งกับหลักการเรื่องหน่วยทางภาษีที่แยกต่างหาก อันเป็นประเด็นสำคัญภายใต้ข้อบทเรื่องทำไรจากธุรกิจซึ่งบัญญัติไว้ในข้อบทที่ 7 ซึ่งมีผลทำให้ผู้เสียภาษีได้รับคืนภาษีกว่า 37 ล้านเหรียญสหรัฐ จากประมาณเงินได้ที่ฝ่ายสรรพากรประเมินเงินได้เกินจำนวนประมาณ 155 ล้านเหรียญสหรัฐ⁸

ในประเด็นเรื่องหน่วยทางภาษีที่แยกต่างหากนี้ปรากฏตามต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ของ OECD และ UN ซึ่งประเทศไทยได้ตกลงทำอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กับประเทศอื่นตามแนวทางต้นแบบดังกล่าวเช่นเดียวกัน ข้อพิพาทในเรื่องหน่วยทางภาษีที่แยกต่างหากภายใต้ข้อบทที่ 7

⁸ Stafford Smiley, *National Westminster Bank: Will the IRS ever give up?*, Corporate Taxation, Volume 37 (March - April 2010), p. 44.

ของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ นี้ผู้เขียนยังไม่พบข้อพิพาทที่เกิดขึ้นในศาลไทย แต่อย่างไรก็ดี แนวทางปฏิบัติของประเทศไทยสำหรับการบังคับใช้ข้อบทเรื่องกำไรจากธุรกิจที่วิสาหกิจต่างประเทศได้รับการประกอบกิจการผ่านสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในประเทศไทย ผู้เขียนเห็นว่ายังคงมีความคลุมเครืออยู่

3.1 แนวทางการปรับใช้ข้อบทที่ 7 เรื่องกำไรจากธุรกิจของประเทศไทยในปัจจุบัน

ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ประเทศไทยตกลงทำกับประเทศอื่นทุกฉบับปรากฏถึง บทบัญญัติตามหลักการเรื่องหน่วยภาษีที่แยกต่างหากนี้ซึ่งสอดคล้องกับแนวทางโครงสร้าง ต้นแบบของ OECD ดังนั้น ในการบังคับใช้ข้อบทเรื่องกำไรจากธุรกิจภายใต้บริบทของกฎหมายไทย เห็นว่าควรจะต้องบังคับไปในแนวทางเดียวกัน หากมีข้อโต้แย้งเกิดขึ้นระหว่างผู้เสียภาษีกับ เจ้าหน้าที่สรรพากรสำหรับกำไรจากธุรกิจที่วิสาหกิจต่างประเทศได้รับผ่านสถานประกอบการถาวร จะต้องบังคับไปตามหลักการภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ คือกำหนดถึงกำไรของสถานประกอบการถาวรโดยถือเสมือนว่าเป็นหน่วยทางภาษีที่แยกต่างหาก แต่ทั้งนี้ตามกฎหมายภายในของประเทศไทยนั้นยังไม่มีหลักเกณฑ์หรือข้อบังคับในเรื่องการเสียภาษีเงินได้จากกำไร ธุรกิจของวิสาหกิจต่างประเทศที่ได้รับเงินได้จากการประกอบกิจการภายในโดยเฉพาะ ในเรื่องนี้ ผู้เขียนเห็นว่าจะต้องบังคับไปตามบทบัญญัติในมาตรา 66 วรรคสอง ที่กำหนดให้บริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศต้องเสียภาษีจากกำไรสุทธิจากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชี และการคำนวณกำไรสุทธิให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับมาตรา 65 และมาตรา 65 ทวิ ซึ่งเท่ากับว่าการประกอบกิจการ ในประเทศไทยของวิสาหกิจต่างประเทศนั้นจะถูกบังคับตามกฎหมายรัฐฎการเพื่อเสียภาษี เงินได้เช่นเดียวบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ซึ่งมีความแตกต่างกับกฎหมายของประเทศ สหรัฐอเมริกาที่มีบทบัญญัติกำหนดเฉพาะในเรื่องการคำนวณกำไรสำหรับวิสาหกิจต่างประเทศ ไว้เฉพาะต่างหากจากบริษัทท้องถิ่นของประเทศสหรัฐอเมริกา

อย่างไรก็ดี ในเรื่องที่กำลังกำไรจากธุรกิจที่สถานประกอบการถาวรได้รับในประเทศไทย มีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 7/2528 ที่กล่าวถึงกรณีดอกเบี้ยระหว่าง ธนาคารต่างประเทศสาขากรุงเทพฯ กับธนาคารสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศ แต่ในเรื่องนี้ กล่าวถึงประเด็นเฉพาะในเรื่องของรายรับสำหรับดอกเบี้ยของสาขาเท่านั้น และมีข้อสังเกตตาม แนวคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรได้ให้การวินิจฉัยเพียงว่า “...จะต้องปฏิบัติ สำหรับสาขาซึ่งเป็นสถานประกอบการถาวรของบริษัทต่างประเทศที่ตั้งอยู่ในประเทศไทย

เสมือนหนึ่งเป็นนิติบุคคลต่างหากจากสำนักงานใหญ่” แต่ไม่ได้กล่าวถึงแนวปฏิบัติตามหลักเกณฑ์อื่นที่เป็นเงื่อนไขตามความในเนื้อหาของข้อบทที่ 7 ตามโครงสร้างต้นแบบ เช่น การคิดรายได้และค่าใช้จ่ายระหว่างสำนักงานใหญ่กับสถานประกอบการถาวร เป็นต้น

3.2 แนวคำพิพากษาของศาลไทยและปัญหาที่พบจากการวินิจฉัยของศาล

ในเรื่องพิพาทเกี่ยวกับกฎหมายภาษีระหว่างประเทศตามคำพิพากษาของศาลไทยพบว่าข้อพิพาทเกี่ยวกับเรื่องข้อบทกำรจากธุรกิจภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ไม่มากนัก และเห็นได้ว่ายังไม่ได้มีการให้การวินิจฉัยตีความในตัวอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ โดยวิเคราะห์ตามถ้อยคำในตัวบทอย่างละเอียดเมื่อเทียบกับคดีของศาลต่างประเทศที่ยื่นมาทำการศึกษาตามที่พบแนวทางคำวินิจฉัยของศาลไทยมีเพียงการกล่าวถึงในข้อบทที่ 7 และเพียงให้การวินิจฉัยว่าเป็นไปตามข้อกำหนดในข้อบทนั้นหรือไม่เท่านั้น ซึ่งยังคงทำให้เกิดความคลุมเครือในการนำมาใช้ถือเป็นแนวปฏิบัติ ซึ่งผู้เขียนยังไม่พบข้อพิพาทในประเด็นที่เกี่ยวกับเรื่องหลักหน่วยทางภาษีที่แตกต่างหากเป็นคดีในศาลไทย แต่พบในเรื่องการกำหนดถึงการยอมให้หักค่าใช้จ่ายสำหรับการบริหารและการจัดการทั่วไป ตามข้อบทที่ 7 (3) ซึ่งพบในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1229/2551 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7323/2560

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1229/2551 ศาลได้ให้คำวินิจฉัยว่า หากข้อตกลงตามความตกลงระหว่างราชอาณาจักรไทยกับสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้และจากทุนขัดแย้งกับบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร จะต้องถือตามความตกลงดังกล่าวซึ่งเป็นข้อยกเว้นของบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร เมื่อความตกลงระหว่างราชอาณาจักรไทยกับสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีดังกล่าว ข้อ 7 (3) ระบุว่า “ในการกำหนดกำไรของสถานประกอบการถาวรให้ยอมให้หักค่าใช้จ่ายซึ่งมีขึ้นเพื่อสถานประกอบการนั้น รวมทั้งค่าใช้จ่ายในการบริหารและการจัดการทั่วไปไม่ว่าจะมีขึ้นในรัฐผู้ทำสัญญาที่สถานประกอบการถาวรนั้นตั้งอยู่หรือที่อื่น” ข้อตกลงดังกล่าวมีความหมายว่า นอกจากค่าใช้จ่ายซึ่งมีขึ้นเพื่อสถานประกอบการถาวรที่สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้แล้ว ยังสามารถนำค่าใช้จ่ายในการบริหารและการจัดการทั่วไปไม่ว่าจะมีขึ้นในรัฐผู้ทำสัญญาที่สถานประกอบการนั้นตั้งอยู่หรือที่อื่น ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายที่เป็นไปเพื่อประโยชน์ของวิสาหกิจทั้งหมดไม่ใช่เฉพาะสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในประเทศไทยเท่านั้น เพราะหากตีความว่าแม้เป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารและการจัดการทั่วไปก็ต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่มีขึ้นเพื่อสถานประกอบการถาวรเท่านั้นแล้ว ข้อตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนก็ไม่จำเป็นต้องมีขึ้น เพราะรายจ่ายใดที่มีขึ้นเพื่อกิจการ

ในประเทศไทยโดยเฉพาะย่อมนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้โดยไม่ต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (14) อยู่แล้ว ดังนั้น เมื่อไม่ปรากฏเลยว่าค่าใช้จ่ายที่สำนักงานใหญ่ในประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี และสำนักงานภูมิภาคสาธารณรัฐสิงคโปร์เฉลี่ยมาไม่ได้คำนวณมาอย่างเหมาะสม และตามสัดส่วนของจำนวนสาขาที่มีอยู่ทั่วโลกอย่างไร แต่กลับปรากฏว่า ค่าใช้จ่ายเฉลี่ยที่สำนักงานใหญ่ในประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีเฉลี่ยมายังสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยไม่ถึงร้อยละหนึ่งซึ่งน้อยมาก ค่าใช้จ่ายเฉลี่ยที่โจทก์นำมาหักจากการคำนวณกำไรสุทธิของโจทก์จึงสมเหตุผลแล้ว

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7323/2560 ประเด็นที่พิพาทกันในข้อบทที่ 7 คือประเด็นที่โจทก์มีสาขาอยู่ในประเทศไทย โดยที่สาขานั้นถือเป็นสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยซึ่งอ้างว่ารายจ่ายนั้นเป็นค่าใช้จ่ายที่ปันส่วนมาจากสำนักงานใหญ่ในสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีและสำนักงานใหญ่ประจำภูมิภาคที่สาธารณรัฐสิงคโปร์จะนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้หรือไม่นั้น ศาลตัดสินในประเด็นนี้ว่าจะยอมให้หักค่าใช้จ่ายในการบริหารและการจัดการทั่วไปของสถานประกอบการถาวรไม่ว่าจะมีขึ้นในรัฐผู้ทำสัญญาที่สถานประกอบการถาวรมันตั้งอยู่หรือที่อื่น ดังนั้น โจทก์จึงมีสิทธินำมาหักค่าใช้จ่ายได้ตามข้อบทที่ 7 (3) แห่งความตกลงระหว่างราชอาณาจักรไทยกับสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนฯ ได้ แต่การตรวจสอบบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2541 ของสำนักงานภูมิภาคใช้หลักเกณฑ์การตรวจสอบของสำนักงานภูมิภาคในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2533 และปี 2534 แต่โจทก์ไม่ได้นำสืบว่า เมื่อใช้หลักเกณฑ์เดียวกันและได้ตรวจสอบตามมาตรฐานวิชาชีพแล้วเพราะสาเหตุใดในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2541 จึงมีค่าใช้จ่ายสูงกว่ารอบระยะเวลาบัญชีปี 2533 ประมาณร้อยละ 1,100 หรือกว่า 11 เท่า และมีค่าใช้จ่ายสูงกว่ารอบระยะเวลาบัญชีปี 2534 ประมาณร้อยละ 800 หรือเกือบ 8 เท่า ทั้งที่ระยะเวลาผ่านไปเพียงไม่กี่ปี หรือสัดส่วนค่าใช้จ่ายปันส่วนสำหรับสาขาประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2541 เทียบกับค่าใช้จ่ายสาขาโดยรวมทั่วโลกแล้วเปลี่ยนแปลงเป็นสัดส่วนที่มากขึ้นหรือน้อยลงกว่าในคดีเดิมตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1229/2551 เพียงใด เมื่อกรณีเป็นที่เห็นได้ชัดว่าจำนวนค่าใช้จ่ายปันส่วนในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2541 ในคดีนี้ มีจำนวนที่แตกต่างจากในคดีเดิมเป็นจำนวนมากทั้งที่โจทก์อ้างหลักเกณฑ์เดียวกัน ลำพังเพียงรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ตรวจสอบงบการเงินของสำนักงานใหญ่และสำนักงานภูมิภาคและคำเบิกความของพยานโจทก์ข้างต้นจึงไม่น่าหนักใจให้รับฟังได้

จากฎีกาทั้งสองนี้ เป็นคดีพิพาทระหว่างคู่ความเดียวกัน คือระหว่างธนาคารดอยซ์แบงก์ โจทก์ และกรมสรรพากร จำเลย เห็นว่าศาลได้ยอมรับการให้หักค่าใช้จ่ายตามข้อตกลงในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ตามข้อบทเรื่องกำไรจากธุรกิจ ในข้อบทที่ 7 (3) ว่าสามารถยกขึ้นนำมาใช้เพื่อหักค่าใช้จ่ายได้โดยไม่ต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตี (14) แต่ในเนื้อหาไม่ได้ให้การวินิจฉัยถึงหลักเกณฑ์ว่าค่าใช้จ่ายในการบริหารและการจัดการทั่วไปที่ปันส่วนมาจากต่างประเทศนั้นต้องคำนวณโดยพิจารณาจากหลักเกณฑ์และพยานหลักฐานใด ในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1229/2551 ให้การวินิจฉัยว่าค่าใช้จ่ายเฉลี่ยที่เป็นจำนวนน้อย เพียงไม่ถึงร้อยละหนึ่งของค่าใช้จ่ายของสำนักงานใหญ่และสำนักงานภูมิภาคจึงยอมรับได้ ในขณะที่คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7323/2560 ไม่ยอมรับให้ลงค่าใช้จ่ายเฉลี่ยของผู้เสียภาษีเนื่องจากเป็นค่าใช้จ่ายที่มากกว่าเดิมถึง 11 เท่า โดยในเนื้อหาคดีนั้นพบการอ้างถึงหมายเหตุท้ายต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ จากทางฝ่ายโจทก์ ซึ่งเป็นการอ้างถึงต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับแรกสุดคือ ปี 2506 และหมายเหตุข้อ 13 ท้ายต้นแบบ⁹ ซึ่งฝ่ายโจทก์ใช้วิธีในการคำนวณที่แตกต่างกันในแต่ละรายการ แต่ในเนื้อหาคำวินิจฉัยของศาลนั้นพบการยกหมายเหตุข้อ 13 ดังกล่าวขึ้นวิเคราะห์ประกอบกับข้อเท็จจริง แต่ศาลกลับให้การวินิจฉัยโดยให้น้ำหนักจากเอกสารที่คู่ความนำส่งและพิจารณาว่าสอดคล้องกันหรือไม่ ในเรื่องนี้ผู้เขียนเห็นว่าศาลมีข้อผิดพลาดสองประการคือ

ประการที่แรก ตามเนื้อหาในคำวินิจฉัยของศาลได้กล่าวถึงต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ของ OECD ที่ทำขึ้นในปี 2506 และหมายเหตุข้อ 13 ท้ายต้นแบบที่ได้อธิบายการจัดสรรค่าใช้จ่ายในการบริหารและการจัดการทั่วไปให้แก่สำนักงานสาขา ซึ่งคดีที่พิพาทคดีนี้เป็นประเด็นเรื่องการเสียภาษีของโจทก์ในปีภาษี 2541 ทั้งตามต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ และหมายเหตุท้ายต้นแบบนั้นได้มีการแก้ไขและพัฒนาไปไกลมากกว่าปี 2506 มากแล้ว เหตุใดในคำพิพากษา

⁹ ตามถ้อยคำตามคำพิพากษาใช้คำว่า “หมายเหตุข้อ 13 ท้ายต้นแบบ” ต้นฉบับภาษาอังกฤษคือ Commentary on Article 7 Concerning the Taxation of Business Profits; **Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963** [Online], 8 February 2022. Source: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/draft-double-taxation-convention-on-income-and-capital_9789264073241-en#page73

ทั้งนี้ ในบทความนี้การอ้างอิงถึง OECD Commentary ในหัวข้อย่ออื่นผู้เขียนขอใช้คำว่า “คำอธิบายต้นแบบ”

ของศาลจึงยังคงยอมรับตามต้นแบบฉบับเดิมอยู่ และไม่มีการกล่าวอ้างถึงต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ และหมายเหตุต้นแบบฉบับอื่นมาประกอบการวิเคราะห์วินิจฉัยของศาลอีก ซึ่งในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ นั้นควรจะต้องดูจากบริบทของคำอธิบายต้นแบบทั้งหมด ไม่ใช่เพียงเฉพาะจากช่วงเวลาที่คุณสัญญาในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ได้ทำการตกลงเจรจากัน¹⁰ อีกทั้งศาลไม่ได้มีการวิเคราะห์ตามเนื้อหาในหมายเหตุข้อ 13 ดังกล่าวประกอบกับข้อเท็จจริงในคดีเลยแต่กลับพิจารณาถึงวิธีการลงค่าใช้จ่ายของโจทก์มากกว่า

ประการที่สอง ในความเห็นต่อคำวินิจฉัยของศาลนั้นผู้เขียนเห็นว่า ศาลไม่ควรให้คำวินิจฉัยโดยอิงกับจำนวนที่รู้สีกว่ามีส่วนค่าใช้จ่ายที่น้อยจึงยอมรับได้ หรือสัดส่วนจำนวนค่าใช้จ่ายที่ดูมากกว่าเดิมมากเกินไปจึงยอมรับไม่ได้ แต่การวินิจฉัยนั้นควรวางบนหลักการตามบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กล่าวคือ หากเป็นค่าใช้จ่ายที่ใช้ในการบริหารและจัดการทั่วไปที่เกิดขึ้นจริง และค่าใช้จ่ายในการบริหารและการจัดการทั่วไปที่เกิดขึ้นในสำนักงานใหญ่ของวิสาหกิจที่สามารถที่จะแสดงบนพื้นฐานตามสัดส่วนมูลค่าการซื้อขายของสถานประกอบการถาวรกับวิสาหกิจทั้งหมดได้¹¹ ผู้เสียภาษีย่อมสามารถลงเป็นรายจ่ายได้ไม่ว่าจะมีจำนวนมากเพียงใดก็ตาม และทั้งนี้ ผู้เขียนเห็นว่า การลงรายจ่ายตามข้อบทที่ 7 (3) ไม่น่าจะพิจารณาถึงประเด็นว่าค่าใช้จ่ายนั้นเป็นจำนวนที่เหมาะสมไม่เกินสมควรหรือไม่ด้วย อย่างไรก็ตาม ในคำพิพากษาในคดีที่สอง ทางฝ่ายผู้เสียภาษีใช้วิธีในการคำนวณลงรายจ่ายในแต่ละรายการโดยวิธีที่แตกต่างกัน และผู้เสียภาษีเองก็ไม่ได้นำเสนอว่าเหตุใดจึงใช้วิธีการคำนวณที่แตกต่างกัน ซึ่งเป็นเหตุผลหนึ่งที่ทำให้ศาลไม่ยอมรับ หากทางฝ่ายผู้เสียภาษีได้ใช้วิธีการคำนวณลงรายจ่ายที่สอดคล้องกัน หรือสามารถแสดงถึงเหตุผลในการลงรายจ่ายโดยวิธีที่แตกต่างกันให้ศาลยอมรับได้ เป็นเรื่องที่น่าคิดว่าศาลจะให้การยอมรับหรือไม่เมื่อมีการลงค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการบริหารและการจัดการทั่วไปในรัฐอื่นเกิดขึ้นจำนวนมาก ทั้งนี้ ภายหลังจากมีคำพิพากษาของศาลในคดีนี้ถึงประเด็นการลงรายจ่ายตามข้อบทที่ 7 (3) ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ แต่หลักเกณฑ์ในการกำหนดว่าค่าใช้จ่ายในการบริหารและการจัดการทั่วไปที่ปันส่วนมาจาก

¹⁰ Brian Caster, *After Natwest: How courts should handle OECD commentary in double taxation treaty interpretation*, Northwestern University Law Review, Volume 105 (Summer 2011), pp. 1321-1322.

¹¹ Organization for Economic Cooperation and Development, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 1998*, (OECD: OECD Publishing, 1998), p. 96.

ต่างประเทศต้องคำนวณโดยพิจารณาจากหลักเกณฑ์และพยานหลักฐานใด ยังคงเป็นที่คลุมเครืออยู่

จากคำพิพากษาที่ยกขึ้นมาข้างต้นเห็นได้ว่าตามแนวคำวินิจฉัยของศาลไทยเกี่ยวกับคดีภาษีระหว่างประเทศนั้นให้ความสำคัญถึงการพิจารณาตามพยานหลักฐานตามเอกสารมากกว่า โดยยังไม่ได้มีการให้การวินิจฉัยให้เหตุผลวิเคราะห์จากบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ประกอบกับข้อเท็จจริง ดังเช่นการให้เหตุผลของคำวินิจฉัยของศาลประเทศสหรัฐอเมริกาที่ยกถ้อยคำตามข้อบทและคำอธิบายต้นแบบของ OECD มาประกอบการวินิจฉัยและให้เหตุผล ทั้งนี้ ในข้อพิพาทที่นำขึ้นสู่ศาลในประเทศไทยยังไม่พบประเด็นพิพาทที่เกี่ยวข้องกับประเด็นในเรื่องหน่วยทางภาษีที่แยกต่างหากโดยตรง และตามกฎหมายราชการของประเทศไทยก็ไม่มีกฎหมายลำดับรองหรือแนวปฏิบัติโดยเฉพาะที่ใช้ประกอบกับการจัดเก็บภาษีกำไรจากธุรกิจของวิสาหกิจต่างประเทศ เช่น ข้อบังคับฯ ของประเทศสหรัฐอเมริกา

อนึ่ง พบว่าในบางประเทศมีการให้คำแนะนำถึงการเสียภาษีของสถานประกอบการถาวรตามบทบัญญัติกฎหมายภายในและมีคู่มือในการคำนวณภาษีจากกำไรประกอบด้วย เช่น ประเทศฟินแลนด์¹² ประเทศเยอรมนี¹³ เป็นต้น ซึ่งประเทศไทยควรสร้างแนวปฏิบัติให้เกิดความชัดเจนในหลักเกณฑ์ต่าง ๆ สำหรับวิสาหกิจต่างประเทศในการเสียภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิที่ได้รับจากกำไรธุรกิจในประเทศไทยด้วย

4. บทสรุป

คดี NATWEST I ถือเป็นคดีศึกษาพื้นฐานที่สำคัญอันเกี่ยวกับการตั้งข้อพิพาทของผู้เสียภาษีและการให้เหตุผลในการวินิจฉัยของศาลที่ใช้แนวทางตามคำอธิบายต้นแบบของ OECD มาประกอบ

¹² General Guidelines for the Attribution of Income to Permanent Establishment [Online], 11 February 2022. Source: <https://www.vero.fi/en/detailed-guidance/guidance/59583/general-guidelines-for-the-attribution-of-income-to-permanent-establishment3/>

¹³ Ordinance on the application of the arm's length principle to permanent establishments under section 1 (5) of the External Tax Relations Act [Online], 11 February 2022. Source: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Downloads/Taxation/External-Tax-Relations/Ordinance-on-the-allocation-of-profits-of-permanent-establishments.pdf?__blob=publicationFile&v=3

การตีความและบังคับใช้อ่อนสัญญาภาษีซ้อนฯ ในเรื่องการจัดเก็บภาษีเงินได้จากกำไรจากธุรกิจ ซึ่งเมื่อเปรียบเทียบกับกรณีพิพาทคดีของศาลไทยเห็นว่ายังกงขาดการยกบทบัญญัติตาม อ่อนสัญญาภาษีซ้อนฯ และแนวทางตามคำอธิบายต้นแบบมาประกอบการวิเคราะห์ข้อเท็จจริง ในคดี ซึ่งมีผลทำให้ผู้เสียภาษียังกงไม่ทราบถึงหลักเกณฑ์ที่แน่นอนชัดเจนว่าจะปฏิบัติตาม บทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ อย่างไร ทั้งนี้ ในเรื่องของหน่วยทางภาษีที่แยกต่างหาก หากมีข้อพิพาทเกิดขึ้นที่ศาลไทย ศาลไทยอาจยกแนวทางตามคดี NATWEST I ดังกล่าวมาเป็น ข้อพิจารณาถึงหลักในเรื่องหน่วยทางภาษีที่แยกต่างหากว่าเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดตาม ข้อบทเรื่องกำไรจากธุรกิจภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ หรือไม่ เนื่องจากการตีความอนุสัญญา ภาษีซ้อนฯ นั้นพบว่าศาลในต่างประเทศได้ให้การสนับสนุนถึงการตีความไปในแนวทางที่ สอดคล้องกัน¹⁴

หลังจากคำพิพากษาในคดี NATWEST I คู่ความในคดีนี้ยังคงมีประเด็นพิพาทระหว่าง กันอีกในประเด็นอื่นในข้อบทที่ 7 เรื่องกำไรจากธุรกิจเช่นเดียวกัน¹⁵ สำหรับคำพิพากษาของ ศาลไทยที่เกี่ยวข้องกับประเด็นพิพาทตามข้อบทที่ 7 เรื่องกำไรจากธุรกิจภายใต้อนุสัญญา ภาษีซ้อนฯ เป็นเรื่องที่น่าติดตามต่อไปว่าการให้คำวินิจฉัยในคดีอื่นหลังจากนี้จะมีการวาง แนวทางวินิจฉัยถึงหลักเกณฑ์ให้ปฏิบัติตามบทบัญญัติภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ต่อไปอย่างไร ซึ่งผู้เขียนเห็นว่านอกจากศาลไทยควรจะต้องให้การวินิจฉัยตีความไปในทางที่สอดคล้องกันกับ คำพิพากษาของศาลต่างประเทศสำหรับคดีเกี่ยวกับอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ แล้ว กรมสรรพากร ก็ควรออกแนวปฏิบัติในเรื่องการบังคับใช้ข้อบทเรื่องกำไรจากธุรกิจเพื่อให้ผู้เสียภาษียึดความ ชัดเจนในทางปฏิบัติด้วย

¹⁴ สรรค์ ตันติจิตตานนท์, การตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ, MFU Connexion Journal of Humanities and Social Sciences, ปีที่ 7 ฉบับที่ 1 (มกราคม - มิถุนายน 2561), หน้า 59-63.

¹⁵ คดี NATWEST คู่ความระหว่าง NATIONAL WESTMINSTER BANK, PLC โจทก์ และ UNITED STATES of America จำเลย มีคดีขึ้นสู่ศาลหลายครั้ง โดยมีคดีพิพาทสำคัญในปี ค.ศ. 1999, 2003 และ 2008 ซึ่งทุกครั้งจะเป็นเรื่องประเด็นพิพาทที่เกี่ยวข้องกับข้อบทที่ 7 เรื่องกำไรจากธุรกิจภายใต้อนุสัญญา ภาษีซ้อนฯ แต่เนื้อหาในแต่ละคดีจะเป็นประเด็นโต้แย้งที่แตกต่างกัน

บรรณานุกรม

- สรรค์ ดันติจิตตานนท์, คำอธิบายกฎหมายภาษีระหว่างประเทศ: ข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ประวัติศาสตร์ ทฤษฎีแนวคิด แนวทางปฏิบัติระหว่างประเทศ, (กรุงเทพมหานคร: ปณณรัช, 2560).
- สรรค์ ดันติจิตตานนท์, การตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ, MFU Connexion Journal of Humanities and Social Sciences, ปีที่ 7 ฉบับที่ 1 (มกราคม - มิถุนายน 2561).
- Organization for Economic Cooperation and Development, **Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017**, (OECD: OECD Publishing, 2017).
- Organization for Economic Cooperation and Development, **Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 1998**, (OECD: OECD Publishing, 1998).
- Stafford Smiley, **National Westminster Bank : Will the IRS ever give up?**, Corporate Taxation, Volume 37 (March - April 2010).
- Brian Caster, **After Natwest: How courts should handle OECD commentary in double taxation treaty interpretation**, Northwestern University Law Review, Volume 105 (Summer 2011).
- **Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963** [Online], Source: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/draft-double-taxation-convention-on-income-and-capital_9789264073241-en#page73
- **General Guidelines for the Attribution of Income to Permanent Establishment** [Online], Source: <https://www.vero.fi/en/detailed-guidance/guidance/59583/general-guidelines-for-the-attribution-of-income-to-permanent-establishment3/>
- **Ordinance on the application of the arm's length principle to permanent establishments under section 1 (5) of the External Tax Relations Act** [Online], Source: <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Down>

loads/Taxation/External-Tax-Relations/Ordinance-on-the-allocation-of-profits-of-permanent-establishments.pdf?__blob=publicationFile&v=3