บทที่ 3

ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นที่สำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่น ของนิติบุคคลต่างประเทศกับการคำนวณกำไรสุทธิ

ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65, 65 ทวิ และ 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ของนิติบุคคลต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 66 หรือที่กฎหมายให้ถือว่าประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ นั้นจะมีค่าใช้จ่ายบางอย่างที่แตกต่างไปจากนิติบุคคลที่จดทะเบียนตามกฎหมายไทยในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี ค่าใช้จ่ายดังกล่าว คือ ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นที่สำนักงานใหญ่ ซึ่งสำนักงานใหญ่ได้จ่ายไปเพื่อกิจการของสาขาต่าง ๆ หรือค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นที่สาขาอื่นซึ่งสาขานั้นได้จ่ายไปเพื่อกิจการของสาขาต่าง ๆ โดยในระบบจัดการของบริษัทข้ามชาติ สำนักงานใหญ่จะบริหารกิจการของสาขาโดยการควบคุมให้คำปรึกษาช่วยเหลือในการดำเนินธุรกิจแก่สาขาในด้านต่าง ๆ เช่น การจัดการ การทดลอง การค้นคว้า เป็นต้น บรรดาค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่สำนักงานใหญ่ได้จ่ายไปเพื่อการควบคุม และเพื่อประโยชน์ของสาขาทั้งปวง บางครั้งเป็นค่าใช้จ่ายที่ไม่สามารถแบ่งแยกได้โดยเด็ดขาดว่าเป็นรายจ่ายเพื่อประโยชน์ของสาขาใดโดยเฉพาะ และเป็นเงินเท่าใด เช่น ค่าใช้จ่ายประเภทเงินเดือนที่สำนักงานใหญ่ได้จ่ายให้แก่เจ้าหน้าที่ของบริษัทที่ทำการบริหารงานหรือตัดสินใจปัญหาของสาขาในภูมิภาคใดภูมิภาคหนึ่งของโลก ซึ่งแต่ละภูมิภาคอาจจะมีหลายสาขาอยู่ในหลายประเทศ เป็นต้น ดังนั้นสำนักงานใหญ่จึงมักจะเฉลี่ยเรียกเก็บค่าใช้จ่ายประเภทนี้ไปให้สาขาต่าง ๆ ที่ได้รับประโยชน์ ปัญหาจึงมีว่าสาขาในประเทศไทยสามารถนำค่าใช้จ่ายที่สำนักงานใหญ่เฉลี่ยเรียกเก็บมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้มากน้อยเพียงใดตามกฎหมาย และในการเฉลี่ยจะใช้สูตรใดจึงจะถูกต้องเป็นธรรม

I10294508

3.1 ลักษณะของค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นที่สำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่น

"ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นที่สำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่น" เกิดขึ้นจากการที่นิติบุคคลต่างประเทศซึ่งประกอบกิจการในลักษณะที่มีสาขาอยู่ทั่วโลกที่เรียกว่าบริษัทข้ามชาติ (MNC'S) นิติบุคคลเหล่านี้จะมีศูนย์กลางในการให้บริการแก่สาขา ซึ่งอาจจะอยู่ที่สำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นที่มีความพร้อมสูง รูปแบบของการให้บริการทั่ว ๆ ไป เช่น การให้บริการทางด้านการบริหาร (วางแผนและประสานงาน) การควบคุมทางด้านงบประมาณ การเงิน กฎหมาย บัญชี และคอมพิวเตอร์ ช่วยในเรื่องการผลิต การจัดจำหน่าย การตลาด การโฆษณา บุคคลากร การฝึกอบรม กองทุนสำรองเลี้ยงชีพ การค้นคว้าและการพัฒนา การป้องกันและการบริการการลงทุน [1] นอกจากสำนักงานใหญ่จะเป็นศูนย์กลางการให้บริการด้านต่าง ๆ แล้ว สำนักงานใหญ่ยังมีอำนาจควบคุม บริหารสาขาต่าง ๆ ของตนด้วย ไม่ว่าสาขาจะอยู่ที่ไหน อำนาจควบคุมบริหารสาขานี้ เช่น อำนาจในการกำหนดนโยบาย อำนาจในการตัดสินใจปัญหาต่าง ๆ ของสาขาที่ถามมายังสำนักงานใหญ่ หรือบางบริษัทก็อาจจะแบ่งอำนาจควบคุมเป็นแผนก แต่ละแผนกก็จะควบคุมสาขาในแต่ละซีกโลก ตามที่บริษัทได้แบ่งไว้ เช่น ยุโรป อเมริกาใต้ เอเชียตะวันออกเฉียงใต้ อัฟริกาเหนือหรือใต้ เป็นต้น โดยเมื่อสาขาในซีกโลกไหนมีปัญหาก็ต้องถามไปยังแผนกที่ควบคุมสาขาของตน

ในการทำหน้าที่ของสำนักงานใหญ่หรือสาขาบางสาขาดังกล่าว ต้องมีการใช้บุคคลากร ต้องใช้สำนักงาน ต้องใช้เครื่องไม้เครื่องมือต่าง ๆ รวมถึงเครื่องเขียน ต้องมีรายจ่ายค่าจ้าง เงินเดือน ต้องมีสิ่งอำนวยความสะดวกต่าง ๆ รวมทั้ง น้ำ ไฟฟ้า เป็นต้น สิ่งเหล่านี้ล้วนก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายจำนวนหนึ่งซึ่งสำนักงานใหญ่ต้องจ่ายออกไป ค่าใช้จ่ายเหล่านี้บางครั้งยากที่จะระบุว่าจำนวนใดเป็นค่าใช้จ่ายของสาขาใด

---

[1] Dr. Siegfried Wismeth, "Tax Audit of Multinational Enterprises," Paper presented at the seminar on Celected Problems on Tax Auditing and investication, Bangkok Thailand, 12 - 23 January 1987, p. 23.

สาขาหนึ่งโดยเฉพาะ เพราะสำนักงานใหญ่หรือแผนกที่ควบคุมสาขาใช้อาคารเดียวกัน มีคณะกรรมการบริหารชุดเดียวกันมีศูนย์การบริหาร ศูนย์การเงิน ศูนย์การบัญชี ศูนย์คอมพิวเตอร์ อยู่ที่เดียวกันและทุกสาขาก็ได้รับประโยชน์จากการทำงานส่วนนี้ของสำนักงานใหญ่ หรือแผนกที่ควบคุมสาขาในซีกโลกใดซีกโลกหนึ่งเหมือนกัน เมื่อค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นที่สำนักงานใหญ่นี้ไม่สามารถแบ่งแยกได้โดยเด็ดขาดว่าเป็นรายจ่ายเพื่อประโยชน์ของสาขาใดโดยเฉพาะ สำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นก็จะใช้วิธีเฉลี่ยเรียกเก็บค่าใช้จ่ายดังกล่าวจากสาขาต่าง ๆ โดยใช้สูตรหรือหลักเกณฑ์ที่พิจารณาเห็นว่าเหมาะสม

3.2 ข้อพิจารณาเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นที่สำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่น

3.2.1 ประเทศไทย

1. ข้อกฎหมาย

ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี บัญญัติว่า "รายการต่อไปนี้ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

(13) รายจ่ายซึ่งมิได้จ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ" [2]

"รายจ่ายเพื่อหากำไร" ได้แก่ รายจ่ายซึ่งนิติบุคคลได้จ่ายไปเพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของบริษัท ตัวอย่างเช่น จ่ายเพื่อซื้อวัตถุดิบเพื่อนำมาแปรรูปเป็นสินค้าขาย

ส่วนรายจ่ายเพื่อกิจการต่างกับรายจ่ายเพื่อหากำไร คือ รายจ่ายเพื่อกิจการเป็นรายจ่ายที่จ่ายเพื่อให้การดำเนินการตามวัตถุประสงค์เป็นไปได้ ตัวอย่างเช่น ค่านายหน้าในการซื้อวัตถุดิบ ค่าเช่าอาคารเพื่อใช้เป็นสำนักงานหรือโกดัง ตลอดจนค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ในการบริหารงาน เป็นต้น

"(14) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ" [3]

---

[2] มาตรา 65 ตรี (13)

[3] มาตรา 65 ตรี (14)

ปกติรายจ่ายของนิติบุคคลต่างประเทศที่ประกอบกิจการในประเทศไทยจะมีรายจ่ายที่เกิดขึ้นในประเทศและที่เกิดขึ้นในต่างประเทศ รายจ่ายที่เกิดขึ้นในประเทศย่อมหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ หากเป็นไปตามเงื่อนไขตามมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ส่วนรายจ่ายที่เกิดขึ้นในต่างประเทศ ถ้าเป็นรายจ่ายเพื่อกิจการก็สามารถหักเป็นรายจ่ายได้ตามมาตรา 65 ตรี (14)

เนื่องจากมาตรา 65 ตรี บัญญัติว่า "รายการต่อไปนี้ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

(14) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ"

ถ้อยคำข้างต้น หมายความว่า ในกรณีที่รายจ่ายเกิดขึ้นในต่างประเทศจะหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้ ถ้าไม่ใช่เพื่อกิจการในประเทศไทย

คำว่า "โดยเฉพาะ" ในที่นี้ไม่ได้หมายความว่าต้องเป็นรายจ่ายที่สาขาในประเทศไทยเท่านั้นที่ได้รับประโยชน์ ดังจะเห็นได้จากแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรและคำพิพากษาศาลฎีกา ดังจะได้กล่าวโดยละเอียดต่อไป

ดังได้กล่าวมาแล้วข้างต้นว่า สำนักงานใหญ่มีหน้าที่ควบคุมให้คำปรึกษาช่วยเหลือในการดำเนินธุรกิจของสาขาในด้านต่าง ๆ เนื่องจากสำนักงานใหญ่มิได้มีสาขาในประเทศไทยเพียงสาขาเดียว ฉะนั้นการควบคุมให้คำปรึกษา ถ้าทำให้สาขาในประเทศไทยโดยเฉพาะสาขาเดียวแล้ว ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นทั้งหมดอาจกำหนดได้แน่นอนและเรียกเก็บจากสาขาในประเทศไทยได้ ตัวอย่างเช่น

กรณีที่สาขาประเทศไทย ขอให้สำนักงานใหญ่พิมพ์แผ่นปลิวหรือทำฟิลม์ภาพยนต์สำหรับการโฆษณาสินค้าในประเทศไทยให้แก่ตนโดยเฉพาะ ค่าพิมพ์แผ่นปลิวและค่าถ่ายทำภาพยนต์ดังกล่าวสามารถเรียกเก็บจากสาขาในประเทศไทยได้

ในบางกรณีสำนักงานใหญ่ได้ให้คำปรึกษาในการดำเนินธุรกิจเรื่องเดียวกันแก่สาขาหลายสาขาซึ่งอยู่ในภูมิภาคเดียวกัน ทุกสาขาในภูมิภาคนี้ต่างได้รับประโยชน์เหมือนกันทุกสาขา เช่นนี้ค่าใช้จ่ายดังกล่าวไม่มีทางที่จะกำหนดได้ว่าสาขาหนึ่งสาขาใดควรจะรับผิดชอบเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายนี้เป็นจำนวนเท่าใดเว้นแต่จะใช้วิธีเฉลี่ย ค่าใช้จ่ายตามที่ยกตัวอย่างนี้เป็นค่าใช้จ่ายซึ่งบางทีเรียกว่า ค่าใช้จ่ายทางอ้อม (Indirect expenses) ซึ่งแท้ที่จริงแล้วมีความหมายเพียงค่าใช้จ่ายซึ่งต้องเฉลี่ยนั่นเอง

ค่าใช้จ่ายที่ต้องเฉลี่ยนี้ปัจจุบันยังมีปัญหาว่าจะใช้วิธีการเฉลี่ยอย่างไรจึงจะเป็นที่ยอมรับว่าถูกต้องเป็นธรรม

2. <u>แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร</u>

ภายใต้บทบัญญัติของมาตรา 65 ตรี (14) กรมสรรพากรได้ยอมรับค่าใช้จ่ายของสาขาที่เกิดขึ้นที่สำนักงานใหญ่อันเป็นค่าใช้จ่ายที่เข้าหลักเกณฑ์ที่สำนักงานใหญ่ต้องเฉลี่ยเรียกเก็บจากสาขาต่าง ๆ ดังคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร ดังนี้คือ

ในกรณีนิติบุคคลต่างประเทศประกอบกิจการอื่นที่ไม่ใช่กิจการประกันภัยและสำนักงานใหญ่ได้จ่ายรายจ่ายจำนวนหนึ่งเพื่อช่วยเหลือในการดำเนินงานหรืออำนวยประโยชน์แก่สาขาหลายแห่งพร้อมกัน ไม่สามารถแยกได้โดยเด็ดขาดว่าเป็นรายจ่ายเพื่อประโยชน์ของสาขาใดโดยเฉพาะเช่นนี้ กรมสรรพากรยอมให้สำนักงานใหญ่เฉลี่ยเรียกเก็บค่าใช้จ่ายดังกล่าวโดยมีเงื่อนไขและหลักเกณฑ์ดังนี้

บริษัทต่างประเทศทำสัญญารับจ้างขุดเจาะสำรวจปิโตรเลียมแห่งประเทศไทย โดยการดำเนินงานดังกล่าว บริษัทต่างประเทศมีสาขาในประเทศไทยและการดำเนินกิจการของสาขาต้องดำเนินการภายใต้การควบคุมและแนะนำของสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศเช่นเดียวกับสาขาอื่นทั่วโลก เช่น ด้านเทคนิควิศวกร ผู้เชี่ยวชาญตรวจรายงาน และแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติตามโครงการปฏิบัติงานของสาขาในประเทศไทย จึงมีค่าใช้จ่ายที่สำนักงานใหญ่เฉลี่ยเรียกเก็บ ซึ่งค่าใช้จ่ายที่เรียกเก็บมานี้จะถือเป็นรายจ่ายได้นั้นต้องเป็น

รายจ่ายที่ไม่สามารถแบ่งแยกโดยเด็ดขาดได้ว่าเป็นรายจ่ายเพื่อประโยชน์ของสาขาใดโดยเฉพาะและมิใช่รายจ่ายสำหรับสำนักงานใหญ่โดยเฉพาะเช่น ค่าเช่าที่ทำการ ค่าน้ำ ค่าไฟฟ้า ค่าเครื่องเขียน เครื่องใช้ เป็นต้น และต้องมีหลักฐานพิสูจน์ได้ว่าสาขาในประเทศไทยได้รับบริการนี้ กรมสรรพากรยอมให้สำนักงานใหญ่เฉลี่ยเรียกเก็บค่าใช้จ่ายดังกล่าวได้โดยถือหลักเกณฑ์ดังนี้

ค่าใช้จ่ายสาขาในประเทศไทย = ยอดรายจ่ายสำนักงานใหญ่ $\times$ $\frac{\text{ยอดรายได้ทั้งสิ้นในประเทศไทย}}{\text{ยอดรายได้ของบริษัททั่วโลก}}$ [4]

ส่วนในกรณีนิติบุคคลต่างประเทศที่ประกอบกิจการธุรกิจประกันภัย ซึ่งมีข้อเท็จจริงเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นที่สำนักงานใหญ่เหมือนกัน กรมสรรพากรยอมให้สำนักงานใหญ่เฉลี่ยเรียกเก็บค่าใช้จ่ายดังกล่าวได้โดยใช้หลักเกณฑ์เฉลี่ยดังนี้

(1) <u>กรณีสำนักงานใหญ่</u>

รายจ่ายของสาขาในประเทศไทย = ยอดรายจ่ายสำนักงานใหญ่

$\times$ $\frac{\text{รายรับเบี้ยประกันภัยของสาขาในประเทศไทยทั้งหมด}}{\text{รายรับเบี้ยประกันภัยของสาขาต่างประเทศทั่วโลก}}$

นอกจากนี้หากกิจการแบ่งการควบคุมสาขาต่าง ๆ เป็นภูมิภาค เช่น มีสำนักงานใหญ่ภูมิภาคตะวันออกไกล กรมสรรพากรก็ยอมให้ใช้หลักเกณฑ์การเฉลี่ยค่าใช้จ่ายดังนี้

(2) <u>กรณีสำนักงานใหญ่ภาคตะวันออกไกล</u>

รายจ่ายของสาขาในประเทศไทย = ยอดรายจ่ายสำนักงานใหญ่ภูมิภาคตะวันออกไกล

$\times$ $\frac{\text{รายรับเบี้ยประกันภัยของสาขาในประเทศไทยทั้งหมด}}{\text{รายรับเบี้ยประกันภัยของสาขาในภูมิภาคตะวันออกไกลทั้งหมด}}$ [5]

---

[4] กรมสรรพากร, "หนังสือที่ กค. 0804/7165," 25 เมษายน 2523.

[5] กรมสรรพากร, "หนังสือที่ กค.0804/10055," 4 กันยายน 2522.

จะเห็นได้ว่ากรมสรรพากรได้กำหนดวิธีเฉลี่ยค่าใช้จ่ายโดยยึดรายได้เป็นฐานในการเฉลี่ยค่าใช้จ่ายซึ่งเป็นวิธีที่ยอมรับกันโดยทั่วไป แม้ในทางปฏิบัติอาจจะให้ผลที่ไม่ตรงกับความเป็นจริงในหลาย ๆ กรณีก็ตาม เช่น สาขาประเทศไทย มีปัญหาที่ต้องสอบถามหรือใช้บริการจากสำนักงานใหญ่มาก แต่รายได้ของสาขาประเทศไทยมีน้อย ดังนั้นในการเฉลี่ยค่าใช้จ่ายจากสำนักงานใหญ่ สาขาประเทศไทยก็รับส่วนเฉลี่ยมาน้อย ทั้ง ๆ ที่ใช้บริการมาก นอกจากนี้ในทางปฏิบัติแม้ว่ากรมสรรพากรจะได้กำหนดวิธีการเฉลี่ยค่าใช้จ่ายไว้แล้วก็ตาม กรมสรรพากรก็กำหนดให้ผู้ที่ต้องการเฉลี่ยค่าใช้จ่ายไปตกลงเกี่ยวกับวิธีเฉลี่ยเป็นราย ๆ ไป [6] ซึ่งแสดงให้เห็นว่ากรมสรรพากรอาจจะอนุญาตให้มีการเฉลี่ยโดยวิธีอื่นตามที่กรมสรรพากรเห็นสมควรได้ ซึ่งแนวความคิดนี้ในที่สุดได้มีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 13/2529 ลงวันที่ 24 มิถุนายน 2529 เรื่องภาษีเงินได้กรณีรายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ ตามมาตรา 65 ตรี (14) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดไว้อย่างชัดเจนในข้อ 4 ว่า

"รายจ่ายที่สำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นเรียกเก็บมายังสาขาในประเทศไทยจะต้องมีหลักเกณฑ์และวิธีการเป็นที่รับรองทั่วไป (Generally accepted) และต้องถือปฏิบัติเช่นเดียวกับสาขาในประเทศอื่น ๆ และเป็นไปอย่างสม่ำเสมอ"

ในคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรดังกล่าวได้ช่วยให้ความกระจ่างเกี่ยวกับขอบเขตของการเฉลี่ยรายจ่ายมายังสาขาประเทศไทยไว้ดังต่อไปนี้

"รายจ่ายที่สาขาในประเทศไทยของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ได้จ่ายไปให้สำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นในต่างประเทศเพื่อเป็นค่าตอบแทนการให้ช่วยเหลือหรือการให้บริการแก่กิจการของสาขาในประเทศไทยที่จะนำมา

---

[6] กรมสรรพากร, "หนังสือที่ กค. 0804/10055," 4 กันยายน 2522.
กรมสรรพากร, "หนังสือที่ กค. 0804/7165," 25 เมษายน 2523.
กรมสรรพากร, "หนังสือที่ กค. 0804/42 4 มกราคม 2525.

ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ และไม่เข้าลักษณะเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (14) แห่งประมวลรัษฎากรนั้น จะต้องเป็นกรณีที่มีหลักฐานชัดแจ้งว่ารายจ่ายดังกล่าวเป็นรายจ่ายที่จ่ายไปโดยเป็นรายจ่ายที่มีลักษณะดังต่อไปนี้

1. รายจ่ายเกี่ยวกับการให้ความช่วยเหลือ หรือให้บริการของสำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นนั้น เกี่ยวกับกิจการของสาขาในประเทศไทย

2. รายจ่ายที่เกี่ยวกับการค้นคว้าและพัฒนา (Research and Development) โดยสาขาในประเทศไทยจะต้องได้รับบริการ หรือได้นำผลการค้นคว้าและพัฒนามาใช้ประโยชน์ในกิจการของสาขาในประเทศไทยตามความเป็นจริง

3. รายจ่ายใด ถ้าสำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นได้นำไปหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของสำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นแล้วจะนำมาถือเป็นรายจ่ายของสาขาในประเทศไทยอีกไม่ได้

4. รายจ่ายที่สำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นเรียกเก็บมายังสาขาในประเทศไทยจะต้องมีหลักเกณฑ์และวิธีการที่เป็นที่รับรองทั่วไป (Generally accepted) และต้องถือปฏิบัติเช่นเดียวกับสาขาในประเทศไทยอื่น ๆ และเป็นไปอย่างสม่ำเสมอ

5. รายจ่ายดังกล่าวจะต้องมิใช่รายจ่ายของสำนักงานใหญ่ หรือสาขาอื่นโดยเฉพาะ เช่น ค่าเช่าที่ทำการ ค่าน้ำ ค่าไฟ ค่าเครื่องเขียน เครื่องใช้ ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของเครื่องมือเครื่องใช้

จำนวนเงิน หลักเกณฑ์ และวิธีการดังกล่าวข้างต้นที่จะนำมาถือเป็นรายจ่ายของสาขาในประเทศไทยได้ จะต้องมีหลักฐานหรือหนังสือรับรองโดยเจ้าหน้าที่ของต่างประเทศที่มีหน้าที่เกี่ยวข้องหรือโดยบุคคลอื่นที่อธิบดีกรมสรรพากรเชื่อถือได้ และหลักฐานหรือหนังสือดังกล่าวจะต้องมีรายละเอียดเพียงพอที่แสดงให้เห็นว่าเป็นรายจ่ายที่จำเป็นและสมควรแก่การดำเนินการธุรกิจของสาขาในประเทศไทยตามความเป็นจริง"

คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรข้างต้นก่อให้เกิดความขัดข้องแก่ผู้ประกอบกิจการอยู่ 2 ประการสำคัญ คือ

1. รายจ่ายเกี่ยวกับการค้นคว้าและการพัฒนา (Research and Development) ซึ่งกำหนดว่า "สาขาในประเทศไทยจะต้องได้รับบริการหรือได้นำผลการค้นคว้าและพัฒนามาใช้ประโยชน์ในกิจการของสาขาในประเทศไทยตามความเป็นจริง" ข้อนี้ก่อให้เกิดความไม่ชัดเจนเพราะว่าไม่มีการค้นคว้าและพัฒนาใดที่จะให้ผลในการนำมาเพื่อใช้ประโยชน์เสมอไปหรือสามารถทำให้เสร็จสิ้นภายในรอบระยะเวลาบัญชีใดบัญชีหนึ่ง ด้วยเหตุนี้ถ้าการค้นคว้าพัฒนานั้นต้องใช้เวลาหลายรอบระยะเวลาบัญชีสำนักงานใหญ่จะไม่สามารถเรียกเก็บจากสำนักงานสาขาได้ เนื่องจากค่าใช้จ่ายนั้นสำนักงานใหญ่ได้นำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของสำนักงานใหญ่ในปีที่เกิดค่าใช้จ่ายขึ้นแล้วตามข้อ 3

2. คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรได้ย้ำการตีความของศาลฎีกาที่ว่าค่าใช้จ่ายที่จะเรียกเก็บต้องไม่ใช่รายจ่ายของสำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นโดยเฉพาะ เช่นค่าเช่าที่ทำการ ค่าน้ำ ค่าไฟฟ้า ค่าเครื่องเขียน เครื่องใช้ ค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาของเครื่องมือเครื่องใช้ ฯลฯ ค่าใช้จ่ายเหล่านี้แท้ที่จริงแล้วก็เป็นที่ทราบกันดีว่าคือค่าใช้จ่ายเพื่อกิจการของสำนักงานใหญ่นั่นเองและค่าใช้จ่ายเพื่อกิจการนี้ย่อมสามารถนำมาเฉลี่ยเรียกเก็บจากสาขาซึ่งถือว่าเป็นนิติบุคคลเดียวกันกับสำนักงานใหญ่ได้ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (14) แห่งประมวลรัษฎากร

นอกจากคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 13/2529 แล้ว กรมสรรพากรได้มีคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 14/2529 ลงวันที่ 30 มิถุนายน 2529 ยืนยันแนวคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรฉบับดังกล่าว และยังเพิ่มเติมคำวินิจฉัยพิเศษสำหรับผู้ประกอบกิจการซึ่งมาจากประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยว่า "การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามคำสั่งดังกล่าวไม่กระทบกระเทือนถึงวิธีการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามความตกลงว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนฯ ที่รัฐบาลไทยทำไว้กับรัฐบาลต่างประเทศ" นั่นคือ "ในการคำนวณกำไรสุทธิของ

สถานประกอบการถาวร ต้องยอมให้หักค่าใช้จ่ายทั้งปวง รวมทั้งค่าใช้จ่ายในการบริหารและการจัดการทั่วไปไม่ว่าจะมีขึ้นในรัฐผู้ทำสัญญาที่สถานประกอบการถาวรนั้นตั้งอยู่หรือที่อื่น" [7]

จากข้อความในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ข้างต้น กรมสรรพากรได้ใช้หลักเกณฑ์เดียวกันนี้ในการเฉลี่ยค่าใช้จ่ายตามมาตรา 65 ตรี (14) แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยในกรณีซึ่งนิติบุคคลของประเทศนั้นเข้ามาประกอบกิจการในประเทศตามมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร

ส่วนในกรณีที่นิติบุคคลต่างประเทศเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ โดยมีตัวแทนขายสินค้าอันเป็นสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย ปรากฏว่าได้มีคณะผู้แทนของกรมสรรพากรไทยและผู้แทนฝ่ายประเทศญี่ปุ่น เจรจาตกลงภายในข้อกำหนดของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ และได้กำหนดแนวทางปฏิบัติในการคำนวณรายจ่ายของกิจการเพื่อคำนวณกำไรสุทธิไว้ดังนี้

รายจ่าย = (รายจ่ายในการขาย, รายจ่ายทั่วไปและในการบริหาร + รายจ่ายที่เกี่ยวข้อง)

$$\times \frac{\text{ยอดขายส่งออกให้ไทย}}{\text{ยอดขายส่งออกทั่วโลกทุกแผนก}}$$ [8]

จากสูตรดังกล่าวจะเห็นได้ว่ารายจ่ายในการขาย, รายจ่ายทั่วไปและในการบริหารและรายจ่ายที่เกี่ยวข้องอาจเกิดขึ้นในต่างประเทศก็ได้ และการใช้สูตรดังกล่าวต้องสอดคล้องกับกฎหมายและการปฏิบัติของไทยด้วย สำหรับรายจ่ายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องนั้นต้องเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวกับการประกอบกิจการในประเทศไทยหรือเกี่ยวกับข้องกับการส่งสินค้าออกมายังประเทศไทยเท่านั้น [9]

3. แนวคำพิพากษาของศาลฎีกา

ศาลฎีกาวินิจฉัยเป็นแนวเดียวกันว่าค่าใช้จ่ายตามมาตรา 65 ตรี (14) นี้ถ้าเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อกิจการแล้วสามารถหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ยกเว้นค่าใช้จ่ายซึ่งเป็นค่าเช่าที่ทำการ ค่าน้ำ ค่าไฟฟ้า ค่าเครื่องเขียน เครื่องใช้ ค่าสึกหรอ เครื่องมือเครื่องใช้ ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายของสำนักงานใหญ่ไม่ให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายดังจะเห็นได้จากคำพิพากษาฎีกาต่อไปนี้

---

[7] ข้อกำหนดว่าด้วยกำไรของธุรกิจที่มีอยู่ในอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำไว้กับประเทศต่าง ๆ แต่ในอนุสัญญาฯ แต่ละฉบับอาจมีข้อความต่างกันไปบ้าง

[8] ศุภรัตน์ ควัฒน์กุล, "แนวการคำนวณภาษีเงินได้ของบริษัทญี่ปุ่นที่มีตัวแทนในประเทศไทย," วารสารภาษี 2 (กันยายน 2526) : 40 - 41.

[9] เรื่องเดียวกัน

คำพิพากษาฎีกาที่ 300/2520 ระหว่างบริษัทดีทแฮมล์ จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย โดยโจทก์เป็นสาขาของบริษัทจำกัดในประเทศสวิสเซอร์แลนด์ ได้ฟ้องคัดค้านการประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ความว่า

"เงินที่โจทก์จ่ายเป็นส่วนเฉลี่ยค่าใช้จ่ายของสำนักงานในต่างประเทศเป็นค่าใช้จ่ายในการอำนวยกิจการของบริษัทโจทก์ให้บรรลุผล เป็นเงินซึ่งได้จ่ายไปจริงและเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไรและเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ" ศาลฎีกาเห็นว่า "เงินที่โจทก์ส่งไปชำระให้สำนักงานใหญ่ของโจทก์ที่เมืองซูริค ประเทศสวิสเซอร์แลนด์ และสำนักงานเมืองแมนเชสเตอร์ ประเทศอังกฤษ และสำนักงานเมืองนิวยอร์ค ประเทศสหรัฐอเมริกา เป็นค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับค่าเช่าที่ทำการ ค่าน้ำ ค่าไฟฟ้า ค่าเครื่องเขียนเครื่องใช้ ค่าสึกหรอ เครื่องมือเครื่องใช้และอื่น ๆ เป็นต้น โดยสำนักงานในต่างประเทศทั้งสามได้ช่วยโจทก์ในการติดต่อผู้จำหน่ายสินค้า ช่วยส่งเงินที่มีผู้ชำระให้โจทก์มาช่วยหากิจการ และโจทก์สาขากรุงเทพฯ ต้องดำเนินงานตามคำสั่งของสำนักงานใหญ่ ค่าใช้จ่ายที่โจทก์ส่งไปดังกล่าวมิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ แต่มีลักษณะเป็นรายจ่ายโดยเฉพาะของสำนักงานเหล่านั้นทั้งสิ้นโจทก์จึงนำค่าใช้จ่ายที่โจทก์ส่งออกเป็นส่วนเฉลี่ยของสำนักงานต่างประเทศทั้งสามมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิมิได้ เพราะต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (14)"

คำพิพากษาฎีกาที่ 1033/2521 ระหว่างบริษัทหลุยส์ ตีเลียวโนเวนส์ จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร กับพวกจำเลย ความว่า "โจทก์เป็นนิติบุคคลต่างประเทศและมีสาขาในประเทศไทย โจทก์เช่าสำนักงานบางส่วนของบริษัท เคนนี่ มอทต์ แอนด์ คิ๊กสัน จำกัด ตั้งเป็นสำนักงานใหญ่อยู่ในต่างประเทศ โจทก์เห็นว่าค่าใช้จ่ายบางรายการคือค่าเช่าสำนักงาน ค่าเครื่องเขียน ค่าโทรศัพท์ ค่าเบ็ดเตล็ด ค่าไฟฟ้า ค่ารถ ค่าที่ปรึกษากฎหมายและค่าสอบบัญชี รวม 8 รายการ เป็นค่าใช้จ่ายเพื่อหากำไรในประเทศไทย โจทก์มีสิทธิหักออกจากการคำนวณกำไรสุทธิ" ศาลฎีกาเห็นว่า "สำนักงานใหญ่ของโจทก์เปิดดำเนินกิจการ ดังนั้นค่าเช่าสำนักงานของโจทก์ ค่าเครื่องเขียน ค่าไฟฟ้า ค่าโทรศัพท์

ค่าเบ็ดเตล็ด ค่ารถที่บริษัทเคนนี่ ม้อทต์ แอนด์ ดิกสัน จำกัด จ่ายทดรองแทนโจทก์ไป ก่อนแล้วคิดเฉลี่ยเอากับโจทก์เป็นค่าใช้จ่ายปกติของสำนักงานใหญ่ โจทก์ไม่มีสิทธิหักออก จากการคำนวณกำไรสุทธิ ส่วนค่าปรึกษากฎหมายโจทก์ไม่มีพยานหลักฐานยืนยันแน่ชัดว่า เกี่ยวกับกิจการในประเทศไทย และสุดท้ายค่าสอบบัญชีก็เป็นค่าใช้จ่ายโดยตรงของสำนักงาน ใหญ่ของโจทก์อันเป็นการรักษาผลประโยชน์โดยทั่ว ๆ ไปของบริษัท ค่าใช้จ่ายทั้ง 8 รายการ ถือไม่ได้ว่าเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (13) (14) โจทก์ไม่มีสิทธิหักเป็นรายจ่าย"

3.2.2 กฎหมายต่างประเทศ

เนื่องจากกฎหมายของต่างประเทศได้กล่าวถึง overhead expenses หรือค่าใช้จ่ายเพื่อกิจการของสำนักงานใหญ่ไว้โดยเฉพาะ ฉะนั้นจึงสามารถพูดได้ว่า ค่าใช้จ่ายเพื่อกิจการที่นำมาเฉลี่ยนี้คือค่าใช้จ่ายซึ่งไม่อาจกำหนดว่าจ่ายเพื่อสาขาใดโดยเฉพาะ

1. ประเทศมาเลเซีย

กฎหมายของมาเลเซียยอมให้สำนักงานใหญ่เฉลี่ยค่าใช้จ่ายเพื่อกิจการมายังสาขา โดยใช้สูตรต่อไปนี้

$$\text{ค่าใช้จ่ายสำนักงานใหญ่} \times \frac{\text{ยอดรายรับของสาขาในมาเลเซีย}}{\text{ยอดรายรับของกิจการทั่วโลก}}$$ [10]

ไม่ปรากฏว่ากฎหมายของมาเลเซีย ห้ามเฉลี่ยค่าใช้จ่ายบางประการเหมือนกับของ ประเทศไทย

---

[10] Chow Seong Chen, Jeyakumar A/L Subbian, Sityrohana BT Jonet, Mohd Saian Bin Hjridzuan, Wan Noorsian Pillai A/L Vethanayagam, Samsurt Bin Jelani, Joseph Teoh Hangmeng, Country Report Malaysia (October 1986), p. 23.

2. ประเทศฟิลิปปินส์

National Revenue Code มาตรา 37 (b) บัญญัติว่า "เงินได้ทั้งหมดของบริษัทข้ามชาติที่ได้จากแหล่งเงินได้ภายในประเทศต้องยอมให้หักค่าใช้จ่าย ผลขาดทุนหรือค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่ได้แบ่งส่วนหรือจัดสรรมาตามสมควร นอกจากนี้ต้องยอมให้หักส่วนของค่าใช้จ่าย ผลขาดทุนหรือค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ซึ่งไม่สามารถกำหนดได้แน่นอนว่าจะจัดสรรไปยังเงินได้จำนวนใด"

เนื่องจากมาตรานี้อยู่ในส่วนที่เกี่ยวกับบริษัทข้ามชาติ ค่าใช้จ่ายตามบทมาตรานี้จึงหมายถึงค่าใช้จ่ายสำนักงานใหญ่(overhead expenses) ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายที่ตรวจสอบยากเพราะเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นที่สำนักงานใหญ่หรือที่อื่น ๆ ทั้งสมุดบัญชีและเอกสารอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องไม่ได้อยู่ในประเทศ ผู้เสียภาษีจึงมีหน้าที่พิสูจน์ค่าใช้จ่ายดังกล่าวหากต้องการนำมาถือเป็นรายจ่าย [11]

ตามกฎหมายของฟิลิปปินส์ ได้กำหนดประเภทของค่าใช้จ่ายเพื่อกิจการของสำนักงานใหญ่ (Home Office Overhead Expenses) ไว้อย่างกว้างขวางโดยได้กำหนดไว้ว่า

(1) ค่าใช้จ่ายในการช่วยเหลือและบริการที่สำนักงานใหญ่ทำเพื่อสาขา

(2) ค่าใช้จ่ายในการควบคุมดูแลการลงทุน

(3) ค่าใช้จ่ายเฉพาะอื่น ๆ ของสำนักงานใหญ่ นอกจาก (1) และ (2) ซึ่งได้แก่ ค่าใช้จ่ายในการจัดการทั่วไปและในการบริหาร ซึ่งประกอบไปด้วยค่าใช้จ่ายในการค้นคว้าและพัฒนา ดอกเบี้ย เป็นต้น [12]

---

[11] "Allocating deduction for income tax purposes between parent compabies and their branches," Philippine Revenue Journal (June 1986), p. 8.

[12] Ibid.

สำหรับวิธีเฉลี่ยค่าใช้จ่าย กฎหมายฟิลิปปินส์อนุญาตให้ใช้สูตรดังนี้

ค่าใช้จ่ายของสาขาในฟิลิปปินส์ = ค่าใช้จ่ายสำนักงานใหญ่ที่ไม่สามารถกำหนดได้แน่นอน

$$\times \frac{\text{รายรับในฟิลิปปินส์}}{\text{รายรับของกิจการทั่วโลก}}$$ [13]

3. ประเทศสหรัฐอเมริกา

กฎ (Regulation) ข้อที่ 1.861-8 (b) (3) ซึ่งออกตามประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Code) มาตรา 861 บัญญัติถึงค่าใช้จ่ายอันเป็นปัจจัยสนับสนุน (Supportive functions) ซึ่งประกอบด้วยค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่ได้ก่อให้เกิดเงินได้ เช่น ค่าใช้จ่าย overhead ค่าใช้จ่ายในการจัดการทั่วไปและในการบริหาร (general and administrative) และค่าใช้จ่ายในการควบคุมดูแล (Supervisory expenses) โดยกฎข้อบังคับนี้ยอมให้นำค่าใช้จ่ายอันเป็นปัจจัยสนับสนุนนี้มาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรได้ ข้อบังคับนี้บัญญัติว่า

> "(3) ปัจจัยสนับสนุน (Supportive functions) อันได้แก่ ค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะเป็นการสนับสนุน เช่น overhead ค่าใช้จ่ายในการจัดการทั่วไปและในการบริหารและค่าใช้จ่ายควบคุมดูแล ถือได้ว่าเป็นค่าใช้จ่ายที่มีความเกี่ยวข้องกับค่าใช้จ่ายอื่น ๆ อันเป็นค่าใช้จ่ายที่สามารถนำมาหักจากเงินได้ได้ กรณีเช่นนี้ค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะเป็นค่าใช้จ่ายสนับสนุนดังกล่าวอาจนำมาจัดสรรหรือแบ่งส่วนรวมกับค่าใช้จ่ายอื่น ๆ นั่นก็คือ ถือได้ว่าค่าใช้จ่ายสนับสนุนนี้มีส่วนเกี่ยวข้องโดยตรงต่อกิจการหรือทรัพย์สินซึ่งก่อให้เกิด ได้ก่อให้เกิดหรือมีเหตุผลที่ควรจะก่อให้เกิดเงินได้ ดังนั้นจึงต้องมีการจัดสรรหรือแบ่งส่วนค่าใช้จ่ายสนับสนุนดังกล่าวรวมทั้งอัตราส่วนที่เหมาะสมของค่าใช้จ่ายสำนักงานใหญ่ เพื่อนำไปหักจากเงินได้" [14]

---

[13] Ibid.

[14] "Proposals For Improvement of Rules for Allocation of Deduction Between Foreign and U.S. Income - A Report on Section 1.861 - 8 of the Proposed Regulations (Issue on June 18, 1973)," Tax Law Review, 29 (Summer 1974), p. 674.

นอกจากนี้กฎข้อบังคับที่ 1.482-2 (b) (4) ซึ่งออกตามประมวลรัษฎากร (IRC) มาตรา 482 ยังได้บัญญัติถึง ค่าใช้จ่ายทางอ้อม (Indirect Costs or deductions)ไว้ว่าคือ

"รายจ่ายที่ไม่สามารถกำหนดได้โดยเฉพาะเจาะจงว่าเป็นรายจ่ายของกิจการหรือการบริการใด แต่เป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับรายจ่ายทางตรง โดยทั่วไปแล้วรายจ่ายทางอ้อมนี้ยังรวมถึงรายจ่ายที่เกี่ยวข้องถึงประโยชน์ การครอบครอง การให้คำปรึกษาควบคุมดูแล และค่าหุ้นส่วนของเสมียน พนักงาน และรวมถึงค่าใช้จ่ายสำนักงานใหญ่อื่น ๆ ที่ก่อให้เกิดรายจ่ายทางตรง นอกจากนี้ยังรวมถึงส่วนเฉลี่ยที่เหมาะสมของรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับการสนับสนุนแผนกและรายจ่ายอื่น ๆ เกี่ยวกับการจัดการทั่วไป และในการบริหารที่ได้จัดสรรอย่างเหมาะสมกับการบริหารหรือกิจการ

ตัวอย่าง ถ้าแผนกโฆษณาของบริษัทในประเทศได้ทำการบริการทางด้านโฆษณา เพื่อประโยชน์โดยตรงของบริษัทย่อย (Subsidiary) ในต่างประเทศ ดังนี้รายจ่ายทางตรงของแผนกโฆษณาก็คือ เงินเดือนของพนักงานและค่าธรรมเนียมที่จ่ายให้แก่ตัวแทนหรือที่ปรึกษาของแผนกโฆษณาที่เกี่ยวข้องกับการโฆษณาในต่างประเทศ รายจ่ายทางอ้อมนั้นได้แก่ ค่าเสื่อม ค่าเช่า ภาษีทรัพย์สิน รายจ่ายอื่น ๆ เกี่ยวกับการครอบครองและรายจ่ายสำนักงานใหญ่อื่น ๆ ของแผนกโฆษณา เช่น รายจ่ายฝ่ายบุคคล ฝ่ายบัญชี เงินเดือน รายจ่ายในการบำรุงรักษาแผนกและค่าใช้จ่ายในการทั่วไปและในการบริหาร รวมทั้งค่าตอบแทนแก่ผู้บริหารระดับสูง" [15]

นอกจากนี้ กฎข้อที่ 1.861-8 (b) (3) ยังได้แสดงตัวอย่างการเฉลี่ยรายจ่ายในการสนับสนุนกิจการดังนี้

---

[15] Ibid, p. 675.

ตัวอย่างที่ 1

รายจ่ายสนับสนุนกิจการ (Supportive Expenses)

(1) ข้อเท็จจริง (Facts) บริษัท X เป็นบริษัทภายในประเทศ แต่ได้ประกอบกิจการซื้อและขายสินค้าทั้งในและนอกประเทศสหรัฐอเมริกา บริษัทไม่มีบริษัทย่อย (Subsidiary) ในต่างประเทศและไม่มีแผนกที่จะควบคุมดูแลกิจการระหว่างประเทศในระหว่างปีภาษีบริษัท มีรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับการประกอบกิจการทั่วโลกดังนี้

ค่าใช้จ่ายแผนกบุคคล	50,000	ดอลล่าร์
ค่าใช้จ่ายแผนกฝึกฝนอบรม	35,000	ดอลล่าร์
ค่าใช้จ่ายในการจัดการทั่วไปและในการบริหาร	55,000	ดอลล่าร์
เงินเดือนประธานบริษัท	40,000	ดอลล่าร์
เงินเดือนผู้จัดการฝ่ายขาย	20,000	ดอลล่าร์
รวม	200,000	ดอลล่าร์

บริษัทมีรายรับทั้งสิ้นจากการขายภายในประเทศจำนวน 750,000 ดอลล่าร์ และจากการขายในต่างประเทศจำนวน 500,000 ดอลล่าร์ ซึ่งคิดเป็นกำไร (gross income) จากการขายภายในประเทศจำนวน 300,000 ดอลล่าร์ และจากการขายในต่างประเทศจำนวน 200,000 ดอลล่าร์

(2) การปันส่วนรายจ่าย (Allocation) รายจ่ายดังกล่าวข้างต้นมีส่วนเกี่ยวพันและก่อให้เกิดกำไรทั้งกำไรจากตลาดภายในและภายนอกประเทศ ดังนั้นจึงต้องแบ่งเฉลี่ยรายจ่ายดังกล่าวไปยังกำไรของบริษัททั้งหมด

(3) สัดส่วนของรายจ่ายที่ต้องแบ่งไปยังกำไร (Apportionment)
ในการกำหนดสัดส่วนของรายจ่ายทั้งหมดต้องเป็นไปตามสัดส่วนระหว่างเงินกำไร (gross income) จากแหล่งภายนอกสหรัฐ (Statutory grouping) และกำไรจากแหล่งภายในสหรัฐ (Residual grouping) บริษัท X ตามตัวอย่างนี้ไม่มีแผนกระหว่างประเทศที่จะคอยจัดการควบคุมดูแลกิจการในต่างประเทศ ประธานบริษัทและผู้จัดการฝ่ายขายทำงานโดยไม่ได้ลงเวลาว่าทำงานให้แก่กิจการภายในหรือนอกประเทศเท่าใด การทำงานให้แก่กิจการในประเทศและนอกประเทศเปลี่ยนแปลงไปแต่ละวัน ไม่สามารถจะประมาณได้อย่างถูกต้องแน่นอนได้ และไม่มีข้อเท็จจริงอย่างอื่นที่จะมีเหตุผลเพียงพอที่จะนำเอาเงินเดือนหรือรายจ่ายอย่างอื่นมาเป็นฐานในการกำหนดสัดส่วนของรายจ่ายได้เหมาะสมกว่ายอดรายรับหรือยอดกำไร ดังนั้นวิธีกำหนดสัดส่วนของรายจ่ายที่เป็นที่ยอมรับจึงควรจะมาจากฐานยอดรายรับ ซึ่งการกำหนดสัดส่วนรายจ่ายจำนวน 200,000 ดอลล่าร์ จึงเป็นดังนี้

การกำหนดสัดส่วนของรายจ่ายจำนวน 200,000 ดอลล่าร์ ให้แก่ยอดกำไร (gross income) ที่ได้จากแหล่งภายนอกสหรัฐ (Statutory grouping)

$$200,000 \times \frac{500,000}{(500,000 + 750,000)} = 80,000 \text{ ดอลล่าร์}$$

การกำหนดสัดส่วนของรายจ่ายจำนวน 200,000 ดอลล่าร์ ให้แก่ยอดกำไรที่ได้จากแหล่งภายในสหรัฐ (Residual grouping)

$$200,000 \times \frac{750,000}{(500,000 + 750,000)} = 120,000 \text{ ดอลล่าร์}$$

รวมยอดรายจ่ายเพื่อสนับสนุนกิจการที่ต้องแบ่ง = 200,000 ดอลล่าร์

ตัวอย่างที่ 2

รายจ่ายสนับสนุนกิจการ (Supportive Expenses)

(1) ข้อเท็จจริง (Facts) สมมุติว่าข้อเท็จจริงเหมือนตัวอย่างที่ 1 เว้นแต่ประธานบริษัท ได้ใช้เวลาประมาณ 5 % ของเวลาทำงานของเขาทำงานให้แก่กิจการในต่างประเทศและอีก 95 % ทำงานให้แก่กิจการภายในประเทศ และผู้จัดการฝ่ายขายใช้เวลา 10 % ของเวลาทำงาน ทำงานด้านการขายในต่างประเทศและ 90 % ทำงานด้านการขายภายในประเทศ

(2) การปันส่วนรายจ่าย (Allocation) รายจ่ายของบริษัท X ที่เกิดขึ้นมีความเกี่ยวพันอย่างแน่นอนต่อกิจการทั่วโลกของบริษัท ฉะนั้นจึงต้องแบ่งเฉลี่ยรายจ่ายไปยังยอดกำไรของบริษัททั้งยอดกำไรที่ได้จากแหล่งตลาดภายในหรือนอกประเทศ

(3) สัดส่วนของรายจ่ายที่ต้องแบ่งไปยังกำไร (Apportionment) จากข้อเท็จจริงที่เพิ่มขึ้นยังไม่สามารถยอมรับได้ว่าจะกำหนดสัดส่วนของเงินเดือนของประธานบริษัทและผู้จัดการฝ่ายขายบนพื้นฐานของยอดรายรับ แต่เป็นที่ยอมรับได้ว่าสามารถกำหนดสัดส่วนของเงินเดือนดังกล่าวไปยังกำไรจากแหล่งภายนอกสหรัฐ (Statutory grouping) และกำไรจากแหล่งภายในสหรัฐ (Residual grouping) บนพื้นฐานของเวลาที่ได้ทำงานให้แก่กิจการขายทั้งหมด และรายจ่ายที่เหลือก็ยังคงต้องกำหนดเป็นสัดส่วนไปตามฐานของยอดรายรับ ซึ่งการกำหนดสัดส่วนรายจ่ายเป็นดังนี้

การกำหนดสัดส่วนของรายจ่าย 200,000 ดอลล่าร์ ไปยังกำไรที่ได้จากแหล่งภายนอกสหรัฐ (Statutory grouping)

เงินเดือนของประธานบริษัท 40,000 X 5 % = 2,000 ดอลล่าร์

เงินเดือนของผู้จัดการฝ่ายขาย 20,000 X 10 % = 2,000 ดอลล่าร์

รายจ่ายที่เหลือหลังจากหักเงินเดือนต้องถูกกำหนดสัดส่วนดังนี้

$$140{,}000 \times \frac{500{,}000}{(500{,}000 + 750{,}000)} = 56{,}000 \text{ ดอลล่าร์}$$

รวมสัดส่วนของรายจ่ายที่กำหนดมายังกำไรจากแหล่งภายนอกสหรัฐ

(Residual grouping) = 60,000 ดอลล่าร์

การกำหนดสัดส่วนของรายจ่าย 200,000 ดอลล่าร์ ไปยังกำไรที่ได้จากแหล่งภายในสหรัฐ (Residual grouping)

เงินเดือนประธานบริษัท 40,000 X 95 % = 38,000 ดอลล่าร์

เงินเดือนผู้จัดการฝ่ายขาย 20,000 X 90 % = 18,000 ดอลล่าร์

รายจ่ายที่เหลือหลังจากหักเงินเดือนต้องถูกกำหนดสัดส่วนดังนี้

$$140{,}000 \times \frac{750{,}000}{(500{,}000 + 75{,}000)} = 84{,}000 \text{ ดอลล่าร์}$$

รวมสัดส่วนของรายจ่ายที่กำหนดมายังกำไรจากแหล่งภายในสหรัฐ

(Residual grouping) = 140,000 ดอลล่าร์

รวมยอดรายจ่ายในการจัดการทั่วไปและในการบริหารที่ต้องกำหนดสัดส่วน

= 200,000 ดอลล่าร์

ตัวอย่างที่ 3

รายจ่ายสนับสนุนกิจการ (Supportive Expenses)

(1) ข้อเท็จจริง (Facts) X เป็นบริษัทต่างประเทศประกอบธุรกิจในสหรัฐโดยเป็นผู้ผลิตเครื่องบดโลหะ (Metal Stamping Machines) X ไม่มีบริษัทย่อย (Subsidiaries) ในสหรัฐและไม่มีแผนที่จะบริหารและดูแลควบคุมกิจการในสหรัฐ X ได้ผลิตและขายเครื่องจักรนี้ในสหรัฐและประเทศอื่น ๆ คือ ประเทศ A และ B โดยมี

การผลิตเครื่องไม้เครื่องมือในทั้ง 2 ประเทศ บริษัท มีเงินได้จากการขายเครื่องจักรอย่างเดียว ในปี 1977 มีรายจ่ายในการจัดการทั่วไปและในการบริหาร (general and administrative expenses) ที่เกี่ยวกับกิจการทั้งในสหรัฐและต่างประเทศจำนวน 100,000 ดอลล่าร์ และมียอดขายเครื่องจักรจำนวน 500,000, 1,000,000 และ 1,000,000 ดอลล่าร์ ซึ่งก่อให้เกิดกำไร (gross income) 200,000, 400,000 และ 400,000 ดอลล่าร์ ในสหรัฐประเทศ A และประเทศ B ตามลำดับ เงินได้จากการผลิตและขายเครื่องจักรในประเทศ A และประเทศ B ไม่มีความเกี่ยวพันกับธุรกิจของบริษัท X ในสหรัฐ

(2) <u>การปันส่วนรายจ่าย</u> (Allocation) รายจ่ายในการจัดการทั่วไปและในการบริหารจำนวน 100,000 ดอลล่าร์มีความเกี่ยวพันอย่างเฉพาะเจาะจงที่ทำให้เกิดเงินได้ขึ้นกล่าวคือส่วนหนึ่งของกำไรจากการขายเครื่องจักรในสหรัฐ ในประเทศ A และในประเทศ B รายจ่ายจึงต้องแบ่งเฉลี่ยไปยังเงินได้นี้ ถึงแม้ว่าเงินกำไรของบริษัทจากแหล่งภายนอกประเทศจะถือว่าเป็นรายได้อีกส่วนหนึ่งต่างหากเพราะเงินได้จำนวนนี้ไม่มีความเกี่ยวพันกับการค้าหรือธุรกิจในสหรัฐ

(3) <u>สัดส่วนรายจ่ายที่ต้องแบ่งไปยังกำไร</u> (Apportionment) เมื่อ X เป็นบริษัทต่างประเทศ เงินได้หรือกำไรจากแหล่งภายนอกประเทศของบริษัท X (Statutory grouping) ก็คือกำไรที่เกี่ยวพันการค้าและธุรกิจของ X ในสหรัฐ กล่าวคือ กำไรจากแหล่งภายในสหรัฐและกำไรจากแหล่งภายในประเทศของบริษัท (Residual grouping) ก็คือกำไรที่ไม่มีความเกี่ยวพันกับการค้าธุรกิจในสหรัฐ กล่าวคือกำไรจากประเทศ A และ B เมื่อไม่มีข้อเท็จจริงอื่นแสดงว่าต้องใช้วิธีการกำหนดสัดส่วนของรายจ่ายบนพื้นฐานอื่น จำนวนรายจ่ายจึงต้องกำหนดเป็นสัดส่วนบนพื้นฐานของเงินกำไรทั้งสองกลุ่มที่กล่าวมา

การกำหนดสัดส่วนรายจ่ายด้านการจัดการทั่วไปและในการบริหารไปยังกำไรที่ได้จากแหล่งภายนอกประเทศของบริษัท (Statutory Grouping) กล่าวคือ ยอดกำไรจากแหล่งภายในสหรัฐ

$$100,000 \times \frac{200,000}{(200,000 + 400,000 + 400,000)} = 20,000 \text{ ดอลล่าร์}$$

การกำหนดสัดส่วนของรายจ่ายด้านการจัดการทั่วไปและในการบริหารไปยังกำไรที่ได้จากแหล่งภายในประเทศของบริษัท (Residual Grouping) กล่าวคือ ยอดกำไรจากแหล่งภายนอกสหรัฐ

$$100,000 \times \frac{400,000 + 400,000}{(200,000 + 400,000 + 400,000)} = \underline{80,000} \text{ ดอลลาร์}$$

รวมรายจ่ายด้านการจัดการทั่วไปและในการบริหารที่ต้องถูกแบ่งตามสัดส่วน

$$= \underline{\underline{100,000}} \text{ ดอลล่าร์}$$

อย่างไรก็ตาม ในรัฐที่ใช้วิธีการเก็บภาษีแบบ unitary method จะไม่มีปัญหาการรายจ่ายดังกล่าว เพราะได้ใช้วิธีคำนวณกำไรสุทธิอีกวิธีหนึ่งซึ่งตัดปัญหาเรื่องค่าใช้จ่ายดังกล่าวแล้ว รายละเอียดจะได้กล่าวในบทที่ 4

4. <u>แบบอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนจากเงินได้และทุน ฉบับที่จัดทำโดยองค์การเพื่อความร่วมมือและพัฒนาทางเศรษฐกิจ (O.E.C.D.) และแบบอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศพัฒนาและประเทศกำลังพัฒนา ฉบับที่จัดทำโดยองค์การสหประชาชาติ (United Nations)</u>

แบบของอนุสัญญา ฯ ทั้ง 2 ฉบับ ซึ่งเป็นแบบที่ประเทศต่าง ๆ นิยมใช้เป็นแบบในการทำสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อน ต่างกำหนดถึงการคำนวณกำไรจากธุรกิจ (Business Profit) ของสถานประกอบการถาวร (Permanent Establisment) ไว้ในมาตรา 7 โดยเฉพาะในวรรค 3 ได้บัญญัติว่า

"ในการคำนวณกำไรของสถานประกอบการถาวรจะต้องยอมให้หักค่าใช้จ่ายใด ๆ ที่เกิดขึ้นเพื่อความมุ่งประสงค์ในการประกอบธุรกิจของสถานประกอบการถาวรรวมทั้งค่าใช้จ่ายในการบริหารและการจัดการทั่วไป (executive and genaral administrative

expense) ที่เกิดขึ้นไม่ว่าจะมีขึ้นในรัฐที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่หรือที่อื่น" [16]

แต่ในบทบัญญัติในวรรค 3 ของแบบอนุสัญญาฯ ฉบับของสหประชาชาติได้บัญญัติไว้แตกต่างจากฉบับของ O.E.C.D โดยได้บัญญัติเพิ่ม ห้ามมิให้ถือว่ารายจ่ายเหล่านี้เป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรกล่าวคือ ค่าสิทธิ (Royalties) ค่าธรรมเนียมหรือเงินที่จ่ายให้สำหรับสิทธิบัตรหรือสิทธิอื่น ๆ หรือดอกเบี้ยเงินกู้ยืม หรือค่านายหน้า (Commission) ไม่ว่าสถานประกอบการถาวรจะจ่ายให้แก่สำนักงานใหญ่ หรือสำนักงานใหญ่จ่ายให้สถานประกอบการถาวร [17]

นอกจากนี้ในบทวิจารณ์หรือคำอธิบายของอนุสัญญาฯ ทั้ง 2 ฉบับที่ได้กล่าววิจารณ์หรืออธิบาย วรรค 3 ของมาตรา 7 เกี่ยวกับการนำหักค่าใช้จ่ายเพื่อคำนวณกำไรของสถานประกอบการถาวรไว้ว่าต้องยอมให้หักค่าใช้จ่ายใด ๆ ที่เกิดขึ้นเพื่อความมุ่งประสงค์ในการประกอบธุรกิจของสถานประกอบการถาวร โดยเฉพาะค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องในด้านบริหารและการจัดการทั่วไปของสถานประกอบการถาวร และของสำนักงานใหญ่ที่ได้จ่ายไปเพื่อการบริหารและการจัดการทั่วไปของสถานประกอบการถาวรนั้นมาหักเป็นค่าใช้จ่ายของสถานประกอบการถาวรนั้นได้ด้วย ไม่ว่าจะเป็นค่าใช้จ่ายที่ได้จ่ายในประเทศที่สถานประกอบการนั้นตั้งอยู่ หรือที่จ่ายในประเทศอื่น ๆ

หลักเกณฑ์การกำหนดค่าใช้จ่ายสำหรับสถานประกอบการถาวรโดยเฉพาะค่าใช้จ่ายในการบริหารและการจัดการทั่วไป ก็อาจกำหนดโดยการใช้ยอดรายรับหรือยอดขาย (turnover) หรือใช้ยอดกำไร (gross profit) เป็นมาตรฐานกำหนดซึ่งอาจเขียนสูตรได้ดังนี้

---

[16] Organization for Economic 60-operation and Development Model Double Taxation Convention on Income And on Capital, (Paris : O.E.C.D. Publications, 1977), p. 29. และดู

United Nation, United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries, (New York : United Nation Publications, 1980), p. 25.

[17] Ibid.

ยอดค่าใช้จ่ายที่จะปันส่วนให้กับสถานประกอบการถาวรในประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ = ยอดค่าใช้จ่ายทั่วโลก × ยอดขายของสถานประกอบการถาวร / ยอดขายทั่วโลก

ยอดค่าใช้จ่ายที่จะปันส่วนให้กับสถานประกอบการถาวรในประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ = ยอดค่าใช้จ่ายทั่วโลก × ยอดกำไรของสถานประกอบการถาวร / ยอดกำไรทั่วโลก [18]

3.3 ปัญหาในทางปฏิบัติเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นที่สำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่น

ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีของนิติบุคคลต่างประเทศที่ประกอบกิจการในประเทศไทย หรือที่ให้ถือว่าประกอบกิจการในประเทศไทย เป็นที่ยอมรับทั้งในทางบัญชีและกฎหมายว่านิติบุคคลต่างประเทศเหล่านี้จะมีค่าใช้จ่ายจำนวนหนึ่ง ซึ่งเกิดขึ้นในต่างประเทศโดยสำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นได้จ่ายไปเพื่อประโยชน์หรือเพื่อกิจการของสาขาในประเทศไทย เช่น ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานและการบริหารบางประเภท แต่ในทางปฏิบัติปรากฏว่ายังมีปัญหาหรือข้อโต้แย้งเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายดังกล่าวเกิดขึ้น [19] ซึ่งปัญหาดังกล่าว กล่าวได้ว่ามีสาเหตุเกิดจากการตีความมาตรา 65 ตรี (14) ของกรมสรรพากร คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรและศาล ดังนี้

3.3.1 ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานและการบริหาร

ค่าใช้จ่ายนี้ประกอบไปด้วยค่าใช้จ่ายในการวางแผนและประสานงาน การควบคุมทางด้านงบประมาณ การเงิน กฎหมาย บัญชี บริการทางด้านคอมพิวเตอร์ ช่วยในเรื่องการ

---

[18] O.E.C.D., Model Double Taxation Convention on Income And on Capital, p. 76.

[19] กัลยา สินวิสูตร, "ปัญหาภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ" หน้า 77, 80 - 81. และดูตารางเปรียบเทียบการยอมรับจ่ายในการดำเนินงานและการบริหารของกรมสรรพากรซึ่งเปรียบเทียบระหว่างนิติบุคคลไทย นิติบุคคลต่างประเทศที่ประกอบกิจการในประเทศไทยและนิติบุคคลต่างประเทศที่ให้ถือว่าประกอบกิจการในประเทศไทย, หน้า 76.

ผลิต การจัดจำหน่าย การตลาด การโฆษณา เงินเดือนค่าจ้างบุคลากร เป็นต้น สรุปได้ว่า ทั้งกรมสรรพากร คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรและศาล [20] เห็นว่า รายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะนั้นไม่ได้เคร่งครัดว่าจะต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่สำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นได้จ่ายไปเพื่อประโยชน์ของสาขาในประเทศไทยโดยเฉพาะเจาะจงสาขาเดียวเท่านั้น หากแต่รวมถึงรายจ่ายใด ๆ ที่สำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นได้จ่ายไปเพื่อให้ความช่วยเหลือหรือให้บริการแก่สาขาต่าง ๆ รวมทั้งสาขาในประเทศไทยด้วย ซึ่งไม่สามารถแบ่งแยกโดยเด็ดขาดได้ว่าเป็นรายจ่ายเพื่อประโยชน์ของสาขาใดโดยเฉพาะและเป็นจำนวนเท่าใด ซึ่งเมื่อสาขาในประเทศไทยได้รับประโยชน์จากการช่วยเหลือหรือบริการนั้น สำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นก็สามารถเฉลี่ยค่าใช้จ่ายดังกล่าวตามวิธีหรือหลักเกณฑ์ที่เป็นธรรมแล้วเรียกเก็บจากสาขาในประเทศไทยได้

แต่ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานและการบริหารที่เฉลี่ยเรียกเก็บมานั้น ต้องไม่รวมถึงค่าเช่าที่ทำการ ค่าน้ำ ค่าไฟฟ้า ค่าเครื่องเขียน เครื่องใช้ ค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาของเครื่องมือ เครื่องใช้ ฯลฯ เพราะเห็นว่าเป็นค่าใช้จ่ายเฉพาะของสำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่น

จากการตีความกฎหมายเช่นนี้ นิติบุคคลต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศต่างรู้สึกว่าไม่ได้รับความเป็นธรรมตามกฎหมาย เนื่องจากเห็นว่าค่าใช้จ่ายเหล่านี้เป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานและบริหารของสำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นที่ได้จ่ายไป เพราะเหตุที่ได้ทำการตามหน้าที่ในการควบคุม ดูแล เอื้ออำนวยประโยชน์ให้แก่สาขาในการประกอบกิจการซึ่งค่าใช้จ่ายดังกล่าวได้มีการจ่ายไปจริงและสาขาในประเทศไทยก็ได้รับประโยชน์จากการดำเนินการหรือบริหารของสำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นจริง

---

[20] กรมสรรพากร, "หนังสือที่ กค. 0804/10055," 4 กันยายน 2522
กรมสรรพากร, "หนังสือที่ กค. 0804/7165," 25 เมษายน 2523
กรมสรรพากร, "หนังสือที่ กค. 0804/2521," 4 มกราคม 2525
คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร, "คำวินิจฉัยที่ 13/2529 30 มิถุนายน 2529
และดูคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 300/2520 และ 1033/2521

3.3.2 รายจ่ายเกี่ยวกับการค้นคว้าและพัฒนา

แนวการตีความเห็นได้จากคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 13/2529 และ คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 14/2529 ซึ่งกำหนดว่า "สาขาในประเทศไทยจะต้องได้รับบริการหรือได้นำผลการค้นคว้าและพัฒนามาใช้ประโยชน์ในกิจการของสาขาในประเทศไทยตามความเป็นจริง" ข้อนี้ก่อให้เกิดความไม่ชัดเจนเพราะว่าไม่มีการค้นคว้าและพัฒนาใดที่จะให้ผลในการนำมาเพื่อใช้ประโยชน์เสมอไป และหรือสามารถทำให้เสร็จสิ้นภายในรอบระยะเวลาบัญชีใดบัญชีหนึ่ง ด้วยเหตุนี้ถ้าการค้นคว้าพัฒนานั้นต้องใช้เวลาหลายรอบระยะเวลาบัญชี สำนักงานใหญ่จะไม่สามารถเรียกเก็บจากสำนักงานสาขาได้ เนื่องจากค่าใช้จ่ายนั้นสำนักงานใหญ่ได้นำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของสำนักงานใหญ่ในปีที่เกิดค่าใช้จ่ายขึ้นแล้ว ตามข้อ 3 ซึ่งถ้าเป็นเช่นนี้ก็เท่ากับเป็นการบังคับทางอ้อม ให้สำนักงานใหญ่แบกภาระค่าใช้จ่ายที่ได้จ่ายไปเพื่อสาขาในประเทศไทย ผลจะปรากฏว่าสาขาประเทศไทยมีค่าใช้จ่ายเพื่อถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิน้อยและต้องชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลมากขึ้น

3.4 ผลกระทบจากปัญหาในทางปฏิบัติเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายของสาขาที่เกิดขึ้นที่สำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่น

3.4.1 ผลกระทบต่อกรมสรรพากรและประเทศ

ทำให้กรมสรรพากรจัดเก็บภาษีได้ลดลงเนื่องจากปัญหาดังกล่าวเป็นมูลเหตุจูงใจอย่างหนึ่งที่จะทำให้นิติบุคคลต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยเพิ่มการหลีกเลี่ยงภาษีอากรมากยิ่งขึ้น หรือกระตุ้นความรู้สึกอยากหลีกเลี่ยงภาษีมากขึ้น เนื่องจากรู้สึกว่าถูกเอารัดเอาเปรียบหรือรู้สึกว่าไม่ได้รับความยุติธรรม จึงหาทางออกหรือหาทางชดเชยรายได้ที่ต้องสูญเสียโดยบริษัทข้ามชาติจะหลีกเลี่ยงการใช้บริการของสำนักงานใหญ่มากที่สุดเท่าที่จะทำได้ แล้วหันมาใช้บริการของบริษัทในเครือแทน การกระทำดังกล่าวทำให้สามารถจ่ายค่าบริการให้แก่บริษัทที่อยู่ในเครือเดียวกันได้อย่างเต็มที่ ทั้งนี้ตามกฎหมายไทยถือว่า บริษัทในเครือเป็น

นิติบุคคลต่างหากจากกันสามารถทำธุรกิจระหว่างกันได้ เมื่อเป็นเช่นนี้การตั้งราคาสำหรับสินค้าหรือบริการจะตั้งอย่างไรก็ได้ ถ้าไม่สูงเกินกว่าราคาตลาด การกระทำดังกล่าวของนิติบุคคลต่างประเทศ หากปล่อยให้ดำเนินต่อไปเนื่องจากถูกกดดันจากการตีความกฎหมายโดยมิให้สำนักงานใหญ่เฉลี่ยค่าใช้จ่ายตามที่ได้จ่ายจริงบางประการมายังสาขาจะทำให้รัฐแทนที่จะเก็บภาษีได้มาก กลับจะไม่ได้ภาษีเลย หรือจะได้บ้างก็แต่น้อย ตัวอย่างเช่น การค้นคว้าและพัฒนา ถ้ามีเหตุขัดข้องไม่อาจจะตัดเป็นรายจ่ายได้ตามที่คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรได้กำหนดไว้ สาขาก็หันไปจ้างบริษัทในเครือให้ทำการค้นคว้าวิจัยแทน หากทำเช่นนี้สามารถจ่ายค่าค้นคว้าวิจัยไม่เฉพาะแต่ต้นทุนในการทำการวิจัย บริษัทในเครือสามารถจ่ายค่าค้นคว้าวิจัยโดยบวกกำไรเข้าไปด้วย ทั้งนี้เพราะการคิดค่าค้นคว้าวิจัยดังกล่าวเป็นไปตามราคาตลาดที่ยอมรับของกรมสรรพากร

นอกจากนี้ประเทศไทยอาจเสียบรรยากาศในการลงทุน เนื่องจากฝ่ายผู้เสียภาษีซึ่งเป็นนิติบุคคลต่างประเทศหรือกล่าวได้ว่าเป็นนักลงทุนจากต่างชาติได้พิจารณาเห็นว่ากฎหมายภาษีอากรของไทยไม่เป็นธรรมหรือมีการตีความอย่างไม่เป็นธรรมเพราะความแตกต่างทางด้านโครงสร้างทางกฎหมายระหว่างนิติบุคคลต่างประเทศกับนิติบุคคลไทย ทำให้นิติบุคคลไทยได้รับความเป็นธรรมจากกฎหมายในเรื่องการคำนวณกำไรสุทธิมากกว่า จึงเกิดความไม่เท่าเทียมกันหรือไม่ได้รับการปฏิบัติในทางกฎหมายเท่าเทียมกัน ประกอบกับหากมีประเทศอื่นซึ่งมีสภาพเหมาะกับการลงทุนเหมือน ๆ กันกับประเทศไทยและไม่มีปัญหาเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากรเช่นประเทศไทย เช่นนี้การลงทุนของต่างประเทศย่อมมุ่งไปยังประเทศอื่นมากกว่าประเทศไทย

3.4.2 ผลกระทบต่อฝ่ายผู้เสียภาษี

ผู้เสียภาษีในที่นี้หมายถึงนิติบุคคลต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย ผู้เสียภาษีมีความรู้สึกว่าได้รับความเป็นธรรมตามกฎหมายไม่เท่าเทียมกันระหว่างนิติบุคคลไทยกับนิติบุคคลต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยกล่าวคือ ภายใต้กฎหมายฉบับ

เดียวกับนิติบุคคลไทยสามารถนำค่าใช้จ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการทุกอย่างมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ แต่นิติบุคคลต่างประเทศไม่สามารถนำค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานและในการบริหารโดยเฉพาะส่วนเฉลี่ยของค่าเช่าที่ทำการ ค่าน้ำ ค่าไฟฟ้า ฯลฯ ที่เกิดขึ้นในต่างประเทศ อันเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการเหมือนกันมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย