

วิเคราะห์การนำวิธีการเก็บภาษีแบบ Unitary Method มาใช้เก็บ
ภาษีเงินได้นิติบุคคลจากนิติบุคคลต่างประเทศตามมาตรา 66 และ 76 ทวิ



นายพิชัย ไชยวงษ์ษา

ศูนย์วิทยพัทธยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาคำหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

ภาควิชานิติศาสตร์

บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

พ.ศ. 2530

ISBN 974-567-816-3

ลิขสิทธิ์ของบัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

012936

I 10294508

STUDY ON WHETHER UNITARY METHOD CAN REPLACE
FOREIGN ENTERPRISES CORPORATE INCOME TAX

Mr. Pichai Chaivangsa

ศูนย์วิทยุทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements

for The Degree of Master of Laws

Department of Law

Graduate School

Chulalongkorn University

1987



หัวข้อวิทยานิพนธ์

วิเคราะห์การนำวิธีการเก็บภาษีแบบ Unitary Method
มาใช้เก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากนิติบุคคลต่างประเทศ
ตามมาตรา 66 และ 76 ทวิ

โดย

นายพิชัย ไชยวงษา

ภาควิชา

นิติศาสตร์

อาจารย์ที่ปรึกษา

ผู้ช่วยศาสตราจารย์กาญจนา นิมมานเหมินท์

อาจารย์ที่ปรึกษารวม

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ฉัตรชัย เชื้อบุญชัย

บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้บัณฑิตวิทยาลัยรับเป็น ส่วนหนึ่ง
ของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาโทบัณฑิต

..... คณบดีบัณฑิตวิทยาลัย
(ศาสตราจารย์ ดร.ถาวร วัชรากย์)

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์

..... ประธานกรรมการ
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์จุฬา กุลบุศย์)

..... อาจารย์ที่ปรึกษา
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์กาญจนา นิมมานเหมินท์)

..... อาจารย์ที่ปรึกษารวม
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ฉัตรชัย เชื้อบุญชัย)

..... กรรมการ
(อาจารย์สุภัทรรัตน์ ควตน์กุล)



หัวข้อวิทยานิพนธ์

วิเคราะห์การนำวิธีการเก็บภาษีแบบ Unitary Method
มาใช้เก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากนิติบุคคลต่างประเทศ
ตามมาตรา 66 และ 76 ทวิ

ชื่อนิสิต

นายพิชัย ไชยวงษา

อาจารย์ที่ปรึกษา

ผู้ช่วยศาสตราจารย์กาญจนา นิมมานเหมินท์

อาจารย์ที่ปรึกษารวม

ผู้ช่วยศาสตราจารย์จิตินันท์ เชื้อบุญชัย

ภาควิชา

นิติศาสตร์

ปีการศึกษา

2529

บทคัดย่อ

ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีตามมาตรา 65 ทวิ และ 65 ตร. ของนิติบุคคลต่างประเทศตามมาตรา 66 ที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยในรูปสาขาหรือบริษัทย่อยที่มีบริษัทแม่ถือหุ้น 100 เปอร์เซ็นต์ และนิติบุคคลต่างประเทศที่ให้อัตราประกอบกิจการในประเทศไทยนั้น ในทางปฏิบัติยังไม่ได้รับความเป็นธรรม เนื่องจากกรณีความหมายมาตรา 65 ตร. (13) (14) ของกรมสรรพากรและศาล กล่าวคือ สาขานิติบุคคลต่างประเทศไม่สามารถนำค่าใช้จ่ายประเภทค่าเช่าสำนักงาน ค่าน้ำ ค่าไฟฟ้า ค่าเครื่องเขียน เครื่องใช้ ค่าสิ่งหรือและค่าเสื่อมราคาของเครื่องมือเครื่องใช้ ที่เกิดขึ้นที่สำนักงานใหญ่ ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเนื่องจากการดำเนินงานของสารบริการสาขาต่าง ๆ ทั่วโลกรวมทั้งสาขาในประเทศไทยของสำนักงานใหญ่นำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ นอกจากนี้สาขานำค่าใช้จ่ายในการค้นคว้าและพัฒนา มาถือเป็นรายจ่ายได้เฉพาะที่สาขาได้รับบริการหรือได้นำผลการค้นคว้าพัฒนามาใช้ประโยชน์ตามความเป็นจริงเท่านั้น ซึ่งในทางปฏิบัติไม่มีการค้นคว้าและพัฒนานำไปผลในการนำมาใช้ประโยชน์ได้เสมอไป

ในขณะที่บริษัทย่อยที่มีบริษัทแม่ถือหุ้น 100 เปอร์เซ็นต์ ซึ่งแท้ที่จริงก็คือนิติบุคคลของต่างประเทศนั่นเอง หากประกอบกิจการในประเทศไทยกฎหมายถือว่าเป็นคนละนิติบุคคลกับบริษัทแม่ ดังนั้นจึงสามารถหักค่าขายโดยคิดค่าสินค้าและบริการระหว่างกันได้

ในราคาตลาดตามที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (4) บังคับไว้ ส่วนสาขานั้นการติดต่อ
ค้าขายกับสำนักงานใหญ่ต้องใช้ราคาทุน เนื่องจากเป็นนิติบุคคลเดียวกัน ดังนั้นสาขาย่อมมีแนว
โน้มที่จะแปลงตัวเองมาเป็นบริษัทย่อย ซึ่งเป็นโครงสร้างทางธุรกิจของบริษัทข้ามชาติที่สามารถ
ทำการยกย้ายถ่ายเทกำไรจากประเทศที่ตนเข้าไปลงทุนได้ง่าย

จากเหตุผลดังกล่าวผู้เขียนจึงได้วิเคราะห์การนำวิธีการเก็บภาษีแบบ Unitary
Method มาใช้เก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากนิติบุคคลต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการใน
ประเทศไทย เพราะวิธีนี้เป็นวิธีการคำนวณกำไรของสาขาหรือบริษัทย่อยโดยเฉลี่ยกำไรมา
จากสำนักงานใหญ่หรือบริษัทแม่ โดยสูตรซึ่งมีฐานมาจากยอดขาย ยอดเงินเดือนค่าจ้าง และ
ยอดทรัพย์สินที่มีอยู่ในประเทศไทย โดยวิธีการนี้สามารถแก้ปัญหาค่าใช้จ่ายสำนักงานใหญ่ซึ่งที่
กล่าวมาได้ ทั้งยังสามารถดึงเอากำไรที่สาขาหรือบริษัทย่อยไปยกย้ายถ่ายเทไปยังสำนักงานใหญ่
หรือบริษัทแม่เพื่อหลีกเลี่ยงภาษีกลับมาได้ซึ่งสร้างความเป็นธรรมให้แก่ประเทศไทยในฐานะเป็น
ประเทศ Host Country

จากการวิเคราะห์ที่มีความเป็นไปได้สูงในการนำวิธีการเก็บภาษีแบบ Unitary
Method มาใช้เพราะจะมีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรเพียงเล็กน้อย มิได้เป็นการแก้ไข
โครงสร้างทางภาษีแต่อย่างใด ผู้เขียนจึงมีข้อเสนอแนะว่า

ควรนำวิธีการเก็บภาษีแบบ Unitary Method มาใช้เก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล
จากนิติบุคคลต่างประเทศตามมาตรา 66 ที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยในรูปสาขา
หรือบริษัทย่อยที่มีบริษัทแม่ถือหุ้น 100 เปอร์เซ็นต์ และนิติบุคคลต่างประเทศตามมาตรา 76 ทวิ
และรัฐบาลควรในประโยชน์จากข้อกำหนดในอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนๆ ที่ทำไว้กับประเทศ
ต่าง ๆ ในข้อที่ว่าด้วยการแลกเปลี่ยนข้อสนเทศเพื่อแลกเปลี่ยนหรือข้อมูลอันจะเป็นประโยชน์ต่อ
การคำนวณภาษีโดยวิธี Unitary Method นอกจากนี้รัฐบาลควรทำความเข้าใจในลักษณะ
ดังกล่าวกับประเทศต่าง ๆ เพิ่มขึ้นด้วย

Thesis Title Study on whether Unitary Method can replace
Foreign enterprises corporate income tax

Name Mr.Pichai Chaivangsa

Thesis Adviser Assistant Professor Kanchana Nimmanhaeminda

Co - Adviser Assistant Professor Tithiphan Chuerboonchai

Department Law

Academic Year 1986



ABSTRACT

Under Section 65 bis and Section 65 Ter, of the Revenue Code the calculation of net profit, for tax purpose, from foreign entity which conducts business in Thailand under the form of "branch" is unfair in practice owing to the interpretation of Section 65 Ter (13) (14) by the Revenue Department and the Court ; viz, the "branch" cannot deduct overhead expenses such as rent, water rate, electricity rate, office expenses and depreciation incurred in the head office in the course of operation management and supervision over branches including Thailand from gross profit. In addition, the "branch" can deduct expenses on research and development only when it actually receives benefit from that research. In practice, not every research can always be materialised.

Meanwhile the subsidiary which is wholly own by the foreign parent entity, when conducts business in Thailand, will be treated as different entity from foreign parent company under the Thai Law. This allows all business transactions within each other such as service, price of goods etc., can be charged at market price under Section 65 bis (4) of the Revenue Code. But the "branch" is treated as the same entity as the parent. Therefore, all transactions are assessed at cost. So, there is tendency that the " branch " will convert into a subsidiary and become an arm for multinational enterprise in transfer of profit from the host country.

By reason above this thesis will study the introduction of "Unitary Method" for corporate income taxation purpose. This method will calculate the branch's or subsidiary's profit from average profit of parent company abroad. It will be assessed from total sale, payroll and property in Thailand. This can solve the problem mentioned above and also prevent profit - transfer out of Thailand by the foreign entity.

From this study, we found that it's highly likely that "Unitary Method" is to be introduced since such introduction requires minor amendment of the Revenue Code. Therefore, of suggest that "Unitary Method" should be introduced to cover all foreign entities whether or not it

operates in the form of "branch" or one hundred percent foreign owned subsidiary or other foreign entity under Section 76 bis. In addition, the government should capitalise on all provisions in conventions of avoidance of double taxation made with other countries especially those related to the exchange of information to counter fraud or fiscal evasion in relation to tax, which hitherto have rarely been realised. Also the government should further enhance such conventions with other countries.

ศูนย์วิทยุทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ สามารถสำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยความอนุเคราะห์ช่วยเหลือจากบุคคลหลายฝ่าย โดยเฉพาะอย่างยิ่งท่านผู้ช่วยศาสตราจารย์กาญจนา นิมมานเหมินท์ และผู้ช่วยศาสตราจารย์ฉัตรชัย เชื้อบุญชัย ซึ่งเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาและควบคุมการทำวิทยานิพนธ์ที่ได้กรุณาใช้เวลาให้ความช่วยเหลือแนะนำและให้คำปรึกษาในการศึกษาค้นคว้า ตลอดจนการตรวจแก้ไขข้อผิดพลาดต่าง ๆ และคณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ทุกท่านที่ได้กรุณาตรวจแก้ไขให้วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีความสมบูรณ์ยิ่งขึ้น ผู้วิจัยจึงขอกราบขอบพระคุณเป็นอย่างสูงไว้ ณ ที่นี้

นอกจากนี้ผู้วิจัยขอขอบพระคุณ คุณรพีภา เสวีกุล ผู้อำนวยการกองอุตสาหกรรม ภาชีอากร คุณยงยุทธ จ่านงศิลป์ หัวหน้าฝ่ายบริหารงานอุตสาหกรรม ซึ่งเป็นผู้บังคับบัญชาโดยตรงของผู้วิจัย คุณอวยพร คันละมัย และคุณอนัน สิริแสงทักษิณ ตลอดจนเพื่อน ๆ ที่ ๆ ทั้งหลายที่ได้กรุณาให้การสนับสนุนช่วยเหลือและเป็นกำลังใจจนวิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลงได้

พิชัย ไชยวงษา

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ	ฉ
กิตติกรรมประกาศ	ณ
สารบัญ	ญ
บทที่ 1 บทนำ	1
บทที่ 2 นิติบุคคลต่างประเทศกับการคำนวณกำไรสุทธิ	4
2.1 ความหมายของคำวนิติบุคคลต่างประเทศ	5
2.1.1 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตาม กฎหมายต่างประเทศ	5
2.1.2 กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางค้าหรือหากำไร โดยรัฐบาลต่างประเทศหรือโดยองค์การของ รัฐบาลต่างประเทศ	5
2.1.3 บริษัทย่อย	6
2.2 นิติบุคคลต่างประเทศต้องประกอบกิจการในประเทศไทย	6
2.3 การคำนวณกำไรสุทธิ	7
2.3.1 การรับรู้อยู่ได้	7
2.3.2 เงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ทวิ	10
2.3.3 เงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ตรี	21
บทที่ 3 ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นที่สำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นของนิติบุคคลต่าง ประเทศกับการคำนวณกำไรสุทธิ	35
3.1 ลักษณะของค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นที่สำนักงานใหญ่หรือ สาขาอื่น	36
3.2 ขอบพิจารณาเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นที่สำนักงานใหญ่ หรือสาขาอื่น	37

	หน้า
3.2.1 ประเทศไทย	37
1. ขอกฎหมาย	37
2. แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร	39
3. แนวคำวินิจฉัยของศาลฎีกา	44
3.2.2 กฎหมายต่างประเทศ	46
1. ประเทศมาเลเซีย	46
2. ประเทศฟิลิปปินส์	47
3. ประเทศสหรัฐอเมริกา	48
4. แบบอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อน จากเงินได้และทุนฉบับที่จัดทำโดยองค์ การเพื่อความร่วมมือและพัฒนาทาง เศรษฐกิจ (O.E.C.D.) และแบบอนุสัญญา เพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศ พัฒนาและประเทศกำลังพัฒนาฉบับที่จัดทำ โดยองค์การสหประชาชาติ (United Nation)	55
3.3 ปัญหาในทางปฏิบัติเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นที่สำนักงาน ในเขตหรือสาขาอื่น	57
3.3.1 ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานและการบริหาร	57
3.3.2 รายจ่ายเกี่ยวกับการค้นหาและพัฒนา	59
3.4 ผลกระทบจากปัญหาในทางปฏิบัติเกี่ยวกับค่าใช้จ่าย ของสาขาที่เกิดขึ้นที่สำนักงานในเขตหรือสาขาอื่น	59
3.4.1 ผลกระทบต่อกรมสรรพากรและประเทศ	59
3.4.2 ผลกระทบต่อฝ่ายผู้เสียภาษี	60

	หน้า
บทที่ 4 วิธีการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลแบบ Unitary Method	62
4.1 ความหมายของ Unitary Method และ วิวัฒนาการ	62
4.1.1 ความหมายของ Unitary Method	62
4.1.2 วิวัฒนาการและแนวความคิดของการจัดเก็บ ภาษีแบบ Unitary Method	69
1. จากคดีภาษีทรัพย์สิน	70
2. จากคดีภาษีเงินได้และภาษีสิทธิประโยชน์ พิเศษ	72
4.2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี	105
4.2.1 ต้องประกอบกิจการข้ามรัฐหรือข้ามชาติ โดยกิจการส่วนหนึ่งต้องกระทำลงในรัฐ ที่เก็บภาษี Unitary Tax	105
4.2.2 ต้องประกอบกิจการในลักษณะที่เป็นธุรกิจ แบบ Unitary	107
4.3 ฐานภาษี	110
4.4 การคำนวณภาษี	114
4.4.1 ข้อมูลที่ใช้ในการคำนวณภาษี	114
4.4.2 ขอบเขตความหมายของข้อมูลที่ใช้ใน การคำนวณภาษี	115
4.4.3 วิธีคำนวณภาษี	118

	หน้า
บทที่ 5 วิเคราะห์ฐานะการนำวิธีการเก็บภาษีแบบ Unitary Method มาใช้ในประเทศไทย	123
5.1 รูปแบบและโครงสร้างของบริษัทข้ามชาติ	123
5.2 เหตุผลในการวิเคราะห์เพื่อนำวิธีการเก็บภาษีแบบ Unitary Method มาใช้	125
5.3 ผลทางภาษีกรณีการคำนวณกำไรสุทธิกับการใช้วิธี Unitary Method	133
5.3.1 กรณีนิติบุคคลต่างประเทศตามมาตรา 66	133
5.3.2 กรณีนิติบุคคลต่างประเทศตามมาตรา 76 ทวิ	136
5.4 ความเป็นไปได้ในการปฏิบัติจกเก็บ	137
บทที่ 6 สรุปการวิจัยและข้อเสนอแนะ	142
6.1 สรุปผลการวิจัย	142
6.1.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากนิติบุคคลต่างประเทศตามมาตรา 66 และ 76 ทวิในปัจจุบัน	142
6.1.2 วิธีการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลแบบ Unitary Method	144
6.1.3 ประโยชน์ที่จะได้รับจากการนำวิธีการเก็บภาษีแบบ Unitary Method มาใช้	145
6.2 ข้อเสนอแนะ	147
บรรณานุกรม	149
ประวัติผู้เขียน	155