

วิเคราะห์ปัญหาการนำวิธีการเก็บภาษีแบบ

Unitary Method มาใช้ในประเทศไทย

วิธีการเก็บภาษีแบบ Unitary Method เป็นวิธีที่ใช้เก็บภาษีเงินได้จากบริษัทที่ประกอบกิจการในลักษณะที่เป็นธุรกิจแบบ Unitary ซึ่งรูปแบบของกิจการแบบนี้ก็คือธุรกิจของบริษัทข้ามชาติ ในประเทศไทยบริษัทข้ามชาติเหล่านี้ก็คือนิติบุคคลต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยนั่นเอง ดังนั้นก่อนจะวิเคราะห์ถึงการนำวิธีการเก็บภาษีแบบ Unitary Method มาใช้ในประเทศไทยจึงควรเข้าใจรูปแบบโครงสร้างของบริษัทข้ามชาติหรือนิติบุคคลต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยเหล่านั้นก่อน

5.1 รูปแบบและโครงสร้างของบริษัทข้ามชาติ

ในทางเศรษฐศาสตร์หน่วยงานทางเศรษฐกิจไม่เคยมุ่งเจาะจงไปที่หน่วยงานกฎหมาย คือหน่วยงานเศรษฐกิจอาจจะรวมเอาหน่วยงานกฎหมายหลาย ๆ หน่วยเข้าด้วยกันได้ ยกตัวอย่างเช่น Holding Company เป็นหน่วยงานเศรษฐกิจหนึ่งแต่ประกอบด้วย หน่วยงานกฎหมายมากกว่าหนึ่ง เพราะ Holding Company ประกอบด้วยบริษัทแม่และบริษัทลูกตั้งแต่หนึ่งบริษัทขึ้นไป ด้วยเหตุนี้กลุ่มผู้นำในการประกอบธุรกิจเมื่อมองปัญหาทางธุรกิจจะไม่ได้มองหน่วยงานกฎหมายเป็นเกณฑ์ เขาจะสร้างระบบการจัดการธุรกิจขึ้นใหม่โดยมีเหตุผลเพื่อให้ทำกำไรได้มากที่สุด แล้วค่อย ๆ ปรับโครงสร้างนั้นให้เข้ากับกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ ดังนั้นจึงเกิดบริษัทข้ามชาติในรูปแบบแปลก ๆ ขึ้นมาหลายแบบด้วยกัน เช่น

5.1.1 National Multinational Corporation: หมายถึงบริษัทที่มีบริษัทแม่บริษัทเดียว แต่ได้ขยายชำนงานธุรกิจไปยังอีกประเทศหนึ่งในลักษณะการมีสาขาหรือบริษัทย่อย (Subsidiary) ซึ่งบริษัทย่อยนี้มีบริษัทแม่ถือหุ้น 100 % ถ้าเป็นไปได้ ได้แก่ บริษัทฟอร์ดมอเตอร์ จำกัด หรือกลุ่มบริษัทมิตซูบิชิ¹

¹ Kanchana Nimmanhaeminda "The Structure of Multinational Corporation and its Advantage under Thai Law," Paper Presented at the Conference on The Role of Multi-National Corporations in Thailand, Cholburi, Thailand, 7-9 July 1984, p. 2-3.

1. แบบบริษัท ฟอร์ด มอเตอร์

บริษัทฟอร์ด มอเตอร์ จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลในรัฐมิชิแกน สหรัฐอเมริกา ประกอบกิจการข้ามชาติโดยเริ่มตั้งตัวแทนจำหน่ายในต่างประเทศและส่งสินค้าไปยังประเทศต่าง ๆ ต่อมาเมื่อสามารถขายรถยนต์ได้มากขึ้น ตัวแทนจำหน่ายจึงกล่าวถึงเปลี่ยนแปลงเป็นสำนักงานสาขา, โรงงานประกอบรถยนต์ ต่อมาเมื่อได้รับความกดดันจากรัฐบาลของประเทศนั้น ๆ เช่น ในเรื่องภาษี สาขาหรือโรงงานประกอบรถยนต์นั้นจึงจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลของประเทศนั้น ๆ และในที่สุดก็ตั้งเป็นโรงงานผลิตรถยนต์และชิ้นส่วนของรถยนต์เพื่อส่งไปยังโรงงานของกลุ่มบริษัทเดียวกัน

ในขณะนี้สำนักงานใหญ่ในสหรัฐทำหน้าที่เป็นผู้ควบคุมดูแลและวางแผนอย่างใดก็ตามเพื่อที่จะให้สำนักงานใหญ่และบริษัทซึ่งอยู่ในส่วนต่าง ๆ ของโลกทำงานประสานกันจึงได้มีการตั้งสำนักงานภูมิภาคเพื่อควบคุมดูแลบริษัทซึ่งอยู่ในภูมิภาคนั้นของโลก นโยบายของบริษัทฟอร์ด มอเตอร์ ในปัจจุบันคือพยายามถือหุ้นในบริษัทที่ตั้งขึ้นในต่างประเทศจำนวนมากที่สุดเท่าที่จะทำได้ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับกฎหมายของประเทศนั้น ตัวอย่างเช่น ในประเทศแคนาดา จะถือหุ้นถึง 60 เปอร์เซ็นต์ ในสิงคโปร์ ไทย และมาเลเซีย จะถือหุ้น 100 เปอร์เซ็นต์

ในปัจจุบันบริษัทฟอร์ด มอเตอร์ มีสาขาและบริษัทที่อยู่ในเครืออยู่ใน 30 ประเทศทั่วโลก บริษัทในเครือของบริษัทฟอร์ดมอเตอร์ยังเป็นบริษัทเครดิต ซึ่งเป็นบริษัทปล่อยเงินกู้ บริษัทที่เป็นบริษัทเครดิตนี้ตั้งอยู่ในประเทศแคนาดา อังกฤษ และออสเตรเลีย และถือหุ้นโดยบริษัทฟอร์ด มอเตอร์ แห่งสหรัฐอเมริกา 100 เปอร์เซ็นต์

2. แบบกลุ่มบริษัท มิตรูบิซ

กลุ่มบริษัท มิตรูบิซ นี้ บริษัทในกลุ่มจะถือหุ้นซึ่งกันและกัน และมีการประสานงาน โดยกลุ่มซึ่งไม่มีสถานภาพของกฎหมาย

บริษัทมิตรูบิซ เริ่มด้วยการเป็นบริษัทในครอบครัวโดยครอบครัวอิวาซากิ ธุรกิจเริ่มแรกได้แก่ ธุรกิจการเดินเรือ ต่อมาได้ขยายออกไปประกอบธุรกิจหลาย ชนิด ได้แก่ ธนาคาร โรงรถเหล็ก และบริษัทการค้าแต่ละธุรกิจได้จดทะเบียน เป็นบริษัทต่างหากจากกัน แต่ละบริษัทถือหุ้นระหว่างกันเพียง 17 เปอร์เซ็นต์ กลุ่ม ผู้ประสานงาน เรียกว่า Friday Conference กลุ่มผู้ประสานงานนี้จะพบกัน ทุกอาทิตย์ ประกอบด้วยผู้บริหารชั้นสูงของบริษัทในกลุ่มบริษัทมิตรูบิซ 26 บริษัท หัวหน้ามาจากบริษัทมิตรูบิซโซจิ ธนาคารมิตรูบิซ และบริษัทมิตรูบิซรถเหล็ก กลุ่ม Friday Conference นี้ไม่มีสถานภาพตามกฎหมาย ฝ่ายบริหารของทุกบริษัทในกลุ่ม มิตรูบิซ จะปฏิบัติตามมติของกลุ่ม Friday Conference บริษัทในกลุ่มมิตรูบิซ แม้จะ ถือหุ้นระหว่างกันในอัตราค่า แต่ความที่แต่ละบริษัทมีกิจการต่าง ๆ กัน ฉะนั้นบริษัทใน กลุ่มนี้จึง เกื้อหนุนกันและทำให้สามารถเป็นบริษัทข้ามชาติที่ประสบความสำเร็จและน่ากลัว มากกลุ่มหนึ่ง ดังจะเห็นได้ว่าบริษัทมิตรูบิซ จะทำหน้าที่เป็นพนักงานขายของกลุ่มมีสำนักงาน ขยายประมาณ 100 แห่งทั่วโลก ซื่อขายทุกอย่างแทนบริษัทในกลุ่ม

ธนาคารมิตรูบิซ จะทำหน้าที่เป็นคลังเงินให้บริษัทในกลุ่มในขณะเดียวกัน บริษัทมิตรูบิซ เคมีคอล บริษัทมิตรูบิซและธนาคารมิตรูบิซ ก็จะเป็นตัวผลักดันสนับสนุน บริษัท มิตรูบิซ เปโตร เคมีคอล และบริษัทกระจกอาซาฮี เป็นต้น

5.1.2 International Multinational (Transnationals)

International Multinational Corporation คือบริษัทที่ประกอบด้วยบริษัทแม่ จาก 2 ชาติต่างกัน ซึ่งเชื่อมกันด้วยความเป็นผู้ถือหุ้นและมีกรรมการของบริษัทร่วมกันได้แก่

บริษัท Royal Dutch/Shell Group และบริษัท Unilever เป็นต้น²

1. กลุ่มบริษัท Royal Dutch/Shell

Royal Dutch เป็นบริษัทที่ตั้งขึ้นในประเทศเนเธอร์แลนด์ บริษัท Shell Transport เป็นบริษัทที่ตั้งขึ้นในประเทศอังกฤษ โดยตกลงกันที่จะตั้งบริษัทในประเทศเนเธอร์แลนด์ บริษัท Royal Dutch จะถือหุ้น 60 เปอร์เซ็นต์ บริษัท Shell Transport จะถือหุ้น 40 เปอร์เซ็นต์ และตั้งอีกบริษัทหนึ่งในอังกฤษ โดยบริษัท Shell Transport ถือหุ้น 60 เปอร์เซ็นต์ บริษัท Royal Dutch ถือหุ้น 40 เปอร์เซ็นต์ บริษัทที่ตั้งขึ้นในประเทศอังกฤษ ชื่อบริษัท Shell Petroleum Limited บริษัทที่ตั้งขึ้นในประเทศเนเธอร์แลนด์ ชื่อบริษัท Shell Petroleum N.V. บริษัทที่ตั้งขึ้นใหม่นี้บริหารโดยกลุ่มของกรรมการผู้จัดการของ Royal Dutch/Shell Group กรรมการกลุ่มนี้จะเป็นผู้บริหารงานของกลุ่มทั้งหมด

2. Unilever

Unilever Limited ตั้งขึ้นตามกฎหมายอังกฤษ Unilever N.V. ตั้งขึ้นตามกฎหมายเนเธอร์แลนด์ ทั้ง 2 บริษัทผูกพันกันโดยได้รวมกันตั้งบริษัทลูกซึ่งบริษัทแม่ทั้ง 2 ฝ่ายได้เข้าถือหุ้นในบริษัทลูก ในทางจัดการบริษัทในกลุ่มนี้มีกรรมการกลุ่มเดียวกัน และในการถือหุ้นในบริษัทใหม่ บริษัทแม่ทั้ง 2 ได้ถือหุ้นจำนวนเท่า ๆ กัน ในปัจจุบันนี้ บริษัทแม่ทั้ง 2 มีบริษัทลูกอยู่ประมาณ 200 แห่งทั่วโลก ในการตั้งบริษัทในภูมิภาคต่าง ๆ ของโลก ผู้บริหารของบริษัทแม่ได้ถือเอาหลักเกณฑ์การเพ่งทรัพยากรของโลกเป็นข้อตัดสินควรจะตั้งในภูมิภาคใด

² Ibid. p. 7.



3. Dunlop Pirelli Union

Dunlop เป็นบริษัทอังกฤษ Pirelli เป็นบริษัทอิตาลี
กลุ่ม Dunlop ใหญ่ 40 เปอร์เซ็นต์ของหุ้นของบริษัทย่อยของตนแก่บริษัท Pirelli
และกลุ่ม Pirelli ก็ใหญ่ 40 เปอร์เซ็นต์ของหุ้นของบริษัทย่อยของตนแก่บริษัท Dunlop
ด้วยเหตุนี้จึงทำให้ผู้ถือหุ้นในบริษัทแม่ของแต่ละฝ่ายเข้ามาถือหุ้นในบริษัทย่อยด้วย

การควบคุมการดำเนินงานของทั้งกลุ่ม Dunlop และ Pirelli ยังคง
อยู่ที่บริษัทแม่ของแต่ละฝ่าย บริษัทแม่ของแต่ละฝ่ายมีสิทธิที่จะเข้าไปนั่งเป็นคณะกรรมการ
บริหารของบริษัทลูก แต่อำนาจการจัดการนั้นอยู่ที่บริษัทแม่ของแต่ละฝ่าย ดังจะเห็นได้
จากการที่ร่วมกันทำการซื้อวัตถุดิบ วิจัย และการประสานงานในด้านการจัดการและการเงิน
ร่วมกัน

4. Fiat และ Citroen

บริษัท Fiat ตั้งขึ้นตามกฎหมายอิตาลี บริษัท Citroen ตั้งขึ้นตาม
กฎหมายฝรั่งเศส ทั้ง 2 บริษัททำธุรกิจเกี่ยวกับการผลิตรถยนต์ ทั้ง 2 บริษัทได้ร่วมกันตั้ง
Holding Company ขึ้นโดย 53 เปอร์เซ็นต์ ถือหุ้นโดย Citroen และ 47
เปอร์เซ็นต์ ถือโดย Fiat

5. Panavia

M.B.B. เป็นบริษัทเยอรมัน Fiat เป็นบริษัทอิตาลี B.A.C. เป็นบริษัท
อังกฤษ ทั้ง 3 บริษัทร่วมกันตั้งบริษัท Panavia โดย M.B.B. ถือหุ้น 42.5 เปอร์เซ็นต์
Fiat ถือหุ้น 15 เปอร์เซ็นต์ และ B.A.C. ถือหุ้น 42.5 เปอร์เซ็นต์ บริษัทที่ตั้งขึ้น
ใหม่นี้เป็นบริษัทประเภทดำเนินธุรกิจซึ่งได้รวบรวมเอาเงินทุนและการบริหารจากประเทศต่าง ๆ
เพื่อที่จะเปิดตลาด

5.2 เหตุผลในการวิเคราะห์เพื่อนำวิธีการเก็บภาษีแบบ Unitary Method มาใช้

จากที่กล่าวมาจะเห็นได้ว่าหน่วยทางเศรษฐกิจมีหลายรูปแบบ แต่ละแบบหรือหน่วยทางเศรษฐกิจหนึ่ง ๆ ประกอบไปด้วยหน่วยทางกฎหมายหลายหน่วย เช่น บริษัทแม่ บริษัทย่อย (Subsidiary) และสาขา สำหรับประเทศไทยนั้นพบว่ากิจการของบริษัทข้ามชาติหรือนิติบุคคลต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการมีทั้งในรูปสาขาและเข้ามาถือหุ้นในนิติบุคคลไทย ทำให้นิติบุคคลไทยนี้อยู่ในฐานะเป็นบริษัทย่อยซึ่งในทางกฎหมายถือว่านิติบุคคลไทยนี้เป็นนิติบุคคลหนึ่งแยกต่างหากจากบริษัทแม่ เมื่อเป็นคนละนิติบุคคล นิติบุคคลทั้งสองจึงติดค่าซื้อขายระหว่างกันโดยคิดค่าสินค้าและบริการจากกันได้ในราคาตลาดโดยประมวลรัษฎากร ได้บัญญัติบังคับเรื่องนี้ไว้ในมาตรา 65 ทวิ (4) ว่า

"(4) ในกรณีโอนทรัพย์สินให้บริการหรือให้กู้ยืมเงินโดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ย ตามราคาตลาดในวันที่โอนให้บริการหรือให้กู้ยืมเงิน"

ราคาตลาดตามอนุมาตรานี้ ก็คือราคาทุนบวกด้วยกำไรนั่นเอง

สำหรับสาขานั้นประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ถือว่าเป็นนิติบุคคลเดียวกันกับสำนักงานใหญ่ ดังนั้นค่าสินค้าและบริการที่ติดเอาแก่กันจึงต้องคิดในราคาต้นทุนที่จ่ายไป นอกจากนี้ประมวลรัษฎากรยังได้บัญญัติไว้ในมาตรา 65 ตรีว่า "รายจ่ายต่อไปนี้ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

"(10) ค่าตอบแทนแก่ทรัพย์สินซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นเจ้าของ และใช้เอง"

"(11) ดอกเบี้ยที่คิดให้สำหรับเงินทุน เงินสำรองต่าง ๆ หรือเงินกองทุนของตนเอง"

จากบทบัญญัติดังกล่าวจะเห็นได้ว่าสาขาสามารถหักค่าใช้จ่ายได้น้อยกว่าบริษัทย่อย โดยเหตุนี้ทำให้บริษัทย่อยเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลน้อยกว่าสาขา แม้จะมียอดขายและค่าบริการจำนวนเท่ากัน

ความเสียเปรียบได้เปรียบนี้แท้ที่จริงแล้วจะเห็นได้ว่า สาเหตุนี้เกิดจากโครงสร้างในทางกฎหมายเท่านั้นเอง อย่างไรก็ตามความเสียเปรียบของสาขานี้มีมากยิ่งขึ้นเมื่อในทางปฏิบัติการสรรพากรและศาลฎีกาได้ตีความมาตรา 65 ตรี (14) แห่งประมวลรัษฎากร โดยไม่ยอมให้สาขานำค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานและในการบริหารของสาขาที่เกิดขึ้นที่สำนักงานใหญ่ เช่น ค่าเช่าที่ทำการ ค่าน้ำ ค่าไฟฟ้า ค่าเครื่องเขียน เครื่องใช้ ค่าสักรหอ และค่าเสื่อมราคา เครื่องมือเครื่องใช้ มาถือเป็นรายจ่ายของสาขาในการคำนวณกำไรสุทธิ ดังปรากฏตามคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร³ และคำพิพากษาฎีกาที่ 300/2520 และ 1033/2521 ซึ่งค่าใช้จ่ายเหล่านี้ไม่มีกฎหมายห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่าย

การตีความดังกล่าวเป็นแรงบีบบังคับทำให้สาขาของนิติบุคคลต่างประเทศพยายามที่จะแปลงมาเป็นบริษัทย่อยให้มากที่สุดเท่าที่จะมากได้ เท่าที่ความเหมาะสมของการบริหารจะเอื้ออำนวย จึงจะเห็นได้จากตัวอย่างโครงสร้างของบริษัทไอร์แลนด์ ดังที่ได้กล่าวมาแล้ว

ได้กล่าวมาแล้วว่า บริษัทย่อยและบริษัทแม่เป็นนิติบุคคลต่างหากจากกันสามารถคิดราคาสินค้าและบริการเหมือนหนึ่งว่าได้ทำการขายและบริการกับบุคคลภายนอก ทั้งประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (4) กับนิติบังคับไว้เช่นนั้นเท่ากับเป็นการเปิดช่องให้บริษัทย่อยและบริษัทแม่ สามารถทำกำไรระหว่างกันได้การเปิดโอกาสเช่นนี้เป็นต้นเหตุของทั้งหมดที่

³ กรมสรรพากร, "หนังสือที่ กค. 0804/10055," 4 กันยายน 2522.
กรมสรรพากร, "หนังสือที่ กค. 0804/7165," 25 เมษายน 2523.
กรมสรรพากร, "หนังสือที่ กค. 0804/42," 4 มกราคม 2525.

ทำให้ผลในที่สุดให้มีการยกย้ายถ่ายเทกำไรจากประเทศไทยไปสู่ประเทศที่บริษัทแม่ตั้งอยู่ โดยรัฐบาลไทยไม่ได้ประโยชน์ไม่ว่าทางใดในการที่ให้มีบุคคลต่างประเทศเข้ามาลงทุนในประเทศไทยตามสมควร

เนื่องจากประเทศไทยเป็นประเทศกำลังพัฒนา กำลังพัฒนาในที่นี้หมายความว่า กำลังเปลี่ยนแปลงประเทศกิจกรรมไปสู่ความเป็นประเทศกึ่งอุตสาหกรรม ในขณะที่ความรู้ของประชาชนยังไม่พร้อมในเรื่องเกี่ยวกับเทคนิคการผลิต การแปรรูปวัตถุดิบเป็นสินค้าสำเร็จรูป รัฐบาลไทยจึงได้เร่งให้มีการรับเอาเทคโนโลยีจากต่างประเทศให้มากที่สุดเท่าที่จะทำได้ โดยเฉพาะการเน้นเทคโนโลยีในระดับสูง ดังจะเห็นปรากฏในพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 มาตรา 28 วรรคหนึ่ง ซึ่งบัญญัติว่า

" . . . เครื่องจักรนั้นต้องไม่เป็นเครื่องจักรที่ผลิตหรือประกอบได้ในราชอาณาจักร . . . "

การที่ประเทศไทยพยายามที่จะเรียนรู้เกี่ยวกับเทคโนโลยีระดับสูง ประเทศไทยจึงต้องลงทุนสูงในเรื่องต่อไปนี้

1. เครื่องจักรที่มีประสิทธิภาพสูง
2. ข้อมูลที่ใช้ในการผลิต (Royalty)
3. ข้อมูลวิธีการผลิต (Knowhow)
4. จ่ายค่าบริการสำหรับคำแนะนำในการบริหารทั่วไป (Technical Assistant)
5. จ่ายค่าซื้อวัตถุดิบบางตัวซึ่งเป็นองค์ประกอบสำคัญ
6. จ่ายค่าเงินเดือนของผู้เชี่ยวชาญเพื่อแนะนำในการผลิต
7. จ่ายค่าเครื่องหมายการค้า (Trademark)

ถ้าโรงงานที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนซึ่งเป็นนิติบุคคลต่างประเทศต้องจ่ายค่าใช้
 ใช้จ่ายข้างต้น ค่าใช้จ่ายเหล่านี้แน่นอนไม่มีการจ่ายให้แก่บุคคลอื่นซึ่งอยู่นอกกลุ่มเป็นอันขาด
 ค่าใช้จ่ายบางตัวอาจมีราคาตลาด เช่น ค่าเครื่องจักร ค่าวัตถุดิบและค่าใช้จ่ายสำหรับ
 ค่าแนะนำในการบริหารทั่วไป แต่ค่าใช้จ่ายบางตัวเป็นค่าใช้จ่ายซึ่งไม่มีราคาตลาดจะคิด
 เอาแก่กันเท่าไรก็ได้ เช่น ค่าซื้อสูตรสำหรับการใช้ในการผลิต ค่าเครื่องหมายการค้า
 ค่าวิธีการผลิต เป็นต้น ค่าใช้จ่ายเหล่านี้เป็นค่าใช้จ่ายซึ่งเปิดโอกาสให้นิติบุคคลต่างประเทศ
 คิดเอาแก่กันในอัตราที่สูงหรือในอัตราซึ่งเมื่อจ่ายแล้วทำให้นิติบุคคลต่างประเทศผู้จ่ายมี
 กำไรเล็กน้อยเพื่อเสียภาษีให้แก่ประเทศไทย นอกจากนี้ในบางกรณีรัฐบาลไทยยังกำหนด
 ให้บริษัทที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนจะต้องส่งสินค้าที่ได้รับการส่งเสริมออกไปขายนอก
 ประเทศทั้งหมดดังปรากฏในพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 มาตรา 20
 ซึ่งบัญญัติว่า

"ในกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาเห็นสมควรให้ส่งเสริมแก่ผู้ขอรับการส่งเสริม
 รายใดแล้วคณะกรรมการจะกำหนดเงื่อนไขไว้ในบัตรส่งเสริมเพื่อให้ผู้ได้รับการส่งเสริม
 รายนั้นต้องปฏิบัติในเรื่องใดเรื่องหนึ่งหรือหลายเรื่อง ดังต่อไปนี้ด้วยก็ได้

(18) การส่งออกซึ่งผลิตภัณฑ์หรือผลิตภัณฑ์ผลิตหรือประกอบ"

และในมาตรา 47 ซึ่งบัญญัติว่า

"ผู้ได้รับการส่งเสริมจะได้รับอนุญาตให้ส่งออกนอกราชอาณาจักรได้เสมอไป
 ซึ่งผลิตภัณฑ์หรือผลิตภัณฑ์ได้จากกิจการที่ได้รับจากการส่งเสริมการลงทุน เว้นแต่ในกรณี
 จำเป็นในด้านเศรษฐกิจ สังคม และความมั่นคงของประเทศ"

การกำหนดดังกล่าวมีข้อดีในแง่ที่ว่ารัฐบาลไทยได้เงินตราต่างประเทศแต่สำหรับ
 บริษัทข้ามชาติผู้ซื้อสินค้าไทยดังกล่าวก็คือบริษัทในเครือเดียวกันนั่นเอง ฉะนั้นราคาขายที่
 ส่งออกจึงไม่สูงนัก การประกอบการค้าโดยต้นทุนการผลิตสูงและราคาขายไม่สูงนัก กว้างไร
 สู้หือยอมต่ำเป็นธรรมดา

เพื่อเป็นการกำจัดการโอนกำไรไปยังบริษัทแม่ของนิติบุคคลต่างประเทศดังกล่าว จึงขอเสนอวิธีการเก็บภาษีแบบ Unitary Method มาใช้แทนการเก็บภาษีโดยวิธีคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 66 และ 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้เพราะการเก็บภาษีแบบ Unitary Method จะส่งผล 3 ประการคือ

1. ทำให้สาขาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่ากับบริษัทย่อยเพราะกำไรสุทธิที่คำนวณโดยวิธี Unitary Method นี้ได้มีการหักค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานและในการบริหารเหมือนกัน
2. เป็นการดึงกำไรที่บริษัทย่อยหรือสาขาได้ขายเทไปให้บริษัทแม่หรือสำนักงานใหญ่ กลับมาเสียภาษีให้กับประเทศไทย
3. เป็นการสร้างความเป็นธรรมให้แก่ประเทศไทยในฐานะ Host Country ซึ่งต้องสูญเสียทรัพยากรธรรมชาติ การใช้จ่ายสาธารณูปโภคต่าง ๆ และยังคงรับผลของการลงทุนที่เป็นมลภาวะ

อย่างไรก็ตามวิญยานพนธ์ฉบับนี้จะขอเสนอใช้วิธีการเก็บภาษีแบบ Unitary Method กับเฉพาะในกรณีนิติบุคคลต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยในรูปสาขาตามมาตรา 66 หรือนิติบุคคลต่างประเทศที่ให้ถือว่าประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ และบริษัทย่อยซึ่งมีบริษัทแม่ถือหุ้นอยู่เต็ม 100 % เท่านั้น

สำหรับบริษัทย่อยดังกล่าวที่ผู้เขียนเสนอให้นำ Unitary Method มาใช้คำนวณกำไรสุทธิด้วยนั้น เพราะได้พิจารณาเห็นว่าโดยเนื้อแท้หรือโดยพฤตินัยบริษัทย่อยดังกล่าวก็คือนิติบุคคลของต่างประเทศนั่นเอง เพราะมีเจ้าของเป็นนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ดังนั้นบริษัทย่อยดังกล่าวจึงสามารถกอบโกยผลประโยชน์หรือยกย้ายกำไรไปยังบริษัทแม่ได้เช่นเดียวกับสาขาของนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ หรืออาจจะยกย้ายกำไรได้มากกว่าสาขาอีกด้วย เพราะฉะนั้นผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าหากเปลี่ยนแปลงวิธีการคำนวณกำไรสุทธิของสาขาก็ควรเปลี่ยนแปลงครอบคลุมถึงบริษัทย่อยดังกล่าวด้วยเพื่อความเป็นธรรม

5.3 ผลทางภาษีกรณีการคำนวณกำไรสุทธิกับกรณีใช้วิธี Unitary Method

ผลทางภาษีจากการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยวิธีคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 66 และ 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรในปัจจุบันกับโดยวิธีการเก็บภาษีแบบ Unitary Method จะแยกเปรียบเทียบเป็นกรณีนิติบุคคลต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย ตามมาตรา 66 และกรณีตามมาตรา 76 ทวิ ส่วนบริษัทย่อยที่มีบริษัทแม่ถือหุ้น 100 % นั้น จะไม่ทำการเปรียบเทียบ เพราะการคำนวณกำไรสุทธิและภาษีของบริษัทย่อยไม่ต่างไปจากกรณีนิติบุคคลต่างประเทศตามมาตรา 66 ซึ่งหากกำไรสุทธิที่ปรากฏในบัญชีเท่ากัน ภาษีเงินได้นิติบุคคลของทั้ง 2 บริษัทก็ไม่ต่างกัน อย่างไรก็ตามในความเป็นจริงกำไรสุทธิของบริษัทย่อยอาจจะมีมากกว่าที่ปรากฏในบัญชี ซึ่งส่วนที่มากกว่านี้ไม่ได้นำมาคำนวณเสียภาษีให้แก่ประเทศไทย เพราะบริษัทย่อยได้ย้ายไปยังบริษัทแม่แล้วตามวิธีที่กล่าวในหัวข้อ 5.2

สำหรับสูตรในการคำนวณกำไรสุทธิตามวิธี Unitary Method ผู้เขียนจะพิจารณาใช้สูตร Three - factors formula กับนิติบุคคลต่างประเทศตามมาตรา 66 และบริษัทย่อย เพราะโดยสภาพของกิจการมีองค์ประกอบพร้อมสำหรับใช้สูตรนี้ กล่าวคือ มียอดขายหรือยอดขายรับในประเทศไทย มียอดค่าจ้างเงินเดือนในประเทศไทยและมียอดทรัพย์สินในการประกอบกิจการในประเทศไทย

ส่วนกรณีนิติบุคคลต่างประเทศตามมาตรา 76 ทวิ นั้นผู้เขียนจะใช้สูตร Two - factors formula เนื่องจากการให้ถือว่าประกอบกิจการในประเทศไทยของนิติบุคคลต่างประเทศตามมาตรา 76 นิติบุคคลต่างประเทศดังกล่าวมีเพียงลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อกู้ในประเทศไทยเท่านั้น ซึ่งโดยสภาพของการประกอบกิจการมีองค์ประกอบสำหรับใช้สูตร Two - factors formula เท่านั้น กล่าวคือมียอดขายหรือยอดขายรับในประเทศไทย และมียอดค่าจ้างเงินเดือนหรือค่านายหน้าในประเทศไทย กิจการไม่ได้มีทรัพย์สินอยู่ในประเทศไทยแต่อย่างใด

5.3.1 กรณีนิติบุคคลต่างประเทศตามมาตรา 66

ตัวอย่าง บริษัทที่สร้างขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศประกอบกิจการผลิตและจำหน่ายสินค้าอุปโภค บริโภค โดยมีสาขาอยู่ในหลายประเทศ รวมทั้งในประเทศไทย ปรากฏว่าในรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่ง มีผลการประกอบกิจการของบริษัทฯ ดังนี้

	<u>งบของสำนักงานใหญ่ (ทั่วโลก)</u>	<u>งบของสาขาในประเทศไทย</u>
	<u>ดอลลาร์ '000,000</u>	<u>บาท '000</u>
ยอดขาย/รายรับ	1,830	185,056
ค่าจ้าง เงินเดือน	167	24,057
ยอดทรัพย์สินรวม	1,761	139,871
กำไรก่อนภาษี	310	29,302

(1) คำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยวิธีที่ใช้ในปัจจุบัน นิติบุคคลต่างประเทศ จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ดังนี้

ในปีนี้ นิติบุคคลนี้มีกำไรสุทธิ	29,302,000 บาท ⁴
ภาษี (อัตรา 35 %)	10,255,700 บาท

(2) คำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยวิธี Unitary Method จะได้ผลทางภาษีดังนี้ (สมมุติอัตราแลกเปลี่ยนเงิน 1 ดอลลาร์ เท่ากับ 20 บาท)

$\frac{\text{ยอดขายในประเทศไทย} \times 100}{\text{ยอดขายทั่วโลก}}$	$= \frac{185,056,000 \times 100}{36,600,000,000}$	$= .51 \%$
$\frac{\text{ยอดทรัพย์สินในประเทศไทย} \times 100}{\text{ยอดทรัพย์สินทั่วโลก}}$	$= \frac{139,871,000 \times 100}{35,220,000,000}$	$= .40 \%$
$\frac{\text{ยอดค่าจ้างเงินเดือนในประเทศไทย} \times 100}{\text{ยอดค่าจ้างเงินเดือนทั่วโลก}}$	$= \frac{24,057,000 \times 100}{3,340,000,000}$	$= .72 \%$
$\frac{.51 + .40 + .72}{3}$	$=$	$.54 \%$

กำไรของนิติบุคคลที่ต้องนำมาคำนวณภาษีให้แก่ประเทศไทยเท่ากับ

$$\frac{6,200,000,000 \times .54}{100} = 33,480,000 \text{ บาท}$$

$$\text{นิติบุคคลนี้ต้องเสียภาษี (อัตรา 35 %) = 11,718,000 บาท}$$

⁴ กำไรสุทธิ หมายความว่า กำไรสุทธิที่หักรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ใน มาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ครี

อย่างไรก็ตามในกรณีที่สาขาของบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศประกอบกิจการและประสบผลขาดทุน ซึ่งในระบบการจัดเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากรปัจจุบันสาขาของบริษัทฯ นี้ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่หากนำวิธีการเก็บภาษีแบบ Unitary Method มาใช้จะสามารถเก็บภาษีจากสาขาของบริษัทฯ นี้ได้

ตัวอย่าง บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศบริษัทหนึ่งได้ประกอบกิจการผลิตและจำหน่ายสินค้าโดยมีสาขาอยู่ในหลายประเทศ ต่อมาบริษัทฯ ได้ขยายกิจการโดยมาเปิดสาขาในประเทศไทย ปรากฏว่าในรอบระยะเวลาบัญชีปีแรก ปรากฏผลการประกอบกิจการในประเทศไทยและทั่วโลกของบริษัทฯ ดังนี้

	<u>งบสำนักงานใหญ่ (ทั่วโลก)</u>	<u>งบในประเทศไทย</u>
	ดอลลาร์ '000	บาท '000
ยอดขาย/รายรับ	110,025	15,427
ค่าจ้างเงินเดือน	7,851	1,376
ยอดทรัพย์สินรวม	95,054	14,283
กำไรก่อนภาษี (ขาดทุน)	4,905	(702)

คำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยวิธี Unitary Method จะได้ผลทางภาษีดังนี้
(สมมติอัตราแลกเปลี่ยนเงิน 1 ดอลลาร์ เท่ากับ 20 บาท)

$\frac{\text{ยอดขายในประเทศไทย} \times 100}{\text{ยอดขายทั่วโลก}}$	$= \frac{15,427,000 \times 100}{2,200,500,000}$	$= .70 \%$
$\frac{\text{ยอดทรัพย์สินในประเทศไทย} \times 100}{\text{ยอดทรัพย์สินทั่วโลก}}$	$= \frac{14,283,000 \times 100}{1,901,080,000}$	$= .75 \%$
$\frac{\text{ยอดค่าจ้างเงินเดือนในประเทศไทย} \times 100}{\text{ยอดค่าจ้างเงินเดือนทั่วโลก}}$	$= \frac{1,376,000 \times 100}{157,020,000}$	$= .88 \%$
$\frac{.70 + .75 + .88}{3}$	$= .78 \%$	

กำไรของนิติบุคคลที่ต้องนำมาคำนวณภาษีให้แก่ประเทศไทย เท่ากับ

$$\frac{98,100,000 \times .78}{100} = 765,180 \text{ บาท}$$

$$\text{นิติบุคคลนี้ต้อง เสียภาษี (อัตรา 35 \%)} = 267,813 \text{ บาท}$$

จะเห็นได้ว่าโดยวิธี Unitary Method รัฐบาลไทยสามารถเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลได้เมื่อนิติบุคคลต่างประเทศจะยกย้ายกำไรไปเก็บไว้ที่บริษัทแม่หรือสำนักงานใหญ่ก็ตาม

5.3.2 กรณีนิติบุคคลต่างประเทศตามมาตรา 76 ทวิ

ตัวอย่าง บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศได้ขายสินค้าให้แก่ลูกค้าในประเทศไทยโดยฝ่ายตัวแทนของบริษัทฯ ปรากฏว่าในรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่ง ปรากฏผลการประกอบกิจการขยายบริษัททั่วโลกและในประเทศไทย ดังนี้

	งบของสำนักงานใหญ่ (ทั่วโลก) ดอลลาร์ "000,000	งบของสำนักงานในไทย บาท "000
ยอดขาย	3,664	72,514
ยอดทรัพย์สิน	2,126	975
ยอดค่าจ้างเงินเดือนหรือ ค่านายหน้า	586	4,350
กำไรก่อนภาษี	312	9,427

(1) คำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยวิธีที่ใช้ในปัจจุบัน จะได้ผลทางภาษีดังนี้

ในปีนี้นิติบุคคลมีกำไรสุทธิ	9,427,000	บาท
ภาษี (อัตรา 35 %)	3,299,450	บาท

(2) คำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยวิธี Unitary Method

กรณีตามตัวอย่าง เนื่องจากบริษัทประกอบกิจการในประเทศไทยโดยขายสินค้าผ่านตัวแทนของบริษัท ซึ่งในกรณีนี้บริษัท ไม่มีทรัพย์สินอยู่ในประเทศไทย ผู้เขียนจึงจะคำนวณภาษีของบริษัทโดยใช้สูตร Two - Factors Formula พิจารณาถึงอัตราส่วนของยอดขายและค่าจ้างเงินเดือนหรือค่านายหน้า เพราะเป็นสูตรที่สอดคล้องกับความเป็นจริงของกิจการบริษัท และจะให้ความเป็นธรรมแก่ทั้งบริษัท และประเทศไทย จากการใช้สูตรนี้จะให้ผลทางภาษีกังนี้ (อัตราแลกเปลี่ยนเงิน 1 ดอลลาร์เท่ากับ 20 บาท)

$$\frac{\text{ยอดขายในประเทศไทย} \times 100}{\text{ยอดขายทั่วโลก}} = \frac{72,514,000 \times 100}{73,280,000,000} - .098 = .1 \%$$

$$\frac{\text{ยอดค่างานเงินเดือนในประเทศไทย} \times 100}{\text{ยอดค่างานเงินเดือนทั่วโลก}} = \frac{4,350,000 \times 100}{11,720,000,000} - .037 = .04 \%$$

$$\frac{.1 + .04}{2} = .07 \%$$

กำไรของบริษัท ที่ต้องนำมาคำนวณภาษีให้แก่ประเทศไทยเท่ากับ

$$\frac{7,176,000,000 \times .07}{100} = 5,023,200 \text{ บาท}$$

$$\text{ภาษี (อัตรา 35 \%)} = 1,758,120 \text{ บาท}$$

การใช้ Unitary Method คำนวณกำไรสุทธิแทนการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 76 ทวิ ตามตัวอย่างนี้ จะทำให้ได้ผลทางภาษีน้อยกว่าวิธีที่ใช้ในปัจจุบัน แต่การใช้วิธี Unitary Method นี้เห็นได้ว่าเป็นธรรมมากกว่า เพราะบริษัท กังกล่าวไม่ได้ให้บริการสาธารณะ ไม่ได้ใช้ทรัพยากรธรรมชาติของประเทศไทย และไม่ได้สร้างปัญหาผลกระทบต่อประเทศไทย เพียงแต่ส่งสินค้าเข้ามาขายในประเทศไทยเท่านั้น

5.4 ความเป็นไปได้ในการปฏิบัติจกเก็บ

5.4.1 เนื่องจากการเก็บภาษีโดยวิธี Unitary Method จำเป็นต้องใช้ข้อมูลทางบัญชีจากบริษัทแม่หรือสำนักงานใหญ่ ดังนั้นจึงต้องอนุญาตให้สาขาหรือบริษัทย่อยใช้รอบระยะเวลาบัญชีเดียวกับสำนักงานใหญ่หรือบริษัทแม่ และในการยื่นแบบเพื่อเสียภาษี

เงินได้นิติบุคคลประเภทอื่นๆ มาตรา 68, 69 กำหนดให้ยื่นภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งเป็นระยะเวลาเดียวกันกับที่ใช้กันอยู่ทั่วโลก กรมสรรพากรจะต้องเลื่อนระยะเวลาในการยื่นแบบเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของนิติบุคคลต่างประเทศออกไปอีกให้มากกว่า 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ทั้งนี้เพื่อให้เวลาแก่สำนักงานใหญ่หรือบริษัทแม่ส่งงบการเงิน (Financial Statement) ของสำนักงานใหญ่หรือบริษัทแม่มาให้แก่สาขาหรือบริษัทย่อยเพื่อคำนวณเสียภาษี

5.4.2 ในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภงด.50) ต้องกำหนดให้สาขาหรือบริษัทย่อยแบบงบการเงินที่รับรองแล้วของสำนักงานใหญ่หรือบริษัทแม่มาพร้อมกับแบบแสดงรายการดังกล่าวด้วย

5.4.3 อาจมีผู้โต้แย้งว่าการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากนิติบุคคลต่างประเทศโดยวิธี Unitary Method เป็นการเก็บภาษีจากกำไรที่ได้จากการประกอบกิจการหรือจากแหล่งเงินได้นอกประเทศไทย ทั้งนี้เพราะตามประมวลรัษฎากร มาตรา 66 วรรค 2 บัญญัติว่า

"บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำกิจการในที่อื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทยให้เสียภาษีในกำไรสุทธิจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชี . . ."

Unitary Method นั้นเป็นวิธีคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี ซึ่งเป็นกำไรสุทธิที่คำนวณได้ก็โดยอาศัยฐานของยอดขาย ยอดทรัพย์สิน เงินเดือนค่าจ้างในประเทศไทย จึงถือได้ว่ากำไรสุทธิซึ่งคำนวณได้เป็นกำไรสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการหรือจากแหล่งเงินได้ในประเทศไทยซึ่งเป็นการตั้งเอากำไรอันเกิดจากแหล่งเงินได้ในประเทศที่ถูกบริษัทแม่หรือสำนักงานใหญ่ยกย้ายออกไปกลับคืนมา ดังจะเห็นได้จากสูตรการคำนวณดังนี้

$$\text{กำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทย} = \text{กำไรจากกิจการทั่วโลก} \times$$

$$\frac{\text{ยอดขายในไทย} + \frac{\text{ยอทรพย์สินในไทย}}{\text{ยอทรพย์สินทั่วโลก}} + \frac{\text{ยอค่างเงินเดือนในไทย}}{\text{ยอค่างเงินเดือนทั่วโลก}}}{3}$$

5.4.4 อาจมีผู้เห็นว่าการใช้ Unitary Method กับภาษีเงินได้นิติบุคคล จากนิติบุคคลต่างประเทศจะเกิดการต่อต้านจากนิติบุคคลต่างประเทศ เพราะอาจต้องเสียภาษีสูงขึ้นกว่าที่เคยเสีย ปัญหานี้ผู้เขียนเห็นว่าตามตัวอย่าง แม่ผลทางภาษีจากการคำนวณ โดยใช้วิธี Unitary Method จะต่างไปจากการคำนวณโดยวิธีปัจจุบัน โดยจำนวนภาษีเพิ่มขึ้น ในกรณีนิติบุคคลต่างประเทศเข้ามาประกอบกิจการในรูปสาขา แต่ก็เป็นกาารเพิ่มขึ้นในลักษณะที่ไม่ให้ผลกระทบรุนแรงนัก และยังไม่อาจสรุปได้แน่นอนว่าหากใช้วิธีเก็บภาษีแบบ Unitary Method แล้วจะทำให้ได้ภาษีเพิ่มขึ้นเสมอไป เพราะยังต้องขึ้นอยู่กับปัจจัยค่านายหน้า ทรัพย์สินและค่างเงินเดือนในประเทศไทยของนิติบุคคลต่างประเทศ หากปัจจัยเหล่านี้มีจำนวนสูง นิติบุคคลต่างประเทศนั้นจะต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้น ซึ่งก็เป็นไปตามหลักธรรมดาเช่นเดียวกับการใช้วิธีปัจจุบันที่หากยอดขายหรือรายรับสูง ภาษีย่อมสูงตามเหมือนกัน

5.4.5 ความเป็นธรรมที่จะได้รับจากการใช้ Unitary Method เก็บภาษี จากนิติบุคคลต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยนั้น กล่าวได้ว่าอยู่ในระดับหนึ่ง เพราะถ้าพิจารณาในแง่ เศรษฐกิจหรือค่าครองชีพที่ต่างกันจะมีผลในการหาค่าของยอทรพย์สินหรือค่างเงินเดือนในประเทศไทย เพราะค่าของทรัพย์สินหรือค่างเงินเดือนอาจจะต่ำ แต่ในขณะที่ค่าของทรัพย์สินหรือค่างเงินเดือนในประเทศอื่นที่บริษัทแม่หรือสาขาอื่นตั้งอยู่ อยู่ในระดับสูง เมื่อเป็นเช่นนี้สัดส่วนของปัจจัยค่านายหน้าทรัพย์สินหรือค่างเงินเดือนที่จะใช้ในการคำนวณกำไรตามสูตรจะออกมาต่ำ ทำให้คำนวณกำไรได้ไม่สูง อย่างไรก็ตาม ปัญหาความเหลื่อมล้ำทางค่านายหน้าหรือค่าครองชีพนี้เป็นปัญหาที่ไม่อาจมีใครแก้ไขได้ ดังนั้นหากนักวิชาการเก็บภาษีแบบ Unitary Method มาใช้จึงต้องยอมรับความเป็นธรรมในระดับหนึ่งที่เกิดจากปัญหานี้

5.4.6 Unitary Method จะสามารถดึงกำไรจากบริษัทแม่ได้เพียงบางส่วน ในกรณีที่บริษัทย่อยถูกถือหุ้นโดยบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของหลายประเทศ เช่นบริษัทย่อยโอนกำไรในรูป ค่า Royalty ไปยังบริษัทแม่ในประเทศหนึ่ง และโอนกำไรในรูปค่า Trademark ไปยังบริษัทผู้ถือหุ้นในอีกประเทศหนึ่ง แต่การใช้วิธีการเก็บภาษีแบบ Unitary Method อาจพิจารณาบริษัทแม่ที่ถือหุ้นในบริษัทย่อยเกิน 50 % เช่น ที่ใช้พิจารณาอยู่ในรัฐแคลิฟอร์เนีย ดังนั้นหากมีการโอนกำไรไปยังบริษัทที่ถือหุ้นข้างน้อยในบริษัทย่อย บริษัทที่ถือหุ้นข้างน้อยนี้ก็อยู่นอกกระบวนการตรวจสอบและคำนวณกำไรของ Unitary Method อย่างไรก็ตาม การที่สามารถดึงกำไรกลับมาได้บ้างก็ยังคงถือว่าไม่สามารถดึงกลับมาได้เลย

5.4.7 หากพิจารณาถึงผลสุดท้ายของภาษีรวมของนิติบุคคลต่างประเทศ นอกจากภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้ว กล่าวคือ ภาษีเงินปันผลส่งออกตามมาตรา 70 (2) และภาษีกำไรส่งออกตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ประเทศไทยก็ยังได้ภาษีเพิ่มขึ้น เพราะกำไรสุทธิของนิติบุคคลต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย หากคำนวณโดยวิธี Unitary Method แล้วมีกำไรเพิ่มขึ้นเงินปันผลและกำไรที่จะส่งออกย่อมเพิ่มขึ้นด้วย

จากที่กล่าวมาจึงมีความเป็นไปได้สูงในการนำวิธีการเก็บภาษีแบบ Unitary Method มาใช้ เพราะมีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรเพียงเล็กน้อย มิได้เป็นการแก้ไขโครงสร้างทางภาษีแต่อย่างใด และหากพิจารณาในแง่ประโยชน์ที่จะได้รับ ประเทศไทยก็จะได้รับประโยชน์มากพอสมควร

อย่างไรก็ตาม ในรัฐแคลิฟอร์เนียและรัฐอื่นบางรัฐในสหรัฐอเมริกา ที่ใช้วิธีการเก็บภาษีแบบ Unitary Method ก็ไม่ได้จำกัดใช้เฉพาะกับสาขาหรือบริษัทย่อยที่นิติบุคคลต่างประเทศถือหุ้น 100 เปอร์เซ็นต์เท่านั้น แต่ได้ใช้กับนิติบุคคลของสหรัฐที่มีนิติบุคคลต่างประเทศเข้ามาถือหุ้นต่ำกว่า 100 เปอร์เซ็นต์ด้วย สำหรับประเทศไทยนั้นผู้เขียนเห็นว่าเป็นเพียงก้าวแรกที่จะนำ Unitary Method มาใช้ จึงควรนำมาใช้กับนิติบุคคลต่างประเทศตามขอบเขตของวิธานพันธบัตรนี้ก่อน ซึ่งอาจมีปัญหาวินิทัศน์ต่างประเทศเหล่านี้หลบวิธีการเก็บภาษีแบบ Unitary Method ได้โดยการจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลไทย กลายเป็นบริษัทย่อยโดยถือหุ้นไม่ถึง 100 เปอร์เซ็นต์ ดังนั้นผู้เขียนเห็นว่าเป็นอีกขั้นตอนหนึ่งซึ่งต้องศึกษากันต่อไป

เพราะการที่จะนำวิธีการเก็บภาษีแบบ Unitary Method มาใช้ ก็ภาษีจากบริษัทย่อยที่มีบริษัทแม่ถือหุ้นต่ำกว่า 100 เปอร์เซ็นต์ ที่เรียกว่า International Multinational (Transnationals) เช่น โครงสร้างของบริษัท Royal Dutch/Shell นั้น จะมีข้อยุ่งยากมากกว่าบริษัทย่อยที่มีบริษัทแม่ในประเทศเดียวถือหุ้นทั้งหมดที่เรียกว่า National Multinational Corporation เช่น โครงสร้างของบริษัท Ford เพราะจะต้องมีการพิจารณาหาบริษัทแม่ของบริษัทย่อยที่แท้จริง เนื่องจากการถือหุ้นกันสลับซับซ้อนซึ่งจะมีปัญหาการเรียก Financial Statement ตามมา นอกจากนี้อาจมีปัญหาเรื่องรอบระยะเวลาบัญชี หากมีบริษัทแม่อยู่ในหลายประเทศความยุ่งยากในเรื่องนี้ก็จะตามมา เป็นต้น ดังนั้น การจะนำ Unitary Method มาใช้เก็บภาษีจากบริษัทย่อยที่มีบริษัทแม่ถือหุ้นต่ำกว่า 100 เปอร์เซ็นต์ด้วย จึงเป็นเรื่องต้องศึกษากันต่อไป

ศูนย์วิจัยทรัพย์สิน
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย