บทที่ 4

วิธีการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลแบบ Unitary Method

จากปัญหาการไม่ยอมให้นำค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นที่สำนักงานใหญ่ของนิติบุคคลต่างประเทศบางอย่างมาถือเป็นรายจ่ายของสาขาในประเทศไทยที่กล่าวมาแล้วในบทที่ 3 ผู้เขียนจึงได้ศึกษาวิธีการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลวิธีหนึ่งซึ่งเรียกว่า Unitary Method ซึ่งเป็นวิธีที่ใช้อยู่ในบางรัฐของประเทศสหรัฐอเมริกาโดยบางรัฐใช้เก็บภาษีจากบริษัทที่ประกอบกิจการข้ามรัฐภายในประเทศเท่านั้น บางรัฐใช้เก็บภาษีจากบริษัทที่ประกอบกิจการทั้งข้ามรัฐภายในประเทศและข้ามประเทศด้วย เช่น รัฐแคลิฟอร์เนีย เป็นต้น โดยวิธีนี้รัฐต่าง ๆ จะเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากอัตราส่วนของการประกอบกิจการในรัฐนั้นเทียบกับการประกอบกิจการในรัฐอื่นหรือประเทศอื่นโดยมิได้เก็บจากกำไรสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการในรัฐนั้นโดยตรง แต่จะนำกำไรของบริษัทหั้งหมดทั่วประเทศหรือทั่วโลกหรือกำไรรวมของบริษัทที่สำนักงานใหญ่มาแบ่งส่วนตามวิธีการของ Unitary Method ซึ่งจะได้กำไรของบริษัทจำนวนหนึ่งที่จะต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีให้แก่รัฐนั้น ๆ และกำไรที่แบ่งส่วนมานี้ย่อมจะต้องไม่มีการหักค่าใช้จ่ายที่เป็นปัญหาตามที่กล่าวมาในบทที่ 3 แล้ว ซึ่งหากนำวิธีการเก็บภาษีแบบ Unitary Method นี้มาใช้ในประเทศไทยก็จะเป็นการแก้ปัญหาดังกล่าวได้ แต่การวิเคราะห์การนำวิธีการเก็บภาษีแบบ Unitary Method ในแง่มุมต่าง ๆ เพื่อนำมาใช้ในประเทศไทยจะได้กล่าวในบทต่อไป

4.1 ความหมายของ Unitary Method และวิวัฒนาการ

4.1.1 ความหมายของ Unitary Method

Unitary Method คือวิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ใช้อยู่ในบางรัฐของประเทศสหรัฐอเมริกาโดยบางรัฐเก็บภาษีจากเงินได้ของบริษัทที่ประกอบกิจการข้ามรัฐหรือภายในประเทศ (domestic) บางรัฐเก็บภาษีจากเงินได้ของบริษัทที่ประกอบกิจการ

ทั้งข้ามรัฐและข้ามประเทศด้วย (world wide) รัฐใหญ่และเป็นรัฐนำในการใช้วิธีการเก็บภาษีแบบนี้ คือ รัฐแคลิฟอร์เนีย บริษัทหรือนิติบุคคลที่จะถูกเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยวิธีนี้จะต้องประกอบธุรกิจหรือกิจการของบริษัทต้องมีลักษณะที่เรียกว่า Unitary Business (จะได้กล่าวถึงรายละเอียดในหัวข้อต่อไป) และภาษีที่เก็บจากนิติบุคคลที่มีลักษณะ Unitary Business นี้เรียกว่า Unitary Tax โดยวิธีนี้รัฐต่าง ๆ จะเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เรียกว่า Unitary Tax จากอัตราส่วนของการประกอบกิจการในรัฐนั้นเทียบกับการประกอบกิจการในรัฐอื่นหรือในประเทศอื่นโดยมิได้เก็บจากกำไรสุทธิที่ได้รับในรัฐนั้นโดยตรงซึ่ง Unitary Method นี้เรียกได้ว่าเป็นวิธีจัดสรรแบ่งส่วนเงินได้ให้แก่รัฐที่ใช้ Unitary Method นี้อย่างคร่าว ๆ (rough means) ตามวิธีนี้เจ้าหน้าที่จะพิจารณาถึงความสัมพันธ์ของบริษัทหรือนิติบุคคลที่ดำเนินกิจการในรัฐนั้นกับบริษัทในเครือหรือสาขาที่อยู่ในรัฐอื่น ๆ หรือในประเทศอื่น ปัจจัยที่นำมาพิจารณาได้แก่กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน (property) เงินเดือนและค่าจ้าง (payroll) ยอดขาย (sales) และกำไรสุทธิ (net profit) จากนั้นจะหาอัตราส่วนความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยต่าง ๆ ที่กล่าวมาของกิจการภายในรัฐนั้นและภายนอกรัฐทั้งหมดไม่ว่าภายในประเทศหรือทั่วโลก ซึ่งอัตราส่วนนี้จะคูณกับกำไรสุทธิของบริษัทหรือนิติบุคคลทั้งหมดจะได้เป็นกำไรที่บริษัทต้องนำมาเสียภาษีให้แก่รัฐนั้น ทั้งนี้รัฐนั้น ๆ ต้องออกกฎหมายหรือระเบียบวิธีการบังคับให้บริษัทหรือนิติบุคคลที่เข้ามาประกอบกิจการในรัฐนั้นส่งข้อมูลดังกล่าวของบริษัทหรือนิติบุคคลที่เกี่ยวข้องเช่น บริษัทแม่หรือบริษัทในเครือหรือบริษัทสาขาจากทั่วโลกหรือจากรัฐอื่น ๆ มาเพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษีตามวิธีการดังกล่าวจากวิธีการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลแบบ Unitary Method นี้ บริษัทหรือนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในรัฐใดจะต้องเสียภาษีให้แก่รัฐนั้น แม้ว่าผลการประกอบกิจการของบริษัทหรือนิติบุคคลในรัฐนั้นจะมีผลขาดทุนก็ตาม แต่หากผลรวมของการประกอบกิจการของกลุ่มบริษัททั้งหมดมีผลกำไร [1]

---

[1] "ภาษีของบริษัทข้ามรัฐหรือข้ามชาติในสหรัฐอเมริกา," วารสารรายเดือนภาษี. 2 (2 กันยายน 2526) : 32.

ความสัมพันธ์ของกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน (property) เงินเดือน (payroll) และยอดขาย (sales) ของบริษัทที่มีอยู่ในรัฐและนอกรัฐที่เป็นปัจจัยสำคัญของวิธีการเก็บภาษีแบบ Unitary Method นั้นแต่ละรัฐที่ใช้วิธีการเก็บภาษีแบบนี้ก็จะกำหนดสูตรของตนว่าจะนำปัจจัย (factor) อะไรบ้างมาพิจารณาหาสัดส่วนความสัมพันธ์ซึ่งบางรัฐอาจพิจารณาเพียงปัจจัยเดียว บางรัฐพิจารณาสองปัจจัย บางรัฐพิจารณาสามปัจจัย หรือบางรัฐอาจพิจารณามากกว่าสามปัจจัยซึ่งปัจจัยอื่น ๆ นอกจากที่กล่าวมาแล้ว เช่น ต้นทุนการผลิต (cost of manufacture) ยอดรายรับ (gross receipts) ค่าเฉลี่ยของสินค้าที่มีหรือค่าเฉลี่ยของกิจการที่ทำลงไป (average inventory or business done)[2] นอกจากนี้ยังขึ้นอยู่กับประเภทกิจการอีกว่ากิจการประเภทไหนควรจะพิจารณาถึงปัจจัยอะไร เช่น ในรัฐมิสซิสซิปปี้ ในกิจการอุตสาหกรรมได้พิจารณาถึงทรัพย์สินของกิจการ (manufacturing assets) เงินเดือน ค่าจ้างที่ใช้ไปในกิจการอุตสาหกรรม (manufacturing payroll) และยอดขาย (sales) ส่วนในรัฐโอกลาโฮมา ได้พิจารณาถึงเงินลงทุน (Investment) ค่าใช้จ่ายโดยตรงของกิจการ (expenditures for direct costs of operation) และยอดขาย (sales) ในรัฐจอร์เจีย ได้พิจารณาถึงยอดสินค้าที่มีอยู่ (Inventory) และในรัฐนอร์ธดาโกตา พิจารณาถึงขนาดของกิจการ (business) ซึ่งประกอบด้วยค่าตอบแทนต่าง ๆ ที่จ่ายไป (compensation paid) ยอดขาย (sales) และยอดซื้อ (purchases)[3]

---

[2] Jon. H. Lieberg, "Taxation of Multistate business : The Ownership Requirement of the Unitary Concept," California Western Law Review, 14 (1978) : 98.

[3] Oliver Oldman, Ferdinand P. Schoettle, State and Local Taxes and Finance Text Problems and Cases, (New York : Foundation Press, Inc., 1974), P. 564 - 565.

จากปัจจัยต่าง ๆ เหล่านี้ทำให้รัฐที่ใช้วิธีการเก็บภาษีแบบ Unitary Method คิดประดิษฐ์สูตรที่ใช้ถึง 11 สูตร ซึ่งแต่ละสูตรนำเอาปัจจัยต่าง ๆ มาพิจารณาตั้งแต่ 1 - 5 ปัจจัย [4] แต่สูตรที่ใช้กันมากได้แก่

1. สูตรปัจจัยเดียว (Single - factor formula)

วิธีนี้นำเอาปัจจัยใดปัจจัยหนึ่งมาพิจารณาหาสัดส่วน เช่น ยอดขายหรือทรัพย์สินของบริษัทในรัฐนั้นเปรียบเทียบยอดขายหรือทรัพย์สินของบริษัททั่วประเทศหรือทั่วโลก รัฐที่ใช้สูตรปัจจัยเดียว เช่น รัฐมิสซูรี รัฐไอโอวาและดิสตริค ออฟ โคลัมเบีย โดยทั้งสามรัฐพิจารณาถึงปัจจัยด้านยอดขาย เช่น ในคดี General Mortors Corp. V. District of Columbia [5] และคดี Moorman Manufacturing Co. V. Bair [6] ซึ่งสามารถแสดงสูตรได้ดังนี้

เงินได้สุทธิที่ต้องเสียภาษีให้แก่รัฐ = เงินได้สุทธิของกิจการทั้งหมด

$$\times \frac{\text{ยอดขายในรัฐ} \times 100}{\text{ยอดขายทั่วประเทศหรือทั่วโลก}}$$

ส่วนรัฐที่นำเอาปัจจัยด้านทรัพย์สินอย่างเดียวมาพิจารณา เช่น รัฐคอนเนคติกัต ในคดี Underwood Typewriter Co. V. Chamberlain [7] รัฐนิวยอร์ค ในคดี Bass, Ratliff & Gretton V. State Tax Commission [8] และรัฐนอร์ทแคโรไลนา ในคดี Hans Rees' Son V. North Carolina [9] ซึ่งสามารถแสดงสูตรได้ดังนี้

---

[4] Jon H. Lieberg, California Western Law Review, p. 98.

[5] 380 U.S. 553 (1965).

[6] 437 U.S. 113 (1978).

[7] 254 U.S. 113 (1920).

[8] 266 U.S. 271 (1924).

[9] 283 U.S. 123 (1931).

เงินได้สุทธิที่ต้องนำมาเสียภาษีให้แก่รัฐ = เงินได้สุทธิของกิจการทั้งหมด

$$\times \frac{\text{ทรัพย์สินในรัฐ} \times 100}{\text{ทรัพย์สินทั่วประเทศหรือทั่วโลก}}$$

2. สูตรสองปัจจัย (Two - factors formula)

สูตรนี้รัฐที่ใช้จะพิจารณาปัจจัยเพียง 2 ปัจจัย ซึ่งอาจเป็นทรัพย์สินกับยอดขาย เช่น ที่ใช้ในรัฐโคโลราโด ในคดี General Mortors Corp. V. Colorado [10] หรือบางรัฐพิจารณาถึงทรัพย์สินกับขนาดของธุรกิจที่กระทำ (business factor) ซึ่งปัจจัยนี้ประกอบด้วยค่าตอบแทนที่จ่ายไป ยอดขายและยอดซื้อ สูตรนี้ใช้ในรัฐนอร์ทดาโกตา สูตรสองปัจจัยนี้สามารถแสดงได้ดังนี้

$$\text{เงินได้ของกิจการทั้งหมด} \times \frac{\text{ทรัพย์สินในรัฐ} \times 100}{\text{ทรัพย์สินทั่วประเทศหรือทั่วโลก}} + \frac{\text{ยอดขายในรัฐ} \times 100}{\text{ยอดขายทั่วประเทศหรือทั่วโลก}} = \text{เงินได้สุทธิที่ต้องเสียภาษีให้แก่รัฐ}$$ [2]

3. สูตรสามปัจจัย (Three - Factors formula)

สูตรนี้รัฐแมสซาจูเซท เป็นรัฐที่ริเริ่มเสนอสูตรนี้มาใช้ใน ปี ค.ศ. 1919 เรียกว่า Massachusetts formula [11] และปัจจุบันเป็นสูตรที่รัฐส่วนมากนิยมใช้สูตรนี้จะพิจารณาถึงปัจจัยด้านทรัพย์สิน (property) ค่าจ้างเงินเดือน (payroll) และยอดขาย (sales) ของบริษัทที่มีในรัฐเปรียบเทียบกับที่มีอยู่ทั่วประเทศหรือทั่วโลก รัฐที่ใช้สูตรนี้เช่น รัฐแคลิฟอร์เนีย เช่น ในคดี Butler Brothers Inc. V. McColgan [12] และคดี

---

[10] 181 Colo 360, 509 p. 2d 1260 (1973).

[11] Peter G. Chen, "State taxation of Unitary Business," Fordham Urban Law Journal 8 (1980) p. 853).

[12] 315 U.S. 501 (1942).

Container Corp. of America V. Franchise Tax Board [13] แต่บางรัฐอาจจะนำปัจจัยอื่นมาพิจารณาแทนปัจจัยดังที่กล่าวมา เช่น ในรัฐโอกลาโฮมา พิจารณาถึงปัจจัยด้านเงินลงทุน (Investment) ค่าใช้จ่ายโดยตรงของกิจการ (Expenditures for direct costs of operation) และยอดขาย (Sales) ในรัฐจอร์เจียพิจารณาถึงปัจจัยด้านสินค้าที่มีอยู่ (Inventory) เงินเดือน (payroll) และยอดขาย (Sales) สูตรสามปัจจัยนี้สามารถแสดงได้ดังนี้

เงินได้สุทธิของกิจการทั้งหมด ×

$$\frac{\frac{\text{ยอดทรัพย์สินในรัฐ} \times 100}{\text{ยอดทรัพย์สินทั่วประเทศหรือทั่วโลก}} + \frac{\text{ยอดเงินเดือนค่าจ้างในรัฐ} \times 100}{\text{ยอดเงินเดือนค่าจ้างทั่วประเทศหรือทั่วโลก}} + \frac{\text{ยอดขายในรัฐ} \times 100}{\text{ยอดขายทั่วประเทศหรือทั่วโลก}}}{3}$$

= เงินได้ที่ต้องเสียภาษีให้แก่รัฐนั้น

อย่างไรก็ตาม เมื่อหลาย ๆ รัฐที่เก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลต่างก็ใช้สูตรของตนเพื่อกำหนดเงินได้ของนิติบุคคลที่ประกอบกิจการข้ามรัฐเพื่อนำมาคำนวนภาษีให้แก่รัฐตน จนทำให้เกิดความไม่เสมอเหมือนกัน หรือขาดแบบฟอร์มเดียวกัน ซึ่งจะก่อให้เกิดผลที่ตามมาคือทำให้เกิดการเก็บภาษีซ้ำซ้อนหรือบางครั้งเก็บภาษีไม่ได้หรือได้น้อยกว่าที่ควรจะได้ (over or under Taxation) และเพื่อแก้ปัญหานี้ ในปี ค.ศ. 1955 National Conference of Commisstioners on Uniform State Laws ได้ออกกฎหมายมาฉบับหนึ่งซึ่งได้รับการยอมรับจากสมาคมเนติบัณฑิตแห่งอเมริกา (America bar Assosiation) ด้วยกฎหมายดังกล่าวคือ The Uniform Division of Income for Tax Purposes Act หรือ UDITPA ซึ่งสามารถสำคัญของกฎหมายนี้คือ กำหนดให้รัฐต่าง ๆ ใช้สูตรสามปัจจัย (Three - factors formula) ซึ่งสูตรนี้พิจารณาถึงปัจจัยด้านทรัพย์สิน (property) เงินเดือนค่าจ้าง (payroll) และยอดขาย (Sales) และปรากฏว่าในปลายปีค.ศ. 1978 มีรัฐต่าง ๆ ประมาณ 27 รัฐ และดิสตริค ออฟ โคลัมเบีย จากจำนวน 44 รัฐ

---

[13] 103 S. ct. 2933 (1983).

และดิสตริค ออฟ โคลัมเบีย ที่เก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ยอมรับกฎหมายนี้ [14]

วิธีการเก็บภาษีแบบ Unitary Method นี้ปัจจุบันมีรัฐที่นำไปใช้เก็บภาษีจากบริษัทที่ประกอบกิจการข้ามรัฐหรือประกอบกิจการเฉพาะภายในประเทศ (domestic) เท่านั้น ประมาณ 26 รัฐ อันได้แก่ รัฐอลาสก้า รัฐอริโซนา รัฐอาร์คานซอ รัฐแคลิฟอร์เนีย รัฐโคโลราโด รัฐฟลอริดา รัฐไอดาโฮ รัฐอิลลินอยล์ รัฐอินเดียน่า รัฐไอโอวา รัฐแคนซัส รัฐแคนตั๊กกี้ รัฐเมน รัฐแมสซาจูเซท รัฐมิสซิสซิปปี้ รัฐมอนตานา รัฐเนบราสกา รัฐนิวแฮมเชียร์ และรัฐเวสเวอร์จิเนีย [15]

---

[14] Frank M. Keesling and John S. Warren," California's Uniform Division of Income For Tax Purposes Act Part I - II," U.C.L.A. Law Review, 15 (1967) : 156 - 175, 655 - 677.

Gary I. Boren, "Separate Accounting in California and Uniformity in Apportioning Corporate income," U.C.L.A. Law Review 18 (1971) : 478 - 678.

Walter Hellerstein, "Construing the Uniform Division of Income for Tax Purposes Act : Reflections on Illinois Supreme Courts Reading of the "Throwback" Rule, The University of Chicago Law Review, 45 (Summer 1978) : 768 - 782.

[15] Pamela. G. Papas, "Immigration as an intra - company transferece and the pitfall of the California Unitary Tax," California Western International Law Journal, 11 (Spring 1981) : 345.

นอกจากนี้มีรัฐที่ได้นำวิธีการเก็บภาษีแบบนี้ไปเก็บภาษีจากบริษัทที่ประกอบกิจการทั้งข้ามรัฐและข้ามประเทศ (world - wide) ด้วย ซึ่งแต่เดิมนั้นมีประมาณ 12 รัฐ อันได้แก่ รัฐอลาสกา แคลิฟอร์เนีย โคโลราโด ฟลอริดา ไอดาโฮ อินเดียน่า แมสซาจูเซท มอนตาน่า นิวแฮมเชียร์ นอร์ท ดาโกตา โอเรกอน และยูทา [16] แต่ปัจจุบันนี้เหลือเพียง 7 รัฐเท่านั้นที่ยังใช้ Unitary Method เก็บภาษีจากบริษัทที่ประกอบกิจการข้ามประเทศ รัฐที่ยกเลิกไปคือ รัฐฟลอริดา รัฐโคโรลาโด รัฐอินเดียน่า รัฐโอเรกอน และแมสซาจูเซท [17]

4.1.2 วิวัฒนาการและแนวความคิดของการจัดเก็บภาษีแบบ Unitary Method

วิวัฒนาการและแนวความคิดของธุรกิจแบบ Unitary นี้ จะได้ศึกษาจากคดีภาษีทรัพย์สินและคดีภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งศาลสูงของสหรัฐอเมริกา (United State Supreme Court) และศาลสูงของรัฐ (State Supreme Court)

---

[16] Diane Kiesel, "Tax Wars Unitary Tax bite felt abeard," ABA Journal 70 (June 1984) : 39. และดู

Marilyn Wilson, "The furor Over Unitary Taxes," Dun's Business Month 123 (January 1984) : 45.

[17] "District Court for the Northern District of Illinios (Eastern Division) Amicus Curiae Brief of the United States in Alcan Aluminum Limited V. Franchise Tax Board of California and Imperial Chemical Industries V. Franchise Tax Board of California (California's world wide Unitary Business Franchise Tax : Interference with the Conduct of Foreign Affairs)," International Legal Materials 15 (May 1986) : 708, 712.

ได้ตัดสินวางบรรทัดฐานไว้ในคดีภาษีทรัพย์สินและคดีภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งข้อเท็จจริงในคดีเป็นปัญหาที่เกิดข้อโต้แย้งขึ้นระหว่างรัฐผู้เก็บภาษีกับบริษัทผู้เสียภาษีซึ่งประกอบกิจการข้ามรัฐหรือข้ามประเทศ ซึ่งแม้ว่าคำตัดสินของศาลจะกลับไปกลับมาบ้าง ในเรื่องอำนาจของรัฐที่จะเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีก็ตามแต่ก็ทำให้เห็นถึงวิวัฒนาการและแนวความคิดของการเก็บภาษีจากธุรกิจแบบ Unitary และก็ปรากฏว่าในช่วง 5 – 6 ปีหลังนี้ มีคดีประมาณ 6 คดี ที่ศาลสูงของสหรัฐได้ตัดสินสนับสนุนอำนาจรัฐในการเก็บภาษีจากธุรกิจแบบ Unitary โดยวิธี Unitary Method นี้ [18]

1. <u>จากคดีภาษีทรัพย์สิน</u> (Property tax cases)

จุดเริ่มต้นของแนวความคิดของธุรกิจแบบ Unitary นี้ เริ่มต้นมาจากคดีภาษีทรัพย์สินของบริษัทที่ประกอบกิจการในรัฐหนึ่ง ซึ่งโดยลักษณะธรรมชาติของการประกอบกิจการจะต้องมีความเกี่ยวพันกันทางด้านทรัพย์สินของบริษัทในอีกรัฐหนึ่ง เช่น ในระบบหรือธรรมชาติของบริษัทที่ประกอบกิจการทางด้านรถไฟหรือโทรเลข เช่น คดี State R.R. Tax Cases [19] และคดี Western Union Tel Co. V. Taggart [20] ซึ่งทั้ง 2 คดี

---

[18] ดูคดี Moorman Mfg, Co. V. Bair, 437 U.S. 267 (1978) ; Mobil oil Corp. V. Commissioner of Taxes of Vermont 445 U.S. 425 (1980) ; Exxon Corp. V. Wisconsin Department of Revenue 447 U.S. 207 (1980) ; Asarco, Inc. V. Idaho State Tax Commission, 458 U.S. 102 S.Ct. 73 L. Ed. 2d 819 (1982) ; Container Corp of America V. California Franchise Tax Board 103 S. Ct. 2983 (1983).

[19] 92 U.S. 575 (1875).

[20] 163 U.S. 1 (1896)

พบว่าทรัพย์สินของบริษัทมีลักษณะของความเป็นเอกภาพหรือเป็นอันหนึ่งอันเดียวกัน (Unity in Substance) หมายความว่าทรัพย์สินของบริษัทมีความเกี่ยวพันกันโดยธรรมชาติของตัวมันเอง เช่น บริษัทรถไฟก็มีทรัพย์สินที่เป็นอันหนึ่งอันเดียวกัน คือ รางรถไฟ ส่วนบริษัทโทรเลขก็มีทรัพย์สินที่เป็นอันหนึ่งอันเดียวกัน คือ สายโทรเลข

ต่อมาแนวความคิดนี้ก็ปรากฏชัดขึ้นอีกในคดี Pullman's Palace Car Co. V. Pennsyvania[21] โดยรัฐเพนซิลวาเนีย ได้คิดทฤษฎีหรือภูมิของความเป็นอันหนึ่งอันเดียวกัน (Unit Rule) ขึ้นมาเพื่อเก็บภาษีทรัพย์สินจากทรัพย์สินของบริษัทซึ่งบริษัทนี้ประกอบกิจการทางด้านการเดินรถไฟ ทรัพย์สินของบริษัทประกอบด้วยตัวรถที่วิ่งตามรางรถไฟในหลายรัฐที่มีสัมพันธ์กับบริษัทซึ่งทรัพย์สินประเภทรถที่เคลื่อนที่นี้เรียกว่า "Rolling Stock" และการหาค่าของทรัพย์สินเพื่อเสียภาษีให้แก่รัฐเพนซีวาเนีย ก็กระทำโดยนำเอาค่าของทรัพย์สินของบริษัทมาคูณด้วยอัตราส่วนของความยาวของรถไฟคิดเป็นไมล์ (mileage) ในรัฐนั้นต่อความยาวของรถไฟคิดเป็นไมล์ทั่วทั้งประเทศของบริษัทซึ่งทฤษฎี Unit Rule นี้มีชื่อเสียงก็เพราะทฤษฎีนี้ถือว่าทรัพย์สินที่เคลื่อนที่ทั้งหมด (Rolling Stock) ทรัพย์สินที่เป็นสิทธิประโยชน์ (Franchise) และทุนของบริษัทถูกถือว่าเป็นหน่วยเดียวเพื่อการเสียภาษี ซึ่งผู้เสียภาษีก็ได้โต้แย้งว่าการประเมินภาษีขัดต่อกระบวนการยุติธรรม (due process) แต่ศาลสูงของสหรัฐตัดสินว่ารัฐมีอำนาจเก็บภาษีจากส่วนของทรัพย์สินได้โดยถือว่าทรัพย์สินของบริษัทส่วนที่ถูกเก็บภาษีนี้เป็นหน่วยเดียวหรือเป็นอันหนึ่งอันเดียวกันกับทรัพย์สินทั้งหมดของบริษัท

ต่อมาแนวความคิดของธุรกิจแบบ unitary นี้ก็ปรากฏชัดขึ้นอีกในคดี Adams Express Co. V. Ohio[22] ซึ่งผู้เสียภาษีประกอบกิจการขนส่งในหลาย ๆ รัฐ ทรัพย์สินของบริษัทประกอบด้วย ม้า รถม้า เครื่องมือเครื่องใช้ต่าง ๆ ที่กระจายอยู่ในรัฐต่าง ๆ และบริษัทได้โต้แย้งรัฐโอไฮโอในการใช้ทฤษฎี Unit Rule เพื่อเก็บภาษีว่าเป็นการขัดต่อรัฐธรรมนูญซึ่งศาลสูงของสหรัฐตัดสินว่า

---

[21] 141 U.S. 18 (1890).

[22] 165 U.S. 194 (1897).

"ถึงแม้ว่าทรัพย์สินในคดีนี้จะแตกต่างจากทรัพย์สินในคดีรถไฟและโทรเลขก็ตาม กล่าวคือ ไม่มีความเป็นเอกภาพในทางธรรมชาติของทรัพย์สินแต่ทรัพย์สินของบริษัทในคดีทั้งสามก็มีเอกภาพหรือความเป็นอันหนึ่งอันเดียวในการใช้ทรัพย์สิน (Unity of Use) ทั้งหมดเพื่อจุดมุ่งหมายพิเศษเฉพาะเหมือนกันและการใช้นี้ก็ก่อให้เกิดค่าอย่างหนึ่งเหมือนกัน ความเป็นอันหนึ่งอันเดียวของการใช้การจัดการ ทรัพย์สิน สัญญาในการขนส่ง และทุนที่จำเป็นในการที่ทำให้กิจการในรัฐโอไฮโอ ดำเนินไปได้สิ่งเหล่านี้ก่อให้เกิดผลรวมอันหนึ่ง และจากการใช้สิ่งเหล่านี้ก็มีความเกี่ยวพันกับทรัพย์สินและทุนของบริษัททั้งหมด ดังนั้นจึงก่อให้เกิดสิทธิแก่รัฐโอไฮโอในการเก็บภาษีเหมือนเช่นในคดีอื่น ๆ"

2. จากคดีภาษีเงินได้และภาษีสิทธิประโยชน์พิเศษ (Income Tax and Franchise Tax Cases)

ทฤษฎี Unit Rule ที่ใช้ในการประเมินภาษีทรัพย์สินต่อมาได้มีบทบาทเริ่มถูกนำมาใช้ในการประเมินภาษีเงินได้ และภาษีสิทธิพิเศษจากบริษัทที่ประกอบกิจการในด้านอุตสาหกรรมและพาณิชยกรรม

เริ่มต้นในปี ค.ศ. 1920 เป็นครั้งแรกที่ศาลได้ตัดสินให้รัฐมีอำนาจเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัทต่างประเทศที่ประกอบกิจการค้าข้ามรัฐ โดยใช้วิธีกำหนดส่วนของเงินได้ (Apportion) คดีนี้คือคดี Underwood Typewriter Co. V. Chamberlain[23] ในคดีนี้ผู้เสียภาษีเป็นบริษัทจดทะเบียนในรัฐเดลาแวร์ บริษัทมีสำนักงานใหญ่ในรัฐนิวยอร์ค แต่มีโรงงานเครื่องไม้เครื่องมืออยู่ในรัฐคอนเนคติกัต และยังมีสำนักงานสาขาและโกดังอยู่ในรัฐอื่น ๆ อีก โดยกฎหมายของรัฐคอนเนคติกัต บริษัทจะต้องถูกกำหนดหรือถูกแบ่งส่วนของเงินได้ของบริษัททั้งหมดเพื่อเสียภาษีให้แก่รัฐคอนเนคติกัตโดยสูตร Single - factor formula โดยสูตรนี้จะใช้อัตราส่วนของทรัพย์สินของบริษัทในรัฐนี้ที่เป็นอสังหาริมทรัพย์และทรัพย์ที่มีรูปร่างอื่น ๆ (tangible property) เปรียบเทียบกับ

---

[23] 254 U.S. 113 (1920).

ทรัพย์สินของบริษัทที่มีอยู่ทั่วทุกแห่ง ซึ่งจากสูตรนี้ทำให้บริษัทต้องนำเงินได้ของบริษัทประมาณ 47 % ของเงินได้ของบริษัททั้งหมดมาคำนวณเสียภาษีให้แก่รัฐคอนเนคติกัต บริษัทผู้เสียภาษีโต้แย้งว่าบริษัทมีเงินได้จากการขายที่เกิดขึ้นในรัฐนี้เพียง 3.3 % ของเงินได้จากกิจการทั้งหมดของบริษัทเท่านั้นและการใช้กฎหมายของรัฐก่อให้เกิดภาระหนักแก่บริษัทในการประกอบธุรกิจการค้าซึ่งเป็นการขัดต่อกระบวนการยุติธรรม (due process) แห่งกฎหมายรัฐธรรมนูญแต่ศาลสูงของสหรัฐเห็นว่าผู้เสียภาษีไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าวิธีแบ่งส่วนเงินได้ (method of apportionment) ก่อให้เกิดผลที่ไม่เป็นธรรมหรือไร้เหตุผลและเป็นไปไม่ได้ที่จะแยกกำไรของอุตสาหกรรมในรัฐคอนเนคติกัตออกจากกำไรของกิจการทั้งหมดได้ ทั้งนี้เพราะกำไรของบริษัทเกิดจากกลุ่มหรือกระบวนการของกิจการที่ต่อเนื่องกัน (Series of transactions) ที่เริ่มต้นจากการผลิตในรัฐคอนเนคติกัตและไปสิ้นสุดโดยการขายในรัฐอื่น ๆ และศาลสูงของสหรัฐยังเห็นว่าสูตรของรัฐคอนเนคติกัตได้คิดขึ้นมาเพื่อเก็บภาษีจากกำไรส่วนที่ถือว่าได้จากกิจการในรัฐเท่านั้น

ต่อมาก็มีคดีที่วางแนวในเรื่องธุรกิจแบบ Unitary อีกในปี ค.ศ. 1924 คือ คดี Bass, Ratliff and Gretton. V. State Tax Commission[24] ซึ่งเป็นคดีที่โดยทั่วไปแล้วก็คล้าย ๆ กับคดี Underwood แต่คดีนี้ได้แบ่งส่วนเอาเงินได้สุทธิของบริษัทที่เกิดขึ้นในต่างประเทศมาเป็นฐานคำนวณภาษีให้แก่รัฐนิวยอร์คด้วย แม้การประกอบกิจการในรัฐนิวยอร์คจะประสพผลขาดทุนก็ตาม โดยรัฐนิวยอร์คได้ใช้สูตรอัตราส่วนของปัจจัยเดียว (single - factor formula) เหมือนในคดี Underwood เพื่อแบ่งส่วนเงินได้สุทธิของบริษัทเพื่อเสียภาษีแก่รัฐนิวยอร์ค องค์ประกอบของสูตรนี้ก็ใช้อัตราส่วนทรัพย์สินของบริษัท แต่คดีนี้ได้รวมเอาค่าของทรัพย์สิน (property) ของบริษัทที่อยู่ในต่างประเทศเข้ามาเป็นตัวหาร (denominator) ด้วย ซึ่งทรัพย์สินนี้นอกจากเป็นทรัพย์ที่มีรูปร่างแล้วยังรวมถึงทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง (intangibles) เช่น ชื่อยี่ห้อการค้า ประโยชน์หรือตั๋วเงินที่ได้จากการลงทุนในการซื้อหุ้นของบริษัทอื่น ข้อเท็จจริง

---

[24] 266 U.S. 271 (1924).

ในคดีนี้ปรากฏว่าผู้เสียภาษีเป็นบริษัทจดทะเบียนในประเทศอังกฤษประกอบกิจการผลิตเบียร์ขายโดยผลิตในประเทศอังกฤษและนำมาขายทั้งในประเทศอังกฤษและประเทศสหรัฐอเมริกา โดยในสหรัฐอเมริกาขายผ่านสาขาในเมืองชิคาโกและรัฐนิวยอร์ค ผลรวมของการประกอบกิจการทั่วโลกปรากฏว่าบริษัทมีกำไรแต่กิจการในประเทศสหรัฐอเมริกามีผลขาดทุนซึ่งผลนี้ได้มาโดยใช้วิธีคำนวณหรือระบบบัญชีแบบแยกบริษัท[25] (Separate accounting) แต่รัฐนิวยอร์ค ใช้วิธีแบ่งส่วนเงินได้เพื่อเสียภาษี (apportionment) โดยใช้สูตรอัตราส่วนของปัจจัยเดียว (Single - factor formula) เหมือนในคดี Underwood ซึ่งสูตรนี้ใช้เงินได้สุทธิของบริษัทผู้เสียภาษีที่ได้จากกิจการทั่วโลกมาเป็นฐานเพื่อแบ่งส่วนมาเป็นเงินได้สุทธิของรัฐนิวยอร์ก ซึ่งก็ปรากฏว่ากำไรของบริษัทที่ได้จากกิจการทั่วโลกต้องแบ่งส่วนมาให้แก่รัฐนิวยอร์คเพื่อเสียภาษี ถึงแม้ว่ากิจการในสหรัฐอเมริกาจะประสบผลขาดทุนเมื่อคำนวณโดยระบบบัญชีแบบแยกบริษัท (Separate accounting) และศาลสูงของสหรัฐเห็นด้วยกับการใช้วิธีแบ่งส่วนเงินได้โดยใช้สูตร (formula apportionment) โดยกล่าวว่า "บริษัทได้ประกอบกิจการแบบ unitary และกำไรของบริษัทเกิดจากกลุ่มหรือกระบวนการที่ต่อเนื่องกันของกิจการของบริษัท (a series of transactions) ซึ่งเริ่มต้นจากการผลิตในประเทศอังกฤษและสิ้นสุดลงโดยการขายในรัฐนิวยอร์คและรัฐอื่น ๆ กระบวนการของธุรกิจนี้จะมีผลเป็นกำไรต่อเมื่อการขายสิ้นสุดลง" [26] และศาลยังกล่าวต่อไปอีกว่า "รัฐนิวยอร์ค มีสิทธิเก็บภาษีจากบริษัทได้เนื่องจากบริษัทได้เข้ามาทำธุรกิจในรัฐ" [27]

---

[25] วิธีนี้ถือว่าบริษัทหรือธุรกิจนั้นเป็นหน่วยหนึ่งแยกต่างหากจากบริษัทแม่หรือบริษัทในเครืออื่น ๆ ทั้งนี้โดยพิจารณาดูจากสถานที่ตั้งบริษัทหรือภูมิประเทศที่บริษัทนั้นตั้งอยู่ หากบริษัทนั้นกับบริษัทแม่หรือบริษัทในเครือตั้งอยู่ในรัฐต่างกันหรือในประเทศต่างกัน แต่ละบริษัทก็ถือว่าเป็นหน่วยธุรกิจที่แยกจากกัน ต้องมีการคำนวณเงินได้หรือกำไรขาดทุนแยกจากกันและเงินได้หรือผลกำไรของบริษัทนั้นก็จะไม่ถูกนำมารวมกับเงินได้หรือผลกำไรของบริษัทแม่หรือบริษัทในเครืออื่น ๆ เพื่อเสียภาษีให้แก่รัฐอื่น นอกจากรัฐที่บริษัทนั้นตั้งอยู่

[26] Peter G. Chen, "Fordham Urban Law Jouvnol, p. 829.

[27] Jon H. Lieberg, California Western Law Review, p. 95.

จากคดีนี้นอกจากจะทำให้แนวความคิดในการเก็บภาษีจากธุรกิจแบบ unitary ให้เด่นชัดขึ้นแล้ว คดีนี้ยังได้วางแนวที่สำคัญเกี่ยวกับการเก็บภาษีจากธุรกิจแบบ unitary อีก 2 อย่างคือ ได้รวมเอาทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง (intangibles) เข้ามารวมเป็นทรัพย์สินของผู้เสียภาษีที่จะต้องนำมาคำนวณตามสูตรเพื่อเสียภาษีและได้รับรองทฤษฎี unit rule ที่ใช้ในการเก็บภาษีทรัพย์สินว่าเป็นทฤษฎีที่มีอยู่หรือนำไปใช้ได้ในธุรกิจอุตสาหกรรมหรือพาณิชยกรรมแบบ unitary ที่ประกอบกิจการทั้งในและนอกรัฐ ซึ่งสิ่งนี้เป็นจุดที่เชื่อมโยงเอาแนวความคิดของธุรกิจแบบ unitary ไปใช้ในการเก็บภาษีจากธุรกิจที่ประกอบกิจการข้ามรัฐ

ต่อมาในปี ค.ศ. 1931 ในคดี Hans Rees'Sons V. North Carolina [28] กลับปรากฏว่าศาลสูงของสหรัฐไม่เห็นด้วยกับรัฐนอร์ท คาโรไลนา ที่ใช้สูตรปัจจัยเดียวพิจารณาเฉพาะทรัพย์สินของบริษัท (Single - factor property formula) โดยศาลสูงของสหรัฐเห็นว่าตามข้อเท็จจริงที่ปรากฏการเก็บภาษีของรัฐนอร์ท คาโรไลน่าจากบริษัท Hans Rees Sons โดยใช้สูตรดังกล่าวไม่มีเหตุผลสมควร (unreasonably)

ข้อเท็จจริงในคดีมีว่า Hans Rees' Sons เป็นบริษัทจดทะเบียนในรัฐนิวยอร์ค ประกอบกิจการในด้านผ้าฝ้าย ผลิตและขายสายพาน และเครื่องหนังอื่น ๆ บริษัทมีโรงงานอยู่ในรัฐนอร์ท คาโรไลนา มีสำนักงานขายและโกดังอยู่ในรัฐนิวยอร์ค บริษัทขายสินค้าทั้งหมดทั้งขายปลีกและขายส่งทั่วทั้งสหรัฐอเมริกา แคนนาดา และยุโรปตะวันตก ประมาณ 40 % ของสินค้าที่ผลิตในรัฐนอร์ท คาโรไลน่า ถูกส่งไปยังโกดังในรัฐนิวยอร์ค และอีกจำนวนเท่ากันถูกส่งโดยตรงไปยังลูกค้าตามคำสั่งของสำนักงานขายในรัฐนิวยอร์ค รัฐนอร์ท คาโรไลนา ถือว่าบริษัทผู้เสียภาษีประกอบกิจการข้ามรัฐในลักษณะที่เป็นธุรกิจแบบ unitary จึงได้เก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัทโดยใช้สูตรปัจจัย

---

[28] 283 U.S. 123 (1931).

เดียวพิจารณาเฉพาะทรัพย์สินของบริษัท (Single - factor property formula) ซึ่งปรากฏว่าบริษัทต้องนำเงินได้ของบริษัททั้งหมดประมาณ 80 % มายื่นเสียภาษีให้แก่รัฐนอร์ท คาโรไลนา แต่ผู้เสียภาษีโต้แย้งและเสนอหลักฐานว่า เงินได้สุทธิของบริษัทได้มาจากกำไรจากการซื้อ กำไรจากการผลิต และกำไรจากการขาย (buying profit, manufacturing profit and selling profit) และบริษัทมีเงินได้จากการผลิตในรัฐนอร์ท คาโรไลนา เพียง 17 % ของเงินได้ทั้งหมดของบริษัทเท่านั้น

จากข้อเท็จจริงที่ศาลชั้นต้นและศาลสูงของรัฐไม่เห็นด้วยกับข้อโต้แย้งของบริษัท แต่เมื่อบริษัทอุทธรณ์ต่อศาลสูงของสหรัฐ ศาลสูงของสหรัฐเห็นว่าถึงแม้หลักฐานที่ศาลชั้นต้นและศาลสูงของรัฐรับมาจะฟังได้แต่ก็ไม่ถึงกับสนับสนุนถึงความชอบธรรมของรัฐที่จะใช้สูตรดังกล่าวในการกำหนดเงินได้ของบริษัทเพื่อเสียภาษีให้แก่รัฐ นอกจากนี้ศาลสูงของสหรัฐยังได้ให้ความเห็นถึงข้อโต้แย้งของบริษัทซึ่งกล่าวอ้างว่าการเก็บภาษีของรัฐขัดต่อข้อบัญญัติของกระบวนการยุติธรรม (due process clause) และข้อบัญญัติทางการค้า (commerce clause) ว่าในการเก็บภาษีของรัฐโดยใช้สูตรนี้ หลักฐานต่าง ๆ พิสูจน์ให้เห็นว่ารัฐได้ใช้สูตรนี้เก็บภาษีจากกำไรของบริษัทที่ได้จากการประกอบกิจการนอกเขตรัฐ ซึ่งไม่มีเหตุผลที่จะทำเช่นนั้น จึงตัดสินว่าข้อโต้แย้งของบริษัทฟังได้และการใช้สูตรของรัฐนอร์ท คาโรไลนา เพื่อเก็บภาษีในคดีนี้ไม่มีเหตุผลเพียงพอ

จากข้อเท็จจริงของบริษัท Hans Rees' Sons เห็นได้ว่าบริษัทนี้ประกอบกิจการในลักษณะเป็นธุรกิจแบบ unitary เหมือนกันทั้งนี้อาศัยจากหลักที่ได้จากคดี Underwood และคดี Bass, Ratliff กล่าวคือเงินได้จากทั่วโลกของบริษัทได้จากกลุ่มของบริษัทหรือกระบวนการที่ต่อเนื่องของกิจการของบริษัท ที่เริ่มต้นจากการผลิตในรัฐนอร์ท คาโรไลนา และสิ้นสุดด้วยการขายในสหรัฐ แคนนาดา และยุโรปตะวันตก แต่ที่ไม่ใช่ประเด็นที่ศาลสูงของสหรัฐได้พิจารณา ประเด็นที่ศาลสูงของสหรัฐพิจารณาคือ การใช้สูตรกำหนดเงินได้เพื่อเสียภาษีให้แก่รัฐ (formula apportionment) ไม่ถูกต้องและไม่มีเหตุผลเพียงพอ

หลังจากคดีนี้ปรากฏว่ามีคดีสำคัญซึ่งตัดสินใน ค.ศ. 1924 โดยเป็นคดีที่กล่าวถึงบทบาทของแนวความคิดของธุรกิจแบบ unitary และยังเปรียบเทียบถึงวิธีกำหนดเงินได้เพื่อเสียภาษีระหว่างระบบการกิดบัญชีแบบแยกบริษัท (separate accounting) และแบบการใช้สูตรในการแบ่งส่วนของเงินได้ (formula apportionment) คดีที่จะกล่าวถึงนี้ คือคดี Butler Brothers Co. V. Mc Colgan [29]

ข้อเท็จจริงในคดีนี้คือบริษัท Butler Brothers เป็นบริษัทจดทะเบียนในรัฐอิลลินอยล์ ประกอบกิจการค้าขายสินค้าโดยการขายส่ง บริษัทมีห้างสรรพสินค้าสำหรับขายส่งสินค้าใน 7 รัฐ รวมทั้งรัฐแคลิฟอร์เนีย ซึ่งห้างสรรพสินค้าแต่ละแห่งต่างแยกจากกันโดยอิสระ โดยมีพนักงานขายของตนเอง มีอำนาจรับชำระเงินค่าสินค้าและให้เครดิตแก่ลูกค้า มีการทำบัญชีและเก็บสมุดบัญชีต่างหาก การขายสินค้าในแคลิฟอร์เนียกระทำโดยสำนักงานในเมืองซานฟรานซิสโก และการซื้อสินค้าจะกระทำโดยสำนักงานของบริษัทในเมืองชิคาโก จากนั้นก็จะส่งสินค้าไปยังห้างต่าง ๆ ในทุกรัฐโดยบวกค่าขนส่งเข้ากับต้นทุนสินค้า นอกจากนี้ค่าใช้จ่ายในดำเนินงานของสำนักงานใหญ่เพื่อการซื้อสินค้า การโฆษณาและค่าใช้จ่ายของสำนักงานใหญ่ (overhead expenses) ถูกเฉลี่ยเรียกเก็บจากห้างสาขาต่าง ๆ ของสำนักงานใหญ่ ปรากฏว่าในปีภาษีนั้นบริษัทมีเงินได้จากกิจการทั้งหมดประมาณ 1,150,000 ดอลล่าร์ แต่กิจการในแคลิฟอร์เนียกลับมีผลขาดทุนประมาณ 82,850 ดอลล่าร์ ทั้งนี้คำนวณโดยอาศัยระบบบัญชีแยกบริษัท (separate accounting) รัฐแคลิฟอร์เนียถือว่าบริษัทประกอบธุรกิจแบบ unitary จึงใช้สูตรสามปัจจัย (Three - factors formula พิจารณาถึงทรัพย์สิน (property) เงินเดือน (payroll) และยอดขาย (Sales) ของบริษัทที่มีอยู่ในรัฐและนอกรัฐ ทำให้บริษัทต้องแบ่งส่วนของเงินได้ประมาณ 93,500 ดอลล่าร์ มาคำนวณภาษีให้แก่รัฐแคลิฟอร์เนีย ซึ่งบริษัทได้โต้แย้งว่าการใช้สูตรดังกล่าวของรัฐแคลิฟอร์เนียเป็นการขัดต่อบทบัญญัติด้านกระบวนการยุติธรรม (due process clause) ของกฎหมายรัฐธรรมนูญ เพราะรัฐเก็บภาษีจากเงินได้ที่ได้จากการประกอบกิจการนอกรัฐ

---

[29] 315 U.S. 501 (1942).

ศาลสูงของสหรัฐได้ตัดสินโดยอ้างถึงทฤษฎี "unit rule" ซึ่งได้ใช้เป็นหลักในการตัดสินคดีภาษีทรัพย์สินโดยอ้างถึงคดี Underwood Typewriter และคดี Bass, Ratliff & Gretton โดยศาลสูงของสหรัฐเห็นว่าบริษัทได้ประกอบธุรกิจในลักษณะ unitary ซึ่งถือได้ว่าเงินได้จากกิจการของบริษัททั้งหมดมีส่วนสัมพันธ์อย่างมีเหตุผลกับกิจการในรัฐที่เก็บภาษีจึงเห็นด้วยกับการใช้สูตรคำนวณเงินได้ของรัฐแคลิฟอร์เนีย และเห็นว่าการเก็บภาษีของรัฐแคลิฟอร์เนียไม่ขัดต่อกระบวนการยุติธรรม (due process) ของรัฐธรรมนูญ ซึ่งศาลสูงของสหรัฐได้กล่าวในคำพิพากษาว่า "การที่บริษัทใช้แผนกจัดซื้อกลาง (Contral purchasing divisicn) ในการดำเนินกิจการของบริษัททั้งหมดทำให้ต้นทุนของสินค้ามีราคาต่ำกว่าการที่จะแยกให้แต่ละสาขาซื้อสินค้าเอง ซึ่งการใช้ระบบนี้โดยบริษัทแม่ หรือสำนักงานใหญ่ทำให้สาขามีความเป็นอันหนึ่งอันเดียวกันอย่างใกล้ชิดกับสำนักงานใหญ่ และการประหยัดรายจ่ายจากการซื้อสินค้าที่มีต้นทุนต่ำนี้ทำให้ต้นทุนของแต่ละสาขาลดลง ส่งผลให้กำไรของบริษัทในส่วนรวมสูงขึ้นด้วย ลักษณะดังกล่าวแสดงถึงความเป็นเอกภาพในด้านการใช้อำนาจบริหาร (unity of use and management) และเอกภาพในการเป็นเจ้าของและการบริหารงานบริษัท (unity of ownership and management) ซึ่งมีกระจายไปทั่วกิจการของบริษัทในทุกสาขาที่ตั้งอยู่ในรัฐต่าง ๆ จึงเห็นว่าบริษัทได้ประกอบกิจการในลักษณะ unitary ซึ่งการที่รัฐแคลิฟอร์เนียคำนวณเงินได้ของบริษัทโดยใช้สูตรที่พิจารณาถึงทรัพย์สินเงินเดือน และยอดขายของบริษัททั้งในและนอกประเทศจึงชอบแล้ว เพราะปัจจัยต่าง ๆ เหล่านี้ได้สะท้อนถึงความสัมพันธ์ของกิจการของบริษัทในรัฐต่าง ๆ ที่ก่อให้เกิดเงินได้ของบริษัท ซึ่งรัฐแคลิฟอร์เนียก็เพียงแต่คำนวณเอาเพียงส่วนหนึ่งของเงินได้ทั้งหมดของบริษัทมาเสียภาษีเท่านั้น และลักษณะของความเป็นเอกภาพในการเป็นเจ้าของและการบริหารงานบริษัท (unity of ownership and management) ของบริษัท Butler Brothers นี้ เป็นคุณลักษณะของการประกอบธุรกิจข้ามรัฐแบบ unitary ของบริษัทถือได้ว่าสาขาในแคลิฟอร์เนีย ได้มีส่วนช่วยเหลือสนับสนุนและก่อให้เกิดประโยชน์ต่อการบริหารงานส่วนกลางของธุรกิจแบบ unitary ของบริษัทและต่อผลกำไรของบริษัท ดังนั้นบริษัทจึงจะนำระบบบัญชีแบบแยกบริษัท (separate accounting) มาใช้กับกรณีนี้ไม่ได้"

คดีนี้กล่าวได้ว่าเป็นคดีที่กล่าวถึงลักษณะของธุรกิจแบบ unitary อย่างชัดเจน ตั้งแต่ในชั้นศาลสูงของรัฐแคลิฟอร์เนียแล้วว่า ธุรกิจแบบ unitary นี้ ควรจะมีลักษณะอย่างไร และก็ได้รับการสนับสนุนจากศาลสูงของสหรัฐซึ่งลักษณะที่จะพิสูจน์ว่าธุรกิจใดเป็นธุรกิจแบบ unitary อันจะต้องคำนวณเงินได้โดยใช้สูตรนี้ ศาลสูงของรัฐได้กล่าวว่า ธุรกิจแบบ unitary นี้จะต้องประกอบด้วยความมีเอกภาพในด้านการเป็นเจ้าของ (unitary of ownership)ความมีเอกภาพในด้านการจัดการ (unity of operation) และความมีเอกภาพในด้านการใช้อำนาจบริหาร (unity of use) [30] และปรากฏว่าต่อมาทั้งเจ้าหน้าที่ของรัฐและศาลก็ได้ใช้หลักการเหล่านี้ในการตรวจสอบหรือพิสูจน์ว่าธุรกิจใดเป็นธุรกิจแบบ unitary ซึ่งจะต้องถูกคำนวณเงินได้โดยใช้สูตรบ้าง [31] รายละเอียดเกี่ยวกับหลักการเหล่านี้จะได้กล่าวในหัวข้อต่อไป

วิวัฒนาการของการนำแนวความคิดของธุรกิจแบบ unitary เพื่อเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลยังได้รับการสนับสนุนจากศาลอยู่อีกในปีต่อ ๆ มา กล่าวคือใน ปี ค.ศ. 1959 ศาลสูงของสหรัฐได้รวมการพิจารณาและตัดสินคดี Northwestern State Portland Cement Co. V. Minesota และคดี Stockham Valves and Fitting Inc. [32] โดยทั้งสองคดีศาลสูงของสหรัฐได้รับรองอำนาจของรัฐในการเก็บภาษีจากเงินได้ของบริษัทที่รัฐคำนวณเงินได้เพื่อเสียภาษีให้แก่รัฐจากเงินได้ของบริษัทที่ได้จากการประกอบกิจการทั้งหมดทั้งในรัฐและนอกรัฐโดยใช้สูตรสามปัจจัย (Three - factors formula) โดยในรัฐที่เก็บภาษีบริษัทเพียงมีพนักงานขายมาติดต่อหรือเสนอสินค้าให้แก่ผู้ซื้อเท่านั้น บริษัทไม่มีสำนักงานหรือทรัพย์สินใด ๆ ในรัฐนั้นเลย ซึ่งต่างจากคดีก่อน ๆ ที่บริษัทผู้เสียภาษีมักมีสำนักงานหรือทรัพย์สินในการดำเนินธุรกิจในรัฐผู้เก็บภาษี

---

[30] Earl. J. Peterson, Frank J. walsh, "US : The Impact of the California Unitary Business Concept on the Taxation of Multinational Corporation," Inter Tax 3 (1978) : 110.

[31] ดูคดี Edison California Stores, Inc. V. Mc Colgan Cal 2 d 472, 183 P. 2 d 16 (1947).

[32] 358 U.S. 450 (1959).

ข้อเท็จจริงของทั้งสองคดีคือ ในคดีแรก Northwestern Portland cement เป็นบริษัทจดทะเบียนในรัฐไอโอวา ตั้งโรงงานผลิตปูนซีเมนต์ที่เมืองเมสัน รัฐไอโอวา บริษัทมีสำนักงานขายที่เมืองมินนีอาโปริส รัฐมินนิโซตา สินค้าของบริษัทประมาณ 48 % ของทั้งหมดได้ขายในรัฐมินนิโซตา โดยพนักงานขาย 4 คน ได้ออกหาลูกค้าและทำคำเชื้อเชิญให้ซื้อสินค้า (Solicitation of sales) เมื่อลูกค้าจะซื้อพนักงานขายจึงให้ทำสัญญาซื้อขายกับบริษัทในรัฐไอโอวา และสินค้าจะถูกส่งโดยตรงจากบริษัทในรัฐไอโอวามายังลูกค้า การชำระหนี้ก็กระทำโดยบริษัทในรัฐไอโอวา ในรัฐมินนิโซตาบริษัทมีเพียงเครื่องไม้เครื่องมือในการทำงานของพนักงานเล็กน้อย และบริษัทไม่มีทรัพย์สินที่เป็นอสังหาริมทรัพย์หรือโกดังแต่อย่างใด รัฐมินนิโซตาได้เก็บภาษีเงินได้จากบริษัทโดยคำนวณเงินได้ของบริษัทโดยใช้สูตรสามปัจจัย คือพิจารณาถึงความสัมพันธ์ทางด้านทรัพย์สิน เงินเดือนค่าจ้าง และยอดขายของบริษัททั้งในรัฐและนอกรัฐ

ส่วนในคดีที่สอง รัฐจอร์เจียได้เก็บภาษีเงินได้จากบริษัท Stockham Valves and Fitting โดยรัฐคำนวณเงินได้ของบริษัทโดยใช้สูตรสามปัจจัยพิจารณาถึงความสัมพันธ์ทางด้านสินค้า (Inventory) เงินเดือนค่าจ้างและยอดรายรับ (gross receipts) ของบริษัททั้งในและนอกรัฐ บริษัทในคดีนี้เป็นบริษัทจดทะเบียนในรัฐเคลาแวร์ ประกอบกิจการผลิตลิ้น (Valves) และท่อ (pipe) ขาย โดยขายส่งและขายแก่โรงงาน บริษัทมีโรงงานตั้งอยู่ในเมืองเบอร์มิงแฮม รัฐอลาบามา มีสำนักงานขายในเมืองแอตแลนตา รัฐจอร์เจีย ซึ่งสำนักงานขายนี้รับผิดชอบขายให้แก่รัฐอื่น ๆ อีก 5 รัฐ นอกจากเครื่องไม้เครื่องมือในสำนักงานขายแล้ว บริษัทก็ไม่มีทรัพย์สินอื่นอีกในรัฐจอร์เจีย การขายสินค้าได้กระทำโดยสำนักงานใหญ่ในเมืองเบอร์มิงแฮม และส่งสินค้าโดยตรงไปยังลูกค้า เมื่อได้รับคำสั่งซื้อสินค้าจากสำนักงานในรัฐจอร์เจีย

ทั้งสองคดีบริษัทได้โต้แย้งว่ารัฐเก็บภาษีจากบริษัทโดยฝ่าฝืนต่อบทบัญญัติด้านกระบวนการยุติธรรม (due process clause) และบทบัญญัติเกี่ยวกับการค้า

(commerce clause) ของรัฐธรรมนูญ [33] แต่ศาลสูงของสหรัฐได้พิจารณาแล้วเห็นว่า รัฐมีอำนาจเก็บภาษีจากเงินได้ของบริษัทที่ได้จากการประกอบกิจการค้าระหว่างรัฐโดยการประกอบกิจการของบริษัททั้งนอกและในรัฐต้องมีความเกี่ยวพันกันอย่างเพียงพอ (Sufficient connection or nexus) และเงินได้ทั้งหมดของบริษัทที่ได้จากการประกอบกิจการนั้นได้ถูกแบ่งหรือคำนวณให้แก่รัฐต่าง ๆ เพื่อจุดมุ่งหมายในการเก็บภาษีอย่างยุติธรรมเมื่อรัฐได้คำนวณเงินได้ของบริษัทอย่างเหมาะสมแล้ว การเก็บภาษีของรัฐก็ไม่เป็นการขัดต่อกระบวนการยุติธรรม เพราะเงินได้ของบริษัทที่ถูกเก็บภาษีได้จากการประกอบกิจการในรัฐนั้น นอกจากนี้การเก็บภาษีของรัฐยังไม่ขัดต่อบทบัญญัติเกี่ยวกับการค้าของรัฐธรรมนูญอีกด้วย เพราะได้มีการเก็บภาษีจากส่วนของเงินได้ของบริษัทอย่างยุติธรรมแล้ว

---

[33] Due process clause เป็นบทบัญญัติในรัฐธรรมนูญของสหรัฐโดยเฉพาะในการแก้ไขรัฐธรรมนูญครั้งที่ 14 (14 th Amendment) ได้บัญญัติถึงสิทธิของบุคคลที่จะได้รับความคุ้มกันจากการกระทำของรัฐว่าจะต้องได้รับการปฏิบัติจากรัฐอย่างเป็นธรรมไม่ว่าจะเป็นสิทธิในชีวิต เสรีภาพและทรัพย์สิน โดยสิทธิในทรัพย์สินนั้นบุคคลจะต้องได้รับการประกันจากการกระทำของรัฐว่ารัฐจะเข้ามาเกี่ยวข้องหรือยึดถือเอาทรัพย์ของตนอย่างไม่เป็นธรรมไม่ได้ เช่น ในกรณีการเก็บภาษี รัฐจะเก็บภาษีได้เฉพาะจากเงินได้จากแหล่งเงินได้ภายในรัฐเท่านั้น กล่าวคืออำนาจของรัฐในการเก็บภาษีที่เฉพาะในเขตรัฐของตนเท่านั้น

Commerce Clause เป็นบทบัญญัติในรัฐธรรมนูญสหรัฐเช่นกันซึ่งบัญญัติให้อำนาจรัฐสภาของสหรัฐในการออกกฎหมายเกี่ยวกับการค้ากับต่างประเทศหรือระหว่างรัฐต่าง ๆ ซึ่งรัฐต่าง ๆ ก็สามารถออกกฎหมายของตนได้แต่ต้องไม่ขัดกับ Commerce Clause และภายใต้บทบัญญัตินี้รัฐไม่สามารถใช้วิธีเก็บภาษีที่แตกต่างกันกับกิจการค้าระหว่างรัฐอันจะก่อให้เกิดภาระเกินสมควรหรือขัดขวางต่อการค้าระหว่างรัฐหรือระหว่างประเทศ ดังนั้นหากการเก็บภาษีของรัฐทำให้ธุรกิจต้องเสียภาษีซ้ำซ้อนหรือไม่สมควรถือเป็นการก่อภาระที่ไม่สมควรแก่กิจการค้าอย่างเสรีจึงเป็นการต้องห้ามตามบทบัญญัตินี้

ในปี ค.ศ. 1965 ก็ยังปรากฏว่าแนวความคิดของธุรกิจแบบ unitary ยังถูกนำไปใช้ในการเก็บภาษีเงินได้ของนิติบุคคลที่ประกอบกิจการค้าระหว่างรัฐอีกคือในคดี General Mortors Corp. V. District of Columbia [34] ปรากฏว่ากฎหมายของดีสตริค ออฟ โคลัมเบีย กำหนดให้ดีสตริค ฯ เก็บภาษีเงินได้และภาษีสิทธิประโยชน์จากทุกบริษัทไม่ว่าในบริษัทต่างประเทศหรือบริษัทที่จดทะเบียนในดีสตริค ออฟ โคลัมเบีย เองจากการที่บริษัทเหล่านั้นประกอบกิจการค้าหรือธุรกิจในดีสตริค ฯ และในการเก็บภาษีสิทธิประโยชน์ (Franchise Tax) จากบริษัทนั้นจะต้องเก็บจากเงินได้ของบริษัทที่ได้เนื่องจากการค้าหรือธุรกิจโดยตรง (fairly attributable) ของบริษัทในการประกอบกิจการใน ดีสตริคฯ ซึ่งกฎหมายไม่ได้จำกัดความคำว่า "เงินได้เนื่องจากกิจการค้าหรือธุรกิจโดยตรง" ไว้หน่วยงานสรรพากรของดีสตริค ฯ (District Tax Commissioner) จึงได้ตีความ "เงินได้ของบริษัทที่ได้จากการประกอบกิจการค้าหรือธุรกิจระหว่างดีสตริคกับภายนอกถือได้ว่าเป็นเงินได้จากกิจการภายในดีสตริค"

ข้อเท็จจริงในคดีปรากฏว่าบริษัทจดทะเบียนในรัฐเดลาแวร์ ประกอบกิจการผลิตและขายรถยนต์ ชิ้นส่วนและอะหลั่ยรถ บริษัทมีสำนักงานอยู่ในรัฐมิชิแกน และเมืองดีทรอย บริษัทไม่มีสำนักงานและไม่มีการผลิตสินค้าในดีสตริค ฯ เลย แต่บริษัทได้ขายสินค้าจำนวนมากให้แก่ผู้ซื้อ ซึ่งเป็นพ่อค้าหรือตัวแทนจำหน่ายในดีสตริค ฯ ซึ่งการซื้อขายสินค้าดังกล่าวก็ได้ทำสัญญากันนอกดีสตริค ฯ และมีการส่งสินค้าโดยตรงไปยังลูกค้าจากโรงงานของบริษัทในรัฐแมรีแลนด์ รัฐเดลาแวร์และรัฐมิชิแกน

สรรพากรดีสตริค ฯ ได้เก็บภาษีจากบริษัทโดยวิธีคำนวณเงินได้โดยใช้สูตรปัจจัยเดียวโดยพิจารณาถึงยอดขายของบริษัทในดีสตริคฯ และนอกดีสตริคฯ ทั้งหมด (Single - factor sales formula) ซึ่งบริษัทโต้แย้งว่าการคำนวณเงินได้ของสรรพากรดีสตริค ฯ โดยวิธีดังกล่าวไม่มีเหตุผลเพียงพอ (unreasonably) ทั้งยังขัดต่อบัญญัติทางด้านการค้า

---

[34] 380 U.S. 553 (1965).

ระหว่างรัฐ (Interstate commerce) และขัดกับบัญญัติด้านกระบวนการยุติธรรม (due process clause)ของรัฐธรรมนูญและการใช้สูตรคำนวณเงินได้ดังกล่าวก็ไม่มีกฎหมายให้อำนาจไว้เพราะการใช้สูตรดังกล่าวทำให้ดิสตริค ฯ เก็บภาษีจากเงินได้จากกิจการอื่น นอกจากเงินได้ที่ได้จากกิจการโดยตรงของกิจการที่ประกอบธุรกิจในดิสตริคฯ

ศาลสูงของสหรัฐได้ตัดสินคดีโดยเห็นด้วยกับข้อโต้แย้งของบริษัทว่าการคำนวณเงินได้ของดิสตริค ฯ โดยใช้สูตรดังกล่าวไม่ชอบเพราะไม่มีกฎหมายให้อำนาจได้และหากคำนวณเงินได้โดยวิธีดังกล่าวจะเป็นการเก็บภาษีจากเงินได้ของบริษัทที่ได้จากการประกอบกิจการนอกดิสตริค ฯ แต่ศาลสูงของสหรัฐก็ไม่ได้กล่าวถึงข้อโต้แย้งของบริษัทเกี่ยวกับบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญ

ต่อมาในช่วง ปี ค.ศ. 1978 - 1983 การที่รัฐนำเอาแนวความคิดของธุรกิจแบบ unitary ไปใช้เก็บภาษีจากบริษัทข้ามรัฐหรือข้ามชาติ ยังคงได้รับการสนับสนุนจากศาลสูงของสหรัฐอยู่อีก ทั้งในการใช้สูตรคำนวณหากำไรของบริษัทนี้ (apportionment formula) ยังได้ขยายฐานภาษีของธุรกิจแบบ unitary อีกด้วย เช่น ให้รวมเอาเงินปันผล (dividend) ของกิจการจากแหล่งภายนอกประเทศมาถือเป็นเงินได้ของกิจการด้วย[35] ซึ่งในช่วงระยะเวลาดังกล่าว ศาลสูงของสหรัฐได้พิจารณาคดีเกี่ยวกับการที่รัฐใช้อำนาจเก็บภาษีจากกิจการที่ประกอบธุรกิจแบบ

---

[35] ดูคดี Mobil oil Corp. V. Commissioner of Taxes 445 U.S. 425 (1980) และคดี ASARCO Inc V. Idaho State Tax Commission 102 S.ct. 3103 (1982)

unitary ถึง 6 คดีด้วยกัน[36] ดังจะกล่าวต่อไปนี้

คดี Moorman Manufacturing Co. V. Bair[37] ซึ่งศาลสูงของสหรัฐตัดสินสนับสนุนอำนาจรัฐในการคำนวณเงินได้ของบริษัทที่ประกอบกิจการค้าระหว่างรัฐโดยใช้สูตรปัจจัยเดียวพิจารณาด้านยอดขาย (Single - factor sales formula) ว่าไม่เป็นการขัดต่อรัฐธรรมนูญแต่อย่างใด

---

[36] Nancy Kocot, "State Taxation of Foreign Source Dividend Income Mobil oil corp. V. Commissioner of Taxes, " Law and Policy in International Business 12 (1980) : pp. 1023 - 1055.

Walter Hellerstein "State Income Taxation of Multijurisdictional Corporations : Reflections on Mobil, Exxon, and H.R. 5076," Michigan Law Review 79 (November 1980) : pp. 113 - 171.

Saul A. Mishaan, "State Taxation of Foreign - Source in come : Mubil oil Corp. V. Commissioner of Taxes," Cornell Law Review 66 (April 1981) pp. 805 - 818.

Walter Hellerstein, "State Income Taxation of Multijurisdictional Corporations, Part II : Reftections on ASARCO and Woolworth," Michigan Law Review 81 (November 1982) : pp. 157 - 192.

Riccarda Heising, "Container Corp. of America V. Franchise Tax Board : The Constitutionality of State Power to tax Multinational Corporations," Law and Policy in International Business, 16 (1984) pp. 299 - 324.

Valerie E. Collanton, "State Unitary Tax : The "Risk" of Container Corp. of America V. Franchise Tax Board," Hasting International and Comparative Law Review 9 (Fall 1985) pp. 59 - 76.

[37] 437 U.S. 267 (1978).

ข้อเท็จจริงในคดีได้ความว่าบริษัทจดทะเบียนในรัฐอิลลินอยล์ ประกอบกิจการผลิตและขายอาหารสัตว์โดยบริษัทตั้งโรงงานผลิตอาหารสัตว์ในรัฐอิลลินอยล์ อาหารสัตว์ทั้งหมดที่ผลิตได้ ได้ขายให้แก่ลูกค้าในรัฐไอโอวา โดยบริษัทมีโกดังอยู่ในรัฐไอโอวา 6 โกดังและมีพนักงานขายและพนักงานอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องประมาณ 500 คน รัฐไอโอวาถือว่าบริษัทประกอบกิจการในลักษณะเป็นธุรกิจแบบ unitary จึงคำนวณเงินได้ของบริษัทเพื่อเสียภาษีให้แก่รัฐไอโอวา โดยใช้สูตรปัจจัยเดียวพิจารณาด้านยอดขาย (Single - factor sales formula) ศาลชั้นต้นของรัฐเห็นว่ารัฐเก็บภาษีบริษัทโดยชัดต่อรัฐธรรมนูญ แต่ศาลสูงของรัฐเห็นว่าไม่ชัดต่อรัฐธรรมนูญ บริษัทยื่นฎีกาต่อศาลสูงของสหรัฐโดยบริษัทโต้แย้งว่าการคำนวณเงินได้ของรัฐไอโอวา ดังกล่าวชัดต่อบทบัญญัติของกระบวนการยุติธรรม เพราะเป็นการคำนวณเงินได้เพื่อเก็บภาษีจากบริษัทโดยเงินได้นั้นได้จากการประกอบกิจการในรัฐอิลลินอยล์ อันเป็นเงินได้นอกเขตอำนาจรัฐและชัดต่อบทบัญญัติด้านการค้าของรัฐธรรมนูญ เพราะบทบัญญัติดังกล่าวห้ามมิให้มีการเก็บภาษีซ้ำซ้อนกันอันเนื่องมาจากเงินได้จำนวนเดียวกัน ซึ่งปรากฏข้อเท็จจริงว่าในการที่รัฐไอโอวาคำนวณเงินได้เพื่อเก็บภาษีจากบริษัท โดยใช้สูตรปัจจัยเดียวพิจารณาด้านยอดขาย รัฐอิลลินอยล์ก็คำนวณเงินได้เพื่อเก็บภาษีจากบริษัทโดยใช้สูตรสามปัจจัยพิจารณาด้านทรัพย์สิน เงินเดือนและยอดขาย ซึ่งเมื่อทั้ง 2 รัฐใช้สูตรคำนวณเงินได้ต่างกันย่อมเป็นการเสี่ยงที่จะก่อให้เกิดการเก็บภาษีจากเงินได้ที่คำนวณได้ในแต่ละรัฐซ้ำซ้อนกันได้ [38]

ศาลสูงของสหรัฐได้ตัดสินเห็นด้วยกับศาลสูงของรัฐว่าวิธีคำนวณเงินได้ของรัฐไอโอวามีผลใช้ได้โดยไม่ชัดต่อบทบัญญัติของกระบวนการยุติธรรม เพราะรัฐได้รับสิทธิตามรัฐธรรมนูญในการที่จะเลือกวิธีการคำนวณเงินได้ของตน ซึ่งวิธีการคำนวณนั้นจะต้อง

---

[38] ตัวอย่างเช่น บริษัทมีทรัพย์สินทั้งหมดอยู่ในรัฐ ก. ซึ่งรัฐนี้คำนวณเงินได้เพื่อเก็บภาษีบริษัทโดยใช้สูตรปัจจัยเดียวพิจารณาด้านทรัพย์สินของบริษัทและปรากฏว่าผลิตภัณฑ์หรือสินค้าของบริษัทที่ผลิตได้ในรัฐ ก. ได้ถูกนำมาขายในรัฐ ข. ทั้งหมด โดยรัฐ ข. คำนวณเงินได้เพื่อเก็บภาษีบริษัทโดยใช้สูตรปัจจัยเดียวพิจารณาด้านยอดขาย ดังนี้เงินได้ของบริษัทย่อมถูกเก็บภาษีโดยรัฐ ก. และรัฐ ข. ซ้ำซ้อนกัน

แสดงถึงความเกี่ยวพันอย่างเพียงพอระดับหนึ่ง (minimal connection) ระหว่างกิจกรรมของธุรกิจระหว่างรัฐ (Interstate business) และรัฐผู้เก็บภาษี[39] ทั้งต้องแสดงถึงความสัมพันธ์กันอย่างมีเหตุผล (rational relationship) ระหว่างเงินได้ที่รัฐคำนวณเพื่อเรียกเก็บภาษีและกิจกรรมในรัฐผู้เก็บภาษี ศาลสูงของสหรัฐได้ยกข้อโต้แย้งทางด้านกฎหมายรัฐธรรมนูญของบริษัททั้งหมดและกล่าวว่า "การประเมินภาษีโดยการใช้สูตรจะไม่สมบูรณ์ต่อเมื่อ ผู้เสียภาษีได้พิสูจน์โดยหลักฐานอย่างชัดแจ้งและน่าเชื่อถือ (clear and cogent evidence) ว่าเงินได้ที่รัฐคำนวณเพื่อเรียกเก็บภาษีนั้นไม่ใช่เงินได้จากกิจการในรัฐ หรือการคำนวณเงินได้ของรัฐจะก่อให้เกิดผลเสียหายอย่างใหญ่โต (led to a grossly distorted result) ส่วนข้อโต้แย้งของบริษัทเกี่ยวกับบทบัญญัติทางด้านการค้าระหว่างรัฐนั้นบริษัทก็ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าการที่รัฐ 2 รัฐ ใช้วิธีคำนวณเงินได้ที่ต่างกันนั้นจะทำให้มีการเก็บภาษีจากเงินได้มากกว่า 100 % ของเงินได้ที่ทั้ง 2 รัฐ จะคำนวณและการเสี่ยงว่าจะมีการเก็บภาษีซ้ำซ้อนอาจจะเกิดขึ้นได้ทุกเมื่อจากการที่บริษัทประกอบกิจการข้ามรัฐ ซึ่งแต่ละรัฐก็มีวิธีการคำนวณเงินได้ที่ต่างกัน"

กรณี Mobil oil Corp. V. Commissioner of Taxes[40] ศาลสูงของสหรัฐได้ตัดสินว่ารัฐเวอร์มอน สามารถรวมเอาเงินปันผลของบริษัทที่ได้จากบริษัทย่อย (subsidiaries) หรือบริษัทในเครือ (affiliates) ที่ประกอบกิจการในต่างประเทศมาถือเป็นเงินได้ของบริษัท เพื่อคำนวณเงินได้เพื่อเรียกเก็บภาษีให้แก่รัฐเวอร์มอน โดยใช้สูตรได้นี้เป็นครั้งแรกที่รัฐซึ่งไม่ใช่รัฐที่บริษัทจดทะเบียน (corporation's legal) หรือที่บริษัทมีภูมิลำเนาทางการค้า (commercial domicile) สามารถเก็บภาษีจากเงินปันผลของบริษัทที่ได้รับมาจากบริษัทในเครือในต่างประเทศ โดยบริษัทเหล่านี้ต่างประกอบกิจการในลักษณะที่เป็นธุรกิจแบบ unitary

---

[39] ในกรณีนี้คือการที่บริษัทมีพนักงานขายและพนักงานอื่น ๆ ประมาณ 500 คน มีโกดัง 6 โกดัง และมียอดขายประมาณ 20 % ของยอดขายทั้งหมดในรัฐนี้

[40] 445 U.S. 425 (1980).

ข้อเท็จจริงในคดีปรากฏว่าบริษัท Mobil oil จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลในรัฐนิวยอร์ค ซึ่งบริษัทมีภูมิลำเนาทางการค้าและสำนักงานใหญ่อยู่ในรัฐนี้ บริษัทประกอบกิจการทางด้านธุรกิจปิโตเลียม อันได้แก่ สำรวจ ผลิต กลั่นน้ำมัน ขนส่งน้ำมัน และผลิตภัณฑ์ของน้ำมัน ทั้งยังประกอบกิจการทางด้านเคมีและเหมืองแร่อีกด้วย บริษัทประกอบกิจการในรัฐต่าง ๆ ประมาณ 40 รัฐ และคิสตริค ออฟ โคลัมเบีย รวมทั้งในต่างประเทศด้วย โดยดำเนินธุรกิจผ่านบริษัทย่อย (subsidiaries) และบริษัทในเครือ (affiliates) ในรัฐเวอร์มอน บริษัทประกอบกิจการโดยการขายส่งและขายปลีกน้ำมันปิโตเลียม และผลิตภัณฑ์ที่เกี่ยวข้อง บริษัทไม่ได้ผลิตหรือกลั่นน้ำมันในรัฐเวอร์มอนและไม่มีบริษัทสาขาหรือบริษัทในเครือในรัฐนี้ บริษัทบริหารงานบริษัทสาขาและบริษัทในเครือต่าง ๆ โดยสำนักงานใหญ่ในรัฐนิวยอร์ก ในปี ค.ศ. 1970 - 1972 รัฐเวอร์มอน กำหนดเงินได้ของบริษัทเพื่อเรียกเก็บภาษีเงินได้โดยใช้สูตรสามปัจจัย พิจารณาถึงความสัมพันธ์ของทรัพย์สิน เงินเดือน และยอดขายของบริษัทในรัฐและนอกรัฐทั้งหมด โดยรวมเอาเงินปันผล (dividend) ที่บริษัทได้รับจากบริษัทสาขาหรือบริษัทในเครือในต่างประเทศมาเป็นเงินได้ของบริษัทเพราะถือว่าบริษัทและสาขาหรือบริษัทในเครือประกอบกิจการในลักษณะที่เป็นธุรกิจแบบ unitary

บริษัทโต้แย้งกรมสรรพากรของรัฐเวอร์มอน (The Vermont Department of Taxes) แต่กรมสรรพากรยกข้อโต้แย้ง บริษัทจึงฟ้องต่อศาลชั้นต้นของรัฐ (Vermont Superior Court) ซึ่งศาลได้กลับคำตัดสินของกรมสรรพากรโดยให้เหตุผลว่า รัฐนิยอร์ก ซึ่งเป็นรัฐที่บริษัทจดทะเบียนและเป็นรัฐที่บริษัทมีภูมิลำเนาทางการค้า สามารถเก็บภาษีจากเงินปันผลของบริษัทได้อยู่แล้ว ดังนั้นหากรัฐเวอร์มอนเก็บภาษีจากเงินปันผลอีกก็จะนำให้เสี่ยงต่อการเก็บภาษีซ้ำซ้อน แต่ศาลสูงของรัฐ (The Supreme Court of Vermont) ได้กลับคำพิพากษาศาลชั้นต้นและสนับสนุนรัฐในการเก็บภาษีจากเงินปันผลเพราะไม่ก่อให้เกิดภาระหนักแก่บริษัทในด้านการค้าระหว่างรัฐเพราะรัฐนิวยอร์กไม่ได้เก็บภาษีจากเงินปันผลที่บริษัทได้รับจากต่างประเทศ ดังนั้นบริษัทจึงไม่ถูกเก็บภาษีซ้ำซ้อน นอกจากนี้บริษัทยังไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าจะเกิดกรณีเสี่ยงต่อการเก็บภาษีซ้ำซ้อนเพราะความเสี่ยงไม่เกิดขึ้น

เนื่องจากรัฐนิวยอร์คไม่สามารถเก็บภาษีจากเงินปันผลอย่างเต็มที่ บริษัทจึงยื่นอุทธรณ์ต่อศาลสูงของสหรัฐ (The United State Supreme Court) โดยโต้แย้งว่ารัฐเวอร์มอนเก็บภาษีโดยฝ่าฝืนกฎหมายรัฐธรรมนูญคือขัดต่อบทบัญญัติด้านกระบวนการยุติธรรม (due process clause) เพราะเงินปันผลที่บริษัทได้รับจากต่างประเทศไม่มีความเกี่ยวพันเพียงพอ (Sufficient nexus) กับรัฐเวอร์มอน ขัดต่อบทบัญญัติเกี่ยวกับการค้า (commerce clause) เพราะการเก็บภาษีจากบริษัทที่ประกอบกิจการค้าระหว่างรัฐเสี่ยงต่อการเก็บภาษีซ้ำซ้อน และขัดต่อนโยบายของสหรัฐเกี่ยวกับการค้าระหว่างประเทศ เพราะการเก็บภาษีของรัฐทำให้รัฐบาลกลางไม่สามารถบริหารไปในทางเดียว (speaking with one voice) ในกิจการระหว่างประเทศ

ศาลสูงของสหรัฐยกข้อโต้แย้งของบริษัททั้งหมด คือ การเก็บภาษีของรัฐเวอร์มอนไม่ขัดต่อบทบัญญัติเกี่ยวกับกระบวนการยุติธรรมเพราะรัฐเวอร์มอนมีความเกี่ยวพันเพียงพอ (sufficient nexus) กับการทำธุรกิจของบริษัทั่วโลก ซึ่งรัฐเวอร์มอนย่อมมีอำนาจในการเก็บภาษีจากบริษัทที่ประกอบกิจการในลักษณะเป็นธุรกิจแบบ unitary ซึ่งไม่จำเป็นว่าเงินได้จะมาจากแหล่งใดและบริษัทไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าเป็นเงินปันผลที่ได้รับจากต่างประเทศนั้นเป็นเงินได้ที่ได้จากกิจการที่ไม่มีความเกี่ยวพันกับการขายน้ำมันปิโตรเลียมในรัฐเวอร์มอน อันจะได้รับความคุ้มครองตามบทบัญญัติเกี่ยวกับกระบวนการยุติธรรม

นอกจากนี้การเก็บภาษีของรัฐเวอร์มอน ศาลสูงของสหรัฐก็เป็นว่าไม่เป็นการขัดต่อบทบัญญัติเกี่ยวกับการค้าเพราะการเก็บภาษีของรัฐเวอร์มอนไม่ทำให้บริษัทถูกเก็บภาษีซ้ำซ้อนแต่ศาลสูงของสหรัฐก็เห็นว่าสิทธิตามรัฐธรรมนูญของรัฐเวอร์มอนในการเก็บภาษีไม่ได้ขึ้นอยู่กับนโยบายการเก็บภาษีของรัฐอื่นและกล่าวอีกว่า แม้ว่ารัฐอื่นบริษัทมีภูมิลำเนาทางการค้าจะเก็บภาษีจากเงินปันผลนั้น ซึ่งอำนาจในการเก็บภาษีนี้ก็ไม่ใช่จะมีเฉพาะรัฐที่บริษัทมีภูมิลำเนาทางการค้าเท่านั้น เพราะเงินได้ของบริษัทที่ได้จากการประกอบกิจการที่มีลักษณะเป็นธุรกิจแบบ unitary ย่อมก่อให้เกิดสิทธิและประโยชน์ต่อรัฐอื่น ๆ ด้วย

ส่วนข้อโต้แย้งของรัฐที่ว่าการเก็บภาษีของรัฐขัดต่อนโยบายการค้าระหว่างประเทศของสหรัฐนั้น ศาลเห็นว่าปัญหาการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศไม่ได้เกี่ยวกับการเก็บภาษีซ้อนระหว่างรัฐ และแม้ว่าการที่สหรัฐและรัฐจะมีนโยบายการเก็บภาษีที่เหมือนกันจะเป็นสิ่งดีก็ตามแต่ก็เป็นเรื่องของสภาที่จะออกกฎหมายกำหนดรูปแบบการเก็บภาษีของรัฐให้แน่นอน เมื่อสภายังไม่ออกกฎหมายมาศาลก็เห็นว่าการเก็บภาษีจากเงินปันผลของบริษัทที่ได้รับจากต่างประเทศของรัฐเวอร์มอนไม่ได้ฝ่าฝืนต่อนโยบายภาษีของสหรัฐ

กรณี Exxon Corp. V. Wisconsin Department of Revenue[41] ศาลสูงของสหรัฐได้ตัดสินว่า บทบัญญัติด้านกระบวนการยุติธรรม (due process clause) และบทบัญญัติเกี่ยวกับการค้า (commerce clause) ของรัฐธรรมนูญไม่ได้ห้ามรัฐในการที่จะรวมเอาเงินได้จากการประกอบกิจการของบริษัทที่ไม่ได้มีภูมิลำเนาในรัฐนั้นเข้าเป็นฐานในการคำนวณเงินได้เพื่อเรียกเก็บภาษี หากบริษัทนั้นประกอบกิจการในลักษณะเป็นธุรกิจแบบ unitary อันมีกิจกรรมบางส่วนกระทำในรัฐนั้นโดยศาลสูงของสหรัฐได้กล่าวย้ำถึงหลักของธุรกิจแบบ unitary ซึ่งได้กล่าวไว้ในคดี mobil oil ว่า "ความสามารถในการแบ่งส่วนเงินได้ของบริษัทที่ประกอบธุรกิจระหว่างรัฐเพื่อเสียภาษีให้แก่รัฐเป็นหลักของธุรกิจแบบ unitary ซึ่งจากหลักนี้ศาลสูงของสหรัฐได้วิเคราะห์ถึงข้อโต้แย้งของบริษัทว่า "การที่จะไม่ให้รัฐนำเงินได้ของบริษัทบางจำนวนมาถือเป็นเงินได้เพื่อเป็นฐานในการคำนวณโดยใช้สูตร เพื่อกำหนดจำนวนเงินได้ที่รัฐจะเรียกเก็บภาษีนั้น บริษัทจะต้องพิสูจน์ให้ได้ว่าเงินได้จำนวนนั้นได้มาจากการประกอบกิจการที่ไม่เกี่ยวข้องกับการขายน้ำมันปิโตรเลียมในรัฐนั้น" และศาลยังได้วิเคราะห์ถึง "สภาพเศรษฐกิจที่แท้จริงของธุรกิจแบบ unitary และเงินได้ที่ได้มาจากการประกอบกิจการอื่นที่ไม่เกี่ยวกับกิจการของบริษัท (unrelated business activity) ซึ่งจะก่อให้เกิดกิจการอีกกิจการหนึ่งแยกออกไปต่างหาก (discrete business enterprise)" และเมื่อศาลได้วิเคราะห์ถึงข้อเท็จจริงแล้วจึงสรุปได้ว่ากิจการทั้งหมดของบริษัท Exxon เป็นกิจการในลักษณะธุรกิจแบบ unitary ซึ่งส่วนหนึ่งได้กระทำลงในรัฐและบริษัทไม่สามารถ

---

[41] 447 U.S. 207 (1980).

พิสูจน์ได้ว่าแผนกต่าง ๆ ของบริษัท (separate function department) เป็นกิจการหนึ่งแยกออกไปต่างหาก ดังนั้นเงินได้จากกิจการทั้งหมดของบริษัทจึงต้องนำมารวมกันเพื่อให้รัฐใช้สูตรคำนวณหาจำนวนเงินได้ที่รัฐจะเรียกเก็บภาษี

ข้อเท็จจริงในคดีนี้ได้ความว่า บริษัท Exxon ประกอบกิจการเกี่ยวกับธุรกิจน้ำมันตั้งแต่การขุดเจาะจนกระทั่งถึงการขายปลีกตามปั๊มน้ำมัน โดยบริษัทประกอบกิจการไปทั่วโลก ในรัฐวิสคอนซิน บริษัทกระทำกิจการด้านการตลาดของผลิตภัณฑ์น้ำมันปิโตรเลียมโดยที่กฎหมายของรัฐวิสคอนซิน รัฐจะเก็บภาษีเงินได้จากทุก ๆ บริษัทที่เข้ามาประกอบกิจการในรัฐซึ่งรัฐวิสคอนซินพิจารณาเห็นว่าบริษัทประกอบกิจการในลักษณะที่เป็นธุรกิจแบบ unitary จึงได้คำนวณเงินได้ของบริษัทเพื่อเรียกเก็บภาษีโดยใช้สูตรสามปัจจัย (Three - factors formula) พิจารณาถึงความสัมพันธ์ของทรัพย์สิน (property) ต้นทุนการผลิต (manufacturing cost)ซึ่งรวมถึงเงินเดือนค่าจ้างและยอดขาย (sales) ของบริษัททั้งในรัฐและที่อื่น ๆ ทั่วโลกโดยรัฐวิสคอนซินได้รวมเอาเงินได้ของบริษัทที่ได้จากการประกอบกิจการทั่วโลกมารวมกับเงินได้ของบริษัทที่ได้จากการประกอบกิจการด้านการตลาดในรัฐ เพื่อเป็นฐานในการคำนวณเงินได้ตามสูตรสามปัจจัย แม้ว่ากิจการในรัฐวิสคอนซินจะแยกจากกิจการของบริษัททั่วโลกโดยระบบบัญชีต่างหากก็ตาม

บริษัทได้โต้แย้งการเก็บภาษีของรัฐว่าเป็นการฝ่าฝืนต่อบทบัญญัติด้านกระบวนการยุติธรรม (due process clause) และบทบัญญัติเกี่ยวกับการค้า (commerce clause) ของรัฐธรรมนูญ โดยกล่าวว่าบริษัทได้พิสูจน์ในสิ่งที่บริษัท Mobil Oil ไม่ได้พิสูจน์คือบริษัทได้พิสูจน์ด้วยหลักฐานที่ชัดเจนและน่าเชื่อถือ (clear and cogent) ว่าการที่รัฐวิสคอนซินได้คำนวณเงินได้ของบริษัทเพื่อเรียกเก็บภาษีโดยการใช้สูตรนั้นก่อให้เกิดผลเสียหายอย่างร้ายแรง (grossly distorted result) อันเป็นการฝ่าฝืนต่อบทบัญญัติด้านกระบวนการยุติธรรมของรัฐธรรมนูญ เพราะการกระทำของรัฐดังกล่าวไม่ได้มีความสัมพันธ์ระดับหนึ่ง (minimal connection or nexus) และไม่มีความสัมพันธ์กับ

อย่างมีเหตุผล (rational relationship) ซึ่งเป็นองค์ประกอบของกระบวนการยุติธรรมตามกฎหมายรัฐธรรมนูญ โดยบริษัทได้เสนอหลักฐานเพื่อสนับสนุนข้ออ้างของตนว่าบริษัทได้แบ่งส่วนการบริหารและการบัญชีของบริษัทออกเป็นส่วนหนึ่งต่างหากจากบริษัทใหญ่ หรือส่วนอื่น ๆ ซึ่งแต่ละส่วนก็มีเงินได้ของตนเอง กล่าวคือ การบริหารงานธุรกิจของบริษัทได้มีการแบ่งส่วนบริหารกันโดยพิจารณาถึงสายงานแต่ละแผนกก็รับผิดชอบกิจการของบริษัทแยกจากกัน ซึ่งบริษัทได้แบ่งการบริหารงานของบริษัทออกเป็น 3 แผนก คือ แผนกการสำรวจและขุดเจาะน้ำมัน แผนกกลั่นน้ำมันและแผนกการตลาด แต่ละแผนกมีการบริหารงานของตน มีอิสระจากกันในการดำเนินกิจการของตนและกำไรของแต่ละแผนกก็คำนวณแยกต่างหาก แต่ละแผนกต่างแข่งขันกันเพื่อที่จะได้กองทุนเพิ่ม ทั้งยังแข่งขันกับบริษัทอื่นที่ประกอบกิจการประเภทเดียวกันอีกด้วย เมื่อใดจะมีการส่งน้ำมันจากแผนกหนึ่งไปยังแผนกหนึ่งก็จะคิดราคาตลาดระหว่างกัน เช่น การขนส่งน้ำมันดิบจากแผนกสำรวจขุดเจาะน้ำมันมายังแผนกกลั่นน้ำมันก็จะคิดราคาน้ำมันดิบในราคาอุตสาหกรรม และเมื่อแผนกกลั่นน้ำมันส่งน้ำมันให้แก่แผนกการตลาดก็จะคิดราคาตลาดของการขายส่ง หากขณะนั้นไม่สามารถกำหนดราคาตลาดได้แผนกที่เกี่ยวข้องก็จะตกลงกำหนดราคากันขึ้นเองเป็นการภายใน จากการแบ่งส่วนการบริหารบริษัทเช่นนี้ทำให้บริษัทสามารถหราบได้ว่าแผนกไหนมีเงินได้จากการประกอบกิจการเท่าไร โดยการใช้ระบบบัญชีแยกตามแต่ละแผนก และจากข้อมูลเหล่านี้บริษัทเห็นว่ารัฐวิสคอนซินคำนวณเงินได้ของบริษัทโดยเอาเงินได้ของบริษัทจากแผนกอื่น นอกจากเงินได้ของแผนกการตลาดซึ่งเป็นกิจการของแผนกที่กระทำในรัฐนี้มารวมคำนวณด้วย เป็นการฝ่าฝืนต่อบทบัญญัติด้วยกระบวนการยุติธรรมและการคำนวณเงินได้ของบริษัทตามระบบบัญชีแยกตามแผนกเป็นการถูกต้องกว่าการที่รัฐคำนวณเงินได้ของบริษัทโดยถือว่าบริษัทประกอบกิจการในลักษณะที่เป็นธุรกิจแบบ unitary

ส่วนข้อโต้แย้งที่ว่าการเก็บภาษีของรัฐฝ่าฝืนต่อบทบัญญัติเกี่ยวกับการค้าของรัฐธรรมนูญนั้นก็เพราะจะทำให้เสี่ยงต่อการเก็บภาษีซ้ำซ้อนเนื่องจากเงินได้ของแผนกสำรวจขุดเจาะน้ำมันบางส่วนซึ่งถูกเก็บภาษีโดยรัฐวิสคอนซินนั้นก็จะถูกรัฐที่มีการสำรวจขุดเจาะ น้ำมันเก็บภาษีจากเงิน

ได้จำนวนนั้นเหมือนกัน อีกทั้งตามบทบัญญัติเกี่ยวกับการค้ายังกำหนดให้เงินได้อันเกิดจากการสำรวจขุดเจาะน้ำมันจะต้องเสียภาษีให้แก่รัฐที่บริษัททำการสำรวจขุดเจาะน้ำมันนั้น ทั้งนี้เพื่อหลีกเลี่ยงการเก็บภาษีซ้ำซ้อน

จากข้อเท็จจริงและข้อต่อสู้ของบริษัทศาลสูงของสหรัฐได้พิจารณาแล้วเห็นว่าการเก็บภาษีของรัฐวิสคอนซินจากบริษัทไม่เป็นการฝ่าฝืนต่อบทบัญญัติด้านกระบวนการยุติธรรมเพราะกิจกรรมหรือธุรกิจทั้งหมดของบริษัทมีความเกี่ยวพันกับรัฐอย่างเพียงพอระดับหนึ่ง (minimal connection or nexus) นั่นคือกิจกรรมของบริษัทในรัฐเป็นส่วนหนึ่งของกิจกรรมทั้งหมดของบริษัทอันเป็นการประกอบกิจการในลักษณะที่เป็นธุรกิจแบบ unitary ซึ่งรัฐสามารถคำนวณเงินได้ของบริษัทเพื่อเรียกเก็บภาษีจากเงินได้ทั้งหมดของบริษัทโดยใช้สูตรซึ่งวิธีการคำนวณเงินได้วิธีนี้อาจจะถูกโต้แย้งโดยวิธีคำนวณตามระบบบัญชีแยกบริษัท (separate accounting) ว่าเงินได้นั้นเป็นของอีกกิจการหนึ่ง หากบริษัทพิสูจน์ได้ว่าเงินได้จากการขายน้ำมันโซเวียตในรัฐวิสคอนซินและเงินได้ของบริษัทในส่วนอื่นไม่ใช่เงินได้ของกิจการของบริษัทที่ประกอบกิจการในลักษณะเป็นธุรกิจแบบ unitary แต่บริษัทก็ไม่สามารถพิสูจน์ได้และศาลเห็นว่ากิจการของบริษัทในรัฐวิสคอนซินเป็นส่วนหนึ่งของธุรกิจแบบ unitary ของกิจการบริษัททั้งหมด

นอกจากนี้เงินได้ของบริษัทที่รัฐคำนวณเพื่อเรียกเก็บภาษีนั้นก็มีความสัมพันธ์อย่างมีเหตุผล (rational relationship) กับค่าหรือปริมาณของกิจกรรมของบริษัทในรัฐ แม้ว่าการที่รัฐคำนวณเงินได้ของบริษัทโดยใช้สูตรจะมีผลต่างจากการที่บริษัทคำนวณเงินได้ของบริษัทโดยใช้ระบบบัญชีแยกคำนวณก็ตาม ศาลก็เห็นว่าเงินได้นี้มีความสัมพันธ์อย่างมีเหตุผลกับปริมาณของกิจกรรมของบริษัทในรัฐแล้ว

ส่วนที่บริษัทอ้างว่าการประกอบกิจการของบริษัทในรัฐวิสคอนซินเป็นกิจการอีกกิจการหนึ่งแยกออกจากกิจการของบริษัทอื่น ซึ่งกิจการในรัฐวิสคอนซินควรจะใช้วิธีคำนวณเงินได้ในระบบบัญชีแยกบริษัท (separate accounting) นั้น ศาลสูงของสหรัฐเห็นว่ากิจการ

ของบริษัททั้งหมดรวมทั้งในรัฐวิสคอนซินเป็นธุรกิจแบบ unitary ทั้งนี้เนื่องจาก บริษัท Exxon มีศูนย์รวมของการบริหารอันเดียวกัน เช่น แผนกการตลาดของบริษัทในรัฐวิสคอนซินได้รับการดูแลอำนวยการบริหารโดยตรงจากสำนักงานใหญ่ นอกจากนี้ บริษัทยังมีคณะกรรมการกลางที่จะคอยควบคุมดูแลการทำงานของบริษัทั้งหมด และแม้ว่ากิจการของบริษัทในรัฐวิสคอนซินจะมีเฉพาะด้านการตลาดแต่กิจการนี้ก็ยังต้องพึ่งพาอิงกันและกันกับส่วนรวมของบริษัทในระดับนานาชาติ ซึ่งกำไรรวมทั้งหมดของบริษัทก็มาจากกิจการแผนกต่าง ๆ ของบริษัทรวมทั้งแผนกการตลาดด้วย นอกจากนี้บริษัทยังมีระบบการซื้อจากส่วนกลาง ซึ่งจะทำให้กำไรของบริษัทมีมากขึ้นมีการร่วมมือกับภายในแผนกเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพของการทำงาน มีการใช้ชื่อการค้าร่วมกันในระดับนานาชาติอย่างกว้างขวาง มีการโฆษณาร่วมกัน มีการใช้เครดิตการ์ด และการบรรจุสินค้าเพื่อความสะดวกในการขาย และมีการประสานกันอย่างสำคัญระหว่าง 3 แผนกหลักของกิจการคือมีการรับประกันว่าจะมีการส่งน้ำมันดิบเพื่อกลั่นหรือผลิต ผลิตภัณฑ์ของน้ำมันอย่างสม่ำเสมอ เพื่อบริษัทจะได้มีกำไรอย่างแน่นอน จากข้อเท็จจริงดังกล่าวศาลเห็นว่าบริษัท Exxon เป็นบริษัทที่มีการรวมตัวกันทำธุรกิจอย่างแบบแผน ซึ่งบริษัทสาขาต่างก็ได้รับประโยชน์จากการบริหาร และการควบคุมจากส่วนกลางซึ่งมีลักษณะเหมือนรวม ดังนั้นการที่รัฐวิสคอนซินกำหนดเงินได้ของบริษัทโดยใช้สูตร จึงไม่ขัดต่อบทบัญญัติด้านกระบวนการยุติธรรมของรัฐธรรมนูญ

สำหรับข้อโต้แย้งของบริษัทที่ว่ารัฐเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทเป็นการฝ่าฝืนต่อบทบัญญัติเกี่ยวกับการค้านั้น ศาลสูงของสหรัฐเห็นว่าการเก็บภาษีของรัฐโดยใช้สูตรกำหนดเงินได้ไม่เป็นการฝ่าฝืนต่อบทบัญญัติดังกล่าวเพราะเป็นเพียงการเลี่ยงต่อการเก็บภาษีซ้ำซ้อนเท่านั้น แต่ยังไม่เกิดการเก็บภาษีซ้ำซ้อนจริง ๆ เพราะเมื่อรัฐวิสคอนซินเก็บภาษีจากเงินได้บางส่วนของบริษัทที่ได้จากการสำรวจขุดเจาะน้ำมัน รัฐอื่นก็คงจะเก็บภาษีจากเงินได้บางส่วนของบริษัทที่ได้จากการสำรวจขุดเจาะน้ำมันเช่นกัน และศาลสูงของสหรัฐยังกล่าวสนับสนุนสิทธิของรัฐวิสคอนซินในการเก็บภาษีจากเงินได้ของบริษัทที่ได้จากการสำรวจขุดเจาะน้ำมันอีกว่า "แม้ว่ารัฐที่บริษัทเข้าไปประกอบกิจการสำรวจขุดเจาะน้ำมันจะมีสิทธิเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบกิจการนั้น

ก็ตามแต่ก็ไม่มีเหตุผลในทางทฤษฎีเลยว่าสิทธิในการเก็บภาษีนั้นจะจำกัดอยู่เพียงเฉพาะรัฐนั้นเท่านั้น หากว่ากิจการของบริษัทเป็นกิจการในลักษณะที่เป็นธุรกิจแบบ unitary ซึ่งมีกิจการบางส่วนกระทำลงในรัฐอื่น ๆ เมื่อเป็นเช่นนี้เงินได้ของทั้งหมดบริษัทย่อมให้สิทธิและประโยชน์แก่หลายรัฐ อันจะต้องมีการแบ่งหรือคำนวณโดยใช้สูตร" [42]

คดี ASARCO Inc. V. Idaho State Tax Commission[43] คดีนี้รัฐไอดาโฮ เห็นว่าบริษัท ASARCO กับบริษัทย่อย (Subsidiaries) ในต่างประเทศประกอบกิจการในลักษณะที่เป็นธุรกิจแบบ unitary ดังนั้นรัฐไอดาโฮจึงคำนวณกำไรของบริษัทโดยการใช้สูตรสามปัจจัยพิจารณาถึงความสัมพันธ์ระหว่างทรัพย์สิน เงินเดือนและยอดขายของบริษัททั้งในและนอกรัฐ ในการนี้ได้ถือเอาเงินได้ของบริษัทที่ได้จากทรัพย์สินที่เป็นสิทธิ (intangibles) ของบริษัทที่มีอยู่ในบริษัทย่อย (subsidiaries) เช่น หุ้น เงินได้ของบริษัทนี้ได้แก่เงินปันผล (dividend) ดอกเบี้ย (interest) และกำไรฝ่ายทุน (capital gain) มาเป็นเงินได้ของบริษัทด้วย แต่กลับปรากฏว่าศาลสูงของสหรัฐไม่เห็นด้วยกับรัฐไอดาโฮ เนื่องจากศาลได้พิจารณาเห็นว่าลักษณะการประกอบกิจการของบริษัท ASARCO และบริษัทย่อย (subsidiaries)ในต่างประเทศมิได้เป็นไปในลักษณะที่เป็นธุรกิจแบบ unitary รัฐจึงไม่สามารถนำเงินได้ของบริษัทประเภทเงินปันผล ดอกเบี้ย หรือกำไรฝ่ายทุนมาถือเป็นเงินได้ของบริษัทเพื่อที่จะคำนวณกำไร

คดีนี้ได้ความว่าบริษัท ASARCO เป็นบริษัทอเมริกันจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลในรัฐนิวเจอร์ซี มีสำนักงานใหญ่และภูมิลำเนาอยู่ในรัฐนิวยอร์กประกอบกิจการทางด้านเหมืองแร่ ถลุงแร่ และขายโลหะที่ไม่มีแร่เหล็กผสม (non forrous metals) โดยบริษัทประกอบกิจการในหลายรัฐและในต่างประเทศ ในรัฐไอดาโฮ กิจการหลักของบริษัทคือทำเหมืองแร่เงิน ส่วนในรัฐอื่นกิจการของบริษัทคือทำเหมืองทองแดง และสังกะสี ทำการบริการและขายแร่

---

[42] Walter Hellerstein, "State Income Taxation of Multijurisdictional Corporations : Reflections on Mobil, Exxon, And H. R. 5076," Michigan Law Review p. 152.

[43] 458 U.S. 307 (1982).

ในระหว่างปี ค.ศ. 1968 - 1970 บริษัทได้รับเงินจำนวนมากจากการเป็นเจ้าของและจากการขายทรัพย์สินที่เป็นสิทธิ (Intangibles property) ที่บริษัทมีอยู่ในบริษัทย่อย (subsidiaries) ซึ่งบริษัทย่อยเหล่านี้ไม่ได้เข้ามาประกอบกิจการในรัฐไอดาโฮเลย เงินได้ที่เป็นข้อโต้แย้งในคดีคือ เงินปันผล ดอกเบี้ยและกำไรฝ่ายทุนที่บริษัทได้รับจากบริษัทย่อย 5 บริษัทคือ บริษัท M.I.M. Holding ซึ่งบริษัทถือหุ้นอยู่ 53 % ประกอบกิจการในการขุดและถลุงแร่โลหะที่ไม่มีเหล็กผสมในออสเตรเลียและอังกฤษ บริษัท General Cable Corp. ซึ่งบริษัทถือหุ้น 34 % ประกอบกิจการผลิตสายเคเบิล บริษัท Reverse Copper and Brass. ซึ่งบริษัทถือหุ้น 34 % ประกอบกิจการทำเหมืองทองแดง บริษัท ASARCO Mexicana, S.A. ซึ่งบริษัทถือหุ้น 45 % ประกอบกิจการในประเทศเม็กซิโก โดยประกอบกิจการเหมือนบริษัทที่ทำในสหรัฐอเมริกาและบริษัท Southern Peru Copper Corp ซึ่งบริษัทถือหุ้น 51.5 % ประกอบกิจการถลุงแร่ทองแดงในประเทศเปรู

ในการกรอกแบบเพื่อเสียภาษีเงินได้ของรัฐไอดาโฮ (Idaho Tax return) บริษัทไม่ได้นำเงินได้ของบริษัทที่ได้รับจากทรัพย์สินที่เป็นสิทธิ (Intangibles) มารวมคำนวณหากำไรโดยใช้สูตร บริษัทยอมรับว่าเงินได้จากกิจการต้องนำมาคำนวณหากำไรโดยใช้สูตรเพราะเป็นเงินได้จากกิจการตามบทบัญญัติของ UDITPA[44] แต่บริษัทเห็นว่าเงิน

---

[44] Uniform Division of Income for Tax Purposes Act ตามกฎหมายนี้เงินได้จากกิจการ (business income) คือเงินได้จากกิจการค้าหรือจากการประกอบกิจการอันเป็นปกติธุระของกิจการหรือธุรกิจของผู้เสียภาษีและเงินได้เนื่องจากกิจการ (non business income) คือเงินได้อื่น ๆ นอกจากเงินได้จากกิจการซึ่งเงินได้ทั้ง 2 ประเภทนี้ผู้เสียภาษีจะต้องนำไปเสียภาษีให้แก่รัฐต่างกันคือเงินได้จากกิจการต้องนำไปคำนวณเพื่อเสียภาษีให้แก่รัฐโดยการใช้สูตรสามปัจจัยซึ่งพิจารณาถึงความสัมพันธ์ของทรัพย์สิน เงินเดือนและยอดขายของผู้เสียภาษีที่มีอยู่ทั้งในและนอกรัฐผู้เก็บภาษี แต่เงินได้เนื่องจากกิจการผู้เสียภาษีจะต้องนำไปเสียภาษีให้แก่รัฐอันที่กฎหมายกำหนดเช่นรัฐที่ผู้เสียภาษีมีภูมิลำเนาทางการค้า (commercial domicile) เป็นต้น

ปันผล ดอกเบี้ย และกำไรฝ่ายทุนที่บริษัทได้รับมาเป็นเงินได้เนื่องจากกิจการ (non business income) ซึ่งจะต้องนำไปคำนวณหากำไรเพื่อเสียภาษีแก่รัฐที่บริษัทมีภูมิลำเนาทางการค้า ตามบทบัญญัติของ UDITPA แต่รัฐไอดาโฮไม่เห็นด้วยกับบริษัทโดยถือว่าเงินปันผล ดอกเบี้ย และกำไร ฝ่ายทุนดังกล่าวเป็นเงินได้ของบริษัทซึ่งจะต้องนำมารวมเป็นเงินได้จากกิจการของบริษัทด้วยแล้วจึงคำนวณหากำไรของบริษัทโดยใช้สูตรเพื่อเรียกเก็บภาษี ซึ่งบริษัทได้โต้แย้งและยื่นฟ้อง ต่อศาลสูงของสหรัฐเพื่อให้กลับคำตัดสินของศาลสูงของรัฐที่ให้เรียกเก็บภาษีจากเงินได้ดังกล่าวของบริษัท

ศาลสูงของสหรัฐได้พิจารณาแล้วเห็นว่าการที่รัฐไอดาโฮนำเงินปันผล ดอกเบี้ย และกำไรฝ่ายทุน ดังกล่าวมารวมเป็นเงินได้เพื่อคำนวณกำไรเพื่อเรียกเก็บภาษีจากบริษัทนั้นเป็นการฝ่าฝืนต่อบทบัญญัติด้านกระบวนการยุติธรรม (due process clause) ของรัฐธรรมนูญเพราะบริษัทสามารถพิสูจน์ได้ว่าบริษัทย่อย (Sudsidiaries) ผู้จ่ายเงินได้จากทรัพย์สินที่เป็นสิทธิให้แก่บริษัทไม่ได้ประกอบกิจการเป็นส่วนหนึ่งของกิจการที่มีลักษณะเป็นธุรกิจแบบ unitary กับบริษัท แต่เป็นกิจการที่แยกเป็นอีกกิจการหนึ่งต่างหากโดยศาลได้พิจารณาถึงความสัมพันธ์ของหน้าที่และการจัดการระหว่างบริษัทย่อย ผู้จ่ายเงินปันผลกับบริษัท ASARCO เช่นว่าบริษัทย่อย Southern Peru ซึ่งบริษัทมีหุ้นอยู่ 51.5 % ถึงแม้จะได้ขายผลิตภัณฑ์ของบริษัทย่อยให้แก่บริษัทประมาณ 35 % ก็ตามแต่เมื่อศาลได้ตรวจสอบสัญญาการจัดการ (management contracts) แล้วก็พบหลักฐานว่าบริษัท ASARCO ไม่ได้ควบคุมบริษัทย่อย Southern Peru เลยซึ่งแสดงให้เห็นว่าทั้ง 2 บริษัทไม่มีความสัมพันธ์กันเพียงพอที่จะประกอบกิจการร่วมกันในลักษณะที่เป็นธุรกิจแบบ unitary และเช่นเดียวกันศาลก็พบว่าความสัมพันธ์ระหว่างบริษัท ASARCO กับบริษัทย่อยอีก 4 บริษัทก็ไม่ได้มีความสัมพันธ์กันในลักษณะที่จะร่วมกันประกอบกิจการในลักษณะที่เป็นธุรกิจแบบ unitary กล่าวคือ บริษัทย่อย M.I.M. ก็ไม่ได้ถูกควบคุมโดยบริษัท ASARCO บริษัทย่อยมีอิสระอย่างเต็มที่ในการประกอบกิจการของตน บริษัทย่อย M.I.M. ขายผลิตภัณฑ์ของตนให้แก่บริษัท ASARCO เพียง 1% เท่านั้น บริษัทย่อย general Cable และ

บริษัทย่อย Reverse Copper ก็มีการซื้อขายสินค้ากับบริษัท ASARCO เพียง 6 % เท่านั้น ทั้งไม่ได้ถูกควบคุมสั่งการหรือถูกบริษัท ASARCO ตัดสินใจแทนในการประกอบกิจการหรือการจัดการบริษัทใด ๆ ทั้งสิ้น สุดท้ายบริษัทย่อย ASARCO Mexicana ก็มีการติดต่อค้าขายกับบริษัท ASARCO เพียงเล็กน้อย และการประกอบกิจการของบริษัทย่อยก็เป็นอิสระจากบริษัท ASARCO เมื่อเป็นเช่นนี้ ศาลสูงของสหรัฐจึงเห็นว่าผลประโยชน์ที่บริษัท ASARCO ได้รับจากบริษัทย่อยทั้ง 5 บริษัทดังกล่าวไม่ควรถูกนำมารวมเป็นเงินได้ของบริษัท ASARCO เพราะขัดต่อบทบัญญัติด้านกระบวนการยุติธรรมของรัฐธรรมนูญ

คดี F.W. Woolworth Co. V. Taxation and Revenue Department[45] คดีนี้เป็นอีกคดีหนึ่งที่ศาลสูงของสหรัฐไม่เห็นด้วยกับการที่รัฐนิวเม็กซิโกที่จะนำเอาเงินปันผลที่บริษัทได้รับจากบริษัทย่อย (Subsidiaries) ซึ่งไม่ได้ประกอบกิจการในรัฐมาถือเป็นเงินได้ของบริษัท F.W. Woolworth เพื่อคำนวณกำไรโดยใช้สูตรเพื่อเรียกเก็บภาษี โดยเห็นว่าบริษัท F.W. Woolworth กับบริษัทย่อยไม่ได้ร่วมกันประกอบกิจการในลักษณะที่เป็นธุรกิจแบบ unitary ซึ่งเมื่อบริษัท F.W. Woolworth นำเอาเงินปันผลที่บริษัทฯ ได้รับจากบริษัทย่อยที่ไม่ได้ร่วมกับบริษัท ฯ ประกอบกิจการในลักษณะที่เป็นธุรกิจแบบ unitary มารวมคำนวณเป็นเงินได้ของบริษัทด้วยจึงเป็นการฝ่าฝืนต่อบทบัญญัติด้านกระบวนการยุติธรรมของรัฐธรรมนูญซึ่งข้อเท็จจริงในคดีปรากฏว่า

บริษัท F.W. Woolworth เป็นบริษัทจดทะเบียนในรัฐนิวยอร์กซึ่งเป็นรัฐที่บริษัทมีภูมิลำเนาทางการค้า และมีสถานประกอบการค้าหลักอยู่ด้วย บริษัทประกอบกิจการค้าโดยขายปลีกสินค้าทั้งในสหรัฐอเมริกา เปอร์โตริโก และเกาะเวอร์จิน ในรัฐนิวเม็กซิโก บริษัทขายสินค้าผ่านห้าง Woolworth และห้าง Woolco เกินกว่า 13 ล้านดอลล่าร์ เหมือนกับบริษัท ASARCO บริษัท Woolworth ได้รับเงินปันผลประมาณ 40 ล้านดอลล่าร์ จากบริษัทย่อย (subsidiaries) ในต่างประเทศ 4 บริษัท ซึ่งบริษัทมีหุ้นอยู่ บริษัททั้ง 4

---

[45] 458 U.S. 102 S.Ct. 731 L.Ed 2 d 819 (1982).

คือบริษัท F.W. Woolworth G.M.b.H. ในเยอรมัน บริษัท F.W. Woolworth Ltd. ในประเทศแคนาดา บริษัท F.W. Woolworth Co. SA. de C.V. Mexico ในประเทศเม็กซิโก และบริษัท F.W. Woolworth ในประเทศอังกฤษ ซึ่งบริษัทย่อยเหล่านี้ประกอบกิจการในลักษณะเดียวกับบริษัท Woolworth ในสหรัฐอเมริกา ในปีภาษีที่มีปัญหาบริษัทกรอกแบบภาษีเงินได้โดยไม่รวมเอาเงินปันผลดังกล่าวมาเป็นเงินได้เพื่อคำนวณเงินได้โดยใช้สูตรเพราะเห็นว่าเงินปันผลไม่ใช่เงินได้จากกิจการตามบทบัญญัติของกฎหมาย UDITPA อันจะต้องนำมาคำนวณเงินได้โดยใช้สูตรเหมือนเงินได้จากกิจการ แต่เห็นว่าเงินปันผลดังกล่าวจะต้องถูกนำไปเสียภาษีให้แก่รัฐนิวยอร์ค อันเป็นรัฐที่บริษัทมีภูมิลำเนาทางการค้า กรมสรรพากรของรัฐนิวเม็กซิโกเห็นว่า เงินปันผลดังกล่าวเป็นเงินได้ของบริษัทอันจะต้องนำมาคำนวณโดยใช้สูตรภายใต้บทบัญญัติของ UDITPA แต่ศาลชั้นต้นเห็นว่าเงินปันผลดังกล่าวเป็นเงินได้จากการลงทุนที่ไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของการประกอบกิจการของกิจการในลักษณะที่เป็นธุรกิจแบบ unitary แต่ศาลสูงของรัฐเห็นว่าเงินปันผลดังกล่าวเป็นเงินได้จากกิจการอันจะต้องนำมาคำนวณเงินได้โดยใช้สูตรภายใต้บทบัญญัติของ UDITPA บริษัทจึงได้อุทธรณ์ต่อศาลสูงของสหรัฐ

ศาลสูงของสหรัฐได้พิจารณาแล้วเห็นว่ารัฐนิวเม็กซิโกไม่มีอำนาจในการที่จะรวมเอาเงินปันผลที่บริษัท Woolworth ได้รับมา มาถือเป็นเงินได้เพื่อคำนวณกำไรโดยใช้สูตรเพื่อเรียกเก็บภาษี เพราะฝ่าฝืนต่อบทบัญญัติด้านกระบวนการยุติธรรมของรัฐธรรมนูญทั้งนี้เนื่องจากเงินปันผลดังกล่าวบริษัท Woolworth ได้รับจากบริษัทย่อย (Subsidiaries) ในขณะที่บริษัท Woolworth กับบริษัทย่อยทั้งหลายไม่มีความสัมพันธ์กันเพียงพอในการร่วมกันประกอบกิจการในลักษณะที่เป็นธุรกิจแบบ unitary กล่าวคือ ศาลพบว่าบริษัท Woolworth กับบริษัทย่อยทั้ง 4 มีการรวมอำนาจหน้าที่กันเพียงเล็กน้อย (little functional integration) นอกจากนี้ยังมีหลักฐานแสดงว่าระหว่างบริษัท Woolworth กับบริษัทย่อยทั้ง 4 ขาดอำนาจหรือศูนย์รวมอำนาจในการซื้อ การผลิต หรือการรักษาสินค้าในโกดัง บริษัทย่อยมีอิสระในการตัดสินใจเกี่ยวกับกิจการค้า การโฆษณา ระบบบัญชีและในความรับผิดชอบในระบบการเงินของบริษัทย่อยเอง

คดี Container Corp. of America V. Franchise Tax Board [46]
คดีนี้เป็นคดีล่าสุดที่ศาลสูงได้ตัดสินข้อพิพาทระหว่างรัฐกับบริษัทข้ามรัฐหรือข้ามชาติ (Multinational Enterprise) ในปัญหาที่รัฐได้ใช้แนวความคิดของธุรกิจแบบ unitary มาเก็บภาษีจากบริษัทดังกล่าว ซึ่งเป็นวิวัฒนาการของแนวความคิดของธุรกิจแบบ unitary ตั้งแต่เริ่มต้นมาจนถึงปัจจุบัน และในคดีนี้ศาลสูงของสหรัฐก็ได้ตัดสินสนับสนุนอำนาจของรัฐแคลิฟอร์เนียในการเก็บภาษีจากบริษัทข้ามชาติ Container Corp. of America โดยให้รวมเอาเงินได้จากกิจการของบริษัทในต่างประเทศมาคำนวณหากำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีให้แก่รัฐแคลิฟอร์เนีย โดยใช้สูตร (apportionment formula) อันเป็นการยืนยันหลักสำคัญของแนวความคิดในการเก็บภาษีจากบริษัทที่ประกอบกิจการในลักษณะที่เป็นธุรกิจแบบ unitary แต่อย่างไรก็ตามจากการใช้แนวความคิดดังกล่าวในการเก็บภาษีก็ก่อให้เกิดผลกระทบกระเทือนมาเหมือนกัน ซึ่งข้อเท็จจริงในคดีนี้ได้ความว่า

บริษัท Container Corp of America ประกอบกิจการผลิตกระดาษแข็งเพื่อทำกล่องกระดาษ บริษัทจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลในรัฐเดลาแวร์ มีสำนักงานใหญ่ในรัฐอิลลินอยส์ บริษัทประกอบกิจการทั้งในรัฐแคลิฟอร์เนียและที่อื่น ๆ กิจการส่วนใหญ่ของบริษัทกระทำในสหรัฐอเมริกาแต่ในปี ค.ศ. 1963 - 1965 ซึ่งเป็นปีที่ประเมินภาษี บริษัทได้ถือหุ้นในบริษัทย่อย (subsidiries) ในต่างประเทศ ซึ่งบริษัทย่อยเหล่านี้ประกอบกิจการเหมือนกับบริษัท Contianer โดยบริษัท container ได้ขายวัตถุดิบให้แก่บริษัทย่อยประมาณ 1 % ของยอดซื้อทั้งหมดของบริษัทย่อย บริษัทย่อยมีอิสระในการบริหารงานประจำวันแต่บริษัท container มีเจ้าหน้าที่ 5 คน ในการควบคุมดูแลการประกอบการของบริษัทย่อย โดยเจ้าหน้าที่เหล่านี้ได้วางมาตรการหรือมาตรฐานของวิชาชีพหรือการทำงาน ตั้งเป้าหรือประมาณการกำไรไว้ หลักปฏิบัติและเข้าตัดสินแก้ไขปัญหาสำคัญ ๆ นอกจากนี้บริษัท container ยังช่วยเหลือบริษัทย่อย โดยการจัดหาเครื่องไม้เครื่องมือให้คำปรึกษาแนะนำทางด้านเทคนิค และค้ำประกันหรือรับผิดชอบในหนี้ของบริษัทย่อยครึ่งหนึ่ง

---

[46] 463 U.S. 159 (1983).

รัฐแคลิฟอร์เนียก็เป็นอีกรัฐหนึ่งที่ได้ยอมรับกฎหมาย UDITPA เพื่อเป็นหลักในการกำหนดเงินได้ระหว่างรัฐจากบริษัทข้ามรัฐหรือข้ามชาติ เพื่อให้เป็นแนวเดียวกับรัฐอื่น ๆ ซึ่งกฎหมายดังกล่าวบัญญัติให้รัฐกำหนดเงินได้จากบริษัทข้ามชาติเพื่อคำนวณกำไรที่จะเรียกเก็บภาษีโดยการใช้สูตรสามปัจจัย (Three - factors formula) พิจารณาถึงความสัมพันธ์ระหว่างทรัพย์สินเงินเดือนและยอดขายของบริษัททั้งในและนอกรัฐ โดยเงินได้ของบริษัทที่จะนำมากำหนดแบ่งระหว่างรัฐโดยใช้สูตรนี้ต้องเป็นเงินได้จากกิจการ (business income) ซึ่งตามบทบัญญัติของ UDITPA และกฎหมายภาษีของรัฐแคลิฟอร์เนีย (Cal. Rev. & Tax code)เงินได้จากกิจการหมายถึง เงินได้ที่ได้จากการประกอบกิจการอันเป็นปกติธุระของธุรกิจหรือการค้านั้น ๆ ส่วนเงินได้เนื่องจากกิจการ (non - business income) ได้แก่ เงินได้อื่น ๆ นอกจากเงินได้จากกิจการซึ่งรวมถึงเงินได้จากการให้เช่า ค่าสิทธิ ดอกเบี้ย เงินปันผลและกำไร ฝ่ายทุน เงินได้จากกิจการของบริษัทอันจะต้องถูกแบ่งกำหนดโดยรัฐต่าง ๆ นี้จะต้องปรากฏด้วยว่าบริษัทนั้น ๆ ได้ประกอบกิจการในลักษณะที่เป็นธุรกิจแบบ unitary แต่ UDITPA ไม่ได้นิยามคำว่าธุรกิจแบบ unitary ไว้ ดังนั้นรัฐจึงต้องกำหนดคุณลักษณะหรือองค์ประกอบของธุรกิจแบบ unitary เองซึ่งก็ได้พิจารณาให้สัมพันธ์กับรูปแบบความซับซ้อนของโครงสร้างและความสัมพันธ์ของการประกอบธุรกิจของบริษัทสมัยใหม่ และในกรณีของบริษัท container นี้ รัฐแคลิฟอร์เนียได้นำเอาหลัก 3 เอกภาพ (Three unities test) ซึ่งศาลของรัฐแคลิฟอร์เนียได้วางหลักไว้[47] มาเป็นหลักในการวิเคราะห์ว่าบริษัท container ประกอบกิจการในลักษณะที่เป็นธุรกิจแบบ unitary หรือไม่ หลัก 3 เอกภาพดังกล่าวคือ 1) การมีเอกภาพในการมีกรรมสิทธิ (unity of ownership) 2) การมีเอกภาพในด้านการจัดการ (unity of operation) เช่น การมีศูนย์รวมหรือหน่วยงานกลางในการจัดซื้อ การบัญชีและการจัดการ (Central purchasing accounting and management divisions) และ 3) การมีเอกภาพในการใช้อำนาจบริหาร (unity of use) เช่น การมีระบบบริหารและการใช้อำนาจบริหารจากส่วนกลาง ซึ่งปรากฏว่าเมื่อวิเคราะห์ลักษณะของธุรกิจของกลุ่มบริษัท container

---

[47] คดี Bother Bros co. V. McColgan 17 cal 2d 664, 111 p. 2d 334 (Cal), affd, 315 U.S. 501 (1941).

ตามหลักดังกล่าวแล้วรัฐแคลิฟอร์เนียพบว่าบริษัทประกอบกิจการในลักษณะที่เป็นธุรกิจแบบ unitary รัฐแคลิฟอร์เนียโดยคณะกรรมการภาษีสิทธิประโยชน์ (The California Franchise Tax Board) จึงได้รวมเอาบริษัทในเครือ (affiliated corporation) ที่อยู่ในต่างประเทศรวมเข้าเป็นกลุ่มธุรกิจแบบ unitary

ในปี ค.ศ. 1963 - 1965 บริษัท Container ไม่ได้นำเอาค่าของทรัพย์สินเงินเดือนและยอดขายของบริษัทย่อยทั้งหมดมารวมกันเพื่อหาจำนวนกำไรที่จะต้องเสียภาษีให้แก่รัฐแคลิฟอร์เนีย คณะกรรมการภาษีสิทธิประโยชน์จึงประเมินภาษีจากบริษัท Container โดยถือว่าบริษัทย่อยเป็นส่วนหนึ่งของการประกอบกิจการในลักษณะที่เป็นธุรกิจแบบ unitary ของบริษัท container บริษัทฯ ได้ยอมจ่ายภาษีตามการประเมินแต่ก็ได้คัดค้านและขอคืนภาษีต่อศาลชั้นต้น (california superior court) แต่ศาลชั้นต้นเห็นด้วยกับการประเมิน บริษัท ฯ จึงอุทธรณ์ต่อศาลอุทธรณ์ (california court of appeals) ซึ่งศาลอุทธรณ์ก็ยืนตามศาลชั้นต้นโดยเห็นว่าบริษัทฯ ประกอบกิจการในลักษณะที่เป็นธุรกิจแบบ unitary ตามหลักการตรวจสอบของรัฐแคลิฟอร์เนีย แม้ว่าจะขาดองค์ประกอบบางอย่างของธุรกิจแบบ unitary นอกจากนี้ศาลอุทธรณ์ยังเห็นว่าการใช้สูตรคำนวณกำไร (apportionment formula) ไม่ฝ่าฝืนต่อบทบัญญัติด้านกระบวนการยุติธรรมหรือบทบัญญัติด้านการค้าระหว่างประเทศ (due process or foreign commerce clause) ของรัฐธรรมนูญ ซึ่งต่อมาศาลสูงของรัฐแคลิฟอร์เนียก็ไม่รับฟ้องไว้พิจารณาแต่ให้บริษัทฯ เสนอคดีต่อศาลสูงของสหรัฐ

ศาลสูงของสหรัฐได้พิจารณาใน 3 ประเด็น คือ 1) บริษัท Container และกลุ่มของบริษัทย่อย (subsidiaries) ประกอบกิจการในลักษณะที่เป็นธุรกิจแบบ unitary หรือไม่ 2) การคำนวณกำไรโดยใช้สูตรมีความเป็นธรรมหรือไม่ในระดับนานาชาติ และ 3) การประเมินภาษีฝ่าฝืนต่อบทบัญญัติด้านการค้าระหว่างประเทศหรือไม่

ในประเด็นแรก ศาลสูงได้พิจารณาถึงการพึ่งพาอาศัยซึ่งกันและกัน (Interdependence) ระหว่างบริษัท container และบริษัทย่อย ซึ่งศาลสูงเรียกว่า การไหลเวียนของประโยชน์ (flow of value) ระหว่างบริษัทแม่และ

บริษัทย่อย อันได้แก่การที่บริษัท container ได้ให้ความช่วยเหลือบริษัทย่อยด้านเครื่องไม้เครื่องมือ เจ้าหน้าที่ เงินกู้ยืมและการค้ำประกันเงินกู้ ความรู้ทางเทคนิค และแนวนโยบายทั่ว ๆ ไปของบริษัท และที่ศาลเห็นว่าสำคัญคือ เงินกู้ยืมและบทบาทการจัดการบริหารของบริษัท container ที่มีต่อกิจการงานของบริษัทย่อย จากหลักฐานเหล่านี้ศาลสูงได้ตัดสินว่ากลุ่มบริษัท container ประกอบกิจการในลักษณะที่เป็นธุรกิจแบบ unitary

ในประเด็นที่สอง เมื่อศาลสูงตัดสินว่าบริษัท container และบริษัทย่อยประกอบกิจการในลักษณะที่เป็นธุรกิจแบบ unitary แล้ว ศาลจึงได้ตัดสินในประเด็นที่สองว่าการใช้สูตรในการคำนวณกำไรเพื่อเรียกเก็บภาษี (apportiament formula) เป็นวิธีที่ยุติธรรมแล้ว โดยศาลกล่าวว่า "เมื่อผู้เสียภาษีกล่าวอ้างว่าการคำนวณกำไรโดยใช้สูตรนี้ไม่ยุติธรรม ผู้เสียภาษีก็มีหน้าที่พิสูจน์ว่าเงินได้ที่จะนำมาคำนวณหากำไรโดยใช้สูตรนี้เป็นเงินได้ที่ไม่เกี่ยวกับกิจการที่บริษัทได้กระทำในรัฐ" และที่บริษัทกล่าวอ้างว่าอัตราค่าจ้างในต่างประเทศมีอัตราต่ำ ซึ่งทำให้บริษัทย่อยในต่างประเทศมีกำไรมากขึ้น ซึ่งกำไรนี้จะต้องแบ่งเฉลี่ยมาเสียภาษีให้แก่รัฐซึ่งไม่เป็นธรรมนั้น ซึ่งรัฐควรจะใช้วิธีคำนวณกำไรโดยระบบบัญชีแบบแยกบริษัท (separate accounting) นั้น ศาลเห็นว่า "เหตุผลเรื่องอัตราค่าจ้างไม่สามารถลบล้างเหตุผลที่อยู่เบื้องหลังของระบบการคำนวณกำไรโดยใช้สูตร (apportionment formula) จากเงินได้ของกิจการที่ประกอบธุรกิจแบบ unitary ได้ นอกจากนี้แม้ว่าการคำนวณกำไรโดยใช้สูตรนี้จะไม่สมบูรณ์ที่เดียวแต่ก็ไม่มีหลักฐานแน่นอนยืนยันได้ว่าระบบบัญชีแบบแยกบริษัท (separate accounting) หรือระบบบัญชีแบบ arm's length จะถูกต้องสมบูรณ์"

สำหรับประเด็นที่สาม ศาลเห็นว่าการเก็บภาษีจากกำไรที่คำนวณโดยใช้สูตรนี้ไม่เป็นการฝ่าฝืนต่อบทบัญญัติด้านการค้าระหว่างประเทศ เพราะแม้ว่าการเก็บภาษีโดยวิธีนี้จะเป็นการเสี่ยงต่อการก่อให้เกิดการเก็บภาษีซ้ำซ้อนก็ตาม แต่เมื่อหากรัฐเลือกเก็บภาษีจากกำไร

ที่คำนวณโดยวิธีทางบัญชีแบบแยกบริษัท ก็ยังต้องเสี่ยงต่อการเก็บภาษีซ้ำซ้อนอยู่ดี นอกจากนี้การเก็บภาษีของรัฐแบบนี้ก็ไม่เป็นปรปักษ์ต่อนโยบายต่างประเทศทางด้านการค้าแต่อย่างใด เพราะฝ่ายบริหารก็ไม่แสดงความกังวลต่อเรื่องนี้ และสภาก็ไม่ได้แสดงเจตนาไม่เห็นด้วยกับคำตัดสินนี้

คดี **container** นี้เป็นคดีที่สำคัญเพราะเป็นคดีที่แสดงให้เห็นว่าอำนาจของรัฐในการนำแนวความคิดของธุรกิจแบบ **unitary** ไปใช้เก็บภาษียังไม่ถูกจำกัดดังเช่นที่ศาลได้เคยตัดสินไว้ก่อนหน้านี้ในคดี ASARCO และคดี **Woolworth** [48] ซึ่งทำให้แนวความคิดของธุรกิจแบบ **unitary** ยังคงเป็นเครื่องมือของรัฐในการเก็บภาษี **unitary tax** ต่อไป

จากคดีต่าง ๆ สามารถกล่าวสรุปถึงวิวัฒนาการของแนวความคิดของการจัดเก็บภาษีแบบ **Unitary Method** ได้ว่า เริ่มแรกศาลสูงของสหรัฐได้พิจารณาถึงความสัมพันธ์ตามธรรมชาติของทรัพย์สินของบริษัทที่ประกอบกิจการข้ามรัฐว่ามีความเป็นเอกภาพหรือเป็นอันหนึ่งอันเดียวกัน (**unity in substance**) เช่น รางรถไฟหรือสายโทรเลข ต่อมาแม้ทรัพย์สินของบริษัทจะไม่มีความเกี่ยวพันกันตามธรรมชาติดังกล่าว ศาลก็พิจารณาขยายไปถึงเอกภาพหรือความเป็นอันหนึ่งอันเดียวกันของการใช้ทรัพย์สิน (**unity of use**) เพื่อจุดมุ่งหมายอันเดียวกัน เช่น การใช้ม้า รถม้า หรือเครื่องไม้เครื่องมือต่าง ๆ ในการขนส่งเช่นเดียวกับการใช้รถไฟ หรือรางรถไฟ ต่อมาในกรณีที่บริษัทประกอบกิจการทางด้านอุตสาหกรรมและการค้า ศาลก็ได้พิจารณาถึงระบบหรือกระบวนการของการประกอบกิจการที่ต่อเนื่องกัน (**series of transactions**) กล่าวคือ กำไรจากการประกอบกิจการเริ่มต้นจากการผลิตสินค้าในรัฐหนึ่งและไปสิ้นสุดที่การขายในอีกรัฐหนึ่ง ทำให้ไม่สามารถแยกกำไรได้ว่ากำไรส่วนไหนเกิดขึ้นในรัฐไหน และต่อมาจนกระทั่งปัจจุบันศาลได้พิจารณาถึงลักษณะความสัมพันธ์ภายในของบริษัทในกลุ่มที่ประกอบกิจการร่วมกันว่ามีการควบคุมดูแลช่วยเหลือสนับสนุนซึ่งกันและกันหรือไม่ ซึ่งสามารถ

---

[48] Riccada Heising, Law and Policy in International Business, p. 311.

ตรวจสอบได้ โดยบริษัทในกลุ่มจะต้องมีหลักความเป็นเอกภาพ 3 ประการ (Three unites test) อันได้แก่ 1) หลักความมีเอกภาพในการมีกรรมสิทธิ์ (unity of ownership) 2) หลักความมีเอกภาพในการจัดการ (unity of operation) และ 3) หลักความมีเอกภาพในการใช้อำนาจบริหาร (unity of use)

นอกจากนี้สามารถสรุปลักษณะของธุรกิจแบบ unitary ได้ว่าคือกิจการที่ได้กระทำส่วนหนึ่งในรัฐและอีกส่วนหนึ่งนอกรัฐที่เก็บภาษีนั้น หรือคือธุรกิจหรือกิจการที่ส่วนหนึ่งของกิจการงานในรัฐต้องพึ่งพาอาศัยหรือมีส่วนช่วยหรือสนับสนุน (dependent upon or contributory to) กิจการงานของธุรกิจนอกรัฐที่เก็บภาษีนั้น [49] หรือกล่าวได้ว่าคือธุรกิจหรือกิจการระหว่างรัฐ (interstate business) ซึ่งมีลักษณะร่วมกันเป็นหน่วยเดียวหรือเป็นธุรกิจหรือกิจการเดียวกันจนไม่สามารถนำระบบบัญชีแบบแยกบริษัท (separate accounting) มาใช้สำหรับกิจการในรัฐนั้นได้ หรือคือธุรกิจหรือกิจการระหว่างรัฐซึ่งกิจการงานในรัฐ มีส่วนช่วยเหลือสนับสนุนกิจการงานของธุรกิจหรือกิจการนั้นที่กระทำนอกรัฐและกิจการงานของธุรกิจหรือกิจการนอกรัฐมีส่วนช่วยเหลือสนับสนุนกิจการงานของธุรกิจหรือกิจการนั้นในรัฐ [50] หรือกล่าวได้ว่าคือธุรกิจใดธุรกิจหนึ่ง (single business) ซึ่งประกอบกิจการทั้งในและนอกรัฐที่เก็บภาษีนั้น โดยไม่สามารถกำหนดเงินได้หรือฐานภาษีโดยอาศัยพื้นที่ทางภูมิศาสตร์ [51] หรือกล่าวได้ว่าแนวความคิดของธุรกิจแบบ unitary นี้เป็นหลักของการเก็บภาษีจากธุรกิจสองธุรกิจหรือมากกว่านั้น ซึ่งไม่สามารถแสดงความเป็นอิสระระหว่างกันได้เช่นทรัพย์สิน หรือเงินได้

---

[49] Frank M. Keesling and John S. Warren, "The Unitary Concept In the Allocation of Income, Hasting Law Journal 12 (1960) p. 46 - 48.

[50] George Rudolph, "State Taxation of Interstate Business : The Unitary Business Concept and Affiliated Corporate Groups," Tax Law Review 25 (1970) p. 184.

[51] Walter Hellerstein, "State Income Taxation of Multijurisdictional Corporations : Reflections on Mobil, Exxon, and H.R. 5076," Michigan Law Review, p. 122.

ที่ได้จากกิจการซึ่งแนวความคิดนี้ใช้กำหนดหรือเก็บภาษีเงินได้จากธุรกิจที่ประกอบกิจการข้ามรัฐเมื่อการประกอบกิจการของธุรกิจซึ่งอยู่ต่างรัฐกันนั้นมีความสัมพันธ์กันเพียงพอและแต่ละส่วนของธุรกิจจะถูกเก็บภาษีในฐานะที่เป็นส่วนหนึ่งที่ก่อให้เกิดเงินได้ของกิจการทั้งหมดมากกว่าที่จะถือว่าเป็นหน่วยธุรกิจที่แยกออกไปต่างหากเพื่อเป็นหน่วยเสียภาษีอีกหน่วยหนึ่ง [52]

4.2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

นิติบุคคลไม่ว่าจะเป็นนิติบุคคลที่จดทะเบียนในประเทศสหรัฐอเมริกา (domestic corporation) หรือในต่างประเทศ (foreign corporation) จะต้องเสียภาษี unitary tax หากประกอบกิจการในลักษณะดังต่อไปนี้

4.2.1 ต้องประกอบกิจการข้ามรัฐหรือข้ามชาติ โดยกิจการส่วนหนึ่งต้องกระทำลงในรัฐที่เก็บภาษี unitary tax ด้วย

การประกอบกิจการข้ามรัฐหรือข้ามชาติ คือ การที่นิติบุคคลประกอบกิจการในหลาย ๆ รัฐหรือในหลาย ๆ ประเทศ นอกจากรัฐหรือประเทศที่นิติบุคคลนั้นตั้งโรงงานหรือสำนักงานใหญ่ ทั้งนี้เพื่อจะเพิ่มยอดขายสินค้าหรือบริการให้สูงขึ้น ซึ่งจะส่งผลให้ยอดกำไรของนิติบุคคลนั้นสูงขึ้นด้วย

ส่วนที่ว่ากิจการส่วนหนึ่งต้องกระทำลงในรัฐที่เก็บภาษี unitary tax ก็คือในรัฐที่เก็บภาษี unitary tax นั้นนิติบุคคลที่ประกอบกิจการข้ามรัฐหรือข้ามชาตินั้นได้เข้ามาประกอบกิจการในลักษณะที่เป็น

1. บริษัทแม่ (Parent company) หรือสำนักงานใหญ่ (Head office) บริษัทแม่ คือ บริษัทที่เข้าถือหุ้นในบริษัทอื่นทั้งหมดหรือบางส่วนเพื่อที่จะเข้าควบคุมการดำเนินงาน

---

[52] Joh H. Lieberg, California Western Law Review, p. 92.

ของบริษัทอื่น ๆ นั้น [53] ส่วนสำนักงานใหญ่ คือ บริษัทหรือส่วนหนึ่งของบริษัทที่ทำหน้าที่บริหารงานบริษัทหรือสาขา

2. บริษัทย่อย (Subsidiaries company) คือ บริษัทที่ตั้งขึ้นโดยถูกบริษัทอื่น (เช่นบริษัทแม่) ถือหุ้นเกินกว่าครึ่งหรือเกินกว่า 50 % หรือถือหุ้นทั้งหมดและอยู่ในความควบคุมไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อมของบริษัทที่ถือหุ้นส่วนมากหรือทั้งหมดนี้ [54]

3. Affiliated company คือบริษัทที่ถูกถือหุ้นโดยบริษัทอื่นซึ่ง affiliated company นี้จะกลายเป็นบริษัท subsidiary หากว่า company นั้นถูกควบคุมโดยถูกถือหุ้นเกินกว่า 50 % ของหุ้นที่สามารถออกเสียงได้ [55]

4. สำนักงานสาขา (Branch office) คือส่วนหนึ่งของบริษัทที่แยกออกไป [56]

นอกจากตัวอย่างของบริษัทประเภทต่าง ๆ ที่กล่าวมาซึ่งมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี unitary tax แล้วปรากฏว่าเคยมีตัวอย่างของคำพิพากษาศาลสูงสหรัฐที่ตัดสินให้รัฐมีอำนาจเรียกเก็บภาษี unitary tax จากบริษัทที่เข้ามา

---

53 พยอม สิงห์เสน่ห์, คำบรรยายการบัญชีชั้นสูง, (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2521), หน้า 73 และดู

"Multinational Corporations and Income Allocation Under Section 482 of The Internal Revenue Code," Harvard Law Review 89 (April 1976) p. 1202.

54 เรื่องเดียวกัน, และดู

Pamela G. Papas, California western International Law Journal p. 328.

55 Sual A. Mishaan, Cornell Law Review, p. 805.

56 Pamela G. papas, California western International Law Journal, p. 328.

ประกอบกิจการในรัฐโดยมีเพียงตัวแทนหรือพนักงานขายเข้ามาทำคำเชื้อเชิญให้ซื้อสินค้า (Solicitation of sales) เท่านั้น โดยที่บริษัทนั้นไม่ได้มีรูปแบบของบริษัทดังที่กล่าวมาเข้ามาประกอบกิจการหรือตั้งอยู่ในรัฐนั้นเลย[57] แต่ต่อมาปรากฏว่ารัฐสภาได้ออกกฎหมายคือ Public law 86 - 272 เพื่อจำกัดอำนาจรัฐในการเก็บภาษีจากบริษัทที่ประกอบกิจการข้ามรัฐ หากปรากฏข้อเท็จจริงว่า 1) กิจการของบริษัทในรัฐนั้นมีเพียงการทำคำเชื้อเชิญให้ซื้อสินค้า 2) คำสั่งซื้อสินค้าในรัฐจะต้องถูกส่งให้บริษัทที่อยู่นอกรัฐนั้นเป็นผู้ตอบรับ และ 3) สินค้าที่ตกลงซื้อขายนั้นถูกส่งไปให้ผู้ซื้อจากบริษัทหรือโกดังที่ตั้งอยู่นอกรัฐ[58]

4.2.2 นิติบุคคลนั้นต้องประกอบกิจการในลักษณะที่เป็นธุรกิจแบบ unitary

เนื่องจากรูปแบบของการประกอบธุรกิจของนิติบุคคลในปัจจุบันมีความสลับซับซ้อนโดยนิติบุคคลได้ประกอบกิจการในหลาย ๆ รัฐ หรือหลายประเทศซึ่งกิจการในแต่ละรัฐหรือประเทศมีการพึ่งพาอาศัยกันในด้านต่าง ๆ อย่างเป็นระบบ ทั้งนี้เพื่อจุดมุ่งหมายในการทำกำไรให้ได้อย่างสูงสุดทำให้รัฐที่เก็บภาษีเงินได้หรือภาษีสิทธิประโยชน์[59] (Income tax of Franshise Tax) ต่างมีปัญหาในการคำนวณเงินได้หรือคำนวณกำไรสิทธิของกิจการว่าจะเก็บภาษีจากเงินได้ของนิติบุคคลจำนวนไหน เพราะหลาย ๆ รัฐต่างเรียกร้องสิทธิในการเก็บภาษีจากเงินได้ของนิติบุคคลที่เข้ามาประกอบกิจการในรัฐตนและจากปัญหานี้หลาย ๆ รัฐจึงนำเอาแนวความคิดของธุรกิจแบบ unitary

---

[57] ดูคดี Northwestern State Portland Cement Co. V. Minesota และคดี Stockham Valves and Fitting Inc. 358 U.S. 450 (1959).

[58] John E. Nowak, Ronald D. Rotunda and J. Nelson young, Handbook on Constitutional Law, (St. Paul Minn : West Publishing Co, 1978), p. 325.

[59] ภาษีเงินได้เก็บโดยตรงจากเงินได้จากกิจการในรัฐนั้น ส่วนภาษีสิทธิประโยชน์เก็บเนื่องจากกิจการนั้นได้รับสิทธิพิเศษในการเข้ามาประกอบธุรกิจในรัฐนั้น

มาใช้โดยถือว่านิติบุคคลที่ประกอบกิจการในหลายรัฐในลักษณะที่ต้องพึ่งพาอาศัยกันในด้านต่าง ๆ อย่างเป็นระบบ เป็นหน่วยเสียภาษีเพียงหน่วยเดียว (unitary) ซึ่งจะต้องคำนวณเงินหรือคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีให้แก่รัฐนั้นโดยการใช้สูตร (apportionment formula) โดยทั้งศาลของรัฐและศาลสูงของสหรัฐได้กำหนดรูปแบบหรือลักษณะของการประกอบกิจการของนิติบุคคลในลักษณะที่เป็นธุรกิจแบบ unitary ไว้เพื่อนำไปทดสอบหรือเป็นแนวทางในการตรวจสอบว่านิติบุคคลใดประกอบกิจการในลักษณะที่เป็นธุรกิจแบบ unitary หรือไม่ซึ่งศาลสูงของสหรัฐได้กำหนดไว้เป็นแนวทางกว้าง ๆ ส่วนศาลของรัฐได้วางแนวทางปฏิบัติไว้ได้อย่างสมบูรณ์และละเอียดกว่าทั้งนี้เนื่องจากศาลของรัฐจะต้องพิจารณาถึงกฎหมายหลายฉบับกว่าอันได้แก่ กฎหมายรัฐธรรมนูญของสหรัฐ กฎหมายรัฐธรรมนูญของรัฐ และกฎหมายภาษีอากร [60]

หลักที่ศาลได้วางไว้และรัฐต่าง ๆ โดยเฉพาะรัฐแคลิฟอร์เนีย ได้นำไปใช้เพื่อเป็นแนวทางในการตรวจสอบว่านิติบุคคลใดประกอบกิจการในลักษณะที่เป็นธุรกิจแบบ unitary นั้นปรากฏในคดี Butler Brother Co. V. McColgan [61] ได้แก่

1. <u>หลักความเป็นเอกภาพในการมีกรรมสิทธิ์</u> (unity of ownership) ในหลักนี้หมายถึงนิติบุคคลนั้นต้องมีกรรมสิทธิ์ร่วมหรือถูกควบคุมไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อมโดยถูกถือหุ้นเกินกว่า 50 % ของหุ้นที่ออกเสียงได้ ซึ่งการมีกรรมสิทธิ์ร่วมกันนี้ไม่จำกัดเฉพาะบริษัทแม่กับบริษัทย่อย (subsidiary) เท่านั้นแต่ยังรวมถึง affiliated

---

[60] Peter G. Chen, <u>Frodham Urban Law Journal</u>, p. 832.

[61] 17 Cal, 2d 664, 111 p. 2d 334 (1941), aff'd, 315 U.S. 501 (1942).

company ด้วย แม้บริษัทเหล่านี้จะไม่มีความสัมพันธ์กันโดยตรงหากเพียงแต่เป็นเจ้าของหรือควบคุมผู้ถือหุ้นร่วมกัน นอกจากนี้การถือหุ้นเกินกว่า 50 % นี้ ยังรวมถึงการที่บริษัทหนึ่งสามารถควบคุมการดำเนินงาน (supervision over operational matter) บริษัทอื่นได้แม้จะไม่ถือหุ้นส่วนใหญ่ไว้ก็ตาม เช่น ในกรณีอุทธรณ์ของบริษัท Signal Oil and Gas Company ซึ่งบริษัทแม่ไม่ได้ถือหุ้นส่วนใหญ่ในบริษัทย่อย (subsidiary) แต่บริษัทแม่สามารถควบคุมกำหนดราคาของผลิตภัณฑ์ของบริษัทย่อยได้ดังนี้ State Board of Equalization (SBE) ของรัฐแคลิฟอร์เนียก็ถือว่ามีเอกภาพในการมีกรรมสิทธิอันจะก่อให้เกิดความสัมพันธ์ในลักษณะธุรกิจแบบ unitary แล้ว [62]

2. หลักความมีเอกภาพในการจัดการ (unity of operation) หลักนี้หมายถึงการที่บุคคลในกลุ่มมีการใช้หรือได้รับประโยชน์จากศูนย์กลาง (central) ของการซื้อ การโฆษณา การบัญชี กฎหมายและการบริหารร่วมกันซึ่งเป็นการลดต้นทุนและทำให้กิจการมีกำไรสูงขึ้น [63]

3. หลักความมีเอกภาพในการใช้อำนาจบริหาร (unity of use) หลักนี้หมายถึง การที่บุคคลในกลุ่มถูกควบคุมหรือถูกใช้อำนาจบริหารจากคณะกรรมการบริหารหรือผู้บริหารจากส่วนกลาง เช่น นโยบายหรือแนวทางปฏิบัติในการทำงานที่สำคัญจะถูกรวมอำนาจตัดสินใจจากผู้บริหารส่วนกลาง เป็นต้น [64]

---

[62] Pamela G. Papas, California western International Law Journal p. 341 - 342. และดู Jon, H Lieberg, California western Law Review, p. 110 - 113. และดู

Frank M. Keesling, "A Current look at the combined report and uniformity in collecstion Practics," The Journal of Taxslism (February 1975), P. 109.

[63] Pamela G. Papas, California western International Law Journal, p. 342 - 343.

[64] Ibid.

นอกจากหลักทั้ง 3 ประการ ดังกล่าวที่กลุ่มนิติบุคคลจะต้องมีเป็นอย่างน้อย จึงจะถือว่าประกอบกิจการในลักษณะที่เป็นธุรกิจแบบ unitary แล้วปรากฏว่าต่อมาศาลของรัฐแคลิฟอร์เนียยังได้วางหลักเพิ่มเติมอีกว่าในระหว่างกลุ่มนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในลักษณะที่เป็นธุรกิจแบบ unitary จะต้องมี "ลักษณะของการพึ่งพาอาศัยและมีส่วนช่วยเหลือสนับสนุนกัน (deperdent upon or contributory to) ระหว่างกิจการในและนอกรัฐด้วย" หลักนี้ปรากฏในคดี Edison California Stores Inc. V. McColgan[65] และต่อมารัฐโอเรกอนก็ได้นำหลักนี้ไปใช้ในคดี Coca Cola Co. V. Department of Revenue [66] แต่ปัจจุบันนี้หากรัฐหรือศาลพิจารณาเห็นว่ากลุ่มนิติบุคคลใดประกอบกิจการโดยมีความสัมพันธ์กันตามหลักทั้ง 3 ประการดังกล่าวก็เป็นการเพียงพอว่ากลุ่มนิติบุคคลนั้นได้ประกอบกิจการในลักษณะที่เป็นธุรกิจแบบ unitary แล้ว[67]

4.3 <u>ฐานภาษี</u> (Tax base)

ฐานภาษีของภาษี Unitary tax คือกำไรสุทธิ (net profit) แต่เนื่องจากภาษี unitary tax นี้เป็นภาษีที่เก็บจากกลุ่มนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในลักษณะที่เป็นธุรกิจแบบ unitary ดังนั้นกำไรสุทธิอันเป็นฐานภาษีดังกล่าวจึงไม่ใช่กำไรสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการของนิติบุคคลเฉพาะในรัฐนั้นเท่านั้น แต่เป็นกำไรสุทธิที่ได้จากการคำนวณเฉลี่ยเอาจากกำไรสุทธิของกิจการทั้งหมด (company's worldwide net profit) ซึ่งได้จากการที่นิติบุคคลนั้นประกอบกิจการข้ามรัฐเฉพาะภายในประเทศหรือประกอบกิจการทั่วโลก และแม้

---

[65] 30 Cal. 2d 472, 183 P. 2d 16 (1947)

[66] 271 Or. App. 517, 533 P. 2d 788 (1975)

[67] ดูคดี Container Corp. of America V. Franchise Tax Boad 463 U.S. 159 (1983)

กิจการภายในรัฐนั้นจะประสบกับการขาดทุนก็ตาม

การคำนวณเงินได้สุทธิของกลุ่มกิจการ unitary เพื่อนำไปคำนวณหากำไรสุทธิของกลุ่มกิจการ unitary นั้นกระทำโดยนำรายได้ของกลุ่มกิจการ unitary ทุกบริษัทมารวมกันโดยต้องตัด (eliminate or disregard) รายได้และค่าใช้จ่ายระหว่างกันในกลุ่มกิจการออกเสียก่อนเพื่อป้องกันการบันทึกรายรับและค่าใช้จ่ายซ้ำ และเพื่อให้ได้เงินได้สุทธิของกลุ่มกิจการที่แท้จริง รายได้และค่าใช้จ่ายระหว่างกันในกลุ่ม เช่น รายการขายระหว่างกัน (inter - company sales) รายการเรียกค่าบริการระหว่างกัน (inter - company charges) เช่น ค่าเช่าที่คิดเอาระหว่างกัน (rents) ค่าดอกเบี้ย (interests) เป็นต้น เมื่อได้หราบจำนวนเงินได้สุทธิของกลุ่มกิจการแล้วจึงนำค่าใช้จ่ายของกลุ่มกิจการมาหักออกซึ่งจะทำให้ได้กำไรสุทธิของกลุ่มกิจการ unitary กำไรสุทธินี้นำไปคูณด้วยอัตราส่วนของความสัมพันธ์ระหว่างทรัพย์สิน เงินเดือน และยอดขายของกิจการทั้งหมดที่มีอยู่ในและนอกรัฐ (apportionment ratio) การคำนวณกำไรโดยวิธีดังกล่าวเรียกว่า inter state apportionment [68] แต่หากปรากฏว่ามีบริษัทหรือนิติบุคคลมากกว่าหนึ่งบริษัทที่อยู่ในกลุ่มของนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในลักษณะที่เป็นธุรกิจแบบ unitary ประกอบกิจการในรัฐ การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีของแต่ละบริษัทก็กระทำได้โดยนำกำไรที่ได้จากการคำนวณโดยวิธี interstate apportionment มาคูณกับอัตราส่วนของความสัมพันธ์ระหว่างทรัพย์สิน เงินเดือนและยอดขายของแต่ละบริษัทที่ประกอบกิจการในรัฐนั้นกับทรัพย์สินเงินเดือนและยอดขายรวมของกิจการทั้งหมดในรัฐ การคำนวณกำไรโดยวิธีนี้เรียกว่า intrastate apportionment [69]

เมื่อคำนวณกำไรเพื่อเป็นฐานภาษีตามวิธีดังกล่าวมาแล้วบางครั้งอาจจะต้องนำมารวมกับเงินได้เนื่องจากกิจการ (non unitary business income) ของบริษัท ถ้าหากได้รับจากแหล่งเงินได้ภายในรัฐนั้น เงินได้ดังกล่าวเช่น ดอกเบี้ย เงินปันผล หรือค่าเช่าทรัพย์สินที่ไม่ได้ใช้ในกิจการ เป็นต้น ผลรวมของกำไรและเงินได้เนื่องจากกิจการดังกล่าว

---

[68] Frank M. Keesling, Hasting law Journal, p. 59.

และ Frank M. Keesling, The Journal of Taxtion, p. 109.

[69] Ibid.

ถือได้ว่าเป็นฐานในการคำนวณภาษีของกิจการที่ประกอบธุรกิจในรัฐนั้น [70]

สำหรับเงินได้ของกิจการของกลุ่มนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในลักษณะที่เป็นธุรกิจแบบ unitary ที่จะต้องนำมาคำนวณกำไรของแต่ละบริษัทและนำมารวมกันเป็นกำไรรวมทั้งหมดของกิจการนั้น รัฐต่าง ๆ ที่เก็บภาษี unitary tax ได้กำหนดขอบเขตของเงินได้ของกิจการไว้ต่างกันโดยบางรัฐกำหนดว่าต้องเป็นเงินได้จากกิจการ (business income) บางรัฐกำหนดว่าต้องเป็นเงินได้จากธุรกิจแบบ unitary (unitary business income) บางรัฐก็ถือเอาเงินได้ทั้งหมด (all income) หรือบางรัฐกำหนดว่าต้องเป็นเงินได้หลังจากที่ได้หักเงินได้ของรัฐอื่นโดยเฉพาะ (specifically allocable income) ออกแล้ว [71] ซึ่งการกำหนดขอบเขตของเงินได้จากกิจการต่างกันเช่นนี้ทำให้เกิดความไม่เสมอเหมือนกันหรือขาดแบบฟอร์มเดียวกันก่อให้เกิดการเก็บภาษีซ้ำซ้อน (double taxation) หรือบางครั้งทำให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษี (tax avoidance) และทำให้รัฐบาลกลางของสหรัฐหรือรัฐสภาเพ่งเล็งซึ่งอาจจะออกกฎหมายมาจำกัดอำนาจของรัฐในการเก็บภาษี unitary tax ดังนั้นรัฐต่าง ๆ จึงได้ยอมรับกฎหมาย Uniform Division of Income for Tax Purposes Act (UDITPA) ซึ่งกำหนดขอบเขตของเงินได้จากกิจการไว้เป็นแนวทางปฏิบัติเดียวกันและยังกำหนดให้เฉพาะเงินได้จากกิจการ (business income) เท่านั้นที่จะนำมาคำนวณกำไรเพื่อที่จะใช้สูตรคำนวณกำไรเพื่อเสียภาษี (apportionment formula) อีกครั้งหนึ่ง ส่วนเงินได้เนื่องจากกิจการ (non business income) นั้น กฎหมายดังกล่าวกำหนดให้เป็นเงินได้ของ

---

[70] Earl, J. Peterson, Frank J. Walsh, Inter - Tax. P. 109. และ Frannk M. Keesling, The Journal of Taxation, P. 106.

[71] Oliver Oldmond, Ferdinand P. Schoettle, State and Local Taxes and Finance Text, Problem and cases, P. 563.

บริษัทที่ต้องเสียภาษีให้แก่รัฐใดรัฐหนึ่งโดยเฉพาะ (allocate to particular) state) เช่น รัฐที่ทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ (property is located) ในกรณีค่าเช่าทรัพย์สิน หรือรัฐที่บริษัทมีภูมิลำเนาทางการค้า (commercial domicile) ในกรณีเงินปันผล ดอกเบี้ย เป็นต้น ดังนั้นในการกำหนดเงินได้หรือคำนวณกำไรของกิจการในแต่ละรัฐจึงต้องพิจารณาถึงกฎหมาย UDITPA ด้วย รัฐที่ใช้กฎหมายนี้ได้แก่ รัฐแคลิฟอร์เนีย เป็นต้น

เงินได้จากกิจการ (business income) ตามความหมายของ UDITPA หมายถึง "เงินได้ที่เกิดจากกิจการค้าหรือจากการประกอบกิจการอันเป็นปกติธุระของกิจการหรือธุรกิจของผู้เสียภาษีและหมายความรวมถึงเงินได้อันเนื่องมาจากผู้เสียภาษีมีกรรมสิทธิ์หรือได้จัดการทรัพย์สินที่มีรูปร่างหรือไม่มีรูปร่าง (tangible and intangible property) ของผู้เสียภาษีในทางปกติธุระของการประกอบกิจการหรือธุรกิจของตน" [72]

ส่วนเงินได้เนื่องจากกิจการ (non business income) นั้นหมายถึง "เงินได้อื่น ๆ นอกจากเงินได้จากกิจการ และให้รวมถึงเงินได้จากค่าเช่า ค่าสิทธิดอกเบี้ย เงินปันผลและกำไรฝ่ายทุน" [73] แต่เงินได้จากค่าเช่า ค่าสิทธิ ดอกเบี้ย เงินปันผลและกำไรฝ่ายทุน บางครั้งก็มีปัญหาว่าเป็นเงินได้จากกิจการ หรือเป็นเงินได้เนื่องจากกิจการอันจะให้ผลที่ตามมาต่างกัน จึงต้องพิจารณาว่าเป็นเงินได้จากกิจการหลักของธุรกิจหรือไม่ [74]

อย่างไรก็ตามศาลสูงของสหรัฐได้ตัดสินว่าเงินปันผลที่บริษัทแม่ได้รับจากบริษัทย่อย (subsidiary) หรือบริษัท alfiliated company ในต่างประเทศที่บริษัทแม่ถือหุ้นอยู่และกลุ่มบริษัทเหล่านี้ประกอบกิจการในลักษณะที่เป็นธุรกิจแบบ unitary นั้นเป็นเงินได้

---

[72] Frank M. Keesling and John S. Warren, U.C.L.A. Law Review, P.163.

[73] Ibid, ..

Riccada Heising, Law and Policy in International Business, P. 302.

[74] Frank M. Keeshing and John S. Warren, U.C.L.A. Law Review, P. 163.

จากกิจการอันจะต้องนำมาคำนวณกำไรและเฉลี่ยกำไรมายังรัฐที่เก็บภาษี Unitary tax โดยใช้สูตร [75] และยังมีคดีที่ศาลของรัฐตัดสินว่าเงินปันผล ดอกเบี้ยและกำไรจ่ายทุนที่บริษัทแม่ได้รับจากบริษัทย่อยและบริษัท affiliated company ในต่างประเทศเป็นเงินได้จากกิจการเหมือนในคดี Mobil Oil แต่ปรากฏว่าในชั้นศาลสูงของสหรัฐ ศาลพบว่าลักษณะการประกอบกิจการของบริษัทแม่และบริษัทย่อยไม่ได้ประกอบกิจการในลักษณะที่เป็นธุรกิจแบบ unitary คือขาดองค์ประกอบตามหลักเอกภาพ 3 ประการ [76] (Three unities test)

เมื่อสามารถกำหนดเงินได้จากกิจการได้แล้วการคำนวณกำไรสุทธิของแต่ละบริษัทในกลุ่มนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในลักษณะที่เป็นธุรกิจแบบ unitary (เพื่อที่จะนำกำไรของแต่ละบริษัทในกลุ่มมารวมกันเป็นฐานเฉลี่ยไปยังรัฐที่เก็บภาษี unitary tax โดยใช้สูตร) ก็สามารถทำได้โดยอาศัยหลักการบัญชีและเงื่อนไขตามที่กำหนดไว้ในกฎหมายภาษีของแต่ละรัฐหรือแต่ละประเทศ

4.4 การคำนวณภาษี

4.4.1 ข้อมูลที่ใช้ในการคำนวณภาษี

วิธีการเก็บภาษีแบบ Unitary Method เป็นวิธีที่รัฐผู้เก็บภาษีต้องพิจารณาถึงความสัมพันธ์ของทรัพย์สิน เงินเดือน ยอดขายของบริษัทที่มีอยู่ในรัฐและที่มีอยู่ทั่วประเทศหรือทั่วโลก ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี นอกจากนี้ยังต้องทราบถึงจำนวนกำไรสุทธิของ

---

[75] ดูคดี Mobil Oil Corp. V. Commissioner of taxes 445 U.S. 425 (1980) และ George Rudolph, Tax Law Review 25 (1970) p. 195.

[76] ดูคดี ASARCO Inc. V. Idaho State Tax Commission 458 U.S. 307 (1982) และคดี F.W. Woolworth Co. V. Taxation and Revenue Department 458 U.S. 819 (1982)

กิจการที่ได้รับจากการประกอบกิจการทั่วประเทศหรือทั่วโลก ข้อมูลเหล่านี้ตามปกติรัฐก็สามารถหาได้จากเอกสารทางบัญชีภายในของบริษัทซึ่งแต่ละบริษัทมีหน้าที่ที่จะต้องทำบัญชีอยู่แล้ว [77] หรืออาจหาจากเงินได้หรือกำไรสุทธิจากแบบเสียภาษีของสหรัฐ [78] (Federal Tax return) แต่อย่างไรก็ตามรัฐต่าง ๆ อาจกำหนดให้บริษัทแจ้งข้อมูลเหล่านี้ตามวิธีการที่กำหนดไว้ในกฎหมายภาษีของรัฐตน เช่น ในกรณีรัฐแคลิฟอร์เนีย ทุก ๆ ปี บริษัทจะต้องกรอกข้อมูลและคำนวณภาษีลงในแบบเสียภาษีเงินได้หรือแบบเสียภาษีสิทธิประโยชน์ (Income tax or franchise tax return) อย่างใดอย่างหนึ่งเพื่อให้ Franchise Tax Board ตรวจสอบ [79]

4.4.2 ขอบเขตความหมายของข้อมูลที่ใช้ในการคำนวณภาษีเกี่ยวกับทรัพย์สิน เงินเดือน ยอดขายและกำไรสุทธิ

1. ปัจจัยด้านทรัพย์สิน (property factor)

ปัจจัยด้านทรัพย์สินนี้ต้องพิจารณาถึงกฎหมาย UDITPA ด้วย เนื่องจากเป็นกฎหมายที่กำหนดรูปแบบของการคำนวณภาษีโดยใช้สูตร (apportionment formula) และเป็นกฎหมายที่รัฐต่าง ๆ ยอมรับแล้วองค์ประกอบของปัจจัยด้านนี้ประกอบด้วย

ก. ต้องเป็นทรัพย์สินที่เป็นอสังหาริมทรัพย์ (real property) และสังหาริมทรัพย์อื่น ๆ (tangible property)ซึ่งได้ใช้ในกิจการ[80] นอกจากนี้ยังรวมถึง

---

[77] Peter G. Chen, Frodham Urban Law Journal, P. 854.

[78] Valerie E. Collanton, Hastings International and Comparative Law Review, P. 62.

[79] Gory I. Boren, U.C.L.A. Law Review P. 481 - 482.

[80] Oliver Oldman, Ferdinand P. Schoettle, State and Local Taxes and Finance Text, Problems and Cases, P. 563.

ทรัพย์สินที่ได้เช่ามา (rented property) เพื่อใช้ในกิจการด้วย [81] และต้องเป็นทรัพย์สินที่กิจการมีหรือเช่ามาในระหว่างปี[82]

ข. การคำนวณค่าของทรัพย์สินในกรณีเป็นอสังหาริมทรัพย์หรือ สังหาริมทรัพย์ ต้องถือเอาค่าต้นทุนของทรัพย์สิน (original cost) โดยไม่ยอมให้หักค่าเสื่อม (without any deduction for depreciation) ส่วนในกรณีที่เป็นทรัพย์ที่กิจการเช่ามานั้นก็คำนวณโดยนำค่าเช่ารายปีสุทธิ [83] (net annual rent) คูณด้วยตัวเลขจำนวนหนึ่ง [84] ซึ่งแต่ละรัฐก็กำหนดตัวเลขจำนวนไว้ต่างกันเช่น ในรัฐแคลิฟอร์เนีย ให้คูณค่าเช่ารายปีสุทธิด้วย 8 [85] เช่นเดียวกับรัฐเคนทัคกี้ ส่วนรัฐไอดาโฮ คูณด้วย $16\frac{2}{3}$ รัฐมินนิโซตา คูณด้วย $7\frac{1}{2}$ รัฐอริโซนา แยกระหว่างการเช่าอสังหาริมทรัพย์และสังหาริมทรัพย์ หากเช่าอสังหาริมทรัพย์ให้คูณค่าเช่ารายปีสุทธิด้วย 8 แต่หากเช่าสังหาริมทรัพย์ให้คูณด้วย 4 เป็นต้น[86]

---

[81] Frank M. Keesling and John S. Warren, U.C.L.A. Law Review, P. 656.

[82] Earl J. Petersen, Frank J. Walsh, Inter tax, P. 109.

[83] ค่าเช่ารายปีสุทธิ คือ ค่าเช่าทั้งปีที่ผู้เช่าได้จ่ายไปหักด้วยค่าเช่าช่วง (subrentals) ที่ผู้เช่าได้รับมา

[84] Frank M. Keesling and John S. Warren, U.C.L.A. Law Review, p. 656 - 657.

[85] Earl J. Peterson, Frank J. Walsh, Inter tax, P. 109.

[86] Oliver Oldman, Ferdinand P. Schoettle, State and Local taxes and Finance Text, Problem and cases, p. 570.

2. ปัจจัยด้านค่าจ้างเงินเดือน (payroll factor)

ปัจจัยด้านนี้หมายถึง เงินค่าตอบแทนทุกอย่าง (all compensation) ที่จ่ายให้แก่ลูกจ้างสำหรับการให้บริการหรือการทำงานที่เกี่ยวกับการประกอบกิจการอันทำให้เกิดเงินได้และเงินได้นั้นจะต้องถูกนำมาคำนวณกำไรโดยใช้สูตร เงินค่าตอบแทนดังกล่าวได้แก่ ค่าจ้าง (wages) เงินเดือน (salaries) ค่านายหน้า (commission) และเงินตอบแทนในรูปแบบอื่น ๆ ที่จ่ายให้แก่ลูกจ้าง[87]

3. ปัจจัยด้านยอดขาย (sales factor)

ปัจจัยด้านนี้หมายถึง รายรับ (receipts) ซึ่งแต่ละรัฐต่างก็ใช้คำในกฎหมายของตน ต่างกันไป เช่น บางรัฐใช้คำว่า ขาย (sales) บางรัฐใช้คำว่า รายรับ (receipts) บางรัฐใช้ยอดขาย (gross sales) และบางรัฐใช้คำว่า ธุรกิจ (business) ซึ่งรวมเอารายรับ (receipts) เป็นส่วนหนึ่งของนิยมคำว่า business ด้วย[88]

คำว่ารายรับที่กล่าวมาหมายถึง รายรับทั้งหมดที่ได้จากแหล่งเงินได้ ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของกิจการแบบ unitary และโดยทั่วไปได้แก่ ยอดรายรับจากการขาย (gross sales) หักด้วย ค่าของสินค้าที่ได้รับคืนมา (return goods) และค่าใช้จ่าย (allowance) ในการคืนสินค้า[89]

---

[87] Frank M. Keesling and John S. warren, U.C.L.A. Law Review p. 667 - 668. และ Earl J. Petersen Frank J. Walsh Inter tax, P. 109.

[88] Oliver Oldman, Fercinand P. Schoettle, State and Local Taxes and Finance Text, Problem and cases, P. 570.

[89] Earl J. Peterson, Frank J. Walsh, Inter tax, P. 109.

นอกจากนี้ตามกฎหมาย UDITPA ได้นิยามปัจจัยด้านยอดขายนี้ว่า หมายถึง ยอดรายรับทั้งหมด (all gross receipts) ของผู้เสียภาษีที่ได้รับมาแต่ไม่รวมรายรับที่ได้จากแหล่งเงินได้อื่น อันเป็นแหล่งเงินได้เนื่องจากกิจการ (non business sources) ซึ่งรายรับนี้จะต้องถูกกำหนดให้เป็นเงินได้ของรัฐอื่น หรือแหล่งอื่นโดยเฉพาะ เช่น ในรัฐแคลิฟอร์เนีย Franchise Tax Board กำหนดว่า รายรับจากการขายทรัพย์สินที่เป็นทุน (capital assets)ที่ใช้ในกิจการนั้นไม่ถือว่าเป็นรายรับของปัจจัยด้านยอดขาย แม้ว่ากำไรจากการขายทรัพย์สินดังกล่าวหรือกำไรฝ่ายทุนจะถือว่าเป็นเงินได้จากกิจการ (business income) อันจะต้องถูกนำมาคำนวณกำไรโดยใช้สูตร นอกจากนี้ในการกรอกแบบภาษีสิทธิประโยชน์ (Franchise tax return)ของรัฐแคลิฟอร์เนีย ยังได้อธิบายคำว่า ยอดรายรับจากการขาย (gross sales) ไว้ว่าหมายถึง รายรับหรือการขายที่เกิดจากการประกอบกิจการหรือธุรกิจอันเป็นปกติธุระของกิจการและไม่รวมถึงดอกเบี้ย (interest) เงินปันผล (dividends) หรือรายรับจากการขายทรัพย์สินอื่น ซึ่งไม่ใช่ทรัพย์สินที่มีไว้ขายอันเป็นธุรกิจของกิจการ [90]

4. ปัจจัยด้านกำไรสุทธิ (net profit)

กำไรสุทธินี้หมายถึง กำไรสุทธิรวมของกลุ่มบริษัท (company's worldwide net profit) ที่ประกอบกิจการในลักษณะที่เป็นธุรกิจแบบ unitary หรือคือกำไรสุทธิที่สำนักงานใหญ่นั่นเอง

4.4.3 วิธีคำนวณภาษี

เนื่องจากสูตรสามปัจจัย (Three - factors formula) เป็นสูตรที่รัฐต่าง ๆ นิยมใช้ ดังนั้นจึงจะแสดงตัวอย่างการคำนวณภาษีโดยใช้สูตรนี้ซึ่งมีขั้นตอนดังนี้

---

[90] Frank M. Keesling and John S. Warren, U.C.L.A. Law Review, p. 668 - 669.

1. ต้องคำนวณหาอัตราส่วนทรัพย์สิน เงินเดือนและยอดขายของกิจการที่มีอยู่ในรัฐและนอกรัฐ (ทั่วประเทศหรือทั่วโลก) ดังนี้

$$\frac{\text{ค่าของทรัพย์สินในรัฐนั้น} \times 100}{\text{ค่าของทรัพย์สินทั่วประเทศหรือทั่วโลก}} = \text{ก. \%}$$

$$\frac{\text{ยอดรวมค่าจ้างเงินเดือนในรัฐนั้น} \times 100}{\text{ยอดรวมค่าจ้างเงินเดือนทั่วประเทศหรือทั่วโลก}} = \text{ข. \%}$$

$$\frac{\text{ยอดขายในรัฐนั้น} \times 100}{\text{ยอดขายทั่วประเทศหรือทั่วโลก}} = \text{ค. \%}$$

2. นำอัตราส่วนของปัจจัยทั้งสามรวมกันหารด้วยจำนวนปัจจัยซึ่งผลลัพธ์ก็คือจำนวนสัดส่วน (apportionment factor) เฉลี่ยของปัจจัยทั้งสาม

$$\frac{\text{ก.}+\text{ข.}+\text{ค.}}{3} = \text{ง. (apportionment factor)}$$

3. นำ apportionment factor ตามข้อ 2 ไปคูณกับกำไรสุทธิทั้งหมดของกิจการก็จะได้จำนวนกำไรสุทธิซึ่งเป็นฐานภาษีและต้องนำมาคำนวณภาษีให้แก่รัฐนั้น ๆ

4. นำกำไรสุทธิตามข้อ 3 คูณกับอัตราภาษีของรัฐนั้นก็จะได้จำนวนภาษีที่บริษัทหรือนิติบุคคลนั้นจะต้องเสียให้แก่รัฐนั้น

เพื่อให้เข้าใจยิ่งขึ้นก็จะขอยกตัวอย่างวิธีคำนวณภาษี ดังนี้

ตัวอย่าง บริษัทต่างประเทศประกอบกิจการผลิตสินค้าและส่งสินค้าออกมียอดขายทั่วโลก (world wide sales) เฉลี่ยประมาณ 6,200,000 ดอลล่าร์ บริษัทต้องการส่งสินค้าของตนมาขายในสหรัฐ จึงได้ตั้งบริษัทย่อย (subsidiary) ขึ้นมาในรัฐแคลิฟอร์เนีย

โดยถือหุ้น 51 % ปรากฏว่าในปีแรกของการประกอบกิจการในรัฐแคลิฟอร์เนีย ปรากฏผลการประกอบกิจการตามเอกสารทางบัญชีของบริษัทย่อยและทั่วโลก ดังนี้

บัญชีแสดงรายการขายสินค้า

	บริษัทแม่	บริษัทย่อยในแคลิฟอร์เนีย	
ยอดขายในแคลิฟอร์เนีย	1,000,000	1,200,000	ดอลล่าร์
ยอดขายในที่อื่น ๆ	5,000,000	-	"
ยอดรวม	6,000,000	1,200,000	"

บัญชีแสดงกำไรขาดทุน

	บริษัทแม่	บริษัทย่อยในแคลิฟอร์เนีย	
รายรับจากการขาย	6,000,000	1,200,000	ดอลล่าร์
ต้นทุนสินค้า	5,000,000	1,000,000	"
ค่าใช้จ่าย	200,000	300,000	"
กำไร (ขาดทุน)	800,000	(100,000)	"

กำไรสุทธิของกิจการทั่วโลกของบริษัทคือ 700,000 ดอลล่าร์

ปัจจัยที่นำมาพิจารณาคำนวณกำไรเพื่อเป็นฐานภาษีของรัฐแคลิฟอร์เนียตามสูตรสามปัจจัย

	ทั่วโลก	แคลิฟอร์เนีย	
ยอดค่าทรัพย์สิน (property)	20,000,000	500,000	ดอลล่าร์
ยอดค่าจ้างเงินเดือน (payroll)	450,000	150,000	"
ยอดขาย (sales)	6,200,000	1,200,000	"

ตามเอกสารทางบัญชีดังกล่าวคือ บัญชีแสดงรายการขายสินค้าและบัญชีแสดงกำไรขาดทุน บริษัทแม่และบริษัทย่อยต่างแสดงบัญชีของตนแยกต่างหากจากกัน ยังไม่มีการรวมบัญชี (consolicate) ส่วนค่าใช้จ่ายของบริษัทย่อยในแคลิฟอร์เนียสูงกว่าบริษัทแม่เป็นเพราะบริษัทย่อยเพิ่งเปิดดำเนินกิจการเป็นปีแรก ทำให้ค่าใช้จ่ายสูงและอาจเป็นเพราะมีคู่แข่งมากทำให้ต้องเสียค่าใช้จ่ายในการโฆษณาสินค้ามาก ส่วนบริษัทแม่นั้นอาจจะเพียงทำหน้าที่ขายส่งไม่ต้องมีการโฆษณาสินค้า สำหรับบัญชีที่แสดง ยอดทรัพย์สิน ยอดค่าจ้างเงินเดือนและยอดขายเพื่อนำไปใช้คำนวณกำไรและภาษีโดยวิธี Unitary Method นั้นได้มีการรวมบัญชีของบริษัทแม่และบริษัทย่อยเข้าด้วยกันแล้วโดยในรายการ ยอดค่าทรัพย์สินนั้นได้แสดงยอดค่าทรัพย์สินรวมของทั้งบริษัทแม่และบริษัทย่อยทั่วโลก จำนวน 20,000,000 ดอลล่าร์ เปรียบเทียบกับยอดค่าทรัพย์สินของบริษัทย่อยในแคลิฟอร์เนีย จำนวน 500,000 ดอลล่าร์ ในรายการยอดค่าจ้างเงินเดือนได้แสดงยอดค่าจ้างเงินเดือนรวมของบริษัทแม่และบริษัทย่อยทั่วโลก จำนวน 450,000 ดอลล่าร์ เปรียบเทียบกับยอดค่าจ้างเงินเดือนของบริษัทย่อยในแคลิฟอร์เนียจำนวน 150,000 ดอลล่าร์ ยอดค่าจ้างเงินเดือนทั่วโลกประกอบไปด้วย ค่าจ้างเงินเดือนของบริษัทย่อยในแคลิฟอร์เนีย จำนวน 150,000 ดอลล่าร์ และค่าจ้างเงินเดือนของบริษัทแม่หรือบริษัทย่อยในที่อื่น ๆ จำนวน 300,000 ดอลล่าร์ ในกรณีที่บริษัทแม่มีบริษัทย่อยในที่อื่น ๆ นอกจากในรัฐแคลิฟอร์เนีย ยอดค่าจ้างเงินเดือนจำนวน 300,000 ดอลล่าร์ ก็จะไม่สูงเกินไป แต่ในกรณีที่บริษัทแม่ไม่มีบริษัทย่อยในที่อื่น ๆ นอกจากในรัฐแคลิฟอร์เนีย ยอดค่าจ้างเงินเดือนจำนวน 300,000 ดอลล่าร์ ก็เป็นของบริษัทแม่แต่เดียว ในขณะที่ค่าใช้จ่ายของบริษัทแม่มีเพียง 200,000 ดอลล่าร์ ในกรณีนี้สามารถอธิบายได้ว่า บริษัทแม่นั้นเป็นโรงงานผลิตสินค้า เพราะฉะนั้นค่าจ้างเงินเดือนของบริษัทแม่จึงแยกจ่ายให้พนักงานของบริษัทที่ทำงานอยู่ในโรงงานและในสำนักงานที่ทำหน้าที่บริหาร ซึ่งค่าจ้างเงินเดือนที่จ่ายให้แก่พนักงานในโรงงานจะรวมอยู่ในต้นทุนสินค้า จำนวน 5,000,000 ดอลล่าร์ ส่วนค่าจ้างเงินเดือนที่จ่ายให้แก่พนักงานในสำนักงานที่ทำหน้าที่บริหารจะรวมอยู่ในค่าใช้จ่าย จำนวน 200,000 ดอลล่าร์ ดังนั้นเมื่อจะหายอดค่าจ้างเงินเดือนรวมของบริษัทแม่จึงต้องนำค่าจ้างเงินเดือนที่บริษัทแม่จ่ายให้พนักงานทั้งที่อยู่ในโรงงานและในสำนักงานมารวมกันทำให้ได้จำนวน 300,000 ดอลล่าร์ และเมื่อรวมกับค่าจ้างเงินเดือนของบริษัทย่อยในแคลิฟอร์เนีย

จึงรวมเป็นค่าจ้างเงินเดือนทั่วโลก จำนวน 450,000 ดอลล่าร์ ในรายการขายระหว่างบริษัทแม่และบริษัทย่อยในแคลิฟอร์เนียได้มีการปรับปรุงรายการการขายระหว่างกันโดยได้ตัดรายได้หรือรายจ่ายที่เรียกเก็บระหว่างกันจากการขายสินค้า จำนวน 100,000 ดอลลาร์ออก ทั้งนี้เพื่อมิให้ยอดขายรวมหรือรายได้รวมและรายจ่ายรวม ในงบการเงินรวมสูงกว่าความเป็นจริง นั่นคือยอดขายรวมนั้นจะต้องเป็นยอดขายที่ขายให้แก่บุคคลภายนอกกลุ่มบริษัทเท่านั้น ดังนั้นจึงปรากฏว่ายอดขายรวมของบริษัทแม่ทั่วโลกจำนวน 6,200,000 ดอลล่าร์ จากตัวเลขทางบัญชีดังกล่าวสามารถคำนวณกำไรและภาษีที่บริษัทย่อยจะต้องเสียให้แก่รัฐแคลิฟอร์เนีย ดังนี้

<u>คำนวณหาอัตราส่วนของทรัพย์สิน เงินเดือนและยอดขายของบริษัทที่มีอยู่ทั้งในและนอกรัฐโดยสูตรสามปัจจัย</u>

$$\frac{\text{ยอดค่าทรัพย์สินในรัฐแคลิฟอร์เนีย} \times 100}{\text{ยอดค่าทรัพย์สินของกิจการทั่วโลก}} = \frac{500,000 \times 100}{20,000,000} = 2.5\ \%$$

$$\frac{\text{ยอดค่าจ้างเงินเดือนในรัฐแคลิฟอร์เนีย} \times 100}{\text{ยอดค่าจ้างเงินเดือนของกิจการทั่วโลก}} = \frac{150,000 \times 100}{450,000} = 33\ \%$$

$$\frac{\text{ยอดขายในรัฐแคลิฟอร์เนีย} \times 100}{\text{ยอดขายของกิจการทั่วโลก}} = \frac{1,200,000 \times 100}{6,200,000} = 19\ \%$$

$$= \frac{2.5 + 33 + 19}{3} = 18.17\ \%$$

กำไรสุทธิที่ต้องนำมาคำนวณภาษีให้แก่รัฐแคลิฟอร์เนีย $\frac{700,000 \times 18.17}{100} = 127,190$ ดอลล่าร์

อัตราภาษีสิทธิประโยชน์ (Franchise tax rate) ของรัฐแคลิฟอร์เนีย 9.6 %

ภาษีที่ต้องเสียให้แก่รัฐแคลิฟอร์เนีย $\frac{127,190 \times 9.6}{100} = 12,210.24$ ดอลล่าร์

จะเห็นได้ว่าโดยวิธีนี้บริษัทย่อย (subsidiary) จะต้องเสียภาษีให้แก่รัฐแคลิฟอร์เนีย จำนวน 12,210.24 ดอลล่าร์ แต่หากคำนวณภาษีโดยวิธีบัญชีแบบแยกบริษัท (separate accounting) บริษัทย่อยดังกล่าวไม่ต้องเสียภาษีเนื่องจากการประกอบกิจการประสบผลขาดทุน