

บทที่ 6

สรุปการวิจัยและข้อเสนอแนะ

6.1 สรุปผลการวิจัย

ในการวิจัยดังกล่าวมาแล้วพอจะสรุปการวิจัยได้ดังต่อไปนี้

6.1.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากนิติบุคคลต่างประเทศในปัจจุบัน

นิติบุคคลต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชี การคำนวณกำไรสุทธิ ต้องคำนวณตามหลักเกณฑ์ที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และ 65 ตริ

ในการคำนวณกำไรสุทธิตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวปรากฏว่านิติบุคคลต่างประเทศต่างรู้สึกว่าคุณไม่ได้รับความเป็นธรรมจากการที่ความมาตรา 65 ตริ (13) (14) ของกรมสรรพากร และศาลซึ่งมาตรา 65 ตริ (13) (14) บัญญัติว่า

"รายการต่อไปนี้ไม่ให้อือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

(13) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ

(14) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ"

โดยทั้งกรมสรรพากรและศาลตีความอนุมาณี้แล้ว ไม่ยอมให้สาขาของนิติบุคคลต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยนำส่วนเฉลี่ยของค่าใช้จ่ายประเภทค่าเช่าสำนักงาน ค่าน้ำ ค่าไฟฟ้า ค่าเครื่องเขียน เครื่องใช้ ค่าสิทธิหรือ และค่าเสื่อมราคาของเครื่องมือ เครื่องใช้ที่เกิดขึ้นที่สำนักงานใหญ่ ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเนื่องจากดำเนินงานและการบริหาร

งานสาขาต่าง ๆ ทั่วโลกของสำนักงานใหญ่ มาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของสาขา ปรากฏตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ป. 14/2529 ลงวันที่ 30 มิถุนายน 2529 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 300/2520 และ 1033/2521

นอกจากนี้คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.14/2529 ดังกล่าวในข้อ 2 ยังวางแนวทางปฏิบัติแก่สาขาในต่างประเทศและเจ้าหน้าที่เกี่ยวกับการนำรายจ่ายในการค้นคว้าและพัฒนา (Research and Development) มาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของสาขาไว้ว่า รายจ่ายดังกล่าวสาขาในประเทศไทยจะต้องได้รับบริการหรือใ้คนำผลการค้นคว้าและพัฒนามาใช้ประโยชน์ในกิจการของสาขาในประเทศไทยตามความเป็นจริง

การที่ความดังกล่าวก่อให้เกิดข้อขัดข้องและความไม่เป็นธรรมแก่ผู้ประกอบการคือ

1. กรณีค่าใช้จ่ายประเภทค่าเช่าสำนักงาน ค่าน้ำ ค่าไฟฟ้า ค่าเครื่องเขียน เครื่องใช้ ค่าลิฟท์และค่าเสื่อมราคาของเครื่องมือเครื่องใช้ ฯลฯ ค่าใช้จ่ายเหล่านี้แท้จริงก็คือค่าใช้จ่ายที่สำนักงานใหญ่จ่ายไปในการดำเนินงานและบริหารสาขาต่าง ๆ รวมทั้งสาขาในประเทศไทย ซึ่งหากไม่มีสาขาประเทศไทย ค่าใช้จ่ายเหล่านี้ก็ต้องลดจำนวนลง ดังนั้นค่าใช้จ่ายข้างต้นจึงควรเฉลี่ยให้สาขารับภาระเป็นค่าใช้จ่ายด้วยจึงจะเกิดความ เป็นธรรม

2. กรณีรายจ่ายเกี่ยวกับการค้นคว้าและพัฒนาเป็นการที่ความก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรม เพราะไม่มีการค้นคว้าและพัฒนาใ้ผลในการนำมาใช้ประโยชน์เสมอไป ซึ่งหากเป็นเช่นนี้สาขาไม่สามารถนำรายจ่ายในการค้นคว้าพัฒนาดังกล่าวมาถือเป็นรายจ่ายได้ เพราะสาขายังไม่ได้รับบริการหรือได้รับประโยชน์จริง นอกจากนี้การค้นคว้าพัฒนาบางอย่างก็ไม่สามารถทำให้เสร็จสิ้นภายในรอบระยะเวลาบัญชีใดบัญชีหนึ่ง ด้วยเหตุนี้ถ้าการค้นคว้าพัฒนานั้นต้องใช้เวลามากกว่ารอบระยะเวลาบัญชี สำนักงานใหญ่ก็จะไม่สามารถเรียกเก็บจากสำนักงานสาขาได้ เนื่องจากค่าใช้จ่ายนั้นสำนักงานใหญ่ใ้คนำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของสำนักงานใหญ่ในปีที่เกิดค่าใช้จ่ายขึ้นแล้ว ตามข้อ 3 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ 14/2529 ซึ่งวางแนวปฏิบัติไว้ว่า

"รายจ่ายใดที่สำคัญงานใหญ่หรือสาขาอื่นให้นำไปหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของสำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นแล้วจะนำมาถือเป็นรายจ่ายของสาขาในประเทศไทยอีกไม่ได้" ซึ่งถ้าเป็นเช่นนี้จึงเท่ากับเป็นการบังคับให้ออมให้สำนักงานใหญ่แบกรับค่าใช้จ่ายที่ไต่จ่ายไปเพื่อสาขาในประเทศไทย ผลจะปรากฏว่าสาขาประเทศไทยมีค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิน้อยและต้องชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลมากขึ้น

การตีความมาตรา 65 ตรี (14) ดังกล่าวทำให้สาขาเสียเปรียบนิติบุคคลต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยในรูปแบบอื่น เช่น บริษัทย่อย (Subsidiary) เพราะสาขาที่ค่าใช้จ่ายไต่จ่ายน้อยกว่า ทั้งบริษัทย่อยและบริษัทแม่เป็นนิติบุคคลต่างหากจากกันสามารถติดต่อค้าขายโดยการค้าสินค้าและบริการระหว่างกันได้ ในราคาตลาดตามที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (4) บังคับไว้ ดังนั้นยอมทำให้สาขาพยายามที่จะแปลงตัวเองมาเป็นบริษัทย่อยซึ่งเป็นรูปแบบโครงสร้างทางธุรกิจของบริษัทข้ามชาติที่สามารถทำการยกย้ายถ่ายเทกำไรจากประเทศที่ตนเข้าไปลงทุนไต่จ่าย

6.1.2 วิธีการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลแบบ Unitary Method

วิธีการเก็บภาษีแบบนี้ นิติบุคคลจะต้องเสียภาษีจากกำไรสุทธิที่คำนวณได้จากฐานของยอดขาย ยอดค่าจ้าง เงินเดือนและยอดทรัพย์สินของนิติบุคคลนั้นที่อยู่ในประเทศไทย เปรียบเทียบกับยอดขาย ยอดค่าจ้าง เงินเดือนและยอดทรัพย์สินของนิติบุคคลนั้นที่อยู่ในทั่วโลก และกำไรสุทธินี้เป็นกำไรที่เฉลี่ยมาจากสำนักงานใหญ่หรือบริษัทแม่ ซึ่งสามารถแสดงสูตรได้ดังนี้

กำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทย = กำไรสุทธิจากกิจการทั่วโลก

$$\times \frac{\text{ยอดขายในประเทศไทย} + \text{ยอดทรัพย์สินในประเทศไทย} + \text{ยอดค่าจ้างเงินเดือนในไทย}}{\text{ยอดขายทั่วโลก} + \text{ยอดทรัพย์สินทั่วโลก} + \text{ยอดค่าจ้างเงินเดือนทั่วโลก}}$$

โดยวิธีนี้แม้กิจการที่นิติบุคคลต่างประเทศมีกระทำในประเทศไทยจะมีผลขาดทุน นิติบุคคลต่างประเทศนี้ก็ยังคงต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทยหากว่ากิจการในส่วนรวมทั้งหมดของนิติบุคคลต่างประเทศที่กระทำทั่วโลกมีกำไร

อย่างไรก็ตามนิติบุคคลต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย กับบริษัทแม่ หรือสำนักงานใหญ่และนิติบุคคลต่างประเทศที่อยู่ในเครือเดียวกันแต่ประกอบ กิจการในประเทศอื่น ๆ ทั่วโลกที่จะต้องนำกำไรสุทธิไปรวมที่บริษัทแม่หรือสำนักงานใหญ่ แล้วเฉลี่ยมายังประเทศไทยตามสูตรนี้ จะต้องมีลักษณะดังนี้คือ

1. นิติบุคคลในกลุ่มมีกรรมสิทธิ์ร่วมหรือถูกควบคุมไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม โดยการถือหุ้น
2. นิติบุคคลในกลุ่มมีการใช้หรือได้รับประโยชน์จากส่วนกลาง เช่น การซื้อ การโฆษณา การบัญชี กฎหมาย และการบริหาร
3. นิติบุคคลในกลุ่มถูกควบคุมหรือถูกใช้อำนาจบริหารจากผู้บริหารจากส่วนกลาง

6.1.3 ประโยชน์ที่จะได้รับจากการนำวิธีการเก็บภาษีแบบ Unitary Method มาใช้

1. ในกรณีใช้กับนิติบุคคลต่างประเทศตามมาตรา 76 ทวิ จะก่อให้เกิดความ เป็นธรรม คือมีวิธีคำนวณกำไรสุทธิที่แน่นอน ตัดข้อโต้แย้งยุ่งยากในการคำนวณกำไรสุทธิ โดยวิธีในปัจจุบัน เพราะค่าใช้จ่ายบางอย่างเกิดขึ้นในต่างประเทศ การตรวจสอบบางครั้ง ลูกจ้างผู้ทำการแทน ผู้นำการติดต่อไม่สามารถตอบคำถามที่ได้ หากนำ Unitary Method มาใช้จะทำให้เจ้าหน้าที่ตรวจสอบได้ง่ายขึ้น เพราะใช้เพียงงบการเงินของนิติ บุคคลต่างประเทศที่ถือว่าเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยเท่านั้น โดยงบการเงินนี้ จะต้องมีการรับรองจากเจ้าหน้าที่ของต่างประเทศที่มีหน้าที่เกี่ยวข้องหรือโดยบุคคลอื่นที่น่า เชื่อถือ ซึ่งถือได้ว่าเป็นมาตรฐานระดับหนึ่งเจ้าหน้าที่ผู้เก็บภาษีต้อง เชื่อถือทั้ง เป็นไปตาม ข้อสันนิษฐานของกฎหมายที่ว่าให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่าบุคคลทุกคนกระทำการโดยสุจริตและยัง เป็นการสอดคล้องกับแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากร ซึ่งกรมสรรพากรได้มีคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 14/2529 ลงวันที่ 30 มิถุนายน 2529 วางแนวทางปฏิบัติในการรับฟังเอกสารหลักฐาน จากสำนักงานใหญ่ของนิติบุคคลต่างประเทศที่เฉลี่ยเรียกเก็บค่าใช้จ่ายมายังสาขาไว้ว่า ". . . จะต้องเป็นหลักฐานหรือหนังสือรับรองโดยเจ้าหน้าที่ของต่างประเทศที่มีหน้าที่เกี่ยวข้องหรือโดย บุคคลอื่นที่อธิบดีกรมสรรพากรเชื่อถือได้ . . ."

2. ก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ประเทศไทย ซึ่งเป็นประเทศ Host Country เพราะประเทศไทยได้ให้บริการทางค้ำสาธาณูปโภคทรัพยากรธรรมชาติและยังรับผลของมลภาวะ (Pollution) อันเกิดจากการลงทุนนั้น ดังนั้นประเทศไทยควรได้รับการชดเชยในแง่ภาษีอากรที่เพิ่มขึ้น

3. ง่ายในการตรวจสอบและปฏิบัติจกเก็บเพราะในการคำนวณกำไรสุทธิและภาษีเจ้าหน้าที่สามารถใช้เป็นเพียงงบการเงิน (Financial Statement) ของบริษัทแม่หรือสำนักงานใหญ่เป็นหลัก

4. ทำให้รัฐบาลได้ภาษีเพิ่มขึ้น เนื่องจากสามารถตั้งเอากำไรที่นิติบุคคลต่างประเทศถ่ายเทไปไว้ที่บริษัทแม่หรือสำนักงานใหญ่กลับคืนมา

5. สามารถแก้ปัญหาข้อโต้แย้งเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายสำนักงานใหญ่ (Overhead Expenses) ที่เป็นปัญหาในปัจจุบันนี้ได้ เพราะ Unitary Method ไม่จำเป็นต้องเฉลี่ยค่า Overhead มายังสาขา

6. ทำให้นิติบุคคลต่างประเทศมีความรู้สึกที่คิดว่าได้รับการปฏิบัติที่เท่าเทียมกันทางกฎหมาย เพราะโดยวิธีนี้ทั้งนิติบุคคลต่างประเทศสามารถหักค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานและในการบริหารได้เหมือนกับนิติบุคคลไทย ซึ่งสามารถนำค่าใช้จ่ายดังกล่าวมาหักในการคำนวณกำไรสุทธิได้อยู่แล้ว

7. ในกรณีนิติบุคคลต่างประเทศไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิได้ตามมาตรา 66 วรรค 2 และ 76 ทวิ วรรค 2 นิติบุคคลต่างประเทศก็ยังสามารถคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีได้เพราะวิธีการเก็บภาษีแบบ Unitary Method ไม่จำเป็นต้องรู้ถึงรายละเอียดต่าง ๆ ในบัญชีเพียงแต่ข้อมูลหลัก 3 ประการ อันได้แก่ ยอดขาย ยอดค่าจ้าง เงินเดือน และยอดทรัพย์สิน ก็เป็นการเพียงพอ

6.2 ข้อเสนอแนะ

จากผลการวิเคราะห์การนำวิธีการเก็บภาษีแบบ Unitary Method มาใช้เก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากนิติบุคคลต่างประเทศ ดังได้กล่าวมาแล้ว ผู้เขียนมีข้อเสนอแนะดังนี้

6.2.1 ควรนำวิธีการเก็บภาษีแบบ Unitary Method มาใช้เก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากนิติบุคคลต่างประเทศตามมาตรา 66 ที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย ในรูปสาขาหรือบริษัทย่อยซึ่งบริษัทแม่ถือหุ้น 100 % โดยใช้สูตร Three - factors formula และนิติบุคคลต่างประเทศตามมาตรา 76 ทวิ โดยใช้สูตร Two - factors formula โดยต้องมีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรบางมาตราดังนี้

1. แก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 66 โอนนิติบุคคลต่างประเทศที่เป็นสาขาและบริษัทย่อยที่มีบริษัทแม่ถือหุ้น 100 % และแก้ไขมาตรา 76 ทวิ โอนนิติบุคคลต่างประเทศเสียภาษีจากกำไรสุทธิที่ได้จากการคำนวณโดยวิธี Unitary Method

2. แก้ไขมาตรา 66 และ 76 ทวิ วรรค 2 ในกรณีที่นิติบุคคลต่างประเทศไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิได้โดยให้ตัดบทบัญญัติในส่วนนี้ออกเพราะการคำนวณกำไรโดยวิธี Unitary Method สามารถทำได้โดยอาศัยข้อมูลหลักเพียง 3 ประการ คือ ยอดขาย ยอดทรัพย์สิน และยอดค่าจ้างเงินเดือน รายละเอียดในทางบัญชีอย่างอื่นจึงไม่มีความจำเป็น

3. กำหนดให้นิติบุคคลต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยมีรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับบริษัทแม่หรือสำนักงานใหญ่ ทั้งนี้เพื่อประโยชน์ในการที่นิติบุคคลต่างประเทศดังกล่าวและสำนักงานใหญ่สามารถรวมบัญชีกันได้อย่างรวดเร็ว เมื่อสิ้นระยะเวลาบัญชี

4. กำหนดให้นิติบุคคลต่างประเทศยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีภายในเวลาที่มากกว่า 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีเพราะในการคำนวณกำไรสุทธิของนิติบุคคลต่างประเทศ โดยวิธี Unitary Method นั้นนิติบุคคลต่างประเทศดังกล่าวจะต้องใช้งบการเงินของสำนักงานใหญ่ที่ผ่านการรวมบัญชีกับสาขาต่างๆ ทั่วโลกแล้ว ดังนั้นจึงต้องให้เวลาแก่สำนักงานใหญ่ในการรวมบัญชีเพื่อให้สาขานำงบการเงินนั้นมาใช้ในการคำนวณกำไรด้วย

5. กำหนดให้บัญชีคลงต่างประเทศแบบงบการเงินของสำนักงานใหญ่มาพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีด้วยเพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบของเจ้าหน้าที่

6.2.2 รัฐบาลควรใช้ประโยชน์จากข้อกำหนดในอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อน ๆ ที่ทำไว้กับประเทศต่าง ๆ ในข้อที่ว่าด้วยการแลกเปลี่ยนข้อสนเทศ เพื่อแลกเปลี่ยนหรือข้อมูลอื่นจะเป็นประโยชน์ต่อการคำนวณภาษีโดยวิธี Unitary Method ทั้งเป็นประโยชน์ในด้านการตรวจสอบความถูกต้องแท้จริงของ Financial Statement อีกด้วย นอกจากนี้รัฐบาลควรทำความตกลงในลักษณะดังกล่าวกับประเทศต่าง ๆ เพิ่มขึ้นด้วย

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย