

บทที่ 4

พัฒนาการและวิธีการเครดิตภาษี

เมื่อได้พิจารณาถึงหลักเกณฑ์การกำหนดภาระภาษีสำหรับเงินได้จากกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์ในบทที่ผ่านมาแล้ว ในบทนี้ผู้เขียนจะได้กล่าวถึงการจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวเป็นการเฉพาะ ซึ่งการจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวนั้นในทางทฤษฎีและในทางปฏิบัติมีอยู่ด้วยกันหลายวิธี อาทิ วิธีการยกเว้นภาษี, วิธีการนำภาษีมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี, วิธีการเครดิตภาษี อย่างไรก็ตามในที่นี้ผู้เขียนจะกล่าวถึงเฉพาะวิธีการเครดิตภาษีเท่านั้น

วิธีการเครดิตภาษีที่จะกล่าวในที่นี้นอกจากวิธีเครดิตภาษีที่ประเทศไทยถือปฏิบัติอยู่ในปัจจุบันแล้ว ผู้เขียนจะได้กล่าวถึงวิธีการเครดิตภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกาด้วยเพื่อประโยชน์ในการใช้เปรียบเทียบกับหลักเกณฑ์ของประเทศไทย โดยจะเริ่มต้นด้วยความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการเครดิตภาษีเพื่อเป็นพื้นฐานความเข้าใจ ตามด้วยความเป็นมาของการใช้วิธีเครดิตภาษีเป็นวิธีในการจัดภาษีซ้อนโดยจะกล่าวถึงทั้งของประเทศไทยและของประเทศสหรัฐอเมริกา จากนั้นจะเป็นส่วนรายละเอียดวิธีการเครดิตภาษีตามกฎหมายภายในของไทยและของสหรัฐอเมริกาเป็นลำดับถัดไป และจะจบด้วยการยกตัวอย่างบทบัญญัติอันว่าด้วยการใช้วิธีเครดิตภาษีเป็นวิธีในการจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวตามกฎหมายภายในของประเทศต่าง ๆ ใน 4 ทวีปหลัก ได้แก่ ทวีปอเมริกา, ทวีปยุโรป, ทวีปเอเชีย และทวีปออสเตรเลีย ทั้งนี้เพื่อให้เห็นภาพในมุมมองกว้างของการจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวด้วยวิธีเครดิตภาษีที่ประเทศต่าง ๆ ในโลกถือปฏิบัติอยู่ในปัจจุบัน โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการเครดิตภาษี

เพื่อเป็นพื้นฐานความเข้าใจถึงการจัดภาษีซ้อนโดยวิธีการเครดิตภาษี ในหัวข้อนี้จะได้กล่าวถึงหลักเกณฑ์ทั่วไปของการเครดิตภาษีที่ประเทศต่าง ๆ ทั่วโลกยึดถือปฏิบัติอันประกอบไปด้วยข้อพิจารณาทั่วไป, ประเภทของการเครดิตภาษี และการจำกัดจำนวนเครดิต ดังต่อไปนี้

ข้อพิจารณาทั่วไป

การเครดิตภาษี (Foreign Tax Credit) นั้น มีหลักเกณฑ์ทั่วไปคือ เงินได้ซึ่งได้เสียภาษีไว้แล้วในประเทศที่เงินได้เกิดขึ้น เมื่อนำกลับสู่ประเทศซึ่งเป็นถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้จะไม่ได้รับยกเว้นภาษีในเงินได้ดังกล่าว แต่ประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้จะกำหนดให้นำเงินได้นั้นมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่โดยยอมให้นำจำนวนภาษีที่ได้เสียไปในประเทศแหล่งเงินได้มาหักออกจากภาษีที่คำนวณได้ซึ่งต้องเสียในประเทศถิ่นที่อยู่

ประเภทของการเครดิตภาษี

วิธีการเครดิตภาษีนี้สามารถแบ่งออกได้เป็น 2 ประเภท คือ

1. วิธีเครดิตภาษีแบบเต็ม (Full Credit Method) ตามวิธีการนี้เมื่อผู้มีเงินได้นำภาษีที่ได้ชำระไว้ในประเทศแหล่งเงินได้มาหัก (เครดิต) ออกจากภาษีที่คำนวณได้ในประเทศถิ่นที่อยู่ หากปรากฏว่าภาษีที่ได้ชำระไว้ในประเทศแหล่งเงินได้นั้นมีจำนวนสูงกว่าภาษีที่คำนวณได้ในประเทศถิ่นที่อยู่ ประเทศถิ่นที่อยู่จะคืนส่วนต่างดังกล่าวให้แก่ผู้เสียภาษี

อย่างไรก็ตาม ในทางความเป็นจริงไม่มีประเทศใดใช้การเครดิตภาษีแบบเต็มนี้เป็นวิธีการขจัดภาษีซ้อนอันเนื่องมาจากเหตุผลด้านรายได้ค่าภาษีอากรของรัฐถิ่นที่อยู่นั้นเอง

2. วิธีเครดิตภาษีแบบธรรมดา (Ordinary Credit Method) วิธีการนี้ประเทศถิ่นที่อยู่จะยอมให้ผู้มีเงินได้นำภาษีที่ได้ชำระไว้ในประเทศแหล่งเงินได้มาใช้เป็นเครดิตต่อภาษีที่คำนวณได้ในประเทศถิ่นที่อยู่เท่าจำนวนที่ได้เสียไปจริงในประเทศแหล่งเงินได้ แต่ต้องไม่เกินจำนวนภาษีที่คำนวณได้ซึ่งผู้มีเงินได้ต้องเสียในประเทศถิ่นที่อยู่ หากมีส่วนเกินดังกล่าวประเทศถิ่นที่อยู่จะไม่คืนให้แก่ผู้เสียภาษีแต่อย่างใด

ทั้งนี้วิธีการเครดิตภาษีแบบธรรมดาสามารถแบ่งออกเป็นวิธีย่อยได้ดังต่อไปนี้

2.1. วิธีเครดิตภาษีทางอ้อม (Underlying Tax Credit) วิธีการนี้จะใช้เฉพาะการขจัดภาษีซ้อนสำหรับเงินได้ประเภทเงินปันผลเท่านั้น กล่าวคือ ประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้รับเงินปันผลจะยอมให้ผู้รับเงินปันผลนำภาษีที่บริษัทผู้จ่ายเงินปันผลได้ชำระไว้ในประเทศที่

มีการจ่ายเงินปันผลมาใช้เป็นเครดิตภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้รับเงินปันผลได้อีกตามสัดส่วนที่ผู้รับเงินปันผลถือหุ้นอยู่ในบริษัทผู้จ่ายเงินปันผล ทั้งนี้เป็นการให้เครดิตเพิ่มเติม นอกเหนือจากการได้รับเครดิตภาษีตามวิธีเครดิตภาษีแบบธรรมดามาแล้ว

2.2. วิธีเครดิตภาษีแบบให้เพิ่มเติมพิเศษ หรือเครดิตภาษีสมมุติ (Tax Sparing Credit) วิธีการนี้ประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้จะยอมให้ผู้มีเงินได้นำภาษีจำนวนที่มีเงินได้ต้องชำระในประเทศแหล่งเงินได้แต่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนตามกฎหมายส่งเสริมการลงทุนของประเทศแหล่งเงินได้ หรือจำนวนภาษีที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนในประเทศแหล่งเงินได้ตามบทบัญญัติของอนุสัญญาภาษีมาใช้เป็นเครดิตหักออกจากภาษีที่ต้องเสียในประเทศถิ่นที่อยู่ได้ โดยวิธีนี้จะถือเสมือนว่าผู้มีเงินได้นั้นได้ชำระภาษีไว้แล้วตามอัตราปกติในประเทศแหล่งเงินได้ แต่ทั้งนี้หลักเกณฑ์ที่สำคัญคือ จำนวนภาษีของประเทศแหล่งเงินได้ที่จะยอมให้ใช้เป็นเครดิตในประเทศถิ่นที่อยู่ได้นั้นจะต้องไม่เกินกว่าจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศถิ่นที่อยู่ซึ่งอยู่ที่คำนวณจากเงินได้ที่ได้รับจากประเทศแหล่งเงินได้

อย่างไรก็ตาม มีผู้เห็นแย้งว่าวัตถุประสงค์แท้จริงของมาตรการ Tax Sparing Credit นั้นมิใช่อยู่ที่การขจัดภาษีซ้อน แต่เป็นเพียงการอาศัยวิธีเครดิตซึ่งเป็นวิธีการหนึ่งในการขจัดภาษีซ้อนทั่วไปมาใช้ควบคู่กับมาตรการอื่นเพื่อทำให้นักลงทุนเป็นผู้ได้รับประโยชน์จากมาตรการส่งเสริมการลงทุนของรัฐแหล่งเงินได้อย่างแท้จริง เพราะในกรณีนี้นักลงทุน (ผู้เสียภาษี) จะไม่ถูกเก็บภาษีซ้ำซ้อนกันระหว่างรัฐแหล่งเงินได้และรัฐถิ่นที่อยู่ จึงเห็นได้ว่าไม่มีภาษีซ้อนเกิดขึ้นดังกรณีปกติทั่วไป¹

2.3. วิธีเครดิตภาษีจับคู่² (Matching Tax Credit) วิธีนี้เป็นการให้เครดิตภาษีในลักษณะที่เป็นอัตราซึ่งกำหนดไว้ตายตัวโดยไม่คำนึงว่ามีการชำระภาษีในประเทศแหล่ง

¹ มานิกา สุริยมานพ, “ปัญหามาตรการ Tax Sparing Credit ในอนุสัญญาภาษีซ้อน”, (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547), น. 78.

² สุขเมธ ศิริคุณโชติ, กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ, (กรุงเทพมหานคร: บริษัท โรงพิมพ์เดือนตุลา จำกัด, 2546) น. 27.

เงินได้หรือไม่ในอัตราใด ตัวอย่างเช่น ข้อ 23 วรรค 3 (ก) (2) แห่งอนุสัญญาภาษีระหว่างประเทศไทยกับประเทศสวีเดน

การจำกัดจำนวนเครดิตภาษี

1. ข้อพิจารณาทั่วไป จากหลักเกณฑ์การเครดิตภาษีในแบบธรรมดา (Ordinary Credit Method) ที่ว่าผู้เสียภาษีสามารถนำจำนวนภาษีที่ได้ชำระไปในต่างประเทศมาหัก (เครดิต) กับภาษีที่ต้องเสียในประเทศถิ่นที่อยู่ได้ไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศถิ่นที่อยู่ซึ่งคำนวณจากเงินได้จากแหล่งนอกประเทศถิ่นที่อยู่ โดยที่ประเทศถิ่นที่อยู่จะไม่ชดเชยส่วนเกินดังกล่าว (ถ้าหากมี) ให้แก่ผู้เสียภาษีแต่อย่างใดนั้น ด้วยเหตุดังกล่าวจึงต้องมีหลักเกณฑ์การคำนวณหาจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีจะสามารถเครดิตได้ ซึ่งหลักเกณฑ์ดังกล่าวนี้เรียกว่า “การจำกัดจำนวนเครดิตภาษี” (Foreign Tax Credit Limitation) นั่นเอง

2. ประเภทของการจำกัดจำนวนเครดิตภาษี การจำกัดจำนวนเครดิตภาษีนี้สามารถแบ่งออกได้เป็นประเภทต่าง ๆ คือ ประเภทการคำนวณแบบรวมเงินได้จากทุกแหล่งเงินได้, ประเภทการคำนวณแบบแยกเงินได้เป็นรายประเทศ และประเภทการคำนวณแบบแยกเงินได้เป็นรายประเภทเงินได้ ตามรายละเอียดแต่ละประเภทดังต่อไปนี้

2.1 การจำกัดจำนวนเครดิตภาษีประเภทการคำนวณแบบรวมเงินได้จากทุกแหล่งเงินได้ (Overall Limitation) ด้วยวิธีการนี้การคำนวณหาจำนวนภาษีในประเทศแหล่งเงินได้ที่ผู้เสียภาษีสามารถนำมาเครดิตกับภาษีที่ต้องเสียในประเทศถิ่นที่อยู่ได้ หรือที่เรียกว่า “เพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษี” นั้น ผู้เสียภาษีต้องนำเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศถิ่นที่อยู่ในทุกประเทศมารวมคำนวณเพื่อหาจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศถิ่นที่อยู่

2.2 การจำกัดจำนวนเครดิตภาษีประเภทการคำนวณแบบแยกเงินได้เป็นรายประเทศ (Per-Country Limitation) วิธีการนี้ผู้เสียภาษีต้องแยกคำนวณเงินได้จากแหล่งเงินได้นอก

ประเทศถิ่นที่อยู่ออกเป็นแต่ละประเทศ เพื่อคำนวณหาจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศถิ่นที่อยู่

2.3 การจำกัดจำนวนเครดิตภาษีประเภทการคำนวณแบบแยกเงินได้เป็นรายประเภทเงินได้ (Per-Category, Per-basket Limitation) วิธีการนี้ผู้เสียภาษีต้องแยกคำนวณเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศถิ่นที่อยู่ออกเป็นแต่ละประเภทเงินได้ (category) โดยประเภทของเงินได้จะถูกกำหนดตามที่กฎหมายภาษีอากรของประเทศถิ่นที่อยู่บัญญัติไว้ เช่นเงินได้ประเภทที่เกิดจากน้ำพักน้ำแรง (active income) เช่น เงินได้ประเภทค่าจ้าง, เงินได้จากการให้บริการ เป็นต้น หรือเงินได้ประเภทที่มีได้เกิดจากน้ำพักน้ำแรง (passive income) เช่น เงินปันผล, ดอกเบี้ย, ค่าสิทธิ เป็นต้น ทั้งนี้เพื่อคำนวณหาจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศถิ่นที่อยู่

พัฒนาการของการเครดิตภาษี

เพื่อความเข้าใจถึงวิธีการเครดิตภาษีอย่างครบถ้วน ควรได้พิจารณาถึงพัฒนาการของการเครดิตภาษีว่ามีความเป็นมาเช่นไร โดยในหัวข้อนี้ผู้เขียนจะได้กล่าวถึงความเป็นมาของการเครดิตภาษีทั้งของประเทศไทยและของประเทศสหรัฐอเมริกา ดังมีรายละเอียดต่อไปนี้

ประเทศไทย

แรกเริ่มเดิมทีแล้วเมื่อผู้เสียภาษีมีภาระภาษีจากต่างประเทศซึ่งเป็นประเทศแหล่งเงินได้ ประเทศไทยในฐานะที่เป็นประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้จะใช้วิธีการบรรเทาภาระภาษีซ้อนแบบมาตรการฝ่ายเดียว (Unilateral Measure) ด้วยการให้นำภาษีจากต่างประเทศนั้นมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีของผู้เสียภาษีตามมาตรา 65 ทวิ ประกอบกับมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร (Deduction Method) แต่หากเป็นมาตรการแบบสองฝ่าย (Bilateral

Measure) ด้วยการตกลงทำเป็นอนุสัญญาภาษีเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนแล้ว ประเทศไทยจะใช้วิธีการเครดิตภาษีแบบธรรมดาเป็นวิธีในการจัดภาษีซ้อนให้แก่ผู้เสียภาษี

อย่างไรก็ตามเพื่อเป็นการแก้ปัญหากรณีผู้เสียภาษีมีภาระภาษีจากประเทศซึ่งไม่มีการตกลงทำอนุสัญญาภาษีกับประเทศไทย โดยในกรณีดังกล่าวผู้เสียภาษีจะไม่สามารถใช้ประโยชน์จากวิธีการจัดภาษีซ้อนด้วยการเครดิตภาษีตามอนุสัญญาภาษีได้ คงใช้ได้แต่เพียงการนำภาษีต่างประเทศนั้นมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีตามประมวลรัษฎากรได้เพียงอย่างเดียว ดังนั้นในปี พ.ศ.2539 รัฐบาลภายใต้การนำของนายบรรหาร ศิลปอาชา นายกรัฐมนตรี ได้มีการตราพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 300) พ.ศ.2539 เมื่อวันที่ 21 กันยายน 2539 โดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา เมื่อวันที่ 24 กันยายน พ.ศ. 2539 มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 25 กันยายน พ.ศ. 2539 เป็นต้นไป ซึ่งการตราพระราชกฤษฎีกานี้ส่งผลให้ประเทศไทยเป็นประเทศที่ใช้มาตรการฝ่ายเดียวในการบรรเทาภาษีซ้อนด้วยวิธีการเครดิตภาษี (Foreign Tax Credit Method) โดยเหตุผลในการประกาศใช้พระราชกฤษฎีกาฉบับนี้คือ

“โดยที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยซึ่งมีเงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศ หรือมีเงินได้ที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ อาจต้องเสียภาษีเงินได้สำหรับเงินได้ดังกล่าวในต่างประเทศและในประเทศไทยด้วย เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีในกรณีที่มีการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวจึงจำเป็นต้องตราพระราชกฤษฎีกานี้”

นอกจากนี้เพื่อเป็นการกำหนดรายละเอียดของหลักเกณฑ์การเครดิตภาษีดังกล่าว ร้อยเอกสุชาติ เชาววิศิษฐ อธิบดีกรมสรรพากรในขณะนั้นได้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังตามความในมาตรา 3 (4) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 300) พ.ศ.2539 ออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 65) เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเพื่อยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย เมื่อวันที่ 15 พฤศจิกายน พ.ศ. 2539 โดยมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 25 กันยายน พ.ศ. 2539 เป็นต้นไป

ประเทศสหรัฐอเมริกา

การบรรเทาภาระภาษีซ้อนด้วยวิธีเครดิตภาษี (Foreign Tax Credit - FTC) ตามกฎหมายภายในนั้นเริ่มนำมาใช้ในระบบกฎหมายภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกาตั้งแต่ปี ค.ศ. 1918³ (พ.ศ.2461) ซึ่งถูกเสนอต่อสภาครองเกรสโดย Dr. Thomas S. Adams ที่ปรึกษาทางเศรษฐกิจของกระทรวงการคลังในขณะนั้น ทั้งนี้สหรัฐอเมริกาเป็นประเทศแรกที่ได้นำวิธีการเครดิตภาษีต่างประเทศโดยมีฐานการคำนวณซึ่งคิดจากภาษีต่างประเทศของทุกประเทศ (World – wide Basis) ซึ่งก่อนหน้านี้ในปี ค.ศ.1892 ประเทศเนเธอร์แลนด์อนุญาตให้ใช้วิธีเครดิตภาษีต่างประเทศแก่ผู้มีเงินได้เฉพาะจาก Dutch East Indies เท่านั้น และในปี ค.ศ.1916 ประเทศอังกฤษได้อนุญาตให้เครดิตภาษีต่างประเทศบางส่วนแก่ผู้เสียภาษีเฉพาะจำนวนภาษีที่ได้จ่ายให้แก่ดินแดนซึ่งเป็นอาณานิคมของอังกฤษเท่านั้น

นอกจากประเทศสหรัฐอเมริกาจะใช้วิธีการเครดิตภาษีในการบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนแล้ว ในปี ค.ศ. 1918 ประเทศสหรัฐอเมริกาได้อนุญาตให้ผู้เสียภาษีสามารถนำภาษีต่างประเทศมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี (Deduction Method) ได้อีกด้วย⁴

อนึ่ง ในปี ค.ศ.1921 จำนวนภาษีต่างประเทศที่กฎหมายอนุญาตให้นำมาเครดิตออกจากภาษีที่ต้องเสียในประเทศสหรัฐอเมริกานั้น จะถูกจำกัดด้วยจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งคิดจากเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศสหรัฐอเมริกา (Foreign Tax Credit Limitation)⁵ ซึ่งการคำนวณหาจำนวนจำกัดการเครดิตภาษีนี้นั้น สหรัฐอเมริกาอนุญาตให้ผู้เสียภาษีสามารถเลือกได้ว่าจะคำนวณแบบแยกเป็นรายประเทศ (Country-by-Country Basis, Per-country Limitation) หรือใช้วิธีการคำนวณแบบรวมเงินได้จากทุกแหล่งเงินได้ทั่วโลก (Overall Limitation) จนกระทั่งในปี ค.ศ.1976 สหรัฐอเมริกาได้ยกเลิกวิธีคำนวณหาจำนวนจำกัดเครดิต

³ Joint Committee on Taxation, Description and Analysis of Present Law Rules Relating to International Taxation (JCX-40-99), June 28, 1999, available at <http://www.gpoaccess.gov>

⁴ Boris I. Bittker and Lawrence F. EBB, Taxation of Foreign Income: Cases and Materials, (California: Stanford Law School, 1960), pp. 182 - 183.

⁵ Joint Committee on Taxation, *supra* note 3.

ภาษีแบบคำนวณแยกรายประเทศ โดยอนุญาตให้ผู้เสียภาษีใช้เฉพาะวิธีการคำนวณแบบรวมเงินได้จากทุกแหล่งเงินได้เท่านั้น ทั้งนี้ตาม The Tax Reform Act of 1976⁶

ต่อมาในปี ค.ศ.1986 สหรัฐอเมริกาได้แก้ไขหลักเกณฑ์การเครดิตภาษีอีกครั้งด้วยการบัญญัติกำหนดให้การคำนวณหาจำนวนจำกัดการเครดิตภาษีด้วยวิธีการคำนวณแบบรวมเงินได้จากทุกแหล่งเงินได้นั้นต้องแยกคำนวณเป็นรายประเภทของเงินได้ (Per-basket Limitation) โดยมีการแยกประเภทเงินได้ (basket) ออกเป็น 9 ประเภท ทั้งนี้ตาม The Tax Reform Act of 1986

การแก้ไขครั้งล่าสุดเกิดขึ้นในปี ค.ศ.2004 มีการบัญญัติแก้ไขให้ลดจำนวนประเภทเงินได้ (basket) จากเดิมมี 9 ประเภทให้เหลือเพียง 2 ประเภทตาม The Tax Reform Act of 2004

วิธีการเครดิตภาษี

ประเทศไทย

การจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวโดยวิธีเครดิตภาษีของประเทศไทยนั้นมีบัญญัติอยู่ในพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 300) พ.ศ. 2539 ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 65) เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขเพื่อการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย

หนึ่งตามหมายเหตุท้ายพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300) พ.ศ. 2539 ได้ระบุว่า

“โดยที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยซึ่งมีเงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศ หรือมีเงินได้ที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ อาจต้องเสียภาษีเงินได้สำหรับเงินได้ดังกล่าวในต่างประเทศและในประเทศไทย ด้วย เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีในกรณีที่มีการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วน

⁶ Paul R. McDaniel, Hugh J. Ault and James R. Repetti, Introduction to United States International Taxation, Fifth edition (The Netherlands: Kluwer Law International, 2005), pp. 96 - 97.

นิติบุคคลดังกล่าวจึงจำเป็นต้องตราพระราชกฤษฎีกานี้”

ดังนั้นประเด็นที่ควรพิจารณาก่อนที่จะกล่าวถึงรายละเอียดของวิธีการเครดิตภาษีก็คือ กรณีที่ผู้เสียภาษีมีเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศไทยซึ่งประเทศแหล่งเงินได้นั้นมีการตกลงทำอนุสัญญาภาษีไว้กับประเทศไทย และในอนุสัญญาภาษีนั้นได้กำหนดวิธีการในการจัดหรือบรรเทาภาษีซ้อนไว้แล้ว ผู้มีเงินได้ดังกล่าวจะสามารถใช้สิทธิในการจัดภาษีซ้อนตามหลักเกณฑ์ที่บัญญัติไว้ในพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300) พ.ศ. 2539 ได้หรือไม่

ประเด็นนี้สามารถพิจารณาได้ว่า การตกลงทำอนุสัญญาภาษีระหว่างประเทศไทยกับต่างประเทศรวมทั้งการตราพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300) พ.ศ. 2539 ขึ้นนั้น ก็ด้วยวัตถุประสงค์เพื่อประโยชน์ของผู้เสียภาษีในการช่วยจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นในประเทศซึ่งเป็นแหล่งเงินได้และในประเทศซึ่งเป็นถิ่นที่อยู่ของผู้เสียภาษี ประกอบกับพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300) พ.ศ. 2539 เองก็มีได้บัญญัติไว้โดยชัดแจ้งว่าห้ามผู้เสียภาษีซึ่งมีเงินได้จากประเทศที่ได้ตกลงทำอนุสัญญาภาษีไว้กับประเทศไทยใช้สิทธิในการจัดภาษีซ้อนตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300) พ.ศ. 2539 แต่อย่างไรก็ตาม ถึงแม้ว่าหมายเหตุท้ายพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300) พ.ศ. 2539 จะบัญญัติไว้ดังที่กล่าวมาก็ตาม แต่เพื่อให้บรรล่วัตถุประสงค์ที่ต้องการช่วยผู้เสียภาษีแล้ว ผู้เสียภาษีจึงสามารถเลือกใช้สิทธิการจัดภาษีซ้อนตามหลักเกณฑ์แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300) พ.ศ. 2539 ได้ถึงแม้ว่าผู้เสียภาษีจะมีเงินได้และมีภาระภาษีเงินได้จากประเทศแหล่งเงินได้ที่มีการตกลงทำอนุสัญญาภาษีไว้กับประเทศไทยแล้วก็ตาม

ทั้งนี้ในการใช้สิทธิการจัดภาษีซ้อนของผู้เสียภาษีในกรณีนี้ ผู้เสียภาษีสามารถใช้สิทธิตามหลักเกณฑ์แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300) พ.ศ. 2539 ซึ่งเป็นกฎหมายภายในของไทยก่อนได้ อย่างไรก็ตาม หากพิจารณาตามวิธีการจัดหรือบรรเทาภาษีซ้อนซึ่งได้กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีที่ประเทศไทยตกลงทำไว้กับต่างประเทศแล้ว ปรากฏว่าอนุสัญญาภาษีให้สิทธิประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีในการจัดหรือบรรเทาภาษีซ้อนได้ดีกว่าการใช้สิทธิตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300) พ.ศ. 2539 กรณีนี้ผู้เสียภาษีก็สามารถเลือกใช้สิทธิประโยชน์ในการจัดหรือบรรเทาภาษีซ้อนตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีได้

พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300) พ.ศ. 2539 นี้มีหลักเกณฑ์ที่สำคัญคือ ให้ยกเว้น⁷ ภาษีเงินได้ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยเป็นจำนวนเท่ากับภาษีเงินได้ที่เสียไปในต่างประเทศ แต่ไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทยส่วนที่คำนวณจากเงินได้ซึ่งได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศแต่ละประเทศ หรือจากเงินได้ซึ่งได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศแต่ละประเทศ ทั้งนี้ภายใต้เงื่อนไขที่กำหนดจากหลักเกณฑ์ดังกล่าวสามารถอธิบายได้ ดังต่อไปนี้⁸

1. ทางเลือกของผู้เสียภาษี เมื่อกล่าวโดยทั่วไปแล้วบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยที่ได้เสียภาษีเงินได้ไว้ในต่างประเทศ สามารถเลือกช่องทางในการจัดภาษีซ้อนได้ 2 ทาง คือ

⁷ เหตุที่พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300) ใช้คำว่า “ยกเว้น” นั้นเนื่องมาจากกรณีเป็นการตราพระราชกฤษฎีกาโดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 3 (1) แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งบัญญัติให้ตราพระราชกฤษฎีกาเพื่อการต่อไปนี้

1. การ “ลดอัตรา” รัษฎากรประเภทต่าง ๆ ซึ่งเรียกเก็บตามประมวลรัษฎากร หรือ
2. การ “ยกเว้น” รัษฎากรประเภทต่าง ๆ ซึ่งเรียกเก็บตามประมวลรัษฎากร

ทั้งนี้เพื่อให้เหมาะสมกับเหตุการณ์ กิจการ หรือสภาพของท้องถิ่นบางแห่ง หรือทั่วไปได้

อย่างไรก็ตาม แม้ว่าพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300) ได้ใช้คำว่า “ยกเว้น” ก็ตาม แต่หากพิจารณาเนื้อหาวิธีการตามพระราชกฤษฎีกา ๔ แล้ว จะพบว่าแท้จริงแล้วเป็นการจัดภาษีซ้อนด้วยวิธีการเครดิตภาษี (Credit Method) มีใช้วิธีการยกเว้นภาษี (Exemption Method) แต่อย่างไรก็ตาม เพื่อให้สอดคล้องกับที่มาตรา 3 (1) แห่งประมวลรัษฎากรบัญญัติให้อำนาจไว้ พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300) จึงต้องใช้คำว่า “ยกเว้น” แทนนั่นเอง

⁸ เพื่อความเข้าใจ ในบทนี้เมื่อกล่าวถึงหลักเกณฑ์การจัดภาษีซ้อนตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 300) พ.ศ.2539 และตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 65) เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเพื่อการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ผู้เขียนขอใช้คำว่า “เครดิตภาษี” แทนคำว่า “ยกเว้นภาษีเงินได้”

1.1. นำภาษีที่ได้ชำระในต่างประเทศนั้นมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามหลักเกณฑ์ที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรได้โดยไม่ถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (6) ⁹ หรือ

1.2. นำภาษีที่ชำระในต่างประเทศนั้นมาถือเป็นเครดิตภาษี ตามวิธีการและเงื่อนไขของพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300) พ.ศ. 2539 ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 65) ¹⁰

ทั้งนี้เมื่อเลือกนำภาษีต่างประเทศมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีแล้ว ผู้เสียภาษีจะไม่สามารถนำภาษีต่างประเทศจำนวนเดียวกันนั้นมาถือเป็นเครดิตภาษีได้อีกตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300) มาตรา 3 (2)

2. ผู้มีสิทธิได้รับการเครดิตภาษี การขจัดภาษีซ้อนโดยวิธีเครดิตภาษีนี้ กฎหมายบัญญัติให้เป็นสิทธิเฉพาะบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยเท่านั้น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลประเภทอื่น ¹¹ ไม่สามารถใช้วิธีการเครดิตภาษีนี้ได้

ทั้งนี้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวต้องเข้าหลักเกณฑ์ 2 ประการ คือ ¹²

2.1. เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ซึ่งได้แก่

2.1.1. บริษัทจำกัด

⁹ ปรอตตุ คำวินิจฉัยที่ กค. 0809/490 ลว.30 พฤศจิกายน 2528

¹⁰ อย่างไรก็ตาม หากคำนวณแล้วปรากฏว่ามีเครดิตภาษีส่วนที่เกินจากเพดานจำกัดจำนวนเครดิต (Foreign Tax Credit Limitation) หรือที่เรียกว่า “เครดิตภาษีส่วนเกิน” (Excess Foreign Tax Credit) ผู้เสียภาษีสามารถนำเครดิตภาษีส่วนเกินดังกล่าวไปใช้ประโยชน์ได้ตามวิธีการดังที่กล่าวไว้ในหัวข้อที่ 7. เรื่อง “การใช้ประโยชน์ในเครดิตภาษีส่วนเกิน”

¹¹ ได้แก่ 1. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ

2. กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางการค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ, องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

3. กิจการร่วมค้า และ

4. มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้

ทั้งนี้ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร

¹² พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300) มาตรา 3 ประกอบประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 65) ข้อ 1.

2.1.2. บริษัทมหาชนจำกัด

2.1.3. ห้างหุ้นส่วนจำกัด และ

2.1.4. ห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน และ

2.2. เป็นนิติบุคคลที่เสียภาษีจากฐานกำไรสุทธิซึ่งคำนวณจากรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากการทั้งในประเทศไทยและต่างประเทศที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี หักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตีหนึ่งประมวลรัษฎากร

3. ลักษณะของภาษีที่ได้รับการเครดิต กฎหมายบัญญัติจำกัดให้เฉพาะ “ภาษีเงินได้” เท่านั้นที่จะได้รับการขจัดภาษีซ้ำซ้อนโดยวิธีเครดิต ทั้งนี้ภาษีเงินได้ดังกล่าวต้องมีองค์ประกอบดังต่อไปนี้¹³

3.1. เป็นภาษีที่ผู้มีสิทธิได้รับการเครดิตภาษีได้ชำระไว้แล้วในต่างประเทศ

3.2. เป็นภาษีที่คำนวณจากกำไรสุทธิ หรือจากรายได้ก่อนหักค่าใช้จ่ายใดๆ เมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีในต่างประเทศ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ เป็นภาษีที่คำนวณจากเงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศนั่นเอง หรือ

3.3. เป็นภาษีที่คำนวณจากเงินได้ที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

4. จำนวนภาษีที่ได้รับการเครดิต ภาษีเงินได้ซึ่งได้ชำระไว้แล้วในต่างประเทศนั้นจะได้รับการเครดิตเป็นจำนวนเท่ากับภาษีเงินได้ที่เสียไปในต่างประเทศ แต่ทั้งนี้ต้องไม่เกินเพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษี (Foreign Tax Credit Limitation) ดังรายละเอียดต่อไปนี้¹⁴

4.1 หากจำนวนภาษีเงินได้ซึ่งได้ชำระไว้แล้วในต่างประเทศนั้นเป็นจำนวนน้อยกว่าเพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษี จำนวนภาษีที่ได้รับการเครดิตจะเท่ากับจำนวนภาษีเงินได้ที่ได้ชำระไปในต่างประเทศแต่ละประเทศนั้นทั้งจำนวน¹⁵

¹³ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 65) ข้อ 2.

¹⁴ พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300) มาตรา 3

¹⁵ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 65) ข้อ 5 (1).

4.2 หากจำนวนภาษีเงินได้ซึ่งได้ชำระไว้แล้วในต่างประเทศนั้นเป็นจำนวนมากกว่าเพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษี จำนวนภาษีที่ได้รับการเครดิตจะเท่ากับเพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษี¹⁶

อย่างไรก็ตามเมื่อได้จำนวนภาษีที่ได้รับการเครดิตแล้ว ให้คำนวณหาจำนวนภาษีเงินได้ที่ต้องชำระตามแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด. 50 เพื่อพิสูจน์ความถูกต้องของการคำนวณอีกครั้งหนึ่ง¹⁷

5. เงื่อนไขการคำนวณ ในการคำนวณหาจำนวนภาษีที่ได้รับการเครดิต และเพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษีนั้น ต้องดำเนินการภายใต้เงื่อนไขดังต่อไปนี้ด้วย

5.1. เงินตรา ทรัพย์สิน หนังสือที่มีสิทธิได้รับการเครดิตภาษีได้รับจากการประกอบกิจการในต่างประเทศซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศนั้น ให้คำนวณหาค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทยด้วยวิธีคำนวณตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 65 ทวิ (5) แห่งประมวลรัษฎากร¹⁸

5.2. จำนวนภาษีเงินได้ที่ผู้มีสิทธิได้รับการเครดิตภาษีได้ชำระไว้ในต่างประเทศเป็นเงินตราต่างประเทศนั้น ให้คำนวณหาค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทยตามราคาตลาด ณ วันที่ได้มีการชำระภาษีนั้นไว้ในต่างประเทศ¹⁹

5.3. ในกรณีที่ผู้มีสิทธิได้รับการเครดิตภาษีได้ชำระภาษีเงินได้ในต่างประเทศหลังจากที่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 68 แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว ให้บุคคลดังกล่าวทำการยื่นแบบแสดงรายการดังกล่าวใหม่เพื่อปรับปรุงให้ถูกต้อง²⁰

¹⁶ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 65) ข้อ 5 (2).

¹⁷ ธนภณ (เพเลิศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ และหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนจำกัด โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2546), น. 197.

¹⁸ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 65) ข้อ 6.

¹⁹ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 65) ข้อ 7.

²⁰ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 65) ข้อ 9.

5.4. ผู้มีสิทธิได้รับการเครดิตภาษีเมื่อได้ใช้สิทธิการเครดิตภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีใดแล้ว ให้คงถือปฏิบัติเช่นนั้นต่อไปในรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าว²¹

5.5. ผู้มีสิทธิได้รับการเครดิตภาษีต้องไม่นำภาษีเงินได้ที่ได้ชำระไว้ในต่างประเทศ เฉพาะส่วนที่ไม่เกินเพดานจำกัดจำนวนเครดิตของแต่ละประเทศไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี²²

6. เพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษี (Foreign Tax Credit Limitation) ตามที่กล่าวมาแล้วว่า จำนวนภาษีที่จะได้รับการเครดิตนั้นต้องไม่เกินไปกว่าเพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษี ซึ่งเพดานจำกัดนี้ก็คือ “จำนวนภาษีที่ต้องเสียตามกฎหมายไทย ส่วนที่คำนวณจากเงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศแต่ละประเทศ หรือจากเงินได้ที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศแต่ละประเทศ” หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ การคำนวณหาข้อจำกัดจำนวนภาษีเงินได้ที่ได้ชำระไว้ในต่างประเทศที่ผู้มีสิทธิได้รับการเครดิตภาษีสามารถนำมาเครดิตกับภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องเสียในประเทศไทยได้นั่นเอง

การคำนวณหาเพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษีนั้น มีหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

6.1. การคำนวณหาเพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษีให้คำนวณแยกเป็นรายประเทศ (Per Country Basis)²³ กล่าวคือ กรณีที่ผู้เสียภาษีมีเงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศตั้งแต่ 2 ประเทศขึ้นไปนั้น ผู้เสียภาษีต้องแยกคำนวณเงินได้ดังกล่าวออกเป็นเงินได้ในแต่ละประเทศ ห้ามนำเงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศทุกประเทศมารวมคำนวณเข้าด้วยกัน ทั้งนี้เพื่อการคำนวณหาจำนวนภาษีที่ต้องเสียตามกฎหมายไทย

6.2. การคำนวณหาเพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษีกรณีทั่วไป

6.2.1. กรณีผู้มีสิทธิได้รับการเครดิตภาษีมีเฉพาะ “เงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศ”ให้นำเงินได้ดังกล่าวหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขของมาตรา

²¹ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 65) ข้อ 10.

²² พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300) มาตรา 3 (2)

²³ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 65) ข้อ 3.

65 ทวิ และ 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร จากนั้นนำผลที่ได้คูณด้วยอัตราภาษีเงินได้ที่ผู้มีสิทธิได้รับการเครดิตภาษีต้องเสีย ผลลัพธ์ที่ได้ถือเป็นเพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษี หรือ “จำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทยส่วนที่คำนวณจากเงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศ” นั่นเอง²⁴

6.2.2. กรณีผู้มีสิทธิได้รับการเครดิตภาษีมีเฉพาะ “เงินได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ” ให้นำเงินได้ดังกล่าวคูณด้วยอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ผู้มีสิทธิได้รับการเครดิตภาษีต้องเสีย ผลลัพธ์ที่ได้ถือเป็นเพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษี หรือ “จำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทยส่วนที่คำนวณจากเงินได้ที่ได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ” นั่นเอง²⁵

6.3. การคำนวณหาเพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษีกรณีผู้มีสิทธิได้รับการเครดิตภาษีมีทั้ง “เงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศและเงินได้ที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศจากประเทศเดียวกัน”

กรณีนี้ให้คำนวณหาเพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษีตามหลักเกณฑ์เดียวกันกับกรณีที่มีผู้มีสิทธิได้รับการเครดิตภาษีมีเฉพาะ “เงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศ” ดังที่กล่าวมา

อย่างไรก็ตามหากผู้มีสิทธิได้รับการเครดิตภาษีได้ชำระภาษีซึ่งคิดจากเงินได้ที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศแล้ว โดยไม่ต้องนำเงินได้ดังกล่าวไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีในประเทศนั้นอีก กรณีนี้ให้นำเงินได้ที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศนั้นไปคำนวณตามหลักเกณฑ์เดียวกันกับกรณีผู้มีสิทธิได้รับการเครดิตภาษีมีเฉพาะ “เงินได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ” ที่กล่าวมา²⁶

²⁴ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 65) ข้อ 3 (1).

²⁵ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 65) ข้อ 3 (2).

²⁶ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 65) ข้อ 4.

6.4. การคำนวณหาเพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษีกรณีผู้มีสิทธิได้รับการเครดิตภาษีประกอบกิจการในต่างประเทศโดยมีรอบระยะเวลาบัญชีไม่ตรงกันกับรอบระยะเวลาบัญชีที่ใช้ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย

หลักเกณฑ์นี้ใช้ในกรณีที่ผู้มีสิทธิได้รับการเครดิตภาษีมีเฉพาะ “เงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศ” โดยให้ใช้รายได้และรายจ่ายซึ่งเกิดขึ้นในต่างประเทศในช่วงระยะเวลาที่ตรงกันกับรอบระยะเวลาบัญชีที่ใช้ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย²⁷

อย่างไรก็ตาม ภาษีเงินได้ที่ผู้มีสิทธิได้รับการเครดิตภาษีได้ชำระไว้ในต่างประเทศเมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีในต่างประเทศที่สามารถนำมาเครดิตกับภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยได้นั้น จะต้องเข้าเงื่อนไขดังต่อไปนี้

6.4.1. กรณีผู้มีสิทธิได้รับการเครดิตภาษีได้เสียชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานกำไรสุทธิในต่างประเทศ กรณีนี้จะต้องเฉลี่ยภาษีที่ได้ชำระไว้ในต่างประเทศนั้นตามส่วนของกำไรที่เกิดขึ้นในช่วงระยะเวลาที่ตรงกันกับรอบระยะเวลาบัญชีที่ใช้ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย²⁸

6.4.2. กรณีผู้มีสิทธิได้รับการเครดิตภาษีได้ชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลจากยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายในต่างประเทศ กรณีนี้จะต้องเฉลี่ยภาษีที่ได้ชำระไว้ในต่างประเทศนั้นตามส่วนของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายที่เกิดขึ้นในช่วงระยะเวลาที่ตรงกันกับรอบระยะเวลาบัญชีที่ใช้ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย²⁹

7. การใช้ประโยชน์ในเครดิตภาษีส่วนเกิน จำนวนภาษีต่างประเทศส่วนที่เกินจากเพดานจำกัดจำนวนเครดิต (Excess Foreign Tax Credit) นั้น ผู้เสียภาษีสามารถนำมาถือเป็น

²⁷ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 65) ข้อ 8.

²⁸ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 65) ข้อ 8 (1).

²⁹ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 65) ข้อ 8 (2).

รายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีได้โดยไม่ต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (1) ประกอบมาตรา 65 ทรี (6) แต่อย่างใด ทั้งนี้ตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300) มาตรา 3 (2)

8. ตัวอย่างการคำนวณ³⁰ เพื่อความเข้าใจที่ชัดเจน ควรพิจารณาถึงตัวอย่างการคำนวณหาจำนวนภาษีที่ได้รับการเครดิต และการคำนวณหาเพดานการจำกัดจำนวนเครดิตภาษีในกรณีต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

8.1 กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยมีรายได้จากการประกอบกิจการทั้งในประเทศและต่างประเทศ

ตัวอย่างที่ 1

บริษัท A มีรายได้จากการประกอบกิจการในประเทศไทย 2,000,000 บาท มีรายจ่ายที่ไม่ต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร 1,000,000 บาท และมีรายได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศ 1,000,000 บาท มีรายจ่ายที่ไม่ต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร 600,000 บาท (ไม่รวมรายจ่ายภาษีเงินได้ต่างประเทศ) และได้เสียภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิในต่างประเทศไปแล้ว US\$ 2,000.-

อัตราแลกเปลี่ยน US\$ 1 เท่ากับ 40 บาท ณ วันที่บริษัท A ชำระภาษีในต่างประเทศ
 ภาษีเงินได้ที่ชำระในต่างประเทศ = US\$ 2,000 X 40 = 80,000 บาท = ภาษี
 ต่างประเทศ

อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ

(1) บริษัท A ต้องคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรที่จะนำมาใช้เปรียบเทียบ (ภาษีไทย) จากรายได้ที่ได้รับจากการประกอบกิจการในต่างประเทศ หรือการหาเพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษีนั่นเอง

ภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรที่จะนำมาใช้เปรียบเทียบในข้อ (2) = ภาษี
 ไทย = T

³⁰ ธรรมนูญ (เพลิสพิบูลย์) แก้วสฤติย์, อ้างแล้ว *เชิงอรรถที่ 17*, น. 197-221.

	ในประเทศ	ต่างประเทศ	รวม
รายได้	2,000,000.-	1,000,000.-	3,000,000.-
รายจ่ายตามประมวลรัษฎากร	1,000,000.-	600,000.-	1,600,000.-
กำไรก่อนหักรายจ่ายภาษีเงินได้			
ในต่างประเทศ	1,000,000.-	400,000.-	1,400,000.-
รายจ่ายภาษีเงินได้ในต่างประเทศ			
ส่วนที่เครดิตไม่ได้	-	(80,000 - T)	(80,000 - T)
กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี	1,000,000.-	400,000 - (80,000 - T)	1,320,000 + T

$$\text{ดังนั้นภาษีไทย} = T = 30\% \{400,000 - (80,000 - T)\}$$

$$\frac{10T}{3} = \{400,000 - (80,000 - T)\}$$

$$3$$

$$\frac{10T}{3} + (80,000 - T) = 400,000$$

$$3$$

$$\frac{10T + 240,000 - 3T}{3} = 400,000$$

$$3$$

$$7T + 240,000 = 1,200,000$$

$$7T = 960,000$$

$$T = 137,142.86 \text{ บาท}$$

(2) เปรียบเทียบจำนวนภาษีต่างประเทศกับจำนวนภาษีไทยส่วนที่คำนวณจากรายได้ที่ได้รับจากการประกอบกิจการในต่างประเทศ (เพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษี) เพื่อคำนวณหาจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้รับการเครดิต

จำนวนภาษีต่างประเทศคือ 80,000 บาท (US\$ 2,000 X 40) มีจำนวนน้อยกว่าเพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษี คือ 137,142.86 บาท ฉะนั้นจำนวนภาษีที่ได้รับการเครดิตเท่ากับ 80,000 บาท โดยไม่มีรายจ่ายภาษีเงินได้ในต่างประเทศ (80,000 - 80,000 บาท)

(3) คำนวณหาจำนวนภาษีไทยที่ต้องชำระตามแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด. 50 เพื่อพิสูจน์ความถูกต้องของการคำนวณอีกครั้งหนึ่งโดยใช้จำนวนภาษีเงินได้ที่ได้รับการเครดิต = 80,000 บาท

	ในประเทศ	ต่างประเทศ	รวม
รายได้	2,000,000.-	1,000,000.-	3,000,000.-
รายจ่ายตามประมวลรัษฎากร	1,000,000.-	600,000.-	1,600,000.-
กำไรก่อนหักรายจ่ายภาษีเงินได้			
ในต่างประเทศ	1,000,000.-	400,000.-	1,400,000.-
รายจ่ายภาษีเงินได้ในต่างประเทศ			
ส่วนที่เครดิตไม่ได้	-	0	0
กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี	1,000,000.-	400,000.-	1,400,000.-
ภาษีไทย	300,000.-	120,000.-	420,000.-
ภาษีที่ได้รับการเครดิต			80,000.-
ภาษีเงินได้ที่ต้องชำระตามแบบ ภ.ง.ด. 50			340,000.-

จะปรากฏว่าจำนวนภาษีต่างประเทศ คือ 80,000 บาท ยังคงน้อยกว่าจำนวนภาษีไทยส่วนที่คำนวณจากรายได้ที่ได้รับจากการประกอบกิจการในต่างประเทศคือ 120,000 บาท ดังนั้น ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้รับการเครดิตจึงเป็น 80,000 บาท โดยไม่มีรายจ่ายค่าภาษีเงินได้ในต่างประเทศ (80,000 – 80,000 บาท)

จำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่บริษัท A ต้องชำระตามแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด. 50 หลังจากเครดิตภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้ชำระไว้ในต่างประเทศแล้วเท่ากับ 340,000 บาท (420,000 – 80,000 บาท)

ตัวอย่างที่ 2

บริษัท C มีรายได้จากการประกอบกิจการในประเทศไทย 2,000,000 บาท มีรายจ่ายที่ไม่ต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร 1,000,000 บาท และมีรายได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศ 1,000,000 บาท มีรายจ่ายที่ไม่ต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร 600,000 บาท (ไม่รวมรายจ่ายภาษีเงินได้ต่างประเทศ) และได้เสียภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิในต่างประเทศไปแล้ว US\$ 5,000.-

อัตราแลกเปลี่ยน US\$ 1 เท่ากับ 40 บาท ณ วันที่บริษัท C ชำระภาษีในต่างประเทศ

ภาษีเงินได้ที่เสียในต่างประเทศ = US\$ 5,000 X 40 = 200,000 บาท = ภาษี

ต่างประเทศ

อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ

(1) บริษัท C ต้องคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรที่จะนำมาใช้เปรียบเทียบ (ภาษีไทย) จากรายได้ที่ได้รับจากการประกอบกิจการในต่างประเทศ หรือการเพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษีนั่นเอง

ภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรที่จะนำมาใช้เปรียบเทียบในข้อ (2) = ภาษีไทย = T

	ในประเทศ	ต่างประเทศ	รวม
รายได้	2,000,000.-	1,000,000.-	3,000,000.-
รายจ่ายตามประมวลรัษฎากร	1,000,000.-	600,000.-	1,600,000.-
กำไรก่อนหักรายจ่ายภาษีเงินได้			
ในต่างประเทศ	1,000,000.-	400,000.-	1,400,000.-
รายจ่ายภาษีเงินได้ในต่างประเทศ			
ส่วนที่เครดิตไม่ได้	-	(200,000 - T)	(200,000 - T)
กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี	1,000,000.-	400,000 - (200,000 - T)	1,200,000 + T

$$\text{ดังนั้นภาษีไทย} = T = 30\% \{400,000 - (200,000 - T)\}$$

$$T = 85,714.28 \text{ บาท}$$

(2) เปรียบเทียบจำนวนภาษีต่างประเทศกับจำนวนภาษีไทยส่วนที่คำนวณจากรายได้ที่ได้รับจากการประกอบกิจการในต่างประเทศ (เพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษี) เพื่อคำนวณหาจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้รับการเครดิต

จำนวนภาษีต่างประเทศ คือ 200,000 บาท (US\$ 5,000 X 40) มีจำนวนมากกว่าเพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษี คือ 85,714.28 บาท ฉะนั้น จำนวนภาษีที่ได้รับการเครดิตเท่ากับ 85,714.28 บาท โดยมีรายจ่ายภาษีเงินได้ต่างประเทศเท่ากับ 114,285.72 บาท (200,000 - 85,714.28 บาท)

(3) คำนวณหาจำนวนภาษีไทยที่ต้องชำระตามแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด. 50 เพื่อพิสูจน์ความถูกต้องของการคำนวณอีกครั้งหนึ่งโดยใช้จำนวนภาษีเงินได้ที่ได้รับการเครดิต = 85,714.28 บาท

	ในประเทศ	ต่างประเทศ	รวม
รายได้	2,000,000.-	1,000,000.-	3,000,000.-
รายจ่ายตามประมวลรัษฎากร	1,000,000.-	600,000.-	1,600,000.-
กำไรก่อนหักรายจ่ายภาษีเงินได้			
ในต่างประเทศ	1,000,000.-	400,000.-	1,400,000.-
รายจ่ายภาษีเงินได้ในต่างประเทศ			
ส่วนที่เครดิตไม่ได้	-	114,285.72	114,285.72
กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี	1,000,000.-	285,714.28	1,285,714.28
ภาษีไทย	300,000.-	85,714.28.-	385,714.28.-
ภาษีที่ได้รับการเครดิต			85,714.28.-
ภาษีเงินได้ที่ต้องชำระตามแบบ ภ.ง.ด. 50			300,000.-

จะปรากฏว่าจำนวนภาษีต่างประเทศ คือ 200,000 บาท มากกว่าจำนวนภาษีไทย ส่วนที่คำนวณจากรายได้ที่ได้รับจากการประกอบกิจการในต่างประเทศคือ 85,714.28 บาท ดังนั้น ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้รับการเครดิตจึงเป็น 85,714.28 บาท โดยมีรายจ่ายภาษีเงินได้ต่างประเทศเท่ากับ 114,285.72 บาท (200,000 – 85,714.28 บาท)

จำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่บริษัท C ต้องชำระตามแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด. 50 หลังจากเครดิตภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้เสียในต่างประเทศแล้วเท่ากับ 300,000 บาท (385,714.28 – 85,714.28 บาท)

8.2 กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยได้รับ “เงินได้จากบริษัทฯ ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ”

ตัวอย่างที่ 1

บริษัท A มีรายได้จากการประกอบกิจการในประเทศไทย 2,000,000 บาท มีรายจ่ายที่ไม่ต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร 1,000,000 บาท และบริษัท A ได้รับเงินปันผลจาก

บริษัทในต่างประเทศเป็นจำนวน 500,000 บาท และได้เสียภาษีในต่างประเทศแล้ว US\$ 1,250.-

อัตราแลกเปลี่ยน US\$ 1 เท่ากับ 40 บาท ณ วันที่ได้มีการชำระภาษีดังกล่าว

ภาษีที่เสียในต่างประเทศเท่ากับ $US\$ 1,250 \times 40 = 50,000$ บาท = ภาษีต่างประเทศ

อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ

(1) บริษัท A ต้องคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรที่จะนำมาใช้เปรียบเทียบ (ภาษีไทย) จากเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ หรือการหาเพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษีนั่นเอง

ภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรที่จะนำมาใช้เปรียบเทียบในข้อ (2) = ภาษีไทย = T

	ในประเทศ	ต่างประเทศ	รวม
รายได้	2,000,000.-	-	2,000,000.-
เงินปันผลรับ	-	500,000.-	500,000.-
รายจ่ายตามประมวลรัษฎากร	1,000,000.-	-	1,000,000.-
กำไรก่อนหักรายจ่าย			
ภาษีเงินได้ใน			
ต่างประเทศ	1,000,000.-	500,000.-	1,500,000.-
รายจ่ายภาษีเงินได้ในต่างประเทศ			
ส่วนที่เครดิตไม่ได้	-	(50,000 - T)	(50,000 - T)
กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี	1,000,000.-	$500,000 - (50,000 - T)$	$1,450,000 + T$

$$\text{ดังนั้นภาษีไทย} = T = 30\% \{500,000 - (50,000 - T)\}$$

$$T = 192,857.14 \text{ บาท}$$

(2) เปรียบเทียบจำนวนภาษีต่างประเทศกับจำนวนภาษีไทยส่วนที่คำนวณจากเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ (เพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษี) เพื่อคำนวณหาจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้รับการเครดิต

จำนวนภาษีต่างประเทศคือ 50,000 บาท มีจำนวนน้อยกว่าเพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษี คือ 192,857.14 บาท ฉะนั้น จำนวนภาษีที่ได้รับการเครดิตจะเท่ากับ 50,000 บาท โดยไม่มีรายจ่ายภาษีเงินได้ในต่างประเทศ (50,000 – 50,000 บาท)

(3) คำนวณหาจำนวนภาษีไทยที่ต้องชำระตามแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด. 50 เพื่อพิสูจน์ความถูกต้องของการคำนวณอีกครั้งหนึ่งโดยใช้จำนวนภาษีเงินได้ที่ได้รับการเครดิต = 50,000 บาท

	ในประเทศ	ต่างประเทศ	รวม
รายได้	2,000,000.-	-	2,000,000.-
เงินปันผลรับ	-	500,000.-	500,000.-
รายจ่ายตามประมวลรัษฎากร	1,000,000.-	-	1,000,000.-
กำไรก่อนหักรายจ่ายภาษีเงินได้			
ในต่างประเทศ	1,000,000.-	500,000.-	1,500,000.-
รายจ่ายภาษีเงินได้ในต่างประเทศ			
ส่วนที่เครดิตไม่ได้	-	-	-
กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี	1,000,000.-	500,000.-	1,500,000.-
ภาษีไทย	300,000.-	150,000.-	450,000.-
ภาษีที่ได้รับการเครดิต			50,000.-
ภาษีเงินได้ที่ต้องชำระตามแบบ ภ.ง.ด. 50			400,000.-

จะปรากฏว่าจำนวนภาษีต่างประเทศ คือ 50,000 บาท ยังคงน้อยกว่าจำนวนภาษีไทยส่วนที่คำนวณจากเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ คือ 150,000 บาท ดังนั้น ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้รับการเครดิตจึงเป็น 50,000 บาท โดยไม่มีรายจ่ายภาษีเงินได้ในต่างประเทศ (50,000 – 50,000 บาท)

จำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่บริษัท A ต้องชำระตามแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด. 50 หลังจากเครดิตภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้ชำระไว้ในต่างประเทศแล้วเท่ากับ 400,000 บาท (450,000 – 50,000 บาท)

ตัวอย่างที่ 2

บริษัท C มีรายได้จากการประกอบกิจการในประเทศไทย 2,000,000 บาท มีรายจ่ายที่ไม่ต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร 1,000,000 บาท และบริษัท C ได้รับเงินปันผลจากบริษัทในต่างประเทศเป็นจำนวน 500,000 บาท และได้เสียภาษีในต่างประเทศแล้ว US\$ 8,000

อัตราแลกเปลี่ยน US\$ 1 เท่ากับ 40 บาท ณ วันที่ได้มีการชำระภาษีดังกล่าว

ภาษีที่เสียในต่างประเทศเท่ากับ $US\$ 8,000 \times 40 = 320,000$ บาท = ภาษีต่างประเทศ

อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ

(1) บริษัท C ต้องคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรที่จะนำมาใช้เปรียบเทียบ (ภาษีไทย) จากเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศหรือการหาเพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษีนั่นเอง

ภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรที่จะนำมาใช้เปรียบเทียบในข้อ (2) = ภาษีไทย = T

	ในประเทศ	ต่างประเทศ	รวม
รายได้	2,000,000.-	-	2,000,000.-
เงินปันผลรับ	-	500,000.-	500,000.-
รายจ่ายตามประมวลรัษฎากร	1,000,000.-	-	1,000,000.-
กำไรก่อนหักรายจ่ายภาษีเงินได้			
ในต่างประเทศ	1,000,000.-	500,000.-	1,500,000.-
รายจ่ายภาษีเงินได้ในต่างประเทศ			
ส่วนที่เครดิตไม่ได้	-	(320,000 - T)	(320,000 - T)
กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี	1,000,000.-	500,000 - (320,000 - T)	1,180,000 + T

$$\text{ดังนั้นภาษีไทย} = T = 30\% \{500,000 - (320,000 - T)\}$$

$$T = 77,142.85 \text{ บาท}$$

(2) เปรียบเทียบจำนวนภาษีต่างประเทศกับจำนวนภาษีไทยส่วนที่คำนวณจากเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ (เพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษี) เพื่อคำนวณหาจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้รับการเครดิต

จำนวนภาษีต่างประเทศคือ 320,000 บาท มีจำนวนมากกว่าเพดานจำกัดจำนวนเครดิต คือ 77,142.85 บาท ฉะนั้น จำนวนภาษีที่ได้รับการเครดิตจะเท่ากับ 77,142.85 บาท โดยมีรายจ่ายภาษีเงินได้ในต่างประเทศเท่ากับ 242,857.15 บาท (320,000 – 77,142.85 บาท)

(3) คำนวณหาจำนวนภาษีไทยที่ต้องชำระตามแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด. 50 เพื่อพิสูจน์ความถูกต้องของการคำนวณอีกครั้งหนึ่งโดยใช้จำนวนภาษีเงินได้ที่ได้รับการเครดิต = 77,142.85 บาท

	ในประเทศ	ต่างประเทศ	รวม
รายได้	2,000,000.-	-	2,000,000.-
เงินปันผลรับ	-	500,000.-	500,000.-
รายจ่ายตามประมวลรัษฎากร	1,000,000.-	-	1,000,000.-
กำไรก่อนหักรายจ่ายภาษีเงินได้			
ในต่างประเทศ	1,000,000.-	500,000.-	1,500,000.-
รายจ่ายภาษีเงินได้ในต่างประเทศ			
ส่วนที่เครดิตไม่ได้	-	242,857.15	242,857.15
กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี	1,000,000.-	257,142.85	1,257,142.85
ภาษีไทย	300,000.-	77,142.85	377,142.85
ภาษีที่ได้รับการเครดิต			77,142.85
ภาษีเงินได้ที่ต้องชำระตามแบบ ภ.ง.ด. 50			300,000.-

ปรากฏว่าจำนวนภาษีต่างประเทศ คือ 320,000 บาท มากกว่าจำนวนภาษีไทยส่วนที่คำนวณจากเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศคือ 77,142.85 บาท ดังนั้น ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้รับการเครดิตจึงเป็น 77,142.85 บาท โดยมีรายจ่ายภาษีเงินได้ในต่างประเทศเท่ากับ 242,857.15 บาท (320,000 – 77,142.85 บาท)

จำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่บริษัท C ต้องชำระตามแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด. 50 หลังจากเครดิตภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้ชำระไว้ในต่างประเทศแล้วเท่ากับ 300,000 บาท (377,142.85 – 77,142.85 บาท)

8.3 กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยมีทั้ง “รายได้ที่ได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศ และเงินได้ที่ได้จากบริษัทฯ ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศจากประเทศเดียวกัน” และตามกฎหมายของต่างประเทศระบุว่าให้นำเงินได้ทั้งสองจำนวนดังกล่าวไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีในต่างประเทศ

ตัวอย่างที่ 1

บริษัท A มีรายได้จากการประกอบกิจการในประเทศไทย 2,500,000 บาท มีรายจ่ายที่ไม่ต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร 1,200,000 บาท และมีรายได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศเป็นจำนวน 1,000,000 บาท และบริษัท A ได้รับเงินปันผลจากบริษัทในต่างประเทศ 500,000 บาท และมีรายจ่ายที่ไม่ต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร 300,000 บาท และได้เสียภาษีในต่างประเทศแล้ว US\$ 7,500

อัตราแลกเปลี่ยน US\$ 1 เท่ากับ 40 บาท ณ วันที่บริษัท A ได้ชำระภาษีในต่างประเทศ

ภาษีที่เสียในต่างประเทศเท่ากับ $US\$ 7,500 \times 40 = 300,000$ บาท = ภาษีต่างประเทศ

อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ

(1) บริษัท A ต้องคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรที่จะนำมาใช้เปรียบเทียบ (ภาษีไทย) จากรายได้ที่ได้รับจากบริษัทในต่างประเทศและจากเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทในต่างประเทศ หรือการหาเพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษีนั่นเอง

ภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรที่จะนำมาใช้เปรียบเทียบในข้อ (2) = ภาษีไทย = T

	ในประเทศไทย	ต่างประเทศ	รวม
รายได้จากการประกอบกิจการ	2,500,000.-	1,000,000.-	3,500,000.-
เงินปันผลรับ	-	500,000.-	500,000.-
รายจ่ายตามประมวลรัษฎากร	1,200,000.-	300,000.-	1,500,000.-
กำไรก่อนหักรายจ่ายภาษีเงินได้			
ในประเทศไทย	1,300,000.-	1,200,000.-	2,500,000.-
รายจ่ายภาษีเงินได้ในต่างประเทศ			
ส่วนที่เครดิตไม่ได้	-	(300,000 - T)	(300,000 - T)

กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี 1,300,000.- 1,200,000 – (300,000 – T) 2,200,000 + T

$$\begin{aligned} \text{ดังนั้นภาษีไทย} &= T = 30\% \{1,200,000 - (300,000 - T)\} \\ T &= 385,714.29 \text{ บาท} \end{aligned}$$

(2) เปรียบเทียบจำนวนภาษีต่างประเทศกับจำนวนภาษีไทยส่วนที่คำนวณจากรายได้ที่ได้รับจากการประกอบกิจการในต่างประเทศ และเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทในต่างประเทศ (เพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษี) เพื่อคำนวณหาจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้รับการเครดิต

จำนวนภาษีต่างประเทศคือ 300,000 บาท มีจำนวนน้อยกว่าเพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษี คือ 385,714.29 บาท ฉะนั้น จำนวนภาษีที่ได้รับการเครดิตจะเท่ากับ 300,000 บาท โดยไม่มีรายจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคล (300,000 – 300,000 บาท)

(3) คำนวณหาจำนวนภาษีไทยที่ต้องชำระตามแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด. 50 เพื่อพิสูจน์ความถูกต้องของการคำนวณอีกครั้งหนึ่งโดยใช้จำนวนภาษีเงินได้ที่ได้รับการเครดิต = 300,000 บาท

	ในประเทศ	ต่างประเทศ	รวม
รายได้จากการประกอบกิจการ	2,500,000.-	1,000,000.-	3,500,000.-
เงินปันผลรับ	-	500,000.-	500,000.-
รายจ่ายตามประมวลรัษฎากร	1,200,000.-	300,000.-	1,500,000.-
กำไรสุทธิ	1,300,000.-	1,200,000.-	2,500,000.-
ภาษีไทย	390,000.-	360,000.-	750,000.-
ภาษีที่ได้รับการเครดิต			300,000.-
ภาษีเงินได้ที่ต้องชำระตามแบบ ภ.ง.ด. 50			450,000.-

จะปรากฏว่าจำนวนภาษีต่างประเทศ คือ 300,000 บาท ยังคงน้อยกว่าจำนวนภาษีไทยส่วนที่คำนวณจากรายได้ที่ได้รับจากการประกอบกิจการในต่างประเทศและเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทในต่างประเทศคือ 360,000 บาท ดังนั้น ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้รับการเครดิตจึงเป็น 300,000 บาท โดยไม่มีรายจ่ายภาษีเงินได้ในต่างประเทศ (300,000 – 300,000 บาท)

จำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่บริษัท A ต้องชำระตามแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด. 50 หลังจากเครดิตภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้ชำระไว้ในต่างประเทศแล้วเท่ากับ 450,000 บาท (750,000 – 300,000 บาท)

ตัวอย่างที่ 2

บริษัท C มีรายได้จากการประกอบกิจการในประเทศไทย 2,500,000 บาท มีรายจ่ายที่ไม่ต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร 1,200,000 บาท และมีรายได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศเป็นจำนวน 1,000,000 บาท และบริษัท C ได้รับเงินปันผลจากบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ 500,000 บาท และมีรายจ่ายที่ไม่ต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร 300,000 บาท และได้เสียภาษีในต่างประเทศแล้ว US\$ 11,000

อัตราแลกเปลี่ยน US\$ 1 เท่ากับ 40 บาท ณ วันที่บริษัท C ได้ชำระภาษีในต่างประเทศ

ภาษีที่เสียในต่างประเทศเท่ากับ $US\$ 11,000 \times 40 = 440,000$ บาท = ภาษีต่างประเทศ

อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ

(1) บริษัท C ต้องคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรที่จะนำมาใช้เปรียบเทียบ (ภาษีไทย) จากรายได้ที่ได้รับจากการประกอบกิจการในต่างประเทศและจากเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทในต่างประเทศ หรือการหาเพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษีนั่นเอง

ภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรที่จะนำมาใช้เปรียบเทียบในข้อ (2) = ภาษีไทย = T

	ในประเทศ	ต่างประเทศ	รวม
รายได้จากการประกอบกิจการ	2,500,000.-	1,000,000.-	3,500,000.-
รายได้จากเงินปันผล	-	500,000.-	500,000.-
รายจ่ายตามประมวลรัษฎากร	1,200,000.-	300,000.-	1,500,000.-
กำไรก่อนหักรายจ่ายภาษีเงินได้			
ในประเทศไทย	1,300,000.-	1,200,000.-	2,500,000.-

รายจ่ายภาษีเงินได้ในต่างประเทศ

ส่วนที่เครดิตไม่ได้	-	(440,000 - T)	(440,000 - T)
กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี	1,300,000.-	1,200,000 - (440,000 - T)	2,060,000 + T

$$\text{ดังนั้นภาษีไทย} = T = 30\% \{1,200,000 - (440,000 - T)\}$$

$$T = 325,714.28 \text{ บาท}$$

(2) เปรียบเทียบจำนวนภาษีต่างประเทศกับจำนวนภาษีไทยส่วนที่คำนวณจากรายได้ที่ได้รับจากการประกอบกิจการในต่างประเทศและเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทในต่างประเทศ (เพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษี) เพื่อคำนวณหาจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้รับการเครดิต

จำนวนภาษีต่างประเทศคือ 440,000 บาท มีจำนวนมากกว่าเพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษี คือ 325,714.28 บาท ฉะนั้นจำนวนภาษีที่ได้รับการเครดิตจะเท่ากับ 325,714.28 บาท โดยมีรายจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลในต่างประเทศ 114,285.72 บาท (440,000 - 325,714.28 บาท)

(3) คำนวณหาจำนวนภาษีไทยที่ต้องชำระตามแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด. 50 เพื่อพิสูจน์ความถูกต้องของการคำนวณอีกครั้งหนึ่งโดยใช้จำนวนภาษีเงินได้ที่ได้รับการเครดิต = 325,714.28 บาท

	ในประเทศ	ต่างประเทศ	รวม
รายได้จากการประกอบกิจการ	2,500,000.-	1,000,000.-	3,500,000.-
เงินปันผลรับ	-	500,000.-	500,000.-
รายจ่ายตามประมวลรัษฎากร	1,200,000.-	300,000.-	1,500,000.-
กำไรก่อนหักรายจ่ายภาษีเงินได้			
ในต่างประเทศ	1,300,000.-	1,200,000.-	2,500,000.-
รายจ่ายภาษีเงินได้ในต่างประเทศ			
ส่วนที่เครดิตไม่ได้	-	114,285.72	114,285.72
กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี	1,300,000.-	1,085,714.28	2,385,714.28
ภาษีไทย	390,000.-	325,714.28	715,714.28
ภาษีที่ได้รับการเครดิต			325,714.28

ภาษีเงินได้ที่ต้องชำระตามแบบ ภ.ง.ด. 50

390,000.-

จะปรากฏว่าจำนวนภาษีต่างประเทศ คือ 440,000 บาท มากกว่าจำนวนภาษีไทย ส่วนที่คำนวณจากรายได้ที่ได้รับจากการประกอบกิจการในต่างประเทศและเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศคือ 325,714.28 บาท ดังนั้นภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้รับการเครดิตจึงเป็น 325,714.28 บาท โดยมีรายจ่ายภาษีเงินได้ในต่างประเทศ เท่ากับ 114,285.72 บาท (440,000 – 325,714.28 บาท)

จำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่บริษัท C ต้องชำระตามแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด. 50 หลังจากเครดิตภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้ชำระไว้ในต่างประเทศแล้วเท่ากับ 390,000 บาท (715,714.28 – 325,714.28 บาท)

ตัวอย่างที่ 3

บริษัท A จัดทะเบียนนิติบุคคลในประเทศไทย สำหรับกิจการในประเทศไทยมีรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มตั้งแต่เดือนมกราคมถึงธันวาคมของทุกปี และสำหรับกิจการในต่างประเทศมีรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มตั้งแต่เดือนสิงหาคม – กรกฎาคมของทุกปี โดยมีรายจ่ายที่เกิดขึ้นทั้งจำนวนเป็นรายจ่ายที่ไม่ต้องห้ามตามกฎหมาย ผลการดำเนินงานสามารถแยกรายได้และรายจ่ายสำหรับแต่ละช่วงเวลาได้ดังนี้

1.การประกอบกิจการในประเทศไทย (บาท)

ระยะเวลา	รายได้	ต้นทุนขาย	รายจ่ายอื่น	กำไรสุทธิ	จำนวนภาษี ที่ต้องเสีย ตามประมวล รัษฎากร
1 ม.ค.44 – 31 ก.ค.44	1,400,000	1,000,000	140,000	260,000	-
1 ส.ค.44 – 31 ธ.ค.44	600,000	320,000	66,000	214,000	-
รวม	2,000,000	1,320,000	206,000	474,000	142,200

2. รอบระยะเวลาบัญชีสำหรับกิจการในต่างประเทศ เริ่มตั้งแต่สิงหาคม – กรกฎาคม (บาท)

ระยะเวลา	รายได้	ต้นทุนขาย	รายจ่ายอื่น	กำไรสุทธิ	จำนวนภาษี ที่ได้เสียใน
					ต่างประเทศ
1 ส.ค.43 – 31 ธ.ค.43	300,000	150,000	30,000	120,000	-
1 ม.ค.44 – 31 ก.ค.44	<u>700,000</u>	<u>400,000</u>	<u>50,000</u>	<u>250,000</u>	-
รวม	<u>1,000,000</u>	<u>550,000</u>	<u>80,000</u>	<u>370,000</u>	US\$ 3,700
1 ส.ค.44 – 31 ธ.ค.44	500,000	300,000	40,000	160,000	-
1 ม.ค.45 – 31 ก.ค.45	<u>1,000,000</u>	<u>600,000</u>	<u>80,000</u>	<u>320,000</u>	-
รวม	<u>1,500,000</u>	<u>900,000</u>	<u>120,000</u>	<u>480,000</u>	US\$ 4,800

อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย ร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ

อัตราแลกเปลี่ยน US\$ 1 เท่ากับ 40 บาท ณ วันที่บริษัท A ได้ชำระภาษีในต่างประเทศ

(1) เมื่อบริษัท A ได้ชำระภาษีเงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชี 1 สิงหาคม 2543 – 31 กรกฎาคม 2544 และ 1 สิงหาคม 2544 – 31 กรกฎาคม 2545 แล้ว บริษัท A สามารถนำจำนวนภาษีเงินได้ที่ได้ชำระแล้วในต่างประเทศ สำหรับช่วงเวลา 1 มกราคม – 31 กรกฎาคม 2544 และ 1 สิงหาคม – 31 ธันวาคม 2544 มาขอเครดิตภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่ 1 มกราคม – 31 ธันวาคม 2544 ของการประกอบกิจการในประเทศไทย

ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เสียในต่างประเทศสำหรับรอบระยะเวลาบัญชี 1 สิงหาคม 2543 – 31 กรกฎาคม 2544 เป็นเงิน 148,000 บาท ($US\$ 3,700 \times 40$) และสำหรับรอบระยะเวลาบัญชี 1 สิงหาคม 2544 – 31 กรกฎาคม 2545 เป็นเงิน 192,000 บาท ($US\$ 4,800 \times 40$)

(2) คำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระไว้ตามสัดส่วนของกำไรสุทธิที่ได้ปรับปรุงตามเงื่อนไขของมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรที่เกิดขึ้นในช่วงเวลาที่ตรงกับรอบระยะเวลาบัญชีที่ใช้ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย ดังนี้

กำไรสุทธิที่ปรับปรุงแล้วสำหรับการประกอบกิจการในต่างประเทศแยกตามช่วงเวลาได้ดังนี้

	1 ส.ค.43 – 31 ธ.ค.43	1 ม.ค.44 – 31 ก.ค.44	1 ส.ค.44 – 31 ธ.ค.44	1 ม.ค.45 – 31 ก.ค.45
กำไรสุทธิ	120,000.-	250,000.-	160,000.-	320,000.-

(ก) ภาษีที่เสียในต่างประเทศสำหรับช่วงเวลา 1 ส.ค.43 – 31 ธ.ค.43

$$= \frac{148,000 \times 120,000}{(120,000 + 250,000)} = 48,000 \text{ บาท}$$

และภาษีที่เสียต่างประเทศสำหรับช่วงเวลา 1 ม.ค.44 – 31 ก.ค.44

$$= \frac{148,000 \times 250,000}{(120,000 + 250,000)} = 100,000 \text{ บาท}$$

(ข) ภาษีที่เสียในต่างประเทศสำหรับช่วงเวลา 1 ส.ค.44 – 31 ธ.ค.44

$$= \frac{192,000 \times 160,000}{(160,000 + 320,000)} = 64,000 \text{ บาท}$$

และภาษีที่เสียต่างประเทศสำหรับช่วงเวลา 1 ม.ค.45 – 31 ก.ค.45

$$= \frac{192,000 \times 320,000}{(160,000 + 320,000)} = 128,000 \text{ บาท}$$

(3) คำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลในต่างประเทศตามประมวลรัษฎากรที่จะนำมาใช้เปรียบเทียบ (ภาษีไทย) จากรายได้ที่ได้รับจากการประกอบกิจการในต่างประเทศสำหรับช่วงเวลา 1 ม.ค.44 – 31 ธ.ค.44 หรือการหาเพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษีนั่นเอง

ภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรที่จะนำมาใช้เปรียบเทียบในข้อ (2) = ภาษีไทย = T

	ในประเทศ	ต่างประเทศ	รวม
	1 ม.ค. – 31 ธ.ค.44	1 ม.ค. – 31 ธ.ค.44	1 ม.ค. – 31 ธ.ค.44
รายได้	2,000,000.-	1,200,000.-	3,200,000.-
		(700,000 + 500,000)	

ต้นทุนขาย	1,320,000.-	700,000.-	2,020,000.-
		(400,000 + 300,000)	
รายจ่าย			
(ไม่รวมรายจ่าย			
ภาษีเงินได้ต่างประเทศ)	206,000.-	90,000.-	296,000.-
		(50,000 + 40,000)	
กำไรก่อนหักรายจ่ายภาษีเงินได้			
ในต่างประเทศ	474,000.-	410,000.-	884,000.-
รายจ่ายภาษีเงินได้ในต่างประเทศ	-	(164,000 - T)	(164,000 - T)
		(100,000 + 64,000 - T)	
กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี	474,000.-	246,000 + T	720,000 + T
		(410,000 - (164,000 - T))	

$$\text{ดังนั้นภาษีไทย} = T = 30\% (246,000 + T)$$

$$T = 105,428.57 \text{ บาท}$$

(4) เปรียบเทียบจำนวนภาษีต่างประเทศ กับจำนวนภาษีไทยส่วนที่คำนวณจากรายได้ที่ได้รับจากการประกอบกิจการในต่างประเทศ (เพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษี) เพื่อคำนวณหาจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้รับการเครดิต

จำนวนภาษีต่างประเทศสำหรับรอบระยะเวลาบัญชี 1 ม.ค. - 31 ธ.ค.44 คือ 164,000 บาท (100,000 + 64,000) มากกว่า เพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษี คือ 105,428.57 บาท ดังนั้นภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้รับการเครดิตเท่ากับ 105,428.57 โดยมีรายจ่ายภาษีเงินได้ต่างประเทศเท่ากับ 58,571.43 บาท (164,000 - 105,428.57 บาท)

(5) คำนวณหาจำนวนภาษีไทยที่ต้องชำระตามแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด. 50 เพื่อพิสูจน์ความถูกต้องของการคำนวณอีกครั้งหนึ่ง โดยใช้จำนวนภาษีเงินได้ที่ได้รับการเครดิต = 105,428.57 บาท

	ในประเทศ	ต่างประเทศ	รวม
	1 ม.ค. – 31 ธ.ค.44	1 ม.ค. – 31 ธ.ค.44	1 ม.ค. – 31 ธ.ค.44
รายได้	2,000,000.-	1,200,000 .-	3,200,000.-
ต้นทุนขาย	1,320,000. -	700,000.-	2,020,000.-
รายจ่าย	206,000.-	90,000.-	296,000.-
(ไม่รวมรายจ่ายภาษีเงินได้ต่างประเทศ)			
กำไรก่อนหักรายจ่ายภาษีเงินได้			
ในต่างประเทศ	474,000.-	410,000.-	884,000.-
รายจ่ายภาษีเงินได้ในต่างประเทศ	-	58,571.43	58,571.43
กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี	474,000.-	351,428.57	825,428.57
ภาษีไทย	142,200.-	105,428.57	247,628.57
ภาษีเงินได้ที่ได้รับการเครดิต			105,428.57
ภาษีเงินได้ที่ต้องชำระตามแบบ ภ.ง.ด. 50			142,200.-

จะปรากฏว่า จำนวนภาษีต่างประเทศสำหรับรอบระยะเวลาบัญชี 1 ม.ค. – ธ.ค.44 คือ $100,000 + 64,000 = 164,000$ บาท มากกว่าภาษีไทยส่วนที่คำนวณจากรายได้ที่ได้รับจากการประกอบกิจการในต่างประเทศคือ 105,428.57 บาท ดังนั้นภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้รับการเครดิตจึงเป็น 105,428.57 บาท โดยมีรายจ่ายภาษีเงินได้ต่างประเทศเท่ากับ 58,571.43 บาท ($164,000 - 105,428.57$ บาท)

จำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องชำระตามแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด. 50 หลังจากเครดิตภาษีเงินได้ที่ได้ชำระไว้ในต่างประเทศแล้วเท่ากับ 142,200 บาท ($247,628.57 - 105,428.57$ บาท)

9. ข้อกำหนดเรื่องเอกสารหลักฐานที่ใช้ประกอบการพิจารณาของเจ้าหน้าที่ ในการขอใช้สิทธิการเครดิตภาษีนั้น ผู้ขอใช้สิทธิต้องจัดเตรียมเอกสารต่าง ๆ เพื่อประกอบการพิจารณาของเจ้าหน้าที่ นั่นคือเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับการชำระภาษีในต่างประเทศที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีเงิน

ได้ของต่างประเทศรับรองแล้ว ซึ่งต้องมีคำแปลเป็นภาษาไทย หรือภาษาอังกฤษด้วย และต้องใช้เลขไทย หรือเลขอารบิก โดยเอกสารหลักฐานดังกล่าวต้องมีรายการอย่างน้อยดังต่อไปนี้³¹

9.1 ชื่อผู้มีเงินได้

9.2 รายการเงินได้

9.3 จำนวนภาษีที่ได้เสียไปแล้วในต่างประเทศ

ประเทศสหรัฐอเมริกา

ประเทศสหรัฐอเมริกาใช้ระบบจัดเก็บภาษีเงินได้แบบรวมเงินได้จากทุกแหล่งทั่วโลก (Worldwide Tax System) ซึ่งภายใต้หลักนี้โดยทั่วไปแล้วผู้มีสัญชาติอเมริกันจะถูกเก็บภาษีเงินได้ซึ่งคำนวณจากฐานเงินได้ทั้งปวง ไม่ว่าเงินได้นั้นจะเกิดในประเทศสหรัฐอเมริกาหรือในต่างประเทศก็ตาม และใช้วิธีการขจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวโดยการให้เครดิตภาษีจากต่างประเทศ (Foreign Tax Credit Method) ซึ่งหลักเกณฑ์การเครดิตภาษีต่างประเทศที่ประเทศสหรัฐอเมริกาถือปฏิบัติอยู่นั้นได้ถูกพัฒนามาอย่างต่อเนื่องจนมีความซับซ้อนและครอบคลุมกว่าวิธีการเครดิตภาษีต่างประเทศที่ประเทศต่าง ๆ ทั่วโลกถือปฏิบัติอยู่มาก

ด้วยเหตุดังกล่าวผู้เขียนจึงเลือกที่จะนำหลักเกณฑ์การใช้วิธีเครดิตภาษีเป็นวิธีในการจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวของประเทศสหรัฐอเมริกามาศึกษาเปรียบเทียบกับหลักเกณฑ์การจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวที่ประเทศไทยถือปฏิบัติอยู่ในปัจจุบัน ด้วยเชื่อว่าจะเป็นประโยชน์ต่อการพัฒนาระบบการจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวของประเทศไทยต่อไป ทั้งนี้ แม้ว่าจะระบบเศรษฐกิจของประเทศไทยจะแตกต่างไปจากระบบเศรษฐกิจของประเทศสหรัฐอเมริกาก็ตาม แต่หากพิจารณาหลักเกณฑ์การเครดิตภาษีต่างประเทศของสหรัฐอเมริกาแล้วจะพบว่าประเทศสหรัฐอเมริกาใช้ระบบการเครดิตภาษีในแบบธรรมดา (Ordinary Credit Method) เช่นเดียวกับที่ประเทศไทยใช้เป็นวิธีในการจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียว

³¹ พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300) มาตรา 3 (3) ประกอบประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 65) ข้อ 11.

หลักเกณฑ์การจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวโดยวิธีเครดิตภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา³² นั้นมีบัญญัติอยู่ใน IRC §§ 901 – 908 และ § 960 รวมถึง Treasury Regulation ซึ่งออกตามความภายใต้ §§ 901 – 908 และ § 960 ดังรายละเอียดต่อไปนี้

1. นิยามที่สำคัญ เพื่อความสะดวกในการทำความเข้าใจถึงหลักเกณฑ์การเครดิตภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา ควรได้พิจารณาถึงนิยามต่าง ๆ ที่สำคัญซึ่งได้บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร³² เสียก่อน ดังต่อไปนี้

1.1. “บุคคล” (§ 7701 (a) (1)) ให้ความหมายรวมถึง บุคคลธรรมดา, ทรัสต์, กองทรัสต์สิน, ห้างหุ้นส่วน, สมาคม, บริษัท หรือนิติบุคคล

1.2. “ห้างหุ้นส่วน และผู้เป็นหุ้นส่วน” (§ 7701 (a) (2)) คำว่า “ห้างหุ้นส่วน” ให้ความหมายรวมถึง องค์การ (syndicate), กลุ่ม, การเข้าร่วมกลุ่มเพื่อดำเนินการร่วมกัน (pool), กิจการร่วมค้า, หรือองค์การอื่นใดที่มีสภาพบุคคลตามกฎหมายแยกออกจากบุคคลที่เข้าร่วมองค์การนั้น (unincorporated organization) โดยผ่านหรือโดยใช้การดำเนินการของหน่วยธุรกิจ หรือการดำเนินการทางการเงินใด

แต่ทั้งนี้ไม่หมายรวมถึงทรัสต์, กองทรัสต์สิน, นิติบุคคล และคำว่า “หุ้นส่วน” ให้ความหมายรวมถึงผู้เป็นสมาชิกในองค์การ, กลุ่ม, การเข้าร่วมกลุ่มเพื่อดำเนินการร่วมกัน (pool), กิจการร่วมค้า, หรือองค์การอื่นใดที่มีได้จดทะเบียนจัดตั้งตามกฎหมายนั้น ๆ

1.3. “นิติบุคคล” (Corporation) (§ 7701 (a) (3)) ให้ความหมายรวมถึงสมาคม, องค์การอื่นใดที่มีสภาพบุคคลตามกฎหมายแยกออกจากบุคคลที่เข้าร่วมองค์การนั้น ซึ่งตั้งขึ้นโดยการแบ่งทุนออกเป็นหุ้น และหุ้นดังกล่าวถูกถือโดยบุคคลธรรมดาผู้เป็นเจ้าของทุนตามสัดส่วนจำนวนทุนที่ตนนำมาลงไว้ (joint – stock companies), และบริษัทประกันภัย

1.4. “ภายในประเทศ” (Domestic) (§ 7701 (a) (4)) เมื่อใช้กับนิติบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนให้หมายถึง ตั้งขึ้น หรือรวบรวมขึ้นในประเทศสหรัฐอเมริกา หรือภายใต้กฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา หรือของรัฐใด ๆ ในประเทศสหรัฐอเมริกา ทั้งนี้เฉพาะกรณีของ

³² Section (§) ซึ่งใช้ในบทนี้หากมิได้กล่าวไว้เป็นอย่างอื่น ให้หมายถึง Section ตามประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกา ค.ศ.1986 (U.S. Internal Revenue Code of 1986)

ห้างหุ้นส่วนเว้นแต่จะบัญญัติ Regulations โดยอำนาจของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังหรือผู้แทนจะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น

1.5. “ต่างประเทศ” (§ 7701 (a) (5)) เมื่อใช้กับนิติบุคคล หรือห้างหุ้นส่วน หมายถึง นิติบุคคล หรือห้างหุ้นส่วนที่มีใช้นิติบุคคล หรือห้างหุ้นส่วนภายในประเทศ

1.6. “คนอเมริกัน” (US Persons) (§ 7701 (a) (30) (A) – (E)) หมายถึง

1.6.1. พลเมือง หรือผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา,

1.6.2. ห้างหุ้นส่วนภายในประเทศ,

1.6.3. นิติบุคคลภายในประเทศ,

1.6.4. กองทรัสต์ใด ๆ ที่มีใช้กองทรัสต์ต่างชาติตามนิยามใน § 7701 (a) (31) นั่นคือมีใช้กองทรัสต์ที่เงินได้ของกองทรัสต์นั้นนั้นมาจากแหล่งนอกประเทศ ซึ่งมีได้มีส่วนเกี่ยวข้องสัมพันธ์อย่างสำคัญกับการดำเนินการค้า หรือธุรกิจภายในประเทศ,

1.6.5. ทรัสต์ใด ๆ ภายใต้เงื่อนไขว่าศาลภายในประเทศสามารถดำเนินการควบคุมการบริหารทรัสต์นั้น ๆ ได้ และมีคนอเมริกันตั้งแต่ 1 คนขึ้นไป มีอำนาจในการควบคุมการตัดสินใจที่สำคัญทั้งหมดของทรัสต์นั้น

1.7. “พลเมือง” (citizen)³³ หมายถึง บุคคลซึ่งเกิด หรือได้รับสัญชาติในประเทศสหรัฐอเมริกา

1.8. “ถิ่นที่อยู่” เพื่อวัตถุประสงค์ของกฎหมายภาษีเงินได้แล้ว บุคคลธรรมดาที่เป็นคนต่างชาตินั้นจะถูกแบ่งออกเป็น 2 ประเภทคือ

1.8.1. คนต่างชาติผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา และ

1.8.2. คนต่างชาติผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา³⁴

ซึ่งคนต่างชาติทั้ง 2 ประเภทนั้นจะได้รับการปฏิบัติทางภาษีอากรที่แตกต่างกัน³⁵ ดังนั้นการทำความเข้าใจถึงหลักเกณฑ์การกำหนดถิ่นที่อยู่ในคนต่างชาติจึงเป็นสิ่งจำเป็น ซึ่งหลักเกณฑ์ดังกล่าวมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

³³ Treas. Reg. § 1.1 - 1 (c).

³⁴ Treas. Reg. § 1.871 - 1 (a).

ก. คนต่างชาติผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่³⁶ หมายถึง บุคคลธรรมดาใดที่มีได้มีสถานะเป็นพลเมืองของประเทศสหรัฐอเมริกา และมีได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา

ข. คนต่างชาติผู้มีถิ่นที่อยู่³⁷ บุคคลธรรมดาซึ่งเป็นคนต่างชาติใดที่เข้าเงื่อนไขดังต่อไปนี้ จะถือว่าบุคคลนั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา

1.Green Card Test คือเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่อย่างถาวรโดยถูกต้องตามกฎหมายคนเข้าเมืองของประเทศสหรัฐอเมริกา ณ เวลาใด ๆ ในระหว่างปีภาษี หรือ

2. Substantial Presence Test คือเป็นผู้อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกาอย่างน้อย

2.1. 31 วันในระหว่างปีปฏิทินปัจจุบัน และ

2.2. 183 วันในระหว่างช่วงเวลา 3 ปีซึ่งรวมปีปฏิทินปัจจุบัน และ 2 ปีก่อนหน้านั้น ทั้งนี้ให้นับรวมจำนวนวันตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

2.2.1. จำนวนวันทั้งหมดที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกาในปีปฏิทินปัจจุบัน และ

2.2.2. 1 ใน 3 ของจำนวนวันที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกาในช่วงปีแรกก่อนปีปฏิทินปัจจุบัน และ

³⁵ กล่าวคือ คนต่างชาติผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา แม้ไม่มีสัญชาติอเมริกัน แต่ก็มีภาระภาษีเงินได้จากการมีเงินได้ทั้งจากแหล่งเงินได้ในประเทศสหรัฐอเมริกา และแหล่งเงินได้นอกประเทศสหรัฐอเมริกา (Treas. Reg. § 1.1 - 1 (b)) เชกเช่นเดียวกับคนอเมริกัน

ในขณะที่คนต่างชาติผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกานั้นโดยทั่วไปแล้วจะมีภาระภาษีเงินได้จากการมีเงินได้เฉพาะจากแหล่งเงินได้ในประเทศสหรัฐอเมริกาเท่านั้น (§ 871) อย่างไรก็ตามเพื่อวัตถุประสงค์ของการกำหนดความรับผิดชอบทางภาษีเงินได้ คนต่างชาติผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกาสามารถเลือกที่จะได้รับการปฏิบัติทางภาษีอากรเสมือนหนึ่งว่าตนเป็นคนอเมริกันก็ได้ ทั้งนี้ตาม § 6013 (g) or (h).

³⁶ § 7701 (b) (1) (B) and Treas. Reg. §1.871 - 2 (a).

³⁷ §§ 7701 (b)(1)(A)(i), (ii) and (iii).

2.2.3. 1 ใน 6 ของจำนวนวันที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกาในช่วงปีที่สองก่อนปีปฏิทินปัจจุบัน

ตัวอย่าง

Mr. A อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกาในปี ค.ศ.2005, 2004 และ 2003 ปีละ 120 วัน กรณีนี้การกำหนดถิ่นที่อยู่ตามหลัก Substantial Presence Test ในปี ค.ศ.2005 ซึ่งเป็นปีปฏิทินปัจจุบันจะนับ 120 วันเต็ม ส่วนในปี ค.ศ.2004 จะนับเพียง 40 วัน (1 ใน 3 ของ 120) และในปี ค.ศ.2003 จะนับเพียง 20 วัน (1 ใน 6 ของ 120) รวมทั้งหมดเป็น 180 วัน (120+40+20)

ดังนั้นในระหว่างช่วงเวลา 3 ปี ซึ่งรวมปีปฏิทินปัจจุบันและ 2 ปีก่อนหน้า เมื่อ Mr. A อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกาไม่ถึง 183 วันจึงไม่ถือว่า Mr. A เป็นผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกาตามหลัก Substantial Presence Test ³⁸

1.9. “Controlled Foreign Corporation – CFC” (§ 957 (a)) หมายถึง บริษัทต่างชาติใด ๆ ถ้าหากว่าอัตราส่วนมากกว่า 50 เปอร์เซ็นต์ของอำนาจในการออกเสียงลงคะแนนทั้งหมดในหุ้นทุกประเภทที่มีสิทธิออกเสียงของบริษัทนั้น หรือของมูลค่าหุ้นทั้งหมดของบริษัทนั้น เป็นเจ้าของ (ตามนิยามใน § 958 (a)) หรือถูกกำหนดว่าเป็นเจ้าของตามหลักความเป็นเจ้าของตาม § 958 (b) โดยผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นคนอเมริกัน ณ วันใด ๆ ในระหว่างปีภาษีของบริษัทต่างชาตินั้น

2. หลักเกณฑ์การเครดิตภาษี หลักเกณฑ์การเครดิตภาษี (Foreign Tax Credit) ของประเทศสหรัฐอเมริกาสามารถแยกพิจารณาได้ตามรายละเอียดดังนี้

³⁸ See Department of the Treasury, “U.S. Tax Guide for Aliens,” Publication 519 Cat. No.15023T, (2005), p. 4. available at <http://www.gpoaccess.gov>

2.1. ทางเลือกของผู้เสียภาษี โดยทั่วไปแล้วผู้ที่มีสัญชาติอเมริกัน, คนต่างด้าวผู้มีถิ่นที่อยู่ในอเมริกาและนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของสหรัฐอเมริกาที่ได้เสียภาษีเงินได้ไว้ในต่างประเทศ สามารถเลือกช่องทางในการจัดภาษีซ้อนได้ 2 ทาง คือ

2.1.1. นำภาษีที่ได้ชำระไว้ในต่างประเทศนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายเพื่อหักออกจากเงินได้พึงประเมินของผู้เสียภาษีในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี ทั้งนี้ตาม § 164 (a) หรือ

2.1.2. นำภาษีที่ได้ชำระไว้หรืออยู่ในเกณฑ์ต้องชำระในต่างประเทศมาถือเป็นเครดิตภาษีตามวิธีการและเงื่อนไขของ §§ 901 - 906 และ § 960

อย่างไรก็ตามหากผู้เสียภาษีเลือกนำภาษีต่างประเทศมาถือเป็นเครดิตภาษีแล้ว จะไม่สามารถนำภาษีต่างประเทศในจำนวนเดียวกันนั้นมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีตาม § 164 ได้อีก³⁹

2.2. ผู้มีสิทธิได้รับการเครดิตภาษี ตาม § 901 (b) ได้บัญญัติให้บุคคลดังต่อไปนี้เป็นผู้มีสิทธิได้รับการจัดภาษีซ้อนโดยวิธีเครดิตภาษี

2.2.1. พลเมืองของสหรัฐอเมริกา และนิติบุคคลซึ่งจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของสหรัฐอเมริกา (§ 901 (b) (1))

2.2.2. ผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา และบุคคลธรรมดาผู้มีถิ่นที่อยู่แท้จริง (Bona Fide Resident) ในประเทศเปอร์โตริโกตลอดปีภาษี (§ 901 (b) (2))

2.2.3. คนต่างด้าวผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา และบุคคลธรรมดาที่เป็นคนต่างด้าวผู้มีถิ่นที่อยู่แท้จริงในประเทศเปอร์โตริโกตลอดปีภาษี (§ 901 (b) (3))

อย่างไรก็ตาม § 901 (c) ได้ให้อำนาจประธานาธิบดีในการออกเป็นประกาศประธานาธิบดีกำหนดหลักเกณฑ์การไม่อนุญาตให้คนต่างด้าวผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกาได้รับการเครดิตภาษีต่างประเทศ ถ้าหากว่ารัฐต่างชาติซึ่งเป็นรัฐเจ้าของสัญชาติของคนต่างด้าวนั้นไม่อนุญาตให้พลเมืองของสหรัฐอเมริกาที่อาศัยอยู่ในรัฐต่างชาตินั้นได้รับการเครดิตภาษีที่ได้ชำระหรืออยู่ในเกณฑ์ต้องชำระให้แก่ประเทศสหรัฐอเมริกาหรือรัฐต่างชาติใดๆ ในทำนองเดียวกันกับที่ประเทศ

³⁹ Paul R. Mc Daniel, Hvgh J. Ault and James R. Repetti, *supra* note 6, p. 88.

สหรัฐอเมริกาอนุญาตให้คนต่างด้าวผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกาได้รับการเครดิตภาษีดังที่กล่าวมา

ทั้งนี้ก่อนที่ประธานาธิบดีจะใช้อำนาจออกประกาศดังกล่าว จะต้องปรากฏข้อเท็จจริงว่า

ก. รัฐต่างชาตินั้นไม่อนุญาตให้พลเมืองของสหรัฐอเมริกาได้รับการเครดิตภาษีในทำนองเดียวกันกับที่ประเทศสหรัฐอเมริกาอนุญาตให้

ข. ประเทศสหรัฐอเมริกาได้เรียกร้องให้รัฐต่างชาตินั้นอนุญาตให้พลเมืองของสหรัฐอเมริกาที่อาศัยอยู่ในรัฐนั้นได้รับการเครดิตภาษี และ

ค. เพื่อประโยชน์สาธารณะของประเทศสหรัฐอเมริกาที่จะอนุญาตให้พลเมืองของรัฐต่างชาติซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกาได้รับการเครดิตภาษี ถ้าหากว่ารัฐต่างชาตินั้นอนุญาตให้เครดิตภาษีในทำนองเดียวกันแก่พลเมืองของสหรัฐอเมริกาผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐต่างชาติดังกล่าว

2.2.4. บุคคลธรรมดาซึ่งเป็นคนต่างด้าวที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา และนิติบุคคลต่างชาติ (§ 901 (b) (4))

2.2.5. ห้างหุ้นส่วนและกองทรัสต์สิน คือบุคคลดังที่กล่าวมาในข้อ 2.2.1. ถึงข้อ 2.2.4. ผู้ซึ่งเป็นหุ้นส่วน (partner) ในห้างหุ้นส่วนหรือเป็นผู้รับผลประโยชน์ (beneficiary) ของกองทรัสต์สิน หรือทรัสต์

3. ลักษณะของภาษีที่ได้รับการเครดิต ภาษีต่างประเทศที่จะอยู่ในเกณฑ์ได้รับการขจัดภาษีซ้อนโดยวิธีเครดิตภาษีนั้นต้องมีลักษณะตามที่กฎหมายกำหนดดังต่อไปนี้

3.1. เป็น “ภาษีเงินได้” ภาษีต่างประเทศจะเข้าลักษณะเป็นภาษีเงินได้เพื่อวัตถุประสงค์ในการเครดิตภาษีหรือไม่นั้น จะพิจารณาตามหลักเกณฑ์แห่งประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกามีใช้พิจารณาตามหลักเกณฑ์แห่งกฎหมายภาษีของรัฐต่างชาติผู้ใช้อำนาจจัดเก็บภาษี

กล่าวคือ ตาม Treas. Reg. § 1.901 – 2 ได้กำหนดหลักเกณฑ์การพิจารณาว่าภาษีที่ต่างประเทศจัดเก็บนั้นจะถือเป็นภาษีเงินได้เพื่อวัตถุประสงค์ในการเครดิตภาษีต่อเมื่อเข้าองค์ประกอบทั้ง 2 ประการ คือ

3.1.1. เป็น “ภาษี” คือเป็นสิ่งที่รัฐต่างชาติใช้อำนาจบังคับจัดเก็บในลักษณะที่เป็นภาษีซึ่งไม่รวมถึง เบี้ยปรับ, ค่าปรับ, ดอกเบี้ย, หนี้อื่น ๆ ที่มีลักษณะเดียวกัน

อย่างไรก็ตามหากผู้ที่ถูกรัฐต่างชาติบังคับจัดเก็บภาษีไม่ว่าจะโดยตรงหรือโดยทางอ้อมนั้น ได้รับ หรือจะได้รับผลประโยชน์ในทางเศรษฐกิจโดยจำเพาะเจาะจง (คือผลประโยชน์ในทางเศรษฐกิจที่ได้ให้เป็นการทั่วไปแก่บุคคลผู้ต้องถูกบังคับจัดเก็บภาษี เช่นการให้สัมปทานเข้าสำรวจจุดเจาะแหล่งน้ำมันซึ่งรัฐเป็นเจ้าของ เป็นต้น แต่หากเป็นสิทธิในการเดินทางไปกับเรือ หรือสายการบินที่รัฐเป็นเจ้าของแล้วย่อมไม่ใช่ผลประโยชน์ในทางเศรษฐกิจโดยจำเพาะเจาะจงแต่อย่างใด) จากรัฐนั้น ๆ อันเนื่องมาจากการบังคับจัดเก็บภาษีดังกล่าว จำนวนเงินที่ถูกบังคับจัดเก็บนั้นก็จะไม่ถือว่าเป็น "ภาษี" และ

3.1.2. เข้าหลักเกณฑ์ของ Predominant Character ซึ่งจะเข้าลักษณะนี้ได้ ต้องอยู่ในขอบเขตของ Net Gain อันประกอบไปด้วย

ก. Realization คือ ภาษีนั้นจัดเก็บในเวลา หรือภายหลังจากที่เหตุการณ์หนึ่งได้เกิดขึ้น และจากเหตุการณ์นั้นส่งผลให้เกิดมีเงินได้ขึ้น เช่น กรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผลกำไรของสาขาของนิติบุคคลต่างชาติ จะจัดเก็บเมื่อเงินกำไรนั้นถูกส่ง หรือถือว่าถูกส่งกลับสู่นิติบุคคลต่างชาติ ภาษีกำไรของสาขานี้จึงถือว่าจัดเก็บภายหลังจากที่เหตุการณ์ (คือการประกอบธุรกิจโดยนิติบุคคลต่างชาติผ่านทางสำนักงานสาขา) ได้เกิดขึ้น และเหตุการณ์นั้นได้ส่งผลให้มีเงินได้เกิดขึ้น (คือเงินได้จากการประกอบกิจการดังกล่าว) ดังนั้นกรณีนี้จึงเข้าหลักเกณฑ์ของ Realization

ข. เงินได้รวม (Gross Receipts) คือ ภาษีนั้นจัดเก็บจากฐานของเงินได้รวม (ก่อนหักต้นทุน หรือรายจ่ายที่สำคัญ)

ค. เงินได้สุทธิ (Net Income) คือ ฐานของภาษีนั้นถูกคำนวณโดยการอนุญาตให้ผู้เสียภาษีสามารถนำต้นทุน หรือรายจ่ายที่สำคัญของเงินได้นั้น มาหักออกจากเงินได้รวม

อย่างไรก็ตามหากจำนวนภาษีที่เก็บนั้นถูกใช้ในการให้การสนับสนุน (subsidies) ไม่ว่าโดยตรง หรือทางอ้อมแก่ผู้เสียภาษี, ผู้ที่เกี่ยวข้องกับผู้เสียภาษี หรือคู่สัญญาของผู้เสียภาษีแล้ว ซึ่งการให้การสนับสนุนดังกล่าวถูกกำหนด ไม่ว่าโดยตรง หรือทางอ้อมโดยอิงจากจำนวนของภาษีที่จัดเก็บ หรือโดยอิง

จากฐานซึ่งถูกใช้ในการคำนวณภาษี ภาษีจำนวนดังกล่าวจะไม่ถือว่าเป็น “ภาษีที่ได้ชำระไปในต่างประเทศ”

เช่น ประเทศ A จัดเก็บภาษีเงินได้ในอัตรา 30 % จากดอกเบี้ยซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ใน (ผู้ยื่น) ในประเทศ A ได้จ่ายให้แก่ผู้ให้ยืมซึ่งเป็นคนต่างชาติ ประเทศ A ได้ให้การสนับสนุนแก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ A ในการทำธุรกรรมการกู้ยืมจากต่างประเทศ โดยการช่วยออกเงินให้จำนวน 20 % ของดอกเบี้ยที่ได้จ่ายไป ดังนั้นถือว่าการให้การสนับสนุนนี้ถูกกำหนดโดยอิงจากฐานซึ่งถูกใช้ในการคำนวณภาษี (คือ ดอกเบี้ย) และเป็นการให้การสนับสนุนแก่คู่สัญญาของผู้เสียภาษี (คือ ผู้ยื่น) ในธุรกรรมการยืม ภาษีจำนวน 20 % / 30 % ที่ผู้ให้ยืมถูกจัดเก็บไปโดยประเทศ A นั้น จะไม่ถือว่าเป็น “ภาษีที่ได้ชำระไปในต่างประเทศ” ตาม § 901 (b)

อย่างไรก็ตาม หลักเกณฑ์ต่าง ๆ ที่กล่าวมานี้สามารถเปลี่ยนแปลงได้โดยการจัดอนุสัญญาภาษี

3.2. เป็น “ภาษีที่ได้ชำระไปในต่างประเทศ” หลักเกณฑ์นี้สามารถอธิบายได้ดังต่อไปนี้

3.2.1. คำว่า “ต่างประเทศ” หมายความว่ารวมไปถึงหน่วยงานทางการเมืองของรัฐต่างชาตินั้นซึ่งมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้ด้วย⁴⁰ กล่าวคือ นอกจากหน่วยงานทางการเมืองในระดับประเทศแล้ว ยังมีความหมายรวมถึงหน่วยงานทางการเมืองในระดับท้องถิ่นด้วย

3.2.2. คำว่า “ภาษีที่ได้ชำระไป” นี้ หมายความว่ารวมทั้งภาษีที่ผู้เสียภาษีที่ได้ชำระไปจริง และภาษีซึ่งอยู่ในเกณฑ์ที่ผู้เสียภาษีต้องชำระ (Accrued) ในปีภาษีนั้น ๆ ด้วย

3.3 “ภาษีซึ่งจ่ายแทนที่ภาษีที่เก็บจากเงินได้เป็นกรณีทั่วไป” นอกจากหลักเกณฑ์ดังที่กล่าวมา คำว่า “ภาษีเงินได้” ยังหมายความว่ารวมทั้งภาษีซึ่งจ่ายแทนที่ภาษีที่เก็บจากเงินได้เป็นกรณีทั่วไปโดยรัฐต่างชาติดังด้วย (In lieu of Tax) ทั้งนี้ตาม § 903 โดยภาษีที่จะถือว่าเป็นภาษีซึ่งจ่ายแทนที่ภาษีเงินได้นั้นต้องเข้าองค์ประกอบดังต่อไปนี้⁴¹

⁴⁰ Treas. Reg. § 1.901-2 (g) (2).

⁴¹ Treas. Reg. § 1.903 - 1.

3.3.1. เป็น “ภาษี” ตามความหมายของ Treas. Reg. § 1.901 – 2 (a) (2) ดังที่กล่าวมา และ

3.3.2. เข้าหลักเกณฑ์การแทนที่ (Substitution Requirement) ซึ่งตามหลักเกณฑ์นี้ ภาษีที่รัฐต่างชาติจัดเก็บนั้น ในทางข้อเท็จจริงแล้วเป็นภาษีที่ถูกจัดเก็บแทนที่ภาษีเงินได้ซึ่งถูกจัดเก็บเป็นการทั่วไป

เพื่อความเข้าใจ สามารถพิจารณาได้ดังตัวอย่างต่อไปนี้

ตัวอย่าง 1

ประเทศ X จัดเก็บทั้งภาษีศุลกากรและภาษีเงินได้ ซึ่งภาษีศุลกากรนี้ถูกคำนวณโดยอิสระจากการคำนวณภาษีเงินได้ และกฎหมายของประเทศ X อนุญาตให้นำภาษีศุลกากรมาเครดิตกับภาษีเงินได้ได้ด้วย

ในปีภาษีปัจจุบัน A มีภาระภาษีเงินได้ในประเทศ X เท่ากับ 100 หน่วย แต่ได้รับเครดิตภาษีศุลกากรจำนวน 30 หน่วย ดังนั้น จำนวนภาษีศุลกากรที่ A จ่ายให้ประเทศ X เท่ากับ 30 หน่วย และจำนวนภาษีเงินได้ที่จ่ายให้ประเทศ X เท่ากับ 70 หน่วย กรณีนี้ภาษีศุลกากรถือว่าไม่เข้าหลักเกณฑ์ของการแทนที่ (Substitution Requirement) เหตุเพราะว่าภาษีศุลกากรในกรณีนี้ซึ่งจัดเก็บจาก A นั้น ไม่ได้เป็นการแทนที่การจัดเก็บภาษีเงินได้เป็นการทั่วไป

ตัวอย่าง 2

ประเทศ X โดยทั่วไปจัดเก็บภาษีเงินได้โดยคำนวณจากฐานเงินได้สุทธิ (Net Income) เว้นแต่ผู้มีเงินได้เป็นผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ X ผู้มีเงินได้ดังกล่าวจะถูกจัดเก็บภาษีจากฐานเงินได้รวม (Gross Income)

ดังนั้น ภาษีที่จัดเก็บจากฐานเงินได้รวมของผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ X นี้ ถือว่าเข้าหลักเกณฑ์ของภาษีที่ถูกจัดเก็บแทนที่ภาษีเงินได้ซึ่งถูกจัดเก็บเป็นการทั่วไป

ตัวอย่าง 3

กฎหมายภาษีอากรของประเทศ X กำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้ในประเทศ X ให้แก่ผู้มีเงินได้ซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ X ต้องทำการหักภาษี ณ ที่จ่าย โดยคิดคำนวณจากฐานเงินได้รวม และนำส่งหน่วยงานทางภาษีของประเทศ X ภาษีหัก ณ ที่จ่ายนี้ถือว่าเข้าหลักเกณฑ์ของการแทนที่เช่นกัน

4. จำนวนภาษีที่ได้รับการเครดิต จำนวนภาษีที่อยู่ในเกณฑ์ได้รับการเครดิตภาษีนี้จะแตกต่างกันไป โดยขึ้นอยู่กับบุคคลผู้มีสิทธิได้รับการเครดิตภาษี ดังรายละเอียดต่อไปนี้

4.1. ผู้มีสัญชาติ และนิติบุคคลซึ่งจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของสหรัฐอเมริกา จำนวนภาษีที่ได้รับการเครดิต ได้แก่จำนวนภาษีเงินได้ที่ได้ชำระ หรืออยู่ในเกณฑ์ต้องชำระ (accrued) ในระหว่างปีภาษีให้แก่รัฐต่างชาติใด ๆ หรือให้แก่รัฐภายใต้การครอบครองของประเทศสหรัฐอเมริกา (§ 901 (b) (1))

4.2. ผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา และบุคคลธรรมดาผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศเปอร์โตริโก จำนวนภาษีที่ได้รับการเครดิต ได้แก่จำนวนภาษีเงินได้ที่ได้ชำระ หรืออยู่ในเกณฑ์ต้องชำระในระหว่างปีภาษีให้แก่รัฐภายใต้การครอบครองประเทศสหรัฐอเมริกา (§ 901 (b) (2))

4.3. คนต่างด้าวผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา และบุคคลธรรมดาที่เป็นคนต่างด้าวผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศเปอร์โตริโก จำนวนภาษีที่ได้รับการเครดิต ได้แก่จำนวนภาษีเงินได้ที่ได้ชำระ หรืออยู่ในเกณฑ์ต้องชำระในระหว่างปีภาษีให้แก่รัฐต่างชาติใด ๆ (§ 901 (b) (3))

4.4. บุคคลธรรมดาซึ่งเป็นคนต่างด้าวที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา และนิติบุคคลต่างชาติ จำนวนภาษีที่ได้รับการเครดิต ได้แก่จำนวนภาษีตามที่กำหนดใน § 906 ซึ่งจะได้กล่าวต่อไป (§ 901 (b) (4))

4.5. บุคคลดังที่กล่าวมาในข้อ 4.1 ถึง 4.4 ผู้ซึ่งเป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วน หรือเป็นผู้รับประโยชน์ของกองทรัสต์ หรือทรัสต์ จำนวนภาษีที่ได้รับการเครดิต ได้แก่จำนวนภาษีที่ห้างหุ้นส่วน หรือกองทรัสต์ หรือทรัสต์ได้ชำระหรืออยู่ในเกณฑ์ต้องชำระในระหว่างปีภาษีให้แก่รัฐต่างชาติใด ๆ หรือให้แก่รัฐภายใต้การครอบครองของสหรัฐอเมริกา ทั้งนี้โดยการเฉลี่ยจำนวนภาษีนั้นตามอัตราส่วนของความเป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วน กองทรัสต์ หรือทรัสต์ (§ 901 (b) (5))

5. เครดิตภาษีทางอ้อม (The Indirect Foreign Tax Credit)

5.1 ข้อพิจารณาทั่วไป การเครดิตภาษีดังที่ได้กล่าวมาข้างต้นนี้เป็นกรณีที่ผู้มีสิทธิได้รับการเครดิตภาษีเป็นผู้ชำระ หรืออยู่ในเกณฑ์ต้องชำระภาษีให้แก่รัฐต่างชาติ หรือรัฐภายใต้การครอบครองของสหรัฐอเมริกา

อย่างไรก็ตาม § 902 ได้บัญญัติอนุญาตให้ภาษีเงินได้ที่ชำระให้แก่รัฐต่างชาติโดยนิติบุคคลต่างชาติซึ่งเป็นนิติบุคคลในเครือของนิติบุคคลอเมริกา โดยให้ถือว่าภาษีเงินได้นั้นถูกชำระ (deemed paid) โดยนิติบุคคลอเมริกา อันส่งผลให้นิติบุคคลอเมริกากลายเป็นผู้มีสิทธิได้รับการเครดิตภาษีตาม § 901 สำหรับภาษีต่างชาติที่ถือว่าถูกจ่ายโดยนิติบุคคลอเมริกา

ดังนั้นจึงเรียกได้ว่าเครดิตภาษีต่างประเทศตาม § 902 นี้เป็นเครดิตภาษีทางอ้อมนั่นเอง โดยเครดิตภาษีทางอ้อมนี้จะตกอยู่ภายใต้หลักเกณฑ์เดียวกันกับเครดิตภาษีทางตรงตาม § 901 ดังที่ได้กล่าวมา

5.2. ผู้มีสิทธิได้รับการเครดิตภาษีทางอ้อม บุคคลผู้มีสิทธิได้รับการเครดิตภาษีทางอ้อมนี้ ได้แก่นิติบุคคลอเมริกาเท่านั้น ซึ่งต้องเข้าเงื่อนไขที่กำหนด 2 ประการ คือ

5.2.1. ข้อกำหนดเรื่อง “Ownership” คือนิติบุคคลอเมริกาต้องถือหุ้นเป็นจำนวน 10 เปอร์เซ็นต์หรือมากกว่า ของหุ้นซึ่งมีสิทธิออกเสียงในนิติบุคคลต่างชาติ ซึ่งเป็นนิติบุคคลในเครือของนิติบุคคลอเมริกา (§ 902 (a))

ทั้งนี้ข้อกำหนดเรื่อง Ownership นี้ หมายถึง นิติบุคคลอเมริกาเป็นเจ้าของหุ้นโดยตรงเท่านั้น โดยไม่รวมถึงการเป็นเจ้าของหุ้นโดยถือผ่านนิติบุคคลในเครือ⁴²

5.2.2. ข้อกำหนดเรื่องเงินปันผล คือ ข้อกำหนดเรื่องความเป็นเจ้าของที่กล่าวมานั้น ให้พิจารณา ณ เวลาที่นิติบุคคลอเมริกาได้รับเงินปันผลจากนิติบุคคลต่างชาติ⁴³

⁴² ดังตัวอย่างในคดี First Chicago NBD Corp. v. Commissioner, 135 F 3d 457 (7th Cir. 1998) and Rev. Rul. 74-459, 1974-2 C.B. 207 ซึ่งตัดสินว่าเครดิตภาษีทางอ้อมนั้นไม่ใช่สำหรับเงินปันผลซึ่งได้รับจากการถือหุ้นซึ่งไม่มีสิทธิออกเสียงโดยตรง ถึงแม้ว่าผู้ถือหุ้นจะเป็นเจ้าของหุ้นซึ่งมีสิทธิออกเสียงในนิติบุคคลต่างชาติผู้จ่ายเงินปันผลจำนวน 50 เปอร์เซ็นต์ก็ตาม อ้างใน Paul R. McDaniel, Hugh J. Ault and James R. Repetti, *supra* note 6, p. 93. และใน Rev. Rul. 85-3, 1985-1 C.B.I. 222 วินิจฉัยว่าเครดิตภาษีทางอ้อมนั้นไม่ใช่สำหรับนิติบุคคลอเมริกาและนิติบุคคลในเครืออีก 4 นิติบุคคล ซึ่งแต่ละนิติบุคคลดังกล่าวเป็นเจ้าของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงในนิติบุคคลต่างชาติจำนวน 2.5 เปอร์เซ็นต์

⁴³ Treas. Reg. § 1.902-1 (a) (1).

5.3. ภาษีที่อยู่ในเกณฑ์ได้รับการเครดิตทางอ้อม คือ ภาษีเงินได้ที่ได้ชำระโดยนิติบุคคลต่างชาติให้แก่รัฐต่างชาติใด ๆ หรือรัฐภายใต้การครอบครองของสหรัฐอเมริกา (§ 902 (c) (4) (A))

5.4. วิธีการคำนวณหาจำนวนภาษีต่างประเทศที่ถือว่าถูกชำระ (Deemed Paid) โดยนิติบุคคลอเมริกา ในการคำนวณหาจำนวนภาษีที่ถือว่าถูกชำระนั้นคำนวณได้จากสูตรดังต่อไปนี้ (§ 902 (a))

$$\frac{\text{จำนวนภาษีที่นิติบุคคลต่างชาติซึ่งเป็นนิติบุคคลในเครือของนิติบุคคลอเมริกาได้ชำระไป} \times \text{จำนวนเงินปันผลที่ได้รับจากนิติบุคคลต่างชาติซึ่งเป็นนิติบุคคลในเครือของนิติบุคคลอเมริกา}}{\text{จำนวนรายได้ของนิติบุคคลต่างชาติซึ่งเป็นนิติบุคคลในเครือของนิติบุคคลอเมริกาหลังจากหักภาษีต่างประเทศแล้ว}}$$

ตัวอย่าง

A นิติบุคคลต่างชาติซึ่งเป็นบริษัทในเครือของ S นิติบุคคลอเมริกา มีเงินได้จำนวน 100 หน่วย ได้ชำระภาษีให้แก่ประเทศซึ่ง A ได้จัดตั้งขึ้นในอัตรา 40 เปอร์เซ็นต์ เป็นจำนวน 40 หน่วย มีจำนวนรายได้หลังจากหักภาษีแล้วจำนวน 60 หน่วย (100 – 40) จ่ายเงินปันผลให้แก่ S ผู้ถือหุ้นจำนวน 10 หน่วย ดังนั้นจำนวนภาษีต่างประเทศที่ถือว่าถูกชำระโดย S นิติบุคคลอเมริกาเท่ากับ $40 \times \frac{10}{60} = 6.66$ หน่วย

60

ดังนั้น S นิติบุคคลอเมริกาจึงมีจำนวนเครดิตภาษีทางอ้อมจำนวน 6.66 หน่วย จากการมีเงินได้ประเภทเงินปันผลจำนวน 10 หน่วย ทั้งนี้ S ต้องนำจำนวนภาษีต่างประเทศที่ถือว่าถูกชำระโดย S จำนวน 6.66 หน่วยนี้มารวมคำนวณเข้ากับเงินได้ประเภทเงินปันผลด้วย (§ 78)

5.5. หลักเกณฑ์พิเศษ หลักเกณฑ์การเครดิตภาษีทางอ้อม นอกจากจะปรับใช้กับนิติบุคคลอเมริกาผู้ถือหุ้น กับนิติบุคคลต่างชาติผู้จ่ายเงินปันผลในลำดับขั้นแรก (First –

tier foreign corporation) แล้ว ตาม § 902 ได้บัญญัติให้ขยายไปใช้กับนิติบุคคลต่างชาติผู้จ่ายเงินปันผลในลำดับชั้นที่ 2 ถึงลำดับชั้นที่ 6 อีกด้วย

กล่าวคือ จำนวนภาษีต่างประเทศที่ถือว่าถูกชำระโดยนิติบุคคลอเมริกาผู้ถือหุ้นนั้น นอกจากจะรวมภาษีเงินได้ซึ่งนิติบุคคลต่างชาติผู้จ่ายเงินปันผลในลำดับชั้นแรกได้ชำระไปแล้ว ยังรวมถึงภาษีเงินได้ที่นิติบุคคลต่างชาติผู้จ่ายเงินปันผลในลำดับชั้นล่างลงไปอีก 6 ชั้นได้ชำระไปด้วย ทั้งนี้ภายใต้เงื่อนไขดังต่อไปนี้

5.5.1. นิติบุคคลอเมริกาต้องถือหุ้นอย่างน้อยจำนวน 10 เปอร์เซ็นต์ของจำนวนหุ้นทั้งหมดซึ่งมีสิทธิออกเสียงในนิติบุคคลต่างชาติผู้จ่ายเงินปันผลในลำดับชั้นแรก (First – tier foreign corporation)

5.5.2. นิติบุคคลต่างชาติผู้จ่ายเงินปันผลในลำดับชั้นแรก (First – tier foreign corporation) ต้องถือหุ้นอย่างน้อย 10 เปอร์เซ็นต์ของจำนวนหุ้นทั้งหมดซึ่งมีสิทธิออกเสียงในนิติบุคคลต่างชาติผู้จ่ายเงินปันผลในลำดับชั้นที่สอง (Second – tier foreign corporation) หลักเกณฑ์เดียวกันนี้ให้ใช้ระหว่างนิติบุคคลต่างชาติผู้จ่ายเงินปันผลในลำดับชั้นที่สองกับลำดับชั้นที่สาม, ลำดับชั้นที่สามกับลำดับชั้นที่สี่, ลำดับชั้นที่สี่กับลำดับชั้นที่ห้า และลำดับชั้นที่ห้ากับลำดับชั้นที่หกด้วย

5.5.3. นิติบุคคลอเมริกาต้องมีส่วนเป็นเจ้าของโดยทางอ้อม (Indirect Ownership) เป็นจำนวนอย่างน้อย 5 เปอร์เซ็นต์ในนิติบุคคลต่างชาติผู้จ่ายเงินปันผลตั้งแต่ลำดับชั้นที่สองเป็นต้นไป

ตัวอย่าง

นิติบุคคลอเมริกาถือหุ้นจำนวน 30 เปอร์เซ็นต์ ในนิติบุคคลต่างชาติ และนิติบุคคลต่างชาติดังกล่าว (First – tier) ถือหุ้นในนิติบุคคลต่างชาติอื่น (Second – tier) จำนวน 10 เปอร์เซ็นต์ กรณีนี้ ถึงแม้ว่าจะผ่านข้อกำหนดเรื่องการถือหุ้นอย่างน้อย 10 เปอร์เซ็นต์ในแต่ละลำดับชั้น แต่กรณีนี้จะไม่ถือว่านิติบุคคลอเมริกามีสิทธิในการเครดิตภาษีทางอ้อมสำหรับภาษีที่นิติบุคคลต่างชาติในลำดับชั้นที่สองได้ชำระไป เพราะว่านิติบุคคลอเมริกามีส่วนเป็นเจ้าของโดยทางอ้อมในนิติบุคคลต่างชาติในลำดับชั้นที่สองเพียง 3 เปอร์เซ็นต์ (30% ของ 10%) เท่านั้น⁴⁴

⁴⁴ Paul R. McDaniel, Hugh J. Ault and James R. Repetti, *supra* note 6, p. 94.

5.5.4. นิติบุคคลต่างชาติในลำดับชั้นแรก (First – tier) ต้องได้รับเงินปันผลจากนิติบุคคลต่างชาติในลำดับชั้นที่สอง หลักเกณฑ์นี้ให้ใช้กับนิติบุคคลต่างชาติตั้งแต่ลำดับชั้นที่สองเป็นต้นไปในทุกลำดับชั้นด้วย

5.5.5. นิติบุคคลอเมริกาต้องได้รับเงินปันผลจากนิติบุคคลต่างชาติในลำดับชั้นแรกด้วย

เมื่อเข้าหลักเกณฑ์ข้างต้นแล้ว ผลคือ ภาษีต่างประเทศที่ได้ชำระไปโดยนิติบุคคลต่างชาติในลำดับชั้นแรกซึ่งเป็นนิติบุคคลในเครือของนิติบุคคลอเมริกานั้น จะรวมไปถึงภาษีต่างประเทศซึ่งถือว่าได้ชำระจากการรับเงินปันผลซึ่งจ่ายโดยนิติบุคคลต่างชาติตั้งแต่ลำดับชั้นที่สองเป็นต้นไป ดังนั้น นิติบุคคลอเมริกาจึงได้รับประโยชน์ในภาษีที่ได้ชำระไปโดยนิติบุคคลในเครือตั้งแต่ลำดับชั้นที่สองเป็นต้นไปด้วยการรับเงินปันผลซึ่งจ่ายโดยนิติบุคคลต่างชาติในลำดับชั้นแรกนั่นเอง

6. เครดิตภาษีสำหรับคนต่างชาติ (Credit Allowed to Foreign Persons)

6.1 ข้อพิจารณาทั่วไป โดยเหตุที่ประเทศสหรัฐอเมริกาจัดเก็บภาษีเงินได้จากคนต่างชาติผู้ซึ่งดำเนินธุรกิจการค้าในสหรัฐอเมริกา โดยเงินได้ของคนต่างชาติซึ่งเกี่ยวข้องสัมพันธ์กับการดำเนินธุรกิจการค้าภายในสหรัฐอเมริกานั้นจะหมายความรวมถึงเงินได้จากแหล่งนอกประเทศสหรัฐอเมริกาด้วย ทั้งนี้ สาเหตุเหตุเพราะสภาครองเกรสเกรงว่าหากไม่ขยายอำนาจจัดเก็บภาษีไปถึงเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งเกี่ยวข้องสัมพันธ์กับการดำเนินธุรกิจการค้าในสหรัฐอเมริกาแล้ว จะทำให้สหรัฐอเมริกาถูกใช้เป็นดินแดน Tax Haven ในที่สุด

ดังนั้นสภาครองเกรสจึงตัดสินใจที่จะไม่จัดเก็บภาษีเงินได้จากคนต่างชาติผู้ซึ่งดำเนินธุรกิจการค้าและมีเงินได้ที่เกี่ยวข้องสัมพันธ์กับการดำเนินธุรกิจการค้าในสหรัฐอเมริกาในส่วนที่ต้องรับภาระภาษีในต่างประเทศ ด้วยการอนุญาตให้คนต่างชาติดังกล่าวได้รับการเครดิตภาษีต่างชาติภายใต้หลักเกณฑ์ที่กำหนด ⁴⁵

⁴⁵ Boris I. Bittker and Lawrence Lokken, Fundamentals of International Taxation: U.S. Taxation of Foreign Income and Foreign Taxpayers, (Boston: WARREN, GORHAM & LAMONT, INC., 1991), pp. 69–129.

6.2 ผู้มีสิทธิได้รับการเครดิตภาษี มีคนต่างชาติ 2 ประเภทที่เข้าหลักเกณฑ์ได้รับอนุญาตให้ได้รับการเครดิตภาษีต่างชาติได้ อันประกอบไปด้วย (§ 906 (a))

6.2.1. บุคคลธรรมดาที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา และ

6.2.2. นิติบุคคลต่างชาติ

ทั้งนี้ คนต่างชาติดังกล่าวต้องดำเนินธุรกิจการค้าในสหรัฐอเมริกาในระหว่างปีภาษี และมีเงินได้ที่เกี่ยวข้องสัมพันธ์กันกับการดำเนินธุรกิจการค้าในสหรัฐอเมริกา (Effectively connected income with the U.S. trade or business)

6.3. ภาษีที่อยู่ในเกณฑ์ได้รับการเครดิต ได้แก่ ภาษีเงินได้ที่ผู้มีสิทธิได้รับการเครดิตภาษีได้ชำระ หรืออยู่ในเกณฑ์ต้องชำระในระหว่างปีภาษีใดให้แก่รัฐต่างชาติ หรือรัฐภายใต้การครอบครองของสหรัฐอเมริกา

ทั้งนี้ ภาษีนั้นถูกจัดเก็บในส่วนที่เกี่ยวข้องสัมพันธ์กันกับการดำเนินธุรกิจการค้าในสหรัฐอเมริกา และรวมไปถึงภาษีที่ถือว่าได้ชำระโดยนิติบุคคลต่างชาติด้วย ตาม § 902

6.4. เพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษี จำนวนภาษีต่างประเทศที่ผู้มีสิทธิได้รับการเครดิตตาม §§ 906 และ 901 นั้น จะถูกจำกัดด้วยหลักเกณฑ์ตาม § 904 กล่าวคือ จำนวนเครดิตภาษีต่างชาติตาม § 906 นั้นจะต้องไม่เกินจำนวนภาษีที่สหรัฐอเมริกาเก็บจากเงินได้พึงประเมินจากแหล่งเงินได้นอกประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งมีความเกี่ยวข้องสัมพันธ์กันกับธุรกิจการค้าในสหรัฐอเมริกาของคนต่างชาตินั้น ทั้งนี้ตามสูตรการคำนวณดังต่อไปนี้

อัตราภาษีเงินได้ของสหรัฐอเมริกา X เงินได้พึงประเมินทั้งหมดซึ่งมี X เงินได้พึงประเมินจากแหล่งเงินได้นอก

ความเกี่ยวข้องสัมพันธ์กันกับ	ประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งมีความ
ธุรกิจการค้าในสหรัฐอเมริกา	เกี่ยวข้องสัมพันธ์กันกับธุรกิจ
	การค้าในสหรัฐอเมริกา

เงินได้พึงประเมินทั้งหมดซึ่งมี
ความเกี่ยวข้องสัมพันธ์กันกับ
ธุรกิจการค้าในสหรัฐอเมริกา

ดังนั้น หากปรากฏว่าคนต่างชาติผู้มีสิทธิได้รับการเครดิตภาษีมีเงินได้พึงประเมินซึ่งเกี่ยวข้องกับสัมพันธ์กับธุรกิจการค้าในสหรัฐอเมริกาเฉพาะจากแหล่งเงินได้ภายในสหรัฐอเมริกา เพดานจำกัดจำนวนเครดิตตาม § 904 นี้จะเท่ากับศูนย์

7.เพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษี ด้วยเหตุที่ประเทศสหรัฐอเมริกาใช้วิธีการเครดิตภาษีแบบธรรมดา (Ordinary Credit Method) ดังนั้นจำนวนภาษีต่างประเทศที่สามารถนำมาเครดิตได้ตาม §§ 901 - 902 ตามหลักเกณฑ์ที่ได้กล่าวมานั้น จะต้องไม่เกินไปกว่าเพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษี (Foreign Tax Credit Limitation) ตามที่ § 904 บัญญัติไว้ ดังรายละเอียดต่อไปนี้

7.1. การคำนวณหาเพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษีแบบทั่วไป (The General Limitation) ตาม § 904 (a) ได้กำหนดวิธีการคำนวณหาเพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษีโดยวิธีที่เรียกว่า “Worldwide or Overall Limitation” ด้วยวิธีการนี้เงินได้พึงประเมินจากแหล่งเงินได้นอกประเทศสหรัฐอเมริกาทุกประเทศจะถูกนำมาคิดคำนวณรวมกันตามสูตรดังต่อไปนี้

$$\begin{array}{ccc} \text{อัตราภาษีเงินได้ของสหรัฐอเมริกา} \times \text{เงินได้พึงประเมินทั้งหมด} & \times & \text{เงินได้พึงประเมินจากแหล่งเงินได้นอกประเทศ} \\ \text{(Pre – Credit U.S. Tax)} & & \text{(Foreign Source Taxable Income)} \\ \hline & & \text{เงินได้พึงประเมินทั้งหมด} \\ & & \text{(Worldwide Taxable Income)} \end{array}$$

7.2.การคำนวณหาเพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษีแบบรายประเภทเงินได้ (The Separate “basket” Limitation) นอกจากสหรัฐอเมริกาจะนำวิธีการคำนวณหาจำนวนจำกัดเครดิตภาษีด้วยวิธี Overall Limitation มาใช้แล้ว § 904 (d) ยังได้กำหนดให้นำวิธีการคำนวณหาจำนวนจำกัดการเครดิตภาษีแบบรายประเภทเงินได้ (Per-category Limitation) มาปรับใช้ร่วมกับวิธี Overall Limitation ด้วย

ด้วยวิธีการนี้เงินได้พึงประเมินจากแหล่งเงินได้นอกประเทศสหรัฐอเมริกาทุกประเทศที่ถูกนำมาคิดคำนวณรวมกันนั้น จะถูกจัดประเภทตามลักษณะของเงินได้ หรือที่เรียกว่า “baskets” ทั้งนี้ เพื่อหาเพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษีต่างประเทศตามสูตร⁴⁶

อัตราภาษีเงินได้ของสหรัฐอเมริกา X เงินได้พึงประเมินทั้งหมด X	เงินได้พึงประเมินจากแหล่งเงินได้นอกประเทศใน basket นั้น (เงินได้รวมจากแหล่งเงินได้นอกประเทศใน basket นั้นหักด้วยรายจ่ายของเงินได้ใน basket นั้น)
(Pre – Credit U.S. Tax)	(Foreign Source Gross Income in Basket reduced by Foreign Source Expense in Basket =Equals= Foreign Source Taxable Income in Basket)
เงินได้พึงประเมินของทุก baskets	
(Worldwide Taxable Income in All Baskets)	

⁴⁶ ความแตกต่างของการหาเพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษีในแบบทั่วไป กับแบบรายประเภทเงินได้นั้น สามารถแสดงได้ด้วยตัวอย่างดังต่อไปนี้

A นิติบุคคลอเมริกันมีเงินได้ประเภท active income จำนวน 100 เหรียญจากประเทศ B ซึ่งเสียภาษีที่อัตรา 50 % และมีเงินได้ประเภท passive investment income จำนวน 100 เหรียญจากประเทศ H ซึ่งไม่มีภาระภาษีในเงินได้ดังกล่าว

	<u>แบบทั่วไป</u> (ไม่มี basket)	<u>Section 904 (d)</u> <u>Basket ทั่วไป</u>	<u>passive income basket</u>
เงินได้พึงประเมิน	200	100	100
อัตราภาษีของ US	<u>34</u>	<u>34</u>	<u>34</u>
Pre – Credit U.S. Tax	68	34	34
เครดิตภาษีต่างประเทศ	<u>50</u>	<u>34</u>	<u>0</u>
ภาษีที่ต้องเสีย	<u>18</u>	<u>0</u>	<u>34</u>
เครดิตภาษีส่วนเกิน	0	16	0

อึ้ง baskets ต่าง ๆ ของเงินได้ดังที่กล่าวมานั้น ตาม § 904 (d) (1) กำหนดแบ่งออกเป็นประเภทดังต่อไปนี้

7.2.1. The passive income basket (§ 904 (d) (1) (A))

เงินได้ประเภท passive income ซึ่งถูกจัดลงใน basket นี้ หมายถึง เงินได้ใด ๆ ซึ่งได้รับ หรืออยู่ในเกณฑ์ได้รับโดยบุคคลใด ๆ อันมีลักษณะเดียวกันกับเงินได้ประเภท foreign personal holding company income (FPHCI) ตามนิยามใน § 954 (c) (§ 904 (d) (2) (A) (i)) นั่นคือเงินได้ดังต่อไปนี้

ก. เงินปันผล, ดอกเบี้ย, ค่าเช่า และค่าสิทธิ (§ 954 (c) (1) (A)) เว้นแต่ค่าเช่าและค่าสิทธินั้นได้รับจากคู่สัญญาผู้ไม่มีความเกี่ยวข้องสัมพันธ์กันในการดำเนินธุรกิจหรือการค้า⁴⁷

ข. ส่วนต่างสุทธิ (net gain) (§ 954 (c) (1) (B)) จากการขายหรือแลกเปลี่ยนทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดเงินได้ประเภทเงินปันผล, ดอกเบี้ย, ค่าเช่า และค่าสิทธิ หรือที่ไม่ก่อให้เกิดเงินได้ใดๆ

ค. ส่วนต่างจากธุรกรรม commodities (§ 954 (c) (1) (C)) เว้นแต่ผู้มีเงินได้ประเภทนี้เป็นผู้ประกอบธุรกรรม commodities โดยตรงเป็นปกติ

ง. ส่วนต่างจากธุรกรรมแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ และ

จ. เงินได้ในทำนองเดียวกันกับดอกเบี้ย (เช่น loan commitment fees)⁴⁸

เหตุผลที่ต้องจัดเงินได้ประเภท passive income ให้อยู่ใน basket ต่างหากนั้นเพราะว่า เมื่อรัฐต่างชาติในฐานะรัฐแหล่งเงินได้ได้จัดเก็บภาษีจากวิสาหกิจของสหรัฐอเมริกาในอัตราที่สูงกว่าอัตราภาษีของสหรัฐอเมริกาที่ 35 เปอร์เซ็นต์ จึงก่อให้เกิดเครดิตภาษีส่วนเกิน (Excess Foreign Tax Credit) ที่ผู้เสียภาษีสามารถนำไปใช้ประโยชน์ในปีภาษีที่ผ่านมา หรือปีภาษีถัดไปได้ โดยนำไปเฉลี่ยกับภาษีเงินได้ซึ่งเก็บจากเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศในอัตราภาษีที่ต่ำกว่าอัตราของประเทศสหรัฐอเมริกา และโดยที่เงินได้ประเภท passive income นี้ส่วนใหญ่แล้ว

⁴⁷ See Treas. Reg. § 1.954-1 (c) and 2 (d) and Treas. Reg. § 1.904-4 (b) (2).

⁴⁸ § 954 (c) (1) (E) and Treas. Reg. § 1.954-2 (h).

จะถูกรัฐต่างชาติเก็บภาษีในอัตราต่ำ หรือไม่เก็บภาษีเลย ดังนั้น จึงเป็นการเพิ่มโอกาสให้ผู้เสียภาษีสามารถนำภาษีต่างประเทศที่จัดเก็บในอัตราสูงซึ่งเก็บจากเงินได้ประเภท active income มาเฉลี่ยกับภาษีต่างชาติในอัตราต่ำซึ่งเก็บจากเงินได้ประเภท passive income ได้นั่นเอง

ตัวอย่าง

รัฐต่างชาติเก็บภาษีในอัตรา 50 เปอร์เซ็นต์ จากเงินได้ประเภท active income จำนวน 1 ล้านเหรียญ ซึ่งได้รับโดยนิติบุคคลอเมริกัน นอกจากนี้นิติบุคคลดังกล่าวยังมีเงินได้ในประเทศสหรัฐอเมริกาจำนวน 1 ล้านเหรียญ ทั้งนี้ สมมติให้ไม่ต้องพิจารณาถึงรายจ่ายอื่นใด ตาม § 904 (a) ได้บัญญัติจำกัดจำนวนเครดิตภาษีต่างประเทศไว้ที่จำนวน 350,000 เหรียญ จากสูตร $700,000$ (อัตราภาษีเงินได้ของสหรัฐอเมริกา X เงินได้พึงประเมินทั้งหมด) X $1,000,000$ (เงินได้พึงประเมินจากแหล่งเงินได้นอกประเทศ) / $2,000,000$ (เงินได้พึงประเมินทั้งหมด)

ดังนั้น ภาระภาษีทั้งหมดของนิติบุคคลอเมริกันจะเท่ากับ 850,000 เหรียญ $(500,000 + 350,000)$ และมีเครดิตภาษีส่วนเกิน (Excess foreign tax credit) เท่ากับ 150,000 เหรียญ $(500,000 - 350,000)$

ทั้งนี้สมมติข้อเท็จจริงเพิ่มเติมว่า นิติบุคคลดังกล่าวได้โอนทรัพย์สินไปยังรัฐต่างชาติซึ่งเก็บภาษีจาก passive income ในอัตรา 15 เปอร์เซ็นต์ โดยในการโอนทรัพย์สินนี้ได้ก่อให้เกิด passive income จำนวน 250,000 เหรียญ ส่งผลให้เงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศสหรัฐอเมริกาลดลงเหลือเพียง 750,000 เหรียญ $(1,000,000 - 250,000)$ และผลรวมของเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศสหรัฐอเมริกาจะเพิ่มขึ้นเป็น 1,250,000 เหรียญ $(1,000,000 + 250,000)$ ภาษีเงินได้ที่ได้ชำระให้รัฐต่างชาติจากการมีเงินได้ทั้ง 2 จำนวนดังกล่าวเป็นเงินทั้งสิ้น 537,500 เหรียญ $(500,000 (1,000,000 \times 50\%) (active income) + 37,500 (250,000 \times 15\%) (passive income))$ จำนวนที่สามารถเครดิตได้ตาม § 904 (a) เท่ากับ 437,500 เหรียญ (เพิ่มขึ้นจากเดิมเท่ากับ 87,500 เหรียญ $(437,500 - 350,000)$ จากสูตร 700,000

(อัตราภาษีเงินได้ของสหรัฐอเมริกา X เงินได้พึงประเมินทั้งหมด) x
 1,250,000 (เงินได้พึงประเมินจากแหล่งเงินได้นอกประเทศ) / 2,000,000
 (เงินได้พึงประเมินทั้งหมด)

อันส่งผลให้ภาระภาษีรวมของสหรัฐอเมริกา และของต่างชาติเป็น
 จำนวน 800,000 เหรียญ (262,500 {ภาษีของสหรัฐอเมริกา (35 % X
 750,000)} + 537,500 (ภาษีของรัฐต่างชาติ)) ลดลงจำนวน 50,000 เหรียญ
 (850,000 – 800,000)

จากตัวอย่างดังกล่าวจะเห็นถึงกระบวนการในการเฉลี่ยเครดิตภาษีส่วนเกิน
 ของเงินได้ประเภทหนึ่งกับภาษีเงินได้ประเภทอื่น อันเป็นผลธรรมชาติของ
 การจำกัดจำนวนเครดิตภาษีด้วยวิธี Overall Limitation ดังนั้น § 904 (d) (1) (A)
 จึงกำหนดให้การจำกัดจำนวนเครดิตภาษีด้วยวิธี Overall Limitation สำหรับเงินได้
 ประเภท passive income นั้นต้องคำนวณแยกต่างหากจากเงินได้ประเภทอื่น

ตัวอย่าง

จากข้อเท็จจริงในตัวอย่างที่แล้ว เงินได้ประเภท passive income จะ
 ถูกจัดอยู่ใน passive income basket ส่งผลให้ประเทศสหรัฐอเมริกาจัดเก็บ
 ภาษีจากเงินได้ประเภทนี้จำนวน 87,500 เหรียญ (35% x 250,000) และมี
 เครดิตภาษีต่างชาติจำนวน 37,500 เหรียญ (15% x 250,000)⁴⁹

7.2.2 The high withholding tax interest basket (§ 904 (d) (1) (B))

เงินได้ประเภทดอกเบี้ยซึ่งถูกจัดเข้าใน basket นี้ หมายถึง ดอกเบี้ยใด ๆ ที่
 ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายโดยรัฐต่างชาติ หรือรัฐภายใต้การครอบครองของสหรัฐอเมริกา
 ในอัตรา 5 เปอร์เซ็นต์ หรือมากกว่าซึ่งถูกคำนวณตามฐานเงินได้รวม ทั้งนี้ภาษี
 ดังกล่าวจะไม่ถือว่าถูกคำนวณตามฐานเงินได้รวม หากว่าไม่ใช่ภาระภาษีสุดท้าย
 (final tax) ของเงินได้ประเภทดอกเบี้ยนั้น แต่เป็นภาษีที่จ่ายล่วงหน้า
 (prepayment) หรือ เป็นเครดิตภาษีของภาระภาษีสุดท้ายซึ่งคำนวณตามฐานเงิน

⁴⁹ Paul R. McDaniel, Hugh J. Ault and James R. Repetti, *supra* note 6, p. 100.

ได้สุทธิของเงินได้ประเภทดอกเบี้ยประเภทเดียว หรือของเงินได้ประเภทดอกเบี้ย รวมกับเงินได้ประเภทอื่น⁵⁰

7.2.3. The financial service income basket (§ 904 (d) (1) (C))

เงินได้ประเภทนี้หมายถึง เงินได้ซึ่งได้รับ หรือถือว่าได้รับตามเกณฑ์สิทธิจากการประกอบธุรกิจโดยตรงของผู้ให้บริการด้านการเงิน (Financial services entity) อันประกอบไปด้วยการธนาคาร, การเงิน หรือธุรกิจอื่นที่คล้ายคลึงกัน และรวมถึงเงินได้ซึ่งได้รับ หรือถือว่าได้รับตามเกณฑ์สิทธิจากการกิจกรรมการลงทุนตามปกติของบริษัทประกันภัยด้วย⁵¹

7.2.4. The shipping income basket (§ 904 (d) (1) (D))

เงินได้ประเภทนี้หมายถึง เงินได้ใด ๆ ซึ่งได้รับ หรือที่เกี่ยวข้องกับการให้ใช้ หรือให้เช่าเพื่อใช้ซึ่งอากาศยาน หรือเรือเดินทะเลในการประกอบธุรกรรมต่างประเทศ รวมถึงเงินได้จากการจำหน่ายอากาศยาน หรือเรือเดินทะเลนั้น ๆ ด้วย นอกจากนี้ยังรวมถึงเงินได้ที่ได้รับจากกิจกรรมอวกาศ หรือมหาสมุทรด้วย

7.2.5. เงินปันผล, ดอกเบี้ย, ค่าสิทธิ, ค่าเช่า ซึ่งได้รับจาก CFC

โดยปกติแล้วเงินได้ประเภทเงินปันผล, ดอกเบี้ย, ค่าสิทธิ, ค่าเช่า ที่ได้รับจาก CFC จะไม่ถูกจัดอยู่ใน basket ต่างหาก แต่จะตกอยู่ใน passive income basket แต่ทั้งนี้ก็มีหลักเกณฑ์พิเศษสำหรับนิติบุคคลอเมริกันที่ถือหุ้นใน CFC ในอัตรา 10 เปอร์เซ็นต์ โดยเงินปันผล, ดอกเบี้ย, ค่าสิทธิ, ค่าเช่าที่นิติบุคคลอเมริกัณดังกล่าว ได้รับจาก CFC จะถูกจัดอยู่ใน basket ใดนั้นจะขึ้นอยู่กับลักษณะของเงินได้ที่ CFC ได้รับตามหลักที่เรียกว่า “Looking Through”

กรณีเงินปันผลที่ได้รับจาก CFC จะถูกจัดอยู่ใน basket ใด ต้องคิดตามอัตราส่วนรายได้ของ CFC ใน basket นั้น ต่อรายได้ทั้งหมดของ CFC เช่น X นิติบุคคลอเมริกันได้รับเงินปันผลในจำนวน 100 หน่วยจากนิติบุคคล Y (ซึ่ง X ถือหุ้นจำนวน 100 เปอร์เซ็นต์) ที่จัดตั้งขึ้น และประกอบกิจการเฉพาะในประเทศ A นิติบุคคล Y มีรายได้จำนวน 1,000 หน่วย ซึ่ง 800 หน่วยมาจากกิจการการผลิตในประเทศ A

⁵⁰ Treas. Reg. § 1.904-4 (d).

⁵¹ Treas. Reg. § 1.904-4 (e).

และอีก 200 หน่วยมาจากเงินปันผลที่ได้รับจากนิติบุคคล A ซึ่งจัดตั้งขึ้นในประเทศ A ดังนั้น เงินปันผลจำนวน 100 หน่วยที่นิติบุคคล Y (CFC) จ่ายให้นิติบุคคล X จะตกอยู่ใน basket ใดนั้น ต้องคิดเป็นอัตราส่วนคือ 80 เปอร์เซ็นต์ของเงินปันผล 100 หน่วยจะตกอยู่ใน general limitation income basket และอีก 20 เปอร์เซ็นต์ของเงินปันผล 100 หน่วยจะตกอยู่ใน passive income basket⁵²

7.2.6. เงินปันผลซึ่งได้รับจาก Non - CFC

โดยทั่วไปแล้วในกรณีที่นิติบุคคลอเมริกันถือหุ้นในนิติบุคคลต่างชาติในจำนวนที่น้อยกว่า 10 เปอร์เซ็นต์ เงินปันผลที่ได้รับจากนิติบุคคลต่างชาติ (ที่มีใช่ CFC) ดังกล่าวจะถูกจัดอยู่ใน passive income basket

อย่างไรก็ตาม หากว่านิติบุคคลอเมริกันถือหุ้นในนิติบุคคลต่างชาติ (ที่มีใช่ CFC) เป็นจำนวนตั้งแต่ 10 เปอร์เซ็นต์ขึ้นไป และอยู่ในเกณฑ์ได้รับการเครดิตภาษีต่างชาติทางอ้อม (Indirect Foreign Tax Credit) ตาม § 902

เงินปันผลที่นิติบุคคลอเมริกันได้รับจากนิติบุคคลต่างชาตินั้นจะถูกจัดเข้าใน basket ใดจะขึ้นอยู่กับหลักเกณฑ์ “Looking Through” ดังที่กล่าวมา⁵³

7.2.7. Other baskets

โดยที่ประเทศสหรัฐอเมริกาให้การปฏิบัติทางภาษีเป็นพิเศษแก่เงินได้ที่ได้รับโดยนิติบุคคลในเครือของนิติบุคคลอเมริกัน ซึ่งประกอบกิจการค้าในต่างประเทศผ่านนิติบุคคลที่เรียกว่า Domestic International Sales Corporation (DISC) ดังนั้น เงินปันผลที่ได้รับจาก DISC ซึ่งจ่ายจากเงินได้ที่ถือว่าเป็นเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศจึงถูกกำหนดให้ตกใน basket โดยเฉพาะ (§§ 904 (d) (1) (F) and (G))

นอกจากนี้ หลักเกณฑ์ที่กล่าวมายังนำมาใช้กับนิติบุคคลซึ่งจัดตั้งขึ้นที่เรียกว่า Foreign Sales Corporation (FSC) ด้วย (§ 904 (d) (1) (H))

⁵² Paul R. McDaniel, Hugh J. Ault and James R. Repetti, *supra* note 6, p. 102.

⁵³ *Ibid*, p. 103.

อย่างไรก็ตาม การคำนวณหาเพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษีสำหรับภาษีที่ได้ชำระหรืออยู่ในเกณฑ์ต้องชำระตั้งแต่วันที่ 1 เดือนมกราคม ค.ศ.2007 เป็นต้นไปนั้น⁵⁴ จำนวน basket จะลดลงเหลือเพียง 2 baskets เท่านั้น ซึ่งได้แก่

1. A passive category income basket และ

2. A general category income basket

8. การปฏิบัติต่อผลขาดทุน⁵⁵

8.1 ผลขาดทุนจากต่างประเทศ (Foreign losses) ตาม § 904 (f) (1) บัญญัติอนุญาตให้นิติบุคคลอเมริกันนำผลขาดทุนจากต่างประเทศมาหักออกจากเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศสหรัฐอเมริกาได้ แต่ทั้งนี้ในปีถัดไปต้องนำจำนวนของ

8.1.1 ผลขาดทุนจากต่างประเทศ หรือ

8.1.2 เงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศจำนวน 50 เปอร์เซนต์

แล้วแต่ว่าจำนวนใดจะน้อยกว่า ไปถือเป็นเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศสหรัฐอเมริกาตามหลักที่เรียกว่า “Recaptured” ด้วย

ตัวอย่าง 1

X นิติบุคคลอเมริกามีผลขาดทุนจากต่างประเทศในปีที่ 1 จำนวน 100 เหรียญซึ่งทั้งหมดตกอยู่ใน general limitation income basket และไม่มีเงินได้ใน basket อื่นๆ ดังนี้ X สามารถนำผลขาดทุนจำนวน 100 เหรียญนั้น ไปหักออกจากเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศในปีที่ 1 ได้

ต่อมาในปีที่ 2 X มีเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศจำนวน 100 เหรียญซึ่งตกอยู่ใน general limitation income basket X จะต้องนำเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศจำนวน 50 เปอร์เซนต์มาถือเป็นเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศด้วยตามหลัก “recaptured” เพราะเป็นจำนวนที่น้อยกว่าผลขาดทุนจากต่างประเทศจำนวน 100 เหรียญ

⁵⁴ § 404 of The American Jobs Creation Act of 2004 มีผลใช้บังคับกับปีภาษีภายหลังวันที่ 31 เดือนธันวาคม ค.ศ.2006 เป็นต้นไป

⁵⁵ Paul R. McDaniel, Hugh J. Ault and James R. Repetti, *supra* note 6, pp. 104 - 107.

อย่างไรก็ตามหากปรากฏว่าในปีที่ผลขาดทุนเกิดขึ้นนั้น นิติบุคคลอเมริกามีเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศซึ่งตกใน basket อื่น ๆ ด้วยแล้ว § 904 (f) (5) กำหนดให้ต้องนำผลขาดทุนใน baskets หนึ่งนั้นไปหักออกจากเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศใน baskets อื่นๆ ก่อน หากยังมีผลขาดทุนเหลืออยู่ (Excess of the foreign loss) จึงสามารถนำไปหักออกจากเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศได้ และหากภายหลังจากนั้นมีเงินได้เกิดขึ้นอันตกใน basket เดียวกันกับที่ผลขาดทุนเกิด เงินได้ดังกล่าวจะถูกหักออกด้วยผลขาดทุนที่ได้ปันส่วนไปหักกับเงินได้ใน basket อื่น ๆ

ตัวอย่าง 2

ข้อเท็จจริงเหมือนกับตัวอย่างที่ 1 เว้นแต่ในปีที่ 1 นั้น X มีเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศจำนวน 75 เหรียญซึ่งตกใน passive income basket

ดังนั้นผลขาดทุนจำนวน 100 เหรียญ จะถูกหักออกด้วยเงินได้ใน passive income basket จำนวน 75 เหรียญ เหลือผลขาดทุนจำนวน 25 เหรียญ สามารถนำไปหักออกจากเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศได้

ในปีที่ 2 เงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศจำนวน 25 เหรียญจากทั้งหมด 100 เหรียญซึ่งตกใน General limitation income basket จะถูกถือว่าเป็นเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศด้วยตามหลัก “recaptured”

ตัวอย่าง 3

X มีเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศจำนวน 200 เหรียญ มีเงินได้จากแหล่งนอกประเทศซึ่งตกใน passive income basket จำนวน 20 เหรียญ และตกใน high withholding tax basket จำนวน 10 เหรียญ และมีผลขาดทุนซึ่งตกใน general limitation income basket จำนวน 15 เหรียญ

ดังนั้น X ต้องปันส่วนผลขาดทุนเพื่อนำไปหักออกจากเงินได้ใน basket อื่นๆ ก่อน คือ นำไปหักออกจากเงินได้ใน passive income basket จำนวน 10 เหรียญ และหักออกจากเงินได้ใน high withholding tax basket อีกจำนวน 5 เหรียญ โดยไม่มีผลขาดทุนเหลือไปหักออกจากเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศ

ในการหาจำนวนจำกัดของเครดิตภาษีต่างประเทศตาม § 904 นั้น X จะมีเงินได้ใน passive income basket จำนวน 10 เหรียญ และใน high withholding tax basket จำนวน 5 เหรียญ โดยมีเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศจำนวน 200 เหรียญ

ในปีที่ 2 X มีเงินได้เช่นเดิม เว้นแต่มีเงินได้ใน general limitation income basket จำนวน 50 เหรียญ ดังนั้นเมื่อเงินได้ใน basket อื่น ๆ ถูกหักด้วยผลขาดทุนใน general limitation income basket ในปีที่ 1 เงินได้จำนวน 10 เหรียญ จึงถูก Recharacterized เป็นเงินได้ใน passive income basket และอีก 5 เหรียญเป็นเงินได้ใน high withholding tax basket โดยมีเงินได้ใน general limitation income basket จำนวน 35 เหรียญ (50 – 15)

ดังนั้น ในปีที่ 2 นี้ X จึงมีเงินได้ใน passive income basket จำนวน 30 เหรียญ (20 + 10) และเงินได้ใน high withholding tax basket จำนวน 15 เหรียญ (10 + 5) และเงินได้ใน general limitation income basket จำนวน 35 เหรียญ (50 – 15)

8.2 ผลขาดทุนในประเทศ (U.S. losses) ในกรณีที่คนอเมริกามีผลขาดทุนในประเทศ ผลขาดทุนนี้สามารถนำมาใช้ประโยชน์โดยนำไปหักออกจากเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศตามอัตราส่วนของเงินได้ในแต่ละ basket โดยต้องหักภายหลังจากที่ได้นำผลขาดทุนจากต่างประเทศไปหักออกจากเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศใน basket ต่าง ๆ เสียก่อน ทั้งนี้ตาม § 904 (f) (5) (D)

9. ข้อห้ามการเครดิตภาษี การอนุญาตให้เครดิตภาษีตาม IRC นั้น จะถูกปฏิเสธโดยประเทศสหรัฐอเมริกา ทั้งนี้ตาม § 901 (j) ถ้าหากว่าภาษีต่างประเทศนั้นได้ชำระ หรืออยู่ในเกณฑ์ต้องชำระให้แก่

9.1 รัฐต่างชาติใดที่มีรัฐบาลซึ่งสหรัฐอเมริกาไม่ให้การยอมรับ

9.2 รัฐต่างชาติใดที่สหรัฐอเมริกาตัดความสัมพันธ์ทางการทูต

9.3 รัฐต่างชาติใดที่สหรัฐอเมริกาไม่ได้ตัดความสัมพันธ์ทางการทูต แต่ไม่ดำเนินการความสัมพันธ์ทางการทูตด้วย

9.4 รัฐต่างชาติใดที่ Secretary of States กำหนดให้เป็นรัฐที่ให้การสนับสนุนการก่อการร้ายสากล

นอกจากนี้ภาษีที่ชำระ หรืออยู่ในเกณฑ์ต้องชำระให้แก่ประเทศดังต่อไปนี้จะไม่สามารถนำมาเครดิตกับภาษีเงินได้ของประเทศสหรัฐอเมริกาได้เลย ได้แก่ คิวบา, อิหร่าน, ลิเบีย, เกาหลีเหนือ, ซูดาน, ซีเรีย⁵⁶

10. การใช้ประโยชน์จากเครดิตภาษีส่วนเกิน (Excess Foreign Tax Credit) จากหลักเกณฑ์การจำกัดจำนวนภาษีต่างประเทศที่สามารถนำมาเครดิตกับภาษีเงินได้ของประเทศสหรัฐอเมริกาได้นั้น ทำให้เกิดกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่สามารถใช้ประโยชน์จากจำนวนภาษีต่างประเทศที่ได้ชำระ หรืออยู่ในเกณฑ์ต้องชำระในปีภาษีนั้นได้ทั้งหมด ซึ่งจำนวนภาษีต่างประเทศส่วนที่เกินจากเพดานจำกัดจำนวนเครดิตตามภาษี § 904 (a) (Excess foreign tax credit) นั้น ตาม § 904 (c) บัญญัติให้ถือว่าเป็นภาษีที่ได้ชำระ หรืออยู่ในเกณฑ์ต้องชำระให้แก่รัฐต่างชาติ หรือรัฐในการครอบครองของสหรัฐอเมริกาภายในปีภาษีดังต่อไปนี้

10.1 1 ปี ก่อนปีภาษีปัจจุบัน (Carry back) และ

10.2 10 ปี ถัดจากปีภาษีปัจจุบัน (Carry forward)

สามารถแสดงได้ดังตัวอย่างต่อไปนี้⁵⁷

ตัวอย่าง 1

	จำนวนจำกัด	ภาษีที่จ่าย	ส่วนเกินจำนวนจำกัด (+) ภาษีต่างประเทศที่ยังไม่ได้ใช้ (-)
ปี 2006	200	100	-100
ปี 2007	300	500	+200

กรณีนี้ถือว่าส่วนเกินจำนวนจำกัด (+200) ในปี 2007 ซึ่งเป็นปีภาษีปัจจุบันนั้น เป็นภาษีที่ได้ชำระในปี 2006 (1 ปี ก่อนปีภาษีปัจจุบัน) เป็นผลให้เกิดส่วนเกินจำนวนจำกัด (+100) ในปี 2007 ที่สามารถนำไปใช้ประโยชน์โดยถือเป็นภาษีที่ได้ชำระ หรืออยู่ในเกณฑ์ต้องชำระได้ภายใน 10 ปี ถัดจากปีภาษีปัจจุบัน

⁵⁶ See Department of the Treasury, "Foreign Tax Credit for Individuals," Publication 514 (2006). Available at <http://www.gpoaccess.gov>

⁵⁷ Ibid

ตัวอย่าง 2

	จำนวนจำกัด	ภาษีที่จ่าย	ส่วนเกินจำนวนจำกัด (+) ภาษีต่างประเทศที่ยังไม่ได้ใช้ (-)
ปี 2002	600	800	+200
ปี 2003	600	700	+100
ปี 2004	500	700	+200
ปี 2005	550	400	-150
ปี 2006	800	700	-100
ปี 2007	500	550	+50

กรณีนี้ถือว่าส่วนเกินจำนวนจำกัด (+200) ในปี 2002 นั้นเป็นภาษีที่ได้ชำระในปี 2005 เป็นผลให้ในปี 2005 เหลือภาษีเท่ากับ 0 โดยเหลือส่วนเกินจำนวนจำกัด (+50) ในปี 2002 ที่นำไปถือเป็นภาษีที่ได้ชำระในปี 2006 ได้ และถือว่าส่วนเกินจำนวนจำกัด (+100) ในปี 2003 นั้นเป็นภาษีที่ได้ชำระในปี 2006 เป็นผลให้เกิดส่วนเกินจำนวนจำกัด (+50) ในปี 2003 ที่สามารถนำไปใช้ประโยชน์ได้ต่อไป

ทั้งนี้ข้อสำคัญคือ เครดิตภาษีส่วนเกินนี้สามารถยกไปใช้ประโยชน์ได้เฉพาะใน basket ที่ก่อให้เกิดเครดิตภาษีขึ้นเท่านั้น หรือกล่าวอีกนัยคือ เครดิตภาษีส่วนเกินของ basket ใดจะไม่สามารถยกไปเครดิตกับเงินได้ใน basket อื่น ๆ ได้

11. ข้อกำหนดเรื่องเอกสารหลักฐานที่ใช้ประกอบการพิจารณาของเจ้าหน้าที่ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเลือกใช้วิธีการขจัดภาษีซ้อนโดยวิธีเครดิตภาษีนี้ ผู้เสียภาษีต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในเรื่องเอกสารหลักฐานเพื่อใช้ประกอบในการพิจารณาของเจ้าหน้าที่ด้วย ตาม § 905 ดังรายละเอียดต่อไปนี้

11.1 แบบฟอร์มที่ใช้ กรณีผู้เสียภาษีเป็นบุคคลธรรมดา ให้ใช้แบบหมายเลข 1116 (Form 1116) และกรณีผู้เสียภาษีเป็นนิติบุคคลใช้แบบหมายเลข 1118 (Form 1118)⁵⁸

⁵⁸ Treas. Reg. § 1.905-2 (a) (1).

11.2 ใบเสร็จรับเงิน หรือแบบแสดงรายการการชำระภาษี ในการยื่นแบบฟอร์มใน
ข้อ 11.1 นั้นผู้เสียภาษีต้องแนบบใบเสร็จรับเงินค่าภาษีที่ได้ชำระไปในต่างประเทศ หรือ
แบบแสดงรายการการชำระภาษีในกรณีที่อยู่ในเกณฑ์ต้องชำระภาษี

ทั้งนี้ใบเสร็จรับเงิน หรือแบบแสดงรายการการชำระภาษีดังกล่าวต้องเป็นเอกสารใน
ประเภทดังต่อไปนี้⁵⁹

11.2.1. ตัณฉบับ หรือ

11.2.2. คูณฉบับ หรือ

11.2.3. สำเนาเอกสารซึ่งรับรองความถูกต้อง หรือ

11.2.4. สำเนาเอกสารซึ่งผู้เสียภาษีได้ให้คำสาบานแล้ว

หากเอกสารดังกล่าวถูกทำขึ้นเป็นภาษาต่างประเทศผู้เสียภาษีต้องจัดให้มีการแปล
เป็นภาษาอังกฤษ พร้อมรับรองความถูกต้องของการแปลด้วย

อย่างไรก็ตามข้อกำหนดเรื่องใบเสร็จรับเงิน หรือแบบแสดงรายการการชำระภาษีนี้อาจ
ได้รับยกเว้น ถ้าหากว่าผู้เสียภาษีสามารถพิสูจน์ให้เป็นที่พอใจแก่เจ้าหน้าที่ได้ว่าการปฏิบัติตาม
ข้อกำหนดนั้นไม่อาจเป็นไปได้ กรณีนี้พยานหลักฐานในลำดับชั้นรอง (Secondary evidence) จะ
ถูกนำมาพิจารณาแทน ซึ่งพยานหลักฐานในลำดับชั้นรองนี้ได้แก่ สำเนาภาพถ่ายเอกสารของเช็ค,
ดริฟท์, เอกสารการชำระเงินประเภทอื่นซึ่งแสดงถึงจำนวน และวันที่ที่ได้ชำระภาษีไป พร้อมกับ
เอกสารหลักฐานอื่นที่แสดงได้ว่าภาษีได้ถูกชำระไปโดยผู้เสียภาษี⁶⁰

ตัวอย่างของประเทศต่างๆ ซึ่งใช้วิธีการจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวโดยวิธีเครดิตภาษี⁶¹

เพื่อให้เห็นภาพของการใช้วิธีเครดิตภาษีเป็นวิธีในการจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวได้ครอบ
คลุมยิ่งขึ้น นอกจากจะได้พิจารณาหลักเกณฑ์ของประเทศไทยและของประเทศสหรัฐอเมริกาแล้ว

⁵⁹ Treas. Reg. § 1.905-2 (a) (2).

⁶⁰ Treas. Reg. § 1.905-2 (b).

⁶¹ Roy Rohatgi, Basic International Taxation, Second edition, Volume One, (United Kingdom: Richmond Law & Tax Ltd., 2005), pp. 287-295.

ในที่นี้ผู้เขียนได้รวบรวมหลักเกณฑ์การจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวโดยวิธีเครดิตภาษีของประเทศต่างๆ ใน 3 ทวีปหลัก ได้แก่ ทวีปออสเตรเลีย, ทวีปยุโรป และทวีปเอเชีย ดังมีรายละเอียดต่อไปนี้

ประเทศออสเตรเลีย

ตามหลักกฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศออสเตรเลีย บุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลียจะมีการประเมินภาษีจากการมีเงินได้ในทุกแหล่งเงินได้ทั่วโลก⁶² ในขณะที่ผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลียจะมีการประเมินภาษีเงินได้เฉพาะจากการมีเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศออสเตรเลียเท่านั้น⁶³

ประเทศออสเตรเลียมีการแบ่งเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศเพื่อประโยชน์ของการเครดิตภาษีต่างประเทศออกเป็น 4 baskets คือ

1. Interest income basket
2. Passive income basket (ไม่รวม Interest income)
3. Offshore banking income basket
4. Other income basket

ทั้งนี้ในการคำนวณหาจำนวนจำกัดของเครดิตภาษีต่างประเทศนั้น ต้องคำนวณแยกเป็นแต่ละ basket ไป โดยใช้ฐานภาษีตามหลักเกณฑ์ของประเทศแหล่งเงินได้

นอกจากนี้ การคำนวณหาเพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษีนั้น ให้คำนวณโดยคิดจากฐาน Worldwide basis กล่าวคือเครดิตภาษีส่วนเกินของเงินได้ที่เกิดขึ้นในประเทศหนึ่งสามารถนำไปเครดิตกับภาษีที่ต้องเสียในประเทศออสเตรเลียส่วนที่คำนวณจากเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศของประเทศอื่นๆ ได้

เครดิตภาษีส่วนเกินใน basket ใด สามารถยกไปใช้ประโยชน์ได้ภายใน 5 ปี นับจากปีภาษีปัจจุบัน (Carry forward)⁶⁴

⁶² § 25 (1)(a) of The Income Tax Assessment Act of 1936 (ITAA 1936).

⁶³ § 25 (1)(b) of ITAA 1936.

⁶⁴ § 160AFE of ITAA 1936.

ในกรณีบุคคลธรรมดาผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลียมีเงินได้ประเภทเงินเดือน หรือค่าจ้างจากแหล่งเงินได้นอกประเทศ เงินได้ดังกล่าวจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ในประเทศออสเตรเลีย โดยมีเงื่อนไขคือเงินได้นั้นต้องไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ในประเทศแหล่งเงินได้ โดยต้องนำเงินได้ประเภทเงินเดือน หรือค่าจ้างนั้นมารวมคำนวณเป็นเงินได้พึงประเมินของผู้เสียภาษีด้วย แต่ในการคำนวณหาเครดิตภาษีต่างประเทศ ผู้เสียภาษีไม่ต้องนำเงินได้ดังกล่าวมารวมคำนวณกับเงินได้อื่นซึ่งได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศ⁶⁵

ส่วนเครดิตภาษีทางอ้อมนั้น⁶⁶ ประเทศออสเตรเลียอนุญาตให้เครดิตได้สำหรับภาษีที่ได้ชำระไปให้ต่างประเทศโดยนิติบุคคลในเครือในลำดับรองลงไป (Lower – tier subsidiaries) ภายใต้เงื่อนไขคือ นิติบุคคลออสเตรเลียต้องมีการควบคุมโดยทางตรงอย่างน้อยจำนวน 10 เปอร์เซ็นต์ ในแต่ละลำดับชั้นและนิติบุคคลออสเตรเลียซึ่งเป็นบริษัทแม่ต้องถือหุ้นไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม ซึ่งเป็นหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงในแต่ละนิติบุคคลในเครือไม่น้อยกว่า 5 เปอร์เซ็นต์

นอกจากนี้ผลขาดทุนจากต่างประเทศยังสามารถนำมาหักออกจากเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศได้ ทั้งนี้เฉพาะกับเงินได้ในประเภทเดียวกันเท่านั้น⁶⁷

ประเทศแคนาดา

ประเทศแคนาดาจัดเก็บภาษีเงินได้ซึ่งคำนวณจากฐานเงินได้ทุกแหล่งทั่วโลกสำหรับผู้มีถิ่นที่อยู่ในแคนาดา ในขณะที่ผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศแคนาดาจะมีภาระภาษีเงินได้เฉพาะจากการมีเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศแคนาดาเท่านั้น

สำหรับการบรรเทาภาระภาษีซ้อนฝ่ายเดียว ประเทศแคนาดาใช้ระบบการให้เครดิตภาษีสำหรับภาษีเงินได้ที่ชำระในต่างประเทศตาม § 126 of The Canadian Income Tax Act ซึ่งการ

⁶⁵ Price Waterhouse, Corporate Taxes, Individual Taxes, Foreign Exchange, Investment Regulations: An Asia Pacific Region Summary, (Hong Kong: Price Waterhouse, 1990), p. 111.

⁶⁶ §§ 160AFC and 160AF of ITAA 1936.

⁶⁷ Price Waterhouse, *supra* note 65, p. 3.

เครดิตภาษีต่างประเทศนี้มีการคำนวณหาเพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษีโดยคิดเป็นรายประเทศ (Per – country basis) สำหรับภาษีซึ่งคิดจากเงินได้สุทธิหรือผลประโยชน์เพิ่มที่ชำระไปในต่างประเทศ โดยไม่ต้องคำนึงถึงว่าภาษีดังกล่าวได้ชำระจริงเมื่อใด อย่างไรก็ตามกฎหมายไม่อนุญาตให้เครดิตภาษีสำหรับภาษีต่างประเทศที่คำนวณจากเงินได้ซึ่งได้รับยกเว้นตามกฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศแคนาดา

ทั้งนี้มีหลักเกณฑ์เฉพาะสำหรับเงินได้บางประเภทคือ

1. Active income (Business income tax) เงินได้ประเภทนี้ใช้วิธีการเครดิตภาษีแบบธรรมดา (Ordinary Credit Method) โดยเครดิตภาษีส่วนเกินสามารถยกไปใช้ประโยชน์ในปีภาษีก่อนหน้าปีภาษีปัจจุบันได้ 3 ปี (Carry back) และภายในปีภาษีถัดจากปีภาษีปัจจุบัน 7 ปี (Carry forward) โดยนำไปเครดิตกับเงินได้ในประเภทเดียวกัน ทั้งนี้ไม่อนุญาตให้นำไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีมีภาระภาษีเงินได้ทั้งประเภท Business income tax และ Non – Business income tax ภาษีเงินได้ในประเภท Business income tax จะสามารถนำมาเครดิตได้เฉพาะหลังจากที่มีการนำภาษีเงินได้ประเภท Non – Business income tax มาเครดิตแล้วเท่านั้น⁶⁸

2. Passive income และ Employment income (Non – Business income tax) วิธีการเครดิตภาษีแบบธรรมดาในที่นี้อนุญาตให้ใช้สำหรับภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายสำหรับเงินได้ประเภท Passive income เช่น ดอกเบี้ย, ค่าเช่า, เงินปันผล, ค่าสิทธิ และได้จากทุนเท่านั้น โดยให้เครดิตได้ในปีภาษีซึ่งได้ชำระภาษีต่างประเทศหัก ณ ที่จ่ายไป โดยไม่อนุญาตให้นำไปใช้ในปีก่อนได้⁶⁹

ในกรณีของภาษีเงินได้ต่างประเทศที่เก็บจากทรัพย์สิน (ที่มีใช้เงินได้จากอสังหาริมทรัพย์) จำนวนเครดิตภาษีจะถูกจำกัดอยู่ที่อัตรา 15 เปอร์เซ็นต์สำหรับบุคคลธรรมดา และกรณีที่มีเครดิตภาษีส่วนเกิน กฎหมายอนุญาตให้นำไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีได้ในปีภาษีปัจจุบันเท่านั้น โดยไม่อนุญาตให้ยกไปใช้ประโยชน์ในการเครดิตกับเงินได้ในปีก่อน

⁶⁸ J. Rogers-Glabush, “Canada” in *European Tax Handbook 2003*, ed. Juhani Kesti (Amsterdam: IBFD, 2003), p. 100.

⁶⁹ *Ibid*

อย่างไรก็ตาม เงินได้ประเภทนี้ไม่รวมถึงเงินได้ที่นิติบุคคลได้รับจากการถือหุ้นนิติบุคคลต่างชาติซึ่งเป็นนิติบุคคลในเครือของนิติบุคคลแคนาดา

ประเทศเยอรมัน ⁷⁰

นอกจากวิธีการยกเว้น (*Freistellungsmethode*) ที่ประเทศเยอรมันใช้เป็นวิธีจัดภาษีซ้อนตามอนุสัญญาภาษี (*Doppelbesteuerungsabkommen* (DTCs)) แล้ว กฎหมายภายในของเยอรมันได้บัญญัติอนุญาตให้ผู้เสียภาษีสามารถเลือกได้อาจจะนำภาษีเงินได้ต่างประเทศมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี (*Abzugsmethode*) หรือจะเลือกนำมาถือเป็นเครดิตภาษีด้วยวิธีการเครดิตแบบธรรมดาได้ ⁷¹

ทั้งนี้วิธีการเครดิตภาษีเป็นหนึ่งในห้าวิธีที่ประเทศเยอรมันใช้ในการบรรเทาภาระภาษีซ้อนฝ่ายเดียวตามกฎหมายของเยอรมัน นั่นคือ § 26 of The Corporate Income Tax Act of 1991 (*Körperschaftsteuergesetz* (KStG)) ซึ่งทั้งห้าวิธีดังกล่าว ได้แก่

1. Direct Tax Credit (*Anrechnungsmethode*)
2. Indirect Tax Credit
3. Tax Deduction (*Abzugsmethode*)
4. Flat Rate Determination (*Pauschalierungsmethode*) และ
5. Tax Abatement (*Erlaßmethode*) ⁷²

⁷⁰ Dietmar Voelker and Ralf Luedeke, "International Aspect of Income Tax," in German Tax and Business Law, ed. Dietmar Voelker, Kristofer Bott and Florian Wolff (London: Sweet & Maxwell Limited, 2005), pp. 4,013 – 4,043.

⁷¹ § 34c paragraph 2 of The Individual Income Tax Act of 1990 (*Einkommensteuergesetz* (EStG))

⁷² Jochen Ettinger, "Taxation of Corporations," in German Tax Guide, ed. Robert Amann (Germany: Hermann Luchterhand Verlag GmbH and Kluwer Law International, 2001), pp. 180-183.

โดยวิธีการเครดิตภาษี (*Anrechnungsmethode*) นั้นจะใช้เฉพาะกับผู้เสียภาษีทั้งที่เป็น บุคคลธรรมดา และเป็นนิติบุคคลซึ่งเสียภาษีจากฐานเงินได้ทุกแหล่ง (Unlimited Tax Liability) (*unbeschränkte Steuerpflicht*) ตามหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีจากเงินได้ทุกแหล่งเงินได้ทั่วโลก (*Welteinkommensprinzip*)⁷³

บุคคลผู้มีสิทธิได้รับการเครดิตภาษีต่างประเทศนั้นต้องมียอดประกอบดังต่อไปนี้⁷⁴

1. เป็นบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศเยอรมัน
2. บุคคลดังกล่าวได้รับเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศ ทั้งนี้เงินได้ที่ได้รับจะถือเป็นเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศหรือไม่นั้น เป็นไปตามที่บัญญัติไว้ใน § 34d of EStG และ
3. บุคคลดังกล่าวได้เสียชำระไว้แล้วในประเทศแหล่งเงินได้โดยวิธีการประเมิน หรือโดยวิธีการหักภาษี ณ ที่จ่าย ทั้งนี้ภาษีต่างประเทศดังกล่าวอาจเป็นภาษีในระดับรัฐ, ระดับมลรัฐ หรือในระดับท้องถิ่นก็ได้⁷⁵

อย่างไรก็ตามภาษีต่างประเทศดังต่อไปนี้ไม่อยู่ในหลักเกณฑ์ที่สามารถนำมาเครดิตได้⁷⁶

1. ภาษีต่างประเทศที่ไม่ใช่ภาษีเงินได้ตามหลักเกณฑ์ของกฎหมายเยอรมัน หรือ
2. ยังไม่ได้มีการชำระภาษีไว้ในประเทศแหล่งเงินได้ หรือ
3. ไม่เข้าหลักเกณฑ์การเป็นเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศตามที่ § 34d of EStG บัญญัติไว้

ทั้งนี้ภาษีต่างประเทศที่เข้าหลักเกณฑ์สามารถนำมาเครดิตได้กับภาษีที่ต้องเสียในประเทศเยอรมันนั้น จะถูกจำกัดจำนวนให้ไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศเยอรมัน โดยวิธีการคำนวณหาเพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษีนี้นั้น ให้แยกคำนวณเป็นรายประเทศ (country-by-country basis)⁷⁷

⁷³ § 34c paragraph 1 of EStG.

⁷⁴ § 34c of EStG and § 26 (1) of KStG.

⁷⁵ Wolfgang Oepen and Sebastian Löser, "Germany," in *The Attribution of Profits to Permanent Establishments: The Taxation of Intra-Company Dealings*, ed. Raffaele Russo (The Netherlands: IBFD Publications BV, 2005), p. 193.

⁷⁶ § 34c paragraph 1, 2 and 3 of EStG and § 26 paragraph 6 of KStG.

⁷⁷ § 34c (1) of EStG.

กรณีที่ผู้เสียภาษีมีเครดิตภาษีส่วนเกิน กฎหมายไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ในปีภาษีอื่นได้ นอกจากนี้ยังห้ามนำไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีอีกด้วย

ประเทศอิตาลี

บุคคลธรรมดาผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอิตาลีจะมีความรับผิดชอบในการเสียภาษีเงินได้ (*Imposta sul reddito delle persone fisiche* (IRPEF)) ซึ่งคำนวณจากเงินได้ในทุกแหล่งเงินได้ในขณะที่นิติบุคคลอิตาลีจะมีความรับผิดชอบในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล (*Imposta sul reddito delle persone giuridiche* (IRPEG)) จากเงินได้ในทุกแหล่งเงินได้เช่นเดียวกัน⁷⁸

ประเทศอิตาลีใช้ระบบการเครดิตภาษีต่างประเทศด้วยวิธีเครดิตแบบธรรมดา⁷⁹ ซึ่งการใช้วิธีเครดิตภาษีนี้ กฎหมายกำหนดให้ต้องใช้ภายในปีภาษีเดียวกันกับปีที่ได้รับเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศเท่านั้น⁸⁰ มิฉะนั้นสิทธิในการเครดิตภาษีของผู้เสียภาษีจะสิ้นไป

จำนวนภาษีต่างประเทศที่สามารถนำมาเครดิตนั้นจะถูกจำกัดให้ไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศอิตาลีซึ่งคำนวณจากเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศ ทั้งนี้โดยการคำนวณในรูปแบบรายประเทศ (country-by-country basis)⁸¹

นอกจากนี้กฎหมายอนุญาตให้นำเครดิตภาษีส่วนเกินที่เกี่ยวกับเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศในประเภท business income (เช่น เงินได้ที่ได้รับจากการประกอบการโดยผ่านทางสถานประกอบการถาวร หรือได้รับโดยนิติบุคคลต่างชาติซึ่งเป็นนิติบุคคลในเครือ) ไปใช้เป็นเครดิต

⁷⁸ R. Russo, "Italy" in *European Tax Handbook 2003*, ed. Juhani Kesti (Amsterdam: IBFD, 2003), pp. 347, 357.

⁷⁹ Article 92 of The Italian Income Tax Code (*Testo Unico delle Imposte sui Redditi* (ITC))

⁸⁰ Emidio Cacciapuoti, "Italy," in *The Attribution of Profits to Permanent Establishments: The Taxation of Intra-Company Dealings*, ed. Raffaele Russo (The Netherlands: IBFD Publications BV, 2005), p. 238.

⁸¹ Article 15 (1) and (2) of ITC.

ภาษีในปีก่อนหน้าปีภาษีปัจจุบัน (Carry back) หรือปีถัดจากปีภาษีปัจจุบัน (Carry forward) ได้เป็นเวลา 8 ปี

ประเทศฟินแลนด์⁸²

บุคคลธรรมดาผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศฟินแลนด์ และนิติบุคคลฟินแลนด์จะมีความรับผิดชอบในการเสียภาษีเงินได้ (*Valtion tulovero; statlig inkomstskatt*) และภาษีเงินได้นิติบุคคล (*Yhteisön tulovero; samfunds inkomstskatt*) ตามลำดับ ซึ่งคำนวณจากการมีเงินได้ในทุกแหล่งเงินได้

ประเทศฟินแลนด์ให้การบรรเทาภาระภาษีซ้อนฝ่ายเดียวด้วยการใช้วิธีเครดิตภาษีแบบธรรมดาสำหรับเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศตามหลักเกณฑ์แห่งกฎหมายภายใน⁸³ ซึ่งการใช้วิธีเครดิตภาษีต่างประเทศตามหลักเกณฑ์แห่งกฎหมายภายในนี้ไม่ต้องพิจารณาถึงหลักเกณฑ์การเครดิตภาษีตามอนุสัญญาภาษีที่ประเทศฟินแลนด์ได้ตกลงทำไว้กับประเทศต่าง ๆ เพียงแต่การใช้วิธีเครดิตภาษีต่างประเทศตามกฎหมายภายในของประเทศฟินแลนด์นั้นต้องไม่เป็นการจำกัดสิทธิประโยชน์ที่จะผู้เสียภาษีจะพึงมีพึงได้ตามอนุสัญญาภาษีดังกล่าว⁸⁴

ทั้งนี้มีการจัดกลุ่มประเภทเงินได้ออกเป็น 3 กลุ่ม คือ

1. เงินได้จากกิจกรรมทางธุรกิจ รวมถึงผลได้จากทุนที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจดังกล่าวด้วย⁸⁵
2. เงินได้จากการเกษตร และป่าไม้⁸⁶

⁸² Peter Andrew Harris, Corporate Shareholder Income Taxation and Allocating Taxing Rights Between Countries: A Comparison of Imputation Systems, (The Netherlands: IBFD Publications BV, 1996), p. 582.

⁸³ § 3 of The Law on the Elimination of International Double Taxation (*Laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta* (KVL), Law No. 1552, 18 December 1995.

⁸⁴ J. Kesti, "Finland" in European Tax Handbook 2003, ed. Juhani Kesti (Amsterdam: IBFD, 2003), p. 191.

⁸⁵ § 2 of The Business Income Tax Law (*Laki elinkeinotulon verottamisesta* (EVL), Law No. 360, 24 June 1968.

3. เงินได้อื่น ๆ ซึ่งรวมถึงเงินได้จากอสังหาริมทรัพย์, ผลได้จากทุน และเงินได้จากทุนที่ไม่เกี่ยวข้องกับธุรกิจ⁸⁷

ในการคำนวณหาเพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษีนั้น ให้คำนวณโดยคิดเป็นรายประเทศ (Per – country basis) กล่าวคือจำนวนภาษีต่างประเทศที่สามารถนำมาเครดิตกับภาษีของประเทศฟินแลนด์ได้นั้น ต้องไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศฟินแลนด์ส่วนที่คำนวณจากเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศในแต่ละประเทศ

นอกจากนี้กฎหมายไม่อนุญาตให้มีการเครดิตภาษีในระหว่างกลุ่มประเภทเงินได้ (Cross Credit) ทั้ง 3 กลุ่มดังกล่าวข้างต้น หรือในระหว่างเงินได้จากน้ำพักน้ำแรง (earned income) กับเงินได้ประเภทผลได้จากทุน (capital income) กล่าวอีกนัยหนึ่งคือภาษีต่างประเทศของเงินได้ในกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งไม่สามารถนำไปเครดิตกับเงินได้ในกลุ่มอื่น ๆ⁸⁸

อย่างไรก็ตาม กฎหมายอนุญาตให้นำเครดิตภาษีส่วนเกิน (Excess foreign tax credit) ยกไปใช้ประโยชน์เป็นเครดิตภาษีในปีถัดจากปีภาษีปัจจุบัน (Carry forward) ได้เป็นเวลา 1 ปี⁸⁹

ทั้งนี้ประเทศฟินแลนด์ไม่มีหลักเกณฑ์การให้เครดิตภาษีทางอ้อม (Indirect Foreign Tax Credit) แต่อย่างใด

ประเทศนอร์เวย์⁹⁰

ตามกฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศนอร์เวย์ (*Fellesskatt til staten*) บุคคลธรรมดาผู้มีถิ่นที่อยู่ และนิติบุคคลนอร์เวย์จะมีความรับผิดชอบในการเสียภาษีจากการมีเงินได้ทั้งจากแหล่งเงินได้ในประเทศ (Norwegian source) และจากแหล่งเงินได้นอกประเทศ

⁸⁶ § 2 of The Agricultural Income Tax Law (Law No. 543, 15 December 1967).

⁸⁷ § 29 of The Income Tax Law (*Tuloverolaki* (TVL), Law No. 1535, 30 December 1992.

⁸⁸ § 4 of KVL.

⁸⁹ § 5 of KVL.

⁹⁰ Peter Andrew Harris, *supra* note 82, p. 722.

วิธีการขจัดภาษีซ้อนของประเทศนอร์เวย์นั้น นอกจากการอนุญาตให้ผู้เสียภาษีสามารถนำภาษีที่ชำระไว้ในต่างประเทศมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีได้แล้ว ประเทศนอร์เวย์ยังให้การบรรเทาภาระภาษีซ้อนแก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศด้วยวิธีการเครดิตภาษีในแบบธรรมดา⁹¹

ส่วนการคำนวณหาเพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษีนั้นให้คำนวณด้วยวิธี Overall Limitation กล่าวคือไม่ต้องแยกคำนวณเงินได้และภาษีต่างประเทศเป็นรายประเทศ (Per-country Limitation) หรือเป็นรายประเภทเงินได้ (Per-category Limitation) แต่อย่างใด

กฎหมายอนุญาตให้นำเครดิตภาษีส่วนเกินไปใช้ประโยชน์เป็นเครดิตภาษีในปีถัดจากปีภาษีปัจจุบัน (Carry forward) ได้เป็นเวลาถึง 10 ปี

นอกจากเครดิตภาษีทางตรงแล้ว ประเทศนอร์เวย์อนุญาตให้นิติบุคคลนอร์เวย์สามารถเครดิตภาษีทางอ้อมได้อีกด้วยสำหรับภาษีดังต่อไปนี้

1. ภาษีที่ชำระโดยนิติบุคคลต่างชาติซึ่งเป็นนิติบุคคลในเครือในลำดับชั้นแรก (First – tier subsidiaries) ของนิติบุคคลนอร์เวย์ ซึ่งคำนวณจากเงินปันผลที่ได้รับจากนิติบุคคลต่างชาติ ดังกล่าว⁹² ภายใต้เงื่อนไขคือนิติบุคคลนอร์เวย์ต้องถือหุ้น และมีสิทธิในการออกเสียงเป็นจำนวนขั้นต่ำที่ 10 เปอร์เซ็นต์ของนิติบุคคลต่างชาติในเครือดังกล่าว และ

2. ภาษีที่จ่ายโดยนิติบุคคลต่างชาติซึ่งเป็นนิติบุคคลในเครือในลำดับชั้นที่สอง (Second – tier subsidiaries) ของนิติบุคคลนอร์เวย์ ซึ่งคำนวณจากเงินปันผลที่ได้รับจากนิติบุคคลต่างชาติในเครือในลำดับชั้นแรก ภายใต้เงื่อนไขคือนิติบุคคลนอร์เวย์ต้องถือหุ้น และมีสิทธิในการออกเสียงเป็นจำนวนขั้นต่ำที่ 25 เปอร์เซ็นต์ของนิติบุคคลต่างชาติในเครือในลำดับชั้นที่สองโดยผ่านนิติบุคคลต่างชาติในเครือในลำดับชั้นแรกดังกล่าว และนิติบุคคลต่างชาติในเครือทั้งในลำดับชั้นแรกและในลำดับชั้นที่สองนั้นต้องเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศเดียวกันด้วย⁹³

⁹¹ § 22A of The Tax Law 1911 (*lov om skatt på formue og inntekt med senere endringer* (TL 1911)).

⁹² § 1-7 of The Company Tax Law 1991 (*lov om særregler for skattlegging av aksjeselskaper og aksjonærer* (CTL 1991)).

⁹³ T. Leegaard, “Norway” in *European Tax Handbook 2003*, ed. Juhani Kesti (Amsterdam: IBFD, 2003), p. 459.

ประเทศสเปน⁹⁴

กฎหมายภาษีเงินได้ (*Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*) และกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล (*Impuesto sobre Sociedades*) ของประเทศสเปน กำหนดให้บุคคลธรรมดาผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสเปน และนิติบุคคลสเปนตามลำดับ มีความรับผิดชอบในการเสียภาษีจากการมีเงินได้ทั้งจากแหล่งเงินได้ในประเทศสเปน และแหล่งเงินได้นอกประเทศสเปน⁹⁵

ประเทศสเปนบัญญัติหลักเกณฑ์การบรรเทาภาษีซ้อนฝ่ายเดียวสำหรับผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสเปนด้วยวิธีการต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

1. ในกรณีเกี่ยวกับการถือหุ้นในนิติบุคคลต่างชาติซึ่งเป็นนิติบุคคลในเครือของนิติบุคคลสเปน สำหรับเงินได้ประเภทเงินปันผลและเงินได้ประเภทผลได้จากทุน ให้ใช้วิธีการยกเว้นเป็นวิธีการบรรเทาภาษีซ้อนตามเงื่อนไขที่กำหนด

อย่างไรก็ตามหากปรากฏว่ากรณีไม่เป็นไปตามเงื่อนไขที่จะนำวิธีการยกเว้นมาใช้บังคับให้นำวิธีการเครดิตภาษีทางอ้อม (Indirect foreign tax credit) มาใช้บังคับสำหรับเงินได้ประเภทเงินปันผลที่ได้รับจากแหล่งเงินได้นอกประเทศสเปน

ทั้งนี้ หากเป็นกรณีที่ไม่สามารถนำวิธีการยกเว้น, วิธีการเครดิตภาษีทางอ้อมมาใช้บังคับและกรณีไม่มีอนุสัญญาภาษีระหว่างประเทศสเปนกับประเทศที่เป็นแหล่งเงินได้ ให้นำวิธีการเครดิตภาษีธรรมดามาใช้บังคับกับเงินได้ประเภทเงินปันผลที่ได้รับจากแหล่งเงินได้นอกประเทศสเปน

2. กรณีเกี่ยวกับสถานประกอบการถาวรซึ่งตั้งอยู่ในต่างประเทศ ให้นำวิธีการยกเว้นมาใช้บังคับภายใต้เงื่อนไขคือ

2.1. เงินได้จำนวนไม่ต่ำกว่า 85 เปอร์เซ็นต์ของสถานประกอบการถาวรซึ่งตั้งอยู่ในต่างประเทศนั้น ประกอบไปด้วยผลกำไรจากการประกอบธุรกิจ (Active business)

⁹⁴ Angel J. Juárez and Luis J. Durá García, "Spain," in *The Attribution of Profits to Permanent Establishments: The Taxation of Intra-Company Dealings*, ed. Raffaele Russo (The Netherlands: IBFD Publications BV, 2005), pp. 313-314.

⁹⁵ A. de la Cueva González-Cotera, "Spain" in *European Tax Handbook 2003*, ed. Juhani Kesti (Amsterdam: IBFD, 2003), pp. 571, 583.

profits) จากแหล่งเงินได้นอกประเทศสเปน, เงินปันผลจากนิติบุคคลต่างชาติซึ่งถือหุ้น
โดยสถานประกอบการถาวรดังกล่าว และ

2.2. สถานประกอบการถาวรดังกล่าวต้องไม่ตั้งอยู่ในดินแดนที่ถือว่าเป็น Tax
Haven⁹⁶ และเสียภาษีซึ่งคิดจากผลกำไรของสถานประกอบการถาวรมานั้น

ในกรณีที่ไม่วางเงื่อนไขที่จะนำวิธีการยกเว้นมาใช้บังคับให้นำวิธีการเครดิตภาษีธรรมดา
มาใช้บังคับแทน

อย่างไรก็ตามผู้เสียภาษีมีสิทธิเลือกนำวิธีการเครดิตภาษีธรรมดามาใช้แทนวิธีการยกเว้น
ในกรณีปกติได้

3. กรณีเกี่ยวกับเงินได้ประเภทอื่นนอกเหนือจากที่กล่าวมาให้นำวิธีการเครดิตภาษีธรรมดา
มาใช้บังคับ

ในทุกกรณีที่นำวิธีการเครดิตภาษีมาใช้บังคับ ไม่ว่าจะเป็นวิธีการเครดิตภาษีธรรมดา หรือ
เครดิตภาษีทางอ้อมก็ตาม จำนวนเครดิตภาษีจะถูกจำกัดด้วยเพดานจำกัดจำนวนเครดิตด้วย
วิธีการคำนวณเป็นรายประเทศ (Per-country Limitation)

⁹⁶ ได้แก่ 1. ทวีปอเมริกา – Anguilla, Antigua and Barbuda, Aruba, the Bahamas, Barbados, Bermuda, the British Virgin Islands, the Cayman Islands, Dominica, the Falkland Islands, Grenada, Jamaica, Montserrat, the Netherlands Antilles, Panama, Saint Lucia, Saint Vincent and the Grenadines, Trinidad and Tobago, the Turks and Caicos Islands, US Virgin Islands;

2. ทวีปยุโรป – Andorra, Cyprus, Gibraltar, Isle of Man and the Channel Islands, Liechtenstein, Luxembourg (เฉพาะเงินได้ที่ได้รับจากนิติบุคคลในเครือซึ่งมีสถานะตามที่กำหนด), Malta, Monaco, San Marino;

3. ทวีปแอฟริกา และแถบตะวันออกกลาง – Bahrain, Jordan, Lebanon, Liberia, Mauritius, Oman, the Seychelles and the United Arab Emirates;

4. ทวีปเอเชีย และแปซิฟิก – Brunei, the Cook Islands, Fiji, Hong Kong, Macau, the Mariana Islands, Nauru, Singapore, the Solomon Islands, Vanuatu.

ประเทศเบลเยียม ⁹⁷

บุคคลธรรมดาผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศเบลเยียมจะมีความรับผิดชอบในการเสียภาษีเงินได้ (Impôt des personnes physiques; personenbelasting) ซึ่งคิดจากฐานเงินได้ทุกแหล่ง ส่วนนิติบุคคลเบลเยียมนั้นก็ใช้ฐานการคำนวณจากเงินได้ทุกแหล่งในการกำหนดความรับผิดชอบในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล (Impôt des sociétés; vennootschapsbelasting) ในประเทศเบลเยียมเช่นเดียวกัน

วิธีการบรรเทาภาระภาษีซ้อนฝ่ายเดียวของประเทศเบลเยียมนั้นจะอยู่ใน 3 รูปแบบ คือ การ ยกเว้น, การนำมาหักเป็นค่าใช้จ่าย และการเครดิตภาษี ซึ่งผู้เสียภาษีจะใช้วิธีการใดนั้นจะขึ้นอยู่กับประเภทของเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศดังต่อไปนี้

1. เงินได้ประเภทค่าสิทธิซึ่งไม่ได้รับโดยผ่านสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศ จะใช้วิธีการเครดิตภาษี โดยมีการจำกัดจำนวนเครดิตภาษีอยู่ที่ 15 / 85 ส่วนของจำนวนเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศสุทธิที่ได้รับ
2. เงินได้ประเภทดอกเบี้ยซึ่งไม่ได้รับโดยผ่านสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศจะใช้วิธีการเครดิตภาษี โดยมีการจำกัดจำนวนเครดิตภาษีตามอัตราส่วนดังต่อไปนี้

จำนวนภาษีต่างชาติ

100 – อัตราภาษีต่างชาติ

อย่างไรก็ตามจำนวนเครดิตภาษีจะไม่เกิน 15 / 85 ส่วนของจำนวนเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศสุทธิที่ได้รับ

3. เงินได้ประเภทเงินปันผลซึ่งมีผู้ถือหุ้นที่เป็นของสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศ จะใช้วิธีการยกเว้นภายใต้เงื่อนไขที่กำหนด

⁹⁷ R.H.M.J. Offermanns, "Belgium" in European Tax Handbook 2003, ed. Juhani Kesti (Amsterdam: IBFD, 2003), p. 67.

ประเทศสวีเดน⁹⁸

กฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศสวีเดน (*Statlig Inkomstskatt*) บัญญัติให้บุคคลธรรมดาผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสวีเดนมีความรับผิดชอบในการเสียภาษีซึ่งคำนวณจากเงินได้ทุกแหล่ง ส่วนนิติบุคคลสวีเดนนั้นจะมีความรับผิดชอบในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยคำนวณจากเงินได้ทุกแหล่งเช่นเดียวกัน

การบรรเทาภาษีซ้อนฝ่ายเดียวของประเทศสวีเดนนั้น นอกจากกฎหมายจะอนุญาตให้ผู้เสียภาษีสามารถนำภาษีต่างประเทศมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีได้แล้ว ผู้เสียภาษียังสามารถนำภาษีต่างประเทศ (รวมถึงภาษีในระดับท้องถิ่นด้วย) มาเครดิตกับภาษีที่ต้องเสียในประเทศสวีเดนได้ไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศสวีเดนส่วนที่คำนวณจากเงินได้จากแหล่งนอกประเทศนั้น ทั้งนี้ด้วยวิธีคำนวณแบบ Overall Limitation

กรณีที่เครดิตภาษีส่วนเกินสามารถยกไปใช้ประโยชน์ภายในปีถัดจากปีภาษีปัจจุบันได้ 3 ปี

ประเทศออสเตรีย⁹⁹

ประเทศออสเตรียจัดเก็บภาษีเงินได้ (*Einkommensteuer*) จากผู้มีถิ่นที่อยู่ในออสเตรีย โดยคิดจากฐานเงินได้จากทุกแหล่งทั่วโลก (Unlimited tax liability)¹⁰⁰

นอกจากวิธีการยกเว้นแบบอัตราก้าวหน้าที่ประเทศออสเตรียใช้ในการบรรเทาภาระภาษีซ้อนสำหรับการมีเงินได้จากการประกอบธุรกิจโดยผ่านสถานประกอบการถาวรซึ่งตั้งอยู่ในต่างประเทศ ภายใต้เงื่อนไขคือเงินได้ดังกล่าวมีภาระภาษีเงินได้ในต่างประเทศที่อัตรา 15 เปอร์เซ็นต์เป็นอย่างต่ำ ประเทศออสเตรียได้บัญญัติให้ใช้วิธีการเครดิตสำหรับภาษีเงินได้ที่ได้ชำระไว้ใน

⁹⁸ F. Holmdahl, "Sweden" in *European Tax Handbook 2003*, ed. Juhani Kesti (Amsterdam: IBFD, 2003), p. 598.

⁹⁹ Helmut Moritz, "Austria," in *The Attribution of Profits to Permanent Establishments: The Taxation of Intra-Company Dealings*, ed. Raffaele Russo (The Netherlands: IBFD Publications BV, 2005), pp. 61-62.

¹⁰⁰ § 1 (2) of The Austrian Corporate Income Tax Act (KStG).

ต่างประเทศเฉพาะการมีเงินได้ประเภทที่ไม่อยู่ในเกณฑ์ที่จะนำวิธีการยกเว้นแบบอัตราก้าวหน้ามาใช้บังคับ¹⁰¹ ซึ่งวิธีการยกเว้น และการเครดิตภาษีต่างประเทศนี้จะใช้สำหรับการมีเงินได้จากรัฐที่ไม่มีการตกลงทำอนุสัญญาภาษีกับประเทศออสเตรียเท่านั้น¹⁰²

ส่วนการจำกัดจำนวนเครดิตภาษีนั้น จะคำนวณเป็นรายประเทศ (per-country basis) ตามสูตรการคำนวณดังต่อไปนี้¹⁰³

$$\frac{\text{อัตราภาษีเงินได้} \times \text{เงินได้จากแหล่งทั่วโลก} \times \text{เงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศ (ภาษีเงินได้ของออสเตรีย)}}{\text{เงินได้จากแหล่งเงินได้ทั่วโลก}}$$

อย่างไรก็ตามเครดิตภาษีส่วนเกินนั้น กฎหมายไม่อนุญาตให้ยกไปใช้ประโยชน์ในปีอื่นได้ ไม่ว่าปีก่อนหน้าปีภาษีปัจจุบัน (Carry back) หรือปีถัดจากปีภาษีปัจจุบัน (Carry forward) ก็ตาม

ประเทศรัสเซีย¹⁰⁴

ตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศรัสเซีย (*Nalog na pribyl'*) มีการบัญญัติให้การบรรเทาภาษีซ้อนแก่นิติบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศรัสเซียโดยวิธีการให้เครดิตภาษีสำหรับภาษีเงินได้ที่ได้ชำระไว้ในต่างประเทศ อย่างไรก็ตามไม่ปรากฏว่ากฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศ

¹⁰¹ T. Polivanova, "Austria" in *European Tax Handbook 2003*, ed. Juhani Kesti (Amsterdam: IBFD, 2003), pp. 48-49.

¹⁰² § 48 of The Austrian Federal Tax Procedure Act (*Bundesabgabenordnung* (BAO)).

¹⁰³ คำพิพากษาศาลปกครอง (*Verwaltungsgerichtshof* (VwGH)) ที่ 93/14/0202, 22.2.1994.

¹⁰⁴ R. Vakhitov, "Russia" in *European Tax Handbook 2003*, ed. Juhani Kesti (Amsterdam: IBFD, 2003), pp. 525, 533.

รัสเซีย (*Nalog na dohody fizicheskikh lic*) มีการให้การบรรเทาภาษีซ้อนฝ่ายเดียวโดยวิธีเครดิต ภาษีแก่ผู้เสียภาษีที่เป็นบุคคลธรรมดา

การจำกัดจำนวนเครดิตภาษีนั้น กฎหมายบัญญัติอนุญาตให้นำภาษีต่างประเทศมา เครดิตกับภาษีที่ต้องเสียในประเทศรัสเซียได้ไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศรัสเซียส่วนที่ คำนวณจากเงินได้จากแหล่งนอกประเทศรัสเซียดังกล่าว

อย่างไรก็ตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีอากรของรัสเซียไม่มีความชัดเจนว่าการจำกัด จำนวนเครดิตภาษีต่างประเทศนี้ให้ใช้วิธีการคำนวณแบบรวมทุกแหล่ง (Overall Basis Limitation), หรือแบบรายประเทศ (Per-country Basis Limitation) หรือแบบรายประเภทเงินได้ (Per-item Basis Limitation)

ส่วนเครดิตภาษีส่วนเกินนั้น กฎหมายไม่อนุญาตให้นำไปใช้ประโยชน์ในปีภาษีอื่นได้

ประเทศญี่ปุ่น

ประเทศญี่ปุ่นอนุญาตให้บุคคลธรรมดาผู้มีถิ่นที่อยู่¹⁰⁵ และนิติบุคคลภายในประเทศ¹⁰⁶ นำภาษีเงินได้ต่างประเทศที่ได้ชำระไว้แล้วมาถือเป็นเครดิตต่อภาษีของญี่ปุ่น ซึ่งรวมถึงภาษี

¹⁰⁵ คือบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ (*jusho*) หรือบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ชั่วคราว (*kyosho*) ในประเทศญี่ปุ่น อย่างต่อเนื่องตั้งแต่ 1 ปี หรือมากกว่า ตาม Article 2(1)(iii) of the Income Tax Law (*Shotoku Zei Ho*)

¹⁰⁶ ตาม Article 2(v) to (ix) of the Corporate Tax Law (*Hojin Zei Ho*) ได้แก่

1. public corporations (*kokyo hojin*)
2. public interest corporations (*koeki hojin*)
3. co-operative associations (*kyodo kumiai*)
4. unincorporated associations (*jinkaku no nai shadan*)
5. ordinary corporations (*futsu hojin*) ซึ่งแบ่งเป็น 4 ประเภท คือ
 - 5.1 unlimited commercial partnership corporations (*gomei kaisha*)
 - 5.2 limited commercial partnership corporations (*goshi kaisha*)
 - 5.3 limited corporations (*yugen kaisha*)

ท้องถิ่น (Inhabitants tax (*Jumin Zei*) แต่ไม่รวม Enterprise tax (*Jigyo Zei*)) ด้วย โดยใช้วิธีเครดิตแบบธรรมดา ทั้งนี้เงินกำไรของนิติบุคคลในเครือของนิติบุคคลญี่ปุ่นซึ่งตั้งอยู่ ณ ประเทศหรือดินแดนที่ถูกกำหนดว่าไม่เก็บภาษี หรือเก็บภาษีในอัตราต่ำ ถึงแม้จะไม่ถูกจ่ายให้แก่นิติบุคคลญี่ปุ่นก็ตาม กำไรดังกล่าวจะถูกกำหนดให้รวมเข้าเป็นเงินได้พึงประเมินของนิติบุคคลญี่ปุ่นด้วย¹⁰⁷

ทั้งนี้บุคคลธรรมดาที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในญี่ปุ่น (คือบุคคลที่มีได้มีถิ่นที่อยู่ (*jusho*) และบุคคลที่มีได้อยู่ในญี่ปุ่นอย่างต่อเนื่องตั้งแต่ 1 ปี หรือมากกว่า (*kyosho*)) จะไม่ได้รับอนุญาตให้ได้รับการเครดิตภาษีต่างประเทศแต่อย่างใด¹⁰⁸

ภาษีต่างประเทศที่อยู่ในเกณฑ์ได้รับการเครดิตนี้ ได้แก่ภาษีที่จัดเก็บจากเงินได้ของผู้มีเงินได้ อย่างไรก็ตามหากว่าภาษีต่างประเทศนั้นมีอัตราภาษีที่แท้จริง (effective tax rate) เกินกว่า 50 เปอร์เซ็นต์แล้ว จำนวนภาษีต่างประเทศส่วนที่เกิน 50 เปอร์เซ็นต์ของเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศนั้นจะไม่อยู่ในเกณฑ์ที่สามารถนำมาเครดิตได้ ทั้งนี้ตาม Article 142-3 of Corporate Tax Law Enforcement Order¹⁰⁹

การจำกัดจำนวนเครดิตภาษีนั้น จะคำนวณด้วยวิธี Overall Limitation จากสูตรการคำนวณดังต่อไปนี้¹¹⁰

5.4 stock corporations (*kabushiki kaisha*)

¹⁰⁷ Price Waterhouse, *supra* note 65, p. 41.

¹⁰⁸ *Ibid.* p. 132.

¹⁰⁹ Masatami Otsuka, Ichiro Otsuku and Eiichiro Nakatani, Tax Law in Japan, (The Netherlands: Kluwer Law International BV, 2006), p. 130.

¹¹⁰ Study Group on Asian Tax Administration and Research, Income Taxation in Selected Countries in Asia and the Pacific, (Manila: Study Group on Asian Tax Administration and Research, 1984), p. 57.

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของญี่ปุ่น หรือ ภาษีเงินได้นิติบุคคลของญี่ปุ่น	X	จำนวนเงินได้ทั้งหมดจาก แหล่งเงินได้นอกประเทศ
จำนวนเงินได้ทั้งหมดที่นำมาคำนวณ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือ ภาษีเงินได้นิติบุคคล		

กรณีที่มีเครดิตภาษีส่วนเกินสามารถยกไปใช้ประโยชน์ในปีถัดจากปีภาษีปัจจุบัน (Carry forward) ได้ 3 ปีตาม Article 69 (2) of the Corporate Tax Law โดยกฎหมายไม่อนุญาตให้นำเครดิตภาษีส่วนเกินดังกล่าวไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี

ทั้งนี้เครดิตภาษีส่วนเกินนั้นยังสามารถนำไปเครดิตกับภาษีส่วนท้องถิ่นของประเทศญี่ปุ่นได้ตามเงื่อนไขและข้อจำกัดที่กำหนดตาม Article 69 (2) of the Corporate Tax Law, Article 143 of Corporate Tax Law Enforcement Order, Article 9-7 (4) and 48-13 (5) of Local Tax Law Enforcement Order ¹¹¹ ดังต่อไปนี้

1. ภาษีส่วนท้องถิ่นที่เก็บในระดับนคร (Prefectural Governments) จะถูกจำกัดจำนวนเครดิตภาษีเท่ากับ “จำนวนจำกัดเครดิตภาษีในระดับประเทศ X 5.0 %”
2. ภาษีส่วนท้องถิ่นที่เก็บในระดับต่ำกว่านคร (Municipal Governments) จะถูกจำกัดจำนวนเครดิตภาษีเท่ากับ “จำนวนจำกัดเครดิตภาษีในระดับประเทศ X 12.3 %”
3. ภาษีส่วนท้องถิ่นที่เก็บโดยนครโตเกียว (Metropolitan Tokyo Government) จะถูกจำกัดจำนวนเครดิตภาษีเท่ากับ “จำนวนจำกัดเครดิตภาษีในระดับประเทศ X 17.3 %”

นอกจากนี้ประเทศญี่ปุ่นยังนำวิธีการจำกัดจำนวนเครดิตภาษีด้วยวิธีต่างๆ ดังต่อไปนี้มาใช้บังคับด้วย

1. จำนวนเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศทั้งหมดรวมแล้วต้องไม่เกิน 90 เปอร์เซนต์ของจำนวนเงินได้จากทุกแหล่งทั่วโลก

¹¹¹ Masatami Otsuka, Ichiro Otsuku and Eiichiro Nakatani, *supra* note 109, p.

2. เงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศที่ได้รับยกเว้นภาษี หรือไม่มีภาระภาษีจากต่างประเทศ เงินได้ดังกล่าวจำนวน 2 ใน 3 จะถูกถือว่าเป็นเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศ และเงินได้ที่เหลืออีก 1 ส่วนนั้นยังคงถือเป็นเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศตามเดิม

3. เงินได้ของสาขาต่างชาติของนิติบุคคลญี่ปุ่นจะถูกกำหนดตามหลักเกณฑ์ของกฎหมายญี่ปุ่น

อย่างไรก็ตามนอกจากเครดิตภาษีทางตรงแล้ว ญี่ปุ่นได้อนุญาตให้เครดิตภาษีทางอ้อมอีกด้วยสำหรับเงินปันผลที่ได้รับจากนิติบุคคลต่างชาติซึ่งเป็นนิติบุคคลในเครือในลำดับขั้นแรก (First – tier subsidiaries) ของนิติบุคคลญี่ปุ่น ภายใต้เงื่อนไขที่นิติบุคคลญี่ปุ่นต้องมีส่วนเป็นเจ้าของหรือมีสิทธิในการออกเสียงในทางตรง หรือทางอ้อมเป็นจำนวนขั้นต่ำที่ 25 เปอร์เซ็นต์ และถือหุ้นดังกล่าวไว้ไม่ต่ำกว่า 6 เดือน ทั้งนี้ตาม Article 69 (8) of the Corporate Tax Law

นอกจากนี้เครดิตภาษีทางอ้อมยังขยายไปถึงนิติบุคคลต่างชาติซึ่งเป็นนิติบุคคลในเครือในลำดับขั้นที่ 2 (Second – tier subsidiaries) ของนิติบุคคลญี่ปุ่นภายใต้เงื่อนไขที่นิติบุคคลในเครือในลำดับขั้นแรกต้องถือหุ้นซึ่งมีสิทธิออกเสียงในนิติบุคคลในเครือลำดับขั้นที่ 2 เป็นจำนวนตั้งแต่ 25 เปอร์เซ็นต์ขึ้นไป โดยถือไว้ไม่ต่ำกว่า 6 เดือน และนิติบุคคลญี่ปุ่นซึ่งเป็นบริษัทแม่ต้องถือหุ้นซึ่งมีสิทธิออกเสียงในนิติบุคคลในเครือลำดับขั้นที่ 2 ตั้งแต่ 25 เปอร์เซ็นต์ขึ้นไปด้วย

ทั้งนี้เครดิตภาษีทางอ้อมสำหรับนิติบุคคลในเครือในแต่ละลำดับขั้นนั้นจะถูกจำกัดด้วยจำนวนเงินปันผลที่จ่ายหักด้วยจำนวน 2 เท่าของภาษีเงินได้ต่างประเทศหัก ณ ที่จ่ายที่เก็บจากเงินปันผลดังกล่าว ทั้งนี้ตาม Article 69 (9) of the Corporate Tax Law

ประเทศอินโดนีเซีย

ประเทศอินโดนีเซียอนุญาตให้เครดิตสำหรับภาษีที่ได้ชำระ หรือเกิดขึ้น ณ ต่างประเทศของเงินได้ซึ่งได้รับ หรืออยู่ในเกณฑ์ได้รับจากต่างประเทศ ทั้งกรณีที่เป็นบุคคลธรรมดา และนิติบุคคล

ในการคำนวณเครดิตภาษีต่างประเทศนั้น กฎหมายกำหนดให้ใช้อัตราภาษีเดียวกันกับอัตราของเงินได้จำนวนเดียวกันที่จะถูกเก็บภาษีถ้าหากว่าได้รับประเทศในอินโดนีเซีย¹¹²

¹¹² Price Waterhouse, *supra* note 65, p. 129.

ประเทศจีน¹¹³

ประเทศจีนให้การบรรเทาภาระภาษีซ้อนแก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศทั้งที่เป็นบุคคลธรรมดา และนิติบุคคลด้วยวิธีการให้เครดิตภาษีสำหรับภาษีเงินได้ที่ได้ชำระไปในต่างประเทศ

ในการคำนวณเครดิตภาษีต่างประเทศนี้ กฎหมายกำหนดให้ใช้หลักเกณฑ์แห่งกฎหมาย ภาษีของประเทศจีนในการพิจารณาเกี่ยวกับเรื่องเงินได้พึงประเมินในต่างประเทศ เช่นการ พิจารณาว่าเงินได้ของผู้เสียภาษีนั้นเป็นเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศจีนหรือไม่ หรือหาก ปราบกว่าระบบบัญชีภาษีอากรของประเทศแหล่งเงินได้นั้นแตกต่างไปจากที่ประเทศจีนถือปฏิบัติ อยู่ เงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศที่จะนำมาเครดิตกับภาษีจีนนั้น ต้องทำการคำนวณใหม่ให้ เป็นไปตามระบบบัญชีภาษีอากรที่ประเทศจีนถือปฏิบัติ หรือเรื่องการหักค่าใช้จ่ายของเงินได้จาก แหล่งเงินได้นอกประเทศดังกล่าว เป็นต้น¹¹⁴

ในการจำกัดจำนวนเครดิตภาษีนั้น ให้คำนวณโดยคิดเป็นรายประเทศ (country-by-country basis) ตามสูตรการคำนวณดังต่อไปนี้

อัตราภาษีเงินได้ X เงินได้จากแหล่งเงินได้ใน และ X เงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศจีน
นอกประเทศจีน

เงินได้จากแหล่งเงินได้ใน และ
นอกประเทศจีน

¹¹³ Lehman, Lee & Xu and LehmanBrown, "China," in Tax Planning & Compliance in Asia, ed. Kluwer Law International, First Edition (The Netherlands: Kluwer Law International, 2005), Volume I: pp. 8-7,702, 8-12,301, 38,103-38,104.

¹¹⁴ Howard Gensler, "Introduction to Chinese Taxation," in A Guide to China's Tax & Business Laws, ed. Howard Gensler, Second Edition (China: Sweet & Maxwell Asia, 1998), p. 8.

ทั้งนี้หากมีเครดิตภาษีส่วนเกิน กฎหมายอนุญาตให้ยกไปใช้ประโยชน์ในปีถัดจากปีภาษีปัจจุบัน (Carry forward) ได้ 5 ปี แต่ไม่อนุญาตให้นำไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี

นอกจากนี้กฎหมายได้กำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับเอกสารหลักฐานเพื่อประกอบการพิจารณาของเจ้าหน้าที คือ ผู้เสียภาษีต้องแสดงเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับภาษีเงินได้ที่ต้องชำระในต่างประเทศ และใบเสร็จรับเงินค่าภาษีดังกล่าวซึ่งออกและลงนามโดยเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจทางภาษีอากรของประเทศแหล่งเงินได้

ประเทศเกาหลี

บุคคลธรรมดา และนิติบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศเกาหลีที่ได้ชำระภาษีเงินได้ไว้ในต่างประเทศ มีสิทธิเลือกนำภาษีดังกล่าวมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้แล้ว หรือเลือกนำมาเครดิตกับภาษีที่ต้องเสียในประเทศเกาหลีได้ไม่เกินเพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษี¹¹⁵

เพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษีนั้น สามารถคำนวณได้จากสูตรดังต่อไปนี้

อัตราภาษีเงินได้ X เงินได้จากแหล่งเงินได้ทั่วโลก X เงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศ

เงินได้จากแหล่งเงินได้ทั่วโลก

หากคำนวณเครดิตภาษีแล้วปรากฏว่ามีเครดิตภาษีส่วนเกิน กฎหมายไม่อนุญาตให้ยกไปใช้ประโยชน์ในปีภาษีอื่นได้ แต่อนุญาตให้นำไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีได้ในปีภาษีปัจจุบัน¹¹⁶

¹¹⁵ Article 57 of The Income Tax Law.

¹¹⁶ Price Waterhouse, *supra* note 65, p. 138.

ประเทศมาเลเซีย

ตามหลักเกณฑ์แห่งกฎหมายภาษีอากรของประเทศมาเลเซีย เงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศจะไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษี เว้นเสียแต่เงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศดังกล่าวได้รับในประเทศมาเลเซีย ดังนั้นภาระภาษีซ้อนจึงอาจเกิดขึ้นเมื่อมีการรับเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศในประเทศมาเลเซีย และเมื่อเกิดกรณีภาระภาษีซ้อนขึ้น โดยทั่วไปแล้วประเทศมาเลเซียจะให้การบรรเทาด้วยวิธีการเครดิตภาษี¹¹⁷

ทั้งนี้หลักเกณฑ์การเครดิตภาษีต่างประเทศของประเทศมาเลเซีย (กรณีไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อน) นั้นจะอนุญาตให้บุคคลธรรมดา และนิติบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซียนำภาษีต่างประเทศมาเครดิตกับภาษีที่ต้องเสียในประเทศมาเลเซียได้ไม่เกินเพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษี¹¹⁸ ซึ่งเพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษีนี้นั้นจะเท่ากับครึ่งหนึ่งของจำนวนภาษีต่างประเทศที่ได้ชำระไป¹¹⁹

นอกจากนี้หากมีเครดิตภาษีส่วนเกิน กฎหมายจะไม่อนุญาตให้ยกไปใช้ประโยชน์ได้ไม่ว่าในปีก่อนหน้าปีภาษีปัจจุบัน (Carry back) หรือปีถัดจากปีภาษีปัจจุบัน (Carry forward) ก็ตาม

ประเทศฟิลิปปินส์¹²⁰

เพื่อวัตถุประสงค์ในทางภาษีอากรของประเทศฟิลิปปินส์บุคคลธรรมดาจะถูกแบ่งออกเป็น 5 ประเภท คือ

1. ผู้ถือสัญชาติฟิลิปปินส์ และมีถิ่นที่อยู่ในประเทศฟิลิปปินส์
2. ผู้ถือสัญชาติฟิลิปปินส์ แต่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศฟิลิปปินส์

¹¹⁷ Adeline Wong, "Malaysia," in Tax Planning & Compliance in Asia, ed. Kluwer Law International, First Edition (The Netherlands: Kluwer Law International, 2005), Volume IV: pp. 7,701, 38,202.

¹¹⁸ § 133 and Paragraphs 13, 14 and 15 of Schedule 7 of the Income Tax Act of 1967.

¹¹⁹ Price Waterhouse, *supra* note 65, pp. 57, 146.

¹²⁰ Arthur Andersen, Asia and the Pacific... a Tax Tour 2000, pp. 148-155.

3. คนต่างด้าวผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศฟิลิปปินส์
4. คนต่างด้าวผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศฟิลิปปินส์ ซึ่งประกอบธุรกิจหรือการค้าในประเทศฟิลิปปินส์

5. คนต่างด้าวผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศฟิลิปปินส์ และได้ประกอบธุรกิจหรือการค้าในประเทศฟิลิปปินส์

ในขณะที่นิติบุคคลจะถูกแบ่งประเภทออกเป็น

1. นิติบุคคลฟิลิปปินส์ (จดทะเบียนก่อตั้งตามกฎหมายของฟิลิปปินส์)
2. นิติบุคคลต่างชาติผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศฟิลิปปินส์ (คือนิติบุคคลต่างชาติที่ประกอบธุรกิจ หรือการค้าโดยผ่านสถานประกอบการถาวรซึ่งตั้งอยู่ในประเทศฟิลิปปินส์)
3. นิติบุคคลต่างชาติซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศฟิลิปปินส์

ในการบรรเทาภาระภาษีซ้อนฝ่ายเดียวของประเทศฟิลิปปินส์นั้น กฎหมายอนุญาตให้ผู้ถือสัญชาติฟิลิปปินส์สามารถเลือกได้นำภาษีเงินได้ที่ชำระไว้ หรืออยู่ในเกณฑ์ต้องชำระในต่างประเทศซึ่งเกิดขึ้นในระหว่างปีภาษีมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี หรือจะเลือกนำมาถือเป็นเครดิตภาษีก็ได้

นอกจากนี้กฎหมายยังบัญญัติอนุญาตให้นำวิธีการเครดิตภาษีมาใช้บังคับกับคนต่างด้าวทั้งบุคคลธรรมดา และนิติบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศฟิลิปปินส์ด้วย ภายใต้เงื่อนไขว่าประเทศเจ้าของสัญชาติของบุคคลดังกล่าวได้อนุญาตให้สิทธิในการเครดิตภาษีแก่ผู้มีสัญชาติฟิลิปปินส์ในทำนองเดียวกันกับที่ประเทศฟิลิปปินส์อนุญาตให้

การจำกัดจำนวนเครดิตภาษีนั้น ให้คำนวณเป็นรายประเทศ (Per-country Limitation)

ประเทศสิงคโปร์¹²¹

ตามระบบกฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศสิงคโปร์ เงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศจะไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศสิงคโปร์จนกว่าผู้มีเงินได้จะได้รับ หรือเงินได้ดังกล่าวถูกส่งเข้ามาในประเทศสิงคโปร์

¹²¹ *Ibid.* pp. 158-161.

อย่างไรก็ตามเมื่อเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศดังกล่าวได้รับโดยผู้มีเงินได้ในประเทศสิงคโปร์แล้ว กรณีอาจเกิดภาวะภาษีซ้อนในเงินได้จำนวนดังกล่าวได้ ซึ่งในการนี้ประเทศสิงคโปร์จะให้การบรรเทาภาระภาษีซ้อนฝ่ายเดียวทั้งกรณีที่ไม่มีอนุสัญญาภาษี หรือมีอนุสัญญาภาษีแต่อนุสัญญาภาษีไม่ครอบคลุมถึง ด้วยวิธีการเครดิตภาษีสำหรับผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสิงคโปร์ โดยกำหนดให้นำภาษีต่างประเทศที่เกิดขึ้นจากการมีเงินได้เฉพาะตามประเภทที่ระบุไว้มาเครดิตกับภาษีเงินได้ที่ต้องเสียในประเทศสิงคโปร์ได้ไม่เกินจำนวนภาษีเงินได้ที่ต้องเสียในประเทศสิงคโปร์ซึ่งคำนวณจากเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศดังกล่าว ทั้งนี้ตาม § 50 of the Income Tax Act

ประเภทของเงินได้ตามที่ระบุดังกล่าว ประกอบไปด้วย ¹²²

1. เงินได้จากการให้บริการวิชาชีพ, การให้คำปรึกษา หรือการให้บริการอื่นซึ่งได้ให้บริการในประเทศซึ่งไม่มีการตกลงทำอนุสัญญาภาษีกับประเทศสิงคโปร์
2. เงินปันผล
3. เงินได้จากการจ้างงาน
4. กำไรจากสาขาของนิติบุคคลสิงคโปร์ซึ่งได้รับจากประเทศที่ไม่มีการตกลงทำอนุสัญญาภาษีกับประเทศสิงคโปร์
5. ค่าสิทธิซึ่งได้รับจากแหล่งเงินได้นอกประเทศสิงคโปร์ และไม่ตกเป็นภาระแก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในหรือสถานประกอบการในประเทศสิงคโปร์ นอกจากนี้ต้องไม่นำไปหักกับเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศสิงคโปร์

¹²² David Sandison, "Singapore," in Tax Planning & Compliance in Asia, ed. Kluwer Law International, First Edition (The Netherlands: Kluwer Law International, 2005), Volume V: pp. 3-7,802, 3-38,203.

ประเทศอินเดีย¹²³

การบรรเทาภาระภาษีซ้อนฝ่ายเดียวโดยวิธีเครดิตภาษีตามหลักเกณฑ์แห่งกฎหมายภาษีอากรของประเทศอินเดียนั้น จะใช้ในกรณีที่ผู้เสียภาษีมีเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศอินเดีย ซึ่งเป็นประเทศที่ไม่มีการตกลงทำอนุสัญญาภาษีไว้กับประเทศอินเดีย

ในทางตรงกันข้าม หากเป็นกรณีของการมีภาระภาษีต่างประเทศจากประเทศที่มีการตกลงทำอนุสัญญาภาษีกับประเทศอินเดียแล้ว การบรรเทาภาระภาษีซ้อนจะใช้วิธีการตามที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีแต่ละฉบับซึ่งโดยทั่วไปจะกำหนดให้ใช้วิธีการเครดิตภาษีแบบธรรมดา

กฎหมายภาษีอากรของประเทศอินเดียบัญญัติให้ผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอินเดียสามารถนำภาษีที่ได้ชำระไว้ในต่างประเทศซึ่งเป็นประเทศที่ไม่มีการตกลงทำอนุสัญญาภาษีกับประเทศอินเดียมาเครดิตออกจากภาษีที่ต้องเสียในประเทศอินเดียได้ ทั้งนี้ตาม § 91 of the Income tax act of 1961

อย่างไรก็ตามการนำภาษีต่างประเทศมาเครดิตนี้มีข้อจำกัดในเรื่องของจำนวนเครดิตภาษี กล่าวคือจำนวนภาษีต่างประเทศนั้นสามารถนำมาเครดิตกับภาษีที่ต้องเสียในอินเดียได้ไม่เกิน อัตราภาษีระหว่าง “อัตราภาษีของประเทศอินเดีย” และ “อัตราภาษีต่างประเทศ” แล้วแต่ว่าอัตราใดจะต่ำกว่ากัน ซึ่งอัตราภาษีทั้ง 2 ประเภตินี้คิดจากจำนวน “ภาษีเงินได้ที่ต้องเสียในประเทศอินเดีย”

เพื่อวัตถุประสงค์ในการเครดิตภาษีคำว่า “อัตราภาษีของประเทศอินเดีย” นั้นหมายถึง อัตราภาษีที่คำนวณโดยการนำจำนวนภาษีเงินได้ที่ต้องเสียในประเทศอินเดียซึ่งคิดจากเงินได้ทั้งจากแหล่งเงินได้ในประเทศ และแหล่งเงินได้นอกประเทศ (โดยหักค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ตามที่กฎหมายอนุญาต แต่ห้ามหักภาษีต่างประเทศของเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศดังกล่าว) มาหารด้วยจำนวนเงินได้ทั้งหมดจากแหล่งเงินได้ในประเทศและแหล่งเงินได้นอกประเทศ (โดยหักค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ตามที่กฎหมายอนุญาต แต่ห้ามหักภาษีต่างประเทศของเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศดังกล่าว)

¹²³ Ernst & Young Private Limited, “India,” in *Tax Planning & Compliance in Asia*, ed. Kluwer Law International, First Edition (The Netherlands: Kluwer Law International, 2005), Volume II: pp. 38,103-38,201.

ส่วนคำว่า “อัตราภาษีต่างประเทศ” หมายถึง อัตราภาษีที่คำนวณโดยการนำจำนวนภาษีเงินได้ต่างประเทศ (โดยหักค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ตามที่กฎหมายอนุญาต แต่ห้ามหักภาษีต่างประเทศของเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศดังกล่าว) มาหารด้วยจำนวนเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศ

คำว่า “ภาษีเงินได้ที่ต้องเสียในประเทศอินเดีย” หมายถึง ภาษีเงินได้ที่ผู้มีเงินได้ต้องเสียในประเทศอินเดีย ซึ่งคำนวณตามหลักเกณฑ์แห่งกฎหมายภาษีอากรของประเทศอินเดีย

ทั้งนี้เพื่อความเข้าใจสามารถแสดงได้ด้วยตัวอย่างดังต่อไปนี้

เงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศอินเดีย	100,000
เงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศอินเดีย	<u>75,000</u>
รวมเงินได้พึงประเมิน	<u>175,000</u>
ภาษีเงินได้ที่ต้องเสียในประเทศอินเดีย (35% X 175,000)	<u>61,250</u>
อัตราภาษีของประเทศอินเดีย (61,250 / 175,000)	35%
ภาษีที่ชำระไปในต่างประเทศ (40% X 75,000)	<u>30,000</u>
อัตราภาษีต่างประเทศ (30,000 / 75,000)	40%
อัตราภาษีที่นำมาคำนวณเครดิตภาษี (อัตราที่ต่ำกว่า)	35%
เงินได้ที่เกิดภาษีซ้อน	75,000
จำนวนเครดิตภาษี (35% X 75,000)	<u>26,250</u>
ภาษีที่ต้องเสียในอินเดีย (61,250 – 26,250)	<u>35,000</u>

จากตัวอย่างจะเห็นได้ว่าเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศอินเดียจำนวน 75,000 มีภาระภาษีเงินได้จากต่างประเทศที่อัตรา 40% เท่ากับ 30,000 แต่เมื่อนำภาษีต่างประเทศดังกล่าวมาเครดิตกับภาษีที่ต้องเสียในอินเดียแล้ว จำนวนเครดิตภาษีจะถูกจำกัดอยู่ที่ 26,250 มิใช่เท่ากับจำนวน 30,000 ตามที่ได้ชำระไปในต่างประเทศ

ประเทศนิวซีแลนด์¹²⁴

ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนิวซีแลนด์ทั้งที่เป็นบุคคลธรรมดา และนิติบุคคลซึ่งมีเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศและมีภาระภาษีจากต่างประเทศ สามารถนำภาษีเงินได้ต่างประเทศดังกล่าวมาเครดิตกับภาษีที่ต้องเสียในประเทศนิวซีแลนด์ซึ่งคำนวณจากเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศนั้น¹²⁵

ในการจำกัดจำนวนเครดิตภาษี ให้คำนวณเป็นรายประเทศ (country-by-country basis) และคำนวณแยกระหว่างเงินได้ประเภทเงินปันผล กับเงินได้ประเภทอื่น¹²⁶

อย่างไรก็ตามเครดิตภาษีส่วนเกินไม่สามารถยกไปใช้ประโยชน์ในปีภาษีอื่นได้¹²⁷

¹²⁴ Price Waterhouse, *supra* note 65, pp. 64, 149.

¹²⁵ § LC1 of The Income Tax Act of 1994 (ITA 1994).

¹²⁶ Peter Andrew Harris, *supra* note 82, p. 703.

¹²⁷ § LC1 (1) of ITA 1994.