

ปัญหาการจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวสำหรับกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์
และแนวทางดำเนินการแก้ไข

ปัญหาการจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวสำหรับกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์

เมื่อได้พิจารณาถึงสภาพและลักษณะรูปแบบต่าง ๆ ของการประกอบกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์ พร้อมทั้งหลักเกณฑ์แห่งกฎหมายระหว่างประเทศว่าด้วยอวกาศ ตลอดจนการพิจารณาภาระภาษีเงินได้กับกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์และการจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวด้วยวิธีเครดิตภาษีแล้ว ในบทนี้จะได้พิจารณาถึงประเด็นปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นกรณีผู้เสียภาษีซึ่งมีเงินได้จากการประกอบกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์ได้ใช้สิทธิในการจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 300) พ.ศ. 2539 โดยจะได้กล่าวถึงตั้งแต่สภาพปัญหาโดยทั่วไปของเงินได้ที่เกิดจากการประกอบกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์ว่าเงินได้ประเภทนี้มีลักษณะพิเศษประการใด ถัดไปจะกล่าวถึงประเด็นปัญหาเฉพาะที่เกิดขึ้น ตลอดจนปัญหาที่อาจเกิดตามมาหากว่ามีการแก้ไขปัญหามาตามวิธีการที่ผู้เขียนเสนอแนะ

เมื่อได้แสดงถึงปัญหาแล้ว ถัดไปจะเป็นส่วนของแนวทางดำเนินการแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้น ซึ่งในส่วนนี้ผู้เขียนได้นำวิธีการจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวโดยวิธีเครดิตภาษีเฉพาะในขอบเขตของเงินได้จากกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์ที่ประเทศสหรัฐอเมริกาถือปฏิบัติอยู่ในปัจจุบันมาศึกษาว่าสหรัฐอเมริกาแก้ไขปัญหที่เกิดขึ้นจากการนำวิธีเครดิตภาษีมาใช้จัดภาษีซ้อนของผู้เสียภาษีที่มีเงินได้จากการประกอบกิจกรรมอวกาศเชิงพาณิชย์เช่นไร และเมื่อนำมาเปรียบเทียบกับหลักเกณฑ์ของกฎหมายภาษีอากรของไทยแล้ว ประเทศไทยจะมีทางออกสำหรับปัญหาที่เกิดขึ้นเช่นไร ตามรายละเอียดดังต่อไปนี้

ปัญหาทั่วไป

ตามหลักกฎหมายภาษีระหว่างประเทศ การที่รัฐใดหรือดินแดนใดจะใช้อำนาจในการจัดเก็บภาษีจากผู้มีเงินได้ในฐานะที่เป็นรัฐซึ่งเงินได้ได้เกิดขึ้น หรือที่เรียกว่า “รัฐแหล่งเงินได้” นั้น จะต้องปรากฏจุดเกาะเกี่ยวที่สำคัญระหว่างเงินได้ที่เกิดขึ้น กับรัฐหรือดินแดนที่เงินได้นั้นได้เกิดขึ้นเสียก่อน เช่นมีการได้รับความมั่งคั่งในรัฐนั้น หรือรัฐนั้นเป็นรัฐที่ตั้งของทรัพย์สินซึ่งก่อให้เกิดความมั่งคั่ง เป็นต้น หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือจุดเกาะเกี่ยวนี้เป็นหลักเกณฑ์สำคัญที่ใช้กำหนดว่ารัฐหรือดินแดนใดมีอำนาจที่จะจัดเก็บภาษีจากผู้มีเงินได้หรือไม่ที่เรียกว่า “หลักแหล่งเงินได้” (Source Rule) นั้นเอง ซึ่งหลักแหล่งเงินได้นี้มีเป็นหลักที่ใช้ในการระบุ

1. สถานที่ที่เงินได้เกิดขึ้น และ
2. ประเทศ หรือดินแดนใดที่มีอำนาจในทางภาษีเหนือเงินได้นั้น¹

อนึ่งการพิจารณาถึงลักษณะของเงินได้จากกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์ จะพบว่าเงินได้ประเภทนี้มีลักษณะพิเศษประการหนึ่ง คือ เป็นได้ทั้งเงินได้ที่ตกอยู่ภายใต้อำนาจจัดเก็บภาษีอากรของรัฐแหล่งเงินได้ และเป็นเงินได้ที่ไม่ตกอยู่ภายใต้อำนาจจัดเก็บภาษีอากรของรัฐแหล่งเงินได้ ซึ่งมีผู้เรียกเงินได้ในประเภทหลังนี้ว่า “เงินได้จากแหล่งในอวกาศ” (Space Source Income)²

เพื่อความเข้าใจสามารถแสดงลักษณะพิเศษของเงินได้จากกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์ ได้ดังตัวอย่างต่อไปนี้

1. เงินได้จากกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์ที่ตกอยู่ภายใต้อำนาจจัดเก็บภาษีอากรของรัฐแหล่งเงินได้ กิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์ในรูปแบบต่าง ๆ ตามที่ได้ยกตัวอย่างไว้ในที่นี้จะก่อให้เกิดเงินได้ซึ่งตกอยู่ภายใต้อำนาจจัดเก็บภาษีของรัฐแหล่งเงินได้ที่เกี่ยวข้อง

¹ Roy Rohatgi, Basic International Taxation, Second edition, Volume One, (United Kingdom: Richmond Law & Tax Ltd., 2005), p. 222.

² Takeshi Fujitani, “Space Taxation in Japan,” in The Taxation of Space Commerce, ed. William Lee Andrews (The Netherlands: Kluwer Law International, 2001), p. 112.

1.1 กิจกรรมการสื่อสารโทรคมนาคม เช่น การให้บริการรับ-ส่ง หรือถ่ายทอดสัญญาณโทรทัศน์, โทรศัพท์, วิทยุ, อินเทอร์เน็ต หรือสัญญาณอื่นใดจากจุดหนึ่งบนพื้นโลกด้วยการส่งสัญญาณผ่านดาวเทียมไปยังจุดอื่น ๆ จุดหนึ่ง หรือหลายจุดบนพื้นโลก

การให้บริการในกิจกรรมประเภทนี้จะมียอดประกอบสำคัญประการหนึ่ง คือ ต้องมีสถานีรับ-ส่งสัญญาณ (Uplink – Downlink Facilities) ซึ่งตั้งอยู่ ณ จุดส่งสัญญาณต้นทาง และ/หรือจุดรับสัญญาณปลายทาง ซึ่งสถานีรับหรือส่งสัญญาณนี้เองที่เป็นจุดเกาะเกี่ยวที่สำคัญที่ทำให้ประเทศซึ่งเป็นที่ตั้งของสถานีดังกล่าวมีอำนาจจัดเก็บภาษีอากรจากการให้บริการรับ-ส่ง หรือถ่ายทอดสัญญาณในกิจกรรมการสื่อสารโทรคมนาคมในฐานะที่เป็นรัฐแหล่งเงินได้ ด้วยถือว่าสถานีรับหรือส่งสัญญาณนี้เป็นสถานประกอบการถาวรประเภทหนึ่ง และผู้มีเงินได้มีการประกอบกิจการให้บริการรับ-ส่งสัญญาณโดยผ่านสถานประกอบการถาวรซึ่งตั้งอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้นั้น

อนึ่งกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์ในรูปแบบนี้จะก่อให้เกิด “เงินได้จากแหล่งในอวกาศ” (Space Source Income) แต่อย่างใด ถึงแม้ว่าห้วงอวกาศที่ดาวเทียมซึ่งใช้เป็นอุปกรณ์สำหรับการให้บริการรับ-ส่ง หรือถ่ายทอดสัญญาณได้โคจรอยู่นั้นจะถูกใช้เป็นส่วนหนึ่งของกิจกรรมด้วยก็ตาม

1.2 กิจกรรมการผลิต, การส่งดาวเทียม, จรวด หรือยานอวกาศ กิจกรรมประเภทนี้ก็เช่นกันที่อวกาศถูกใช้เป็นส่วนหนึ่งของการดำเนินกิจกรรม แต่ขอบเขตส่วนใหญ่ของกิจกรรมจะเกิดขึ้นบนพื้นโลกไม่ว่าจะเป็นสถานที่ประกอบ, ผลิต หรือฐานปล่อยจรวดซึ่งต้องตั้งอยู่ ณ จุดใดจุดหนึ่ง หรือหลายจุดบนพื้นโลกซึ่งไม่จำกัดเฉพาะพื้นโลกบริเวณที่เป็นพื้นดินเท่านั้น แม้กระทั่งกรณีของฐานปล่อยจรวดลอยน้ำ (Sea Launch) ที่ลอยตัวอยู่ในทะเลหลวง (High Sea) บริเวณเส้นศูนย์สูตรของโลก ซึ่งให้บริการในนาม Sea Launch Company ลักษณะของกิจกรรมประเภทนี้จะส่งผลให้ประเทศอันเป็นที่ตั้งของสถานประกอบการถาวร (สถานที่ผลิต, ฐานปล่อยจรวด หรือประเทศซึ่งเป็นเจ้าของสัญชาติเรือ (ฐานปล่อยจรวด) ในกรณีของ Sea Launch) มีอำนาจจัดเก็บภาษีอากรจากผู้มีเงินได้ซึ่งประกอบกิจการผ่านสถานประกอบการถาวรดังกล่าวในฐานะที่เป็นประเทศแหล่งเงินได้

2. เงินได้จากกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์ที่ไม่ตกอยู่ภายใต้อำนาจจัดเก็บภาษีอากรของ
รัฐแหล่งเงินได้ การดำเนินกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์ในรูปแบบต่าง ๆ ตามตัวอย่างต่อไปนี้จะก่อให้เกิดเงินได้ซึ่งไม่ตกอยู่ภายใต้อำนาจจัดเก็บภาษีของรัฐแหล่งเงินได้ใด ซึ่งสอดคล้องไปกับ

ความเห็นของ OECD ที่ว่า “ห้วงอวกาศนั้นจะไม่ถูกพิจารณาว่าเป็นแหล่งกำเนิดของเงินได้ หรือผลกำไรแต่อย่างใด”³ อันส่งผลให้เงินได้ประเภทนี้ไม่มีภาระภาษีจากประเทศที่เป็นแหล่งเงินได้

2.1 กิจกรรมการให้ใช้หรือให้เช่าทรัพย์สินในอวกาศ เช่น การให้เช่า Transponder⁴ ซึ่งเป็นอุปกรณ์ที่ติดตั้งอยู่ในดาวเทียม⁵ หรือการให้ใช้สิทธิในตำแหน่งที่ตั้งในวงโคจร (Slot) เป็นต้น

2.2 กิจกรรมการค้นคว้า, พัฒนา หรือการผลิตในเชิงพาณิชย์ในอวกาศ เช่น การให้บริการวิจัยและพัฒนาผลิตภัณฑ์คริสตัล หรือโลหะผสม (อัลลอย) ซึ่งจะให้ผลิตภัณฑ์ที่ดีกว่าได้ทำการผลิตภายใต้สภาวะไร้น้ำหนักของโลก โดยเป็นการทำวิจัยและพัฒนาบนสถานีอวกาศ⁶

2.3. กิจกรรมการจำหน่ายทรัพย์สินในอวกาศ เช่น การจำหน่ายดาวเทียมซึ่งโคจรอยู่ในอวกาศ และกรรมสิทธิ์ในดาวเทียมถูกโอนไปยังผู้ซื้อในขณะที่ดาวเทียมอยู่ในอวกาศ⁷ อย่างไรก็ตามพึงเข้าใจว่าการพิจารณาภาระภาษีของเงินได้ในที่นี้เป็นการพิจารณาจากมุมมองของประเทศที่เป็นแหล่งกำเนิดของเงินได้เท่านั้น เช่นประเทศที่มีการจ่ายเงินค่าซื้อทรัพย์สิน

³ OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital, (France: OECD Publications, 2005), p. 114.

⁴ คืออุปกรณ์ในการรับ-ส่งสัญญาณวิทยุ หรือสัญญาณเรดาร์ซึ่งติดตั้งอยู่ในดาวเทียม โดยมีหน้าที่ในการรับสัญญาณที่ถูกส่งมา, กรองสัญญาณ, ขยายความถี่ของสัญญาณ จากนั้นจึงส่งสัญญาณต่อไป *โปรดดู* Mark Williamson, The Cambridge Dictionary of Space Technology, (United Kingdom: Cambridge University Press, 2001), p. 399.

⁵ โปรดดูตัวอย่างการพิจารณาภาระภาษีเงินได้จากกิจกรรมการให้ใช้ Transponder ในบทที่ 3 หัวข้อ “ตัวอย่างการพิจารณาประเภทเงินได้, แหล่งของเงินได้ และภาระภาษีเงินได้จากกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์”

⁶ โปรดดูตัวอย่างการพิจารณาภาระภาษีเงินได้จากกิจกรรมการวิจัยและพัฒนาซึ่งได้ดำเนินการในอวกาศ ในบทที่ 3 หัวข้อ “ตัวอย่างการพิจารณาประเภทเงินได้, แหล่งของเงินได้ และภาระภาษีเงินได้จากกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์”

⁷ โปรดดูตัวอย่างการพิจารณาภาระภาษีเงินได้จากกิจกรรมการจำหน่ายทรัพย์สินในอวกาศ ในบทที่ 3 หัวข้อ “ตัวอย่างการพิจารณาประเภทเงินได้, แหล่งของเงินได้ และภาระภาษีเงินได้จากกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์”

หรือค่าบริการ เป็นต้น หากเป็นการพิจารณาในมุมมองของประเทศซึ่งเป็นถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้ แล้ว ผลการพิจารณาระภาษีเงินได้จะเปลี่ยนแปลงไป

กล่าวคือหากประเทศซึ่งเป็นถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้นั้นจัดเก็บภาษีเงินได้จากบุคคลซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศของตนโดยคำนวณจากการมีเงินได้ในทุกแหล่งเงินได้ไม่ว่าจะเป็นแหล่งในประเทศหรือแหล่งนอกประเทศก็ตาม ย่อมส่งผลให้ “เงินได้จากแหล่งในอวกาศ” (Space Source Income) ซึ่งโดยทั่วไปแล้วถือว่าเป็น “เงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศ” นั้นตกอยู่ภายใต้อำนาจจัดเก็บภาษีของประเทศถิ่นที่อยู่ด้วย

ปัญหาการไม่มีภาระภาษีเงินได้ในประเทศแหล่งเงินได้ของ “เงินได้จากแหล่งในอวกาศ” (Space Source Income) ดังที่กล่าวมานี้เป็นปัญหาในเบื้องต้นที่ควรคำนึงถึง เนื่องจากเป็นส่วนที่จะนำไปสู่ปัญหาเฉพาะอันว่าด้วยการจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวสำหรับเงินได้จากกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์ซึ่งจะได้กล่าวเป็นลำดับถัดไป

ปัญหาเฉพาะ

นอกจากปัญหาทั่วไปดังที่ได้กล่าวมาแล้ว การมีเงินได้จากกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์⁸ ยังก่อให้เกิดปัญหาเฉพาะด้านในส่วนของการจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวของประเทศไทยอีกด้วย

กล่าวคือ กรณีที่ผู้เสียภาษีมีเงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศ (แหล่งเงินได้นอกประเทศไทย) โดยมีภาระภาษีเงินได้ในประเทศดังกล่าว และผู้เสียภาษียรายเดียวกันนี้ยังมีเงินได้จากกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์ในประเทศเดียวกัน โดยไม่มีภาระภาษีเงินได้ในประเทศดังกล่าวแต่อย่างใด

เพื่อความเข้าใจถึงการมีเงินได้ทั้ง 2 ประเภทดังที่กล่าวมาในประเทศเดียวกันสามารถแสดงได้ดังตัวอย่างต่อไปนี้

ตัวอย่าง บริษัท ไทยสื่อสารอวกาศ จำกัด จดทะเบียนก่อตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย เป็นบริษัทที่มีประสิทธิภาพ และมีความชำนาญด้านกิจการสื่อสารโทรคมนาคมโดยเฉพาะอย่างยิ่งการสื่อสารผ่านดาวเทียม

⁸ คำว่า “เงินได้จากกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์” ที่จะใช้ต่อไปนี้จะหากมิได้กล่าวไว้เป็นอย่างอื่น ผู้เขียนขอจำกัดเฉพาะเงินได้ในประเภทที่ไม่ตกอยู่ภายใต้อำนาจจัดเก็บภาษีอากรของรัฐแหล่งเงินได้เท่านั้น ทั้งนี้ดังรายละเอียดที่ได้กล่าวมา

บริษัท ฯ ประกอบกิจการทั้งในประเทศไทย ได้แก่การให้บริการถ่ายทอดสัญญาณวิทยุ, สัญญาณโทรศัพท์ และสัญญาณอินเทอร์เน็ตความเร็วสูงผ่านดาวเทียมจากประเทศไทยไปยังต่างประเทศ และประกอบกิจการในต่างประเทศ ได้แก่การให้คำปรึกษารวมไปถึงการรับจ้างก่อสร้าง ติดตั้งระบบการสื่อสารโทรคมนาคมผ่านดาวเทียม

นอกจากนี้บริษัท ฯ เป็นเจ้าของดาวเทียมสื่อสารจำนวน 2 ดวง ซึ่งทั้ง 2 ดวงนี้ถูกส่งขึ้นไปโคจรในอวกาศแล้ว โดยในปีหนึ่งบริษัท ฯ ได้ตกลงจำหน่ายดาวเทียมจำนวน 1 ดวงในขณะที่โคจรอยู่ในอวกาศให้แก่นิติบุคคลเยอรมัน โดยธุรกรรมการจำหน่ายทรัพย์สินนี้ไม่มีภาวะภาษีเงินได้ในประเทศเยอรมันแต่อย่างใด และในปีเดียวกัน บริษัท ฯ ยังมีเงินได้จากการรับจ้างก่อสร้างในโครงการจัดตั้งสถานีรับส่งสัญญาณดาวเทียมภาคพื้นดินในประเทศเยอรมันให้แก่บริษัท เยอรมัน สื่อสาร จำกัด (GmbH) นิติบุคคลตามกฎหมายเยอรมัน พร้อมทั้งจัดหาและติดตั้งอุปกรณ์ต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องด้วย เช่น จานรับสัญญาณดาวเทียม, อุปกรณ์แปลงสัญญาณ เป็นต้น ทั้งนี้ระยะเวลาก่อสร้างพร้อมติดตั้งอุปกรณ์เครื่องมือต่าง ๆ นั้นใช้ระยะเวลาทั้งสิ้น 3 ปี โดยบริษัท ฯ มีภาวะภาษีเงินได้ในประเทศเยอรมันจากการรับจ้างก่อสร้าง และการจำหน่ายอุปกรณ์เครื่องมือต่าง ๆ พร้อมกับบริการติดตั้งด้วย

ตามประมวลรัษฎากรของไทย บริษัท ฯ ต้องนำเงินได้จากการจำหน่ายดาวเทียม และการให้บริการก่อสร้างพร้อมจัดหาและติดตั้งเครื่องมืออุปกรณ์ต่าง ๆ ดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยในฐานะที่เป็นประเทศถิ่นที่อยู่ของบริษัท ฯ ด้วย

ในกรณีตามตัวอย่าง เมื่อผู้เสียภาษ้นำเงินได้ทั้ง 2 จำนวนมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย และผู้เสียภาษีดังกล่าวประสงค์ที่จะใช้สิทธิในการขจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวตามหลักเกณฑ์แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 300) พ.ศ.2539 แล้ว จะก่อให้เกิดปัญหาการเพิ่มขึ้นของเพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษี และปัญหาการลดลงของอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของไทย ดังรายละเอียดต่อไปนี้

1. การจำกัดจำนวนเครดิตภาษี⁹ (Foreign Tax Credit Limitation) การขจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวตามที่บัญญัติไว้ในพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300) ประกอบประกาศอธิบดีกรมสรรพากร

⁹ แม้ว่าตามบทบัญญัติแห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300) จะใช้คำว่า “ยกเว้น” ภาษีเงินได้ก็ตาม แต่หากพิจารณาเนื้อหา และวิธีการขจัดภาษีซ้อนตามพระราชกฤษฎีกา ฯ แล้ว จะพบว่าแท้จริงเป็นการขจัดภาษีซ้อนด้วยวิธีการเครดิตภาษี (Credit Method) มิใช่วิธีการยกเว้นภาษี

ฉบับที่ 65 นั้นมีหลักเกณฑ์คือ ผู้เสียภาษีสามารถนำภาษีเงินได้ที่เสียไว้ในต่างประเทศมาหัก (เครดิต) กับภาษีเงินได้ที่ต้องเสียในประเทศไทยได้เท่ากับจำนวนภาษีเงินได้ที่ชำระไปแต่ไม่เกิน เพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษี

ด้วยเหตุที่การคำนวณหาเพดานจำกัดจำนวนภาษีต่างประเทศที่สามารถเครดิตได้นั้น จะพิจารณาจากจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทยส่วนที่คำนวณจากเงินได้ดังต่อไปนี้

1.1 เงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศแต่ละประเทศ หรือ

1.2 เงินได้จากบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของ ต่างประเทศแต่ละประเทศ

ทั้งนี้สามารถแสดงได้ดังสูตรการคำนวณดังต่อไปนี้

อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของไทย X เงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศแต่ละประเทศ
(หักรายจ่ายตามเงื่อนไขของมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี)

ดังนั้นหากผู้เสียภาษีสามารถเพิ่มสัดส่วนจำนวนของ “เงินได้จากการประกอบกิจการใน ต่างประเทศ” ให้สูงขึ้นจะส่งผลให้เพดานการจำกัดจำนวนภาษีต่างประเทศที่สามารถนำมาเครดิต กับภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทยได้นั้นมีจำนวนเพิ่มขึ้นตามไปด้วย¹⁰

(Exemption Method) แต่อย่างไรก็ตาม เนื่องจากเพื่อให้สอดคล้องกับที่มาตรา 3 (1) แห่งประมวล รัษฎากรบัญญัติให้อำนาจไว้ว่าให้ตราพระราชกฤษฎีกาเพื่อ

1. การ “ลดอัตรา” รัษฎากรประเภทต่าง ๆ ซึ่งเรียกเก็บตามประมวลรัษฎากร หรือ

2. การ “ยกเว้น” รัษฎากรประเภทต่าง ๆ ซึ่งเรียกเก็บตามประมวลรัษฎากร

ดังนั้นพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300) จึงต้องใช้คำว่า “ยกเว้น” ภาษีเงินได้

อย่างไรก็ตาม ในบทนี้เมื่อกล่าวถึงหลักเกณฑ์การขจัดภาษีซ้อนตามพระราชกฤษฎีกาออก ตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 300) พ.ศ.2539 และตาม ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 65) เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และ เงื่อนไขเพื่อการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตาม กฎหมายไทย ผู้เขียนขอใช้คำว่า “เครดิตภาษี” แทนคำว่า “ยกเว้นภาษีเงินได้”

¹⁰ อย่างไรก็ตาม พึงเข้าใจว่าผู้เสียภาษีจะได้รับประโยชน์จากการเพิ่มขึ้นของเพดานจำกัด จำนวนเครดิตภาษีนี้เฉพาะในกรณีที่อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศแหล่งเงินได้มีอัตราที่สูง กว่าอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทย (ปัจจุบันเท่ากับ 30%) เนื่องจากเพดานจำกัด

ตัวอย่างเช่น เงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศ (หลังหักรายจ่ายตามเงื่อนไขของมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แล้ว) จำนวน 1,000,000 บาท จะมีเพดานการจำกัดจำนวนเครดิตภาษีอยู่ที่ 300,000 บาท ($30\% \times 1,000,000$)

จำนวนเครดิตภาษีนั้นจะคำนวณจาก “อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของไทย $\times$ เงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศ”

ดังนั้นหากอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศแหล่งเงินได้ต่ำกว่า 30 เปอร์เซ็นต์ ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ผู้เสียภาษีได้ชำระไปในประเทศแหล่งเงินได้ก็จะไม่เกินเพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษีแต่อย่างใด ดังตัวอย่างต่อไปนี้

ตัวอย่าง 1 นิติบุคคลไทยมีเงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศจำนวน 100 บาท (หักรายจ่ายตามประมวลรัษฎากรแล้ว) โดยมีภาระภาษีเงินได้ในต่างประเทศเท่ากับ 25 บาท (อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่ากับ 25 %)

เมื่อนำภาษีที่ได้ชำระไว้ในต่างประเทศจำนวน 25 บาทนั้นมาใช้สิทธิขจัดภาษีซ้อนตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300) เพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษีจะเท่ากับ 30 บาท ($30\% \times 100$) ผู้เสียภาษีสามารถนำภาษีต่างประเทศนั้นมาเครดิตกับภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทยได้เท่ากับ 25 บาท เท่าจำนวนที่ได้จ่ายไป

ตัวอย่าง 2 นิติบุคคลไทยมีเงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศจำนวน 100 บาท (หักรายจ่ายตามประมวลรัษฎากรแล้ว) โดยมีภาระภาษีเงินได้ในต่างประเทศเท่ากับ 35 บาท (อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่ากับ 35 %)

เมื่อนำภาษีที่ได้ชำระไว้ในต่างประเทศจำนวน 35 บาทนั้นมาใช้สิทธิขจัดภาษีซ้อนตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300) เพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษีจะเท่ากับ 30 บาท ($30\% \times 100$) ผู้เสียภาษีสามารถนำภาษีต่างประเทศนั้นมาเครดิตกับภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทยได้เพียง 30 บาท ไม่เกินเพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษี

หากเพิ่มจำนวนเงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศ (หลังหักรายจ่ายตามเงื่อนไขของมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แล้ว) เป็น 3,000,000 บาท เพดานการจำกัดจำนวนเครดิตภาษีจะเพิ่มเป็น 900,000 บาท ($30\% \times 3,000,000$)

เมื่อเพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษีเพิ่มขึ้น ผู้เสียภาษีจึงสามารถนำภาษีเงินได้ที่ได้ชำระไว้ในต่างประเทศมาเครดิตกับภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องเสียในประเทศไทยได้เพิ่มมากขึ้น อันทำให้ผู้เสียภาษีมีภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยน้อยลง

กรณีปัญหาจะเกิดขึ้นเมื่อผู้เสียภาษีมีเงินได้จากการประกอบกิจการนอกประเทศไทยโดยมีภาระภาษีเงินได้ในประเทศดังกล่าว พร้อมกับการมีเงินได้จากกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์ในประเทศเดียวกันโดยไม่มีภาระภาษีเงินได้ในประเทศดังกล่าว และผู้เสียภาษีประสงค์ที่จะใช้สิทธิการขจัดภาษีซ้อนตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300) พ.ศ.2539 ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 65)

อนึ่ง ในการคำนวณหาเพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษี (จำนวนภาษีที่ต้องเสียตามกฎหมายไทยส่วนที่คำนวณจากเงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศ) นั้น ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 65) ข้อ 3 (1) บัญญัติแต่เพียงว่าให้นำ "รายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในต่างประเทศ" มาหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขในมาตรา 65 ทวิและมาตรา 65 ตรี เมื่อหักแล้วให้คูณด้วยอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล ผลลัพธ์ที่ได้ถือเป็นจำนวนภาษีที่ต้องเสียตามกฎหมายไทยส่วนที่คำนวณจากเงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศ โดยไม่มีความชัดเจนว่ารายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในต่างประเทศนั้นต้องเป็นรายได้ที่มีภาระภาษีเงินได้ในต่างประเทศด้วยหรือไม่ ดังนั้นผู้เสียภาษีจึงสามารถนำเงินได้จากกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์ที่ไม่มีภาระภาษีเงินได้ในต่างประเทศมารวมคำนวณกับเงินได้ประเภทอื่นที่มีภาระภาษีเงินได้ในต่างประเทศเพื่อการคำนวณหาเพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษีได้

เพื่อความเข้าใจสามารถแสดงได้ดังตัวอย่างการคำนวณต่อไปนี้

ตัวอย่าง 1 บริษัท ไทยสื่อสารอวกาศ จำกัด จดทะเบียนก่อตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย มีรายได้จากการประกอบกิจการให้บริการโทรศัพท์พื้นฐานในประเทศไทยจำนวน 2,000,000 บาท มีรายจ่ายที่ไม่ต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร จำนวน 1,000,000 บาท

นอกจากนี้บริษัท ไทยสื่อสารอวกาศ จำกัด ได้ให้บริการก่อสร้างในโครงการจัดตั้งสถานีรับส่งสัญญาณดาวเทียมภาคพื้นดินในประเทศเยอรมันให้แก่บริษัท เยอรมันสื่อสาร จำกัด

(GmbH) นิติบุคคลตามกฎหมายเยอรมัน พร้อมทั้งจัดหา และติดตั้งอุปกรณ์ที่เกี่ยวข้อง เช่น จานรับสัญญาณดาวเทียม, อุปกรณ์แปลงสัญญาณ เป็นต้น โดยมีระยะเวลาก่อสร้างพร้อมติดตั้งอุปกรณ์เครื่องมือต่าง ๆ ทั้งสิ้น 3 ปี โดยบริษัท ฯ มีรายได้จากการประกอบกิจการดังกล่าวจำนวน 1,000,000 บาท มีรายจ่ายที่ไม่ต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร (ไม่รวมรายจ่ายภาษีเงินได้ในประเทศเยอรมัน) จำนวน 600,000 บาท และมีภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยคำนวณจากฐานกำไรสุทธิในประเทศเยอรมัน ซึ่งคิดเป็นเงินไทยเท่ากับ 200,000 บาท

ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องเสียในประเทศไทย บริษัท ไทยสื่อสารอวกาศ จำกัดประสงค์ที่จะใช้สิทธิขจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300) แม้ว่าประเทศไทยจะได้ตกลงทำอนุสัญญาภาษีกับประเทศเยอรมัน (ความตกลงระหว่างราชอาณาจักรไทยกับสหพันธรัฐเยอรมัน เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้และจากทุน) ซึ่งมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 4 เดือนธันวาคม พ.ศ. 2511 เป็นต้นมา โดยอนุสัญญาภาษีดังกล่าว ข้อ 22 (3) ได้กำหนดวิธีการขจัดภาษีซ้อนไว้ 2 วิธีคือ 1. วิธียกเว้นแบบก้าวหน้า และ 2. วิธีเครดิตแบบธรรมดา ซึ่งจะใช้วิธีใดเป็นวิธีในการขจัดภาษีซ้อนล้วนขึ้นอยู่กับว่าเงินได้ที่ได้รับนั้นเป็นเงินได้ประเภทใด แต่ดังที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 4 ว่าแม้ผู้เสียภาษีจะมีเงินได้จากประเทศซึ่งมีการตกลงทำอนุสัญญาภาษีไว้กับประเทศไทย และอนุสัญญานั้นกำหนดวิธีการในการขจัดภาษีซ้อนไว้แล้วก็ตาม ผู้เสียภาษีก็สามารถเลือกมาใช้สิทธิการขจัดภาษีซ้อนโดยวิธีเครดิตภาษีตามหลักเกณฑ์ที่บัญญัติไว้ในกฎหมายภายในของไทยได้ โดยในบทนี้ผู้เขียนสมมุติให้ผู้เสียภาษีเลือกที่จะใช้สิทธิการขจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300) แทนการใช้วิธีการขจัดภาษีซ้อนตามที่กำหนดไว้ในข้อ 22 (3) แห่งอนุสัญญาภาษีไทย-เยอรมัน ซึ่งสามารถแสดงการคำนวณได้ดังต่อไปนี้¹¹

ให้ภาษีไทยส่วนที่คำนวณจากรายได้ที่ได้รับการประกอบกิจการในประเทศเยอรมัน เพื่อคำนวณหาจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้รับการเครดิต = T

¹¹ วิธีคำนวณจาก ธนภณ แก้วสถิตย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ และหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนจำกัด โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2546) น. 201-203.

	ในประเทศ	ต่างประเทศ	รวม
รายได้	2,000,000 -	1,000,000 -	3,000,000 -
รายจ่ายตาม			
ประมวลรัษฎากร	1,000,000 -	600,000 -	1,600,000 -
กำไรก่อนหักรายจ่าย			
ภาษีเงินได้ใน			
ต่างประเทศ	1,000,000 -	400,000 -	1,400,000 -
รายจ่ายภาษีเงินได้			
ในต่างประเทศส่วน			
ที่เครดิตไม่ได้	-	(200,000 - T)	(200,000 - T)
กำไรสุทธิเพื่อเสีย			
ภาษี	1,000,000-	400,000 - (200,000 - T)	1,200,000 + T

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

$$\frac{10T}{3} = \{400,000 - (200,000 - T)\}$$

$$3$$

$$\frac{10T}{3} + (200,000 - T) = 400,000$$

$$3$$

$$\frac{10T + 600,000 - 3T}{3} = 400,000$$

$$3$$

$$7T + 600,000 = 1,200,000$$

$$7T = 600,000$$

$$T = 85,714.28 \text{ บาท}$$

เปรียบเทียบจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้ชำระไว้ในประเทศเยอรมันเท่ากับ 200,000 บาท ปรากฏว่ามากกว่าจำนวนภาษีไทยส่วนที่คำนวณจากรายได้จำนวน 1,000,000 บาทที่ได้รับจากการประกอบกิจการในประเทศเยอรมัน (เพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษี) ซึ่งเท่ากับ 85,714.28 บาท

ดังนั้น จำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่บริษัท ไทยสื่อสารอวกาศ จำกัด ได้รับการเครดิตจะเท่ากับ 85,714.28 บาท โดยมีรายจ่ายภาษีเงินได้ต่างประเทศเท่ากับ 114,285.72 บาท (200,000 - 85,714.28)

คำนวณหาจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องชำระตามแบบแสดงรายการ 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.-

จะปรากฏว่าจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้ชำระไว้ในประเทศเยอรมันซึ่งเท่ากับ 200,000 บาท มากกว่าจำนวนภาษีไทยส่วนที่คำนวณจากรายได้ที่ได้รับจากการประกอบกิจการในประเทศเยอรมันซึ่งเท่ากับ 85,714.28 บาท

ดังนั้นภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้รับการเครดิตจึงเป็น 85,714.28 บาท โดยมีรายจ่ายภาษีเงินได้ต่างประเทศเท่ากับ 114,285.72 บาท (200,000 - 85,714.28 บาท)

จำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่บริษัท ไทยสื่อสารอวกาศ จำกัด ต้องชำระตามแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด. 50 หลังจากเครดิตภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้ชำระไว้ในประเทศเยอรมันแล้วเท่ากับ 300,000 บาท (385,714.28 - 85,714.28 บาท) ซึ่งคิดเป็น 23.33 % ของกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีจำนวน 1,285,714.28 บาท

ตัวอย่าง 2 สมมติข้อเท็จจริงเพิ่มเติมจากตัวอย่าง 1. ว่าบริษัท ไทยสื่อสารอวกาศ จำกัด เป็นเจ้าของดาวเทียมสื่อสารซึ่งโคจรอยู่ในวงโคจรของโลก บริษัท ฯ นำดาวเทียมดังกล่าวออกให้บริษัท เยอรมันสื่อสารอวกาศ จำกัด (GmbH) เช่าช่องสัญญาณดาวเทียม (Transponder) เพื่อใช้ส่งสัญญาณอินเทอร์เน็ตความเร็วสูงผ่านดาวเทียม โดยบริษัท เยอรมันสื่อสารอวกาศ จำกัด เป็นผู้รับผิดชอบการส่งสัญญาณขึ้นสู่ดาวเทียม (Uplink) และการรับสัญญาณจากดาวเทียม (Downlink) ในขณะที่บริษัท ไทยสื่อสารอวกาศ จำกัด รับผิดชอบเพียงการให้ใช้ช่องสัญญาณดาวเทียมเพื่อการรับสัญญาณจากสถานีส่งสัญญาณต้นทาง และถ่ายทอดไปยังสถานีรับสัญญาณปลายทางเท่านั้น

ทั้งนี้ธุรกรรมดังกล่าวเกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับตัวอย่างที่ 1. บริษัท ไทยสื่อสารอวกาศ จำกัดมีรายได้จากการให้เช่า Transponder ซึ่งคำนวณตามอัตราแลกเปลี่ยนแล้วคิดเป็นจำนวน 1,000,000 บาท โดยไม่มีภาระภาษีเงินได้ในประเทศเยอรมันจากธุรกรรมการให้เช่าดังกล่าว

เมื่อบริษัท ไทยสื่อสารอวกาศ จำกัด นำเงินได้ทั้ง 3 จำนวน ได้แก่

1. เงินได้จากการให้บริการโทรศัพท์พื้นฐานในประเทศไทยจำนวน 2,000,000 บาท
2. เงินได้จากการให้บริการก่อสร้างสถานีรับส่งสัญญาณดาวเทียมภาคพื้นดินในประเทศเยอรมันจำนวน 1,000,000 บาท และ
3. เงินได้จากการให้เช่า Transponder จำนวน 1,000,000 บาท

มารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย โดยบริษัท ไทยสื่อสารอวกาศ จำกัด ประสงค์ที่จะใช้สิทธิจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300) ผลการคำนวณจะเปลี่ยนแปลงไปดังนี้

ให้ภาษีไทยส่วนที่คำนวณจากรายได้ที่ได้รับการประกอบกิจการในประเทศเยอรมัน เพื่อคำนวณหาจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้รับการเครดิต = T

	ในประเทศ	ต่างประเทศ	รวม
รายได้	2,000,000 -	2,000,000 -	4,000,000 -
รายจ่ายตาม			
ประมวลรัษฎากร	1,000,000 -	600,000 -	1,600,000 -

กำไรก่อนหักรายจ่าย

ภาษีเงินได้ใน

ต่างประเทศ 1,000,000 - 1,400,000 - 2,400,000 -

รายจ่ายภาษีเงินได้

ในต่างประเทศส่วน

ที่เครดิตไม่ได้ - (200,000 - T) (200,000 - T)

กำไรสุทธิเพื่อเสีย

ภาษี 1,000,000 - 1,400,000 - (200,000 - T) 2,200,000 + T

$$\text{ภาษีไทย (T)} = 30 \% \{1,400,000 - (200,000 - T)\}$$

$$\frac{10T}{3} = \{1,400,000 - (200,000 - T)\}$$

$$3$$

$$\frac{10T}{3} + (200,000 - T) = 1,400,000$$

$$3$$

$$\frac{10T + 600,000 - 3T}{3} = 1,400,000$$

$$3$$

$$7T + 600,000 = 4,200,000$$

$$7T = 3,600,000$$

$$T = 514,285.71 \text{ บาท}$$

เปรียบเทียบจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้ชำระในประเทศเยอรมันเท่ากับ 200,000 บาท ซึ่งคิดจากเงินได้จากการให้บริการก่อสร้างในประเทศเยอรมันจำนวน 1,000,000 บาท ปรากฏว่ามีจำนวนน้อยกว่าจำนวนภาษีไทยส่วนที่คำนวณจากรายได้จำนวน 2,000,000 บาท (เงินได้จากการให้บริการก่อสร้างจำนวน 1,000,000 บาท และเงินได้จากการให้เช่า Transponder จำนวน 1,000,000 บาท) ที่ได้รับจากประเทศเยอรมัน (เพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษี) ซึ่งเท่ากับ 514,285.71 บาท

ดังนั้น จำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่บริษัท ไทยสื่อสารอวกาศ จำกัด ได้รับการเครดิตจะเท่ากับ 200,000 บาท เท่ากับจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้ชำระไปในประเทศเยอรมัน โดยไม่มีรายจ่ายภาษีเงินได้ในต่างประเทศ (200,000 – 200,000)

คำนวณหาจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องชำระตามแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด. 50 เพื่อพิสูจน์ความถูกต้องของการคำนวณอีกครั้งหนึ่งโดยใช้จำนวนภาษีเงินได้ที่ได้รับการเครดิต = 200,000 บาท

	ในประเทศ	ต่างประเทศ	รวม
รายได้	2,000,000.-	2,000,000.-	4,000,000.-
รายจ่ายตามประมวลรัษฎากร	1,000,000.-	600,000.-	1,600,000.-
กำไรก่อนหักรายจ่ายภาษีเงินได้			
ในต่างประเทศ	1,000,000.-	1,400,000.-	2,400,000.-
รายจ่ายภาษีเงินได้ในต่างประเทศ			
ส่วนที่เครดิตไม่ได้	-	0-	0-
กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี	1,000,000.-	1,400,000.-	2,400,000.-
ภาษีไทย	300,000.-	420,000.-	720,000.-
ภาษีที่ได้รับการเครดิต	-	-	200,000.-
ภาษีเงินได้ที่ต้องชำระตามแบบ ภ.ง.ด. 50			520,000.-

จะปรากฏว่าจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้ชำระไว้ในประเทศเยอรมันซึ่งเท่ากับ 200,000 บาทยังคงน้อยกว่าจำนวนภาษีไทยส่วนที่คำนวณจากรายได้ที่ได้รับจากการประกอบกิจการในประเทศเยอรมันซึ่งเท่ากับ 420,000 บาท

ดังนั้นภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้รับการเครดิตจึงเป็น 200,000 บาท และไม่มีรายจ่ายภาษีเงินได้ต่างประเทศ (200,000 – 200,000)

จำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่บริษัท ไทยสื่อสารอวกาศ จำกัด ต้องชำระตามแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด. 50 หลังจากเครดิตภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้ชำระไว้ในประเทศเยอรมันแล้ว เท่ากับ 520,000 บาท (720,000 – 200,000 บาท) ซึ่งคิดเป็น 21.66 % ของกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีจำนวน 2,400,000 บาท

จากตัวอย่างทั้งสองจะเห็นได้ว่าในตัวอย่าง 1 นั้น เพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษีจะเท่ากับ 85,714.28 บาท ในขณะที่ตัวอย่าง 2 เพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษีจะเพิ่มขึ้นเป็น 514,285.71 บาท

ดังนั้นสามารถสรุปได้ว่า ในกรณีเดียวกันหากผู้เสียภาษีมีเงินได้จากการประกอบกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์เพิ่มขึ้นมา และเป็นเงินได้ที่ไม่มีภาระภาษีจากต่างประเทศ เพดานการจำกัดจำนวนภาษีต่างประเทศที่ผู้เสียภาษีสามารถนำมาเครดิตกับภาษีไทยได้นั้นจะเพิ่มสูงขึ้น

ผลคือ ผู้เสียภาษีสามารถนำภาษีเงินได้ที่ได้เสียไว้ในประเทศเยอรมันทั้งจำนวนซึ่งเท่ากับ 200,000 บาทมาเครดิตกับภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องเสียในประเทศไทยได้ จากเดิมในตัวอย่าง 1 ที่สามารถนำมาเครดิตได้เพียง 85,714.28 บาทเท่านั้น

2. การลดลงของอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของไทย การที่ผู้เสียภาษีนำเงินได้จากกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์ที่ไม่มีภาระภาษีเงินได้ในต่างประเทศมาคำนวณรวมกับเงินได้ประเภทอื่นๆ ที่มีภาระภาษีเงินได้ในต่างประเทศเพื่อวัตถุประสงค์ในการขจัดภาษีซ้อนตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300) ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 65) นั้น นอกจากจะส่งผลให้เพดานการจำกัดจำนวนภาษีต่างประเทศที่สามารถนำมาเครดิตกับภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทยได้เพิ่มขึ้นแล้ว ยังส่งผลให้อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของไทยถูกเฉลี่ยให้ลดลงตามไปด้วย

กล่าวคือ การไม่มีภาระภาษีเงินได้ในต่างประเทศของเงินได้จากกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์นั้น จะถูกนำมาเฉลี่ยระหว่างอัตราภาษีเงินได้ต่างประเทศของเงินได้ประเภทอื่นกับอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของไทย แต่เมื่อภาษีเงินได้ต่างประเทศของเงินได้ประเภทอื่นนั้นได้ถูกชำระให้แก่ต่างประเทศไปแล้ว ดังนั้นแท้จริงแล้วอัตราภาษีเงินได้ที่จะถูกเฉลี่ยให้ลดลงก็คือ อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของไทย ทั้งนี้สามารถแสดงได้ดังตัวอย่างต่อไปนี้

ตัวอย่างที่ 1 จากข้อเท็จจริงในตัวอย่างที่ผู้เสียภาษีนำเงินได้จากการให้เช่า Transponder จำนวน 1,000,000 บาท มาช่วยเพิ่มเพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษีจากเดิมอยู่ที่ 85,714.28 บาท เพิ่มขึ้นเป็น 514,285.71 บาท อันทำให้ผู้เสียภาษีสามารถนำภาษีเงินได้ที่ได้ชำระไว้ในประเทศเยอรมันทั้งจำนวน 200,000 บาท มาเครดิตกับภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องเสียในประเทศไทย ส่งผลให้ผู้เสียภาษีมีภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยเพียง 520,000 บาท ดังต่อไปนี้

เงินได้จากการประกอบกิจการทั้งในประเทศและต่างประเทศ	4,000,000 บาท
กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี	2,400,000 บาท
ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องเสียในประเทศไทย	520,000 บาท
ภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยเท่ากับ	21.66 %

ตัวอย่างที่ 2 จากข้อเท็จจริงในตัวอย่างก่อนหน้าที่ผู้เสียภาษีจะนำเงินได้จากการให้เช่า Transponder จำนวน 1,000,000 บาท มาช่วยเพิ่มเพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษี ผู้เสียภาษีสามารถนำภาษีเงินได้ที่ได้เสียไว้ในประเทศเยอรมันจำนวน 200,000 บาท มาเครดิตกับภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องเสียในประเทศไทยได้เพียง 85,714.28 บาท โดยผู้เสียภาษีมีภาระต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยเท่ากับ 300,000 บาท ดังต่อไปนี้

เงินได้จากการประกอบกิจการทั้งในประเทศและต่างประเทศ	3,000,000 บาท
กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี	1,285,714.28 บาท
ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องเสียในประเทศไทย	300,000 บาท
ภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยเท่ากับ	23.33 %

ปัญหาที่คาดว่าจะเกิดตามมา

ปัญหาที่คาดว่าจะเกิดตามมานี้ หมายถึงกรณีที่ประเทศไทยเลือกที่จะนำแนวทางการแก้ไขปัญหาของประเทศสหรัฐอเมริกาไปปรับใช้เพื่อแก้ปัญหาการจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวสำหรับกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์ตามที่ผู้เขียนเสนอไว้ซึ่งจะได้กล่าวต่อไป

ปัญหาที่คาดว่าจะเกิดขึ้นก็คือ การคัดค้านหรือไม่เห็นด้วยของผู้เสียภาษีที่เกี่ยวข้องกับการประกอบกิจการอวกาศในเชิงพาณิชย์ เหตุเพราะผู้เสียภาษีอาจได้แย้งว่าการแก้ไขปัญหาดังกล่าวโดยวิธีการที่ผู้เขียนเสนอนั้นจะทำให้ผู้เสียภาษีได้รับการเครดิตภาษีในจำนวนที่น้อยลงกว่าเดิม ซึ่งไม่เป็นการส่งเสริมให้ผู้เสียภาษีออกไปลงทุนยังต่างประเทศ ทั้งยังไม่เป็นการสนับสนุนให้ผู้เสียภาษีหันไปลงทุนด้านกิจกรรมอวกาศให้มากขึ้นทั้งที่ในปัจจุบันมีคนไทยลงทุนประกอบกิจการด้านอวกาศน้อยมากอยู่แล้ว หากรัฐไม่ส่งเสริมและสนับสนุนดังกล่าวจะทำให้ประเทศไทยไม่มีความสามารถ หรือไม่มีเทคโนโลยีด้านกิจการอวกาศเป็นของตัวเอง อันจะทำให้ประเทศไทยยังคงเป็นประเทศผู้รับบริการเป็นหลักอยู่ ในขณะที่ประเทศต่าง ๆ ต่างก็เร่งที่จะพัฒนาขีดความสามารถ

ด้านกิจการอวกาศของตนโดยเฉพาะอย่างยิ่งกิจการอวกาศในเชิงพาณิชย์ และแรงที่จะดึงดูดวงอา
ผลประโยชน์จากห้วงอวกาศให้ได้มากที่สุด

ปัญหาที่อาจมีผู้คัดค้านนี้ ผู้เขียนเห็นว่าแท้จริงแล้วเป็นกรณีที่ผู้คัดค้านสูญเสีย
ผลประโยชน์ที่เคยได้รับการเครดิตภาษีเงินได้ต่างประเทศในจำนวนที่มากกว่าปกตินั่นเอง ส่วน
เหตุผลที่ผู้คัดค้านยกขึ้นอ้างว่าไม่เป็นการส่งเสริมและสนับสนุนให้คนไทยหันมาลงทุนด้านกิจการ
อวกาศนั้น ผู้เขียนเห็นว่ารัฐในฐานะผู้ให้การบรรเทาภาษีซ้อนไม่ควรเลือกส่งเสริมและพัฒนาด้าน
กิจการอวกาศของไทยด้วยวิธีที่เป็นการทำลายวัตถุประสงค์ของการบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อน รัฐ
ยังมีทางเลือกอื่น ๆ ที่ไม่ทำลายวัตถุประสงค์ของการบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อน เช่นการให้ผู้เสีย
ภาษีสามารถนำค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีได้มาก
ขึ้นกว่าปกติ เป็นต้น

แนวทางดำเนินการแก้ไขของประเทศสหรัฐอเมริกา

เพื่อการแก้ไขปัญหากรณีผู้เสียภาษีมีเงินได้จากกิจการอวกาศในเชิงพาณิชย์ และเลือกใช้
การจัดภาษีซ้อนโดยวิธีการเครดิตภาษี ผู้เขียนเห็นควรนำวิธีการของประเทศสหรัฐอเมริกามาเป็น
แนวทางปรับใช้แก้ไขปัญหามาตามความเหมาะสมของระบบกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทย
ด้วยเห็นว่าประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นประเทศผู้นำทางด้านกิจการอวกาศทั้งในเชิงพาณิชย์ และ
ไม่ใช่ในเชิงพาณิชย์ กอปรกับระบบการเครดิตภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกานั้นถูกพัฒนามาอย่าง
ต่อเนื่องกว่า 90 ปี ซึ่งก้าวล้ำไปกว่าวิธีการเครดิตภาษีที่ประเทศไทย หรือแม้แต่ประเทศอื่น ๆ ถือ
ปฏิบัติอยู่มาก ดังรายละเอียดที่จะกล่าวต่อไปนี้

บัญญัติเพิ่มเติมแหล่งเงินได้ในทางภาษี (Taxing Source Rule)

ประเทศสหรัฐอเมริกาแก้ไขปัญหาด้วยการบัญญัติแหล่งเงินได้ในทางภาษี¹² สำหรับเงินได้จากกิจกรรมอวกาศในประเภทที่ไม่ตกอยู่ภายใต้อำนาจจัดเก็บภาษีของรัฐแหล่งเงินได้ซึ่งปรากฏใน § 863 (d)¹³ ดังมีรายละเอียดต่อไปนี้

“ Section 863 (d)

(1) นอกจากที่บัญญัติไว้ใน Regulation เงินได้ใด ๆ ที่ได้รับจากกิจกรรมอวกาศหรือมหาสมุทร

(A) ถ้าได้รับโดยคนอเมริกา ให้ถือว่าแหล่งของเงินได้ในประเทศ และ

(B) ถ้าได้รับโดยบุคคลอื่นนอกเหนือจากคนอเมริกา ให้ถือว่าแหล่งของเงินได้นอกประเทศ

(2) กิจกรรมอวกาศหรือมหาสมุทร เพื่อวัตถุประสงค์ของ (1)

(A) คำว่า “กิจกรรมอวกาศหรือมหาสมุทร” หมายถึง

(i) กิจกรรมใด ๆ ซึ่งดำเนินการในอวกาศ, และ

(ii) กิจกรรมใด ๆ ซึ่งดำเนินการเหนือ หรือใต้น้ำซึ่งมิได้ตกอยู่ภายใต้เขตอำนาจรัฐ (ที่ได้รับการยอมรับโดยประเทศสหรัฐอเมริกา) ของรัฐ

¹² แหล่งเงินได้ในทางภาษี (Taxing Source Rule) นี้ใช้ในการกำหนดว่าเงินได้ใดเป็นเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศ หรือเป็นเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศ โดยมีวัตถุประสงค์พื้นฐานสองประการคือ

1. ใช้ระบุจุดเกาะเกี่ยวในทางภาษีสำหรับเงินได้ในประเทศแหล่งเงินได้ และ

2. ใช้พิจารณาเรื่องการให้เครดิตภาษีของเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศโดยประเทศถิ่นที่อยู่ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือแหล่งเงินได้ในทางภาษีนี้นี้ใช้ในการกำหนดภาระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีซึ่งเป็นคนต่างด้าวผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ และใช้ในการกำหนดสิทธิที่จะได้รับการเครดิตภาษีสำหรับเงินได้ดังกล่าวในประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้เสียภาษีนั่นเอง โปรดดู Roy Rohatgi, *supra* note 1, pp. 225 – 226.

¹³ ถูกแก้ไขเพิ่มเติมโดย Tax Reform Act of 1986, Pub. L. No. 99-154, 100 Stat. 2085 ใช้บังคับสำหรับปีภาษีภายหลังจากปี ค.ศ.1986 นั่นคือหลังจากวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ.1986 เป็นต้นไป

ต่างชาติ หรือภายใต้การครอบครองของประเทศสหรัฐอเมริกา หรือของประเทศสหรัฐอเมริกา

ทั้งนี้ให้หมายความรวมถึงกิจกรรมใด ๆ ซึ่งได้ดำเนินการในทวีปแอนตาร์กติกาด้วย

(B) ข้อยกเว้นสำหรับกิจกรรมบางประเภท คำว่า “กิจกรรมอวกาศหรือมหาสมุทร” ไม่ให้หมายความรวมถึง

(i) กิจกรรมใด ๆ ซึ่งก่อให้เกิดเงินได้จากการขนส่ง (ดังที่นิยามไว้ใน § 863 (c)),

(ii) กิจกรรมใด ๆ ซึ่งก่อให้เกิดเงินได้จากการสื่อสารระหว่างประเทศ (ดังที่นิยามไว้ใน Subsection (e)(2)), และ

(iii) กิจกรรมใด ๆ เมื่อกล่าวถึงการทำเหมืองแร่, ป่อน้ำมัน หรือบ่อก๊าซ, หรือแหล่งทรัพยากรธรรมชาติอื่น ๆ ภายในประเทศสหรัฐอเมริกา หรือรัฐต่างชาติใด ๆ หรือภายใต้การครอบครองของประเทศสหรัฐอเมริกา (ดังที่นิยามไว้ใน § 638)

ทั้งนี้เพื่อวัตถุประสงค์ของการใช้ Section 638 เขตอำนาจรัฐของรัฐต่างชาติใด ๆ ไม่ให้หมายความรวมถึงเขตอำนาจรัฐใด ๆ ซึ่งไม่ได้รับการยอมรับโดยประเทศสหรัฐอเมริกา ”

นอกจากนี้ยังได้บัญญัติแหล่งเงินได้ในทางภาษีสำหรับเงินได้จากกิจกรรมอวกาศในประเภทที่ตกอยู่ในอำนาจจัดเก็บภาษีของรัฐแหล่งเงินได้ ซึ่งก็คือเงินได้จากกิจกรรมการสื่อสารระหว่างประเทศตาม § 863 (e) ดังรายละเอียดต่อไปนี้

“ Section 863 (e)

(1) แหล่งเงินได้

(A) คนอเมริกัน

กรณีคนอเมริกันเป็นผู้มีเงินได้จากการสื่อสารระหว่างประเทศ เงินได้ดังกล่าวจำนวน 50 เปอร์เซ็นต์ ให้ถือว่ามีแหล่งของเงินได้ในประเทศ และเงินได้อีก 50 เปอร์เซ็นต์ ให้ถือว่ามีแหล่งของเงินได้นอกประเทศ

(B) คนต่างชาติ

(i) กรณีทั่วไป เว้นแต่ที่บัญญัติไว้ใน Regulation หรือใน (ii) บุคคลอื่นใดที่มีไซคอนอเมริกันเป็นผู้มีเงินได้จากการสื่อสารระหว่างประเทศ เงินได้ดังกล่าวจะถือว่าไม่มีแหล่งของเงินได้นอกประเทศ

(ii) หลักเกณฑ์พิเศษสำหรับสำนักงาน หรือสถานประกอบการถาวร ในกรณีบุคคลอื่นใดที่มีไซคอนอเมริกันเป็นผู้มีเงินได้จากการสื่อสารระหว่างประเทศโดยผ่านทางสำนักงาน หรือสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา เงินได้ดังกล่าวจะถือว่าไม่มีแหล่งของเงินได้ในประเทศ

(2) นิยาม

เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรานี้ คำว่า “เงินได้จากการสื่อสารระหว่างประเทศ” ให้ความหมายรวมถึงเงินได้ทั้งหมดที่ได้รับจากการส่งผ่านการสื่อสาร หรือข้อมูลจากประเทศสหรัฐอเมริกาไปยังรัฐต่างชาติใด หรือภายใต้การครอบครองของประเทศสหรัฐอเมริกา หรือจากรัฐต่างชาติใด หรือภายใต้การครอบครองของประเทศสหรัฐอเมริกายังประเทศสหรัฐอเมริกา “

บัญญัติ Treasury Regulation § 1.863 - 8

เพื่อเป็นการอธิบายรายละเอียดของ § 863 (d) US Treasury Department จึงได้ออกเป็น Regulation ¹⁴ ซึ่งอธิบายได้ดังต่อไปนี้

1. กิจกรรมอวกาศ และมหาสมุทร

1.1 นิยามของ “อวกาศ และมหาสมุทร” ก่อนที่จะพิจารณาได้ว่าเงินได้ใดที่ได้รับจะถือเป็นเงินได้จากกิจกรรมอวกาศ และมหาสมุทรหรือไม่ ในขั้นต้นจะต้องพิจารณาในเบื้องต้นก่อนว่าคำว่าอวกาศ และมหาสมุทรนั้นมีนิยามเช่นใด หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือรัฐผู้ใช้อำนาจจัดเก็บภาษีได้กำหนดขอบเขตของอวกาศ และมหาสมุทรไว้เพียงใด

¹⁴ 26 CFR Part 1 (T.D. 9305) 71 FR 77603 มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 27 เดือน ธันวาคม ค.ศ. 2006 เป็นต้นไป

1.1.1. นิยามของ “อวกาศ” เมื่อพิจารณาตาม § 863 (d) หรือ Section อื่นใดในประมวลรัษฎากร ¹⁵ จะพบว่าไม่มีการบัญญัติให้นิยามของอวกาศไว้แต่อย่างใด อย่างไรก็ตาม Treas. Reg. § 1.863 - 8 (d) (1) (i) ได้บัญญัติให้นิยามของอวกาศไว้ว่า

“บริเวณใด ๆ ที่ซึ่งมิได้ตกอยู่ภายใต้เขตอำนาจรัฐ (ที่ได้รับการยอมรับโดยประเทศสหรัฐอเมริกา) ของรัฐต่างชาติ หรือภายใต้การครอบครองของประเทศสหรัฐอเมริกา (possessions of the United States) ¹⁶ หรือของประเทศสหรัฐอเมริกา และไม่ใช่ส่วนที่เป็นน่านน้ำสากล ”

1.1.2. นิยามของ “มหาสมุทร” ในส่วนของมหาสมุทรก็เช่นกันที่ไม่มีการให้นิยามไว้แต่อย่างชัดเจนทั้งใน § 863 (d) และใน Regulations แต่หากพิจารณาจากนิยามของกิจกรรมมหาสมุทรตาม § 863 (d)(2)(A)(ii) ก็สามาถเทียบเคียงถึงนิยามของมหาสมุทรได้ว่าหมายถึง “ บริเวณเหนือ หรือใต้น่านน้ำซึ่งมิได้ตกอยู่ภายใต้เขตอำนาจรัฐ (ที่ได้รับการยอมรับโดยประเทศสหรัฐอเมริกา) ของรัฐต่างชาติ หรือภายใต้การครอบครองของประเทศสหรัฐอเมริกา หรือของประเทศสหรัฐอเมริกา ”

1.2 นิยามของ “กิจกรรมอวกาศ และมหาสมุทร”

1.2.1. หลักทั่วไป ตาม § 863 (d) ได้ให้นิยามของกิจกรรมอวกาศไว้ว่าหมายถึง “กิจกรรมใด ๆ ซึ่งดำเนินการในอวกาศ” ¹⁷

ส่วนนิยามของกิจกรรมมหาสมุทรนั้นหมายถึง ¹⁸

“กิจกรรมใด ๆ ซึ่งดำเนินการเหนือ หรือใต้น่านน้ำซึ่งมิได้ตกอยู่ภายใต้เขตอำนาจรัฐ (ที่ได้รับการยอมรับโดยประเทศสหรัฐอเมริกา) ของรัฐต่างชาติ หรือภายใต้การครอบครองของประเทศสหรัฐอเมริกา หรือของประเทศสหรัฐอเมริกา”

นอกจากนี้กิจกรรมอวกาศ และมหาสมุทรยังหมายความรวมถึง “กิจกรรม

¹⁵ คำว่า “ประมวลรัษฎากร” เมื่อกล่าวถึงในบทนี้ หากไม่กำหนดไว้เป็นอย่างอื่นให้หมายถึงประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกา ค.ศ.1986 (US Internal Revenue Code of 1986)

¹⁶ ได้แก่ American Samoa, Guam, the Northern Mariana Islands, Virgin Islands and Puerto Rico. See I.R.C. Subpart D and § 7701 (d).

¹⁷ § 863 (d)(2)(A)(i) and Treas. Reg. § 1.863- 8 (d)(1)(i).

¹⁸ § 863 (d)(2)(A)(ii) and Treas. Reg. § 1.863- 8 (d)(1)(ii).

ใด ๆ ซึ่งดำเนินการในทวีปแอนตาร์กติกา” อีกด้วย

1.2.2. ข้อยกเว้น แม้ว่ากิจกรรมอวกาศ และมหาสมุทรจะถูกบัญญัติให้นิยามไว้อย่างกว้างขวาง แต่มีกิจกรรมบางประเภทที่ไม่ถูกรวมอยู่ในความหมายของกิจกรรมอวกาศ และมหาสมุทร นั่นคือภายใต้ § 863 (d)(2)(B) ได้กำหนดกิจกรรม 3 ประเภทซึ่งมีลักษณะดังต่อไปนี้ที่ไม่ถือว่าเป็นกิจกรรมอวกาศ และมหาสมุทร

ก. กิจกรรมใด ๆ ซึ่งก่อให้เกิดเงินได้จากการขนส่ง ทั้งนี้เงินได้จากการขนส่งเป็นไปตามที่นิยามไว้ใน § 863 (c) นั่นคือ เงินได้ใด ๆ ที่ได้รับจาก หรือที่มีความเกี่ยวเนื่องกับการใช้ (หรือการเช่า หรือการลีสซิงเพื่อใช้) เรือขนส่ง หรืออากาศยาน¹⁹ หรือเงินได้ใด ๆ ที่ได้รับจากการดำเนินการให้บริการที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการใช้เรือขนส่ง หรืออากาศยาน²⁰

ทั้งนี้คำว่า “เรือขนส่ง หรืออากาศยาน” นั้น ให้มีความหมายรวมถึงตู้คอนเทนเนอร์ใด ๆ ที่ถูกใช้เกี่ยวเนื่องกับเรือขนส่ง หรืออากาศยานดังกล่าวด้วย

ข. กิจกรรมใด ๆ ซึ่งก่อให้เกิดเงินได้จากการสื่อสารระหว่างประเทศ ทั้งนี้เงินได้จากการสื่อสารระหว่างประเทศเป็นไปตามที่นิยามไว้ใน § 863 (e) นั่นคือ บรรดาเงินได้ที่ได้รับจากการส่งผ่านการสื่อสาร หรือข้อมูลจากประเทศสหรัฐอเมริกาไปสู่รัฐต่างชาติ (หรือภายใต้การครอบครองของประเทศสหรัฐอเมริกา) หรือจากรัฐต่างชาติใด ๆ (หรือภายใต้การครอบครองของประเทศสหรัฐอเมริกา) กลับสู่ประเทศสหรัฐอเมริกา²¹

ค. กิจกรรมใด ๆ เมื่อกล่าวถึงการทำเหมือง, บ่อน้ำมัน, บ่อก๊าซ, หรือแหล่งทรัพยากรธรรมชาติอื่น ๆ ภายในประเทศสหรัฐอเมริกา หรือรัฐต่างชาติใด ๆ หรือภายใต้การครอบครองของประเทศสหรัฐอเมริกา

ทั้งนี้คำว่า “ประเทศสหรัฐอเมริกา” เมื่อใช้ในความหมายทางภูมิศาสตร์อันเกี่ยวกับการแสวงหา และการใช้ประโยชน์จากแหล่งทรัพยากรธรรมชาติ ให้มีความหมายรวมถึงพื้นดินท้องทะเล (Seabed) และดินใต้ผิวดินของท้องทะเล

¹⁹ § 863 (c)(3)(A) and Treas. Reg. § 1.863- 8 (d)(3)(i).

²⁰ § 863 (c)(3)(B) and Treas. Reg. § 1.863- 8 (d)(3)(i).

²¹ § 863 (e)(2) and Treas. Reg. § 1.863- 8 (d)(3)(iii).

(Subsoil) บริเวณที่ติดกับของประเทศสหรัฐอเมริกา และบริเวณส่วนที่ประเทศสหรัฐอเมริกา มีสิทธิจำเพาะตามกฎหมายระหว่างประเทศด้วย²²

ส่วนคำว่า “รัฐต่างชาติ” และ “ภายใต้การครอบครองของประเทศสหรัฐอเมริกา” นั้น ให้ความหมายรวมถึงผืนดินท้องทะเล และดินใต้ผืนดินของท้องทะเลบริเวณที่ติดกับของรัฐต่างชาติ หรือภายใต้การครอบครองของประเทศสหรัฐอเมริกา และบริเวณส่วนที่รัฐต่างชาติ (หรือประเทศสหรัฐอเมริกา) ในกรณีที่เป็นการครอบครอง) มีสิทธิจำเพาะตามกฎหมายระหว่างประเทศด้วย (§ 638 (2))

1.2.3.หลักเกณฑ์พิเศษ นอกจากนิยามของกิจกรรมอวกาศ และมหาสมุทรจะถูกกำหนดโดยบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรแล้ว Regulations ยังได้กำหนดนิยามเพิ่มเติมเป็นพิเศษพร้อมทั้งให้อำนาจ Commissioner ในการแบ่งแยกธุรกรรมเดี่ยวออกเป็นหลายธุรกรรม หรือรวมธุรกรรมต่าง ๆ เข้าเป็นธุรกรรมเดี่ยว ทั้งนี้เพื่อประโยชน์ในการกำหนดกิจกรรมอวกาศ และมหาสมุทร²³ ดังต่อไปนี้

ก. นิยามของกิจกรรมอวกาศให้รวมถึง (แต่ไม่จำกัดเฉพาะ) กิจกรรมต่าง ๆ ดังต่อไปนี้ด้วย

1. การดำเนินการ หรือการเตรียมการให้บริการในอวกาศ²⁴
2. การเช่าอุปกรณ์ซึ่งตั้งอยู่ในอวกาศ (เช่น ดาวเทียม) รวมไปถึงอวกาศยาน หรือ Transponders ซึ่งตั้งอยู่ในอวกาศ²⁵
3. สิทธิในเทคโนโลยี หรือในทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างอย่างอื่นเพื่อการใช้ในอวกาศ²⁶
4. การผลิต, การจัดการ, การสร้างสรรค์ทรัพย์สินในอวกาศ²⁷

²² § 638 (1) and Treas. Reg. § 1.863 - 8 (d)(3)(ii).

²³ Treas. Reg. § 1.863- 8 (d)(1)(i) and (ii).

²⁴ Treas. Reg. § 1.863 - 8 (d)(1)(i)(A).

²⁵ Treas. Reg. § 1.863 - 8 (d)(1)(i)(B).

²⁶ Treas. Reg. § 1.863 - 8 (d)(1)(i)(C).

²⁷ Treas. Reg. § 1.863 - 8 (d)(1)(i)(D).

5. กิจกรรมที่เกิดขึ้นในอวกาศ อันมีลักษณะเป็นกิจกรรมการสื่อสาร (ที่มีใช้กิจกรรมการสื่อสารระหว่างประเทศ) ตาม Treas. Reg. § 1.863 - 9 (h)(1) ²⁸

นั่นคือกิจกรรมการส่งด้วยวิธีการถ่ายทอด หรือกระจายสัญญาณ หรือข้อมูล และรวมไปถึงขั้นตอนการเตรียมความพร้อมในการถ่ายทอด หรือกระจายสัญญาณด้วย

6. การรับประกันความเสี่ยงภัยในกิจกรรมที่ก่อให้เกิดเงินได้จากอวกาศ ²⁹

7. การขายทรัพย์สินในอวกาศตาม Treas. Reg. § 1.861 - 7 (c) ³⁰
 ข. ตัวอย่างของกิจกรรมอวกาศ

1. S คนอเมริกัน เป็นเจ้าของดาวเทียมซึ่งอยู่ในวงโคจรของโลก S ให้เช่าดาวเทียมดังกล่าวแก่ A ธุรกิจการให้เช่านี้แม้ว่าจะเกิดขึ้นบนพื้นโลก แต่กิจกรรมนี้เป็นการให้เช่าอุปกรณ์ซึ่งตั้งอยู่ในอวกาศ ดังนั้นจึงถือว่าเป็นกิจกรรมอวกาศตามความหมายของ Treas. Reg. § 1.863 - 8 (d)(1)(i)(B).

2. S คนอเมริกัน เสนอสินค้าซึ่งเป็นภาพถ่ายพื้นผิวโลกระยะไกลให้แก่ C โดยใช้ดาวเทียมในการเก็บข้อมูลภาพถ่ายดังกล่าว ซึ่งก่อนการส่งข้อมูลไปให้ลูกค้า S ได้ใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ซึ่งติดตั้งอยู่ในสำนักงานในสหรัฐอเมริกาเพื่อการแปลงข้อมูลภาพให้สามารถใช้งานได้ ธุรกิจนี้มีลักษณะเป็นการขายข้อมูล และโดยที่สิทธิ, กรรมสิทธิ์ และผลประโยชน์ในข้อมูลดังกล่าวถูกส่งผ่านไปยัง C ลูกค้าในสหรัฐอเมริกา

ดังนั้นการเก็บข้อมูล และการสร้างสรรค์ภาพถ่ายในอวกาศนี้จึงมีลักษณะเป็นการสร้างสรรค์ทรัพย์สินในอวกาศ เป็นกิจกรรมอวกาศตามความหมายของ Treas. Reg. § 1.863 - 8 (d)(1)(i)(D).

²⁸ Treas. Reg. § 1.863 - 8 (d)(1)(i)(E).

²⁹ Treas. Reg. § 1.863 - 8 (d)(1)(i)(F).

³⁰ Treas. Reg. § 1.863 - 8 (d)(1)(i)(G).

3. X ผู้ได้รับสิทธิในการใช้ตำแหน่งของวงโคจร (slot) ดาวเทียมในอวกาศ X อนุญาตให้ C เป็นผู้มีสิทธิดังกล่าว (sublicenses) โดย C จ่ายค่าสิทธิให้แก่ X

ธุรกรรมนี้มีลักษณะเป็นการให้ใช้สิทธิในทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างเพื่อการใช้ในอวกาศ เป็นกิจกรรมอวกาศตามความหมายของ Treas. Reg. § 1.863 - 8 (d)(1)(i)(C).

4. S คนอเมริกัน ผลิตดาวเทียมขึ้นในสหรัฐอเมริกา และขายให้แก่ลูกค้าที่มีไซ้คนอเมริกัน โดยที่สิทธิ, กรรมสิทธิ์ และผลประโยชน์ในดาวเทียมดังกล่าวถูกส่งผ่านไปยังลูกค้าในขณะที่ดาวเทียมยังอยู่ในอวกาศ การขายเกิดขึ้นในอวกาศตาม Treas. Reg. § 1.861 - 7 (c)

ธุรกรรมนี้จึงเป็นกิจกรรมอวกาศตามความหมายของ Treas. Reg. § 1.863 - 8 (d)(1)(i)(G).

ค. นิยามของกิจกรรมมหาสมุทรให้หมายความรวมถึง (แต่ไม่จำกัดเฉพาะ) กิจกรรมต่าง ๆ ดังต่อไปนี้ด้วย

1. การดำเนินการ หรือการเตรียมการให้บริการในน่านน้ำสากล³¹

2. การเช่าอุปกรณ์ซึ่งตั้งอยู่ในน่านน้ำสากล และรวมไปถึงเคเบิลใต้น้ำด้วย³²

3. สิทธิในเทคโนโลยี หรือในทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างอย่างอื่นเพื่อการใช้ในน่านน้ำสากล³³

4. การผลิต, การจัดการ, การสร้างสรรค์ทรัพย์สินในน่านน้ำสากล³⁴

5. กิจกรรมที่เกิดขึ้นในน่านน้ำสากล ซึ่งมีลักษณะเป็นกิจกรรมการสื่อสาร (ที่มีใช้กิจกรรมการสื่อสารระหว่างประเทศ) ตาม Treas. Reg. §

³¹ Treas. Reg. § 1.863 - 8 (d)(1)(ii)(A).

³² Treas. Reg. § 1.863 - 8 (d)(1)(ii)(B).

³³ Treas. Reg. § 1.863 - 8 (d)(1)(ii)(C).

³⁴ Treas. Reg. § 1.863 - 8 (d)(1)(ii)(D).

1.863 - 9 (h)(1) ³⁵ นั่นคือกิจกรรมการส่งด้วยวิธีการถ่ายทอด หรือกระจาย สัญญาณ หรือข้อมูล และรวมไปถึงขั้นตอนการเตรียมความพร้อมในการถ่ายทอด หรือกระจายสัญญาณด้วย

6. การรับประกันความเสี่ยงภัยในกิจกรรมที่ก่อให้เกิดเงินได้จากน่านน้ำสากล ³⁶

7. การขายทรัพย์สินในน่านน้ำสากล ตาม Treas. Reg. § 1.861 - 7 (c) ³⁷

8. กิจกรรมใด ๆ ที่ดำเนินการในทวีปแอนตาร์กติกา ³⁸

9. การเช่าเรือขนส่ง ซึ่งมีใช้เพื่อการขนส่งสินค้าหรือคนโดยสารระหว่างท่าเรือต่อท่าเรือ ³⁹

10. การเช่าแท่นขุดเจาะแร่ธาตุ รวมไปถึงการดำเนินการ หรือการเตรียมการให้บริการที่เกี่ยวข้องกับการเช่าดังกล่าวด้วย ทั้งนี้เว้นแต่ที่บัญญัติไว้ใน Treas. Reg. § 1.863 - 8 (d)(3)(ii) ⁴⁰

ทั้งนี้แหล่งแร่ธาตุในความหมายซึ่งใช้ในที่นี้เป็นแหล่งแร่ธาตุที่มีได้ตั้งอยู่ภายใต้เขตอำนาจรัฐ (ที่ได้รับการยอมรับโดยประเทศสหรัฐอเมริกา) ของรัฐต่างชาติใด ๆ หรือภายใต้การครอบครองของประเทศสหรัฐอเมริกา หรือของประเทศสหรัฐอเมริกา

ง. ตัวอย่างของกิจกรรมมหาสมุทร

1. T เจ้าของสายเคเบิลในมหาสมุทรแอตแลนติกซึ่งทอดผ่านบริเวณน่านน้ำสากล T ขายสายเคเบิลดังกล่าวให้แก่ B โดยที่สิทธิ, กรรมสิทธิ์ และผลประโยชน์ในสายเคเบิลถูกส่งผ่านไปยัง B ในขณะที่สายเคเบิลอยู่ในบริเวณน่านน้ำสากล การขายเกิดขึ้นในน่านน้ำสากลตาม Treas. Reg. § 1.861 - 7 (c)

³⁵ Treas. Reg. § 1.863 - 8 (d)(1)(ii)(E).

³⁶ Treas. Reg. § 1.863 - 8 (d)(1)(ii)(F).

³⁷ Treas. Reg. § 1.863 - 8 (d)(1)(ii)(G).

³⁸ Treas. Reg. § 1.863 - 8 (d)(1)(ii)(H).

³⁹ Treas. Reg. § 1.863 - 8 (d)(1)(ii)(I).

⁴⁰ Treas. Reg. § 1.863 - 8 (d)(1)(ii)(J).

ธุรกรรมนี้จึงเป็นกิจกรรมมหาสมุทรตามความหมายของ Treas. Reg. § 1.863 - 8 (d)(1)(ii)(G).

จ. การผลิตทรัพย์สินในอวกาศ หรือมหาสมุทร เพื่อวัตถุประสงค์ในการกำหนดนิยามของกิจกรรมอวกาศ หรือมหาสมุทร คำว่า “กิจกรรมการผลิต” จะเป็นไปตามที่กำหนดไว้ใน § 864 (a) ประกอบกับ Treas. Reg. § 1.864 - 1⁴¹ นั่นคือให้มีความหมายรวมถึงกิจกรรมการสร้างสรรค์, การประดิษฐ์, การผลิต หรือการทำซ้ำทรัพย์สินด้วย

ฉ. การดำเนินการให้บริการ ในกรณีที่ธุรกรรมมีลักษณะเป็นการดำเนินการให้บริการ การให้บริการนั้น ๆ จะถือเป็นกิจกรรมอวกาศ หรือมหาสมุทรทั้งธุรกรรม หากว่าส่วนหนึ่งส่วนใดของการให้บริการได้ดำเนินการในอวกาศ หรือมหาสมุทร

การให้บริการซึ่งได้ดำเนินการในอวกาศ หรือมหาสมุทรนั้นให้พิจารณาจากหน้าที่งานที่ได้ดำเนินการ, ทรัพยากรที่ถูกใช้ หรือการรับความเสี่ยงภัยในอวกาศ หรือมหาสมุทร ทั้งนี้โดยไม่คำนึงถึงว่าจะได้ดำเนินการโดยบุคลากร, เครื่องมืออุปกรณ์ หรือโดยประการอื่นใด⁴²

อย่างไรก็ตามมีข้อยกเว้นคือ หากผู้เสียภาษีสามารถแสดงมูลค่าของการให้บริการเฉพาะในส่วนของการดำเนินการที่เกิดขึ้นในอวกาศ กับที่เกิดขึ้นในบริเวณที่ไม่ใช่ในอวกาศ หรือมหาสมุทรได้ ในที่นี้เฉพาะแต่การให้บริการที่ได้ดำเนินการในอวกาศ หรือมหาสมุทรเท่านั้นที่จะถือเป็นกิจกรรมอวกาศ หรือมหาสมุทร ทั้งนี้ในการปันส่วนมูลค่าของการให้บริการให้พิจารณาบนพื้นฐานของข้อเท็จจริง และพฤติการณ์แวดล้อมทั้งปวง ซึ่งส่วนที่เป็นการดำเนินการที่เกิดขึ้นในอวกาศ หรือมหาสมุทรนั้นให้พิจารณาปันส่วนมูลค่าของการให้บริการตามหน้าที่งานที่ได้ดำเนินการ, ทรัพยากรที่ถูกใช้ หรือการรับความเสี่ยงภัยในอวกาศ หรือมหาสมุทร

นอกจากนี้หากผู้เสียภาษีสามารถแสดงมูลค่าของการให้บริการบนฐานของข้อเท็จจริง และพฤติการณ์แวดล้อมทั้งปวงได้ว่ามูลค่าของการให้บริการเฉพาะในส่วนของการดำเนินการในอวกาศ หรือมหาสมุทรนั้นเป็นจำนวน

⁴¹ Treas. Reg. § 1.863 - 8 (d)(2)(i).

⁴² Treas. Reg. § 1.863 - 8 (d)(2)(ii)(A).

เล็กน้อย (de minimis) การดำเนินการให้บริการดังกล่าวก็จะไม่ถือว่าเป็น
กิจกรรมอวกาศ หรือมหาสมุทร⁴³

2. แหล่งของเงินได้ เงินได้จากกิจกรรมอวกาศ หรือมหาสมุทรจะถือว่าเป็นเงินได้จากแหล่ง
เงินได้ในประเทศ หรือจากแหล่งเงินได้นอกประเทศนั้น จะขึ้นอยู่กับบุคคลผู้มีเงินได้ดังต่อไปนี้

2.1 คนอเมริกัน เงินได้จากกิจกรรมอวกาศ หรือมหาสมุทรหากได้รับโดยคนอเมริกัน
จะถือว่าเป็นเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศ

อย่างไรก็ตามเงินได้ดังกล่าวอาจถือว่ามีแหล่งเงินได้นอกประเทศได้ ทั้งนี้อยู่บน
พื้นฐานของข้อเท็จจริง และพฤติการณ์แวดล้อมของเงินได้นั้นว่ามีคุณลักษณะของการ
ปฏิบัติหน้าที่งาน, การใช้ทรัพยากร หรือการรับความเสี่ยงภัยในต่างประเทศ⁴⁴

2.2. คนต่างชาติ ตามประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติให้ความหมายของคนต่างชาติไว้
โดยเฉพาะ แต่ทั้งนี้เมื่อพิจารณา § 863 (d)(1)(B) แห่งประมวลรัษฎากรแล้วสามารถให้
นิยามของคนต่างชาติทั้งที่เป็นบุคคลธรรมดา และนิติบุคคลได้ว่าหมายถึง “บุคคลอื่นใด
นอกเหนือจากคนอเมริกัน”

เงินได้จากกิจกรรมอวกาศ หรือมหาสมุทรหากได้รับโดยคนต่างชาติจะถือว่าเป็นเงิน
ได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศ⁴⁵

2.3. CFC เงินได้จากกิจกรรมอวกาศ หรือมหาสมุทรหากได้รับโดย CFC จะถือว่าเป็น
เงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศ

อย่างไรก็ตามเงินได้ดังกล่าวอาจถือว่ามีแหล่งเงินได้นอกประเทศได้ ทั้งนี้อยู่บน
พื้นฐานของข้อเท็จจริง และพฤติการณ์แวดล้อมของเงินได้นั้นว่ามีคุณลักษณะของการ
ปฏิบัติหน้าที่งาน, การใช้ทรัพยากร หรือการรับความเสี่ยงภัยในต่างประเทศ⁴⁶

2.4. คนต่างชาติซึ่งดำเนินธุรกิจ หรือการค้าในประเทศสหรัฐอเมริกา คนต่างชาติใน
ที่นี้มีความหมายรวมทั้งบุคคลธรรมดา และนิติบุคคลด้วย แต่ไม่หมายความรวมถึง CFC

⁴³ Treas. Reg. § 1.863 - 8 (d)(2)(ii)(B).

⁴⁴ § 863 (d)(1)(A) and Treas. Reg. § 1.863 - 8 (b)(1).

⁴⁵ § 863 (d)(1)(B) and Treas. Reg. § 1.863 - 8 (b)(2)(i).

⁴⁶ Treas. Reg. § 1.863 - 8 (b)(2)(ii).

เงินได้จากกิจกรรมอวกาศ หรือมหาสมุทรหากได้รับโดยคนต่างชาติซึ่งดำเนินธุรกิจ หรือการค้าในสหรัฐอเมริกาจะถือว่าเป็นเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศ ทั้งนี้อยู่บนพื้นฐานของข้อเท็จจริง และพฤติการณ์แวดล้อมของเงินได้นั้นว่ามีคุณลักษณะของการปฏิบัติหน้าที่งาน, การใช้ทรัพยากร หรือการรับความเสี่ยงภัยในสหรัฐอเมริกา⁴⁷

ทั้งนี้เพื่อความเข้าใจที่ชัดเจนควรได้พิจารณาถึงหลักเกณฑ์การกำหนดภาวะภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกาให้แก่คนต่างชาติจากการมีเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งปัจจัยสำคัญ 2 ประการในการกำหนดภาวะภาษีให้แก่คนต่างชาติสำหรับเงินได้ที่ได้รับจากแหล่งเงินได้ในประเทศก็คือ

1. มีการดำเนินธุรกิจ หรือการค้าในสหรัฐอเมริกา (the conduct of a U.S. trade or business) และ
2. เงินได้ที่ได้รับนั้นเป็นเงินได้ที่เกี่ยวข้องอย่างสำคัญ (Effectively connected income) กับการดำเนินธุรกิจ หรือการค้าในสหรัฐอเมริกา⁴⁸

ในประการแรกนั้นปัจจัยที่เกี่ยวข้องในการกำหนดขอบเขตกิจกรรมทางเศรษฐกิจเพื่อพิจารณาว่ากิจกรรมทางเศรษฐกิจนั้นมีสถานะเป็นธุรกิจ หรือการค้าภายในสหรัฐอเมริกาหรือไม่คือ สถานที่ตั้งของกิจกรรมการผลิต, สถานที่ตั้งของการบริหารงาน (เช่นการบังคับบัญชา หรือควบคุมวิสาหกิจ), สถานที่ตั้งของกิจกรรมการจำหน่าย (เช่นสถานที่เก็บสินค้า, การโฆษณา หรือการส่งเสริมการขาย, ห้องแสดงสินค้า) และสถานที่ตั้งของการทำหน้าทำงานทางธุรกิจอื่น ๆ เช่น การจัดซื้อ, กิจกรรมทางการเงิน, การวิจัย, การบริการบำรุงรักษา, การขนส่ง⁴⁹

ส่วนปัจจัยในเรื่องของเงินได้นั้นจะถือว่าเป็นเงินได้ที่เกี่ยวข้องอย่างสำคัญกับการดำเนินธุรกิจ หรือการค้าในสหรัฐอเมริกาคือเมื่อเงินได้นั้นได้รับจากทรัพย์สินซึ่งถูกใช้ใน หรือได้รับจากการถือทรัพย์สินไว้เพื่อใช้ในการประกอบธุรกิจ หรือการค้าในสหรัฐอเมริกา ที่

⁴⁷ Treas. Reg. § 1.863 - 8 (b)(2)(iii).

⁴⁸ William H. Hoffman, Jr., William A. Raabe, James E. Smith and David M. Maloney, West Federal Taxation: Corporations, Partnerships, Estates and Trusts, (United States: South-Western College Publishing, 2001), pp.9 – 34.

⁴⁹ Boris I. Bittker and James S. Eustice, Fundamentals of Federal Income Taxation of Corporations and Shareholders, (Boston: Warren, Gorham & Lamont Inc., 1980), pp. 17 – 6.

เรียกว่า “หลักการใช้ทรัพย์สิน” (asset-use test) หรือกิจกรรมทางธุรกิจ หรือการค้าในสหรัฐอเมริกาเป็นปัจจัยที่สำคัญ (material factor) ที่ก่อให้เกิดเงินได้ซึ่งเรียกว่า “หลักกิจกรรมธุรกิจ” (business-activities test)⁵⁰ โดยทั้ง 2 หลักนี้สามารถนำมาปรับใช้ร่วมกัน หรือปรับใช้แยกกันก็ได้

เช่น Konjo นิติบุคคลญี่ปุ่น ผู้ประกอบการผลิตของเล่นเด็ก Konjo มีโรงงานผลิตตั้งอยู่ในสหรัฐอเมริกา Konjo ขายของเล่นเด็กที่ผลิตได้ทั้งหมดให้แก่ลูกค้านอกสหรัฐอเมริกา และมีการรับประกันสินค้าบกพร่องโดยให้ส่งสินค้าคืนมาที่สหรัฐอเมริกา กรณีนี้กระบวนการผลิตของ Konjo ตั้งอยู่ในสหรัฐอเมริกา (asset-use test) และโรงงานผลิตนั้นเป็นปัจจัยที่สำคัญในการก่อให้เกิดเงินได้ (business-activities test)⁵¹

ทั้งนี้ Regulation ได้ให้ตัวอย่างของการดำเนินธุรกิจ หรือการค้าภายในสหรัฐอเมริกาไว้ดังนี้

“FP บริษัทต่างชาติที่มีใช้ CFC ประกอบธุรกิจดาวเทียมสำรวจระยะไกล (Remote Sensing) ในอวกาศ โดยการเก็บข้อมูลและถ่ายภาพให้แก่ลูกค้าของตน โดย FP ได้ใช้ A ซึ่งเป็นตัวแทนอิสระในสหรัฐอเมริกาเพื่อให้บริการด้านงานการตลาด, งานบริการลูกค้า ผลคือเงินได้ที่ FP ซึ่งเป็นคนต่างชาติได้รับจากกิจกรรมอวกาศนี้ถือว่ามีแหล่งเงินได้ในประเทศสหรัฐอเมริกา ทั้งนี้บนพื้นฐานของกิจกรรมที่ A ตัวแทนอิสระได้ทำในนาม FP ในสหรัฐอเมริกานั้นเอง”

เงินได้จากกิจกรรมอวกาศ หรือมหาสมุทรซึ่งได้รับโดยคนต่างชาติซึ่งดำเนินธุรกิจ หรือการค้าในสหรัฐอเมริกานี้จะมีภาระภาษีเงินได้เช่นเดียวกับกรณีคนอเมริกันเป็นผู้มีเงินได้ดังที่ได้กล่าวมาแล้ว

2.5. ห้างหุ้นส่วน และผู้เป็นหุ้นส่วน ในเรื่องแหล่งของเงินได้จากกิจกรรมอวกาศ หรือมหาสมุทรซึ่งได้รับโดยห้างหุ้นส่วนนี้ Regulation⁵² บัญญัติไว้ว่า “ให้ปรับใช้ในระดับของผู้เป็นหุ้นส่วน” ซึ่งสามารถแยกพิจารณาได้ดังนี้

⁵⁰ William H. Hoffman, Jr., William A. Raabe, James E. Smith and David M. Maloney, *supra* note 48.

⁵¹ Kevin E. Murphy and Mark Higgins, Concepts in Federal Taxation (Ohio: Thomson South-Western, 2006), p. 678.

⁵² Treas. Reg. § 1.863 - 8 (e).

2.5.1. กรณีคนอเมริกันเป็นหุ้นส่วน กรณีนี้เมื่อผู้ได้รับเงินได้จากกิจกรรมอวกาศ หรือมหาสมุทรเป็นคนอเมริกัน เงินได้ดังกล่าวจึงถือว่าเป็นเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศ

2.5.2. กรณีคนต่างชาติเป็นหุ้นส่วน กรณีที่เงินได้จากกิจกรรมอวกาศ หรือมหาสมุทรได้รับโดยคนต่างชาติ เงินได้ดังกล่าวจะถือว่าเป็นเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศ

2.6. การขายทรัพย์สิน เงินได้ที่เกิดจากการขายทรัพย์สินนั้น Regulation ได้กำหนดหลักเกณฑ์เฉพาะไว้ดังต่อไปนี้

2.6.1. การขายทรัพย์สินที่ซื้อ⁵³ (Sales of purchased property) โดยทั่วไปแล้วแหล่งของเงินได้จากการขายทรัพย์สินที่ซื้อซึ่งถูกขายในอวกาศ หรือมหาสมุทร นั้นจะขึ้นอยู่กับสถานะของผู้มีเงินได้ว่าเป็นคนอเมริกัน, คนต่างชาติ, CFC หรือเป็นคนต่างชาติที่ดำเนินธุรกิจการค้าในสหรัฐอเมริกาตามที่กล่าวมาแล้ว

อย่างไรก็ตามหากทรัพย์สินที่ขายนั้นเป็น Inventory Property และถูกขายเพื่อการใช้, การบริโภค หรือเพื่อการจัดการบริเวณที่ไม่ใช่อวกาศ หรือมหาสมุทรแล้ว (คือบริเวณที่เป็นประเทศใดประเทศหนึ่ง) แหล่งของเงินได้ในกรณีนี้จะเป็นไปตามหลักเกณฑ์ใน Treas. Reg. § 1.861 - 7 (c) นั่นคือแหล่งของเงินได้จะขึ้นอยู่กับประเทศที่ทรัพย์สินนั้นถูกขาย

ทั้งนี้การขายนั้นจะพิจารณา ณ เวลา และสถานที่ที่สิทธิ, กรรมสิทธิ์ และผลประโยชน์ของผู้ขายในทรัพย์สินนั้นถูกโอนไปยังผู้ซื้อ

2.6.2. การขายทรัพย์สินซึ่งผลิตโดยผู้มีเงินได้ (Sales of property produced by the taxpayer) กรณีนี้แยกพิจารณาได้ดังนี้

ก. กรณีผู้มีเงินได้เป็นผู้ผลิต และเป็นผู้ขายทรัพย์สินด้วย⁵⁴ ผู้มีเงินได้จะต้องปันส่วนของเงินได้รวมที่ได้รับจากการขายดังกล่าวภายใต้หลักเกณฑ์ 50 / 50 นั่นคือเงินได้รวมที่ได้รับจำนวนกึ่งหนึ่งจะถือว่าเป็นเงินได้จาก “กิจกรรมการผลิต” และแหล่งของเงินได้จะถูกกำหนดตาม Treas. Reg. § 1.863 - 8 (b)(3)(ii)(B) หรือ (C) ซึ่งจะได้กล่าวต่อไป

⁵³ Treas. Reg. § 1.863 - 8 (b)(3)(i).

⁵⁴ Treas. Reg. § 1.863 - 8 (b)(3)(ii)(A).

เงินได้รวมส่วนที่เหลือจะถือว่าเป็นเงินได้จากกิจกรรมการขาย และแหล่งของเงินได้จะถูกกำหนดตาม Treas. Reg. § 1.863 - 8 (b)(3)(ii)(D) ซึ่งจะได้กล่าวต่อไป

ข. กรณีการผลิตเฉพาะในอวกาศ หรือมหาสมุทร หรือเฉพาะบริเวณที่ไม่ใช่อวกาศ หรือมหาสมุทร⁵⁵ (Production only in space or international water, or only outside space or international water) เมื่อการผลิตทรัพย์สินเกิดขึ้นเฉพาะในอวกาศ หรือมหาสมุทร แหล่งของเงินได้จากการกิจกรรมการผลิตจะขึ้นอยู่กับสถานะของผู้มีเงินได้ว่าเป็นคนอเมริกัน, คนต่างชาติ, CFC หรือเป็นคนต่างชาติที่ดำเนินธุรกิจการค้าในสหรัฐอเมริกาตามที่กล่าวมาแล้ว

ส่วนการผลิตทรัพย์สินที่เกิดขึ้นเฉพาะบริเวณที่ไม่ใช่อวกาศ หรือมหาสมุทร แหล่งของเงินได้จากการกิจกรรมการผลิตจะเป็นไปตามหลักเกณฑ์ใน Treas. Reg. § 1.863 - 3 (c) (1) นั่นคือ

(1) แหล่งของเงินได้จากการผลิตเฉพาะในสหรัฐอเมริกา หรือเฉพาะในรัฐต่างชาติจะขึ้นอยู่กับสถานที่ที่ production assets⁵⁶ ตั้งอยู่

หาก production assets เป็นทรัพย์สินที่มีรูปร่าง จะถือตามสถานที่ที่ทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ทางกายภาพ แต่หากเป็นทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างแล้วจะถือตามสถานที่ที่ทรัพย์สินมีรูปร่างซึ่งผู้เสียภาษีเป็นเจ้าของ และเป็นทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินไม่มีรูปร่างนั้นตั้งอยู่

(2) แหล่งของเงินได้จากการผลิตทั้งในสหรัฐอเมริกา และในรัฐต่างชาติ กรณีนี้จะต้องคิดคำนวณเป็นเศษส่วน โดยเลขตัวบนของ

⁵⁵ Treas. Reg. § 1.863 - 8 (b)(3)(ii)(B).

⁵⁶ ตาม Treas. Reg. § 1.863 - 3 (c)(1)(i)(B) ได้ให้ความหมายของ production assets ไว้ว่าให้หมายถึงเฉพาะทรัพย์สินทั้งที่มีรูปร่าง และไม่มีรูปร่างที่ผู้เสียภาษีเป็นเจ้าของโดยตรง ซึ่งทรัพย์สินนั้นถูกใช้โดยตรงโดยผู้เสียภาษีในการผลิตสินค้า

ดังนั้นทรัพย์สินใดที่มีได้ถูกใช้โดยตรงในการผลิตสินค้าจึงไม่อยู่ในความหมายของ production assets เช่น บัญชีลูกหนี้ (Accounts Receivables), ทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างซึ่งไม่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้า เช่น ทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างทางการตลาด (Marketing Intangibles) รวมถึงเครื่องหมายการค้าด้วย, สินทรัพย์ประเภทอุปกรณ์การขนส่ง, โกดังสินค้า, ตัวสินค้า, วัตถุดิบ, เงินสด

เศษส่วนให้แทนด้วยจำนวนเฉลี่ยของ Adjusted basis of production assets⁵⁷ ของ production assets ที่ตั้งอยู่นอกประเทศสหรัฐอเมริกา ส่วนเลขตัวล่างของเศษส่วนให้แทนด้วยจำนวนเฉลี่ยของ Adjusted basis of production assets ของ production assets ที่ตั้งอยู่ภายในและภายนอกประเทศสหรัฐอเมริกา⁵⁸ ผลลัพธ์ที่ได้ถือว่าเป็นเงินได้ที่มีแหล่งของเงินได้ในสหรัฐอเมริกา

ค. กรณีการผลิตทั้งในอวกาศ หรือมหาสมุทร และบริเวณที่ไม่ใช่อวกาศ หรือมหาสมุทร⁵⁹ (Production both in space or international water and outside space and international water) กรณีนี้ต้องมีการปันส่วนของเงินได้รวมระหว่างกิจกรรมการผลิตที่เกิดขึ้นในอวกาศ หรือมหาสมุทร ทั้งนี้โดยอาศัยข้อเท็จจริงทั้งหมด และพฤติการณ์แวดล้อมว่ามีคุณลักษณะของการปฏิบัติหน้าที่งาน, การใช้ทรัพยากร หรือการรับความเสี่ยงภัยในอวกาศ หรือมหาสมุทร

เมื่อปันส่วนเงินได้รวมแล้วจำนวนเงินได้รวมที่เหลือจะถูกถือว่าเป็นส่วนของกิจกรรมการผลิตที่เกิดขึ้นนอกอวกาศ และมหาสมุทร

เมื่อปันส่วนของเงินได้รวมดังกล่าวแล้ว แหล่งเงินได้ของเงินได้ที่ถูกปันส่วนเป็นของกิจกรรมการผลิตที่เกิดขึ้นในอวกาศ หรือมหาสมุทรจะขึ้นอยู่กับสถานะของผู้มีเงินได้ว่าเป็นคนอเมริกัน, คนต่างชาติ, CFC หรือเป็นคนต่างชาติที่ดำเนินธุรกิจการค้าในสหรัฐอเมริกาดังที่กล่าวมาแล้ว

ส่วนเงินได้ที่ถูกปันส่วนเป็นของกิจกรรมการผลิตที่เกิดขึ้นบริเวณที่ไม่ใช่อวกาศ และมหาสมุทรนั้น แหล่งของเงินได้ดังกล่าวจะเป็นไปตามหลักเกณฑ์ใน Treas. Reg. § 1.863 - 3 (c)(1) ดังที่ได้กล่าวมาแล้ว

ง. แหล่งเงินได้ของเงินได้จากกิจกรรมการขาย⁶⁰ เมื่อทรัพย์สินซึ่งผลิตโดยผู้เสียภาษีนั้นถูกขายในบริเวณที่ไม่ใช่อวกาศ และมหาสมุทร แหล่งของเงินได้ในกรณีนี้จะไปตามหลักเกณฑ์ใน Treas. Reg. § 1.861 - 7 (c) และ

⁵⁷ Adjusted basis of production assets ถูกกำหนดตาม § 1011.

⁵⁸ Treas. Reg. § 1.863 - 3 (c)(1)(ii)(A).

⁵⁹ Treas. Reg. § 1.863 - 8 (b)(3)(ii)(C).

⁶⁰ Treas. Reg. § 1.863 - 8 (b)(3)(ii)(D).

Treas. Reg. § 1.863 - 3 (c)(2) นั่นคือแหล่งของเงินได้จะขึ้นอยู่กับประเทศที่ทรัพย์สินนั้นถูกขาย โดยที่การขายนี้จะพิจารณา ณ เวลา และสถานที่ที่สิทธิ, กรรมสิทธิ์ และผลประโยชน์ของผู้ขายในทรัพย์สินนั้นถูกโอนไปยังผู้ซื้อ

ส่วนกรณีที่ทรัพย์สินซึ่งผลิตโดยผู้เสียภาษีนั้นถูกขายในอวกาศ หรือ มหาสมุทร แหล่งของเงินได้จะขึ้นอยู่กับสถานะของผู้มีเงินได้ว่าเป็นคนอเมริกัน, คนต่างชาติ, CFC หรือเป็นคนต่างชาติที่ดำเนินธุรกิจการค้าในสหรัฐอเมริกา ดังที่กล่าวมาข้างต้น

แต่หากทรัพย์สินนั้นเป็นสินค้า (Inventory) ตามความหมายของ § 1221 (a) (1) และถูกขายในอวกาศ หรือมหาสมุทรเพื่อการใช้, การบริโภค หรือเพื่อการจัดการบริเวณที่ไม่ใช่อวกาศ, มหาสมุทร และประเทศสหรัฐอเมริกาแล้ว แหล่งของเงินได้จะเป็นไปตามหลักเกณฑ์ใน Treas. Reg. § 1.861 - 7 (c) และ Treas. Reg. § 1.863 - 3 (c)(2) ดังที่ได้กล่าวมาแล้ว

2.7. การให้บริการ ธุรกิจซึ่งมีลักษณะเป็นการดำเนินการให้บริการอันถือเป็น กิจกรรมอวกาศ หรือมหาสมุทรตาม Treas. Reg. § 1.863 - 8 (d)(2)(ii) ที่กล่าวมาแล้วนั้น แหล่งเงินได้ของการให้บริการดังกล่าวจะขึ้นอยู่กับสถานะของผู้มีเงินได้ว่าเป็นคนอเมริกัน, คนต่างชาติ, CFC หรือเป็นคนต่างชาติที่ดำเนินธุรกิจการค้าในสหรัฐอเมริกาดังที่กล่าวมา⁶¹

2.8. การสื่อสาร (ที่มีใช้กิจกรรมการสื่อสารระหว่างประเทศ)⁶² โดยที่กิจกรรมอวกาศ หรือมหาสมุทรนั้นมีความหมายรวมถึงกิจกรรมที่เกิดขึ้นในอวกาศ หรือมหาสมุทรซึ่งมี ลักษณะเป็นกิจกรรมการสื่อสารตามที่นิยามไว้ใน Treas. Reg. § 1.863 - 9 (h)(1) (ที่มีใช้ กิจกรรมการสื่อสารระหว่างประเทศ) ด้วย

แหล่งของเงินได้จากกิจกรรมการสื่อสารตามที่นิยามไว้ใน Treas. Reg. § 1.863 - 9 (h) (2) (ซึ่งมิใช่เงินได้จากกิจกรรมการสื่อสารทางอวกาศ หรือมหาสมุทรตาม Treas. Reg. § 1.863 - 9 (h)(3)(v)) นั้นจะเป็นไปตามที่กำหนดไว้ใน Treas. Reg. § 1.863 - 9 (c), (d) และ (f) ซึ่งจะได้กล่าวต่อไป

แหล่งของเงินได้จากกิจกรรมการสื่อสารทางอวกาศ หรือมหาสมุทรตาม Treas. Reg. § 1.863 - 9 (h)(3)(v) นั้นจะเป็นไปตามที่กำหนดไว้ใน Treas. Reg. § 1.863 - 8 (b) นั้น

⁶¹ Treas. Reg. § 1.863 - 8 (b)(4).

⁶² Treas. Reg. § 1.863 - 8 (b)(5).

คือจะขึ้นอยู่กับสถานะของผู้มีเงินได้ว่าเป็นคนอเมริกัน, คนต่างชาติ, CFC หรือเป็นคนต่างชาติที่ดำเนินธุรกิจการค้าในสหรัฐอเมริกาตามที่กล่าวมาแล้ว

บัญญัติ Treasury Regulation § 1.863 - 9

นอกจากจะบัญญัติเรื่องแหล่งของเงินได้จากกิจกรรมอวกาศ และมหาสมุทรแล้ว ประเทศสหรัฐอเมริกาเล็งเห็นว่าเงินได้จากกิจกรรมการสื่อสารนั้นมีโอกาสที่จะตกอยู่ภายใต้อำนาจการจัดเก็บภาษีของรัฐต่าง ๆ ได้ ดังนั้นจึงได้บัญญัติเป็นหลักเกณฑ์เฉพาะสำหรับเงินได้ดังกล่าว กับทั้งยังเป็นการอธิบายในรายละเอียดของ § 863 (e) ด้วย US Treasury Department จึงได้ออกเป็น Treasury Regulation § 1.863 - 9⁶³ ซึ่งสามารถอธิบายได้ดังต่อไปนี้

1. กิจกรรมการสื่อสาร และเงินได้จากกิจกรรมการสื่อสาร

1.1 นิยามของกิจกรรมการสื่อสาร คำว่า “กิจกรรมการสื่อสาร” นั้นให้หมายถึงเฉพาะการส่งโดยวิธีการส่งผ่าน, การถ่ายทอด, การกระจายซึ่งการสื่อสาร หรือข้อมูล ดังนั้นการส่งโดยวิธีอื่น เช่นการส่งจดหมาย หรือการส่งหีบห่อจึงไม่ถือเป็นกิจกรรมการสื่อสาร

นอกจากนี้กิจกรรมการสื่อสารยังหมายความรวมถึงการเตรียมความพร้อมในการส่งผ่าน, การถ่ายทอด, การกระจายซึ่งการสื่อสาร หรือข้อมูลด้วย⁶⁴

อย่างไรก็ตามหากธุรกรรมของผู้เสียภาษีประกอบไปด้วยส่วนของกิจกรรมการสื่อสารประเภท non – de minimis และส่วนของกิจกรรมที่ไม่ใช่กิจกรรมการสื่อสารประเภท non – de minimis แล้ว แต่ละส่วนของธุรกรรมดังกล่าวจะต้องถือเป็นธุรกรรมที่แยกส่วนกัน และเงินได้รวมที่ปันให้แต่ละธุรกรรมระหว่างธุรกรรมที่เป็นกิจกรรมการสื่อสาร กับธุรกรรมที่ไม่เป็นกิจกรรมการสื่อสารบนพื้นฐานของข้อเท็จจริง และพฤติการณ์แวดล้อมทั้งปวงนั้น ให้ปันส่วนตามหน้าที่งานที่ได้ดำเนินการ, ทรัพยากรที่ถูกใช้ หรือการรับความเสี่ยงภัยในแต่ละกิจกรรมดังกล่าว⁶⁵

⁶³ 26 CFR Part 1 (T.D. 9305) 71 FR 77603 มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 27 เดือน ธันวาคม ค.ศ. 2006 เป็นต้นไป

⁶⁴ Treas. Reg. § 1.863 - 9 (h)(1)(i).

⁶⁵ Treas. Reg. § 1.863 - 9 (h)(1)(ii).

1.2. เงินได้จากกิจกรรมการสื่อสาร เงินได้จากกิจกรรมการสื่อสาร คือเงินได้ที่ได้รับจากการส่งโดยวิธีการส่งผ่าน, การถ่ายทอด, การกระจายซึ่งการสื่อสาร หรือข้อมูลนั่นเอง และรวมไปถึงเงินได้ที่ได้รับการเตรียมความพร้อมในการส่งผ่าน, การถ่ายทอด, การกระจายซึ่งการสื่อสาร หรือข้อมูลด้วย ทั้งนี้ถึงแม้ว่าผู้เสียภาษีจะได้เป็นผู้ดำเนินการส่งดังกล่าวด้วยตัวเองก็ตาม ⁶⁶

1.2.1. หลักทั่วไป เงินได้ไม่ว่าจะได้รับจากกิจกรรมการสื่อสารระหว่างประเทศ (International communications activity), จากกิจกรรมการสื่อสารของสหรัฐอเมริกา (U.S. communications activity), จากกิจกรรมการสื่อสารต่างชาติ (Foreign communications activity) หรือจากกิจกรรมการสื่อสารจากอวกาศ หรือมหาสมุทร (Space/ocean communications activity) ก็ตาม จะถูกกำหนดโดยการแบ่งออกเป็นจุดสองจุดระหว่างจุดที่ผู้เสียภาษีได้รับค่าบริการการส่งผ่าน, การถ่ายทอด, การกระจายซึ่งการสื่อสาร หรือข้อมูล

ดังนั้นผู้เสียภาษีจึงต้องกำหนดจุดสองจุดซึ่งเป็นจุดเริ่มต้นและจุดสุดท้ายที่ผู้เสียภาษีได้รับค่าบริการ และรับความเสี่ยงของการส่งผ่าน, การถ่ายทอด, การกระจายซึ่งการสื่อสาร หรือข้อมูล (The paid – to – do rule) เพื่อการนี้ผู้เสียภาษีอาจใช้วิธีการที่เหมาะสมในการกำหนดจุดสุดท้ายของการส่งผ่าน, การถ่ายทอด, การกระจายซึ่งการสื่อสาร หรือข้อมูลจุดเดียว หรือทั้งสองจุด และในการประเมินความเหมาะสมของวิธีการดังกล่าวนี้ให้พิจารณาจากข้อเท็จจริงและพฤติการณ์แวดล้อมทั้งปวง

ตัวอย่างเช่น บันทึกร้านค้า, บันทึกรับเรียกเก็บค่าบริการจากลูกค้า, พื้นที่การให้บริการของดาวเทียม (A satellite footprint) หรือบันทึกค่าบอกเลิกสัญญา ซึ่งวิธีการที่เหมาะสมที่ผู้เสียภาษีเลือกใช้นั้นต้องมีเอกสารหลักฐานเพื่อพิสูจน์ความถูกต้องต่อ Commissioner ด้วย ⁶⁷

1.2.2. เงินได้จากกิจกรรมการสื่อสารระหว่างประเทศ คือเงินได้ที่ได้รับโดยผู้เสียภาษีเป็นค่าบริการการส่งผ่าน, การถ่ายทอด, การกระจายซึ่งการสื่อสาร หรือข้อมูลดังต่อไปนี้

⁶⁶ Treas. Reg. § 1.863 - 9 (h)(2).

⁶⁷ Treas. Reg. § 1.863 - 9 (h)(3)(i).

ก. ระหว่างจุดหนึ่งในประเทศสหรัฐอเมริกา กับอีกจุดหนึ่งในรัฐต่างชาติ (หรือภายใต้การครอบครองของประเทศสหรัฐอเมริกา)⁶⁸ หรือ

ข. การสื่อสารซึ่งมีจุดกำเนิดในรัฐต่างชาติ (หรือภายใต้การครอบครองของประเทศสหรัฐอเมริกา) ระหว่างจุดหนึ่งในอวกาศ หรือมหาสมุทร ไปสู่อีกจุดหนึ่งในประเทศสหรัฐอเมริกา⁶⁹

1.2.3. เงินได้จากกิจกรรมการสื่อสารของสหรัฐอเมริกา คือเงินได้ที่ได้รับโดยผู้เสียภาษีเป็นค่าบริการการส่งผ่าน, การถ่ายทอด, การกระจายซึ่งการสื่อสาร หรือข้อมูลดังต่อไปนี้

ก. ระหว่างจุดสองจุดในประเทศสหรัฐอเมริกา⁷⁰ หรือ

ข. ระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกา กับจุดในอวกาศ หรือมหาสมุทร เว้นแต่ที่บัญญัติไว้ใน Treas. Reg. § 1.863 - 9 (h)(3)(ii)(B)⁷¹

1.2.4. เงินได้จากกิจกรรมการสื่อสารต่างชาติ คือเงินได้ที่ได้รับโดยผู้เสียภาษีเป็นค่าบริการการส่งผ่าน, การถ่ายทอด, การกระจายซึ่งการสื่อสาร หรือข้อมูลดังต่อไปนี้

ก. ระหว่างจุดสองจุดในรัฐต่างชาติรัฐหนึ่ง หรือหลายรัฐ หรือรัฐภายใต้การครอบครองของประเทศสหรัฐอเมริกา⁷²

ข. ระหว่างรัฐต่างชาติ และรัฐภายใต้การครอบครองของประเทศสหรัฐอเมริกา⁷³ หรือ

ค. ระหว่างรัฐต่างชาติ หรือรัฐภายใต้การครอบครองของประเทศสหรัฐอเมริกา กับจุดในอวกาศ หรือมหาสมุทร⁷⁴

1.2.5. เงินได้จากกิจกรรมการสื่อสารจากอวกาศ หรือมหาสมุทร คือเงินได้ที่ได้รับโดยผู้เสียภาษีเป็นค่าบริการการส่งผ่าน, การถ่ายทอด, การกระจายซึ่งการ

⁶⁸ Treas. Reg. § 1.863 - 9 (h)(3)(ii)(A).

⁶⁹ Treas. Reg. § 1.863 - 9 (h)(3)(ii)(B).

⁷⁰ Treas. Reg. § 1.863 - 9 (h)(3)(iii)(A).

⁷¹ Treas. Reg. § 1.863 - 9 (h)(3)(iii)(B).

⁷² Treas. Reg. § 1.863 - 9 (h)(3)(iv)(A).

⁷³ Treas. Reg. § 1.863 - 9 (h)(3)(iv)(B).

⁷⁴ Treas. Reg. § 1.863 - 9 (h)(3)(iv)(C).

สื่อสาร หรือข้อมูลระหว่างจุดในอวกาศ หรือมหาสมุทร กับจุดอื่น ๆ ในอวกาศ หรือมหาสมุทร⁷⁵

2. แหล่งของเงินได้ เงินได้จากกิจกรรมการสื่อสารนี้จะมีแหล่งของเงินได้แตกต่างกันไปตามประเภทของกิจกรรมการสื่อสาร และตามประเภทของผู้มีเงินได้ ดังรายละเอียดต่อไปนี้

2.1 เงินได้จากการสื่อสารระหว่างประเทศ เงินได้ประเภทนี้จะถือว่าเป็นเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศ หรือจากแหล่งเงินได้นอกประเทศนั้น จะขึ้นอยู่กับบุคคลผู้มีเงินได้ดังต่อไปนี้

2.1.1. คนอเมริกัน ในกรณีที่คนอเมริกันเป็นผู้ได้รับเงินได้จากการสื่อสารระหว่างประเทศ เงินได้ดังกล่าวจำนวนหนึ่งจะถือว่าเป็นเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศ ส่วนจำนวนอีกกึ่งหนึ่งนั้นถือว่าเป็นเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศ⁷⁶

2.1.2. คนต่างชาติ ในกรณีที่คนต่างชาติเป็นผู้ได้รับเงินได้จากการสื่อสารระหว่างประเทศ เงินได้ดังกล่าวทั้งจำนวนจะถือว่าเป็นเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศ⁷⁷

2.1.3. CFC ในกรณีที่ CFC เป็นผู้ได้รับเงินได้จากการสื่อสารระหว่างประเทศ เงินได้ดังกล่าวจำนวนหนึ่งจะถือว่าเป็นเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศ ส่วนจำนวนอีกกึ่งหนึ่งนั้นถือว่าเป็นเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศ⁷⁸

2.1.4. คนต่างชาติผู้มีสำนักงาน หรือสถานประกอบการถาวรในประเทศสหรัฐอเมริกา ในกรณีที่คนต่างชาติที่มี CFC ได้รับเงินได้จากการสื่อสารระหว่างประเทศโดยผ่านทางสำนักงาน หรือสถานประกอบการถาวรซึ่งตั้งอยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา เงินได้ดังกล่าวส่วนที่เป็นของสำนักงาน หรือสถานประกอบการถาวรนั้นจะถือว่าเป็นเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศ

ทั้งนี้การปันส่วนเงินได้ดังกล่าวให้ปันตามหน้าที่งานที่ได้ดำเนินการ, ทรัพยากรที่ถูกใช้ หรือการรับความเสี่ยงภัยโดยสำนักงาน หรือสถานประกอบการถาวรในประเทศสหรัฐอเมริกา⁷⁹

⁷⁵ Treas. Reg. § 1.863 - 9 (h)(3)(v).

⁷⁶ Treas. Reg. § 1.863 - 9 (b)(1).

⁷⁷ Treas. Reg. § 1.863 - 9 (b)(2)(i).

⁷⁸ Treas. Reg. § 1.863 - 9 (b)(2)(ii).

2.1.5. คนต่างชาติซึ่งดำเนินธุรกิจ หรือการค้าในประเทศสหรัฐอเมริกา ในกรณี ที่คนต่างชาติที่มีใช้ CFC ซึ่งดำเนินธุรกิจ หรือการค้าในประเทศสหรัฐอเมริกา ได้รับ เงินได้จากการสื่อสารระหว่างประเทศ เงินได้ดังกล่าวจะถือว่าเป็นเงินได้จากแหล่งเงิน ได้ในประเทศ

ทั้งนี้ให้พิจารณาบนพื้นฐานของข้อเท็จจริง และพฤติการณ์แวดล้อมของเงินได้ นั้นว่ามีคุณลักษณะของการปฏิบัติหน้าที่งาน, การใช้ทรัพยากร หรือการรับความเสี่ยง ภัยภายในสหรัฐอเมริกา⁸⁰

2.2 เงินได้จากการสื่อสารของสหรัฐอเมริกา กรณีนี้ไม่ว่าผู้มีเงินได้จากการสื่อสารของ สหรัฐอเมริกาจะเป็นคนอเมริกัน หรือเป็นคนต่างชาติดก็ตาม เงินได้ดังกล่าวจะถือว่าเป็นเงิน ได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศ⁸¹

2.3 เงินได้จากการสื่อสารต่างชาติ เงินได้จากการสื่อสารต่างชาตินี้จะถือว่าเป็นเงินได้ จากแหล่งเงินได้นอกประเทศ ไม่ว่าผู้มีเงินได้จะเป็นคนอเมริกัน หรือเป็นคนต่างชาติดก็ตาม⁸²

2.4 เงินได้จากการสื่อสารจากอวกาศ หรือมหาสมุทร กรณีนี้แหล่งของเงินได้จากการ สื่อสารจากอวกาศ หรือมหาสมุทรไม่ว่าจะรับโดยคนอเมริกัน หรือโดยคนต่างชาติดก็ตาม ให้ กำหนดตามหลักเกณฑ์ของ § 863 (d) ประกอบกับ Treas. Reg. § 1.863 – 8 ดังที่ได้กล่าว มาข้างต้น⁸³

2.5 เงินได้จากการสื่อสารที่ผู้เสียภาษีไม่สามารถปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ของ Treas. Reg. § 1.863 - 9 (h)(3)(i) ในกรณีที่ผู้มีเงินได้จากการสื่อสารทั้งที่เป็นคนอเมริกัน และเป็น คนต่างชาติ ไม่สามารถปฏิบัติตามหลักเกณฑ์การกำหนดจุดสองจุดซึ่งผู้เสียภาษีได้รับ ค่าบริการ และรับความเสี่ยงของการส่งผ่าน, การถ่ายทอด, การกระจายซึ่งการสื่อสาร หรือ ข้อมูลปฏิบัติดังที่กล่าวมาได้ เงินได้จากการสื่อสารนั้นจะถือว่าเป็นเงินได้จากแหล่งเงินได้ ในประเทศ⁸⁴

⁷⁹ Treas. Reg. § 1.863 - 9 (b)(2)(iii).

⁸⁰ Treas. Reg. § 1.863 - 9 (b)(2)(iv).

⁸¹ Treas. Reg. § 1.863 - 9 (c).

⁸² Treas. Reg. § 1.863 - 9 (d).

⁸³ Treas. Reg. § 1.863 - 9 (e).

⁸⁴ Treas. Reg. § 1.863 - 9 (f).

2.6 เงินได้จากการสื่อสารของผู้เสียภาษีประเภทห้างหุ้นส่วน ในเรื่องแหล่งของเงินได้จากการสื่อสารซึ่งได้รับโดยห้างหุ้นส่วนนี้ Regulation ⁸⁵ บัญญัติไว้ว่า “ให้ปรับใช้ในระดับของผู้เป็นหุ้นส่วน” อันมีหมายความว่าเงินได้จากการสื่อสารประเภทใดจะถือว่าเป็นเงินได้จากแหล่งเงินได้ใน หรือแหล่งเงินได้นอกประเทศนั้นจะขึ้นอยู่กับว่าตัวผู้มีเงินได้ซึ่งเป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนนั้นเป็นคนอเมริกัน, คนต่างชาติ, CFC, คนต่างชาติผู้มีสำนักงาน หรือสถานประกอบการถาวรในประเทศสหรัฐอเมริกา หรือเป็นคนต่างชาติซึ่งดำเนินธุรกิจ หรือการค้าในประเทศสหรัฐอเมริกาตามหลักเกณฑ์เดียวกันกับที่กล่าวมาข้างต้น

3. ตัวอย่างการพิจารณาเงินได้จากกิจกรรมการสื่อสาร เพื่อประกอบการพิจารณา Treas. Reg. § 1.863 – 9 ได้ให้ตัวอย่างของกิจกรรมการสื่อสาร และเงินได้จากกิจกรรมดังกล่าวไว้ดังนี้

3.1 เงินได้จากกิจกรรมซึ่งมิใช่การสื่อสาร D ผู้ให้บริการฐานข้อมูลด้านการประกันสุขภาพของบุคคล ให้บริการแก่ลูกค้าในหลายประเทศโดยลูกค้าสามารถเข้าใช้ฐานข้อมูลโดยผ่านทางสายโทรศัพท์ (สมมติให้การบริการโทรศัพท์นั้นดำเนินการโดยบุคคลที่สาม) ทั้งนี้ D ไม่ต้องรับผิดชอบต่อการส่งข้อมูลจากฐานข้อมูลผ่านทางโทรศัพท์

กรณีนี้ D มิได้รับค่าบริการ และรับความเสี่ยงของการส่งผ่าน, การถ่ายทอด, การกระจายซึ่งการสื่อสาร หรือข้อมูล ดังนั้นจึงไม่ถือว่า D ได้รับเงินได้จากกิจกรรมการสื่อสารตามความหมายของ Treas. Reg. § 1.863 – 9 (h)(2)

3.2 เงินได้จากการสื่อสารของสหรัฐอเมริกา TC ผู้ให้บริการโทรศัพท์ในท้องถิ่นได้รับค่าธรรมเนียมจากผู้ให้บริการโทรศัพท์ระหว่างประเทศสำหรับการโอนสายโทรศัพท์ของลูกค้าท้องถิ่นไปสู่จุดส่งต่อสัญญาณในประเทศสหรัฐอเมริกา (U.S. point of presence (POP)) และผู้ให้บริการโทรศัพท์ระหว่างประเทศจะเป็นผู้รับโอนสัญญาณโทรศัพท์ของลูกค้าท้องถิ่นดังกล่าวจาก U.S. POP เพื่อโอนต่อไปยังจุดหมายปลายทางในต่างประเทศ

กรณีนี้ TC มิได้รับค่าบริการการส่งผ่าน, การถ่ายทอด, การกระจายซึ่งการสื่อสาร หรือข้อมูล ระหว่างจุดหนึ่งในประเทศสหรัฐอเมริกา กับอีกจุดหนึ่งในรัฐต่างชาติ แต่ TC ได้รับเป็นค่าบริการการส่งผ่าน, การถ่ายทอด, การกระจายซึ่งการสื่อสาร หรือข้อมูลระหว่างจุดสองจุดในประเทศสหรัฐอเมริกา

⁸⁵ Treas. Reg. § 1.863 - 9 (i).

ดังนั้นจึงถือว่าเงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้จากการสื่อสารของสหรัฐอเมริกาตามความหมายของ Treas. Reg. § 1.863 – 9 (h)(3)(iii) โดยเป็นเงินได้จากแหล่งเงินได้ในสหรัฐอเมริกาตาม Treas. Reg. § 1.863 – 9 (c)

3.3 เงินได้จากการสื่อสารระหว่างประเทศ S คนอเมริกัน เป็นเจ้าของดาวเทียมซึ่งอยู่ในอวกาศ และเป็นเจ้าของอุปกรณ์การส่งสัญญาณขึ้นสู่ดาวเทียม (uplink facilities) ซึ่งตั้งอยู่ในประเทศ X นอกจากนี้ B ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ X ได้จ่ายค่าบริการการส่งโปรแกรมโดยใช้อุปกรณ์การส่งสัญญาณขึ้นสู่ดาวเทียมของ S ที่อยู่ในประเทศ X นั้น ไปสู่อุปกรณ์การรับสัญญาณจากดาวเทียมของ C (ซึ่งเป็นลูกค้าของ B) ที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา

กรณีนี้ถือว่า S มีเงินได้จากการสื่อสารระหว่างประเทศตามความหมายของ Treas. Reg. § 1.863 – 9 (h)(3)(ii) เพราะว่า S ได้รับค่าบริการการส่งผ่าน, การถ่ายทอด, การกระจายซึ่งการสื่อสาร หรือข้อมูลการสื่อสารระหว่างจุดกำเนิดในรัฐต่างชาติไปสู่จุดสิ้นสุดในประเทศสหรัฐอเมริกา

และเนื่องจาก S เป็นคนอเมริกัน เงินได้ดังกล่าวจำนวนกึ่งหนึ่งจึงถือเป็นเงินได้จากแหล่งในประเทศ ส่วนจำนวนอีกกึ่งหนึ่งนั้นถือว่าเป็นเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศตาม Treas. Reg. § 1.863 – 9 (b)(1)

3.4 The paid – to – do rule (การสื่อสารต่างชาติผ่านเส้นทางภายในประเทศ) TC ได้รับค่าบริการการส่งผ่านการสื่อสารจากจุดใน Toronto ประเทศแคนาดา ไปสู่อีกจุดใน Paris ประเทศฝรั่งเศส โดย TC เป็นผู้ส่งผ่านสัญญาณการสื่อสารจาก Toronto ไปสู่ New York และ TC ได้จ่ายค่าบริการให้แก่ IC ผู้ให้บริการอื่นสำหรับการส่งผ่านสัญญาณการสื่อสารจาก New York ไปสู่ Paris

กรณีนี้ถือว่า TC มีเงินได้จากการสื่อสารต่างชาติตามความหมายของ Treas. Reg. § 1.863 – 9 (h)(3)(iv) เพราะว่า TC ได้รับค่าบริการการส่งผ่านการสื่อสารระหว่างจุดสองจุดในรัฐต่างชาติ นั่นคือ Toronto และ Paris ทั้งนี้ในการกำหนดลักษณะกิจกรรมการสื่อสารของ TC นั้น จะไม่พิจารณาถึงข้อเท็จจริงที่ว่า TC ได้จ่ายค่าบริการให้แก่ IC สำหรับบางส่วนของ การส่งผ่านการสื่อสาร

ส่วนเงินได้ของ IC เป็นเงินได้จากการสื่อสารระหว่างประเทศตามความหมายของ Treas. Reg. § 1.863 – 9 (h)(3)(ii) เพราะ IC ได้รับค่าบริการการส่งผ่านการสื่อสารระหว่างจุดหนึ่งในประเทศสหรัฐอเมริกา กับอีกจุดหนึ่งในรัฐต่างชาติ

3.5 The paid – to – do rule (การสื่อสารภายในประเทศผ่านเส้นทางในต่างชาติ) TC ได้รับค่าบริการการส่งผ่านการสื่อสารระหว่างจุดสองจุดในประเทศสหรัฐอเมริกา แต่เส้นทางการสื่อสารนั้นผ่านประเทศแคนาดาด้วย

ตาม Treas. Reg. § 1.863 – 9 (h)(3)(i) ได้กำหนดลักษณะของเงินได้จากกิจกรรมการสื่อสารนั้นจะกำหนดจุดสองจุดซึ่งผู้เสียภาษีได้รับค่าบริการเพื่อการส่งผ่านการสื่อสาร และรับความเสี่ยงของการสื่อสารดังกล่าว โดยไม่ต้องพิจารณาถึงเส้นทางของการสื่อสารในระหว่างจุดสองจุดนั้น

ด้วยเหตุนี้ จึงถือว่า TC มีเงินได้จากกิจกรรมการสื่อสารของสหรัฐอเมริกาตามความหมายของ Treas. Reg. § 1.863 – 9 (h)(3)(iii) เนื่องจากได้รับค่าบริการเพื่อการส่งผ่านการสื่อสารระหว่างจุดสองจุดในประเทศสหรัฐอเมริกานั้นเอง

3.6 กรณีไม่สามารถระบุจุดสิ้นสุดของการสื่อสาร S จ่ายค่าบริการให้แก่ TC เพื่อการเข้าใช้ระบบโทรศัพท์โดยผ่านสายโทรศัพท์ของ TC และ S ขายบัตรโทรศัพท์ให้แก่ลูกค้า โดยที่ลูกค้าสามารถเข้าใช้ระบบโทรศัพท์ได้ตามจำนวนเงินคงเหลือในบัตรโทรศัพท์นั้น สมมติให้ S ไม่สามารถระบุจุดสิ้นสุดของการสื่อสารผ่านโทรศัพท์โดยลูกค้าได้

กรณีนี้ ถือว่า S มีเงินได้จากกิจกรรมการสื่อสารตามความหมายของ Treas. Reg. § 1.863 – 9 (h)(2) เพราะว่า S ทำให้ลูกค้าสามารถส่งผ่านการสื่อสารได้นั้นเอง และโดยที่ S ไม่สามารถระบุจุดสองจุดของการส่งผ่านการสื่อสารได้ ดังนั้น เงินได้ดังกล่าวของ S จึงถือว่าเป็นเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศตาม Treas. Reg. § 1.863 – 9 (f)

3.7 กรณีไม่สามารถระบุจุดสิ้นสุดของการสื่อสาร (การให้บริการอินเทอร์เน็ต) B นิติบุคคลภายในประเทศ ซึ่งเป็นผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ต (Internet Service Provider - ISP) B เก็บค่าบริการจากลูกค้าซึ่งคิดยอดเหมาจ่ายเป็นรายเดือน C ลูกค้าสามารถเข้าใช้อินเทอร์เน็ตโดยผ่านทางสายโทรศัพท์จาก modem ของ C ไปสู่ศูนย์ควบคุมสัญญาณของ B และ B จะส่งสัญญาณข้อมูลของ C ดังกล่าวจากศูนย์ควบคุมสัญญาณของ B ในประเทศฝรั่งเศส ไปสู่ผู้รับในประเทศอังกฤษ โดยที่ B มิได้มีบันทึกเพื่อแสดงจุดเริ่มต้น และจุดสิ้นสุดของการส่งผ่านการสื่อสารแต่อย่างใด

กรณีถือว่า B มีเงินได้จากการสื่อสารตามความหมายของ Treas. Reg. § 1.863 – 9 (h)(2) แต่เนื่องจาก B ไม่สามารถกำหนดจุดสองจุดของการส่งผ่านการสื่อสารได้ ดังนั้น เงินได้ดังกล่าวของ B จึงถือว่าเป็นเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศตาม Treas. Reg. § 1.863 – 9 (f)

3.8 วิธีการที่เหมาะสม B ผู้ให้บริการโทรศัพท์ทางไกลทั้งแบบภายในประเทศ และระหว่างประเทศ กรณีของ B นี้ไม่สามารถระบุถึงจุดสิ้นสุดของการส่งผ่านการสื่อสารได้ อย่างไรก็ตามจากบันทึกใบเรียกเก็บค่าบริการจากลูกค้า B สามารถระบุได้ว่ามีรายได้จากการให้บริการจำนวน 10,000 เหรียญต่อการโทร 25,000 นาที โดยจำนวนการโทร 25,000 นาทีนี้ แบ่งเป็นการโทรทางไกลภายในประเทศจำนวน 15,000 นาที และการโทรทางไกลระหว่างประเทศจำนวน 10,000 นาที

กรณีนี้ถือว่า B มีเงินได้จากการสื่อสารตามความหมายของ Treas. Reg. § 1.863 – 9 (h)(2) ซึ่งเมื่อพิจารณาบนฐานของข้อเท็จจริงและพฤติการณ์แวดล้อมทั้งปวง B สามารถกำหนดจุดสองจุดซึ่ง B ได้รับค่าบริการเพื่อการส่งผ่านการสื่อสาร และรับความเสี่ยงของการสื่อสาร และโดยที่ B สามารถกำหนดด้วยวิธีการที่เหมาะสมโดยการใช้ข้อมูลจำนวนการโทรซึ่งได้รับจากบันทึกใบเรียกเก็บค่าบริการได้ว่าเงินได้จากการให้บริการโทรทางไกลจำนวน 60 เปอร์เซ็นต์เป็นเงินได้จากการสื่อสารของสหรัฐอเมริกา และอีก 40 เปอร์เซ็นต์เป็นเงินได้จากการสื่อสารระหว่างประเทศ และสามารถกำหนดจุดสิ้นสุดของการส่งผ่านการสื่อสารได้

3.9 เงินได้จากกิจกรรมการสื่อสารและที่ไม่ใช่กิจกรรมการสื่อสาร B นิติบุคคลภายในประเทศ ได้รับค่าบริการจาก D ผู้ให้บริการระบบเคเบิลในต่างประเทศ B ได้ใช้ดาวเทียมของตนในการส่งสัญญาณโทรทัศน์จากประเทศสหรัฐอเมริกาไปยังเครื่องรับสัญญาณดาวเทียมชาลงซึ่งเป็นเจ้าของโดย D ตั้งอยู่ในต่างประเทศ D ได้รับสัญญาณโทรทัศน์ และถ่ายทอดต่อไปยังลูกค้าของ D ในต่างประเทศ สมมติให้การให้บริการสัญญาณโทรทัศน์โดย B นั้นเป็นกิจกรรมประเภท Non-de minimis non-communication และการส่งผ่านสัญญาณโทรทัศน์ดังกล่าวเป็นกิจกรรมประเภท Non - de minimis communication

ตามหลักเกณฑ์ของ Treas. Reg. § 1.863 – 9 (h)(1)(ii) B ต้องแยกธุรกรรมประเภทที่เป็นกิจกรรมการสื่อสาร และประเภทที่ไม่ใช่กิจกรรมการสื่อสารออกจากกัน เงินได้ที่ B ได้รับจากการส่งผ่านสัญญาณโทรทัศน์ไปสู่เครื่องรับสัญญาณดาวเทียมชาลงของ D นั้นถือว่าเป็นเงินได้จากการสื่อสารระหว่างประเทศตามความหมายของ Treas. Reg. § 1.863 – 9 (h)(3)(ii) เพราะ B ได้รับค่าบริการเพื่อการส่งผ่านการสื่อสารจากจุดภายในประเทศสหรัฐอเมริกา ไปยังอีกจุดในต่างประเทศ

3.10 เงินได้จากการสื่อสารต่างชาติ S ผู้ให้บริการดาวเทียมแก่ B ซึ่งเป็นผู้ให้บริการถ่ายทอดสัญญาณในประเทศออสเตรเลีย B ส่งสัญญาณจากประเทศออสเตรเลียขึ้นสู่

ดาวเทียมของ S เมื่อได้รับสัญญาณแล้วดาวเทียมจะส่งสัญญาณดังกล่าวไปตามขอบเขตพื้นที่การให้บริการ (footprint) ของดาวเทียมซึ่งครอบคลุมทั้งภูมิภาคเอเชียตะวันออกเฉียงใต้

กรณีนี้ถือว่า S มีเงินได้จากการสื่อสารตามความหมายของ Treas. Reg. § 1.863 – 9 (h)(2) โดยเป็นเงินได้จากการสื่อสารต่างชาติตาม Treas. Reg. § 1.863 – 9 (h)(3)(iv) เพราะว่า S ได้รับสัญญาณการสื่อสารในอวกาศและส่งผ่านไปยังพื้นที่การให้บริการซึ่งครอบคลุมบริเวณที่เป็นต่างชาติ เงินได้ดังกล่าวถือว่าเป็นเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศตาม Treas. Reg. § 1.863 – 9 (d)

กรณีจะเปลี่ยนไปหาว่าพื้นที่การให้บริการของดาวเทียมนั้นครอบคลุมทั้งบริเวณประเทศสหรัฐอเมริกาและบริเวณที่เป็นต่างชาติด้วย กรณีนี้ S จะถูกกำหนดให้ปันส่วนของเงินได้ที่ได้รับจากกิจกรรมการสื่อสารคนละประเภทกัน