

บทที่ 6

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาถึงปัญหาการจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวสำหรับกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์ สามารถกล่าวสรุปพร้อมทั้งเสนอแนะแนวทางแก้ไขปัญหาดังต่อไปนี้

บทสรุป

ปี ค.ศ. 2007 ที่เพิ่งผ่านพ้นไปนี้เป็นปีซึ่งครบรอบ 50 ปีที่มนุษย์สามารถส่งดาวเทียมดวงแรกของโลกขึ้นสู่วงโคจรได้เป็นผลสำเร็จ ซึ่งเรียกได้ว่ายุคอวกาศ (Space Age) ได้เริ่มต้นขึ้นนับแต่บัดนั้นเป็นต้นมา

ตลอดระยะเวลาครึ่งศตวรรษที่ผ่านมา นั้น วิทยาศาสตร์ และเทคโนโลยีด้านอวกาศได้พัฒนาไปอย่างรวดเร็ว จากช่วงแรกเริ่มจะเป็นไปในเชิงการแข่งขันกันเป็นชาติแรกที่ได้เดินทางสู่อวกาศระหว่างมหาอำนาจ 2 ชาติ คือประเทศสหรัฐอเมริกา กับอดีตสหภาพโซเวียต จนจนปัจจุบันมีประเทศต่าง ๆ กำลังก้าวขึ้นมาเป็นหนึ่งในประเทศผู้นำด้านกิจการอวกาศในระดับโลก อาทิ ประเทศฝรั่งเศส, ประเทศในกลุ่มสหภาพยุโรป, ประเทศญี่ปุ่น, ประเทศจีนและ ประเทศอินเดีย

หากพิจารณาประเทศในกลุ่มอาเซียนแล้วจะพบว่าไทยเป็นหนึ่งในประเทศที่มีความก้าวหน้าในด้านกิจการอวกาศประเทศหนึ่งถึงแม้จะไม่มากก็ตาม นอกจากนี้การพัฒนาขีดความสามารถด้านกิจการอวกาศของประเทศสิงคโปร์และอินโดนีเซียก็เป็นอีกสิ่งหนึ่งที่น่าจับตามอง ส่วนประเทศมาเลเซียเองก็เป็นอีกประเทศหนึ่งที่เร่งพัฒนาความสามารถด้านกิจการอวกาศของตน สังเกตได้จากการที่มาเลเซียได้ประกาศจะส่งมนุษย์อวกาศคนแรกของประเทศไปโคจรในอวกาศโดยเดินทางไปกับยานขนส่งอวกาศของประเทศรัสเซีย

อย่างไรก็ตามแนวโน้มของกิจการอวกาศในปัจจุบันไม่ว่าจะดำเนินการโดยภาครัฐ หรือภาคเอกชนก็ตามล้วนแต่เป็นไปในทางที่เป็นการพาณิชย์มากยิ่งขึ้น

ผลกระทบด้านหนึ่งของการพัฒนาด้านกิจการอวกาศไปอย่างรวดเร็วก็คือ หลักเกณฑ์แห่งกฎหมายที่จะนำมาใช้บังคับต่อกิจการอวกาศทั้งที่ได้ดำเนินการโดยภาครัฐและเอกชน โดยเฉพาะอย่างยิ่งกิจกรรมอวกาศที่เป็นไปในเชิงพาณิชย์นั้น ยังขาดการพัฒนาเพื่อให้ทันต่อความก้าวหน้าของวิทยาศาสตร์ และเทคโนโลยีด้านอวกาศรวมทั้งรูปแบบของการดำเนินกิจกรรมอวกาศที่ก้าวล้ำไป ซึ่งหลักเกณฑ์แห่งกฎหมายที่กล่าวถึงนี้นอกจากหมายความว่าความถึงกฎหมายระหว่างประเทศว่าด้วยอวกาศแล้ว กฎหมายภายในของรัฐว่าด้วยภาษีอากรก็เป็นกฎหมายอีกแขนงหนึ่งที่ได้รับผลกระทบด้วย

จากการศึกษาถึงพัฒนาการ, ความก้าวหน้า ตลอดจนก้าวต่อไปของการดำเนินกิจการอวกาศในเชิงพาณิชย์ทั้งของนานาประเทศตลอดจนในส่วนของประเทศไทยประกอบกับหลักเกณฑ์แห่งกฎหมายอวกาศที่เกี่ยวข้อง และหลักเกณฑ์แห่งกฎหมายภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกาเปรียบเทียบกับหลักเกณฑ์แห่งกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทย ผู้เขียนพบว่าเงินได้จากกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์นั้นก่อให้เกิดปัญหาต่อหลักเกณฑ์แห่งกฎหมายภาษีอากรของไทย

กล่าวคือ ในกรณีผู้เสียภาษีมีเงินได้จากกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์ในรูปแบบต่าง ๆ โดยเฉพาะอย่างยิ่งเงินได้ในประเภทที่ไม่มีภาระภาษีเงินได้ในประเทศแหล่งเงินได้ ซึ่งในปีภาษีเดียวกันและในประเทศแหล่งเงินได้เดียวกันนี้ ผู้เสียภาษียังมีเงินได้ในประเภทอื่นที่มีภาระภาษีเงินได้ในประเทศแหล่งเงินได้ เมื่อผู้เสียภาษีนำเงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศทั้ง 2 ประเภทนั้นมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย โดยเลือกใช้สิทธิในการขจัดภาระภาษีซ้อนฝ่ายเดียวตามหลักเกณฑ์แห่งกฎหมายภายในของประเทศไทย นั่นคือ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 300) พ.ศ. 2539 ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 65) เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเพื่อการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยแล้ว จะก่อให้เกิดปัญหาตามมาหลายประการ โดยผู้เขียนแบ่งปัญหาที่เกิดขึ้นนี้ออกเป็นปัญหาทั่วไปและปัญหาเฉพาะดังรายละเอียดต่อไปนี้

ปัญหาทั่วไป

ปัญหาแรกซึ่งเป็นปัญหาทั่วไปที่เกิดขึ้นคือ เงินได้จากกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์โดยทั่วไปนั้นถือว่าเป็นเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศที่ผู้มีเงินได้ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อ

เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยด้วย เงินได้นี้มีลักษณะพิเศษประการหนึ่งคือ ส่วนใหญ่แล้วจะเป็นเงินได้ที่ไม่มีภาระภาษีเงินได้ในประเทศที่เป็นแหล่งเงินได้

ตัวอย่างเช่นเงินได้จากการให้ใช้ของสัญญาณดาวเทียม (Transponder), เงินได้จากการขายทรัพย์สินในอวกาศ หรือเงินได้จากการให้บริการในอวกาศ เป็นต้น¹

นอกจากนี้ยังมีกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์ในบางประเภทที่ก่อให้เกิดเงินได้ที่อาจมีภาระภาษีเงินได้ในประเทศแหล่งเงินได้ ซึ่งมักเป็นกิจกรรมเกี่ยวกับการสื่อสารผ่านอวกาศ เหตุผลเพราะกิจกรรมประเภทนี้ส่วนใหญ่แล้วต้องมียุทธศาสตร์ประกอบที่สำคัญประการหนึ่งคือ สถานีรับ - ส่งสัญญาณต่าง ๆ (Uplink - Downlink Facilities) เช่นสัญญาณโทรทัศน์, สัญญาณวิทยุ, สัญญาณโทรศัพท์ เป็นต้น ตั้งอยู่ในประเทศที่เป็นแหล่งของเงินได้ ซึ่งสถานีรับ - ส่งสัญญาณดังกล่าวจะถูกพิจารณาว่าเป็นสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) ประเภททรัพย์สินในประเทศไทยแหล่งเงินได้ เมื่อผู้เสียภาษีมีเงินได้จากการประกอบกิจการผ่านสถานประกอบการถาวรดังกล่าวจึงส่งผลให้ผู้เสียภาษีมีภาระภาษีเงินได้ในประเทศแหล่งเงินได้ด้วย

ปัญหาเฉพาะ

1. ปัญหาการจำกัดจำนวนเครดิตภาษี ปัญหานี้มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

กรณีที่ผู้เสียภาษีมีเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศโดยเงินได้นั้นมีภาระภาษีเงินได้ในประเทศที่เป็นแหล่งเงินได้ ประกอบกับมีเงินได้จากกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์ที่ไม่มีภาระภาษีเงินได้ในประเทศแหล่งเงินได้ เมื่อผู้เสียภาษีดังกล่าวนำเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศทั้ง 2 จำนวนนั้นมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย โดยประสงค์ที่จะใช้สิทธิการขจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300) ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 65) ในฐานะที่ประเทศไทยเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ ผู้เสียภาษีดังกล่าวจะได้รับการเครดิต² ภาษีเงินได้นิติบุคคลในจำนวนที่มากกว่ากรณีที่ผู้เสียภาษีไม่มีเงินได้จากกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์

¹ เพื่อความเข้าใจโปรดดูตัวอย่างการพิจารณาประเภทเงินได้, แหล่งของเงินได้ และภาระภาษีเงินได้กิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์ในบทที่ 3

² แม้ว่าบทบัญญัติแห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300) ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 65) จะใช้คำว่า “ยกเว้นภาษีเงินได้” ก็ตาม แต่โดยเนื้อหาและวิธีในการขจัดภาษีซ้อนตามบทบัญญัติดังกล่าวเป็นวิธีการ “เครดิตภาษีเงินได้”

ทั้งนี้เนื่องด้วยผู้เสียภาษีสามารถนำเงินได้จากกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์ประเภทที่ไม่มีภาระภาษีเงินได้ในประเทศแหล่งเงินได้มาช่วยเพิ่มเพดานการจำกัดจำนวนเครดิตภาษี (Foreign Tax Credit Limitation) ให้สูงขึ้น³ เมื่อเพดานการจำกัดจำนวนเครดิตภาษีเพิ่มสูงขึ้น ผู้เสียภาษีจึงสามารถนำภาษีที่ได้ชำระไว้ในต่างประเทศ (ของเงินได้ประเภทอื่น) มาเครดิตกับภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องเสียในประเทศไทยได้ในจำนวนที่มากขึ้นนั่นเอง

กล่าวอีกนัยหนึ่งคือ เงินได้จากกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์ที่ไม่มีภาระภาษีเงินได้ในประเทศที่เป็นแหล่งเงินได้นี้จะเป็นตัวช่วยเพิ่มจำนวนเครดิตภาษีของเงินได้ประเภทอื่นให้แก่ผู้เสียภาษีให้มากขึ้นกว่ากรณีที่ผู้เสียไม่มีเงินได้จากกิจการอวกาศในเชิงพาณิชย์

2. ปัญหาการลดลงของอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของไทย นอกจากปัญหาการจำกัดจำนวนเครดิตภาษีแล้ว การจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300) ประกอบ

ดังนั้นเพื่อความเข้าใจผู้เขียนขอใช้คำว่า “เครดิตภาษี” แทนคำว่า “ยกเว้นภาษี” เมื่อกล่าวถึงการจัดภาษีซ้อนตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300) ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 65)

³ ในการคำนวณหาเพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษี (จำนวนภาษีที่ต้องเสียตามกฎหมายไทยส่วนที่คำนวณจากเงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศ) นั้น ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 65) ข้อ 3 (1) บัญญัติแต่เพียงว่าให้นำ “รายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในต่างประเทศ” มาหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขในมาตรา 65 ทวิและมาตรา 65 ตรี เมื่อหักแล้วให้คูณด้วยอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล ผลลัพธ์ที่ได้ถือเป็นจำนวนภาษีที่ต้องเสียตามกฎหมายไทยส่วนที่คำนวณจากเงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศ โดยไม่มีความชัดเจนว่ารายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในต่างประเทศนั้นต้องเป็นรายได้ที่มีภาระภาษีเงินได้ในต่างประเทศด้วยหรือไม่ ดังนั้นผู้เสียภาษีจึงสามารถเลือกนำเงินได้จากกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์ที่ไม่มีภาระภาษีเงินได้ในต่างประเทศมารวมคำนวณกับเงินได้ประเภทอื่นที่มีภาระภาษีเงินได้ในต่างประเทศเพื่อการคำนวณหาเพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษีได้

อย่างไรก็ตามหากกรมสรรพากรจะตีความกรณีดังกล่าวให้มีความชัดเจนขึ้น ควรกำหนดให้นำเฉพาะรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในต่างประเทศที่มีภาระภาษีเงินได้ในต่างประเทศมาคำนวณหาจำนวนภาษีที่ต้องเสียตามกฎหมายไทยส่วนที่คำนวณจากเงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 65) ทั้งนี้ตามปรัชญาที่ว่าหากไม่มีภาระภาษีซ้อนก็ไม่จำเป็นต้องมีการจัดหรือบรรเทาภาษีซ้อนนั่นเอง

กับประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 65) สำหรับเงินได้จากกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์ ประเภทที่ไม่มีภาระภาษีเงินได้ในประเทศแหล่งเงินได้ ยังก่อให้เกิดปัญหาการลดลงของอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของไทยอีกด้วย

กล่าวคือ เมื่อผู้เสียภาษีนำเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย โดยผู้เสียภาษีได้รับการเครดิตภาษีในจำนวนที่มากกว่าปกติ จะส่งผลให้ภาระภาษีที่แท้จริงของผู้เสียภาษีทั้งภาษีเงินได้ที่ชำระไปในประเทศแหล่งเงินได้และภาษีเงินได้ที่ต้องเสียในประเทศไทยลดน้อยลง แต่เมื่อประเทศแหล่งเงินได้ได้รับเงินภาษีซึ่งคำนวณตามอัตราภาษีปกติของประเทศแหล่งเงินได้จากผู้เสียภาษีไปแล้ว ดังนั้นอัตราภาษีที่จะถูกเฉลี่ยให้ลดน้อยลงก็คือ อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทยนั่นเอง

ปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นได้ส่งผลกระทบต่อสำคัญตามาคือ รายได้ภาษีอากรของประเทศไทยที่ต้องสูญเสียไปจากการที่ผู้เสียภาษีได้รับเครดิตภาษีต่างประเทศมากขึ้นกว่าปกติอันเนื่องจากผู้เสียภาษีมีเงินได้จากกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์ประเภทที่ไม่มีภาระภาษีเงินได้ในประเทศแหล่งเงินได้

นอกจากนี้การใช้สิทธิจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300) ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 65) ของผู้เสียภาษีด้วยการนำเงินได้จากกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์ที่ไม่มีภาระภาษีเงินได้ในประเทศแหล่งเงินได้มาช่วยเพิ่มเพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษีในประเทศไทยให้สูงขึ้นนั้น ยังเป็นการทำลายวัตถุประสงค์แห่งการขจัดภาระภาษีซ้อนที่ต้องการช่วยบรรเทาภาระการเสียภาษีในประเทศซึ่งเป็นถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อนกับภาระภาษีในประเทศซึ่งเป็นแหล่งเงินได้ให้แก่ผู้เสียภาษีอีกด้วย

อย่างไรก็ตามปัญหาการจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวสำหรับกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์ดังที่ผู้เขียนได้ศึกษาในที่นี้เป็นแต่เพียงเพียงปัญหาหนึ่งที่เกิดขึ้นเท่านั้น กิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์ยังคงส่งผลกระทบต่อหลักเกณฑ์แห่งกฎหมายภาษีอากรในอีกหลายด้านซึ่งที่เห็นได้เด่นชัดในปัจจุบัน อาทิเช่น กิจกรรมการท่องเที่ยวอวกาศ (Space Travel) หรือกิจกรรมใด ๆ ซึ่งก่อให้เกิดเงินได้ในสถานีวิถานานาชาติ (ISS) โดยเฉพาะอย่างยิ่งกิจกรรมประเภทหลังนี้ยังคงเป็นที่ถกเถียงกันอยู่ในปัจจุบันว่าประเทศใดควรมีเขตอำนาจในทางภาษีอากรเหนือเงินได้ที่เกิดขึ้นในสถานีวิถานานาชาติ ซึ่งปัญหานี้ยังคงรอผู้ที่สนใจนำไปศึกษาค้นคว้าต่อไป

ข้อเสนอแนะ

ปัญหาการจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวของประเทศไทยสำหรับเงินได้จากกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์ที่ผู้เขียนได้ศึกษามานั้น ผู้เขียนเห็นว่าหลักเกณฑ์การจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300) ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 65) ควรได้รับการพิจารณา และแก้ไขปรับปรุงให้สามารถรับมือกับปัญหาที่เกิดขึ้น ถึงแม้ว่าปัญหาการจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวสำหรับเงินได้จากกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์นี้จะมีปัญหาเร่งด่วนในปัจจุบันถึงขนาดที่จะเป็น “วาระแห่งชาติ” สำหรับประเทศไทยก็ตามที่ เนื่องด้วยความก้าวหน้าทางวิทยาศาสตร์ และเทคโนโลยีด้านกิจการอวกาศของไทยในปัจจุบันเมื่อเทียบกับต่างประเทศแล้วถือว่ายังอยู่ในขั้นปฐมวัย ประกอบกับโอกาสในการมีเงินได้จากกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์ของคนไทยยังมีอยู่ไม่มากก็ตาม แต่ก็มิได้หมายความว่าปัญหาดังกล่าวจะไม่เกิดขึ้นในประเทศไทย ดังนั้นประเทศไทยจึงไม่ควรละเลย หรือมองข้ามปัญหานี้ไปเสีย ทั้งนี้เพื่อรักษาไว้ซึ่งรายได้ภาษีอากรของไทยอันเป็นรายได้หลักของประเทศ ทั้งยังเป็นการช่วยให้กระบวนการจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวของผู้เสียภาษีผู้มีเงินได้จากกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์ได้ดำเนินไปตามครรลองแห่งวัตถุประสงค์ของพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300) ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 65) อีกด้วย

จากการศึกษาหลักเกณฑ์การจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวโดยวิธีเครดิตภาษีของประเทศต่าง ๆ ที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 4 ผู้เขียนพบว่ามีแต่เพียงประเทศสหรัฐอเมริกาเท่านั้นที่ได้บัญญัติหลักเกณฑ์แห่งกฎหมายภาษีอากรสำหรับปรับใช้ในเรื่องของกิจการอวกาศไว้โดยเฉพาะ ทั้งนี้เมื่อได้ศึกษาลงในรายละเอียดแล้วพบว่าหลักเกณฑ์การจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวด้วยวิธีเครดิตภาษีที่ประเทศสหรัฐอเมริกาถือปฏิบัติอยู่ในปัจจุบันนั้น มีความซับซ้อนและก้าวหน้าไปจากที่ประเทศไทยถือปฏิบัติเป็นอย่างมาก ก่อปรกับเมื่อ 20 กว่าปีที่ผ่านมามีประเทศสหรัฐอเมริกาก็เคยประสบกับปัญหาการจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวสำหรับเงินได้จากกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์ในแบบเดียวกันกับที่ประเทศไทยกำลังประสบอยู่ในขณะนี้

ดังนั้นผู้เขียนจึงเห็นควรนำวิธีการแก้ไขปัญหาการจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวสำหรับเงินได้จากกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์ของประเทศสหรัฐอเมริกามาเป็นแนวทางปรับใช้ในการแก้ไขปัญหของไทย ถึงแม้ว่าพื้นฐานทางเศรษฐกิจของทั้งสองประเทศจะไม่เหมือนกัน และระบบการจัดเก็บภาษีอากรของสหรัฐอเมริกาก็จะเข้มงวดกว่าของไทยมากก็ตาม แต่หากพิจารณาระบบการจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวของทั้งสองประเทศแล้วจะพบว่าประเทศไทยและประเทศสหรัฐอเมริกาต่าง

ก็ใช้วิธีเครดิตภาษีแบบธรรมดา (Ordinary Credit Method) เป็นวิธีในการขจัดภาษีซ้อนเอก เช่นเดียวกัน จะแตกต่างกันบ้างในรายละเอียดเท่านั้น

การนำแนวทางแก้ไขปัญหามาใช้ของประเทศไทยคือ การบัญญัติแหล่งเงินได้ในทางภาษี (Taxing Source Rule)⁴ สำหรับเงินได้จากกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์เพื่อวัตถุประสงค์ในการขจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300) ประกอบกับ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 65) ด้วยการบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมหลักเกณฑ์การคำนวณหา “จำนวนภาษีที่ต้องเสียตามกฎหมายไทยส่วนที่คำนวณจากเงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศแต่ละประเทศ” ในส่วนที่เกี่ยวกับเงินได้จากกิจกรรมอวกาศในประเภทที่ไม่ตกอยู่ในอำนาจจัดเก็บภาษีของประเทศแหล่งเงินได้ ประกอบกับการบัญญัติจำกัดเพดานจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่จะได้รับยกเว้นในส่วนที่เกี่ยวกับเงินได้จากกิจกรรมอวกาศในประเภทที่ตกอยู่ในอำนาจจัดเก็บภาษีของประเทศแหล่งเงินได้ (เงินได้จากการสื่อสารระหว่างประเทศ) ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 65) เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเพื่อยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ทั้งนี้ โดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 3 (4) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 300) พ.ศ.2539

กล่าวคือ การกำหนดให้เงินได้ที่ได้จากการประกอบกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์ในประเภทที่ไม่มีภาระภาษีเงินได้ในประเทศแหล่งเงินได้⁵ นั้น มิให้ถือว่าเป็น “เงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศ” หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ ให้ถือว่าเงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้จากแหล่งของเงินได้ “ใน” ประเทศไทยนั่นเอง ในขณะที่เงินได้จากการประกอบกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์ในประเภทที่มีภาระภาษีเงินได้ในประเทศแหล่งเงินได้ เช่นเงินได้จากกิจกรรมเกี่ยวกับการสื่อสารผ่านอวกาศนั้น เงินได้ดังกล่าวยังคงให้ถือว่าเป็น “เงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศ” ตามปกติ เพียงแต่เมื่อนำมาคำนวณหาจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ผู้มีเงินได้จะได้รับเครดิตภาษีแล้ว ผู้มีสิทธิได้รับการเครดิตภาษีดังกล่าวจะได้รับการเครดิตภาษีไม่เกินร้อยละ

⁴ กฎหมายภาษีอากรของไทยได้เคยรับเอาหลักเกณฑ์ของ “แหล่งเงินได้ในทางภาษี” มาปรับใช้ด้วยการกำหนดให้ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่ผู้กู้ในประเทศไทยจ่ายให้แก่ผู้ให้กู้ในต่างประเทศนั้น ถือเป็น “เงินได้จากการประกอบกิจการในประเทศไทย” ตามหลัก Force of Attraction, โปรดดู คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1535 / 2520

⁵ ปกติแล้วถือว่าเงินได้นี้เป็น “เงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศ” (แหล่งเงินได้นอกประเทศไทย) ที่ผู้เสียภาษีต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยด้วย

50 ของจำนวนเงินได้ทั้งสิ้นที่ได้รับจากกิจกรรมอวกาศในประเภทที่ตกอยู่ในอำนาจจัดเก็บภาษีของ
รัฐแหล่งเงินได้

ทั้งนี้ดังมีเนื้อหาต่อไปนี้

1. เงินได้จากกิจกรรมอวกาศในประเภทที่ไม่ตกอยู่ในอำนาจจัดเก็บภาษีของประเทศแหล่ง
เงินได้

(1) เพื่อประโยชน์ในการคำนวณหาจำนวนภาษีที่ต้องเสียตามกฎหมายไทยส่วนที่
คำนวณจากเงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศ เงินได้ใดที่ได้รับจากกิจกรรม
อวกาศ มิให้ถือว่าเป็นเงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศ

(2) “กิจกรรมอวกาศ” เพื่อวัตถุประสงค์ของ (1)

2.1 คำว่า “อวกาศ” หมายถึง บริเวณที่ซึ่งมิได้ตกอยู่ภายใต้เขตอำนาจรัฐของประเทศ
ประเทศไทยหรือของต่างประเทศ และไม่ใช่ส่วนที่เป็นน่านน้ำสากล หรือทวีปแอน
ตาร์กติกา ทั้งนี้ตามหลักกฎหมายระหว่างประเทศที่ยอมรับนับถือกันโดยทั่วไป และ
ตามความตกลงกับต่างประเทศด้วย

2.2 คำว่า “กิจกรรมอวกาศ” หมายถึง กิจกรรมใดซึ่งได้ดำเนินการในอวกาศ
และให้หมายความรวมถึง (แต่ไม่จำกัดเฉพาะ) กิจกรรมต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

ก. การดำเนินการ หรือการเตรียมการให้บริการในอวกาศ ทั้งนี้ให้
พิจารณาจากหน้าที่งานที่ได้ดำเนินการ, ทรัพยากรที่ถูกใช้ หรือการรับความ
เสี่ยงภัยในอวกาศ โดยไม่คำนึงถึงว่าจะได้ดำเนินการให้บริการโดยบุคลากร,
เครื่องมืออุปกรณ์ หรือโดยประการอื่นใด

ข. การเข้าทรัพยากรซึ่งตั้งอยู่ในอวกาศ เช่น ดาวเทียม หรือ
Transponders และรวมถึงอวกาศยานด้วย

ค. สิทธิในเทคโนโลยี หรือในทรัพยากรที่ไม่มีรูปร่างอย่างอื่นเพื่อการใช้ใน
อวกาศ

ง. การผลิต, การประดิษฐ์, การสร้างสรรค์ทรัพยากรในอวกาศ

จ. กิจกรรมการสื่อสารในอวกาศ (ที่มีใช้กิจกรรมการสื่อสารระหว่าง
ประเทศ) คือกิจกรรมการส่งด้วยวิธีการถ่ายทอด หรือกระจายสัญญาณ หรือ

ข้อมูลระหว่างจุดหนึ่งในอวกาศ กับจุดอื่น ๆ ในอวกาศ และรวมไปถึงขั้นตอนการเตรียมความพร้อมในการถ่ายทอด หรือกระจายสัญญาณดังกล่าวด้วย

ฉ. การขายทรัพย์สินในอวกาศ

2.3 คำว่า “กิจกรรมอวกาศ” ไม่ให้หมายความรวมถึง

ก. กิจกรรมใดซึ่งก่อให้เกิดเงินได้ที่ได้รับจาก หรือที่มีความเกี่ยวเนื่องกับการใช้ หรือการเช่าอากาศยาน รวมทั้งเงินได้ที่ได้รับการให้บริการที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการใช้อากาศยานด้วย

ข. กิจกรรมใดซึ่งก่อให้เกิดเงินได้จากการสื่อสารระหว่างประเทศ

2. เงินได้จากกิจกรรมอวกาศในประเภทที่ตกอยู่ในอำนาจจัดเก็บภาษีของประเทศแหล่งเงินได้ (เงินได้จากการสื่อสารระหว่างประเทศ)

(1) เพื่อประโยชน์ในการคำนวณหาจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่จะได้รับยกเว้นในส่วนที่เกี่ยวกับเงินได้ที่ได้รับจากการสื่อสารระหว่างประเทศ ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยดังกล่าวได้รับยกเว้นภาษีเงินได้เป็นจำนวนไม่เกินร้อยละ 50 ของจำนวนเงินได้ทั้งสิ้นที่ได้รับจากการสื่อสารระหว่างประเทศ

(2) “การสื่อสารระหว่างประเทศ” เพื่อวัตถุประสงค์ของ (1)

2.1 คำว่า “เงินได้จากการสื่อสารระหว่างประเทศ” หมายความว่า เงินได้ที่ได้รับจากการส่งผ่าน, การถ่ายทอด, การกระจายซึ่งการสื่อสาร หรือข้อมูลดังต่อไปนี้⁶

⁶ ตัวอย่าง “การสื่อสารระหว่างประเทศ” ได้แก่

“ บริษัท ไทยสื่อสารผ่านดาวเทียม จำกัด จัดตั้งเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายไทย เป็นเจ้าของดาวเทียมสื่อสารซึ่งโคจรอยู่ในอวกาศ และเป็นเจ้าของอุปกรณ์การส่งสัญญาณขึ้นสู่อวกาศ (uplink facilities) โดยอุปกรณ์นี้ตั้งอยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา

บริษัท สถานีข่าว CNN จำกัด นิติบุคคลตามกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา ได้จ่ายค่าบริการการส่งสัญญาณผ่านดาวเทียม โดยใช้อุปกรณ์การส่งสัญญาณขึ้นสู่อวกาศของบริษัท ไทยสื่อสารผ่านดาวเทียม จำกัด ที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกานั้น เพื่อส่งสัญญาณภาพข่าวไปสู่ อุปกรณ์การรับสัญญาณจากดาวเทียมของบริษัท สถานีข่าวไทย จำกัด (ซึ่งเป็นลูกค้าของบริษัท สถานีข่าว CNN จำกัด) ที่อยู่ในประเทศไทย

- ก. ระหว่างจุดหนึ่งในประเทศไทย กับอีกจุดหนึ่งในต่างประเทศ หรือ
- ข. ระหว่างจุดหนึ่งในต่างประเทศ กับอีกจุดหนึ่งในประเทศไทย หรือ
- ค. การสื่อสารซึ่งมีจุดกำเนิดในต่างประเทศ ระหว่างจุดหนึ่งในอวกาศ ไปสู่อีกจุดหนึ่งในประเทศไทย

ดังนี้ เมื่อผู้เสียภาษีผู้ใช้สิทธิจัดภาษีซ้อนตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300) ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 65) ไม่สามารถนำเงินได้ที่ได้จากการประกอบกิจการอวกาศในเชิงพาณิชย์ในประเภทที่ไม่มีภาระภาษีเงินได้ในประเทศแหล่งเงินได้มาถือเป็น “เงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศ” สำหรับการคำนวณหา “จำนวนภาษีที่ต้องเสียตามกฎหมายไทยส่วนที่คำนวณจากเงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศแต่ละประเทศ” แล้ว ผลการคำนวณหาจำนวนภาษีเงินได้ที่ได้ชำระไว้ในต่างประเทศซึ่งผู้เสียภาษีสามารถนำมาเครดิตกับภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องเสียในประเทศไทยจะเปลี่ยนแปลงไป

เพื่อความเข้าใจสามารถแสดงได้ดังตัวอย่างการคำนวณต่อไปนี้ โดยตัวอย่างแรกจะแสดงให้เห็นถึงปัญหาที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน ในขณะที่ตัวอย่างที่สองจะแสดงโดยสมมุติว่ามีการแก้ไขเพิ่มเติมหลักเกณฑ์การคำนวณหา “จำนวนภาษีที่ต้องเสียตามกฎหมายไทยส่วนที่คำนวณจากเงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศแต่ละประเทศ” ตามที่ผู้เขียนได้เสนอเป็นแนวทางแก้ไขไว้ในที่นี้ เพื่อแสดงให้เห็นว่าหากมีการแก้ไขตามที่ผู้เขียนเสนอแล้ว ผลการจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวโดยวิธีเครดิตภาษีสำหรับเงินได้จากกิจการอวกาศในเชิงพาณิชย์จะเปลี่ยนแปลงไปในทางที่ดีขึ้นเช่นใด

กรณีนี้ถือว่าบริษัท ไทยสื่อสารผ่านดาวเทียม จำกัด มีเงินได้จากการสื่อสารระหว่างประเทศ เนื่องจากบริษัท ไทยสื่อสารผ่านดาวเทียม จำกัด ได้รับค่าบริการการส่งผ่าน, การถ่ายทอด, การกระจายซึ่งการสื่อสาร หรือข้อมูลการสื่อสารระหว่างจุดกำเนิดในต่างประเทศ (ประเทศสหรัฐอเมริกา) ไปสู่จุดสิ้นสุดในประเทศไทย ”

ตัวอย่าง 1 (ก่อนการแก้ไข)

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

นอกจากนี้บริษัท ไทยสื่อสารอวกาศ จำกัด ได้ให้บริการก่อสร้างในโครงการจัดตั้งสถานีรับส่งสัญญาณดาวเทียมภาคพื้นดินในประเทศเยอรมันให้แก่ บริษัท เยอรมันสื่อสาร จำกัด (GmbH) ซึ่งเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายของประเทศเยอรมัน พร้อมทั้งรับจัดหา 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

ในปีภาษีเดียวกันนี้ บริษัท ไทยสื่อสารอวกาศ จำกัด ซึ่งเป็นเจ้าของดาวเทียมสื่อสารที่โคจรอยู่ในอวกาศ ได้นำดาวเทียมดังกล่าวให้ บริษัท เยอรมันสื่อสารอวกาศ จำกัด (GmbH) เช่าช่องสัญญาณดาวเทียม (Transponder) เพื่อใช้ถ่ายทอดสัญญาณโทรทัศน์ผ่านดาวเทียม โดยบริษัท เยอรมันสื่อสารอวกาศ จำกัด เป็นผู้รับผิดชอบการส่งสัญญาณขึ้นสู่ดาวเทียม (Uplink) และการรับสัญญาณจากดาวเทียม (Downlink) ในขณะที่บริษัท ไทยสื่อสารอวกาศ จำกัด รับผิดชอบเพียงการให้ใช้ช่องสัญญาณดาวเทียมเพื่อการรับสัญญาณจากสถานีส่งสัญญาณต้นทาง และถ่ายทอดไปยังสถานีรับสัญญาณปลายทางเท่านั้น การนี้บริษัท ไทยสื่อสารอวกาศ จำกัด มีรายได้จากการให้เช่า Transponder ซึ่งคำนวณตามอัตราแลกเปลี่ยนแล้วคิดเป็นจำนวน 1,000,000 บาท โดยไม่มีภาระภาษีเงินได้ในประเทศเยอรมันจากการให้เช่าดังกล่าว

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) ผลการคำนวณจะเป็นดังนี้⁷

ให้ภาษีไทยส่วนที่คำนวณจากรายได้ที่ได้รับจากการประกอบกิจการในประเทศเยอรมัน 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

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

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

$$3$$

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

$$3$$

⁷ วิธีคำนวณจาก หนกณ แก้วสถิตย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ และหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนจำกัด โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2546) น. 201-203.

$$10T + 600,000 - 3T = 1,400,000$$

3

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

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

$$T = 514,285.71 \text{ บาท}$$

เปรียบเทียบจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้ชำระไว้ในประเทศเยอรมันเท่ากับ 200,000 บาท ซึ่งคิดจากเงินได้จากการให้บริการก่อสร้างในประเทศเยอรมันจำนวน 1,000,000 บาท ปรากฏว่ามีจำนวนน้อยกว่าจำนวนภาษีไทยส่วนที่คำนวณจากเงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศจำนวน 2,000,000 บาท (เงินได้จากการให้บริการก่อสร้างจำนวน 1,000,000 บาท และเงินได้จากการให้เช่า Transponder จำนวน 1,000,000 บาท) ซึ่งเท่ากับ 514,285.71 บาท

ดังนั้น จำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่บริษัท ไทยสื่อสารอวกาศ จำกัด ได้รับการเครดิตจะเท่ากับ 200,000 บาท เท่าจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้ชำระไปในประเทศเยอรมัน 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.-

จะปรากฏว่าจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้ชำระในประเทศเยอรมันซึ่งเท่ากับ 200,000 บาทนั้นยังคงน้อยกว่าจำนวนภาษีไทยส่วนที่คำนวณจากรายได้ที่ได้รับจากการประกอบกิจการในประเทศเยอรมันซึ่งเท่ากับ 420,000 บาท

ดังนั้นภาษีเงินได้นิติบุคคลที่บริษัท ไทยสื่อสารอวกาศ จำกัด ได้รับการเครดิตจึงเป็น 200,000 บาท โดยไม่มีรายการจ่ายภาษีเงินได้ต่างประเทศ (200,000 – 200,000)

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

ตัวอย่าง 2 (สมมุติว่ามีการแก้ไขหลักเกณฑ์การจัดภาษีซ้อนตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300) ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 65) ตามที่ผู้เขียนเสนอ ผลการคำนวณหาจำนวนภาษีเงินได้ที่ได้ชำระไว้ในต่างประเทศที่ผู้เสียภาษีสามารถนำมาเครดิตกับภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องเสียในประเทศไทยจะเปลี่ยนแปลงไป ดังต่อไปนี้)

ให้ข้อเท็จจริงเหมือนกับตัวอย่างที่ 1 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)

เนื่องจากเงินได้จากการให้เช่า Transponder จำนวน 1,000,000 บาทนี้ เป็นเงินได้ที่บริษัท ไทยสื่อสารอวกาศ จำกัด ได้รับจาก “กิจกรรมอวกาศ” เพราะเป็นการเช่าทรัพย์สิน (Transponder) ที่ตั้งอยู่ในอวกาศ อันส่งผลให้การคำนวณหา “จำนวนภาษีที่ต้องเสียตาม

กฎหมายไทยส่วนที่คำนวณจากเงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศ” นั้น บริษัท ไทย
สื่อสารอวกาศ จำกัด ไม่สามารถนำเงินได้จากการให้เช่า Transponder จำนวน 1,000,000 บาท
ดังกล่าวมาถือเป็น “เงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศ” และผลการคำนวณจะ
เปลี่ยนแปลงไปดังนี้

ให้ภาษีไทยส่วนที่คำนวณจากรายได้ที่ได้รับจากการประกอบกิจการในประเทศเยอรมัน
เพื่อคำนวณหาจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้รับการเครดิต = T

	ในประเทศ	ต่างประเทศ	รวม
รายได้	3,000,000 -	1,000,000 -	4,000,000 -
รายจ่ายตาม			
ประมวลรัษฎากร	1,000,000 -	600,000 -	1,600,000 -
กำไรก่อนหักรายจ่าย			
ภาษีเงินได้ใน			
ต่างประเทศ	2,000,000 -	400,000 -	2,400,000 -
รายจ่ายภาษีเงินได้			
ในต่างประเทศ			
ส่วนที่เครดิตไม่ได้	-	(200,000 - T)	(200,000 - T)
กำไรสุทธิเพื่อเสีย			
ภาษี	2,000,000-	400,000 - (200,000 - T)	2,200,000 + T

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

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

$$3$$

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

$$3$$

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

$$3$$

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

$$7T = 600,000$$

$$T = 85,714.28 \text{ บาท}$$

เปรียบเทียบจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระไว้ในประเทศเยอรมันเท่ากับ 200,000 บาท ปรากฏว่ามากกว่าจำนวนภาษีไทยส่วนที่คำนวณจากเงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศจำนวน 1,000,000 บาท (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.-	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	-	114,285.72	114,285.72
กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี	1,000,000.-	1,285,714.28	2,285,714.28
ภาษีไทย	300,000.-	385,714.28	685,714.28
ภาษีที่ได้รับการเครดิต			85,714.28
ภาษีเงินได้ที่ต้องชำระตามแบบ ภ.ง.ด. 50			600,000.-

จะปรากฏว่าจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้ชำระในประเทศเยอรมันซึ่งเท่ากับ 200,000 บาท มากกว่าเพดานจำกัดจำนวนเครดิตภาษีซึ่งเท่ากับ 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 หลังจากเครดิตภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้ชำระในประเทศเยอรมันแล้วเท่ากับ 600,000 บาท (685,714.28 – 85,714.28 บาท) ซึ่งคิดเป็น 26.25 % ของกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีจำนวน 2,285,714.28 บาท

จากตัวอย่างทั้งสองจะเห็นได้ว่าหากบัญญัติแก้ไขหลักเกณฑ์การจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300) ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 65) โดยไม่อนุญาตให้ผู้เสียภาษีนำเงินได้จากการประกอบกิจกรรมอวกาศในเชิงพาณิชย์ในประเภทที่ไม่มีภาระภาษีในประเทศแหล่งเงินได้ไปถือเป็น “เงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศ” เพื่อการคำนวณหา “จำนวนภาษีที่ต้องเสียตามกฎหมายไทยส่วนที่คำนวณจากเงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศ” แล้ว จะส่งผลให้ผู้เสียภาษีไม่สามารถนำเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศไทยที่ไม่มีภาระภาษีเงินได้นั้นมาช่วยเพิ่มเพดานการจำกัดจำนวนเครดิตภาษีได้ ซึ่งจากเดิม (ก่อนการแก้ไข) ที่ผู้เสียภาษีสามารถนำภาษีเงินได้ (ของเงินได้ประเภทอื่นที่ไม่ใช่เงินได้จากการประกอบกิจการอวกาศในเชิงพาณิชย์) ที่ได้ชำระไว้ในประเทศเยอรมันทั้งจำนวน 200,000 บาท มาเครดิตกับภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องเสียในประเทศไทย ทำให้ผู้เสียภาษีมีภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยเพียง 520,000 บาท

ในขณะที่หากมีการแก้ไขตามที่คุณเขียนเสนอ ผู้เสียภาษีจะสามารถนำภาษีเงินได้ที่ได้ชำระไว้ในประเทศเยอรมันมาเครดิตกับภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องเสียในประเทศไทยได้เพียง 85,714.28 บาท และมีภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยเพิ่มขึ้นเป็น 600,000 บาทจากการมีเงินได้ในจำนวนที่เท่ากันทั้งสองตัวอย่าง