

บทที่ 4

โครงสร้างภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศสิงคโปร์

1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ให้แก่ประเทศสิงคโปร์ ได้แก่

- บุคคลธรรมดา (an individual)
- ครอบครัวชาวฮินดู (a Hindu joint family)
- บริษัท ไม่ว่าจะจดทะเบียนจัดตั้งในประเทศสิงคโปร์หรือไม่ก็ตาม (a company incorporated or registered in Singapore or elsewhere)
- ผู้จัดการทรัสต์สิน (a trustee)
- ผู้จัดการมรดก (an executor)
- ชมรมหรือสโมสร (an club)
- สมาคม (an association)

ซึ่งในกรณีดังกล่าวนี้จะเห็นได้ว่าบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ในประเทศสิงคโปร์นั้น ไม่รวมถึงห้างหุ้นส่วน เนื่องจากในประเทศสิงคโปร์กำหนดให้ผู้ที่เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้นนำส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับจากห้างหุ้นส่วนมารวมกับเงินได้อื่นของตนเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเช่นเดียวกับในกิจการที่มีเจ้าของคนเดียวที่ต้องนำกำไรที่ได้รับจากกิจการของตนมาเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ถึงแม้ว่าห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนนิติบุคคลจะถือเป็นนิติบุคคลทางกฎหมายก็ตามแต่ในทางภาษีนั้นจะต้องปฏิบัติเช่นเดียวกันกับห้างหุ้นส่วนสามัญที่ไม่ได้จดทะเบียน

ส่วนในกรณีของบริษัทนั้นตามมาตรา 2 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ (Income Tax Act)¹ ได้ให้คำจำกัดความคำว่า “บริษัท” หมายถึง บริษัทที่ก่อตั้งหรือจดทะเบียนภายใต้กฎหมายที่มีผลบังคับในประเทศสิงคโปร์หรือในประเทศอื่น ๆ

ซึ่งภายใต้พระราชบัญญัติบริษัท (The Companies Act) ได้ให้นิยามคำว่า “บริษัท” ไว้หมายถึง บริษัทที่ก่อตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัตินี้หรือกฎหมายที่มีลักษณะเช่นเดียวกัน

จะเห็นได้ว่าคำจำกัดความภายใต้พระราชบัญญัติภาษีเงินได้นั้นมีความหมายกว้างกว่าคำจำกัดความภายใต้พระราชบัญญัติบริษัทเพราะรวมถึงบริษัททั้งในประเทศและต่างประเทศ ดังนั้นทั้งบริษัทจำกัดและบริษัทมหาชนจำกัดต่างก็เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ในประเทศสิงคโปร์ โดยบริษัทจะมีความเป็นสภาพบุคคลแยกออกมาจากผู้ถือหุ้น และเป็นหน่วยภาษีที่แยกต่างหากจากตัวผู้ถือหุ้น

บริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสิงคโปร์ (Residence Company) ตามมาตรา 2 ของพระราชบัญญัติภาษีเงินได้² ได้ให้คำจำกัดความหมายถึงบริษัทที่มีการควบคุมการบริหารจัดการของธุรกิจในประเทศสิงคโปร์ ซึ่งคำว่า “การควบคุมการบริหารจัดการ” นั้นไม่มีการให้คำนิยามไว้ แต่เป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปว่า การควบคุมการบริหารจัดการนั้นหมายถึงอำนาจในการตัดสินใจ

¹Section 2. —(1) In this Act, unless the subject or context otherwise requires "company" means any company incorporated or registered under any law in force in Singapore or elsewhere; ...

²Section 2. —(1) In this Act, unless the subject or context otherwise requires "resident in Singapore"

(a) in relation to an individual, means a person who, in the year preceding the year of assessment, resides in Singapore except for such temporary absences there from as may be reasonable and not inconsistent with a claim by such person to be resident in Singapore, and includes a person who is physically present or who exercises an employment (other than as a director of a company) in Singapore for 183 days or more during the year preceding the year of assessment; and

(b) in relation to a company or body of persons, means a company or body of persons the control and management of whose business is exercised in Singapore;

อย่างบริบูรณ์ เพราะฉะนั้นสถานที่ประกอบกิจการทางการค้าหรือประกอบกิจการทางกายภาพนั้น จึงไม่มีความสำคัญต่อสถานที่ที่ใช้ในการควบคุมการบริหารจัดการ

ดังนั้นสถานที่ซึ่งผู้อำนวยการบริษัทควบคุมการบริหารจัดการธุรกิจของเขาและสถานที่ซึ่งคณะกรรมการบริษัททั้งหมดมาประชุม ย่อมถือเป็นถิ่นที่อยู่ของบริษัทเนื่องจากอำนาจในการควบคุมการบริหารจัดการสูงสุดอยู่ ณ สถานที่นั้น บริษัทที่แม้จะดำเนินกิจการทางการค้าในประเทศสิงคโปร์ทั้งหมดก็อาจจะไม่ได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสิงคโปร์หากผู้อำนวยการบริษัทได้จัดให้มีการประชุมกรรมการบริษัทนอกประเทศสิงคโปร์ สถานที่จดทะเบียนก่อตั้งบริษัทหรือจดทะเบียนสำนักงานก็ไม่มีผลต่อถิ่นที่อยู่ของบริษัทเช่นกัน บริษัทที่จดทะเบียนในประเทศออสเตรเลียอาจมีถิ่นที่อยู่ในประเทศสิงคโปร์ได้หากว่าอำนาจในการควบคุมการบริหารจัดการบริษัททั้งหมดอยู่ในประเทศสิงคโปร์ และในทางกลับกันบริษัทที่จดทะเบียนในประเทศสิงคโปร์ก็อาจจะไม่ได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสิงคโปร์สำหรับเงินได้ที่เป็นผลมาจากอำนาจในการควบคุมการบริหารจัดการทั้งหมดของกรรมการบริหารอยู่ในประเทศอื่น³

อย่างไรก็ตามบริษัทก็อาจจะมีการเปลี่ยนถิ่นที่อยู่ได้ กล่าวคือบริษัทอาจจะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศสิงคโปร์สำหรับในปีภาษีนี้แต่ในปีภาษีถัดไปอาจจะไม่ได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสิงคโปร์ก็ได้

2 ฐานภาษี

ในที่นี้จะกล่าวถึงเฉพาะฐานกำไรสุทธิซึ่งมีที่มาจากรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดนั้นหักด้วยรายจ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการประกอบกิจการ

ระยะเวลาที่เป็นฐานในการคำนวณภาษีหรือปีภาษี (basic period) ได้แก่ ระยะเวลาที่ใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีสำหรับปีที่มีการประเมินภาษี⁴

อย่างไรก็ตามสำหรับเงินได้ที่มาจากธุรกิจการค้าซึ่งมีวันปิดรอบระยะเวลาบัญชีเป็นวันอื่นที่ไม่ใช่วันที่ 31 ธันวาคม จะได้รับอนุญาตให้ถือรอบระยะเวลาบัญชี (accounting period)

³ Malayan Shipping Co Ltd case

⁴ ปีที่มีการประเมินภาษี (Year of assessment) หมายถึง ปีที่มีการคำนวณและชำระภาษี โดยจะเริ่มต้นในวันที่ 1 มกราคม และจะสิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม ซึ่งตรงกับปีปฏิทิน ซึ่งภาษีที่จัดเก็บในปีนั้น ๆ จะจัดเก็บจากเงินได้ในปีก่อนหน้า

เป็นฐานในการคำนวณภาษีสำหรับเงินได้จากการประกอบธุรกิจการค้า (accounting year basis) แต่หากบุคคลนั้น ๆ มีทั้งเงินได้จากการประกอบธุรกิจการค้าและเงินได้ที่มีได้มาจากการประกอบธุรกิจการค้า เงินได้ที่มีได้มาจากการประกอบธุรกิจการค้าจะถูกรวบรวมโดยมีปีปฏิทินเป็นฐานในการคำนวณ เว้นเสียแต่ว่าบุคคลนั้นได้เลือกที่จะให้เงินได้ที่มีได้มาจากการประกอบธุรกิจการค้า (ที่มีใช้ Singapore franked dividends) ให้ถูกประเมินภายใต้ฐานรอบระยะเวลาบัญชี (accounting year basis) กิจการการค้า ธุรกิจ หรือวิชาชีพที่ดำรงอยู่สามารถเปลี่ยนวันเริ่มรอบระยะเวลาบัญชี (accounting date) ได้หากต้องการ โดยมีต้องได้รับความยินยอมจากเจ้าพนักงานแต่อย่างไร แต่เจ้าพนักงานอาจใช้อำนาจตามสมควรประเมินเงินได้ของปีภาษีที่เกี่ยวข้องที่เจ้าพนักงานเห็นว่าเหมาะสม (มาตรา 35(6)) โดยจะจำกัดอยู่ที่ 3 ปีภาษี กล่าวคือ ใน Failure year⁵ และอีก 2 ปีถัดไป

IRAS (Inland Revenue Authority of Singapore) ได้ให้สิทธิพิเศษแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีดังต่อไปนี้ มีสิทธิเลือกที่จะให้แหล่งเงินได้อื่นที่ไม่ได้มาจากธุรกิจการค้ามารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีภายใต้รอบระยะเวลาบัญชี สำหรับการประเมินภาษีในปี 2005 ถึง 2008 แต่เมื่อมีการเลือกตั้งแล้วจะมีการเปลี่ยนแปลงภายหลังไม่ได้ การประเมินภาษีตั้งแต่ปี 2009 เป็นต้นไป เงินได้ที่มีได้มาจากการค้าจะถูกรวบรวมคำนวณภายใต้ฐานรอบระยะเวลาบัญชีเท่านั้น (accounting year basis)

รอบระยะเวลาในการคำนวณภาษีของประเทศสิงคโปร์ แบ่งออกเป็น

(1) ในกรณีเงินได้จากการประกอบธุรกิจ คือ รอบระยะเวลาบัญชีก่อนปีที่จะมีการประเมินภาษี

(2) ในกรณีเงินได้จากทุน เช่น ดอกเบี้ย เงินปันผล และค่าเช่า คือ รอบระยะเวลาปฏิทินก่อนปีที่จะมีการประเมินภาษี อย่างไรก็ตามการประเมินภาษีตั้งแต่ปี 2005 เป็นต้นไป รายได้ที่ไม่ได้มาจากการประกอบธุรกิจของบริษัทจะได้รับอนุญาตให้หักภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีเช่นเดียวกับรายได้ที่มาจากธุรกิจของบริษัท

ตัวอย่าง ถ้ารอบระยะเวลาบัญชีของบริษัทสิ้นสุดลงเมื่อวันที่ 31 กรกฎาคม 2002 รอบระยะเวลาในการประเมินภาษีของการประเมินภาษีในปี 2004 ก็จะเป็น

- รายได้จากการประกอบธุรกิจ : วันที่ 1 สิงหาคม 2002 – วันที่ 31 กรกฎาคม 2003

⁵ Failure year คือปีที่ซึ่งผู้เสียภาษีไม่สามารถปิดบัญชีให้เสร็จสิ้นตรงกับวันที่รอบระยะเวลาบัญชีปกติ

- สำหรับดอกเบี้ย เงินปันผล และค่าเช่า : วันที่ 1 มกราคม 2003 – วันที่ 31 ธันวาคม 2003

ตัวอย่าง ถ้าบริษัทได้ก่อตั้งขึ้นในวันที่ 1 กันยายน 2003 และรอบระยะเวลาบัญชีแรกได้เริ่มต้นในวันที่ 1 กันยายน 2003 – วันที่ 31 ธันวาคม 2004

- รอบระยะเวลาในการคำนวณภาษีของการประเมินภาษีในปี 2004 ก็คือ วันที่ 1 กันยายน 2003 – วันที่ 31 ธันวาคม 2003

- รอบระยะเวลาในการคำนวณภาษีของการประเมินภาษีในปี 2005 ก็คือ วันที่ 1 มกราคม 2004 – วันที่ 31 ธันวาคม 2004

ตัวอย่าง ถ้าบริษัทได้ก่อตั้งขึ้นในวันที่ 1 พฤศจิกายน 2004 และรอบระยะเวลาบัญชีแรกได้เริ่มต้นในวันที่ 1 พฤศจิกายน 2004 – วันที่ 31 มีนาคม 2006

- รอบระยะเวลาในการคำนวณภาษีในปีแรกของบริษัทคือ การประเมินภาษีในปี 2006 และรอบระยะเวลาในการคำนวณภาษีจะเป็นวันที่ 1 พฤศจิกายน 2004 – วันที่ 31 มีนาคม 2005 (คือระยะเวลาจะต้องไม่เกิน 12 เดือน)

เงินได้พึงประเมินของบริษัทถูกจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้เช่นเดียวกับผู้เสียภาษีอื่น ๆ แต่ปีภาษีของบริษัทจะถูกกำหนดตามรอบระยะเวลาบัญชีของแต่ละบริษัทเป็นระยะเวลา 1 ปี ดังนั้นบริษัทจึงมีความสะดวกในการเลือกรอบระยะเวลาบัญชีที่เหมาะสมกับธุรกิจของตน และยังสามารถเปลี่ยนรอบระยะเวลาบัญชีได้อีกด้วย

2.1 เงินได้

2.1.1 เงินได้ซึ่งต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิ

ข้อจำกัดของอำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศสิงคโปร์ได้บัญญัติไว้ในมาตรา 10 พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ (Income Tax Act)⁶ ซึ่งรัฐมีอำนาจที่จะจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินได้ที่ “เกิดขึ้นในหรือได้รับมาจากประเทศสิงคโปร์หรือเงินได้จากแหล่งเงินได้ภายนอก

⁶ Section 10. —(1) Income tax shall, subject to the provisions of this Act, be payable at the rate or rates specified hereinafter for each year of assessment upon the income of any person accruing in or derived from Singapore or received in Singapore from outside Singapore in respect of —

ประเทศสิงคโปร์ที่ได้รับในประเทศสิงคโปร์” ซึ่งเท่ากับว่ามีผลทำให้การจัดเก็บภาษีในประเทศสิงคโปร์วางอยู่บน 2 หลักการคือ หลักอาณาเขต (Territorial basis) และหลักการได้รับเงินได้ (Receipt basis)

กรณีภายใต้หลักอาณาเขตนี้อยู่บนพื้นฐานของคำว่า “เงินได้ที่เกิดขึ้นหรือได้รับจากประเทศสิงคโปร์” (accruing in or derived from Singapore) คือกรณีแหล่งเงินได้อยู่ในประเทศสิงคโปร์

กรณีภายใต้หลักการได้รับเงินนี้อยู่บนพื้นฐานของคำว่า “เงินได้จากภายนอกประเทศที่ได้รับในประเทศสิงคโปร์” (received in Singapore from outside Singapore) คือกรณีเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศสิงคโปร์แต่ยังคงมีภาระทางภาษีในประเทศสิงคโปร์ถ้ามีการได้รับเงินได้นั้นในประเทศสิงคโปร์ อย่างไรก็ตามเฉพาะผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสิงคโปร์เท่านั้นที่ได้รับเงินได้ดังกล่าวแล้วมีภาระภาษีที่จะต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศสิงคโปร์ โดยมีบทบัญญัติในพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ที่ให้ถือว่าเงินได้จากต่างประเทศนั้นได้รับในประเทศสิงคโปร์ กล่าวคือเงินได้ที่ได้รับนอกประเทศสิงคโปร์จะถือว่าได้รับในประเทศสิงคโปร์ก็ต่อเมื่อ

(ก) มีการส่งคืน, ส่งผ่าน หรือนำเข้ามาในประเทศสิงคโปร์

(ข) เมื่อเป็นที่พอใจว่าเงินได้นั้นได้เกิดขึ้นจากธุรกิจการค้าที่ได้ดำเนินการในประเทศสิงคโปร์

(ค) เมื่อเงินได้นั้นได้ถูกนำไปซื้อสังหาริมทรัพย์ใด ๆ ในต่างประเทศซึ่งได้มีการนำเข้ามาในประเทศสิงคโปร์

ทั้งนี้โดยไม่คำนึงถึงว่าแหล่งเงินได้ที่ได้รับนั้นจะได้อยู่ติดไปแล้วหรือไม่ก็ตาม

จึงถือได้ว่าประเทศสิงคโปร์ใช้หลักกึ่งอาณาเขต (Semi-Territorial basis) เป็นหลักในการจัดเก็บภาษีเงินได้ (ซึ่งกรณีจะต่างจากการใช้หลักอาณาเขตเพียงหลักเดียว เช่น ในฮ่องกงนั้นหากเป็นเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศแล้วจะไม่มีภาระภาษีทั้งสิ้น ไม่ว่าจะมีการส่งเงินนั้นเข้ามาในฮ่องกงหรือไม่ก็ตาม)

ประเภทของรายได้ที่จะต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษี

เฉพาะเงินได้จากแหล่งใดแหล่งหนึ่งที่ได้รับไว้ในมาตรา 10 (1) ของพระราชบัญญัติภาษีเงินได้เท่านั้นที่จะนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษี

(ก) เงินได้จากการค้า, ธุรกิจ, วิชาชีพหรืออาชีพ

จะถูกจัดเก็บภาษีภายใต้มาตรา 10 (1)(a) พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ ซึ่งตามพระราชบัญญัติฉบับนี้ไม่ได้บัญญัติคำจำกัดความศัพท์เหล่านี้ไว้

เงินได้จากการค้า (Trade) สามารถพิจารณาได้จาก

(1) พิจารณาจากเนื้อหาหรือจากรูปแบบของทรัพย์สิน เช่น เป็นการขายสินค้าที่ได้จากกระบวนการผลิต หรือทรัพย์สินอื่นที่นำเงินได้มายังเจ้าของ (เช่น หุ้น)

(2) พิจารณาจากระยะเวลาในการถือครองทรัพย์สิน กล่าวคือ หากยังถือครองทรัพย์สินนั้นเป็นระยะเวลาอันยาวนานยังไม่ถือเป็นการทำการค้า

คณะกรรมการฯ ได้กำหนดหลักเกณฑ์ของการขายหุ้นที่ไม่ถือว่าเป็นการขายหุ้นที่มีลักษณะเป็นทางการค้าทำให้ไม่ต้องนำผลกำไรที่ได้นั้นมาเสียภาษีไว้ดังนี้

- หุ้นส่วนใหญ่ในนั้นได้มีการถือครองเป็นระยะเวลาอันยาวนาน
- ผู้เสียภาษีขายหุ้นโดยเฉลี่ยต่อปีเพียงกึ่งหนึ่งของหุ้นที่มีอยู่ (2 counters of shares)
- เป็นการซื้อขายหุ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการรักษาไว้ซึ่งโครงสร้างของกลุ่มบริษัท (Group of company)

(Group of company)

- ผู้ถือหุ้นได้ถือหุ้นจำนวนดังกล่าวอย่างค่อนข้างถาวรไม่เปลี่ยนแปลงเพิ่มขึ้นหรือลดลง

(3) พิจารณาจากจำนวนของธุรกรรมซึ่งมีลักษณะคล้ายๆกันที่กระทำลงโดยบุคคลคนเดียว

(4) พิจารณาจากการปรับปรุงเพิ่มเติมทรัพย์สิน หากมีการทำให้ทรัพย์สินมีมูลค่าเพิ่มขึ้น หรือทำให้เป็นที่ต้องการของตลาดหรือเพื่อตั้งดูถูกค่า การขายหลังจากมีการดำเนินการ เช่นนั้นถือได้ว่าเป็นการขายเพื่อการค้า

(5) พิจารณาจากสถานการณ์นั้นๆ เช่น การที่บุคคลต้องการที่จะขายทรัพย์สินด้วยเหตุผลที่ต้องการเงินสดจากการขายดังกล่าว ย่อมไม่ถือเป็นการขายที่มีลักษณะเป็นการค้า

(6) พิจารณาจากแรงจูงใจหรือมูลเหตุจูงใจในการได้มาซึ่งทรัพย์สินที่จะนำมาขายต่อ

เงินได้จากการดำเนินธุรกิจ (Business)

คณะกรรมการฯ ได้กำหนดลักษณะเฉพาะของการดำเนินธุรกิจว่า

- เป็นกิจการที่มุ่งค้าหากำไร
- เป็นกิจการที่มีการดำเนินการอย่างสม่ำเสมอ
- เป็นกิจการที่มีการจัดตั้งอย่างเป็นระบบ
- เป็นกิจการที่มีการเก็บบันทึกข้อมูลไว้
- เป็นกิจการที่มีปริมาณการดำเนินงานและจำนวนทุนในการจ้างแรงงาน (the volume operations and the amount of capital employed)

(the volume operations and the amount of capital employed)

กรณีนี้ถือว่าการดำเนินการดำเนินธุรกิจ หากบริษัทได้นำทรัพย์สินของเขามาใช้ประโยชน์ ย่อมเพียงพอที่จะถือว่าบริษัทนั้นดำเนินธุรกิจอยู่ แต่ข้อสันนิษฐานนี้ไม่นำมาใช้กับบุคคลธรรมดา

เงินได้จากวิชาชีพ (Profession)

วิชาชีพคืออาชีพที่ต้องใช้ความรู้ความชำนาญโดยเฉพาะหรือใช้ทักษะความชำนาญ ส่วนบุคคล

ความแตกต่างระหว่างการจ้างแรงงานกับการประกอบวิชาชีพนั้นพิจารณาจาก ระดับ การควบคุมมารยาทในการทำงาน, บุคคลผู้มีหน้าที่จัดหาอุปกรณ์หรือว่าจ้างผู้ช่วยทำงาน, ระดับ ความเสี่ยงของเงินที่จะเกิดขึ้นรวมถึงการรับภาระในผลขาดทุนจากการบริหารที่ไม่มี ประสิทธิภาพ และระดับของความรับผิดชอบที่เกิดขึ้น เช่น แพทย์ผู้ถูกจ้างโดยโรงพยาบาลถือว่าการจ้างแรงงาน เงินได้ของเขาย่อมถูกจัดเก็บภาษีภายใต้มาตรา 10(1)(b) แต่แพทย์ที่ ดำเนินการเปิดคลินิกถือว่าการประกอบวิชาชีพเงินได้นี้ย่อมถูกจัดเก็บภาษีภายใต้มาตรา 10(1)(a)

เงินได้จากอาชีพ (Vocation)

อาชีพนั้นก็คือการประกอบอาชีพทั่วไปที่มีใช้การจ้างแรงงาน

(ข) เงินได้จากการจ้างแรงงาน

เงินได้จากการจ้างแรงงานตามมาตรา 10(1)(b) หมายถึง

- ค่าจ้าง เงินเดือน ค่าตอบแทน ค่านายหน้า เงินโบนัส เงินรางวัล สิทธิพิเศษหรือ เงินช่วยเหลือซึ่งจ่ายให้เนื่องจากการจ้างแรงงานไม่ว่าจะเป็นเงินหรือประโยชน์อื่นใดก็ตาม (ซึ่ง ไม่ใช่ค่าครองชีพ ค่าเดินทาง เงินช่วยเหลือ ค่ารับรอง ซึ่งพิสูจน์ได้เป็นที่พอใจแก่เจ้าพนักงานว่าเป็นการจ่ายเพื่อวัตถุประสงค์อื่นนอกเหนือจากที่กำหนดไว้เป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 15⁷)

- มูลค่าของอาหาร เสื้อผ้า หรือที่พักอาศัย ที่นายจ้างจัดให้ลูกจ้างหรือจ่ายให้แทน ลูกจ้าง

- ค่ารายปีของที่อยู่อาศัยซึ่งนายจ้างจัดหาให้เพื่อวัตถุประสงค์ตามที่กฎหมายกำหนด

- จำนวนเงินที่นายจ้างจ่ายเข้ากองทุนบำนาญหรือกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ หรือกองทุนประกันสังคม ซึ่งบุคคลธรรมดาจะใช้สิทธิถอนได้ต่อเมื่อเกษียณอายุหรือหลังจากนั้น

⁷ ฎรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 15, น.112

(ค) เงินปันผล, ดอกเบี้ยหรือส่วนลด (มาตรา 10(1)(d))

เงินปันผล (dividends)

เงินปันผลคือเงินหรือสิ่งที่มีค่าเป็นเงินได้ที่บริษัทจ่ายมาจากผลกำไรมายังผู้ถือหุ้น ภายใต้พระราชบัญญัติบริษัท (The Companies Act) แต่ไม่รวมถึงการจ่ายโดยผู้ชำระบัญชี หลังการเลิกบริษัท เงินปันผลที่จ่ายจากบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสิงคโปร์ถือเป็นเงินปันผลที่มีแหล่งเงินได้ในประเทศสิงคโปร์ เงินปันผลที่ได้รับจากการประกอบธุรกิจนั้นจะถูกจัดเก็บภาษี ภายใต้มาตรา 10(1)(a) แต่เงินปันผลซึ่งได้รับในฐานะ passive income จะถูกจัดเก็บภาษี ภายใต้มาตรา 10(1)(d)

ดอกเบี้ย (Interest)

ดอกเบี้ยที่ไม่ได้รับในทางการค้าจะถูกจัดเก็บภาษีภายใต้มาตรา 10(1)(d) แต่ในบางกรณีอาจถูกจัดเก็บภาษีภายใต้มาตรา 10(1)(a) ได้ เช่น ผู้รับเป็นธนาคารหรือสถาบันการเงิน

ส่วนลด (Discount)

ส่วนลด คือจำนวนที่หักออกจากจำนวนเงินในตัวแลกเงินหรือตัวสัญญาใช้เงิน โดยบุคคลผู้ซึ่งจ่ายเงินนั้นไปก่อนที่ตัวเงินจะถึงกำหนด ถ้าผู้ที่ได้รับส่วนลดจากการชดเชยส่วนลดในการขายตัวเงินดังกล่าวเป็นปกติธุระ เช่น สถาบันการเงิน ส่วนลดดังกล่าวจะถูกจัดเก็บภาษีภายใต้มาตรา 10(1)(a) แต่ถ้าไม่ได้ประกอบธุรกิจเป็นปกติธุระจะถูกจัดเก็บภาษีภายใต้มาตรา 10(1)(d)

(ง) เงินได้จากเงินบำนาญใด ๆ, ค่าบริการหรือเงินช่วยเหลือที่จัดให้เป็นรายปี

เงินบำนาญ (Pension)

เบี้ยบำนาญคือเงินที่จ่ายให้แก่บุคคลธรรมดาหลังจากเกษียณอายุจากการจ้างแรงงาน โดยเบี้ยบำนาญที่เกิดขึ้นในหรือได้รับจากประเทศสิงคโปร์จะถูกจัดเก็บภาษีภายใต้มาตรา 10(1)(c)

Charge

Charge ที่ถูกจัดเก็บภาษีภายใต้มาตรา 10(1)(e) หมายถึง เงินได้ที่ได้รับจากผู้จ่าย ที่มีหน้าที่จ่ายตามที่กฎหมายกำหนด เช่น ค่าเลี้ยงดูที่ได้รับตามคำสั่งศาลหรือตามข้อตกลงจะถูกจัดเก็บภาษีในฐานะ charge แต่ค่าอุปการะเลี้ยงดูบุตรที่บิดาหรือมารดาได้รับตามคำสั่งศาลหรือตามข้อตกลงภายใต้ The Maintenance of Parents Act นั้นจะไม่ถือเป็นเงินได้ที่จะต้องนำมาเสียภาษี

เงินรายปี (Annuity)

เงินรายปีเป็นเงินที่จ่ายให้เป็นรายปีซึ่งเกิดจากการซื้อกรมธรรม์ประกันชีวิตหรือเกิดจากการให้หรือการได้รับมรดกหรือการโอนทรัพย์สินเป็นค่าตอบแทนสำหรับการขายทรัพย์สิน หรือการสละสิทธิ

(จ) ค่าเช่า, ค่าสิทธิ, ค่าธรรมเนียม และเงินได้อื่นใดที่เกิดขึ้นจากทรัพย์สิน (มาตรา 10(1)(f))

ค่าเช่า (Rent)

ค่าเช่าซึ่งจ่ายให้สำหรับการให้เช่าสังหาริมทรัพย์หรือสังหาริมทรัพย์ ค่าเช่าที่ได้รับจากการให้เช่าทรัพย์สินเพียงอย่างเดียวต้องถูกจัดเก็บภาษีภายใต้มาตรา 10(1)(f) อย่างไรก็ตามหากเจ้าของที่ดินได้ดำเนินธุรกิจเกี่ยวกับการให้เช่าสังหาริมทรัพย์ เงินได้จากให้เช่าย่อมถูกจัดเก็บภาษีภายใต้มาตรา 10(1)(a) แต่ถ้าเจ้าของที่ดินได้มีการจัดหาการให้บริการไว้ด้วย เช่น การบำรุงรักษา, การทำความสะอาด, เครื่องปรับอากาศ, ลิฟต์ ฯลฯ ย่อมถูกจัดเก็บภาษีภายใต้มาตรา 10(1)(a)

แหล่งเงินได้ของค่าเช่าที่ได้รับจากการเช่าสังหาริมทรัพย์ภายใต้มาตรา 10(1)(f) ก็คือสถานที่ซึ่งทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ แต่สถานที่ทำสัญญาเช่าและสถานที่ที่จ่ายค่าเช่านั้นไม่เกี่ยวข้องด้วย ส่วนแหล่งเงินได้ของค่าเช่าจากการให้เช่าสังหาริมทรัพย์นั้นก็คือสถานที่ที่ได้รับเงินได้นั้น

ค่าสิทธิ (Royalties)

ค่าสิทธินั้นได้มีการให้คำจำกัดความไว้ในมาตรา 3 EEIA (Economic Expansion Incentive) ว่า ค่าสิทธิหรือค่าตอบแทนในการช่วยเหลือทางเทคนิครวมถึง

(ก) ค่าสิทธิใด ๆ , ค่าเช่าหรือการจ่ายเพื่อตอบแทนการให้ใช้หรือให้สิทธิในการใช้ ลิขสิทธิ์, สิทธิบัตร, การออกแบบผลิตภัณฑ์, ความลับทางการค้า, สูตร, เครื่องหมายทางการค้า , การให้ใบอนุญาตหรือสิทธิหรือทรัพย์สินอื่นที่มีลักษณะเช่นเดียวกัน

(ข) เงินได้ที่ได้รับจากทรัพย์สินหรือค่าสิทธิตาม (a) ในต่างประเทศ

(ค) ค่าตอบแทนการบริการโดยบุคคลผู้ที่ไม่มียุติอำนาจในประเทศสิงคโปร์หรือลูกจ้างของเขา ในกรณีการใช้ทรัพย์สินหรือการเริ่มใช้เครื่องจักรเครื่องมือที่ซื้อจากผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสิงคโปร์

แต่ไม่รวมถึงค่าสิทธิ ค่าเช่า หรือการจ่ายอื่นเกี่ยวกับการดำเนินงานของเหมืองหรือสถานที่ที่ขุดเจาะทรัพยากรธรรมชาติ (extraction of natural resources) หรือค่าธรรมเนียมที่จ่ายให้แก่บุคคลธรรมดาสำหรับการดำเนินการทางวิชาชีพในประเทศสิงคโปร์นอกเหนือจากลูกจ้าง

ปัจจัยในการที่จะกำหนดแหล่งเงินได้ของค่าสิทธิคือสถานที่ซึ่งทำสัญญา, สถานที่ที่มีการชำระค่าสิทธิ, สถานที่ที่ทรัพย์สินตั้งอยู่ในประเทศของผู้จ่าย

เงินได้ที่เป็นค่าสิทธิโดยทั่วไปแล้วจะถูกจัดเก็บภาษีภายใต้มาตรา 10(1)(f) แต่ค่าสิทธิอาจถูกจัดเก็บภาษีภายใต้มาตรา 10(1)(a) เช่น ค่าสิทธิที่ได้รับโดยบริษัทซึ่งพัฒนาโปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อขายหรือเพื่ออนุญาตให้ใช้สิทธิ

ค่าธรรมเนียม (Premiums)

Premiums คือ ค่าตอบแทนที่จ่ายให้แก่ผู้ให้เช่าเพื่อการอนุญาตให้เช่าหรือยอมทำสัญญาเช่า โดยปกติจะจ่ายเพียงครั้งเดียว โดยจะถูกจัดเก็บภาษีภายใต้มาตรา 10(1)(f)

(ข) เงินได้หรือประโยชน์อื่นใดที่มีลักษณะเป็นเงินได้โดยธรรมชาติ

2.1.2 เงินได้ที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิ

เงินได้ต่อไปนี้ของบริษัทได้รับยกเว้นจากภาษีเงินได้ในประเทศสิงคโปร์ตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้⁸

1 เงินได้ที่ได้มาโดยสถาบัน, หน่วยงานของรัฐ, กองทุนหรือบุคคลตาม First Schedule ของพระราชบัญญัติภาษีเงินได้

2 เงินได้ของสมาคมเพื่อช่วยเหลือสมาชิกในยามชราหรือเจ็บป่วยที่ได้รับอนุญาต (Friendly Societies) และสหกรณ์ที่จดทะเบียนภายใต้พระราชบัญญัติสหกรณ์ (Co-operative Societies Act)

3 รายรับขององค์กรการกุศลที่ได้รับอนุญาต (ตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด)

4 เงินได้ที่ไม่ได้มาจากธุรกิจหรือการค้าของสหภาพการค้าที่จดทะเบียนตามพระราชบัญญัติสหภาพการค้า (Trade Union Act)

5 เงินได้ของผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสิงคโปร์ที่ได้จากการค้าในประเทศสิงคโปร์ผ่านทางผู้รับมอบสินค้าหรือวัตถุดิบบางประเภท (ยาง, เนื้อมะพร้าวตากแห้ง, พริกไทย, ดีบุก, แร่ดีบุก, ชาดำ, แป้งสาเก, กานพลู)

⁸ Section 13, First Schedule of the Income Tax Act; Co-operative Societies Act; and Economic Expansion Incentives Relief from Income Tax) Act.

6 การจ่ายค่าเช่าเรือที่ได้รับอนุญาตที่จ่ายให้แก่ผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่และจ่ายโดยผู้ประกอบการชิปปิงนานาชาติที่ได้รับอนุญาต (approved international shipping-AIS enterprise)

7 เงินได้จากการลงทุนของกองทุนเพื่อการเกษียณอายุหรือกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ (provident funds)

8 เงินได้ที่ได้รับมาโดย ACU-asian currency units ของสถาบันการเงินและ security company ที่ได้รับอนุญาต ที่ได้รับจาก syndicated offshore credit/underwriting facilities or syndicated guarantee facilities

9 ดอกเบี้ยบางประเภทที่ผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสิงคโปร์ได้รับ

10 ดอกเบี้ยจากหุ้นกู้ของรัฐบาลตามรายการในตาราง 4 ที่แสดงให้เห็นว่าดอกเบี้ยไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของรายรับจากการค้าของผู้รับดังเช่นในกรณีของธนาคารหรือสถาบันการเงิน

11 เงินได้ที่ส่งกลับมาจากต่างประเทศบางประเภทโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ที่ได้รับอนุญาต

12 เงินได้ที่ได้มาจากการปฏิบัติการ (รวมถึงค่าเช่าเรือและค่าลากจูง/กู้ภัย) ของเรือสิงคโปร์ภายนอกเขตท่าเรือสิงคโปร์

13 เงินได้จากเจ้าของเรือระหว่างประเทศที่ได้จากการปฏิบัติการของเรือต่างประเทศนอกเขตท่าเรือสิงคโปร์ที่ได้รับอนุญาต

14 รายได้ตามที่ได้กำหนดไว้ของผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ที่เกิดขึ้นจากเงินทุนที่ได้บริหารจัดการโดยผู้จัดการกองทุนในประเทศสิงคโปร์

15 เงินได้บางประการของทรัสต์ต่างประเทศที่ได้รับอนุญาต (ข้อยกเว้นนี้ยังขยายให้แก่ผู้รับประโยชน์ของทรัสต์นั้นและขยายให้แก่เงินได้ที่ได้รับโดยทรัสต์ต่างประเทศผ่านทางบริษัทผู้ถือหุ้นที่เหมาะสม)

16 เงินได้ตามที่ได้กำหนดไว้ของบริษัทร่วมทุน (venture company)

17 เงินปันผลที่จ่ายจากเงินได้ที่ได้รับยกเว้นของ ACUs, AFMs และ security company ซึ่งรับประกันหรือรับประกันอายุประกันภัยความเสี่ยงนอกชายฝั่ง, corporate futures members of the Singapore Exchange, สำนักงานใหญ่ของบริษัทที่ได้รับอนุญาต, บริษัทค้าน้ำมัน, FCTs, บริษัทที่ประกอบกิจการค้าวัตถุดิบระหว่างประเทศ, บริษัทลิขสิทธิ์ต่างประเทศ, ทรัสต์, สมาชิกของการแลกเปลี่ยนสินค้าและวัตถุดิบในอนาคต, บริษัทค้างานศิลปะและของโบราณ, ผู้ค้าสินค้าทางอินเทอร์เน็ต (cyber trader) และบริษัทข้ามชาติ (global trading companies)

- 18 เงินปันผลที่จ่ายจากเงินได้ที่มีหลักทรัพย์ค้ำประกันหนี้
 - 19 เงินปันผลที่จ่ายจากเงินได้ที่ได้รับยกเว้นของบริษัทร่วมทุนที่ได้รับอนุญาต
 - 20 เงินปันผลที่จ่ายจากเงินได้ต่างประเทศที่ได้รับการยกเว้น (รวมถึงเงินได้ต่างประเทศที่ได้มีการให้เครดิตภาษี)
 - 21 เงินปันผลที่จ่ายโดยบริษัทสิงคโปร์ที่ได้เปลี่ยนมาใช้ระบบ one-tier
 - 22 เงินปันผลที่มีแหล่งที่มาจากต่างประเทศ, กำไรจากสาขาและเงินได้จากการบริการที่ส่งกลับเข้ามายังประเทศสิงคโปร์ในวันที่หรือหลังจากวันที่ 1 มิถุนายน 2003 ซึ่งเงินได้ต่างประเทศนั้นได้ถูกจัดเก็บภาษีที่ต่างประเทศแล้วอย่างน้อยในอัตรา 15%
- นอกจากนี้เงินได้อาจจะได้รับการยกเว้นภาษีภายใต้มาตรการจูงใจทางภาษีต่าง ๆ อีกหลายประการตาม EIIA-Economic Expansion Incentives (Relief from Income Tax) Act

2.2 รายจ่าย

แม้บทบัญญัติมาตรา 10(1) จะบัญญัติให้มีการจัดเก็บภาษีเงินได้จากรายได้หรือประโยชน์หรือกำไรที่มีลักษณะเป็นรายได้ แต่อย่างไรก็ตามภาษีเงินได้ไม่ได้จัดเก็บจากรายได้ทั้งหมดแต่จัดเก็บจากรายได้หลังจากมีการหักค่าใช้จ่ายและการหักอื่น ๆ ที่กฎหมายอนุญาตให้หักภายใต้กฎหมายนี้ (The income tax act) ซึ่งจะได้อธิบายต่อไปว่ารายจ่ายใดถือว่าเป็นรายจ่ายที่นำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลและรายจ่ายใดที่ไม่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลได้

2.2.1 ค่าใช้จ่ายที่ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

มาตรา 14 บัญญัติถึงรายจ่ายที่สามารถนำมาคำนวณหักเป็นรายจ่ายได้ และมาตรา 15 บัญญัติถึงรายจ่ายที่ถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามซึ่งไม่สามารถนำมาคำนวณหักเป็นรายจ่ายได้ ดังนั้นรายจ่ายที่สามารถนำมาคำนวณหักเป็นรายจ่ายได้ในประเทศสิงคโปร์จะต้องเป็นรายจ่ายตามมาตรา 14 และไม่ต้องห้ามตามมาตรา 15

มาตรา 14 (1) ได้บัญญัติถึงบททั่วไปในการคำนวณหักค่าใช้จ่าย และรายการของรายจ่ายซึ่งสามารถนำมาคำนวณหักได้เป็นพิเศษ (มาตรา 14(1)(a)-(h)) นอกจากนี้ยังมีรายจ่ายอื่น ๆ ที่สามารถหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ภายใต้ข้อจำกัดของกฎหมาย เช่น รายจ่ายที่เกิดจากรถยนต์บางประเภทภายใต้มาตรา 14 (3) ฯลฯ

1 การคำนวณหักค่าใช้จ่ายในกรณีทั่วไป⁹

มาตรา 14 (1)¹⁰ “เพื่อวัตถุประสงค์ในการรับรู้เงินได้ของบุคคลใด ๆ ในช่วงระยะเวลาใด ๆ จากแหล่งรายได้ใด ๆ ที่อาจนำมาคิดคำนวณภาษีภายใต้กฎหมายฉบับนี้ ซึ่งต่อไปจะเรียกว่าเงินได้ ซึ่งจะมีการหักค่าใช้จ่ายได้เฉพาะค่าใช้จ่ายอันมีวัตถุประสงค์โดยเฉพาะและโดยทั้งสิ้นเพื่อการก่อให้เกิดเงินได้ในช่วงระยะเวลาดังกล่าว...”

(ก) “ไม่ว่าบุคคลใด...ไม่ว่าเงินได้ประเภทใด” (Any person...from any source)

หลักเกณฑ์ตามมาตรา 14(1) ดังกล่าวใช้บังคับกับการคำนวณภาษีเงินได้ไม่ว่าของบุคคลใดและไม่ว่าเป็นเงินได้ประเภทใด ดังนั้นการบังคับใช้หลักเกณฑ์ดังกล่าวจึงไม่จำกัดอยู่เฉพาะกลุ่มผู้เสียภาษีกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งหรือเงินได้ประเภทใดประเภทหนึ่ง

แต่อย่างไรก็ตามประเทศสิงคโปร์ใช้หลักการที่ว่ารายจ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้ประเภทใดก็นำไปหักเป็นรายจ่ายออกจากรายได้ประเภทนั้นเท่านั้น (Source by source concept) หรือกล่าวในอีกนัยหนึ่งคือผู้เสียภาษีไม่อาจนำรายจ่ายทั้งหมดทุกประเภทมารวมกันเพื่อหักเป็นรายจ่ายออกจากเงินได้ทั้งหมดทุกประเภทของหน่วยภาษีนั้นๆ

ตัวอย่าง

เงินได้สุทธิจากการค้าตามมาตรา 10(1)(a)			28,000
เงินได้จากค่าเช่าตามมาตรา 10(1)(f)		22,000	
หัก ภาษีทรัพย์สิน	(18,000)		
หัก ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา	(3,500)		
หัก ดอกเบี้ยจากการกู้ยืมเงิน	(4,600)		
หัก เบี้ยประกันภัย	(1,900)	(28,000)	NIL
เงินได้ที่จะต้องเสียภาษี			<u>28,000</u>

⁹ Angela Tan and Tan How Teck, Singapore Master Tax Guide 2006/07, 25th edition (Singapore:Seng Lee Press Pte Ltd,2006)pp.138-143.

¹⁰ Section 14 (1) For the purpose of ascertaining the income of any person for any period from any source chargeable with tax under this Act (referred to in this Part as the income), there shall be deducted all outgoings and expenses wholly and exclusively incurred during that period by that person in the production of the income ...

(ข) “เงินได้ที่อาจถูกบังคับให้นำมาคำนวณภาษีเงินได้” (Income chargeable with tax)

รายจ่ายทั้งหมดที่กล่าวมานั้นจะต้องเกี่ยวข้องกับแหล่งเงินได้ที่สามารถนำมาคำนวณภาษีเงินได้ภายใต้กฎหมายนี้ ถ้าหากเงินได้นั้นไม่สามารถนำมาคำนวณภาษีได้เช่นได้รับการยกเว้นภาษี รายจ่ายที่เกี่ยวข้องก็ไม่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีได้

วิธีปฏิบัติทางภาษีสำหรับเงินได้จากต่างประเทศที่ได้ส่งกลับเข้ามาในประเทศสิงคโปร์ (Liberalised tax treatment for repatriated foreign income) เมื่อค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้จากต่างประเทศซึ่งเงินได้นั้นไม่ได้นำส่งกลับสู่ประเทศสิงคโปร์ ค่าใช้จ่ายนั้นไม่สามารถนำมาหักในการคำนวณภาษีได้ เนื่องจากว่าไม่มีเงินได้ที่จะสามารถนำมาคำนวณภาษีได้ การตีความมาตรา 14 (1) ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นนั้นจะต้องเกิดจากรายได้จากต่างประเทศที่ได้รับในประเทศสิงคโปร์ ค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ซึ่งเงินได้นั้นไม่ได้ส่งกลับประเทศสิงคโปร์ภายในปีเดียวกันจะไม่ได้รับอนุญาตให้ถือเป็นเงินได้จากต่างประเทศที่ส่งกลับเข้ามาในปีต่อ ๆ ไป

บุคคลซึ่งได้รับเงินได้จากต่างประเทศในบางกรณีอาจมีเหตุผลที่ไม่ส่งกลับมาซึ่งเงินได้ตั้งแต่ปีภาษี 1996 เป็นต้นไปได้มีการอนุญาตให้นำค่าใช้จ่ายซึ่งเกิดขึ้นในประเทศสิงคโปร์ซึ่งก่อให้เกิดเงินได้ต่างประเทศที่ไม่ได้นำกลับเข้ามาในประเทศสิงคโปร์ในปีเดียวกันสามารถนำมาหักในการคำนวณภาษีจากเงินได้ต่างประเทศซึ่งได้นำกลับเข้ามาในปีต่อ ๆ ไป ภายใต้เงื่อนไขต่อไปนี้¹¹

A ในกรณีที่รายจ่ายที่สามารถนำมาหักในการคำนวณภาษีเงินได้ได้เกิดขึ้นเพื่อก่อให้เกิดรายได้จากการลงทุนในต่างประเทศ (เช่น เงินปันผลจากต่างประเทศ) เฉพาะรายจ่ายที่เกิดขึ้นจากการลงทุนที่ก่อให้เกิดรายได้ที่จะสามารถนำไปหักในการคำนวณภาษีเงินได้ในปีต่อ ๆ ไปได้

B รายจ่ายที่มีคุณสมบัติในการที่จะนำไปหักในการคำนวณภาษีเงินได้ในปีต่อ ๆ ไปได้จะต้องไม่ได้นำไปใช้หักในการคำนวณภาษีมาแล้วตาม the foreign tax jurisdiction (ซึ่งกรมสรรพากร (IRAS) อาจจะเรียกหนังสือรับรองจากผู้ตรวจสอบบัญชีก่อนที่จะอนุญาตให้นำรายจ่ายนั้นมาหักในการคำนวณภาษีเงินได้)

(ค) “โดยเฉพาะและโดยทั้งสิ้น” (Wholly and exclusively)

¹¹ IRAS e-Tax Guide 1996/IT/3 published on 22 January 1997

“โดยทั้งสิ้น” หมายความว่า จำนวนรวมของค่าใช้จ่าย (จำนวนรวมของเงินที่ได้จ่ายออกไป) และคำว่า “โดยเฉพาะ” หมายความว่า เฉพาะค่าใช้จ่ายที่มีเหตุฉุกเฉินและวัตถุประสงค์ตามที่กฎหมายกำหนด

โดยทั่วไปแล้วค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเพื่อการก่อให้เกิดเงินได้เพียงวัตถุประสงค์เดียวจะสามารถหักเป็นรายจ่ายได้ แม้ค่าใช้จ่ายนั้นจะยังให้เกิดผลประโยชน์อื่นในทางธุรกิจด้วยก็ตามก็ยังคงหักเป็นค่าใช้จ่ายได้อยู่นั่นเอง ตามกฎหมายประเทศสิงคโปร์คำว่า “โดยเฉพาะและโดยทั้งสิ้น” ได้มีการตีความอย่างเคร่งครัดว่า หากกิจกรรมใดเกิดขึ้นด้วยเหตุฉุกเฉินมากกว่าหนึ่งประการซึ่งไม่ใช่เพื่อก่อให้เกิดรายได้ทั้งหมดย่อมไม่เป็นไปตามคำว่า “โดยเฉพาะและโดยทั้งสิ้น”

แต่เป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปว่ากรณีเจตนาของผู้เสียภาษีที่อยู่เบื้องหลังค่าใช้จ่ายคือเพื่อนำมาซึ่งผลประโยชน์ทางธุรกิจเพียงอย่างเดียวแต่ถ้ามีผลประโยชน์อื่นเกิดขึ้นโดยบังเอิญ ค่าใช้จ่ายดังกล่าวสามารถนำมาหักในการคำนวณภาษีได้ แต่อย่างไรก็ตามในกรณีที่ผลประโยชน์ทั้งสองประการเกิดขึ้นโดยความตั้งใจของผู้เสียภาษีค่าใช้จ่ายดังกล่าวย่อมไม่สามารถนำมาหักในการคำนวณภาษีได้

(ง) “ที่เกิดขึ้นในช่วงระยะเวลาหนึ่ง” (Incurred during that period)

ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นไม่ใช่เพียงแค่การจ่ายเงินออกไปเท่านั้น แต่การจ่ายดังกล่าวจะต้องเกิดจากภาระหน้าที่ที่จะต้องจ่ายคือเป็นความรับผิดชอบที่ยังไม่ได้ปลดเปลื้อง

ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในช่วงก่อนการเริ่มต้นของธุรกิจหรือภายหลังการเลิกของธุรกิจ จะไม่อาจนำมาหักในการคำนวณภาษีได้ เนื่องจากว่าค่าใช้จ่ายเหล่านั้นได้เกิดขึ้นก่อนหรือหลังกระบวนการที่ก่อให้เกิดรายได้

(จ) “ที่ก่อให้เกิดเงินได้” (In the production of the income)

ในการนี้จะต้องมีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกันระหว่างค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นกับรายได้ที่เกิดขึ้นในการที่นำค่าใช้จ่ายนั้นมาหักในการคำนวณภาษี มีความจำเป็นที่จะต้องประเมินค่าความใกล้ชิดและความห่างของค่าใช้จ่ายที่จะก่อให้เกิดรายได้

คำว่า “ที่ก่อให้เกิดเงินได้” นั้นไม่ได้หมายความว่าค่าใช้จ่ายที่สามารถนำมาหักในการคำนวณภาษีนั้นจะต้องก่อให้เกิดรายได้ภายในปีซึ่งค่าใช้จ่ายนั้นเกิดขึ้น ค่าใช้จ่ายนั้นจะสามารถนำมาหักได้เมื่อแหล่งรายได้ที่ค่าใช้จ่ายนั้นเกี่ยวข้องได้เกิดขึ้นแล้ว

คำว่า “ที่ก่อให้เกิดเงินได้” ให้รวมถึงค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องสัมพันธ์กันอย่างใกล้ชิด ดังตัวอย่างดังต่อไปนี้

ผู้เสียหายที่ประกอบธุรกิจขนส่งและคนขับรถคนหนึ่งของบริษัทได้ประสบอุบัติเหตุเสียชีวิตซึ่งผู้เสียหายนั้นจะต้องจ่ายค่าสินไหมทดแทนและค่าใช้จ่ายทางกฎหมายในการต่อสู้คดีกับทายาทของผู้ตาย ศาลเห็นว่าค่าใช้จ่ายทั้งหมดนั้นเกี่ยวข้องกับธุรกิจโดยสุจริตเพื่อวัตถุประสงค์ในการก่อให้เกิดรายได้ จึงถือได้ว่าเป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีได้

ตัวอย่างของค่าใช้จ่ายที่ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

ค่ารับรอง¹²

รายจ่ายที่เป็นค่ารับรองได้บัญญัติไว้ในมาตรา 14 (1) ภายใต้บังคับมาตรา 15 โดยค่ารับรองนั้นจะต้องเกิดขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์ทางธุรกิจจึงจะเป็นรายจ่ายที่สามารถนำไปหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้โดยอาจจะเกิดขึ้นเพื่อรับรองผู้ที่เป็นหุ้นส่วนหรือลูกค้าในปัจจุบันหรือในอนาคต เช่น ค่าอาหารและเครื่องดื่ม โดยทั้งนี้ผู้เสียหายจะต้องมีเอกสารที่เป็นหลักฐานเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายดังกล่าว เช่น วันและสถานที่ที่เกิดค่ารับรองนั้น, ชื่อของบุคคลซึ่งได้รับการรับรอง, จำนวนของค่าใช้จ่าย, การประชุม การอภิปราย หรือการปรึกษาหารือที่เกิดขึ้น ฯลฯ

ในกรณีที่บริษัทจะต้องจ่ายค่าธรรมเนียมในการเข้าเป็นสมาชิกสโมสรหรือสมาคม (an entrance fee to obtain a club membership) ค่าธรรมเนียมดังกล่าวถือเป็นรายจ่ายเกี่ยวกับการลงทุนไม่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายได้ แต่ค่าธรรมเนียมที่เป็นค่าสมาชิก (club subscription fees) สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้ได้

ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากความเสียหายจากการทุจริต, การฉ้อโกงหรือการขโมยทรัพย์¹³

ผู้เสียหายอาจประสบการสูญเสียจากการทุจริต, การฉ้อโกงหรือการขโมยทรัพย์หรือการฉ้อฉลซึ่งความเสียหายนั้นไม่ได้เกิดขึ้นกับทรัพย์สินที่เป็นทุน และความเสียหายนั้นสัมพันธ์กับการดำเนินธุรกิจสามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีได้ เช่น การที่ผู้เสียหายโดนปล้นในขณะที่จะนำเงินไปฝากธนาคาร เงินจำนวนนั้นสามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีได้

ความสูญเสียของนายจ้างซึ่งเกิดขึ้นจากความประมาทเลินเล่อหรือความไม่ซื่อสัตย์ของลูกจ้างก็สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีได้ หากความสูญเสียที่เกิดขึ้นจาก

¹² Angela Tan and Tan How Teck, *supra* note 9, p.160.

¹³ *Ibid*, p.163.

ความจำเป็นที่จะต้องมอบหมายหน้าที่ประการใดประการหนึ่งให้แก่ลูกจ้างและความสูญเสียนั้นเกี่ยวข้องกับโดยตรงต่อกิจการ

ในทางตรงกันข้ามถ้าความเสียหายนั้นเกิดขึ้นจากบุคคลผู้ซึ่งควบคุมการประกอบธุรกิจ ความสูญเสียนั้นไม่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีได้ เช่น กรณีที่กรรมการผู้มีอำนาจควบคุมบริษัทถอนเงินเกินนั้นความสูญเสียนี้ไม่สามารถนำมาหักในการคำนวณภาษีได้ เพราะว่าไม่ใช่รายจ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้

ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นก่อนการเริ่มต้นของธุรกิจ¹⁴

ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นก่อนการเริ่มต้นของธุรกิจไม่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายได้ ถ้าหากธุรกิจนั้นประกอบด้วยหลายกระบวนการต่อเนื่องกัน และแต่ละกระบวนการเป็นส่วนหนึ่งของธุรกิจ ธุรกิจนั้นจะเริ่มต้นเมื่อกระบวนการที่จำเป็นของบริษัทนั้นได้เริ่มต้นขึ้นและไม่จำเป็นที่จะต้องพิจารณาว่าจะได้มีการก่อตั้งธุรกิจนั้นเมื่อใด

ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากกระบวนการต่อไปนี้อาจไม่สามารถนำมาคำนวณหักเป็นรายจ่ายได้ ถ้าธุรกิจนั้นยังไม่ได้เริ่มต้นขึ้น

- การเตรียมรายงานความเป็นไปได้ (feasibility reports)
- การเตรียมรายงานโครงการ (project reports)
- การทำการสำรวจทางการตลาดหรือการสำรวจอื่น ๆ เพื่อประเมินความสำเร็จของ

ธุรกิจที่กำลังจะก่อตั้ง

ค่าใช้จ่ายของบริษัทที่ไม่สามารถนำมาหักได้ เช่น

- ค่าใช้จ่ายในทางกฎหมายในการร่างหนังสือบริคณห์สนธิ ข้อบังคับบริษัท
- ค่าใช้จ่ายในการพิมพ์หนังสือบริคณห์สนธิและข้อบังคับบริษัทฉบับแรก
- ค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนบริษัท
- ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการออกหุ้นหรือตราสารหุ้น
- ค่าใช้จ่ายในการร่าง, การพิมพ์และการประกาศหนังสือเชิญชวนให้ซื้อหุ้น

การทำประกันชีวิตให้กับบุคคลสำคัญของบริษัท (keyman)

ในการที่จะบอกว่าการทำประกันชีวิตให้แก่บุคคลสำคัญของบริษัท IRAS ได้กำหนดรายละเอียดไว้ดังนี้¹⁵

¹⁴ Ibid, p.166.

- เป็นหน้าที่ของบริษัทที่จะแสดงให้เห็นว่าการทำประกันชีวิตได้ทำขึ้นเพื่อประกันความเสียหายของบริษัท หากบริษัทนั้นได้รับความเสียหายจากการเสียชีวิตของผู้ได้รับการทำประกันชีวิต นโยบายในการทำประกันชีวิตนี้จะต้องเป็นองค์ประกอบของบริษัทนั้นคือผลประโยชน์ที่ได้จากการทำประกันชีวิตจะต้องไม่ถูกมอบให้แก่ผู้ได้รับการทำประกันชีวิตหรือครอบครัวของเขาแต่จะต้องตกแก่บริษัท

- บุคคลผู้ได้รับการทำประกันชีวิตจะต้องเป็นบุคคลผู้มีความสำคัญต่อกิจการของบริษัทผู้เสียภาษี บริษัทจะต้องแสดงให้เห็นว่าบุคคลผู้ได้รับการทำประกันชีวิตมีคุณสมบัติพิเศษและการสูญเสียบุคคลดังกล่าวจะกระทบกระเทือนต่อกิจการของบริษัทอย่างใหญ่หลวง และบริษัทจะต้องแสดงให้เห็นว่าผู้ได้รับการทำประกันชีวิตนั้นมีส่วนสำคัญในการนำผลกำไรเข้าสู่บริษัท เช่น คุณสมบัติทางอาชีพ, ความสามารถพิเศษ, ความสัมพันธ์ส่วนบุคคล, iveauพริบทางธุรกิจและประสบการณ์

- เงินทุนที่นำมาใช้ในการทำประกันชีวิตจะต้องสัมพันธ์โดยตรงกับผลกำไรที่เกิดจากการดำเนินงานของผู้ได้รับการทำประกันชีวิต จะต้องมีการรับรองภาระหน้าที่ของผู้ได้รับการทำประกันชีวิตต่อการปฏิบัติงานของบริษัท

ถ้าเบี้ยประกันชีวิตนั้น ๆ มีคุณสมบัติที่จะนำมาหักลดภาษีได้ การขาดเสียใด ๆ จากการประกันชีวิตก็จะถูกนำมาคิดภาษีเช่นเดียวกับรายได้จากการค้า

ในกรณีที่บริษัทได้ทำประกันความเสียหายหากเกิดความพิการของผู้มีความสำคัญต่อบริษัทเบี้ยประกันนี้สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายได้เช่นกัน

หากการประกันชีวิตมีจำนวนเงินที่เอาประกันเกินกว่าจำนวนผลกำไรประจำปีของบริษัทเบี้ยประกันนั้นย่อมไม่สามารถนำมาหักได้

หากการสูญเสียบุคคลผู้ได้รับการทำประกันชีวิตดังกล่าวกระทบกระเทือนต่อกิจการทั้งหมดของบริษัทจนบริษัทไม่สามารถดำเนินกิจการต่อไปได้ เบี้ยประกันนั้นจะถือว่าเป็นโครงสร้างที่เป็นทุนของบริษัทและไม่ถือว่าเป็นการสูญเสียผลกำไรและไม่สามารถนำมาหักภาษีได้

¹⁵ IRAS e-Tax Guide (1993/IT/5) published on 25 February 1993) and IRAS e-Tax Guide (2004/IT/12) published on 22 October 2004)

ค่าใช้จ่ายในการฝ่าฝืนกฎหมาย¹⁶

โทษที่เป็นค่าปรับซึ่งเกิดจากการที่ผู้เสียภาษีนั้นได้ฝ่าฝืนกฎหมายไม่สามารถนำมาคำนวณหักเป็นรายจ่ายได้เพราะไม่ใช่ค่าใช้จ่ายในการที่จะก่อให้เกิดเงินได้ ค่าปรับจากการยื่นแบบประเมินรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้ล่าช้าหรือความผิดพลาดในการที่จะปฏิบัติตามบทบัญญัติของกฎหมายไม่สามารถนำมาหักได้เช่นกัน¹⁷

ผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงิน¹⁸

การขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนซึ่งเกิดขึ้นจากการประกอบธุรกิจของผู้เสียภาษีสามารถนำมาคำนวณหักเป็นรายจ่ายได้ ธุรกรรมที่ทำให้เกิดการขาดทุนนั้นจะต้องเกี่ยวเนื่องสัมพันธ์กันอย่างใกล้ชิดกับกิจกรรมที่ก่อให้เกิดเงินได้ของผู้เสียภาษี การขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนซึ่งไม่เกี่ยวข้องกิจกรรมที่ก่อให้เกิดเงินได้หรือที่เกี่ยวข้องกับค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะเป็นทุนไม่สามารถนำมาหักได้เช่น หากการขาดทุนนั้นเกิดขึ้นจากการซื้อสินทรัพย์ถาวรจากต่างประเทศไม่สามารถนำมาหักได้เนื่องจากว่ามีลักษณะเป็นทุน อย่างไรก็ตามหากการขาดทุนเกิดขึ้นจากการซื้อ trading stock สามารถนำมาคำนวณหักเป็นรายจ่ายได้

การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเป็นรายจ่าย¹⁹

รายจ่ายที่มีลักษณะเป็นทุนไม่สามารถนำไปหักเป็นรายจ่ายทางภาษีได้ แต่อย่างไรก็ตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้นั้นอนุญาตให้มีการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาจากทรัพย์สินบางประการเพื่อกระจายรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นทุนนั้นให้ครอบคลุมอายุการใช้งานของทรัพย์สินนั้น

(1) อาคารอุตสาหกรรม (Industrial buildings)

การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาจากอาคารอุตสาหกรรมจะหักได้เมื่อรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นทุนนั้นเกิดขึ้นจากการก่อสร้างอาคารอุตสาหกรรม (อาคารอุตสาหกรรมตาม ITA:Income Tax Act คือ อาคารหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ในทางการค้าที่มีคุณสมบัติตามที่ ITA กำหนด) โดยอาจหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้ดังนี้

¹⁶ Angela Tan and Tan How Teck, *supra* note 9,p.168.

¹⁷ Mayne Nickless Limited V.Federal Commissioner of Taxation

¹⁸ Angela Tan and Tan How Teck, *supra* note 9,pp.168-169.

¹⁹ Section 10D, 16, 17, 18, 19, 19A, 19B, 20, 23, 24 and Sixth Schedule of the Income Tax Act; and Income Tax (Amendment) Act No.37/2002.

- อนุญาตให้หักค่าสีกรหรือและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นเท่ากับ 25% ของมูลค่าการก่อสร้าง (ไม่รวมราคาของที่ดิน) ในปีภาษีที่เกี่ยวข้องสัมพันธ์กันกับช่วงระยะเวลาที่ค่าใช้จ่ายนั้นเกิดขึ้น และ

- อนุญาตให้หักค่าสีกรหรือและค่าเสื่อมราคาอีกปีละ 3% ของค่าใช้จ่ายดังกล่าวจนกระทั่งครบจำนวนค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่ได้รับอนุญาตให้หัก (ปกติคือ 25 ปี)

อาคารที่มีคุณสมบัติเป็นอาคารอุตสาหกรรมที่จะได้รับอนุญาตให้หักค่าสีกรหรือและค่าเสื่อมราคาโดยส่วนใหญ่แล้วจะได้แก่ โรงงาน, โรงสี หรือสิ่งปลูกสร้างอื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน, อาคารที่มีลักษณะเป็นคลังเก็บสินค้าและพัสดุ เช่นเดียวกันกับอาคารที่ใช้สำหรับอุตสาหกรรมบริการบางอย่างและในองค์กรเพื่อการวิจัยและพัฒนา แต่ไม่อนุญาตให้มีการหักค่าเสื่อมราคาจากโรงแรม (ยกเว้นโรงแรมที่ได้รับอนุญาตบนเกาะ Sentosa), อาคารพาณิชย์, อาคารสำนักงาน ,หรืออาคารที่พักอาศัย

(1.1) อาคารที่เพิ่งก่อสร้างใหม่

หากปรากฏว่าผู้เสียภาษีไม่ได้ก่อสร้างอาคารนั้นขึ้นเองแต่ได้ซื้ออาคารที่มีลักษณะเป็นอาคารสำเร็จรูป ฐานราคาที่จะนำมาคำนวณหักค่าสีกรหรือและค่าเสื่อมราคาคือราคาก่อสร้างเดิมหรือราคาซื้อสุทธิ แล้วแต่ว่าราคาใดจะต่ำกว่า

(1.2) อาคารที่ผ่านการใช้งานแล้วหรืออาคารมือสอง

จำนวนที่อนุญาตให้หักเป็นค่าสีกรหรือและค่าเสื่อมราคาในแต่ละปีมีพื้นฐานมาจากค่าใช้จ่ายที่ยังเหลือค้างอยู่ที่ยังไม่ได้หักค่าสีกรหรือและค่าเสื่อมราคา กล่าวคือ จำนวนที่เหลือจากการหักค่าสีกรหรือและค่าเสื่อมราคาที่เขาของคนก่อนได้ขอหักไปแล้วหรือถือเสมือนว่าได้ขอหักไปแล้ว โดยจำนวนที่อนุญาตให้หักเป็นค่าเสื่อมสภาพในแต่ละปีจะเป็นดังนี้

- จำนวนที่เหลือจากการหักค่าสีกรหรือและค่าเสื่อมราคาแบ่งเท่าๆกันเป็นระยะเวลาเท่ากับ 50 ปี นับตั้งแต่การเข้าใช้ประโยชน์ในอาคารครั้งแรก หรือ

- ในอัตรา 3% ต่อปี ตามวิธีการหักค่าสีกรหรือและค่าเสื่อมราคาแบบเส้นตรง แล้วแต่่ววิธีใดจะอนุญาตให้หักได้มากกว่าต่อปี แต่ผู้ซื้ออาคารที่ผ่านการใช้งานแล้วหรืออาคารมือสองจะไม่ได้รับอนุญาตให้มีการหักค่าสีกรหรือและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้น

(2) เครื่องยนต์และอุปกรณ์เครื่องจักรกล (Plant and Machinery)

รายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการลงทุนที่เกิดขึ้นจากเครื่องยนต์และอุปกรณ์เครื่องจักรกลนี้จะอนุญาตให้หักค่าสีกรหรือและค่าเสื่อมราคาเฉพาะบุคคลที่ประกอบธุรกิจการค้าหรือวิชาชีพ

เท่านั้น เครื่องยนต์และเครื่องจักรกล อาจหมายถึง ทรัพย์สินที่มีลักษณะถาวรที่ใช้ในกิจการของบริษัทซึ่งช่วยเสริมบทบาทในกิจกรรมของธุรกิจและที่ซึ่งไม่ได้เป็นเพียงองค์ประกอบของบริษัท

เมื่อมีการขอหักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคา จะอนุญาตให้หักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคา ดังนี้

- อนุญาตให้หักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้น 20% ของราคาของทรัพย์สิน และ

- อนุญาตให้หักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาในราคาที่เหลือหลังจากที่มีการหักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นแล้วตามวิธีหักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาแบบเส้นตรงตลอดอายุการใช้งานของทรัพย์สินตามที่ได้กำหนดไว้ในตารางที่ 6 ของ ITA อายุการใช้งานที่ได้กำหนดไว้จะอยู่ระหว่าง 5-6 ปี ขึ้นอยู่กับลักษณะของทรัพย์สินนั้น

นอกจากวิธีการหักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาทั้งการหักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นและการหักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคารายปีดังที่ได้กล่าวมาแล้วนั้น ยังมีการหักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาแบบอัตราเร่งในอัตรา 33% ต่อปีของรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการลงทุนเป็นเวลา 3 ปีต่อเนื่องกันสำหรับเครื่องจักรและอุปกรณ์ทุกประเภท ยกเว้นรถยนต์, รถจักรยานยนต์ และยานพาหนะที่ใช้สำหรับบรรทุกสินค้าที่มีน้ำหนักเบา

นอกจากนั้นยังมีการอนุญาตให้หักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาทันทีเต็มจำนวนสำหรับทรัพย์สินบางประเภท เช่น คอมพิวเตอร์, อุปกรณ์อัตโนมัติตามที่ได้กำหนดไว้, หุ่นยนต์, เครื่องกำเนิดพลังงานฉุกเฉินสำหรับสำนักงานและโรงงาน, อุปกรณ์ควบคุมมลพิษคุณภาพสูง (ซึ่งรวมถึงมลภาวะทางเสียงและทางเคมี) และอุปกรณ์เพื่อให้เกิดการใช้พลังงานอย่างมีประสิทธิภาพ

พระราชบัญญัติภาษีเงินได้แก้ไขครั้งที่ 37/2002 ได้จัดให้เว็บไซต์ถือว่าอยู่ในกลุ่มของเครื่องยนต์หรือเครื่องจักรกลหากเว็บไซต์นั้นได้ใช้เพื่อวัตถุประสงค์ทางธุรกิจการค้าหรือวิชาชีพของผู้เสียภาษีนั้น โดยสามารถขอหักค่าเสื่อมราคาได้เต็มจำนวนเนื่องจากถือว่าเป็นรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการลงทุน โดยเริ่มมีผลตั้งแต่วันที่ 3 พ.ค. 2002 นอกจากนี้ IRAS ได้ออกหนังสือเวียนประกาศว่า การหักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาทันทีเต็มจำนวน จะอนุญาตให้หักในทรัพย์สินที่มีมูลค่าไม่เกิน \$1,000 ต่อหน่วย แต่ไม่เกิน \$30,000 ต่อปี ซึ่งจะเริ่มมีผลในปีภาษี 2005 เป็นต้นไป

(3) ทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง

รายการที่มีลักษณะเป็นการลงทุนที่เกิดขึ้นในการเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาที่ใช้ในกิจการนั้น สามารถบันทึกไว้เพื่อใช้ในวัตถุประสงค์ทางภาษีได้เป็นระยะเวลา 5 ปี สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญานั้นรวมถึง สิทธิบัตร, ลิขสิทธิ์, เครื่องหมายการค้า, การออกแบบที่ได้จดทะเบียนไว้, สิ่งบ่งชี้ทางภูมิศาสตร์ และข้อมูลหรือความลับทางการค้า โดยผู้ร้องจะต้องยื่นคำร้องต่อ IRAS

(4) ระบบการติดต่อสื่อสารผ่านสายเคเบิลใต้ทะเล

รายการที่มีลักษณะเป็นการลงทุนซึ่งเกิดจากการเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิซึ่งไม่อาจเพิกถอนได้ในการใช้ระบบการติดต่อสื่อสารผ่านสายเคเบิลใต้ทะเล สามารถบันทึกไว้เพื่อใช้ในวัตถุประสงค์ทางภาษีได้เป็นระยะเวลา 5 ปี

(5) การเช่าทรัพย์สิน

การเช่าทรัพย์สินแบบ Leasing แบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ Finance Lease²⁰ และ Operating Lease²¹ โดย Finance Lease คือการเช่าที่ผู้ให้เช่าจะโอนดอกผลและความเสี่ยงทั้งหมดในทรัพย์สินในการเป็นเจ้าของสินทรัพย์ให้แก่ผู้เช่าไม่ว่าจะมีการเปลี่ยนชื่อเจ้าของไปเป็นชื่อของผู้เช่าหรือไม่ การเช่าที่ไม่ตรงตามเงื่อนไขนี้ จะถือว่าเป็น Operating Lease

²⁰ Finance Lease หรือสัญญาเช่าชนิดลงทุน เป็นสัญญาที่ผู้ให้เช่าให้การสนับสนุนทางการเงินแก่ผู้เช่า ซึ่งถือเป็นบริการสินเชื่อแบบหนึ่งแต่ให้ในรูปทรัพย์สินเครื่องจักรต่าง ๆ ตามที่ผู้เช่าต้องการ ซึ่งผู้เช่าจะเป็นผู้เลือกประเภททรัพย์สินที่จะเช่า และผู้แทนจำหน่ายหรือผู้ผลิตเองแล้วแจ้งความประสงค์มายังบริษัทผู้ให้เช่า ผู้เช่าจะขอให้บริษัทผู้ให้เช่าซื้อทรัพย์สินนั้นจากผู้จำหน่าย แล้วนำมาให้ผู้ให้เช่าทำการเช่า โดยผู้ให้เช่ายังคงมีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินนั้น ในขณะที่ผู้เช่ามีสิทธิจะใช้ทรัพย์สินนั้น ๆ การจ่ายค่าเช่าเป็นไปตามระยะเวลาที่ตกลงกัน และเมื่อสิ้นสุดสัญญา กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินจะเปลี่ยนเป็นของผู้เช่าซื้อ โดยผู้เช่าต้องทำการซื้อทรัพย์สินเมื่อสิ้นสุดสัญญา

²¹ Operating Lease หรือสัญญาเช่าชนิดดำเนินงาน เป็นสัญญาที่ให้ผู้เช่าใช้ทรัพย์สินได้ และบอกเลิกสัญญาได้เมื่อไม่มีความจำเป็นต้องใช้ทรัพย์สินนั้นอีก ซึ่งโดยปกติแล้วสัญญาเช่าแบบนี้จะมีอายุสัญญาสั้นกว่าอายุการใช้งานปกติของทรัพย์สินนั้น โดยลักษณะของสัญญาดังกล่าว ผู้เช่าไม่ได้หวังจะเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์แต่ต้องการเพียงใช้ประโยชน์จากทรัพย์สินเท่านั้น

สำหรับตัวผู้เช่าที่เช่าแบบ Finance Lease ทรัพย์สินที่เช่านั้นจะปรากฏอยู่ในรายงานทางการเงินของผู้เช่า เพื่อที่จะนำมาใช้ในวัตถุประสงค์ทางภาษี การเช่าแบบ Finance Lease จะถือเสมือนว่า เป็นการซื้อทรัพย์สินโดยผู้เช่า แตกต่างกับสัญญาซื้อขายตรงที่ว่ามีการชำระเงินที่ต่างกัน และหากมีเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

- ผู้เช่าได้รับข้อเสนอให้อาจซื้อทรัพย์สินนั้นได้
- ทรัพย์สินนั้นสามารถใช้ประโยชน์ได้จำกัด
- ทรัพย์สินในธุรกรรมที่ขายไปแล้วขอเช่าคืนนั้น ผู้เช่าเคยใช้ประโยชน์มาก่อน
- ผู้เช่าและผู้ให้เช่ามีความสัมพันธ์กัน และมีเงื่อนไขบางประการที่ยังไม่เป็นที่พอใจ
- การเช่านั้นเป็นการเช่าที่มีการนำทรัพย์สินมาเป็นหลักทรัพย์ในการค้ำประกัน

ดังนั้นผู้เช่าจะเป็นผู้มีสิทธิได้รับการหักรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการลงทุนแทนผู้ให้เช่า เสมือนว่าผู้เช่าได้ซื้อทรัพย์สินนั้นตามสัญญาเช่าซื้อ ทั้งนี้ ราคาเช่านั้นจะต้องเป็นราคาเดียวกับราคาตลาด

(6) เครื่องยนต์และเครื่องจักรกลในต่างประเทศ

บริษัทสัญชาติสิงคโปร์ที่ได้รับอนุญาต อาจขอหักรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการลงทุนจากเครื่องยนต์และเครื่องจักรกลในสาขาในต่างประเทศที่บริษัทเป็นเจ้าของแต่เพียงผู้เดียวได้ เครื่องยนต์และเครื่องจักรกลนั้นจะต้องใช้ในสาขาของบริษัทเพื่อผลิตผลิตภัณฑ์ซึ่งจำหน่ายให้แก่บริษัทสัญชาติสิงคโปร์หรือจำหน่ายผ่านทางบริษัทสัญชาติสิงคโปร์นั้น

ตารางที่ 3

จำนวนปีของอายุการใช้งานของทรัพย์สินในการหักค่าเสื่อมราคา

ตาม Sixth Schedule of the Act

รายการ	จำนวนปีของอายุการใช้งานทรัพย์สิน
เครื่องบิน	5
ห้องนิรภัยของธนาคาร	16
อุปกรณ์ก่อสร้าง (เช่น ลูกกลิ้ง, เครื่องปั้นผสม, เส้าเข็ม, สว่าน, รถบรรทุก, dumpers, เครื่องบด, รถแทรกเตอร์ ฯลฯ)	6
เคเบิลคาร์ และอุปกรณ์	12

สายเคเบิลและอุปกรณ์	16
ตู้คอนเทนเนอร์	10
ไฟฟ้า, ก๊าซ, น้ำและไอน้ำ, utility plant (รวมถึงแท็งก์น้ำและเครื่องกำเนิดไฟฟ้า)	16
เครื่องใช้ไฟฟ้า (เช่น เครื่องจักรอุตสาหกรรม, อุปกรณ์เครื่องมือเครื่องใช้ภายในบ้าน, เครื่องปรับอากาศ, เครื่องระบายอากาศ ฯลฯ)	8
เครื่องมือทางอิเล็กทรอนิกส์ (เช่น electronic detection, เครื่องนำทาง, เครื่องมือเกี่ยวกับกัมมันตรังสี ฯลฯ)	8
เครื่องมือเครื่องใช้ส่วนตัวหรือในทางวิชาชีพ	10
เครื่องมือที่ใช้ในทางการเกษตร	8
อุปกรณ์ดับเพลิง	10
ตู้เรือ, ท่าเรือ	16
Gas cylinders	16
เครื่องมือเครื่องจักรที่ใช้ในการผลิต	6
อุปกรณ์ขนส่งของและคนโดยสาร (เช่น ลิฟต์, บันไดเลื่อน, weighing machines, ยานพาหนะที่มีตีนตะขาบ, รถยก, รถลาก, บันจูน ฯลฯ)	6
Motion picture films	5
อุปกรณ์ดนตรี	10
อุปกรณ์สำนักงาน	
- เฟอร์นิเจอร์ที่ไม่ได้ติดถาวรกับตัวอาคาร	10
- อุปกรณ์เครื่องใช้ เช่น เครื่องพิมพ์ดีด, เครื่องคิดเลข, adding and accounting machines, เครื่องถ่ายเอกสาร ฯลฯ	8
- อุปกรณ์สื่อสาร	10
อุปกรณ์เพื่อการนันทนาการ	10
Railway wagons	16
การขนส่ง	
- รถโดยสาร	6
- ยานพาหนะที่บริการผู้โดยสารในทางธุรกิจ	6

- รถแท็กซี่	5
- รถบรรทุก, รถพ่วง, รถแวน	6
- รถจักรยานยนต์ และรถจักรยาน	8
เรือ, เรือโยง และอุปกรณ์ในการขนส่งทางน้ำ	16
ทรัพย์สินที่ใช้ในการบริการทางการค้าไม่ว่าจะค้าส่งหรือค้าปลีก	8

ที่มา : Sixth Schedule of the Income Tax Act

การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดเงินได้จากการประกอบธุรกิจการค้าหรือวิชาชีพที่กฎหมายอนุญาตให้หักเป็นรายจ่ายได้นั้นให้เริ่มจากการหักจากเงินได้จากธุรกิจการค้าหรือวิชาชีพเป็นอันดับแรกตามลำดับดังต่อไปนี้

(a) ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของปีก่อนหน้าที่จะมีการประเมินภาษีมาหักในปีที่มีการประเมินภาษีในปัจจุบันตามหลัก First-in-First-out และ

(b) ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของปีที่มีการประเมินภาษีในปัจจุบัน

หากยังคงมีค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาที่ยังหักไม่หมดจากการหักดังกล่าวข้างต้น ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาที่ยังหักไม่หมดนั้นสามารถนำมาหักจากแหล่งเงินได้อื่นในปีที่มีการประเมินภาษีในปัจจุบันได้ กล่าวคือเป็นการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาภายใต้มาตรา 35(2) ซึ่งสามารถนำไปหักได้ตามลำดับดังต่อไปนี้

(a) อันดับแรกนั้นให้หักออกจากเงินได้จากธุรกิจการค้าและวิชาชีพ และ

(b) อันดับต่อมาให้หักออกจากเงินได้จากแหล่งอื่น ๆ ภายใต้เงื่อนไขที่กฎหมาย

กำหนด

ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาจำนวนใด ๆ ซึ่งยังหักไม่หมดในปีที่มีการประเมินภาษีปัจจุบันจะกลายเป็นค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาสะสมที่ยังไม่ได้หักเป็นรายจ่าย ซึ่งจะอนุญาตให้นำไปหักในปีที่มีการประเมินภาษีถัดๆไปถ้าเข้าหลักเกณฑ์ตามมาตรา 23 หรือโอนค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาดังกล่าวไปในระบบการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่ม

เว้นแต่ในกรณีที่บุคคลนั้นได้รับเงินได้จากการให้เช่าอาคารอุตสาหกรรม ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของอาคารดังกล่าวย่อมต้องหักจากเงินได้ซึ่งเป็นค่าเช่านั้นก่อนเงินได้จากแหล่งอื่น ๆ

การหักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาที่ยังหักเป็นรายจ่ายได้ไม่หมดในปีปัจจุบัน ทางเลือกที่มีให้แก่บริษัทซึ่งผลประโยชน์หรือผลกำไรที่สามารถนำคิดภาษีได้ในปีภาษีใด ๆ ไม่สามารถนำมาหักออกจากรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นทุนที่มีในปีนั้น ๆ ได้หมด มีดังนี้

- (1) โอนรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการลงทุนดังกล่าวที่ยังไม่ได้หักเป็นรายจ่ายเข้าระบบการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่ม
- (2) นำรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการลงทุนที่ยังไม่ได้หักเป็นรายจ่ายในปีปัจจุบันกลับไปหักกับเงินได้ที่อาจจัดเก็บภาษีได้ของปีภาษีที่เพิ่งจะผ่านมา หรือ
- (3) ให้เพิ่มรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการลงทุนใด ๆ ที่ยังไม่ได้หักเป็นรายจ่ายในปีปัจจุบันเข้าไปในรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการลงทุนของปีถัดไป

รายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการลงทุนที่ไม่ได้นำมาใช้กับเงินได้ในปีปัจจุบันเต็มจำนวนจะสามารถนำไปใช้หักเป็นรายจ่ายกับเงินได้ในอนาคตจากทุก ๆ แหล่งเงินได้ต่อไปได้ในกรณีต่อไปนี้

- กิจกรรมที่ทรัพย์สินดังกล่าวได้ถูกจัดหามาเพื่อการนั้น ยังไม่หยุดลง และ
- ต้องมีความต่อเนื่องของเจ้าของกิจการ บริษัทที่ต้องการหักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาในปีต่อ ๆ ไปจะต้องทำให้เจ้าพนักงานพอใจว่าผู้ถือหุ้นของบริษัทส่วนใหญ่เป็นกลุ่มเดียวกันใน 2 วัน ในทางปฏิบัตินั้นหมายความว่าผู้ถือหุ้นเดิมต้องไม่ต่ำกว่า 50 % ของทุนบริษัทที่ได้ชำระแล้ว และไม่ต่ำกว่า 50 % ของมูลค่าหุ้นที่นำออกจำหน่ายแล้วในวันสุดท้ายของปีซึ่งผลขาดเกิดขึ้นและในวันแรกของปีที่ค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาถูกนำมาหัก

การหักผลขาดทุนสุทธิเป็นรายจ่าย²²

มาตรา 37(3)(a) บัญญัติอนุญาตให้บุคคลที่ประสบภาวะมีผลขาดทุนสุทธิสามารถนำมาหักออกจากเงินได้ของเขา ซึ่งก็คือผลรวมของเงินได้ทั้งหมดจากทุกแหล่งเงินได้ โดยจะต้องเป็นที่พอใจว่า

(1) การขาดทุนนั้นจะต้องเกิดจากการดำเนินธุรกิจการค้าหรือวิชาชีพหรืออาชีพตาม มาตรา 10(1)(a) (ดังนั้นการขาดทุนใด ๆ ที่ไม่ได้เกิดจากแหล่งเงินได้ตามมาตรา 10(1)(a) ก็ไม่มีสิทธิที่จะนำมาหัก)

(2) การขาดทุนดังกล่าวจะต้องมีลักษณะที่ว่าหากการขาดทุนนั้นเป็นผลกำไรก็จะสามารถถูกจัดเก็บภาษีได้

²² Section 23, 23(4), 23(5), 37, 37(3), 37(12), 37(14) and 37(15) of the Income Tax Act.

(3) การขาดทุนนั้นไม่ได้ถูกนำไปใช้กับเงินได้ในปีภาษีก่อนหน้านั้น

การหักนั้นจะอนุญาตให้หักในปีที่การขาดทุนนั้นมีอยู่หรือปีก่อนหน้านั้น ดังนั้นหากผลขาดทุนเกิดขึ้นในปีภาษีซึ่งสิ้นสุดลงในวันที่ 31 ธันวาคม 2005 การขาดทุนนั้นจะได้รับการเยียวยาโดยนำมาใช้กับเงินได้ทั้งหมดจากทุกแหล่งเงินได้ในการประเมินภาษีปี 2006

กรณีที่ผลขาดทุนในปีปัจจุบันไม่สามารถได้รับการเยียวยาได้หมดในปีภาษีนั้น (relevant year) ผู้เสียภาษีมีทางเลือก 3 ประการดังต่อไปนี้

(1) โอนผลขาดทุนสุทธิในปีปัจจุบันมายังระบบการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่ม

(2) ให้นำผลขาดทุนสุทธิในปีปัจจุบันกลับไปหักกับเงินได้ที่สามารถจัดเก็บภาษีได้ของปีภาษีที่เพิ่งจะผ่านมา หรือ

(3) ให้นำผลขาดทุนสุทธิไปหักกับเงินได้ของปีถัดไป

แต่อย่างไรก็ตามผลขาดทุนดังกล่าวถูกบังคับให้ต้องนำไปหักเป็นรายจ่ายทันทีในปีภาษีแรกที่ผู้เสียภาษีมีเงินได้ และมาตรา 37(3)(a) บัญญัติว่าผลขาดทุนของปีก่อน ๆ ที่ยังไม่ได้นำไปหักเป็นรายจ่ายนั้น ผลขาดทุนของปีภาษีที่เกิดขึ้นก่อนจะต้องถูกนำไปหักก่อนตามหลักการ FIFO (First in first out) ก่อนที่จะนำผลขาดทุนของปีภาษีปัจจุบันมาหักเป็นรายจ่ายต่อไป

ก่อนที่จะนำผลขาดทุนนั้นไปใช้ในปีภาษีที่เพิ่งจะผ่านพ้นไปหรือไปใช้ในปีภาษีถัดไป จะต้องทำให้เป็นที่พอใจแก่เจ้าพนักงานว่าไม่มีการเปลี่ยนแปลงในสาระสำคัญของผู้ถือหุ้นของบริษัทและการถือหุ้นของผู้ถือหุ้นในวันที่กำหนด ซึ่งใช้กับบริษัททุกประเภทคือทั้งบริษัทที่มีได้มีถิ่นที่อยู่และ บริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสิงคโปร์ บริษัทเอกชนและบริษัทมหาชน

การหักผลขาดทุนสะสมของบริษัทในการคำนวณภาษีเงินได้ในประเทศสิงคโปร์แบ่งออกได้เป็น 2 ประเภท ดังนี้

1. การหักผลขาดทุนสะสมไปข้างหน้า (Loss Carryforward)²³

ผลขาดทุนที่สามารถนำมาหักออกจากเงินได้ในปีต่อ ๆ มาจะต้องเข้า 2 เงื่อนไขดังต่อไปนี้

(1) ผลขาดทุนนั้นจะต้องไม่ได้เกิดขึ้นในกิจการเท่านั้น แต่ยังคงเป็นผลขาดทุนที่เกิดขึ้นจากประเภทของเงินได้ที่จะต้องเสียภาษี

²³ IRAS CIRCULAR 28 April 2004

(2) จะต้องมีความต่อเนื่องของเจ้าของกิจการ บริษัทที่ต้องการหักผลขาดทุนจะต้องทำให้เจ้าพนักงานพอใจว่าผู้ถือหุ้นของบริษัทส่วนใหญ่เป็นกลุ่มเดียวกันใน 2 วัน ในทางปฏิบัตินั้นหมายความว่าผู้ถือหุ้นเดิมต้องไม่ต่ำกว่า 50 % ของทุนบริษัทที่ได้ชำระแล้ว หรือไม่ต่ำกว่า 50 % ของมูลค่าหุ้นที่นำออกจำหน่ายแล้ว ในวันสุดท้ายของปีซึ่งผลขาดทุนเกิดขึ้น และในวันแรกของปีที่ผลขาดทุนถูกนำมาหัก

แต่หากมีการเปลี่ยนแปลงผู้ถือหุ้นเกินกว่าที่กฎหมายกำหนด รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังอาจอนุญาตให้มีการหักผลขาดทุนไปข้างหน้าได้ถ้าการเปลี่ยนแปลงเกิดขึ้นนั้นไม่ได้มีวัตถุประสงค์เพื่อประโยชน์ทางภาษี แต่ในกรณีนี้จะนำผลขาดทุนสะสมมาหักจากผลกำไรได้เฉพาะในธุรกิจหรือกิจการนั้นเท่านั้น

ตัวอย่าง วันที่ใช้ในการเปรียบเทียบความต่อเนื่องของผู้ถือหุ้น คือ วันที่ 31 ธันวาคม 1999 และ 1 มกราคม 2004

ผู้ถือหุ้น	จำนวนหุ้นวันที่ 31 ธ.ค. 1999	จำนวนหุ้นวันที่ 1 ม.ค. 2004
A	10	10
B	50	-
C	40	40
D	-	50
รวม	100	100

จากตัวอย่างนี้ไม่ถือว่ามีเปลี่ยนแปลงในความต่อเนื่องของผู้ถือหุ้นของบริษัท เนื่องจากผู้ถือหุ้น A และ C ถือหุ้นรวมกัน 50% ของจำนวนหุ้นทั้งหมดของบริษัทในวันที่เกี่ยวข้อง บริษัทสามารถนำผลขาดทุนที่ยังไม่ได้นำไปหักในการคำนวณภาษีเงินได้ในบุคคลในวันที่ 31 สิงหาคม 1999 มาหักกับเงินได้ที่เกิดขึ้นในปีภาษี 2004

2. การหักผลขาดทุนย้อนหลัง (Loss Carryback)²⁴

โดยอนุญาตให้มีการหักขาดทุนสุทธิในปีปัจจุบันย้อนหลังได้หนึ่งปีเป็นจำนวน 100,000 \$ ซึ่งผลขาดทุนนี้สามารถหักขาดทุนย้อนหลังได้เพียงหนึ่งปีเท่านั้น ในส่วนที่เกิน 100,000 \$ นั้นยังคงสามารถหักขาดทุนสะสมไปข้างหน้าได้ในปีถัดไปโดยจะมีผลบังคับใช้ในปีภาษี 2006

²⁴ IRAS CIRCULAR 10 June 2005

หลักการในการหักขาดทุนสะสมย้อนหลัง

- ผลขาดทุนในปีปัจจุบันเท่านั้นที่อนุญาตให้นำมาหักขาดทุนย้อนหลังได้ในปีภาษี ก่อนหน้าผลขาดทุนเกิดขึ้น

- ผลขาดทุนจำนวน 100,000 \$ ในปีปัจจุบันเท่านั้นที่สามารถนำมาหักเป็นผลขาดทุนสะสมย้อนหลังได้ และจำนวนเงินภาษีที่แต่ละบริษัทจะได้รับคืนสูงสุดนั้นไม่เกิน 20,000 \$ ในปีภาษีที่มีผลขาดทุนนั้น

- หลักการในการหักขาดทุนสะสมย้อนหลังนั้นใช้หลักการเดียวกับการหักขาดทุนสะสมไปข้างหน้า

ถึงแม้ว่าหลักการดังกล่าวนี้จะนำมาใช้กับทุกกิจการก็ตามแต่วัตถุประสงค์ของหลักการดังกล่าวนี้ต้องการที่จะบรรเทาภาระภาษีให้แก่กิจการขนาดเล็กที่ต้องรับมือกับปัญหาทางการเงินในช่วงภาวะเศรษฐกิจตกต่ำ และเพื่อให้กิจการเหล่านั้นสามารถดำรงอยู่ได้ต่อไปจนเมื่อเศรษฐกิจฟื้นตัว

นอกจากบริษัทที่มีผลขาดทุนจะสามารถนำผลขาดทุนนั้นไปหักออกจากเงินได้ในอนาคต (เช่น การหักผลขาดทุนไปข้างหน้า) อีกทางเลือกหนึ่งก็คือสามารถที่จะนำผลขาดทุนในปีปัจจุบันไปหักออกจากเงินได้ที่บริษัทที่อยู่ในเครือได้รับในปีภาษีเดียวกัน (เช่น Group Relief) ทั้งนี้โดยเป็นไปตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด

รายจ่ายเกี่ยวกับการบริจาด²⁵

เนื่องจากเงินบริจาดไม่ได้เกิดขึ้นในกระบวนการที่ก่อให้เกิดเงินได้จึงไม่สามารถหักเป็นรายจ่ายได้ตามมาตรา 14 แต่อย่างไรก็ตามเพื่อที่จะกระตุ้นให้มีการให้เพื่อการกุศล กฎหมายจึงอนุญาตให้หักเป็นรายจ่ายได้สำหรับการบริจาดบางประเภทตามมาตรา 37 (3) ซึ่งการบริจาดนั้นสามารถหักเป็นรายจ่ายได้ไม่เกินเงินได้ของผู้บริจาด สำหรับเงินได้ในปีที่เกี่ยวข้องที่จะนำมาประเมินหลังจากหักผลขาดทุนตามมาตรา 10 (1)(a) ถ้ามี (มาตรา 37(7)) เมื่อเงินบริจาดไม่สามารถหักได้เนื่องจากไม่ใช่ค่าใช้จ่ายตามมาตรา 14 เงินบริจาดนั้นจึงไม่ใช่ฐานของรอบระยะเวลาบัญชีของปีที่ผ่านมาถึงแม้ว่าผู้บริจาดนั้นจะเป็นผู้ได้ใช้รอบระยะเวลาบัญชีที่สิ้นสุดในวันอื่นนอกเหนือจากวันที่ 31 ธันวาคม แต่อย่างไรก็ตามเงินบริจาดนั้นสามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายได้ในฐานของปีปฏิทินก่อนหน้า โดยจะนำมาหักตามขอบเขตของรายได้ของผู้บริจาดในปีภาษีที่เกี่ยวข้องหลังจากที่มีการหักการขาดทุนตามมาตรา 10 (1)(a) ถ้ามี (มาตรา 37(7)) บุคคลผู้ซึ่ง

²⁵ Angela Tan and Tan How Teck, *supra* note 9, pp.182-185.

ไม่ได้ใช้ประโยชน์จากเงินบริจาคที่ได้บริจาคในวันที่ 1 มกราคม 2002 หรือหลังจากนั้น สามารถนำจำนวนนั้นไปใช้ในการหักค่าใช้จ่ายในปีถัดไปได้ถึง 5 ปีภาษี (มาตรา 37(8)) บริษัทสามารถนำเงินบริจาคมานั้นไปหักในปีต่อไปได้หากปรากฏว่าไม่มีการเปลี่ยนแปลงในสาระสำคัญของผู้ถือหุ้นของบริษัทในวันที่มีการหัก (มาตรา 37 (12))

คุณสมบัติของเงินบริจาคที่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายได้ 2 เท่า (การบริจาคมก่อน 1 มกราคม 2005 สามารถหักได้เพียง 1 เท่าเท่านั้น) ตั้งแต่ปีภาษี 2006 เป็นต้นไป การบริจาคให้แก่ IPC และผู้รับบริจาคที่กฎหมายกำหนด หลังจากวันที่ 1 มกราคม 2005 เป็นไปตามตารางดังต่อไปนี้

ตารางที่ 4

คุณสมบัติของเงินบริจาคที่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายได้ 2 เท่า

ประเภทของการบริจาค	วันที่เริ่มให้มีการหักได้ 2 เท่า	ผู้อนุญาต	เงื่อนไขหรือลักษณะอื่น ๆ
การบริจาคเงินให้แก่รัฐบาลหรือสถาบันที่มีลักษณะเป็นองค์กรสาธารณะ (IPC : international public character) ในประเทศสิงคโปร์ (มาตรา 37(3)(c))	จากวันที่ 1 มกราคม 2002	รัฐมนตรีหรือผู้บริหารกองทุนกลาง	รัฐมนตรีอาจอนุญาตให้ IPC เป็นผู้บริหารกองทุนกลางโดยวัตถุประสงค์เพื่อรับรอง IPC และควบคุมการบริหารเงินบริจาคที่ได้ให้แก่ IPC ที่ได้รับการรับรอง
การบริจาคหุ้นในบริษัทซึ่งมีรายชื่อใน Singapore Exchange (มาตรา 37(3)(e))	จากวันที่ 1 มกราคม 2002	รัฐมนตรีหรือผู้บริหารกองทุนกลาง	ดูข้างต้น ผู้บริจาคจะต้องเป็นบุคคลธรรมดา โดยมูลค่าที่สามารถหักได้เท่ากับสองเท่าของมูลค่าหุ้นหรือหน่วยลงทุนที่บริจาค
การบริจาคหน่วยลงทุนซึ่งมีการซื้อขายกัน			- มูลค่าของหุ้นและหน่วยลงทุนที่มีการซื้อขายกัน

<p>ประเทศสิงคโปร์หรือมีรายชื่อใน Singapore Exchange ให้แก่ IPC ที่ได้รับการรับรอง</p>			<p>Singapore Exchange คือมูลค่าการซื้อขายกันในตลาดเปิดในวันที่หุ้นนั้นได้มีการโอนตามกฎหมาย - สำหรับในหน่วยลงทุนในบริษัทเงินทุน มูลค่าของหน่วยลงทุนก็คือราคาประมูลทันทีหลังจากวันที่มีการโอนตามกฎหมาย (มาตรา 37(17))</p>
<p>การบริจาคตฤมียุคค่าที่ได้รับอนุญาตให้แก่พิพิธภัณฑ์ที่ได้รับอนุญาต (มาตรา 37(3)(b))</p>	<p>เริ่มวันที่ 1 มกราคม 2002</p>	<p>รัฐมนตรีหรือผู้ได้รับมอบอำนาจ</p>	<p>จำนวนที่สามารถหักได้คือสองเท่าของมูลค่าที่ประเมินโดยรัฐมนตรีหรือผู้ได้รับมอบอำนาจ National Heritage Board เป็นผู้บริหารจัดการโครงการนี้</p>
<p>การบริจาดประติมากรรมใด ๆ ที่ได้รับอนุญาต เพื่อให้มีการจัดแสดงกลางแจ้งแก่สาธารณชนโดยมอบให้แก่ผู้รับที่ได้รับอนุญาตที่ไม่ใช่พิพิธภัณฑ์ที่ได้รับอนุญาต (มาตรา 37(3)(b))</p>	<p>เริ่มวันที่ 1 กรกฎาคม 2003</p>	<p>รัฐมนตรีหรือผู้ได้รับมอบอำนาจ</p>	<p>ดูข้างต้น</p>
<p>การบริจาดคอมพิวเตอร์ที่ได้รับอนุญาตรวมถึง</p>	<p>เริ่มวันที่ 1 มกราคม 2002</p>	<p>รัฐมนตรีหรือผู้</p>	<p>ผู้บริจาดจะต้องเป็นบริษัทจำนวนที่สามารถนำไปหัก</p>

<p>ซอฟต์แวร์และอุปกรณ์ ฟวงต์ซึ่งได้บริจาค ให้แก่สถาบันการศึกษา, สถาบันการวิจัย หรือ สถาบันอื่น ๆ ใน ประเทศสิงคโปร์</p>		<p>ได้รับมอบ อำนาจ</p>	<p>ลดได้เท่ากับสองเท่าของ มูลค่าของคอมพิวเตอร์ รวมถึงซอฟต์แวร์และ อุปกรณ์ฟวงต์ที่ได้ บริจาค สถาบันที่ได้รับ อนุญาตรวมถึงโรงเรียน ประถมศึกษา, โรงเรียน มัธยมศึกษา, วิทยาลัย, สถาบัน และโรงเรียนสอน ภาษา และ สถาบันการศึกษาและวิจัย อื่น ๆ ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2005 การบริจาค คอมพิวเตอร์รวมถึง ซอฟต์แวร์และอุปกรณ์ฟวงต์ ต่อให้แก่ IPC สามารถ นำมาหักได้สองเท่า การ อนุญาตนี้จะทำได้โดย รัฐมนตรี, เจ้าพนักงาน, หรือผู้บริหารกองทุนกลาง</p>
<p>การบริจาคทรัพย์สินที่ ไม่สามารถเคลื่อนที่ได้ ให้แก่ IPC ใด ๆ ที่ ได้รับอนุญาต (มาตรา 37(3)(f))</p>	<p>เริ่มวันที่ 1 เมษายน 2003</p>	<p>รัฐมนตรี หรือ ผู้บริหาร กองทุน กลาง</p>	<p>สามารถหักได้สองเท่าของ มูลค่าที่กำหนดโดยผู้ ประเมินราคาที่ได้รับ อนุญาตและได้รับการ รับรองโดยหัวหน้าผู้ ประเมินราคา ผู้บริจาค สามารถเลือกได้ว่า จะ บริจาคเงินที่ได้จากการ</p>

			ขายทรัพย์สินหรือบริจาค ทรัพย์สินซึ่งจะมีผล เหมือนกัน
--	--	--	--

ที่มา : Angela Tan and Tan How Teck, Singapore Master Tax Guide 2006/07, 25th
edition (Singapore:Seng Lee Press Pte Ltd,2006)P.183

การหักจ่ายแบบพิเศษ การหักจ่ายเพิ่มเติม และการหักจ่ายที่หักได้
มากกว่าที่จ่ายจริง²⁶

บัญญัติอยู่ในมาตรา 14A, 14B และ14D-O ซึ่งถือเป็นมาตรการจูงใจในทางภาษี
กล่าวคือ

(1) ค่าใช้จ่ายบางประการซึ่งไม่สามารถคำนวณหักเป็นรายจ่ายได้ตามมาตรา 14 ที่
สามารถหักในลักษณะเป็นรายจ่ายแบบพิเศษ (special deduction) ได้ เช่น

- มาตรา 14A ค่าใช้จ่ายในค่าสิทธิบัตร (Deduction for patenting costs)
- มาตรา 14D ค่าใช้จ่ายในการวิจัยและพัฒนา (Deduction for expenditure on research and development)
- มาตรา 14F ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการบริหารจัดการของบริษัทลงทุน (Management expenses of investment companies)
- มาตรา 14H ค่าใช้จ่ายในการปรับปรุงสิ่งก่อสร้างเพื่อประโยชน์แก่ลูกจ้างที่พิการ (Expenditure on building modifications for benefit of disabled employees)
- มาตรา 14I มาตรการของธนาคารและบริษัทเงินทุนสำหรับหนี้สงสัยจะสูญและการลดลงในมูลค่าการลงทุน (Provisions by banks and qualifying finance companies for doubtful debts. And diminution in value of investments)
- มาตรา 14N ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับค่าธรรมเนียมหน้าที่ดินที่จ่ายล่วงหน้า (Deduction of upfront land premium)
- มาตรา 14O ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเงินทุนสำรองของบริษัทประกันภัย (Deduction for special reserve of approved general insurer)

²⁶ *Ibid*, pp.172-182.

(2) ค่าใช้จ่ายบางประเภทที่สามารถหักเป็นรายจ่ายได้ตามมาตรา 14 หรือรายจ่ายพิเศษได้ (special deduction) ที่สามารถหักเป็นรายจ่ายเพิ่มเติมได้อีก (further deduction) เช่น

- มาตรา 14B การหักรายจ่ายเพิ่มเติมสำหรับค่าใช้จ่ายในการส่งเสริมการส่งออก และการพัฒนาตลาด (Further deduction for expenses relating to approved trade fairs, exhibits or trade missions or to maintenance of overseas trade office)

- มาตรา 14C การหักรายจ่ายเพิ่มเติมสำหรับค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับโลจิสติกส์ (Further deduction for logistics expenses)

- มาตรา 14E การหักรายจ่ายเพิ่มเติมสำหรับค่าใช้จ่ายในการวิจัยและพัฒนา (Further deduction for expenditure on research and development)

- มาตรา 14J การหักรายจ่ายเพิ่มเติมสำหรับค่าใช้จ่ายในการวิจัยและพัฒนา กิจกรรมทางการเงินใหม่ (Further deduction for expenditure on research and development of new financial activities)

- มาตรา 14K การหักรายจ่ายเพิ่มเติมสำหรับค่าใช้จ่ายในการพัฒนาการลงทุนในต่างประเทศ (Further or double deduction for overseas investment development expenditure)

- มาตรา 14L การหักรายจ่ายเพิ่มเติมสำหรับค่าใช้จ่ายในการฟื้นฟูความสามารถเกี่ยวกับความสัมพันธ์กับต่างประเทศ (Further deduction for expenses incurred in relocation or recruitment of overseas talent)

- มาตรา 14M การหักรายจ่ายเพิ่มเติมสำหรับค่าใช้จ่ายปรับปรุงซ่อมแซมโรงแรม (Further deduction for hotel refurbishment expenditure)

(3) ค่าใช้จ่ายที่ไม่สามารถหักได้ตามมาตรา 14 ที่สามารถหักในลักษณะที่เป็นการหักรายจ่ายได้มากกว่าที่จ่ายจริง (double deduction) เช่น มาตรา 14K การหักรายจ่ายเพิ่มเติมสำหรับค่าใช้จ่ายในการพัฒนาการลงทุนในต่างประเทศ

2 การคำนวณหักค่าใช้จ่ายในกรณีเฉพาะ²⁷

นอกจากการคำนวณหักค่าใช้จ่ายในกรณีทั่วไปที่ได้กล่าวมาข้างต้น มาตรา 14 (1) ยังได้บัญญัติถึงการคำนวณหักค่าใช้จ่ายในกรณีเฉพาะไว้ ยกตัวอย่างเช่น

²⁷ *Ibid*, pp.145-156.

รายการดอกเบี้ยที่จ่ายสำหรับเงินซึ่งนำมาใช้เพื่อก่อให้เกิดเงินได้

ค่าใช้จ่ายที่เป็นดอกเบี้ยที่จะนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีได้นั้นจะต้องเป็นกรณีเฉพาะตามมาตรา 14(1)(a) บัญญัติไว้คือจะต้องเป็นดอกเบี้ยที่จ่ายสำหรับทุนที่ทำให้ได้มาซึ่งเงินได้โดยดูจากลักษณะของการนำต้นเงินไปใช้ หากต้นเงินนั้นได้ถูกนำมาใช้เพื่อซื้อทรัพย์สินเพื่อวัตถุประสงค์ในการดำเนินธุรกิจหรือเพื่อซื้ออสังหาริมทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินได้ ดอกเบี้ยที่เกิดจากเงินต้นดังกล่าวสามารถนำไปหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีได้

- ดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นก่อนการเริ่มต้นของกิจการ

ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นก่อนการเริ่มต้นของธุรกิจนั้นถือว่าไม่ใช่ค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ เช่น ในกรณีที่บริษัทได้ที่ดินมาเพื่อวัตถุประสงค์ในการก่อสร้างอาคารและจะดำเนินธุรกิจให้เช่าอสังหาริมทรัพย์จะถือว่าบริษัทนั้นได้เริ่มต้นธุรกิจในวันที่มีการออก the temporary occupation permit (TOP) หรือในวันที่มีการเช่า แต่อย่างไรก็ตามค่าใช้จ่ายที่เป็นดอกเบี้ยใด ๆ ที่เกิดขึ้นระหว่างการก่อสร้างอาคารไม่สามารถนำมาคำนวณหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีได้ (แต่สามารถนำไปรวมเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนเพื่อหักเป็นค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้)

- การหักค่าใช้จ่ายที่เป็นดอกเบี้ยในการกู้เงินมาเพื่อจ่ายหนี้เงินกู้และดอกเบี้ยเดิม (refinancing loans) ดอกเบี้ยจากการกู้เงินครั้งหลังไม่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีตามมาตรา 14(1)(a) ได้ เนื่องจากว่าในทางเทคนิคค่าใช้จ่ายดังกล่าวไม่ได้เกิดจากเงินทุนซึ่งใช้เพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้

อย่างไรก็ตาม IRAS อาจจะอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายที่เป็นดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นจาก refinancing loans ได้ หากการทำ refinancing loans นั้นเกิดจากเหตุผลทางการค้าอย่างแท้จริง เช่น ถ้าการทำ refinancing loans ทำขึ้นเพื่อลดค่าใช้จ่ายทางการเงิน หรือหากการทำ refinancing loans นั้นมีความจำเป็นเนื่องจากสภาพทางการเงินของผู้เสียภาษี เช่น ผู้เสียภาษีอาจจะประสบภาวะวิกฤตทางการเงินและต้องการปรับโครงสร้างเงินกู้เป็นการชั่วคราว

ผู้เสียภาษีมีหน้าที่ต้องพิสูจน์ว่าการทำ refinancing loans นั้นเป็นการทำขึ้นด้วยเหตุผลทางการค้า ซึ่งเจ้าพนักงานอาจไม่อนุญาตให้ก็ได้หากเห็นว่าเป็นกรณีที่ไม่เกี่ยวกับกระบวนการที่ทำให้ได้มาซึ่งรายได้จากทรัพย์สิน หรือเป็นกรณีที่น่าทรัพย์สินแรกไปเป็นประกันสำหรับการซื้อทรัพย์สินที่สอง ฯลฯ

- ในกรณีที่ดอกเบีย้นั้นเกิดจากเงินกู้ซึ่งส่วนหนึ่งใช้เพื่อวัตถุประสงค์ทางธุรกิจแต่อีกส่วนหนึ่งไม่ได้ใช้เพื่อวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ เจ้าพนักงานจะไม่อนุญาตในส่วนของดอกเบีย้ที่เกิดขึ้นจากเงินกู้นำมาใช้ในกรณีหลัง

ตัวอย่างของค่าใช้จ่ายที่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีได้

- ดอกเบีย้ซึ่งเกิดจากเงินกู้เพื่อนำมาซื้อหุ้น ซึ่งก่อให้เกิดเงินได้ที่มีลักษณะเป็นเงินปันผล
- ดอกเบีย้ซึ่งเกิดจากเงินกู้ที่กู้มาเพื่อซื้ออสังหาริมทรัพย์ซึ่งใช้ในธุรกิจที่มีอยู่รวมถึงทรัพย์สินที่ได้มาจากการเช่าซื้อ

- ดอกเบีย้ซึ่งเกิดจากเงินกู้เพื่อวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ

ตัวอย่างของค่าใช้จ่ายที่ไม่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีได้

- เงินซึ่งกู้มาเพื่อซื้อหุ้นของบริษัทที่ผู้เสียภาษีเป็นลูกจ้างอยู่ในบริษัทนั้น ไม่สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายจากส่วนของเงินได้ที่ได้รับจากการจ้างแรงงานของบริษัทนั้น

- เงินกู้ซึ่งกู้เพิ่มเป็นพิเศษเพื่อวัตถุประสงค์ในการที่จะนำมาจ่ายเป็นเงินปันผล เนื่องจากถือว่าเป็นค่าใช้จ่ายในการกระจายผลกำไร ไม่ใช่ค่าใช้จ่ายซึ่งนำมาซึ่งผลกำไร

- เงินซึ่งกู้ยืมมาเพื่อให้ได้มาซึ่งทรัพย์สินส่วนตัว เช่น บ้าน, รถยนต์, โทรศัพท์ ฯลฯ แต่ดอกเบีย้จำนวนของทรัพย์สินที่ใช้ในการอยู่อาศัยสามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายได้

- เงินที่กู้ยืมมาเพื่อจ่ายภาษีเงินได้

รายจ่ายค่าเช่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ในทางธุรกิจ

ค่าเช่าที่ดินหรืออาคารหรือส่วนใดส่วนหนึ่งของที่ดินหรืออาคารต่าง ๆ ซึ่งใช้เพื่อวัตถุประสงค์ของการให้ได้มาซึ่งเงินได้ สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีได้ ในกรณีที่ส่วนใดส่วนหนึ่งของทรัพย์สินที่เช่านั้นไม่ได้ถูกนำมาใช้เพื่อวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ เช่น ชั้นบนของอาคารอาจใช้เป็นที่อยู่อาศัยของผู้เสียภาษี ก็จะต้องมีการแบ่งรายจ่ายค่าเช่าที่นั้นออกเป็นส่วนๆ

หนี้สูญหรือหนี้สงสัยจะสูญ

กรณีที่หนี้หนี้จะถือเป็นหนี้สูญที่จะนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นั้น จะต้องเป็นไปตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

(a) เป็นหนี้ที่เกิดขึ้นเนื่องจากการก่อให้เกิดเงินได้ตามมาตรา 10(1)(a)

(b) หนี้หนี้จะต้องถูกรวมเป็นเงินได้ไว้แล้วในปีภาษีที่เกิดหนี้หนี้ แต่ถ้าเป็นในธุรกิจเงินทุนหรือธุรกิจให้กู้ยืมเงิน หนี้หนี้จะยังไม่ถูกนำไปรวมเป็นเงินได้ในปีที่หนี้หนี้ได้เกิดขึ้น ซึ่งหากต่อมากลายเป็นหนี้สูญย่อมจะไม่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้ตาม

มาตรา 14(1)(d) ได้ แต่อาจนำไปหักเป็นรายจ่ายได้ตามมาตรา 14(1) หากเป็นค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้

(c) หนี้สินจะต้องเป็นหนี้สูญในช่วงระยะเวลาที่สอดคล้องกับปีภาษีที่มีการขอให้หักเป็นรายจ่าย

(d) หนี้สินจะต้องเป็นหนี้สูญในทางธุรกิจ ผู้เสียภาษีอาจจะตัดสินใจที่จะไม่กระทำการใด ๆ เพื่อที่จะได้คืนมาซึ่งหนี้สิน เพราะว่าโอกาสที่ได้รับการชำระหนี้สินมีน้อย ในทางปฏิบัติ IRAS จะสอบถามว่าผู้เสียภาษีได้กระทำการในทางกฎหมายไปบ้างแล้วหรือไม่ หากได้กระทำการดังกล่าวแล้วผลเป็นอย่างไร

(e) กิจกรรมนั้นจะต้องยังดำเนินอยู่ในปีภาษีนั้น หนี้สูญจะไม่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายได้หากธุรกิจนั้นได้ปิดตัวลงหรือไม่ได้มีการดำเนินการต่อ

ตัวอย่างของหนี้สูญที่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีได้ เช่น ลูกหนี้ตายโดยอุบัติเหตุ หรือลูกหนี้ล้มละลาย

ตัวอย่างของหนี้สูญที่ไม่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีได้ เช่น

- ในกรณีหนี้ซึ่งบริษัทให้ลูกจ้างกู้และกลายเป็นหนี้สูญเพราะลูกจ้างได้หลบหนีไปและไม่สามารถตามตัวได้ (เนื่องจากหนี้ประเภทนี้ไม่ถือเป็นหนี้ทางการค้า)

- ในกรณีหนี้ทางการค้าที่มีผู้ค้ำประกัน เจ้าพนักงานอาจทำการปฏิเสธไม่อนุญาตให้นำมาหักในการคำนวณภาษีเงินได้ตามมาตรา 14(1)(d) หนี้สินจะยังไม่ได้รับการรับรองจากเจ้าพนักงานให้เป็นหนี้เสียหากผู้เสียภาษียังสามารถติดตามหนี้สินจากผู้ค้ำประกันได้

- ในกรณีที่มีการจ่ายเงินล่วงหน้าให้แก่หุ้นส่วนของบริษัทและมีการยกหนี้ให้เมื่อพ้นจากการเป็นหุ้นส่วน การยกหนี้ให้หนี้สินไม่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายได้

- ในกรณีที่หากข้อเท็จจริงมีเพียงว่าลูกหนี้นั้นตกอยู่ภายใต้วิฤติทางการเงิน เท่านั้นยังไม่เพียงพอที่จะให้เจ้าพนักงานพอใจได้ว่าหนี้สินเป็นหนี้เสียที่จะสามารถนำมาหักในการคำนวณภาษีได้

การจ่ายเงินสมทบเพื่อเข้ากองทุนเพื่อการเกษียณอายุและกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ (มาตรา 14(1)(e))

เมื่อนายจ้างจ่ายเงินสมทบเข้ากองทุนดังกล่าวแทนลูกจ้าง ซึ่งลูกจ้างนั้นดำเนินกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการก่อให้เกิดเงินได้ของนายจ้าง การจ่ายเงินสมทบนี้สามารถนำมาหักในการคำนวณภาษีเงินได้ได้ตามที่กฎหมายกำหนดถ้ากองทุนดังกล่าวได้รับการยอมรับหรือเป็น

กองทุนที่ตั้งขึ้นในต่างประเทศ และการจ่ายเงินสมทบนั้นเป็นข้อบังคับตามสัญญาจ้างแรงงานหรือตามข้อกำหนดของกองทุน

2.2.2 ค่าใช้จ่ายที่ไม่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายได้ทั้งหมดหรือบางส่วน

2.2.2.1 รายจ่ายต้องห้าม²⁸

มาตรา 15 ได้บัญญัติห้ามนำรายจ่ายบางรายการมาคำนวณหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไว้ดังนี้

- รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว (มาตรา 15 (1)(a))
- รายจ่ายซึ่งไม่มีความเกี่ยวเนื่องโดยตรงกับการได้มาซึ่งรายได้ (มาตรา 15 (1)(b))
- รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการถอนทุนคืน (capital withdrawn) หรือจำนวนเงินใด ๆ ที่ใช้หรือประสงค์จะใช้เป็นทุน และทุนใด ๆ ที่ใช้ในการปรับปรุง (improvement) การถอนทุนคืนจากธุรกิจและค่าใช้จ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนไม่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายได้

ในกรณีนี้จึงมีความจำเป็นที่จะต้องอธิบายความแตกต่างของคำว่า “การปรับปรุง” (improvement) กับคำว่า “การซ่อมแซม” (repair) เนื่องจากรายจ่ายในการซ่อมแซมถือเป็นรายจ่ายในทางภาษี และสามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ ซึ่งการปรับปรุงทรัพย์สินหมายถึงการทำให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น ช่วยให้ประโยชน์ใช้สอยดีขึ้น ในขณะที่การซ่อมแซมหมายถึงการทำให้ข้อบกพร่องนั้นมีสภาพดีและการทำให้ทรัพย์สินกลับสู่สภาพที่สามารถทำงานได้ดังเดิม (มาตรา 15 (1)(c)และ(d))

- รายจ่ายที่สามารถได้รับการชดเชยจากสัญญาประกันภัยหรือจากค่าสินไหมทดแทนซึ่งโดยปกติจะมีช่วงระยะเวลาระหว่างช่วงที่ได้รับความเสียหายกับช่วงที่ได้รับการชดเชย ซึ่งในทางปฏิบัติเจ้าพนักงานภาษีเงินได้สามารถใช้ดุลพินิจดังตัวอย่างดังต่อไปนี้ วัตถุประสงค์ของบริษัท A ได้เสียหายไปในอุบัติเหตุเพลิงไหม้ไปในปี 2004 มูลค่าความเสียหายทั้งหมด \$ 500,000 และได้มีการจ่ายค่าสินไหมสินไหมทดแทนในปี 2005 มูลค่า \$ 400,000 เจ้าพนักงานสามารถปฏิบัติทางใดทางหนึ่งในสองทางนี้

A. ในการประเมินภาษีในปี 2005 เจ้าพนักงานสามารถให้บริษัทหักค่าใช้จ่ายจำนวน \$ 100,000 เป็นผลขาดทุนสุทธิในปีภาษี 2004 และค่าสินไหมทดแทนที่ได้รับในปี 2005 จะไม่นำมารวมคำนวณในการประเมินภาษีในปี 2006

²⁸ *Ibid*, pp.160-169.

B. ในปีภาษี 2005 เจ้าพนักงานสามารถอนุญาตให้บริษัทหักค่าใช้จ่ายเพื่อความเสียหายมูลค่า \$ 500,000 ที่เกิดขึ้นในปี 2004 ในการประเมินภาษีปี 2006 เจ้าพนักงานจะถือว่าค่าชดเชยที่ได้รับในปี 2005 นั้นเป็นรายได้ที่จะต้องนำมารวมคำนวณภาษี

ไม่ว่าเจ้าพนักงานจะเลือกใช้วิธีการใดก็ตามมูลค่าขาดทุนสุทธิจำนวน \$ 100,000 ย่อมสามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายได้ ในกรณีของทรัพย์สินที่มีคุณลักษณะเป็นค่าใช้จ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน(capital allowance)จะถูกนำเข้ามาสู่บัญชีเพื่อคำนวณในงบดุลเพื่อคำนวณหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาออกก่อน (balancing allowance/balancing charge) (มาตรา 15 (1)(e))

- รายจ่ายที่มีลักษณะเป็นค่าเช่าหรือค่าซ่อมแซมที่ดินและสิ่งปลูกสร้างหรือส่วนใดส่วนหนึ่งของสิ่งปลูกสร้างนั้นซึ่งไม่ได้จ่ายไปหรือไม่ได้เกิดขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการก่อให้เกิดเงินได้ (มาตรา 15 (1)(f))

- ภาษีเงินได้ ไม่ว่าจะได้จ่ายในหรือนอกประเทศสิงคโปร์ (มาตรา 15(1)(g))

- ภาษีสินค้าและบริการ (GST) ที่ชำระหรือที่พึงชำระโดยผู้เสียภาษีที่จดทะเบียนภายใต้ The Goods and Services Tax Act หรือเป็นบุคคลที่กฎหมายนี้บัญญัติอนุญาตให้สามารถหักภาษีซื้อได้ (มาตรา 15 (1)(h))

- ภาษีซื้อที่ชำระหรือพึงชำระภายใต้ The Goods and Services Tax Act ซึ่งบุคคลที่จดทะเบียนเป็นผู้เสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้มีหน้าที่ต้องชำระ (มาตรา 15 (1)(m))

- รายจ่ายซึ่งมีลักษณะการจ่ายเป็นเงินสะสม, เงินออมทรัพย์, กองทุนเพื่อหญิงหม้ายหรือเด็กกำพร้า หรือสมาคมหรือกองทุนอื่นรวมถึงเงินสมทบเข้ากองทุนเพื่อการเกษียณอายุ ยกเว้น การจ่ายเงินดังกล่าวจะได้รับอนุญาตตามมาตรา 14 (1)(e)และ(f) และมาตรา 39 (2)(g)และ(o) (มาตรา 15 (1)(i))

- ดอกเบี้ยซึ่งบุคคลภายนอกประเทศสิงคโปร์จ่ายให้แก่บุคคลซึ่งมิได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสิงคโปร์ ยกเว้น กรณีที่ภาษีนั้นได้ถูกหักและคำนวณตามมาตรา 45 (มาตรา 15 (1)(j))

2.2.2.2 รายจ่ายซึ่งอาจหักได้โดยมีข้อจำกัด

ประเภทของค่าใช้จ่ายต่อไปนี้สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีได้โดยมีข้อจำกัด ยกตัวอย่างเช่น

ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการจ้างแรงงาน²⁹

เงินเดือน ค่าจ้าง หรือการจ่ายอื่นใดที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน, ค่าสินไหมทดแทนจากการบาดเจ็บหรือเสียชีวิตและค่าบำเหน็จจากการตายของลูกจ้างซึ่งนายจ้างได้จ่ายให้แก่ลูกจ้างเหล่านี้สามารถนำมาหักในการคำนวณภาษีได้ก็ต่อเมื่ออยู่ในขอบเขตที่ว่า การจ่ายเงินมีเหตุผลสัมพันธ์กับกิจกรรมที่ลูกจ้างนั้นได้กระทำต่อบริษัท (มาตรา 14(2)) ข้อจำกัดนี้ใช้กับการจ่ายเงินซึ่งจ่ายให้กับลูกจ้างใด ๆ ผู้ซึ่งเป็นสามี, ภรรยา, บุตร ของ

- นายจ้าง
- หุ้นส่วนของนายจ้าง
- บุคคลผู้ซึ่งบริหารควบคุมการทำงานของนายจ้าง
- บุคคลผู้ซึ่งคู่สมรสหรือบุตรของเขาเป็นผู้บริหารควบคุมการทำงานของนายจ้าง

ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับรถยนต์บางประเภท³⁰

การขนส่งทางบกได้มีการปรับปรุงภาษีสำหรับยานพาหนะใหม่ ซึ่งก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลง 2 ประการคือ มีการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานภาษีรถยนต์สำหรับรถทุกประเภท เช่น ค่าธรรมเนียมการจดทะเบียน ภาษีศุลกากร ภาษีถนน เป็นต้น และรถใหม่ทุกคันที่จดทะเบียนหลังวันที่ 1 เมษายน 1998 จะต้องเปลี่ยนมาใช้ระบบ S-plate registration แต่อย่างไรก็ตามบริษัทที่มีรถเก่าที่จดทะเบียนภายใต้ระบบ Q-plate registration เมื่อมีการเปลี่ยนรถใหม่จะยังสามารถใช้ระบบ Q-plate registration ได้ ถึงแม้ว่ารถยนต์ที่ถูกนำมาใช้แทนรถยนต์เดิมที่จดทะเบียนในระบบ Q-plate registration จะได้มีการจดทะเบียนภายหลังที่มีการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างภาษีแล้ว

กรณีรถที่จดทะเบียนในระบบ Q-plate registration ซึ่งจดทะเบียนหลังวันที่ 1 เมษายน 1998 ค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกิดขึ้นจากการใช้งานและการบำรุงรักษาไม่สามารถนำมาหักในการคำนวณภาษีได้

กรณีรถที่จดทะเบียนในระบบ Q-plate registration ซึ่งจดทะเบียนก่อนวันที่ 1 เมษายน 1998 ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจะสามารถนำมาหักในการคำนวณภาษีได้ดังต่อไปนี้

- หากรถยนต์มีราคาไม่เกิน \$ 35,000 ค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกิดขึ้นจากการใช้งานและการบำรุงรักษาสามารถนำมาหักได้

²⁹ *Ibid*, p.156.

³⁰ *Ibid*, pp.157-159.

- ถ้ารถยนต์มีราคามากกว่า \$ 35,000 ค่าใช้จ่ายที่จะนำมาหักในการคำนวณภาษีจะเป็นไปตามสัดส่วนดังต่อไปนี้

ค่าใช้จ่ายที่จะนำมาหักในการคำนวณภาษี = ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น x (\$ 35,000 ÷ ราคาที่แท้จริงของรถ)

- กรณีที่มีการยื่นขอหักในการคำนวณภาษีก่อนวันที่ 1 เมษายน 1998 ค่าใช้จ่ายที่จะนำมาหักในการคำนวณภาษีได้นั้นจะสามารถนำมาหักได้ไม่เกิน \$ 35,000

กรณีรถยนต์จดทะเบียนส่วนบุคคล (S-plate) ค่าใช้จ่ายจะไม่สามารถนำมาหักในการคำนวณภาษีได้ ไม่ว่าจะจดทะเบียนในวันใด

กรณีรถแท็กซี่ ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการใช้รถในลักษณะเพื่อบริการเป็นรถแท็กซี่สามารถนำมาหักในการคำนวณภาษีได้ทั้งหมด

กรณีรถยนต์จดทะเบียนในต่างประเทศ ค่าใช้จ่ายจะสามารถนำมาหักได้ในการคำนวณภาษีได้เพียงไม่เกิน \$ 35,000 สำหรับรถยนต์ที่จดทะเบียนในระบบ Q-plate หากรถนั้นได้ใช้อยู่นอกประเทศสิงคโปร์เท่านั้น รวมถึงการเช่ารถในต่างประเทศเพื่อใช้ในต่างประเทศ ก็สามารถนำมาหักในการคำนวณภาษีได้เช่นกันโดยไม่คำนึงถึงว่าจะมีการใช้รถเมื่อใด

กรณีรถยนต์ที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในการสอนโดยบุคคลผู้ซึ่งดำเนินธุรกิจสอนขับรถ ซึ่งบุคคลนั้นจะต้องมีใบอนุญาตจัดตั้งโรงเรียนสอนขับรถหรือใบอนุญาตสอนขับรถซึ่งออกให้ตามกฎหมาย Road Traffic Act รถที่ใช้ฝึกสอนซึ่งจดทะเบียนก่อนวันที่ 1 เมษายน 1998 ในลักษณะของ Q-plate ค่าใช้จ่ายสามารถนำมาหักได้ทั้งหมด ในขณะที่รถที่ใช้ฝึกสอนที่จดทะเบียนในระบบ S-plate ค่าใช้จ่ายไม่สามารถนำมาหักในการคำนวณภาษีได้

กรณีรถที่จดทะเบียนหลังจากวันที่ 31 มีนาคม 1998 โดยใช้ชื่อของธุรกิจหรือชื่อของบุคคลผู้ซึ่งประกอบธุรกิจนั้นสามารถนำมาหักในการคำนวณภาษีได้ทั้งหมด

กรณีรถเช่า รถยนต์เช่าส่วนบุคคลที่จดทะเบียนในลักษณะ SZ-plate ก่อนวันที่ 1 เมษายน 1998 และจดทะเบียนในลักษณะ S-plate ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 1998 ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นของผู้เช่าไม่สามารถนำมาหักได้อีกต่อไป

ตั้งแต่ปีภาษี 2000 ผู้ให้เช่ารถยนต์เช่าส่วนบุคคลซึ่งประกอบธุรกิจให้เช่ารถยนต์สามารถหักค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกิดขึ้นจากรถยนต์นั้นได้เต็มจำนวนโดยไม่คำนึงถึงช่วงระยะเวลาในการเช่า

3 อัตราภาษี³¹

อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัท (Corporate tax rate) ในประเทศสิงคโปร์ คือ 20 % ของเงินได้ในส่วนที่มากกว่า SGD 100,000 (ในส่วน 75 % ของเงินได้ SGD 10,000 แรกและ 50 % ของ SGD 90,000 ต่อมาได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บริษัท) ซึ่งเป็นอัตราสำหรับเงินได้ในปีค.ศ. 2005 เป็นต้นไป แต่การยกเว้นภาษีดังกล่าวไม่สามารถนำมาใช้ได้ในกรณีดังต่อไปนี้

- เงินปันผลในประเทศสิงคโปร์ที่ได้รับจากบริษัทในระบบ Imputation เงินปันผลนี้จะต้องถูกเรียกเก็บภาษีในอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัท 20 %

- เงินได้ที่ได้รับจากบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสิงคโปร์ซึ่งรวมถึงดอกเบี้ยและค่าสิทธิจะถูกเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายเป็นภาษีสุดท้ายในอัตรา 15% และ 10 % ตามลำดับ หรือในอัตราที่ต่ำกว่านั้นตามข้อตกลงทางภาษีระหว่างประเทศ

- เงินได้ของบริษัทที่จะต้องเสียภาษีในอัตราพิเศษ (concessionary rate)

ทั้งนี้เนื่องจากนโยบายของประเทศสิงคโปร์ต้องการที่จะช่วยเหลือธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมให้สามารถยังคงแข่งขันในตลาดธุรกิจได้ บริษัทใหม่ที่เข้าคุณสมบัติดังต่อไปนี้จะได้รับ การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลในเงินได้ที่จะต้องเสียภาษี SGD 100,000 แรก แต่ไม่รวมถึงเงินได้ประเภทเงินปันผล เป็นระยะเวลา 3 ปีภาษีแรกต่อเนื่องกันภายในปีภาษี 2005-2009

- เป็นบริษัทที่ตั้งขึ้นในประเทศสิงคโปร์
- เป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสิงคโปร์ในปีภาษีนั้น
- ไม่เป็นบริษัทที่ไม่หวังผลกำไร (Company limited by guarantee)
- มีผู้ถือหุ้นไม่เกิน 20 คนตลอดระยะเวลาที่ถือเป็นฐานในการคำนวณภาษีที่สัมพันธ์กับปีภาษีนั้น
- ผู้ถือหุ้นทั้งหมดเป็นบุคคลธรรมดาตลอดระยะเวลาที่ถือเป็นฐานในการคำนวณภาษีที่สัมพันธ์กับปีภาษีนั้น

³¹ Shank Iyer, "International Tax Planning under Singapore Domestic Law and Treaties," *Asia-Pacific Tax Bulletin*, (January/February 2004):92

เนื่องจากรัฐบาลสิงคโปร์มีแผนระยะยาวในการที่จะลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลลงให้เหลือ 20 % ซึ่งได้เป็นผลสำเร็จในปี 2005 โดยอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศสิงคโปร์ได้ลดลงอย่างต่อเนื่อง ดังนี้

ปีภาษี	อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล(%)
2000	26.0
2001	25.5
2002	24.5
2003	22.0
2004	22.0
2005 เป็นต้นไป	20.0

4 หลักเกณฑ์ในการขจัดภาษีซ้ำซ้อนในเชิงเศรษฐกิจ³²

ระบบภาษีเงินได้ของบริษัทในประเทศสิงคโปร์เป็นระบบ Imputation System บริษัทในประเทศสิงคโปร์ต้องเสียภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 20 ของกำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษี ภาษีนี้นับสัมพันธ์กับภาษีที่จ่ายล่วงหน้าโดยผู้ถือหุ้นในเงินปันผลของเขา เนื่องจากระบบ Imputation System นั้นภาษีเงินได้บริษัทที่ต้องชำระคือภาษีที่จ่ายล่วงหน้าโดยผู้ถือหุ้น ซึ่งทำให้ผู้ถือหุ้นสามารถขอคืนภาษีได้ในกรณีที่ภาระภาษีที่หักจากเงินปันผลของผู้ถือหุ้นนั้นมากกว่าภาระภาษีเงินได้ของบริษัท

ระบบ One-Tier Corporate Tax จะนำมาใช้แทนระบบ Imputation System ซึ่งจะมีผลตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2003 กับบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสิงคโปร์เท่านั้น

ภายใต้ระบบ One-Tier Corporate Tax เงินได้ของบริษัทที่จะนำมารวมคำนวณภาษีเงินได้จะถูกเรียกเก็บภาษีเงินได้เป็นภาษีสุดท้าย (Final Tax) ในประเทศสิงคโปร์ นั่นหมายความว่าผู้ถือหุ้นจะไม่ถูกเก็บภาษีจากเงินได้ที่เป็นเงินปันผล กล่าวคือเฉพาะบริษัทที่อยู่ภายใต้ระบบ One-Tier Corporate Tax เท่านั้นที่สามารถจ่ายเงินปันผลที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้

³² Section 10E, 10I, 10J, 10K, 44, 44A and 46 of the Income Tax Act; Income Tax (Amendment) Act 2002; and Income Tax (Amendment) Act 2003.

บริษัทต่อไปนี้เท่านั้นที่เข้าสู่ระบบ One-Tier Corporate Tax โดยอัตโนมัติ

1. บริษัทใหม่ที่ก่อตั้งขึ้นภายหลังจากวันที่ 1 มกราคม 2003
2. บริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสิงคโปร์ที่เป็นไปตามเงื่อนไขตามมาตรา 44 ในวันที่ 31 ธันวาคม 2002 ซึ่งจะมีผลทำให้ต้องอยู่ภายใต้ระบบ One-Tier Corporate Tax System ในวันที่ 1 เมษายน 2003

บริษัทที่ไม่เป็นไปตามเงื่อนไขตามมาตรา 44 ภายในวันที่ 31 ธันวาคม 2002 สามารถเลือกได้ว่าจะเข้าสู่ระบบ One-Tier Corporate Tax หรือไม่ก็ได้ ภายในช่วงระยะเวลา 5 ปีนับแต่วันที่ 1 มกราคม 2003 ถึง 31 ธันวาคม 2007

ถ้าไม่มีการเลือกเช่นนั้นแล้วบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสิงคโปร์ที่ไม่เข้าเงื่อนไขตามมาตรา 44 (ในวันที่ 31 ธันวาคม 2002) ก็ยังคงอยู่ภายใต้ระบบ Imputation สำหรับในการจ่ายเงินปันผลในระหว่างระยะเวลา 5 ปีแห่งการเปลี่ยนแปลง (1 มกราคม 2003 ถึง 31 ธันวาคม 2007)

บริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสิงคโปร์ทั้งหมดไม่ว่าจะอยู่ภายใต้ระบบ One-Tier Corporate Tax หรือระบบ Imputation ยังคงต้องอยู่ภายใต้มาตรา 44 ตลอดระยะเวลา 5 ปีแห่งการเปลี่ยนแปลง

บริษัทที่อยู่ภายใต้ระบบ One-Tier Corporate Tax สามารถจ่ายเงินปันผลที่ได้รับยกเว้นเงินปันผลจากกำไรหลังหักภาษี (exempt one-tier dividends) โดยผู้ถือหุ้นจะได้รับการยกเว้นภาษี

หลังจากวันที่ 1 มกราคม 2008

1. บริษัททุกบริษัทในประเทศสิงคโปร์ที่ยังคงให้ระบบ Imputation จะต้องเปลี่ยนมาใช้ระบบ One-Tier Corporate Tax
2. เงินปันผลทั้งหมดที่จ่ายโดยบริษัทในประเทศสิงคโปร์ผู้ถือหุ้นจะได้รับการยกเว้นภาษี
3. ผู้ถือหุ้นของบริษัททุกบริษัทที่ได้รับเงินปันผลที่จ่ายโดยบริษัทในประเทศสิงคโปร์สามารถจ่ายเงินปันผลไปยังผู้ถือหุ้นโดยไม่จำกัดการถือหุ้น
4. บริษัททุกบริษัทในประเทศสิงคโปร์ไม่ต้องปฏิบัติตามมาตรา 44
5. ภาษีทั้งหมดที่ได้รับชำระภายหลังจากวันที่ 31 ธันวาคม 2007 จะถูกชำระคืนไปยังบริษัท

ตารางที่ 5

ตารางเปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างระบบ One-Tier Corporate Tax กับระบบ Imputation

Full Imputation System (สำหรับบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสิงคโปร์เท่านั้น)	One-Tier Corporate Tax
ภาษีที่จะต้องจ่ายไม่ใช่ภาษีสุดท้าย(เช่น ผู้ถือหุ้นยังคงจะต้องถูกเก็บภาษีจากเงินได้ที่เป็นเงินปันผล)	ภาษีที่จะต้องจ่ายเป็นภาษีสุดท้าย (เช่น ผู้ถือหุ้นจะไม่ถูกเก็บภาษีจากเงินได้ที่เป็นเงินปันผลที่ได้รับยกเว้นในระบบ One-Tier
ภาษีที่จะต้องจ่ายสามารถถูกผ่านไปยังผู้ถือหุ้นในฐานะของเครดิตภาษีในการจ่ายเงินปันผลตามมาตรา 44 (franked dividends)	ฐานภาษีในวันที่หรือหลังจากวันที่ 1 มกราคม 2003 จะไม่อยู่ภายใต้มาตรา 44
ผู้ถือหุ้นจะถูกจัดเก็บภาษีจากเงินปันผลทั้งหมดและเครดิตภาษีที่ได้รับ	เงินปันผลจ่ายจากกำไรหลังหักภาษีแล้วผู้ถือหุ้นจะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้จากเงินปันผล

ที่มา : http://www.iras.gov.sg/ESVPortal/ct/ct_b.2.1.2_imputation+system+vs+one-tier+corporate+tax+system.asp

5 ระบบการโอนผลขาดทุนในการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่ม (Loss transfer system of group relief)³³

การบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่ม³⁴ หมายความว่าถึง การที่บริษัทผู้โอนสิทธิ (Transferor Company) สามารถที่จะโอนสิทธิในการหักรายจ่ายตามรายการที่กฎหมายกำหนด สำหรับปีภาษีนั้น ๆ ให้แก่บริษัทผู้เรียกร้องสิทธิ (Claimant Company) ที่อยู่ภายในกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกันเพื่อนำมาหักกับรายได้เงินพึงประเมินสำหรับปีภาษีนั้นได้

³³ Section 37C Income Tax Act, IRAS e-Tax Guide 2002/BC/6 Published on 23 October 2002.

³⁴ Angela Tan and Tan How Teck, *supra note 9*, pp.245-250.

บริษัทที่จะเป็นสมาชิกกลุ่มบริษัทได้ตามมาตรา 37C(3) จะต้องเป็นบริษัทที่ก่อตั้งขึ้นในประเทศสิงคโปร์และ

(a) อย่างน้อย 75% ของหุ้นสามัญจดทะเบียน³⁵ ทั้งหมดที่ออกจำหน่ายของบริษัทหนึ่งถูกถือโดยอีกบริษัทหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อม หรือ

(b) อย่างน้อย 75% ของหุ้นสามัญจดทะเบียนทั้งหมดที่ออกจำหน่ายของแต่ละบริษัทถูกถือโดยบริษัทสิงคโปร์อีกบริษัทหนึ่ง

แต่อย่างไรก็ตามบริษัทที่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีตาม EEIA (The Economic Expansion Incentives Act (Relief from Income Tax)) ดังต่อไปนี้ ไม่มีสิทธิที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ในการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่มเพราะบริษัทเหล่านั้นย่อมได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามกฎหมายดังกล่าวอยู่แล้ว (มาตรา 37C(15)(b))

- 1 บริษัทที่ประกอบกิจการเกี่ยวกับธุรกิจเทคโนโลยี (technology company)
- 2 บริษัทร่วมทุน (venture company)
- 3 บริษัทเพื่อการลงทุนในธุรกิจด้านเทคโนโลยี (technology investment company)
- 4 บริษัทลงทุนข้ามชาติ (overseas investment company)
- 5 บริษัทที่เพิ่งเริ่มประกอบธุรกิจทางด้านเทคโนโลยี (technopreneur start-up company)

เงื่อนไขของการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่ม

1. บริษัทผู้โอนสิทธิและบริษัทผู้เรียกร้องสิทธิจะต้องมีรอบระยะเวลาบัญชี (accounting year) เดียวกัน (มาตรา 37C(2)(b)) เพื่อประโยชน์ในการโอนผลขาดทุนว่าเป็นการโอนผลขาดทุนที่มาจากรอบระยะเวลาบัญชีที่มีความสัมพันธ์อย่างชัดเจน จึงมีกฎเกณฑ์พิเศษในกรณีที่บริษัทจะมีการเปลี่ยนแปลงวันสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีครั้งแรกเพื่อให้สอดคล้องกับวันสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีของอีกบริษัทหนึ่ง อื่นเนื่องจากการเป็นกลุ่มบริษัทนั้นไม่จำเป็นต้องมีความสัมพันธ์โดยตรงเสมอไป เพราะฉะนั้นในกรณีการโอนผลขาดทุนระหว่างบริษัทที่มี

³⁵ หุ้นสามัญจดทะเบียน (ordinary share) หมายถึงหุ้นอื่นใดนอกเหนือจากหุ้นที่ให้สิทธิเฉพาะเงินปันผลซึ่งเป็นจำนวนที่ตายตัว และอยู่ในอัตราร้อยละที่ตายตัวของราคาตามตัวอักษรที่กำหนดไว้ในอัตราร้อยละที่ตายตัวของผลกำไรของบริษัท

ความสัมพันธ์กันในทางอ้อมการมีรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันจะบังคับเฉพาะคู่บริษัทที่มีการโอนผลขาดทุน

2. บริษัทผู้โอนสิทธิและบริษัทผู้เรียกร้องสิทธิจะต้องเป็นสมาชิกในกลุ่มบริษัทเดียวกันในวันสุดท้ายของปีภาษี (basis period) และยังคงถือหุ้นอย่างน้อย 75% ตลอดปีภาษีที่ผลขาดทุนนั้นจะถูกโอน ในกรณีที่มีการรักษาระดับหุ้นไว้ที่ 75% ในวันสุดท้ายของปีภาษี แต่ไม่ได้อยู่ตลอดช่วงปีภาษี ผลขาดทุนที่จะสามารถโอนได้คือผลขาดทุนในช่วงระยะเวลาที่ต่อเนื่องกันจนถึงวันสุดท้ายของปีภาษีเท่านั้น

3. บริษัทผู้โอนสิทธิและบริษัทผู้เรียกร้องสิทธิจะต้องทำการเลือกการโอนผลขาดทุนหรือใช้ผลขาดทุนเป็นส่วนลดในเวลาที่ยื่นแบบ โดยการเลือกนั้นให้ทำเป็นลายลักษณ์อักษรตามมาตรา 37C(2)(c) และ 37(11) การเลือกดังกล่าวไม่สามารถเพิกถอนได้เว้นแต่จะเป็นกรณีตามที่กำหนดไว้ตามมาตรา 37(13)

การโอนผลขาดทุน (Transfer of loss item)

รายการผลขาดทุนที่สามารถโอนได้ตามมาตรา 37C(7) และ (14) คือ

- รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน (Capital Allowance)
- รายจ่ายผลขาดทุนจากธุรกิจ (Business Losses) รวมถึงการหักรายจ่ายเพิ่มเติม (further deduction) และ
- รายจ่ายเกี่ยวกับการบริจาค

โดยกฎหมายได้บังคับให้การโอนผลขาดทุนในการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่มจำกัดต้องเรียงตามลำดับดังกล่าว กล่าวคือต้องเรียงตามประเภทของรายจ่ายโดยต้องหักรายจ่ายในประเภทนั้น ๆ จนหมดเสียก่อนจึงจะสามารถโอนผลขาดทุนในประเภทถัดไปได้ และในผลขาดทุนประเภทเดียวกันจำกัดเรียงลำดับตามรายการสะสมที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ จนถึงรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันให้หมดก่อนการโอนสิทธิในรายการประเภทถัดไป

บริษัทผู้โอนสิทธิจะสามารถโอนผลขาดทุนได้เต็มจำนวนเท่าที่บริษัทผู้เรียกร้องสิทธิจะหักเป็นรายจ่ายได้ ผลขาดทุนจำกัดนำไปหักกับเงินได้ของผู้เรียกร้องสิทธิบริษัทแรกอย่างเต็มจำนวนก่อนที่จะสามารถโอนให้แก่บริษัทผู้เรียกร้องสิทธิอีกบริษัทหนึ่ง ในกรณีที่ผลขาดทุนนั้นถูกโอนให้แก่บริษัทผู้เรียกร้องสิทธิมากกว่าหนึ่งบริษัท บริษัทผู้โอนจะต้องระบุลำดับของบริษัทผู้เรียกร้องสิทธิในแบบตามที่กฎหมายกำหนด (มาตรา 37C(12)) และเมื่อได้กำหนดไว้แล้วลำดับนั้นจะไม่สามารถเปลี่ยนแปลงได้

อย่างไรก็ตามหากผลขาดทุนดังกล่าวนั้นมิได้ถูกใช้เต็มจำนวน ส่วนที่เหลือยังคงถือเป็นผลขาดทุนที่ยังไม่ได้นำไปหักภาษีของบริษัทผู้โอนสิทธิที่สามารถนำไปใช้หักเป็นรายจ่ายในปีภาษีต่อ ๆ ไปได้ตามมาตรา 23(1),(3) มาตรา 37(5),(8)

ผลขาดทุนต้องห้ามที่ไม่สามารถโอนได้ตามระบบการโอนผลขาดทุนในการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่ม

รายการดังต่อไปนี้ไม่สามารถนำมาหักตามหลักการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่มได้

- 1 ผลขาดทุนจากสาขาในต่างประเทศ
- 2 ผลขาดทุนจากบริษัทที่ได้รับสิทธิประโยชน์ในทางภาษีประเภท Investment allowance
- 3 รายจ่ายของบริษัทที่ประกอบกิจการในลักษณะพิเศษตามที่กฎหมายกำหนด