

บทที่ 3

การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการจำหน่ายเงินกำไรตามกฎหมายต่างประเทศ

การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศต่าง ๆ อาจแตกต่างกันไป ขึ้นอยู่กับระบบหรือหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการจัดเก็บภาษี โดยในบทที่ 2 ผู้เขียนได้อธิบายถึงลักษณะทั่วไปของการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรไปแล้ว ในบทที่ 3 นี้ ผู้เขียนได้ยกตัวอย่างการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรของประเทศต่าง ๆ รวม 3 ประเทศ คือ ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศสเปน และประเทศมาเลเซีย เพื่อเปรียบเทียบกับ การจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรของประเทศไทย โดยประเทศสหรัฐอเมริกามีการจัดเก็บภาษีเงินกำไรของสาขาหลังจากที่สาขาได้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้ว โดยไม่พิจารณาว่าสาขาจะส่งเงินกำไรดังกล่าวออกไปนอกประเทศสหรัฐฯ หรือไม่ ประเทศสเปนมีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีการจำหน่ายเงินกำไรในลักษณะเช่นเดียวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทย กล่าวคือ ประเทศสเปนจะจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการประกอบกิจการสาขาของบริษัทต่างประเทศในประเทศสเปน และหลังจากที่สาขาได้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้ว ถ้าสาขาได้ส่งเงินกำไรนั้นออกไปจากประเทศสเปน ประเทศสเปนก็จะจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการจำหน่ายเงินกำไรนั้นอีกครั้งหนึ่ง ส่วนประเทศมาเลเซียจะจัดเก็บเฉพาะแต่ภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่านั้น ไม่มีการจัดเก็บภาษีการจำหน่ายเงินกำไรแต่อย่างใด

3.1 ประเทศสหรัฐอเมริกา

3.1.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศสหรัฐอเมริกาในกรณีทั่วไป¹

ภายใต้ระบบภาษีของสหรัฐฯ นิติบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐฯ จะต้องเสียภาษีในเงินได้ทั่วโลกของนิติบุคคลนั้นให้แก่สหรัฐฯ ซึ่งรวมถึงเงินได้จากสาขาในต่างประเทศด้วย โดยในการ

¹ “Branch Profits Tax and Branch-Level Interest Tax,” <[http://www.intltaxlaw.com/INBOUND/BRANCH/frontpage .htm](http://www.intltaxlaw.com/INBOUND/BRANCH/frontpage.htm)>, visited : October, 2006.

พิจารณาวานิติบุคคลใดเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐฯ หรือไม่ พิจารณาได้จากสถานที่ในการจดทะเบียนของนิติบุคคลนั้น ถ้านิติบุคคลจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นในสหรัฐฯ ก็จะถือว่าเป็นผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐฯ ถ้านิติบุคคลใดจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นภายนอกประเทศสหรัฐฯ ก็จะถือว่านิติบุคคลนั้นไม่เป็นผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐฯ ตามที่บัญญัติไว้ใน Internal Revenue Code 1986 (ต่อจากนี้จะเรียกว่า “IRC”) มาตรา 7701 (a) (4) มาตรา 11 และมาตรา 63 (a) ส่วนอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศสหรัฐฯ ก็จะเป็นไปตามอัตราที่กฎหมายกำหนดในเงินได้ที่จะต้องเสียภาษี โดยไม่คำนึงถึงแหล่งที่มาหรือชนิดของเงินได้นั้น

ตารางที่ 2

อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศสหรัฐอเมริกา

เงินได้พึงประเมิน (US\$)	อัตราภาษี (%)
0-50,000	15
50,001-75,000	25
75,001-100,000	34
100,001-335,000	39
335,001-10,000,000	34
10,000,001-15,000,000	35
15,000,001-18,333,333	38
18,333,334+	35

ที่มา : Linda Cowley Saltz, “Tax Year 2006 2005 2004 and 2003

Federal United States (USA) Corporate Tax Rates,”

<http://www.qbalance.com/Corporate_Tax_Rates_United_States.htm>,visited:November, 2006.

ผู้ที่ไม่ใช่ถิ่นที่อยู่ในสหรัฐฯ

โดยทั่วไปแล้วประเทศสหรัฐฯ จะจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากผู้ที่มีได้เป็นผู้อยู่ในสหรัฐฯ ในอัตราภาษีปกติเช่นเดียวกับผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐฯ โดยจะจัดเก็บเฉพาะเงินได้ที่เกิดขึ้นจากแหล่งในสหรัฐฯ เท่านั้น ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 7701 (b) (1) (B) , มาตรา 2 (d) ,

มาตรา 871 และ มาตรา 877 ส่วนเงินได้จากแหล่งภายนอกสหรัฐฯ ของผู้ที่มีได้เป็นผู้อยู่ในสหรัฐฯ บางอย่างยังคงต้องถูกเก็บภาษี ถ้าเงินได้นั้นเกี่ยวข้องกับการค้าหรือธุรกิจสหรัฐฯ และเงินได้จากแหล่งในสหรัฐฯ บางอย่างที่ได้รับโดยผู้ที่มีได้เป็นผู้อยู่ในสหรัฐฯ เช่น เงินปันผล จะต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 30 ในจำนวนเงินที่ได้ที่ได้รับทั้งหมด โดยการหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 30 ในจำนวนเงินที่ได้รับทั้งหมดนี้อาจเป็นความรับผิดชอบในการเสียภาษีครั้งสุดท้าย (Final Tax Liability) ของผู้ที่มีได้เป็นผู้อยู่ในสหรัฐฯ ผู้ซึ่งได้รับเงินได้จากแหล่งในสหรัฐฯ²

ในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษี นิติบุคคลต่างประเทศที่เข้ามากระทำการหรือประกอบธุรกิจในสหรัฐฯ ระหว่างปีภาษีจะต้องยื่นแบบแสดงรายการประจำปีตามแบบ 1120 F ภายในวันที่ 15 มิถุนายน ของปีถัดจากปีภาษี ส่วนนิติบุคคลต่างชาติอื่นที่ไม่ได้กระทำการค้าหรือธุรกิจในสหรัฐฯ ถ้าได้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้แล้วก็ไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการตามแบบ 1120 F อีก

3.1.2 การประกอบกิจการของนิติบุคคลต่างประเทศในสหรัฐฯ

การประกอบธุรกิจในประเทศสหรัฐฯ ของนิติบุคคลต่างประเทศ นิติบุคคลต่างประเทศอาจเข้ามาประกอบธุรกิจในประเทศสหรัฐฯ ได้หลายรูปแบบ เช่น อาจเข้ามาจัดตั้งเป็นบริษัทใหม่ในสหรัฐฯ หรืออาจเข้ามาจัดตั้งสาขา เป็นต้น ซึ่งปัจจัยสำคัญในทางภาษีที่ใช้ในการพิจารณาเลือกรูปแบบของการประกอบกิจการก็คือ การประกอบกิจการในรูปแบบใดจะมีภาระภาษีน้อยกว่า นอกจากการเข้ามาประกอบกิจการในประเทศสหรัฐฯ ในรูปของบริษัทในเครือของนิติบุคคลต่างประเทศ หรือเข้ามาประกอบกิจการในรูปของสาขาเพื่อที่จะได้รับเงินได้ที่เกี่ยวข้องประการสำคัญกับการค้าหรือธุรกิจในประเทศสหรัฐฯ แล้ว บริษัทต่างประเทศอาจส่งบุคคลเข้ามาในประเทศสหรัฐฯ ซึ่งการเข้ามาดังกล่าวจะเกี่ยวข้องกับการค้าหรือธุรกิจในประเทศสหรัฐฯ หรือไม่ ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงในกิจกรรมที่กระทำ กล่าวคือ ถ้ากิจกรรมที่กระทำนั้นจะต้องกระทำเพื่อประโยชน์ของบริษัทต่างประเทศนั้น ๆ โดยตัวแทนที่ได้กำหนดขึ้นมีอำนาจตัดสินใจในการค้าหรือธุรกิจ ก็จะถือว่าเกี่ยวข้องกับการค้าหรือธุรกิจในประเทศสหรัฐฯ

² Daniel Sandler, The Taxation of International Entertainers and Athletes.

(Hague: Graham & Trotman Ltd. And Kluwer Law and Taxation, 1995) p.149.

ไม่ว่านิติบุคคลต่างประเทศจะประกอบการค้าหรือธุรกิจในประเทศสหรัฐอเมริกาในรูปแบบใดก็ตาม แหล่งเงินได้ในประเทศสหรัฐฯ ทั้งหมดจะถือว่าเกี่ยวข้องกับประการสำคัญกับการค้าหรือธุรกิจในสหรัฐฯ ตามหลัก Force of Attraction ยกเว้น กรณีเงินได้ประจำ หรือเงินได้ไม่ประจำ เงินได้ประจำปี หรือเงินได้ที่ได้เป็นครั้งคราว หรือผลได้จากทุนที่ไม่ได้รับจากสินทรัพย์ที่ใช้หรือมีไว้เพื่อใช้ในการค้าหรือธุรกิจในประเทศสหรัฐฯ เมื่อกิจกรรมของธุรกิจในประเทศสหรัฐฯ ไม่ใช่ปัจจัยสำคัญในการก่อให้เกิดเงินได้หรือผลได้นั้น ส่วนแหล่งเงินได้ในต่างประเทศไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศสหรัฐฯ เว้นแต่เงินได้ดังกล่าวจะถูกถือว่าเกี่ยวข้องกับประการสำคัญกับการค้าหรือธุรกิจในประเทศสหรัฐฯ โดยเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับประการสำคัญอาจได้รับยกเว้นจากภาษีเงินได้สหรัฐฯ ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน ถ้านิติบุคคลต่างประเทศนั้นไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศสหรัฐฯ ซึ่งสถานประกอบการถาวรที่กำหนดในสนธิสัญญาส่วนใหญ่จะเป็นสถานที่ประจำของธุรกิจซึ่งใช้ดำเนินธุรกิจ โดยสถานประจำของธุรกิจรวมถึง สำนักงาน โรงงาน เหมืองแร่ และสถานที่ในการบริหารงานด้วย การดำเนินกิจกรรมใด ๆ ที่โดยลักษณะแล้วไม่ได้เป็นการเตรียมการหรือเป็นเครื่องสนับสนุน โดยทั่วไปแล้วจะถือว่าบริษัทต่างประเทศมีสถานประกอบการถาวรในประเทศสหรัฐฯ นอกจากนั้นสถานประกอบการถาวรอาจเกิดขึ้นจากการที่บริษัทต่างประเทศนั้นมีตัวแทนของตนอยู่ในประเทศสหรัฐฯ หรืออาจเกิดจากหลักเกณฑ์พิเศษตามที่ได้กำหนดไว้ในสนธิสัญญาอีกด้วย

3.1.3 การจัดเก็บภาษีในการประกอบกิจการสาขาของนิติบุคคลต่างประเทศ

นิติบุคคลต่างประเทศอาจเลือกกระทำธุรกิจในประเทศสหรัฐอเมริกาผ่านทางสาขา ซึ่งโดยทั่วไปกิจกรรมของสาขาถือได้ว่าเป็นเพียงพอในการจัดตั้งธุรกิจ โดยสาขาสามารถประกอบกิจการได้ในฐานะที่เป็นหน่วยอิสระ และจะมีบัญชีและการบันทึกบัญชีที่แยกต่างหากจากสำนักงานใหญ่ มีสำนักงานและมีลูกจ้างในการประกอบกิจการเป็นของตนเอง

1. ภาษีเงินได้นิติบุคคล

นิติบุคคลต่างประเทศที่ประกอบกิจการผ่านทางสาขาในประเทศสหรัฐอเมริกาถือได้ว่าการค้าหรือธุรกิจในประเทศสหรัฐฯ โดยนิติบุคคลต่างประเทศดังกล่าวจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามอัตราภาษีเงินได้ของประเทศสหรัฐฯ ในอัตราปกติ (ตามตารางที่ 2 ที่ได้กล่าวไปแล้วข้างต้น) ในเงินได้ของสาขาที่เกี่ยวข้องกับประการสำคัญกับการค้าหรือธุรกิจในประเทศสหรัฐฯ และจะต้องรับภาระภาษีหัก ณ ที่จ่ายทั้งหมดในอัตราร้อยละ 30 ในแหล่งเงินได้ประจำ หรือ

แหล่งเงินได้ไม่ประจำ แหล่งเงินได้ประจำปี หรือแหล่งเงินได้ที่ได้เป็นครั้งคราว ซึ่งไม่ได้เกี่ยวข้องกับประการสำคัญกับการค้าหรือธุรกิจในประเทศสหรัฐฯ โดยใช้หลัก Force of Attraction ดังนั้น จะเห็นได้ว่าแหล่งเงินได้ในประเทศสหรัฐฯ ส่วนใหญ่จะต้องรับภาระภาษีของประเทศสหรัฐฯ ถึงแม้ว่าแหล่งเงินได้ในประเทศสหรัฐฯ จะไม่ได้เป็นผลมาจากการดำเนินการของสาขาก็ตาม

2. ภาษีเงินกำไรของสาขา (Branch Profits Tax)

นอกจากจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามอัตราภาษีเงินได้ของประเทศสหรัฐฯ ในอัตราปกติแล้ว สาขาของนิติบุคคลต่างประเทศยังจะต้องเสียภาษีเงินได้พิเศษที่เรียกว่า “ภาษีสาขา (Branch Tax)” ตามที่บัญญัติใน The Tax Reform Act of 1986 มาตรา 884 อีกด้วย

โดยบทบัญญัติมาตรา 884 แห่ง The Tax Reform Act of 1986 ประกอบด้วย 3 ส่วนสำคัญ คือ

(1) ภาษีเงินกำไรของสาขา (Branch Profits Tax) ในรายได้ที่แน่นอนของนิติบุคคลต่างชาติที่เป็นเจ้าของการค้าหรือธุรกิจในประเทศสหรัฐฯ

(2) ภาษีดอกเบี้ยระดับสาขา (Branch-Level Tax Interest) ในดอกเบี้ยที่จ่ายหรือถือว่าได้จ่ายโดยนิติบุคคลต่างชาติที่เป็นเจ้าของการค้าหรือธุรกิจในประเทศสหรัฐฯ และ

(3) หลักเกณฑ์ต่อต้าน Treaty Shopping

นิติบุคคลต่างชาติต้องรับภาระภาษีตามข้อ 884 เนื่องจากการเป็นเจ้าของดอกเบี้ยในหุ้นส่วน ทรัสต์ หรือที่ดินซึ่งใช้ในการค้าหรือธุรกิจในประเทศสหรัฐฯ หรือมีเงินได้ที่ถือว่าเกี่ยวข้องกับประการสำคัญกับการกระทำการค้าหรือธุรกิจในประเทศสหรัฐฯ (สำหรับองค์ระหว่างประเทศตามที่กำหนดในมาตรา 7701 (a) (18) ไม่ต้องรับภาระภาษีเงินกำไรของสาขาตามเหตุผลในมาตรา 884 (e) (5)) อย่างไรก็ตาม รัฐบาลต่างประเทศถือเป็นนิติบุคคลผู้อยู่อาศัยในประเทศถิ่นที่อยู่ของรัฐบาลนั้นตามมาตรา 892 (a) (3) จะถือว่าเป็นนิติบุคคลตามวัตถุประสงค์ของมาตรา 884 ในปีภาษีที่สิ้นสุดในวันหรือหลังจากวันที่ 11 กันยายน 1992 ยกเว้นในปีภาษีแรก ที่สิ้นสุดในวันหรือหลังจากวันนั้น ภาษีเงินกำไรของสาขาจะไม่ใช้บังคับกับรายได้และผลกำไรที่เกี่ยวข้องประการสำคัญของรัฐบาลต่างชาติที่หามาได้ก่อนวันนั้น และไม่ใช้กับการลงทุนสุทธิในสหรัฐฯ ของรัฐบาลต่างประเทศที่เกิดขึ้นหลังปีภาษีที่ติดกันก่อนหน้านั้นและก่อนวันนั้น เช่นเดียวกับมาตรา 1.884-4 จะใช้ในกรณีของดอกเบี้ยของสาขาเพียงเท่าที่เกี่ยวข้องกับจำนวนของดอกเบี้ยที่เพิ่มขึ้น และได้จ่ายโดยรัฐบาลต่างประเทศในวันหรือหลังจากวันนั้น หรือในกรณีของดอกเบี้ยส่วนเกินเพียงเท่าที่เกี่ยวข้องกับจำนวนที่ได้ก่อให้เกิดขึ้นโดยดอกเบี้ยที่เพิ่มขึ้นโดย

รัฐบาลต่างประเทศในวันหรือหลังจากวันนั้น และได้แบ่งสรรไปยังเงินได้ที่เกี่ยวข้องประการสำคัญกับการกระทำการค้าหรือธุรกิจในสหรัฐฯ และเงินได้ที่ถือว่าเกี่ยวข้องประการสำคัญกับการกระทำการค้าหรือธุรกิจในสหรัฐฯ³ (“Effectively Connected Income” ต่อจากนี้จะเรียกว่า “ECI”) ตามที่กำหนดใน Treasury Regulations (ต่อจากนี้จะเรียกว่า “Treas. Reg.”) มาตรา 1.884-1 (d) (1) (iii) ยกเว้น ตามที่ได้กำหนดไว้ในกรณีอื่น ๆ ตามวัตถุประสงค์ของบทบัญญัติภายใต้มาตรา 884 คำว่า “การค้าหรือธุรกิจในสหรัฐฯ” รวมถึงการค้าหรือธุรกิจทั้งหมดของนิติบุคคลต่างประเทศ

เนื่องจากวิทยานิพนธ์เล่มนี้ เป็นการอธิบายเกี่ยวกับการจำหน่ายเงินกำไรของสาขาดังนั้น ผู้เขียนจึงจะขอลำดับถึงเฉพาะในกรณีของภาษีเงินกำไรของสาขานั้น

3.1.4 ประวัติความเป็นมาในการจัดเก็บภาษีเงินกำไรของสาขา

ก่อนที่จะมีการแก้ไขปรับปรุงพระราชบัญญัติฯ ในปี 1986 นิติบุคคลต่างประเทศที่เข้ามากระทำการค้าหรือธุรกิจสหรัฐฯ ในรูปแบบสาขา เมื่อส่งรายได้ที่เกิดขึ้นในประเทศสหรัฐฯ หลังจากที่ได้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้วกลับไปให้แก่สำนักงานใหญ่ในต่างประเทศไม่ต้องเสียภาษี

ปัญหาที่เกิดขึ้นก็คือ นิติบุคคลต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการโดยตรงในรูปแบบของสาขาในสหรัฐฯ จะเสียภาษีแตกต่างจากการประกอบกิจการในสหรัฐฯ ในรูปแบบของบริษัทในเครือ เหตุผลเนื่องมาจากชั้นที่แตกต่างกันในหลักแหล่งที่มาของเงินปันผลและในขอบเขตของการใช้บังคับภาษีชั้นสองในเงินปันผลที่เนื่องมาจากหลักแหล่งที่มา

ตัวอย่าง

บริษัท A ประกอบธุรกิจสหรัฐฯ โดยการเป็นเจ้าของกิจการทั้งหมดในบริษัทในเครือสหรัฐฯ (โดยบริษัท A มี B ,C , D และ E เป็นผู้ถือหุ้น) กำไรธุรกิจของบริษัทในเครือในสหรัฐฯ จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสหรัฐฯ เงินปันผลที่ได้จ่ายโดยบริษัทในเครือไปยัง

³ เงินได้ที่เกี่ยวข้องประการสำคัญกับการกระทำการค้าหรือธุรกิจสหรัฐฯ และเงินได้ที่ถือว่าเกี่ยวข้องประการสำคัญกับการกระทำการค้าหรือธุรกิจสหรัฐฯ ภายใต้บทบัญญัติใด ๆ ในประมวลกฎหมาย คำว่า “ECI” ยังรวมถึงรายได้ทั้งหมดที่เกี่ยวข้องในประการสำคัญหรือที่ถือว่าเกี่ยวข้องประการสำคัญกับการกระทำการค้าหรือธุรกิจสหรัฐฯ ไม่ว่าเงินได้จะถูกรวมในรายได้เบื้องต้นหรือไม่

บริษัทแม่ในต่างประเทศมาจากกำไรธุรกิจ在美国ฯ จึงถือว่ามีแหล่งที่มา在美国ฯ โดยจะต้องรับภาระภาษีสหรัฐฯ ในอัตราคงที่ ดังนั้น การประกอบกิจการในรูปแบบของบริษัทในเครือจึงนำมาซึ่งการเสียภาษีสองชั้นในเงินปันผลที่บริษัท A ได้ส่งกลับ⁴ ซึ่งเป็นไปตามหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล在美国ฯ

ถ้าบริษัท B ประกอบธุรกิจในสหรัฐฯ ในรูปของสาขา กำไรธุรกิจในสหรัฐฯ จะต้องเสียภาษีในฐานะที่เป็นเงินได้ที่เกี่ยวข้องประการสำคัญ แต่เดิมก่อนที่จะมีการบัญญัติกฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีเงินกำไรของสาขา สาขาจะต้องเสียภาษีเงินได้สหรัฐฯ อย่างเต็มที่ ส่วนการส่งเงินกำไรกลับไปให้แก่สำนักงานใหญ่ในต่างประเทศไม่ต้องเสียภาษี เพราะฉะนั้น การประกอบกิจการของบริษัท B ในรูปของสาขาของนิติบุคคลต่างประเทศ在美国ฯ จะได้รับประโยชน์มากกว่าการประกอบกิจการในรูปแบบของบริษัทในเครือ在美国ฯ

เพื่อแก้ปัญหาความไม่เท่าเทียมกันในการจัดเก็บภาษี จึงได้มีการปรับปรุงแก้ไขพระราชบัญญัติฯ ในปี 1986 โดยได้กำหนดบทบัญญัติมาตรา 884 ขึ้น เพื่อกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีเงินกำไรของสาขาในอัตราร้อยละ 30 ในเงินได้ที่เคลื่อนย้ายออกจากสหรัฐฯ โดยภาษีเงินกำไรของสาขาได้เพิ่มภาษีเงินได้สหรัฐฯ ชั้นที่ 2 ขึ้นในรายได้ที่ได้รับโดยนิติบุคคลต่างประเทศจากการประกอบธุรกิจในสหรัฐฯ โดยภาษีเงินกำไรของสาขาจะถือว่าการประกอบธุรกิจในสหรัฐฯ ในรูปของสาขาของนิติบุคคลต่างประเทศเป็นหน่วยที่แยกต่างหากซึ่งได้ส่งเงินกำไรที่จะต้องเสียภาษีกลับไปให้แก่สำนักงานใหญ่ในต่างประเทศ ดังนั้น ภาษีเงินกำไรของสาขาจึงก่อให้เกิดการจัดเก็บภาษีสองชั้นในการประกอบธุรกิจในสหรัฐฯ ของบริษัทต่างประเทศ⁵

3.1.5 วัตถุประสงค์ของภาษีเงินกำไรของสาขา

วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีเงินกำไรของสาขา คือ เพื่อที่จะกำหนดภาระหน้าที่ให้กับนิติบุคคลต่างประเทศผู้เป็นเจ้าของกำไรธุรกิจให้ต้องเสียภาษีเช่นเดียวกัน ไม่ว่าจะกระทำธุรกิจผ่านทางบริษัทในเครือภายในประเทศสหรัฐฯ หรือผ่านทางสาขา ดังนั้น จะเห็นได้ว่าภาษี

⁴ การจ่ายเงินปันผลจากบริษัท A ไปยังผู้ถือหุ้นแต่ละราย (B, C, D และ E) ไม่ต้องเสียภาษีสหรัฐฯ

⁵ Joseph Isenbergh, International Taxation, (New York : Foundation Press, 2000) pp. 109 -111.

เงินกำไรของสาขาได้พยายามที่จะแสดงให้เห็นถึงความเป็นกลางในทางภาษี โดยได้กำหนดให้รายได้ของสาขาในสหรัฐฯ ของนิติบุคคลต่างประเทศต้องเสียภาษีสหรัฐฯ ชั้นสอง โดยให้ถือว่าเงินกำไรได้ถูกส่งกลับไปยังสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศเช่นเดียวกับเงินปันผลถึงแม้ว่าจะไม่ได้มีการส่งออกไปจริงก็ตาม ดังนั้น ภาษีเงินกำไรของสาขาจะลดหรือขจัดการใช้ประโยชน์จากการประกอบกิจการในรูปของสาขาเพื่อที่จะหลีกเลี่ยงการเสียภาษีซ้ำซ้อนได้ แต่การกำหนดให้เงินกำไรของสาขาถึงแม้ว่าจะไม่ได้มีการส่งออกไปจริงก็จะต้องเสียภาษีเงินกำไรของสาขาเช่นนี้ มีความเห็นของนักวิจารณ์ในทางภาษีในประเทศสหรัฐฯ เห็นว่า การที่ถือว่าเงินกำไรได้ถูกส่งกลับทำให้การประกอบกิจการในรูปของสาขาไม่เป็นที่น่าสนใจ เนื่องจากเมื่อเปรียบเทียบกับการจัดเก็บภาษีเงินปันผลในกรณีของบริษัทในเครือแล้ว บริษัทในเครือสามารถควบคุมกำหนดเวลาในการเสียภาษีเงินปันผลได้มากกว่าในกรณีของสาขา⁶ กล่าวคือ เงินปันผลที่บริษัทในเครือจ่ายให้แก่บริษัทแม่ในต่างประเทศจะต้องเสียภาษีเงินปันผล ก็ต่อเมื่อรายได้นั้นได้ถูกจำหน่ายออกไปโดยแท้จริงเท่านั้น ดังนั้น การกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีเงินกำไรของสาขาจึงไม่ได้ก่อให้เกิดความเป็นกลางอย่างแท้จริง นอกจากนี้การใช้หลัก Force of Attraction ของประเทศสหรัฐฯ อาจทำให้การประกอบกิจการในรูปแบบของสาขาไม่เป็นที่น่าสนใจ เพราะแหล่งเงินได้ในประเทศสหรัฐฯ ของบริษัทต่างประเทศอาจถือได้ว่าเป็นเงินได้ที่เกี่ยวข้องประการสำคัญซึ่งจะต้องเสียภาษีในประเทศสหรัฐฯ เมื่อบริษัทต่างประเทศดังกล่าวได้มีการประกอบกิจการในรูปของสาขาในประเทศสหรัฐฯ

อย่างไรก็ตาม การประกอบกิจการในรูปแบบของสาขาอาจเป็นตัวเลือกที่ชื่นชอบได้ถ้าการประกอบกิจการในประเทศสหรัฐฯ ในระยะเริ่มแรกก่อให้เกิดการขาดทุนซึ่งสามารถชดเชยกับเงินได้อื่น ๆ ของบริษัทต่างประเทศภายใต้กฎหมายของประเทศถิ่นที่อยู่ของบริษัทต่างประเทศนั้น นอกจากนี้ การประกอบธุรกิจในรูปแบบของสาขาในประเทศสหรัฐฯ อาจจะประหยัดภาษีกว่าการประกอบธุรกิจในรูปแบบของบริษัทในเครือในประเทศสหรัฐฯ ถ้าการดำเนินการของสาขาสามารถหักดอกเบี้ยได้มากกว่า ซึ่งขึ้นอยู่กับโครงสร้างทุนของบริษัทต่างประเทศและหนี้สินที่ต้องชำระที่เกี่ยวข้องกับแหล่งทางการเงินและค่าใช้จ่ายทางการเงินในการประกอบกิจการในประเทศสหรัฐฯ ซึ่งตามวัตถุประสงค์ในทางภาษีเงินได้ของประเทศสหรัฐฯ จำนวนของดอกเบี้ยที่สามารถหักได้ที่ได้

⁶ Brown, Fred B, "Reforming The Branch Profits Tax To Advance Neutrality," <<http://www.allbusiness.com/north-america/united-states-virginia/1178081-1.html>>, March 2006.

แบ่งสรรไปยังการประกอบธุรกิจในรูปของสาขาในประเทศสหรัฐฯ ของบริษัทต่างประเทศโดยทั่วไป จะแตกต่างจากจำนวนของดอกเบี้ยที่ได้จ่ายหรือที่เพิ่มขึ้นโดยสาขา เพราะดอกเบี้ยที่สามารถแบ่งสรร ได้กำหนดบนความสามารถที่จะแลกเปลี่ยนได้ เช่น ส่วนที่ประเมินได้ของหนี้สินทั่วโลกของบริษัท ได้ถูกพิจารณาว่าเป็นการสนับสนุนการประกอบกิจการของสาขาในประเทศสหรัฐฯ

3.1.6 อัตราภาษีและการคำนวณภาษี

Treas. Reg. มาตรา 1.884-1 ได้กำหนดหลักในการคำนวณภาษีเงินกำไรของสาขา และได้กำหนดคำจำกัดความอื่น ๆ ที่มีผลต่อการคำนวณภาษี โดยทั่วไปมาตรา 884 (a) ได้ กำหนดภาษีเงินกำไรของสาขาในอัตราร้อยละ 30 (อัตราอาจลดหรือจำกัดได้ตามอนุสัญญา ภาษีซ้อน⁷) ในรายได้และผลกำไรที่เกี่ยวข้องประการสำคัญกับการค้าหรือธุรกิจในประเทศสหรัฐฯ ของนิติบุคคลต่างประเทศผู้เป็นเจ้าของการค้าหรือธุรกิจในสหรัฐฯ หลังจากที่ได้เสียภาษีเงินได้ นิติบุคคลแล้ว และไม่ได้นำกลับมาลงทุนใหม่ในการค้าหรือธุรกิจในสหรัฐฯ ในวันสิ้นปีภาษี หรือ ลดการลงทุนในปีภาษีถัดไป โดยสิ่งที่นำมาใช้ในการพิจารณาว่า รายได้ได้ถูกนำกลับมาลงทุน อีกครั้ง หรือได้ลดการลงทุนในการค้าหรือธุรกิจในสหรัฐฯ หรือไม่ ก็คือ การเปลี่ยนมูลค่าทุนของ นิติบุคคลต่างประเทศผู้เป็นเจ้าของการค้าหรือธุรกิจในสหรัฐฯ ถ้าส่วนทุนได้เพิ่มขึ้นระหว่างปีภาษี โดยทั่วไปจะถือว่าเป็นการนำรายได้กลับมาลงทุนอีกครั้งในปีภาษีปัจจุบัน แต่ถ้าส่วนทุนระหว่างปี ภาษีลดลง โดยทั่วไปจะถือว่าเป็นการลดการลงทุน

จำนวนที่ต้องรับภาระภาษีเงินกำไรของสาขาในปีภาษี คือ “จำนวนซึ่งเทียบเท่ากับ เงินปันผล” (the dividend equivalent amount) ซึ่งมาตรา 1.884-1(b) ได้กำหนดนิยามของ คำว่า “จำนวนซึ่งเทียบเท่ากับเงินปันผล” ไว้ว่า หมายถึง รายได้และกำไรซึ่งเกี่ยวข้องประการ สำคัญ (Effectively Connected Earnings and Profits “ECEP”) (ต่อจากนี้จะเรียกว่า “ECEP”) ของนิติบุคคลต่างประเทศในปีภาษี ซึ่งปรับปรุงตาม Paragraph (b) (2) หรือ (3) ของส่วนนี้ตามที่ได้ใช้บังคับ โดยจำนวนซึ่งเทียบเท่ากับเงินปันผลจะต้องไม่น้อยกว่าศูนย์

⁷ มาตรา 884 (e) (2) กำหนดว่า เพื่อประโยชน์ในการใช้อัตราภาษีในทางภาษีเงินได้ เพื่อที่จะลดอัตราภาษีเงินกำไรของสาขา ถ้าในอนุสัญญาไม่ได้กำหนดอัตราไว้เป็นการ เฉพาะเจาะจง อัตราในอนุสัญญาจะเป็นอัตราเดียวกับที่ใช้ในกรณีของเงินปันผลที่ได้จ่ายไปยัง บริษัทต่างประเทศโดยบริษัทในเครือสหรัฐฯ

คำว่า “รายได้และกำไรซึ่งเกี่ยวข้องประการสำคัญ” ตามคำจำกัดความในมาตรา 1.884-1(f) หมายถึง รายได้และผลกำไร (หรือผลขาดทุนในกรณีที่มีขาดทุน) ที่ได้กำหนดภายใต้มาตรา 312 และใน Paragraph (f) นี้ ซึ่งก่อให้เกิดขึ้นโดย ECI (Paragraph (d) (1) (iii)) เนื่องจากคำว่า “ECI” รวมถึง เงินที่ถือว่าเกี่ยวข้องประการสำคัญ เงินได้ซึ่งเป็น ECI ตามมาตรา 842 (b) (เกี่ยวข้องกับเงินได้จากการลงทุนสุทธิที่น้อยที่สุดของธุรกิจการประกัน) หรือมาตรา 864 (c) (7) (เกี่ยวข้องกับผลได้จากทรัพย์สินที่แต่เดิมได้ครอบครองเพื่อใช้ในการค้าหรือธุรกิจในสหรัฐฯ) ที่ทำให้เกิด ECEP นอกจากนั้น ECEP ยังรวมถึงรายได้และผลกำไรที่ทำให้เกิดขึ้นโดย ECI ของนิติบุคคลต่างประเทศที่ได้รับผ่านทางห้างหุ้นส่วน และผ่านทางทรัสต์ หรือกองมรดก และตามมาตรา 884 ผลได้ในการขายอสังหาริมทรัพย์ในสหรัฐฯ โดยนิติบุคคลต่างประเทศ ซึ่งเลือกที่จะถูกถือว่าเป็นนิติบุคคลในประเทศตามมาตรา 897 (i) จะก่อให้เกิด ECEP ด้วย ECEP ไม่ได้ถูกทำให้ลดลงโดยการจ่ายเงินปันผลโดยนิติบุคคลต่างประเทศในระหว่างปีภาษีใด ๆ หรือโดยจำนวนของภาษีเงินกำไรของสาขา หรือภาษีในดอกเบี้ยยส่วนเกิน (ตามที่กำหนดในมาตรา 1.884-4 (a) (2)) ที่ได้จ่ายโดยนิติบุคคลต่างประเทศ รายได้และผลกำไรถือว่าก่อให้เกิดขึ้นโดย ECI ถึงแม้ว่ารายได้และผลกำไรได้ถูกนำไปคิดคำนวณตามมาตรา 312 ในปีภาษีก่อนหน้าหรือปีภาษีถัดจากปีภาษีซึ่ง ECI ได้ถูกนำเข้าไปคิดคำนวณ

ECEP ไม่รวมถึงรายได้และผลกำไรใด ๆ ที่ก่อให้เกิดขึ้นโดย

(1) รายได้ที่ได้รับยกเว้นไม่ถือเป็นเงินได้รวม (Gross Income) ตามมาตรา 883 (a) (1) หรือมาตรา 883 (a) (2) (เกี่ยวข้องกับเงินได้บางชนิดที่ได้รับจากการประกอบกิจการเกี่ยวกับเรือหรือเครื่องบิน)

(2) เงินได้ซึ่งเป็น ECI โดยเหตุผลของมาตรา 921 (d) หรือมาตรา 926 (b) (เกี่ยวข้องกับเงินได้บางชนิดของ FSC และเงินปันผลบางชนิดที่ได้จ่ายโดย FSC ไปยังนิติบุคคลต่างประเทศหรือคนต่างด้าวที่ไม่มีถิ่นที่อยู่) ซึ่งไม่ใช่ ECI อย่างอื่น

(3) ผลได้จากการจำหน่ายจ่ายโอนอสังหาริมทรัพย์ในสหรัฐฯ ที่ได้ระบุไว้ในมาตรา 897 (c) (1) (A) (ii) (เกี่ยวข้องกับผลประโยชน์บางชนิดของนิติบุคคลในประเทศ)

(4) เงินได้ซึ่งเป็น ECI โดยเหตุผลของมาตรา 953 (c) (3) (C) (เกี่ยวข้องกับเงินได้บางชนิดของบริษัทประกันภัยในอาณัติ (Captive Insurance Company) ซึ่งนิติบุคคลเลือกที่จะถือว่าเป็น ECI) ซึ่งไม่ใช่ ECI อย่างอื่น

(5) เงินได้ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีตามมาตรา 892 (เกี่ยวข้องกับเงินได้บางชนิดของรัฐบาลต่างประเทศ) และ

(6) เงินได้ซึ่งเป็น ECI โดยเหตุผลของมาตรา 882 (e) (เกี่ยวข้องกับเงินได้ประเภท ดอกเบี้ยบางชนิดของธนาคารที่ตั้งขึ้นภายใต้การควบคุมของสหรัฐฯ) ซึ่งไม่ใช่ ECI อย่างอื่น

การปรับปรุงรายได้และกำไรซึ่งเกี่ยวข้องประการสำคัญตาม Paragraph (b) (2) หรือ (3) คือ

1. การปรับปรุงในการเพิ่มขึ้นในทุนสุทธิในสหรัฐฯ

ถ้าทุนสุทธิในประเทศสหรัฐฯ ของนิติบุคคลต่างประเทศ⁸ (ตามที่กำหนดใน Paragraph (c)) ในวันสิ้นปีภาษีมากกว่าทุนสุทธิในสหรัฐฯ ของนิติบุคคลต่างประเทศในวันสิ้นปี ภาษีปีก่อนนั้น เพื่อวัตถุประสงค์ในการคำนวณจำนวนซึ่งเทียบเท่ากับเงินปันผลของนิติบุคคล ต่างประเทศในปีภาษี ECEP ของนิติบุคคลต่างประเทศในปีภาษีจะลดลง (แต่ไม่น้อยกว่าศูนย์) ตามจำนวนส่วนเกินนั้น

2. การปรับปรุงในการลดลงในทุนสุทธิในสหรัฐฯ

นอกจากที่ได้กำหนดใน Paragraph (b) (3) (ii)⁹ ในส่วนนี้ ถ้าทุนสุทธิในสหรัฐฯ ของ นิติบุคคลต่างประเทศในวันสิ้นปีภาษีน้อยกว่าทุนสุทธิในสหรัฐฯ ในนิติบุคคลต่างประเทศใน วันสิ้นปีภาษีก่อนหน้านั้น ดังนั้น เพื่อการคำนวณจำนวนซึ่งเทียบเท่ากับเงินปันผลของนิติบุคคล ต่างประเทศในปีภาษี ECEP ของนิติบุคคลต่างประเทศในปีภาษีจะถูกเพิ่มขึ้นโดยจำนวนที่ แตกต่างนั้น

⁸ คำว่า “ทุนสุทธิในสหรัฐฯ (U.S. net equity)” หมายถึง จำนวนสินทรัพย์ในสหรัฐฯ ทั้งหมด (ตามที่กำหนดไว้ใน Paragraph (c) (2) และ (d) (1)) ของนิติบุคคลต่างประเทศใน วันที่กำหนด (ตามที่กำหนดไว้ใน Paragraph (c) (3)) ทำให้ลดลงโดย (รวมทั้งที่ติดลบ) หนี้สิน ในสหรัฐฯ (ตามที่กำหนดไว้ใน Paragraph (e)) ของนิติบุคคลต่างประเทศในวันที่กำหนด

⁹ การเพิ่มขึ้นของ ECEP ของนิติบุคคลต่างประเทศภายใต้ Paragraph (b)(3)(i) (ถ้า ทุนสุทธิในสหรัฐฯ ของนิติบุคคลต่างประเทศในวันสิ้นปีภาษีน้อยกว่าทุนสุทธิในสหรัฐฯ ใน นิติบุคคลต่างประเทศในวันสิ้นปีภาษีก่อนหน้านั้น ดังนั้น เพื่อการคำนวณจำนวนซึ่งเทียบเท่ากับ เงินปันผลของนิติบุคคลต่างประเทศในปีภาษี ECEP ของนิติบุคคลต่างประเทศในปีภาษีจะถูก เพิ่มขึ้นโดยจำนวนที่แตกต่างนั้น) จะต้องไม่เกิน ECEP สะสมของนิติบุคคลต่างประเทศในวัน เริ่มต้นปีภาษี คำว่า “ECEP สะสม” หมายถึง จำนวนทั้งหมดของ ECEP ของนิติบุคคล ต่างประเทศในปีภาษีก่อนๆ ที่เริ่มหลังจากวันที่ 31 ธันวาคม 1986 หักด้วยจำนวนทั้งหมดของ จำนวนซึ่งเทียบเท่ากับเงินปันผลสำหรับปีภาษีก่อนๆ นั้น ซึ่ง ECEP สะสมอาจน้อยกว่าศูนย์

จากที่กล่าวมาข้างต้น สามารถสรุปวิธีการคำนวณจำนวนซึ่งเทียบเท่ากับเงินปันผลได้ดังนี้

(1) กำหนดรายได้และผลกำไรปัจจุบันที่เกี่ยวข้องประการสำคัญกับการค้าหรือธุรกิจในประเทศสหรัฐฯ

(2) คำนวณส่วนทุนสุทธิในประเทศสหรัฐฯ ในตอนสิ้นปี (สินทรัพย์ในประเทศสหรัฐฯ หักด้วยหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับประเทศสหรัฐฯ คำนวณบนอัตราส่วนที่ได้เลือกไว้ตายตัว หรืออัตราส่วนของสินทรัพย์ในประเทศสหรัฐฯ ทั้งหมดกับสินทรัพย์ทั้งหมด ซึ่งตรงกันข้ามกับหนี้สินที่แท้จริงที่ได้ลงบัญชีไว้โดยสาขา)

(3) กำหนดว่ามีการเพิ่มขึ้นหรือลดลงในส่วนทุนสุทธิในประเทศสหรัฐฯ ในปีภาษีโดยส่วนทุนสุทธิในประเทศสหรัฐฯ ในตอนสิ้นปีกับส่วนทุนสุทธิในตอนสิ้นปีของปีก่อน

(4) ลดรายได้และผลกำไรที่เกี่ยวข้องประการสำคัญลง (แต่ไม่ต่ำกว่าศูนย์) หากมีการเพิ่มส่วนทุนสุทธิในประเทศสหรัฐฯ หรือเพิ่มรายได้และผลกำไรที่เกี่ยวข้องประการสำคัญหากมีการลดส่วนทุนสุทธิในประเทศสหรัฐฯ แต่ต้องไม่มากกว่ารายได้ที่เกี่ยวข้องประการสำคัญที่สะสมไว้ซึ่งไม่ต้องเสียภาษี โดยรายได้และผลกำไรที่เกี่ยวข้องประการสำคัญที่สะสมไว้ซึ่งไม่ต้องเสียภาษีนี้เป็นจำนวนรายได้ที่สะสมในปีภาษีที่เริ่มต้นหลังปี 1986 ซึ่งไม่ต้องรับภาระภาษีเงินกำไรของสาขา

ตัวอย่างในการคำนวณภาษีเงินกำไรของสาขา

สมมติว่านิติบุคคลต่างประเทศมี ECEP ในปีภาษี \$ 1,000,000,000 และได้นำรายได้และกำไรทั้งหมดกลับมาลงทุนใหม่ในสินทรัพย์ในสหรัฐฯ โดยที่ไม่มีการเปลี่ยนแปลงประการอื่นในจำนวนของสินทรัพย์ในสหรัฐฯ ของนิติบุคคลต่างประเทศในปีนั้น ถ้านิติบุคคลต่างประเทศกำหนดการหักค่าใช้จ่ายดอกเบี้ยภายใต้ Tres. มาตรา 1.882-5 โดยใช้อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์ ในอัตราที่กำหนดไว้แน่นอนร้อยละ 50 ในการคำนวณหนี้สินของสาขาในสหรัฐฯ ภายใต้ข้อเท็จจริงเหล่านี้ นิติบุคคลต่างประเทศจะมีจำนวนซึ่งเทียบเท่ากับเงินปันผล \$ 500,000 ซึ่งเท่ากับว่ามี ECEP \$ 1,000,000 ลดลงโดยการเพิ่มขึ้นในทุนสุทธิในสหรัฐฯ \$ 500,000 (\$ 1,000,000 ที่เพิ่มขึ้นในสินทรัพย์ในสหรัฐฯ ลบด้วย \$ 500,000 ที่เพิ่มขึ้นในหนี้สินในสหรัฐฯ) เพราะฉะนั้น จะถือว่านิติบุคคลต่างประเทศได้ส่ง ECEP กลับเป็นจำนวน \$ 500,000 ถึงแม้ว่าในกรณีนี้จะไม่ได้มีการส่งเงินกลับจริงก็ตาม

เนื่องจากภาษีเงินกำไรของสาขาได้กำหนดเพิ่มเติมขึ้นจากภาษีเงินได้ปกติในเงินได้ที่เกี่ยวข้องประการสำคัญของนิติบุคคลต่างประเทศ ดังนั้น นิติบุคคลต่างประเทศที่ประกอบกิจการสาขาในประเทศสหรัฐอเมริกาก็อาจมีภาระภาษีที่แท้จริงเกินกว่าร้อยละ 54 ได้ กล่าวคือ หาก

สาขาของนิติบุคคลต่างประเทศมีเงินได้พึงประเมินตกอยู่ในช่วงของเงินได้ที่กฎหมายสหรัฐฯ กำหนดให้ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราสูงสุด ซึ่งก็คือในอัตราร้อยละ 35 แล้ว เงินได้ที่เหลืออยู่ถ้าหากเป็นไปตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดไว้ก็จะต้องเสียภาษีเงินกำไรของสาขาในอัตราร้อยละ 30 อีก เพราะฉะนั้น จะเห็นได้ว่าสาขาของนิติบุคคลต่างประเทศในสหรัฐฯ จะมีภาระภาษีเป็นจำนวนที่ค่อนข้างสูงเมื่อเปรียบเทียบกับภาระภาษีในการประกอบกิจการในรูปแบบของบริษัทลูกที่จะต้องเสียภาษีเงินปันผลก็ต่อเมื่อมีการจ่ายเงินปันผลออกไปให้แก่ผู้ถือหุ้นโดยแท้จริงแล้วเท่านั้น นอกจากนี้ บริษัทต่างประเทศอาจต้องรับภาระภาษีเงินกำไรของสาขาถึงแม้จะไม่มีเงินได้ที่จะต้องเสียภาษีตามปกติ เพราะภาษีเงินกำไรของสาขาได้กำหนดขึ้นบนจำนวนที่เทียบเท่ากับเงินปันผลซึ่งขึ้นอยู่กับรายได้และผลกำไร ไม่ใช่เงินได้ที่จะต้องเสียภาษี และถึงแม้บริษัทต่างประเทศจะปิดบัญชีแล้วมีผลขาดทุนในการประกอบกิจการสุทธิ (NOL) แต่เพื่อวัตถุประสงค์ของภาษีเงินได้แล้ว บริษัทต่างประเทศยังคงต้องรับภาระภาษีเงินกำไรของสาขาเนื่องจากรายได้และผลกำไรที่เกี่ยวข้องประการสำคัญเป็นบวก

3.2 ประเทศสเปน

3.2.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศสเปนในกรณีทั่วไป¹⁰

ประเทศสเปนได้มีการกำหนดในเรื่องการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในกรณีผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสเปนกับผู้ที่ไม่ใช่ถิ่นที่อยู่ในประเทศสเปนแตกต่างกัน โดยในกรณีนิติบุคคลผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสเปนจะอยู่ภายใต้บังคับของ Spanish Corporate Tax Act ส่วนนิติบุคคลผู้ที่ไม่ใช่ถิ่นที่อยู่ในประเทศสเปน จะอยู่ภายใต้บังคับของ Non-Residents Income Tax Act

ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากนิติบุคคลผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสเปน ภายใต้ Spanish Corporate Tax Act (ต่อจากนี้จะเรียกว่า “CITA”) มาตรา 4 (1) ได้กำหนดให้บริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสเปนต้องเสียภาษีในเงินได้ทั้งหมดที่เกิดขึ้น โดยไม่คำนึงว่าเงินได้นั้นจะเกิดขึ้นในประเทศสเปน หรือนอกประเทศสเปน กล่าวคือ บริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสเปนจะต้องเสียภาษีในเงินได้ทั่วโลกของบริษัท ซึ่งเงินได้ที่จะต้องเสียภาษีรวมถึงกำไรทั้งหมดของธุรกิจ

¹⁰ Raffaele Russo, The Attribution of Profits to Permanent Establishments, (Amsterdam: IBFD Publications BV, 2005), p. 313.

เงินได้จากการลงทุนที่มีได้เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ในทางธุรกิจปกติ และเงินได้ที่ได้รับจากการจำหน่ายจ่ายโอนทรัพย์สิน โดยทั่วไปแล้วบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสเปนจะต้องเสียภาษีเงินได้ในอัตราคงที่ร้อยละ 34 โดยอัตราภาษีร้อยละ 34 นี้ จะใช้บังคับกับเงินได้ทุกประเภทของนิติบุคคลสำหรับแหล่งเงินได้นอกประเทศ บริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสเปนจะได้รับการบรรเทาภาระภาษีทั้งหมดหรือบางส่วนในรูปของการให้เครดิตภาษีในกรณีที่เงินได้นั้นจะต้องเสียภาษีทั้งในประเทศสเปนและในต่างประเทศ

ในการพิจารณาว่านิติบุคคลใดมีถิ่นที่อยู่ในประเทศสเปนหรือไม่นั้น CITA มาตรา 8(3) ได้กำหนดว่า บริษัทจะถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสเปน ถ้าเป็นไปตามที่กำหนดไว้ในข้อใดข้อหนึ่ง ดังต่อไปนี้

- (1) ได้จัดตั้งเป็นบริษัทขึ้นภายใต้กฎหมายของประเทศสเปน หรือ
- (2) มีสถานที่ตั้งที่จดทะเบียนในประเทศสเปน หรือ
- (3) มีสถานที่ที่ใช้ในการบริหารจัดการที่มีประสิทธิภาพตั้งอยู่ในประเทศสเปน

ในกรณีที่บริษัทมีถิ่นที่อยู่ในหลายประเทศ ก็จะเป็นไปตามที่กำหนดไว้ในบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศสเปนได้ทำขึ้นไว้กับประเทศต่าง ๆ อย่างในกรณีอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศสเปนได้ทำขึ้นไว้กับประเทศไทย ได้กำหนดในเรื่องผู้มีถิ่นที่อยู่ในข้อ 4 ว่า “ผู้มีถิ่นที่อยู่ในของรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่ง” หมายถึง บุคคลใดซึ่งตามกฎหมายของรัฐนั้นมีหน้าที่จะต้องเสียภาษีในรัฐนั้น โดยเหตุผลแห่งการมีภูมิลำเนา ถิ่นที่อยู่ สถานที่จดทะเบียนบริษัท สถานจัดการ หรือโดยหลักเกณฑ์อื่นใดที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน แต่ไม่รวมถึงบุคคลใด ๆ ผู้ซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีในรัฐนั้นเพียงเฉพาะในส่วนที่เกี่ยวข้องกับเงินได้จากแหล่งในรัฐนั้น ในกรณีที่นิติบุคคลเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในถาวรในรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐ อนุสัญญาฯ บัญญัติให้แก้ปัญหาโดยให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐแก้ไขปัญหาโดยความตกลงร่วมกัน อย่างไรก็ตาม การแก้ปัญหาโดยการทำความตกลงร่วมกันนี้ ก็ไม่มีหลักประกันว่าจะสามารถตกลงกันได้หรือไม่ในทางปฏิบัติ

อัตราภาษี

อัตราภาษีที่ใช้ในประเทศสเปน รัฐบาลสเปนได้วางแผนที่จะปรับลดอัตราภาษีลงและให้ยกเลิการให้เครดิตภาษี ไม่เพียงแต่เฉพาะในกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเท่านั้น แต่ยังรวมถึงในกรณีของภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีเงินได้ของผู้ที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสเปนด้วย

สำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคล รัฐบาลสเปนวางแผนที่จะปรับลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ใช้บังคับอยู่ในปี 2006 ลงอย่างค่อยเป็นค่อยไป จากอัตราร้อยละ 35 ในปี 2006 เป็นอัตรา

ร้อยละ 30 ระหว่างปี 2007 จนถึงปี 2011¹¹ ส่วนการให้เครดิตภาษีที่ใช้บังคับอยู่ในประเทศสเปนนั้น รัฐบาลสเปนวางแผนที่จะทำให้การให้เครดิตภาษีถูกจัดออกไปภายในระยะเวลาของแผนการนี้ โดยจะให้การให้เครดิตภาษีถูกยกเลิกอย่างค่อยเป็นค่อยไปตั้งแต่ปี 2007 จนถึงปี 2011 ในอัตราร้อยละ 20 ต่อปี จนกระทั่งไม่มีการให้เครดิตภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศสเปน

3.2.2 การประกอบกิจการของนิติบุคคลต่างประเทศในประเทศสเปน

นิติบุคคลต่างประเทศอาจเข้ามาประกอบธุรกิจในประเทศสเปนได้หลายรูปแบบ เช่น เข้ามาจัดตั้งสาขา ประกอบกิจการผ่านทางกิจการร่วมค้า รวมทั้งการเข้ามากระทำธุรกิจผ่านทางตัวแทน ตัวแทนผู้รับมอบอำนาจ ตัวแทนจัดจำหน่าย ฯลฯ ซึ่งการเข้ามาประกอบกิจการในรูปแบบที่แตกต่างกันนี้ ก่อให้เกิดภาระภาษีที่แตกต่างกัน

ในกรณีที่นิติบุคคลต่างประเทศเข้ามาประกอบกิจการในประเทศสเปนโดยไม่ได้มีการจัดตั้งเป็นบริษัทขึ้นใหม่ภายใต้กฎหมายของสเปน หรือไม่ได้มีสถานที่ตั้งที่จดทะเบียนในประเทศสเปน หรือไม่ได้มีสถานที่ที่ใช้ในการบริหารจัดการที่มีประสิทธิภาพในประเทศสเปน จะถือว่าเป็นผู้ที่ไม่มียืนที่อยู่ในประเทศสเปน

การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของผู้ที่ไม่มียืนที่อยู่ในประเทศสเปน ภายใต้ Non-Residents Income Tax Act (ต่อจากนี้จะเรียกว่า “NRITA”) ได้กำหนดให้ผู้ที่ไม่มียืนที่อยู่ในประเทศสเปนต้องเสียภาษีในเงินได้ที่ได้รับผ่านทางสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในประเทศสเปน โดยไม่คำนึงถึงสถานที่ที่ได้รับหรือได้ก่อให้เกิดเงินได้นั้นขึ้น

3.2.3 การเสียภาษีเงินได้ของผู้ที่ไม่มียืนที่อยู่ในประเทศสเปน

ผู้ที่ไม่มียืนที่อยู่ในประเทศสเปนจะต้องเสียภาษีในเงินได้ธุรกิจที่ได้รับผ่านทางสถานประกอบการถาวรในประเทศสเปน ในกรณีที่มิใช่สถานประกอบการถาวรในประเทศสเปน ตั้งแต่ 2 สถานประกอบการถาวรขึ้นไป สถานประกอบการถาวรทั้งหมดจะต้องเสียภาษี

¹¹ Gomez Ricardo, “SPAIN - Tax reform presented by the Spanish government is now under Parliament analysis and will enter into force on January 1st 2007” <<http://www.taxand.com/index.php?action=article&numero=71>>, visited : November, 2006.

แยกต่างหากจากกัน ภายใต้ขอบเขตที่ว่าสถานประกอบการถาวรได้กระทำกิจกรรมทางธุรกิจที่แตกต่างกัน ซึ่งคำว่า “สถานประกอบการถาวร” นี้ ใน NRITA มาตรา 13 (1) (b) ได้กำหนดคำนิยามของคำว่า “สถานประกอบการถาวร” ไว้ โดยมีลักษณะเช่นเดียวกับที่ได้กำหนดไว้ใน OECD Model Convention อย่างไรก็ตาม NRITA ยังได้แบ่งแยกประเภทของสถานประกอบการถาวรออกเป็น 3 ประเภท¹² คือ

1. สถานประกอบการถาวรที่ประกอบกิจกรรมที่ต่อเนื่อง

สถานประกอบการถาวรที่ประกอบกิจกรรมที่ต่อเนื่อง ได้แก่ การเข้ามาประกอบกิจการของนิติบุคคลต่างประเทศในรูปของสาขา โดยสาขาของบริษัทต่างประเทศไม่ว่าจะได้กระทำการค้าหรือการผลิตในประเทศสเปน จะถือว่าได้ก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรขึ้นในประเทศสเปน โดยสถานประกอบการถาวรดังกล่าวจะต้องรับภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลในเงินได้สุทธิที่จะต้องเสียภาษีที่เกิดขึ้นในสเปน

ในการคำนวณเงินได้ที่จะต้องเสียภาษีของสาขาในประเทศสเปนนั้น มีวิธีการคำนวณเช่นเดียวกับในกรณีที่บริษัทต่างประเทศเข้ามาประกอบธุรกิจในประเทศสเปนในรูปของบริษัทในเครือ อย่างไรก็ตาม ค่าใช้จ่ายในการจัดการและการบริหารทั่วไปที่เกิดขึ้นโดยสำนักงานใหญ่จะสามารถนำมาหักลบได้ในจำนวนที่สมเหตุสมผลที่ได้กำหนดมายังสาขา ส่วนค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับดอกเบี้ยและการให้ความช่วยเหลือทางเทคนิคระหว่างสำนักงานใหญ่กับสาขานั้นไม่สามารถหักลบได้

ในการประกอบกิจการสาขา กฎหมายกำหนดให้สาขาต้องมีบันทึกบัญชีของสาขา โดยสาขาจะต้องเก็บรักษาทันทีบัญชีไว้อย่างเหมาะสมตามที่กฎหมายกำหนด และจะต้องเก็บไว้แยกต่างหากจากบันทึกบัญชีของสำนักงานใหญ่

2. สถานประกอบการถาวรที่ประกอบกิจกรรมเป็นครั้งคราว

สถานประกอบการถาวรที่ประกอบกิจกรรมเป็นครั้งคราว ครอบคลุมถึงงานการก่อสร้าง การติดตั้ง และการประกอบ ซึ่งดำเนินการต่อเนื่องกันมากกว่า 6 เดือน หรือ 12 เดือนแล้วแต่กรณีตามที่กฎหมายกำหนดไว้ การให้บริการทุกชนิดที่ได้กระทำในระหว่างช่วงระยะเวลาที่มากกว่า 183 วัน ใน 1 ปี และการใช้ประโยชน์ในทางเศรษฐกิจที่ได้ทำสำเร็จภายในระยะเวลาที่ไม่เกิน 3 ปี สถานประกอบการถาวรเหล่านี้อาจเลือกที่จะเสียภาษีในฐานะที่เป็นสาขาปกติ

¹² Price Waterhouse World Firm Services BV, Inc., “Chapter 16 Taxation of foreign corporations,” <<http://e-fpo.fpo.go.th/e-fiscal/PWGuide/individualguides/DOCS/wcd0000b/wcd0000e/wed00ead.htm>>, 1997.

ในเงินได้สุทธิที่จะต้องเสียภาษีที่เกิดขึ้นในประเทศสเปนในอัตราร้อยละ 34 หรือในฐานะผู้ที่ไม่มียื่นที่อยู่ซึ่งไม่มีสถานประกอบการถาวรในอัตราพิเศษร้อยละ 25 ในเงินได้ทั้งหมดหักด้วยค่าใช้จ่ายส่วนบุคคลและค่าวัสดุอุปกรณ์ โดยการเลือกเช่นนี้สามารถเลือกได้เฉพาะในกรณีที่บันทึกบัญชีได้ถูกเก็บไว้แยกต่างหากในประเทศสเปน และจะต้องเลือกในเวลาที่ได้จดทะเบียนบริษัทเท่านั้น

ในเรื่องบันทึกบัญชี กฎหมายไม่ได้กำหนดให้สถานประกอบการถาวรประเภทนี้ต้องมีภาระหน้าที่ในการเก็บรักษาบันทึกบัญชีอย่างในกรณีของสาขา แต่ได้กำหนดให้เก็บรักษาเอกสารเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับการโอนเท่านั้น

3. สถานประกอบการถาวรประเภทที่มีได้ทำให้งจรรทางธุรกิจสำเร็จ

สถานประกอบการถาวรประเภทที่มีได้ทำให้งจรรทางธุรกิจสำเร็จ สำนักงานบริหารจัดการได้ถูกพิจารณาว่าเป็นสถานประกอบการถาวรซึ่งไม่ได้ทำให้งจรรทางธุรกิจสำเร็จ สถานประกอบการถาวรเช่นนี้เป็นของผู้ที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสเปนที่มีสถานธุรกิจในประเทศสเปน ประกอบธุรกิจการให้บริการเฉพาะแกินิติบุคคลต่างประเทศผู้ที่ไม่ได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสเปน แต่เพียงผู้เดียว และไม่มีการจ่ายเงินที่เกิดจากการให้บริการให้แกกัน เว้นแต่เงินที่มีความจำเป็นที่จะต้องใช้คืนค่าใช้จ่าย

ปีภาษี

ปีภาษีของสถานประกอบการถาวร กฎหมายกำหนดให้ถือตามปีปฏิทิน เว้นแต่จะได้กำหนดไว้เป็นอย่างอื่น ส่วนระยะเวลาภาษีจะถือว่าสิ้นสุดลงเมื่อกิจกรรมในทางธุรกิจของสถานประกอบการถาวรได้สิ้นสุดลง การถอนการลงทุนในสถานประกอบการถาวร หรือเปลี่ยนถิ่นที่อยู่ของสำนักงานใหญ่

อัตราภาษี

อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ใช้บังคับในกรณีที่นิติบุคคลต่างประเทศไม่ได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสเปน แต่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศสเปน และได้รับเงินได้ผ่านทางสถานประกอบการถาวรนั้น กฎหมายกำหนดให้ใช้อัตราเดียวกับผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสเปน กล่าวคือ จะต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 34 ในปี 2007 และได้มีการปรับลดอัตราลงอย่างค่อยเป็นค่อยไปจากอัตราร้อยละ 34 เป็นร้อยละ 30 ในปี 2011

สำหรับอัตราภาษีของสถานประกอบการถาวรประเภทที่มีได้ทำให้งจรรทางธุรกิจสำเร็จ กฎหมายกำหนดให้ต้องเสียภาษีอัตราร้อยละ 15 ในค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่ก่อให้เกิดขึ้นระหว่างช่วงระยะเวลา รวมกับเงินได้อื่นที่ได้รับ เช่น ดอกเบี้ยและค่าเช่า กล่าวคือ สมมติค่าใช้จ่ายเป็น 100

ดอกเบี้ยหรือค่าเช่าเป็น 5 เงินได้ที่จะต้องเสียภาษี คือ ร้อยละ 15 ของ 100 บวกด้วย 5 เพราะฉะนั้น จะต้องเสียภาษีในฐาน 20¹³

ในเรื่องการให้เครดิตภาษี กฎหมายของประเทศสเปนได้กำหนดว่า การให้เครดิตภาษี เพื่อขจัดปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศจะไม่ใช่บังคับกับในกรณีสาขาของบริษัท ต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศสเปน

นิติบุคคลต่างประเทศที่ไม่ได้มีสถานประกอบการถาวรในประเทศสเปน

ในกรณีนิติบุคคลต่างประเทศไม่ได้มีสถานประกอบการถาวรในประเทศสเปน แต่ได้รับ เงินได้ในประเทศสเปน เงินได้ดังกล่าวจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแยกต่างหากจากกันในแต่ละ แหล่งเงินได้ที่เกิดขึ้นในประเทศสเปน

อัตราภาษี

อัตราภาษีที่ใช้บังคับจะใช้บังคับในกรณีที่ได้รับเงินได้โดยไม่ผ่านสถานประกอบการ ถาวรในประเทศสเปน กฎหมายกำหนดให้ใช้อัตราเดียวกับในกรณีเงินได้ที่ได้รับผ่านทาง สถานประกอบการถาวรในประเทศสเปน กล่าวคือ จะต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 34 ใน ปี 2007 และได้มีการปรับลดอัตราลงอย่างค่อยเป็นค่อยไปจากอัตราร้อยละ 34 เป็นร้อยละ 30 ในปี 2011

3.2.4 การเสียภาษีเงินกำไรของสาขา

ในกรณีที่บริษัทต่างประเทศมีสถานประกอบการถาวรในประเทศสเปน เนื่องจาก ลักษณะสำคัญของการมีสถานประกอบการถาวรประกอบธุรกิจในประเทศสเปน คือ ข้อเท็จจริงที่ว่า กำไรอาจจะถูกเคลื่อนย้ายไปยังต่างประเทศได้ กฎหมายจึงได้กำหนดให้การส่งเงินกำไรออกไป ต่างประเทศของนิติบุคคลผู้ที่ไม่มียุติในประเทศสเปน แต่ได้ประกอบธุรกิจผ่านทาง สถานประกอบการถาวรในประเทศสเปนจะต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้นอีกในอัตราร้อยละ 18 โดยไม่ต้อง พิสูจน์การจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 34 ก่อนที่เงินได้นั้นจะถูกส่งออกไปนอก

¹³ Ibid

ประเทศ¹⁴ อย่างไรก็ตาม ภาษีเงินกำไรของสาขาจะไม่จัดเก็บในกรณีที่สำนักงานใหญ่ของสาขานั้น ๆ มีถิ่นที่อยู่ใน European Community (EC) หรือในกรณีที่สถานประกอบการถาวรนั้นมีถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญา ตราบเท่าที่อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศสเปนกับประเทศคู่สัญญา กำหนดให้ไม่ต้องเสียภาษีเงินกำไรของสาขา หรืออาจกำหนดภาระภาษีที่ต่ำกว่า¹⁵

ประวัติความเป็นมาในการจัดเก็บภาษีเงินกำไรของสาขา

แต่เดิมประเทศสเปนไม่ได้มีการจัดเก็บภาษีเงินกำไรของสาขา กล่าวคือ ถ้าสาขาหรือสถานประกอบการถาวรอื่น ๆ ส่งเงินกำไรที่เหลืออยู่หลังจากที่ได้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศสเปนแล้วออกไปนอกประเทศให้แก่สำนักงานใหญ่หรือสถานประกอบการถาวรอื่นที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศก็จะต้องเสียภาษีเงินกำไรของสาขา ในขณะที่บริษัทในเครือของบริษัทต่างประเทศหลังจากที่ได้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้ว ถ้าบริษัทในเครือส่งเงินปันผลกลับไปให้แก่บริษัทแม่ในต่างประเทศ บริษัทในเครือจะต้องเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 25 ดังนั้น เพื่อขจัดความแตกต่างในเรื่องภาระภาษีในการประกอบกิจการของบริษัทต่างประเทศในประเทศสเปนในรูปแบบของสาขากับบริษัทในเครือ ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 1992 เป็นต้นมา กฎหมายจึงได้กำหนดให้เงินกำไรที่สาขาในประเทศสเปนส่งออกไปให้แก่สำนักงานใหญ่ในต่างประเทศจะต้องรับภาระภาษีเงินกำไรของสาขาเพิ่มขึ้นอีกในอัตราร้อยละ 25 เช่นเดียวกับภาษีเงินปันผล¹⁶ (ต่อมาได้มีการปรับลดอัตราภาษีเงินกำไรของสาขาลงมาเหลือร้อยละ 15)

อย่างไรก็ตาม ภาษีเงินกำไรของสาขาอาจถูกขจัดออกภายใต้สนธิสัญญาทั้งหลาย ซึ่งได้ทำขึ้นโดยประเทศสเปน และภาษีเงินกำไรของสาขาจะไม่ใช้บังคับในกรณีที่บริษัทที่มีสาขาในประเทศสเปนเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสมาชิก European Community (EC) เช่นเดียวกับในกรณีของเงินปันผลที่ได้จ่ายโดยบริษัทสเปนไปยังผู้ถือหุ้นต่างชาติ ซึ่งโดยทั่วไปแล้วจะต้องรับภาระภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย เว้นแต่จะได้รับการยกเว้นโดยสนธิสัญญา นอกจากนี้ การจ่าย

¹⁴ Mariano Cubi , Luis Diaz Cobena , <info@gestion2000.com> , “Doing Business in Spain,” <http://www.hlbi.com/dbifiles/dbi_pdf/DoingbusinessinSpain.pdf> , 2004.

¹⁵ Garrigues Abogados & Asesores Tributarios, <sglex@mcx.es> , “a guide to business in Spain,” <<http://www.investinspain.org>> ,2005.

¹⁶ KPMG, “Tax Facts Spain”, <http://e-fpo.fpo.go.th/e-tax_overview/Data/Spain.pdf> , January 1999.

เงินปันผลไปยังผู้ถือหุ้นที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสมาชิก European Community (EC) ถ้าเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ ก็จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ด้วย

อัตราภาษี

ปัจจุบันนี้ถึงแม้อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศสเปนจะปรับลดลงจากอัตราร้อยละ 34 เป็น ร้อยละ 30 ในปี 2011 ก็ตาม แต่อัตราภาษีเงินกำไรของสาขากลับปรับเพิ่มขึ้นจากอัตราร้อยละ 15 เป็น ร้อยละ 18 เช่นเดียวกับอัตราภาษีเงินปันผลและภาษีดอกเบี๋ย¹⁷

ตารางที่ 3

อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศสเปน

ประเภทเงินได้	ปี 2007	ปี 2008	ปี 2009	ปี 2010	ปี 2011
1. ภาษีเงินได้นิติบุคคล	ร้อยละ 34	ร้อยละ 33	ร้อยละ 32	ร้อยละ 31	ร้อยละ 30
2. ภาษีเงินกำไรของสาขา	ร้อยละ 18	ร้อยละ 18	ร้อยละ 18	ร้อยละ 18	ร้อยละ 18
3. ภาษีเงินปันผลและดอกเบี๋ย	ร้อยละ 18	ร้อยละ 18	ร้อยละ 18	ร้อยละ 18	ร้อยละ 18

ที่มา : Gomez Ricardo, "SPAIN - Tax reform presented by the Spanish government is now under Parliament analysis and will enter into force on January 1st 2007," <<http://www.taxand.com/index.php?action=article&numero=71>>, visited : November , 2006.

¹⁷ Euromoney Institutional Investor PLC., "Spain : Government plans to cut corporate tax rate and scrap credits," <<http://www.internationaltaxreview.com/?Page=10&PUBID=35&ISS=21456&SID=616740>> , March 2006.

วิธีการคำนวณ

กำไรสุทธิที่ขอส่งออก	100.0 บาท
หัก ภาษีการจำหน่ายกำไรในอัตราร้อยละ 18 ($18/100 \times 100$)	18.0 บาท
เพราะฉะนั้น จำนวนกำไรสุทธิที่ส่งออกไป	82.0 บาท

วันครบกำหนดยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี

บริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสเปนและสาขาของบริษัทต่างประเทศในประเทศสเปน นอกจากจะต้องยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลภายใน 25 วัน นับจากวันครบกำหนดระยะเวลา 6 เดือนหลังจากสิ้นปีภาษีแล้ว ถ้ามีการจำหน่ายเงินกำไรออกไปนอกประเทศสเปน บริษัทก็ต้องยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเงินกำไรของสาขาภายใน 25 วัน นับจากวันครบกำหนดระยะเวลา 6 เดือนหลังจากสิ้นปีภาษีนั้น ๆ เช่นเดียวกัน ดังนั้น ถ้าปีภาษีของบริษัทเป็นปีปฏิทิน บริษัทจะต้องชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลภายในวันที่ 25 กรกฎาคมของปีภาษีถัดไป¹⁸

3.3 ประเทศมาเลเซีย

ในการประกอบธุรกิจในประเทศมาเลเซีย ประเทศมาเลเซียได้มีการควบคุมการประกอบธุรกิจในประเทศ โดย The Bank Negara Malaysia (“BNM”) (ธนาคารกลางของประเทศมาเลเซีย) ได้ออกประกาศในวันที่ 1 กันยายน 1998 กวดขันในเรื่องการควบคุมการแลกเปลี่ยนเงินตราและปรับปรุงนโยบายที่มีอยู่ โดยมาตรการเหล่านี้มีพื้นฐานอยู่บนการพิจารณาในเรื่องดังต่อไปนี้

- เพื่อที่จะจำกัดผลกระทบของการพัฒนาภายนอกประเทศต่อเศรษฐกิจของประเทศมาเลเซีย
- เพื่อที่จะรักษาและคงไว้ซึ่งเศรษฐกิจภายในประเทศ
- เพื่อที่จะให้เกิดเสถียรภาพในราคาสินค้าภายในประเทศและอัตราแลกเปลี่ยนเงินสกุลริงกิต (Ringgit) ของประเทศมาเลเซีย และเพื่อที่จะสร้างสภาพแวดล้อมที่มีส่วนช่วยให้เกิดความมั่นใจแก่นักลงทุนและผู้บริโภค และก่อให้เกิดการฟื้นตัวทางเศรษฐกิจ

¹⁸ KPMG , *supra* note 16.

ในการส่งเงินไปต่างประเทศ

ผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซียได้รับอนุญาตให้ทำการจ่ายเงินได้อย่างอิสระไปยังผู้ที่ไม่ใช่ถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซียในจำนวนไม่เกิน 10,000 ริงกิต หรือจ่ายเป็นเงินตราต่างประเทศในมูลค่าที่เท่ากัน (การจำกัดนี้ลดลงจาก 100,000 ริงกิต) ในกรณีที่จ่ายเงินตราต่างประเทศเกินกว่า 10,000 ริงกิต ในกรณีที่เกี่ยวข้องกับการลงทุนในต่างประเทศ หรือการจ่ายเงินที่เกี่ยวข้องกับการรับประกันที่ไม่ใช่วัตถุประสงค์ในทางการค้า จะต้องได้รับอนุญาตจากธนาคารกลางก่อน อย่างไรก็ตาม ถ้าผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไม่ได้มีการกู้ยืมภายในประเทศก็ไม่ต้องได้รับอนุญาตจากธนาคารกลางก่อน

นอกจากข้อบังคับดังกล่าวข้างต้น ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซียสามารถจ่ายเงินตราต่างประเทศในจำนวนเกินกว่า 10,000 ริงกิต เพื่อวัตถุประสงค์ใด ๆ ได้ (เช่น เงินปันผล ดอกเบี้ย การจ่ายเงินค่าสินค้าหรือค่าบริการ) โดยการยื่นแบบฟอร์ม P ยกเว้น การฝากเงินในต่างประเทศที่ได้กำหนดให้ได้รับอนุญาตจากธนาคารกลางก่อน

Labuan International Offshore Financial Centre

ตามวัตถุประสงค์ในการควบคุมการแลกเปลี่ยน บริษัทต่างประเทศจะถูกถือว่าเป็นผู้ที่ไม่ใช่ถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซีย โดยบริษัทต่างประเทศเหล่านั้น (รวมถึงธนาคารต่างประเทศที่ได้รับอนุญาต และหน่วยธุรกิจอื่นที่ประกอบกิจการประกันภัยต่างประเทศที่ได้รับอนุญาต) ได้รับอนุญาตให้เปิดบัญชีภายในประเทศมาเลเซียได้บัญชีหนึ่งหรือหลาย ๆ บัญชี เพื่อวัตถุประสงค์ในการออกค่าใช้จ่ายตามกฎหมาย และค่าใช้จ่ายในการบริหาร รวมทั้งการโอนเงินกู้ยืมไปยังพนักงาน

ทั้งนี้ บริษัทต่างประเทศซึ่งเป็นหน่วยในทางภาษีทั้งหมด (โดยส่วนใหญ่จะใช้บังคับกับธนาคาร) ได้ถูกห้ามมิให้

- รับฝากเงิน ซึ่งรวมถึงการฝากเงินสดที่เป็นเงินสกุลริงกิตจากผู้ที่มีถิ่นที่อยู่หรือผู้ที่ไม่ใช่ถิ่นที่อยู่
- ขยายออก หรือทำให้เพิ่มขึ้นในผลประโยชน์จากการเครดิตภาษีใด ๆ ในเงินริงกิตในประโยชน์ของผู้ที่ไม่ใช่ถิ่นที่อยู่หรือผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ นอกเหนือจากการให้ขยายออกในผลประโยชน์จากการเครดิตเงินริงกิตให้แก่พนักงานของตนซึ่งดำเนินการตามระยะเวลาและเงื่อนไขของการช่วยเหลือ
- เปิดบัญชีเงินริงกิตใด ๆ ยกเว้นตามวัตถุประสงค์ที่ได้รับอนุญาตตามที่ได้กล่าวไปแล้วข้างต้น

- ได้รับประโยชน์จากการเครดิตภาษีเงินได้ในเงินได้จากผู้ที่มีถิ่นที่อยู่¹⁹

การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

ประเทศมาเลเซียใช้ระบบ Imputation System ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยระบบ Imputation System เป็นระบบภาษีเงินได้นิติบุคคลภายในประเทศระบบหนึ่งซึ่งระบบภาษีภายในประเทศนี้มีพื้นฐานในการพิจารณาจากการจัดเก็บภาษีในแต่ละประเทศนั้น ๆ เป็นหลัก ขึ้นอยู่กับว่าประเทศนั้น ๆ มองนิติบุคคลว่ามีสภาพบุคคลในเชิงภาษีแยกออกจากเจ้าของซึ่งก็คือ ผู้ถือหุ้นของนิติบุคคลหรือไม่ โดยอาจแบ่งระบบภาษีเงินได้นิติบุคคลภายในประเทศออกได้เป็น 3 กลุ่มดังนี้

1. ระบบที่แยกการจัดเก็บภาษีเงินได้ของนิติบุคคลออกจากผู้ถือหุ้นโดยเด็ดขาดจากกัน และถือเป็นภาษีสองชนิดที่ไม่เกี่ยวข้องกัน (No Integration) หรือที่เรียกว่า “Classical System” ซึ่งระบบดังกล่าวได้ก่อให้เกิดปัญหาภาษีซ้อนในเชิงเศรษฐศาสตร์ขึ้นระหว่างเงินได้อันเป็นกำไรของนิติบุคคลที่ถูกเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งหนึ่ง และถูกเก็บอีกครั้งเมื่อบริษัทจ่ายกำไรกำไรดังกล่าวในรูปของเงินปันผลไปให้แก่ผู้ถือหุ้นที่อยู่ภายในประเทศ ดังนั้น เงินได้นี้ก็จะถูกเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอีกครั้งหนึ่ง โดยระบบภาษีเงินได้นิติบุคคลประเภท Classical System นี้ ปัจจุบันหลาย ๆ ประเทศ เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศฟิลิปปินส์ ประเทศอินโดนีเซีย ฯลฯ ต่างก็ใช้ระบบนี้

2. ระบบ Full Integration เป็นระบบภาษีเงินได้นิติบุคคลภายในประเทศที่ตรงข้ามกับระบบ Classical System โดยระบบ Full Integration มองว่า นิติบุคคลเป็นเพียงทางผ่านของเงินได้ของผู้ถือหุ้นเท่านั้น โดยไม่มีการแยกถึงความแตกต่างระหว่างการจ่ายกำไรกำไรหรือเก็บกำไรกำไรแต่อย่างใด แต่ในทางปฏิบัติแล้ว ประเทศต่าง ๆ ที่ต้องการหลีกเลี่ยงปัญหาภาษีซ้อนในเชิงเศรษฐศาสตร์ที่เกิดจากระบบ Classical System จะไม่เลือกที่จะใช้ระบบนี้ แต่จะไปใช้ระบบที่สามแทน

3. ระบบ Partial Integration คือ กลุ่มที่มองในทางทฤษฎีเช่นเดียวกับกลุ่มที่สอง แต่จะพิจารณาถึงปัญหาภาษีซ้อนในเชิงเศรษฐศาสตร์เฉพาะกับกำไรที่ได้จ่ายนำออกไปให้แก่ผู้ถือหุ้นแล้วเท่านั้น (Distributed Profits) โดยจะทำการแก้ปัญหามาตรฐานดังกล่าวให้หมดไปหรือบรรเทาเป็นบางส่วน ซึ่งในกลุ่มที่สามนี้สามารถแยกออกได้เป็นสองประเภทตามลักษณะของ

¹⁹ KPMG, “Tax Facts Malaysia,” <http://e-fpo.fpo.go.th/e-tax_overview/Data/Malaysia.pdf> , January 1999.

การแก้ปัญหา คือ การแก้ปัญหาระดับนิติบุคคล (Corporate Level) และการแก้ปัญหาระดับผู้ถือหุ้น (Shareholders Level)

(1) การแก้ปัญหาระดับนิติบุคคล (Corporate Level) มีวิธีให้เลือก 3 วิธี ดังนี้

(1.1) วิธี Dividends - deduction Method อนุญาตให้หักกำไรที่จะจ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้นออกจากฐานภาษีเงินได้นิติบุคคล

(1.2) วิธี Zero Rate Method จะไม่มีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในกำไรที่จ่ายออกไป

(1.3) วิธี Split Rate Method คือ การที่มีอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสองอัตรา โดยอัตราสูงสำหรับเงินกำไรที่ไม่มีการจ่ายออกไปให้แก่ผู้ถือหุ้น และอัตราที่ต่ำกว่าสำหรับเงินกำไรที่จ่ายออกไปให้แก่ผู้ถือหุ้น

(2) การแก้ปัญหาระดับผู้ถือหุ้น (Shareholders Level) สามารถแยกออกได้เป็น 2 ประเภท คือ

(2.1) ระบบ Schedular System จะมีการเก็บสำหรับภาษีเงินปันผลในระดับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาด้วยอัตราต่ำ หรือแยกยกเว้นออกมาจากเงินได้นิติบุคคล

(2.2) ระบบ Imputation System (จะเป็นแบบเต็มหรือเฉพาะบางส่วน Full / Partial ขึ้นอยู่กับอัตราเครดิตตามที่กฎหมายภายในอนุญาต) เป็นระบบที่ประเทศต่าง ๆ นิยมใช้มากที่สุดระบบหนึ่ง ซึ่งรวมถึงประเทศไทยด้วย โดยในระบบนี้จะอนุญาตให้ผู้ถือหุ้นนำเครดิตภาษีสำหรับภาษีนิติบุคคลที่ได้จ่ายไปในเงินปันผลนั้นมารวมคำนวณกับเงินปันผลเพื่อคิดภาระภาษีเงินได้บุคคล (The Gross Income Tax Payable) และหลังจากนั้น ภาระภาษีดังกล่าวก็จะถูกหักด้วยเครดิตภาษีสำหรับเงินภาษีนิติบุคคลข้างต้น หากภาระภาษีทั้งหมดของผู้ถือหุ้นมีมากกว่าส่วนที่เหลือก็คือส่วนที่ผู้ถือหุ้นต้องจ่าย แต่หากเครดิตภาษีมีมากกว่า ผู้ถือหุ้นก็จะได้รับเงินภาษีที่จ่ายเกินนั้นกลับคืน²⁰

เมื่อพิจารณาตามระบบ Imputation System แล้ว จะเห็นได้ว่าภาษีเงินได้ที่ได้จ่ายโดยบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซียในเงินได้ในประเทศมาเลเซียของบริษัทสามารถถูกใช้ประโยชน์โดยบริษัทในการจ่ายเงินปันผลไปให้ผู้ถือหุ้น โดยผู้ถือหุ้นอาจจะใช้ประโยชน์ในภาษีที่ถือว่าได้ถูกหักในรัฐแหล่งเงินได้เพื่อที่จะหักลบกับภาษีที่ต้องชำระ

²⁰ พินิต อธิภาพวงศ์, หลักการพื้นฐานสำหรับบริษัทข้ามชาติ : การวางแผนภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ (กรุงเทพมหานคร: ศูนย์ศึกษากฎหมายภาษีอากร, 2546) น. 53-55.

3.3.1 การจัดเก็บภาษีจากผู้ที่ไม่มียกเว้นที่อยู่ในประเทศมาเลเซียในกรณีทั่วไป²¹

กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศมาเลเซีย คือ Income Tax Act 1967 โดยในมาตรา 8 (1) (b) แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว ได้กำหนดในเรื่องถิ่นที่อยู่ของบริษัทว่า โดยไม่คำนึงถึงสถานที่จดทะเบียน บริษัทจะถือว่ามีถิ่นที่อยู่ในทางภาษีในประเทศมาเลเซีย ถ้าในเวลาใด ๆ ระหว่างปีการประเมินได้มีการบริหารจัดการหรือการควบคุมธุรกิจใดธุรกิจหนึ่งหรือหลาย ๆ ธุรกิจในประเทศมาเลเซีย และโดยทั่วไปบริษัทจะถือว่ามีการบริหารจัดการหรือการควบคุมในสถานที่ซึ่งได้จัดให้มีการประชุมผู้บริหารเพื่อลงมติที่สำคัญ (ถึงแม้จะมีการจัดการประชุมเพียงแค่ครั้งเดียวก็ตาม²²) เช่น สถานที่ซึ่งมีอยู่จริงและได้มีการควบคุมและการบริหารจัดการที่มีผล²³ ดังนั้น บริษัทที่ก่อตั้งขึ้นในประเทศมาเลเซียและมีการประกอบกิจการทั้งหมดอยู่ในประเทศมาเลเซีย อาจจะไม่เป็นผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซีย ถ้าการประชุมผู้บริหารของบริษัททุกครั้งได้ถูกจัดขึ้นนอกประเทศมาเลเซีย

เงินได้ที่จะต้องเสียภาษี

บริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซียจะต้องเสียภาษีในประเทศมาเลเซียในเงินได้ที่เกิดจากแหล่งเงินได้ในประเทศมาเลเซีย และเงินได้จากต่างประเทศที่ส่งเข้ามาในประเทศมาเลเซีย (การจัดเก็บภาษีตามหลักอาณาเขต) อย่างไรก็ตาม เงินได้ซึ่งถูกส่งเข้ามายังประเทศมาเลเซียโดยผู้ที่ไม่มียกเว้นจะได้รับยกเว้นทั้งหมด ในทำนองเดียวกัน บริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซียที่ได้รับเงินได้จากแหล่งภายนอกประเทศมาเลเซียจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ ยกเว้นในกรณีที่บริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซียประกอบกิจการธนาคาร กิจการประกันภัย กิจการขนส่งทางอากาศ และการขนส่งทางทะเล จะต้องเสียภาษีในเงินได้ทั่วโลกของบริษัท

นอกจากนี้ เงินได้ที่จะต้องเสียภาษีในประเทศมาเลเซียรวมถึง

- ผลได้และกำไรจากการจ้างแรงงาน

²¹ CCH Tax Editors, Malaysian Master Tax Guide 1990, 7th edition. (Singapore: CCH ASIA LIMITED, 1990) p. 661.

²² Atarek Kamil Ibrahim & Co since 1989, "Tax System," <<http://www.atarek.com.my/tax%20system.htm>> , 22 February 2007.

²³ US-ASEAN Business Council, "Doing Business in Malaysia," <http://www.us-asean.org/Malaysia/business_guide/Tax_System.asp> , visited : October 2006.

- ผลได้และกำไรจากการค้า, วิชาชีพ และธุรกิจ
- เงินปันผล, ดอกเบี้ย หรือส่วนลด
- ค่าเช่า, ค่าสิทธิ หรือเบี้ยประกันภัย
- เงินบำนาญ, เงินรายปี หรือการจ่ายเงินเป็นงวดอื่นๆ
- ผลได้หรือกำไรอื่น ๆ ในเงินได้ซึ่งไม่ได้กล่าวถึงข้างต้น²⁴

อัตราภาษี

บริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซีย กฎหมายกำหนดให้ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ในอัตราร้อยละ 28²⁵

ในกรณีที่บริษัทประกอบกิจการปิโตรเลียม²⁶ กฎหมายกำหนดให้ต้องเสียภาษีเงินได้ปิโตรเลียมในอัตราร้อยละ 38

อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่มิใช่นิติบุคคลภาษีซ้อน ผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศมาเลเซีย อาจได้รับการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลลง

3.3.2 การประกอบกิจการของนิติบุคคลต่างประเทศในประเทศมาเลเซีย

บริษัทที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซียจะต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศมาเลเซียก็ต่อเมื่อได้ประกอบธุรกิจผ่านทางสถานประกอบการถาวรในประเทศมาเลเซีย โดยอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศมาเลเซียที่ได้ทำขึ้นตามแบบของ OECD ได้ให้คำจำกัดความของ คำว่า “สถาน

²⁴ “Direct Corporate Taxation,” <<http://www.lawandtaxnews.com/html/labuan/jlbatdctx.html>>, November, 2006.

²⁵ อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศมาเลเซียร้อยละ 28 เป็นอัตราที่ต่ำที่สุดในภูมิภาคเอเชีย ต่ำกว่าอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศฟิลิปปินส์ บรูไน ไทย อินโดนีเซีย และอินเดีย

²⁶ การประกอบกิจการปิโตรเลียม รวมถึง การค้นหาเพื่อที่จะได้มาหรือได้รับปิโตรเลียมในประเทศมาเลเซีย (โดยการเจาะ การทำเหมือง การสกัด ฯลฯ) นอกจากนั้นยังรวมถึงการประกอบกิจการทั้งหมด (เช่น การขาย หรือการจัดการปิโตรเลียม หรือการขนส่งภายในประเทศมาเลเซีย แต่ไม่รวมถึงการขนส่งนอกประเทศมาเลเซีย) การสกัดหรือทำให้เป็นของเหลวหรือการจัดการเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์เหล่านั้น

ประกอบการถาวร” ไว้ว่า เป็นสถานธุรกิจประจำที่ดำเนินธุรกิจทั้งหมดหรือบางส่วน รวมถึงสถานที่บริหารจัดการ สาขา และสำนักงาน ฯลฯ กิจกรรมเกี่ยวกับการควบคุมที่ได้ดำเนินการในประเทศมาเลเซียที่เกี่ยวกับการประกอบ การก่อสร้าง หรือการติดตั้งที่ได้ดำเนินการในระยะเวลาที่เพิ่มขึ้นอาจก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรในประเทศมาเลเซียได้ นอกจากนี้ในบางอนุสัญญา ยังได้กำหนดว่า เครื่องมือสำคัญที่ตั้งอยู่ในประเทศมาเลเซียที่ได้ถูกใช้ หรือติดตั้งโดย สำหรับกิจการ หรือภายใต้อนุสัญญา อาจก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรขึ้นได้

ในกรณีที่บริษัทต่างประเทศไม่มีสาขา แต่มีลูกจ้างหรือตัวแทนในประเทศมาเลเซีย นิติบุคคลต่างประเทศยังคงถือว่ากระทำการค้าในประเทศมาเลเซียผ่านทางลูกจ้างหรือตัวแทนผู้ซึ่งมีอำนาจในการรับคำสั่งซื้อของลูกค้า โดยถือว่าไม่ใช่เป็นการกระทำของลูกจ้างหรือตัวแทนนั้น ๆ แต่เป็นการกระทำการค้าในประเทศมาเลเซีย

ดังนั้น ในเรื่องภาระภาษีของบริษัทที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซียที่ประกอบธุรกิจผ่านทางสถานประกอบการถาวรในประเทศมาเลเซีย บริษัทดังกล่าวจะต้องเสียภาษีเงินได้ที่เกิดขึ้นจากแหล่งเงินได้ในประเทศมาเลเซียเท่านั้น ยกเว้นดอกเบี้ยธนาคารที่จ่ายให้แก่บริษัทต่างประเทศที่ไม่มีที่ตั้งของธุรกิจในประเทศมาเลเซียจะได้รับยกเว้นภาษี ส่วนเงินได้ที่ไม่ได้เกิดขึ้นโดยธุรกิจที่กระทำในประเทศมาเลเซีย เช่น ค่าสิทธิ ดอกเบี้ย หรือค่าบริการ จะต้องเสียภาษี โดยวิธีการหักภาษี ณ ที่จ่าย

อัตราภาษี

บริษัทที่ประกอบกิจการในประเทศมาเลเซีย แต่มิได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซีย กฎหมายกำหนดให้ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่ประเทศมาเลเซียในอัตราร้อยละ 28 เช่นเดียวกับในกรณีของบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซีย และในกรณีที่บริษัทดังกล่าวประกอบกิจการปีโตรเลียม กฎหมายก็กำหนดให้ต้องเสียภาษีเงินได้ปีโตรเลียมในอัตราร้อยละ 38 เช่นเดียวกับในกรณีของบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซียเช่นกัน

3.3.3 การจัดเก็บภาษีในการประกอบกิจการสาขาของนิติบุคคลต่างประเทศ

กฎหมายภาษีอากรของประเทศมาเลเซียมิได้แบ่งแยกระหว่างบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ซึ่งก็คือบริษัทในเครือกับสาขาของบริษัทต่างประเทศตามวัตถุประสงค์ในการกำหนดวิธีการในการจัดเก็บภาษีและอัตราภาษีที่จะเรียกเก็บ โดยทั้ง 2 กรณี เฉพาะเงินได้ที่หาได้ในประเทศมาเลเซียเท่านั้นที่จะต้องเสียภาษี และถ้าเงินได้ถูกส่งกลับก็ไม่ต้องรับภาระภาษีหัก ณ ที่จ่าย อย่างไรก็ตาม

บริษัทในเครืออาจถูกจำกัดโดยการใช้ประโยชน์ในเครดิตภาษีและการสำรองในทางบัญชี ในขณะที่สาขาสามารถส่งกลับเงินกำไรก่อนเสียภาษีได้ทั้งหมด ถึงแม้ว่าจะเป็นเช่นนั้นแต่รัฐบาลมาเลเซียก็ได้สนับสนุนให้ชาวต่างประเทศจัดตั้งบริษัทในเครือในประเทศมาเลเซีย²⁷

ในกรณีนิติบุคคลต่างประเทศเข้ามาประกอบกิจการในประเทศมาเลเซียในรูปแบบของสาขา โดยทั่วไปแล้วกำไรของสาขาจะต้องเสียภาษีในประเทศมาเลเซีย สาขาของนิติบุคคลต่างประเทศซึ่งกระทำการค้าในมาเลเซียและที่อื่น ๆ จะต้องเสียภาษีในประเทศมาเลเซียในผลได้หรือกำไรของการค้าหรือธุรกิจ ในขอบเขตที่ว่าผลได้หรือกำไรเหล่านั้นเกิดขึ้นโดยตรงจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศมาเลเซีย โดยค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการใด ๆ ค่าใช้จ่ายในทางเทคนิคหรือค่าใช้จ่ายอื่นที่เกิดขึ้นโดยสำนักงานใหญ่ของบริษัทในการให้บริการเพื่อประโยชน์ของสาขาในประเทศมาเลเซียได้รับอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามหลักภาษีเงินได้ทั่วไป²⁸

การเสียภาษีเงินได้จากการจำหน่ายเงินกำไร

หลังจากที่สาขาของบริษัทต่างประเทศได้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 28 แล้ว ถ้าสาขาต้องการส่งเงินกำไรที่เหลืออยู่หลังจากที่ได้เสียภาษีแล้วกลับไปให้แก่สำนักงานใหญ่ในต่างประเทศก็สามารถทำได้ โดยประเทศมาเลเซียไม่ได้มีการกำหนดให้จัดเก็บภาษีใด ๆ ในการจำหน่ายเงินกำไรนั้น อย่างไรก็ตาม เมื่อเปรียบเทียบกับกรณีการจัดตั้งบริษัทในเครือในประเทศมาเลเซียแล้ว จะเห็นได้ว่า เมื่อบริษัทในเครือได้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศมาเลเซียในอัตราร้อยละ 28 แล้ว ถ้าได้จ่ายเงินปันผลออกไปให้แก่ผู้ถือหุ้นในต่างประเทศ กฎหมายกำหนดให้การจ่ายเงินปันผลดังกล่าว จะต้องจะเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 28 แต่อย่างไรก็ตาม การใช้ระบบ Imputation System แบบเต็มที่ทำให้ถือว่าเงินปันผลที่ผู้ถือหุ้นได้รับจากบริษัทในเครือซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซียได้ถูกหักภาษีในอัตราภาษีเงินได้ของบริษัท (ร้อยละ 28) โดยบริษัทในเครือ ดังนั้น ภาระภาษีของผู้ถือหุ้นโดยปกติจะเท่ากับภาษีที่ถือว่าได้หัก ดังนั้น จึงไม่มีภาษีที่ต้องชำระนอกเหนือจากนี้

²⁷ KPMG , *supra* note 19.

²⁸ Paul JM van Leent, "Asia and the Pacific Rim Corporate and Individual Tax 1999 – 2000," <<http://www.e-fpo.fpo.go.th/efiscal/PWGuides/individualguides/DOCS/wcd00005/wcd0056b.htm>>, visited : October, 2006.