

การจัดเก็บภาษีกำไรจากต่างประเทศสำหรับนิติบุคคลของประเทศสหรัฐอเมริกาภายใต้กฎหมายภาษีใหม่ (Tax cut and Jobs Act)¹

บทนำ

การปฏิรูปภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกาเมื่อเดือนธันวาคม 2560 ที่เรียกว่า Tax Cuts and Jobs Act ได้มีการปรับปรุงการจัดเก็บภาษีกำไรจากต่างประเทศสำหรับนิติบุคคลของประเทศสหรัฐอเมริกา โดยเดิมที่ประเทศสหรัฐอเมริกามีการจัดเก็บภาษีจาก worldwide income โดยมีการเครดิตภาษีที่ได้จ่ายให้กับต่างประเทศไปแล้ว แต่การเก็บภาษีของสหรัฐจะเลื่อนออกไปจนกว่าจะมีการนำกำไรกลับประเทศ ซึ่งก่อให้เกิดการบิดเบือนใน 2 เรื่อง คือ (1) ก่อให้เกิดแรงจูงใจไม่นำกำไรกลับประเทศ และ (2) จูงใจให้ย้ายบริษัทแม่ (Headquarters) ไปอยู่นอกประเทศสหรัฐอเมริกา

จากปัญหาดังกล่าวจึงได้มีการปรับปรุงระบบ worldwide เป็นระบบ territorial โดยมีการเพิ่มข้อบทในการป้องกันการกัดกร่อนฐานภาษี (anti- base erosion) โดยมุ่งเน้นกำไรที่มีอัตราผลตอบแทนสูง รายได้จากทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตน (intangible income) และ รายได้ที่นำออกไปนอกประเทศสหรัฐอเมริกา อย่างไรก็ตาม นักกฎหมายให้ความเห็นว่าระบบ territorial ที่ใช้เป็นระบบ hybrid มากกว่า โดยระบบใหม่ใช้แหล่งรายได้ ไม่ได้ใช้แหล่งที่อยู่ และใช้หลักจุดหมายปลายทางสำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งหลักการดังกล่าวสอดคล้องกับกลุ่มประเทศ OECD² ที่มีการเปลี่ยนไปสู่ระบบ territorial ที่มีการปกป้องการกัดกร่อนฐานภาษี ทำให้เป็นระบบ territorial ที่ไม่แท้จริง

เดิมถ้าเป็นกำไรจากการประกอบการสามารถเลื่อนการเสียภาษีโดยการนำไปลงทุนในต่างประเทศต่อไม่นำกลับประเทศ แต่หากเป็นรายได้ที่เป็น passive เช่น เงินปันผล ดอกเบี้ย ค่าเช่า ค่าสิทธิต่างๆ จะต้องเสียภาษีตามหลัก current basis เพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีจากรายได้ดังกล่าว

ตามที่ได้กล่าวข้างต้นระบบถิ่นที่อยู่ (residence-based) ทำให้ไม่นำกำไรกลับประเทศโดยคาดว่าจะมีกำไรจำนวนประมาณ 2.6 ล้านล้านเหรียญสหรัฐฯ ที่ไม่นำกลับประเทศ และก่อให้เกิดการตั้งบริษัทแม่ต่างประเทศ

¹ เรียบเรียงจาก A Hybrid Approach: The Treatment of Foreign Profits under the Tax Cuts and Jobs Act โดย Kyle Pomerleau Director of Federal Projects , Tax Foundation, Fiscal Fact No. 586 May 2018 โดย สำนักงานที่ปรึกษาเศรษฐกิจและการคลังประจำกรุงวอชิงตัน

² The Organization for Economic Co-operation and Development- OECD องค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ เป็นองค์กรระหว่างประเทศของกลุ่มประเทศที่พัฒนาแล้ว และยอมรับระบบประชาธิปไตยและเศรษฐกิจการค้าเสรีในการร่วมกันและพัฒนาเศรษฐกิจของภูมิภาคยุโรปและโลก มีประเทศสมาชิกทั้งหมด 35 ประเทศ

สหรัฐฯ เพื่อที่จะเสียภาษีเฉพาะรายได้ที่เกิดขึ้นในประเทศเท่านั้น โดยคาดว่าจะมีประมาณมากกว่า 50 บริษัทที่ย้ายบริษัทแม่ไปอยู่นอกประเทศสหรัฐฯ ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2524 ทำให้ประเทศสหรัฐฯ เป็น 1 ใน 6 ประเทศที่พัฒนาแล้วในกลุ่มประเทศ OECD ที่ใช้ระบบ worldwide tax system ในขณะที่อีก 29 ประเทศใช้ระบบการยกเว้นบางส่วนหรือ territorial system ซึ่งอาจมีรายละเอียดแตกต่างกันไปในแต่ละประเทศ โดยมีหลักการทั่วไปที่เหมือนกันคือบริษัทแม่ไม่ต้องเสียภาษีอีกเมื่อบริษัทลูกจ่ายเงินปันผลให้บริษัทแม่

ระบบการจัดเก็บภาษีกำไรจากต่างประเทศสำหรับนิติบุคคลของสหรัฐฯ

ตาม Tax Cuts and Jobs Act ปี พ.ศ. 2560 ได้กำหนด 4 วิธีมาใช้ในการจัดเก็บภาษีกำไรจากต่างประเทศสำหรับนิติบุคคล ดังนี้

1. การยกเว้นแบบมีส่วนร่วม (Participation exemption) เป็นการยกเว้นกำไรจากต่างประเทศที่นำกลับมายังประเทศสหรัฐฯ ในรูปของเงินปันผลสามารถนำมาหักออกจากรายได้ที่เสียภาษี ทำให้รายได้ดังกล่าวไม่ต้องเสียภาษีในประเทศสหรัฐฯ ในขณะที่เดียวกันก็ไม่สามารถเครดิตภาษีได้เช่นเดียวกัน บริษัทที่จะสามารถได้รับการยกเว้นดังกล่าวจะต้องมีคุณสมบัติ 3 ประการ ดังนี้

- (1) ต้องถือหุ้นในบริษัทที่จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละ 10 ของการออกเสียงหรือมีมูลค่าหุ้นตาม CFC³
- (2) ต้องถือหุ้นในบริษัทที่จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่า 366 วัน
- (3) ไม่สามารถหักเงินปันผลจากรายได้ที่ต้องเสียภาษีในประเทศสหรัฐฯ ถ้าเงินปันผลนั้นได้รับประโยชน์ทางภาษีจากประเทศที่จ่ายเงินปันผล

นอกจากนี้เพื่อป้องกัน hybrid dividends ที่จะทำให้รายได้ไม่ต้องเสียภาษีเลย การยกเว้นนี้จึงรวมเฉพาะกำไรปกติที่บริษัทลูกในต่างประเทศจ่ายให้กับบริษัทแม่ในรูปของเงินปันผล แต่จะไม่รวมกำไรส่วนต่าง (capital gain) จากการที่บริษัทขายหุ้น

2. Global Intangible Low Tax Income (GILTI) เป็นการกำหนดประเภทใหม่ของรายได้ที่เสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าประเทศสหรัฐฯ

รายได้ต่างประเทศที่จะต้องนำมารวมคำนวณเสียภาษีในแต่ละปีตาม GILTI จะต้องเสียภาษีขั้นต่ำในอัตราร้อยละ 10.5 – 13.125 ต่อปี เพื่อเป็นการลดแรงจูงใจในการย้ายกำไรไปนอกประเทศสหรัฐฯ โดยใช้ทรัพย์สินทาง

³ A controlled foreign corporation (CFC) ของประเทศสหรัฐฯ หมายความว่า บริษัทสหรัฐฯ ที่มีการดำเนินธุรกิจต่างประเทศ โดยมีผู้ถือหุ้นในบริษัทเป็นชาวสหรัฐฯ ร้อยละ 50 ขึ้นไป หรือมีอำนาจในการควบคุมบริษัท

ปัญญา (Intellectual Property-IP) ทั้งนี้วิธีนี้บริษัทข้ามชาติในประเทศสหรัฐฯ จะต้องคำนวณ GILTI ซึ่งเป็น การทดสอบรายได้สุทธิ (Net tested income คือ กำไรต่างประเทศที่บริษัทแม่สหรัฐฯ ถือในบริษัท CFC ที่ยัง ไม่ได้เสียภาษีในสหรัฐฯ) ลบด้วย ร้อยละ 10 ของ Qualified Business Asset Investment (QBAI คือมูลค่าของ ทรัพย์สินทั้งหมดที่มีค่าเสื่อม เช่น เครื่องจักร ตึก โรงงาน เป็นต้น ที่บริษัทแม่สหรัฐฯ เป็นเจ้าของใน CFC)

โดย GILTI จะเทียบเท่ากับกำไรส่วนเกินจากกำไรปกติที่ได้รับจากการลงทุนที่กำหนดในต่างประเทศ ซึ่งมี แนวคิดจากการแข่งขันในตลาดจะก่อให้เกิดผลตอบแทนตามปกติ หรือผลตอบแทนที่พึงพอใจของนักลงทุน ใน กรณีของ GILTI ก็เช่นกันได้กำหนดให้ร้อยละ 10 เป็นอัตรากำไรปกติ และถือว่ากำไรส่วนเกินร้อยละ 10 เป็น ผลตอบแทนจาก IP หรือการถ่ายโอนกำไร ตามกฎหมายยอมให้บริษัทสหรัฐฯ สามารถหักรายได้ร้อยละ 50 ของ GILTI และที่เหลือให้เก็บภาษีที่ร้อยละ 21 ทำให้ GILTI มีอัตราภาษีที่แท้จริง (effective tax rate) ที่ร้อยละ 10.5

นอกจากนี้บริษัทสหรัฐฯจะได้รับเครดิตภาษีต่างประเทศ (foreign Tax credit) เพื่อชดเชยภาษีที่ได้ จ่ายไปแล้วในส่วนของ GILTI แต่กำหนดเพดานการเครดิตภาษีไม่เกินร้อยละ 80 ของภาษีต่างประเทศที่จ่ายไป และไม่สามารถ carry forward หรือ backward ภาษีส่วนเกินได้

วัตถุประสงค์ในการกำหนดเพดานการเครดิตภาษีที่ร้อยละ 80 ของภาษีที่จ่ายในต่างประเทศ เพื่อให้บริษัทสหรัฐฯ มีความอ่อนไหวต่อภาระภาษีของรายได้จากต่างประเทศ ภายใต้การให้เครดิตภาษีเต็ม จำนวนบริษัทสหรัฐฯ จะไม่มีความแตกต่างจากภาษีรายได้ต่างประเทศตราใบได้อัตราภาษีต่างประเทศต่ำกว่า อัตราภาษีของสหรัฐฯ ในทางกลับกันการกำหนดเพดานจะทำให้บริษัทสหรัฐฯ มีภาระภาษีจากรายได้ใน ต่างประเทศที่สูงถึงแม้ว่าอัตราภาษีต่างประเทศจะสูงกว่าอัตราภาษีสหรัฐฯ

การให้เครดิตภาษีร้อยละ 80 ทำให้ effective tax rate แปรผันไปตามอัตราภาษีของต่างประเทศ โดย อัตราภาษี GILTI อยู่ที่ร้อยละ 10.5 เมื่ออัตราภาษีต่างประเทศอยู่ที่ร้อยละ 0 และจะเพิ่มขึ้นร้อยละ 0.8 ทุกๆ ร้อยละ 1 ของอัตราภาษีในต่างประเทศ โดย effective tax rate สูงสุดอยู่ที่ร้อยละ 13.125 เมื่ออัตราภาษี ต่างประเทศถึงร้อยละ 13.125

ตัวอย่างการคำนวณ GILTI

สมมติว่า บริษัทข้ามชาติสหรัฐฯ มีบริษัท CFC อยู่หลายแห่งรวมมี Net tested income อยู่ที่ 1,000 เหรียญสหรัฐฯ และ CFC ทั้งหมดมี QBAI อยู่ 9,000 เหรียญสหรัฐฯ ดังนั้น รายได้ ร้อยละ 10 จะเท่ากับ 900 เหรียญสหรัฐฯ ที่จะได้รับยกเว้นจาก GILTI

ดังนั้น GILTI ที่บริษัทสหรัฐฯ ต้องนำมาเสียภาษีเท่ากับ 100 เหรียญสหรัฐฯ และบริษัทสามารถหัก รายได้ได้รับร้อยละ 50 ทำให้มีภาระภาษี 10.50 เหรียญสหรัฐฯ $((100-50) * 21\%)$ และสมมติว่าบริษัทจ่าย ภาษีจากรายได้ดังกล่าวในต่างประเทศ 5 เหรียญสหรัฐฯ ทำให้บริษัทสหรัฐฯ ได้รับเครดิตภาษีเท่ากับ 4 เหรียญสหรัฐฯ $(5 \times 80\%)$ ดังนั้น

ภาระภาษีทั้งหมดที่บริษัทสหรัฐฯ เสียจะเท่ากับ $5 + (10.50 - 4) = 11.5$ เหรียญสหรัฐฯ หรือมี effective tax rate เท่ากับร้อยละ 11.5

ภาษีขั้นต่ำของ GILTI ใช้วิธีที่เรียกว่า one CFC กล่าวคือ บริษัทข้ามชาติจะต้องรวมรายได้ Net Test และ QBA จากทุก CFC ทั่วโลกมารวมเป็นรายได้ในการคำนวณภาษี ซึ่งวิธีนี้จะแตกต่างจากภาษีขั้นต่ำที่คิดจากแต่ละประเทศ โดย one CFC จะดีสำหรับบริษัทข้ามชาติของสหรัฐฯ เนื่องจากยอมให้บริษัทเฉลี่ยรายได้ GILTI ที่ต้อง เสียภาษีในอัตราสูงและต่ำ และหลบภาษีจาก CFC ที่มีอัตราภาษีต่ำ ถึงแม้ว่าการกำหนดขั้นต่ำในแต่ละประเทศจะ สามารถแก้ปัญหานี้ได้ดีกว่าแต่มีความยุ่งยากในการบริหารการจัดเก็บมากกว่า

ในขณะที่การกำหนดเพดานที่ร้อยละ 80 ในการ credit ภาษีดูเหมือนจะไม่มีภาระเสียภาษีสหรัฐฯ เมื่อ อัตราภาษีของต่างประเทศสูงกว่าร้อยละ 13.125 แต่บริษัทสหรัฐฯ ต้องเสียภาษีสหรัฐฯ ถึงแม้ว่า effective tax rate ในต่างประเทศสูงกว่าที่กล่าวข้างต้น เนื่องจากการเครดิตภาษีต่างประเทศสำหรับ GILTI มีการจำกัด จำนวนเช่นเดียวกับกฎหมายก่อนหน้าในการเครดิตภาษีต่างประเทศ⁴ ทำให้รายจ่ายที่เกิดขึ้นในสหรัฐฯ ของบริษัท ข้ามชาติจำกัดมูลค่าการเครดิตภาษีต่างประเทศที่ได้รับการจัดสรรในต่างประเทศ ดังนั้น บริษัทสามารถถูกปฏิเสธ

⁴ การจำกัดการเครดิตภาษีจากต่างประเทศคำนวณจากภาระภาษีทั้งหมดในประเทศสหรัฐฯ คูณด้วยรายได้ที่ต้องเสียภาษีในต่างประเทศ ทหารด้วย รายได้ ที่ต้องเสียภาษีรวมทั้งหมดจากทั่วโลก ซึ่งจะลดรายได้ที่ต้องเสียภาษีในต่างประเทศและทำให้การเครดิตภาษีลดลงด้วย

สัดส่วนของการเครดิตภาษีต่างประเทศ และอาจต้องเสียภาษี GILTI ถึงแม้ว่าอัตราภาษีต่างประเทศจะเกินร้อยละ 13.125

3. Foreign Derived Intangible Income (FDII) เป็นการกำหนดประเภทใหม่ของการเสียภาษีขั้นต่ำจากรายได้ทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตนทั่วโลกเหมือน GILTI

โดย FDII เป็นรายได้ที่เกี่ยวกับการใช้ทรัพย์สินทางปัญญา (Intellectual Property- IP) ทั้งนี้ FDII เป็นรายได้ที่ได้จากการใช้ IP ในสหรัฐฯ เพื่อการส่งออก และได้กำหนดอัตราภาษีพิเศษในอัตราร้อยละ 13.125 โดยคาดว่า FDII จะช่วยเพิ่มแรงจูงใจให้บริษัทนำและเก็บ IP และกำไรที่เกี่ยวข้องไว้ที่ประเทศสหรัฐฯ

ตัวอย่างการคำนวณ FDII

บริษัทมีโรงงานอยู่ในประเทศสหรัฐฯ และส่งออก ชุดโปรแกรมคอมพิวเตอร์ไปประเทศเยอรมัน รายได้ที่ได้จากต่างประเทศของบริษัทนี้จะเท่ากับรายได้จากการขายชุดโปรแกรมทั้งในต่างประเทศ และ โรงงานจะนับเป็น QBAI ในกรณี FDII

บริษัทสามารถหักรายได้ร้อยละ 37.5 ออกจากรายได้ FDII ที่ต้องเสียภาษีทำให้อัตราร้อยละที่แท้จริงต่อ 1 เหรียญสหรัฐฯ อยู่ที่ร้อยละ 13.125 ($21\% * (100 - 37.5)$) สมมติว่าบริษัทมีรายได้ในสหรัฐฯ 10,000 เหรียญสหรัฐฯ และร้อยละ 10 เป็นรายได้จากการส่งออกสินค้าไปต่างประเทศ (1,000 เหรียญสหรัฐฯ) โดยบริษัทนี้มี QBAI 9,000 เหรียญสหรัฐฯ ที่เกี่ยวกับการส่งออก แสดงว่าบริษัทมี FDII เป็นจำนวน 100 เหรียญสหรัฐฯ ($1,000 - (10\% * 9,000)$) และบริษัทสามารถหักรายได้ร้อยละ 37.5 ของ FDII ทำให้ FDII ที่ใช้ในการคำนวณภาษีมีจำนวน 62.5 เหรียญสหรัฐฯ ($100 - 37.5$) ทำให้บริษัทเสียภาษี FDII อยู่ที่ 13.125 เหรียญสหรัฐฯ ($62.5 * 21\%$)

คำนิยามของ FDII มีความคล้ายคลึงกับ GILTI โดย FDII จะเท่ากับกำไรส่วนเกินจากอัตราปกติที่ได้รับจากต่างประเทศ โดย FDII จะเท่ากับรายได้ที่ได้มาจากต่างประเทศ (Foreign derived income) ลบด้วย 10 % ของ QBAI โดยรายได้ที่ได้มาจากต่างประเทศ คือ ส่วนแบ่งของรายได้บริษัทสหรัฐฯ ที่เกี่ยวกับการส่งออกสินค้าและบริการ

ทั้งนี้ การหักรายได้ทั้งหมดที่บริษัทสามารถหักจาก GILTI และ FDII มีการจำกัด กล่าวคือเมื่อรวมการหักรายได้ของ GILTI และ FDII แล้วไม่สามารถต่ำกว่า 0 ได้ ถ้าการหักรายได้รวมทั้ง 2 กรณีทำให้รายได้ต่ำกว่า 0 การหักรายได้สำหรับ GILTI และ FDII จะต้องถูกลดลงตามสัดส่วนเพื่อให้รายได้ในการเสียภาษีเป็น 0

การผสมผสานกันระหว่าง GILTI และ FDII เป็นภาษีแบบ worldwide ที่เก็บจากรายได้ที่ถือว่าไม่มีรูปร่าง โดยภายใต้การเก็บภาษี GILTI และ FDII บริษัทข้ามชาติที่มีฐานอยู่ที่ประเทศสหรัฐฯ จะเสียภาษีในอัตราเดียวกับการใช้ทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างในตลาดต่างประเทศไม่ว่าจะตั้งอยู่ที่ไหน ถ้า IP ตั้งอยู่ในต่างประเทศและใช้เพื่อขายให้ลูกค้าต่างประเทศจะต้องเสียภาษีขั้นต่ำร้อยละ 10.5 -13.125 ตาม GILTI และถ้า IP อยู่ที่สหรัฐฯ และใช้ขายให้ลูกค้าต่างประเทศ บริษัทจะเสียภาษีร้อยละ 13.125 ตาม FDII ทั้งนี้ แนวคิดของ FDII และ GILTI เป็นการให้ทั้งคุณและโทษเพื่อจูงใจให้บริษัทเก็บกำไรและ IP ไว้ในประเทศสหรัฐฯ

4. The Base Erosion and Anti-Abuse Tax (BEAT) เป็นการกำหนดภาษีขั้นต่ำโดยมุ่งเน้นการป้องกันบริษัทข้ามชาติจากการนำรายได้ที่ต้องเสียภาษีในประเทศสหรัฐฯ ไปนอกประเทศโดยการจ่ายมากกว่าที่ควรจะจ่ายให้กับบริษัทที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในประเทศ

BEAT กำหนดอัตราไว้ที่ร้อยละ 10 (ร้อยละ 5 สำหรับปี พ.ศ. 2561) เพื่อเป็นการป้องกันการกัดกร่อนฐานภาษี โดยการ modified รายได้ที่ต้องเสียภาษีของบริษัทในประเทศสหรัฐฯ ที่มีรายรับตั้งแต่ 500 ล้านดอลลาร์สหรัฐฯ ขึ้นไป โดยการเพิ่มฐานภาษีที่หายไปจากการจ่ายเงินค่าใช้จ่ายให้กับบริษัทในประเทศที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกัน เช่น ค่าบริการ ดอกเบี้ย ค่าเช่า และสิทธิต่างๆ ที่มีจำนวนมากกว่าร้อยละ 3 ของค่าใช้จ่ายที่หักในการเสียภาษีปกติ (ร้อยละ 2 สำหรับบริษัทการเงิน) ทั้งนี้จะไม่นำค่าใช้จ่ายที่เป็นต้นทุนในการขายสินค้า รายได้ที่หักในการคำนวณ GILTI และ FDII และเงินปันผลที่ได้รับการยกเว้นแบบมีส่วนร่วม (the participation exemption) มารวมในฐานภาษีเพื่อคำนวณ BEAT

ตัวอย่างการคำนวณ BEAT

สมมติว่าบริษัทมีรายรับจำนวน 500 ล้านดอลลาร์สหรัฐฯ มีค่าใช้จ่าย 480 ล้านดอลลาร์สหรัฐฯ

ทำให้มีกำไรที่ต้องเสียภาษี 20 ล้านดอลลาร์สหรัฐฯ

ภายใต้การคำนวณภาษีปกติบริษัทจะต้องเสียภาษีจำนวน 4.2 ล้านดอลลาร์สหรัฐฯ (20*21%)

แต่บริษัทได้จ่ายเงินให้กับ CFC ที่อยู่ในต่างประเทศเป็นจำนวนทั้งหมด 50 ล้านดอลลาร์สหรัฐฯ ซึ่งเกินเพดานที่กำหนด (ร้อยละ 3 ของค่าใช้จ่าย 480 ล้านดอลลาร์สหรัฐฯ เท่ากับ 14.4 ล้านดอลลาร์สหรัฐฯ)

ดังนั้น บริษัทจะต้องนำเงินจำนวน 50 ล้านดอลลาร์สหรัฐฯ มาบวกรวมกับกำไรที่คำนวณตามปกติ ทำให้มีรายได้ที่ใช้ในการคำนวณ BEAT เท่ากับ $20+50 = 70$ ล้านดอลลาร์สหรัฐฯ และเสียภาษีร้อยละ 10 จึงมีภาระภาษีที่ต้องชำระทั้งหมดเท่ากับ 7 ล้านดอลลาร์สหรัฐฯ

ทั้งนี้ข้อบทภาษีระหว่างประเทศดังกล่าวจะมีการปรับเปลี่ยนอีกครั้งในปี พ.ศ. 2569 โดยจะลดจำนวนรายได้ที่สามารถหักได้ของ GILTI และ FDII ซึ่งจะทำให้อัตราภาษีที่แท้จริงอยู่ที่ร้อยละ 16.406 และอัตราภาษีขั้นต่ำของ BEAT จะเป็นร้อยละ 12.5

ดังนั้น จะเห็นได้ว่าระบบการจัดเก็บภาษีกำไรจากต่างประเทศกรณีนิติบุคคลของสหรัฐฯ ไม่ได้เป็นระบบภาษีแบบ Territorial อย่างแท้จริง โดยระบบภาษีใหม่นี้กล่าวได้ว่าเป็นระบบ Hybrid และมีการใช้หลักผสมผสานของการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศ ซึ่งประกอบด้วยหลัก Territorial หลัก Worldwide และหลักจุดหมายปลายทาง โดยแต่ละหลักมุ่งเน้นที่จะกำหนดว่ากำไรของบริษัทควรเสียภาษีภายในประเทศอย่างไรและเมื่อไหร่ โดยสามารถอธิบายแต่ละหลักได้ ดังนี้

หลักแหล่ง (Source-base) หรือ territorial กำไรของบริษัทจะเสียภาษีตามแหล่งที่ผลิตสินค้าและบริการ โดยการจัดเก็บภาษีจะไม่ขึ้นกับว่าสำนักงานใหญ่ของบริษัทจะตั้งอยู่ที่ใด ดังนั้น ภายใต้หลักการนี้กำไรที่เกิดในประเทศสหรัฐฯ จะเสียภาษี ในขณะที่กำไรที่เกิดขึ้นในต่างประเทศจะได้รับการยกเว้นภาษี

หลักถิ่นที่อยู่ (Residence-base) หรือ worldwide เป็นการเก็บภาษีจากกำไรของบริษัทที่ตั้งอยู่หรือมีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้น ซึ่งบริษัทที่มีสำนักงานใหญ่ในประเทศสหรัฐฯ จะต้องนำกำไรจากทั่วโลกที่เกิดขึ้นของบริษัทมารวมคำนวณเสียภาษีในประเทศสหรัฐฯ โดยให้สามารถเครดิตภาษีที่ได้จ่ายไปในต่างประเทศได้สูงสุดเท่ากับอัตราภาษีของประเทศสหรัฐฯ เพื่อไม่ให้เกิดภาวะภาษีซ้ำซ้อน ซึ่งเป็นหลักการเดียวกับที่ประเทศไทยใช้อยู่

หลักจุดหมายปลายทาง หรือ Destination-based เป็นการเก็บภาษีกำไรบริษัทจากแหล่งที่มีการขายสินค้าและบริการ โดยไม่สนใจว่าสำนักงานใหญ่จะตั้งอยู่ ณ ที่ใด หรือจะมีการผลิตสินค้าและบริการ ณ ที่ใด ดังนั้น บริษัทจะถูกจัดเก็บภาษีจากแหล่งที่อยู่ลูกค้าของบริษัท

การปฏิรูปกฎหมายภาษีระหว่างประเทศของสหรัฐฯ ในครั้งนี้ได้นำ 3 หลักการดังกล่าวมาใช้ โดย Participation exemption ได้นำหลัก territorial มาใช้ GILTI นำหลัก worldwide มาใช้ทำให้บริษัทข้ามชาติที่มีสำนักงานใหญ่อยู่ที่ประเทศสหรัฐฯ จะต้องเสียภาษีรายได้ที่ได้รับจากต่างประเทศ ในขณะที่บริษัทที่มีสำนักงานใหญ่ที่อื่นไม่ต้องเสียภาษีนี้อย่างไรก็ดี GILTI ได้กำหนดภาษีที่ต้องเสียเฉพาะส่วนที่เป็นผลตอบแทนส่วนเกินจากร้อยละ 10 ของการลงทุนที่กำหนด

FDII และ BAET ค่อนข้างจะคล้ายคลึงกับระบบจุดหมายปลายทาง โดยองค์ประกอบที่สำคัญของภาษีตามหลักจุดหมายปลายทางคือการปรับเขตแดนในการจัดเก็บภาษี (a border adjustment) โดยการเสียภาษีตาม

เขตแดนจะเก็บภาษีนำเข้าในขณะที่ยกเว้นภาษีการส่งออก BEAT ไม่ยอมให้มีการหักเงินที่จ่ายให้กับบริษัทต่างประเทศที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกัน ทำให้มีการเพิ่มฐานภาษีในหลักการเดียวกับจุดหมายปลายทาง FDI ได้ กำหนดอัตราภาษีส่วนลดสำหรับรายได้ที่เกี่ยวข้องกับการส่งออก ซึ่งเหมือนกับการยกเว้นภาษีสำหรับการส่งออก ตามการปรับเขตแดนในการเสียภาษี

ระบบภาษีสหรัฐฯจึงมีความเหมือนกับประเทศอื่นๆ ในบางกรณีและแตกต่างในบางกรณี โดยประเทศอุตสาหกรรมใน OECD ส่วนใหญ่ใช้ระบบผสมผสาน (Hybrid) ที่ให้การยกเว้นภาษีเงินได้จากต่างประเทศ แบบ Participation Exemption แต่ยังคงปกป้องฐานภาษีในประเทศผ่านหลักถิ่นที่อยู่ของบริษัท ซึ่งการใช้ Participation Exemption ของประเทศสหรัฐฯ เป็นการดำเนินการที่สอดคล้องกับประเทศใน OECD ส่วนใหญ่ โดยปี พ.ศ. 2560 ประเทศในกลุ่ม OECD 29 ใน 35 ประเทศให้การยกเว้นภาษีเงินได้จากต่างประเทศ ทั้งนี้ ระบบ Participation exemption ของประเทศสหรัฐฯ เหมือนกับประเทศแคนาดา หรือญี่ปุ่น ที่ไม่ให้การยกเว้น capital gains ในขณะที่ประเทศในยุโรปส่วนใหญ่ยกเว้นทั้งเงินปันผลและ capital gain

ประเทศสหรัฐฯ ไม่ได้เป็นประเทศเดียวที่ดำเนินการปกป้องการกัดกร่อนฐานภาษี โดยประเทศใน OECD ส่วนใหญ่ที่ใช้ participation exemption ได้นำกฎ CFC มาใช้ เหมือน GILTI กฎ CFC เป็นหลักถิ่นที่อยู่ที่ใช้กับบริษัทข้ามชาติที่มีสำนักงานใหญ่ในประเทศนั้นๆ เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีจากการจัดรูปแบบธุรกิจ

กฎ CFC มีความซับซ้อน แต่มีจุดมุ่งหมายที่จะเก็บภาษีเหมือน GILTI คือจะเก็บภาษีรายได้ที่จ่ายในการย้ายฐาน ในขณะที่จะให้การยกเว้นรายได้ที่เกิดจากการลงทุนอย่างแท้จริง อย่างไรก็ตามมีความแตกต่างที่สำคัญที่ควรรู้คือ ประการแรก GILTI ใช้สูตรเป็นแนวทางในการหารายได้ที่ได้รับยกเว้นภาษีมากกว่ากฎ CFC ที่ใช้ข้อเท็จจริงหรือกิจกรรมเป็นแนวทาง ประการที่ 2 GILTI ใช้อัตราภาษีส่วนลดในการคำนวณภาระภาษี ในขณะที่ CFC ใช้อัตราภาษีปกติ

การจัดเก็บภาษี FDI มีความเหมือนกับนโยบายของหลายๆ ประเทศ ในการเก็บภาษีเงินได้จากกล่องสิทธิบัตร (patent box) ที่จะกำหนดขอบพิเศษ และอัตราภาษีส่วนลดสำหรับรายได้ที่มาจาก IP ความแตกต่างหลักระหว่าง FDI และ traditional patent box คือ FDI จะใช้กับรายได้ที่เกี่ยวข้องกับการส่งออก ในขณะที่ patent box ใช้กับรายได้ทั้งหมดที่มาจาก IP

บทสรุป

ที่ผ่านมา ก่อนการปฏิรูปภาษี ประเทศสหรัฐฯ เป็นเพียงไม่กี่ประเทศใน OECD ที่ใช้ระบบภาษีแบบ worldwide ซึ่งเป็นระบบที่มีข้อบกพร่อง ระบบภาษีระหว่างประเทศใหม่ของสหรัฐฯ เป็นระบบที่ดีขึ้น

กว่าเดิม แต่ก็ยังไม่สมบูรณ์ เนื่องจากระบบที่เรียกว่า territorial ไม่ได้เป็น territorial อย่างแท้จริง อย่างไรก็ตาม การเปลี่ยนไปสู่ระบบ territorial ก็ถือว่าการเปลี่ยนแปลงที่ดีขึ้นที่สำคัญในการจัดเก็บภาษีบริษัทข้ามชาติ ในประเทศสหรัฐฯ

สำหรับประเทศไทยได้มีการบรรเทาภาระภาษีของบริษัทที่ได้รับเงินปันผลจากต่างประเทศ เช่นกันกับประเทศสหรัฐฯ โดยการยกเว้นภาษีในกรณีเงินปันผลที่ได้รับจากต่างประเทศไม่ต้องนำมารวมคำนวณ ภาษีเงินได้นิติบุคคลหากเข้าเงื่อนไข ดังนี้

(1) ต้องถือหุ้นในบริษัทในบริษัทผู้จ่ายเงินไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงเป็น เวลาไม่น้อยกว่า 6 เดือนก่อนได้รับเงินปันผล

(2) เงินปันผลต้องมาจากกำไรสุทธิที่มีการเสียภาษีในอัตราไม่ต่ำกว่าร้อยละ 15 ของกำไรสุทธิ (พ.ร.ฎ. ฉบับที่ 442 พ.ศ. 2548)

จะเห็นได้ว่าประเทศไทยกำหนดเงื่อนไขในการได้รับการยกเว้นภาษีเงินปันผลที่แตกต่างจาก ประเทศสหรัฐฯ

นอกจากนี้ประเทศไทยยังให้เครดิตภาษีที่ได้เสียไว้ในต่างประเทศในกรณีมีสาขาต่างประเทศ ให้ นิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยนำภาษีเงินได้ที่เสียไปในต่างประเทศมาหักออกจากภาษีเงินได้นิติบุคคลใน ไทยได้แต่ต้องไม่เกินจำนวนเงินภาษีที่เสียในไทย ตามหลักเกณฑ์เงื่อนไขที่กำหนด (พ.ร.ฎ. ฉบับที่ 300 พ.ศ. 2539) รวมทั้งได้บรรเทาภาระภาษีเงินได้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนซึ่งไทยมีกับประเทศต่างๆ แล้ว จำนวน 61 ประเทศ (ณ เดือนพฤษภาคม 2561) ซึ่งเป็นแนวทางเดียวกับที่ประเทศสหรัฐฯ ใช้เช่นกัน

สำหรับประเด็นการป้องกันการกัดกร่อนฐานภาษี ในลักษณะของ The Base Erosion and Anti-Abuse Tax เหมือนของประเทศสหรัฐฯ ประเทศไทยยังไม่มีขอบเขตที่ชัดเจน แต่มีการดำเนินการในลักษณะที่ เป็นส่วนๆ โดยเน้นการเก็บภาษีจากการค้าธุรกรรมอิเล็กทรอนิกส์เพิ่มสร้างความเป็นธรรมในระบบ อย่างไรก็ตาม เห็นว่า GILTI FDII และ BEAT ที่ประเทศสหรัฐฯ นำมาใช้อาจมีข้อจำกัดสำหรับประเทศไทย แต่ประเทศไทย ควรพิจารณาในเรื่องการกำหนดเงื่อนไขสัดส่วนของการถือหุ้นของบริษัทที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันของ Participation Exemption ของเงินปันผลจากต่างประเทศเพื่อให้สอดคล้องกับรูปแบบของธุรกิจและหลักเกณฑ์ ของประเทศอื่นๆ