

บทที่ 2

ความสำคัญและประโยชน์ของการส่งเสริมการลงทุนโดยมาตรการทางภาษี

2.1 หลักการส่งเสริมการลงทุน

2.1.1 ความหมายของการลงทุน

โดยปกติการคำตามความหมายทั่วไปหมายถึง การนำเงินลงทุน (Capital) หรือเงิน (Money) มาจัดการโดยหวังที่จะมีรายได้หรือกำไรจากการจัดการนั้น ส่วนการลงทุนหมายความว่า เป็นการร่วมกันระหว่างบุคคลผู้ลงทุน (Investor) นำเงินทุน (Capital) ในรูปของวิสาหกิจ (Enterprise) หรือกิจกรรมทางธุรกิจ (Business Activity) เพื่อแสวงหากำไร¹

โดยทั่วไปจะแบ่งการลงทุนออกเป็น 2 ประเภท คือ

(1) การลงทุนทางด้านทรัพย์สิน (Portfolio Investment) พิจารณาลักษณะที่กลายเป็นสื่อกลางของการลงทุน (Media of Investment) และเป็นตัวแทนหรือเครื่องแสดงการลงทุนของทุน การเปลี่ยนมือในการเป็นเจ้าของทุน โดยวิธีการซื้อขายหลักทรัพย์เหล่านี้ในตลาดหุ้น เรียกว่า Security Capitalism โดยตั้งอยู่บนหลักการ Private Ownership of Capital

(2) การลงทุนโดยตรง ได้แก่การลงทุนในด้านโรงงาน ที่ดิน สินค้าทุนและสินค้าคงเหลือ เป็นการดำเนินการประกอบการด้านอุตสาหกรรม เกษตรกรรม การจัดหาทรัพยากรธรรมชาติ อุตสาหกรรมบริการ เป็นต้น²

2.1.2 เหตุผลในการส่งเสริมการลงทุน

ในการพิจารณาที่จะเข้าไปลงทุนในประเทศผู้รับการลงทุนประเทศใดนั้น สิ่งที่ผู้ลงทุนต้องคำนึงถึงและนำมาพิจารณาเพื่อประกอบการตัดสินใจประการหนึ่งคือ การพิจารณามาตรการ

¹พิธิชัย ไชยแสงสุขกุล, กฎหมายเกี่ยวกับการลงทุน, (กรุงเทพมหานคร, โรงพิมพ์ห้างหุ้นส่วนจำกัด บี.เจ.เพลท โปรเซสเซอร์, 2538), น. 8.

²เพ็งอ้าง น. 10.

ทางกฎหมายและนโยบายของรัฐบาลในส่วนของสิทธิประโยชน์ ที่พึงจะได้รับจากการลงทุน สิทธิประโยชน์ที่สำคัญจึงมักจะปรากฏออกมาใน 2 ลักษณะคือ³

1. สิทธิประโยชน์ที่ไม่เกี่ยวกับภาษีอากร

การให้สิทธิประโยชน์ในส่วนที่ไม่เกี่ยวกับภาษีอากร เป็นวิธีการที่รัฐใช้กฎหมายพิเศษ เป็นมาตรการเสริมอย่างหนึ่งนอกเหนือจากสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร ทั้งนี้เพื่อเป็นการอำนวยความสะดวก ผ่อนคลายขั้นตอนความเข้มงวด ปัญหาและอุปสรรคต่าง ๆ ของผู้ลงทุนตามกฎหมายที่ใช้ขณะนั้น ซึ่งไม่ได้ก่อให้เกิดความคล่องตัวแก่ผู้ลงทุน รัฐจึงได้กำหนดวิธีการโดยการใช้กฎหมายเป็นเครื่องช่วยผ่อนคลายและแก้ไข้ปัญหาในส่วนที่เกี่ยวกับการอำนวยความสะดวกต่อผู้ลงทุนจากกฎหมายทั่วไปที่มีอยู่เดิม เพื่อเป็นการชดเชยกับความไม่พร้อมทางด้านอื่น ๆ เช่น ด้านกฎหมาย โครงสร้างสาธารณูปโภค และปัญหาอุปสรรคความไม่สะดวกอื่น ๆ ด้วยเหตุดังกล่าว จึงทำให้สิทธิประโยชน์ที่ไม่เกี่ยวกับภาษีอากรแตกต่างกันไปตามลักษณะและโครงสร้างทางกฎหมายของแต่ละประเทศ

สำหรับสิทธิประโยชน์ในส่วนนี้ ปัจจุบันประเทศไทยได้มีกฎหมายให้สิทธิพิเศษไว้ดังนี้

- การเข้าเมืองของคนต่างด้าว ได้แก่ การที่กฎหมายกำหนดสิทธิพิเศษในการเข้าเมืองในแก่คนต่างด้าวที่เข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อศึกษารู้ทางการลงทุนหรือกระทำการอื่นใดที่จะเป็นประโยชน์ต่อการลงทุน⁴ และกำหนดสิทธิพิเศษให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมให้สามารถนำช่างฝีมือ ผู้ชำนาญการรวมทั้งคู่สมรสและบุคคลซึ่งอยู่ในความอุปการะของช่างฝีมือ หรือผู้ชำนาญการเหล่านั้นเข้ามาในราชอาณาจักรตามอัตราจำนวนหรือระยะเวลาที่คณะกรรมการพิจารณาเห็นสมควร แม้ว่าจะเกินกว่าที่บัญญัติไว้ในกฎหมายว่าด้วยคนเข้าเมือง⁵ ทั้งนี้เพื่อให้เกิดความคล่องตัวและเป็นการอำนวยความสะดวกให้มากกว่ากรณีปกติ

- การทำงานของคนต่างด้าว ได้แก่ การที่กฎหมายกำหนดให้สิทธิพิเศษแก่คนต่างด้าวให้สามารถทำงานบางประเภทได้เป็นพิเศษ ซึ่งโดยปกติแล้ว งานประเภทนั้นจะถูกสงวนไว้สำหรับคนไทยเท่านั้น⁶

³ กนกพรธณ อุดมอิทธิพงษ์, “กฎหมายภาษีอากรกับการส่งเสริมการลงทุน”, (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2536), น. 5.

⁴ พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 มาตรา 24

⁵ พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 มาตรา 25

⁶ พระราชกฤษฎีกา กำหนดงานในอาชีพและวิชาที่ห้ามคนต่างด้าวทำ พ.ศ. 2522

- การถือกรรมสิทธิ์ในที่ดิน ได้แก่ การที่กฎหมายกำหนดให้ผู้ได้รับการส่งเสริมที่เป็นคนต่างด้าว สามารถถือครองที่ดินเพื่อประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมในฐานะเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ได้ และยิ่งไปกว่านั้น กฎหมายยังให้สิทธิพิเศษที่จะถือครองที่ดินได้จำนวนมากกว่าที่กฎหมายกำหนดไว้ แต่ทั้งนี้จะต้องอยู่ภายใต้การพิจารณาเห็นสมควรของคณะกรรมการ⁷

2. สิทธิประโยชน์เกี่ยวกับภาษีอากร

สาเหตุที่ต้องมีการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรสำหรับการลงทุนนั้น มาจากเหตุผลสำคัญ 2 ประการ คือ⁸

- ความแตกต่างในโครงสร้างทางเศรษฐกิจของประเทศ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในเรื่องระบบ กล่าวคือในประเทศที่พัฒนาหรือก้าวหน้าทางอุตสาหกรรมจะมีโครงสร้างในการจัดเก็บภาษีทางตรงจากรายได้ของบุคคล หรือคณะบุคคลเป็นหลัก ในขณะที่ประเทศกำลังพัฒนายังคงจัดเก็บภาษีหลักจากภาษีทางอ้อม เช่น ภาษีโมคภณฑ์ (Commodity Tax) ภาษีสินค้าขาเข้าและขาออก (Taxation on Imports and Exports) ซึ่งในลักษณะดังกล่าวนี้ถือว่าเป็นอุปสรรคต่อการที่จะทำการผลิตขึ้นมาขายภายในประเทศ เพราะเมื่อนำภาษีดังกล่าวบวกเข้าไปกับต้นทุนการผลิตแล้ว จะทำให้ราคาของผลิตภัณฑ์นั้นสูงมากจนไม่อาจจะขายหรือแข่งขันกับราคาในตลาดโลกได้

- ความไม่พร้อมในโครงสร้างพื้นฐานทางการลงทุนอื่น ๆ เช่น ความไม่สะดวกและขาดแคลนในเรื่องการคมนาคม การขนส่ง การพลังงาน ขนาดและกำลังตลาดผู้บริโภค ซึ่งความไม่พร้อมเหล่านี้เป็นสาเหตุให้การลงทุนในประเทศกำลังพัฒนาเกิดค่าใช้จ่ายในการลงทุนที่สูงขึ้น โอกาสและเวลาในการถนอมทุนและกำไรของผู้ลงทุนมีจำกัด สิ่งจูงใจทางภาษีจึงได้ถูกกำหนดขึ้นเพื่อทดแทนความไม่พร้อมในปัจจุบันดังกล่าวเพื่อสร้างบรรยากาศการลงทุนให้น่าสนใจขึ้น

2.1.3 วัตถุประสงค์ของมาตรการเพื่อการส่งเสริมการลงทุน

วัตถุประสงค์ที่สำคัญที่สุดและถือว่าเป็นหลักการพื้นฐานของการส่งเสริมการลงทุนโดยมาตรการทางภาษี ก็คือเพื่อสร้างบรรยากาศการลงทุนของประเทศให้มีความน่าลงทุนไม่ว่าจะเป็นการลงทุนจากนักลงทุนภายในประเทศหรือนอกประเทศ เพราะเป็นที่ทราบกันดีว่าการลงทุนภายในประเทศปริมาณการลงทุนภายในประเทศที่มากขึ้นหมายถึงจำนวนรายได้ของประเทศย่อมเพิ่มสูงขึ้นตามไปด้วย และยังเป็นการพัฒนาศักยภาพของประเทศ นอกจากนี้ที่กล่าวมาซึ่งถือว่าเป็น

⁷ พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 มาตรา 27

⁸ กนกพรรณ อุดมอิทธิพงศ์, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 3, น. 7.

วัตถุประสงค์หลักของเรื่องแล้ว การใช้มาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนนั้น มีวัตถุประสงค์เฉพาะอย่างดังต่อไปนี้⁹

2.1.3.1 เพื่อการส่งเสริมการลงทุนในกิจการประเภทหนึ่งประเภทใดโดยเฉพาะ

วัตถุประสงค์ของการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่การลงทุนบางประเภทเป็นการเฉพาะเจาะจงนี้ ถือเป็นเรื่องปกติในทางภาษีอากรที่ใช้กันโดยทั่วไป เนื่องจากเมื่อรัฐต้องการส่งเสริมการลงทุนประเภทใด เพราะเล็งเห็นว่าการลงทุนนั้นจะนำมาซึ่งความเจริญเติบโตหรือก่อให้เกิดผลดีต่อประเทศชาติ รัฐก็จะใช้มาตรการทางภาษีเป็นเครื่องมืออย่างหนึ่งเพื่อส่งเสริมให้มีการลงทุนประเภทนั้นเพิ่มสูงขึ้น ยกตัวอย่างเช่นในหลาย ๆ ประเทศมักจะให้สิทธิประโยชน์แก่การลงทุนด้านเกษตรกรรมและการลงทุนในภาคการผลิต สำหรับสัดส่วนของมาตรการทางภาษีที่นำมาใช้นั้นมีความแตกต่างกันออกไปแต่วัตถุประสงค์หลักก็เพื่อเป็นการส่งเสริมหรือสนับสนุนภาคเกษตรกรรมและภาคอุตสาหกรรมภายในประเทศ

การใช้มาตรการทางภาษีเพื่อวัตถุประสงค์นี้ หากพิจารณาในด้านของการดึงดูดการลงทุนจากต่างชาติจะพบว่ามักจะมีแนวโน้มที่จะเป็นการดึงดูดการลงทุนในภาคอุตสาหกรรมเป็นหลัก และมักปรากฏในรูปแบบที่ให้สิทธิประโยชน์แก่การลงทุนบางประเภทโดยเฉพาะเจาะจง ทั้งนี้ก็เนื่องจากต้องการส่งเสริมการลงทุนให้สอดคล้องกันกับนโยบายของรัฐที่จะกำหนดแนวทางของประเทศ ดังจะเห็นได้จากปัจจุบันประเทศต่าง ๆ จะให้ความสำคัญกับอุตสาหกรรมที่ใช้ทักษะและความสามารถเชิงเทคโนโลยี ยกตัวอย่างเช่นประเทศกำลังพัฒนาในภูมิภาคเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ที่มีการแข่งขันกันพัฒนาอุตสาหกรรมเกี่ยวกับเทคโนโลยีที่ทันสมัย จึงมีการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่อุตสาหกรรมวงจรรีเลย์และโทรคมนาคม อุตสาหกรรมในเชิงวิจัยและพัฒนา อุตสาหกรรมทางด้านโปรแกรมคอมพิวเตอร์ เป็นต้น

สำหรับกรณีประเทศไทยก็ได้มีการใช้มาตรการทางภาษีในวัตถุประสงค์เพื่อดึงดูดการลงทุนในประเภทใดโดยเฉพาะนี้เช่นเดียวกัน ยกตัวอย่างกรณีของพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 405 พ.ศ. 2545 ตามความในประมวลรัษฎากร เรื่องการลดอัตราและยกเว้นภาษีให้แก่สำนักงานปฏิบัติการภูมิภาค เหตุผลที่ต้องมีการออกพระราชกฤษฎีกานี้ เนื่องจากรัฐบาลมีนโยบายสนับสนุนให้มีการลงทุนของบริษัทต่างประเทศในรูปแบบการจัดตั้งเป็นสำนักงานปฏิบัติการภูมิภาคในประเทศไทยมากยิ่งขึ้น เพื่อพัฒนาให้ประเทศไทยเป็นศูนย์กลางการลงทุนในภูมิภาคในภูมิภาค

⁹ ทัตถพงษ์ เทียมพันธ์พงศ์, “การส่งเสริมการลงทุนโดยใช้มาตรการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา,” (สารนิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546), น. 5.

เอเซียตะวันออกเฉียงใต้ และส่งเสริมให้มีการลงทุน จึงให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่สำนักงานปฏิบัติการภูมิภาคและคนต่างด้าวที่ปฏิบัติงานในสำนักงานปฏิบัติการภูมิภาค รวมทั้งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นในสำนักงานปฏิบัติการภูมิภาค

2.1.3.2 เพื่อการส่งเสริมการลงทุนในพื้นที่ใดพื้นที่หนึ่งโดยเฉพาะ

ประเทศหลายประเทศมักจะใช้มาตรการหลากหลายรูปแบบเพื่อเป็นช่องทางการลงทุน ซึ่งจะส่งผลในการพัฒนาพื้นที่หนึ่ง ๆ หรือในสวนภูมิภาค วัตถุประสงค์ในการพัฒนาสวนภูมิภาค รวมทั้งการสนับสนุนให้มีการพัฒนาพื้นที่ในชนบท หรือการพัฒนาศูนย์กลางอุตสาหกรรมให้แยกตัวออกจากพื้นที่ในเขตเมือง และลดปัญหาสิ่งแวดล้อม ความหนาแน่นของประชากรในเขตเมือง ซึ่งประเทศที่ใช้มาตรการดังกล่าวนี้ได้แก่ ประเทศแองโกล่า บราซิล เอลกวาดอร์ การ์น่า อินเดียน ปากีสถาน และประเทศไทย รวมถึงในประเทศอียิปต์ ก็ได้มีการใช้มาตรการนี้เพื่อการจูงใจเพื่อการใช้ประโยชน์ในพื้นที่แห้งแล้งและพื้นที่ที่เป็นทะเลทราย แรงจูงใจบางประการเหล่านี้ ได้ทำให้เกิดการพัฒนาในสวนภูมิภาคและพื้นที่ใดพื้นที่หนึ่งเป็นการเฉพาะ นอกจากนี้ประเทศอียิปต์ได้มีการใช้มาตรการยกเว้นภาษีในช่วงเวลาที่ยาวนานกว่า สำหรับการท่าเกษตรกรรมในพื้นที่ใหม่ ๆ ซึ่งมาตรการยกเว้นภาษีเช่นนี้ถือเป็นมาตรการที่ใช้กันโดยทั่วไปในประเทศกำลังพัฒนา เช่น ประเทศไนจีเรีย ได้มีระบบการดึงดูดการลงทุนในสวนภูมิภาค โดยการจ่ายเงินชดเชยในอัตราส่วนร้อยละ 100 ถึง 5 แก่บริษัทที่ดำเนินกิจการในพื้นที่ชนบทซึ่งไม่มีสิ่งอำนวยความสะดวกเช่น ไฟฟ้า ถนนลาดยาง โทรศัพท์ และน้ำประปา¹⁰

วัตถุประสงค์ในข้อนี้ถือว่าเป็นวัตถุประสงค์ที่สืบเนื่องกับวัตถุประสงค์ทั่วไปของการใช้มาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนคือ วัตถุประสงค์ทั่วไปของการส่งเสริมการลงทุนก็เพื่อเป็นการเพิ่มปริมาณการลงทุนในประเทศในให้เพิ่มสูงขึ้น อันเป็นการมองในภาพรวมของปริมาณการลงทุนทั้งหมดในประเทศว่ามีเท่าใด และจะใช้มาตรการทางภาษีอย่างไรเพื่อที่จะสร้างบรรยากาศในการลงทุนภายในประเทศให้เพิ่มมากขึ้น แต่วัตถุประสงค์ในข้อนี้จะมองในมุมมองที่แคบลงจากที่ผ่านมา คือมองลงไปในแต่ละพื้นที่จุดใดจุดหนึ่งของประเทศโดยเฉพาะว่าพื้นที่ใดควรที่จะส่งเสริมให้เกิดการลงทุนบ้างด้วยเหตุผลหลาย ๆ ประการ แต่โดยทั่วไปแล้วการใช้มาตรการทางภาษีโดยวัตถุประสงค์ให้มีการลงทุนในพื้นที่ที่ไม่ค่อยมีการพัฒนาหรือพื้นที่ที่มีอัตราคนว่างงาน

¹⁰ United Nation, Tax Incentive and Foreign Direct Investment : A Global Survey, 2000, p. 12

เป็นจำนวนมาก หรืออาจจะเป็นกรณีที่รัฐต้องการควบคุมการประกอบการในพื้นที่ใดพื้นที่หนึ่งที่ได้จัดเตรียมไว้ โดยเฉพาะเนื่องจากความสะดวกต่อการควบคุมและการตรวจสอบของรัฐเองด้วย เหตุผลบางประการ เช่น ต้องการป้องกันปัญหามลพิษด้านต่าง ๆ จากการประกอบการอุตสาหกรรม เป็นต้น

สำหรับประเทศไทยก็มีการบัญญัติกฎหมายเพื่อวัตถุประสงค์เดียวกันนี้เช่นกันอยู่ในพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน ซึ่งมีการแบ่งเขตพื้นที่ออกเป็น 3 เขต และมีการให้สิทธิประโยชน์ที่แตกต่างกัน สำหรับเขตที่รัฐต้องการส่งเสริมให้มีการลงทุนมาก ๆ ก็จะมีการให้ประโยชน์มากกว่าเขตที่มีความต้องการส่งเสริมการลงทุนน้อยกว่า เช่นระยะเวลาในการได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นต้น¹¹

2.1.3.3 เพื่อเพิ่มอัตราการจ้างแรงงานภายในประเทศ

วัตถุประสงค์ที่สำคัญประการหนึ่งที่รัฐมีความจำเป็นต้องใช้มาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนก็เพื่อเป็นการสร้างงานภายในประเทศ เนื่องจากเมื่อมีการลงทุน สำหรับวัตถุประสงค์ของการใช้มาตรการทางภาษีเพื่อเพิ่มอัตราการจ้างงานภายในประเทศ รัฐอาจใช้ในรูปแบบของการเพิ่มอัตราการจ้างงานโดยทั่วไปหรืออาจส่งเสริมให้มีอัตราการจ้างงานที่มีลักษณะเฉพาะกลุ่มได้ ในส่วนของการเพิ่มอัตราการจ้างงานโดยทั่วไปก็ให้ไปลงทุนในพื้นที่ที่มีประชากรว่างงานอัตราสูง และสำหรับการส่งเสริมที่มีลักษณะเฉพาะกลุ่ม เช่นการส่งเสริมให้มีการจ้างแรงงานที่เป็นผู้ทุพพลภาพ ที่โดยทั่วไปมักถูกปฏิเสธในการรับเข้าทำงาน รัฐสามารถนำมามาตรการทางภาษีเข้ามาเป็นเครื่องมือเพื่อช่วยเหลือบุคคลเหล่านี้ได้ เช่นอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายสำหรับค่าจ้างได้มากกว่าการจ้างบุคคลปกติ เป็นต้น¹²

2.1.3.4 เพื่อเป็นการถ่ายทอดความรู้และเทคโนโลยี

เนื่องจากกลุ่มประเทศกำลังพัฒนามีความต้องการที่จะพัฒนาความรู้และเทคโนโลยีจึงพยายามให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่กิจการที่ต้องใช้ความรู้และเทคโนโลยีที่ทันสมัย โดยเฉพาะจากกิจการจากกลุ่มประเทศพัฒนาแล้ว เพื่อนำมาใช้ในการพัฒนาการผลิตของตนเองแล้วยังเป็นการช่วยลดปัญหาอันเนื่องมาจากความล้าสมัยจากเทคโนโลยีซึ่งก่อปัญหาให้กับประเทศกำลัง

¹¹ หัตถพงษ์ เทียมพันธ์พงศ์, อ้างแล้ว เิงอรรถที่ 9, น. 7.

¹² เฟิงอ้าง น. 8.

พัฒนาในปัจจุบัน เช่นปัญหาเรื่องสิ่งแวดล้อมจากมลพิษด้านต่าง ๆ อันเป็นผลที่เกิดจากการประกอบกิจการอุตสาหกรรม ที่เป็นปัญหาสำคัญสำหรับประเทศกำลังพัฒนา¹³

ในหลาย ๆ ประเทศ มีความต้องการที่จะดึงดูดการลงทุนซึ่งสามารถนำเทคโนโลยีขั้นสูงหรือก่อให้เกิดการวิจัยและพัฒนา โดยการให้สิ่งจูงใจทางภาษี ซึ่งมักจะประสบความสำเร็จเพียงเล็กน้อย เนื่องจากเป็นการยากที่เจ้าหน้าที่จะตัดสินได้ว่าเทคโนโลยีไหนจะถือเป็นขั้นสูงหรือมีความพิเศษ หรือเป็นการยากที่จะหาว่าสิ่งไหนเป็นการวิจัย กรณีส่วนใหญ่คือนักลงทุนมีความประสงค์ที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีในการทำสิ่งต่าง ๆ และจากประสบการณ์ในประเทศกำลังพัฒนาคือการถ่ายทอดเทคโนโลยีไปยังประเทศที่จะเข้าไปลงทุน เนื่องจากการมีประสบการณ์ที่ไม่น่าพอใจกับมาตรการจูงใจทางภาษีในภูมิภาคนี้ หลาย ๆ ประเทศจึงหันไปใช้สิ่งจูงใจอย่างอื่นเช่นการกำหนดเขตพื้นที่ที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีโดยเฉพาะ¹⁴

2.1.3.5 เพื่อส่งเสริมการส่งออก

เนื่องจากการส่งสินค้าออกไปยังต่างประเทศเป็นการทำรายได้ให้กับประเทศในแต่ละปีเป็นจำนวนมากศาล ดังนั้นประเทศต่าง ๆ จึงพยายามที่จะส่งเสริมให้ประเทศของตนมีปริมาณการส่งออกที่มากขึ้น และจากประสบการณ์ของหลาย ๆ ประเทศในกลุ่มประเทศกำลังพัฒนาพบว่าปริมาณการส่งออกที่เพิ่มสูงขึ้น หมายถึงความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจที่เพิ่มขึ้นตามไปด้วย ดังนั้นปัจจุบันจึงสามารถพบเห็นมาตรการต่าง ๆ ของประเทศกำลังพัฒนาในหลายรูปแบบที่รัฐให้แก่กิจการเพื่อส่งเสริมการส่งออกของประเทศ

สำหรับในประเทศไทยเองก็มีความต้องการส่งเสริมการลงทุนในกิจการที่ดำเนินการส่งออก โดยพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนได้อนุญาตให้หักเงินได้พึงประเมินในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นจำนวนเท่ากับร้อยละ 5 ของรายได้ที่เพิ่มขึ้นจากปีก่อนการส่งออกซึ่งผลิตภัณฑ์หรือผลผลิตผลที่ผู้ได้รับการส่งเสริมผลิตหรือประกอบโดยไม่รวมค่าประกันภัยและค่าขนส่งออกนอกประเทศ ทั้งนี้ตามเงื่อนไขที่คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนได้กำหนด¹⁵

¹³ เฟิงอ้าง, น. 8.

¹⁴ Victor Thuronyi, *Tax Law Design and Drafting*, Volume 2; International Money Fund, 1998, p.18

¹⁵ หัตถพงษ์ เทียมพงศ์พันธ์, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 9, น. 8

2.1.3.6 เพื่อส่งเสริมเขตปลอดอากรหรือเขตส่งเสริมการส่งออก

เขตส่งเสริมการส่งออกมีความใกล้เคียงกับส่งเสริมการลงทุนโดยการส่งออกในภูมิภาคเอเชีย หรือเรียกอีกอย่างหนึ่งคือเขตปลอดอากร ซึ่งมีการก่อตั้งมากกว่า 30 ปี ในกว่า 50 ประเทศ โดยเฉพาะประเทศกำลังพัฒนา สิ่งที่ทำให้เขตต่าง ๆ เหล่านี้มีความแตกต่างกันก็คือบรรยากาศซึ่งผู้ประกอบการ (อาจจะเป็นทั้งชาวต่างชาติและและคนในชาติ) สามารถนำเข้าเครื่องจักร ชิ้นส่วนและวัตถุดิบ โดยไม่ต้องเสียอากรขาเข้าและภาษีอื่น ๆ สำหรับส่วนประกอบที่ใช้ในการผลิตเพื่อส่งออก โดยปกติแล้ว สินค้าจากเขตส่งเสริมการส่งออกมักจะขายในตลาดภายในประเทศและได้รับการยกเว้นภาษีเหมือนการส่งออกไปนอกประเทศ

ประเทศที่ก่อตั้งเขตส่งเสริมการส่งออกส่วนใหญ่มีความสนใจที่จะทำรายได้จากอัตราการแลกเปลี่ยนจากขายสินค้าส่งออก ถึงแม้ว่าจะมีวัตถุประสงค์อื่น ๆ ด้วย เช่นส่งเสริมการจ้างงาน ส่งเสริมเทคโนโลยี หรือนโยบายการพัฒนาพื้นที่ในส่วนภูมิภาค การยกเว้นภาษีจากการนำเข้าคือสิ่งที่สำคัญสำหรับเขตส่งเสริมการส่งออก การยกเว้นดังกล่าวยังสามารถใช้ได้กับวัตถุดิบและชิ้นส่วนที่นำเข้ามาเพื่อการส่งออกและยังขยายไปสู่สินค้าซึ่งใช้ในขั้นตอนการผลิต ซึ่งเป็นการดึงดูดการลงทุนเนื่องจากการลดต้นทุนในทันที การกำหนดจำนวนสินค้าที่จะส่งออกไปจะต้องเป็นไปตามที่กำหนดใน GATT และสิ่งที่ต้องคำนึงถึงก็คืออัตราภาษี 0 เปอร์เซนต์ ตามภาษีมูลค่าเพิ่ม

การส่งเสริมการลงทุนในเขตส่งเสริมการส่งออกนั้นมีความเคลื่อนไหวสูง ต้นทุน และความอ่อนไหวทางด้านภาษี ซึ่งมีภาษีอื่น ๆ สำหรับการลงทุนมักจะใช้ได้กับในเขตส่งเสริมการลงทุน ในบางกรณี การส่งเสริมเป็นพิเศษเช่น การใช้ระยะเวลาในการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีก็สามารถใช้กับการลงทุนในเขตส่งเสริมการลงทุนด้วย

การประเมินความสำเร็จหรือความล้มเหลวของการใช้มาตรการเขตส่งเสริมการส่งออกนี้เป็นเรื่องยาก ในบางประเทศมีการทำรายได้จากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ แต่ในบางประเทศกลับล้มเหลว มักมีการทำรายได้จากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ แต่กลับมีสัดส่วนของยอดการส่งออกเพียงเล็กน้อย เนื่องจากส่วนประกอบ วัตถุดิบ ส่วนใหญ่ต้องนำเข้ามา เช่นผู้ผลิตผ้าในบางเขตได้มีการนำเข้าเส้นด้ายหรือกระดุม การจ้างงานก็เป็นสิ่งสำคัญประการหนึ่ง แต่มีผลกระทบเพียงเล็กน้อยต่อการว่างงานในท้องถิ่น เนื่องจากงานส่วนใหญ่สามารถจ้างเด็กผู้หญิงซึ่งไม่เคยทำงานมาก่อนได้ การถ่ายทอดเทคโนโลยีก็มีเพียงเล็กน้อยและมีในบางประเทศเท่านั้นที่ได้รับประโยชน์จากผู้ผลิต การใช้เขตส่งเสริมการส่งออกเป็นนโยบายในการพัฒนาส่วนภูมิภาคส่วนใหญ่ไม่ประสบความสำเร็จ เนื่องจากแรงจูงใจทางภาษีนั้นก็มีอยู่ในเขต

ส่งเสริมการส่งออกส่วนใหญ่ ทำให้สามารถทำรายได้ทางภาษีโดยตรงเพียงเล็กน้อยเท่านั้น ถึงแม้ว่านักลงทุนในเขตส่งเสริมการส่งออกจะได้ใช้จ่ายเงินเพื่อการจ้างงาน ในรูปของรายจ่ายทางภาษี ภาษีเงินได้สำหรับเงินเดือน และภาษีขายจากการใช้จ่ายของลูกค้า¹⁶

2.1.4 ประเภทของมาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุน

1. การยกเว้นหรือลดอัตราภาษีเงินได้ในช่วงระยะเวลาหนึ่ง (Tax Holidays)

มาตรการการยกเว้นหรือลดอัตราภาษี (Tax Holidays) มักใช้ในประเทศกำลังพัฒนา หรือประเทศที่กำลังเข้าสู่การเปลี่ยนแปลง ซึ่งมาตรการนี้เป็นมาตรการที่มีวัตถุประสงค์ต่อกิจการที่เริ่มดำเนินการและไม่ได้ให้สิทธิประโยชน์กับกิจการที่ดำเนินการอยู่แล้ว ซึ่งกิจการที่ก่อตั้งใหม่จะได้ยกเว้นภาษีเงินได้ในช่วงระยะเวลาหนึ่ง ๆ และบางครั้งก็จะได้รับการต่อระยะเวลาโดยการลดหย่อนภาษีในภายหลัง

สำหรับประเทศที่กำลังเข้าสู่การเปลี่ยนแปลง ข้อดีประการหนึ่งของ Tax Holidays ก็คือ เป็นการจัดเตรียมระบบให้กับนักลงทุนต่างชาติ เนื่องจากไม่ต้องมีการคำนวณภาษีในปีแรก ๆ ของการลงทุน ในระหว่างที่ระบบภาษียังไม่ได้รับการพัฒนาอย่างสมบูรณ์ ซึ่งแนวคิดนี้ ไม่ได้ดึงดูดใจนักลงทุนที่ต้องการลงทุนในระยะยาว เนื่องจากนักลงทุนในระยะยาวก็ให้ความสำคัญกับภาษีหลังจากหมดระยะเวลายกเว้นภาษีด้วย

ประเด็นทางเทคนิคมีความสำคัญในการค้นหาผลกระทบของมาตรการ Tax Holidays กับการลงทุน ประเด็นแรกคือเมื่อระยะเวลาที่ได้รับการยกเว้นภาษีเริ่มต้นหรืออาจจะเป็นในช่วงเวลาที่เริ่มต้นการผลิต ปีแรกที่กิจการได้รับผลกำไร หรือปีแรกที่กิจการได้รับผลกำไรสะสมในการประกอบกิจการ สำหรับโครงการที่มีขนาดใหญ่ มักจะมีผลการดำเนินกิจการขาดทุนในปีแรก ๆ เนื่องจากมีต้นทุนค่าใช้จายสูง รวมทั้งค่าใช้จายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับกิจการเริ่มต้นประกอบกิจการ เช่นการฝึกอบรม หรือการพัฒนาตลาด ซึ่งโครงการดังกล่าวนั้น มาตรการ Tax Holidays ที่เริ่มต้นเมื่อมีเริ่มมีการผลิตอาจจะเป็นการเพิ่มการจ่ายภาษีเมื่อรวมระยะเวลาดูดโครงการ ซึ่งไม่เป็นการดึงดูดการลงทุน ถ้าผลมีผลขาดทุนเกิดขึ้นในระหว่างระยะเวลาที่ได้รับการยกเว้นภาษีนี้ ก็อาจจะไม่สามารถนำผลขาดทุนไปหักย้อนหลังได้เมื่อพ้นระยะเวลาที่กำหนด ซึ่งโดยปกติจะสามารถนำผลขาดทุนในปีที่ไม่ต้องเสียภาษีมาหักได้ในปีที่ต้องเสียภาษี ดังนั้นช่วงเวลาดังกล่าว

¹⁶ Victor Thuronyi, อ้างแล้ว เศรษฐกิจที่ 14, p.20-21

อาจจะอยู่ในช่วงเวลาที่ไม่ต้องมีการเสียภาษีอยู่แล้ว ถึงแม้ว่าภาษีอาจจะมีการเพิ่มขึ้นตามระยะเวลา เนื่องจากไม่มีผลขาดทุนมาหักจากผลกำไรได้ อีกกรณีหนึ่งที่สามารถเกิดขึ้นได้ก็คือ หากระยะเวลาที่จะได้รับยกเว้นภาษีเกิดขึ้นเมื่อมีผลกำไรในครั้งแรก ซึ่งอาจจะก่อให้เกิดการเพิ่มเหตุการณ์ทางภาษีเมื่อระยะเวลาในการนำผลขาดทุนมาหักนั้น มีระยะเวลาสั้น หรือการใช้ผลขาดทุนนั้นถูกจำกัดในวงแคบ ๆ กฎหมายภาษีมักจะกำหนดว่าระยะเวลาในยกเว้นภาษีเริ่มต้นในปีแรกที่กิจการมีผลกำไร อย่างไรก็ตามกฎหมายดังกล่าวมักมีนัยยะเป็นสองทาง คือการหมายถึงปีแรกที่มีกำไรจากการประกอบกิจการ หรือ ปีแรกที่มีกำไรสะสมเป็นบวก

คำถามที่เกี่ยวข้องก็คือเรื่องของค่าเสื่อมราคาในระยะเวลาที่ได้รับการยกเว้นภาษี ซึ่งควรจะหักค่าเสื่อมราคาได้ในระยะเวลาที่ได้รับการยกเว้นภาษีหรือควรจะรอให้พ้นระยะเวลายกเว้นภาษี ค่าเสื่อมราคาเป็นสิ่งที่แสดงต้นทุนในการคำนวณรายได้ และการหักค่าเสื่อมก็มีความจำเป็นสำหรับการคำนวณรายได้ให้ถูกต้องแม่นยำซึ่งอยู่ภายใต้ระยะเวลาการยกเว้นภาษี การอนุญาตให้ชะลอการหักค่าเสื่อมราคา จะมีผลทำให้มีการประมาณการต้นทุนที่เกี่ยวข้องสูงเกินกว่าความเป็นจริง ในเวลาหลังจากได้รับการยกเว้นภาษี และนำไปสู่การลดภาษี ซึ่งเป็นผลทั่ว ๆ ไปของการใช้มาตรการส่งเสริมการลงทุน ในประเด็นนี้จะมีความซับซ้อนยิ่งขึ้น หากมีการใช้รูปแบบการหักค่าเสื่อมในอัตราเร่งเป็นส่วนหนึ่งของการลงทุน การใช้มาตรการหักค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่งในระหว่างที่ได้รับการยกเว้นภาษี เป็นการลดมูลค่าและสามารถเพิ่มอัตราของภาษีที่เกี่ยวข้อง อีกหนึ่งคำถามคือความยั่งยืนของระยะเวลาในการยกเว้นภาษี มาตรการ Tax Holidays โดยส่วนใหญ่ที่ใช้ในประเทศที่มีการเปลี่ยนแปลงมักจะมีระยะเวลาสั้น และจะเป็นประโยชน์เพียงเล็กน้อยสำหรับการลงทุนระยะยาว ระยะเวลาในการยกเว้นภาษีที่นานกว่าจะเป็นประโยชน์มากกว่า เช่นในบางประเทศในเอเชีย และฮังการี ซึ่งมีระยะเวลาการยกเว้นภาษีที่นานกว่าก็ยังสามารถดึงดูดการโครงการลงทุนในระยะยาวให้เข้ามาลงทุนได้ อย่างไรก็ตาม ระยะเวลาในการยกเว้นภาษีที่ยาวนาน ก็จะมีต้นทุนทางภาษีมากกว่าและมีความไม่มั่นคงในการประมาณการทางภาษี ปัญหาตรงข้ามที่จะเกิดขึ้นก็คือเมื่อมีการล้มเลิกระยะเวลาในการยกเว้นภาษี เนื่องจากบริษัทที่ดำเนินกิจการอยู่แล้วจะสามารถที่จะใช้ประโยชน์จาก Tax Holidays ได้ต่อไป แต่กิจการที่จะมาลงทุนใหม่ก็สามารถก่อตั้งโดยการใช้อัตราแบบของกิจการของบริษัทที่ตั้งอยู่แล้ว บางครั้งโดยการนำนักลงทุนเข้ามาใหม่ หรือ ขายบริษัทที่ได้รับสิทธิประโยชน์จากมาตรการนี้ ให้แก่นักลงทุนใหม่ ในการล้มเลิกระยะเวลาที่ได้รับการยกเว้นภาษี โดยกำหนดว่าบริษัทที่ได้รับสิทธิ

ประโยชน์ในการยกเว้นภาษีจะเป็นผู้ขาดคุณสมบัติหากมีการเปลี่ยนเจ้าของบริษัท ซึ่งมาตรการนี้
อย่างน้อยก็เป็นการป้องกันการหลีกเลี่ยงกฎหมายได้อย่างชัดเจนมากที่สุด¹⁷

บางประเทศอาจจะใช้มาตรการลดอัตราภาษีเงินได้ที่ต่ำกว่าปกติ เพื่อดึงดูดนักลงทุน
จากต่างชาติเพื่อให้เข้ามาลงทุนในสวนภูมิภาค เช่น ฮองกง (จีน) อินโดนีเซีย ไอร์แลนด์ ลาว
กัมพูชา และเอสโตเนีย¹⁸

การยกเว้นหรือลดอัตราภาษีเงินได้ (Tax Holidays) เป็นมาตรการที่สามารถพบเห็นได้
บ่อยมากที่สุด โดยหลักจะเป็นการใช้แบบชั่วคราวหรือในช่วงระยะเวลาใดเวลาหนึ่งเท่านั้น โดย
กรณีของการยกเว้นภาษีเงินได้โดยหลักจะไม่มีลักษณะเป็นการถาวร ยกเว้นแต่เพียงบางกรณีที่ใช้
กับบางกิจการและต้องมีลักษณะเฉพาะจริง ๆ เท่านั้น

ส่วนกรณีการลดอัตราภาษีเงินได้ โดยทั่วไปมักจะใช้กับกิจการที่มีขนาดเล็ก และการ
ลดอัตราภาษีเงินได้ให้กับกิจการขนาดเล็กนี้โดยส่วนมากก็เพื่อช่วยผู้ประกอบการที่มีอยู่ใน
ปัจจุบันในสภาวะการณ์ต่าง ๆ เช่น กรณีประเทศที่ประสบปัญหาทางเศรษฐกิจ สำหรับมาตรการนี้
ประเทศไทยก็ได้มีการนำมาใช้โดยเป็นการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่กิจการขนาดกลาง
และขนาดย่อม คือพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 394) พ.ศ. 2545
เรื่องลดอัตราภาษีเงินได้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีทุนชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบ
ระยะเวลาบัญชีไม่เกินห้าล้านบาทจากที่ต้องเสียภาษีอัตราร้อยละ 30 เหลือร้อยละ 20 ในส่วนของ
กำไรสุทธิที่ไม่เกินหนึ่งล้านบาท และร้อยละ 25 ในส่วนของกำไรสุทธิที่เกินหนึ่งล้านบาทแต่ไม่เกิน
สามล้านบาท¹⁹

2. การหักเงินลงทุนออกจากรายได้ที่จะนำไปคำนวณเพื่อเสียภาษี และการหักเงิน
ลงทุนตามสัดส่วนที่กำหนดออกจากภาษีโดยตรง (Investment Allowance and Tax Credit)²⁰

¹⁷ Victor Thuronyi, อ้างแล้ว เชงอรรถที่ 14, น. 4-6.

¹⁸ United Nation, อ้างแล้ว เชงอรรถที่ 10, น. 19.

¹⁹ หัตถพงษ์ เทียมพันธ์พงศ์, อ้างแล้ว เชงอรรถที่ 9, น. 10.

²⁰ การเครดิตภาษี หมายถึงการหักเงินลงทุนตามสัดส่วนที่กำหนดออกจากภาษีโดยตรง
และ Investment Allowance หมายถึง การหักเงินลงทุนตามสัดส่วนที่กำหนดออกจากรายได้ที่จะ
นำไปคำนวณเพื่อเสียภาษี (จากเอกสารสรุปการเสวนาความร่วมมือทางการวิจัยและพัฒนา
สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน (BOI) กับมหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ วันที่ 13 กันยายน
2550 / http://www.rdi.ku.ac.th/news_announce/kurdi/Year_50/21/BOI_KU.doc)

การหักเงินลงทุนออกจากรายได้ที่จะนำไปคำนวณเพื่อเสียภาษี และการหักเงินลงทุนตามสัดส่วนที่กำหนดออกจากภาษีโดยตรง คือรูปแบบของการบรรเทาภาระทางภาษี ซึ่งเป็นฐานของมูลค่าการใช้จ่ายสำหรับการลงทุน มาตรการนี้ได้ให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีมากกว่าการหักค่าเสื่อมราคา การผ่อนปรนทางภาษีจะเป็นรูปแบบของการลดรายได้ที่ต้องเสียภาษีของกิจการ ส่วนเครดิตภาษีจะเป็นการลดภาษีที่ต้องจ่ายโดยตรง

ประเด็นทางเทคนิคของมาตรการนี้คือการนิยามในเรื่องของค่าใช้จ่าย การเลือกอัตราของการผ่อนปรนหรือเครดิต ข้อจำกัดในการใช้เครดิตหรือการผ่อนปรน และวิธีการทางภาษีของจำนวนที่ต้องใช้ในการกระตุ้น ซึ่งไม่สามารถใช้ได้ในปีที่มีรายได้ไม่เพียงพอที่จะต้องเสียภาษี ปัญหาหลักในการตัดสินใจเรื่องค่าใช้จ่ายก็คือ การให้คำจำกัดความที่ถูกต้องแม่นยำ ซึ่งตรงตามมาตรการในการส่งเสริมการลงทุนเพื่อแก้ปัญหาภาษีรั่วไหล และในขณะเดียวกันก็เพื่อให้ผู้เสียภาษีสามารถใช้ประโยชน์จากการส่งเสริมการลงทุนได้จริง

อัตราในการส่งเสริมคือการเชื่อมโยงโดยตรงต่อจำนวนของการส่งเสริม ซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อจัดเก็บรายได้ให้รัฐ ปัญหาอย่างหนึ่งที่สามารถเกิดขึ้นได้เช่นเดียวกับการเพิ่มอัตราการตั้งดูดก็คือผลประโยชน์ต่อกิจการในการควบคุมให้ต้นทุนลดต่ำลง ซึ่งนำไปสู่เป้าหมายของการลงทุนจำนวนของความเป็นไปได้ในการหลีกเลี่ยงภาษีที่จะต้องพบก็คือ เมื่ออัตราเครดิตภาษีและการลดหย่อนทางภาษีมียอตราที่สูงเกินไป ถ้ามีการให้การลดหย่อนทางการลงทุนเป็นการทั่วไป กิจการลงทุนก็จะมีบริการแก่บริษัทในเครือและให้บริษัทในเครือคิดเงินค่าบริการกับบริษัทแม่ ซึ่งเป็นปัญหาที่พบได้ทั่วไป เนื่องจากจำนวนการลดหย่อนภาษีการหักค่าเสื่อมสามารถนำมาหักจากรายได้ที่ต้องเสียภาษีได้เกินกว่าจำนวนตามความเป็นจริง

ผลกระทบของแผนการตั้งดูดทางภาษี ที่ยังมีโครงสร้างที่ไม่สมบูรณ์และนำไปสู่อัตราการตั้งดูดที่สูงเกินไป ตามที่แสดงในตัวอย่างดังต่อไปนี้ ซึ่งเป็นเรื่องการให้บริการของบริษัทในเครือที่เป็นการหารายได้นอกเหนือระบบภาษี

ต้นทุนที่แท้จริงของบริษัทแม่คือ 100 ดอลลาร์ อย่างไรก็ตาม บริษัทแม่ได้มีการจัดตั้งบริษัทในเครือเพื่อให้บริการบริษัทแม่ บริษัทในเครือค่าใช้จ่ายซึ่งเป็นต้นทุนจำนวน 100 ดอลลาร์และบวกกำไรเพิ่มอีก 50 ดอลลาร์ เพื่อคิดค่าบริการกับบริษัทแม่ ซึ่งทำให้บริษัทแม่มีสิทธิที่จะได้เครดิตภาษี 40 เปอร์เซ็นต์ของต้นทุนจ่ายจำนวน 150 ดอลลาร์ ดังนั้นจึงทำให้มีรายได้ 60 ดอลลาร์ ส่วนต้นทุนจ่ายจำนวน 150 ดอลลาร์ก็สามารถนำมาหักจากรายได้อื่นได้เต็มจำนวนและมีมูลค่าทางภาษี 60 ดอลลาร์ (อัตราภาษี 40 เปอร์เซ็นต์) และบริษัทในเครือได้เพิ่มจำนวนรายได้

จำนวน 150 ดอลลาร์และสามารถหักต้นทุนได้จำนวน 100 ดอลลาร์ ดังนั้นภาษีของบริษัทในเครือสุทธิคือ 20 ดอลลาร์

ตารางที่ 1

การคำนวณภาษีของบริษัทในเครือ		การคำนวณภาษีของบริษัทแม่	
รายได้จากบริษัทแม่	\$150	รายได้ที่จ่ายให้บริษัทในเครือ	\$150
ต้นทุน	<u>\$100</u>	มูลค่าภาษีที่หักได้	\$60
รายได้ที่ต้องเสียภาษี	\$50	มูลค่าเครดิต	<u>\$60</u>
ภาษีสุทธิ	\$20	ผลประโยชน์ทางภาษี	\$120

เมื่อรวมผลของทั้งสองบริษัทเข้าด้วยกัน จะได้เห็นการเชื่อมโยงภายในบริษัท บริษัทในเครือมีต้นทุน 100 ดอลลาร์ รวมภาษี 20 ดอลลาร์ บริษัทแม่มีมูลค่าภาษีที่หักได้ 60 ดอลลาร์ รวมกับเครดิตภาษีอีก 60 ดอลลาร์ รวมเป็น 120 ดอลลาร์ ซึ่งสามารถชดเชยกับต้นทุนของบริษัทในเครือได้ ซึ่งระบบภาษีนี้ได้เป็นการอุดหนุนค่าใช้จ่ายของบริษัทได้อย่างสมบูรณ์

การใช้การดึงดูทางภาษีทำให้ต้องยอมรับว่าประเทศจะไม่สามารถประมาณการภาษีที่กิจการต่าง ๆ จะต้องเสียในแต่ละปีได้ ตัวอย่างเช่น การลดหย่อนสามารถถูกจำกัดเป็นอัตราของรายได้ที่ต้องเสียภาษี หรือการให้เครดิตสามารถจำกัดได้ตามอัตราภาษีที่ต้องจ่ายได้ อย่างไรก็ตาม การจำกัดต้นทุนรายได้ต่อรัฐและทำให้กิจการไม่สามารถใช้มาตรการดึงดู เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีได้

รูปแบบที่สำคัญคือ จะทำอย่างไร ถ้ากิจการไม่มีรายได้ที่ต้องเสียภาษีอย่างเพียงพอในปีที่ได้รับการลดหย่อน เพื่อได้รับสิทธิประโยชน์อย่างเต็มที่ ในบางประเทศ มาตรการดึงดูทางภาษีก็ทำให้ประเทศได้รับความเสียหาย ข้อจำกัดนี้ทำให้เกิดข้อขัดแย้งกับกิจการซึ่งไม่มีรายได้อื่น ๆ ที่ทำให้กิจการลงทุนจากต่างชาติได้รับสิทธิประโยชน์ นอกจากนี้ การเตรียมการที่ไม่ก่อประโยชน์อาจจะเป็นกลไกเดียวที่จะทำให้สามารถใช้สิทธิประโยชน์ เช่น การโอนสิทธิในการลดหย่อนการลงทุนจากกิจการที่ได้รับสิทธิประโยชน์จากระยะเวลาการลดหย่อนภาษี ไปยังกิจการที่ต้องเสียภาษี ซึ่งจะทำการที่ได้รับสิทธิประโยชน์ทั้งสองประเภท และรายได้ของรัฐบาลลดต่ำลงมากกว่าภาษีที่ต้องเสียในระหว่างระยะเวลาที่ได้รับการยกเว้น การใช้การเช่า ในการโอนสิทธิประโยชน์²¹

²¹ Victor Thuronyi, อ้างแล้ว เชนเจอร์นัลที่ 14, น. 6-7.

3. การใช้ความแตกต่างของระยะเวลา

การใช้ความแตกต่างของระยะเวลา สามารถเกิดขึ้นได้โดยการใช้การหักจ่ายจ่ายในอัตราเร่งหรือการยี่ระยะเวลาในการรับรู้รายได้ออกไป รูปแบบทั่วไปของการหักจ่ายจ่ายในอัตราเร่งคือการหักค่าเสื่อมในอัตราเร่ง เมื่อต้นทุนของสินทรัพย์สามารถหักค่าเสื่อมราคาได้เร็วกว่าค่าเสื่อมทางเศรษฐศาสตร์ ซึ่งจะสามารถหักค่าเสื่อมได้หมดภายในระยะเวลาที่สั้นกว่าหรือใช้อัตราพิเศษในปีแรก แต่จำนวนรวมของการหักก็ไม่เกินจากต้นทุนที่แท้จริง การหักค่าเสื่อมที่เร็วกว่าจะทำให้มีความแตกต่างทางด้านภาษี ซึ่งมีผลกระทบเท่ากับรัฐให้บริษัทที่ได้รับประโยชน์ทางภาษี กู้ยืมเงินโดยไม่คิดดอกเบี้ย

สิ่งที่สำคัญของความแตกต่างในระยะเวลาที่สามารถเกิดขึ้นได้ เช่น ไม่สามารถถือเป็นรายได้จนกว่าจะได้มีการขายทรัพย์สิน ด้วยเหตุที่ได้มีการรับรู้ต้นทุนทันที ความแตกต่างของระยะเวลานี้ เป็นสิ่งที่สำคัญกว่าการตั้งดูการลงแบบชัดแจ้งแบบอื่น ๆ สำหรับกิจการที่มีความแน่นอน อย่างไรก็ตามการหักค่าเสื่อมในอัตราเร่ง ก็เป็นการหลีกเลี่ยงปัญหาการหักค่าเสื่อมเกิดต้นทุน ซึ่งสามารถเกิดขึ้นได้จากการใช้การลดหย่อนการลงทุน²²

4. การลดอัตราภาษี

โดยทั่วไปการลดอัตราภาษี สามารถใช้กับรายได้ที่มาจากแหล่งเงินได้ที่แน่นอนหรือกับกิจการที่มีบรรทัดฐานเป็นที่น่าเชื่อถือ เช่นกิจการที่ประกอบการผลิตหรือการเกษตรกรรมรายย่อย การลดอัตราภาษีนี้แตกต่างจากการใช้ระยะเวลาในการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษี (Tax Holidays) เนื่องจากภาระทางภาษีของกิจการที่ไม่ได้แบ่งแยกประเภทกิจการโดยเด็ดขาด จึงทำให้มีการใช้สิทธิประโยชน์สำหรับรายได้ที่เกิดจากกิจการที่มีอยู่ก่อนแล้ว นอกเหนือไปกว่ากิจการใหม่ซึ่งได้รับสิทธิประโยชน์จริง ๆ และสิทธิประโยชน์ก็จะมีข้อจำกัดด้านเวลา การตรวจสอบคุณสมบัติของรายได้เป็นประเด็นหลัก และจำเป็นต้องมีการออกกฎระเบียบเพื่อแบ่งประเภทผู้เสียภาษีที่พึงประสงค์ ถ้าสิทธิประโยชน์นั้นมีข้อจำกัดสำหรับกิจการโดยเฉพาะ เช่นกิจการรายย่อย ถ้าการกำหนดคุณสมบัตินั้นมีแค่เพียงการแบ่งประเภทของรายได้ ก็จะต้องมีการกำหนดขนาดของรายได้ ซึ่งสามารถออกกฎให้มีการแยกบัญชีกิจการสำหรับแหล่งที่มาของรายได้ที่แตกต่างกัน แต่ระเบียบนั้นก็ต้องสอดคล้องกับระยะเวลาของต้นทุนและรายได้ เพื่อให้ได้สิทธิประโยชน์สูงสุด²³

²² เฟิงอ้าง, น. 8

²³ เฟิงอ้าง, น. 9

5. การนำผลขาดทุนไปใช้ในปีถัดไป

การอนุญาตให้หักผลขาดทุนถือว่าเป็นการส่งเสริมการลงทุนประเภทหนึ่ง และเป็น การช่วยเหลือแบ่งเบาภาระของกิจการไปด้วยในตัว เนื่องจากโดยปกติเมื่อเริ่มประกอบกิจการมักจะ ประสบกับการขาดทุน ในปีต่อ ๆ มา เมื่อเริ่มมีกำไรรัฐก็จะเริ่มเก็บภาษีเงินได้ การเปิดโอกาสให้ กิจการได้หักเงินขาดทุนก่อนหน้าการเสียภาษีเงินได้ เท่ากับเป็นการช่วยชดเชยผลขาดทุนก่อนที่รัฐ จะมาแบ่งส่วนกำไรในรูปแบบของภาษีเงินได้

รูปแบบของการอนุญาตให้หักผลขาดทุนจะมีสองรูปแบบ คือ การอนุญาตให้หักผล ขาดทุนย้อนหลังวิธีหนึ่ง กับ การอนุญาตให้หักผลขาดทุนในอนาคตอีกวิธีหนึ่ง โดยทั้งสองแบบจะ มีการกำหนดระยะเวลาหรือจำนวนปีที่อนุญาตให้ยกผลขาดทุนมาหักไว้เป็นระยะเวลาที่แน่นอนซึ่ง โดยทั่วไปจะอยู่ที่ประมาณ 3-5 รอบระยะเวลาบัญชี²⁴

6. การยกเว้นภาษีสำหรับการนำผลกำไรที่ได้จากการลงทุนในประเทศมาลงทุนซ้ำ

ในประเทศมาเลเซียและประเทศจีนได้มีการสร้างมาตรการจูงใจเพื่อให้กิจการต่าง ๆ นำผลกำไรที่เกิดขึ้นภายในประเทศมาลงทุนซ้ำในประเทศอีกครั้ง ยกตัวอย่างกรณีประเทศ มาเลเซียกำหนดว่า กิจการที่นำผลกำไรที่เกิดขึ้นในประเทศมาลงทุนซ้ำภายในประเทศ ผลกำไรที่ เกิดจากการลงทุนครั้งหลังจะได้รับยกเว้นภาษีในอัตราส่วนหนึ่งของเงินลงทุน แต่สำหรับกรณีของ ประเทศจีนซึ่งมีการใช้มาตรการนี้เช่นเดียวกัน แต่มีส่วนของรายละเอียดโดยประเทศจีนจะยกเว้น ภาษีสำหรับการนำผลกำไรที่ได้จากการลงทุนในประเทศสำหรับผู้ถือหุ้น ไม่ยกเว้นให้ในระดับของ กิจการ²⁵

7. การหักค่าใช้จ่ายได้มากเป็นพิเศษในการคำนวณภาษีเงินได้

ในบางประเทศ ได้มีการอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายได้มากกว่าจำนวนเต็มของค่าใช้จ่ายที่มี คุณสมบัติตามที่กำหนด เช่นอนุญาตให้มีการให้ค่าใช้จ่ายเป็นสองเท่าสำหรับค่าใช้จ่ายเพื่อการ ฝึกอบรม ค่าใช้จ่ายเพื่อการวิจัยและพัฒนา หรือค่าใช้จ่ายที่เพื่อการทำการตลาดสำหรับการส่งออก²⁶

มาตรการนี้เป็นที่นิยมในหลายประเทศโดยขึ้นอยู่กับความต้องการของแต่ละประเทศว่า ต้องการสนับสนุนในเรื่องใด โดยทั่วไปจะเป็นกรณีเรื่องของการส่งเสริมการส่งออกสินค้าและ บริการ เช่นนโยบายการส่งเสริมการส่งออกของประเทศมาเลเซียและประเทศสิงคโปร์ จะอนุญาต ให้หักรายจ่ายได้เป็นสองเท่าถ้าเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ได้รับการส่งเสริมจากรัฐ

²⁴ เฟิงอ้าง น. 11.

²⁵ เฟิงอ้าง น. 13.

²⁶ United Nation, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 10, น. 22

นอกจากนี้ กรณีประเทศมาเลเซียซึ่งมีนโยบายส่งเสริมการท่องเที่ยวจึงมีการอนุญาตให้หักรายจ่าย ในกิจการที่เกี่ยวกับการท่องเที่ยวได้เป็นสองเท่าของรายจ่ายปกติ²⁷

8. การลดอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายสำหรับเงินปันผลและดอกเบี้ยที่นำออกไปนอกประเทศ

รัฐบาลส่วนใหญ่ได้มีการเก็บภาษีสำหรับเงินปันผลที่นักลงทุนชาวต่างชาตินำส่งออกไปนอกประเทศ ซึ่งภาษีในส่วนนี้อาจจะได้รับการลดหย่อนเพื่อดึงดูดการลงทุนจากต่างชาติ²⁸

การลดอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่าย โดยทั่วไปแล้วไม่เป็นที่พึงประสงค์ของประเทศต่าง ๆ โดยเฉพาะกรณีเงินได้ที่ส่งออกไปนอกประเทศ เพราะเนื่องจากการเสียประโยชน์จากการได้รับ ภาษีเงินได้จากผู้ประกอบการที่อยู่นอกประเทศ ซึ่งไม่ได้เสียภาษีเงินได้ในประเทศอยู่แล้ว แต่การ ลดอัตราหัก ณ ที่จ่ายนี้ก็มิวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการส่งเสริมให้มีการถ่ายทอดเทคโนโลยี อันจะเป็น การช่วยยกระดับทักษะ ความรู้ความสามารถของประชากรในประเทศ ดังนั้นการลดอัตราภาษี หัก ณ ที่จ่าย จึงมักเป็นกรณีของการจ่ายเงินได้ประเภทพวกค่าสิทธิเป็นต้น หรืออาจเป็นการลดอัตรา ภาษีเพื่อประโยชน์ทางด้านสภาพการณ์ทางการเงินของประเทศ ซึ่งจะเป็นในรูปของการลด อัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายสำหรับเงินประเภทดอกเบี้ย²⁹

9. การยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีศุลกากร

มาตรการการยกเว้นหรือลดอัตราภาษีศุลกากรมักจะนำมาใช้เพื่อเป็นการส่งเสริมและ สนับสนุนการลงทุนทางด้านอุตสาหกรรมโดยเฉพาะ เพราะเรื่องภาษีศุลกากรนี้เป็นปัจจัยสำคัญใน การลงทุนด้านอุตสาหกรรมเนื่องจากต้องมีการนำเข้าและส่งออกที่ต้องรับภาระภาษีศุลกากร ทั้ง จากการนำเข้าเครื่องจักรและอุปกรณ์ต่าง ๆ รวมถึงวัตถุดิบบางอย่างที่ต้องสั่งซื้อจากต่างประเทศ และอาจต้องเสียภาษีในขั้นตอนของการส่งออกสินค้าไปยังต่างประเทศ ดังนั้นการยกเว้นหรือลด อัตราภาษีศุลกากรจึงมักจะปรากฏอยู่ในรูปของการยกเว้นหรือลดภาษีเครื่องจักรและอุปกรณ์ รวมถึงวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิต³⁰

หรืออีกวิธีการหนึ่ง คือการเพิ่มอัตราภาษีศุลกากรสำหรับสินค้าที่ผลิตแล้ว เพื่อคุ้มครอง ตลาดภายในประเทศจากการแข่งขันการนำเข้า ซึ่งมาตรการดังกล่าวได้ถูกนำมาใช้ในหลาย ๆ

²⁷ หัตถพงษ์ เทียมพันธ์พงศ์, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 9, น. 12.

²⁸ United Nation, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 9, น. 21

²⁹ หัตถพงษ์ เทียมพันธ์พงศ์, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 9 น. 13.

³⁰ หัตถพงษ์ เทียมพันธ์พงศ์, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 9 น. 14.

ประเทศ อย่างไรก็ตาม ในประเทศกำลังพัฒนาหลาย ๆ ประเทศก็มีความจำเป็นต้องลดอัตราภาษีศุลกากรตามเงื่อนไขขององค์การการค้าโลก (WTO) และข้อตกลงทางการค้าอื่น ๆ ในภูมิภาค³¹

10. การลดหย่อนภาษีจากฐานการจ้างงาน

เพื่อเป็นการส่งเสริมการลงทุนในพื้นที่ที่กำหนดไว้โดยเฉพาะหรือโดยทางภูมิศาสตร์ รัฐบาลอาจจะมาตรการลดอัตราภาษีเงินสมทบประกันสังคม หรือให้เครดิตภาษี หรือจ่ายเงินโดยใช้ฐานของจำนวนลูกจ้าง บัลดแกเรีย ได้ให้มาตรการดึงดูดทางภาษีสำหรับกิจการที่มีการจ้างงานคนพิการ³²

11. เครดิตภาษีสำหรับมูลค่าเพิ่ม

เพื่อเป็นการสนับสนุนให้เกิดการผลิตภายในประเทศและลดการส่งออกของวัตถุดิบ รัฐบาลอาจจะเครดิตภาษีหรือเงินสำหรับมูลค่าเพิ่มในขั้นตอนการผลิต หรือสำหรับยอดผลิตสุทธิเพื่อการขาย³³

12. การลดหย่อนภาษีและเครดิตภาษีสำหรับเงินตราต่างประเทศ

เหตุผลประการหนึ่งที่ประเทศกำลังพัฒนาหลายประเทศให้การส่งเสริมการส่งออกก็คือ การมีรายได้ซึ่งเป็นเงินตราต่างประเทศ ไม่เพียงแต่ในขั้นตอนการส่งออก แต่ยังรวมถึงอุตสาหกรรมบริการหลาย ๆ ประเภทเช่น การท่องเที่ยวและโรงแรม บางประเทศจึงได้มีมาตรการการลดหย่อนภาษีหรือให้เครดิตภาษีสำหรับรายได้ที่เป็นเงินตราต่างประเทศ³⁴

2.1.5 ข้อดีและข้อเสียจากการส่งเสริมการลงทุนโดยมาตรการทางภาษี

การดึงดูดการลงทุนโดยมาตรการทางภาษีอาจทำได้ไปสามารถแบ่งแยกตามลำดับความสำคัญ โดยแยกตามรายละเอียดของประเภทบริษัทและกิจการที่จะได้รับประโยชน์จากมาตรการดังกล่าว ช่วงเวลาที่รัฐบาลจะได้รับผลกระทบต่อรายได้สำหรับแต่ละมาตรการ และความยากลำบากในการดำเนินการจัดเก็บ รวมถึงความเป็นไปได้ในการหลีกเลี่ยงภาษี³⁵

³¹ United Nation, อ้างแล้ว เชงอรรถที่ 10. น. 22.

³² เฟิงอ้าง, น. 22.

³³ เฟิงอ้าง, น. 22.

³⁴ เฟิงอ้าง, น. 22.

³⁵ เฟิงอ้าง, น. 10.

2.1.5.1 สิทธิประโยชน์

ช่วงเวลาที่ได้รับการยกเว้นภาษี (Tax Holidays) ก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดสำหรับกิจการในการสร้างผลกำไรในช่วงปีแรก ๆ ของการลงทุน ซึ่งเป็นประโยชน์สำหรับกิจการที่ลงทุนในการค้า การก่อสร้างในระยะเวลาดสั้น และบริการ แต่จะไม่ใช่ประโยชน์มากนักสำหรับกิจการที่มีขนาดการลงทุนขนาดใหญ่ โดยปกติของการประกอบกิจการก็จะมีผลกำไรในปีแรก ๆ ของการดำเนินธุรกิจ ซึ่งถือเป็นประสบการณ์ให้กับประเทศต่าง ๆ ในการใช้สิทธิประโยชน์จาก Tax Holidays กิจการที่ได้รับประโยชน์มากที่สุดสำหรับ Tax Holidays นี้ก็คือกิจการขนาดเล็ก ซึ่งได้แก่ ธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ ร้านอาหาร และกิจการที่ดำเนินในช่วงเวลาดสั้น ๆ เช่นการค้าและการตัดไม้ ซึ่งไม่ต้องใช้เงินลงทุนมากนัก³⁶

2.1.5.2 ผลกระทบต่อรายได้

ผลกระทบต่อรายได้ของการยกเว้นภาษีและการยอมให้หักเงินลงทุนออกจากรายได้ที่จะนำไปคำนวณเพื่อเสียภาษีก็คือการแข่งขันยกระดับกิจการใหม่ ๆ ดังนั้นจึงมีผลกระทบด้านรายได้ในปีแรก ๆ ในการประกอบกิจการ เนื่องจากมีกิจการที่เหมาะสมมากขึ้น แต่มีข้อเสียคือทำให้รายได้ของรัฐที่จะได้รับลดน้อยลงไป และจะไม่สามารถประมาณการได้ว่าจะมีรายได้จากการจัดเก็บภาษีในปีถัด ๆ ไปได้ ซึ่งการใช้มาตรการส่งเสริมการลงทุนนี้มีข้อดีคือการก่อให้เกิดการพัฒนากิจการใหม่ ๆ ขึ้นมาก แต่มีข้อเสียคือ ถึงแม้จะมีกิจการใหม่ ๆ เกิดขึ้น แต่รายได้ของรัฐกลับลดลง³⁷

2.1.5.3 การดำเนินการและการหลีกเลี่ยงภาษี

ในส่วนของ การหลีกเลี่ยงภาษีนั้น การใช้มาตรการ Tax Holidays มีความเสี่ยงมากที่สุด เนื่องจากนักลงทุนจะเข้าไปลงทุนในประเทศที่มีการยกเว้นการจัดเก็บภาษี แต่พอหมดช่วงเวลาที่ได้รับการยกเว้นภาษี ก็จะย้ายฐานการลงทุนไปยังประเทศใหม่ ๆ นอกจากนี้ยังมีการใช้วิธีการโยกย้ายกำไรด้วยวิธี transfer pricing ไปยังประเทศที่มีการยกเว้นภาษี หรือจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำ แต่อย่างไรก็ตามในปัจจุบันนี้วิธีการดังกล่าวทำได้ยากขึ้น เนื่องจากเจ้าหน้าที่ของรัฐเริ่มให้ความสำคัญและเข้ามาตรวจสอบการโอนทรัพย์สินในกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกันมากขึ้น โดยการกำหนดให้มีราคาตลาด ซึ่งหากมีการโอนซื้อขายทรัพย์สินที่ในราคาต่ำกว่าราคาตลาด ก็อาจจะถูกประเมินได้

³⁶ เฟิงอ้าง, น.10

³⁷ เฟิงอ้าง, น.11

การใช้มาตรการให้หักค่าลดหย่อนได้มากกว่าปกติ จะมีความเสี่ยงน้อยกว่าการใช้มาตรการ Tax Holidays เนื่องจากความเสี่ยงจะอยู่ที่จำนวนเงินที่สามารถจะนำมาหักค่าลดหย่อนได้เท่านั้น และไม่เป็นภาระง่ายที่บริษัทจะหาค่าใช้จ่ายที่จะนำมาลดหย่อนได้ แต่มีข้อเสียคือบริษัทอาจจะซื้อทรัพย์สินในราคาที่สูงกว่าปกติ หรือมีการปลอมแปลงสัญญา เพื่อให้นำมาหักค่าลดหย่อนได้มาก ๆ และถ้ามีบริษัทในเครือที่ตั้งอยู่ในประเทศหรือในพื้นที่ที่ได้รับสิทธิประโยชน์จากการหักค่าลดหย่อน ก็จะมีการโอนย้ายทรัพย์สินไปตั้งอยู่ในบริษัทที่สามารถใช้สิทธิในการหักค่าลดหย่อนได้มากกว่า เช่น ศูนย์วิจัยและพัฒนา

การนำมาตรการทางภาษีในรูปแบบต่าง ๆ มาใช้เพื่อส่งเสริมการลงทุนนั้น รัฐก็ต้องมีระบบการตรวจสอบที่เข้มงวด เช่น ต้องตรวจสอบว่าผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการคำนวณภาษีถูกต้องหรือไม่ หรือนำสิทธิประโยชน์ต่าง ๆ มาใช้ถูกต้องหรือไม่ ซึ่งเจ้าหน้าที่ของรัฐที่มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีจึงต้องเพิ่มความรู้ และประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีให้มากขึ้นด้วย เพื่อที่รัฐจะได้รับประโยชน์จากการส่งเสริมการลงทุนอย่างแท้จริง³⁸

2.1.6 การออกแบบมาตรการทางภาษีเพื่อแก้ไขข้อบกพร่อง

จากประสบการณ์ของประเทศกำลังพัฒนาที่ประสบปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีจากการใช้มาตรการส่งเสริมการลงทุนประเภทการยกเว้นภาษี (Tax Holidays) ซึ่งสิ่งเหล่านี้มีผลกระทบต่อนักลงทุนต่างชาติโดยตรง ทำให้เกิดการก่อตั้งกิจการใหม่ ๆ ขึ้น และจำนวนของมาตรการการดึงดูดไม่ขึ้นอยู่กับขนาดของการลงทุน แต่สามารถทำกำไรได้ในระหว่างปีที่ได้รับการส่งเสริม รวมทั้งการหลีกเลี่ยงภาษีในหลาย ๆ รูปแบบ ซึ่งปัญหาเหล่านี้สามารถแก้ไขได้โดยการลดหย่อนการลงทุนและเครดิต ดังนั้นรูปแบบของการส่งเสริมการลงทุนจะต้องเป็นรูปแบบที่ดีกว่า

1) การหักเงินลงทุนออกจากรายได้ที่จะนำไปคำนวณเพื่อเสียภาษี และการหักเงินลงทุนตามสัดส่วนที่กำหนดออกจากภาษีโดยตรง (Investment Allowance and Tax Credit)

จากประสบการณ์ได้แสดงให้เห็นว่ามาตรการที่เกี่ยวข้องกับการส่งเสริมการลงทุนแต่ละมาตรการมีปัญหาเป็นของตัวเอง จึงควรทำตามแนวปฏิบัติถ้ามาตรการการดึงดูดนี้ไม่ได้ก่อให้เกิดโทษ ตัวอย่างเช่น การหลีกเลี่ยงภาษี ปัญหาเกี่ยวกับการลดหย่อนทางภาษีและเครดิตภาษีซึ่งเป็นหลักฐานที่สำคัญที่สุด ดังนั้นอัตราของผลประโยชน์จึงควรเป็นอัตราที่พอเหมาะ ยิ่งไปกว่านั้น ความพยายามที่จะทำให้ได้ตามเป้าหมายของการใช้มาตรการดึงดูดการลงทุนนั้น ไม่ว่าจะ

³⁸ เฟิงอ๋าง, น.12

มีความชัดเจนหรือมีเป้าหมายคลุมเครือก็ตามนั้นอาจจะก่อให้เกิดผลตรงกันข้าม เนื่องจากความซับซ้อนหรือความไม่แน่นอนสำหรับผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่จัดเก็บภาษี ถ้าผู้เสียภาษีไม่สามารถจะแน่ใจว่าจะต้องมีรายจ่ายอย่างไรสำหรับมาตรการดึงดูดทางภาษี ก็ส่งผลต่อแนวทางในการเสียภาษี ดังนั้นการลงทุนที่เหมาะสมกับมาตรการส่งเสริมการลงทุนนั้นจึงควรมีความชัดเจนและมีกฎระเบียบที่เข้าใจได้ง่าย

ในหลาย ๆ ประเทศ หลักความสมดุลของมาตรการการส่งเสริมการลงทุน จะช่วยก่อให้เกิดฐานการลงทุนในตลาด และได้มีการพัฒนาตลาดการลงทุนของชาวต่างชาติให้คุ้นเคยกับในประเทศ ดังนั้น การส่งเสริมการลงทุนจึงควรมีการกำหนดระยะเวลาด้วยการประกาศวันที่หมดระยะเวลาส่งเสริมการลงทุน ซึ่งการหมดระยะเวลานี้จะต้องมั่นใจว่ารัฐจะสามารถตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ด้วยมาตรการที่กล่าวมาแล้ว มักจะมีการขายสินทรัพย์และขายต่อเพื่อให้ได้ประโยชน์จากมาตรการส่งเสริมการลงทุนหลาย ๆ ทาง อย่างไรก็ตาม สำหรับมาตรการส่งเสริมการลงทุนเช่น เครดิตภาษี กฎระเบียบอื่น ๆ จึงมีความจำเป็นเพื่อให้แน่ใจว่าการได้รับสินทรัพย์เพียงครั้งเดียวสิ่งที่ใกล้เคียงกันอีกประการหนึ่งคือ “Clawback” ซึ่งหมายถึงการที่ผู้เสียภาษีต้องคืนภาษีหากมีการขายต่อสินทรัพย์ภายในระยะเวลาที่กำหนด อีกวิธีการหนึ่งก็คือการในสิทธิประโยชน์สำหรับการซื้อสินค้าใหม่เท่านั้น การอนุญาตให้ใช้สินค้าที่ใช้แล้วจากต่างประเทศ อาจจะทำให้สามารถใช้เทคโนโลยีนั้น ๆ ในประเทศได้ ดังนั้นจึงควรอนุญาตให้เฉพาะกรณีที่เป็นการใช้สินค้าเป็นครั้งแรกในประเทศด้วย

ราคาในการซื้อสินทรัพย์จากต่างประเทศจากบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน อาจจะมีราคาสูงเกินกว่าความเป็นจริง ๆ เพื่อประโยชน์ในการหักค่าเสื่อมราคา การเพิ่มสิทธิประโยชน์โดยการเพิ่มการหักค่าเสื่อมราคาเป็นการก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษี ซึ่งปัญหานี้ไม่ได้เป็นเรื่องง่าย แต่มีแนวปฏิบัติบางประการที่จะช่วยแก้ปัญหาได้ กฎหมายควรกำหนดให้การซื้อขายระหว่างบริษัทในเครือเดียวกันให้เป็นไปตามราคาตลาด ค่าใช้จ่ายที่ไม่มีรูปร่างเช่น know how และการบริการทางธุรกิจ อาจจะเป็นสิ่งที่ยากในการกำหนดราคา

ในการตรวจสอบตลาด ซึ่งมีปัญหาอย่างหนึ่งก็คือ รัฐไม่อาจล่วงรู้ข้อมูลที่แท้จริงในการโอน ซื้อขาย ระหว่างบริษัทในเครือ โดยเฉพาะอย่างยิ่งข้อมูลที่อยู่ในบริษัทที่อยู่ต่างประเทศ จึงควรหาทางแก้ไขโดยกำหนดในสนธิสัญญาทางภาษี ให้มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลกันระหว่างผู้จัดเก็บภาษีในประเทศต่าง ๆ ³⁹

³⁹ เฟิงอ้าง. น. 14.

2) Tax Holidays

กรณีที่มีการใช้มาตรการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษี ในช่วงระยะเวลาหนึ่ง ๆ (Tax Holidays) ระยะเวลาที่มีการเชื่อมโยงกับการก่อตั้งกิจการมากกว่าระดับของการลงทุน จึงเป็นการทำให้เกิดการคิดค้นประเภทกิจการใหม่ ๆ มากกว่าจะเป็นการดึงดูดให้เกิดการลงทุนใหม่ ๆ รัฐอาจจะมุ่งเป้าไปยังการดึงดูดกิจการจากชาวต่างชาติ และส่งเสริมการก่อตั้งประเภทกิจการใหม่ ๆ ภายในประเทศ

ปัญหาอีกประการหนึ่งก็คือ การโอนกิจการที่มีอยู่เดิมไปยังกิจการที่ได้รับสิทธิประโยชน์จาก Tax Holidays กิจการที่ระยะเวลาของสิทธิประโยชน์กำลังจะสิ้นสุดลงอาจจะโอนสินทรัพย์เพื่อให้ได้รับสิทธิประโยชน์อีกครั้ง แนวทางการปฏิบัตินี้ ทำให้ควรจำกัดกับกิจการซึ่งไม่เคยมีในประเทศมาก่อน อัตราส่วนของของสินทรัพย์ที่ยังใหม่สำหรับประเทศควรจะมีอัตราสูง เช่น ประมาณ 90 เปอร์เซ็นต์ ซึ่งสินทรัพย์ที่จะถูกจำกัดนั้นไม่ควรรวมอาคาร อาคารที่มีการปรับปรุงเพื่อใช้ใหม่ ข้อจำกัดนี้ควรจะยกเว้นระยะเวลาของสิทธิประโยชน์สำหรับกิจการที่เปลี่ยนรูปแบบกิจการ

ข้อจำกัดประการที่ 2 คือเรื่องการกำหนดราคาโอน (Transfer pricing) โดยเฉพาะมาตรการที่มีวัตถุประสงค์เพื่อก่อให้เกิดกิจการใหม่ ๆ ควรยกเว้นการให้สิทธิประโยชน์แก่บริษัทที่เกี่ยวข้องกับบริษัทที่กำลังประกอบกิจการในประเทศ ซึ่งไม่มีคุณสมบัติที่จะได้รับการส่งเสริมด้วยการใช้ระยะเวลาการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษี มาตรการ Tax Holidays นี้ เป็นมาตรการที่เป็นเป้าหมายส่วนใหญ่ ของอุตสาหกรรมระหว่างประเทศ ที่มีการเคลื่อนไหวอยู่เสมอ เช่น การผลิตและไม่เป็นประโยชน์กับกิจการที่มีการแข่งขันภายในประเทศสูง เช่นการค้าส่ง คำถามก็คือจะเกิดอะไรขึ้น หากมีการก่อตั้งกิจการขึ้นเพื่อการผลิตแต่ดำเนินกิจการที่ไม่ได้รับการส่งเสริม อีกประการหนึ่งคือการยอมให้ระยะเวลาการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีมีมากกว่า 1 เท่าครึ่งของสินทรัพย์หรือรายได้ของบริษัท ที่ใช้ในกิจการ ซึ่งหากเป็นเช่นนี้ สิทธิประโยชน์จากระยะเวลาจึงควรจำกัดเฉพาะรายได้จากกิจการที่ได้รับการส่งเสริม ดังนั้นจึงควรให้มีการแยกบัญชีสำหรับแต่ละกิจการ แต่เนื่องจากการแยกบัญชียังเป็นเรื่องยุ่งยาก ก็อาจจะใช้วิธีการกำหนดสัดส่วนสำหรับกำไรที่ได้รับการส่งเสริม ซึ่งอาจจะใช้ตัวเลขทั้งหมดเช่น ค่าจ้าง และเงินเดือนในการจ้าง รายได้ทั้งหมดหรือสินทรัพย์⁴⁰

⁴⁰ เฟิงอ้าง, น. 15-16.

3) การใช้อัตราภาษีต่ำ

การใช้อัตราภาษีต่ำกับกิจการที่มีความแน่นอนเพื่อจัดปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษี ซึ่งรูปแบบของการใช้อัตราภาษีต่ำนี้สามารถใช้กับกิจการขนาดย่อม ปัญหาแรกคือการทำให้นิยามคำว่าบริษัทขนาดย่อม ซึ่งอาจจะดูจากมูลค่าของสินทรัพย์ ทุน จำนวนลูกจ้าง หรือยอดขายรวม หรืออาจจะใช้หลาย ๆ อย่างรวมกัน ซึ่งแนวคิดเช่นการใช้จำนวนของลูกจ้าง ซึ่งอาจได้โดยการนำลูกจ้างจากที่อื่น ที่ไม่ได้เป็นการจ้างงานโดยตรงโดยบริษัท เช่นเดียวกับสินทรัพย์ บริษัทอาจจะเลี่ยงได้โดยการจ้างจากที่อื่นมากกว่าจะซื้อเป็นของตนเอง

แต่ไม่ว่าอย่างไรก็ตาม เมื่อได้เลือกจะใช้วิธีการอย่างใดแล้ว ก็จะต้องใช้กับบริษัททั้งหมดในกลุ่มเดียวกัน แต่การใช้หลักเกณฑ์ในการตัดสินว่าจะใช้กับบริษัทใดบ้าง ก็เป็นเรื่องที่ยุ่งยากและไม่เป็นการลดจำนวนการหลีกเลี่ยงดังกล่าว อีกวิธีการหนึ่งคือการกำหนดจำนวนรายได้ที่ต้องเสียภาษีในอัตราต่ำ ซึ่งจะมีผลกระทบต่ออัตรากำหนดหน้าของบริษัท จึงควรต้องมีความใส่ใจการใช้อัตราภาษีต่ำและป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีสำหรับระดับของบุคคลธรรมดา อัตราภาษีต่ำซึ่งใช้กับกิจการขนาดเล็กเป็นการเปิดโอกาสสำหรับบุคคล ในการแสวงหาการลงทุนในบริษัทที่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากการใช้อัตราภาษีต่ำ ซึ่งหลักเกณฑ์นี้จะต้องจำกัดสำหรับรายได้ที่เกิดจากการประกอบธุรกิจที่มีความเคลื่อนไหว ความแตกต่างระหว่างกิจการที่มีความเคลื่อนไหวกับกิจการที่ไม่มีความเคลื่อนไหวนั้นเป็นเรื่องยาก ดังนั้นจึงควรกำหนดหลักเกณฑ์บางประการ เช่น การกำหนดจำนวนขั้นต่ำของลูกจ้าง เพื่อให้ถือว่าเป็นกิจการที่มีความเคลื่อนไหว⁴¹

⁴¹ เฟิงอ้าง, น. 16-17