

บทคัดย่อ

ธุรกรรมการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศนับเป็นธุรกรรมที่มีความสำคัญต่อการพัฒนาทางเศรษฐกิจและสังคมของประเทศ ประเทศต่างๆ ล้วนต้องการเทคโนโลยีใหม่มาใช้เพื่อลดต้นทุนในกระบวนการผลิต และทำให้ผลิตภัณฑ์มีประสิทธิภาพมากขึ้นด้วยวิธีการที่มีประสิทธิผลยิ่งขึ้น ประเทศต่างๆ จึงพยายามส่งเสริมให้มีการพัฒนาทางเทคโนโลยีภายในประเทศ ตลอดจนรับโอนเทคโนโลยีใหม่จากต่างประเทศ ระบบภาษีอากรและภาระภาษีในธุรกรรมการโอนเทคโนโลยีเองก็ถือเป็นปัจจัยสำคัญประการหนึ่งที่กระทบต่อการตัดสินใจของเอกชนในการเลือกรูปแบบของธุรกรรมการโอน อันก่อให้เกิดค่าตอบแทนการโอนที่แตกต่างกัน

ด้วยเหตุผลของหลักการจัดเก็บภาษีและอัตราที่แตกต่างกันทั้งตามความในอนุสัญญาภาษีซ้อนและกฎหมายภายในของประเทศคู่สัญญา ทำให้การพิจารณานิยามประเภทเงินได้ของค่าตอบแทนการโอนเทคโนโลยีมีความสำคัญต่อจำนวนภาระภาษีอย่างยิ่ง

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ได้ศึกษารูปแบบการจัดเก็บภาษีและภาระภาษีที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมการโอนเทคโนโลยีตามแนวทางระหว่างประเทศจากรายงานของการประชุมสหประชาชาติว่าด้วยการค้าและการพัฒนา (UNCTAD) ว่าด้วยการจัดเก็บภาษีจากการโอนเทคโนโลยีเทคโนโลยีซึ่งอ้างอิงตามแนวทางของแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) จากการศึกษาพบว่าภาษีที่มีความสำคัญที่สุดในธุรกรรมการโอนเทคโนโลยี ได้แก่ ภาษีเงินได้นิติบุคคล เพราะคู่สัญญาซึ่งทำการโอนเทคโนโลยีโดยมากแล้วเป็นวิสาหกิจ (ไม่ว่าจะเป็นวิสาหกิจข้ามชาติหรือวิสาหกิจภายในประเทศ และไม่ว่าจะมีความสัมพันธ์กันระหว่างวิสาหกิจคู่สัญญาหรือไม่ก็ตาม) ค่าตอบแทนที่เกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น ตามแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนแห่ง OECD ได้กำหนดแยกประเภทเงินได้ไว้เป็นหลายประเภท ซึ่งเงินได้ที่เกี่ยวกับธุรกรรมการโอนเทคโนโลยี ได้แก่ กำไรธุรกิจ ค่าธรรมเนียมการใช้ทรัพย์สิน หรือค่าสิทธิ เงินปันผลและผลได้จากทุน ค่าตอบแทนทั้งสามประเภทนี้มีหลักการจัดเก็บภาษีแตกต่างกัน

ในธุรกรรมจำหน่ายทรัพย์สินทางเทคโนโลยี (ไม่ว่าจะได้รับค่าตอบแทนในรูปของเงินหรือหุ้นในวิสาหกิจผู้โอน) ถือว่าก่อให้เกิดค่าตอบแทนประเภทกำไรธุรกิจ ซึ่งในการจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจนั้น ต้องคำนึงถึงเงื่อนไขการมีถิ่นที่อยู่หรือสถานประกอบการถาวรภายในรัฐแหล่งเงินได้เป็นสำคัญ รัฐแหล่งเงินได้จะมีอำนาจจัดเก็บภาษีได้เฉพาะในกำไรส่วนที่ถือว่าเกิดจากสถานประกอบการถาวรภายในรัฐแหล่งเงินได้เท่านั้น (ซึ่งจะมีค่าตอบแทนเท่ากับเงินหรือมูลค่าหุ้นที่ได้รับ) ทั้งนี้ จะแตกต่างกับกรณีจำหน่ายทรัพย์สินทุน ซึ่งพิจารณาว่าค่าตอบแทนที่ได้รับจากการจำหน่ายนั้นเป็นผลได้จากทุนซึ่งอำนาจจัดเก็บภาษีจะเป็นของรัฐแหล่งเงินได้มีทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่

สำหรับธุรกรรมอนุญาตให้ใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาหรือให้ใช้อุปกรณ์ทางเทคโนโลยี อาจก่อให้เกิดค่าตอบแทนประเภทค่าสิทธิหรือค่าเช่าตามแต่กรณี ซึ่งการจัดเก็บภาษีจากค่าสิทธิหรือค่าเช่าที่เกิดจากสถานประกอบการถาวรในรัฐแหล่งเงินได้จะใช้หลักการในทำนองเดียวกันกับการจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจ นอกจากนี้ กรณีจำหน่ายหุ้นที่วิสาหกิจได้รับเพื่อตอบแทนการโอนเทคโนโลยีซึ่งถือเป็นการจำหน่ายทรัพย์สิน อาจก่อให้เกิดภาระภาษีหากค่าตอบแทนที่ได้รับมีมูลค่าสูงกว่าราคาทรัพย์สิน ณ เวลาที่ได้มา ซึ่งอำนาจในการจัดเก็บภาษีกรณีนี้อาจเป็นได้ทั้งของรัฐถิ่นที่อยู่และรัฐแหล่งเงินได้ตามแต่ความตกลงแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนแต่ละฉบับ

ในประเทศไทยนั้นยังคงมีปัญหาในการพิจารณาประเภทเงินได้ต่างๆ ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร โดยเฉพาะอย่างยิ่งการแยกประเภทเงินได้จากธุรกิจและเงินได้จากการให้บริการตามมาตรา 40 (8) และ 40 (2) นั้นยังไม่มี ความชัดเจน ในกรณีการจำหน่ายทรัพย์สินโดยมีการบริการอันเกี่ยวเนื่องกับทรัพย์สินที่จำหน่ายในภายหลัง หรือค่าตอบแทนการโอนทรัพย์สินทางปัญญาทั้งหมดมาตรา 40 (3) ที่อาจถือเป็นเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจตามมาตรา 40 (8) ได้ ส่งผลให้ต่อการพิจารณาภาระภาษีที่หักจากค่าตอบแทนที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ที่นิติบุคคลต่างประเทศซึ่งมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทยได้รับตามมาตรา 70 ซึ่งไม่ใช่บังคับแก่ค่าตอบแทนทางเทคโนโลยีประเภทเงินได้จากธุรกิจ ตามมาตรา 40 (8) เงินได้ดังกล่าวจึงไม่อยู่ภายใต้บังคับการหักภาษีเพื่อนำส่ง ทำให้ภาระภาษีหักเพื่อนำส่งนั้นไม่แน่นอน อีกทั้งวิสาหกิจยังสามารถใช้ช่องทางดังกล่าวตีความเพื่อใหตนไม่อยู่ในบังคับหักภาษีเพื่อนำส่ง

ในประเทศมาเลเซียนั้นได้กำหนดแยกเงินได้อันเป็นค่าตอบแทนประเภทพิเศษเอาไว้ใน มาตรา 4A แห่ง Income Tax Act 1967 ได้แก่ ประเภทแรกค่าตอบแทนการบริการอันเนื่องมาจากการใช้ทรัพย์สินทางเทคโนโลยี (เช่น ค่าติดตั้ง) ประเภทที่สองค่าตอบแทนการบริการให้คำปรึกษา ความช่วยเหลือ และการจัดการ และประเภทที่สามค่าเช่าหรือค่าตอบแทนการจัดการเพื่อการใช้สิทธิทรัพย์สิน ซึ่งค่าตอบแทนทั้งสามนี้ มีบทบัญญัติและอัตราในการหักภาษีเพื่อนำส่งไว้เป็นการเฉพาะ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้จึงเสนอให้เพิ่มเติมบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ด้วยการเพิ่มประเภทค่าตอบแทนที่เกี่ยวข้องกับการโอนเทคโนโลยีลงในบทบัญญัติมาตรา 70 เพื่อให้ค่าตอบแทนทางเทคโนโลยี อันได้แก่ ค่าตอบแทนทรัพย์สินทางเทคโนโลยี ค่าตอบแทนการโอนสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาไม่ว่าทั้งหมดหรือแต่บางส่วนอันเกี่ยวเนื่องกับการจำหน่ายทรัพย์สินทางเทคโนโลยี ตลอดจนค่าตอบแทนจากการให้บริการหรือการจัดการทางเทคโนโลยี อยู่ภายใต้บังคับ

หักภาษีเพื่อนำส่ง เพื่อสร้างความชัดเจนและแน่นอนให้แก่ผู้เสียภาษี ตลอดจนช่วยคัดกรองธุรกรรมที่อาจถูกใช้เป็นช่องว่างโดยอาศัยการตีความเพื่อประโยชน์ในการเลี่ยงภาษีได้

นอกจากนี้ เพื่อส่งเสริมให้มีการโอนเทคโนโลยีเข้าสู่ประเทศกำลังพัฒนา วิทยานิพนธ์ฉบับนี้จึงได้ศึกษาถึงมาตรการให้แรงจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศ ซึ่งรูปแบบแรงจูงใจทางภาษีที่พบมากในประเทศกำลังพัฒนานั้น ได้แก่ การให้สิทธิยกเว้นภาษีเป็นระยะเวลาหนึ่ง (Tax Holiday) การให้หักค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุนตามสัดส่วนของค่าใช้จ่ายลงทุน (Investment Tax Allowances) การอนุญาตให้หักค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่ง (Fast Write-Offs) การให้แรงจูงใจทางการเงิน (Financing Incentives) การให้แรงจูงใจเพื่อการจ้างงาน (Employment Incentives) ซึ่งประเทศมาเลเซียนั้น ใช้มาตรการให้แรงจูงใจทางภาษีโดยลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลลงเหลือร้อยละ 25 และให้สิทธิตาม Promotion of Investment Act 1986 โดยการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกิจการเทคโนโลยีขั้นสูงที่เพิ่งเริ่มประกอบกิจการ ภายในระยะเวลาที่กำหนด หรือให้เลือกรับสิทธิในการหักค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุนเพิ่มขึ้น ในอัตราร้อยละ 60 ของค่าใช้จ่ายลงทุนที่เข้าเงื่อนไข โดยสามารถนำผลขาดทุนสะสมไปหักในรอบประเมินภาษีปีถัดไปได้ไม่จำกัดจำนวน

ด้วยเหตุผลที่กิจการทางเทคโนโลยีขั้นสูงมักมีค่าใช้จ่ายลงทุนเป็นจำนวนมาก โดยเฉพาะอย่างยิ่งในช่วงแรกของการดำเนินกิจการ วิทยานิพนธ์ฉบับนี้จึงเสนอว่าควรกำหนดแรงจูงใจทางภาษีโดยให้กลุ่มกิจการเทคโนโลยีขั้นสูงเลือกรับระหว่างสิทธิได้รับยกเว้นภาษีและสิทธิในการหักค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุนเพิ่มเติม ด้วยการกำหนดพระราชกฤษฎีกาเพิ่มเติมตามอำนาจในมาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากร ทำให้กิจการสามารถวางแผนธุรกิจได้ และสามารถเลือกใช้สิทธิประโยชน์ได้เหมาะสมกับประเภทกิจการของตนยิ่งขึ้น ซึ่งจะทำให้แรงจูงใจทางภาษีที่กำหนดมีประสิทธิภาพและตรงกลุ่มเป้าหมายยิ่งขึ้น