

บทที่ 2

ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับเทคโนโลยี และ

หลักการในทางภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศ

เทคโนโลยีเป็นสิ่งที่มนุษย์สร้างขึ้นเพื่อเสริมปัจจัยพื้นฐานในการดำรงชีวิต ทำให้สามารถผลิตปัจจัยพื้นฐานได้จำนวนมากขึ้น หรือทำให้การผลิตมีประสิทธิภาพมากขึ้นและผลิตภัณฑ์มีคุณภาพดีขึ้น ตลอดจนปรับปรุงแก้ไขข้อบกพร่องคุณภาพของผลิตภัณฑ์ที่มีอยู่เดิม อีกทั้งทำให้ผู้ผลิตสามารถลดต้นทุนในการผลิตลง ไม่ว่าจะเป็นแรงงานหรือเงินทุนก็ตาม เพื่อให้การใช้ทรัพยากรเป็นไปอย่างคุ้มค่าที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ ด้วยเหตุนี้ เทคโนโลยีที่ทันสมัยจึงเป็นกลไกสำคัญที่นำไปสู่การพัฒนาประเทศในด้านต่างๆ เช่น การนำเทคโนโลยีเกี่ยวกับการประหยัดพลังงานมาใช้ในอุตสาหกรรมการผลิตพลาสติกเพื่อช่วยให้ต้นทุนในการผลิตต่ำลง หรือการนำเทคโนโลยีด้านชีวภาพและพันธุกรรมมาใช้ในการเกษตร ส่งผลให้ผลผลิตทางการเกษตรเพิ่มขึ้นหรือปรับปรุงพันธุ์พืชที่มีคุณสมบัติดีขึ้น

เทคโนโลยีมีความหมายกว้างและหลากหลาย เพื่อความเข้าใจเบื้องต้น ผู้เขียนจะได้กล่าวถึงความหมาย ประเภท และปัญหาจากลักษณะเบื้องต้นของเทคโนโลยีซึ่งมีความสำคัญต่อการกำหนดมูลค่าของเทคโนโลยีอันส่งผลต่อการกำหนดค่าตอบแทนการโอนเทคโนโลยีเพื่อคำนวณภาระภาษี จากนั้นจะได้กล่าวถึงช่องทางและรูปแบบธุรกรรมการโอนเทคโนโลยีซึ่งอาจส่งผลต่อภาระภาษีที่แตกต่างกัน (ดังที่จะได้ขยายความต่อไปในบทที่ 3 และ 4) ทั้งนี้ เพื่อเป็นการชี้ให้เห็นถึงการตระหนักถึงความสำคัญของธุรกรรมการโอนเทคโนโลยีในระดับระหว่างประเทศ ผู้เขียนจึงได้กล่าวถึงกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศและแนวนโยบายของหน่วยงานที่ส่งเสริมการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศไว้ในบทนี้เช่นเดียวกัน

เมื่อทราบถึงรูปแบบธุรกรรมการโอนเทคโนโลยีแล้ว ผู้เขียนจะได้กล่าวถึงหลักการทางภาษีอากรระหว่างประเทศที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศซึ่งเป็นไปตามหลักการแห่งแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD โดยจะแยกพิจารณาเป็นการจัดเก็บภาษีในประเทศผู้โอนและในประเทศผู้รับโอนเทคโนโลยี ตลอดจนมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีในธุรกรรมโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศดังกล่าว ในหัวข้อที่ 2.4

นอกจากนี้ ด้วยสาเหตุที่กระแสเทคโนโลยีซึ่งเข้าสู่ประเทศกำลังพัฒนามีจำนวนน้อย อันเนื่องมาจาก ความล้มเหลวของตลาดเทคโนโลยีเอกชน (จากปัจจัยแวดล้อมและตลาดสินค้า) สภาพแวดล้อมของประเทศผู้รับโอนไม่เพียงพอต่อการซึบซับเทคโนโลยี (เช่น โครงสร้างพื้นฐานไม่เพียงพอ) ความล้มเหลวจากนโยบายรัฐในประเทศผู้รับโอน การกีดกันทางการค้าในประเทศกำลัง

พัฒนา และการไม่เผยแพร่ผลการวิจัยของรัฐภายในประเทศเพราะมีข้อมูลเกี่ยวกับการวิจัยไม่เพียงพอ สวนทางกับความต้องการในการพัฒนาทางเศรษฐกิจและสังคมของประเทศกำลังพัฒนาที่มีมากจึงเกิดการพยายามขยายตัวของอัตราเทคโนโลยีระหว่างประเทศ ประเทศกำลังพัฒนาจึงใช้วิธีปรับแต่งระบบภาษีภายในประเทศเพื่อขจัดอุปสรรคทางด้านภาษีในธุรกรรมอินเทอร์เน็ตระหว่างประเทศ (หัวข้อที่ 2.4.5) ประกอบกับกำหนดแรงจูงใจเพื่อดึงดูดให้เทคโนโลยีเข้ามาสู่ประเทศมากขึ้น

ในการกำหนดแรงจูงใจเพื่อดึงดูดเทคโนโลยีจากต่างประเทศนั้นมีความสัมพันธ์โดยตรงกับนโยบายการคลัง (Fiscal Policy) ด้วยเหตุที่การกำหนดแรงจูงใจนั้นเกี่ยวข้องกับการจัดสรรงบประมาณรายรับและรายจ่ายของรัฐ รัฐจึงมีหน้าที่สร้างเสถียรภาพของการใช้จ่ายรวมของระบบเศรษฐกิจให้อยู่ในระดับที่เหมาะสม ด้วยการจัดหารายได้ให้เพียงพอกับการใช้จ่ายด้านการพัฒนาเทคโนโลยี ในขณะที่เดียวกันก็ต้องจัดสรรค่าใช้จ่ายโดยกำหนดเป้าหมายให้ใช้จ่ายในการพัฒนาทางเทคโนโลยีที่มีความจำเป็นอย่างสูงต่อประเทศ เพราะการใช้จ่ายของรัฐจะส่งผลกระทบต่อการผลิตโดยตรงและมีผลต่อการเคลื่อนย้ายทรัพยากรในประเทศไปสู่ภาคส่วนที่รัฐกำหนดเป้าหมายไว้ ซึ่งรัฐมีเครื่องมือในการจัดการดังกล่าวสองประการ

ประการแรก ได้แก่ การใช้นโยบายการคลังที่ไม่เกี่ยวข้องกับภาษีอากร ได้แก่ การใช้มาตรการงบประมาณและการใช้จ่ายเพื่อกระตุ้นให้มีการลงทุนในการพัฒนาทางเทคโนโลยีเพิ่มขึ้น เช่น ในประเทศไทยมีการจัดตั้งสำนักงานพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีแห่งชาติ (สวทช.) เพื่อพัฒนาความสามารถด้านวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีของประเทศ หรือจัดตั้งศูนย์บริหารจัดการเทคโนโลยี (Technology Management Center : TMC) โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อยกระดับความสามารถด้านเทคโนโลยีอุตสาหกรรมการผลิตและการบริการ โดยมุ่งให้ความช่วยเหลือการให้บริการทางด้านเทคนิค ด้านบริหารจัดการ และด้านการเงินให้แก่นักวิจัยและวิสาหกิจในประเทศไทยเพื่อให้สามารถนำผลงานการค้นพบและเทคโนโลยีต่างๆ มาใช้ประโยชน์ในเชิงพาณิชย์ได้ และเมื่อรัฐมีรายได้ไม่พอกับรายจ่าย รัฐจะต้องทำการหารายได้เพิ่มเติม โดยใช้มาตรการกอหนี่สาธารณะโดยกู้ยืมเงินจากในหรือต่างประเทศ หรือพิมพ์ธนบัตร เพื่อนำเงินมาใช้จ่ายในการบริโภคหรือการลงทุนทางเทคโนโลยีตามเป้าหมายของรัฐ ซึ่งการใช้นโยบายการกอหนี่สาธารณะนี้จะส่งผลกระทบต่อระบบเศรษฐกิจอย่างมีนัยสำคัญ เช่น กระทบต่ออัตราแลกเปลี่ยนเงินตราระหว่างประเทศซึ่งจะส่งผลกระทบต่อการลงทุนระหว่างประเทศโดยรวมต่อไป ทำให้รัฐต้องใช้เครื่องมือประการที่สอง ได้แก่ การใช้นโยบายการคลังทางภาษีอากรเข้ามากำหนดแรงจูงใจในการพัฒนาและส่งเสริมการอินเทอร์เน็ตซึ่งผู้เขียนจะได้กล่าวอีกครั้งเพื่อขยายความในหัวข้อที่ 2.4.6

2.1 ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับเทคโนโลยี

2.1.1 ความหมายและประเภทของเทคโนโลยี

คำว่า “เทคโนโลยี”¹ (Technology) มีที่มาจากคำในภาษากรีกว่า “Technologia” (ซึ่งประกอบจากคำว่า "techne" แปลว่า ทักษะ ฝีมือ และคำว่า "logia" แปลว่า การพูด) หมายถึง รูปแบบและเนื้อหาของมวลความรู้อันเกี่ยวข้องกับข้อมูลที่มีคุณค่าทางวิทยาศาสตร์หรือทางพาณิชย์ รูปแบบวิธีการใช้และความรู้ในเครื่องมือและทักษะ ตลอดจนความชำนาญ ประสบการณ์ และเทคนิคในการผลิตสินค้าและการให้บริการ² รูปแบบและเนื้อหาของความรู้ดังกล่าวอาจอยู่ในรูปของเครื่องจักรเครื่องมือเครื่องใช้ อุปกรณ์ เอกสาร วิทยากร หลักการหรือแนวความคิด วิธีการต่างๆ สูตร แม่แบบ งานออกแบบ ต้นแบบ ฐานข้อมูล ผลผลิตอันเป็นผลพวงจากการใช้ความรู้ต่างๆ มาประกอบกันอันถือเป็นสิทธิในทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง ไม่ว่าจะมีการเปิดเผยต่อสาธารณชนแล้วหรือไม่ก็ตาม

ดังนั้น เทคโนโลยีในความหมายนี้จึงครอบคลุมทั้งทรัพย์สินมีรูปร่างและไม่มีรูปร่าง (Tangible and Intangible Property) เทคโนโลยีในรูปของทรัพย์สินมีรูปร่างนั้นอาจปรากฏอยู่ในรูปต่างๆ เช่น เครื่องจักร เครื่องมือเครื่องใช้ และอุปกรณ์ ซึ่งมองเห็นได้ชัดเจนโดยตัวของมันเอง แต่เทคโนโลยีส่วนมากมักอยู่ในรูปของทรัพย์สินไม่มีรูปร่างซึ่งไม่อาจจับต้องได้ ในทางกฎหมายมักจะให้ความคุ้มครองเทคโนโลยีจำพวกนี้ภายใต้กฎหมายว่าด้วยทรัพย์สินทางปัญญา (Intellectual Property Law) เป็นหลัก อันเป็นการคุ้มครองเทคโนโลยีเฉพาะรูปแบบที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ของกฎหมายเท่านั้น กฎหมายทรัพย์สินทางปัญญาจึงไม่อาจใช้เพื่อครอบคลุมเทคโนโลยีทุกรูปแบบได้ เช่น กฎหมายทรัพย์สินทางปัญญาคุ้มครอง “การแสดงออกซึ่งความคิด” (Expression of Idea) แต่ไม่คุ้มครอง “ความคิด” (Idea) เป็นต้น

¹ “เทคโนโลยี (น.) คือ วิทยาการที่นำเอาความรู้ทางวิทยาศาสตร์มาใช้ให้เกิดประโยชน์ในทางปฏิบัติและอุตสาหกรรม”, พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2542,

<<http://www.royin.go.th>>, 14 กันยายน 2552.

² เทคโนโลยี หมายถึง ความรู้ ความชำนาญ ประสบการณ์ และเทคนิคในการผลิตสินค้าและการให้บริการที่ปรากฏอยู่ในรูปของเครื่องจักร เครื่องมือ เครื่องใช้ อุปกรณ์ เอกสาร และตัวบุคคล จาก ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, “ภาวะภาษีของสัญญาถ่ายทอดเทคโนโลยี (1)”, สรรพากร สารสิน, ปีที่ 44, น.107-113 (พฤษภาคม 2540).

คำว่า “ทรัพย์สินทางปัญญา” (Intellectual Property) ในที่นี้จึงใช้ในความหมายอย่างกว้างเพื่อครอบคลุมทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างอันเป็นผลพวงทางความคิดและความฉลาดที่ได้มาอย่างยากเพียงทั้งยังรวมไปถึงข้อมูล (Information) ที่ได้บันทึกไว้ด้วย ซึ่งในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะขอจำกัดเพียงรูปแบบทรัพย์สินทางปัญญาที่อาจพบได้ในธุรกรรมทางเทคโนโลยีส่วนมาก คือ ลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร วิทยาการ Show-How และความลับทางการค้าเท่านั้น

ลิขสิทธิ์ (Copyrights)

ลิขสิทธิ์ถือเป็นระบบการรับรองทรัพย์สินทางปัญญาในรูปแบบหนึ่ง อันเกิดจากการใช้ความพยายามในการสร้างสรรค์ด้วยตนเอง (Originality) ของผู้สร้างสรรค์ ในการสร้างสรรค์งานอันเป็นการแสดงออกซึ่งความคิด (Expression of Idea) ขึ้นมาในรูปแบบของงานที่กฎหมายยอมรับ (Type of Work) อันเป็นงานที่ไม่ขัดต่อกฎหมาย (Non-Illegal Work)³ ลิขสิทธิ์มีลักษณะดังต่อไปนี้

- (1) ลิขสิทธิ์เป็นสิทธิแต่เพียงผู้เดียว (Exclusive Right)
- (2) ลิขสิทธิ์เป็นสิทธิในทางทรัพย์สิน (Property Right)
- (3) ลิขสิทธิ์เป็นสิทธิที่มีจำกัดเวลา
- (4) ลิขสิทธิ์เป็นสิทธิ (Multiple Rights)
- (5) ลิขสิทธิ์แยกต่างหากจากความเป็นเจ้าของ (Independence of Ownership)

สิทธิบัตร (Patent)

การจดทะเบียนสิทธิบัตรถือเป็นผลมาจากการต่อรองกันระหว่างรัฐและผู้คิดค้น (หรือผู้ว่าจ้างของผู้คิดค้นนั้น) เพื่อแลกกับการเปิดเผยสิ่งประดิษฐ์ใหม่อย่างเต็มรูปแบบ⁴ ซึ่งผู้คิดค้นจะต้องเปิดเผยรายละเอียดการประดิษฐ์ โดยรัฐจะให้สิทธิแต่เพียงผู้เดียวในการใช้สิ่งประดิษฐ์ดังกล่าวโดยทั่วไปรวมทั้งในประเทศไทยมีกำหนดระยะเวลา 20 ปีนับจากวันที่ทำการขอรับสิทธิบัตร⁵ โดยเจ้าของสิทธิบัตรสามารถโอนสิทธิบัตรแก่ผู้ใดก็ได้ภายในระยะเวลาตามที่กฎหมายคุ้มครอง

³ รัชชัย ศุภผลศิริ, กฎหมายลิขสิทธิ์ พร้อมด้วยพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ.2537, พิมพ์ครั้งที่ 3, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2544).

⁴ Richard Halstead and Hemel Hempstead, Protecting intellectual property : understanding and using trademarks, patent, design and copyright in business, (England: ICSA Pub.,1993).

⁵ พระราชบัญญัติสิทธิบัตร พ.ศ.2522 แก้ไขเพิ่มเติมฉบับที่ 3 พ.ศ.2542 มาตรา 35

ทั้งนี้ เมื่อจดสิทธิบัตรแล้วบุคคลอื่นๆ ก็ไม่สามารถที่จะผลิต ใช้ หรือขายสิ่งประดิษฐ์ที่ใช้เทคโนโลยี ลักษณะเดียวกับที่ได้จดทะเบียนสิทธิบัตรเอาไว้ก่อน⁶ ซึ่งสิทธิบัตรที่จะจดทะเบียนได้นั้นมีเงื่อนไขสำคัญดังต่อไปนี้ คือ ใหม่ ยังไม่เคยเป็นที่ประจักษ์ และมีการพัฒนาที่เพิ่มขึ้น

วิทยาการ (Know-How)

วิทยาการ (Know-How) หมายถึง ความรู้อันเป็นผลพวงจากการได้รับประสบการณ์ในการผลิตสินค้าหรือการดำเนินการในกระบวนการต่างๆ ที่มีลักษณะเฉพาะ รวมไปถึงข้อมูลที่เป็นความลับ (เป็นการเฉพาะตัว) ที่ได้รับจากประสบการณ์ดังกล่าวซึ่งไม่ได้รับการคุ้มครองด้วยวิธีการทางสิทธิบัตรหรือการจดทะเบียนแบบผลิตภัณฑ์แต่อย่างใด แต่ทราบเท่าที่ข้อมูลยังคงเป็นความลับก็จะทำให้ผู้เป็นเจ้าของวิทยาการหรือผู้ประกอบการได้รับประโยชน์ในการผูกขาดการแข่งขันทางการค้า หรือได้รับประโยชน์จากการป้องกันผู้ประกอบการรายใหม่เข้ามาประกอบธุรกิจชนิดเดียวกันกับผู้ประกอบการดังกล่าว

นอกจากนี้ ยังอำนวยความสะดวกในเชิงเศรษฐศาสตร์ กล่าวคือ ทำให้ผู้ประกอบการสามารถลดต้นทุนในการดำเนินกิจการอันถือเป็นการพัฒนาการจัดการทรัพยากรทั้งของกิจการและของส่วนรวม และผู้ประกอบการยังอาจคาดหมายล่วงหน้าได้ว่ากิจการของตนจะได้รับส่วนแบ่งการตลาดในปริมาณเท่าใด

Show-How

หมายถึง ทักษะความรู้ ความคิดเห็น หรือคำแนะนำของผู้เชี่ยวชาญหรือผู้ฝึก ในการสาธิตวิธีการใช้ การปฏิบัติ กระบวนการ ขั้นตอนบางอย่าง รวมไปถึงข้อมูลข่าวสารที่ช่วยในการใช้ความรู้ทั่วไป ข้อมูลข่าวสารที่เป็นความลับ หรือการใช้ลิขสิทธิ์หรือสิทธิอื่นในทำนองเดียวกันซึ่งได้รับการคุ้มครองตามกฎหมาย⁷ ทั้งนี้ Show-How มักใช้ในเนื้อหาของการฝึกฝนทรัพยากรบุคคล (Human Resource Training) เป็นส่วนมาก ข้อแตกต่างระหว่าง Know-How และ Show-How ก็คือ Show-How นั้นเป็นการสอนวิธีใช้หรือถ่ายทอดความรู้ที่ช่วยในการใช้ Know-How⁸

⁶ อานาจ วงศ์บัณฑิต, “การถ่ายทอดเทคโนโลยีในประเทศกำลังพัฒนา.”

⁷ เพิ่งอ้าง.

⁸ J.G. Castel, A.L.C. de Mestral & W.C. Graham, International Business Transactions and Economic Relations, Cases, Notes, and Materials on the Law as it applies to Canada, 721 (1986), อานาจ วงศ์บัณฑิต, อ้างใน *เชิงอรรถที่ 6*.

ความลับทางการค้า (Trade Secret)

ความลับทางการค้าถือเป็นทรัพย์สินทางปัญญาประเภทหนึ่ง ซึ่งอาจอยู่ในรูปของสูตร วิธีการ ระบบ แบบ เครื่องมือ ข้อมูลที่อาศัยความไว้วางใจกันอันทำให้ผู้เป็นเจ้าของข้อมูลได้เปรียบในการแข่งขันซึ่งหากมีการเปิดเผยข้อมูลเช่นว่าโดยไม่ได้รับอนุญาตจะก่อผลเสียต่อเจ้าของข้อมูล และใช้กันมากในวงการธุรกิจเพราะวิสาหกิจแต่ละแห่งต่างไม่ต้องการให้คู่แข่งทางการค้าล่วงรู้ข้อมูลบางอย่างของตนเพื่อที่กิจการของตนจะได้รับผลประโยชน์จากข้อมูลนั้นมากที่สุด ความลับทางการค้าไม่จำเป็นต้องเป็นเรื่องที่จดทะเบียนสิทธิบัตรได้ ก็สามารถซื้อขายกันได้ ทั้งนี้สิ่งที่นำไปจดทะเบียนสิทธิบัตรอาจจะหมดสภาพเป็นความลับทางการค้าไปเสียก็ได้ เพราะการจดทะเบียนสิทธิบัตรโดยปกติจะต้องมีการเปิดเผยรายละเอียดบางส่วนในสิ่งที่จะขอจดทะเบียน⁹

ด้วยเหตุที่กฎหมายว่าด้วยทรัพย์สินทางปัญญาไม่อาจรองรับเทคโนโลยีได้ทุกรูปแบบ กฎหมายว่าด้วยทรัพย์สินทางปัญญาจึงสามารถให้ความคุ้มครองได้เพียงระดับหนึ่งเท่านั้น ในขณะที่เดียวกัน การโอนความเป็นเจ้าของเทคโนโลยีก็อาจทำได้ยาก แน่แน่นอนว่าการโอนทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างย่อมต้องมีวิธีการพิเศษที่จะนำมาใช้บังคับโดยเฉพาะแตกต่างจากการโอนทรัพย์สินทั่วไป ยิ่งทรัพย์สินไม่มีรูปร่างที่เป็นเทคโนโลยีด้วยแล้วก็จำเป็นยิ่งขึ้นที่จะต้องหามาตรการ มาควบคุมการโอนเทคโนโลยีนั้นมิให้เผยแผ่ออกไปเกินกว่าวัตถุประสงค์ของผู้โอนเทคโนโลยีอันจะเป็นการล่วงละเมิดสิทธิแต่เพียงผู้เดียว (Exclusive Rights) ในฐานะเจ้าของเทคโนโลยีซึ่งทรงสิทธิที่จะให้ผู้ใดใช้เทคโนโลยีนั้นหรือไม่ก็ได้ และเมื่อบทบัญญัติแห่งกฎหมายให้ความคุ้มครองได้เพียงระดับหนึ่งเท่านั้น เพื่อผูกมัดมิให้มีการล่วงละเมิดสิทธิในเทคโนโลยีของตนได้ เอกชนโดยคู่สัญญาฝ่ายที่เป็นเจ้าของเทคโนโลยีอาจทำสัญญาจำกัดสิทธิของผู้รับโอนเทคโนโลยีให้อยู่ในขอบเขตที่ผู้โอนต้องการได้ เช่น ห้ามมิให้ทำการผลิตซ้ำซึ่งเครื่องมือหรือแม่แบบ เป็นต้น ซึ่งเป็นการสร้างความมั่นใจของผู้โอนเพิ่มขึ้นอีกระดับหนึ่งว่ามีข้อสัญญาหรือเงื่อนไขใดผูกมัดมิให้ผู้รับโอนละเมิดสิทธิในเทคโนโลยีของตนอยู่

แต่อย่างไรก็ตาม การพิจารณาการจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศนี้จะได้พิจารณาทั้งการโอนเทคโนโลยีที่อยู่ในความคุ้มครองของกฎหมายและที่ไม่อยู่ภายใต้การคุ้มครองของกฎหมายด้วย ซึ่งกรณีนี้จะเห็นได้จากตัวอย่างบทบัญญัติใน Internal Revenue Code แห่งประเทศสหรัฐอเมริกา Section 936 (h)(3)(B) ที่บัญญัติให้จัดเก็บภาษีจากการโอนข้อมูลโดยใช้คำว่า “ทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง” (Intangible Property) เพื่อให้การจัดเก็บภาษี

⁹ อานาจ วงศ์บัณฑิต, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 6.

ครอบคลุมอย่างทั่วถึงแทนการใช้คำว่า “ข้อมูล” (Information) หรือ “เทคโนโลยี” กล่าวคือ ถือเอา ลักษณะที่ไม่มีรูปร่างของทรัพย์สิน¹⁰ มาเป็นฐานในการจัดเก็บภาษีจึงทำให้การจัดเก็บภาษีจากการ โอนข้อมูลในประเทศสหรัฐอเมริกา¹⁰ รวมทั้งรูปแบบเทคโนโลยีที่ได้รับการคุ้มครองตามกฎหมาย ทรัพย์สินทางปัญญา และเทคโนโลยีหรือข้อมูลที่อยู่ในรูปแบบที่ไม่เป็นไปตามกฎเกณฑ์แห่ง กฎหมายทรัพย์สินทางปัญญา เช่น สิทธิบัตร สิ่งประดิษฐ์ กระบวนการ วิทยาการ ลิขสิทธิ์ วิธีการ จัดระบบข้อมูล เป็นต้น

2.1.2 ปัญหาจากลักษณะเบื้องต้นของเทคโนโลยี

ด้วยเหตุที่เทคโนโลยีอันเป็นวัตถุแห่งสัญญาโอนเทคโนโลยีส่วนใหญ่เป็นทรัพย์สินไม่มี รูปร่าง ซึ่งโดยลักษณะของเทคโนโลยีย่อมมีความแตกต่างกัน ซึ่งอาจมีคุณสมบัติคล้ายคลึงกันบ้าง ในบางประการเท่านั้น ดังนั้น การกำหนดราคาของเทคโนโลยีจึงไม่สามารถอ้างอิงราคาของ เทคโนโลยีใดเทคโนโลยีหนึ่งได้ส่งผลให้ไม่สามารถกำหนดวิธีการวัดมูลค่าได้แน่นอนในทุกกรณี จึง ก่อให้เกิดปัญหาการวัดมูลค่าของเทคโนโลยี อันส่งผลกระทบต่อภาระภาษีที่คู่สัญญาจะต้อง ประสบในภายหลังอย่างมีนัยสำคัญ อีกทั้งยังเป็นช่องทางในการหลีกเลี่ยงภาระภาษีของกลุ่ม วิชากิจหรือวิชากิจในเครือด้วย

อันที่จริงแล้ว ลักษณะโดยแท้ของเทคโนโลยีอยู่ในรูปแบบที่ไม่มีคู่แข่ง (Non-Rival Characteristic) กล่าวคือ สามารถแบ่งปันข้อมูลได้ระหว่างผู้ใช้หลายคน ลักษณะเช่นนี้ถือเป็น หัวใจสำคัญของทฤษฎีสยามัยใหม่เกี่ยวกับการลงทุนระหว่างประเทศและการอนุญาตให้ใช้สิทธิ หมายความว่าวิชากิจอาจสร้างเทคโนโลยีใหม่ขึ้นในสถานที่หนึ่งและนำไปใช้ในสถานที่อื่นไม่ว่าจะ เป็นภายในวิชากิจนั่นเองหรือข้ามวิชากิจก็ได้ กระบวนการเช่นนี้จำกัดค่าใช้จ่ายในการวิจัย และพัฒนาตอนใดตอนหนึ่งในสถานที่หนึ่งๆ และอาจมีการแบ่งสรรค่าใช้จ่าย (เฉลี่ยค่าใช้จ่าย) ะหว่างกันในวิชากิจในเครือ

นอกจากนี้ ลักษณะของเทคโนโลยีที่แท้จริงยังมีลักษณะที่ไม่สามารถผูกสิทธิ์หรือไม่ สามารถหวงกันได้ (Non-Excludability) หมายถึง การที่ผู้พัฒนาข้อมูลไม่อาจห้ามบุคคลอื่นในการ ใช้ข้อมูลเหล่านั้นโดยไม่เสียค่าตอบแทนหรือโดยไม่ได้รับอนุญาตให้ใช้สิทธิ เพราะการพัฒนา เทคโนโลยีเป็นกิจกรรมที่มีค่าใช้จ่ายสูง วิชากิจจึงต้องการรักษาการผูกสิทธิ์เอาไว้เพื่อสร้าง ผลตอบแทนทางตลาดจากการวิจัยและพัฒนาที่ตนได้ลงทุนไว้ ในขณะที่การผูกสิทธิ์เป็นหัวใจ

¹⁰ ทั้งนี้ ไม่รวมถึงการให้บริการของบุคคล

สำคัญของทรัพย์สินทางปัญญาซึ่งเกิดจากความพยายามถ่วงดุลกันระหว่างผลตอบแทน
สิ่งประดิษฐ์กับความจำเป็นในการแผ่กระจายเทคโนโลยี¹¹

2.1.3 ช่องทางและปัญหาของการโอนเทคโนโลยี และความจำเป็นในการแทรกแซง โดยภาครัฐ

2.1.3.1 ความหมายของการโอนเทคโนโลยี (Technology Transfer)

ความหมายของการโอนเทคโนโลยีอาจแยกเป็นความหมายอย่างแคบและความหมาย
อย่างกว้าง¹² เมื่อพิจารณาจากข้อบังคับแห่งประชาคมยุโรป (European Community) ว่าด้วยการ
ยกเว้นการปิดกั้นสัญญาโอนเทคโนโลยี คำว่าโอนเทคโนโลยีนั้นจะมีความหมายเฉพาะเจาะจงถึง
“การอนุญาตให้ใช้สิทธิบัตร และวิทยาการ” และบางครั้งหมายความถึง “การโอนเทคโนโลยีที่
ทันสมัยและสินค้าใหม่ ๆ ที่ก้าวหน้าขึ้นจากประเทศอุตสาหกรรมใหม่ไปยังประเทศที่ด้อยกว่า” แต่
หากคำนึงถึงมุมมองเชิงเศรษฐศาสตร์แล้ว การโอนเทคโนโลยีอาจหมายความถึง “การทำให้
ประเทศที่ยากจนกว่าสามารถใช้ประโยชน์จากเทคนิคในการผลิตสินค้าหรือบริการที่ทันสมัยยิ่งขึ้น”

ในความหมายอย่างกว้าง การโอนเทคโนโลยีจะรวมทุกกิจกรรมที่ก่อให้เกิดหรือทำให้
เทคโนโลยีมีขึ้นแก่องค์กรใดองค์กรหนึ่งโดยผ่านอีกองค์กรหนึ่ง ทั้งนี้ อาจแบ่งออกเป็น

(1) สัญญาที่เกี่ยวกับการโอนเทคโนโลยีโดยตรง ได้แก่ การสร้าง การโอน การใช้
เทคโนโลยีและสิทธิที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินทางปัญญา สัญญาวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี การ
อนุญาตให้ใช้และการโอนสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา

(2) สัญญาที่เกี่ยวข้องกับการโอนเทคโนโลยี ได้แก่ สัญญาจ้างงาน (Employment
Contracts) โดยเฉพาะในเรื่องทรัพย์สินทางปัญญาและความไว้นับถือใจกัน สัญญา
รับเหมาช่วง (Sub-Contracting Agreements) สัญญาว่าจ้างผลิต (Manufacturing Agreements)
สัญญาทดลองและทดสอบ (Trial and Testing Agreements) สัญญาโอนวัตถุดิบ (Material
Transfer Agreement) สัญญาว่าด้วยความไว้นับถือใจกัน (Confidentiality Agreement)

¹¹ Keith E. Maskus, “Encouraging International Technology Transfer,”
UNCTAD-ICTSD Project on IPRs and Sustainable Development, (May 2004), p.13.

¹² Mark Anderson, Technology Transfer : Law, Practice and Precedents,
(London: Connell Publishing Services, 2003), pp.2-4.

สัญญาอินเทอร์เน็ตทั่วไป มักกำหนดข้อสัญญาที่มีลักษณะเฉพาะ ดังต่อไปนี้

(1) ผู้อินเทอร์เน็ตกลางที่จะจัดหาระเบียบวิธีปฏิบัติที่ใช้ในการออกแบบ การผลิต การประยุกต์ต่างๆ การทดสอบ ต้นแบบ การซ่อมแซมสินค้าตามสัญญา เทคนิคอันมีลักษณะเฉพาะของสินค้าตามสัญญาแก่ผู้รับโอน

(2) ผู้อินเทอร์เน็ตกลางจะให้สิทธิในการผลิต การประยุกต์เทคโนโลยีมาใช้ การขายสินค้าตามสัญญา (รวมทั้งสิทธิเกี่ยวเนื่องกับทรัพย์สินทางปัญญา) แก่ผู้รับโอน

(3) ผู้อินเทอร์เน็ตกลางที่จะฝึกอบรมบุคลากรของผู้รับโอนเทคโนโลยีเพื่ออำนวยความสะดวกในการใช้เทคโนโลยีที่เกี่ยวข้องและให้ความช่วยเหลือด้านบุคลากรแก่ผู้รับโอนด้วยวิธีการสร้างทักษะและความเคยชิน พร้อมทั้งอบรมวิธีปฏิบัติในการใช้เทคโนโลยีเหล่านั้น

(4) ผู้อินเทอร์เน็ตกลางจะจัดหาผู้เชี่ยวชาญหรือช่างเทคนิคแก่ผู้รับโอนเทคโนโลยีเพื่อทำการออกแบบ การผลิต หรือการอื่นๆ ที่เป็นไปตามสัญญาง่ายขึ้น

(5) ผู้อินเทอร์เน็ตกลางจะให้ความช่วยเหลือทางด้านการจัดการและให้คำปรึกษากรณีที่มีปัญหาเกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีนั้น

(6) ผู้อินเทอร์เน็ตกลางจะจัดหาเครื่องมือที่จำเป็นต่อการออกแบบหรือผลิตตามโครงการในสัญญา (โดยการขายแก่ผู้รับโอนหรือให้เช่า รวมทั้งติดตั้งให้)

จากลักษณะสัญญาดังกล่าวจึงก่อให้เกิดการอินเทอร์เน็ตในรูปแบบที่แตกต่างกันไป ตามเงื่อนไขในสัญญา

2.1.3.2 ช่องทางการอินเทอร์เน็ตระหว่างประเทศ

ช่องทางการอินเทอร์เน็ตระหว่างประเทศมี 2 ช่องทางหลัก¹³ ได้แก่

(ก) การอินเทอร์เน็ตผ่านช่องทางตลาด ถือเป็นช่องทางหลักอันสามารถแยกพิจารณาได้เป็น 5 ประเภทธุรกรรม ดังนี้

- (1) การค้าระหว่างประเทศ (International Trade)
- (2) การลงทุนระหว่างประเทศโดยตรง (Foreign Direct Investment)
- (3) การอนุญาตให้ใช้สิทธิในทางเทคโนโลยี (Technology Licensing)
- (4) การจัดตั้งกิจการร่วมค้า (Joint Ventures : JVs)
- (5) การเคลื่อนย้ายของบุคลากรทางด้านเทคนิคและด้านการจัดการข้ามประเทศ

ประเทศ

¹³ Keith E. Maskus, *supra* note 11, pp. 9-14.

กิจกรรมเหล่านี้ล้วนเป็นกิจกรรมที่มีความสัมพันธ์กัน วิสาหกิจจะตัดสินใจทำธุรกรรม โดยพิจารณาจากผลตอบแทนสูงสุดของทรัพย์สินทางเทคโนโลยี ซึ่งปัจจัยทางด้านนโยบายของประเทศผู้โอนและประเทศผู้รับโอนจะมีผลกระทบต่อการตัดสินใจทั้งในภาพรวมและในการเลือกประเภทธุรกรรมในช่องทางตลาดมาแทนที่กัน ส่วนใหญ่แล้วมักมีการกำหนดผู้ซื้อและผู้ขายเทคโนโลยีเป็นลายลักษณ์อักษรในธุรกรรมทางตลาดเหล่านี้ โดยกลไกตลาดจะเข้ามามีบทบาทในการส่งเสริมให้ตกลงทำธุรกรรมต่างๆ ได้ง่ายขึ้นและทำให้เกิดการตกลงเงื่อนไขในการโอนเทคโนโลยีอันสมประโยชน์ทั้งสองฝ่าย การโอนเทคโนโลยีภายในวิสาหกิจข้ามชาติอาจไม่มีการกำหนดเงื่อนไขสัญญาอย่างเป็นทางการแต่ในที่สุดแล้วการทำธุรกรรมจะต้องสะท้อนมูลค่าในทางเศรษฐศาสตร์ที่แท้จริงของเทคโนโลยีแก่ทั้งวิสาหกิจแม่และวิสาหกิจลูกเพื่อประโยชน์ทางภาษีอากรและการบริหารจัดการภายในวิสาหกิจ ดังนั้น ตลาดข้อมูลจึงมีบทบาทสำคัญในการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศ การเพิ่มอัตราการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศจึงต้องพิจารณาถึงข้อบกพร่องหรืออุปสรรคที่เกิดขึ้นในตลาดข้อมูลด้วยเช่นกัน

(ข) การโอนเทคโนโลยีผ่านช่องทางที่มีใช้ช่องทางตลาด

- (1) กระบวนการลอกแบบ
- (2) การออกจากงานของลูกจ้าง
- (3) การเรียนรู้จากข้อมูลเกี่ยวกับเทคโนโลยีที่มีการเปิดเผยในขั้นตอนการขอจดทะเบียนสิทธิบัตรทั้งภายในประเทศและต่างประเทศ
- (4) การย้ายถิ่นที่อยู่ชั่วคราวของนักเรียน นักวิทยาศาสตร์ บุคลากรผู้เชี่ยวชาญทางเทคนิคและการจัดการที่มาศึกษาต่อหรือเข้าร่วมการประชุมที่โดยมากถูกจัดขึ้นในประเทศพัฒนาแล้ว

การโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศทุกช่องทางสามารถก่อให้เกิดผลได้ในผลิตภาพทั้งทางตรงและทางอ้อม ตลอดจนกระตุ้นให้เกิดการแข่งขันในภาคธุรกิจ แม้ผลได้ในบางกรณีอาจก่อให้เกิดค่าตอบแทนแก่วิสาหกิจคู่สัญญาแต่ในบางกรณีก็ถือเป็นการรั่วไหลของเทคโนโลยี¹⁴ อัน

¹⁴ การรั่วไหลของเทคโนโลยี (Technology Spillovers) ในบริบทนี้ ควรแยกออกจาก การรั่วไหลทางการเงินซึ่งรวมทั้งการเปลี่ยนแปลงราคา โครงสร้างตลาด และประโยชน์ซึ่งไม่อาจสกัดออกมาโดยคู่สัญญาแรกได้ (เช่น ค่าเช่าหรือกำไร) เข้าไว้ด้วยกัน ตัวอย่างของการรั่วไหลทางการเงิน เช่น การที่วิสาหกิจซึ่งจำหน่ายสินค้าที่มีคุณสมบัติเหมือนกันในตลาดที่ต่างกันจะไม่สามารถกำหนดราคาตามตลาดเพื่อที่จะเรียกราคาส่วนเพิ่มจากผู้ซื้อต่างรายได้

เกิดจากลักษณะพื้นฐานของเทคโนโลยีเอง ทำให้มีการนำข้อมูลที่เรียนรู้หรือได้รับมาปรับปรุงพัฒนาอันนำไปสู่กระบวนการแข่งขันโดยที่เจ้าของเทคโนโลยี¹⁵ ไม่ได้รับประโยชน์หรือผลตอบแทนใดเพิ่มขึ้น แต่หากพิจารณาในอีกทางหนึ่ง การร่วไหลของเทคโนโลยีอาจก่อประโยชน์ต่อบุคคลภายนอกเพราะช่วยลดต้นทุนให้ต่ำลงและเพิ่มประสิทธิภาพของผลิตภัณฑ์มากขึ้น อีกทั้งได้เปรียบจากการติดตามข้อมูลในการคิดค้นและโครงสร้างพื้นฐานซึ่งทำให้ผู้รับทราบข้อมูลไม่ต้องเสียค่าใช้จ่ายเต็มตามมูลค่าของเทคโนโลยีดังกล่าวอันอาจส่งผลสุดท้ายทำให้ประชากรภายในประเทศได้บริโภคสินค้าที่มีคุณภาพดีขึ้น ทั้งนี้ การร่วไหลของเทคโนโลยีเช่นว่ายังอาจสะท้อนให้เห็นปัจจัยภายนอกตลาดที่ส่งผลให้ผู้พัฒนาเทคโนโลยีไม่อาจกำหนดมูลค่าทางสังคมในสิ่งที่ตนคิดค้นผ่านธุรกรรมนี้ได้เช่นเดียวกัน¹⁶

2.1.3.3 ปัญหาในตลาดเทคโนโลยีระหว่างประเทศ

การโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศส่วนใหญ่เกิดขึ้นผ่านธุรกรรมในภาคเอกชน หรือภายในวิสาหกิจข้ามชาติ ตลาดสำหรับการพัฒนาและการจำหน่ายเทคโนโลยีนี้จึงอาจถูกบิดเบือนได้ง่ายซึ่งส่งผลกระทบต่อ การตัดสินใจว่าจะคิดค้นหรือจะจำหน่ายสิ่งใด ผ่านรูปแบบระหว่างประเทศแบบใด ตลอดจนการกำหนดนิยามของคำว่าโอน ซึ่งแท้จริงแล้วปัญหาสมมาตรสารสนเทศและความสามารถในการจัดสรรเป็นปัจจัยพื้นฐานในการตัดสินใจของวิสาหกิจว่าจะเลือกลงทุนร่วมกับวิสาหกิจรูปแบบใด ระหว่างลงทุนร่วมกับวิสาหกิจในเครือหรือลงทุนร่วมกับวิสาหกิจอิสระ

ปัญหาหลักในตลาดเทคโนโลยีเกิดจากลักษณะของเทคโนโลยี เนื่องจากเทคโนโลยีมีลักษณะเป็นสินค้าสาธารณะ กล่าวคือ การที่เทคโนโลยีไม่อาจมีคู่แข่งหรือผูกสิทธิ์ได้¹⁷ ในขั้นพื้นฐานประเทศกำลังพัฒนาให้ความสำคัญต่อการคุ้มครองผู้พัฒนาเทคโนโลยีชาวต่างประเทศน้อยมาก เพราะคาดหวังว่าประเทศตนจะได้ใช้เทคโนโลยีใหม่ที่ไม่มีการผูกสิทธิ์ อย่างไรก็ตามประเทศกำลังพัฒนาใช้วิธีการนำเข้าเทคโนโลยีเป็นรูปแบบหลักในการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี จึงจำเป็นต้องพิจารณาข้อขัดข้องทางตลาดตลอดจนเหตุผลที่รัฐเข้าแทรกแซง¹⁸ ดังต่อไปนี้

¹⁵ เจ้าของเทคโนโลยีในบริบทนี้อาจหมายถึงผู้ขายเดิมหรือผู้ขออนุญาตใช้สิทธิ์ หรือทั้งสองกรณีก็เป็นได้

¹⁶ Keith E. Maskus, *supra* note 11.

¹⁷ ลักษณะเบื้องต้นของเทคโนโลยีบทที่ 2.1.2

¹⁸ Keith E. Maskus, *supra* note 11, pp. 15-16.

1) ปัญหาต้นทุนสูงในกรณีที่มีการให้สิทธิเด็ดขาดน้อย

การพัฒนาเทคโนโลยีเพื่อนำมาใช้ในกระบวนการผลิตภายในประเทศโดยตรงต้องใช้ต้นทุนสูง เพราะการสกัดข้อมูลจากกระบวนการวิศวกรรมย้อนกลับสามารถทำได้ยาก ทำให้เทคโนโลยีมีราคาสูง ในขณะที่การใช้ทุนสูงเพื่อซื้อหรือใช้เทคโนโลยีโดยตรงจากผู้คิดค้นไม่เอื้อต่อประเทศกำลังพัฒนาที่มีทุนต่ำ ประเทศกำลังพัฒนาจึงพยายามผลักดันให้ลอกแบบโดยลดระดับสิทธิเด็ดขาดในทรัพย์สินทางเทคโนโลยีที่ให้แก่เจ้าของเทคโนโลยี (เช่น การบังคับให้เปิดเผยข้อมูลขั้นตอนการคิดค้นสิ่งประดิษฐ์ในการขึ้นทะเบียนสิทธิบัตร ทำให้บุคลากรในประเทศกำลังพัฒนาสามารถนำข้อมูลจากการเปิดเผยขั้นตอนการคิดค้นไปพัฒนาต่อจนสามารถสร้างสิ่งประดิษฐ์นั้นด้วยตนเองได้โดยใช้ต้นทุนน้อยลง อันเป็นผลมาจากการลดค่าใช้จ่ายในการสกัดข้อมูลจากกระบวนการวิศวกรรมย้อนกลับ) เมื่อมีการให้สิทธิเด็ดขาดน้อยผู้คิดค้นจึงพยายามทำให้ลอกแบบได้ยากขึ้นเพื่อให้การเข้าถึงเทคโนโลยีนั้นใช้ต้นทุนสูงขึ้น (เช่น สร้างกฎเกณฑ์ทางเทคโนโลยีเพื่อให้เข้าถึงข้อมูลได้ยากขึ้น) เพื่อที่ว่าทำที่สุดแล้ว หากบุคคลภายนอกต้องการใช้เทคโนโลยีนั้นจริง ก็จะต้องยอมจ่ายเงินหรือผลประโยชน์อื่นใดตอบแทนตามราคาที่เจ้าของเทคโนโลยีกำหนดไว้

ดังนั้น เมื่อประเทศกำลังพัฒนามีทุนไม่เพียงพอที่จะจ่ายค่าตอบแทนเทคโนโลยีในราคาสูง (อันเป็นผลจากค่าใช้จ่ายในการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีที่มีมาก ผู้คิดค้นจึงผลักดันการเข้าถึงผู้ใช้เทคโนโลยีด้วยการกำหนดค่าตอบแทนเทคโนโลยีในราคาสูง) อีกทั้งการเข้าถึงเทคโนโลยีโดยอาศัยการลอกแบบก็มีต้นทุนสูงจนประเทศพัฒนาไม่สามารถแบกรับได้หรือต้นทุนในการลอกแบบสูงกว่ามูลค่าเทคโนโลยีที่จะได้รับ (อันเป็นผลจากการที่ผู้คิดค้นสร้างกระบวนการให้เข้าถึงเทคโนโลยีได้ยากขึ้น) ผลสุดท้าย จึงปรากฏว่ากระแสการโอนเทคโนโลยีถูกขัดขวาง ประเทศกำลังพัฒนาไม่สามารถเข้าถึงเทคโนโลยีใหม่ได้ นอกจากนี้ การคุ้มครองสิทธิเด็ดขาดของผู้คิดค้นในระดับต่ำอาจไม่จูงใจให้ผู้คิดค้นทำการพัฒนาเทคโนโลยีใหม่ๆ ต่อไป เพราะมีภาระจากต้นทุนในการสร้างกลไกป้องกันการลอกแบบสูงมาก

ด้วยเหตุผลดังกล่าว รัฐบาลจึงต้องวางนโยบายเพื่อสร้างสมดุลระหว่างการให้สิทธิเด็ดขาดในเทคโนโลยีมากเพื่อส่งเสริมการพัฒนาเทคโนโลยีใหม่ของผู้คิดค้น และการให้สิทธิเด็ดขาดแก่เจ้าของเทคโนโลยีน้อยเพื่อให้บุคลากรของประเทศตนสามารถเข้าถึงเทคโนโลยีใหม่ๆ ได้มากที่สุดด้วยต้นทุนของรัฐอันจำกัด

2) อุปสรรคของการโอนเทคโนโลยีผ่านอสมมาตรสารสนเทศ (Asymmetric Information)

ปัญหาอสมมาตรสารสนเทศเป็นปัจจัยสำคัญที่ส่งผลกระทบต่อแรงจูงใจในธุรกรรมการโอนเทคโนโลยี (ในลักษณะที่ลดแรงจูงใจในการทำธุรกรรม) โดยปัญหาหลักคือเจ้าของเทคโนโลยีย่อมมีความรู้ที่ดีเกี่ยวกับข้อมูลจำเพาะ ตลอดจนประสิทธิภาพผลของเทคโนโลยีเมื่อใช้ในสถานการณ์ต่างๆ ในขณะที่ผู้ซื้อซึ่งมีข้อมูลเกี่ยวกับเทคโนโลยีนั้นน้อยมาก หากผู้ซื้อยังไม่แน่ใจว่าข้อมูลที่ผู้ซื้อได้รับนั้นถูกต้อง ผู้ซื้ออาจไม่เต็มใจเสนอราคาที่เหมาะสมให้ แต่ผู้ขายก็ไม่เต็มใจที่จะเปิดเผยข้อมูลโดยแลกกับราคาที่ไม่อาจยอมรับได้เช่นกัน การกระทำเช่นนี้อาจส่งผลให้เกิดคู่แข่งทางการค้าจากข้อมูลที่เปิดเผยอันอาจเป็นผลให้ธุรกรรมโอนเทคโนโลยีที่สมประโยชน์กันล้มเหลวไป ดังนั้น นโยบายของรัฐจึงควรมุ่งไปยังวัตถุประสงค์สองประการ กล่าวคือ การลดอสมมาตรสารสนเทศโดยส่งเสริมให้ผู้ซื้อในประเทศเข้าถึงข้อมูลระหว่างประเทศเกี่ยวกับเทคโนโลยีที่มีอยู่ได้ง่ายขึ้น และการเพิ่มหลักประกันให้เจ้าของเทคโนโลยีสามารถเปิดเผยมูลค่าและลักษณะของเทคโนโลยีแก่ผู้ซื้อโดยไม่ต้องกังวลว่าเทคโนโลยีของตนจะลดมูลค่าลงโดยไม่ได้รับการชดเชยความเสียหาย

3) ปัญหาต้นทุนสูงผ่านอำนาจตลาด

ปัญหาประการสุดท้ายที่เกิดในตลาดการโอนเทคโนโลยีคือ การที่เจ้าของข้อมูลทางเทคโนโลยีส่วนใหญ่มีอำนาจตลาดเหนือกว่าอันเนื่องมาจากช่วงเวลาในการวิจัย ความซื่อสัตย์ต่อชื่อทางการค้าของสินค้า หรือการใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา ดังนั้น ผู้ลงทุนมักจะขายเทคโนโลยีในราคาสูงกว่าต้นทุนสินค้า (ซึ่งอาจไม่เหมาะสมกับสภาพสังคมของประเทศผู้รับโอน) ส่วนต่างระหว่างราคากับต้นทุนที่เพิ่มขึ้นจะเป็นไปตามนโยบายแทรกแซงเพื่อควบคุมราคา การแทรกแซงเพื่อให้ต้นทุนในการโอนเทคโนโลยีต่ำลงนั้นบังคับใช้ได้ยากกว่าการดึงผู้พัฒนาเทคโนโลยีออกจากตลาด ตัวแปรสำคัญของปัญหานี้ก็คือผู้ลงทุนอาจโอนเทคโนโลยีภายใต้เงื่อนไขที่จะผูกขาดตลาดสินค้าแทนการรับค่าตอบแทนการโอน กรณีนี้จึงต้องนำนโยบายต่อต้านการผูกขาดมาปรับใช้

2.1.3.4 ความจำเป็นในการแทรกแซงโดยภาครัฐ

ด้วยปัญหาและอุปสรรคดังกล่าวในหัวข้อที่ 2.1.3.3 จึงทำให้รัฐต้องเข้ามาแทรกแซงตลาดเทคโนโลยีระหว่างประเทศของเอกชนด้วยการกำหนดนโยบายหรือออกกฎหมายต่างๆ มารองรับ ทั้งในด้านการให้ความคุ้มครองทรัพย์สินทางปัญญา การส่งเสริมให้มีฐานข้อมูลและองค์กรที่จัดการเกี่ยวกับการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศ การกำหนดมาตรการควบคุมราคา ตลอดจนการตรากฎหมายป้องกันการผูกขาดมาใช้บังคับ ทั้งนี้ การแทรกแซงด้วยนโยบาย มาตรการต่างๆ

ตลอดจนการตรากฎหมายจะต้องเป็นไปอย่างเหมาะสม เพราะหากรัฐเข้ามาแทรกแซงอย่างเข้มงวดเกินไปจะส่งผลกระทบต่อความสนใจของวิสาหกิจที่ต้องการไอทีเทคโนโลยีเข้าสู่ประเทศได้

นอกจากนี้ ปัจจัยสำคัญอื่นที่ต้องนำมาพิจารณาในการทำธุรกรรมไอทีเทคโนโลยี ได้แก่

(1) สภาพแวดล้อมของประเทศผู้รับไอทีเทคโนโลยีที่ไม่เอื้อต่อการซึบซับหรือรับการถ่ายทอดเทคโนโลยี เช่น ความห่างไกลจากตลาดทางเทคโนโลยี โครงสร้างพื้นฐานภายในประเทศที่มีไม่เพียงพอ ตลอดจนนโยบายภายในประเทศผู้รับไอทีอันจำกัดส่งผลให้บริการภายในประเทศถูกจำกัดลงหรืออาจตั้งข้อกำหนดในการไอทีเทคโนโลยีให้มีเงื่อนไขมากขึ้น

(2) ระดับความคุ้มครองสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาตามระบบทรัพย์สินทางปัญญาภายในประเทศ (มากหรือน้อยเพียงใด)

(3) อุปสรรคทางการค้า ซึ่งกำหนดโดยประเทศผู้ไอทีหรือประเทศพัฒนาแล้ว ได้แก่ การกีดกันทางการค้าโดยตรง เช่น การตั้งกำแพงภาษีขาเข้า การตัดมิให้รับสิทธิพิเศษทางภาษีศุลกากร (Generalized System of Preferences : GSP) หรือการกีดกันการค้าทางอ้อมในรูปแบบของการรับรองมาตรฐานทางเทคนิคต่างๆ (Specification or Technical Standard) นับเป็นปัจจัยที่อาจขัดขวางธุรกรรมไอทีระหว่างประเทศได้เช่นกัน

2.1.4 ลักษณะธุรกรรมไอทีเทคโนโลยี

รูปแบบของธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับการไอทีเทคโนโลยีซึ่งอาจพบได้บ่อยครั้ง¹⁹ มีดังนี้

2.1.4.1 สัญญาโอนทรัพย์สินทางปัญญาหรือการจำหน่ายสิทธิทั้งหมดในทรัพย์สินทางปัญญา (Intellectual Property Assignment)

สัญญาโอนทรัพย์สินทางปัญญามักต้องทำในรูปของลายลักษณ์อักษรตามแบบ ปัญหาในทางปฏิบัติจึงเกิดขึ้นขณะคู่สัญญาตกลงกันโอนทรัพย์สินทางปัญญา จึงจำเป็นต้องแยกแยะระหว่างสัญญาโอนและแบบของสัญญาโอนเพราะ “ตกลงที่จะโอน” อาจไม่ได้มีความหมายว่าต้องโอนทันทีก็เป็นได้²⁰ นอกจากนี้ การโอนทรัพย์สินทางปัญญายังอาจเกี่ยวข้องกับสัญญาการโอนวัตถุ

¹⁹ Mark Anderson, *supra note* 12, Chapter 2, pp.49-109.

²⁰ นอกจากนี้ สัญญาอ็อปชั่น (Option Agreement) ซึ่งมักปรากฏว่าเป็นส่วนหนึ่งของสัญญาอื่นๆ เช่น สัญญาวิจัยและพัฒนา สัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิ หรืออาจเป็นสัญญาเอกเทศ อาจใช้ในเงื่อนไขแตกต่างกันไปโดยอาจใช้หมายความถึงสิทธิในการเลือกก่อน (Right of First Opportunity) หรือสิทธิในการปฏิเสธได้ก่อน (Right of First Refusal) เช่น เจ้าของทรัพย์สินทาง

(Material Transfer Agreement : MTA) สัญญาการโอนวัตถุมักกำหนดเป็นเงื่อนไขสัญญาอย่าง
สั้นๆ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้คู่สัญญาฝ่ายหนึ่งจัดหาวัตถุดิบซึ่งอาจเป็นวัตถุดิบชีววิทยาหรือทางเคมี
ให้แก่คู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง โดยเฉพาะอย่างยิ่งวัตถุดิบที่จัดหามาเพื่อให้คู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งนั้นใช้ในการ
การค้นคว้าวิจัยหรือเพื่อให้ทำการวิจัยในตัววัตถุนั้น

ข้อตกลงในการโอนวัตถุมักจะตกลงกันในเรื่องสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา (ในประเด็น
ว่าผลการวิจัยหรือสิ่งประดิษฐ์ที่เกิดขึ้นจะตกเป็นสิทธิของผู้ใด) ซึ่งผู้โอนวัตถุดิบอาจเรียกร้องส่วนแบ่งที่
ตนมีสิทธิได้รับหรือค่าสิทธิหรือเงินได้อื่นใดที่ผู้รับโอนได้รับเนื่องจากการจดสิทธิบัตร ความรับผิดชอบ
การปฏิเสธความรับผิด การชดเชยความเสียหาย โดยมากแล้วผู้โอนจะผลักรหัสให้ผู้รับโอนรับผิดชอบ
กรณีเกิดปัญหาในการใช้วัตถุนั้น ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับวัตถุดิบที่โอน แต่ในกรณีที่ผู้รับโอนเป็นผู้ได้รับ
ประโยชน์จากวัตถุดิบเช่นว่า การผลักรหัสให้ผู้รับโอนเป็นผู้รับผิดชอบกรณีเกิดความเสียหายจากการใช้
วัตถุดิบเป็นการยุติธรรมแล้ว

2.1.4.2 สัญญาบริการให้คำปรึกษา (Consultancy Agreement)

สัญญาบริการให้คำปรึกษามักมีเงื่อนไขในสัญญาที่ไม่แน่นอน ซึ่งในบางกรณีอาจ
ใกล้เคียงกับสัญญาจ้างงาน สัญญารับเหมาช่วง หรือสัญญาให้บริการวิจัยต่างๆ สัญญาบริการให้
คำปรึกษานี้อาจเป็นการให้บริการโดยคณาจารย์หรือทีมงานภายในมหาวิทยาลัย (ซึ่งมักจะได้รับ
อนุญาตให้ประกอบกรให้บริการให้คำปรึกษาเป็นระยะเวลาไม่เกินจำนวนที่กำหนดไว้) และในบาง
มหาวิทยาลัยก็ให้สิทธิเลือกว่าจะเข้าทำสัญญาบริการให้คำปรึกษาด้วยตนเองโดยตรงหรือโดยผ่าน
ศูนย์วิจัยของมหาวิทยาลัย ตามปกติการบริการให้คำปรึกษาจะมีรูปแบบที่ต่างกัน แต่รูปแบบพบ
ได้บ่อยครั้ง ได้แก่ การทำสัญญาเป็นรายปีกับสถาบันวิทยาศาสตร์โดยให้ค่าตอบแทนแลกเปลี่ยน
กับการให้คำปรึกษาและความช่วยเหลือในขอบเขตที่กำหนดไว้แน่นอน

สัญญาให้สิทธิแก่บริษัทพาณิชย์ผู้ว่าจ้างวิจัยซึ่งการอนุญาตให้ใช้สิทธิบัตรอันเกิดจากโครงการวิจัย
โดยในระหว่างช่วงเวลาของการเลือก เจ้าของทรัพย์สินทางปัญญาจะอนุญาตให้บุคคลใดใช้สิทธิ
ในสิทธิบัตรนั้นไม่ได้ และสิทธิในการเลือกนั้นจะถูกใช้โดยบริษัทเมื่อบริษัททำการแจ้งให้เจ้าของ
ทรัพย์สินทางปัญญาทราบว่าตนจะรับสิทธินั้นหรือไม่ ทั้งนี้ ภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ โดย
สัญญาข้อพจน์จะไม่มีภาระกันแน่นอนว่าผู้ว่าจ้างจะเข้าถือสิทธิในการอนุญาตให้ใช้ แต่
สัญญาข้อพจน์จะทำให้ผู้ว่าจ้างมีสิทธิเจรจาในสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิและป้องกันมิให้บุคคลที่
สามได้รับสิทธิดังกล่าวในช่วงเวลาหนึ่ง

สัญญาบริการให้คำปรึกษายังรวมไปถึงสัญญาด้านอื่นที่ไม่เกี่ยวข้องกับวิทยาการด้านวิทยาศาสตร์ และบางครั้งค่อนข้างใกล้เคียงกับสัญญาจ้างงาน (ไม่รวมถึงกรณีที่ผู้ให้คำปรึกษาเป็นเจ้าของกิจการเอง) ข้อสัญญาบางอย่างจึงเทียบเคียงกับสัญญาให้บริการด้านการบริหารได้ (Executive Service Agreement) นอกจากนี้ สัญญาบริการให้คำปรึกษานี้ยังต้องพิจารณาเรื่องผลประโยชน์ขัดกัน (Conflict of Interest) ในกรณีที่ผู้ให้คำปรึกษาให้บริการแก่กิจการในสาขาเดียวกันตั้งแต่สองกิจการขึ้นไป

2.1.4.3 สัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา (Intellectual Property License Agreement หรือ Licensing Agreement)

สัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาถือเป็นสัญญาหลักของธุรกรรมทางเทคโนโลยี เนื้อหาของสัญญาจะเกี่ยวกับการที่ผู้ประสงค์จะใช้สิทธิของผู้อื่น (Licensee) ทำความตกลงขออนุญาตให้ใช้สิทธิจากผู้ทรงสิทธิ (Licensor) หรือเจ้าของเทคโนโลยีนั่นเอง ซึ่งในสัญญามักกำหนดถึงประเด็นดังต่อไปนี้ ได้แก่ ทรัพย์สินทางปัญญาที่เป็นวัตถุในการอนุญาตให้ใช้สิทธิ สิทธิที่จะให้อนุญาตอยู่ในสาขาใดและใช้บังคับภายในพื้นที่ใดรวมถึงข้อสงวนหากมี สิทธิและเงื่อนไขในการให้อนุญาตให้ใช้สิทธิช่วง การจดทะเบียนการอนุญาตให้ใช้สิทธิ ข้อสัญญาที่ว่าด้วยการพัฒนาเทคโนโลยีของคู่สัญญาทั้งสองฝ่าย ข้อสัญญาที่ว่าด้วยการตอบแทน รวมไปถึงการเก็บปันที่ก การตรวจสอบและการรายงานการใช้สิทธิ หน้าที่ให้คู่สัญญาอีกฝ่ายตรวจสอบสถานะทางการเงิน รวมไปถึงผลกระทบจากความล้มเหลวทางการค้าของผลิตภัณฑ์หรือบริการที่ได้รับอนุญาตให้ใช้สิทธินั้น หน้าที่รักษาข้อมูลเป็นความลับ การรับประกัน (สภาพทรัพย์สินทางปัญญาที่อนุญาตให้ใช้สิทธิ) ข้อสัญญาที่ว่าด้วยการคุ้มครองทรัพย์สินทางปัญญาที่ได้รับอนุญาต การฟ้องร้องคดีต่อผู้ละเมิดและการป้องกันการกระทำละเมิดของบุคคลภายนอก รวมไปถึงข้อสัญญาที่ว่าด้วยการหักลดค่าสิทธิหากผู้รับอนุญาตจะต้องดำเนินการขอรับอนุญาตให้ใช้สิทธิจากบุคคลภายนอกอีกและสิทธิในการอนุญาตให้ใช้สิทธิ

สัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธินั้นจะต้องกำหนดขอบเขตและนิยามที่แน่นอน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในประเด็นผลิตภัณฑ์ที่อนุญาตให้ใช้สิทธิ ขอบเขตของการอนุญาตให้ใช้ ราคาขายสุทธิ และข้อสัญญาที่ให้ใช้สิทธิ²¹

²¹ ในกรณีที่ผู้อนุญาตเป็นสถาบันทางวิชาการและเทคโนโลยีที่ให้อนุญาตนั้นอยู่ในช่วงพัฒนาขั้นต้น มักจะมีประเด็นฟ้องร้องกันว่าผู้รับอนุญาตต้องเสียประโยชน์จากการพัฒนาแต่ไม่อาจยกเลิกสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิได้ทันที ซึ่งอาจมีสาเหตุมาจาก

2.1.4.4 สัญญาจ้างงาน (Employment Contract)

โดยมากแล้วในพนักงานหรือลูกจ้างในกิจการที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีมักเป็นผู้ที่ทราบข้อมูลเกี่ยวกับเทคโนโลยีที่ใช้ในกิจการมากที่สุด ดังนั้น จึงมีความจำเป็นที่จะต้องกำหนดเงื่อนไขในการจ้างงานให้เหมาะสม โดยเฉพาะอย่างยิ่งในประเด็นของลิขสิทธิ์ สิทธิบัตรหรือการออกแบบต่างๆ ซึ่งอาจกำหนดให้สิ่งประดิษฐ์ (กรณีเป็นสิทธิบัตร) ทั้งหมดตกเป็นของผู้ว่าจ้าง ทั้งนี้ สัญญาจ้างงานยังเกี่ยวพันกับสัญญาที่อาศัยความไว้นื้อเชื่อใจในกรณีที่นายจ้างต้องการให้พนักงานหรือลูกจ้างผู้เป็นคู่สัญญาเก็บรักษาข้อมูลที่ได้จากการทำงานเป็นความลับ หรือแม้แต่ข้อตกลงว่าด้วยการจำกัดสิทธิในการทำงาน เป็นต้นว่า ข้อตกลงที่จะไม่ทำงานในลักษณะเดียวกันในพื้นที่ที่กำหนดไว้ในภายหลังที่พ้นจากการเป็นลูกจ้างแล้ว

ทั้งนี้ มักพบว่าในการจ้างงานส่วนใหญ่มีการตกลงสัญญาที่อาศัยความไว้นื้อเชื่อใจกัน (Confidentiality Agreement : CDA) หรือ สัญญาในการเก็บรักษาเป็นความลับ (Non-Disclosure Agreement : NDA) ขึ้นพร้อมกันกับสัญญาจ้างงาน สัญญาลักษณะนี้มีวัตถุประสงค์ในการให้ความคุ้มครองข้อมูลที่ผู้โอนต้องการให้ผู้รับโอนเก็บรักษาเป็นความลับมิให้เปิดเผยต่อสาธารณชน ข้อตกลงนี้จะกำหนดเงื่อนไขหลักที่ใช้ในสัญญาที่อาศัยความไว้นื้อเชื่อใจรวมไปถึงกำหนดระยะเวลาที่คู่สัญญาจะต้องเก็บรักษาข้อมูลให้เป็นความลับอันถือเป็นกำหนดหน้าที่แก่คู่สัญญาในการรักษาความลับของข้อมูล โดยผู้ให้ข้อมูล (Disclosing Party หรือ Donor) อาจมีหน้าที่ในการให้ค่าตอบแทน (Consideration) แก่ผู้รับข้อมูล (Receiving Party หรือ Recipient) เพื่อการเก็บรักษาเป็นความลับก็ได้ ในขณะเดียวกันผู้รับข้อมูลก็อาจมีหน้าที่ส่งคืนเอกสารซึ่งมี

(1) เทคโนโลยีที่ได้รับอนุญาตนั้นอยู่ภายใต้การทบทวนโดยผู้รับอนุญาตซึ่งต้องใช้เวลาานาน (บางกรณีอาจมากกว่าหนึ่งปี) ถึงจะแล้วเสร็จ

(2) เทคโนโลยีเช่นว่าไม่มีนัยสำคัญสำหรับผู้รับอนุญาตอีกต่อไป

(3) ผู้รับอนุญาตกำลังพัฒนาเทคโนโลยีซึ่งมีอัตราการแข่งขันและต้องการที่จะเก็บเทคโนโลยีดังกล่าวไว้แทนการปล่อยให้เทคโนโลยีตกไปอยู่ในมือของคู่แข่ง

ดังนั้น อาจแก้ไขได้ด้วยการกำหนดหน้าที่ของผู้ให้อนุญาตให้ผู้รับอนุญาตสามารถตรวจสอบเทคโนโลยีซึ่งจะให้อนุญาตนั้นได้ เพื่อที่ผู้รับอนุญาตจะได้ปรับปรุงเทคโนโลยีเพื่อนำไปใช้ได้อย่างรวดเร็ว แต่ในขณะเดียวกันผู้อนุญาตให้ใช้สิทธิมักจะกำหนดให้มีข้อสัญญาที่ว่าผู้รับอนุญาตจะชดใช้ค่าเสียหายเพื่อความรับผิดชอบในผลิตภัณฑ์

ข้อมูลที่ปิดเป็นความลับหรือหน้าที่จัดให้มีระบบรักษาข้อมูลที่เหมาะสมก็อาจถูกกำหนดขึ้นได้ด้วยเช่นกัน

สัญญาเช่นนี้จะต้องกำหนดประเภทของข้อมูลที่อยู่ในบังคับของข้อตกลง และอาจต้องกำหนดขอบเขตของเทคโนโลยีที่จะทำการเปิดเผยตามสัญญาเพื่อให้การเปิดเผยข้อมูลนอกขอบเขตนี้จะไม่ถือเป็นการละเมิดข้อสัญญา

ทั้งนี้ ในสัญญาอาศัยความไว้วางใจกันนี้จะต้องมีการระบุตัวคู่สัญญาให้ชัดเจน²² ซึ่งในบางกรณีอาจเป็นการทำสัญญากับกลุ่มบริษัทหรือบริษัทในเครือ เป็นต้นว่าสัญญาอาศัยความไว้วางใจกันกับบริษัทลูกของบริษัทข้ามชาติอาจมีข้อสัญญาให้ข้อมูลภายใต้สัญญาส่งผ่านไปยังบริษัทในเครือบริษัทอื่นใดในประเทศอื่นๆ ก็ได้ กรณีนี้อาจก่อให้เกิดปัญหาเรื่องการคุ้มครองข้อมูลตามสัญญาอาศัยความไว้วางใจกันและปัญหาเรื่องอำนาจในการลงนามในสัญญาที่กลุ่มบริษัทอาจปฏิเสธที่จะผูกพันตามสัญญาได้ ปัญหานี้อาจป้องกันได้โดยให้บริษัทแม่ต้นสาย (Ultimate Parent Company) เป็นผู้ลงนามในสัญญาอาศัยความไว้วางใจกันและให้บริษัทแม่ต้นสายนั้นรับรองว่าจะให้บริษัทในกลุ่มของตนปฏิบัติตามข้อสัญญา แต่กรณีจะกลับกันหากบริษัทลูกซึ่งเป็นผู้ลงนามเป็นผู้ส่งต่อข้อมูลให้บริษัทแม่หรือบริษัทพี่น้อง กรณีหลังนี้จะต้องพิจารณาว่าบริษัทลูกมีอำนาจที่จะลงนามหรือไม่ หากไม่มีอำนาจเช่นว่าบริษัทลูกอาจถูกฟ้องฐานละเมิดข้อสัญญาได้ แต่เมื่อข้อมูลถูกเปิดเผยต่อสาธารณชนแล้วข้อมูลดังกล่าวก็อาจสูญเสียมูลค่าการแข่งขัน (Competitive Value) นอกจากนั้น เมื่อพิจารณาจากความเสียหายจากการละเมิดสัญญาแล้วอาจทำให้การคำนวณมูลค่าของข้อมูลยากขึ้น (โดยเฉพาะอย่างยิ่งข้อมูลที่เป็นขั้นแรกของเทคโนโลยี) แต่สิ่งที่สำคัญที่สุดในสัญญาที่อาศัยความไว้วางใจกันคือความมั่นใจว่าข้อมูลจะถูกรักษาเป็นความลับมากกว่าการมีสิทธิฟ้องเรียกค่าเสียหาย²³

²² ทั้งนี้ อาจมีการกำหนดนิยามกว้างๆ ของผู้ให้ข้อมูลและผู้รับข้อมูลว่าคู่สัญญาแต่ละฝ่ายอาจหมายความถึงบุคคลใดได้บ้าง

²³ สิ้นจ้างในสัญญาอาศัยความไว้วางใจกัน (Consideration in Confidentiality Agreement) : ในกฎหมายของประเทศอังกฤษนั้น การจะให้ผูกพันตามสัญญาอาศัยความไว้วางใจกันจะต้องมีการให้สินจ้างหรือมีการให้ประโยชน์โดยคู่สัญญาฝ่ายที่เปิดเผยอาจให้สิ่งตอบแทนการที่ผู้รับปฏิบัติการรักษาข้อมูลเป็นความลับ ไม่ว่าจะเป็นการรักษาความลับฝ่ายเดียวหรือทั้งสองฝ่ายก็ตาม ทั้งนี้ อาจมีการให้สินจ้างแต่เพียงในนามหรือให้เป็นประโยชน์ตอบแทนอื่นใดเพื่อ

2.1.4.5 สัญญาว่าด้วยการวิจัยและการพัฒนา (Research and Development Agreements : R&D Agreements)

การวิจัยและพัฒนา หมายความว่าถึง กิจกรรมสร้างสรรค์อย่างเป็นระบบอันมีวัตถุประสงค์เพื่อเพิ่มพูนมวลความรู้ ไม่ว่าจะ เป็นความรู้เกี่ยวกับมนุษย์ วัฒนธรรมหรือสังคมโดยมีการใช้ความรู้ดังกล่าวไปทำการประยุกต์ใหม่ ซึ่งการวิจัยและการพัฒนานี้รวมไปถึงการวิจัยขั้นพื้นฐาน (Basic Research) การวิจัยประยุกต์ (Applied Research) การพัฒนาเชิงทดลอง (Experimental Development Work) และผลิตภัณฑ์หรือกระบวนการ (Product or Process)²⁴

สัญญาว่าด้วยการวิจัยและการพัฒนาจึงเป็นสัญญาที่เกี่ยวข้องกับการผลิตและการใช้ข้อมูลทางวิทยาศาสตร์โดยเฉพาะอย่างยิ่งกรณีที่มีการตกลงถึงทรัพย์สินทางปัญญา และเกี่ยวข้องกับการสร้างมูลค่าทางพาณิชย์ของข้อมูลทางวิทยาศาสตร์ด้วย โดยพื้นฐานจากลักษณะที่งานถูกทำขึ้นเพื่อแลกกับราคา (Price) จึงอาจถือว่าสัญญาวิจัยและการพัฒนาเป็นสัญญาว่าด้วยการให้บริการซึ่งมีลักษณะคล้ายคลึงกับการให้บริการในทางวิชาชีพทั่วไป แต่ยังคงมีความแตกต่างกัน ตรงที่สัญญาวิจัยและการพัฒนาจะมุ่งเน้นประเด็นทรัพย์สินทางปัญญาและข้อตกลงว่าด้วยความไว้นั้นเชื่อใจกันรวมไปถึงสิทธิในการเผยแพร่ผลงานวิจัยมากกว่า ซึ่งจะมีเงื่อนไขตามเนื้อหาของสัญญาว่าเป็นการวิจัยและการพัฒนาเรื่องใด โดยสัญญาเหล่านี้มักจะเป็นการกำหนดถึงความสัมพันธ์ของคู่สัญญาที่จะมีต่อไปในภายหน้า (แตกต่างกับสัญญาบางอย่างที่คู่สัญญาไม่จำเป็นต้องมีความสัมพันธ์กันต่อไปในภายหน้า เช่น สัญญาซื้อขายที่คู่สัญญามีได้มีความสัมพันธ์กันอีกภายหลังจากมีการซื้อขายกันเสร็จสิ้นแล้ว)

หลักเลียงการกระทำผิดหลักสินจ้าง (Rules of Consideration), Mark Anderson, *supra note* 12, pp. 52-53.

²⁴ การวิจัยและการพัฒนา หมายความว่า การให้บริการวิจัยและการพัฒนาในสาขาวิทยาศาสตร์ วิศวกรรมศาสตร์ สังคมวิทยา มานุษยวิทยา และสหวิทยาการ ซึ่งหมายถึงกิจกรรมเชิงสร้างสรรค์อย่างเป็นระบบที่กระทำขึ้นเพื่อเพิ่มมวลความรู้ ทั้งความรู้ที่เกี่ยวกับมนุษย์ วัฒนธรรมและสังคม ตลอดจนการใช้ความรู้ดังกล่าวในการประยุกต์ใช้ นอกจากนี้ ยังรวมไปถึงการวิจัยขั้นพื้นฐานในสาขาเกษตรกรรม การแพทย์ อุตสาหกรรมเคมี และการพัฒนาเชิงปฏิบัติการ อันนำไปสู่เครื่องมือ ผลิตภัณฑ์ หรือกระบวนการใหม่ๆ ,

retrieved August 21, 2008 from <http://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=2312>.

โดยมากสัญญาว่าด้วยการวิจัยและพัฒนาในรูปแบบของการให้บริการหรือการให้บริการพร้อมการขายนี้มักจะไม่มีกำหนดค่าตอบแทนที่ซับซ้อนมากนัก ข้อสัญญาส่วนใหญ่ มักกำหนดเรื่องการทำธุรกิจจากผลที่ได้จากการวิจัยและพัฒนามากกว่าที่จะเป็นข้อตกลงเกี่ยวกับค่าตอบแทนในสัญญาวิจัยและพัฒนา เป็นต้นว่า เรื่องค่าธรรมเนียมการอนุญาตให้ใช้สิทธิ ค่าสิทธิ เป็นต้น

การทำสัญญาวิจัยและพัฒนา มักจะมีการกำหนดค่าตอบแทนกันไว้ล่วงหน้าแล้วแต่หากมิได้มีการกำหนดกันไว้ก่อนก็ต้องใช้กฎหมายที่เป็นลายลักษณ์อักษรเข้ามาช่วยในการตีความ เช่น ในประเทศอังกฤษมี Sale of Goods Act 1979 และ Supply of Goods and Services Act 1982 บัญญัติให้กรณีที่ไม่มีกำหนดราคาระหว่างคู่สัญญาหรือไม่มีกำหนดวิธีคำนวณค่าตอบแทนเอาไว้หรือไม่อาจกำหนดราคาได้จากการตกลงก่อนนี้ของคู่สัญญา กรณีเหล่านี้อาจถือได้ว่าคู่สัญญาต้องจ่ายค่าตอบแทนของสินค้าและบริการใน “ราคาที่เหมาะสม” ซึ่งถือเป็นปัญหาข้อเท็จจริง

ค่าตอบแทนอันเนื่องมาจากสัญญาวิจัยและพัฒนา มักมีลักษณะดังต่อไปนี้

(1) ค่าตอบแทนในสัญญาวิจัยและพัฒนาอาจกำหนดการจ่ายเพียงครั้งเดียวหรือแยกจ่ายหลายครั้ง (Single or Split Payment)²⁵ ถือว่าเป็นกรณีที่มีการกำหนดราคาแน่นอนตามสัญญา

(2) นอกจากราคาที่กำหนดไว้แน่นอนแล้ว ยังสามารถนำกลไกการปรับปรุงราคา (Fixed Price and Price Adjustment Mechanism) มาใช้ในการเพิ่มต้นทุนค่าจ้าง โดยสัญญาอาจกำหนดราคาสำหรับการจ้างนักวิจัยที่แน่นอนไว้แต่อนุญาตให้เพิ่มค่าจ้างได้ตามสูตรที่ได้ตกลงกันไว้ หรือนำมาใช้ในการเพิ่มต้นทุนอื่น เป็นต้นว่า ต้นทุนวัตถุดิบซึ่งคู่สัญญาอาจอาศัยการเพิ่มขึ้นของดัชนีราคาค้าปลีก (Retail Prices Index : RPI) เป็นฐานการเพิ่มราคา หรืออาจนำดัชนีอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับอุตสาหกรรมหรือผลิตภัณฑ์ในการวิจัยมาเป็นฐานหรือใช้ในการเพิ่มราคาในกรณีมีการเปลี่ยนแปลงข้อสัญญาภายในระยะเวลาตามสัญญา

(3) ราคาที่อ้างอิงกับอัตรา (Price by Reference to a Rate)

(4) ค่าตอบแทนที่อ้างอิงจำนวนค่าสิทธิ (Royalties) บางกรณีมีการกำหนดให้ค่าตอบแทนการวิจัยและพัฒนานั้นขึ้นอยู่กับอัตรารายได้จากค่าสิทธิซึ่งได้รับจากสิทธิบัตร

²⁵ การจ่ายค่าตอบแทนหลายครั้งแยกกัน เช่น ค่าตอบแทนในการลงนามในสัญญา ค่าตอบแทนหลายชั้นตามช่วงเวลาที่เหมาะสมในสัญญา หรือการจ่ายค่าตอบแทนเมื่อสิ้นสุดสัญญา

ด้วยเหตุที่วัตถุประสงค์ของสัญญาวิจัยและพัฒนามักเป็นการสร้างทรัพย์สินทางปัญญา รวมไปถึงสิ่งอื่นใดขึ้นมาใหม่ หรือเป็นการพัฒนา ขยาย ทดสอบซึ่งทรัพย์สินทางปัญญา ดังนั้น จึงปรากฏว่าคู่สัญญาจำต้องนำเอาบันทึกการวิจัยก่อนหน้ารวมไปถึงสิ่งประดิษฐ์ ข้อมูล วิทยาการ ต่างๆ มาใช้เพื่อดำเนินการตามสัญญาวิจัยและพัฒนา ทำให้ต้องแยกแยะระหว่างทรัพย์สินทางปัญญาที่สร้างขึ้นมาเพื่อจะได้ทราบว่าคู่สัญญารายใดเป็นเจ้าของทรัพย์สินทางปัญญาในแต่ละกรณี ซึ่งคู่สัญญาทั้งสองฝ่าย (ทั้งผู้ว่าจ้างวิจัยและผู้วิจัย) ต่างต้องการที่จะเก็บรักษาทรัพย์สินทางปัญญาที่เป็นของตนอยู่เดิมและต้องการเป็นเจ้าของทรัพย์สินทางปัญญาที่เกิดขึ้นจากงานวิจัยด้วยกันทั้งคู่จึงต้องกำหนดขอบเขตข้อมูลหรือทรัพย์สินทางปัญญาที่คู่สัญญาจะมาอยู่ก่อนที่จะเข้าทำสัญญาวิจัยและพัฒนา (Background Information or Background Intellectual Property) และข้อมูลหรือทรัพย์สินทางปัญญาที่เพิ่งได้รับหลังจากเข้าทำสัญญาวิจัยและพัฒนา (Foreground Information or Foreground Intellectual Property)

“ความแตกต่างระหว่างข้อตกลงเพื่อการวิจัยและข้อตกลงเพื่อการพัฒนา”

ข้อตกลงเพื่อการวิจัยอาจแตกต่างกับข้อตกลงเพื่อการพัฒนา โดยปกติแล้วการพัฒนา มักจะใช้อ้างอิงถึงการนำสินค้าหรือบริการเฉพาะเข้าสู่ตลาด ในขณะที่การวิจัยนั้นใช้กล่าวถึง ขั้นตอนเบื้องต้น เช่น การวิจัยอาจเกี่ยวข้องกับการแยกส่วนประกอบสำคัญของสินค้าซึ่งเหมาะสม ต่อการนำไปพัฒนาในลำดับถัดไป อย่างไรก็ตามจุดแบ่งระหว่างการวิจัยและการพัฒนานั้นบาง กรณีก็ไม่ชัดเจนนัก เพราะข้อตกลงว่าด้วยการวิจัยและข้อตกลงว่าด้วยการพัฒนามีจุดร่วมที่ เหมือนกันอยู่มาก เช่น ประเด็นเรื่องความเป็นเจ้าของ การคุ้มครอง และการใช้ทรัพย์สินทางปัญญา อาจกำหนดไว้คล้ายคลึงกัน แต่ด้วยเหตุที่การพัฒนานั้นมีความหมายโดยนัยถึงการนำสินค้าหรือ บริการเข้าสู่ตลาด ดังนั้น ข้อตกลงว่าด้วยการพัฒนามักกำหนดถึงช่วงเวลาที่นำสินค้าเข้าสู่ตลาด แล้ว เช่น การกำหนดเรื่องจดทะเบียนเครื่องหมายการค้า การกำหนดให้มีการผลิตช่วง ตลอดจน กล่าวถึงสิทธิทางการตลาด การทดสอบระบบซอฟต์แวร์ เป็นต้น

2.1.4.6 สัญญารับเหมา (Sub-Contracting Agreement)

สัญญารับเหมามักเกี่ยวข้องกับโครงการวิจัยและพัฒนา โดยมากแล้วนิยามของ “ผู้ทำ สัญญา” มักหมายถึง “ผู้ทำสัญญารับเหมาช่วง” (Sub-Contractor) ซึ่งการกำหนดนิยามเช่นนี้ มักจะใช้ในกรณีของการบริการเฉพาะเจาะจงซึ่งเป็นส่วนย่อยของโครงการใหญ่ ตัวอย่างของการ บริการและสินค้าที่อาจมีสัญญารับเหมาช่วงกับผู้บริโภคร่วมด้วย เช่น การให้บริการทางเทคนิคในการทดสอบวัสดุ การประกันคุณภาพการบริการ การเขียนโปรแกรม การออกแบบเว็บไซต์ การวิจัยเฉพาะเจาะจงใน โครงการวิจัยและพัฒนาในระดับสูงขึ้นไป การผลิตยาสำหรับการทดลองทางเคมี (การทดลองในมนุษย์)

การบรรจุลงในหลอดทดลองเพื่อวัตถุประสงค์ในการทดลองทางเคมี การจัดการการทดลองทางเคมี เป็นต้น

ในสัญญารับเหมาช่วงมักมีการกำหนดเงื่อนไขของสัญญา ในลักษณะดังต่อไปนี้

- (1) ผู้รับเหมาช่วงตกลงจะจัดหาสินค้าหรือบริการให้
- (2) ผู้รับเหมาช่วงตกลงเก็บรักษาผลหรือข้อมูลที่จัดทำให้ผู้ซื้อเป็นความลับ
- (3) ทรัพย์สินทางปัญญาซึ่งเป็นผลจากการทำสัญญานี้ตกเป็นของผู้ว่าจ้าง
- (4) ทรัพย์สินทางปัญญาซึ่งเกี่ยวกับเทคโนโลยีที่เป็นสิทธิของผู้รับเหมาช่วง ย่อมตกเป็นของผู้ทำสัญญารับเหมาช่วง ซึ่งบางกรณีอาจมีการอนุญาตให้ผู้ซื้อได้ใช้สิทธิในผลของทรัพย์สินทางปัญญานั้นๆ

- (5) มีการตั้งข้อจำกัดความรับผิด
- (6) ค่าชดเชยที่จะให้แก่ผู้ซื้อเมื่อมีความรับผิดเกิดขึ้นจากการใช้ผลเช่นว่า
- (7) การสิ้นสุดสัญญา
- (8) ผลจากการสิ้นสุดสัญญา โดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้รับเหมาช่วงจะต้องจ่ายเงินสำหรับงานที่ทำสำเร็จก่อนสัญญาสิ้นสุดลงหรือไม่

หากพิจารณาตามระยะเวลาที่มีการจ่ายค่าตอบแทนในธุรกรรมการโอนเทคโนโลยี อาจแยกพิจารณาได้ ดังนี้

- (1) ค่าตอบแทนที่จ่ายตามปกติเมื่อมีการดำเนินการตามสัญญา
- (2) ค่าตอบแทนที่จ่ายบางส่วนเพราะสัญญาสิ้นสุดลงก่อน
- (3) ค่าสินไหมทดแทนกรณีที่คู่สัญญาไม่ปฏิบัติตามสัญญา

ในกรณีธุรกรรมโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศซึ่งประเทศผู้โอนและประเทศผู้รับโอนมีอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศต่อกัน แต่อนุสัญญาภาษีซ้อนมิได้บรรเทาภาระภาษีซ้อนทั้งหมด ในการทำธุรกรรมโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศเช่นนี้ คู่สัญญาควรจะกำหนดเงื่อนไขถึงภาระภาษีในค่าตอบแทนที่ชำระเป็นล่วงหน้าและที่ชำระเป็นงวด เพื่อหลีกเลี่ยงข้อพิพาทซึ่งอาจเกิดขึ้นในภายหลัง

ตามปกติแล้ว ธุรกรรมการโอนเทคโนโลยีรูปแบบต่างๆ ดังกล่าวด้านต้นนั้น โดยเฉพาะอย่างยิ่ง กรณีธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินทางปัญญา มักก่อให้เกิดค่าตอบแทนประเภทค่าสิทธิ (Royalties)

ความหมายและรูปแบบของค่าสิทธิ

ตามปกติแล้ว ค่าสิทธิมักถูกนำมาใช้เรียกค่าตอบแทนที่จ่ายตามสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิเพื่อตอบแทนการใช้ทรัพย์สินทางปัญญา ซึ่งบางกรณีจำนวนค่าตอบแทนอาจถูกกำหนดตามจำนวนรวมของผลิตภัณฑ์หรือบริการที่ได้รับอนุญาตให้ใช้สิทธิที่สามารถขายหรือให้บริการได้ หรืออาจหมายถึงเงินได้อันเนื่องมาจากการขายสินค้าซึ่งได้รับอนุญาตให้ใช้สิทธิ รูปแบบของค่าสิทธิในความหมายปกติที่พบได้บ่อยที่สุด ได้แก่

1. ค่าสิทธิซึ่งคำนวณเป็นอัตราร้อยละของราคาซึ่งผู้รับโอนได้ขายสินค้าอันได้รับอนุญาตให้ใช้สิทธิหรือให้บริการอันได้รับอนุญาตให้ใช้สิทธิ เช่น ร้อยละ 5 ของราคาขายสุทธิของผลิตภัณฑ์ที่ได้รับอนุญาตให้ใช้สิทธิ

2. ค่าสิทธิที่กำหนดจำนวนแน่นอนในผลิตภัณฑ์ที่ได้รับอนุญาตให้ใช้สิทธิแต่ละอย่างที่ผู้รับโอนขายได้ เช่น ค่าสิทธิจำนวน 10,000 บาทจากเครื่องจักรที่ขายได้แต่ละเครื่อง

3. ค่าสิทธิซึ่งคำนวณเป็นอัตราร้อยละของเงินได้ซึ่งผู้รับโอนได้รับจากผู้รับโอนช่วง (Sub-Licensee) (เช่น ค่าสิทธิจำนวนร้อยละ 25 ของรายรับสุทธิที่ได้รับจากผู้รับโอนช่วง)

นอกจากความหมายปกติที่ใช้กับค่าตอบแทนการอนุญาตให้ใช้ทรัพย์สินทางปัญญาแล้ว ค่าสิทธิยังอาจใช้ในบริบทอื่น เช่น ค่าธรรมเนียมการใช้สิทธิประทานบัตรเหมืองแร่ ซึ่งแต่ละประเทศอาจนิยามค่าสิทธิที่แตกต่างกันไปจึงอาจก่อให้เกิดข้อโต้แย้งกันได้ นอกจากนี้ ยังมีกรณีที่คู่สัญญาอาจอ้างถึงการจ่ายค่าตอบแทนในครั้งก่อนๆ เพื่อเลี่ยงการถูกพิจารณาว่าค่าตอบแทนเป็นค่าสิทธิอันเป็นการหลบหลีกภาระภาษี ดังจะได้กล่าวต่อไปในภายหลัง

2.2 นโยบายของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องในการส่งเสริมการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศ

โดยทั่วไปแล้ว หน่วยงานหรือองค์กรระหว่างประเทศมีบทบาทสำคัญสองประการด้วยกันในการส่งเสริมการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศ ประการแรกคือทำหน้าที่เป็นกลไกในการให้ความช่วยเหลือในกรณีที่เกิดปัญหาในตลาดเทคโนโลยีเอกชน ประการที่สองคือทำหน้าที่เป็นเวทีในการเจรจาเกี่ยวกับสิทธิและพันธกรณีเพิ่มเติมในระดับระหว่างประเทศเพื่อลดอุปสรรคในการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศ

องค์กรที่มีบทบาทในการส่งเสริมการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศมากที่สุด ได้แก่ การประชุมสหประชาชาติว่าด้วยการค้าและการพัฒนา (United Nations Conference on Trade and Development : UNCTAD) ซึ่งเป็นองค์การชำนาญพิเศษที่จัดตั้งขึ้นมาโดยสมัชชาใหญ่แห่งสหประชาชาติ (United Nations General Assembly) เพื่อดูแลเรื่องการค้า การลงทุนและการ

ส่งเสริมเศรษฐกิจของประเทศกำลังพัฒนา นอกจากนี้จะมีหน้าที่จัดประชุมทศวรรษระยะเวลา 4 ปี แล้ว UNCTAD ยังจัดตั้งคณะทำงานเพื่อดำเนินโครงการวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการไอเทคโนโลยีระหว่างประเทศและโครงการวิจัยอื่นๆ ที่เชื่อมต่อเศรษฐกิจของประเทศกำลังพัฒนา ตลอดจนให้ความร่วมมือหรือความช่วยเหลือทางการเงิน (Collaboration or Financial Support) ในการสร้างศูนย์กลางที่ทำหน้าที่ดูแลจัดการเกี่ยวกับการไอเทคโนโลยีระหว่างประเทศเพื่อเป็นฐานทางเทคโนโลยีที่ให้ความรู้แก่หน่วยงานและบุคลากรในประเทศกำลังพัฒนา เพื่อลดอุปสรรคและสนับสนุนช่วยเหลือ ตลอดจนอำนวยความสะดวกในการไอเทคโนโลยีเข้าสู่ประเทศกำลังพัฒนาให้ เป็นไปด้วยความราบรื่น

แม้หน่วยงานสากลที่เกี่ยวข้องกับการไอเทคโนโลยีระหว่างประเทศจะมีมากมาย แต่ด้วยเหตุที่การไอเทคโนโลยีเกี่ยวข้องโดยตรงกับการค้าและการให้บริการ ดังนั้นหน่วยงานสากล หน่วยงานหนึ่งที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการไอเทคโนโลยีจึงได้แก่ องค์การการค้าโลก (World Trade Organisation) ซึ่งมีบทบาทหลักตั้งเห็นได้จากความตกลงว่าด้วยการค้าที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินทางปัญญา (The Agreement on Trade-Related aspects of Intellectual Property Rights : TRIPS) รวมไปถึงความตกลงอื่นๆ ซึ่งองค์การการค้าโลกได้ทำการตั้งคณะทำงานเกี่ยวกับการค้าและการ ไอเทคโนโลยีขึ้น (The Working Group on Trade and Transfer of Technology : WG3T) ในปี ค.ศ.2002²⁶ เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการค้าและการไอเทคโนโลยีโดยมุ่งที่จะตอบสนอง ความต้องการของประเทศกำลังพัฒนาเป็นหลักด้วยสาเหตุที่ตระหนักถึงข้อขัดข้องในการได้รับ เทคโนโลยีที่มีความจำเป็นต่อการยกระดับเศรษฐกิจและผลิตภาพ²⁷ ซึ่งรายงานผลต่อ The General Council ของคณะทำงานเกี่ยวกับการค้าและการไอเทคโนโลยี หรือ WG3T นี้เป็น ผลงานที่ได้รับการเผยแพร่และยอมรับโดยทั่วไปในเรื่องการไอเทคโนโลยีไปยังประเทศกำลังพัฒนา อันมีวัตถุประสงค์เพื่อเสาะหาแนวทางในการจัดอุปสรรคในธุรกรรมไอเทคโนโลยีระหว่างประเทศ และส่งเสริมการไอเทคโนโลยีเข้าสู่ประเทศกำลังพัฒนาอย่างยั่งยืน รายงานผลของคณะทำงาน ดังกล่าวจึงมุ่งพิจารณาประโยชน์ด้านประเทศกำลังพัฒนาเป็นหลักส่งผลให้แนวทางต่างๆ ที่ รายงานเหล่านี้ได้วางไว้ค่อนข้างเอื้อประโยชน์ให้กับประเทศกำลังพัฒนา

²⁶ ตาม paragraph ที่ 37 ของ Doha Declaration

²⁷ ซึ่งโดยมากเทคโนโลยีเหล่านั้นถือครองโดยประเทศพัฒนาแล้ว

2.3 กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศ

กฎหมายระหว่างประเทศที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศ ได้แก่ ความตกลงว่าด้วยการค้าและทรัพย์สินทางปัญญา (TRIPS) จากอารัมภบทของความตกลงว่าด้วยการค้าและทรัพย์สินทางปัญญาได้กำหนดความต้องการเฉพาะของประเทศกำลังพัฒนาในด้านการพัฒนาทางเทคโนโลยีไว้ว่า “ให้ตระหนักถึงวัตถุประสงค์ของแนวนโยบายที่เป็นรากฐานระบบแห่งชาติเพื่อการคุ้มครองทรัพย์สินทางปัญญาและรวมไปถึงวัตถุประสงค์ในการพัฒนาและเทคโนโลยี” ดังนั้น จึงเข้าใจได้ว่าความตกลงดังกล่าวได้รับรู้ว่าการพัฒนาทางเทคโนโลยีเป็นวัตถุประสงค์แห่งแนวนโยบายที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินทางปัญญาของทุกประเทศ

ข้อความตามอารัมภบทที่กล่าวถึงการสร้างฐานทางเทคโนโลยีที่เข้มแข็งและยั่งยืนโดยกำหนดให้เป็นหนึ่งในวัตถุประสงค์พื้นฐานของความตกลง²⁸ นั้น แท้จริงแล้วประเทศสมาชิก²⁹ ตั้งใจให้เกิดการโอนเทคโนโลยีที่มีประสิทธิภาพจากการสร้างฐานทางเทคโนโลยีนั่นเอง เมื่อพิจารณาตามบทบัญญัติในข้อ 7 ที่ได้กล่าวถึงการโอนเทคโนโลยีว่าเป็นวัตถุประสงค์หลักของความตกลงฯ จากถ้อยคำว่า “การคุ้มครองและบังคับใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาเป็นไปเพื่อการส่งเสริมการคิดค้นเทคโนโลยี การโอนและแพร่กระจายของเทคโนโลยี ประโยชน์ร่วมกันของผู้ผลิตและผู้ใช้ข้อมูลทางเทคโนโลยี และในการที่จะส่งเสริมสวัสดิการทางสังคมและเศรษฐกิจ ตลอดจนสร้างความสมดุลในสิทธิและหน้าที่” เหล่านี้เป็นวัตถุประสงค์ในเชิงบวกเพราะตามถ้อยความแล้วตีความได้ว่าการคุ้มครองหรือบังคับสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาจะเป็นไปเพื่อส่งเสริมการโอนเทคโนโลยีแทนการตีความว่าเพื่อส่งเสริมเป้าหมายในการโอนเทคโนโลยีแล้วอาจเกิดความล้มเหลวในการคุ้มครองทรัพย์สินทางปัญญาได้ การตีความขอบเขตวัตถุประสงค์ว่ากว้างเพียงใดยังคงเป็นประเด็นที่ถกเถียงกันอยู่ ซึ่งผู้เรียกร้องให้มีการคุ้มครองสิทธิอาจต้องการให้ขอบเขตนี้ครอบคลุมทั้งวิธีการโอนตามแบบพิธีหรือแบบอิงตลาดและการแพร่กระจายที่ตามมาภายหลัง หากเป็นเช่นนี้วิธีซึ่งไม่เป็นการโอนโดยการเรียนรู้ผ่านการลอกเลียนและคัดลอกจะถือเป็นการโอนซึ่งไม่อาจยอมรับได้และไม่ได้เป็นไปเพื่อสนับสนุนวัตถุประสงค์ในการโอนเทคโนโลยี อย่างไรก็ตาม บรรดาประเทศที่นำเข้า

²⁸ “ความตกลงฯ” ในหัวข้อ 2.3 นี้หมายถึง ความตกลงว่าด้วยการค้าและทรัพย์สินทางปัญญา (TRIPS)

²⁹ ในที่นี้หมายถึงประเทศสมาชิกขององค์การการค้าโลก (World Trade Organisation)

เทคโนโลยีก็อาจตีความข้อบทนี้ให้หมายถึงการที่ระบบทรัพย์สินทางปัญญาของประเทศตนควรจะส่งเสริมการโอนเทคโนโลยีที่กว้างขึ้นและสอดคล้องกับความตกลงฯ ในเวลาเดียวกัน

นอกจากนี้ ยังจำเป็นที่จะต้องพิจารณาข้อบทที่ 7 ว่ามีวัตถุประสงค์เพื่อทำให้ระบบทรัพย์สินทางปัญญาเป็นสากล ดังนั้น ระบบทรัพย์สินทางปัญญาซึ่งได้นำมาใช้ในประเทศกำลังพัฒนาและประเทศพัฒนาแล้ว และระบบซึ่งได้บรรลุผลจากการประชุมแลกเปลี่ยนความคิดเห็นระดับทวิภาคีและพหุภาคีจะต้องเป็นระบบที่สนับสนุนการโอนและแพร่กระจายเทคโนโลยีอันเป็นพันธะกรณีสำคัญของความตกลงฯ ในกรณีนี้อาจมีการแทรกแซงการโอนหรือแพร่กระจายเทคโนโลยีได้หากมีพันธะกรณีตามที่ข้อบทอื่นกำหนดไว้ ซึ่งเมื่อพิจารณาข้อ 8.1 ที่กำหนดให้ประเทศสมาชิกสามารถรับเอามาตรการที่จำเป็นต่อการดำรงความกินดีอยู่ดีและสาธารณสุข และเพื่อส่งเสริมประโยชน์สาธารณะในหน่วยงานที่มีความสำคัญในการพัฒนาเศรษฐกิจในสังคมและเทคโนโลยี ข้อ 8.2 ประเทศต่างๆ ต้องกำหนดนโยบายอย่างเหมาะสมเพื่อป้องกันการละเมิดสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาโดยสิทธิของผู้ถือครองหรือการใช้วิธีในทางปฏิบัติซึ่งยับยั้งการค้าหรือส่งผลร้ายต่อการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศ ทั้งนี้ มาตรการที่จะนำมาใช้จะต้องสอดคล้องกับความตกลงฯ อย่างไรก็ตาม ยังคงตระหนักกันว่าการโอนเทคโนโลยีอย่างเป็นทางการเป็นกลางเป็นวัตถุประสงค์ของระบบคุ้มครองทรัพย์สินทางปัญญา

คำว่า “การโอนเทคโนโลยี” นั้นเป็นภาษาที่เกิดจากข้อ 66.2 ของความตกลงฯ โดยตรงซึ่งบัญญัติไว้ว่า “สมาชิกประเทศพัฒนาแล้วจะต้องกำหนดแรงจูงใจแก่วิสาหกิจหรือสถาบันต่างๆ ในประเทศตน เพื่อประโยชน์ในการส่งเสริมและสนับสนุนการโอนเทคโนโลยีไปยังสมาชิกประเทศพัฒนาน้อยในการที่จะทำให้ประเทศพัฒนาน้อยสามารถสร้างฐานทางเทคโนโลยีที่เข้มแข็งและยั่งยืนได้”

จากถ้อยความตามข้อ 66.2 นี้สามารถตั้งข้อสังเกตได้หลายประการ กล่าวคือ ประการแรกเป็นการเรียกร้องให้ประเทศพัฒนาแล้วกำหนดแรงจูงใจให้แก่ประเทศพัฒนาน้อยเท่านั้น ไม่มีพันธะกรณีหรือสิทธิใดที่กำหนดให้สำหรับประเทศกำลังพัฒนาและประเทศที่อยู่ในช่วงเปลี่ยนแปลงระบบเศรษฐกิจ (Transitional Economies) ประการที่สอง ข้อ 66.2 นี้เป็นหน้าที่เชิงภาวะวิสัยดังจะเห็นจากคำว่า “ต้อง” ในบทบัญญัติ ดังนั้น ประเทศพัฒนาแล้วจะต้องหาทางกำหนดแรงจูงใจให้มีขึ้น ประการที่สามในขณะที่แรงจูงใจที่เกิดขึ้นนั้นจะต้องส่งเสริมและสนับสนุนการโอนเทคโนโลยี บทบัญญัติมิได้กล่าวว่าประเทศพัฒนาแล้วจะต้องบรรลุผลในการเพิ่มการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศแต่อย่างใด ซึ่งตามความเป็นจริงแล้วรัฐก็ไม่สามารถบังคับวิสาหกิจเอกชนให้เต็มใจยอมรับแรงจูงใจเหล่านั้นได้ ตามข้อสันนิษฐานแล้วนั้นวิสาหกิจใดวิสาหกิจหนึ่งจะหันมาสนใจการโอน

เทคโนโลยีระหว่างประเทศก็ต่อเมื่อวิสาหกิจนั้นสามารถทำกำไรได้จากการโอนเทคโนโลยี ภาระการ
สุดท้ายข้อ 66.2 ไม่ได้กล่าวถึงสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาไว้เป็นพิเศษ ดังนั้นประเทศพัฒนาแล้ว
อาจสร้างแรงจูงใจใดก็ได้ที่สมเหตุสมผล รวมไปถึงการจำกัดขอบเขตการคุ้มครองทรัพย์สินทาง
ปัญญาด้วย ซึ่งต้องสันนิษฐานว่าการจำกัดจะทำได้ทราบเท่าที่ไม่ขัดกับบทบัญญัติของข้อตกลงฯ

นอกจากนี้ อาจมีกรณีในประเทศกำลังพัฒนาและประเทศพัฒนาน้อยอาจเผชิญต่อ
ความยากลำบากในการบังคับใช้ข้อตกลงฯ ข้อ 67 ซึ่งผูกมัดประเทศพัฒนาแล้วในการให้ความ
ช่วยเหลือทางเทคนิคครอบคลุมตลอดทั้งข้อตกลง “เพื่อสนับสนุนการบังคับใช้ข้อตกลงนี้ สมาชิก
ประเทศพัฒนาแล้วต้องจัดให้มีความร่วมมือทางเทคนิคและการเงินเพื่อประโยชน์ของสมาชิก
ประเทศกำลังพัฒนาและประเทศพัฒนาน้อยตามความต้องการ ข้อสัญญา และเงื่อนไขซึ่งได้ตกลง
ร่วมกัน ความร่วมมือดังกล่าวต้องหมายความรวมถึงความช่วยเหลือในการเตรียมกฎหมายและ
ข้อบังคับในการคุ้มครองและบังคับใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาเช่นเดียวกับการป้องกันการ
ละเมิดสิทธิดังกล่าวและต้องรวมการให้ความช่วยเหลือในการสร้างหรือส่งเสริมหน่วยงานใน
ประเทศและตัวแทนที่เกี่ยวข้องกับเรื่องนี้ ตลอดจนการฝึกฝนบุคลากรด้วย”

แม้ไม่มีการกล่าวถึงการโอนหรือแผ่กระจายเทคโนโลยีในที่นี้ แต่ก็อาจสันนิษฐานได้ว่า
ขอบเขตนั้นขยายไปถึงการทำให้ข้อ 66.2 มีผลใช้บังคับด้วย อย่างน้อยที่สุดก็ในกรณีประเทศพัฒนา
น้อย ตามบริบทแล้วความช่วยเหลือทางเทคนิคตามมาตรา 67 จึงควรจะขยายความไปถึงโครงการ
พัฒนาศักยภาพของประเทศพัฒนาน้อยเพื่อดึงดูดและเพิ่มขีดการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศ
นั่นเอง

2.4 หลักการทางภาษีอากรระหว่างประเทศที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม การโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศ³⁰

ธุรกรรมโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศมีพื้นฐานเป็นธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับนิติสัมพันธ์
ในทางระหว่างประเทศ หากจะพิจารณาภาวะภาษีของธุรกรรมเช่นว่าย่อมต้องพิจารณาจาก
หลักการทางภาษีอากรซึ่งใช้กับธุรกรรมโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศอันเป็นที่ยอมรับกันทั่วไปใน
ระดับสากล

³⁰ United Nations Conference on Trade and Development, Taxation and Transfer of Technology : key issues, (2005).

ในช่วงสามทศวรรษที่ผ่านมาได้มีการพัฒนาทำให้ระบบภาษีอากรภายในประเทศของ ประเทศต่างๆ สอดคล้องกันมากขึ้น อันเป็นผลมาจากการศึกษาขององค์การระหว่างประเทศ ทั้งหลายและจากการตอบสนองของประเทศต่างๆ ที่เกิดขึ้นในภายหลัง โดยองค์การระหว่างประเทศ ที่มีบทบาทสำคัญองค์หนึ่งก็คือองค์การการค้าโลก ซึ่งมีบทบาทโดยตรงต่อกฎเกณฑ์เกี่ยวกับ ระบบภาษีอากรภายในประเทศต่างๆ อีกทั้งยังได้ตั้งข้อจำกัดในเรื่องการค้าระหว่างประเทศใน ประเด็นการสงวนให้นำกฎเกณฑ์ในการขายสินค้ามาปรับใช้กับการโอนเทคโนโลยีเพียงเท่าที่อยู่ใน ขอบเขตของรูปแบบการโอนเทคโนโลยีเท่านั้น ซึ่งกฎเกณฑ์ที่องค์การการค้าโลกตั้งขึ้นนี้ว่าด้วยการ จำกัดขอบเขตเรื่องอากรศุลกากร วิธีการทางศุลกากร และภาษีการบริโภค อย่างไรก็ตาม ในข้อตกลง รอบอุรุกวัย (Uruguay Round) มีการปรับใช้กับเรื่องภาษีทางตรงเช่นเดียวกัน โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ในประเด็นที่ว่าด้วยการใช้ภาษีในการจูงใจซึ่งอยู่ในรูปของเงินอุดหนุนการส่งออก (Export Subsidy)

นอกจากองค์การการค้าโลกแล้ว องค์การระหว่างประเทศที่มีอิทธิพลอย่างยิ่งต่อการวาง หลักการทั่วไปทางกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศที่สำคัญอีกองค์หนึ่งก็คือ “องค์การเพื่อ ความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา” (The Organisation for Economic Co-operation and Development : OECD) ซึ่งเป็นองค์กรที่มีบทบาทอย่างมากในการพัฒนา “ต้นแบบอนุสัญญาเพื่อ การขจัดภาษีซ้อน” โดยกำหนดให้คณะกรรมการทางด้านภาษีเป็นหน่วยงานสนับสนุนการรับเอา หลักการทางภาษีร่วมกันท่ามกลางประเทศสมาชิก และท่ามกลางประเทศอื่นๆ ที่องค์การเพื่อความ ร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนาได้ให้ความช่วยเหลืออยู่ แท้จริงแล้ว อนุสัญญาเพื่อการขจัด ภาษีซ้อนกว่า 3,000 ฉบับจากทั่วโลกมีต้นร่างมาจากแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนขององค์การเพื่อ ความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนาประกอบกับแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนขององค์กร สหประชาชาติ (United Nations หรือ UN)³¹

ดังนั้น ทั้งต้นแบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และ UN จึงมีอิทธิพลอย่างยิ่ง ไม่ เพียงแต่เฉพาะต่อการจัดการระบบภาษีระหว่างประเทศเท่านั้น แต่รวมไปถึงการออกแบบระบบ ภาษีภายในประเทศที่จะนำมาบังคับใช้กับเงินได้อันเป็นผลมาจากธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศ และการลงทุนระหว่างประเทศด้วย

³¹ แม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN ก็พัฒนามาจากร่างต้นแบบขององค์การเพื่อ ความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา OECD เช่นกันเพียงแต่นำมาปรับเปลี่ยนเพื่อ วัตถุประสงค์หลักในการรองรับความต้องการพิเศษของประเทศกำลังพัฒนา

2.4.1 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี หลักการพื้นฐานทางภาษีอากรระหว่างประเทศ และอนุสัญญาภาษีระหว่างประเทศ

จากแนวคิดของ JEZE และ BOURGOIS นักการคลังชาวฝรั่งเศส³² ที่ว่าประชาชนต่างได้รับผลประโยชน์จากการให้บริการของรัฐ ดังนั้นประชาชนจึงมีหน้าที่เสียภาษี (Impôt-Solidarité) ให้แก่รัฐตามสัดส่วนของความสามารถในการจ่ายของแต่ละบุคคล ประกอบกับแนวคิดที่ว่าภาษีมีลักษณะบังคับ (Obligatoire) ดังนั้นการที่รัฐจัดเก็บภาษีจากประชาชนจึงต้องอยู่ภายใต้หลักการจัดเก็บภาษีที่ดีเพื่อเป็นหลักประกันให้แก่ประชาชนว่าจะถูกจัดเก็บภาษีอย่างเป็นธรรม

เมื่อกล่าวถึงหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีนั้น เป็นที่ยอมรับกันว่าจะต้องพิจารณาถึงหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีหรือหรือหลักการบริหารภาษีอากรที่ดีตามแนวทางที่ Adam Smith ได้วางเอาไว้ในหนังสือเรื่อง The Wealth of Nations ซึ่งได้วางหลักการสำคัญเอาไว้ 4 ประการ (Four maxims regarding taxes in general) ได้แก่ หลักความเป็นธรรม (Equity) หลักความแน่นอน (Certainty) หลักความสะดวก (Convenience) และหลักความประหยัด (Economy)

โดยหลักการทั่วไป รัฐแต่ละรัฐย่อมมีอำนาจในการบังคับจัดเก็บภาษีจากบุคคลใดหรือจากธุรกรรมที่เกิดขึ้นได้ก็ต่อเมื่อมีจุดเชื่อมโยงที่สามารถนำมาอ้างเป็นฐานในการใช้อำนาจจัดเก็บภาษีได้ โดยรัฐที่ควรมีอำนาจจัดเก็บภาษีเป็นแห่งแรกก็คือ รัฐแหล่งเงินได้ (Source Country or Host Country) ในฐานะที่เป็นแหล่งกำเนิดความมั่งคั่ง และรัฐผู้มียอำนาจจัดเก็บที่สำคัญเป็นอันดับถัดมา ได้แก่ รัฐถิ่นที่อยู่หรือรัฐที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมักมีภูมิลำเนา (Home Country /Residence /Domicile) เพราะถือเป็นรัฐที่มีการบริโภคความมั่งคั่งเกิดขึ้น (Consumption of Wealth)

เมื่อรัฐผู้มียอำนาจในการจัดเก็บภาษีมีถึงสองรัฐทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอาจต้องแบกรับภาระในภาษีซ้ำซ้อนอย่างน้อยถึงสองครั้งในบางกรณี (บางกรณีก็มากกว่าสองครั้งเพราะอาจมีธุรกรรมที่มีคู่สัญญาเกี่ยวข้อด้วยมากกว่าสองฝ่ายขึ้นไป) ด้วยเหตุที่อำนาจในการจัดเก็บภาษีของแต่ละรัฐเป็นอธิปไตยทางภาษีที่รัฐอื่นไม่อาจก้าวล่วงได้แต่ละรัฐจึงสามารถเรียกเก็บภาษีได้ตามอำนาจของตน จึงเรียกได้ว่าเขตอำนาจในการจัดเก็บภาษีทับซ้อนกัน กล่าวคือ เป็นความซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐ (Juridical Double Taxation) เกิดขึ้นในกรณีที่บุคคลเพียงคนเดียวถูกเก็บภาษีจากฐานเดียวกันโดยสองประเทศหรือมากกว่านั้น นอกจากนี้ปัญหาเขตอำนาจในการจัดเก็บภาษีทับซ้อนกันหรือปัญหาอธิปไตยทางภาษีแล้วยังต้องพิจารณาปัญหาความซ้ำซ้อนเชิงเศรษฐกิจศาสตร์ (Economic

³² ศุภลักษณ์ พิณจิวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3, (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2547), น.31-32.

Double Taxation) ซึ่งเกิดขึ้นในกรณีที่บุคคลตั้งแต่สองฝ่ายขึ้นไปถูกจัดเก็บภาษีจากเงินได้ประเภทเดียวกัน ทั้งสองกรณีนี้ถือเป็นปัญหาสำคัญระดับระหว่างประเทศที่จะต้องพิจารณา ในรัฐธรรมนูญอินโดนีเซียระหว่างประเทศก็เช่นกันจำเป็นที่จะต้องพิจารณาถึงประเด็นเหล่านี้ด้วย เพราะหากไม่มีมาตรการที่เหมาะสมมาบังคับใช้แล้ว คู่สัญญาย่อมไม่ประสงค์จะทำสัญญาอินโดนีเซียระหว่างประเทศเพราะภาระภาษีอาจมากกว่าผลตอบแทนที่ตนจะได้รับ ทำให้ประเทศผู้รับอินโดนีเซียอาจเสียโอกาสในอันที่จะได้รับเทคโนโลยีและความรู้ใหม่ๆ ที่จะนำมาใช้พัฒนาประเทศ

ความซ้ำซ้อนทางภาษีดังกล่าวอาจเป็นผลที่เกิดขึ้นจากการที่ประเทศผู้โอนและประเทศผู้รับโอนกำหนดถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อนกัน ส่งผลให้ผู้เสียภาษีมีถิ่นที่อยู่ถึงสองประเทศในเวลาเดียวกันและต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศถิ่นที่อยู่ทั้งสองจากเงินได้จำนวนเดียวกัน นอกจากนี้ การตีความค่าว่าเงินได้ของประเทศทั้งสองไว้ต่างกัน ตลอดจนการจำแนกประเภทเงินได้ที่แตกต่างกัน³³ ย่อมก่อให้เกิดผลกระทบต่อภาระภาษีในรัฐธรรมนูญอินโดนีเซียระหว่างประเทศเป็นอันมาก³⁴

³³ ระบบจัดเก็บภาษีตามการแยกประเภทเงินได้ของประเทศต่างๆ แบ่งเป็น 2 กลุ่ม ดังนี้

1. กลุ่มประเทศที่ใช้ระบบจำแนกประเภทเงินได้ : ประเทศเหล่านี้จะจำแนกเงินได้ออกเป็นลักษณะต่างๆ แล้วจัดเก็บภาษีแยกประเภทต่างหากจากกัน ซึ่งหากจะพิจารณาในระดับระหว่างประเทศแล้ว การจำแนกประเภทของเงินได้เช่นนี้ก็อาจแบ่งได้เป็นแหล่งเงินได้อันมีที่มาจากนอกประเทศ และแหล่งเงินได้ในประเทศนั่นเอง

2. กลุ่มประเทศที่ใช้ระบบไม่จำแนกประเภทของเงินได้ : ซึ่งระบบไม่จำแนกประเภทเงินได้นี้อาจกล่าวได้ว่าเป็นธรรมมากกว่าระบบจำแนกประเภทเงินได้ในแง่ที่ว่าจัดเก็บอย่างเสมอภาคกันในแนวราบ เพราะเงินได้ในระบบนี้ไม่ว่าจะเป็นเงินได้ที่เข้าข่ายลักษณะใดก็ตาม หรือไม่ว่าจะเป็นเงินได้แหล่งในหรือนอกประเทศก็ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีจากเงินได้นั้นก่อนเดียว

ทั้งนี้ หากพิจารณาจากการได้มาของเงินได้แล้วอาจกล่าวได้ว่าการจำแนกประเภทเงินได้มีขึ้นเพื่อความเป็นธรรม กล่าวคือ เงินได้ที่มีที่มาต่างกันย่อมมีต้นทุนในการได้มาซึ่งเงินได้ต่างกันด้วย เพราะฉะนั้นการอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายของเงินได้ในแต่ละประเภทจึงควรกำหนดให้แตกต่างกันตามความเหมาะสม ซึ่งจะส่งผลให้ภาระภาษีของผู้มีเงินได้ในกรณีที่ใช้ระบบจำแนกประเภทเงินได้นั้นแตกต่างกันไปด้วย

³⁴ E. Van der Bruggen, "Source taxation of consideration for technical services and know-how," *Asia Pacific Tax Bulletin*, (March, 2001).

โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีท้ายสุดนี้ อาจส่งผลให้ไม่สามารถนำกลไกเครดิตภาษีต่างประเทศโดยประเทศผู้โอนเทคโนโลยีแต่ฝ่ายเดียวมาจัดการภาษีซ้ำซ้อนได้

ประเทศต่างๆ จึงต้องทำความเข้าใจร่วมกันจำกัดขอบอำนาจในการจัดเก็บภาษีและกำหนดนิยามเงินได้ประเภทต่างๆ ร่วมกัน ซึ่งบทบาทที่สำคัญที่สุดของความตกลงในรูปอนุสัญญาภาษีก็คือ การลดอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายซึ่งจัดเก็บจากค่าตอบแทนที่เป็นค่าสิทธิ (Payments of Royalties) ค่าธรรมเนียมทางเทคโนโลยี (Technical Fees) และค่าตอบแทนอื่นใดอันมีลักษณะเช่นเดียวกับค่าตอบแทนดังกล่าว อนุสัญญาภาษีจึงทำหน้าที่กระจายอำนาจในการจัดเก็บภาษีระหว่างรัฐและขจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนในขณะเดียวกัน

นอกจากนี้ การร่วมมือกันระหว่างองค์กรผู้ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีและองค์กรที่ทำหน้าที่เจรจาอนุสัญญาภาษีระหว่างประเทศจะทำให้นิยามและการแบ่งแยกประเภทเงินได้ต่างๆ ชัดเจนยิ่งขึ้น และยังช่วยลดความคลุมเครือในบทบัญญัติทางภาษีอากรภายในประเทศด้วย

2.4.2. การจัดเก็บภาษีในประเทศผู้รับโอนเทคโนโลยีตามหลักกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศและแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD

เมื่อมีการโอนเทคโนโลยีเข้าสู่ประเทศใดประเทศหนึ่ง ภาษีที่มีบทบาทสำคัญที่สุดสำหรับธุรกรรมเช่นว่าในมุมมองของประเทศผู้รับโอน ได้แก่ ภาษีที่จัดเก็บบนกำไรจากการประกอบธุรกิจซึ่งถูกจัดเก็บในรูปของภาษีเงินได้นิติบุคคล เพราะการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศส่วนมากแล้วเป็นกรณีที่วิสาหกิจในประเทศผู้โอนเทคโนโลยี (ประเทศผู้ส่งออก) ทำการโอนเทคโนโลยีข้ามชาติมายังวิสาหกิจในประเทศผู้รับโอนเทคโนโลยี³⁵ อย่างไรก็ตาม หากเป็นการโอนเทคโนโลยีโดยบุคคลธรรมดา เช่น กรณีที่เป็นการว่าจ้างผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาให้บริการแก่ผู้ว่าจ้างที่อยู่ในประเทศผู้รับโอนเทคโนโลยี (ไม่ว่าการให้บริการจะเกิด ณ ประเทศผู้โอนหรือประเทศผู้รับโอนก็ตาม) ภาษีที่มีบทบาทสำคัญที่สุดสำหรับกรณีเช่นนี้ก็คือนิติบุคคลธรรมดาอันจะมีผลกระทบโดยตรงต่อเงินได้ของบุคคลธรรมดาผู้โอนเทคโนโลยีนั้น

ภาษีการบริโภค เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) หรือในบางประเทศอาจจัดเก็บในรูปของภาษีการขาย (Sales Tax) อาจเกี่ยวข้องกับการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศได้

³⁵ ทั้งนี้ อาจมีสาเหตุมาจากต้นทุนของธุรกรรมการโอนเทคโนโลยีที่อยู่ในระดับสูงจนบุคคลธรรมดาหรือคณะบุคคลไม่สามารถพัฒนาเทคโนโลยีเพื่อการส่งออกหรือนำเข้าเทคโนโลยีระหว่างประเทศได้ด้วยตนเองเพียงลำพัง

เช่นกัน เพราะการโอนเทคโนโลยีอาจกระทำได้ในรูปของการขายสินค้าและในรูปของการให้บริการทางเทคโนโลยีต่างๆ ซึ่งทั้งสองสิ่งนี้ถือเป็นฐานในการจัดเก็บภาษีการบริโภค อีกทั้งการนำเข้าก็เป็นประเด็นสำคัญที่จะต้องพิจารณาในธุรกรรมโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศ หากเป็นกรณีที่เทคโนโลยีนั้นอยู่ในรูปของทรัพย์สินมีรูปร่าง เช่น เครื่องมือหรือวัตถุดิบที่ต้องอาศัยการนำเข้าจากต่างประเทศ ในกรณีของภาวะภาษีอื่น เช่น อากรที่เก็บจากทุน อากรแสตมป์ และภาษีการโอนอาจมีความสำคัญสำหรับบางประเทศเท่านั้นซึ่งจะไม่ขอศึกษาเชิงลึกในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้

การจัดเก็บภาษีในประเทศผู้รับโอนเทคโนโลยี (ประเทศผู้รับโอน) อาจส่งผลกระทบต่อธุรกรรมโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศได้ในสองรูปแบบ กล่าวคือ

2.4.2.1. การจัดเก็บภาษีที่ส่งผลเป็นการเพิ่มต้นทุนของการโอนที่แท้จริง

2.4.2.2. การจัดเก็บภาษีที่ส่งผลเป็นการลดผลตอบแทนที่จ่ายกลับไปสู่ผู้โอน

2.4.2.1. การจัดเก็บภาษีที่ส่งผลเป็นการเพิ่มต้นทุนของการโอนที่แท้จริง (The cost of the transfer)

การโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศที่เป็นทรัพย์สินมีรูปร่าง เช่น เครื่องจักร เครื่องมือหรืออุปกรณ์ และวัตถุดิบต่างๆ มักจะนำไปสู่การจัดเก็บอากรนำเข้าทรัพย์สินเหล่านี้ แต่สำหรับการนำเข้าทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างนั้นแตกต่างกัน ด้วยลักษณะของทรัพย์สินไม่มีรูปร่างที่ไม่อาจมองเห็นได้ชัดแจ้งดังเช่นกรณีของทรัพย์สินมีรูปร่างทำให้การจัดเก็บอากรนำเข้าย่อมกระทำได้อย่างยาก การโอนทรัพย์สินไม่มีรูปร่างจึงไม่มีการจัดเก็บอากรนำเข้าแต่อย่างใด³⁶

อย่างไรก็ดี ทั้งสองกรณีย่อมถือเป็นการขายสินค้าอันเป็นเหตุให้ผู้นำเข้าจะต้องรับภาระในภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย หากผู้รับโอนเทคโนโลยีมีสิทธิได้รับเครดิตในจำนวนเท่ากับภาษีซื้อในการซื้อสินค้านั้นเพื่อมาหักกับความรับผิดทางภาษีมูลค่าเพิ่มในภาษีขาย (กล่าวคือเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม) ภาระทางภาษีในธุรกรรมโอนเทคโนโลยีจะไม่เพิ่มขึ้น แต่กรณีจะกลับกันหากผู้รับโอนเป็นบุคคลที่ไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ในกรณีหลังนี้จะไม่สามารถนำเครดิตภาษีมาหักออกจากภาษีขายได้ กล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือผู้รับโอนต้องรับภาระภาษีเพิ่มขึ้นในธุรกรรมโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนั่นเอง

³⁶ ทั้งนี้ ซอฟต์แวร์ที่รวมอยู่ในรูปของฮาร์ดแวร์หรือเป็นส่วนประกอบของเครื่องจักรประเภทต่างๆ ย่อมถือเป็นทรัพย์สินมีรูปร่างอันมีภาระอากรนำเข้า

วิธีการโอนเทคโนโลยี อีกทั้งรูปแบบของค่าตอบแทนการโอนเทคโนโลยีที่แตกต่างกันย่อมส่งผลให้ภาวะภาษีแตกต่างกันไปด้วย

(1) การจำหน่ายทรัพย์สินเพื่อแลกเปลี่ยนกับเงิน (ทั้งทรัพย์สินมีรูปร่างและทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง) โดยวิสาหกิจผู้โอนจำหน่ายไปยังวิสาหกิจผู้รับโอน กรณีนี้จะไม่ก่อภาวะภาษีที่เพิ่มขึ้นในประเทศผู้รับโอนเทคโนโลยี (ประเทศแหล่งเงินได้) แม้ว่าบางครั้งประเทศที่ผู้รับโอนจะมีการจัดเก็บภาษีในรูปของ “ภาษีการโอน” ทำให้ราคาในธุรกรรมโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศเพิ่มขึ้นก็ตาม

การขายดังกล่าวอาจก่อให้เกิดผลได้จากทุนซึ่งจะถูกรับรู้โดยวิสาหกิจผู้โอนหากทรัพย์สินที่ขายนั้นเป็นทรัพย์สินที่ใช้ในการลงทุนของวิสาหกิจ แต่ผลได้ดังกล่าวจะไม่ถูกจัดเก็บภาษีในประเทศผู้รับโอน เว้นแต่ วิสาหกิจผู้โอนถูกถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศผู้รับโอน หรือวิสาหกิจผู้โอนมีสถานประกอบการถาวรอยู่ในประเทศที่รับโอน (กรณีหลังนี้ผลได้อาจถูกพิจารณาว่าเป็นส่วนหนึ่งของกำไรจากการประกอบธุรกิจและถูกจัดเก็บภาษีด้วย หรืออาจถูกจัดเก็บภาษีในรูปของผลได้ที่เพิ่มขึ้นจากทุน (capital gains) ต่างหากจากกำไรธุรกิจ) ในทางปฏิบัติ การจำหน่ายทรัพย์สินไม่ว่าจะเป็นทรัพย์สินมีรูปร่าง เช่น เครื่องจักร หรือทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง เช่น สิทธิบัตรก็ตาม ทรัพย์สินที่จำหน่ายจะถูกใช้โดยบริษัทผู้ส่งออกมาก่อนแล้วอันทำให้ทรัพย์สินเช่นว่ามี “ราคาต่ำกว่าราคามูลฐาน” (under original value) จึงไม่ถือว่าเกิดผลได้จากทุนขึ้นจากการโอนเทคโนโลยี

(2) การจำหน่ายทรัพย์สินเพื่อแลกกับเงินและหุ้นในวิสาหกิจผู้รับโอน กรณีเช่นนี้เกิดขึ้นบ่อยครั้งเมื่อวิสาหกิจผู้รับโอนถูกจัดตั้งขึ้นในฐานะที่เป็นบริษัทลูกของวิสาหกิจผู้โอน หรือจัดตั้งในรูปของกิจการร่วมค้า (Joint Venture) ซึ่งวิสาหกิจผู้โอนมีผลประโยชน์โดยตรงในนั้น ในทางเทคนิคแล้วกรณีดังกล่าวยังคงถือเป็นการซื้อขายที่มีค่าตอบแทนการโอนเทคโนโลยีเป็นหุ้นที่ได้รับและมีราคาแห่งธุรกรรมเท่ากับมูลค่าของหุ้นที่ได้รับเหล่านั้น กรณีนี้การโอนจึงอาจก่อให้เกิดผลได้จากทุนแก่ผู้โอนเทคโนโลยีอันอาจถูกเก็บภาษีได้ในประเทศผู้รับโอน ซึ่งในประเทศผู้รับโอนส่วนมากไม่มีการเก็บภาษีในส่วนนี้³⁷

³⁷ โดยส่วนตัวแล้วผู้เขียนเห็นว่านอกจากสาเหตุที่ “มูลค่าแห่งทรัพย์สินทางเทคโนโลยี” (โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ในกรณีที่เป็นทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง) สามารถวัดหรือตรวจสอบได้ยากแล้ว การที่ประเทศผู้รับโอนไม่จัดเก็บภาษีผลได้จากทุนในกรณีที่ผลตอบแทนของธุรกรรมโอนเทคโนโลยีมีส่วนเกินมูลค่าทรัพย์สินทางเทคโนโลยีนั้น อาจเป็นเพราะประเทศผู้รับโอนต้องการสนับสนุนการ

ในหลายประเทศ การโอนเทคโนโลยีมาเพื่อเป็นทุนของนิติบุคคลอาจเข้าข่ายต้องเสียภาษีในรูปแบบของภาษีทุน (Capital Tax) หรืออากรแสตมป์ (Stamp Duty) ได้ในบางกรณี อย่างไรก็ตาม การตั้งข้อจำกัดการจ่ายผลตอบแทนแก่บริษัทในรูปแบบของทุนเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป

(3) การให้เช่าทรัพย์สินหรือการอนุญาตให้ใช้สิทธิเพื่อแลกเปลี่ยนกับค่าเช่าหรือค่าแห่งสิทธิอาจอยู่ในขอบเขตการจัดเก็บภาษีการโอนและภาษีผลได้จากทุนได้

ข้อพิจารณาสำคัญอีกประการหนึ่งก็คือความสัมพันธ์ระหว่างวิสาหกิจผู้โอนและวิสาหกิจผู้รับโอน ยกตัวอย่างเช่นการเป็นวิสาหกิจในเครือเดียวกัน เป็นต้น นิติสัมพันธ์ที่เกิดระหว่างวิสาหกิจสองแห่งที่มีความสัมพันธ์กันนี้ถือนิติสัมพันธ์ระหว่างวิสาหกิจที่ไม่อิสระ ธุรกรรมที่เกิดระหว่างวิสาหกิจทั้งสองนี้จึงต้องอยู่ในบังคับจัดเก็บภาษีภายใต้บทบัญญัติพิเศษเรื่องราคาโอน (Transfer Pricing Legislation) เพื่อป้องกันมิให้วิสาหกิจดังกล่าวตั้งราคาธุรกรรมเกินกว่าราคาที่เป็นธรรมหรือราคาตลาด (Fair Price / Market Price) อันจะทำให้เกิดการหักค่าใช้จ่ายที่สูงเกินจริง อันถือเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีกรณีหนึ่ง

2.4.2.2. การจัดเก็บภาษีที่ส่งผลเป็นการลดผลตอบแทนที่จ่ายกลับไปสู่ผู้โอน (The Return on the Investment)

กรณีที่ธุรกรรมโอนเทคโนโลยีเกิดขึ้นระหว่างคู่สัญญาซึ่งไม่มีความสัมพันธ์กันในรูปของการขายทรัพย์สินเพื่อแลกเปลี่ยนกับค่าตอบแทนซึ่งอยู่ในรูปของเงินก้อน ภาวะภาษีย่อมเป็นไปได้กล่าวไว้ โดยมากแล้วการโอนเทคโนโลยีจะมีนัยทางภาษีที่ตามมาด้วยหลายประการซึ่งจะแตกต่างกันไปตามรูปแบบของธุรกรรมการโอนเทคโนโลยี กรณีที่เทคโนโลยีถูกโอนฐานะเป็นส่วนหนึ่งของทุนที่ส่งให้กับวิสาหกิจลูกหรือวิสาหกิจในเครือ นั้น ถือว่าผู้โอนได้รับผลตอบแทนการลงทุนอันอยู่ในรูปของเงินปันผลซึ่งหมายความรวมถึงผลได้จากทุนที่เกิดขึ้นเมื่อมีการจำหน่ายหุ้นด้วย แต่กรณีที่โอนเทคโนโลยีในรูปแบบของการอนุญาตให้ใช้สิทธิหรือให้เช่าทรัพย์สินไม่ว่าจะเป็นการโอนระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันหรือไม่ ย่อมถือว่าวิสาหกิจผู้โอนได้รับผลตอบแทนเป็นค่าแห่งสิทธิหรือค่าเช่าตามแต่กรณี

นอกจากรูปแบบการโอนทรัพย์สิน ยังมีกรณีการโอนเทคโนโลยีที่เกิดในรูปแบบของการให้บริการทางเทคโนโลยีหรือบริการรูปแบบอื่นๆ ที่ให้แก่ผู้รับโอนเพื่อแลกเปลี่ยนกับค่าธรรมเนียมหรือค่าตอบแทนในรูปแบบอื่น เช่น ส่วนแบ่งกำไร (กรณีที่ผู้โอนเข้าถือหุ้นในวิสาหกิจผู้รับโอน) บางกรณี

พัฒนาภายในประเทศโดยอาศัยเทคโนโลยีจากต่างชาติ จึงลดภาระภาษีให้แก่ผู้ส่งออกเทคโนโลยี เพื่อส่งเสริมให้ผู้ส่งออกโอนเทคโนโลยีมายังประเทศตนมากขึ้น

เป็นการโอนเทคโนโลยีในรูปแบบทรัพย์สินพร้อมกับการให้บริการ (ไม่ว่ามีการให้บริการของผู้โอนเกิดในประเทศผู้รับโอนหรือไม่ก็ตาม)

จากรูปแบบการโอนเทคโนโลยีดังกล่าวส่งผลให้เกิดค่าตอบแทนประเภทต่างๆ ซึ่งอาจถูกจัดเก็บภาษีในประเทศผู้รับโอนเทคโนโลยีได้ ดังต่อไปนี้

1. กำไรธุรกิจ (Business Profits)
2. ค่าธรรมเนียม ค่าเช่าและค่าแห่งสิทธิ (Fees, Rents and Royalties)
3. เงินปันผลและผลได้จากทุน (Dividends and Capital Gains)
4. เงินเดือนของพนักงานลูกจ้างหรือผู้รับทำงานให้ (Employee Salaries)

ปัจจัยที่กำหนดว่าผลตอบแทนเหล่านี้จะอยู่ในบังคับการจัดเก็บภาษีในประเทศแหล่งเงินได้หรือไม่ ต้องพิจารณาในเบื้องต้นเสียก่อนว่าผู้โอนเทคโนโลยีถือเป็นผู้ประกอบกิจการอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้หรือประเทศผู้รับโอนหรือไม่ แม้ประเทศต่างๆ ได้ยอมรับว่าการประกอบกิจการ “กับ” ประเทศผู้รับโอน และการประกอบกิจการ “ใน” ประเทศผู้รับโอนนั้นแตกต่างกัน แต่ประเทศต่างๆ กลับพยายามกำหนดนิยามของการประกอบกิจการในประเทศผู้รับโอนให้กว้างที่สุดโดยจำกัดลักษณะทางกายภาพให้น้อยที่สุด เพื่อขยายอำนาจของประเทศผู้รับโอนในการจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจของผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ที่มีการจ่ายจากประเทศผู้รับโอน

อย่างไรก็ตาม หากมีการบังคับใช้อนุสัญญาภาษี สิทธิในการจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจของประเทศผู้รับโอนมักถูกจำกัดให้จัดเก็บได้เฉพาะกรณีผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่มีสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) อยู่ในประเทศผู้รับโอน และจำกัดเฉพาะกำไรจำนวนที่จ่ายแก่สถานประกอบการถาวรโดยตรง

ข้อ 5 แห่งแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ได้วางหลักการของคำว่า “สถานประกอบการถาวร”³⁸ หรือ “สถานประกอบธุรกิจที่มั่น” ว่าเป็นหมายถึงสถานที่ดังต่อไปนี้

- (1) สถานที่ซึ่งมีการดำเนินการของวิสาหกิจ และอาจหมายรวมถึง
- (2) สถานที่ซึ่งใช้ในการจัดการ สาขา สำนักงาน โรงงาน ห้องทำงาน หรือ
- (3) สถานที่ซึ่งมีลักษณะเป็นเหมือง บ่อน้ำมัน บ่อก๊าซ เหมืองหิน หรือสถานที่ใดที่มีไว้เพื่อการสกัดทรัพยากรธรรมชาติ

- (4) อาคาร สิ่งปลูกสร้าง หรือที่ตั้งโครงการ ซึ่งคงอยู่เป็นเวลายาวนานกว่า 12 เดือน

³⁸ สุเมธ ศิริคุณโชติ, กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ, (กรุงเทพมหานคร: โครงการตำราและวารสารนิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550), น.123-126.

ทั้งนี้ ไม่ถือว่าวิสาหกิจลูกเป็นสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจแม่

การจัดเก็บภาษีจากกำไรของสถานประกอบการถาวรในแต่ละประเทศอาจแตกต่างกันไป อันมีสาเหตุมาจากระบบภาษีเงินได้นิติบุคคลของแต่ละประเทศที่แตกต่างกันในสาระสำคัญ (ในอัตราภาษี การคำนวณกำไรพึงประเมิน ตลอดจนรายละเอียดปลีกย่อยอื่น เช่น การผลักผลขาดทุนไปข้างหน้า) ประกอบกับปัญหาในการกำหนดจำนวนกำไรที่จ่ายไปยังสถานประกอบการถาวรโดยตรง

ระบบภาษีอากรส่วนมากจะพิจารณาว่าสถานประกอบการถาวรเป็นหน่วยที่แยกออกมาต่างหาก (Separate Entity) ซึ่งคล้ายกับวิสาหกิจในเครือของวิสาหกิจต่างประเทศ แท้จริงแล้วสถานประกอบการถาวรไม่ใช่นิติบุคคลที่แยกออกมาต่างหากแต่กลับเป็นเพียงการดำเนินการส่วนหนึ่งของวิสาหกิจ ด้วยเหตุที่สถานประกอบการถาวรไม่มีลักษณะเป็นนิติบุคคลต่างหากนี้เอง (No separate personalities) ทำให้สถานประกอบการถาวรไม่สามารถเข้าเป็นคู่สัญญากับสำนักงานใหญ่ของตนจึงไม่สามารถจ่ายค่าตอบแทนใดหรือโอนทรัพย์สินใดให้แก่สำนักงานใหญ่ได้ เงินทุนและทรัพย์สินถือเป็นของวิสาหกิจเดียวกัน และการโอนใดๆ ที่เกิดระหว่างสถานประกอบการถาวรและวิสาหกิจแม่จึงถือว่ามีขึ้นเพื่อความสะดวกในการจัดทำบัญชีภายในเท่านั้น

สำหรับปัญหานี้มีการปฏิบัติเป็น 2 แนวทาง³⁹ แนวทางแรกพิจารณาว่าสาขาเป็นหน่วยสมมติที่แยกออกมา (Fictional separate entity) และทำธุรกรรมกับวิสาหกิจสำนักงานใหญ่และวิสาหกิจอื่นๆ ภายใต้หลักวิสาหกิจอิสระ (The Arm's length principle)⁴⁰ โดยถือว่าสาขาสามารถ

³⁹ I.J.J. Burgers, "The OECD Report 'Attribution of Income to Permanent Establishment' : A Commentary," *Bulletin for International Fiscal Documentation* 52 : 137 (1995), *quoted in UNCTAD, supra note 30.*

⁴⁰ "หลักวิสาหกิจอิสระ" (The Arm's length principle) เป็นหลักการที่ยอมรับกันทั่วไปในกฎหมายภาษีอากรของแทบทุกประเทศที่ว่าในทางภาษีอากรยอมพิจารณาราคาแห่งธุรกรรมเฉพาะที่สร้างขึ้นระหว่างคู่สัญญาที่ไม่มีความสัมพันธ์กัน ไม่มีผลประโยชน์ได้เสียซึ่งกันและกันเท่านั้น กล่าวคือ ราคาในการทำธุรกรรม (เป็นต้นว่า ธุรกรรมซื้อขายสินค้าระหว่างกัน) จะต้องอยู่ในราคาตลาด (Arm's length price)

หลักการที่ว่าราคาของการทำธุรกรรมระหว่างกันต้องเป็นราคาตลาดนั้นมีความสำคัญมากต่อการป้องกันการเลี่ยงภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ โดยเฉพาะอย่างยิ่งภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่อาจทำธุรกรรมซื้อขายระหว่างกันเองและตั้งราคาปลอมขึ้นมา (โดยสาระสำคัญของหลัก

ทำธุรกรรมต่างๆ กับวิสาหกิจสำนักงานใหญ่ได้ ไม่ว่าจะเป็นการขายสินค้า การกู้ยืมเงินและการจ่ายดอกเบี้ย การเช่า การจ่ายค่าธรรมเนียมเพื่อการจัดการหรือการอื่นๆ ทั้งนี้ ค่าตอบแทนในธุรกรรมต่างๆ จะต้องอยู่ภายใต้ราคาตามหลักวิสาหกิจอิสระ กล่าวคือ ต้องเป็นราคาระหว่างคู่สัญญาที่ไม่มีความสัมพันธ์กันหรือราคาตลาดนั่นเอง ส่วนแนวทางปฏิบัติอีกฝ่ายหนึ่งยอมรับความเป็นวิสาหกิจเดียวกัน (Unity of the enterprise) และยอมให้มีการกระจายหรือจัดสรรเงินได้ และค่าใช้จ่ายรายการต่างๆ ไปยังสถานประกอบการถาวรหรือวิสาหกิจอื่นๆ ตามความเหมาะสม ทั้งนี้ ไม่ว่าจะปรับใช้แนวทางปฏิบัติทางใดก็ตามล้วนแต่ทำได้ยากตามความเป็นจริง

สำหรับค่าธรรมเนียมการให้บริการนั้น (ไม่ว่าการบริการดังกล่าวจะเป็นการให้บริการโดยวิสาหกิจที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ โดยบุคคลธรรมดาหรือโดยองค์กรอื่น เช่น ห้างหุ้นส่วนก็ตาม) หากเป็นกรณีที่ผู้รับค่าธรรมเนียมดังกล่าวเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศผู้รับโอน หรือถือว่ามีถิ่นที่อยู่ในประเทศผู้รับโอน เงินได้จากธุรกรรมการให้บริการในประเทศผู้รับโอนส่วนนี้จะถูกพิจารณาเป็นกำไรธุรกิจ แต่ทั้งนี้ เงินได้ดังกล่าวอาจเลี่ยงภาษีได้ด้วยการถือเป็นค่าตอบแทนสำหรับสินค้าที่ขายโดยผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่

การโอนเทคโนโลยียังอาจพบได้บ่อยครั้งในรูปแบบของการส่งลูกจ้างจากประเทศผู้โอนเทคโนโลยีมาให้บริการทางเทคนิคหรือการจัดการในประเทศผู้รับโอนเทคโนโลยี การพิจารณาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการให้บริการทางเทคโนโลยีของลูกจ้างซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา ในเบื้องต้นนั้นจะต้องพิจารณากฎหมายภาษีอากรภายในประเทศผู้รับโอนก่อนว่ามีบทบัญญัติใดให้อำนาจในการจัดเก็บภาษีจากการให้บริการทางเทคโนโลยีหรือไม่ หากตรงตามเงื่อนไขที่ทำให้ประเทศผู้รับโอนมี

วิสาหกิจอิสระนี้จะเชื่อมโยงกับปัญหาการตั้งราคาโอน (Transfer Pricing) เพื่อประโยชน์ในการหักค่าใช้จ่ายทางภาษีหรือในการโยกย้ายแหล่งเงินได้

อย่างไรก็ดี การพิจารณาราคาแห่งธุรกรรมการโอนเทคโนโลยีที่เป็นทรัพย์สินไม่มีรูปร่างระหว่างคู่สัญญาที่ไม่มีความสัมพันธ์กันในทางปฏิบัติแล้วยอมกระทำได้ยาก เพราะในปัจจุบันยังมีปัญหาการกำหนดมูลค่าทรัพย์สินไม่มีรูปร่างปรากฏให้เห็นอยู่ ซึ่งถือเป็นปัญหาสำคัญประการหนึ่งที่มีความเกี่ยวข้องกับกฎหมายหลายด้าน ทั้งทางกฎหมายทรัพย์สิน กฎหมายทรัพย์สินทางปัญญา รวมทั้งกฎหมายภาษีอากรตลอดจนวิธีการทางบัญชีและการวัดมูลค่าทรัพย์สินไม่มีรูปร่างในทางเศรษฐศาสตร์ อีกทั้งองค์กรที่มีหน้าที่กำหนดราคาแห่งธุรกรรมที่เป็นราคาตลาด (Market price / Fair price) จะต้องมีฐานข้อมูลเกี่ยวกับเทคโนโลยีที่คู่สัญญาทำธุรกรรมกัน ด้วยปัจจัยเหล่านี้จึงทำให้การพิจารณาราคาแห่งธุรกรรมการโอนเทคโนโลยีส่วนใหญ่เป็นไปได้ยาก

อำนาจในการจัดเก็บภาษีได้แล้วจึงพิจารณาในประเด็นถัดไปว่าประเทศคู่สัญญาที่มีข้อตกลง อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างกันหรือไม่ หากมีอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศคู่สัญญาและ ปรากฏว่าถ้อยความตามอนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นคุณแก่ผู้เสียภาษีมากกว่าก็จะต้องบังคับตาม หลักเกณฑ์แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศคู่สัญญา เพราะถือว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนเป็น ข้อยกเว้นบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรภายในประเทศ

แม้แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ได้วางหลักเกณฑ์เกี่ยวกับเงื่อนไขในการจัดเก็บ ภาษีเงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระในข้อ 14 และจากการให้บริการส่วนบุคคลที่ไม่ เป็นอิสระในข้อ 15 จึงต้องพิจารณาแยกประเภทการให้บริการนั้นเสียก่อนว่าเป็นการให้บริการส่วน บุคคลที่เป็นอิสระหรือไม่

การให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระนั้นผู้ให้บริการจะมีความสัมพันธ์กับผู้รับบริการใน ลักษณะผู้รับจ้างกับผู้ว่าจ้างตามสัญญาจ้างทำของซึ่งการจ่ายค่าตอบแทนนั้นจ่ายโดยมุ่งผลสำเร็จ ของงานเป็นสำคัญ⁴¹ แต่การให้บริการส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระนั้นผู้ให้บริการจะเป็นพนักงานหรือ ลูกจ้างที่ทำงานในนามนายจ้างซึ่งจ่ายค่าตอบแทนโดยไม่คำนึงผลสำเร็จของงานเป็นสำคัญแต่ มักจะจ่ายตามกำหนดระยะเวลาที่แน่นอน การให้บริการส่วนบุคคลทั้งสองประเภทส่งผลต่อ หลักเกณฑ์เกี่ยวกับอำนาจการจัดเก็บภาษีที่ต่างกัน ซึ่งแม่แบบอนุสัญญาภาษีของ OECD กำหนด ไว้ดังนี้

ข้อ 14 “บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ”⁴²

“1. เงินได้ซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำอนุสัญญารัฐหนึ่งได้รับ ในส่วนที่เกี่ยวกับบริการ วิชาชีพหรือกิจกรรมอื่นใดที่มีลักษณะเป็นอิสระให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้น ถ้าผู้มีถิ่นที่อยู่มีฐาน ประกอบการประจำเช่นว่านั้น เงินได้อาจถูกเก็บภาษีในอีกรัฐหนึ่งแต่จำกัดเพียงเงินได้ที่พึงถือได้ว่า เป็นของฐานประกอบการประจำเช่นว่านั้น เว้นแต่ในสถานการณ์ดังต่อไปนี้ซึ่งเงินได้เช่นว่านั้นอาจ ถูกเก็บภาษีในรัฐผู้ทำอนุสัญญาอีกรัฐหนึ่งได้ด้วย

(ก) ถ้าผู้นั้นมีฐานประกอบการประจำที่ใช้ประโยชน์ตามปกติในรัฐผู้ทำ อนุสัญญาอีกรัฐหนึ่งเพื่อวัตถุประสงค์ในการปฏิบัติกิจกรรมของเขา ในกรณีนั้นให้เก็บภาษีในรัฐ

⁴¹ ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการ ทัวไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, (กรุงเทพมหานคร : บริษัท ชวนพิมพ์ จำกัด, 2550).

⁴² สุเมธ ศิริคุณโชติ, อ่างแล้ว เชิงอรรถที่ 38, น.138.

ผู้ทำอนุสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้นได้แต่จำกัดเพียงเงินได้ที่พึงถือได้ว่าเป็นของฐานประกอบการประจำ
นั้น หรือ

(ข) ถ้าผู้นั้นอาศัยอยู่ในรัฐผู้ทำอนุสัญญาอีกรัฐหนึ่ง ในช่วงระยะเวลาหนึ่งหรือ
หลายช่วงระยะเวลา รวมกันตั้งแต่หรือเกินกว่า 183 วันของปีปฏิทินที่เกี่ยวข้อง หรือ

(ค) ถ้าค่าตอบแทนเพื่อการให้บริการในรัฐผู้ทำอนุสัญญาอีกรัฐหนึ่ง ซึ่งได้จาก
ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำอนุสัญญารัฐแรก หรือซึ่งรับภาระโดยสถานประกอบการถาวรหรือฐาน
ประกอบการประจำซึ่งตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำอนุสัญญารัฐแรก ในปีปฏิทินดังกล่าวมีจำนวนเกินกว่า....
(วงเงินจำนวนหนึ่ง ซึ่งจะต้องตกลงกันโดยการเจรจาของทั้งสองฝ่าย)

2. คำว่า “บริการวิชาชีพ” โดยเฉพาะอย่างยิ่ง รวมถึงกิจกรรมอิสระโดยเฉพาะทาง
วิทยาศาสตร์ วรรณกรรม ศิลปะ การศึกษา หรือการสอน รวมทั้งกิจกรรมอิสระของแพทย์
ทนายความ วิศวกร สถาปนิก ทันตแพทย์และนักบัญชี”

ข้อ 15 “บริการส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระ”

“1. ภายใต้บังคับบทบัญญัติข้อ 16 18 และ 19 เงินเดือน ค่าจ้างและค่าตอบแทน
อื่นๆ ที่คล้ายคลึงกันซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำอนุสัญญารัฐหนึ่งได้รับในส่วนที่เกี่ยวกับการทำงานให้
เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้น เว้นแต่ว่าการทำงานนั้นจะกระทำในรัฐผู้ทำอนุสัญญาอีกรัฐหนึ่ง หากมี
การทำงานเช่นนั้นค่าตอบแทนที่ได้รับจากการนั้นอาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่งนั้น

2. แม้จะมีบทบัญญัติวรรค 1 อยู่ ค่าตอบแทนซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำอนุสัญญารัฐ
หนึ่งได้รับในส่วนที่เกี่ยวกับการทำงานในรัฐผู้ทำอนุสัญญาอีกรัฐหนึ่งให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐแรก
ถ้า

(ก) ผู้รับอยู่ในรัฐอีกรัฐหนึ่งนั้น ช่วงระยะเวลาหนึ่งหรือหลายช่วงระยะเวลาซึ่ง
รวมกันแล้วไม่เกินกว่า 183 วัน ในปีปฏิทินที่เกี่ยวข้อง และ

(ข) ค่าตอบแทนนั้นจ่ายโดยหรือในนามของนายจ้างซึ่งมิได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ใน
รัฐอีกรัฐหนึ่ง และ

(ค) ค่าตอบแทนนั้นมิได้ตกเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวร หรือฐาน
ประกอบการประจำซึ่งนายจ้างมีอยู่ในรัฐอีกรัฐหนึ่ง

3. แม้ว่าจะมีบทบัญญัติก่อนข้อนี้อยู่ ค่าตอบแทนในส่วนที่เกี่ยวกับการทำงานบน
เรือเดินทะเล หรืออากาศยานในการจราจรระหว่างประเทศ หรือบนเรือที่ประกอบการขนส่งทางน้ำ
ภายในประเทศอาจเก็บภาษีได้ในรัฐผู้ทำอนุสัญญาซึ่งสถานจัดการใหญ่ของวิสาหกิจตั้งอยู่”

ดังนั้น การโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศที่อยู่ในรูปแบบของการส่งพนักงานหรือลูกจ้างของวิสาหกิจผู้โอนเทคโนโลยีมาให้บริการทางเทคโนโลยีหรือการจัดการทางเทคโนโลยีแก่วิสาหกิจผู้รับโอน ไม่ว่าจะป็นกรณีที่พนักงานดังกล่าวยังคงได้รับค่าตอบแทนจากวิสาหกิจผู้โอนเทคโนโลยีอยู่ หรือถือว่าพนักงานดังกล่าวเป็นลูกจ้างชั่วคราวของวิสาหกิจผู้รับโอน (มักเป็นวิสาหกิจในเครือ) ค่าตอบแทนที่พนักงานได้รับทั้งสองกรณี ล้วนถือเป็นค่าตอบแทนที่พนักงานได้รับอันเนื่องมาจากการปฏิบัติหน้าที่ในประเทศผู้รับโอนเทคโนโลยี ซึ่งมักจะมีบทบัญญัติในประเทศผู้รับโอนให้อำนาจจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากค่าตอบแทนที่เกิดขึ้นดังกล่าว กรณีเช่นนี้ย่อมถือว่าประเทศผู้รับโอนมีอำนาจจัดเก็บภาษีในฐานะประเทศแหล่งเงินได้

อย่างไรก็ตาม ไม่ว่าจะเป็นการให้บริการเนื่องจากการปฏิบัติหน้าที่ในการจ้างงาน หรือการให้บริการเนื่องจากกิจการส่วนบุคคล หากการให้บริการดังกล่าวเกิดขึ้นเป็นระยะเวลาสั้นๆ (โดยมากมักกำหนดไว้ไม่เกิน 180-183 วัน เช่น พนักงานเดินทางมาปฏิบัติหน้าที่ในประเทศแหล่งเงินได้ไม่เกิน 6 เดือน) อนุสัญญาทางภาษีส่วนมากกำหนดให้บุคคลเหล่านั้นได้รับยกเว้นภาษีจากค่าตอบแทนการให้บริการส่วนบุคคล ทั้งบริการส่วนบุคคลอิสระและบริการส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระในประเทศผู้รับโอนเทคโนโลยีหรือประเทศแหล่งเงินได้ ทั้งนี้ ตามข้อบทที่ 14 และ 15 แห่งแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD

กรณีที่ผู้โอนเทคโนโลยีซึ่งเป็นบริษัทหรือนิติบุคคลได้รับค่าตอบแทนจากการโอนเทคโนโลยี การพิจารณาภาวะภาษีจากรูกรมในประเทศผู้รับโอนต้องเริ่มพิจารณาจากบทบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีอากรภายในประเทศผู้รับโอนเป็นลำดับแรกว่ามีบทบัญญัติให้จัดเก็บภาษีจากค่าตอบแทนประเภทดังกล่าวหรือไม่ เมื่อมีบทบัญญัติให้อำนาจประเทศผู้รับโอนจัดเก็บภาษีจากค่าตอบแทนประเภทดังกล่าวได้แล้ว จึงพิจารณาในลำดับถัดไปว่าประเทศคู่สัญญามีอนุสัญญาเพื่อการขจัดภาษีซ้อนซึ่งกันและกันหรือไม่ หากประเทศคู่สัญญาได้ทำความตกลงในอนุสัญญาภาษีซ้อนแล้วจะต้องนำอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นมาบังคับใช้กับการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศ

หากค่าตอบแทนจากการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศถูกพิจารณาว่าเป็นค่าแห่งสิทธิเงินปันผล หรือดอกเบี้ยแล้ว ค่าตอบแทนเช่นนี้อาจอยู่ในบังคับถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในประเทศผู้รับโอน ซึ่งตามปกติแล้วจะมีการหักภาษี ณ ที่จ่ายเป็นการทั่วไปในฐานะส่วนหนึ่งของภาษีเงินได้ในประเทศผู้รับโอนเทคโนโลยี การหักภาษี ณ ที่จ่ายถูกนำไปใช้กับค่าตอบแทนหลายประเภทที่จ่ายไปยังผู้มีถิ่นที่อยู่ต่างประเทศผู้รับโอน ไม่ว่าจะป็นเงินปันผลดอกเบี้ย ค่าแห่งสิทธิ ค่าเช่า ค่าธรรมเนียมการจัดการ ค่าธรรมเนียมทางเทคนิค ค่าธรรมเนียมใดที่จ่ายให้แก่คู่สัญญาหรือที่ปรึกษาที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศและค่าตอบแทนอื่นอันมีลักษณะเดียวกัน บางประเทศกำหนด

อัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายอัตราเดียวสำหรับค่าตอบแทนทุกประเภท ในขณะที่อีกหลายประเทศ กำหนดอัตราภาษีสำหรับค่าตอบแทนประเภทต่างๆ แยกจากกัน ซึ่งอัตราภาษีทั้งสองแบบนี้มัก ปรากฏว่าอยู่ในอัตราสูง (ร้อยละ 25-30 หรือสูงกว่านั้น) แต่ทั้งนี้ มักมีการยกเว้นภาษีให้แก่ ค่าตอบแทนบางประเภทซึ่งเป็นที่ยอมรับโดยทั่วไป และมีการลดอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายลงด้วยผล แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน

เมื่อพิจารณาค่าแห่งสิทธิในฐานะที่เป็นประเภทหนึ่งของเงินได้ตามบทบัญญัติข้อ 12 แห่งแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ได้ให้ความหมายของ “ค่าแห่งสิทธิหรือค่าสิทธิ” ว่า หมายถึง “ค่าตอบแทนใดที่ได้รับเพื่อแลกกับการใช้หรือสิทธิที่จะใช้ลิขสิทธิ์ของงานแผนก วรรณกรรม ศิลปะหรือวิทยาศาสตร์ รวมไปถึงสิทธิบัตร เครื่องหมายทางการค้า การออกแบบ แม่แบบ ผังงาน สูตรลับหรือกระบวนการลับต่างๆ หรือการใช้หรือสิทธิในการใช้เครื่องมือทาง อุตสาหกรรม พาณิชยกรรมหรือวิทยาศาสตร์ หรือมวลความรู้อันเนื่องมาจากประสบการณ์ทาง อุตสาหกรรม พาณิชยกรรมหรือวิทยาศาสตร์” ความหมายของค่าแห่งสิทธินี้กว้างเสมือนรวมทุก รูปแบบของค่าตอบแทนทางเทคโนโลยีด้วยเหตุที่แม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD มี เจตนารมณ์ยกเว้นภาษีให้แก่ค่าแห่งสิทธิที่เกิดขึ้นในประเทศแหล่งเงินได้จึงกำหนดนิยามคำว่าค่า สิทธิไว้กว้างมาก แม้ว่าในทางปฏิบัติแล้วการยกเว้นภาษีค่าสิทธิโดยสิ้นเชิงเป็นเพียงข้อยกเว้นมิใช่ หลักเกณฑ์ตามปกติ แต่อนุสัญญาภาษีโดยมากนิยามความหมายของค่าสิทธิไว้แคบกว่า ความหมายตามแม่แบบของ OECD จึงอาจนำไปสู่ภาวะภาษีหัก ณ ที่จ่ายได้ การกำหนดนิยามที่ แน่นนอน (ทั้งตามกฎหมายภายในประเทศและอนุสัญญา) จึงมีความสำคัญต่อการพิจารณาว่าจะ จัดเก็บภาษีจากค่าตอบแทนเช่นว่าได้หรือไม่ และค่าตอบแทนดังกล่าวถือเป็นเงินได้ประเภทค่าสิทธิ กำไรธุรกิจ หรือเงินได้ประเภทอื่น (กรณีที่มักพบปัญหาลักษณะนี้ เช่น การจ่ายค่าเช่าเครื่องมือหรือ ค่าตอบแทนสำหรับซอฟต์แวร์คอมพิวเตอร์) นอกจากนี้ การแยกประเภทเงินได้เหล่านี้ส่งผลต่อ เงื่อนไขในการจัดเก็บภาษีที่แตกต่างกัน

ตามแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD หากผู้โอนเทคโนโลยีมิได้เข้ามาดำเนิน กิจการภายในประเทศผู้รับโอนโดยตรง (Foreign Direct Investment : FDI) ซึ่งถือว่ามีได้เป็น วิสาหกิจผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศผู้รับโอนแล้ว ยังต้องพิจารณาในประเด็นถัดไปว่าผู้โอนมีสถาน ประกอบการถาวรอยู่ในประเทศผู้รับโอนหรือไม่ตามข้อ 5 ประกอบกับข้อ 12 แห่งแม่แบบอนุสัญญา ภาษีซ้อนของ OECD หากผู้โอนเทคโนโลยีมิได้มีสถานประกอบการถาวรที่ต้องตามหลักเกณฑ์ ดังกล่าวอยู่ในประเทศผู้รับโอน บริษัทหรือนิติบุคคลผู้โอนก็ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีในเงินได้ จากการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศ แต่หากผู้โอนถูกถือว่ามีสถานประกอบการถาวรอยู่ใน

ประเทศผู้รับโอนตามหลักเกณฑ์ในอนุสัญญาภาษีซ้อนและมีเงินได้ประเภทค่าสิทธิตามที่ อนุสัญญาระบุไว้แล้ว ค่าสิทธิดังกล่าวจะต้องอยู่ในบังคับจัดเก็บภาษีในประเทศแหล่งเงินได้ตาม อัตราที่ระบุไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน

การลงทุนระหว่างประเทศโดยตรงตามปกติแล้วอยู่ในรูปแบบการจัดตั้งวิสาหกิจในเครือ หรือสาขาในประเทศผู้รับโอนเทคโนโลยี โดยเทคโนโลยีจะถูกส่งมายังวิสาหกิจด้วยวิธีต่างๆ เพื่อ แลกกับค่าตอบแทนที่จ่ายให้แก่วิสาหกิจแม่หรือสำนักงานใหญ่ผู้โอน หรืออาจส่งเทคโนโลยีมาเพื่อ เป็นทุนของวิสาหกิจลูก นอกเหนือจากค่าสิทธิ ค่าตอบแทนการเช่า หรือค่าธรรมเนียมต่างๆ อันมี ลักษณะเดียวกันแล้ว วิสาหกิจผู้โอนอาจได้รับค่าตอบแทนในรูปของเงินปันผลจากวิสาหกิจในเครือ ตลอดจนผลได้จากทุนเมื่อมีการจำหน่ายหุ้นในวิสาหกิจในเครือ กรณีที่ค่าตอบแทนดังกล่าวมี ลักษณะเป็นผลได้จากทุนจะต้องพิจารณาตามแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ที่วาง หลักการเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนไว้ในข้อ 13⁴³ ให้ประเทศผู้รับโอนเทคโนโลยีมีสิทธิ จัดเก็บภาษีผลได้จากทุนซึ่งผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ได้รับจากการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์และสังหาริมทรัพย์ ที่ใช้ในการประกอบกิจการของสถานประกอบการถาวร ในขณะที่แม่แบบของ UN นั้นกำหนดให้ ประเทศผู้รับโอนเทคโนโลยีจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนจากการจำหน่ายโอนความเป็นเจ้าของหุ้นได้ด้วย ทั้งนี้ ในกรณีของเงินปันผลตามปกติจะถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในประเทศผู้รับโอน แม้ว่าบางประเทศ อาจมีอนุสัญญาภาษีซ้อนลดอัตราลงให้เหลือเพียงร้อยละ 5 หรือยกเว้นภาษีให้ทั้งหมด หรือไม่มี การจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนในกรณีที่มีการจำหน่ายหุ้น หรือจัดเก็บแต่เฉพาะในธุรกรรมบาง ประเภทที่กำหนดไว้ (เช่น ผลได้ในช่วงเวลาสั้นๆ จากการซื้อขายที่ดิน หรือหลักประกันที่ได้ระบุไว้) แต่บางประเทศกลับจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนเต็มตามอัตราเช่นเดียวกับเงินได้ประเภทอื่น นอกจากนี้ ยังมีค่าตอบแทนในรูปแบบอื่นๆ อีก เช่น ผลได้ที่รับรู้จากการจำหน่ายสินทรัพย์ของ กิจการอันจะถูกลือว่าเป็นกำไรธุรกิจ เป็นต้น

2.4.3. การจัดเก็บภาษีในประเทศผู้โอนเทคโนโลยีตามหลักกฎหมายภาษีอากรระหว่าง ประเทศและแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD

ภาระภาษีในธุรกรรมโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศในประเทศผู้โอนเทคโนโลยีเป็นไป ในลักษณะเดียวกันกับภาระภาษีในประเทศผู้รับโอนเทคโนโลยี ภาษีที่ส่งผลกระทบต่อธุรกรรมโอน เทคโนโลยีมากที่สุดในประเทศผู้โอนเทคโนโลยี ได้แก่ ภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งยังถือเป็นภาษีที่มี

⁴³ สุเมธ ศิริคุณชาติ, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่* 38, น.136-137.

ความเชื่อมโยงกับการส่งออกเทคโนโลยีมากที่สุดอีกด้วย เนื่องจากในปัจจุบันมีเพียงไม่กี่ประเทศที่จัดเก็บอากรขาออก (มักเป็นประเทศที่ต้องการอนุรักษ์แหล่งทรัพยากรของตนเองไว้) ประกอบกับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในการส่งออกสินค้าหรือบริการที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีเป็นการทั่วไป

การจัดเก็บภาษีจะส่งผลกระทบต่อกรณีการโอนเทคโนโลยีได้ใน 2 ลักษณะ กล่าวคือ

2.6.3.1 การจัดเก็บภาษีที่ส่งผลเป็นการเพิ่มต้นทุนของการโอนที่แท้จริง

2.6.3.2 โดยการลดผลตอบแทนที่แท้จริงที่จ่ายกลับไปสู่ผู้โอน

2.6.3.1 การจัดเก็บภาษีที่ส่งผลเป็นการเพิ่มต้นทุนของการโอนที่แท้จริง

การโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศที่แท้จริงมักไม่ก่อให้เกิดภาวะภาษีในประเทศผู้โอนเทคโนโลยี กระนั้นก็ดี ความรับผิดชอบทางภาษีอาจเกิดขึ้นเมื่อผู้โอนได้รับค่าตอบแทนจากการโอนเทคโนโลยี ไม่ว่าจะกรณีนี้ที่ผู้โอนส่งลูกจ้างมายังประเทศผู้รับโอนเพื่อให้บริการแก่คู่สัญญา ให้ความช่วยเหลือทางเทคนิคแก่คู่สัญญาจากสำนักงานของตนโดยตรงโดยไม่มีการเดินทางออกนอกประเทศแต่อย่างใด จำหน่ายเครื่องมือที่ผู้โอนได้ผลิตขึ้น ตลอดจนอนุญาตให้ผู้รับโอนเทคโนโลยีใช้สิทธิบัตรที่ตนเป็นเจ้าของอยู่ ธุรกรรมเหล่านี้ล้วนก่อให้เกิดค่าธรรมเนียมในการให้บริการ ค่าเช่าเครื่องมืออุปกรณ์ หรือค่าตอบแทนการอนุญาตให้ใช้สิทธิบัตร (ค่าสิทธิ) ซึ่งค่าตอบแทนเหล่านี้ล้วนถือเป็นส่วนหนึ่งของเงินได้ที่ผู้โอนเทคโนโลยีต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ในประเทศผู้โอน

แต่หากพิจารณาในมุมมองด้านภาษีแล้ว ถือว่าการโอนเทคโนโลยีโดยตัวของมันเองมีได้ก่อให้เกิดภาวะภาษีจากการโอนแต่อย่างใด (แม้ในบางประเทศอาจมีการจัดเก็บภาษีจากการโอนหรืออากรแสตมป์) อย่างไรก็ตาม ยังมีกรณีที่การโอนเทคโนโลยีอาจก่อให้เกิดภาวะภาษีได้เมื่อมีการโอนเทคโนโลยีที่ถูกพิจารณาว่าเป็นการจำหน่ายทรัพย์สินลงทุน (ไม่ว่าจะเป็นทรัพย์สินที่มีรูปร่างหรือไม่ก็ตาม) อันนำมาซึ่งภาวะภาษีผลได้จากทุน และหากปรากฏว่าทรัพย์สินลงทุนดังกล่าวเป็นทรัพย์สินที่อาจหักค่าเสื่อมราคาได้ก็อาจเกิดภาวะภาษีจากการปรับปรุงค่าเสื่อมราคาใหม่ (Depreciation recapture)⁴⁴ ในค่าเสื่อมราคาที่ได้ใช้สิทธิหักออกไปก่อนหน้านี้แล้ว ภาวะภาษีที่

⁴⁴ เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรอนุญาตให้มีการหักค่าเสื่อมราคาในทรัพย์สินลงทุนออกจากเงินได้พึงประเมิน โดยการกระจายต้นทุนของทรัพย์สินออกตามระยะเวลาที่กำหนด เป็นผลให้ค่าเสื่อมราคาลดมูลค่าของทรัพย์สินลงตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงราคาหรือ Adjusted Basis (หมายถึง ต้นทุนสุทธิของทรัพย์สินหลังจากมีการปรับปรุงรายการทางภาษีแล้ว) คำนวณได้โดยนำ

เกิดขึ้นที่จึงขึ้นอยู่กับความเป็นเจ้าของทรัพย์สินที่เหลืออยู่ กล่าวคือ ในกรณีที่เป็นการขายทรัพย์สิน มีรูปร่างจะมีการโอนทรัพย์สินและเกิดภาวะภาษีในผลได้จากทุนหรือภาวะภาษีจากการปรับปรุงค่าเสื่อมราคาที่ได้หักไปแล้วอีกครั้ง ในขณะที่ธุรกรรมเช่าทรัพย์สินจะไม่มี การจำหน่ายจ่ายโอนทรัพย์สินอันจะนำไปสู่ภาวะภาษีผลได้จากทุนหรือผลพวงจากการหักค่าเสื่อมล่วงหน้า และจะไม่มีผลกระทบทางภาษีทันที⁴⁵ ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับระยะเวลาและเงื่อนไขในการเช่า ปกติจะมีการแยกการเช่าเพื่อประกอบกิจการออกจากการเช่าในทางธุรกิจ (โดยพิจารณาวัตถุประสงค์ของผู้เช่าว่าต้องการความเป็นเจ้าของทรัพย์สินอย่างถาวรหรือไม่)

กรณีจะซับซ้อนยิ่งขึ้นสำหรับการโอนทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง เช่น สิทธิในสิทธิบัตร ตามปกติแล้วทรัพย์สินไม่มีรูปร่างมักถูกพิจารณาว่าเป็นทรัพย์สินทุนเช่นเดียวกับทรัพย์สินมีรูปร่าง จึงอาจก่อให้เกิดผลได้จากทุนหรือผลขาดทุนจากการจำหน่ายทรัพย์สินไม่มีรูปร่างนั้น ซึ่งในระบบภาษีทั้งหลายต่างถือว่าทรัพย์สินเช่นว่าเป็นทรัพย์สินที่อาจหักค่าเสื่อมราคาได้ ดังนั้น การจำหน่ายทรัพย์สินเหล่านี้จึงก่อให้เกิดการปรับปรุงค่าเสื่อมราคาที่ถูกหักไปก่อนหน้านี้แล้ว เนื่องจากสิทธิทรัพย์สินทางปัญญาสามารถแบ่งได้และสามารถจำหน่ายจ่ายโอนหรืออนุญาตให้ใช้ได้หลายทาง เช่น กรณีของสิทธิบัตรนั้น ประกอบไปด้วย 3 วิธี ได้แก่ การจำหน่ายสิทธิโดยสิ้นเชิง (Outright Assignment) ได้แก่ กรณีที่ผู้โอนยอมสละสิทธิทั้งหมดในสิทธิบัตรนั้น การจำหน่ายสิทธิเพียงบางส่วน (Partial Assignment) ได้แก่ กรณีที่ผู้รับโอนได้รับสิทธิแต่เพียงผู้เดียวในการใช้สิทธิบัตรเฉพาะในประเทศหรือเขตที่กำหนด และการอนุญาตให้ใช้สิทธิ (Licensing) โดยที่ผู้โอนสงวนสิทธิเต็มในการใช้และผู้รับโอนได้รับสิทธิใช้ร่วมกันเฉพาะในประเทศหรือเขตที่กำหนด ซึ่งกรณีอนุญาต

ต้นทุนเบื้องต้นของทรัพย์สินมาปรับปรุง) ต่อมาเมื่อมีการจำหน่ายทรัพย์สินทุนเช่นว่าจึงต้องมีกระบวนการจัดเก็บภาษีจากผลได้ที่รับรู้เมื่อผู้เสียภาษีจำหน่ายทรัพย์สินที่ได้หักค่าเสื่อมราคาไปแล้ว (Depreciation Recapture) โดยผู้เสียภาษีต้องแจ้งผลได้จากการจำหน่ายทรัพย์สินในฐานะที่เป็นเงินได้อันอยู่ในบังคับถูกจัดเก็บภาษีเงินได้ ส่วนผลได้ที่เกินมาหลังจากการคำนวณใหม่นั้นจะอยู่ในบังคับถูกจัดเก็บภาษีผลได้จากทุน

⁴⁵ ผู้โอนสามารถใช้สิทธิหักค่าเสื่อมราคาต่อไปได้ จึงอาจทำให้ผู้โอนได้เปรียบมาก เพราะค่าเสื่อมราคาที่ผู้โอนมีสิทธิหักได้อาจเกินจำนวนค่าเช่าที่ได้รับ ประเทศสหรัฐอเมริกาจึงนำหลัก Pickle lease ตาม Tax Reform Act 1984 มาใช้บังคับเพื่อจำกัดข้อได้เปรียบนี้ โดยใช้ในกรณีที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกาให้ชาวต่างชาติเช่าทรัพย์สิน

ให้ใช้สิทธินี้ไม่ก่อให้เกิดภาวะภาษีทันทีที่มีการอนุญาต แต่การจำหน่ายสิทธิทั้งหมดหรือแต่เพียงบางส่วนอาจก่อให้เกิดภาวะภาษีในทันทีได้

กรณีที่ผู้โอนได้โอนเทคโนโลยี (ทั้งทรัพย์สินมีรูปร่างและทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง) ในรูปทุนให้แก่วิสาหกิจผู้รับโอนเทคโนโลยี เพื่อแลกเปลี่ยนกับหุ้นในวิสาหกิจผู้รับโอนเทคโนโลยีเป็นการตอบแทน ธุรกรรมเช่นนี้อาจถูกพิจารณาว่าเป็นการจำหน่ายทรัพย์สินเฉพาะกรณีที่ปรากฏว่าเทคโนโลยีดังกล่าวถูกจำหน่ายเท่ากับราคาขายตีธรรมในตลาด ราคาเช่นนี้จึงถือเป็นมูลค่าของหุ้นที่ได้รับโอน ทำให้อยู่ในบังคับถูกจัดเก็บภาษีได้เช่นกัน

2.6.3.2 โดยการลดผลตอบแทนที่แท้จริงที่จ่ายกลับไปสู่ผู้โอน

การจัดเก็บภาษีในประเทศผู้โอนเทคโนโลยีมักจะนำมาพิจารณาเมื่อมีบุคคลใดได้รับเงินได้จากการโอนเทคโนโลยี ด้วยเหตุที่ประเทศส่วนใหญ่ใช้สิทธิจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ได้รับจากทั่วโลก เมื่อนิติบุคคลมีถิ่นที่อยู่ในประเทศหนึ่งและได้รับเงินได้จากอีกประเทศหนึ่งจึงอาจถูกจัดเก็บภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่ได้เช่นเดียวกันกับถูกจัดเก็บภาษีในประเทศแหล่งเงินได้

แต่ด้วยหลักการจัดเก็บภาษีและวิธีการบรรเทาภาวะภาษีส่งผลให้มีการยกเว้นการจัดเก็บภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่หรือประเทศผู้โอนเทคโนโลยีในบางกรณี (ทั้งการยกเว้นภาษีบางส่วนและการยกเว้นภาษีโดยสิ้นเชิง) ดังต่อไปนี้

กรณีแรก ได้แก่ ประเทศที่ใช้หลักดินแดน (Territorial Principle) ในการจัดเก็บภาษีโดยไม่จัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่ได้รับจากแหล่งนอกประเทศทั้งหมด ในปัจจุบันพบว่ามีน้อยประเทศที่ใช้หลักดินแดนในการจัดเก็บภาษี เช่น ท่ามกลางประเทศส่งออกทุนเขตปกครองพิเศษฮ่องกง (ประเทศจีน) ถือเป็นแห่งเดียวที่ยังคงใช้หลักดินแดนโดยแท้อยู่ วิสาหกิจที่มีถิ่นที่อยู่ในฮ่องกงไม่ว่าจะเป็นวิสาหกิจภายในหรือเป็นวิสาหกิจที่มีถิ่นที่อยู่ในเขตฮ่องกงก็ตาม จะถูกจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่มีแหล่งเงินได้ภายในอาณาเขตฮ่องกงเท่านั้น กล่าวคือ จัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่เกิดในฮ่องกงเท่านั้น ส่วนประเทศฝรั่งเศสและประเทศมาเลเซียมีระบบที่แตกต่างไปจากประเทศอื่นเพราะใช้หลักดินแดนกับวิสาหกิจที่มีถิ่นที่อยู่ในสองประเทศนี้เท่านั้นไม่ใช้บังคับแก่บุคคลธรรมดาที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศด้วย แม้ในประเทศฝรั่งเศสเองจะมีข้อยกเว้นอยู่บางประการก็ตาม นอกจากนี้ดินแดน Tax Havens และประเทศอื่นๆ บางประเทศมีระบบพิเศษที่ใช้กับบริษัท Holding Company และวิสาหกิจต่างชาติ หากวิสาหกิจมีเงื่อนไขครบตามหลักเกณฑ์ก็อาจได้รับยกเว้นภาษีหรือเสียภาษีในอัตราต่ำสำหรับเงินได้ประเภทต่างๆ ที่มีแหล่งเงินได้ในต่างประเทศ

กรณีที่สอง กลุ่มประเทศที่มีได้ใช้หลักดินแดนเป็นหลักการทั่วไป แต่มีการยกเว้นการจัดเก็บภาษีกำไรธุรกิจที่มีแหล่งเงินได้ในต่างประเทศ ประเทศต่างๆ ใช้วิธีการยกเว้นที่แตกต่างกัน

เช่น ประเทศเนเธอร์แลนด์ใช้ระบบยกเว้นภาษีให้แก่เงินได้ที่เป็นของสาขาโดยอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายตามจำนวนที่เหมาะสมกับเงินได้อันเป็นกำไรรวมจากทั่วโลก ประเทศเบลเยียมยกเว้นภาษีเงินได้ฝ่ายเดียวให้ถึงร้อยละ 75 ของกำไรของสาขาและยังมีการยกเว้นภาษีเต็มจำนวนโดยอนุสัญญาเช่นเดียวกันกับประเทศเยอรมนี ประเทศออสเตรเลียยกเว้นภาษีกำไรธุรกิจที่ได้รับจากประเทศที่กำหนดไว้บางประเทศเท่านั้น โดยจะยกเว้นให้ในอัตราเท่ากันกับที่จัดเก็บในประเทศออสเตรเลีย ประเทศสิงคโปร์จัดเก็บภาษีกำไรธุรกิจต่อเมื่อมีการโอนกำไรดังกล่าวกลับเข้ามาในประเทศสิงคโปร์เท่านั้น

นอกจากนี้ ยังมีอีกหลายประเทศที่ยกเว้นภาษีให้แก่เงินปันผลที่วิสาหกิจแห่งหนึ่งได้รับจากวิสาหกิจที่มีความสัมพันธ์กันที่อยู่ในต่างประเทศ (Foreign Affiliated Company) โดยเฉพาะอย่างยิ่ง เงินปันผลที่ได้รับเนื่องจากการเข้าไปดำเนินการในประเทศแหล่งเงินได้แบบเต็มตัว เช่น ประเทศเนเธอร์แลนด์จะมีการยกเว้นภาษีสำหรับเงินปันผลทั้งหมดที่ได้รับจากวิสาหกิจที่มีความสัมพันธ์กัน (Participation Exemption) ประเทศออสเตรเลียและแคนาดานั้นยกเว้นภาษีจากเงินปันผลที่ได้รับจากประเทศที่กำหนดไว้ ประเทศเยอรมนียกเว้นภาษีให้แก่เงินปันผลซึ่งจ่ายจากประเทศที่ทำอนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อการยกเว้นภาษีกับตน (และยกเว้นภาษีให้กับเงินปันผลที่ได้รับจากประเทศพัฒนาน้อยบางประเทศ) ด้วยเหตุนี้เอง เงินปันผลจึงสามารถถูกส่งกลับไปยังประเทศถิ่นที่อยู่โดยปราศจากภาระภาษีที่เพิ่มขึ้น

กรณีสุดท้าย หากไม่มีการยกเว้นภาษีอื่นใด ประเทศถิ่นที่อยู่มักกำหนดเครดิตให้สำหรับภาษีซึ่งถูกจัดเก็บไปแล้วจากเงินได้นั้นในประเทศแหล่งเงินได้ทำให้ไม่มีการจัดเก็บภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่ซ้ำซ้อนอีก จึงปรากฏว่าไม่มีภาระภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่เพิ่มเติมในหลายกรณี เพราะมีการจัดเก็บภาษีในประเทศแหล่งเงินได้ในจำนวนที่สูงกว่าหรือเท่ากับภาษีที่สามารถจัดเก็บในประเทศถิ่นที่อยู่ได้ (พิจารณาจากฐานเงินได้จำนวนที่เท่ากันทั้งในประเทศแหล่งเงินได้และประเทศถิ่นที่อยู่)

แม้วิสาหกิจผู้โอนเทคโนโลยีถูกพิจารณาว่าประกอบกิจการในประเทศผู้รับโอนเทคโนโลยี (ซึ่งพิจารณาจากการเข้าไปดำเนินการต่างๆ ในประเทศผู้รับโอนประกอบกับลักษณะของเทคโนโลยีที่ได้โอนไป) ในทำนองเดียวกัน วิสาหกิจผู้โอนเทคโนโลยีอาจถูกพิจารณาว่าประกอบกิจการในประเทศผู้โอนเทคโนโลยีอยู่เช่นเดิมส่งผลให้วิสาหกิจดังกล่าวต้องรับผิดชอบในภาระภาษีจากกำไรที่เกิดขึ้นจากแหล่งเงินได้ทั่วโลกต่อประเทศผู้โอนเทคโนโลยี (ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับว่าประเทศถิ่นที่อยู่มีมาตรการยกเว้นภาษีให้แก่วิสาหกิจนั้นเพียงใด) ในกรณีนี้การจัดเก็บภาษีในประเทศผู้รับโอนเทคโนโลยีจะต้องจัดเก็บภาษีจากกำไรที่ถือว่าเกิดขึ้นเนื่องมาจากกิจกรรมที่กระทำในประเทศผู้รับ

โอนตามหลักเกณฑ์และวิธีปฏิบัติทางบัญชีของประเทศผู้รับโอน ในขณะที่การจัดเก็บภาษีในประเทศผู้โอนเทคโนโลยีนั้น วิชาทักผู้โอนเทคโนโลยีจะต้องนำกำไรที่เกิดขึ้นในแหล่งเงินได้จากทั่วโลกมาคำนวณตามหลักเกณฑ์ของประเทศผู้โอนหรือประเทศถิ่นที่อยู่ (ซึ่งอาจมีหลักเกณฑ์พิเศษอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายจากกำไรที่วิชาทักได้รับจากแหล่งเงินได้นอกประเทศ) ผลที่ตามมาประการแรก คือ จำนวนกำไรที่เกิดขึ้นในประเทศผู้รับโอนที่ถูกสะท้อนออกมาในรูปของกำไรของวิชาทักจากทั่วโลกอาจมีจำนวนแตกต่างกันกับกำไรที่ถูกแยกออกมาคำนวณเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีของประเทศผู้รับโอน ผลประการที่สอง คือ จำนวนผลขาดทุนในประเทศผู้รับโอนจะถูกนำมาหักกับจำนวนกำไรพึงประเมินอันเป็นฐานในการคำนวณภาษีในประเทศผู้โอนลงโดยอัตโนมัติ (เว้นแต่ว่าจะมีมาตรการพิเศษจำกัดการหักผลขาดทุนในต่างประเทศ) ทั้งนี้ การแยกประเภทเงินได้หรือค่าตอบแทนต่างๆ เพื่อประโยชน์แห่งการจัดเก็บภาษี เช่น ค่าเช่าเครื่องมือหรืออุปกรณ์ ค่าแห่งสิทธิบัตร ค่าตอบแทนวิทยากร ค่าธรรมเนียมทางเทคโนโลยี จะไม่จำเป็นต้องบรรดาประเทศผู้โอนที่จัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจ ด้วยเหตุที่ค่าตอบแทนทุกอย่างจะถูกรวมพิจารณาเป็นรายได้หรือกำไรอันเป็นฐานภาษีเงินได้ (หรือภาษีกำไรธุรกิจ) นั่นเอง

ในกรณีที่เทคโนโลยีถูกโอนไปยังวิชาทักในต่างประเทศเพื่อแลกกับค่าตอบแทนอันเป็นการถือหุ้นในวิชาทักลูก ผลตอบแทนการลงทุนที่จ่ายให้แก่วิชาทักแม่ผู้โอนเทคโนโลยีจะอยู่ในรูปของเงินปันผล (ต่างกับกรณีค่าตอบแทนในรูปกำไรธุรกิจ) เงินปันผลที่ได้รับจากวิชาทักในเครื่องจะไม่ถูกจัดเก็บภาษีจนกว่าจะมีการแจ้งหรือโอนเงินจำนวนดังกล่าวมายังวิชาทักแม่ตามหลัก “The Deferral Principle”⁴⁶ ดังที่ได้กล่าวมาแล้ว แม้ในประเทศนั้นไม่มีการยกเว้นภาษีให้แก่เงินได้จากธุรกิจอันมีที่มาจากแหล่งนอกประเทศเป็นการทั่วไป แต่ในกรณีเงินปันผลที่ได้รับจากวิชาทักลูกมักจะมีการยกเว้นภาษีให้อยู่บ่อยครั้ง เพราะหากไม่มีการยกเว้นภาษีให้เงินปันผลที่ได้รับจากวิชาทักลูกดังกล่าว เงินปันผลเช่นว่าจะถูกนำมารวมกับเงินได้พึงประเมินของวิชาทักผู้โอน แม้ว่าเงินปันผลเหล่านั้นอาจถูกจัดเก็บภาษีแยกต่างหากจากการจัดเก็บภาษีกำไรธุรกิจตามกฎหมายเกณฑ์ที่

⁴⁶ The deferral principle คือ หลักการขยายเวลาในการรับรู้เงินได้ออกไป ปกติแล้วในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นจะใช้เกณฑ์สิทธิหรือ Accrual basis ซึ่งจะรับรู้รายได้หรือรายจ่ายทันทีเมื่อเกิดสิทธิในรายได้หรือรายจ่ายดังกล่าว แต่กรณีเงินปันผลที่บริษัทแม่ได้รับกรมสรรพากรจะขยายระยะเวลาในการรับรู้รายได้ ออกไป โดยให้รับรู้เมื่อมีการโอนเงินปันผลดังกล่าวกลับมาในประเทศผู้โอนเทคโนโลยีหรือประเทศถิ่นที่อยู่แล้วเท่านั้น ส่งผลให้บริษัทแม่สามารถใช้ประโยชน์จากหลักการนี้วางแผนภาษีของตนได้

ต่างกันก็ตาม ดังนั้น หากปรากฏว่าวิสาหกิจผู้โอนได้จำหน่ายหุ้นในวิสาหกิจผู้รับโอนในเวลาต่อมา และได้รับส่วนเกินมูลค่าหุ้นจากการจำหน่ายหุ้นนั้น กรณีเช่นนี้ย่อมก่อให้เกิดผลได้จากทุนแก่วิสาหกิจผู้โอนที่จะถูกนำมาเป็นฐานในการจัดเก็บภาษีในประเทศผู้โอนได้ ซึ่งโดยมากแล้วจะจัดเก็บภาษีจากผลได้จากทุนแยกออกมาต่างหากจากการจัดเก็บภาษีเงินได้หรือกำไรธุรกิจ

นอกจากนี้ การโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศอาจก่อให้เกิดเงินได้แก่ผู้บริหารหรือช่างทางเทคนิคที่ต้องเดินทางออกไปให้บริการยังประเทศผู้รับโอน ซึ่งตามปกติจะเป็นการเดินทางไปชั่วคราวเพื่อติดตั้ง ให้บริการหรือดำเนินงานใดอันเกี่ยวข้องกับเครื่องมือทางเทคโนโลยีจนกว่าผู้จัดการหรือช่างทางเทคนิคของวิสาหกิจผู้รับโอนนั้นจะถูกฝึกฝนให้ดำเนินการเองได้ ซึ่งบุคคลดังกล่าวนี้จะมีสถานะเป็นบุคคลผู้ย้ายไปอยู่ต่างประเทศ (Expatriates) เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีของประเทศผู้โอนเทคโนโลยี พนักงานที่ถูกส่งไปทำงานในประเทศผู้รับโอนเทคโนโลยีส่วนมากยังคงมีสถานะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศผู้โอนเทคโนโลยีอยู่ หากปรากฏข้อเท็จจริงว่าพนักงานเหล่านั้นอาศัยในต่างประเทศเป็นระยะเวลาต่ำกว่า 1 ปี (ซึ่งโดยมากแล้วจะต้องใช้เวลา 3 ปีขึ้นไป จึงจะเข้าเงื่อนไขการไม่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในแต่ละประเทศ) ทั้งนี้ พนักงานต้องรับผิดชอบในการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่อประเทศผู้โอนเทคโนโลยีในส่วนของเงินเดือนที่เกิดขึ้น ไม่ว่าเงินเดือนดังกล่าวจะจ่ายโดยวิสาหกิจผู้โอนหรือวิสาหกิจผู้รับโอนก็ตาม

2.4.4. มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีในธุรกรรมโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศ

ประเทศต่างๆ โดยเฉพาะอย่างยิ่งประเทศที่อยู่ในฐานะผู้รับโอนเทคโนโลยีนิยามกำหนดบทบัญญัติทั่วไปทางกฎหมายภาษีอากรที่มีวัตถุประสงค์เพื่อให้การวางแผนภาษีที่รัฐไม่อาจยอมรับได้นั้นตกเป็นโมฆะ หรือยอมรับในหลักการที่อาจล่วงละเมิดบทบัญญัติได้เพื่อต่อต้านการเลี่ยงภาษี นอกจากนี้แล้ว บทบัญญัติทั่วไปดังกล่าวยังประกอบด้วยมาตรการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีไว้ โดยเฉพาะ ซึ่งมาตรการที่ถือว่าสำคัญที่สุดในบรรดามาตรการต่างๆ ในมุมมองของธุรกรรมโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศ ได้แก่ มาตรการว่าด้วย “การตั้งราคาโอน” (Transfer Pricing Rules)

การตั้งราคาโอน หมายถึง กรณีธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับการขายสินค้าและการให้บริการเกิดขึ้นระหว่างคู่สัญญาสองฝ่ายที่มีความสัมพันธ์กัน หากราคาแห่งธุรกรรมนั้นไม่เป็นไปตามราคายุติธรรมหรือราคาตลาด หน่วยงานผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีสามารถรับรู้ราคาแห่งธุรกรรมตามราคาทั่วไปของธุรกรรมที่มีลักษณะเช่นเดียวกันกับธุรกรรมที่คู่สัญญาทำขึ้น ซึ่งประเทศพัฒนาแล้วแทบทุกประเทศและประเทศกำลังพัฒนาอีกหลายๆ ประเทศกำหนดหลักการที่วางไว้ ในบทบัญญัติทางราชการแล้ว บทบัญญัติว่าด้วยการตั้งราคาโอนในบางประเทศซับซ้อนและมีรายละเอียดมาก แต่ในบางประเทศกลับกำหนดบทบัญญัติที่ไม่ยุ่งยากเพียงมาตราเดียวเท่านั้น

อย่างไรก็ดี บทบัญญัติว่าด้วยหลักการตั้งราคาโอนเป็นไปในทำนองเดียวกัน กล่าวคือ มีวัตถุประสงค์ให้อำนาจแก่หน่วยงานผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีในการตรวจสอบราคาที่เกิดขึ้นในธุรกรรมระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน และแทนที่ราคาในธุรกรรมนั้นด้วยราคาที่จะเกิดตามธุรกรรมทั่วไปของคู่สัญญาที่ไม่มีความสัมพันธ์กัน กล่าวอีกนัยหนึ่งคือแทนที่ด้วยราคาตลาด

วิธีหรือแนวทางเพื่อพิจารณาว่าราคาโอนระหว่างวิสาหกิจที่มีความสัมพันธ์กันเป็นราคาซื้อขายโดยสุจริต (Arm's Length Price) ตามแนวทางขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organisation for Economic Co-operation and Development : OECD) ได้กำหนดไว้ 4 วิธี ดังนี้

(1) วิธีเปรียบเทียบราคากับวิสาหกิจที่เป็นอิสระรายอื่น (Comparable Uncontrolled Price Method : CUP Method) หมายถึง การเปรียบเทียบราคาสินค้าหรือบริการระหว่างวิสาหกิจที่มีความสัมพันธ์กัน (Related Parties) กับราคาสินค้าหรือบริการระหว่างวิสาหกิจที่ไม่มีความสัมพันธ์กัน (Unrelated Parties) โดยสินค้านี้หรือบริการที่จะนำมาเปรียบเทียบนี้ต้องเป็นชนิดและประเภทเดียวกัน และเกิดขึ้นภายใต้สถานการณ์เดียวกันหรือคล้ายกัน

(2) วิธีการหักจากราคาขายต่อ (Resale Price Method : RPM) เป็นการนำสินค้าหรือบริการที่ซื้อหรือรับมาจากวิสาหกิจในเครือเดียวกันมาขายต่อหรือให้บริการกับวิสาหกิจที่ไม่มีความสัมพันธ์กัน (วิสาหกิจที่เป็นอิสระต่อกัน) แล้วนำราคาขายต่อนั้นมาหักด้วยอัตรากำไรขั้นต้นที่เหมาะสม (Appropriate Gross Margin) ค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง (เช่น อากาศุลการกร ค่าโฆษณา เป็นต้น) วิธีหักจากราคาขายต่อนี้จึงเป็นการเปรียบเทียบอัตรากำไรขั้นต้นของผู้ขายต่อสินค้าหรือบริการที่คล้ายคลึงกันกับอัตรากำไรขั้นต้นของผู้ค้าอื่นๆ ที่ไม่มีความสัมพันธ์กัน

(3) วิธีบวกต้นทุนการผลิต (Cost Plus Method) คือ การนำต้นทุนสินค้าหรือบริการที่ผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการได้ขายหรือให้บริการกับผู้ซื้อที่มีความสัมพันธ์กันบวกด้วยอัตรากำไรขั้นต้นที่เหมาะสม

(4) วิธีอื่นๆ (Other Methods) จะนำมาใช้ได้ต่อเมื่อวิธีการต่างๆ ข้างต้นไม่สามารถนำมาใช้ได้หรือไม่เหมาะสมในการนำมาใช้หาราคาสุจริต เช่น วิธีการแยกกำไร (Profit Split Method : PSM) วิธีเปรียบเทียบกำไรจากธุรกรรม (Transactional Net Margin Method : TNMM)

อย่างไรก็ตาม ตามรายงาน OECD Guidelines ไม่ได้จำกัดว่าการนำวิธีการใดวิธีการหนึ่งใน 4 วิธีข้างต้นมาใช้จะต้องเรียงตามลำดับ ดังนั้น วิธีที่เหมาะสมที่สุดจะถูกนำมาใช้ในการพิจารณาว่าราคาโอนระหว่างกลุ่มวิสาหกิจเป็นราคาซื้อขายที่สุจริตหรือไม่

ธุรกรรมระหว่างวิสาหกิจผู้รับโอนเทคโนโลยีกับวิสาหกิจแม่หรือวิสาหกิจในเครือเดียวกัน มักถูกตรวจสอบราคาในการทำธุรกรรมระหว่างกันในแต่ละครั้ง ทั้งนี้ มิได้จำกัดเพียงราคาในธุรกรรมจำหน่ายวัตถุดิบ ส่วนประกอบ หรือผลิตภัณฑ์สำเร็จรูปเท่านั้น แต่ยังรวมไปถึงราคาอันเป็นค่าตอบแทนทรัพย์สินไม่มีรูปร่างหรือค่าบริการด้วย เช่น ค่าธรรมเนียมการจัดการ ค่าตอบแทนสิทธิบัตร ค่าตอบแทนการให้ความช่วยเหลือต่างๆ และวิทยากร หรือค่าตอบแทนอื่นใดอันมีลักษณะเป็นไปในทำนองเดียวกัน

ในด้านประเทศผู้โอนเทคโนโลยี ด้วยเหตุที่ตามหลักการทั่วไปประเทศถิ่นที่อยู่เป็นประเทศที่มีหน้าที่ซึ่งจัดการภาษีซ้อนประกอบกับการใช้หลักการเลื่อนระยะเวลาชำระเงินได้ออกไป (The Deferral Principle) การโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศจึงส่งผลให้รัฐถิ่นที่อยู่ได้รับรายได้ทางภาษีที่ลดลงอย่างเห็นได้ชัด ในทำนองเดียวกันกับประเทศผู้รับโอนเทคโนโลยี ประเทศผู้โอนเทคโนโลยีจึงต้องคำนึงถึงการปกป้องฐานภาษีผ่านการใช้มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษี โดยคำนึงถึงหลักการโอนเช่นเดียวกัน การที่ทั้งประเทศผู้โอนและประเทศผู้รับโอนต่างมีมาตรการป้องกันที่คล้ายคลึงกันอาจทำให้มั่นใจได้ว่าเงินได้ที่มีการโอนไปนอกประเทศแล้วไม่มีการส่งกลับมาจะถูกจัดเก็บภาษีอย่างมีประสิทธิภาพ ไม่ว่าจะเป็นเงินได้ในรูปเงินปันผล ค่าสิทธิ ค่าเช่า หรือค่าธรรมเนียมก็ตาม

ตามหลักทั่วไปของกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศกรณีวิสาหกิจในเครือ เงินได้ที่วิสาหกิจลูกได้รับอาจถูกจัดเก็บภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่ได้เมื่อมีการส่งเงินได้นั้นกลับไปยังวิสาหกิจแม่ หรือเมื่อวิสาหกิจแม่มีสิทธิที่จะได้รับเงินจำนวนนั้นเท่านั้น การจัดเก็บภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่ในลักษณะนี้จึงอาจส่งผลให้มีการหลบเลี่ยงภาษีในรูปแบบดังต่อไปนี้

(1) กรณีเงินได้อยู่ในรูปเงินปันผล ผู้โอนเทคโนโลยีอาจเลี่ยงภาษีได้โดยการไม่แจ้งเงินปันผลจำนวนนั้นต่อหน่วยงานที่มีอำนาจจัดเก็บภาษีหรือกรมสรรพากร

(2) กรณีที่เงินได้อยู่ในรูปค่าสิทธิ ค่าเช่า ค่าธรรมเนียมและค่าตอบแทนอื่นๆ อันมีลักษณะคล้ายคลึงกัน ผู้โอนเทคโนโลยีสามารถเลี่ยงการภาษีโดยการถ่ายเทเงินจำนวนนั้นไปยังวิสาหกิจอื่นที่มีความสัมพันธ์กันที่ตั้งอยู่ในประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีจากเงินได้เหล่านี้ในอัตราต่ำ หรือไม่มีการจัดเก็บภาษีเงินได้ประเภทต่างๆ เหล่านี้ในประเทศที่วิสาหกิจอื่นตั้งอยู่

ด้วยเหตุนี้ ประเทศถิ่นที่อยู่จึงพยายามต่อต้านการเลี่ยงภาษีรูปแบบเหล่านี้โดยการใช้นโยบายนิติที่รองรับมาตรการการควบคุมวิสาหกิจข้ามชาติ (Controlled-Foreign-Company : CFC) ซึ่งประเทศผู้โอนเทคโนโลยีที่เป็นประเทศพัฒนาแล้วส่วนใหญ่และประเทศกำลังพัฒนาจำนวนหนึ่งได้ยอมรับมาตรการควบคุมวิสาหกิจข้ามชาติหรือ CFC มาบังคับใช้ แม้ว่าหลักการใน

การควบคุมวิสาหกิจข้ามชาติของประเทศต่างๆ จะแตกต่างกันอย่างมากในรายละเอียด แต่ในสาระสำคัญแล้วยังคงมีโครงสร้างเพื่อรองรับวัตถุประสงค์เดียวกัน คือ ภาษีที่รัฐจัดเก็บจากผู้มีถิ่นที่อยู่ (ทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล) จะต้องจัดเก็บในสัดส่วนที่เหมาะสมกับภาษีที่จัดเก็บจากเงินได้ของผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ (ทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลหรือหน่วยภาษีอื่นใด) เมื่อเงินได้เหล่านี้มีจำนวนเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ ไม่ว่าเงินได้ดังกล่าวจะถูกส่งออกไปนอกประเทศหรือไม่ก็ตาม⁴⁷

ประเทศส่วนใหญ่ยอมรับและปรับใช้หลักการควบคุมวิสาหกิจข้ามชาติกับเงินได้ทางอ้อม (Passive Income⁴⁸) และรายได้ของวิสาหกิจหลักเท่านั้น (Base Company Income) ดังนั้น เงินได้บางประเภทที่ได้รับจากรูกรกรมไอเทคโนโลยีระหว่างประเทศจึงตกอยู่นอกขอบข่ายของมาตรการควบคุมวิสาหกิจข้ามชาติ อย่างไรก็ตาม ในหลายประเทศพิจารณาว่าเงินได้อันเป็นค่าสิทธิ (ในฐานะที่เป็นรายได้ของวิสาหกิจหลัก) เป็นเงินได้จากการให้บริการ โดยวิสาหกิจข้ามชาติที่ถูกควบคุมเป็นผู้ให้บริการแก่คู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันหรือให้บริการแก่บุคคลใดในประเทศอื่นๆ นอกเหนือจากประเทศที่วิสาหกิจข้ามชาติที่ถูกควบคุมนั้นตั้งอยู่ ดังนั้น หลักการควบคุมวิสาหกิจข้ามชาติเหล่านี้จึงช่วยป้องกันการเลี่ยงภาษีในเงินได้ที่ผู้ไอเทคโนโลยีได้รับการไอเทคโนโลยีระหว่างประเทศมิให้ถูกกักเอาไว้ในดินแดน Tax Havens หรือในประเทศจัดเก็บภาษีในอัตราต่ำเพื่อหลบเลี่ยงการจัดเก็บภาษีในรัฐถิ่นที่อยู่

⁴⁷ ตามปกติแล้ว วิสาหกิจข้ามชาติจะต้องถูกควบคุมโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐถิ่นที่อยู่ (Home Country) และมีเพียงผู้ถือหุ้นที่มีเสียงข้างมากเท่านั้นที่จะกำหนดกฎเกณฑ์ของวิสาหกิจได้ ทั้งนี้ บางประเทศปรับใช้หลักการควบคุมวิสาหกิจข้ามชาติแก่วิสาหกิจที่ตั้งอยู่เขตประเทศจัดเก็บภาษีอัตราต่ำเท่านั้น, UNCTAD, *supra note* 30, p.17.

⁴⁸ Passive income หมายความว่า เงินได้ที่ได้รับจากรูกรกิจ การเช่า หรือกิจกรรมสร้างรายได้ใดที่ผู้มีเงินได้มิได้เข้าร่วมหรือมีอำนาจควบคุมโดยตรงในกิจกรรมเช่นว่า ในขณะที่ Active income หมายถึง 1.ค่าจ้าง เงินเดือน 2.เงินได้จากการขายหรือกิจการ ราชบัณฑิตยสถาน, ศัพท์เศรษฐศาสตร์ อังกฤษ-ไทย ไทย-อังกฤษ ฉบับราชบัณฑิตยสถาน, (กรุงเทพมหานคร : นานมีบุ๊คส์พับลิเคชั่นส์, 2549), น.223.

Unearned income หมายความว่า เงินได้ที่ได้รับการลงทุนมากกว่าจากแรงงานซึ่งตรงกันข้ามกับ Earned income ที่หมายถึง เงินที่ได้รับจากการใช้แรงงานของบุคคลนั่นเองหรือได้รับการเข้าร่วมโดยตรง (active participation) และหมายความรวมถึงเงินได้จากการบริการ Bryan A. Garner, *Black's law dictionary*, 8th edition, pp.778-779.

2.4.5. อุปสรรคทางด้านภาษีในประเทศผู้รับโอนเทคโนโลยีและการขจัดอุปสรรคทางภาษีเพื่อการนำเข้าเทคโนโลยี

บทบัญญัติในกฎหมายภาษีอากรของประเทศผู้รับโอนเทคโนโลยี ไม่ว่าจะเกี่ยวกับภาษีอากรประเภทใดก็อาจเป็นอุปสรรคต่อการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศได้ด้วยสองประการ กล่าวคือ เพิ่มต้นทุนการโอนหรือลดผลตอบแทนที่ได้รับลง ซึ่งบทบัญญัติโดยส่วนใหญ่เป็นลักษณะมาตรฐานทั่วไปของระบบภาษีอากรในปัจจุบันอันไม่ถือเป็นอุปสรรคใหญ่แม้ในบางครั้งอาจเป็นการเก็บภาษีในอัตราสูงกว่าปกติหรือในทางที่ไม่เอื้อต่อการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศก็ตาม ประเทศที่ต้องการส่งเสริมการนำเข้าเทคโนโลยีจึงอาจทบทวนกฎหมายภาษีอากรว่ามีบทบัญญัติใดที่เป็นอุปสรรคอย่างมากซึ่งอาจถูกยกเลิกหรือลดได้ ทั้งยังสามารถปรับเปลี่ยนบทบัญญัติทั่วไปเพื่อสร้างแรงจูงใจในการส่งเสริมการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศก็เป็นได้

อุปสรรคในทางภาษีอากรที่ขัดขวางการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศ⁴⁹ มีรูปแบบดังต่อไปนี้

2.4.5.1 การจัดเก็บอากรนำเข้าในอัตราสูง (Excessive Import Duties)

ตามปกติแล้วอากรนำเข้ามีบทบาทสองอย่างกล่าวคือบทบาทในการสร้างรายได้ให้แก่รัฐและบทบาทในการปกป้องสินค้าภายในประเทศที่แข่งขันกับสินค้านำเข้า ในกรณีที่เป็นกรนำเข้าโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศเป็นสำคัญ ด้วยเหตุที่ไม่มีสินค้าทางเลือกภายในประเทศ กรณีนี้จึงไม่ควรนำบทบาทในการปกป้องสินค้าภายในประเทศมาพิจารณา หากกำหนดอัตราอากรนำเข้าไว้สูง (โดยมากเกิดขึ้นในประเทศกำลังพัฒนา) เมื่อมีการนำเข้าเทคโนโลยีสูงก็ควรแก้ไขโดยการลดหรือยกเว้นอากรนำเข้าเหล่านั้น

2.4.5.2 การจัดเก็บภาษีจากการแปลงทรัพย์สินเป็นทุน (Taxation of Capital Contribution)

การจำหน่ายทรัพย์สิน (มีรูปร่างหรือไม่มีรูปร่าง) ให้กลายเป็นทุนของวิสาหกิจนั้นมีผลทางภาษีอากรน้อยมากในประเทศต่างๆ ส่วนใหญ่ อย่างไรก็ดี ในบางประเทศอาจกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีอากรจากกรณีดังกล่าว เช่น ในประเทศสเปน การจำหน่ายเทคโนโลยีอาจถูกจัดเก็บภาษีอากรได้หากปรากฏว่าเป็นการโอนเทคโนโลยีรวมถึงสิทธิที่สามารถใช้ในประเทศสเปน แม้ว่าเทคโนโลยีอาจถูกเปลี่ยนมาอยู่ในรูปของหุ่นก็ตาม ยังคงมีบทบัญญัติอนุญาตให้สามารถเลื่อนการรับรู้ผลได้นั้นออกไปจนกว่าหุ่นดังกล่าวจะถูกจำหน่าย นอกจากนี้ ยังมีประเทศอื่นๆ อีกจำนวนหนึ่ง

⁴⁹ UNCTAD, *supra* note 30.

ที่กำหนดข้อสงวนในการจำหน่ายทรัพย์สินเพื่อแปลงเป็นทุนของวิสาหกิจ เช่น ประเทศอาร์เจนตินา การแปลงทรัพย์สินเป็นทุนสามารถทำได้แต่ต้องอยู่ภายใต้ความเห็นชอบของเจ้าหน้าที่พิเศษที่ถูกแต่งตั้งให้ดูแลและมีหน้าที่รับขึ้นทะเบียนธุรกรรมการโอนเทคโนโลยีที่เกิดขึ้นทั้งหมด⁵⁰

2.4.5.3 การจำกัดการหักค่าใช้จ่าย

เหตุผลเบื้องหลังของการตั้งข้อจำกัดการหักค่าใช้จ่ายส่วนทุนที่เป็นผลประโยชน์หรือทรัพย์สินอื่นใดอันมิได้อยู่ในรูปของเงิน (โดยเฉพาะอย่างยิ่งสำหรับทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง) เพราะเกรงว่ามีการตีมูลค่าทรัพย์สินดังกล่าวมากเกินไปอันอาจทำให้กำไรถูกจำหน่ายออกนอกประเทศมากเกินไปจริง ซึ่งเหตุผลนี้อาจดูไม่สมเหตุสมผลนัก เนื่องจากเงินปันผลสามารถจ่ายได้จากกำไรที่แท้จริง (หลังหักภาษี) เท่านั้น ดังนั้น มูลค่าทุนของวิสาหกิจที่ถูกกำหนดจึงค่อนข้างไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับกำไรที่จำหน่ายออก เหตุผลที่แท้จริงแล้วจึงอาจเป็นเพราะเกรงว่าค่าสิทธิที่จ่ายเพื่อตอบแทนทรัพย์สินทางปัญญาหรือจ่ายเป็นค่าเช่าอุปกรณ์จะสูงขึ้นผิดปกติ เพราะค่าตอบแทนดังกล่าวจะคำนวณจากเงินได้ก่อนหักภาษี ด้วยเหตุนี้จึงมีการจำกัดจำนวนที่สามารถนำไปหักค่าใช้จ่ายอื่นเนื่องมาจากการจ่ายค่าตอบแทนดังกล่าว เช่น ในประเทศบราซิล ค่าตอบแทนเพื่อเทคโนโลยีจะต้องได้รับความเห็นชอบจากเจ้าหน้าที่และจะหักค่าใช้จ่ายสำหรับค่าสิทธิบัตรได้สูงสุดไม่เกินอัตราร้อยละ 5 ของเงินได้จากการขายสินค้าที่เกิดจากการผลิตโดยใช้สิทธิบัตรนั้น ซึ่งข้อจำกัดเช่นนี้ใช้สำหรับค่าตอบแทนอันเป็นค่าธรรมเนียมในการให้ความช่วยเหลือทางเทคนิคด้วย

การตั้งข้อจำกัดตามอำเภอใจในลักษณะนี้อาจก่อให้เกิดการบิดเบือนและถูกหลีกเลี่ยงทางภาษีได้ง่าย เหตุผลประการเดียวที่สนับสนุนการตั้งข้อจำกัดเช่นนี้ คือ การกำหนดบทบัญญัติเพื่อจำกัดการหักค่าใช้จ่ายขึ้นมาเพื่อแทนที่กระบวนการตั้งราคาโอน ด้วยเหตุที่กระบวนการตั้งราคาโอนอาจอยู่เหนือศักยภาพการบริหารจัดการของหน่วยงานทางภาษีในประเทศผู้รับโอน ซึ่งแม้การตั้งข้อจำกัดการหักค่าใช้จ่ายจะเป็นกลไกที่ปรับใช้ได้รวดเร็วแต่กลับไม่ได้ผลดีเท่าที่ควร

2.4.5.4 การหักภาษี ณ ที่จ่าย

การหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราสูง (โดยเฉพาะอย่างยิ่งการหักภาษี ณ ที่จ่ายจากค่าสิทธิ) ย่อมเป็นอุปสรรคต่อการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศอย่างเห็นได้ชัด ประเทศส่วนใหญ่จัดเก็บ

⁵⁰ กฎเกณฑ์ดังกล่าวนี้ถูกนำมาใช้ในประเทศบราซิลเช่นเดียวกัน UNCTAD, *supra* note 30.

ภาษีด้วยการหัก ณ ที่จ่ายในอัตราสูง ทั้งนี้ อัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายดังกล่าวอาจถูกปรับลดได้โดยอนุสัญญาภาษีซ้อน (ส่วนใหญ่ลดลงเหลือเพียงร้อยละ 10 หรือต่ำกว่า)

ปัญหาอีกประการหนึ่งของการหักภาษี ณ ที่จ่าย คือ ฐานการจัดเก็บภาษี กล่าวคือ จัดเก็บภาษีจากจำนวนรวมของค่าตอบแทนทั้งหมด (Gross amount of the payment) เป็นผลให้ต้นทุนซึ่งเกิดในระหว่างการพัฒนาเทคโนโลยีถูกนำมารวมคำนวณด้วย ส่งผลให้ในบางกรณี Marginal Tax Rate⁵¹ สูงถึงร้อยละ 100 หรือหนึ่งเท่าของกำไรที่แท้จริง อย่างไรก็ตาม หากอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายในประเทศแหล่งเงินได้สูงและจัดเก็บภาษีจากฐานกำไรสุทธิเท่านั้น กรณีเช่นนี้อาจเอื้อต่อการตัดสินใจเข้ามาประกอบการในประเทศแหล่งเงินได้โดยผู้โอนเทคโนโลยีเอง

อย่างไรก็ดี เหตุผลที่สนับสนุนการหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราสูงมีอยู่หลายประการ ดังนี้ เหตุผลประการที่หนึ่ง ค่าสิทธิที่จ่ายตอบแทนการโอนเทคโนโลยีมักมีจำนวนมากและถูกใช้เพื่อตั้งกำไรออกจากประเทศแหล่งเงินได้ การหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราสูงจึงเป็นการดึงกำไรกลับมายังประเทศแหล่งเงินได้เพียงบางส่วน เหตุผลประการที่สอง การจัดเก็บภาษีจากจำนวนรวมของค่าตอบแทนนั้นอาจเหมาะสมบนพื้นฐานที่ว่าเทคโนโลยีที่ถูกโอนไม่ใช่เทคโนโลยีใหม่ทั้งหมดและตามปกติแล้วต้นทุนในการพัฒนาก็ถูกหักกลับในประเทศส่งออกอยู่แล้ว เหตุผลประการสุดท้าย คือ ค่าสิทธิมักจะถูกจัดเก็บภาษีในประเทศส่งออกพร้อมกับการให้เครดิตสำหรับภาษีในประเทศแหล่งเงินได้ ดังนั้น ภาษีหัก ณ ที่จ่ายในอัตราสูงจึงเป็นเพียงการแบ่งสรรรายได้ทางภาษีระหว่างสองประเทศโดยไม่กีดขวางการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศแต่อย่างใด

แต่ทั้งนี้เหตุผลข้างต้นอาจไม่มีน้ำหนักเพียงพอ กล่าวคือ ภาษีหัก ณ ที่จ่ายในอัตราสูงไม่ได้ถูกนำมาปรับใช้เพียงเพื่อเป็นการลงโทษในกรณีที่มีการกำหนดค่าสิทธิไว้เกินราคาเท่านั้น แต่ยังส่งผลกระทบต่อไปถึงกรณีที่ค่าสิทธิถูกกำหนดไว้เหมาะสมแล้ว ดังนั้น การหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราสูงจึงไม่สามารถแทนที่กระบวนการตั้งราคาโอนได้ อีกทั้งภาษีหัก ณ ที่จ่ายในอัตราสูงอาจไม่ได้รับเครดิตภาษีในประเทศส่งออก โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่กำไรสุทธิ (Net Taxable Profit) น้อยกว่าจำนวนค่าตอบแทนรวมอยู่มาก แต่เพื่อที่จะได้รับผลตอบแทนสุทธิในจำนวนเต็มผู้ส่งออกเทคโนโลยีอาจคิดค่าสิทธิในจำนวนสูงขึ้นไปกว่าที่ควรจะเสีย (เมื่อภาษีหัก ณ ที่จ่ายอยู่ในอัตราที่

⁵¹ Marginal Tax Rate ในระบบภาษี หมายความว่าถึง อัตราที่ปรับใช้กับเงินจำนวนสุดท้าย ที่เป็นเงินได้ซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้รับ (การพิจารณา Marginal Tax Rate นี้เป็นประโยชน์ต่อการคำนวณผลกระทบทางภาษีจากการได้รับเงินเพิ่มหรือหักค่าใช้จ่ายเพิ่ม), *Supra note 53*, p.1502.

เหมาะสม) เพื่อชดเชยภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่ตนต้องเสียไป ต้นทุนของผู้นำเข้าเทคโนโลยีจึงสูงขึ้นไปด้วยซึ่งจะเท่ากับจำนวนที่ผู้นำเข้าเทคโนโลยีสามารถหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณรายได้พึงประเมินผลสุดท้ายก็คือภาษีที่ได้จัดเก็บจากผู้ส่งออกเทคโนโลยี (จากการหัก ณ ที่จ่ายในอัตราสูง) อย่างน้อยที่สุดก็จะถูกหักกลับไปบางส่วนกับการลดภาระภาษีที่จัดเก็บจากผู้นำเข้าเทคโนโลยีนั่นเอง

2.4.5.5 การจัดเก็บภาษีจากพนักงานที่เดินทางไปทำงานนอกประเทศถิ่นที่อยู่

ในกรณีพนักงานที่เดินทางไปทำงานในต่างประเทศโดยไม่ถือเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้น พนักงานเหล่านี้จะมีภาระภาษีแต่เพียงเงินได้ส่วนที่เกิดจากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศเท่านั้นปกติจะหมายถึงเงินได้ซึ่งได้รับจากการจ้างงานในต่างประเทศ โดยภาระภาษีเงินได้ดังกล่าวอาจได้รับการบรรเทาตามเงื่อนไขในอนุสัญญาภาษีซ้อน เช่น หากพนักงานอาศัยในต่างประเทศน้อยกว่า 183 วันและมีการจ่ายเงินเดือนโดยนายจ้างในประเทศถิ่นที่อยู่ ตามปกติจะได้รับยกเว้นภาษีในประเทศแหล่งเงินได้ตามแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ข้อ 15 อย่างไรก็ตาม หากพนักงานดังกล่าวกลายเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ (ไม่ว่าจะเป็นการชั่วคราวหรือถาวร) ก็จะมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากเงินได้ที่เกิดจากทั่วโลก

ในกรณีพนักงานที่เดินทางไปทำงานในต่างประเทศต้องถูกจัดเก็บภาษีในประเทศแหล่งเงินได้ ในฐานะผู้มีถิ่นที่อยู่หรือไม่ใช่ผู้มีถิ่นที่อยู่อาจนำไปสู่ปัญหาหลายประการ ซึ่งตามปกติแล้วรูปแบบของการจ่ายค่าตอบแทนของพนักงานที่เดินทางไปทำงานในต่างประเทศจะประกอบไปด้วยลักษณะดังต่อไปนี้⁵²

- (1) มีการเพิ่มเงินเดือนเป็นรางวัลสำหรับการรับหน้าที่รับผิดชอบใหม่ (Reward for new responsibilities)
- (2) มีส่วนเพิ่มค่าครองชีพ (Cost-of-Living Supplement)
- (3) มีสวัสดิการหลากหลาย (Various Fringe Benefits)

ผลจากจากการที่ค่าตอบแทนมีลักษณะดังกล่าวข้างต้นนำไปสู่ภาระภาษีจำนวนมากขึ้นในประเทศแหล่งเงินได้ของพนักงานผู้เดินทางไปทำงานในต่างประเทศ กล่าวคือ การที่ฐานเงินได้สูงขึ้นทำให้เงินได้พึงประเมินตกอยู่ในช่วงอัตราภาษีที่สูงขึ้นเป็นผลให้ผู้มีเงินได้ต้องรับภาระภาษีหนักขึ้น นอกจากนี้ยังรวมไปถึงภาระภาษีอันเกิดจากสวัสดิการต่างๆ อันถือเป็นประโยชน์ที่ผู้มีเงินได้ได้รับซึ่งจะต้องนำมารวมคำนวณเป็นเงินได้พึงประเมินเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเช่นกัน

⁵² UNCTAD, *supra note* 30, p.24.

ซึ่งเงินได้หรือประโยชน์เหล่านี้ผู้มีเงินได้ไม่สามารถนำไปหักเป็นค่าลดหย่อนหรือค่าใช้จ่ายได้ และในบางกรณีอาจต้องรับภาระในการจ่ายเงินประกันสังคม (Social Security Contribution) ด้วย

ในประเทศกำลังพัฒนาหลายประเทศ ค่าตอบแทนหรือเงินเดือนของพนักงานผู้เดินทางมาทำงานจากต่างประเทศโดยส่วนใหญ่มีจำนวนสูงกว่าค่าตอบแทนหรือเงินเดือนของพนักงานในประเทศ อันส่งผลให้ถูกจัดเก็บภาษีในช่วงอัตราสูงที่สุดของอัตรากาสิโนเงินได้บุคคลธรรมดา ส่วนค่าครองชีพสำหรับผู้เดินทางมาทำงานจากต่างประเทศก็มักจะสูงกว่า และหากเงินสวัสดิการต่างๆ ถูกจัดเก็บภาษีด้วยแล้วก็จะยิ่งทำให้ภาระภาษีโดยรวมเพิ่มมากขึ้น ยิ่งไปกว่านั้น ในบางประเทศยังมีการจัดเก็บเงินประกันสังคมแม้ผู้เดินทางมาทำงานจากต่างประเทศจะไม่ได้รับประโยชน์จากประกันสังคมดังกล่าวก็ตาม ในขณะที่เดียวกัน บุคคลเหล่านี้ยังคงต้องรับภาระในการเสียเงินประกันสังคมและกองทุนบำเหน็จให้แก่ประเทศถิ่นที่อยู่เช่นกันโดยที่เงินดังกล่าวไม่สามารถนำมาหักค่าใช้จ่ายในประเทศแหล่งเงินได้ ด้วยเหตุผลประการทั้งปวงนี้ ล้วนเพิ่มต้นทุนให้กับการจ้างพนักงานจากต่างประเทศที่แม้ดูเหมือนจะไม่เกิดขวางธุรกรรมอินเทอร์เน็ตระหว่างประเทศโดยตรง แต่ก็อาจนำไปสู่ขั้นตอนการอินเทอร์เน็ตที่ด้อยประสิทธิภาพลงได้ การบรรเทาภาระกาสิโนเงินได้บุคคลธรรมดาของพนักงานที่เดินทางมาทำงานจากต่างประเทศจึงต้องได้รับการพิจารณาเช่นเดียวกัน

เมื่อบรรดาประเทศผู้รับอินเทอร์เน็ตได้เล็งเห็นถึงอุปสรรคในการอินเทอร์เน็ตระหว่างประเทศ จึงมีการทำความตกลงในอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศต่างๆ วัตถุประสงค์ของอนุสัญญาภาษีซ้อน คือการบรรเทาภาระภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเป็นสำคัญ ผลของอนุสัญญาภาษีซ้อนทำให้อัตรากาสิโนเงินได้ที่จ่ายจากเงินปันผล ดอกเบี้ย และโดยเฉพาะอย่างยิ่งค่าสิทธิและค่าธรรมเนียมทางเทคโนโลยีลดลง ซึ่งอัตรากาสิโนเงินได้โดยมากมักจะลดลงเหลือเพียงร้อยละ 10 นอกจากนี้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนยังจำกัดความนิยามของ “สถานประกอบการถาวร” ให้แคบลง ทำให้เชื้อต่อการอินเทอร์เน็ตที่ง่ายขึ้นโดยผู้อินเทอร์เน็ตไม่ต้องถูกพิจารณาว่าได้ประกอบการในประเทศผู้รับอินเทอร์เน็ต อันจะทำให้ถูกจัดเก็บภาษีในภายหลัง ยิ่งไปกว่านั้นอนุสัญญาภาษีซ้อนยังให้สิทธิประโยชน์อื่นๆ และเป็นปัจจัยสำคัญในการตัดสินใจลงทุนระหว่างประเทศ ดังนั้นประเทศที่ต้องการดึงดูดทุนและเทคโนโลยีจากต่างประเทศจึงนำการเจรจาอนุสัญญาภาษีซ้อนมาปรับใช้กับประเทศผู้ส่งออกเทคโนโลยีทั้งหลาย

อย่างไรก็ตาม ประเทศกำลังพัฒนาหรือประเทศผู้นำเข้าเทคโนโลยีมักจะได้รับการแนะนำให้ขจัดกาสิโนฝ่ายเดียวโดยจำกัดนิยามของ “สถานประกอบการถาวร” และกำหนดอัตรากาสิโนเงินได้ที่จ่ายของค่าสิทธิที่เหมาะสม ประเทศกำลังพัฒนาที่ต้องการเข้าถึงเทคโนโลยีระหว่าง

ประเทศถูกแนะนำให้ปรับแต่งกฎเกณฑ์ทางภาษีเพื่อให้สอดคล้องกับกฎเกณฑ์ทางภาษีของประเทศพัฒนาแล้วหรือประเทศผู้ส่งออกเทคโนโลยี และให้ยอมรับมาตรฐานระหว่างประเทศที่มีการกำหนดถึงเขตอำนาจ นิยาม การแบ่งประเภทของเงินได้อื่นเนื่องมาจากธุรกรรมอินเทอร์เน็ตระหว่างประเทศ ซึ่งการแนะนำเช่นนี้มีได้คำนึงถึงประเด็นเรื่องรายได้ทางภาษีของประเทศกำลังพัฒนาที่หายไปแต่เน้นการเพิ่มการลงทุนระหว่างประเทศและเทคโนโลยีระหว่างประเทศเป็นสำคัญ

2.4.6. รูปแบบของแรงจูงใจทางภาษีที่ส่งเสริมการลงทุนระหว่างประเทศ

เพื่อวัตถุประสงค์ในการดึงดูดการลงทุนและการอินเทอร์เน็ตระหว่างประเทศ นอกจากการที่ประเทศกำลังพัฒนาได้ทำการปรับปรุงระบบกฎหมายภาษีอากรภายในด้วยการกำหนดอัตราที่เหมาะสมเพื่อขจัดอุปสรรคทางภาษีในการอินเทอร์เน็ตระหว่างประเทศ โดยอ้างอิงหลักการอันเป็นที่ยอมรับทางสากลแล้ว ยังพบว่าประเทศกำลังพัฒนายังกำหนดแรงจูงใจทางภาษีขึ้นสำหรับการลงทุนหรือกิจกรรมบางประเภทเป็นพิเศษ

ตามปกติแล้ว การสร้างแรงจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนระหว่างประเทศไม่เป็นที่แนะนำ⁵³ ด้วยเหตุที่แรงจูงใจทางภาษีไม่ก่อให้เกิดผลดีในทางปฏิบัติ เพราะไม่มีประสิทธิภาพและไม่ประสิทธิผล กล่าวคือ ไม่มีประสิทธิภาพเพราะแรงจูงใจทางภาษีไม่สามารถเป็นปัจจัยหลักในการตัดสินใจลงทุนระหว่างประเทศได้ และไม่ประสิทธิผลด้วยต้นทุน ด้วยเหตุที่รายได้ทางภาษีที่หายไปมีมูลค่าสูงเกินกว่าประโยชน์ที่ได้รับจากแรงจูงใจนั้น นอกจากนี้ ยังไม่เป็นกลางเพราะเป็นการให้ประโยชน์กับผู้ลงทุนบางรายเท่านั้น ทำให้ยากต่อการบริหารและอาจก่อให้เกิดการนำไปใช้ในทางที่ผิด อีกทั้งเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบผลของแรงจูงใจเพื่อส่งเสริมการลงทุนระหว่างประเทศกับลักษณะระบบภาษีอากรภายในประเทศผู้รับอินเทอร์เน็ตแล้วยังพบว่าลักษณะระบบภาษีอากรภายในประเทศผู้รับอินเทอร์เน็ตมีอิทธิพลต่อการลงทุนระหว่างประเทศมากกว่า

กระนั้นก็ตาม ยังคงพบว่าแรงจูงใจทางภาษีเป็นปัจจัยสำคัญต่อการตัดสินใจลงทุนบางรูปแบบ ดังนั้น การกำหนดเป้าหมายแรงจูงใจเพื่อการลงทุนจึงสามารถช่วยเพิ่มประสิทธิภาพและ

⁵³ UNCTAD, *Incentives and Foreign Direct Investment*, (New York and Geneva : United Nations, 1996) and D.Holland and R.J.Vann, "Income tax incentives for investment" in V.Thuronyi (ed.), *Tax Law Design and Drafting*, Vol.2, (Washington, D.C. : International Monetary Fund, 1998), UNCTAD, *quoted in supra note 30*.

ลดความไม่ประสิทธิผลลงได้ แรงจูงใจทางภาษีจึงอาจใช้เพื่อส่งเสริมกิจกรรมบางประเภท เช่น กิจกรรมวิจัยและพัฒนา (Research and development : R&D)

ทั้งนี้ การกำหนดแรงจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมกิจกรรมหรือภาคส่วนใดต้องคำนึงถึง ประสิทธิภาพต่อต้นทุนของแรงจูงใจทางภาษีเป็นสำคัญ ซึ่งประสิทธิภาพต่อต้นทุนของแรงจูงใจทาง ภาษีขึ้นอยู่กับระดับของกิจกรรมที่เพิ่มขึ้นหรือการลงทุนซึ่งเกิดจากการกระตุ้นโดยใช้แรงจูงใจนั้น หากปรากฏว่ากิจกรรมหรือการลงทุนสามารถเกิดขึ้นได้แม้ไม่มีการให้แรงจูงใจก็ตามกรณียอมถือได้ ว่ารัฐสูญเสียรายได้เพื่อกำหนดแรงจูงใจทางภาษีไปโดยเปล่าประโยชน์ ตามรายงานของ OECD ที่ได้ศึกษาเกี่ยวกับประสิทธิภาพต่อต้นทุนของแรงจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมกิจกรรมวิจัยและพัฒนาได้ ระบุว่า “แรงจูงใจทางภาษีที่ให้แก่กิจกรรมวิจัยและพัฒนาอาจก่อต้นทุนให้แก่รัฐ เมื่อยกประเด็น เรื่องประสิทธิภาพในการเพิ่มความพยายามในการทำวิจัยของเอกชนมาพิจารณาพร้อมกับประเด็น เรื่องการเลี่ยงภาษีและหลบหลีกภาษี ในหลายการศึกษาได้แสดงถึงความเชื่อมโยงระหว่าง แรงจูงใจทางภาษีเพื่อการวิจัยและพัฒนาและการเพิ่มการวิจัยเอกชนภายในแต่ละประเทศ แม้ยาก ที่จะโยงการเพิ่มระดับการวิจัยและพัฒนากับมาตรการทางภาษีโดยตรง แต่โดยทั่วไปแล้วพบว่า แรงจูงใจทางภาษีสามารถเพิ่มปริมาณการวิจัยเอกชนได้เป็นจำนวนเท่ากับรายได้ภาษีที่ต้องสูญเสีย ไป..”⁵⁴

ในปัจจุบัน ข้อพิจารณาที่ว่าแรงจูงใจทางภาษีเป็นเครื่องมือที่ประสิทธิภาพต่อต้นทุนเพื่อ ส่งเสริมการลงทุน การวิจัยและพัฒนา และการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศได้หรือไม่นั้น ยังคง เป็นปัญหาที่ต้องพิจารณาต่อไป เพราะยังคงมีการศึกษาที่ให้ข้อสรุปที่แตกต่างกัน แต่เป็นที่แน่นอน ว่ารัฐบาลยังคงใช้แรงจูงใจทางภาษีเป็นเครื่องมือในการส่งเสริมกิจกรรมทางเทคโนโลยีต่อไปด้วย เหตุผลที่ว่า รัฐคำนึงถึงประโยชน์หลักอันเกิดจากการให้แรงจูงใจสำหรับการโอนเทคโนโลยีระหว่าง ประเทศ อันได้แก่ การจ้างงาน การพัฒนาอุตสาหกรรมในประเทศ การเพิ่มอัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา ต่างประเทศ และการแข่งขันในการส่งออกที่เพิ่มขึ้น รัฐจึงต้องคำนึงถึงประสิทธิภาพต่อต้นทุนของ แรงจูงใจทางภาษีเสมอ แม้ว่าต้นทุนดังกล่าวยากที่จะประเมินมูลค่าประโยชน์ที่ได้รับจากแรงจูงใจ ทางภาษีก็ตาม

เมื่อแรงจูงใจทางภาษีสามารถทำให้ประสิทธิภาพต่อต้นทุนได้ด้วยการกำหนดเป้าหมาย และออกแบบแรงจูงใจทางภาษีอย่างระมัดระวัง ประเด็นแรกที่ยูกำหนดนโยบายจะต้องพิจารณาใน การกำหนดแรงจูงใจทางภาษี จึงได้แก่ การตัดสินใจว่าวิสาหกิจหรือกิจกรรมใดควรได้รับประโยชน์

⁵⁴ UNCTAD, *supra note* 30.

จากแรงจูงใจนั้น กล่าวคือ จะต้องกำหนดเป้าหมายการให้แรงจูงใจอย่างชัดเจน ประเทศต่างๆ โดยเฉพาะอย่างยิ่งประเทศกำลังพัฒนาพยายามส่งเสริมการนำเข้าเทคโนโลยีด้วยการกำหนดเป้าหมายให้แรงจูงใจทางภาษีในหลายแนวทาง เช่น ประเทศจีน มาเลเซียและสิงคโปร์ ได้มีการขยายแรงจูงใจทางภาษีซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริมการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศ⁵⁵

เป้าหมายหรือวัตถุประสงค์ของแรงจูงใจทางภาษีที่พบเป็นส่วนใหญ่ มีดังต่อไปนี้

- (1) เพื่อดึงดูดการลงทุนในภาคส่วนเทคโนโลยีระดับสูง
- (2) เพื่อส่งเสริมการนำเข้าเครื่องมือทางเทคโนโลยีระดับสูง
- (3) เพื่อส่งเสริมการจ้างงานผู้เชี่ยวชาญทางเทคนิคที่มีทักษะ
- (4) เพื่อส่งเสริมการฝึกอบรมแรงงานในประเทศ
- (5) เพื่อส่งเสริมกิจกรรมวิจัยและพัฒนา
- (6) เพื่อส่งเสริมจุดเชื่อมโยงต่างๆ (Promote Linkages)

แรงจูงใจดังกล่าวมักมุ่งเน้นภาคส่วนเทคโนโลยีระดับสูง โดยเฉพาะอย่างยิ่งการลงทุนในอุตสาหกรรมอิเล็กทรอนิกส์และอุตสาหกรรมเทคโนโลยีระดับสูง ดังเห็นได้ชัดว่า แรงจูงใจดังกล่าวยอมนำมาซึ่งการจ้างงาน ช่วยผลักดันการส่งออก และส่งเสริมระบบเศรษฐกิจสมัยใหม่

เจตนาเบื้องต้นของการให้แรงจูงใจเหล่านี้ก็เพื่อส่งเสริมการสะสมทุนในกิจกรรมเฉพาะประเภท (ทั้งนี้ บทบัญญัติทางรัฐการอาจเอื้อต่อการสะสมทุนโดยมิได้เจตนา (Capital

⁵⁵ C. A. Brown, Tax Aspects of the Transfer of Technology : The Asia-Pacific Rim, (Toronto : Canadian Tax Foundation, 1990) ; V. H. Duyen, "Vietnam promoting software industry with best investment incentives available." Tax Notes International, (August, 2001) ; J. Kasipillai, "Malaysian stimulus package offers tax allowances." Tax Notes International, (June,2003) ; J. Lee and A. Lan, "PRC's R&D super deduction : Incentives of myth?" Tax Notes International, (September,2002) ; D. Liu and J. Cheng,2002 "PRC to waive tax on revenue from transfer of software copyrights." Tax Notes International, (July, 2002) ; L. Ng, "Singapore boosts hi-tech incentives." International Tax Review. 11 : 55 (2000) ; A. Tsoi and V. Pang, "China issues new policies to entice foreign investment", Tax Notes International, (October,1999) and A. Wong and Gan A. , "Global tax minimization strategies : Malaysia." Tax Notes International, (April, 2001) *quoted in UNCTAD, supra note 30.*

formation) เช่น การอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายจากการลงทุนในทรัพย์สินไม่มีรูปร่างทันที เป็นต้น) กล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือแรงจูงใจทางภาษีถูกใช้เพื่อส่งเสริมการทำธุรกรรมบางประเภท กลุ่มประเทศกำลังพัฒนาจึงนิยมนำแรงจูงใจทางภาษีมาเป็นเครื่องมือสนับสนุนการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศเข้ามาในประเทศของตน ด้วยเหตุที่การโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศกระทำผ่านรูปแบบธุรกรรมการลงทุนระหว่างประเทศ ดังนั้น การจูงใจให้มีการโอนเทคโนโลยีเข้ามาในประเทศจึงต้องพิจารณาไปถึงการจูงใจให้มีกระแสการลงทุนระหว่างประเทศเข้ามาในประเทศมากขึ้นผ่านระบบภาษีอากรทั้งภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อม แต่แรงจูงใจเพื่อการลงทุนโดยมากถูกสร้างเพื่อวัตถุประสงค์ในการลดภาระภาษีที่วิสาหกิจต้องแบกรับ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการลดภาระภาษีเงินได้นิติบุคคล ด้วยเหตุนี้เอง ภาษีเงินได้นิติบุคคลจึงเป็นเครื่องมือของประเทศกำลังพัฒนาในการกำหนดแรงจูงใจเพื่อดึงดูดเทคโนโลยีต่างประเทศที่ไหลเข้ามาสู่ประเทศกำลังพัฒนาผ่านรูปแบบของการลงทุนระหว่างประเทศเป็นสำคัญ⁵⁶ โดยมีรูปแบบของแรงจูงใจที่กำหนดให้ ดังต่อไปนี้

2.4.6.1 การกำหนดอัตราภาษีเป็นพิเศษ (Preferential Tax Rates)

ประเทศกำลังพัฒนามักกำหนดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของวิสาหกิจบางประเภทไว้ต่ำกว่าปกติ (ทั้งการกำหนดอัตราที่ใช้เพียงชั่วคราวหนึ่งและที่ใช้ถาวร) การกำหนดภาษีในอัตราต่ำนี้เป็นการให้แรงจูงใจโดยตรงไปตรงมา กล่าวคือ อัตราภาษีพิเศษนี้จะไม่เปลี่ยนแปลงไปตามจำนวนการลงทุน ยิ่งไปกว่านั้น หากไม่มีบทบัญญัติอนุญาตให้หักผลขาดทุนได้เต็ม แรงจูงใจประเภทนี้ก็จะไม่เกิดประสิทธิผล เช่นเดียวกันกับกรณีที่ Marginal Tax Rate ต่ำอยู่แล้ว การกำหนดอัตราภาษีต่ำก็จะเห็นผลได้น้อยเช่นกัน

การกำหนดอัตราภาษีเป็นพิเศษในรูปแบบที่พบบ่อยที่สุดในประเทศกำลังพัฒนา ได้แก่ การให้พักภาษี (Tax Holiday) กล่าวคือ การที่นิติบุคคลไม่ต้องเสียภาษีในช่วงเวลาที่กำหนด การพักภาษีนี้อาจเลือกให้สิทธิตามประเภทของอุตสาหกรรมหรือพื้นที่ที่ต้องการส่งเสริม โดยปกติแล้วนิติบุคคลที่จะได้รับสิทธินี้มักเป็นนิติบุคคลที่เพิ่งเริ่มดำเนินงานซึ่งจะถูกกำหนดให้มีสถานะเป็น "Pioneer Firms" ตลอดช่วงเวลาที่ได้รับการพักภาษี

⁵⁶ Robin W.Boadway and Anwar Shah, Fiscal Incentives for Investment and Innovation : Perspectives on the role of investment incentives in Developing Countries, (New York : The World Bank and Oxford University Press, 1995), p.34.

2.4.6.2 การให้เครดิตภาษีการลงทุน (Investment Tax Credit) และการอนุญาตให้หักค่าใช้จ่าย (Allowances)

วิสาหกิจที่ได้รับเครดิตภาษีการลงทุน (ซึ่งมักกำหนดให้ในอุตสาหกรรมเฉพาะ) จะได้รับอนุญาตให้หักภาษีตามสัดส่วนของค่าใช้จ่ายต่างๆ หรือค่าใช้จ่ายในการวิจัยและพัฒนา ตลอดจนเงินทุนและการจ้างแรงงาน ประเทศกำลังพัฒนาที่ต้องการสนับสนุนกิจกรรมเฉพาะบางประเภทอาจให้เครดิตภาษีหรือเงินอุดหนุนโดยตรง ซึ่งแรงจูงใจลักษณะนี้จะมีประสิทธิภาพดีกว่าการกำหนดอัตราภาษีเป็นพิเศษ (การให้เครดิตภาษีและการอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายในการลงทุนมีผลคล้ายกัน เว้นเสียแต่ว่าการให้หักค่าใช้จ่ายดังกล่าวเป็นการลดเงินได้พึงประเมินเพื่อวัตถุประสงค์ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล) โดยเครดิตภาษีอาจกำหนดให้สำหรับการลงทุนเฉพาะประเภท (ทั้งที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินมีรูปร่างและทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง) และอาจเลือกวิสาหกิจเฉพาะรายหรือกำหนดให้เป็นการทั่วไปก็ได้⁵⁷

ทั้งนี้ การอนุญาตให้ขอคืนภาษีหรือผลผลิตขาดทุนไปข้างหน้า (เปรียบเสมือนการที่วิสาหกิจได้รับเงินสดล่วงหน้า) จะเป็นตัวกำหนดประสิทธิภาพของแรงจูงใจประเภทนี้ ซึ่งบทบัญญัติที่ให้หักผลขาดทุนได้น้อยจะมีประสิทธิภาพจูงใจวิสาหกิจซึ่งมีสถานะขาดทุนได้น้อยลง (รวมทั้งวิสาหกิจขนาดเล็ก วิสาหกิจกำลังพัฒนา และวิสาหกิจที่ดำเนินกิจการซึ่งมีความเสี่ยงสูง) แรงจูงใจเช่นนี้อาจส่งผลให้การหักค่าเสื่อมราคาในอนาคตลดลงได้

2.4.6.3 การเร่งหักค่าเสื่อมราคา (Fast Write-Offs)

โดยอนุญาตให้ทรัพย์สินบางประเภทมีสิทธิหักค่าเสื่อมราคาเบื้องต้น (Initial Allowance) ในอัตราเร่งหรืออนุญาตให้หักค่าเสื่อมราคาได้ทั้งหมดในทันที การลงทุนในทรัพย์สินไม่มีรูปร่างมักจะอนุญาตให้หักค่าเสื่อมราคาได้ในทันที (การวิจัยและพัฒนา การสำรวจ การโฆษณาและอื่นๆ) ตามหลักการแล้วต้นทุนใดก็ตามสามารถหักค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่งได้ รวมทั้งต้นทุนทางการเงิน อันได้แก่ ดอกเบี้ย ในกรณีนี้จะเกี่ยวข้องกับบทบัญญัติที่อนุญาตให้หักผลขาดทุน การหักค่าเสื่อมราคาบางประเภทอาจก่อให้เกิดการเลือกของวิสาหกิจในนัยที่ว่าวิสาหกิจจะคำนึงถึงสิทธิที่ตนจะได้รับว่ามีมากน้อยเพียงใด ทำให้แรงจูงใจนี้ดึงดูดวิสาหกิจที่อยู่ในสถานะขาดทุนและ

⁵⁷ ข้อพิจารณาสำหรับวิสาหกิจลูกต่างประเทศ คือ สามารถหักเครดิตโดยระบบเครดิตภาษีต่างประเทศได้หรือไม่ ในกรณีที่หักได้ การเครดิตนี้อาจเปรียบได้กับการโอนรายได้บางส่วนเข้าสู่ต่างประเทศ

จำกัดการผลัดผลขาดทุนไปข้างหน้า บางประเทศรวมเอาการอนุญาตให้หักค่าเสื่อมราคาเข้ากับ การให้พักภาษี (Tax Holiday)

2.4.6.4 แรงจูงใจทางการเงิน (Financing Incentives)

ประเทศกำลังพัฒนาอาจสร้างแรงจูงใจโดยการลดต้นทุนในการหาแหล่งเงินในการ ลงทุน การให้เงินในลักษณะนี้สามารถเทียบเคียงได้กับการให้เครดิตภาษีซึ่งมีหลายรูปแบบ โดยรัฐ อาจให้ความช่วยเหลือทางการเงินผ่านกองทุนเพื่อการลงทุน การให้กู้ในอัตราดอกเบี้ยต่ำ การจัดตั้ง กองทุนสาธารณะอันจัดการเกี่ยวกับการเข้าร่วมทุนของรัฐบาล

การให้ความช่วยเหลือทางการเงินอาจกระทำผ่านระบบภาษีอากรโดยการกระจายผ่าน การหักค่าใช้จ่ายในทางภาษีทำให้ผู้ถือหุ้นได้รับประโยชน์หากวิสาหกิจมีสถานะขาดทุน นอกจากนี้ วิธีการในระบบ Imputation จากภาษีเงินได้นิติบุคคลในระดับผู้ถือหุ้นยังช่วยลดต้นทุนทางการเงิน ได้เช่นกัน แต่วิธีการนี้ก็มีอิทธิพลไม่เท่ากับการขจัดแหล่งภาษีซ้อน

2.4.6.5 การให้แรงจูงใจเพื่อการจ้างงาน (Employment Incentives)

แม้ว่าแรงจูงใจส่วนมากมุ่งตรงไปสู่การลงทุน แต่อาจมีแรงจูงใจของแรงงานด้วยเช่นกัน ซึ่งอาจเป็นการนำการจ้างงาน การทดแทนแรงงาน หรือการให้เครดิตภาษีแก่โครงการฝึกอบรม พนักงานมาเป็นเครื่องมือในการกำหนดแรงจูงใจ

2.4.6.6 การให้แรงจูงใจเกี่ยวกับธุรกรรมโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศโดยตรง (International Technology Transfer Incentives)

เช่น แรงจูงใจสำหรับการโอนความรู้และทักษะทางเทคโนโลยีในการประกอบกิจกรรม วิจัยและพัฒนาโดยการอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายเพื่อการวิจัยและพัฒนา ซึ่งมีประเด็นที่จะต้อง พิจารณา คือ แรงจูงใจทางภาษีนั้นอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายในการวิจัยและพัฒนาทั้งหมด (Total Volume of R&D Expenditure) หรือกำหนดให้หักได้เพียงค่าใช้จ่ายส่วนที่เพิ่มขึ้นเท่านั้น (Incremental Expenditure) (เช่น ส่วนที่เพิ่มขึ้นจากปีที่แล้ว) โดยส่วนใหญ่แล้วพบว่ามาตรการ กำหนดแรงจูงใจที่กำหนดให้ตามฐานค่าใช้จ่าย (Volume-based scheme) ง่ายกว่าทั้งต่อรัฐและ วิสาหกิจ แม้มาตรการนี้จะมีต้นทุนสูงกว่าก็ตาม ทั้งนี้ จะต้องคำนึงถึงการเล็งหรือหลบหลีกภาวะ ภาษีผ่านการให้แรงจูงใจเช่นว่าด้วย เป็นต้นว่า การขออนุญาตหักค่าใช้จ่ายเพื่อการวิจัยและพัฒนา โดยไม่ได้ทำกิจกรรมวิจัยและพัฒนาจริง

นอกจากนี้ รัฐยังสามารถกำหนดบทบัญญัติที่ส่งผลกระทบต่อการโอนเทคโนโลยีจาก วิสาหกิจต่างชาติ เช่น การจัดเก็บภาษีอากรจากค่าสิทธิในอัตราต่ำ ข้อกำหนดที่อนุญาตในการเข้า

ร่วมทุนของวิสาหกิจต่างประเทศ เป็นต้น ทั้งนี้ รัฐจะต้องแสดงให้เห็นถึงจุดยืนที่แน่นอนในนโยบายทางภาษีซึ่งถือเป็นปัจจัยสำคัญที่มีอิทธิพลโดยตรงต่อแรงจูงใจในการลงทุนระหว่างประเทศ

นอกจากการกำหนดแรงจูงใจในภาษีเงินได้นิติบุคคลตามหัวข้อที่ 2.4.6.1-2.4.6.6 แล้ว ยังมีภาษีอากรอื่นที่ส่งผลกระทบต่อการตัดสินใจลงทุนของธุรกิจอีก เช่น ภาษีทรัพย์สิน ภาษีทุน ภาษีการขายในวัตถุดิบ อากรนำเข้าและส่งออก เป็นต้น ซึ่งอาจใช้นโยบายของรัฐมาเป็นเครื่องมือในการสร้างแรงจูงใจทางภาษีอื่นได้ (General Policy Instruments) โดยการที่รัฐกำหนดนโยบายมาควบคุมกิจกรรมบางประเภท นโยบายทั่วไปซึ่งส่งผลกระทบต่อการลงทุนระหว่างประเทศโดยรวม เช่น นโยบายลดอัตราภาษีการขาย นโยบายยกเว้นหรือลดอัตราอกรนำเข้าสำหรับเครื่องจักรและวัตถุดิบ และนโยบายสร้างเขตการค้าเสรี นอกจากนี้ การจัดการโครงสร้างพื้นฐานโดยภาครัฐยังมีอิทธิพลต่อการลงทุนระหว่างประเทศอีกด้วย

แรงจูงใจทางภาษีในรูปแบบต่างๆ ล้วนมีความสัมพันธ์กันในภาพรวม และมีนัยสำคัญต่อความเป็นธรรมของระบบภาษีอากรซึ่งบ่อยครั้งถูกละเลยไป โดยหลักแล้วแรงจูงใจทางภาษีทำลายความเป็นธรรมแนวตั้ง (Vertical Equity)⁵⁸ และความเป็นธรรมแนวราบ (Horizontal equity)⁵⁹ กระนั้นก็ตาม โดยหลักการแล้วย่อมสามารถออกแบบแรงจูงใจทางภาษีโดยคำนึงถึงหลักความเป็นธรรมได้

การให้แรงจูงใจทางภาษีโดยการเข้ามาแทรกแซงของรัฐ ย่อมเห็นได้ชัดเจนว่าจะก่อให้เกิดความไม่สมบูรณ์ของตลาดในผลกระทบภายนอก (Externalities) อสมมาตรสารสนเทศ (Information Asymmetries) การว่างงาน (Unemployment) ตลอดจนการแข่งขันที่ไม่เท่าเทียมกัน และการผลิตโดยประหยัดเนื่องจากขยายขนาดการผลิต⁶⁰ (Economies of Scale)⁶¹ แม้ตามทฤษฎีแล้วควรกำหนดอัตราภาษีให้เท่ากันสำหรับทรัพย์สินหรือองค์กรทุกรูปแบบ แต่ในทางปฏิบัติการนำโครงสร้างทางภาษีอากรที่ซับซ้อนมากกำหนดรวมไว้ในมาตรการเพียงมาตรการเดียวเพื่อทำให้การบิดเบือนอยู่ในระดับที่เหมาะสมที่สุดที่จุด Margin เพื่อให้บรรลุความเป็นกลางทางภาษีนั้นเป็นการ

⁵⁸ การปฏิบัติเท่าเทียมกันต่อสถานะเดียวกัน

⁵⁹ ภาระภาษีสอดคล้องกับความสามารถในการจ่าย

⁶⁰ Economies of scale หมายถึง การประหยัดเนื่องจากขยายขนาดการผลิต, ราชบัณฑิตยสถาน, *อ่างแล้วเชิงอรรถที่* 48, น. 93.

⁶¹ ในกรณีที่การแข่งขันไม่สมบูรณ์และมีการผลิตเพื่อลดต้นทุน แรงจูงใจทางภาษีเฉพาะจะช่วยให้อุตสาหกรรมดังกล่าวลดต้นทุนลงและได้รับส่วนแบ่งตลาดเพิ่มขึ้น

ยาก ยิ่งไปกว่านั้น แรงจูงใจทางภาษียากที่จะประสิทธิผลต่อค่าใช้จ่าย (Cost-effectiveness)⁶² แรงจูงใจทางภาษีมีต้นทุนอย่างเห็นได้ชัดในรูปของจำนวนภาษีอากรที่ควรจะได้รับเพื่อแลกกับการใช้แรงจูงใจนั้น และยังมีต้นทุนแฝงในรูปของค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการและการหลีกเลี่ยงภาษี อันเกิดได้ง่ายขึ้นจากการใช้แรงจูงใจ ตลอดจนต้นทุนที่มีได้อยู่ในรูปของภาษีอันเกิดจากการบิดเบือนที่แรงจูงใจสร้างขึ้น ซึ่งจำเป็นที่จะต้องประเมินมูลค่าต้นทุนดังกล่าวแม้ว่าจะยากที่จะทำได้ก็ตาม

โดยทั่วไปแล้วการส่งเสริมการนำเข้าเทคโนโลยีนั้นสามารถทำได้ง่ายกว่าการส่งเสริมการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศ วิชาเทคนิคในเครื่องของวิชาเทคนิคต่างประเทศนำเข้าเครื่องจักรที่ต้องการอาศัยความรู้และใช้สิทธิบัตรหรือกระบวนการขั้นสูง โดยมีเทคโนโลยีเพียงเล็กน้อยที่โอนให้แก่ประชากรของประเทศแหล่งเงินได้ การโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศที่แท้จริงจึงมีได้เพียงกรณีที่มีจุดเชื่อมต่อระหว่างวิชาเทคนิคหรือผู้ลงทุนต่างประเทศกับวิชาเทคนิคภายในประเทศเท่านั้น บางประเทศจึงพยายามสนับสนุนจุดเชื่อมต่อนี้ดังกล่าวโดยการใช้แรงจูงใจทางภาษี ด้วยการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีบนเงื่อนไขของการใช้แรงงานหรือวัตถุดิบภายในประเทศ อย่างไรก็ตาม บทบัญญัติที่ให้สิทธิประโยชน์ที่เหนือกว่าแก่การใช้วัตถุดิบหรือส่วนประกอบภายในประเทศนั้นย่อมเป็นอุปสรรคต่อการนำเข้าซึ่งตรงกันข้ามกับกฎเกณฑ์ขององค์การการค้าโลก โดยเฉพาะอย่างยิ่งข้อตกลงว่าด้วยมาตรการการลงทุนที่เกี่ยวข้องกับการค้า (Agreement on Trade-Related Investment Measures : TRIMs Agreement) ซึ่งมีกฎเกณฑ์ห้ามมิให้ใช้บังคับมาตรการใดที่มีวัตถุประสงค์เพื่อจำกัดการนำเข้าหรือส่งเสริมผลิตภัณฑ์ภายในประเทศ รวมไปถึงการห้ามใช้มาตรการในการให้สิทธิภายในประเทศดีกว่าและการตั้งเงื่อนไขในการดูแลการนำเข้าและส่งออกของวิชาเทคนิคต่างประเทศด้วย

⁶² ประสิทธิภาพต่อค่าใช้จ่าย หรือ Cost Effectiveness สามารถคำนวณได้จากมูลค่าของปัจจัยสุทธิต่อปริมาณผลลัพธ์สุทธิ ซึ่งประสิทธิภาพนั้นสามารถคำนวณได้จากผลลัพธ์ต่อผลผลิต สืบค้นจาก <www.itd.or.th> เมื่อวันที่ 15 กันยายน 2552.