

บทที่ 5

วิเคราะห์เปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศ ของประเทศไทยและประเทศมาเลเซีย

5.1 เปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศตามหลัก กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศและแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD กับ ประเทศไทยและประเทศมาเลเซีย

ตามปกติแล้ว ภาษีเงินได้นิติบุคคลถือเป็นภาษีที่มีบทบาทที่สูงสุดในธุรกรรมโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศ ด้วยเหตุที่โดยมากแล้วธุรกรรมโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศมักเกิดขึ้นผ่านวิสาหกิจผู้พัฒนาเทคโนโลยีในต่างประเทศที่ได้ทำการถ่ายทอดเทคโนโลยีให้กับวิสาหกิจในประเทศผู้รับโอน โดยทั่วไปแล้ว ประเทศกำลังพัฒนามักมีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราที่ไม่สูงมากนักเพื่อดึงดูดให้มีการโอนเทคโนโลยีเข้ามาในประเทศของตน ซึ่งประเทศมาเลเซียจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 25¹ ของเงินได้พึงประเมิน (Chargeable Income) และประเทศไทยจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ (Net Profit)

จากหลักกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศและแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ตามการศึกษาของการประชุมสหประชาชาติว่าด้วยการค้าและการพัฒนา (United Nations Conference on Trade and Development : UNCTAD) เรื่องประเด็นสำคัญในการจัดเก็บภาษีจากการโอนเทคโนโลยี (Technology Transfer and Taxation : Key Issues) ได้พิจารณาแยกการจัดเก็บภาษีในประเทศผู้รับโอนเทคโนโลยีที่อาจเป็นอุปสรรคต่อการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศไว้สองกรณี ได้แก่

5.1.1 กรณีที่การจัดเก็บภาษีในประเทศส่งผลเป็นการเพิ่มต้นทุนการโอนที่แท้จริง (Increase the cost of transfer) และ

5.1.2 กรณีที่การจัดเก็บภาษีในประเทศส่งผลเป็นการลดผลตอบแทนการโอนเทคโนโลยี (Decrease the return on the investment)

¹ ปรับลดจากอัตราปกติร้อยละ 28 ของเงินได้พึงประเมิน ตามตารางที่ 1 ว่าด้วย “อัตราภาษี” ข้อ 2. ท้าย ITA1967

5.1.1 กรณีที่การจัดเก็บภาษีในประเทศส่งผลเป็นการเพิ่มต้นทุนการโอนที่แท้จริง (Increase the cost of transfer)

5.1.1.1 ภาวะภาษีจากอากรนำเข้าในประเทศผู้รับโอนเทคโนโลยี

“หลักการระหว่างประเทศ”

ภาวะอากรนำเข้าที่เกิดในประเทศผู้รับโอนเทคโนโลยีอาจกระทบต่อต้นทุนการโอนที่แท้จริงได้ ในเบื้องต้นจึงต้องพิจารณาถึงอัตราอากรนำเข้าทรัพย์สินทางเทคโนโลยีในประเทศผู้รับโอนเทคโนโลยีซึ่งในบางกรณี อัตราอากรนำเข้าสินค้าบางประเภทถูกกำหนดไว้ในอัตราสูงเพื่อปกป้องอุตสาหกรรมและสินค้าภายในประเทศ ดังนั้น เพื่อประโยชน์ในการนำเข้าทรัพย์สินทางเทคโนโลยีจึงควรลดหรือยกเว้นอัตราอากรนำเข้าสำหรับทรัพย์สินทางเทคโนโลยีที่ยังไม่มีการผลิตขึ้นหรือไม่สามารถผลิตได้ในประเทศผู้รับโอน

โดยหลักการทั่วไป อากรนำเข้ามีบทบาทต่อธุรกรรมโอนทรัพย์สินทางเทคโนโลยีที่เป็นทรัพย์สินมีรูปร่างเป็นสำคัญ เช่น เครื่องจักร เครื่องมือ หรืออุปกรณ์ที่ใช้ในการผลิต ฮาร์ดแวร์ เป็นต้น ในขณะที่ทรัพย์สินไม่มีรูปร่างตามหลักการแล้วไม่สามารถนำมาเป็นฐานการจัดเก็บอากรได้ด้วยลักษณะของทรัพย์สินไม่มีรูปร่างซึ่งอาจไม่ถือเป็น “ของ” (Goods) ในการจัดเก็บอากรนั่นเอง แต่กระนั้นก็ตาม ยังคงมีประเด็นที่จะต้องพิจารณาในกรณีที่ทรัพย์สินไม่มีรูปร่างนั้นถูกนำเข้าพร้อมกันกับทรัพย์สินมีรูปร่าง กรณีหลังนี้ทรัพย์สินทางเทคโนโลยีซึ่งไม่มีรูปร่างอาจถูกนำไปเป็นฐานในการกำหนดราคาเพื่อประเมินอากรนำเข้าได้ ดังนั้น นอกเหนือจากการพิจารณาอัตราอากรนำเข้าแล้ว ยังต้องพิจารณาถึงการกำหนดราคาศุลกากรด้วย (Customs Valuation) ซึ่งบทบัญญัติทางระหว่างประเทศที่สำคัญในเรื่องการกำหนดราคาศุลกากร ได้แก่ ความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีการค้าและศุลกากร Article 8 Paragraph 1 3 และ 4 ดังจะกล่าวต่อไป

Article 8 Paragraph 1 (b) วางหลักการไว้ว่า ภายใต้บทบัญญัติตาม Article 1 ในการกำหนดราคาศุลกากร จะต้องบวกมูลค่าของสิ่งของและบริการเหล่านี้เข้ากับราคาที่ต้องชำระจริงหรือพึงชำระสำหรับสินค้านำเข้า หากปรากฏว่าผู้ซื้อได้จัดหาสินค้าหรือบริการเหล่านี้ให้โดยตรงหรือทางอ้อมเพื่อการใช้ในการผลิตและการขายเพื่อส่งออกของซึ่งนำเข้า โดยไม่มีการนำไปคิดส่วนเพิ่ม ทั้งนี้ จะต้องปรากฏว่ามูลค่าดังกล่าวไม่ได้ถูกนำมารวมกับราคาที่ชำระหรือพึงชำระสินค้าหรือบริการดังกล่าว ได้แก่

- (i) วัสดุ ส่วนประกอบ ชิ้นส่วนหรือสิ่งอื่นที่คล้ายกันที่ประกอบอยู่ในของที่นำเข้า
- (ii) เครื่องมือ แม่พิมพ์ แบบพิมพ์ และสิ่งอื่นที่คล้ายคลึงกันซึ่งใช้ในการผลิตของที่นำเข้า
- (iii) วัสดุสิ้นเปลืองที่ใช้ในการผลิตของที่นำเข้า

(iv) การให้บริการทางวิศวกรรม การพัฒนา งานศิลป์ งานออกแบบ แผนผัง ภาพร่าง ซึ่งกระทำขึ้นนอกประเทศผู้นำเข้าและจำเป็นต่อการผลิตของที่นำเข้ามา

ในหมายเหตุความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีการค้าและศุลกากรได้กล่าวไว้ว่าสิ่งที่ต้องพิจารณาในการแบ่งส่วนขององค์ประกอบที่รวมไว้ในของที่นำเข้ามาตามที่กำหนดไว้ตาม Article 8 paragraph 1(b)(ii) มี 2 ประการ ได้แก่ มูลค่าขององค์ประกอบนั้นเองและวิธีแบ่งส่วนมูลค่าในของที่นำเข้ามา การแบ่งส่วนขององค์ประกอบเหล่านี้จะต้องสมเหตุสมผลและเหมาะสมกับสถานการณ์และจะต้องสอดคล้องกับหลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไป (General Accepted Accounting Principles) ในกรณีมูลค่าขององค์ประกอบ หากผู้นำเข้าได้รับองค์ประกอบนั้นจากผู้ขายด้วยราคาสำหรับคู่สัญญาซึ่งไม่มีความสัมพันธ์กัน มูลค่าขององค์ประกอบเหล่านั้นให้ถือตามราคาดังกล่าว หากองค์ประกอบนั้นได้ผลิตโดยผู้นำเข้าหรือโดยบุคคลอื่นที่มีความสัมพันธ์กับผู้นำเข้ามูลค่าควรจะเป็นต้นทุนในการผลิตสิ่งนั้น หากผู้นำเข้าเคยใช้องค์ประกอบนั้นมาแล้วไม่ต้องพิจารณาว่าได้รับหรือได้ผลิตโดยผู้นำเข้าดังกล่าวหรือไม่ ต้นทุนที่แท้จริงในการได้รับหรือผลิตจะถูกนำมาปรับลดเพื่อสะท้อนการใช้เพื่อให้ทราบมูลค่าขององค์ประกอบนั้น เมื่อกำหนดมูลค่าได้แล้วจึงทำการแบ่งมูลค่าตามของที่นำเข้ามา ซึ่งวิธีแบ่งมูลค่าอาจกระทำได้หลายวิธี เช่น มูลค่าอาจถูกแบ่งไปกับการนำเข้ารอบแรกหากผู้นำเข้าประสงค์จะชำระอากรจากมูลค่าทั้งหมดในครั้งเดียว หรือผู้นำเข้าอาจร้องขอให้แบ่งส่วนมูลค่าดังกล่าวตามจำนวนหน่วยผลิตที่นำเข้ามาครั้งแรกก็ได้ หรือผู้นำเข้าอาจขอให้มูลค่าที่แบ่งจากการผลิตทั้งหมดตามสัญญาหรือการผลิตที่เหลืออยู่ของวิสาหกิจ วิธีการแบ่งส่วนที่ใช้ขึ้นอยู่กับเอกสารประกอบที่ผู้นำเข้าเป็นผู้จัดหา

ส่วนการบวกมูลค่าสิ่งของหรือบริการตาม Article 8 paragraph 1(b)(iv) ต้องอยู่บนพื้นฐานของข้อมูลที่เป็นจริงและวัดปริมาณได้ ข้อมูลที่ผู้ซื้อพร้อมอยู่แล้วในระบบการค้าจะต้องนำมาใช้ให้มากที่สุดเท่าที่เป็นไปได้เพื่อลดภาระในการกำหนดมูลค่าของผู้นำเข้าและหน่วยงานศุลกากร สำหรับสิ่งที่ผู้ซื้อจัดหาโดยการซื้อหรือเช่า การเพิ่มมูลค่าจะต้องเป็นต้นทุนในการซื้อหรือเช่าเท่านั้น ซึ่งความสะดวกในการคำนวณมูลค่าส่วนเพิ่มจะขึ้นอยู่กับโครงสร้าง การจัดการ และวิธีปฏิบัติ รวมถึงวิธีการทางบัญชีของแต่ละวิสาหกิจด้วย เช่น วิสาหกิจที่นำเข้ามาผลิตภัณฑ์หลายอย่างจากหลายประเทศ เก็บรักษาหลักฐานของศูนย์การออกแบบนอกประเทศนำเข้าที่สามารถแสดงต้นทุนที่แน่นอนจากผลิตภัณฑ์แต่ละอย่างได้ ในกรณีนี้ การปรับราคาที่เหมาะสมจะต้องเป็นไปตาม Article 8 หรือในอีกตัวอย่างหนึ่ง วิสาหกิจถือเอาต้นทุนของศูนย์การออกแบบนอกประเทศนำเข้าเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินการทางธุรกิจทั่วไปโดยไม่แบ่งสรรตามผลิตภัณฑ์แต่ละอย่าง ตามตัวอย่างนี้ การปรับราคาที่เหมาะสมตาม Article 8 สำหรับของที่นำเข้ามาโดยการแบ่ง

ส่วนต้นทุนของศูนย์การออกแบบตามผลิตภัณฑ์ทั้งหมดที่ได้รับจากศูนย์ออกแบบดังกล่าวและบวก ต้นทุนที่ได้รับการแบ่งส่วนของแต่ละหน่วยที่นำเข้า สถานการณ์แตกต่างกันย่อมส่งผลกระทบต่อปัจจัยในการพิจารณาเพื่อกำหนดวิธีแบ่งสรรที่แตกต่างกัน ทั้งนี้ ในกรณีที่การผลิตองค์ประกอบดังกล่าว เกี่ยวข้องกับหลายประเทศและหลายช่วงเวลา การปรับราคาจะจำกัดเฉพาะตามมูลค่าที่แท้จริงที่ เพิ่มขึ้นนอกประเทศนำเข้าเท่านั้น

Article 8 Paragraph 1 (c) วางหลักการไว้ว่าจะต้องนำค่าสิทธิและค่าธรรมเนียมการอนุญาตให้ใช้สิทธิอันเนื่องมาจากของที่นำเข้าที่ผู้ซื้อจะต้องชำระไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม ซึ่งเป็นเงื่อนไขในการขายของ ทั้งนี้ จะต้องปรากฏว่าค่าสิทธิและค่าธรรมเนียมดังกล่าวไม่รวมอยู่ใน ราคาที่ต้องชำระหรือพึงชำระ

ซึ่งหมายเหตุของความตกลงได้ขยายความว่าค่าสิทธิและค่าธรรมเนียมการอนุญาตให้ใช้สิทธิตาม Article 8 Paragraph 1 (c) อาจรวมถึงค่าตอบแทนอันเนื่องมาจากสิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า และลิขสิทธิ์ อย่างไรก็ตาม ค่าตอบแทนเพื่อสิทธิในการทำซ้ำของที่นำเข้าในประเทศนำเข้าจะต้องไม่นำมารวมในราคาที่ชำระหรือพึงชำระสำหรับของที่นำเข้าในการกำหนดราคาสุทธการ ทั้งนี้ ต้องไม่นำค่าตอบแทนที่ผู้ซื้อได้ชำระเพื่อสิทธิในการจำหน่ายหรือขายในประเทศนำเข้ามารวมกับราคาที่ชำระหรือพึงชำระสำหรับของที่นำเข้า หากค่าตอบแทนนั้นมีได้เป็น เงื่อนไขสำหรับการส่งของที่นำเข้าออกไปยังประเทศนำเข้า

“หลักการในประเทศมาเลเซีย”

ในประเทศมาเลเซียนั้น มีการจัดเก็บอากรนำเข้าจากสินค้าซึ่งอยู่ในบังคับของอากรนำเข้าและได้นำเข้ามาในประเทศมาเลเซีย โดยทั่วไปแล้วจัดเก็บตามมูลค่าสินค้า (Ad Valorem Basis) หรืออาจมีการกำหนดอัตราไว้โดยเฉพาะ ซึ่งอัตราอากรนำเข้าจะอยู่ในช่วงร้อยละ 2 ถึงร้อยละ 60 ของมูลค่าสินค้าที่นำเข้า ทั้งนี้ มีการลดอัตราให้แก่สินค้าบางประเภทและยกเว้นอากรนำเข้าให้กับสินค้านำเข้าต่อไปนี้

- วัตถุดิบและส่วนประกอบที่ใช้สำหรับผลิตสินค้าเพื่อการส่งออกหรือจำหน่ายในตลาดภายในโดยตรง
- เครื่องจักรและเครื่องมือที่อยู่ในบังคับจัดเก็บอากรนำเข้าซึ่งได้ใช้ในกระบวนการผลิตโดยตรง

- วัตถุประสงค์ ส่วนประกอบและเครื่องจักรที่ใช้ในกระบวนการผลิตของผู้ประกอบการที่จดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการผลิตคลังสินค้า (Licensed Manufacturing Warehouse : LMW) อันได้แก่ ผู้ประกอบการที่ได้ส่งออกผลิตภัณฑ์สำเร็จเป็นจำนวนร้อยละ 80 หรือมากกว่านั้น²

- สำหรับผู้ประกอบการในเขตปลอดอากร (Free Zone : FZ) ซึ่งตั้งอยู่นอกพื้นที่ศุลกากรหลัก และไม่อยู่ภายใต้เขตศุลกากรอื่นใด (ยกเว้น กรณีตามระเบียบข้อห้ามเกี่ยวกับการนำเข้าและส่งออก) สามารถนำสินค้าและบริการเข้ามาในพื้นที่ปลอดอากรโดยไม่มีภาวะภาษีในอากร (ภาษีสรรพสามิต ภาษีการขาย และภาษีการบริการ) แต่ประการใด

นอกจากการยกเว้นให้ด้วยบทบัญญัติทางกฎหมายภายในประเทศมาเลเซียเองแล้ว ยังมีการยกเว้นอากรโดยผ่านรูปของความตกลงระดับทวิภาคีหรือพหุภาคี ด้วยการเข้าร่วมทำข้อตกลงว่าด้วยการค้าเสรี (Free Trade Agreement) ซึ่งมีวัตถุประสงค์หลักในการรับสิทธิในการปฏิบัติเกี่ยวกับพิกัดอัตราภาษีศุลกากรเป็นพิเศษจากประเทศที่เข้าร่วมทำความตกลงดังกล่าว ทั้งนี้ พิกัดอัตราภาษีศุลกากรจะแตกต่างกันตามข้อตกลงว่าด้วยการค้าเสรีแต่ละฉบับ

“หลักการในประเทศไทย”

ในประเทศไทยมีการจัดเก็บอากรนำเข้าสินค้าที่ได้นำเข้าซึ่งกำหนดโดยพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 ซึ่งโดยมากเป็นการจัดเก็บตามมูลค่างานนำเข้า (Ad Valorem) อย่างไรก็ตาม ในบางกรณีมีทั้งการจัดเก็บในอัตราตามมูลค่างานนำเข้าและตามสภาพ (Ad Naturam) แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า อากรนำเข้านี้จะจัดเก็บโดยระบบ Harmonized System : HS ในอัตราตั้งแต่ว้อยละ 0 ถึงร้อยละ 100 ทั้งนี้ ได้มีการยกเว้นอากรขาเข้าของเครื่องจักรให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 และประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน โดยยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบในบางกรณี นอกจากนี้ยังมีการลดอัตราหรือยกเว้นอากรขาเข้าให้แก่ประเทศกลุ่มอาเซียน (The Association of Southeast Asian Nations : ASEAN) และเขตการค้าเสรีของอาเซียน (The ASEAN Free Trade Area : AFTA) ตามข้อตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า (The General Agreement on Tariffs and Trade : GATT)

รูปแบบการยกเว้นอากรนำเข้าสำหรับเครื่องจักรหรือวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตนี้เป็นลักษณะหนึ่งในการสร้างแรงจูงใจเพื่อดึงดูดเทคโนโลยีจากต่างประเทศที่พบได้ทั่วไปในประเทศผู้รับโอนเทคโนโลยี แต่ทั้งในประเทศมาเลเซียและประเทศไทยนั้นมีการตั้งเงื่อนไขการยกเว้นหรือลดหย่อนอากรนำเข้าสำหรับเครื่องจักรเอาไว้ ซึ่งจะยกเว้นหรือลดหย่อนต่อเมื่อเครื่องจักรนั้นไม่

² นอกจากจะได้รับสิทธิยกเว้นอากรนำเข้างดแล้ว ยังอาจได้รับสิทธิยกเว้นภาษีการขายอีกด้วย

สามารถผลิตหรือประกอบเองได้ภายในประเทศ หรือเป็นเครื่องจักรใหม่ และใช้ในการผลิตที่ได้รับ การส่งเสริมการลงทุนโดยตรง อันเป็นเงื่อนไขที่กำหนดขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้สิทธิประโยชน์ แก่การนำเข้าเครื่องจักรที่ได้ใช้เทคโนโลยีใหม่ซึ่งไม่เคยมีในประเทศมาก่อนเป็นการเฉพาะ อันทำให้ แรงจูงใจในการยกเว้นอากรนำเข้าสำหรับเครื่องจักรมีประสิทธิภาพมากขึ้น

ในการกำหนดราคาของที่นำเข้าจะต้องพิจารณาตามกฎกระทรวงฉบับที่ 132 ซึ่งข้อ 9 (1) ของกฎกระทรวงฉบับดังกล่าวได้กำหนดถึงกรณีที่มีค่าสิทธิ และค่าธรรมเนียมการอนุญาต เกี่ยวเนื่องกับของที่นำเข้า ว่าจะต้องนำมูลค่าของค่าสิทธิและค่าธรรมเนียมการอนุญาตดังกล่าวมา รวมคำนวณในราคาของที่นำเข้า ซึ่งในบทบัญญัติดังกล่าวมิได้กำหนดเงื่อนไขว่าค่าสิทธิและ ค่าธรรมเนียมการอนุญาตเช่นว่าจะต้องยังไม่ถูกนำมารวมในราคาของที่นำเข้า กระนั้นก็ตาม การ ใช้บังคับบทบัญญัติดังกล่าวจะต้องตีความให้สอดคล้องกับความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีการค้า และศุลกากรใน Article 8 Paragraph 1 (c) ผลคือ ค่าสิทธิ และค่าธรรมเนียมการอนุญาตจะ สามารถนำมารวมในราคาซื้อขายได้เท่าที่ยังมิได้รวมไว้ในราคาที่ชำระหรือพึงชำระ ทั้งนี้ เพื่อความ ชัดเจนในการตีความจึงควรเพิ่มเติมถ้อยคำในกฎกระทรวงฉบับที่ 132 ข้อ 9 (1) ในส่วนนี้เพื่อความ ชัดเจนในการสร้างหลักประกันความเป็นธรรมในการกำหนดราคาของที่นำเข้าให้แก่ผู้เสียภาษีด้วย

เช่นเดียวกันกับบทบัญญัติแห่งกฎกระทรวงฉบับเดียวกันในข้อ 11 กรณีที่ผู้ซื้อเป็นผู้ จัดหาวัสดุ อุปกรณ์ หรือบริการมาใช้ในการผลิตของที่นำเข้าว่าจะต้องนำมูลค่าของวัสดุ อุปกรณ์ หรือบริการมารวมคำนวณในราคาของที่นำเข้าด้วย แม้ข้อความตามข้อ 11 จะไม่ได้กำหนดถึง เงื่อนไขว่ามูลค่าของวัสดุ อุปกรณ์ และการบริการ จะต้องยังไม่นำมารวมในราคาที่ชำระหรือพึง ชำระ ซึ่งมีได้บัญญัติเงื่อนไขที่จะปรับราคาได้ว่าจะต้องเป็นกรณีที่มูลค่านั้นยังมิได้นำมารวมไว้ใน ราคาที่ชำระจริงหรือราคาที่พึงชำระเท่านั้น อย่างไรก็ตาม การปรับราคาควรเป็นไปตามความตกลง ทั่วไปว่าด้วยภาษีการค้าและศุลกากรใน Article 8 Paragraph 1 (b) ที่กำหนดให้สามารถปรับราคา ได้เฉพาะกรณีที่ยังมิได้มีการนำมูลค่านั้นมารวมคำนวณในราคาซื้อขายของที่นำเข้าเท่านั้น ดังนี้ จึง กฎกระทรวงดังกล่าวจึงควรเพิ่มเติมเงื่อนไขในการรวมคำนวณราคาดังที่กล่าวไว้ข้างต้นแล้วอย่าง ชัดเจน

5.1.1.2 ภาวะภาษีมูลค่าเพิ่ม

“หลักการระหว่างประเทศ”

กรณีธุรกรรมอินเทอร์เน็ตระหว่างประเทศ ทั้งเทคโนโลยีที่เป็นทรัพย์สินมีรูปร่างและที่ เป็นทรัพย์สินไม่มีรูปร่างนี้ย่อมเป็นเหตุให้เกิดภาวะภาษีมูลค่าเพิ่มแก่ผู้รับโอน เพราะการโอน

ดังกล่าวถือเป็นการขายสินค้า กรณีที่ผู้รับโอนได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มหรือเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้รับเครดิตภาษีซื้อมาก็จะไม่มีภาระภาษีที่เพิ่มขึ้น แต่กรณีที่ผู้รับโอนมิได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนก็จะมีสิทธิได้รับเครดิตภาษีซื้อ จึงอาจมีภาระภาษีที่เพิ่มขึ้นได้

“หลักการในประเทศมาเลเซีย”

โดยหลักทั่วไป ประเทศมาเลเซียมีการจัดเก็บภาษีการขาย (Sales Tax) ตาม Sales Tax Act 1972 ซึ่งถือเป็นภาษีขั้นเดียว (single stage tax) ที่จัดเก็บจากสินค้าพึงประเมิน (taxable goods) ที่ได้ผลิต ขายหรือโอนในประเทศมาเลเซียโดยผู้มีหน้าที่เสียภาษี และสินค้าพึงประเมินที่นำเข้ามาเพื่อวัตถุประสงค์ในการใช้เอง โดยจะจัดเก็บในเวลาที่มีการขายสินค้าที่ได้ทำการผลิตหรือในเวลาที่มีการนำเข้า ซึ่งผู้ผลิตจะต้องทำการเรียกเก็บหรือหักและจัดเก็บภาษีจากผู้ซื้อ ในกรณีสินค้าที่นำเข้ามาในประเทศนั้น ภาษีการขายจะถูกจัดเก็บจากผู้นำเข้า ณ เวลาที่สินค้าเหล่านั้นพ้นจากการควบคุมของศุลกากร

ผู้ประกอบการที่ผลิตสินค้าพึงประเมินได้จะต้องเป็นผู้ประกอบการที่ขึ้นทะเบียนขอรับอนุญาต (Licensing) กับกรมศุลกากรตาม Sales Tax Act 1972 หากผู้ประกอบการที่มีผลตอบแทนจากการขายน้อยกว่า 100,000 ริงกิตในปีภาษีก่อนหน้าและคาดว่าจะมีผลตอบแทนการขายไม่เกิน 100,000 ริงกิตใน 12 เดือนต่อมาอาจยื่นขอรับรองการยกเว้นการขึ้นทะเบียน (Certificate of exemption from licensing) ต่อกรมศุลกากรได้ ทั้งนี้ ผู้ประกอบการดังกล่าวอาจเลือกขึ้นทะเบียนเพื่อใช้สิทธิได้รับยกเว้นภาษีในวัตถุดิบ (inputs) จากแนวคิดภาษีขั้นเดียว จึงมีการอนุญาตให้วัตถุดิบ (วัตถุดิบหรือส่วนประกอบ) ที่ได้นำเข้าหรือได้มาเพื่อใช้ในกระบวนการผลิตของผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่มีภาระภาษีการขาย ในขณะที่ผู้ผลิตซึ่งไม่ได้ทำการขึ้นทะเบียนหรือได้รับยกเว้นไม่ต้องทำการขึ้นทะเบียนยังคงถูกจัดเก็บภาษีการขายในวัตถุดิบนั้น³

การวัดมูลค่าของสินค้าเพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีการขายนั้น อ้างอิงตามหลักการขององค์การการค้าโลกว่าด้วยการวัดมูลค่าทางศุลกากร ทั้งนี้ ภาษีการขายจะจัดเก็บตามมูลค่าสินค้า (Ad Valorem) ซึ่งสามารถคำนวณตามมูลค่าของสินค้าพึงประเมินที่ได้ขาย ใช้ โอนออกไปหรือนำเข้ามา อัตราภาษีการขายของสินค้าทั่วไปจัดเก็บอยู่ในอัตราร้อยละ 10 อย่างไรก็ตาม

³ ทั้งนี้ เพื่อบรรเทาภาระภาษีการขายในวัตถุดิบให้แก่ผู้ประกอบการขนาดย่อม ผู้ประกอบการขนาดย่อมสามารถเลือกขึ้นทะเบียนตาม Sales Tax Act 1972 เพื่อการซื้อวัตถุดิบโดยปราศจากภาระภาษีการขาย อันส่งผลให้ผู้ประกอบการขนาดย่อมเสียภาษีการขายจากผลผลิตสุดท้ายเท่านั้น

ตาม มีการยกเว้นภาษีการขายให้กับสินค้าบางประเภท เช่น เครื่องมือทางการแพทย์และการศึกษา เครื่องมือเกี่ยวกับการถ่ายภาพและภาพยนตร์ เครื่องจักรสำหรับอุตสาหกรรมสิ่งทอ อุตสาหกรรมอาหาร อุตสาหกรรมกระดาษและการพิมพ์ อุตสาหกรรมการก่อสร้าง อุตสาหกรรมเหล็ก ทั้งที่ใช้และไม่ใช้ในการผลิตสินค้าพึงประเมินก็อาจได้รับยกเว้นภาษีการขายได้เช่นเดียวกัน ส่วนเครื่องจักรหนักสำหรับใช้ในอุตสาหกรรมการก่อสร้างจะได้รับยกเว้นภาษีการขายทั้งหมด ทั้งนี้ ยังมีให้แรงจูงใจโดยการยกเว้นภาษีการขายให้แก่กิจการบางประเภท เช่น กิจการเกี่ยวกับเทคโนโลยีชีวภาพ จะได้รับยกเว้นภาษีการขายสำหรับวัตถุดิบ อุปกรณ์ และเครื่องจักร

นอกจากนี้ ในประเทศมาเลเซียยังมีการจัดเก็บภาษีจากการบริการ ซึ่งเป็นภาษีขั้นเดียว (single stage tax) เช่นเดียวกับภาษีการขาย จัดเก็บจากสินค้าและบริการในประเทศมาเลเซีย บางประเภทรวมถึงบริการทางวิชาชีพและบริการให้คำปรึกษาทางด้านบัญชี ทุนความ ที่ปรึกษา กฎหมาย วิศวกรรมศาสตร์ สถาปัตยกรรม การสำรวจ กิจการโฆษณา กิจการที่ปรึกษา ผู้ให้บริการด้านการจัดการ ศูนย์รถยนต์และรับซ่อมรถยนต์ยานพาหนะ กิจการที่ให้บริการเกี่ยวกับการสื่อสารโทรคมนาคม

บุคคลธรรมดา วิสาหกิจ ห้างหุ้นส่วน สมาคม บริษัทจำกัดและนิติบุคคลอื่นใดที่ให้บริการตามประเภทที่กำหนดไว้จะต้องยื่นขอรับอนุญาต กิจการที่อยู่ในขอบเขตการจัดเก็บภาษี การบริการโดยทั่วไปแล้ว จะต้องมียอดประกอบการรายปีตั้งแต่ 150,000-500,000 ริงกิต ขึ้นอยู่กับประเภทของบริการและประเภทของกิจการ⁴ อย่างไรก็ตาม เกณฑ์ผลประกอบการรายปีไม่บังคับใช้กับการบริการทางวิชาชีพและการให้คำปรึกษาบางประเภท เช่น นักบัญชีสาธารณะ ทุนความ และที่ปรึกษากฎหมาย วิศวกรอาชีพ สถาปนิก ผู้สำรวจที่ได้รับอนุญาตหรือจดทะเบียนแล้ว ผู้ประเมินราคาอสังหาริมทรัพย์ที่ได้จดทะเบียนแล้วหรือเจ้าหน้าที่ประเมินราคาของรัฐ และที่ปรึกษา (ซึ่งไม่เข้าลักษณะก่อนหน้า) เหล่านี้จะไม่มียกเว้นผลประกอบการขั้นต่ำจึงต้องอยู่ในบังคับของการจัดเก็บภาษีการบริการทั้งหมด

⁴ ตัวอย่างเช่น บริษัทซึ่งให้บริการด้านการจัดการ รวมทั้งการจัดการโครงการและบริการ อื่นๆ ที่เกี่ยวข้องที่มีผลประกอบการตั้งแต่ 150,000 ริงกิตขึ้นไปจะอยู่ในบังคับการจัดเก็บภาษีการ บริการ เป็นต้น

“หลักการในประเทศไทย”

ในกรณีของประเทศไทยนั้น มีการจัดเก็บการบริโภคในรูปของภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งจัดเก็บจากการขายสินค้าหรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการ และการนำเข้าโดยผู้นำเข้า⁵ ที่เกิดขึ้นในราชอาณาจักรตามมาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากรผู้ประกอบการที่ขายสินค้าและบริการจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากมูลค่าทั้งหมดที่ผู้ประกอบการได้รับหรือพึงได้รับจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ รวมทั้งภาษีสรรพสามิต (ถ้ามี) ซึ่งมูลค่าของฐานภาษีนี้หมายความรวมถึง เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือประโยชน์ใดซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงินตามมาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากร โดยผู้นำเข้าจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากฐานภาษี ซึ่งฐานภาษีในกรณีนำเข้าสินค้าจะต้องเป็นไปตามมาตรา 79/2 ได้แก่ มูลค่าของสินค้านำเข้าในราคาซี.ไอ.เอฟ.ของสินค้า บวกด้วยอากรขาเข้า⁶ ภาษีสรรพสามิต ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน และภาษีและค่าธรรมเนียมอื่นตามพระราชกฤษฎีกา โดยจะจัดเก็บในอัตราร้อยละ 7 ซึ่งปรับลดลงมาจากอัตราร้อยละ 10 (ภายหลังจากรวมภาษีท้องถิ่นแล้ว)

ทั้งนี้ มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับสินค้าและบริการบางประเภทที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมอินเทอร์เน็ตโดยระหว่างประเทศ อันได้แก่ การขายตำราเรียน การให้บริการการประกอบโรคศิลปะแต่ไม่รวมถึงการให้บริการปรึกษาทางวิศวกรรมและสถาปัตยกรรม การให้บริการวิจัยหรือการให้บริการทางวิชาการในสาขาวิทยาศาสตร์และสังคมศาสตร์โดยบุคคลธรรมดา มูลนิธิ สถาบันอุดมศึกษา หรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลซึ่งไม่เป็นการบริการวิจัยหรือให้บริการทางวิชาการในทางธุรกิจ การให้บริการตามสัญญาจ้างแรงงาน และการยกเว้นให้กับกิจการขนาดย่อมซึ่งมีมูลค่าฐานภาษีไม่เกิน 1,800,000 บาทต่อปี

นอกจากนี้ การให้บริการที่กระทำในประเทศไทยและได้มีการให้บริการนั้นในต่างประเทศโดยผลของการให้บริการนั้นได้นำไปใช้ในต่างประเทศทั้งหมดและการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรเพื่อใช้ผลิตสินค้าในเขตปลอดอากรเพื่อส่งออกโดยผู้ประกอบการจดทะเบียนยังได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 กล่าวคือ ผู้ประกอบการสามารถได้รับประโยชน์จากการหักภาษีขายจากภาษีซื้อได้

⁵ ทั้งนี้ สำหรับการส่งออกสินค้าและบริการให้ใช้อัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1 แห่งประมวลรัษฎากร

⁶ แม้ผู้นำเข้าจะได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนหรือตามกฎหมายอื่น ยังคงต้องนำอากรขาเข้าซึ่งได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนมารวมเป็นมูลค่าฐานภาษี ตามมาตรา 79/2 แห่งประมวลรัษฎากร

ในกรณีผู้ประกอบการให้บริการทางเทคโนโลยีในต่างประเทศและมีการนำบริการมาใช้ในราชอาณาจักรจะต้องถือว่าเป็นการให้บริการในราชอาณาจักรตามมาตรา 77/2 จึงอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยผู้จ่ายเงินค่าบริการจะต้องเป็นผู้นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการต่างประเทศจะต้องเสีย

5.1.2 กรณีที่การจัดเก็บภาษีในประเทศส่งผลเป็นการลดผลตอบแทนการโอนเทคโนโลยี (Decrease the return on the investment)

5.1.2.1 ประเภทค่าตอบแทนในธุรกรรมโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศที่มักอยู่ในบังคับของการจัดเก็บภาษีเงินได้

“หลักการระหว่างประเทศ”

การโอนเทคโนโลยีในรูปแบบที่ต่างกันจะส่งผลให้เกิดค่าตอบแทนต่างประเภทกัน ซึ่งโดยมากค่าตอบแทนที่มักถูกจัดเก็บภาษีเงินได้ในประเทศผู้รับโอนเทคโนโลยี ได้แก่

- (1) กำไรจากธุรกิจ (Business Profit)
- (2) ค่าธรรมเนียม ค่าเช่า และค่าแห่งสิทธิ (Fees, Rents and Royalties)
- (3) เงินปันผลและผลได้จากทุน (Dividends and Capital Gains)
- (4) เงินเดือนของพนักงานหรือลูกจ้าง (Employee Salaries)

ซึ่งค่าตอบแทนที่สำคัญที่จะต้องได้รับการพิจารณาเป็นพิเศษ ได้แก่ ค่าสิทธิ และเงินเดือนของพนักงานหรือลูกจ้าง

ค่าสิทธิ

ตามแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และของ UN⁷ ได้กำหนดนิยามของค่าสิทธิไว้ใน ข้อ 12 วรรค 3 ดังนี้

“3. คำว่า “ค่าสิทธิ” ที่ใช้ในข้อนี้ หมายถึง การชำระอย่างใดที่ ได้รับเป็นค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้ สิทธิในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือวิทยาศาสตร์ใดๆ รวมทั้งการใช้ฟิล์มภาพยนตร์ หรือฟิล์ม หรือเทปใช้สำหรับการถ่ายทอดทางวิทยุหรือโทรทัศน์ สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า แบบหรือหุ่นจำลอง แผนผัง สูตรหรือกรรมวิธีลับใดๆ หรือเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้

⁷ สุเมธ ศิริคุณโชติ, กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ, (กรุงเทพมหานคร : บริษัท โรงพิมพ์เดือนตุลา จำกัด, 2550), บทที่ 9 อนุสัญญาภาษีซ้อนแบบ OECD และแบบ UN เปรียบเทียบกับแบบไทย.

อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือทางวิทยาศาสตร์ หรือเพื่อข้อสนเทศเกี่ยวกับ
ประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือทางวิทยาศาสตร์”

จากนิยามตามข้อ 12 วรรค 3 สามารถพิจารณาจากคำตอบแทนที่ถือว่าเป็นค่าสิทธิได้⁸
ดังต่อไปนี้

(1) กลุ่มลิขสิทธิ์ (copyright) ได้แก่ คำตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้ลิขสิทธิ์
ใดๆ ในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือวิทยาศาสตร์ รวมทั้งฟิล์มภาพยนตร์ และงานด้านฟิล์ม เทป หรือ
ดิสก์ (ที่ใช้ในการกระจายเสียงของวิทยุหรือโทรทัศน์) โปรแกรมคอมพิวเตอร์⁹

(2) กลุ่มสิทธิบัตร (patent) เครื่องหมายการค้า (trademark) แบบ (design) หรือ
หุ่นจำลอง (model) แผนผัง (plan) สูตรลับ (secret formula) หรือกรรมวิธีลับใดๆ (secret
process)¹⁰

(3) กลุ่มการให้ใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ (ซึ่งยัง
ไม่มีการโอนกรรมสิทธิ์ อันจะก่อให้เกิดคำตอบแทนประเภทค่าเช่า)

(4) กลุ่มการให้ใช้ข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางด้านอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม
หรือวิทยาศาสตร์¹¹

“หลักการในประเทศมาเลเซีย”

ในประเทศมาเลเซียนั้นได้กำหนดประเภทเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีตามรูปแบบ
ประเทศผู้รับโอนทั่วไป ประกอบไปด้วยกำไรจากธุรกิจ เงินได้จากการจ้างงาน ค่าเช่าและค่าสิทธิ¹²

⁸ ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการ
ทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, (กรุงเทพมหานคร : บริษัท ชวนพิมพ์ 50 จำกัด, 2550), น.439-443.

⁹ ในบางอนุสัญญาระบุรวมถึงโปรแกรมคอมพิวเตอร์ด้วย

¹⁰ ไม่คำนึงว่าจะเป็นกรรมวิธีด้านใด แต่จะพิจารณาเงื่อนไข “การเก็บรักษาเป็นความลับ”
เป็นสำคัญ, ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 8, น.441.

¹¹ มีหลักการสำคัญคือผู้ให้ใช้ข้อมูล ให้คำชี้แจงแนะนำให้คำปรึกษาหรือถ่ายทอดองค์
ความรู้จะต้องเป็นผู้มีประสบการณ์อยู่ในสายงานที่ถ่ายทอดงานนั้นๆ มาก่อน และได้นำข้อมูลองค์
ความรู้ที่ได้จากประสบการณ์ในการประกอบอาชีพในสายงานนั้นๆ มาถ่ายทอดหรือให้ใช้ โดยองค์
ความรู้หรือข้อมูลที่ถ่ายทอดให้ นั้นจะเกี่ยวกับด้านอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์
และไม่มีเงื่อนไขที่ผู้ใช้จะต้องเก็บเป็นความลับแต่อย่างใด เพราะหากมีเงื่อนไขจะเข้าความหมาย
ของกรรมวิธีลับ, ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 8, น.441-442.

ในกรณีค่าสิทธินั้น มาตรา 2 ของ The Income Tax Act 1967 ได้นิยามคำว่า “ค่าสิทธิ” (Royalties) ไว้ ดังนี้

“ค่าสิทธิ หมายความว่ารวมถึง

(a) จำนวนเงินที่จ่ายเพื่อตอบแทนการใช้ หรือ สิทธิในการใช้

(i) ลิขสิทธิ์ ผลงานทางศิลปะหรือทางวิทยาศาสตร์ สิทธิบัตร การออกแบบ หรือแบบจำลอง กระบวนการลับหรือสูตรลับ เครื่องหมายการค้า แลบบันท์กเสียงหรือแลบบันท์กภาพและเสียงซึ่งใช้ในการกระจายเสียงหรือแพร่ภาพ ภาพยนตร์ ฟิล์มหรือแลบบันท์กภาพ และเสียงหรือสื่ออื่นใดที่เป็นการทำซ้ำหรือใช้เพื่อทำซ้ำในประเทศมาเลเซีย ตลอดจนจรรยาพยานหรือสิทธิอื่นใดอันมีลักษณะเดียวกัน

(ii) วิทยาการหรือข้อมูลซึ่งเป็นความรู้ ประสบการณ์ หรือทักษะทางเทคโนโลยี อุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์

(b) เงินได้อันเนื่องมาจากการโอนทรัพย์สิน หรือ วิทยาการและข้อมูล ตามนิยามใน ข้อ (a)”

จากบทบัญญัติดังกล่าวจะเห็นได้ว่าค่าสิทธิตาม ITA1967 นั้นหมายความว่ารวมถึง

(1) ค่าตอบแทนการใช้หรือสิทธิในการใช้ทรัพย์สินทางปัญญา อันได้แก่ ลิขสิทธิ์ ผลงานทางศิลปะหรือทางวิทยาศาสตร์ สิทธิบัตร การออกแบบหรือแบบจำลอง กระบวนการลับหรือสูตรลับ เครื่องหมายการค้า แลบบันท์กเสียงหรือแลบบันท์กภาพและเสียงซึ่งใช้ในการกระจายเสียงหรือแพร่ภาพ ภาพยนตร์ ฟิล์ม หรือแลบบันท์กภาพและเสียงหรือสื่ออื่นใดที่เป็นการทำซ้ำหรือใช้เพื่อทำซ้ำในประเทศมาเลเซีย ตลอดจนจรรยาพยานหรือสิทธิอื่นใดอันมีลักษณะเดียวกัน

(2) ค่าตอบแทนการใช้หรือสิทธิในการใช้วิทยาการหรือข้อมูลทางอุตสาหกรรมพาณิชยกรรมหรือวิทยาศาสตร์

(3) ค่าตอบแทนที่จ่ายเพื่อการโอนทรัพย์สินทางปัญญาตามข้อ (1)

(4) ค่าตอบแทนที่จ่ายเพื่อการโอนวิทยาการที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยี

ค่าตอบแทนอย่างหนึ่งอย่างใดใน 4 ประเภทนี้ ถือเป็นค่าตอบแทนประเภท “ค่าสิทธิ” ซึ่งใน ITA1967 บัญญัติให้สิทธิในการจัดเก็บภาษีจากค่าตอบแทนอันเป็นค่าสิทธิดังกล่าว ค่าสิทธิใน มาตรา 2 นี้ครอบคลุมค่าตอบแทนประเภทค่าสิทธิตามความหมายของแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อน

¹² สำหรับการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนนั้น มีเพียงการบัญญัติกฎหมายให้จัดเก็บภาษีผลได้จากอสังหาริมทรัพย์ (Real Property Gains Tax) ซึ่งได้ยกเว้นให้แก่ทรัพย์สินที่โอนภายหลังจากวันที่ 31 มีนาคม ค.ศ.2007 เป็นต้นมา

OECD และ UN ได้เกือบทุกกรณี คงเหลือเพียงคำตอบแทนเพื่อการใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรมและวิทยาศาสตร์เท่านั้นที่กำหนดแยกอยู่ในมาตรา 4A แห่ง ITA1967 อันถือเป็นเงินได้ประเภทพิเศษซึ่งกำหนดรวมทั้ง “ค่าเช่าหรือคำตอบแทนที่จ่ายตามสัญญาเพื่อการใช้สังหาริมทรัพย์” ซึ่งแม้ใน ITA1967 จะไม่ได้มีการกำหนดว่าเป็นสังหาริมทรัพย์ที่ใช้ทางวิทยาศาสตร์ อุตสาหกรรมหรือพาณิชยกรรม แต่ก็อาจพิจารณาได้ว่าค่าเช่าที่จ่ายเพื่อตอบแทนสัญญาเพื่อการใช้สังหาริมทรัพย์นี้ย่อมครอบคลุมไปถึงเงินได้กลุ่มคำตอบแทนการใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรมหรือวิทยาศาสตร์เช่นกัน

“หลักการในประเทศไทย”

ในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศไทยนั้น มีการแบ่งประเภทเงินได้ตามประมวลรัษฎากรครอบคลุมตามแนวทางระหว่างประเทศเฉพาะในกรณีของเงินได้จากการจ้างงาน เงินได้จากการจ้างทำของ ค่าแห่งสิทธิ เงินปันผล ผลได้จากทุนจากการจำหน่ายหลักทรัพย์ ค่าเช่า เงินได้จากธุรกิจ แต่ไม่ได้กำหนดถึงค่าธรรมเนียมไว้เป็นพิเศษ ดังนั้น ค่าธรรมเนียมที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีจึงต้องพิจารณาเป็นกรณีไป ซึ่งอาจเข้าเงื่อนไขของเงินได้ประเภทต่างๆ ที่กำหนดไว้ได้หลายประเภท

ในกรณีของค่าสิทธินั้น ไม่มีการกำหนดประเภทธุรกรรมเอาไว้อย่างชัดเจน โดยมีการกำหนดนิยามเอาไว้ในมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากรไว้ว่าหมายความว่า “ค่าแห่งกิวีดิวัลส์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปี หรือเงินได้มีลักษณะเป็นเงินรายปีอันได้มาจากพินัยกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล” ค่าสิทธิตามความหมายแห่งประมวลรัษฎากร จึงครอบคลุมคำตอบแทน ดังต่อไปนี้

(1) ค่าแห่งกิวีดิวัลส์ หมายถึง มูลค่าที่เกิดจากชื่อเสียงที่ดี หรือความนิยมที่มีต่อสินค้า เครื่องหมายการค้า ยี่ห้อผลิตภัณฑ์ หรือมาตรฐานบริการ¹³

(2) ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น

ในทางปฏิบัติค่าสิทธิตามมาตรา 40 (3) มักอิงกับความหมายตามแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ดังนั้น ค่าสิทธิจึงครอบคลุมไปถึงการใช้ข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางด้านอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ด้วย แต่ทั้งนี้นิยามค่าสิทธิของประเทศไทยจะไม่ครอบคลุมถึงคำตอบแทนการใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ เพราะตามประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ในมาตรา 40 (5) ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทค่าเช่า ในกรณีที่คู่สัญญาเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่ไม่มีการทำความตกลงในอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศ

¹³ ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสฤติย์, อ่างแล้ว เจริญธรรมที่ 8, น.54.

ไทยจะต้องปรับใช้ตามประมวลรัษฎากร โดยถือว่าเงินได้จากการให้ใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรมและวิทยาศาสตร์เป็นเงินได้ประเภทค่าเช่า ตามมาตรา 40 (5) อย่างไรก็ตาม ทั้งสองกรณีส่งผลในการจ่ายค่าตอบแทนออกนอกประเทศ ตามมาตรา 70 ที่ไม่แตกต่างกัน กล่าวคือ อยู่ในบังคับหักภาษี ณ ที่จ่ายเช่นเดียวกัน

ค่าตอบแทนการให้บริการทางเทคโนโลยีส่วนบุคคลหรือเงินเดือนของพนักงาน

“หลักการระหว่างประเทศ”

ในการให้บริการทางเทคโนโลยีนั้น อาจตกอยู่ในขอบเขตของข้อบทที่ว่าด้วยการให้บริการส่วนบุคคล ซึ่งการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระตามข้อบท 14 แห่งแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ได้กำหนดถึงเงินได้ที่เกี่ยวกับบริการวิชาชีพหรือกิจกรรมอื่นๆ ที่มีลักษณะเป็นอิสระ ซึ่งกำหนดไว้ในวรรค 2 แห่งข้อบทเดียวกันว่า “บริการทางวิชาชีพ” หมายความรวมถึงกิจกรรมอิสระโดยเฉพาะด้านวิทยาศาสตร์ วรรณคดี ศิลปะ การศึกษา หรือการสอน รวมทั้งกิจกรรมอิสระของแพทย์ ทันตแพทย์ ทนายความ วิศวกร สถาปนิก และนักบัญชี ลักษณะที่จะเข้าข้อบทการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระนี้ได้ ผู้ให้บริการต้องเป็นบุคคลธรรมดาที่เป็นเจ้าของกิจการอิสระของตนเอง กล่าวคือ ไม่มีฐานะเป็นลูกจ้าง จึงมีความสัมพันธ์กับผู้รับบริการในลักษณะผู้รับจ้างและผู้ว่าจ้าง โดยค่าตอบแทนที่จ่ายจะมุ่งผลสำเร็จของงานเป็นสำคัญ และการให้บริการจะต้องเป็นการบริการทางวิชาชีพหรือกิจกรรมอื่นๆ ที่มีลักษณะเป็นอิสระ

ในกรณีที่เป็นการให้บริการทางเทคโนโลยีที่เกิดโดยพนักงานหรือลูกจ้างจะถือเป็นการให้บริการส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระตามข้อบทที่ 15 แห่งแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และ UN ซึ่งได้กำหนดถึงเงินเดือน ค่าจ้าง และค่าตอบแทนอื่นๆ ที่คล้ายคลึงกันที่เกี่ยวกับการทำงาน กรณีที่จะเข้าเงื่อนไขข้อบทที่ 15 นี้ได้จะต้องปรากฏว่าผู้ให้บริการเป็นบุคคลธรรมดาซึ่งมีฐานะเป็นพนักงานหรือลูกจ้างที่การให้บริการนั้นถือเป็นการทำงานเพื่อหรือในนามของนายจ้างที่จะต้องทำงานภายใต้การบังคับบัญชาของนายจ้างตามสัญญาจ้างแรงงาน ซึ่งจะจ่ายค่าตอบแทนตามระยะเวลาโดยไม่คำนึงผลสำเร็จของงาน

แต่หากผู้รับค่าตอบแทนเป็นวิสาหกิจ กรณีจะเป็นไปตามข้อ 7 อันถือเป็นกำไรธุรกิจที่พึงจัดเก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐถิ่นที่อยู่ เว้นแต่ วิสาหกิจประกอบธุรกิจในรัฐแหล่งเงินได้โดยผ่านทางสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ กรณีเช่นนี้อาจถูกจัดเก็บภาษีในรัฐแหล่งเงินได้จากกำไรที่ถือเป็นของสถานประกอบการถาวร หรือกำไรจากการขายสิ่งของหรือสินค้าเช่นเดียวกัน

กับชนิดที่ขายผ่านสถานประกอบการถาวร หรือกิจกรรมทางธุรกิจอื่นที่ประกอบกรผ่านสถานประกอบการถาวรนั้นหรือคล้ายคลึงกับชนิดที่ประกอบกรผ่านสถานประกอบการถาวรนั้น¹⁴

“หลักการในประเทศมาเลเซีย”

ในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศมาเลเซีย หลักการพิจารณาประเภทของค่าตอบแทนนั้นกำหนดไว้รวมกันไม่ว่าจะจะเป็นบุคคลธรรมดาซึ่งให้บริการส่วนบุคคลอิสระหรือให้บริการในนามของนายจ้าง โดยจะพิจารณาจากบทบัญญัติเกี่ยวกับเงินได้ประเภทพิเศษอันถือเป็นค่าตอบแทนการบริการและการให้คำปรึกษาในธุรกรรมทางเทคโนโลยีโดยตรงตาม มาตรา 4A อนุมาตรา (1) และ (2) แห่ง ITA1967 ที่บัญญัติไว้ว่า

(1) “ค่าตอบแทนการบริการที่ให้โดยบุคคลใดหรือลูกจ้างของบุคคลใดอันเกี่ยวเนื่องกับการใช้หรือสิทธิในการใช้ทรัพย์สินที่บุคคลนั้นได้ทำการจำหน่าย (หากเป็นกรณีจำหน่ายทรัพย์สินทางเทคโนโลยี จะจัดอยู่ในเงินได้ประเภทค่าสิทธิ) หรือค่าตอบแทนการบริการติดตั้งหรือจัดการโรงงาน เครื่องจักร และอุปกรณ์ใดๆ ที่บุคคลนั้นได้จำหน่าย

(2) ค่าตอบแทนเพื่อการบริการ การให้ความช่วยเหลือ คำปรึกษาทางเทคโนโลยีที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีการจัดการ (Technical Management) และการบริหาร (Administration)”

ดังนั้น “ค่าตอบแทนการบริการทางเทคโนโลยีที่อยู่ภายใต้บังคับแห่ง มาตรา 4A” นี้ ได้แก่

(a) ค่าตอบแทนการบริการที่จ่ายให้แก่บุคคลใดหรือลูกจ้างของบุคคลใด อันเกี่ยวเนื่องกับการใช้หรือสิทธิในการใช้ทรัพย์สินที่บุคคลใดได้ทำการจำหน่าย

(b) ค่าตอบแทนการให้บริการติดตั้ง หรือการจัดการโรงงาน เครื่องจักร และอุปกรณ์ใดๆ ที่บุคคลได้จำหน่าย

(c) ค่าตอบแทนการบริการ การให้ความช่วยเหลือ หรือการให้คำปรึกษาทางเทคโนโลยีที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีการจัดการและการบริหาร

อย่างไรก็ตาม แม้หลักการพิจารณาประเภทค่าตอบแทนการบริการส่วนบุคคลอันเป็นอิสระ และบริการในนามของนายจ้างจะใช้หลักเกณฑ์เดียวกัน แต่ในกรณีค่าตอบแทนการบริการที่จ่ายอันเกี่ยวเนื่องกับการใช้หรือสิทธิในการใช้ทรัพย์สิน และค่าตอบแทนการให้บริการติดตั้งหรือให้บริการจัดการโรงงาน เครื่องจักร และอุปกรณ์ใดๆ ข้อ (a) และ (b) ตาม มาตรา 4A (i) แห่ง ITA1967 ที่จ่ายเพื่อตอบแทนการบริการซึ่งเกิดขึ้นในประเทศมาเลเซียและมีการให้บริการโดยบุคคลผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่หรือลูกจ้างของบุคคลผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ นั้น จะมีอัตราภาษีหักภาษี ณ ที่จ่าย ที่แตกต่างกัน

¹⁴ อนุมาตรา (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, อ่างแล้ว เจริญธรรมที่ 8.

กล่าวคือ ในกรณีที่บริการตามข้อ (a) และ (b) เกิดขึ้นจากโครงการที่กระทำการผ่านสถานประกอบการถาวร (กรณีที่มีการปรับใช้สนธิสัญญาภาษีซ้อน Double Taxation Agreement : DTA) หรือมีการประกอบกิจการในประเทศมาเลเซีย ค่าตอบแทนดังกล่าวจะต้องอยู่ในบังคับหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 107A ของ ITA1967 กล่าวคือ ผู้จ่ายจะต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราดังต่อไปนี้

(ก) ร้อยละ 10 ของค่าตอบแทนตามสัญญาที่จ่ายให้แก่คู่สัญญาซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ในรอบปีประเมินภาษีใด

(ข) ร้อยละ 3 ของค่าตอบแทนตามสัญญา ซึ่งจ่ายให้แก่ลูกจ้างของคู่สัญญาผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในรอบปีประเมินภาษี

พร้อมทั้งต้องรับผิดชอบในการหัก ณ ที่จ่าย พร้อมทั้งแจ้งและนำส่งแก่อธิบดีกรมสรรพากร ภายใน 1 เดือน หลังจากที่มีการจ่ายหรือหักค่าตอบแทนตามสัญญา

ดังนั้น จึงอาจสรุปหลักเกณฑ์ได้ว่า

(1) ค่าตอบแทนที่จ่ายให้แก่วิสาหกิจใดหรือลูกจ้างของวิสาหกิจใดอันเกี่ยวเนื่องกับการใช้หรือสิทธิในการใช้ทรัพย์สินที่วิสาหกิจได้ทำการจำหน่าย

(2) ค่าตอบแทนการให้บริการติดตั้ง หรือการจัดการโรงงาน เครื่องจักร และอุปกรณ์ใดๆ ที่วิสาหกิจได้จำหน่าย

(3) วิสาหกิจหรือลูกจ้างของวิสาหกิจผู้รับค่าตอบแทนเป็นผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซีย

(4) และต้องปรากฏว่า

(4.1) กรณีที่มีการปรับใช้สนธิสัญญาภาษีซ้อน การบริการตามข้อ (1) และ (2) ได้เกิดขึ้นจากโครงการที่กระทำการผ่านสถานประกอบการถาวร หรือ

(4.2) มีการประกอบกิจการในประเทศมาเลเซีย

ค่าตอบแทนจากการบริการที่เข้าหลักเกณฑ์ข้างต้นนี้ จะต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 107A ดังต่อไปนี้

(ก) กรณีที่จ่ายให้แก่วิสาหกิจผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ : อัตราร้อยละ 10 ของค่าตอบแทนตามสัญญา

(ข) กรณีที่จ่ายให้แก่ลูกจ้างของวิสาหกิจผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ : อัตราร้อยละ 3 ของค่าตอบแทนตามสัญญา

ซึ่งผู้จ่ายต้องรับผิดชอบในการหัก ณ ที่จ่าย พร้อมทั้งแจ้งและนำส่งแก่อธิบดีกรมสรรพากร ภายใน 1 เดือน หลังจากที่มีการจ่ายหรือหักค่าตอบแทนตามสัญญาด้วย

ดังนั้น กรณีที่ผู้รับค่าตอบแทนเป็นบุคคลธรรมดาผู้ให้บริการส่วนบุคคลอันเป็นอิสระจะไม่อยู่ในขอบเขตของการหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 107A แต่จะต้องอยู่ในบังคับการหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 10 ของค่าตอบแทนรวมตามมาตรา 109B ประกอบกับมาตรา 6 (1)(e) และตารางที่ 1 ส่วนที่ 5 (ii)

ส่วนค่าตอบแทนเพื่อการให้บริการ การให้ความช่วยเหลือ หรือการให้คำปรึกษาทางเทคโนโลยีที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีการจัดการและการบริหารนั้น ไม่มีบทบัญญัติให้แยกพิจารณาอัตราการหักภาษี ณ ที่จ่าย จึงต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์เดียวกัน กล่าวคือ ในอัตราร้อยละ 10 ของค่าตอบแทนรวม ตามมาตรา 109B ประกอบกับมาตรา 6 (1)(e) และตารางที่ 1 ส่วนที่ 5 (ii)

“หลักการในประเทศไทย”

ในประเทศไทยนั้นไม่มีบทบัญญัติเฉพาะเพื่อรองรับค่าตอบแทนการบริการทางเทคโนโลยีไว้โดยตรง แต่มีการบัญญัติถึงเงินได้จากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40 (1) เงินได้จากการจ้างทำของตามมาตรา 40 (2) เงินได้จากการให้บริการทางวิชาชีพตามมาตรา 40 (6) เงินได้จากการรับเหมาตามมาตรา 40 (7) และเงินได้จากธุรกิจตามมาตรา 40 (8)

กรณีที่เป็นค่าตอบแทนการให้บริการส่วนบุคคลอันเป็นอิสระตามนัยของแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และ UN อันมีเงื่อนไขสำคัญว่าผู้ให้บริการต้องเป็นบุคคลธรรมดาที่เป็นเจ้าของกิจการอิสระของตนเอง ซึ่งได้รับค่าตอบแทนที่จ่ายโดยมุ่งผลสำเร็จของงานเป็นสำคัญ และเป็นบริการทางวิชาชีพหรือกิจกรรมอื่นๆ ที่มีลักษณะเป็นอิสระ จึงมักได้แก่กรณีเงินได้จากการบริการทางวิชาชีพตามมาตรา 40 (6) เพราะมุ่งพิจารณาเงื่อนไขในการบริการทางวิชาชีพอิสระเป็นสำคัญ

ในกรณีของค่าตอบแทนการให้บริการโดยพนักงานหรือลูกจ้างนั้น จะถูกพิจารณาว่าเป็นเงินได้จากการจ้างแรงงานอันเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) เพราะมีเงื่อนไขสำคัญคือการจ้างงาน โดยมีลักษณะความสัมพันธ์เป็นนายจ้างและลูกจ้างตามสัญญาจ้างแรงงาน ซึ่งค่าตอบแทนที่ได้รับเป็นการจ่ายตามระยะเวลาโดยไม่คำนึงผลสำเร็จของงานเป็นสำคัญ

ทั้งนี้ ในกรณีที่วิสาหกิจเป็นผู้รับค่าตอบแทนการให้บริการทางเทคโนโลยี เงินได้ดังกล่าวที่วิสาหกิจได้รับมักถูกพิจารณาว่าเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8) อันได้แก่ เงินได้จากการประกอบธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่นๆ เพราะถือว่าเป็นการให้บริการโดยมุ่งแสวงกำไรอันเป็นปกติของธุรกิจ และมีค่าใช้จ่ายสูง เช่น ค่าพิพากษาฎีกาที่ 5422 / 2536 ซึ่งเป็นกรณีที่บริษัทไทยว่าจ้างบริษัทของสหรัฐอเมริกาทำการแปลข้อมูลขึ้นดินและขึ้นหินเพื่อวิเคราะห์ว่ามีน้ำมันที่อำเภอลานกระบือ จังหวัดกำแพงเพชรหรือไม่ ซึ่งบริษัท

สหรัฐอเมริกาจะต้องดำเนินการหลายขั้นตอนนับแต่จัดหมวดหมู่ของสัญญาฉบับระดับข้อมูลสู่
แนวมาตรฐาน ปรับคลื่นเสียงให้อยู่ในระดับเดียวกัน ปรับสัญญาณให้ถูกต้อง กรองความถี่ให้อยู่
ในช่วงที่เห็นได้ชัดเจนและกำจัดความสับสนแล้วจึงแสดงออกเป็นภาพพิมพ์ ในการดำเนินงาน
ดังกล่าวต้องใช้เครื่องมือทางวิทยาศาสตร์ที่มีเทคโนโลยีสูง เครื่องคอมพิวเตอร์ และโปรแกรม
ซับซ้อน บุคลากรต้องใช้ผู้เชี่ยวชาญทางด้านคณิตศาสตร์และวิทยาศาสตร์เป็นจำนวนมาก ต้องเสีย
ค่าใช้จ่ายสูงถึงร้อยละ 70 ของรายได้ เงินที่บริษัทสหรัฐอเมริกาได้รับจึงถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40
(8)¹⁵

5.1.2.2 การกำหนดนิยามหรือขอบเขตของบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่และผู้ประกอบกิจการใน
ประเทศ

“หลักการระหว่างประเทศ”

ตามหลักการทางภาษีอากรระหว่างประเทศทั่วไป การจัดเก็บภาษีจากบุคคลใด จะ
กระทำต่อเมื่อรัฐมีจุดเกาะเกี่ยวกับตัวบุคคลผู้มีเงินได้ กล่าวคือ จะสามารถจัดเก็บภาษีได้จาก
หลักถิ่นที่อยู่ ดังนั้น การจะพิจารณาภาระภาษีของบุคคลใดก็ตาม จึงต้องพิจารณาหลักเกณฑ์การ
เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้นเสียก่อน

“หลักการในประเทศมาเลเซีย”

เกณฑ์การพิจารณาการมีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซียของบุคคลธรรมดา นั้น เป็นไปตาม
เงื่อนไขของมาตรา 7 แห่ง ITA1967 ซึ่งมีหลักการทั่วไปในอนุมาตรา (1) ว่า “บุคคลธรรมดาจะถูก
พิจารณาว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ทางภาษีในประเทศมาเลเซียหากมีลักษณะเข้าเงื่อนไขที่กำหนดไว้ คือ
บุคคลธรรมดา นั้น

(a) อยู่ในประเทศมาเลเซียในระยะเวลาหนึ่งระยะเวลาใดหรือหลายระยะเวลา
รวมกัน ตั้งแต่ 182 วันหรือกว่านั้นในรอบปี หรือ

(b) อยู่ในประเทศมาเลเซียเป็นเวลาน้อยกว่า 182 วันในรอบปี แต่ช่วงเวลาที่น้อยกว่า
182 วันดังกล่าว ติดกับอีกช่วงเวลาที่อยู่ในประเทศมาเลเซียเป็นจำนวน 182 วันหรือขึ้นไปในปีภาษี
ก่อนหน้านั้นหรือปีภาษีถัดไป หากระยะเวลาที่บุคคลเชื่อว่าไม่อยู่ในประเทศมาเลเซียชั่วคราว เกิดขึ้น
เนื่องมาจาก

¹⁵ คำพิพากษาฎีกาที่ 5422/2536 (ระหว่างบริษัทไทยเซลล์เอกซ์พลอเรชั่นแอนดีโพร
ดักชั่น จำกัด โจทก์ และกรมสรรพากร จำเลย) อ้างใน ชัยสิทธิ์ ตราฐธรรม, คำสอนวิชากฎหมาย
ภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร : บริษัทปิกโก้เพรส จำกัด, 2552), น. 151-153.

(i) การบริการที่เกี่ยวข้องเนื่องกับบริการในประเทศมาเลเซียและการเข้าร่วมในการประชุมหรือการศึกษาในต่างประเทศ

(ii) ความเจ็บป่วยของบุคคลนั้นหรือสมาชิกในครอบครัวของบุคคลนั้น และ

(iii) การเดินทางตามปกติถูกระ เป็นระยะเวลารวมไม่เกิน 14 วัน

จะถือเป็นช่วงเวลาที่เกี่ยวข้องกันกับเวลาที่บุคคลนั้นว่าอยู่ในประเทศมาเลเซีย ก่อนหรือหลังช่วงเวลาที่ไม่อยู่เป็นการชั่วคราวนั้น

(c) อยู่ในประเทศมาเลเซียระยะเวลาหนึ่งระยะเวลาใด หรือหลายระยะเวลารวมกัน เป็นเวลา 90 วันขึ้นไป และใน 3 จาก 4 รอบปีประเมินภาษีก่อนหน้านี้ ปรากฏว่า

(i) บุคคลนั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายนี้ในแต่ละรอบปี หรือ

(ii) บุคคลนั้นอยู่ในประเทศมาเลเซียในระยะเวลาหนึ่งระยะเวลาใด หรือหลาย ระยะเวลารวมกัน เป็นเวลา 90 วันขึ้นไปในแต่ละรอบปี

(d) บุคคลธรรมดาผู้นั้นจะถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซียในรอบปีภาษีถัดมาทันที หากได้อยู่ในประเทศมาเลเซียในแต่ละรอบปีก่อนนี้ เป็นเวลา 3 รอบปีภาษี”

โดยบุคคลธรรมดาผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซียจะถูกจัดเก็บภาษีตามช่วงของเงินได้พึงประเมิน ตั้งแต่อัตราร้อยละ 0 ถึงร้อยละ 28 ของเงินได้พึงประเมิน (Chargeable Income) ตามตารางที่ 1 ส่วนที่ 1 ข้อ 1.

การพิจารณาการมีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซียของนิติบุคคลนั้นจะเป็นไปตามมาตรา 8 (1) (b) และ (c) โดยจะต้องปรากฏข้อเท็จจริง ดังนี้

(1) นิติบุคคลเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ซึ่งกระทำการกิจการในประเทศมาเลเซียในรอบปีประเมิน ภาษีใด หากมีการจัดการและควบคุมของกิจการมีการจัดการและควบคุมกิจการนั้นหรือกิจการใด กิจการหนึ่งของนิติบุคคลนั้น เกิดขึ้นในประเทศมาเลเซีย ไม่ว่าในเวลาใดๆ ของรอบปีก็ตาม

(2) มีการควบคุมและจัดการเกี่ยวกับกิจการเกิดขึ้นโดยผู้จัดการหรือหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการควบคุมอื่นใดในประเทศมาเลเซียเป็นสำคัญ ซึ่งตามปกติแล้วการจัดการและควบคุม นั้นจะพิจารณาจากสถานที่ซึ่งมีการประชุมของกรรมการนิติบุคคลนั้นว่าเกิด ณ ที่ใด

นิติบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซียจะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 25 จาก ยอดเงินได้พึงประเมินตามตารางที่ 1 ส่วนที่ 1 ข้อ 2.

“หลักการในประเทศไทย”

ในกรณีที่เป็นบุคคลธรรมดาผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย จะต้องพิจารณาต่อไปถึงเงื่อนไขตามมาตรา 41 วรรค 2 และ 3 ดังต่อไปนี้

(1) เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยถึง 180 วันในปีภาษีดังกล่าว

(2) มีเงินได้อันเนื่องมาจาก

- หน้าที่งานที่ทำในต่างประเทศ
- กิจการที่ทำในต่างประเทศ
- ทรัพย์สินในต่างประเทศ

(3) นำเงินได้ตามข้อ (2) เข้ามาในประเทศไทยภายในปีภาษีเดียวกันกับปีที่เงินได้เกิด

หากเข้าเงื่อนไขดังกล่าวครบทั้งสามข้อก็ต้องอยู่ในบังคับถูกจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามหลักถิ่นที่อยู่ ทั้งนี้ เงื่อนไขตามข้อ (3) เปรียบเสมือนช่องว่างทางกฎหมายภาษีอากรที่เปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีสามารถวางแผนภาษีโดยไม่นำเงินได้ที่ได้รับเข้ามาในปีภาษีเดียวกันกับปีที่เกิดเงินได้นั้น ทำให้เงินได้จำนวนที่ไม่ได้นำเข้ามาไม่อยู่ในบังคับจัดเก็บภาษี

ส่วนเงื่อนไขการมีถิ่นที่อยู่ของนิติบุคคลไทยนั้น เนื่องจากประมวลรัษฎากรได้กำหนดนิยามถึงว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หมายความว่ารวมถึง นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ดังนั้น ควรจะพิจารณาตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งถือเอาสถานที่จดทะเบียนก่อตั้งนิติบุคคลนั้นเป็นสำคัญ กรณีนี้นิติบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยจึงหมายถึงนิติบุคคลที่จดทะเบียนจัดตั้งบริษัทในประเทศไทยอยู่ในบังคับจัดเก็บภาษีจากกำไรสุทธิที่เกิดจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการในรอบระยะเวลาบัญชีของนิติบุคคล

“หลักการระหว่างประเทศ”

นอกจากการจัดเก็บภาษีโดยใช้จุดเกาะเกี่ยวด้านตัวบุคคลแล้ว ยังมีการจัดเก็บภาษีโดยอาศัยจุดเกาะเกี่ยวในนิติสัมพันธ์ที่ผู้เสียภาษีได้กระทำขึ้น กล่าวคือ เก็บภาษีจากสถานที่ซึ่งก่อให้เกิดเงินได้ หรือจัดเก็บตามหลักแหล่งเงินได้ จึงต้องพิจารณาหลักเกณฑ์การมีแหล่งเงินได้ที่เกิดขึ้นในแต่ละรัฐนั้นเป็นสำคัญด้วย ทั้งนี้ รูปแบบการจัดเก็บภาษีที่พบในประเทศผู้รับโอนเทคโนโลยีในกรณีจัดเก็บภาษีจากหลักแหล่งเงินได้ มักเกิดปัญหาในกรณีที่ประเทศผู้รับโอนพยายามขยายอำนาจการจัดเก็บภาษีด้วยการขยายความการประกอบกิจการกับประเทศผู้รับโอนให้ถือว่าเป็นการประกอบกิจการในประเทศผู้รับโอนอันจะอยู่ในบังคับต้องเสียภาษี

“หลักการในประเทศมาเลเซีย”

ประเทศมาเลเซียได้วางหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ในฐานะที่ตนเป็นรัฐแหล่งเงินได้ไว้ตามมาตรา 3 แห่ง ITA 1967 ที่ให้อำนาจจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่เกิดขึ้นภายในประเทศ ซึ่งวางหลักไว้ว่า “ภายใต้บทบัญญัติแห่งกฎหมายนี้ ภาษีเงินได้จะถูกจัดเก็บในแต่ละรอบปีประเมินภาษี (year of assessment) จากเงินได้ของบุคคลใด (ทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล) ที่เพิ่มขึ้นในหรือได้รับจากประเทศมาเลเซีย หรือเงินได้จากต่างประเทศซึ่งได้รับในประเทศมาเลเซีย”

ทั้งนี้ จะไม่มีการจัดเก็บภาษีจากเงินได้จากกิจกรรมที่กระทำขึ้นในต่างประเทศโดยกิจการต่างประเทศ ตามมาตรา 3B แห่ง ITA 1967 ซึ่งจะเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีจากเงินได้จากต่างประเทศที่ได้รับในประเทศมาเลเซียเป็นการขยายอำนาจการจัดเก็บภาษีโดยไม่พิจารณาถึงนิติสัมพันธ์อันก่อให้เกิดเงินได้แต่อย่างใด

“หลักการในประเทศไทย”

กรณีของบุคคลธรรมดา ทั้งผู้มีถิ่นที่อยู่และไม่มีถิ่นที่อยู่ต้องพิจารณาตามหลักแหล่งเงินได้ ซึ่งบัญญัติไว้ในมาตรา 41 วรรค 1 แห่งประมวลรัษฎากร โดยมีเงื่อนไขการมีแหล่งเงินได้ในประเทศไทย ดังนี้

- (1) มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว
- (2) เป็นเงินได้อันเนื่องมาจาก
 - หน้าที่งานที่ทำในประเทศไทย
 - กิจการที่ทำในประเทศไทย
 - กิจการของนายจ้างที่อยู่ในประเทศไทย
 - ทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย

หากเข้าเงื่อนไขดังกล่าวแล้ว แม้จะจ่ายเงินในหรือนอกประเทศไทยก็ตามจะต้องอยู่ในบังคับจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

กรณีนิติบุคคลต่างประเทศซึ่งกระทำกิจการในประเทศไทยและประกอบกิจการในประเทศไทย จะอยู่ในบังคับจัดเก็บภาษีจากกำไรสุทธิที่เกิดจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการในรอบระยะเวลาบัญชีของนิติบุคคลเฉพาะกิจการที่เกิดในประเทศไทยเท่านั้น ตามมาตรา 66 วรรค 2 และ 76 ทวิ

นอกจากนี้ มาตรา 40 ทวิ และ 70 ตริ ที่พิจารณาว่าการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศให้แก่หรือตามคำสั่งของสำนักงานใหญ่ สาขา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกัน ตัวการ ตัวแทน นายจ้าง หรือลูกจ้าง แม้ว่าจะออกโดยมิใช่เพื่อขาย ก็ให้ถือเป็นการขายในประเทศ

โดยถือราคาสินค้าตามราคาตลาดในวันที่ส่งไปเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ส่งไป สองมาตรา นี้ก็ถือเป็นกรขยายฐานอำนาจเก็บภาษีของประเทศแหล่งเงินได้เช่นกัน¹⁶

5.1.2.3 ภาวะภาษีหัก ณ ที่จ่าย กรณีจ่ายเงินได้ออกนอกประเทศ

“หลักการระหว่างประเทศ”

ภาวะภาษีหัก ณ ที่จ่ายโดยเฉพาะอย่างยิ่งการหักภาษี ณ ที่จ่ายค่าสิทธิในอัตราสูงย่อมเป็นอุปสรรคต่อการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศ แม้ประเทศผู้รับโอนเทคโนโลยีส่วนมากมักกำหนดอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายจากค่าสิทธิกรณีปกติไว้ในอัตราสูงภาษีหัก ณ ที่จ่ายในอัตราสูงด้วยเหตุผลของการดึงกำไรให้อยู่ในประเทศแหล่งเงินได้บางส่วน แต่อัตราดังกล่าวมักจะปรับลดลงด้วยผลของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศนั้น ๆ ได้ทำกับประเทศต่าง ๆ ทำให้อัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายจากค่าสิทธิโดยทั่วไปอยู่ในอัตราไม่เกินร้อยละ 10 ซึ่งในกรณีของค่าตอบแทนการใช้ลิขสิทธิ์มักถูกปรับลดลงเหลืออัตราร้อยละ 5 จากจำนวนค่าสิทธิรวมที่ทำการส่งออกนอกประเทศ

อย่างไรก็ตาม นอกจากการหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราสูงแล้ว ยังมีประเด็นที่ต้องพิจารณา ได้แก่ การจัดเก็บภาษีจากจำนวนรวมของค่าตอบแทนทั้งหมด (Gross amount of the payment) ซึ่งเป็นจำนวนที่รวมต้นทุนในการพัฒนาเทคโนโลยีเข้าไว้ด้วยแล้ว ทำให้ Marginal tax rate บางกรณีอยู่ในอัตราสูงถึงเท่าตัวของกำไรที่แท้จริง ในกรณีที่อัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายสูงและจัดเก็บภาษีจากฐานกำไรสุทธิเท่า นั้นจะเอื้อต่อการตัดสินใจของผู้โอนเทคโนโลยีชาวต่างประเทศที่จะเข้ามาประกอบการในประเทศแหล่งเงินได้

“หลักการในประเทศมาเลเซีย”

ในประเทศมาเลเซีย นั้น มีการกำหนดอัตราหักภาษี ณ ที่จ่าย สำหรับเงินได้ที่จ่ายให้แก่ผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซียไว้ในอัตราดังต่อไปนี้

(1) เงินได้ประเภทค่าสิทธิ ตามความหมายในมาตรา 2 ITA1967 อัตราร้อยละ 10 ของจำนวนรวมค่าสิทธิ

(2) เงินได้จากการให้บริการอันเกี่ยวเนื่องกับทรัพย์สินและการติดตั้งหรือจัดการโรงงานหรือเครื่องจักรตามมาตรา 4A (i) ที่จ่ายให้แก่วิศวกรหรือลูกจ้างของวิสาหกิจที่ดำเนินการผ่านสถานประกอบการถาวรหรือปรากฏว่าการดำเนินการนั้นตั้งอยู่ในประเทศมาเลเซีย

- กรณีที่จ่ายให้แก่วิศวกร อัตราร้อยละ 10 ของค่าตอบแทนรวม
- กรณีที่จ่ายให้แก่ลูกจ้างของวิสาหกิจ อัตราร้อยละ 3 ของค่าตอบแทนรวม

¹⁶ ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, *อ้างแล้วใน เชิงอรรถที่ 8*, น.55.

(3) เงินได้จากการให้บริการอันเกี่ยวเนื่องกับทรัพย์สินและการติดตั้งหรือจัดการโรงงานหรือเครื่องจักรตามมาตรา 4A (i) (กรณีที่ไม่เข้าเงื่อนไขข้อ (2)) อัตราร้อยละ 10 ของค่าตอบแทนรวม

(4) เงินได้จากการให้บริการหรือคำปรึกษาทางเทคโนโลยี อัตราร้อยละ 10 ของค่าตอบแทนรวม

(5) ค่าเช่าสังหาริมทรัพย์หรือค่าตอบแทนเพื่อการใช้สังหาริมทรัพย์ใดๆ อัตราร้อยละ 10 ของค่าตอบแทนรวม

ทั้งนี้ มีการปรับลดตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศมาเลเซียทำไว้กับประเทศคู่สัญญาบางฉบับ โดยปรับลดอัตราค่าสิทธิลงเหลืออัตราร้อยละ 8 หรือร้อยละ 5 ซึ่งในกรณีที่อัตราตามอนุสัญญาภาษีซ้อนซึ่งทำกับประเทศคู่สัญญานั้นเป็นคุณแก่ผู้เสียภาษีในประเทศคู่สัญญามากกว่าก็จะปรับใช้อัตราตามอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้น

“หลักการในประเทศไทย”

ในกรณีของประเทศไทยมีการบัญญัติให้จัดเก็บภาษีโดยวิธีการหัก ณ ที่จ่าย จากค่าตอบแทนที่จ่ายแก่บุคคลธรรมดาผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ที่บุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือ คณะบุคคลเป็นผู้จ่ายเงินได้จากการรับทำงานให้ ตามมาตรา 40(2) หรือ เงินได้ประเภทค่าสิทธิตามมาตรา 40 (3) หรือเงินได้จากวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40 (6) ให้แก่บุคคลธรรมดาซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ผู้จ่ายจะต้องหักภาษีไว้ในอัตราร้อยละ 15.0 ของเงินได้ตามมาตรา 50 (1)(2) และ (3) ทั้งนี้ กรณีที่เป็นเงินได้จากการให้บริการที่ถือเป็นเงินได้จากการรับเหมาตามมาตรา 40 (7) และเงินได้จากการธุรกิจตามมาตรา 40 (8) ที่จ่ายให้แก่บุคคลธรรมดาผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยจะไม่อยู่ในบังคับหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50¹⁷ แต่อย่างใด

สำหรับกรณีที่นิติบุคคลต่างประเทศซึ่งไม่ได้กระทำการหรือประกอบกิจการในประเทศไทย ได้รับเงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ประเภทต่างๆ ตามมาตรา 70 จะมีอัตราหัก ณ ที่จ่ายดังต่อไปนี้

- (1) จากเงินได้พึงประเมินดังต่อไปนี้ ในอัตราร้อยละ 15 ของค่าตอบแทนรวม
 - เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) เงินได้จากการจ้างทำของ
 - เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) ค่าสิทธิ

¹⁷ เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) นอกจาก (ข)(ค)(ง)(จ) ที่จ่ายให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในต่างประเทศจะถูกจัดเก็บในอัตราร้อยละ 15 ของเงินได้

- เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) ซึ่งมีใช้ (ข) ดอกเบี้ย ดอกผลหรือประโยชน์อันเกิดจากการถือครอง หรือโอน หรือขายทรัพย์สินประเภททุน
 - เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (5) ค่าเช่า เงินที่ได้รับจากการผิดสัญญาเช่าซื้อหรือสัญญาซื้อขายเงินผ่อน
 - เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) เงินได้จากวิชาชีพอิสระ
- (2) จากเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4)(ข) เงินปันผล ในอัตราร้อยละ 10 ของเงินปันผลรวม

5.2 เปรียบเทียบรูปแบบการจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศภายในประเทศไทยและประเทศมาเลเซีย

ดังกล่าวไว้ข้างต้นแล้วว่าประเทศมาเลเซียมีการกำหนดประเภทเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมโอนเทคโนโลยีเอาไว้โดยตรง อีกทั้งกรมสรรพากรยังได้ประกาศใช้ Public Ruling¹⁸ No.4/2005 เป็นแนวทางในการจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมในมาตรา 4A แห่ง ITA 1967 ซึ่งใน Public Ruling ฉบับนี้ มีการกำหนดขอบเขตของธุรกรรมพิเศษทั้ง 3 ประเภทเอาไว้อย่างชัดเจน พร้อมทั้งยกตัวอย่างลักษณะของธุรกรรมมาประกอบในแต่ละกรณี จึงสมควรนำมาศึกษาเปรียบเทียบกับ การจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมโอนเทคโนโลยีที่เกิดในประเทศไทยที่ยังเป็นปัญหา โดยพิจารณาจากหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรเป็นหลัก

5.2.1 ค่าตอบแทนจากธุรกรรมจำหน่ายทรัพย์สินทางเทคโนโลยีและการให้บริการภายหลังการจำหน่าย

ในประเทศมาเลเซีย ค่าตอบแทนจากธุรกรรมจำหน่ายทรัพย์สินทางเทคโนโลยี ไม่ว่าจะ เป็นทรัพย์สินมีรูปร่าง เช่น เครื่องจักร อุปกรณ์ หรือทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง เช่น ทรัพย์สินทางปัญญาในรูปแบบต่างๆ ตามกฎหมาย วิทยาการ หรือข้อมูล ล้วนถือว่าเป็นค่าตอบแทนจากการโอน

¹⁸ Public Ruling ของประเทศมาเลเซียนี้ หมายถึง ระเบียบ (Ruling) ซึ่งกำหนดขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการใช้เป็นแนวทางสำหรับบุคคลทั่วไปและเจ้าน. ที่ของกรมสรรพากรประเทศมาเลเซีย ออกจากคำขยายความ Public Ruling ที่ประกาศกำหนดโดยอธิบดีกรมสรรพากร (Director General's Public Ruling)

ทรัพย์สินทางเทคโนโลยี วิทยาการและข้อมูล ตามความหมายของคำสิทธิในมาตรา 2 แห่ง ITA1967 อันอยู่ในบังคับจัดเก็บภาษีตามมาตรา 109 (1) แห่งบทบัญญัติเดียวกัน

นอกจากนี้ ค่าตอบแทนการให้บริการอันเกี่ยวเนื่องกับทรัพย์สินทางเทคโนโลยีภายหลังการจำหน่าย ก็ถือเป็นค่าตอบแทนประเภทพิเศษตาม มาตรา 4A (i) อันอยู่ในบังคับหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 107A แห่ง ITA 1967 ตามที่กล่าวไว้ในหัวข้อที่ 4.3.1 แล้ว

ซึ่งตาม Public Ruling ที่ 4/2005 ได้ยกตัวอย่างการให้บริการอันเกี่ยวเนื่องกับทรัพย์สินทางเทคโนโลยีเอาไว้ ในข้อ 6.2 ซึ่งได้แก่ การบริการส่วนบุคคลเพื่อบริการให้คำปรึกษาหรือบริการควบคุมตรวจตรา (Provision of personal for advisory or supervisory services) เช่น บริษัทมาเลเซียซื้อโรงงานไฟฟ้าจากบริษัทต่างประเทศ โดยมีเงื่อนไขการซื้อขายรวมถึงการติดตั้งโรงงานโดยบริษัทต่างประเทศด้วย บริษัทต่างประเทศจึงดำเนินการส่งวิศวกรมายังประเทศมาเลเซีย 2 คน เพื่อควบคุมการติดตั้งและดำเนินการเกี่ยวกับโรงงาน ค่าธรรมเนียมที่จ่ายให้แก่บริษัทต่างประเทศเพื่อการดำเนินการดังกล่าวถือเป็นค่าตอบแทนการให้บริการอันเกี่ยวเนื่องกับทรัพย์สินทางเทคโนโลยีซึ่งอยู่ในบังคับหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 10 ของค่าตอบแทนรวม และอีกตัวอย่างหนึ่งของการให้บริการอันเกี่ยวเนื่องกับทรัพย์สินทางเทคโนโลยี คือ บริการติดตั้งและทดสอบการใช้งานระบบ (Installation and Commissioning Services) เช่น บริษัทญี่ปุ่น ขายหม้อน้ำสแตนเลสสตีลให้แก่บริษัทผู้ผลิตเหล็กในมาเลเซีย โดยตกลงจะจ่ายค่าตอบแทนเพิ่มเพื่อรับบริการติดตั้งและทดสอบการใช้งานระบบหม้อน้ำ ดังนั้น ค่าตอบแทนที่จ่ายเพิ่มเพื่อรับบริการติดตั้งและทดสอบระบบนั้นจะอยู่ในบังคับหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 10 ของค่าตอบแทนเช่นว่านั้น

ในการจัดเก็บภาษีจากค่าตอบแทนจากธุรกรรมจำหน่ายทรัพย์สินทางเทคโนโลยีภายในประเทศไทยนั้น กรณีที่ทรัพย์สินทางเทคโนโลยีเป็นทรัพย์สินมีรูปร่าง เช่น เครื่องจักร หรือ อุปกรณ์ จะพิจารณาว่าค่าตอบแทนที่ได้รับจากการจำหน่ายทรัพย์สินดังกล่าวเป็นค่าตอบแทนประเภทเงินได้จากธุรกิจอันเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ตามจำเป็นและสมควร กล่าวคือ หักค่าใช้จ่ายได้ตามจริง เช่น หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0706/1487 ลงวันที่ 11 กุมภาพันธ์ 2546 ซึ่งมีใจความว่าเงินได้ตามสัญญาจากการจัดหาและส่งมอบอุปกรณ์และวัตถุดิบที่บริษัทต่างประเทศได้รับถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) อย่างไรก็ตาม หากทรัพย์สินทางเทคโนโลยีดังกล่าวเป็นทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง เช่น ทรัพย์สินทางปัญญาประเภทลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร เช่นนี้การจำหน่ายซึ่งสิทธิในทรัพย์สินดังกล่าวทั้งหมดจึงมักถูกพิจารณาว่าก่อให้เกิดค่าตอบแทนประเภทค่าสิทธิอันถือเป็นเงินได้พึง

ประเมินตามมาตรา 40 (3) ทำนองเดียวกันกับการโอนหรืออนุญาตให้ใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาเพียงบางส่วน

ขณะที่ค่าตอบแทนจากการให้บริการอันเกี่ยวเนื่องกับทรัพย์สินทางเทคโนโลยีที่จำหน่ายนั้นอาจถูกพิจารณาว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) หากราคาในการบริการดังกล่าวมิได้แยกออกจากราคาของทรัพย์สิน และค่าใช้จ่ายอันเนื่องจากการบริการนั้นมีมูลค่ามากหรือต้องใช้เทคโนโลยีขั้นสูงที่มีความซับซ้อน เช่น หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค. 0811/455 ลงวันที่ 22 มกราคม 2544 การขายสินค้าพร้อมติดตั้งโดยมิได้แยกราคาออกจากกันถือเป็นการขายสินค้า จึงไม่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายแต่อย่างใด แต่กรณีค่าบริการติดตั้งและรื้อถอนที่แยกจากราคาสินค้าเข้าลักษณะเป็นการจ้างทำของต้องถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย¹⁹ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0811/12106 บริษัทไทยซื้ออุปกรณ์ระบบควบคุมเครื่องกำเนิดก๊าซโดยมีซอฟต์แวร์ซึ่งใช้ได้กับอุปกรณ์ที่ซื้อเท่านั้นจึงถือเป็นส่วนหนึ่งของอุปกรณ์ เข้าลักษณะเป็นกำไรทางธุรกิจ เมื่อบริษัทในประเทศอิตาลีทำการขายโดยมิได้ผ่านสถานประกอบการในไทยจึงไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในไทย บริษัทผู้ซื้อไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้นิติบุคคล หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0802/3765 ลงวันที่ 7 มีนาคม 2539 บริษัทประกอบกิจการขายสินค้าพร้อมให้บริการติดตั้งโดยออกไปกำกับกับภาษีโดยรวมราคาสินค้าและค่าบริการติดตั้งเป็นราคาเดียวกัน เข้าลักษณะเป็นการขายสินค้าตามมาตรา 71/11 (8) แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อลูกค้าชำระราคาสินค้าให้บริษัท จึงไม่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย

ในขณะเดียวกันหากการบริการเช่นว่าเป็นเพียงการให้คำปรึกษาที่ไม่ต้องใช้เทคโนโลยีขั้นสูงหรือมีค่าใช้จ่ายจำนวนมากแต่อย่างใด ค่าตอบแทนจากการให้บริการดังกล่าวอาจถูกพิจารณาว่าเป็นเงินได้พึงประเมินอันเนื่องมาจากสัญญาจ้างทำของตามมาตรา 40 (2) ซึ่งสามารถนำค่าใช้จ่ายจากการให้บริการมาหักได้เป็นการเหมาเพียงร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาทเท่านั้น เช่น หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค.0706 (กม.08)/116 ลงวันที่ 6 พฤศจิกายน 2545 ใจความว่าบริษัทไทยจ่ายค่าตอบแทนตามสัญญาการให้บริการ คำปรึกษา แนะนำ ประสานงาน ต่างๆ โดยไม่มีความซับซ้อนหรือต้องใช้เทคโนโลยีขั้นสูงให้กับบริษัทในฮ่องกง ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2)

ในกรณีที่การให้บริการอันเกี่ยวเนื่องกับทรัพย์สินที่จำหน่ายนั้นต้องอาศัยประสบการณ์หรือวิทยาการเฉพาะ ค่าตอบแทนการให้บริการดังกล่าวอาจถูกพิจารณาว่าเป็นเงินได้ประเภทค่า

¹⁹ กรณีนี้เป็นธุรกรรมระหว่างคู่สัญญาภายในประเทศไทยแต่ผู้เขียนเห็นว่าสามารถนำประเด็นการแยกประเภทเงินได้มาเทียบเคียงได้

สิทธิตามมาตรา 40 (3) เช่น หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0811/5745 ลงวันที่ 16 พฤศจิกายน 2541 บริษัทในประเทศเบลเยียมไม่มีสถานประกอบการในประเทศไทย ได้ส่งเจ้าหน้าที่เข้ามาแนะนำการติดตั้งเครื่องจักรในไทยให้กับบริษัทไทยผู้ซื้อเครื่องจักร เงินได้ค่าที่ปรึกษาดังกล่าว เข้าลักษณะเป็นค่าสิทธิ ผู้ซื้อจึงเป็นผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่ต้องหักและนำส่งภาษีในอัตราร้อยละ 15 ตามมาตรา 70 ประกอบกับข้อ 12 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน

กรณีที่ข้อเท็จจริงปรากฏว่าการให้บริการดังกล่าวเป็นการให้บริการทางวิชาชีพซึ่งต้องอาศัยความรู้ความชำนาญเฉพาะ อาจถูกพิจารณาว่าเป็นเงินได้พึงประเมินจากการประกอบวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40 (6) ซึ่งกรณีเป็นวิชาชีพอิสระจากการประกอบโรคศิลปะสามารถหักค่าใช้จ่ายได้เป็นการเหมาไม่เกินร้อยละ 60 และกรณีวิชาชีพอิสระอื่นหักค่าใช้จ่ายได้เป็นการเหมาไม่เกินร้อยละ 30 ตามมาตรา 44 แห่งประมวลรัษฎากรประกอบกับพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11)

นอกจากนี้ หากข้อเท็จจริงปรากฏว่าผู้รับจ้างเป็นผู้ลงทุนจัดหาสัมภาระในการทำงาน นอกจากเครื่องมือต่าง ๆ และมีข้อตกลงให้ผู้ว่าจ้างเป็นผู้มีลิขสิทธิ์ในงานที่ทำ อาจพิจารณาว่าเงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทเงินได้จาการรับเหมา ตามมาตรา 40 (7) ดังเช่นในหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ 0811/14916 ลงวันที่ 21 ตุลาคม 2541 เป็นกรณีเงินได้จาการรับจัดทำโครงการพัฒนาและการสร้างเครื่องเจียร CNC และโครงการพัฒนาโปรแกรมคอมพิวเตอร์ในการผลิตเสาไฟฟ้าแรงสูง โดยลิขสิทธิ์ตกเป็นของผู้ว่าจ้าง โดยผู้รับจ้างต้องลงทุนจัดหาซื้ออุปกรณ์ในการจัดทำ เข้าลักษณะเป็นเงินได้จาการรับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (7) แห่งประมวลรัษฎากร

ทั้งนี้ หากคำตอบแทนดังกล่าวถูกพิจารณาว่าเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทเงินได้จากธุรกิจตามมาตรา 40 (8) แล้ว นอกจากผลในการหักค่าใช้จ่ายได้มากกว่าการพิจารณาว่าเป็นเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของตามมาตรา 40 (2) หรือเงินได้พึงประเมินจากวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40 (6) หรือเงินได้พึงประเมินจากการรับเหมาตามมาตรา 40 (7) แล้ว ยังส่งผลให้ไม่อยู่ในบังคับการหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 กรณีที่มีการจ่ายคำตอบแทนเช่นว่าออกนอกประเทศด้วย

5.2.2 ค่าตอบแทนจากธุรกรรมการอนุญาตให้ใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา

ตามหลักการของประเทศมาเลเซีย ค่าตอบแทนจากการอนุญาตให้ใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญานั้น ถือเป็นค่าสิทธิตามนิยามในมาตรา 2 (a) แห่ง ITA 1967 ซึ่งครอบคลุมถึงจำนวน

เงินที่จ่ายเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้ลิขสิทธิ์ ผลงานทางศิลปะหรือทางวิทยาศาสตร์ สิทธิบัตร การออกแบบ หรือแบบจำลอง กระบวนการลับหรือสูตรลับ เครื่องหมายการค้า แลบบันท์กเสียงหรือแลบบันท์กภาพและเสียงหรือสื่ออื่นใดที่เป็นการทำซ้ำหรือใช้เพื่อทำซ้ำในประเทศมาเลเซีย ตลอดจนทรัพย์สินหรือสิทธิอื่นอันมีลักษณะเดียวกัน และค่าตอบแทนการใช้หรือสิทธิในการใช้วิทยาการ หรือข้อมูลซึ่งเป็นความรู้ ประสบการณ์ หรือทักษะทางเทคโนโลยี อุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์

ทั้งนี้ ค่าตอบแทนการใช้สิทธิเหล่านี้ขึ้นอยู่กับระดับจัดเก็บภาษีตามบทบัญญัติแห่งมาตรา 4 (d) โดยจะเป็นไปตามเงื่อนไขและอัตราตามมาตรา 6 (1)(b) ประกอบกับมาตรา 109B แห่ง ITA 1967 และตารางที่ 1 ส่วนที่ 2 ข้อ 2 ทำยบทบัญญัติดังกล่าว ซึ่งมีอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายร้อยละ 10 ของค่าตอบแทนรวม

โดยหลักการทั่วไปของประเทศไทยนั้น มักพิจารณาว่าค่าตอบแทนในธุรกรรมการอนุญาตให้ใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาถือเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทค่าสิทธิตามมาตรา 40 (3) ซึ่งครอบคลุมถึงค่าแห่งกิวด์วิลล์ ค่าตอบแทนการใช้ลิขสิทธิ์ (รวมทั้งการให้ใช้ซอฟต์แวร์) สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า แบบ หรือหุ่นจำลอง แผนผัง สูตรลับหรือกรรมวิธีลับใดๆ ตลอดจนค่าตอบแทนเพื่อข้อเท็จเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือทางวิทยาศาสตร์ ทั้งนี้ หากมีการจ่ายค่าตอบแทนอันเป็นเงินได้ประเภทค่าสิทธิผู้จ่ายจะต้องอยู่ในบังคับหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรด้วย เช่น หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0811/604 ลงวันที่ 23 มกราคม 2545 เงินจ่ายค่าซอฟต์แวร์หรือโปรแกรมคอมพิวเตอร์ และโปรแกรมคอมพิวเตอร์ประเภท “Software subscription” ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) อยู่ในบังคับหักภาษี ณ ที่จ่าย หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0811/ก.631 ลงวันที่ 22 พฤศจิกายน 2544 ค่าตอบแทนการเขียนโปรแกรมคอมพิวเตอร์ ค่าตอบแทนการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ หรือค่าตอบแทนการซื้อโปรแกรมคอมพิวเตอร์ที่ขายโดยทั่วไป ทั้งนี้ ไม่ว่าจะจะมี License หรือไม่ ถือเป็นเงินได้พึงประเมินเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0811/2709 ลงวันที่ 20 มีนาคม 2544 บริษัทจ่ายค่าตอบแทนการถ่ายทอดวิทยาการ เข้าลักษณะเป็นค่าแห่งสิทธิ หากค่าสิทธิดังกล่าวมิได้มีส่วนเกี่ยวข้องกับสถานประกอบการถาวรในไทย เมื่อจ่ายค่าตอบแทนไปต้องหักไว้ในอัตราร้อยละ 15 และหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0811/ก.1475 ลงวันที่ 11 ตุลาคม 2543 โปรแกรมคอมพิวเตอร์ ถือเป็นงานวรรณกรรมตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ.

2537 ค่าตอบแทนโปรแกรมคอมพิวเตอร์ถือเป็นค่าสิทธิ บริษัทผู้จ่ายเงินค่าโปรแกรมดังกล่าว มีหน้าที่หักภาษีจากเงินที่จ่ายตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

5.2.3 ค่าตอบแทนจากธุรกรรมการให้บริการและให้คำปรึกษาทางเทคโนโลยี

ในประเทศมาเลเซีย ค่าตอบแทนเพื่อการบริการ การให้ความช่วยเหลือ คำปรึกษาทางเทคโนโลยีที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีการจัดการหรือการบริหารในการดำเนินการ การลงทุน โครงการ หรือแผนงานในสาขาวิทยาศาสตร์ อุตสาหกรรม หรือพาณิชย์กรรม ถือเป็นเงินได้ประเภทพิเศษตามมาตรา 4A (ii) ที่อยู่ในบังคับจัดเก็บภาษีเงินได้ตามอัตราและเงื่อนไขแห่งมาตรา 6 (1)(e) ประกอบกับมาตรา 109B แห่ง ITA 1967 และตารางที่ 1 ส่วนที่ 5 (ii)

ทั้งนี้ ค่าตอบแทนเพื่อการบริการทางเทคโนโลยีนั้นยังขยายความรวมถึงค่าตอบแทนเพื่อความช่วยเหลือหรือการบริการอื่นไม่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีซึ่งมีเนื้อหาเกี่ยวกับการประกอบกิจการ การดำเนินธุรกิจ โครงการ หรือแผนงานใดๆ ในสาขาวิทยาศาสตร์ อุตสาหกรรม หรือพาณิชย์กรรม และค่าตอบแทนเพื่อการส่งผ่าน การใช้ความรู้ความเชี่ยวชาญ ความรู้เฉพาะ ทักษะ ความชำนาญ การจัดการทางเทคนิค การจัดหาตลาด บริการให้คำปรึกษาทางกฎหมาย บริการส่วนบุคคลเกี่ยวกับเทคโนโลยีและซอฟต์แวร์ ตลอดจนการบริการทางเทคโนโลยีระหว่างวิสาหกิจ ตามข้อ 7.2 และ 7.3 แห่ง Public Ruling ที่ 4/2005 ประกอบกับมาตรา 4A (ii) แห่ง ITA 1967 นอกจากนี้ ยังรวมถึงค่าตอบแทนในการบริหาร การจัดการ และการบริการเชิงบริหารอื่นเกี่ยวข้องกับการประกอบกิจการ การดำเนินธุรกิจ โครงการ หรือแผนงานใดๆ ในสาขาวิทยาศาสตร์ อุตสาหกรรม หรือพาณิชย์กรรม ตามข้อ 7.4 แห่ง Public Ruling ที่ 4/2005 ด้วย

ตัวอย่างของการบริการข้างต้น ได้แก่ บริการด้านการจัดการหรือการตลาด เช่น บริษัทนอร์เวย์ทำสัญญากับบริษัทมาเลเซียเพื่อให้บริการเกี่ยวกับการจัดการและการตลาดในประเทศมาเลเซียอันเนื่องมาจากการดูแลตรวจตราและควบคุมผู้จัดการทั่วไป การดูแลตรวจตราและประสานงานเจ้าหน้าที่ในโครงการฝึกอบรมและพัฒนา และส่งเสริมแผนการตลาดสำหรับโรงแรมในประเทศมาเลเซีย ค่าตอบแทนเพื่อการบริการด้านการจัดการและการตลาดที่กระทำขึ้นทำขึ้นในประเทศมาเลเซียต้องอยู่ในบังคับหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 10 ตามมาตรา 109B แห่ง ITA (Management or Marketing Services) บริการให้คำปรึกษา เช่น บริษัทอังกฤษที่ให้บริการทางสถาปัตยกรรมได้ตกลงออกแบบโรงพยาบาลสมัยใหม่ในกรุง Kuala Lumpur โดยส่งเจ้าหน้าที่เข้ามาในประเทศมาเลเซียเพื่อตรวจสอบสถานที่ ปรีกษาหารือกับบริษัทในมาเลเซีย และส่งต้นร่างให้เพื่อการนี้บริษัทมาเลเซียตกลงจ่ายค่าธรรมเนียมการให้คำปรึกษา ค่าธรรมเนียมส่วนที่ชำระเพื่อการบริการที่เกิดในประเทศมาเลเซียอยู่ในบังคับหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 109B แห่ง ITA

การให้บริการทางเทคโนโลยีระหว่างบริษัท เช่น บริษัท E ซึ่งเป็นบริษัทข้ามชาติ ประกอบกิจการเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์ที่ใช้ในการติดต่อสื่อสาร กระบวนการจัดการ เครื่องจักรอัตโนมัติ ทางอุตสาหกรรม และบริการอื่นที่เกี่ยวข้อง บริษัท E เป็นบริษัทในเครือในประเทศมาเลเซีย ดำเนินโครงการแก่ลูกค้าในประเทศมาเลเซียโดยมีหน้าที่จัดหาความช่วยเหลือจากบริษัทแม่และบริษัทในเครืออื่น ๆ ซึ่งมีได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซียเพื่อจัดโครงการฝึกอบรมทางเทคโนโลยี จัดการ หรือให้บริการที่เกี่ยวข้องอื่นใด เจ้าหน้าที่จากบริษัทแม่และบริษัทในเครืออื่น ๆ จะได้รับมอบหมายให้เข้ามาทำงานในประเทศมาเลเซียโดยมีระยะเวลาขึ้นอยู่กับเงื่อนไขของโครงการ และเงินเดือนของพนักงานผู้ได้รับมอบหมายนั้นจะตกเป็นภาระของบริษัทแม่หรือบริษัทในเครือผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในจำนวนเงินเดือนของพนักงานอยู่ในบังคับหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 10 ของจำนวนรวมตามบริการที่เกิดขึ้นในประเทศมาเลเซีย ในกรณีที่บริการบางส่วนได้กระทำในต่างประเทศ ส่วนที่อยู่ในบังคับหักภาษี ณ ที่จ่ายจะถือเอามูลค่าบริการเฉพาะที่เกิดขึ้นในประเทศมาเลเซียเท่านั้น

หลักสูตรฝึกอบรมเฉพาะ เช่น บริษัทที่จัดการเกี่ยวกับทรัพยากรบุคคลในประเทศ สิงคโปร์เข้าทำสัญญากับบริษัทมาเลเซียว่าจะจัดหลักสูตรฝึกอบรมโดยปรับแต่งให้รับกับความ ต้องการของบริษัทมาเลเซียเป็นพิเศษ โดยหลักสูตรดังกล่าวจัดขึ้นทั้งในประเทศมาเลเซียและ ประเทศสิงคโปร์ ค่าตอบแทนสำหรับหลักสูตรที่ได้จัดขึ้นในประเทศมาเลเซียอยู่ในบังคับหักภาษี ณ ที่จ่าย ภายใต้มาตรา 109B แห่ง ITA 1967

ในการจัดเก็บภาษีจากค่าตอบแทนการให้บริการทางเทคโนโลยีนั้น หากการให้บริการ ดังกล่าวเป็นการให้บริการโดยบุคคลธรรมดาซึ่งสามารถกระทำได้โดยลำพัง ค่าตอบแทนจากการ ให้บริการดังกล่าวถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามสัญญาจ้างทำของตามมาตรา 40 (2) เช่น หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0811/5678 ลงวันที่ 10 กรกฎาคม 2543 บุคคลธรรมดามี เงินได้จากการรับทำงานวิจัยและให้คำแนะนำด้านการปรับปรุงและพัฒนาคุณภาพและ ประสิทธิภาพการผลิตด้านเคมี หากกระทำเพียงคนเดียว เข้าลักษณะเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร แต่หากได้ร่วมกับบุคคลอื่นหรือมีลูกจ้าง สำนักงาน และค่าใช้จ่ายในการ บริหารงานมาก เข้าลักษณะเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร

เช่นเดียวกันกับกรณีที่มีการให้บริการทางเทคโนโลยีที่ไม่มีการถ่ายทอดข้อสนเทศหรือ ประสิทธิภาพ และไม่มีการตกลงในข้อสัญญาเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลที่มีการปกปิด ค่าตอบแทนการบริการดังกล่าวจะถูกพิจารณาว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) เช่น หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค.0706 (กม.08)/116 ลงวันที่ 6 พฤศจิกายน 2545 ดังที่ กล่าวมาแล้วในหัวข้อ 5.2.1

กรณีการให้บริการที่มีการตกลงกันในเงื่อนไขเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลในการให้บริการ นั้น อาจถูกพิจารณาว่าเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทค่าสิทธิตามมาตรา 40 (3) ดังตัวอย่างใน หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0811/6732 ลงวันที่ 7 สิงหาคม 2545 มีใจความว่าภาษี เงินได้นิติบุคคลกรณีจ่ายค่าบริการให้ความช่วยเหลือทางธุรกิจแก่บริษัทต่างประเทศ กรณีมิใช่ ลักษณะของการให้บริการทางวิชาชีพหรือรับจ้างทำงานโดยปกติทั่วไป และมีข้อกำหนดห้าม เปิดเผยและต้องส่งคืนเมื่อเลิกสัญญาถือเป็นค่าสิทธิ บริษัทไทยผู้จ่ายมีหน้าที่หักภาษีเงินได้นิติ บุคคลในอัตราร้อยละ 15 ของค่าบริการ

กรณีที่ค่าตอบแทนการให้บริการถูกพิจารณาเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทเงินได้จาก ธุรกิจตามมาตรา 40 (8) เช่น หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0811/ก.124 ลงวันที่ 6 สิงหาคม 2544 การรับจ้างออกแบบ Block Diagram (ผังการทำงานหรือวงจรที่เชื่อมโยงกัน ทั้งหมด) ตามโครงสร้างฮาร์ดแวร์ และออกแบบ Module (ชุดคำสั่ง) ลักษณะต่างๆ โดยมีได้ ถ่ายทอดข้อสนเทศหรือประสบการณ์ที่ปกปิดกันแต่อย่างใด เข้าลักษณะเป็นการรับจ้างทำของถือเป็นกำไรจากธุรกิจ หากเป็นการให้บริการในต่างประเทศโดยมิได้ผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยจะไม่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย เมื่อผู้ว่าจ้างจ่ายค่าจ้างจึงไม่มีหน้าที่หัก ภาษีเงินได้แต่อย่างใด และหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0811/10930 ลงวันที่ 22 ตุลาคม 2542 บริษัทจ่ายค่าที่ปรึกษาด้านวิศวกรรมทั่วไปซึ่งไม่มีการให้ข้อมูลที่มีการปกปิดกันแต่ อย่างใด ให้แก่บริษัทในประเทศฝรั่งเศสโดยไม่ผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย บริษัทมี หน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

5.2.4 ค่าตอบแทนจากธุรกรรมการเช่าทรัพย์สินทางเทคโนโลยี

ประเทศมาเลเซียจัดเก็บภาษีจากค่าตอบแทนในการเช่าหรือใช้ทรัพย์สินทางเทคโนโลยี ในฐานะเงินได้ประเภทค่าเช่าตามมาตรา 2 ประกอบกับมาตรา 4 (d) แห่ง ITA 1967 ทั้งนี้ ในกรณีที่ ค่าเช่าหรือค่าตอบแทนการใช้สิ่งหาริมทรัพย์ใด ๆ อันเกิดจากธุรกรรมการเช่าหรือธุรกรรมการจัดการ เกี่ยวกับการใช้ทรัพย์สินไม่ว่าประเภทใด ที่ได้จ่ายให้แก่ผู้รับซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซีย ค่าตอบแทนการเช่าดังกล่าวจะตกอยู่ในบังคับจัดเก็บภาษีเงินได้ประเภทพิเศษตามเงื่อนไขใน มาตรา 4A (3) ประกอบกับมาตรา 6 (1)(e) แห่ง ITA 1967

ทั้งนี้ ข้อ 8 แห่ง Public Ruling ที่ 4/2005 ได้กำหนดให้ค่าเช่าหรือค่าตอบแทนตาม สัญญาการจัดการเพื่อการใช้สิ่งหาริมทรัพย์ให้รวมไปถึงค่าตอบแทนการใช้แทนขุดเจาะน้ำมัน เรือ เรือทะเล รถยนต์ เครื่องบิน หรืออุปกรณ์อื่นใด (ไม่รวมถึงค่าระวางในการส่งออกสินค้า) ค่าตอบแทนการเช่า slot ในเรือ ค่าตอบแทนการเช่าเรือ (ทั้งกรณีเช่าเรือและเช่าเรือพร้อมลูกเรือ)

ค่าตอบแทนการได้รับอนุญาตให้ใช้เรือภายในระยะเวลาที่กำหนด ค่าตอบแทนการได้รับอนุญาตให้ใช้เรือตามรอบการเดินทาง

ในประเทศไทยไม่มีการบัญญัติถึงเงินได้ประเภทค่าตอบแทนจากธุรกรรมการเช่าหรือค่าตอบแทนเพื่อการจัดการในการใช้ทรัพย์สินทางเทคโนโลยีไว้เป็นพิเศษ กรณีจึงต้องพิจารณาตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ค่าตอบแทนจากธุรกรรมการเช่าทรัพย์สินทางเทคโนโลยีโดยทั่วไปซึ่งตัวทรัพย์สินนั้นมีได้เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินทางปัญญา (เช่น ลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า) แต่ประการใด ค่าตอบแทนจากธุรกรรมการเช่าดังกล่าวจะถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (5)(ก) แห่งประมวลรัษฎากร

ในทางกลับกัน หากค่าตอบแทนในธุรกรรมการเช่าทรัพย์สินทางเทคโนโลยีนั้นเกิดจากทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินทางปัญญาหรือเป็นการใช้อุปกรณ์ทางพาณิชย์กรรม วิทยาศาสตร์ หรืออุตสาหกรรม ค่าตอบแทนดังกล่าวอาจถูกพิจารณาว่าเป็นค่าสิทธิอันเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากรได้ ดังหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0802/01206 ลงวันที่ 20 มกราคม 2535 ที่พิจารณาว่าเงินค่าตอบแทนการเช่าที่องค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยได้จ่ายให้แก่การโทรคมนาคมอินโดนีเซีย “เปอรุมเทล” (PERUMTEL) ตามสัญญาเช่าช่องสื่อสัญญาณ (Transponder) ในระบบดาวเทียมสื่อสารภายในประเทศของอินโดนีเซีย ถือเป็นเงินได้ประเภทค่าสิทธิตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร โดยเปอรุมเทลซึ่งจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศอินโดนีเซียมีฐานะเป็นรัฐพาณิชย์ที่ทำผลประโยชน์ให้แก่รัฐบาลอินโดนีเซียเข้าลักษณะเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร และเนื่องจากเปอรุมเทลไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย ดังนั้น องค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยจึงมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 ของค่าตอบแทนดังกล่าวตามมาตรา 70 (2) แห่งประมวลรัษฎากรประกอบกับข้อ 12 วรรค 2 (ข) แห่งความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐอินโดนีเซียเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน²⁰ ในขณะเดียวกัน หากค่าตอบแทนอันเป็นค่าเช่าทรัพย์สินทางเทคโนโลยีที่เป็นเกี่ยวเนื่องกับทรัพย์สินทางปัญญาหรือเป็นอุปกรณ์ทางพาณิชย์กรรม อุตสาหกรรม หรือวิทยาศาสตร์ ซึ่งมีค่าใช้จ่ายในธุรกรรมที่ค่อนข้างสูง กรมสรรพากรอาจพิจารณาว่าเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทเงินได้จากธุรกิจตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ดังเช่นหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0811/11792 ลงวันที่ 20 ธันวาคม 2544 ซึ่งเป็นกรณีบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยประกอบกิจการให้บริการเกี่ยวกับอินเทอร์เน็ตได้ทำสัญญาขอเช่าสัญญาณอินเทอร์เน็ตเนทจากนิติบุคคลใน

²⁰ ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, *อั่งแล้ว เชิงอรรถที่ 8*, น.82-83.

ประเทศสหรัฐอเมริกาโดยชำระค่าบริการปีนั้ตรรายเดือน ดั้งนี้ การให้บริการของนิติบุคคล
สหรัฐอเมริกาเป็นลักษณะการประกอบธุรกิจเกี่ยวกับการให้บริการสัญญาณอินเทอร์เน็ตผ่าน
ดาวเทียมซึ่งใช้เทคโนโลยีสมัยใหม่และมีการลงทุนค่อนข้างสูง เมื่อบริษัทไทยชำระค่าตอบแทน
ดังกล่าวให้แก่นิติบุคคลสหรัฐอเมริกาจึงเข้าลักษณะเป็นการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40
(8) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งผู้จ่ายไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายจากค่าตอบแทนดังกล่าวตาม
มาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด²¹

²¹ ธนภณ (เฟริศพิบูลย์) แก้วสฤติย์, *อ้งแล้ว เชิงอรรถที่* 8, น.83 - 85.

ตารางที่ 3

อัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศมาเลเซีย
ได้ทำความตกลงกับประเทศต่างๆ

ประเทศคู่สัญญา	อัตราภาษีหัก ณ ที่จ่าย (ร้อยละ)	
	ค่าสิทธิ	ค่าธรรมเนียมทางเทคโนโลยี
อัลบาเนีย (Albania)	10	10
ออสเตรเลีย (Australia)	10 หรือ 0	0
ออสเตรีย (Austria)	10	10
บาห์เรน (Bahrain)	8	10
บังกลาเทศ (Bangladesh)	10 หรือ 0	10
เบลเยียม (Belgium)	10	10
บอสเนียเฮอร์เซโกวีนา (Bosnia & Herzegovina)*	8	10
แคนาดา (Canada)	10 หรือ 0	10
สาธารณรัฐประชาชนจีน (China, People's Republic)	10	10
ชิลี (Chile)	10	5
โครเอเชีย (Croatia)	10	10
สาธารณรัฐเชค (Czech Republic)	10	10
เดนมาร์ก (Denmark)	10 หรือ 0	10
อียิปต์ (Egypt)	10	10
ฟีจี (Fiji)	10	10
ฟินแลนด์ (Finland)	10 หรือ 0	10
ฝรั่งเศส (France)	10 หรือ 0	10
เยอรมนี (Germany)	10 หรือ 0	0
ฮังการี (Hungary)	10	10
อินเดีย (India)	10	10
อินโดนีเซีย (Indonesia)	10	10

อิหร่าน (Iran)	10	10
ไอร์แลนด์ (Ireland)	8	10
อิตาลี (Italy)	10 หรือ 0	10
ญี่ปุ่น (Japan)	10	10
จอร์แดน (Jordan)	10	10
คาซัคสถาน (Kazakhstan)	10	10
เกาหลีใต้ (South Korea)	10 หรือ 0	10
(Kyrgyz Republic)	10	10
คูเวต (Kuwait)	10	10
เลบานอน (Lebanese Republic)	8	10
ลักเซมเบิร์ก (Luxembourg)	8	8
สาธารณรัฐมอลตา (Republic Malta)	10	10
มอริเชียส (Mauritius)	10	10
มอร็อกโก (Morocco)	10	10
มองโกเลีย (Mongolia)	10	10
พม่า (Myanmar)	10	10
นามิเบีย (Namibia)	5	5
เนเธอร์แลนด์ (Netherlands)	8 หรือ 0	8
นิวซีแลนด์ (New Zealand)	10 หรือ 0	10
นอร์เวย์ (Norway)	10 หรือ 0	10
ปากีสถาน (Pakistan)	10 หรือ 0	10
ปาปัวนิวกินี (Papua New Guinea)	10	10
ฟิลิปปินส์ (Philippines)	10 หรือ 0	10
โปแลนด์ (Poland)	10 หรือ 0	10
โรมาเนีย (Romania)	10 หรือ 0	10
สหพันธรัฐรัสเซีย (Russian Federation)	10	10

ซาอุดีอาระเบีย (Saudi Arabia)	8	10
เซเชลล์ (Seychelles Republic)	10	10
สิงคโปร์ (Singapore)	8	5
ศรีลังกา (Sri Lanka)	10	10
แอฟริกาใต้ (South Africa)	5	5
สเปน (Spain)	7	5
ซูดาน (Sudan)	10	10
สวีเดน (Sweden)	8	8
สวิสเซอร์แลนด์ (Switzerland)	10 หรือ 0	10
ซีเรีย (Syria)	10	10
ไทย (Thailand)	10 หรือ 0	10
ตุรกี (Turkey)	10	10
สหรัฐอาหรับเอมิเรต (United Arab Emirates)	10	10
สหราชอาณาจักร (United Kingdom)	8	8
อุซเบกิสถาน (Uzbekistan)	10	10
เวเนซุเอลา (Venezuela)	10	10
เวียดนาม (Vietnam)	10	10
Zimbabwe	10	10

ที่มา : 2008/2009 Malaysian Tax and Business Booklet, PricewaterhouseCoopers²² หน้า 25-27

หมายเหตุ : *ด้วยเหตุที่อัตราตามกฎหมายภายในของประเทศมาเลเซียต่ำกว่าในบางกรณี จึงต้องนำอัตราภาษีที่ต่ำกว่ามาปรับใช้เพราะเป็นคุณแก่ผู้เสียภาษี ดังนั้น อัตราที่กล่าวถึงตามตารางนี้ จึงได้แก่อัตราตามกฎหมายภายในของประเทศมาเลเซียที่มีผลบังคับใช้ แต่จะไม่ใช่เพดานอัตราภาษีอย่างสูงตามอนุสัญญาภาษีซ้อน เช่น กรณีอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและ

²² Retrieved September 7, 2010. from

ประเทศมาเลเซียได้กำหนดเพดานอัตราภาษีค่าสิทธิที่สามารถจัดเก็บได้ไว้ในอัตราร้อยละ 15 ของจำนวนรวมค่าสิทธิ เป็นต้น

**ตั้งแต่วันที่ 21 กันยายน ค.ศ.2002 เป็นต้นมา ค่าธรรมเนียมเพื่อตอบแทนการบริการทางเทคโนโลยีและการจัดการ (Fees for technical and management services) ที่อยู่ในบังคับจัดเก็บภาษีเงินได้ได้นั้น จะต้องเป็นการให้บริการที่เกิดในประเทศมาเลเซียเท่านั้น²³

²³ *Infra note.*

ตารางที่ 4

การจำกัดเพดานอัตราภาษีในประเทศผู้จ่ายค่าสิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อน

ฉบับต่างๆ ของประเทศไทย

หากผู้รับค่าสิทธิไม่มีสถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำอยู่ในประเทศผู้จ่ายค่าสิทธิ ให้ประเทศผู้จ่ายค่าสิทธิมีสิทธิเก็บภาษีได้ตามกฎหมายภายใน แต่ต้องไม่เกินเพดานอัตราดังต่อไปนี้

ประเทศคู่สัญญา	อัตราภาษี ไม่เกินร้อยละ	เงื่อนไข
1. นอร์เวย์ (เก่า)	15	ค่าสิทธิทุกกรณี
2. เดนมาร์ก	5	ค่าสิทธิในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือ วิทยาศาสตร์
	15	ค่าสิทธิในกรณีอื่น ๆ
3. สหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมัน	5	ค่าสิทธิในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือ วิทยาศาสตร์
	15	ค่าสิทธิกรณีอื่น ๆ
4. ฝรั่งเศส	5	ค่าสิทธิในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือ วิทยาศาสตร์
	15	ค่าสิทธิกรณีอื่น ๆ
5. สาธารณรัฐสิงคโปร์	15	ค่าสิทธิทุกกรณี
6. เนเธอร์แลนด์	5	ค่าสิทธิในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือ วิทยาศาสตร์
	15	ค่าสิทธิกรณีอื่น ๆ
7. สาธารณรัฐเกาหลี	15	ค่าสิทธิทุกกรณี ²⁴
8. อิตาลี	5	ค่าสิทธิในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือ วิทยาศาสตร์
	15	ค่าสิทธิกรณีอื่น ๆ
9. เบลเยียม	5	ค่าสิทธิในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือ

²⁴ ค่าสิทธิเกี่ยวกับการประกอบการเหมืองแร่ เหมืองหิน หรือ ทรัพยากรธรรมชาติอย่างอื่น ไม่อยู่ในความหมายของค่าสิทธิในข้อนี้

	15	วิทยาศาสตร์ ค่าสิทธิกรณีอื่น ๆ
10. สาธารณรัฐอิสลาม ปาเกีสถาน	10 20 ยกเว้น	ค่าสิทธิในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือ วิทยาศาสตร์ (รวมถึงการจำหน่ายสิทธิดังกล่าวด้วย) ค่าสิทธิในกรณีอื่น ๆ ค่าสิทธิเกี่ยวกับฟิล์ม หรือเทปที่จ่าย ให้แก่รัฐคู่สัญญาหรือบริษัทซึ่งเป็นของ รัฐ
11. สหราชอาณาจักรอังกฤษ และไอร์แลนด์เหนือ	5 15	ค่าสิทธิในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือ วิทยาศาสตร์ ค่าสิทธิกรณีอื่น ๆ
12. สาธารณรัฐอินโดนีเซีย (เก่า)	10 15	ค่าสิทธิในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือ วิทยาศาสตร์ ค่าสิทธิกรณีอื่น ๆ
13. มาเลเซีย	15 ยกเว้นภาษีใน มาเลเซีย	ค่าสิทธิทุกกรณี แต่ไม่รวมค่าสิทธิ เกี่ยวกับฟิล์ม ภาพยนตร์ หรือเทป สำหรับใช้ทางโทรทัศน์หรือวิทยุ การทำ เหมืองแร่ บ่อน้ำมัน เหมืองหิน หรือที่มี การขุดใช้ทรัพยากรธรรมชาติ ป่าไม้ หรือ ผลิตภัณฑ์จากป่า ค่าสิทธิทางอุตสาหกรรมในมาเลเซียที่ ได้รับความเห็นชอบจากเจ้าหน้าที่ผู้มี อำนาจของมาเลเซียแล้ว
14. สาธารณรัฐฟิลิปปินส์	15	ถ้าค่าสิทธินั้นจ่าย (1) โดยวิสาหกิจที่จดทะเบียนกับ สำนักงานส่งเสริมการลงทุน แห่งประเทศฟิลิปปินส์ และ ดำเนินการในกิจกรรมที่

		<p>เลือกสรรแล้ว หรือ</p> <p>(2) โดยวิสาหกิจภายใต้การส่งเสริมของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนแห่งประเทศไทย หรือ</p> <p>(3) ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับฟิล์มภาพยนตร์ หรือ เทปบันทึกภาพสำหรับโทรทัศน์ หรือการกระจายเสียง</p> <p>ค่าสิทธิในกรณีอื่น ๆ</p>
15. สาธารณรัฐประชาชนโปแลนด์	5	<p>ค่าสิทธิในการใช้งานวรรณกรรม ศิลปะ หรือวิทยาศาสตร์ แต่ไม่รวมถึงฟิล์มภาพยนตร์ หรือเทปบันทึกภาพสำหรับโทรทัศน์หรือการกระจายเสียง</p> <p>ค่าสิทธิในกรณีอื่น ๆ</p> <p>ค่าสิทธิเกี่ยวกับฟิล์มหรือเทปที่ขายให้แก่รัฐคู่สัญญาหรือบริษัทซึ่งเป็นของรัฐ</p>
16. แคนาดา	5	<p>ค่าสิทธิเกี่ยวกับการผลิตหรือการออกแบบวรรณกรรม ละคร ดนตรี หรืองานศิลปะ แต่ไม่รวมถึงฟิล์มภาพยนตร์ หรืองานบนแผ่นฟิล์ม หรือเทปวีดีโอที่ใช้กับโทรทัศน์</p> <p>ค่าสิทธิในกรณีอื่น ๆ</p>
17. สาธารณรัฐฟินแลนด์	15	ค่าสิทธิทุกกรณี
18. สาธารณรัฐอินเดีย	15	ค่าสิทธิทุกกรณี
19. สาธารณรัฐออสเตรเลีย	15	ค่าสิทธิทุกกรณี
20. สาธารณรัฐประชาชนจีน	15	ค่าสิทธิทุกกรณี
21. สวีเดน	15	ค่าสิทธิทุกกรณี
22. สาธารณรัฐประชาชน	15	ค่าสิทธิทุกกรณี

อังกฤษ		
23. ออสเตรเลีย	15	ค่าสิทธิทุกกรณี
24. สาธารณรัฐสังคมนิยม ประชาธิปไตยศรีลังกา	15	ค่าสิทธิทุกกรณี
25. ญี่ปุ่น	15	ค่าสิทธิทุกกรณี
26. สาธารณรัฐสังคมนิยม เวียดนาม	15	ค่าสิทธิทุกกรณี
27. สาธารณรัฐเชค	5 10 15	ค่าสิทธิในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือ วิทยาศาสตร์ ยกเว้นฟิล์มภาพยนตร์ หรือ ฟิล์ม หรือเทปสำหรับการกระจายเสียง ทางวิทยุหรือโทรทัศน์ ค่าสิทธิกรณีสิทธิบัตร เครื่องหมาย การค้า แบบ หรือหุ่นจำลอง แผนผัง สูตร ลับ หรือกรรมวิธีลับใด ๆ ค่าสิทธิในกรณีอื่น ๆ
28. สวิสเซอร์แลนด์	5 10 15	ค่าสิทธิในการใช้งานวรรณกรรม ศิลปะ หรืองานวิทยาศาสตร์ใด ๆ แต่ไม่รวมถึง ฟิล์มภาพยนตร์ หรือฟิล์ม หรือเทป บันทึกภาพสำหรับการกระจายเสียงทาง วิทยุหรือโทรทัศน์ ค่าสิทธิกรณีสิทธิบัตร เครื่องหมาย การค้า แบบ หรือหุ่นจำลอง แผนผัง สูตร หรือกรรมวิธีลับใด ๆ ค่าสิทธิในกรณีอื่น ๆ แต่ประเทศไทย จะต้องลดภาษีลง คงเก็บได้จริงไม่เกิน ร้อยละ 10 ของค่าสิทธิ หากเข้าเงื่อนไข 2 ประการ คือ ตามกฎหมายของ สวิสเซอร์แลนด์ไม่เก็บภาษี ณ ที่จ่ายจาก ค่าสิทธิที่จ่ายให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ใน

		สวีเดน และ ในการเครดิตภาษี ในสวีเดนโดยยอมให้ถือเป็น ค่าใช้จ่ายที่พึงหักได้ร้อยละ 50 ของค่า สิทธิ
29. ออสเตรเลีย	5	ค่าสิทธิในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือ วิทยาศาสตร์ ไม่รวมฟิล์มภาพยนตร์ หรือ ฟิล์ม หรือเทปสำหรับการกระจายเสียง ของวิทยุหรือโทรทัศน์
	15	ค่าสิทธิในกรณีอื่น ๆ
30. สาธารณรัฐแอฟริกาใต้	15	ค่าสิทธิทุกกรณี
31. สาธารณรัฐสังคมนิยมโร มาเนีย	15	ค่าสิทธิทุกกรณี
32. สหรัฐอเมริกา	5	ค่าสิทธิในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือ วิทยาศาสตร์ รวมทั้งซอฟต์แวร์ และฟิล์ม ภาพยนตร์ งานฟิล์มเทป หรือการกระทำ อื่นๆ เพื่อถอดแบบ สำหรับการชี้ที่ เกี่ยวข้องกับการกระจายเสียงของวิทยุ หรือโทรทัศน์
	8	ค่าสิทธิกรณีการใช้อุปกรณ์ทาง อุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือ วิทยาศาสตร์
	15	ค่าสิทธิในกรณีอื่นๆ
33. สาธารณรัฐประชาธิปไตย ประชาชนลาว	15	ค่าสิทธิทุกกรณี
34. สาธารณรัฐมอริเชียส	5	ค่าสิทธิในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือ งานวิทยาศาสตร์ แต่ไม่รวมถึงฟิล์ม ภาพยนตร์ หรือฟิล์มเทป หรือดิสก์ที่ใช้ใน การกระจายเสียงทางวิทยุ หรือทาง โทรทัศน์
	15	

		ค่าสิทธิในกรณีอื่น ๆ
35. ลักเซมเบิร์ก	15	ค่าสิทธิทุกกรณี
36. สาธารณรัฐประชาชน บังกลาเทศ	15	ค่าสิทธิทุกกรณี
37. เนปาล	15	ค่าสิทธิทุกกรณี
38. สเปน	5	ค่าสิทธิในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือ วิทยาศาสตร์ (ไม่รวมถึงฟิล์มภาพยนตร์ เทป วิทยุ โทรทัศน์)
	8	ค่าสิทธิในการเช่าทรัพย์สินแบบลิขสิทธิ์ การใช้หรือสิทธิในการใช้อุปกรณ์ทาง อุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือ ทาง วิทยาศาสตร์
	15	ค่าสิทธิในกรณีอื่น ๆ
39. นิวซีแลนด์	10	การใช้หรือสิทธิในการใช้ลิขสิทธิ์ อุปกรณ์ ทางอุตสาหกรรม วิทยาศาสตร์ หรือ พาณิชยกรรม ฟิล์มภาพยนตร์ ฟิล์ม หรือ วีดีโอเทป เทป หรืออุปกรณ์อื่นใดที่ เกี่ยวข้องกับการกระจายเสียงทางวิทยุ หรือโทรทัศน์ การรับหรือสิทธิในการรับ ภาพยนตร์หรือเสียงโดยจานดาวเทียม หรือเคเบิล หรือใยแก้วนำแสง การใช้ หรือสิทธิในการใช้ในส่วนที่เกี่ยวกับการ กระจายเสียงทางโทรทัศน์ หรือวิทยุโดย จานดาวเทียม หรือเคเบิล หรือเส้นใย แก้วนำแสง
	15	ค่าสิทธิในกรณีอื่น ๆ
40. ออสเตรเลีย	15	ค่าสิทธิทุกกรณี
41. สหรัฐอาหรับเอมิเรตส์	15	ค่าสิทธิทุกกรณี
42. สาธารณรัฐไชปรัส	5	ค่าสิทธิในงานวรรณกรรม ละคร ดนตรี

	10	ศิลปะ หรือวิทยาศาสตร์ รวมถึงซอฟต์แวร์ फिल्म หรือภาพยนตร์ หรือเทปที่ใช้ในการกระจายเสียงวิทยุโทรทัศน์
	15	ค่าสิทธิในการให้ใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ หรือข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ในทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ ค่าสิทธิในกรณีอื่น ๆ
43. สาธารณรัฐบัลแกเรีย	5	ค่าสิทธิในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือวิทยาศาสตร์ (ไม่รวมถึงฟิล์มภาพยนตร์ ฟิล์มเทป หรือดิสก์ในการกระจายเสียงทางวิทยุโทรทัศน์)
	15	ค่าสิทธิในกรณีอื่น ๆ
44. อาร์เมเนีย	15	ค่าสิทธิทุกกรณี
45. อินโดนีเซีย (ใหม่)	15	ค่าสิทธิทุกกรณี
46. บารห์เรน	15	ค่าสิทธิทุกกรณี
47. นอร์เวย์ (ใหม่)	5	ค่าสิทธิในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือวิทยาศาสตร์
	10	ค่าสิทธิในการใช้ อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือ
	15	วิทยาศาสตร์ ค่าสิทธิทุกกรณีอื่น ๆ
48. โอมาน	15	ค่าสิทธิทุกกรณี
49. สโลเวเนีย	10	ค่าสิทธิในงานวรรณกรรม ศิลปะ วิทยาศาสตร์ รวมถึงภาพยนตร์ การแพร่ภาพสด फिल्म เทป หรือสิ่งใด ๆ ที่ทำซ้ำเพื่อการแพร่ภาพหรือกระจายเสียงวิทยุโทรทัศน์ และสิทธิในการใช้เครื่องมือทาง

	15	อุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือ วิทยาศาสตร์ ค่าสิทธิทุกกรณีอื่น ๆ
50. ยูเครน	15	ค่าสิทธิทุกกรณี
51. ตุรกี	15	ค่าสิทธิทุกกรณี
52. ฮังการี	5 10	ค่าสิทธิในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือ วิทยาศาสตร์ ค่าสิทธิในการใช้สิทธิบัตร เครื่องหมาย การค้าแบบหุ่นจำลอง แผนผัง สูตรลับ หรือกรรมวิธีลับใด ๆ ค่าสิทธิทุกกรณี
53. เซเชลล์	15	ค่าสิทธิทุกกรณี
54. ใต้หวัน	10	ค่าสิทธิทุกกรณี
55. คูเวต	20	ค่าสิทธิทุกกรณี
56. เบลารุส	15	ค่าสิทธิทุกกรณี
57. อียิปต์	15	ค่าสิทธิทุกกรณี
58. มองโกเลีย	5 15	ค่าสิทธิในงานวรรณกรรม ศิลปะ วิทยาศาสตร์ ค่าสิทธิในกรณีอื่น ๆ
59. พม่า (เมียนมาร์)	5 10 15	ค่าสิทธิในงานวรรณกรรม ศิลปะ วิทยาศาสตร์ ค่าสิทธิในการใช้ข้อสนเทศเกี่ยวกับ ประสบการณ์หรือการให้บริการด้านการ บริหารหรือคำปรึกษาด้านพาณิชยกรรม วิทยาศาสตร์ หรืออุตสาหกรรม ค่าสิทธิกรณีอื่น ๆ
60. รัสเซีย	15	ค่าสิทธิทุกกรณี

ที่มา : “คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน”, ธนภณ
(เฟริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, พิมพ์ครั้งที่ 3, 2550. หน้า 712-719.