

บทที่ 6

แนวทางการแก้ไขปัญหาความไม่ชัดเจนในการจัดเก็บภาษีจากรูขุมการไอเทคโนโลยีระหว่างประเทศของประเทศไทย ข้อเสนอ และข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาแนวทางและหลักการจัดเก็บภาษีในรูขุมการไอเทคโนโลยีระหว่างประเทศ ทั้งในส่วนของหลักการระหว่างประเทศตามแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD บทบัญญัติทางภาษีอากรของประเทศมาเลเซีย และบทบัญญัติทางภาษีอากรของประเทศไทยแล้วพบว่าบทบัญญัติทางภาษีอากรของประเทศไทยในการจัดเก็บภาษีอันเกี่ยวเนื่องกับรูขุมการไอเทคโนโลยีระหว่างประเทศการจัดเก็บภาษีเงินได้ทั้งในรูขุมการจำหน่ายทรัพย์สินทางเทคโนโลยี รูขุมการอนุญาตให้ใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา รูขุมการให้บริการและการให้คำปรึกษาทางเทคโนโลยี ตลอดจนรูขุมการเช่าทรัพย์สินทางเทคโนโลยี ยังไม่ชัดเจนในบางกรณี อีกทั้งบทบัญญัติในการกำหนดราคาศุลกากร (Customs Valuation) ของประเทศไทยยังคงมีความคลุมเครือในบางประเด็น ตลอดจนเงื่อนไขของเทคโนโลยีที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีในรูขุมการไอเทคโนโลยีระหว่างประเทศและสิทธิประโยชน์ทางภาษีในบางกรณีที่ยังไม่มีการกำหนดไว้ ผู้เขียนจึงขอเสนอแนวทางสำหรับการแก้ไขปัญหาความไม่ชัดเจนในบทบัญญัติทางภาษีอากรของประเทศไทยในบทนี้

6.1 แนวทางการแก้ไขปัญหาความไม่ชัดเจนในการจัดเก็บภาษีจากรูขุมการไอเทคโนโลยีระหว่างประเทศของประเทศไทย

6.1.1 แนวทางการแก้ปัญหาเกี่ยวกับการแยกประเภทเงินได้

ดังเป็นที่ทราบกันดีว่าประมวลรัษฎากรกำหนดประเภทเงินได้พึงประเมินไว้หลายประเภท ประเภทเงินได้ที่ต่างกันย่อมส่งผลกระทบต่อภาระภาษีเงินได้ที่แตกต่างกันตามไปด้วย ซึ่งมีผลต่อทั้งจำนวนค่าใช้จ่ายที่นำมาหักและภาระภาษีหัก ณ ที่จ่าย ด้วยเหตุที่บทบัญญัติทางภาษีอากรของประเทศไทยในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการจัดประเภทเงินได้ตามมาตรา 40 (1) - (8) นั้น ยังไม่มีการบัญญัติถึงเงินได้ที่เป็นค่าตอบแทนอันเกี่ยวข้องกับรูขุมการไอเทคโนโลยีระหว่างประเทศไว้ โดยเฉพาะ การพิจารณาภาระภาษีจากรูขุมการไอเทคโนโลยีระหว่างประเทศ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่นิติบุคคลต่างประเทศซึ่งมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทยที่จะต้องอยู่ในบังคับการหักภาษีจากรูขุมการไอเทคโนโลยีเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2)(3)(4)(5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทยนั้น ไม่มีแบบแผนในการตีความประเภทเงินได้ที่แน่นอนซึ่ง

ในบางครั้งทำให้ค่าตอบแทนจากธุรกรรมดังกล่าวถูกจัดเก็บภาษีในฐานะเงินได้พึงประเมินต่างประเภทกัน ดังต่อไปนี้

กรณีค่าตอบแทนอันเนื่องมาจากการจำหน่ายทรัพย์สินทางเทคโนโลยีและการบริการ ภายหลังจากจำหน่ายอันเกี่ยวเนื่องด้วยทรัพย์สินทางเทคโนโลยีนั้น ค่าตอบแทนในกรณีส่วนใหญ่ ถูกจัดเก็บภาษีเงินได้ในฐานะเงินได้จากธุรกิจ โดยนำลักษณะของค่าใช้จ่ายในธุรกรรมการจำหน่ายทรัพย์สินทางเทคโนโลยีมาเป็นตัวกำหนด ในขณะที่การจำหน่ายทรัพย์สินทางเทคโนโลยีอันเป็นทรัพย์สินทางปัญญา (กล่าวคือ การโอนสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาทั้งหมด) ซึ่งมีลักษณะวัตถุประสงค์สัญญาเป็นวัตถุประสงค์ไม่มีรูปร่าง ทำให้การจำหน่ายหรือการโอนสิทธิทั้งหมดนั้นจะถูกพิจารณาเป็นค่าสิทธิอันเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) อีกทั้งการบริการที่เกิดขึ้นเนื่องจากการจำหน่ายทรัพย์สินยังมีเงื่อนไขในการพิจารณาประเภทเงินได้ใน การแยกราคาทรัพย์สินและการบริการ ว่าราคาทรัพย์สินทางเทคโนโลยีและการให้บริการเกี่ยวเนื่องกับทรัพย์สินนั้นสามารถหรือได้แยกออกจากกันหรือไม่ หากมีการแยกราคาการบริการออกจากราคาของทรัพย์สินแล้ว ราคาแห่งบริการนั้นก็จะเป็นค่าตอบแทนอันเป็นเงินได้จากการรับจ้างทำของ อันถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) หากไม่มีการแยกราคาการบริการออกจากราคาทรัพย์สินแล้วก็จะพิจารณาว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8)

ในกรณีของธุรกรรมการอนุญาตให้ใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา ซึ่งโดยหลักแล้วจะพิจารณาว่าเป็นเงินได้ประเภทค่าสิทธิอันเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากรนั้น จะต้องเป็นการอนุญาตให้ใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาเพียงบางส่วนโดยเจ้าของเดิมยังคงเป็นเจ้าของในทรัพย์สินทางปัญญานั้นอยู่ (Partial Assignment / Licensing) กล่าวคือ จะต้องพิจารณาจากสิทธิหวงกันในทรัพย์สินทางปัญญาเช่นว่า หากเป็นการโอนสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาทั้งหมดหรือการจำหน่ายสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาทั้งหมด (Outright Assignment) อันจะรวมไปถึงโอนสิทธิหวงกันในทรัพย์สินทางปัญญา เช่น การจำหน่ายโปรแกรมพร้อมกันกับอุปกรณ์หรือฮาร์ดแวร์โดยไม่มีการแยกราคาออกจากกัน กรณีดังกล่าวจะถูกพิจารณาเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8)

สำหรับค่าตอบแทนจากธุรกรรมการให้บริการหรือการให้คำปรึกษาทางเทคโนโลยีนั้น อาจถูกพิจารณาเป็นเงินได้พึงประเมินหลายประเภท กรณีที่เป็นการให้บริการรับจ้างเขียนโปรแกรมโดยตกลงให้ผู้ว่าจ้างเป็นเจ้าของลิขสิทธิ์ในโปรแกรมที่เขียนขึ้นนั้น กรณีดังกล่าวอาจถูกพิจารณาเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) แต่หากการให้บริการหรือให้คำปรึกษาดังกล่าวเป็นการให้บริการทางวิชาชีพที่ต้องใช้ความชำนาญเป็นการเฉพาะกรณีจะตกเป็นเงินได้พึงประเมิน

จากการประกอบวิชาชีพอิสระสาขาวิศวกรรม หรือสถาปัตยกรรมตามมาตรา 40 (6) ในขณะที่กรณีที่ตกลงให้ผู้รับจ้างเป็นผู้จัดหาสัมภาระอันเป็นส่วนสำคัญในการทำงานนั้นก็อาจตกเป็นค่าตอบแทนจากการรับเหมาอันถือเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (7) ได้ และในกรณีที่มีค่าใช้จ่ายสูงก็อาจถูกพิจารณาว่าเป็นเงินได้จากธุรกิจอันเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) ได้เช่นกัน

ในประเทศไทยไม่มีการกำหนดบทบัญญัติเป็นการเฉพาะเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีจากค่าตอบแทนการอนุญาตให้ใช้ทรัพย์สินทางเทคโนโลยี เช่น ค่าตอบแทนการเช่าอุปกรณ์ทางพาณิชยกรรม วิทยาศาสตร์ หรืออุตสาหกรรม ดังนั้น ค่าตอบแทนดังกล่าวจึงเข้าลักษณะเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (5) อันเป็นค่าตอบแทนการเช่าทรัพย์สิน แม้กรมสรรพากรอาจพิจารณาว่าเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (5) อันเป็นค่าตอบแทนการเช่าอยู่ในบังคับของข้อบทว่าด้วยค่าสิทธิตามแนวทางแห่งแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD แต่ผลในการหักภาษีเพื่อนำส่งตามมาตรา 70 จะไม่แตกต่างกัน เพราะเงินได้พึงประเมินประเภทค่าสิทธิตามมาตรา 40 (3) และ เงินได้พึงประเมินประเภทค่าเช่าตามมาตรา 40 (5) อยู่ในบังคับต้องหักภาษีเพื่อนำส่งตามมาตรา 70 ในอัตราเดียวกัน

ในรัฐธรรมนูญจำหน่ายทรัพย์สินทางเทคโนโลยี ตามหลักการระหว่างประเทศนั้น มีประเด็นที่น่าพิจารณาจากข้อความใน Commentary แห่งข้อบทที่ 12 วรรค 2 ตามแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ข้อ 8 ที่อธิบายนิยามของค่าสิทธิไว้ว่า หมายความว่าถึง สิทธิหรือทรัพย์สินซึ่งเกิดจากรูปแบบต่าง ๆ ของทรัพย์สินทางวรรณกรรม ศิลปกรรม ตลอดจนทรัพย์สินทางปัญญาตามที่กำหนดในข้อบท อันได้แก่ สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า และสารสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม และวิทยาศาสตร์ ดังนี้ ทำให้เข้าใจได้ว่าค่าสิทธีย่อมหมายความรวมถึงค่าตอบแทนอันเนื่องมาจากทรัพย์สินทางเทคโนโลยีที่อยู่ในรูปแบบของทรัพย์สินทางปัญญาด้วย ซึ่งไม่ว่าจะเป็นการจำหน่ายสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาทั้งหมดหรือเป็นเพียงการอนุญาตให้ใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาก็ตาม ส่วนหลักการในประเทศมาเลเซียเกี่ยวกับรัฐธรรมนูญจำหน่ายทรัพย์สินทางเทคโนโลยีนั้น บัญญัติไว้อย่างชัดเจนใน มาตรา 2 แห่ง ITA 1967 ให้ถือเอาค่าตอบแทนอันเนื่องจากการโอนทรัพย์สิน อันได้แก่ ลิขสิทธิ์ ผลงานทางศิลปะหรือทางวิทยาศาสตร์ สิทธิบัตร การออกแบบ แบบจำลอง กระบวนการลับหรือสูตรลับ เครื่องหมายการค้า แถบบันทึกเสียงหรือแถบบันทึกภาพและเสียงซึ่งใช้ในการกระจายเสียงหรือแพร่ภาพภาพยนตร์ ฟิล์ม แถบบันทึกภาพและเสียงหรือสื่ออื่นใดที่เป็นการทำซ้ำหรือใช้เพื่อทำซ้ำในประเทศมาเลเซีย ตลอดจนทรัพย์สินหรือสิทธิอื่นใดอันมีลักษณะเดียวกันตาม (i) และวิธีการ หรือข้อมูล

ซึ่งเป็นความรู้ประสบการณ์ หรือทักษะทางเทคโนโลยี อุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ตาม (ii) เป็นค่าสิทธิ

นอกจากนี้ ประเทศมาเลเซียยังมีบทบัญญัติรองรับในส่วนที่เกี่ยวกับค่าตอบแทนอันเกิดจากการให้บริการอันเกี่ยวเนื่องกับทรัพย์สินทางเทคโนโลยีที่จำหน่าย ในกรณีที่ค่าตอบแทนดังกล่าวเป็นเงินได้ของผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซีย โดยกำหนดให้ถือเป็นเงินได้ประเภทพิเศษซึ่งผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ได้รับตามมาตรา 4A (i) ซึ่งกำหนดให้ครอบคลุมทั้งค่าตอบแทนอันเนื่องมาจากการบริการที่เกี่ยวข้องกับการใช้ทรัพย์สินหรือสิทธิในทรัพย์สินและบริการในการติดตั้งหรือจัดการโรงงาน เครื่องจักร หรืออุปกรณ์ใดที่ได้ชื่อจากผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่

ผู้เขียนจึงขอเสนอความเห็นว่ เพื่อแก้ปัญหาความคลุมเครือเกี่ยวกับภาวะภาษีในค่าตอบแทนที่ได้รับจากธุรกรรมการอนุญาตให้ใช้สิทธิพร้อมการโอนทรัพย์สินทางเทคโนโลยี จึงควรสร้างหลักเกณฑ์ที่เป็นบรรทัดฐานเดียวกันด้วยการออกกฎหมายเพื่อกำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีจากค่าตอบแทนทางเทคโนโลยีที่ผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยได้รับ และกำหนดกฎเกณฑ์ในทางปฏิบัติเพื่อขยายความในรายละเอียดเกี่ยวกับเงื่อนไขในการพิจารณาว่าค่าตอบแทนในกรณีใดบ้างที่ถือเป็นค่าตอบแทนทางเทคโนโลยี ซึ่งหากมีการเพิ่มเติมบทบัญญัติหรือกำหนดกฎเกณฑ์ในทางปฏิบัติดังกล่าวแล้ว จะส่งผลให้ไม่ต้องพิจารณาถึงเงื่อนไขในการแยกราคาจากกันระหว่างค่าตอบแทนจากการจำหน่ายสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาทั้งหมดและค่าตอบแทนจากการจำหน่ายทรัพย์สินอันเกี่ยวเนื่องกับทรัพย์สินทางปัญญา เพราะค่าตอบแทนทางเทคโนโลยีทั้งหมดนั้นจะถูกจัดเก็บภาษีด้วยวิธีการและอัตราเดียวกัน

นอกเหนือจากค่าตอบแทนทางเทคโนโลยีที่เกิดจากการจำหน่ายทรัพย์สินทางเทคโนโลยีพร้อมกันกับการจำหน่ายสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาแล้ว ผู้เขียนยังเห็นว่าควรกำหนดหลักเกณฑ์ขยายความค่าตอบแทนทางเทคโนโลยีดังกล่าว ให้รวมไปถึงค่าตอบแทนจากการบริการอันเกี่ยวเนื่องกับทรัพย์สินทางเทคโนโลยีที่จำหน่ายหรือการติดตั้งทรัพย์สินทางเทคโนโลยีที่จำหน่าย ในทำนองเดียวกับบทบัญญัติทางรัฐฎการของประเทศมาเลเซียที่กำหนดให้พิจารณาว่าค่าตอบแทนที่ผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ได้รับเพื่อตอบแทนการให้บริการอันเกี่ยวเนื่องกับทรัพย์สินทางเทคโนโลยีที่จำหน่าย ถือเป็นค่าตอบแทนประเภทพิเศษ ส่งผลให้ภาวะภาษีจากค่าตอบแทนดังกล่าวเป็นไปตามบทบัญญัติที่กำหนดไว้เป็นพิเศษ ดังนั้น ด้วยสาเหตุที่ประเทศไทยมักตกเป็นผู้รับโอนเทคโนโลยีในธุรกรรมการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศโดยมาก ซึ่งนอกจากต้องนำเข้าทรัพย์สินทางเทคโนโลยีอันได้แก่ เครื่องจักร หรืออุปกรณ์ต่างๆ แล้ว ยังปรากฏข้อเท็จจริงว่าต้องมีการถ่ายทอดวิทยาการและให้บริการเกี่ยวกับการติดตั้งทรัพย์สินทางเทคโนโลยีเหล่านั้นในเบื้องต้น

ด้วย จึงสมควรใช้หลักเกณฑ์ในการพิจารณาภาระภาษีจากค่าตอบแทนทางเทคโนโลยีเช่นว่าด้วยหลักเกณฑ์เดียวกัน กล่าวคือ ทั้งค่าตอบแทนทรัพย์สินทางเทคโนโลยีและค่าตอบแทนการให้บริการอันเกี่ยวเนื่องกับทรัพย์สินทางเทคโนโลยีนั้น เพื่อให้ภาระภาษีจากค่าตอบแทนดังกล่าวมีจำนวนเท่ากัน

แม้ว่าผลจากการกำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีจากค่าตอบแทนทางเทคโนโลยีที่ผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยได้รับ กรณีค่าตอบแทนการจำหน่ายทรัพย์สินทางเทคโนโลยี อาจก่อให้เกิดภาระภาษีที่เพิ่มขึ้น เพราะตามปกติแล้ว ค่าตอบแทนดังกล่าวถูกพิจารณาว่าเป็นเงินได้ทางธุรกิจตามมาตรา 40 (8) ซึ่งไม่อยู่ในบังคับหักภาษีเพื่อนำส่งตามมาตรา 70 กระนั้นก็ตาม ผู้เขียนเห็นว่า การกำหนดแยกหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีจากค่าตอบแทนทางเทคโนโลยีที่ผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยจะได้รับน่าจะส่งผลดีต่อธุรกรรมทางเทคโนโลยีระหว่างประเทศมากกว่า เพราะบทบัญญัติทางรัฐฎการที่มีความชัดเจนในหลักเกณฑ์การพิจารณาจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมต่างๆ จะส่งผลต่อการตัดสินใจทำธุรกรรมของวิสาหกิจได้มากกว่าจำนวนภาระภาษี เพราะบทบัญญัติทางรัฐฎการที่ชัดเจนและภาระภาษีที่แน่นอนเป็นปัจจัยช่วยลดความเสี่ยงในการทำธุรกรรมของวิสาหกิจ กล่าวคือ ความไม่ชัดเจนในบทบัญญัติทางรัฐฎการส่งผลกระทบต่อความเสี่ยงในการเกิดภาระภาษีมากกว่าภาระภาษีจำนวนแน่นอนที่ถูกกำหนดไว้ตามบทบัญญัติทางรัฐฎการนั่นเอง ยิ่งไปกว่านั้น อัตราภาษีเงินได้ที่เท่ากับหรือต่ำกว่าอัตราภาษีของประเทศอื่นๆ จะยิ่งส่งผลให้จำนวนภาระภาษีเป็นปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเลือกทำธุรกรรมของวิสาหกิจน้อยลง

ด้วยเหตุนี้ ผู้เขียนจึงเห็นว่าปัจจัยความชัดเจนของบทบัญญัติทางภาษีอากรจะส่งผลต่อการตัดสินใจทำธุรกรรมของวิสาหกิจได้มากกว่า ทำให้วิสาหกิจเลือกที่จะทำธุรกรรมในประเทศที่มีบทบัญญัติทางรัฐฎการชัดเจนมากกว่า จึงส่งผลดีต่อการส่งเสริมการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศมากกว่าผลเสีย

นอกจากนั้น ผู้เขียนยังมีความเห็นว่าบทบัญญัติทางรัฐฎการที่ชัดเจนเป็นการช่วยป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีของเอกชนที่พยายามตีความให้ค่าตอบแทนจากธุรกรรมเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่ไม่ก่อให้เกิดภาระภาษีหรือมีภาระภาษีต่ำ ด้วยวิธีการอาศัยช่องว่างของบทบัญญัติทางกฎหมายที่ไม่ชัดเจน การกำหนดหลักเกณฑ์เพื่อจัดเก็บภาษีอันเกิดจากค่าตอบแทนทางเทคโนโลยีจึงถือเป็นวิธีการอุดช่องว่างทางกฎหมายที่สอดคล้องกับระบบกฎหมายแบบลายลักษณ์อักษร (Civil Law) ของประเทศไทยและมีประสิทธิภาพมากกว่าวิธีการอุดช่องว่างทางกฎหมายด้วยการตีความตามแนวทางปฏิบัติที่ไม่เป็นลายลักษณ์อักษรเป็นกรณีไป อีกทั้งยังส่งผลให้เจ้าหน้าที่สรรพากรสามารถตรวจสอบธุรกรรมของผู้เสียภาษีซึ่งเป็นนิติบุคคลต่างประเทศ

ได้ง่ายขึ้น กล่าวคือ เปรียบเสมือนเป็นการคัดกรองประเภทธุรกรรมที่ก่อให้เกิดเงินได้อีกชั้นหนึ่ง และลดขั้นตอนพิจารณาเงื่อนไขการแยกราคาค่าตอบแทนระหว่างค่าตอบแทนจากธุรกรรม จำหน่ายทรัพย์สินทางเทคโนโลยี ค่าตอบแทนการอนุญาตให้ใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาอัน เกี่ยวเนื่องกับทรัพย์สินที่จำหน่าย ตลอดจนค่าตอบแทนจากการให้บริการอันเกี่ยวเนื่องกับทรัพย์สิน ทางเทคโนโลยีที่จำหน่ายด้วย

กรณีปัญหาในความไม่ชัดเจนของธุรกรรมการให้บริการหรือคำปรึกษาทางเทคโนโลยี ซึ่งเป็นปัญหาสำคัญนั้น ตามหลักการระหว่างประเทศจะถือว่าเป็นค่าตอบแทนอันเป็นเงินได้ธุรกิจ ตามข้อบทที่ 7 หรือเป็นเงินได้จากบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระตามข้อบทที่ 14 ซึ่งไม่มี บทบัญญัติให้อำนาจแก่รัฐแหล่งเงินได้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าตอบแทนนั้นหากผู้เสียภาษี ไม่มีสถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำในรัฐแหล่งเงินได้และไม่ได้กระทำการผ่าน สถานประกอบการประจำหรือฐานประกอบการประจำในรัฐแหล่งเงินได้ หากพิจารณาในแง่รายได้ ของรัฐแหล่งเงินได้และรัฐถิ่นที่อยู่ หลักการตามแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนแห่ง OECD ใน ลักษณะนี้จึงเป็นช่องทางให้เกิดการถ่ายเทภาษี กล่าวคือ รัฐที่มักอยู่ในฐานะเป็นรัฐแหล่งเงินได้ จะต้องสูญเสียภาษีอันถือเป็นรายได้รัฐจากค่าตอบแทนในธุรกรรมดังกล่าวไป ในกรณีธุรกรรมการ ให้บริการทางเทคโนโลยีมักปรากฏว่าประเทศไทยเป็นประเทศผู้รับการบริการและมีการให้บริการใน ประเทศไทยจึงถือว่าประเทศไทยเป็นรัฐแหล่งเงินได้ การพิจารณาว่าค่าตอบแทนจากการบริการ ทางเทคโนโลยีเป็นเงินได้ธุรกิจจึงมักไม่เป็นธรรมแก่ประเทศที่มักอยู่ในฐานะประเทศผู้รับการบริการ สำหรับบทบัญญัติทางวิชาการของประเทศมาเลเซียนั้น มีการกำหนดให้ค่าตอบแทนจากธุรกรรม การให้บริการและให้คำปรึกษาทางเทคโนโลยีเป็นเงินได้ประเภทพิเศษซึ่งผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ มาเลเซียได้รับ ตามมาตรา 4A (ii) แห่ง ITA 1967 ซึ่งค่าตอบแทนในธุรกรรมดังกล่าวครอบคลุมถึง ค่าตอบแทนเพื่อการบริการ การให้ความช่วยเหลือ การให้คำปรึกษาทางเทคโนโลยีที่เกี่ยวข้องกับ เทคโนโลยีการจัดการและการบริหาร นอกจากนี้ ยังมีการออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ 4/2005 เพื่อ ขยายขอบเขตของค่าตอบแทนจากธุรกรรมบริการหรือให้คำปรึกษา ให้รวมไปถึงค่าตอบแทนที่ จ่ายเพื่อตอบแทนการให้ความช่วยเหลือหรือบริการอันไม่เกี่ยวข้องข้องกับเทคโนโลยีซึ่งมีเนื้อหา เกี่ยวกับการประกอบกิจการ การดำเนินธุรกิจ โครงการ หรือแผนงานใดในสาขาวิทยาศาสตร์ อุตสาหกรรม หรือพาณิชยกรรม และค่าตอบแทนการใช้ความเชี่ยวชาญ ความรู้เฉพาะ ทักษะ ความชำนาญ รวมทั้งการจัดหาตลาด บริการให้คำปรึกษาทางกฎหมาย บริการส่วนบุคคลเกี่ยวกับ เทคโนโลยีและซอฟต์แวร์ ตลอดจนการบริการทางเทคโนโลยีระหว่างวิสาหกิจ

ด้วยเหตุผลที่ธุรกรรมการให้บริการทางเทคโนโลยีระหว่างประเทศในประเทศไทยเป็นธุรกรรมมีความสำคัญและพบได้มาก ดังนั้น จึงควรกำหนดหลักเกณฑ์ที่มีความชัดเจนในการพิจารณาภาวะภาษีในค่าตอบแทนจากธุรกรรมการให้บริการและค่าปรึกษาทางเทคโนโลยี ด้วยการเพิ่มเติมบทบัญญัติให้หักภาษีเพื่อนำส่งจากค่าตอบแทนที่ผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ได้รับเพื่อเป็นค่าตอบแทนจากการให้บริการ การให้คำปรึกษา และการจัดการทางเทคโนโลยีในลักษณะเดียวกับประเทศมาเลเซีย และขยายความธุรกรรมการให้บริการทางเทคโนโลยีด้วยการกำหนดประเภทและลักษณะของการบริการ การให้คำปรึกษา และการจัดการที่มักเกี่ยวข้องกับการโอนเทคโนโลยีที่แน่นอน เพื่อสร้างแนวปฏิบัติอันเป็นลายลักษณ์อักษรในการพิจารณาค่าตอบแทนอันเกิดจากธุรกรรมการบริการทางเทคโนโลยีดังกล่าว ด้วยเหตุผลของความแน่นอนของภาวะภาษีจากบทบัญญัติทางรัฐฎากรที่ชัดเจนเช่นเดียวกันกับกรณีค่าตอบแทนทางเทคโนโลยีจากการจำหน่ายทรัพย์สินที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น

ค่าตอบแทนธุรกรรมให้เข้าทรัพย์สินทางเทคโนโลยีนั้น ตามหลักการแห่งแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนพิจารณาว่าค่าตอบแทนจากการให้ใช้ทรัพย์สินทางอุตสาหกรรม วิทยาศาสตร์ และพาณิชย์กรรมนั้น ถือเป็นเงินได้ประเภทค่าสิทธิ ส่วนประเทศมาเลเซียมีการกำหนดให้ค่าตอบแทนการเช่าหรือการใช้ทรัพย์สินใดซึ่งจ่ายให้แก่ผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซียเป็นเงินได้ประเภทพิเศษตามมาตรา 4A (iii) แห่ง ITA 1967 ที่มีอยู่ในบังคับของการหักภาษีเพื่อนำส่งเช่นเดียวกับค่าตอบแทนในธุรกรรมการให้บริการอันเนื่องเกี่ยวกับการจำหน่ายทรัพย์สินทางเทคโนโลยี ยิ่งไปกว่านั้น ยังได้ออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ 4/2005 เพื่อขยายคำจำกัดความของค่าเช่าให้รวมถึงค่าตอบแทนสัญญาการจัดการหรือการใช้แทนชุดเจาะน้ำมัน เรือ เรือเดินสมุทร รถยนต์ เครื่องบิน หรืออุปกรณ์อย่างใด ค่าตอบแทนการเช่าเรือและพื้นที่ในเรือ ตลอดจนค่าตอบแทนการใช้เรือภายในระยะเวลาหรือภายในรอบการเดินทางที่กำหนด

ตามความเห็นของผู้เขียนนั้น ค่าตอบแทนจากการให้ใช้ทรัพย์สินทางอุตสาหกรรม วิทยาศาสตร์ และพาณิชย์กรรมถือเป็นค่าตอบแทนจากธุรกรรมการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศประเภทหนึ่ง แต่ด้วยเหตุที่ค่าตอบแทนการให้ใช้ทรัพย์สินนั้นตกอยู่ในขอบเขตของเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (5) ประเภทค่าเช่าแล้ว ดังนั้น ในกรณีที่มีนิติบุคคลต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทยแต่ได้รับค่าตอบแทนการให้ใช้ทรัพย์สินทางอุตสาหกรรม วิทยาศาสตร์ และพาณิชย์กรรมที่จ่ายจากหรือในประเทศ ย่อมอยู่ในบังคับหักภาษีตามมาตรา 70 เพื่อนำส่งแล้ว จึงไม่มีความจำเป็นต้องแยกเงินได้ที่ตอบแทนการให้ใช้ทรัพย์สินทางเทคโนโลยีออกมาจากเงินได้ประเภทค่าเช่าทรัพย์สินอื่นอีก

เมื่อทราบถึงแนวทางปัญหาและแนวทางการแก้ไขที่เหมาะสมแล้ว ขั้นตอนต่อไปจึงเป็นการกำหนดทางเลือกว่าควรแก้ปัญหาเกี่ยวกับความชัดเจนของบทบัญญัติทางรัฐฎการดังที่กล่าวมาแล้วด้วยวิธีการใด ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าวิธีการแก้ปัญหาในการกำหนดบทบัญญัติทางรัฐฎการที่เป็นลายลักษณ์อักษรและใช้บังคับเป็นการทั่วไปนั้น สามารถกระทำได้ด้วยวิธีการดังต่อไปนี้

- (1) การแก้ไขปัญหาโดยการออกพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัฐฎการ
- (2) การแก้ไขปัญหาโดยการออกพระราชกฤษฎีกา
- (3) การแก้ไขปัญหาโดยการออกกฎกระทรวง
- (4) การแก้ไขปัญหาโดยการออกคำสั่งกรมสรรพากร

ซึ่งแต่ละวิธีการดังกล่าวข้างต้นมีกระบวนการผ่านกฎหมายและใช้ระยะเวลาที่แตกต่างกัน กล่าวคือ หากเป็นการแก้ไขปัญหาโดยการบัญญัติพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัฐฎการจะต้องใช้ระยะเวลานานที่สุดเพราะต้องดำเนินการนำร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมผ่านความเห็นชอบของรัฐสภาซึ่งต้องมีการนำเสนอโดยอาศัยอำนาจตามรัฐธรรมนูญ ซึ่งหากเปรียบเทียบกันแล้วขั้นตอนการกำหนดพระราชกฤษฎีกาสามารถทำได้โดยใช้ระยะเวลาน้อยกว่าเพราะผ่านความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรี โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 3 แห่งประมวลรัฐฎการ ทั้งนี้ การอาศัยอำนาจตามมาตรา 3 แห่งประมวลรัฐฎการนั้นจะต้องเป็นไปเพื่อการลดอัตรา หรือยกเว้นรัฐฎการเพื่อให้เหมาะสมกับเหตุการณ์ กิจการ หรือสภาพของท้องที่เท่านั้น ส่วนกฎกระทรวงนั้น สามารถกำหนดได้โดยอาศัยอำนาจของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังตามมาตรา 4 แห่งประมวลรัฐฎการ ซึ่งการกำหนดกฎกระทรวงนั้นจะต้องเป็นไปเพื่อกำหนดกิจการเพื่อปฏิบัติการตามประมวลรัฐฎการ

เพื่อความเหมาะสมในการกำหนดบทบัญญัติเพื่อประโยชน์การหักภาษีจากเงินได้ประเภทค่าตอบแทนทางเทคโนโลยีตามที่ผู้เขียนได้เสนอไว้ข้างต้นนั้น ผู้เขียนเห็นว่าควรใช้แนวทางการแก้ไขปัญหาโดยการออกพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัฐฎการมาตรา 70 ด้วยเหตุผลของหลักความยินยอมและหลักความชอบด้วยกฎหมายทั้งตามรูปแบบและเนื้อหาของกฎหมาย กล่าวคือ การออกกฎหมายเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ประเภทใดก็ตามถือเป็นการเพิ่มภาระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษี กล่าวคือ กระทบต่อสิทธิในทรัพย์สินของประชาชน ดังนั้น จึงเป็นการสมควรนำร่างบทบัญญัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ประเภทค่าตอบแทนทางเทคโนโลยีเข้าสู่กระบวนการให้ความเห็นชอบโดยสภาผู้แทนราษฎรอันถือเป็นตัวแทนของประชาชน ซึ่งเป็นไปตามหลักการพื้นฐานในคำประกาศสิทธิมนุษยชนและพลเมือง ค.ศ.1789 ของ

ประเทศฝรั่งเศส อีกทั้งสมควรกำหนดบทบัญญัติในรูปแบบที่แก้ไขได้ยากเพื่อเป็นการรองรับ
มาตรการป้องกันการเล็งภาษีอันอาจมีขึ้นในอนาคต

ด้วยเหตุนี้ ผู้เขียนจึงขอเสนอแนวทางแก้ปัญหาความชัดเจนในการจัดเก็บภาษีจาก
ค่าตอบแทนทางเทคโนโลยีที่นิติบุคคลต่างประเทศได้รับด้วยวิธีการบัญญัติเป็นร่างพระราชบัญญัติ
แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร พ.ศ..... โดยแก้ไขเพิ่มเติมด้วยการแก้ไขเพิ่มเติมความตามมาตรา
70 แห่งประมวลรัษฎากร อันมีข้อความดังต่อไปนี้

มาตรา 70 “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมิได้
ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้ตาม (ก) (ข) หรือ (ค) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย
ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเสียภาษี โดยให้ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่าย
ตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แล้วนำส่งอำเภอท้องที่พร้อมกับยื่น
รายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมิน
นั้น ทั้งนี้ให้นำมาตรา 54 มาใช้บังคับโดยอนุโลม

(ก) เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) (6)

(ข) ค่าตอบแทนจากการจำหน่ายทรัพย์สินทางเทคโนโลยี ตลอดจน
ค่าตอบแทนจากการโอนสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาไม่ว่าทั้งหมดหรือแต่บางส่วนอันเกี่ยวเนื่องกับ
การจำหน่ายทรัพย์สินทางเทคโนโลยี

(ค) ค่าตอบแทนจากการให้บริการหรือการจัดการทางเทคโนโลยี

ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับในกรณีที่บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตาม
กฎหมายของต่างประเทศ ได้รับเงินได้พึงประเมินที่เป็นดอกเบี้ยจากรัฐบาล หรือสถาบันการเงินที่
มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรมพาณิช
ยกรรม หรือ อุตสาหกรรม”

อัตราภาษีที่จะถูกหักเพื่อนำส่งกรมสรรพากรจะเป็นไปตามบทบัญญัติแห่งบัญชีอัตรา
ภาษีเงินได้ท้ายลักษณะ 2 ส่วน 3 แห่งประมวลรัษฎากร ในข้อ (2) ซึ่งกำหนดให้อัตราภาษีที่จัดเก็บ
จากค่าตอบแทนซึ่งจ่ายให้แก่นิติบุคคลต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย มีอัตรา
เดียวกันทุกประเภท กล่าวคือ อัตราร้อยละ 15 ยกเว้นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4)(ข)
กล่าวคือ เงินปันผล ที่จัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 10 ดังนั้น การแก้ไขเพิ่มเติมประเภทค่าตอบแทน
ที่นิติบุคคลต่างประเทศได้รับตามมาตรา 70 จึงไม่ส่งผลต่ออัตราภาษีแต่ประการใด

เมื่อเพิ่มเติมค่าตอบแทนทางเทคโนโลยีในมาตรา 70 แล้ว จึงส่งผลให้ผู้จ่ายค่าตอบแทน
ดังกล่าวแก่นิติบุคคลต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย มีหน้าที่ต้องหักภาษีจาก

ค่าตอบแทนนั้น และนำส่งกรมสรรพากรภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมิน

ทั้งนี้ มีข้อสังเกตว่าภาษีที่หักเพื่อนำส่งตามมาตรา 70 ภาษีหัก ณ ที่จ่าย เช่นเดียวกันกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไม่ เพราะ ภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 70 นั้น ถือเป็นภาษีสุดท้าย (Final Withholding Taxes) ซึ่งนิติบุคคลต่างประเทศซึ่งได้รับเงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทยโดยมิได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยมีหน้าที่ต้องเสียภาษีให้กับประเทศไทย โดยไม่สามารถขอคืนได้ในภายหลัง (ด้วยเหตุที่นิติบุคคลต่างประเทศส่วนมากนำภาษีดังกล่าวไปขอเครดิตในประเทศซึ่งนิติบุคคลต่างประเทศนั้นมีถิ่นที่อยู่) อันจะแตกต่างกันกับภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ถูกหักไว้ตามบทบัญญัติแห่งมาตรา 50 ส่วน 2 หมวด 3 แห่งประมวลรัษฎากร และภาษีเงินได้นิติบุคคลที่รัฐบาลหรือองค์การของรัฐบาลมีหน้าที่หักไว้ตามบทบัญญัติแห่งมาตรา 69 ทวิ ตลอดจนภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) ให้กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งขายอสังหาริมทรัพย์ได้หักไว้ตามมาตรา 69 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร เหล่านี้ล้วนถือเป็นภาษีหัก ณ ที่จ่ายซึ่งจัดเก็บจากเงินได้พึงประเมินไว้ล่วงหน้า และอาจขอคืนได้หากปรากฏข้อเท็จจริงว่าเงินจำนวนที่หักไว้มีน้อยกว่าภาษีเงินได้พึงประเมิน (Creditable Withholding Tax) ในสามกรณีหลังนี้ภาษีหัก ณ ที่จ่ายจึงถือเป็นภาษีที่จัดเก็บเป็นการล่วงหน้า อันส่งผลให้ผู้เสียภาษียังคงมีหน้าที่ในยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หรือแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลเพื่อชำระภาษีส่วนต่างให้แก่กรมสรรพากร ต่างจากภาษีเงินได้นิติบุคคลของนิติบุคคลต่างประเทศที่หักไว้เพื่อนำส่งตามมาตรา 70 อันถือเป็นภาษีสุดท้าย ทำให้นิติบุคคลต่างประเทศไม่มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีอีกแต่ประการใด

6.1.2 แนวทางการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติการกำหนดราคาศุลกากร

บทบัญญัติในการกำหนดราคาของที่นำเข้าตามกฎหมายกระทรวงฉบับที่ 132 ข้อ 9 (1) ซึ่งกำหนดถึงกรณีที่มีค่าสิทธิ และค่าธรรมเนียมการอนุญาตเกี่ยวเนื่องกับของที่นำเข้าว่าจะต้องนำมูลค่าของค่าสิทธิและค่าธรรมเนียมการอนุญาตดังกล่าวมารวมคำนวณในราคาของที่นำเข้านั้น มิได้กำหนดเงื่อนไขว่าค่าสิทธิและค่าธรรมเนียมการอนุญาตเช่นว่าจะต้องยังไม่ถูกนำมารวมในราคาของที่นำเข้า ซึ่งในทางปฏิบัติการใช้บังคับบทบัญญัตินี้ดังกล่าวจะต้องตีความให้สอดคล้องกับความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีการค้าและศุลกากรใน Article 8 Paragraph 1 (c) ซึ่งวางหลักการไว้ว่าจะต้องนำค่าสิทธิและค่าธรรมเนียมการอนุญาตให้ใช้สิทธิอันเนื่องมาจากของที่นำเข้าที่ผู้ซื้อจะต้องชำระไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม ซึ่งเป็นเงื่อนไขในการขายของ ทั้งนี้ จะต้องปรากฏว่า

ค่าสิทธิและค่าธรรมเนียมดังกล่าวไม่รวมอยู่ในราคาที่ต้องชำระหรือพึงชำระ จึงส่งผลให้สามารถนำค่าสิทธิและค่าธรรมเนียมการอนุญาตมารวมในราคาซื้อขายได้เฉพาะจำนวนที่ยังมิได้รวมไว้ในราคาที่ต้องชำระหรือพึงชำระ

เพื่อความชัดเจนและสร้างหลักประกันความเป็นธรรมในการกำหนดราคาของที่นำเข้าให้แก่ผู้เสียภาษี ผู้เขียนจึงขอเสนอว่าควรเพิ่มเติมบทบัญญัติในกฎกระทรวงฉบับที่ 132 ข้อ 9 (1) ให้มีบทบัญญัติ ดังต่อไปนี้

ข้อ 9 “ให้นำค่าใช้จ่ายหรือรายได้ตามรายการดังต่อไปนี้รวมไว้ในราคาซื้อขายของที่นำเข้ามาตามข้อ 8 ด้วย

(1) ค่าสิทธิและค่าธรรมเนียมใบอนุญาตที่เกี่ยวข้องกับของที่นำเข้ามา ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม อันเป็นเงื่อนไขในการขายของนั้น ทั้งนี้ ภายใต้เงื่อนไขที่ว่าค่าสิทธิและค่าธรรมเนียมดังกล่าวยังไม่ถูกนำมารวมอยู่ในราคาที่ต้องชำระหรือพึงชำระ”

6.1.3 แนวทางการเพิ่มเติมทางเลือกของสิทธิประโยชน์ทางภาษี

กิจการที่ประกอบกิจการลงทุนทางด้านเทคโนโลยีขั้นสูงหรือเทคโนโลยีสารสนเทศ หรือซอฟต์แวร์ที่มีความจำเป็นต่อประเทศนั้นมักต้องอาศัยระยะเวลาในการเริ่มประกอบการนานกว่าที่กิจการจะได้รับผลกำไรจากการลงทุน อีกทั้งยังปรากฏข้อเท็จจริงว่าด้วยลักษณะพื้นฐานของกิจการด้านเทคโนโลยีขั้นสูงที่ต้องลงทุนในเครื่องจักร เครื่องมือ และอุปกรณ์ที่ทันสมัยเป็นจำนวนมากเป็นเวลาต่อเนื่องกันหลายปี จึงทำให้มีแนวโน้มที่สมดุลของกิจการดังกล่าวมีผลขาดทุนเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี อันเนื่องมาจากมีค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุนสูง

ในประเทศไทยมีการกำหนดแรงจูงใจให้แก่กิจการทางเทคโนโลยีขั้นสูงเพื่อยกระดับอุตสาหกรรมไทยไปสู่อุตสาหกรรมฐานความรู้ที่ใช้เทคโนโลยีสูงซึ่งกลุ่มกิจการทางเทคโนโลยีขั้นสูงในอุตสาหกรรมเป้าหมายตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 2/2553 เรื่อง การส่งเสริมการลงทุนเพื่อการพัฒนาที่ยั่งยืน ลงวันที่ 23 เมษายน 2553 ได้แก่ กิจการดังต่อไปนี้

- (1) กิจการผลิตอาหารทางการแพทย์ (Medical Food)
- (2) กิจการผลิตวัสดุนาโน หรือการผลิตผลิตภัณฑ์จากวัสดุนาโนที่ผลิตเอง (Manufactured Nano Material)
- (3) กิจการผลิตเส้นใยธรรมชาติหรือเส้นใยประดิษฐ์ เฉพาะกิจการผลิต Functional Fiber
- (4) กิจการผลิตเครื่องมือแพทย์
- (5) กิจการผลิตเครื่องมือวิทยาศาสตร์

- (6) กิจการผลิตเครื่องจักร อุปกรณ์ และชิ้นส่วนที่มีการออกแบบทางวิศวกรรม
- (7) กิจการผลิตเครื่องจักร อุปกรณ์ สำหรับใช้ในการเกษตร (Farm Machinery) และอุตสาหกรรมผลิตอาหาร (Food Processing Machinery)
- (8) กิจการผลิตหรือซ่อมแซมแม่พิมพ์ เฉพาะกิจการผลิตแม่พิมพ์และชิ้นส่วน
- (9) กิจการผลิต ซ่อม หรือดัดแปลงอากาศยาน (Aircraft Conversion) รวมทั้งชิ้นส่วน อุปกรณ์อากาศยาน หรือเครื่องใช้บนอากาศยาน
- (10) กิจการผลิตชิ้นส่วนยานพาหนะ
 - Automatic Transmission
 - Continuously Variable Transmission (CVT)
 - Traction Motor สำหรับรถยนต์ เช่น รถ Hybrid หรือรถ Fuel Cell เป็นต้น
 - Electronic Stability Control (ESC)
 - Regenerative Braking System
 - การผลิตยางยานพาหนะ
- (11) กิจการผลิตผลิตภัณฑ์อิเล็กทรอนิกส์สำหรับงานอุตสาหกรรม
- (12) กิจการผลิตอุปกรณ์โทรคมนาคม
- (13) กิจการผลิตอุปกรณ์สารกึ่งตัวนำ
- (14) กิจการผลิตอุปกรณ์หน่วยความจำ เฉพาะ Hard Disk Drive (HDD), Solid State Drive (SSD) และชิ้นส่วนของ HDD และ SSD
- (15) กิจการผลิตชิ้นส่วนสำหรับอุปกรณ์โทรคมนาคม
- (16) กิจการผลิตชิ้นส่วนสำหรับผลิตภัณฑ์อิเล็กทรอนิกส์ทางการแพทย์
- (17) กิจการผลิตชิ้นส่วนสำหรับผลิตภัณฑ์อิเล็กทรอนิกส์เพื่อการเกษตร
- (18) กิจการผลิตชิ้นส่วนอิเล็กทรอนิกส์สำหรับยานพาหนะ
- (19) กิจการผลิตเซลล์แสงอาทิตย์ และวัตถุดิบสำหรับการผลิตเซลล์แสงอาทิตย์
- (20) กิจการผลิต Flat Panel Display
- (21) กิจการผลิตสารหรือแผ่นสำหรับไมโครอิเล็กทรอนิกส์
- (22) กิจการออกแบบทางอิเล็กทรอนิกส์
- (23) กิจการพัฒนารักษากรรมมนุษย์
- (24) กิจการเทคโนโลยีชีวภาพ (Biotechnology)
- (25) กิจการวิจัยและพัฒนา

(26) กิจการบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์

(27) กิจการบริการสอบเทียบมาตรฐาน (Calibration)

กิจการเหล่านี้จะได้รับสิทธิในการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นระยะเวลา 8 ปี โดยไม่กำหนดสัดส่วนการลงทุน ซึ่งในกรณีที่มิได้รับสิทธิยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลจะได้รับลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิที่ได้จากการลงทุนในอัตราร้อยละ 50 ของอัตราปกติ โดยมีกำหนดเวลาไม่เกิน 5 ปี นับแต่วันที่เริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริม นอกจากนี้ กิจการดังกล่าวจะได้รับอนุญาตให้หักค่าขนส่ง ค่าไฟฟ้าและค่าประปาสองเท่าของค่าใช้จ่ายที่เสียไปในการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริม เป็นเวลา 10 ปี ตลอดจนได้รับอนุญาตให้หักเงินค่าติดตั้งหรือก่อสร้างสิ่งอำนวยความสะดวกจากกำไรสุทธิไม่เกินร้อยละ 25 ของเงินลงทุนในกิจการที่ได้รับการส่งเสริม โดยจะต้องเลือกหักจากกำไรสุทธิภายใน 10 ปี นับแต่วันที่เริ่มมีรายได้จากกิจการที่ได้รับการส่งเสริม นอกเหนือไปจากการหักค่าเสื่อมราคาตามปกติ ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 ประกอบกับประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 2/2553 เรื่อง การส่งเสริมการลงทุนเพื่อการพัฒนาที่ยั่งยืน ลงวันที่ 23 เมษายน 2553¹

ผู้เขียนเห็นว่าด้วยลักษณะการดำเนินงานของกิจการเทคโนโลยีขั้นสูงที่แท้จริงซึ่งมีค่าใช้จ่ายส่วนทุนมากในช่วงแรกของการเริ่มประกอบกิจการอาจส่งผลให้กิจการเทคโนโลยีขั้นสูงบางกิจการต้องการหักค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุนเพิ่มขึ้นในช่วงเวลาเริ่มต้นดำเนินกิจการ และสามารถนำผลขาดทุนของกิจการตลอดระยะเวลาที่ได้รับอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุนเพิ่มขึ้นซึ่งกิจการยังไม่ได้นำไปหักจากกำไรสุทธิในช่วงเวลาได้รับสิทธิดังกล่าว มาหักออกจากกำไรสุทธิที่ได้รับจากการประกอบกิจการภายหลังสิ้นสุดระยะเวลาได้รับสิทธินั้นได้ แทนการได้รับสิทธิยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือสิทธิลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลดังกล่าวข้างต้น

จากการพิจารณามาตรการให้แรงจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการโอนเทคโนโลยีในประเทศมาเลเซียในบทที่ 4 นั้น ปรากฏว่าในประเทศมาเลเซียมีการกำหนดแรงจูงใจประเภทการอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุน (ITA) ให้แก่กิจการเทคโนโลยีขั้นสูง เพื่อเป็นทางเลือกให้แก่กิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนตาม Promotion of Investment Act 1986 ซึ่งส่งผลให้กิจการเทคโนโลยีขั้นสูงที่ได้รับการส่งเสริมดังกล่าวมีสิทธิเลือกระหว่าง “สิทธิได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล” และ “สิทธิในการหักค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุน” กล่าวคือ

สิทธิได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือสถานะ Pioneer Status สำหรับกิจการเทคโนโลยีขั้นสูงนั้น จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลอัตราร้อยละ 100 เป็นระยะเวลา 5 ปี โดยมี

¹ ทั้งนี้ กิจการดังกล่าวจะต้องยื่นคำขอรับการส่งเสริมภายในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.2555

เงื่อนไขว่า ค่าใช้จ่ายส่วนทุนและผลขาดทุนที่ไม่ได้ทำการหักภายในช่วงเวลาได้รับสิทธิยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลจะไม่สามารถนำมาหักได้ภายหลังสิ้นสุดช่วงเวลาได้รับยกเว้นได้

และสิทธิในการหักค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุนนั้น คือ การอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายส่วนทุนเพิ่มขึ้นจากค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุนตามปกติในอัตราร้อยละ 60 ของค่าใช้จ่ายที่เป็นไปตามเงื่อนไขเป็นระยะเวลา 5 ปี นับตั้งแต่วันที่ค่าใช้จ่ายส่วนทุนเกิดขึ้นครั้งแรก ซึ่งสามารถหักค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุนได้สูงถึงร้อยละ 100 ของกำไรสุทธิที่กิจการได้รับ อีกทั้งสามารถนำค่าใช้จ่ายที่ยังไม่ได้หักภายในช่วงเวลาได้รับสิทธิ มาหักได้ภายหลังสิ้นสุดช่วงเวลาได้รับสิทธิจนกว่าจะหมดทั้งจำนวน

ดังนั้น กิจการเทคโนโลยีขั้นสูงที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนจึงสามารถเลือกรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่สอดคล้องกับความต้องการ ลักษณะกิจการ และแผนธุรกิจของกิจการแต่ละประเภทได้

ด้วยเหตุผลดังกล่าวนี้ เพื่อให้แรงจูงใจทางภาษีที่กำหนดเอื้อประโยชน์แก่กิจการที่อาศัยเทคโนโลยีขั้นสูงได้อย่างมีประสิทธิภาพมากที่สุดตามลักษณะของกิจการแต่ละประเภท ผู้เขียนจึงขอเสนอแนวทางเพิ่มเติมการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อจูงใจให้มีการลงทุนทางด้านเทคโนโลยีภายในประเทศไทยเพิ่มขึ้น โดยมีกลุ่มเป้าหมาย คือ กลุ่มกิจการที่ใช้เทคโนโลยีขั้นสูงตามข้อ 1.2.3 ของประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 2/2553 เรื่อง การส่งเสริมการลงทุนเพื่อการพัฒนาที่ยั่งยืน ลงวันที่ 23 เมษายน 2553

อำนาจในการกำหนดสิทธิประโยชน์ทางภาษีเพิ่มเติมในกรณีนี้ ได้แก่

(1) อำนาจตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยเพื่อออกพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520

(2) อำนาจของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนในการกำหนดเงื่อนไขการส่งเสริมตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520

(3) อำนาจตามมาตรา 3 (1) แห่งประมวลรัษฎากรในการตราพระราชกฤษฎีกา

ด้วยที่มาอำนาจทั้งสามประการที่แตกต่างกันนี้ จึงทำให้แนวทางการกำหนดสิทธิประโยชน์ทางภาษีเพิ่มเติมออกมาในรูปแบบที่แตกต่างกัน ดังนี้

รูปแบบที่หนึ่ง การออกพระราชบัญญัติเพื่อแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนโดยอาศัยอำนาจตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยเพื่อกำหนดสิทธิประโยชน์ทางภาษีเพิ่มเติม ส่งผลให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีดังกล่าวเป็นสิทธิประโยชน์ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน ซึ่งจะส่งผลในประการสำคัญ คือ ทำให้คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนเป็นหน่วยงานที่

มีอำนาจพิจารณาอนุมัติโครงการและสามารถกำหนดเงื่อนไขการได้รับการส่งเสริมของผู้ได้รับการส่งเสริมเป็นกรณีไป

รูปแบบที่สอง ด้วยการกำหนดเงื่อนไขการให้การส่งเสริมโดยอาศัยอำนาจของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนในการกำหนดเงื่อนไขการส่งเสริมตามมาตรา 16 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนอาจกำหนดเงื่อนไขให้ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่กิจการที่ได้รับการส่งเสริมเท่ากับจำนวนค่าใช้จ่ายส่วนทุนที่เกิดเนื่องมาจากกิจการที่ได้รับการส่งเสริม ทั้งนี้ การกำหนดเงื่อนไขการส่งเสริมด้วยวิธีนี้จะมีผลใช้บังคับเฉพาะราย

รูปแบบที่สาม ด้วยเหตุที่การอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุนมีผลเป็นการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลบางส่วน ซึ่งประมวลรัษฎากรได้ให้อำนาจในการกำหนดกฎหมายเพื่อยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลไว้โดยอาศัยอำนาจผ่านมาตรา 3 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ในการตราพระราชกฤษฎีกาเพื่อยกเว้นภาษีตามประมวลรัษฎากร ให้เหมาะสมกับเหตุการณ์หรือกิจการ

กรณีนี้ผู้เขียนมีความเห็นว่า หน่วยงานที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้แก่ กรมสรรพากร ดังนั้น ด้วยเหตุผลของความเป็นเอกภาพของระบบกฎหมายภาษีอากรและการบังคับใช้อย่างมีประสิทธิภาพ กล่าวอีกนัยหนึ่งคือ หากกรมสรรพากรเป็นหน่วยงานซึ่งมีหน้าที่จัดเก็บภาษีเงินได้กรมสรรพากรก็ควรมีอำนาจในการกำหนดสิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้เช่นเดียวกัน เพราะหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีย่อมเข้าใจปัญหาที่เกิดในทางปฏิบัติจากการจัดเก็บภาษีได้ดีกว่าหน่วยงานอื่นๆ ทำให้หน่วยงานนั้นสามารถกำหนดแนวทางการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีได้ตรงตามความต้องการของผู้เสียภาษีมากกว่า อีกทั้งยังสามารถแก้ปัญหาในทางปฏิบัติอันเกิดจากการบังคับใช้บทบัญญัติทางภาษีอากรได้อย่างมีประสิทธิภาพกว่าหน่วยงานอื่น (ทั้งนี้ หากสิทธิประโยชน์ทางภาษีดังกล่าวมีเพื่อส่งเสริมการลงทุน อาจกำหนดให้คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนมีบทบาทในการเสนอแนวทางการให้สิทธิประโยชน์ต่อกรมสรรพากรได้ อันเป็นความร่วมมือกันระหว่างหน่วยงานตามแต่กรณี) นอกจากนี้ สิทธิประโยชน์ทางภาษีดังกล่าวยังมีผลใช้บังคับเป็นการทั่วไป ไม่เพียงแต่เฉพาะรายดังเช่นกรณีเงื่อนไขที่คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนมีอำนาจกำหนด

ด้วยเหตุผลประการทั้งปวง ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าควรอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 3 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ในรูปแบบของการตราพระราชกฤษฎีกาเพื่อกำหนดให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเพิ่มเติมในการหักค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุน โดยมีเนื้อหาดังต่อไปนี้

ร่างพระราชกฤษฎีกา
ออกตามความในประมวลรัษฎากร
ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่....)

พ.ศ.

โดยที่เป็นการสมควรยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับเงินได้ที่ได้จ่ายเพื่อการลงทุน
อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 187 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย และ
มาตรา 3(1) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวล
รัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 อันเป็นกฎหมายที่มีบทบัญญัติบางประการเกี่ยวกับการจำกัด
สิทธิและเสรีภาพของบุคคล ซึ่งมาตรา 29 ประกอบกับมาตรา 33 และมาตรา 41 ของรัฐธรรมนูญ
แห่งราชอาณาจักรไทย บัญญัติให้กระทำได้โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย....

มาตรา 1 พระราชกฤษฎีกานี้เรียกว่า "พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวล
รัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่....) พ.ศ."

มาตรา 2 พระราชกฤษฎีกานี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่....

มาตรา 3 บริษัทจำกัด บริษัทมหาชนจำกัด และห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ได้รับ
ยกเว้นภาษีเงินได้ตามพระราชกฤษฎีกาฉบับนี้ ต้องเป็นกิจการดังต่อไปนี้

- (1) กิจการผลิตอาหารทางการแพทย์ (Medical Food)
- (2) กิจการผลิตวัสดุนาโน หรือการผลิตผลิตภัณฑ์จากวัสดุนาโนที่ผลิตเอง
(Manufactured Nano Material)
- (3) กิจการผลิตเส้นใยธรรมชาติหรือเส้นใยประดิษฐ์ เฉพาะกิจการผลิต Functional
Fiber
- (4) กิจการผลิตเครื่องมือแพทย์
- (5) กิจการผลิตเครื่องมือวิทยาศาสตร์
- (6) กิจการผลิตเครื่องจักร อุปกรณ์ และชิ้นส่วนที่มีการออกแบบทางวิศวกรรม
- (7) กิจการผลิตเครื่องจักร อุปกรณ์ สำหรับใช้ในการเกษตร (Farm Machinery)
และอุตสาหกรรมผลิตอาหาร (Food Processing Machinery)
- (8) กิจการผลิตหรือซ่อมแซมแม่พิมพ์ เฉพาะกิจการผลิตแม่พิมพ์และชิ้นส่วน
- (9) กิจการผลิต ซ่อม หรือดัดแปลงอากาศยาน (Aircraft Conversion) รวมทั้ง
ชิ้นส่วน อุปกรณ์อากาศยาน หรือเครื่องใช้บนอากาศยาน
- (10) กิจการผลิตชิ้นส่วนยานพาหนะ
- Automatic Transmission

- Continuously Variable Transmission (CVT)
- Traction Motor สำหรับรถยนต์ เช่น รถ Hybrid หรือรถ Fuel Cell เป็นต้น
- Electronic Stability Control (ESC)
- Regenerative Braking System
- การผลิตยานพาหนะ

(11) กิจการผลิตผลิตภัณฑ์อิเล็กทรอนิกส์สำหรับงานอุตสาหกรรม

(12) กิจการผลิตอุปกรณ์โทรคมนาคม

(13) กิจการผลิตอุปกรณ์สารกึ่งตัวนำ

(14) กิจการผลิตอุปกรณ์หน่วยความจำ เฉพาะ Hard Disk Drive (HDD), Solid State Drive (SSD) และชิ้นส่วนของ HDD และ SSD

(15) กิจการผลิตชิ้นส่วนสำหรับอุปกรณ์โทรคมนาคม

(16) กิจการผลิตชิ้นส่วนสำหรับผลิตภัณฑ์อิเล็กทรอนิกส์ทางการแพทย์

(17) กิจการผลิตชิ้นส่วนสำหรับผลิตภัณฑ์อิเล็กทรอนิกส์เพื่อการเกษตร

(18) กิจการผลิตชิ้นส่วนอิเล็กทรอนิกส์สำหรับยานพาหนะ

(19) กิจการผลิตเซลล์แสงอาทิตย์ และวัสดุดิบสำหรับการผลิตเซลล์แสงอาทิตย์

(20) กิจการผลิต Flat Panel Display

(21) กิจการผลิตสารหรือแผ่นสำหรับไมโครอิเล็กทรอนิกส์

(22) กิจการออกแบบทางอิเล็กทรอนิกส์

(23) กิจการพัฒนาทรัพยากรมนุษย์

(24) กิจการเทคโนโลยีชีวภาพ (Biotechnology)

(25) กิจการวิจัยและพัฒนา

(26) กิจการบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์

(27) กิจการบริการสอบเทียบมาตรฐาน (Calibration)

ซึ่งไม่ขอรับสิทธิในการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีเงินได้ตามส่วน 3 หมวด 3 ในลักษณะ

2 แห่งประมวลรัษฎากร ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520

ทั้งนี้ ไม่รวมถึงสิทธิอื่นใดที่บริษัทจำกัด บริษัทมหาชนจำกัด และห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้รับตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 ลงวันที่ 23 เมษายน 2553

มาตรา 4 ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 3 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับเงินได้ที่ได้จ่ายเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุนเป็นจำนวนร้อยละหกสิบของค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุนให้แก่บริษัทจำกัด บริษัทมหาชนจำกัด และห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 3

ค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุนตามวรรคหนึ่ง ให้หมายถึง รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน หรือรายจ่ายในการต่อเติม เปลี่ยนแปลง ขยายออกหรือทำให้ดีขึ้นซึ่งทรัพย์สิน แต่ไม่ใช่เป็นการ ซ่อมแซมให้คงสภาพเดิมตามมาตรา 65 ตี (5) แห่งประมวลรัษฎากร

มาตรา 5 ระยะเวลาในการยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 4 ให้มีระยะเวลา 5 ปี นับตั้งแต่วันที่ค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุนเกิดขึ้นครั้งแรก

จำนวนเงินได้ที่ยกเว้นให้ตามมาตรา 4 ซึ่งยังไม่ได้ใช้สิทธิภายในระยะเวลาตามวรรค หนึ่ง อาจนำมายกเว้นภาษีเงินได้ในปีถัดไปจนกว่าจะหมดทั้งจำนวน

มาตรา 6 ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังรักษาการตามพระราชกฤษฎีกานี้

6.2 ข้อสรุป

จากการศึกษาถึงการจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศพบว่า ช่องทางการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศที่มีความสำคัญที่สุด ได้แก่ การลงทุนระหว่างประเทศ ผ่านสัญญารูปแบบธุรกรรมต่างๆ เช่น การจำหน่ายหรือให้เช่าทรัพย์สินทางเทคโนโลยี สัญญา อนุญาตให้ใช้สิทธิ สัญญาวิจัยและพัฒนา เป็นต้น ในกรณีส่วนใหญ่มักปรากฏว่าคู่สัญญาใน ธุรกรรมเป็นวิสาหกิจ ดังนั้น ภาวะภาษีที่มีความสำคัญที่สุดในธุรกรรมการโอนเทคโนโลยีระหว่าง ประเทศดังที่ระบุในรายงานเรื่องการจัดเก็บภาษีจากการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศของ UNCTAD จึงได้แก่ ภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยภาษีการบริโภค และอาจนำเข้าเป็นภาษีอากรที่มี ความสำคัญเป็นลำดับรองลงมา

รายงานดังกล่าวพิจารณาว่าการจัดเก็บภาษีส่งผลกระทบต่อธุรกรรมการโอนเทคโนโลยี ระหว่างประเทศในประเทศผู้รับโอนเพียงใดนั้นขึ้นอยู่กับรูปแบบการโอนเทคโนโลยีอันส่งผลให้เกิด ค่าตอบแทนการโอนที่แตกต่างกัน เช่น การจำหน่ายทรัพย์สินโดยมีค่าตอบแทนเป็นเงินหรือหุ้นจะ ก่อให้เกิดค่าตอบแทนประเภทกำไรธุรกิจ และการจำหน่ายทรัพย์สินที่อาจก่อให้เกิดค่าตอบแทน ประเภทผลได้จากทุน เป็นต้น ซึ่งค่าตอบแทนประเภทต่างๆ ที่อาจถูกจัดเก็บภาษีในประเทศผู้รับ โอนจากธุรกรรมการโอนเทคโนโลยีนั้น ได้แก่ เงินได้ธุรกิจ ค่าธรรมเนียม ค่าเช่า หรือค่าสิทธิ เงิน บันผลและผลได้จากทุน เงินเดือนของลูกจ้างผู้รับทำงานให้ ค่าตอบแทนประเภทต่างๆ ดังกล่าวจะมี หลักการจัดเก็บภาษีที่ต่างกัน อีกทั้งอัตราภาษีก็ถูกกำหนดไว้แตกต่างกัน ซึ่งสุดท้ายแล้วจะส่งผล ให้ภาวะภาษีจากธุรกรรมการโอนแตกต่างกันไปด้วย ดังนั้น การพิจารณาประเภทของค่าตอบแทน ในประเทศผู้รับโอนย่อมมีความสำคัญต่อภาวะภาษีอย่างเห็นได้ชัด

แตกต่างกับการจัดเก็บภาษีในประเทศผู้โอน ซึ่งแม้โดยเนื้อหาของธุรกรรมการโอนเทคโนโลยีจะมีได้ก่อให้เกิดภาวะภาษีการโอนแต่ประการใด แต่ในกรณีที่การโอนเทคโนโลยีนั้นเป็นการจำหน่ายทรัพย์สินทุน กรณีเช่นนี้น่าไปสู่การจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนและกระทบต่อการหักค่าเสื่อมราคา โดยเฉพาะอย่างยิ่งกรณีการจำหน่ายทรัพย์สินทางเทคโนโลยีซึ่งเป็นทรัพย์สินไม่มีรูปร่างอันนำไปสู่ภาวะภาษีจากการปรับปรุงค่าเสื่อมราคาในทันทีที่มีการทำธุรกรรม แตกต่างกับการอนุญาตให้ใช้สิทธิซึ่งไม่ก่อให้เกิดภาวะภาษีจากการปรับปรุงค่าเสื่อมราคาในทันที นอกจากนี้ในกรณีที่นิติบุคคลถูกจัดเก็บภาษีในประเทศแหล่งเงินได้ไปแล้วและถูกจัดเก็บภาษีในประเทศอื่นที่อยู่อีกนำไปสู่การจัดเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อน กรณีที่ไม่มีการยกเว้นภาษีใดๆ ให้เลย ประเทศอื่นที่อยู่มักกำหนดเครดิตภาษีให้สำหรับภาษีที่ถูกจัดเก็บไปแล้วจากเงินได้ที่เกิดในประเทศแหล่งเงินได้ จึงไม่มีการจัดเก็บภาษีในประเทศอื่นที่อยู่ซ้ำซ้อนอีก

ความแตกต่างระหว่างการจัดเก็บภาษีในประเทศผู้รับโอนและประเทศผู้โอน ได้แก่ การพิจารณาแยกประเภทเงินได้ในการจัดเก็บภาษีในประเทศผู้โอนจะไม่มีผลแต่ประการใด เพราะวิสาหกิจจะต้องนำเงินได้ที่เกิดขึ้นในแหล่งเงินได้จากทั่วโลกมาคำนวณภาวะภาษีตามบทบัญญัติทางราชการในประเทศผู้โอน ค่าตอบแทนทุกประเภทจึงถูกรวมเป็นรายได้หรือกำไรเพื่อนำมาเป็นฐานในการคำนวณภาวะภาษีเงินได้นิติบุคคล

นอกจากภาษีเงินได้นิติบุคคลจะมีบทบาทสำคัญในการจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศ ทั้งในมุมมองของประเทศผู้รับโอนและผู้โอนแล้ว ตามรายงานเรื่องการสนับสนุนการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศของศูนย์ระหว่างประเทศเพื่อการค้าและการพัฒนาที่ยั่งยืนนั้นยังได้กล่าวไว้ว่า ประเทศกำลังพัฒนานำภาษีเงินได้นิติบุคคลมาใช้เป็นเครื่องมือของการสร้างแรงจูงใจเพื่อดึงดูดเทคโนโลยีจากต่างประเทศ แม้การให้แรงจูงใจทางภาษีไม่เป็นที่แนะนำด้วยเหตุที่ไม่มีประสิทธิภาพเพราะไม่อาจเป็นปัจจัยหลักในการตัดสินใจลงทุนระหว่างประเทศได้ และไม่ประสิทธิผลด้วยต้นทุน กล่าวคือ รายได้ทางภาษีที่หายไปสูงเกินกว่าประโยชน์ที่ได้รับจากแรงจูงใจทางภาษี นอกจากนี้ ยังไม่เป็นกลางเพราะเป็นการกำหนดให้เฉพาะกลุ่มเท่านั้น

อย่างไรก็ดี การให้แรงจูงใจทางภาษียังคงเป็นปัจจัยสำคัญต่อการตัดสินใจลงทุนในบางรูปแบบ ดังนั้น การกำหนดเป้าหมายแรงจูงใจเพื่อการลงทุน จึงสามารถช่วยเพิ่มประสิทธิภาพและลดความไม่ประสิทธิผลดังกล่าวได้ โดยรูปแบบแรงจูงใจทางภาษีที่กำหนดให้มักได้แก่ การยกเว้นหรือกำหนดอัตราภาษีเป็นพิเศษ การอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุน การเร่งหักค่าเสื่อมราคา การให้แรงจูงใจทางการเงิน การให้แรงจูงใจเพื่อการจ้างงาน

ธุรกรรมทางเทคโนโลยีในประเทศไทยนั้นอาจพบได้มากในรูปแบบของธุรกรรมทางจำหน่ายทรัพย์สินทางเทคโนโลยี การอนุญาตให้ใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา การให้บริการที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยี การเช่าทรัพย์สินทางเทคโนโลยี ซึ่งธุรกรรมเหล่านี้ก่อให้เกิดค่าตอบแทนที่แตกต่างกันอันส่งผลต่อภาระภาษีเงินได้ที่แตกต่างกัน โดยเฉพาะอย่างยิ่งภาษีเงินได้นิติบุคคลตามความในมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร กล่าวคือ กรณีที่นิติบุคคลต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทยแต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2)(3)(4)(5) และ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย จะอยู่ในบังคับหักภาษีจากค่าตอบแทนดังกล่าวเพื่อนำส่ง ดังนี้ ส่งผลให้เงินได้พึงประเมินประเภทจากการรับเหมา และประเภทกำไรจากธุรกิจ ไม่อยู่ในบังคับหักภาษีเพื่อนำส่ง จึงเกิดเป็นช่องว่างที่นิติบุคคลสามารถใช้ประโยชน์จากการตีความประเภทเงินได้ที่ยังไม่แน่นอนนี้ เพื่ออาศัยเป็นช่องทางในการเลี่ยงภาษีได้

ดังนั้น เพื่อมิให้นิติบุคคลอาศัย มาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรเป็นช่องทางในการเลี่ยงภาระภาษี โดยการตีความค่าตอบแทนทางเทคโนโลยีที่มีความคลุมเครือให้เข้าลักษณะค่าตอบแทนประเภทเงินได้จากธุรกิจเพื่อที่จะไม่อยู่ในบังคับของการหักภาษีเพื่อนำส่งดังกล่าว จึงควรแก้ไขบทบัญญัติมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ให้ครอบคลุมค่าตอบแทนทางเทคโนโลยี

ทั้งนี้ ในประเทศมาเลเซียมีการจัดเก็บภาษีจากค่าตอบแทนประเภทพิเศษตามมาตรา 4A แห่ง ITA1967 ซึ่งถือเป็นค่าตอบแทนอันเกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในต่างประเทศได้รับ อันอยู่ในบังคับหักภาษีเพื่อนำส่งในทำนองเดียวกันกับบทบัญญัติตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งมาตรา 4A ได้แบ่งเงินได้ประเภทพิเศษออกเป็น ประเภทแรก ค่าตอบแทนการบริการอันเนื่องมาจากการใช้ทรัพย์สิน ประเภทที่สอง ค่าตอบแทนบริการให้คำปรึกษา ความช่วยเหลือ และการจัดการ และประเภทที่สาม ค่าเช่าหรือค่าตอบแทนในสัญญาการจัดการเพื่อการใช้สังหาริมทรัพย์ใด

เพื่อประโยชน์ต่อการภาระภาษีที่ชัดเจนและความสะดวกในการลดขั้นตอนการพิจารณาแยกประเภทเงินได้ของกรมสรรพากร อีกทั้งประโยชน์ในการป้องกันการเลี่ยงภาษีดังกล่าวข้างต้นนั้น ผู้เขียนจึงเสนอให้เพิ่มเติมประเภทค่าตอบแทนทางเทคโนโลยีลงในบทบัญญัติมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรโดยอาศัยแนวทางการกำหนดค่าตอบแทนประเภทพิเศษตามมาตรา 4A แห่ง ITA1967 ของประเทศมาเลเซีย ทั้งนี้ ควรเพิ่มเติมเฉพาะค่าตอบแทนทางเทคโนโลยีที่ยังไม่มีการกำหนดถึงและไม่สามารถปรับเข้าเงินได้พึงประเมินประเภทอื่นๆ อันอยู่ในบังคับแห่งมาตรา 70 ได้ อันได้แก่ ค่าตอบแทนเนื่องจากค่าตอบแทนจากการจำหน่ายทรัพย์สินทางเทคโนโลยี ค่าตอบแทนจากการให้บริการหรือการจัดการทางเทคโนโลยี ตลอดจนค่าตอบแทนจากการโอน

สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาไม่ว่าทั้งหมดหรือแต่บางส่วนอันเกี่ยวเนื่องกับการจำหน่ายทรัพย์สินทางเทคโนโลยีเท่านั้น เนื่องจากค่าตอบแทนการจัดการเพื่อการใช้สังหาริมทรัพย์นั้นสามารถปรับเข้าเงินได้พึงประเมินประเภทค่าเช่า อันอยู่ในบังคับตามมาตรา 70 แล้ว จึงไม่ต้องทำการบัญชีเพิ่มเติมค่าตอบแทนการใช้ทรัพย์สินทางเทคโนโลยีเข้าไปในความตามมาตรา 70 อีกแต่ประการใด

นอกจากบทบาทของภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้ว อากรนำเข้าก็อาจส่งผลกระทบต่อธุรกรรมทางเทคโนโลยีระหว่างประเทศได้ในระดับหนึ่ง เนื่องจากอกรนำเข้าในประเทศผู้รับโอนนั้น แม้ตามปกติจะจัดเก็บจากทรัพย์สินทางเทคโนโลยีที่มีรูปร่าง แต่หากทรัพย์สินดังกล่าวเป็นทรัพย์สินไม่มีรูปร่างแต่ได้นำเข้าพร้อมกันกับทรัพย์สินมีรูปร่างอื่น ถือเป็นข้อยกเว้นที่จะต้องนำค่าสิทธิและค่าธรรมเนียมการอนุญาตให้ใช้สิทธิมารวมคำนวณกับมูลค่าของที่นำเข้าด้วยตาม Article 8 paragraph 1 (c) แห่งความตกลงว่าด้วยภาษีการค้าและศุลกากร

ในประเทศไทยและประเทศมาเลเซียนั้นจัดเก็บอกรนำเข้าโดยมีหลักการเช่นเดียวกันกับความตกลงดังกล่าว เพียงแต่ประเทศไทยมิได้กำหนดถึงเงื่อนไขว่าค่าสิทธิและค่าธรรมเนียมการอนุญาตให้ใช้สิทธินั้นจะต้องไม่รวมอยู่ในราคาที่ต้องชำระ ดังนั้น ผู้เขียนจึงขอเสนอให้เพิ่มเติมกฎกระทรวงฉบับที่ 132 ข้อ 8 ในส่วนที่เกี่ยวกับเงื่อนไขที่จะนำค่าสิทธิและค่าธรรมเนียมการอนุญาตให้ใช้สิทธิมารวมคำนวณได้เท่าที่ยังไม่ถูกรวมอยู่ในราคาที่ต้องชำระเท่านั้น เพื่อให้หลักการในทางปฏิบัติในการป้องกันอกรนำเข้าซ้ำซ้อนมีความชัดเจนยิ่งขึ้น

มาตรการให้แรงจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศของประเทศไทยนั้น มีการให้สิทธิพิเศษแก่กลุ่มกิจการเทคโนโลยีขั้นสูงตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 ประกอบกับประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 2/2553 เรื่อง การส่งเสริมการลงทุนเพื่อการพัฒนาที่ยั่งยืน ลงวันที่ ลงวันที่ 23 เมษายน 2553 โดยให้สิทธิในการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นระยะเวลา 8 ปี โดยไม่กำหนดสัดส่วนการลงทุน (ในกรณีที่มิได้รับสิทธิยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลจะได้รับลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิที่ได้จากการลงทุนในอัตราร้อยละ 50 ของอัตราปกติ โดยมีกำหนดเวลาไม่เกิน 5 ปี นับแต่วันที่เริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริม) สิทธิได้รับอนุญาตให้หักค่าขนส่ง ค่าไฟฟ้าและค่าประปาของเช่าของค่าใช้จ่ายที่เสียไปในการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริม เป็นเวลา 10 ปี สิทธิได้รับอนุญาตให้หักเงินค่าติดตั้งหรือก่อสร้างสิ่งอำนวยความสะดวกจากกำไรสุทธิไม่เกินร้อยละ 25 ของเงินลงทุนในกิจการที่ได้รับการส่งเสริม โดยจะต้องเลือกหักจากกำไรสุทธิภายใน 10 ปี นับแต่วันที่มียาได้จากกิจการที่ได้รับการส่งเสริม นอกเหนือไปจากการหักค่าเสื่อมราคาตามปกติ

ดังนั้น เมื่อคำนึงถึงสภาพกิจการที่อาศัยเทคโนโลยีขั้นสูงโดยทั่วไปแล้ว มักปรากฏว่า กิจการดังกล่าวมีค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุนในช่วงปีที่เพิ่งเริ่มประกอบกิจการเป็นจำนวนมาก ทำให้แรงจูงใจทางภาษีที่มีอยู่อาจไม่มีประสิทธิภาพ กล่าวคือ ไม่อาจเป็นปัจจัยหลักในการตัดสินใจลงทุนโดยใช้เทคโนโลยีขั้นสูงได้ ดังนั้น เพื่อปรับปรุงให้แรงจูงใจทางภาษีมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น จึงควรเพิ่มเติมแนวทางในการเลือกรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี ด้วยการกำหนดสิทธิในการหักค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุนได้เพิ่มขึ้น เป็นจำนวนเท่ากับอัตราร้อยละ 60 ของค่าใช้จ่ายเพื่อลงทุนที่ใช้ไป เป็นระยะเวลา 5 ปีนับแต่เริ่มมีค่าใช้จ่ายจากการประกอบกิจการครั้งแรก โดยอาศัยบทบัญญัติของประเทศมาเลเซียในการกำหนดแรงจูงใจประเภทการอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุน (ITA) ให้แก่กิจการเทคโนโลยีขั้นสูง เป็นทางเลือกให้แก่กิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนตาม Promotion of Investment Act 1986 มาเป็นต้นแบบ ซึ่งส่งผลให้กิจการเทคโนโลยีขั้นสูงที่ได้รับการส่งเสริมดังกล่าวมีสิทธิเลือกรับระหว่าง “สิทธิได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล” และ “สิทธิในการหักค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุน” ทำให้กิจการสามารถเลือกรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่เหมาะสมกับสภาพกิจการของตนได้ อันนำไปสู่ประสิทธิภาพในการกำหนดแรงจูงใจทางภาษีที่มากขึ้น

6.3 ข้อเสนอแนะ

ธุรกรรมการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศนี้เป็นธุรกรรมที่มีความละเอียดอ่อน การจะศึกษาอย่างถี่ถ้วนในทุกประเด็นภายในเวลาอันจำกัดนั้นอาจกระทำได้ยากด้วยปัจจัยหลายประการ วิทยานิพนธ์ฉบับนี้จึงศึกษาได้เพียงบางส่วนดังที่กล่าวมาข้างต้นแล้ว ซึ่งผู้เขียนมีความคาดหวังเป็นอย่างยิ่งว่าวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะเปรียบเสมือนหนังสือที่จุดประกายความคิดให้ผู้ศึกษาเรื่องนี้สามารถมองเห็นประเด็นปัญหาในธุรกรรมการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศในแง่มุมอื่นและสามารถทำการศึกษาในประเด็นปัญหาอื่นๆ นั้นได้ต่อไป

ซึ่งหัวข้อที่ผู้เขียนคิดว่าเป็นประเด็นปัญหาสำคัญในธุรกรรมการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศที่มีความสำคัญไม่ยิ่งหย่อนไปกว่าประเด็นปัญหาตามวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เลย ได้แก่ ระบบการจัดเก็บภาษีและบทบัญญัติเกี่ยวข้องกับธุรกรรมการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศในด้านผู้โอนเทคโนโลยี เนื่องจากสัญญาจะต้องเติมเต็มด้วยคู่สัญญาสองฝ่าย การพิจารณาแต่เพียงระบบการจัดเก็บภาษีและบทบัญญัติภายในประเทศของผู้รับโอนคงจะไม่เพียงพอ วิทยานิพนธ์ฉบับนี้จึงจะสมบูรณ์มากยิ่งขึ้นหากถูกเติมเต็มด้วยระบบภาษีอากร บทบัญญัติภายใน ตลอดจนแนวโน้มของการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีในธุรกรรมการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศของประเทศผู้โอนเทคโนโลยี

ทั้งนี้ การพิจารณาบทบัญญัติภายในประเทศผู้รับโอนเพียงสองประเทศอาจไม่เพียงพอแก่การพัฒนาระบบกฎหมายหรือบทบัญญัติภายในประเทศไทยอันเกี่ยวข้องกับธุรกรรมการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศได้ ด้วยสาเหตุที่บทบัญญัติในแต่ละประเทศย่อมมีข้อดีข้อด้อยที่แตกต่างกัน ดังนั้น การศึกษาบทบัญญัติของประเทศที่หลากหลายย่อมเป็นทางเลือกที่ดียิ่งขึ้น ซึ่งประเทศที่มีประวัติศาสตร์ความเป็นมาและประสบความสำเร็จทางการพัฒนาเทคโนโลยีนั้น ได้แก่ ประเทศเกาหลี ญี่ปุ่น จีน บราซิล เป็นต้น

ประเด็นปัญหาที่มีความสำคัญและยังไม่เป็นที่ยุติ ซึ่งเป็นประเด็นที่น่าติดตามนั้น ได้แก่ ปัญหาการวัดมูลค่าของทรัพย์สินทางเทคโนโลยีซึ่งอยู่ในรูปของทรัพย์สินทางปัญญา หรือทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง ซึ่งปัญหาดังกล่าวมีความสำคัญทั้งในสาขาวิชานิติศาสตร์ เศรษฐศาสตร์ และการบัญชี และยังเป็นปัญหาที่ไม่อาจหาข้อยุติที่แน่นอนได้ จึงเป็นประเด็นที่น่าติดตามอย่างยิ่งว่าในอนาคตจะมีผู้ใดหรือองค์กรใดสามารถคิดค้นหลักเกณฑ์ใดอันเป็นที่ยอมรับร่วมกันของนานาประเทศและสามารถใช้เป็นมาตรฐานในการวัดมูลค่าของทรัพย์สินไม่มีรูปร่างได้ทั่วไป

นอกจากนั้น ในประเด็นการพิจารณาเรื่องอากรนำเข้านั้น ยังคงมีบทบัญญัติบางส่วนที่เป็นปัญหาในทางปฏิบัติ กล่าวคือ ข้อ 9 (1) แห่งกฎกระทรวงฉบับที่ 132 ที่กำหนดให้นำค่าสิทธิและค่าธรรมเนียมใบอนุญาตที่เกี่ยวข้องกับของที่นำเข้ามารวมเป็นราคาซื้อขายของที่นำเข้า ดังนี้ คำว่า “เกี่ยวข้อง” ยังคงถือเป็นปัญหาในทางปฏิบัติที่ยังไม่มีข้อยุติที่ชัดเจน เพราะมีความหมายที่กว้างและไม่มีขอบเขตที่แน่นอนว่าเกี่ยวข้องมากน้อยแค่ไหน เพียงใด จึงเป็นประเด็นที่สมควรจะทำการศึกษาในเบื้องต้นต่อไป

บรรณานุกรม

หนังสือ

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม. ประมวลรัษฎากร (The Revenue Code) ฉบับ
นักศึกษา. นนทบุรี : สถาบัน T. Training Center, 2542.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, ภาษีเงินได้นิติบุคคล ฉบับประยุกต์. กรุงเทพมหานคร : วิทยุชน, 2538.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, ธนิญา ไตรวรรณท์. การวางแผนภาษีอากรระหว่างประเทศ. กรุงเทพมหานคร
: สำนักพิมพ์วิทยุชน, 2541.

ชูชาติ อัครโรจน์. รวมกฎหมายและคำพิพากษาฎีกาที่เกี่ยวข้องกับการศุลกากร : คำอธิบาย
กฎหมายราคาศุลกากร (ราคาแถม). กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2543.

ธนาถ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์. คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของ
อนุสัญญาภาษีซ้อน. กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2545.

ธัชชัย ศุภผลศิริ. กฎหมายลิขสิทธิ์พร้อมด้วยพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ.2537. พิมพ์ครั้งที่ 3.
กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2544.

ประชุม ไชมฉาย. ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับหลักกฎหมายการคลังและการเงิน. กรุงเทพมหานคร :
โครงการตำราและวารสารนิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552.

ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย, สาโรช ทองประคำ. ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร.
กรุงเทพมหานคร : สามเจริญพาณิชย์, 2549.

สุพิศ ปราณิตพลกรัง. กฎหมายสิทธิบัตร. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร : อชตยา มิเด็นเนียม,
2549.

สุเมธ ศิริคุณโชติ. กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ. กรุงเทพมหานคร : โครงการตำราและวารสารนิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549.

ศุภลักษณ์ พิณีภูวดล. คำอธิบายกฎหมายการคลังและการภาษีอากร : ภาคทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร : วิญญูชน, 2542.

อาภรณ์ นารอดิลก, โกเมนทร์ สีบวิเศษ. ประมวลรัษฎากรพร้อมคำพิพากษาฎีกา (แก้ไขเพิ่มเติมถึงพระราชบัญญัติฯ (ฉบับที่ 36) พ.ศ. 2548) (แก้ไขเพิ่มเติมถึงพระราชกำหนดฯ (ฉบับที่ 17) พ.ศ. 2540). กรุงเทพมหานคร : อ.ก. บรรณสาร, 2549.

บทความ

กลุ่มบริหารข้อมูลและพัฒนาระบบการตรวจสอบภาษี สำนักมาตรฐานกรมวิภาษี. “เอสเอ็มอีกับมาตรการภาษีเกี่ยวกับการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี.” สรรพากรศาสตร์ 48.10 (ตุลาคม 2544) : 57-69.

กองบรรณาธิการ. “สิทธิประโยชน์จากการส่งเสริมการลงทุน.” เอกสารภาษีอากร 26.308 (พฤษภาคม 2550) : 29-40.

เกียรติศักดิ์ ว่องพานิช. “มาตรการภาษีเพื่อเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันของประเทศ.” สรรพากรศาสตร์ 51 (ตุลาคม 2547) : 85-89.

จรรย์พร คันธสมบุรณ์, พีรพัฒน์ โปษยานนท์. “แบบฟอร์มการตรวจสอบราคาโอน.” สรรพากรศาสตร์ 49 (มีนาคม 2545) : 31-34.

จรรย์พร คันธสมบุรณ์, พีรพัฒน์ โปษยานนท์. “Cost Plus Method.” สรรพากรศาสตร์ 49 (กันยายน 2545) : 51-54.

จรรย์พร คันธสมบุรณ์, พีรพัฒน์ โปษยานนท์. “ชาร์ตตัวหนอน (Worm Chart).” สรรพากรศาสตร์ 50 (สิงหาคม 2546) : หน้า 33-35.

จุฑาทอง จารุมิลินท. “ตรวจของการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีและกิจกรรมการวิจัยและพัฒนา.”
สรรพากรศาสตร์ 50 (ตุลาคม 2546) : 125-129.

จุฑาทอง จารุมิลินท. “ภาษีระหว่างประเทศ (1): การแข่งขันของระบบภาษีและหลักการจัดเก็บ
ภาษี.” สรรพากรศาสตร์ 52 (กุมภาพันธ์ 2548) : 85-89.

จุฑาทอง จารุมิลินท. “ภาษีระหว่างประเทศ (2): โครงสร้างของอนุสัญญาภาษีซ้อน.” สรรพากร
ศาสตร์ 52 (มีนาคม 2548) : 71-76.

จุฑาทอง จารุมิลินท. “ภาษีระหว่างประเทศ (3): วิธีการจัดภาษีซ้อน.” สรรพากรศาสตร์ 52
(เมษายน 2548) : 65-69.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. “วิธีบรรเทาภาระภาษีซ้อนระหว่างประเทศตามกฎหมายใหม่.” สรรพากร
ศาสตร์ 44 (กรกฎาคม 2540) : 59-75.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. “การวางแผนภาษีของบริษัทไทยและบริษัทต่างประเทศ.” เอกสารภาษีอากร
16,187 (เมษายน 2540) : 96-99.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. “ภาระภาษีของสัญญาถ่ายทอดเทคโนโลยี(1).” สรรพากรศาสตร์ 44
(พฤษภาคม 2540) : 107-113.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. “ภาระภาษีของสัญญาถ่ายทอดเทคโนโลยี(2).” สรรพากรศาสตร์ 44 (มิถุนายน
2540): 121-137.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม. “ภาษีค่าสิทธิ (ตอนที่ 1).” เอกสารภาษีอากร
(พฤษภาคม 2550) : 100-104.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม,ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม. "ภาษีค่าสิทธิ (ตอนที่ 2)." เอกสารภาษีอากร
(มิถุนายน 2550) : 105-108.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม,ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม. "มาตรการต่อต้านการเลี่ยงภาษี (Anti-tax avoidance Measure.)." (ตอนที่ 1)." สรรพากรศาสตร์ 52 (มกราคม 2548) : 49-61.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม,ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม. "มาตรการต่อต้านการเลี่ยงภาษีกรณีแสวงหาสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Treaty Shopping) (ตอนที่ 2)." สรรพากรศาสตร์ 52 (กุมภาพันธ์ 2548) : 97-105.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. "การจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้อนระหว่างประเทศ (1)." สรรพากรศาสตร์ 50 (ตุลาคม 2546) : 93-103.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. "การจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้อนระหว่างประเทศ (2)." สรรพากรศาสตร์ 50 (พฤศจิกายน 2546) : 111-120.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. "การจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้อนระหว่างประเทศ (3)." สรรพากรศาสตร์ 50 (ธันวาคม 2546) : 89-100.

ชุมพร เสนไสย. "เงินได้ของแพทย์กับการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา." สรรพากรศาสตร์ 44 (พฤษภาคม 2540) : 61-68.

ธานี สกลวิทยานนท์. "การปฏิบัติเพื่อให้ได้สิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน." สรรพากรศาสตร์ 51 (กรกฎาคม 2547) : 97-102.

พงษ์นรินทร์ รัตนรังสิกุล, พีรพัฒน์ โปษยานนท์. "ราคาโอน (Transfer Pricing) ผิดกฎหมายจริงหรือ?" สรรพากรศาสตร์ 49 (มกราคม 2545) : 23-26.

พิชาติ เกษเรือง. “การจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจตามบทบัญญัติในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน.” สรรพากรศาสตร์ 41 (มกราคม 2537) : 3-14.

เพชรรัตน์ ศุภนิมิตรกุลกิจ. “Transfer Pricing กับการประเมินราคาศุลกากร.” สรรพากรศาสตร์ 48 (กันยายน 2544) : 55-66.

แพตริเซีย มงคลวนิช. “Tax Havens.” สรรพากรศาสตร์ 53 (มิถุนายน 2549) : 65-71.

เพิ่มบุญ แก้วเขียว. “การเสียภาษีเงินได้จากค่าสิทธิ (Royalty) ในธุรกิจแฟรนไชส์.” กฎหมายใหม่ 2 (กุมภาพันธ์ 2547) : 30-34.

เพิ่มบุญ แก้วเขียว. “การชำระภาษีกรณีโอนหุ้นในประเทศไทย/นอกประเทศไทย.” กฎหมายใหม่ 2 (เมษายน 2547) : 52-53.

ภาวนา ธรรมศिला, ฉันทนา จำนง. “การวางแผนภาษีอากรของบริษัทข้ามชาติ ;กรณีตัวอย่าง.” สรรพากรศาสตร์ 49 (มิถุนายน 2545) : 11-19.

มงคล ขนาดนิต. “ราคาตลาดในมุมมองสรรพากร.” สรรพากรศาสตร์ 51 (ตุลาคม 2547) : 16-46.

มานิต นิธิประทีป, ชื่นชม ทองเย็น. “สิทธิประโยชน์ทางภาษีของไทย (1).” สรรพากรศาสตร์ 50 (สิงหาคม 2546) : 45-53.

มานิต นิธิประทีป, ชื่นชม ทองเย็น. “สิทธิประโยชน์ทางภาษีของไทย (2).” สรรพากรศาสตร์ 50 (กันยายน 2546) : 49-56.

มานิต นิธิประทีป, ชื่นชม ทองเย็น. “สิทธิประโยชน์ทางภาษีของไทย (7).” สรรพากรศาสตร์ 51 (กุมภาพันธ์ 2547) : 101-107.

มงคล ขนาดนิต. “เมื่อบริษัทได้รับเงินปันผล.” สรรพากรศาสตร์ 51 (ธันวาคม 2547) : 16-41.

วันเพ็ญ หงุจิตตวิวัฒน์. "ภาวะภาษีกับบริษัทข้ามชาติ." Tax & Business Magazine ปีที่??
(มิถุนายน 2549) : 100-102.

สาธิต ฝ่องธัญญา. "การบัญชีภาษีอากร เรื่องเงินปันผลและเงินส่วนแบ่งกำไร." สรรพากรสาส์น 51
(ธันวาคม 2547) : 43-55.

สมเดช วจนัศรียเสถียร. "เงินปันผลของกิจการที่ได้รับส่งเสริมการลงทุน" เอกสารภาษีอากร 26,308
(พฤษภาคม 2550) : 43-55.

สิริกมล อุดมผล. "ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับผู้ประกอบการในคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทโรงผลิต
สินค้า, เขตอุตสาหกรรมส่งออก (EPZ) และเขตปลอดอากร." สรรพากรสาส์น 50
(เมษายน 2546) : 49-54.

สุวัฒน์ ไวยพัฒน์. "กรณีใดจึงจะถือว่าเป็นผู้แทนของนิติบุคคลต่างประเทศได้รับเงินได้หรือผล
กำไรในประเทศไทย (ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76ทวิ)." สรรพากรสาส์น 51
(ธันวาคม 2547) : 121-129.

สุวรรณ วลัยเสถียร. "การจัดเก็บภาษีค่าสิทธิและแฟรนไชส์." เอกสารภาษีอากร 23, 269
(กุมภาพันธ์ 2547) : 79-82.

สุวรรณ วลัยเสถียร. "ภาษีของบริษัทและผู้รับเหมาต่างประเทศ." สรรพากรสาส์น 41 (กุมภาพันธ์
2537) : 3-11.

อดิพัฒน์ วรทรัพย์. "การเสียภาษีตามข้อบทเรื่องกำไรจากธุรกิจ สำหรับประเทศที่มีอนุสัญญาภาษี
ซ้อนกับประเทศไทย." สรรพากรสาส์น 51 (มีนาคม 2547) : 57-62.

อรพรรณ พันธ์พัฒนา. "องค์กรส่งเสริมให้มีการอนุญาตให้ใช้สิทธิในเทคโนโลยี (Technology
Licensing Organisation – TLO) ในประเทศญี่ปุ่น." วารสารกฎหมายทรัพย์สินทาง
ปัญญาและการค้าระหว่างประเทศ (2546): 31-60.

เอ็ดวิน แวน เดอร์ บรุกเกน, สราวุธ ไกรลาสศิริ. “ความหมายของราคาตลาดกับมาตรฐานสากล เรื่อง Arm’s Length ในทางปฏิบัติ : ศึกษาเชิงเปรียบเทียบ.” สรรพากรสาส์น 50 (พฤษภาคม 2546) : 37-48.

เอ็ดวิน แวน เดอร์ บรุกเกน, สราวุธ ไกรลาสศิริ. “ความหมายของราคาตลาดกับมาตรฐานสากล เรื่อง Arm’s Length ในทางปฏิบัติ : ศึกษาเชิงเปรียบเทียบ (2).” สรรพากรสาส์น 50 (มิถุนายน 2546) : 89-95.

เอ็ดวิน แวน เดอร์ บรุกเกน, สราวุธ ไกรลาสศิริ. “ความหมายของราคาตลาด กับมาตรฐานสากล เรื่อง Arm’s Length ในทางปฏิบัติ : ศึกษาเชิงเปรียบเทียบ (3).” สรรพากรสาส์น 50 (กรกฎาคม 2546) : 55-60.

Books

Anderson, Mark Technology Transfer : Law, Practice and Precedents, (London: Connell Publishing Services, 2003)

Amann, Robert. German Tax Guide. Germany : Luchterhand, 2001.

Bhattasali, B.N. Transfer of Technology Among the Developing Countries. Hong Kong. : Asian Productivity Organization, 1972.

Bainbridge, David. Software Copyright Law. Great Britain : Pitman Publishing, 1992.

Betten, Rijkele. The New Netherlands Transfer Pricing Regime. The Netherlands : IBFD Publications BV, 2002.

Brown, Catherine A.. Tax aspects of the transfer of technology : the Asia-Pacific Rim. Toronto, Ont. : Canadian Tax Foundation, 1990.

Colston,Catherine., Middleton,Kirsty. Modern Intellectual Property Law. Second Edition.
Great Britain : Cavendish Publishing, 2005.

Cornish, William., Llewelyn, David. Intellectual property : Patents, Copyright, Trade
Marks and allied rights. Fifth Edition. Great Britain : Sweet & Maxwell, 2003.

Dworkin, Gerald., Taylor,Richard D.. Blackstone's Guide to the Copyright,Designs and
Patents Act 1988. Second Edition. New York : Oxford University Press, 2002.

Graner, Bryan A. Blacks Law Dictionary. 8th Edition. Thomson West, 2004.

Halstead, Richard. Protecting Intellectual Property. Great Britain : ICSA Publishing, 1993.

Institute of East Asian Studies, Thammasat University. International Seminar on Japan's
role in the transfer of Technology in Asean Countries (1992 : Bangkok) at
Thammasat University on the issue of Japan's role in the transfer of technology
in Asean countries. Bangkok, Thailand : The Institute, 1992.

Konz, Leo Edwin. The international transfer of commercial technology : the role of the
multinational corporation. New York : Arno Press, 1980.

Marett, Paul. Information Law in Practice. Second Edition. Great Britain : Ashgate
Publishing, 2002.

McDaniel, Paul R., Ault, Hugh J., Repetti, James R.. Introduction to United States
International Taxation. Fifth Edition. The Netherlands : Kluwer Law International,
2005.

Oberson, Xavier., Hull, Howard R.. Switzerland in International Tax Law. Second Edition.
The Netherlands : IBFD Publications BV, 2001.

Saxby, Stephen. Encyclopedia of information technology law. Great Britain : Sweet &
Maxwell, 1990.

The Economic and Social commission for Asia and the Pacific. Technology transfer
under alternative arrangements with transnational corporations. Bangkok,
Thailand : The United Nations. 1987.

The Seminar in Stockholm (Sweden) in 1990 during the 44th Congress of the
International Fiscal Association. Double Taxation Treaties between
industrialised and developing countries; OECD and UN models, A
Comparison. Dordrecht, The Netherlands. : Kluwer Law and Taxation Publisher,
1992.

The United Nations Centre on Transnational Corporations. Transnational Corporations
and the Transfer of New and Emerging Technologies to Developing Countries.
New York. : The United Nations, 1990.

The United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD Secretariat). The
report on Major issues arising from the transfer of technology to developing
countries. New York : The United Nations, 1975.

The United Nations Conference on Trade and Development. Exchanging experiences of
technology partnership : The Helsinki meeting of experts. Helsinki, Finland. :
organized by the Ministry of Trade and Industry and UNCTAD secretariat, in
cooperation with The Programme for Development Cooperation at the Helsinki
School of Economics (PRODEC). 1996.

Tohmatsu, Deloitte Touche. Tax Planning for Expatriates in China. The Netherlands : Kluwer Law International, 2003.

W.Boadway, Robin and Shah, Anwar. 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.)

Articles

Edwin van der Bruggen. "The source taxation of payments for technical services and know-how." *Tax & Business law Magazine* (April, 2001). PP.38-59.

Guillermo A. Calvo, Leonardo Leiderman and Carmen M. Reinhart. "Inflows of Capital to Developing Countries in the 1990's." *Journal of Economic Perspective*-Volume 10, Number 2 (Spring 1996). PP.123-139.

Other materials

Asia Economic Institute. "Thailand's high tech investment plan." Retrieved September, 2009 from [www.asiaecon.org/special articles/read sp/12085](http://www.asiaecon.org/special%20articles/read%20sp/12085)

Chan, Tony. "Goods and Services Tax in Malaysia" Retrieved September, 2009 from www.gthk.com.hk

Malaysian Customs Office. "Customs guide book-series no.3 : Sales tax procedures." Retrieved September, 2009 from <http://www.customs.gov.my>

Malaysian Industrial Development Authority. "Malaysia's Machinery and Equipment Industry." Retrieved September, 2009 from www.mida.gov.my

Maskus, Keith E. "Encouraging International Technology Transfer," UNCTAD-ICTSD Project on IPRs and Sustainable Development, (May 2004). Retrieved May, 2009 from www.iprsonline.org/unctadictsd/docs/CS_Maskus.pdf

PricewaterhouseCoopers. "2008/2009 Malaysian Tax and Business Booklet." Retrieved September, 2009 from <http://www.pwc.com>

United Nations. "Taxation and Transfer Technology : Key Issues", Retrieved December, 2007 from www.unctad.org