

ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธิและค่าบริการ¹

สุจิตรา ทิพย์มณฑะ²

1. บทนำ

ค่าสิทธิ (Royalty) ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(3) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งบัญญัติว่า “เงินได้พึงประเมินนั้น คือเงินได้ประเภทต่อไปนี้ รวมตลอดถึงเงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ดังกล่าว ไม่ว่าในทศใด...

“(3)ค่าแห่งกวีตูล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น...” และเมื่อคำว่า “สิทธิอย่างอื่น” เป็นคำที่บัญญัติต่อจากคำว่า “ค่าแห่งลิขสิทธิ์” จึงต้องเป็นคำที่มีความหมายทำนองเดียวกัน ดังนั้นสิทธิอย่างอื่นจึงหมายถึงสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา(Intellectual Property) หรือเป็นสิทธิเกี่ยวกับผลงานสร้างสรรค์ประเภทต่าง ๆ อันเกิดจากความคิดของมนุษย์ ซึ่งกฎหมายเห็นความสำคัญของผลงานสร้างสรรค์ดังกล่าวเป็นงานที่ให้ประโยชน์แก่สังคมจึงให้ความคุ้มครองแก่ผลงานนั้น โดยให้สิทธิบางประการแก่ผู้คิดสร้างสรรค์ ซึ่งผลงานสร้างสรรค์ที่กฎหมายให้ความคุ้มครอง เช่น การประดิษฐ์ การออกแบบผลิตภัณฑ์ การออกแบบผังภูมิของวงจรรวม เครื่องหมายการค้า เครื่องหมายบริการ สิ่งบ่งชี้หรือชื่อของภูมิศาสตร์ที่แสดงถึงแหล่งกำเนิดของสินค้า ความลับทางการค้า งานวรรณกรรมและศิลปกรรม สิทธิของนักแสดง สิทธิของผู้บันทึกเสียงและสิทธิของผู้แพร่เสียงแพร่ภาพ เป็นต้น

ด้วยเหตุที่ประมวลรัษฎากรยังไม่มีการบัญญัติความหมายของคำว่า “ค่าสิทธิ” จึงมีการตีความหมายที่กว้างโดยรวมถึงธุรกรรมอื่นที่ไม่ใช่ค่าสิทธิ(Royalty) แต่เป็นค่าบริการ(Service fee) เพื่อการจัดเก็บภาษีตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร เช่น การให้ความช่วยเหลือทางเทคนิค หรือการให้คำปรึกษาทางด้านเทคนิคนั้นมีลักษณะใกล้เคียงกับค่าวิทยากร(Know how)ให้เป็นเงินได้ค่าสิทธิตามมาตรา 40(3)เพื่อการจัดเก็บภาษีตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งการให้ความช่วยเหลือทางเทคนิค หรือการให้คำปรึกษาทางด้านเทคนิคนั้นเป็นเพียงการให้บริการอันเกี่ยวเนื่องมาจากสัญญาซื้อขายจึงเป็นค่าบริการและจัดเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่ง

¹ บทความนี้เรียบเรียงจากการศึกษาอิสระ เรื่องปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธิและค่าบริการ โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. รติชัย รดทอง และคณะกรรมการสอบคือ รองศาสตราจารย์ ดร. วัฒนสุภา แสงสุข และรองศาสตราจารย์ ดร.ปภาศรี บัวสวรรค์

² นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิเทศศาสตรมหาบัณฑิต สาขาภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

ประมวลรัษฎากร และในทางกลับกันอาจมีการกระทำที่เป็นการหลีกเลี่ยงภาษี เช่นการเขียนสัญญาให้เงินได้ค่าสิทธิตามมาตรา 40(3) เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) ย่อมไม่อยู่ในบังคับของมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากมาตราดังกล่าวมิได้กำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีจากเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) ไว้ จึงไม่อาจจัดเก็บภาษีจากนิติบุคคลต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทยได้ ซึ่งเป็นช่องว่างของกฎหมายและอาจก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีได้

ดังนั้นบทความนี้จึงมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธิและค่าบริการ และศึกษาแนวทางแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธิและค่าบริการ

2. ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธิและค่าบริการ

ค่าสิทธิเป็นเงินได้ที่มีลักษณะเป็นทรัพย์สินทางปัญญา โดยมีลักษณะเป็นค่าตอบแทนการอนุญาตให้ใช้สิทธิหรือการใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา และเนื่องจากประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดความหมายของค่าสิทธิซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(3) ไว้ จึงเกิดปัญหาในการตีความธุรกรรมระหว่างเงินได้ค่าสิทธิตามมาตรา 40(3) และค่าบริการตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร และปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธิและค่าบริการ ดังนี้

ประการแรก ปัญหาความหมายของคำว่า “ค่าสิทธิ” โดยการให้ความหมายค่าสิทธินั้น จำเป็นต้องพิจารณาถึงความหมายจากหลายลักษณะเช่นความหมายทั่วไป ความหมายสากล รวมทั้งกฎหมายต่างประเทศ ตลอดจนอนุสัญญาภาษีซ้อน เพื่อนำมาเป็นต้นแบบในการให้ความหมายและเพื่อให้เกิดความเหมาะสม เนื่องจากต้องพิจารณาถึงหลักการจำแนกประเภทของเงินได้พึงประเมินด้วย กล่าวคือเงินได้ค่าสิทธิตามมาตรา 40(3) นั้น มีลักษณะเป็นการเฉพาะ กล่าวคือ เป็นการใช้หรือสิทธิในการใช้ทรัพย์สินทางปัญญาเท่านั้น โดยกรรมสิทธิ์ยังเป็นของเจ้าของทรัพย์สินทางปัญญา ซึ่งลักษณะเฉพาะดังกล่าวตรงกับความหมายทั่วไปของคำว่า “ค่าสิทธิ” ตามพจนานุกรม ฉบับราชบัณฑิตยสถาน ได้แปลความเป็นภาษาอังกฤษตรงกับคำว่า “Royalty” หมายความว่า สัมปทานหรือ เงินที่จ่ายให้กับผู้เป็นเจ้าของสิทธิ หรือ ทรัพย์สินต่าง ๆ เพื่อเป็นค่าใช้จ่ายประโยชน์จากสิทธิ ดังกล่าวนั้นซึ่งมีลักษณะเป็นการผูกขาด หรือเป็นสิทธิแต่ผู้เดียวในการได้ใช้ประโยชน์จากสิทธินั้นๆ³

³ ศัพท์บัญญัติราชบัณฑิตยสถาน ไทย-อังกฤษ [Online], Available URL :<http://rirs3.royin.go.th/coinages/webcoinage.php>, 2562 (มีนาคม,9).

แต่หากเป็นเงินได้หรือเป็นค่าตอบแทนที่เกิดจากการขาย หรือโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินทางปัญญา ซึ่งมีลักษณะเป็นค่าตอบแทนการโอนความเป็นเจ้าของทั้งหมด (full ownership) ในทรัพย์สินทางปัญญา หรือเรียกว่าเป็นการโอนขาด หรือขายขาดโดยค่าตอบแทนดังกล่าวจัดเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร และหากเป็นเรื่องของอนุสัญญาภาษีซ้อนจะอยู่ในบังคับของข้อบทว่าด้วยกำไรจากธุรกิจ(Business Profit) หรือข้อบทว่าด้วยผลได้จากทุน (Capital Gain) แล้วแต่กรณี⁴ ประกอบกับแต่เดิมตามมาตรา 40(3) แห่งประมวลรัษฎากรได้มีการบัญญัติคำว่า “ค่าแห่งการโอนสิทธิ” แต่ต่อมาภายหลังได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2502 ได้ตัดคำว่า “ค่าแห่งการโอนสิทธิ” ออกไปเช่นนี้ จึงเห็นได้ว่าเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(3) แห่งประมวลรัษฎากร มีลักษณะเป็นการเฉพาะกล่าวคือเป็นเงินค่าตอบแทนจากการใช้หรือสิทธิในการใช้ทรัพย์สินทางปัญญาเท่านั้น ดังนั้นในการบัญญัติให้ความหมายของค่าสิทธิตามมาตรา 40(3) แห่งประมวลรัษฎากรจึงต้องคำนึงถึงข้อนี้ด้วย

ในส่วนของความหมายตามอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยถือว่าเป็นความหมายสากลของค่าสิทธิ แบ่งได้เป็น 2 กลุ่ม คือค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้ทรัพย์สินทางปัญญา และค่าตอบแทนเพื่อการใช้ข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางด้านอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ หรือเรียกว่าค่าวิทยาการ(Know how) ส่วนกลุ่มที่เป็นค่าตอบแทนการใช้หรือสิทธิในการใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ อนุสัญญาภาษีซ้อนบางฉบับไม่ถือเป็นค่าสิทธิและจัดเป็นเงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สินตามมาตรา 40(5) แห่งประมวลรัษฎากร อย่างไรก็ตามเนื่องจากค่าตอบแทนดังกล่าวบางอนุสัญญาภาษีซ้อนอยู่ในความหมายของค่าสิทธิ ดังนั้น จึงมีสิทธิได้รับการจำกัดเพดานอัตราภาษีตามข้อบทว่าด้วยค่าสิทธิของอนุสัญญาภาษีซ้อนด้วย ดังนั้นหากจะกล่าวถึงเงินได้ประเภทค่าสิทธิในกรณีที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนเข้ามาเกี่ยวข้องในการพิจารณา จึงต้องระบุว่าเป็นค่าสิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อน หรือเป็นค่าสิทธิตามมาตรา 40(3) ซึ่งจะไม่วรรณถึงค่าเช่าทรัพย์สินทั่วไปตามมาตรา 40(5) แห่งประมวลรัษฎากร⁶

⁴พล นิธิรूपต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ เล่ม 5, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561) หน้า 66.

⁵สรรพากรสาส์น, ภาษีค่าสิทธิ1,[Online], Available URL: http://www.sanpakornsarn.com/page_article_detail.php?aID=41, 2562(มีนาคม,3).

⁶ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสฤติย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษี, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2546), หน้า404.

นอกจากนี้ในส่วนของการตีความธุรกรรมที่ลักษณะใกล้เคียงกับค่าสิทธิ เช่น การตีความค่าสิทธิที่อยู่ในประเภทที่เป็นค่าตอบแทนการใช้หรือสิทธิในการใช้ข้อสนเทศที่เกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์หรือที่เรียกว่า ค่าวิทยาการ (Know-how) กับการให้คำปรึกษาด้านเทคนิค หรือการให้คำแนะนำทางด้านเทคนิค เป็นค่าสิทธิทุกกรณี จึงก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมกับผู้เสียภาษี ซึ่งธุรกรรมทั้งสองลักษณะนั้นมีความแตกต่างกัน กล่าวคือ การให้ความช่วยเหลือทางเทคนิค หรือการให้คำปรึกษาทางด้านเทคนิคนั้นเป็นสัญญาซึ่งต่อเนื่องมาจากสัญญาซื้อขาย จึงเป็นค่าบริการ (Service Fee) และจัดเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) ส่วนค่าวิทยาการ (Know-how) ซึ่งลักษณะของสัญญาเป็นเรื่องที่ผู้ให้วิทยาการไม่ต้องทำการใดๆ นอกจากถ่ายทอดวิทยาการที่มีอยู่แล้วให้แก่ผู้รับ โดยมีได้มุ่งถึงผลสำเร็จของงาน และอยู่ในความหมายของค่าสิทธิตามมาตรา 40(3) แห่งประมวลรัษฎากร และจากการศึกษาด้านแบบของ UN ซึ่งได้กำหนดข้อบท 12A ว่าด้วยค่าธรรมเนียมสำหรับการให้บริการทางเทคนิคเป็นข้อบทพิเศษ โดยประเทศอินเดียได้นำต้นแบบของ UN ข้อบท 12A ว่าด้วยค่าธรรมเนียมสำหรับการให้บริการทางเทคนิค (FEES FOR TECHNICAL SERVICES) มากำหนดเป็นส่วนหนึ่งของค่าสิทธิในการทำอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศอินเดียกับประเทศอื่นๆ ที่เรียกว่า Double Taxation Avoidance Agreement (DTAA) Article 12 ว่า “ROYALTIES AND FEES FOR TECHNICAL SERVICES” ซึ่ง DTAA ของประเทศอินเดียที่ทำไว้กับ ประเทศเยอรมนี, ประเทศออสเตรเลีย และประเทศไอร์แลนด์ นั้นมีข้อกำหนดเพื่อให้ครอบคลุมบริการด้านการจัดการด้านเทคนิคหรือการให้คำปรึกษา⁷ ประกอบกับควรพิจารณาถึงพระราชบัญญัติการประเมินภาษีเงินได้ ค.ศ. 1936 ของประเทศออสเตรเลียเพื่อใช้เป็นต้นแบบในการให้คำนิยามของคำว่า “ค่าสิทธิ” เนื่องจาก ได้ให้คำนิยามของคำว่า “ค่าสิทธิ” ไว้อย่างกว้างขวาง โดยเฉพาะข้อ (ง) กำหนดให้เงินค่าตอบแทนที่จ่ายกันตามสัญญาให้ความช่วยเหลือทางเทคนิคถือเป็นค่าสิทธิด้วย ซึ่งจะสามารถแก้ไขปัญหาลักษณะการตีความธุรกรรมที่มีลักษณะใกล้เคียงกับค่าสิทธิได้

ประการที่สอง ปัญหาการจัดเก็บภาษีในกรณีที่ดินบุคคลต่างประเทศมิได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งตามมาตรา 70 นั้นมีองค์ประกอบที่สำคัญประการหนึ่งคือ เรื่องของเงินได้พึงประเมินที่ได้รับจะต้องเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้นหากเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) ย่อมไม่อยู่ในบังคับของมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร และไม่อาจจัดเก็บภาษีในกรณีเช่นว่านี้ได้

⁷Julie Martin , new-technical-service-fees-article [Online], Available URL: <https://mnetax.com/un-releases-updated-model-tax-treaty-adding-new-technical-service-fees-article-27765>, 2019 (March,9).

เหตุผลที่มาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ได้มีการบัญญัติเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) ไว้ นั่นเนื่องมาจากกฎหมายประสงฆ์จะเปิดโอกาสให้บริษัทต่างประเทศนำสินค้าทุน หรือ เครื่องจักร เครื่องมือ วัตถุดิบที่จำเป็นต่อการพัฒนาประเทศมาจำหน่ายให้กับประเทศไทยเพื่อ ส่งเสริมให้เกิดการพัฒนาเศรษฐกิจและคุณภาพชีวิตของประเทศไทย แต่ด้วยเหตุดังกล่าวจึงก่อให้เกิด ปัญหาการจัดเก็บภาษีในกรณีที่เป็นนิติบุคคลต่างประเทศที่มีได้เข้ามาประกอบกิจการใน ประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ซึ่งเงินได้นั้นเป็นเงินได้จากค่าบริการ (Service Fee) ซึ่งถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(8) ย่อมทำให้ประเทศไทยไม่อาจจัดเก็บภาษีกับ นิติบุคคลต่างประเทศนั้นได้เลย ทั้งนี้ยังเป็นการขัดต่อหลักของการอำนวยความสะดวก (Productivity)

อีกทั้งมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรนั้นยังไม่สอดคล้องกับทฤษฎีการจัดเก็บภาษีในเรื่อง ของแหล่งเงินได้ (Source rule) อันเป็นหลักเกณฑ์ที่รัฐผู้เก็บภาษีจะอ้างสิทธิในการเก็บภาษีใน กรณีที่เงินได้นั้นถูกจ่ายจากหรือในรัฐนั้น ถึงแม้ว่ากิจกรรมที่ก่อให้เกิดเงินได้ไม่ได้กระทำขึ้น ภายในรัฐนั้นก็ตาม ด้วยแนวคิดที่ว่ารัฐที่มีการจ่ายหรือสูญเสียเงินได้หรือถูกตัดกวดงบทรัพยากรย่อม มีสิทธิได้รับการชดเชยด้วยการเรียกเก็บภาษีจากผู้มีเงินได้เพื่อนำมาพัฒนาทำนุบำรุงรัฐนั้น

นอกจากนี้ยังมีสภาพปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีสัญญาที่มีลักษณะผสมระหว่างค่าสิทธิ กับค่าบริการ ซึ่งเป็นเรื่องของสัญญาอันประกอบด้วยบริการหลายประเภท และในแต่ละประเภท ตกอยู่ภายใต้ขอบเขตของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่แตกต่างกัน เช่น สัญญาแฟรนไชส์, สัญญาอนุญาต ให้ใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์, การให้บริการของนักแสดงสาธารณะ และในการจัดเก็บภาษีตาม สัญญาดังกล่าวโดยหลักการตีความของอนุสัญญาภาษีซ้อนและตามหลักของ OECD Commentary or Model Tax Convention 2017 ได้กำหนดให้ควรแยกค่าตอบแทนและบริการแต่ละประเภทออกจากกัน เพื่อใช้บังคับขอบเขตของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่เหมาะสมกับบริการแต่ละประเภท หรือ พิจารณาถึงวัตถุประสงค์หลักของสัญญาโดยที่การให้บริการอีกด้านหนึ่งเป็นเพียงส่วนประกอบ เท่านั้น โดยอาจถือว่าเงินค่าตอบแทนที่จ่ายเป็นค่าสิทธิทั้งจำนวนก็ได้ เพื่อความเป็นธรรมในการ จัดเก็บภาษี

ตัวอย่างเช่น สัญญาแฟรนไชส์ (Contract of Franchising) โดยหลักการของสัญญาแฟรนไชส์นั้น ผู้ให้แฟรนไชส์จะถ่ายทอดความรู้และประสบการณ์ให้แก่ผู้รับแฟรนไชส์ พร้อมทั้งจัดหา ความช่วยเหลือทางเทคนิคต่างๆ ได้แก่ ความสนับสนุนด้านการเงิน การสั่งซื้อสินค้า การวางแผน การขายและรูปแบบการจัดการรวมอยู่ด้วย และค่าตอบแทนตามสัญญาแฟรนไชส์ส่วนใหญ่จะมาจาก การให้ใช้เครื่องหมายการค้าหรือเครื่องหมายบริการ หรือชื่อในทางการค้า ซึ่งเป็นวัตถุประสงค์หลักอันสำคัญ ส่วนการให้บริการด้านอื่นเช่น การจัดหาความช่วยเหลือทางเทคนิคต่างๆ

การสนับสนุนด้านการเงิน การสั่งซื้อสินค้า การวางแผนการขายและรูปแบบการจัดการเป็นเพียงส่วนประกอบ ดังนั้นจึงถือว่าค่าตอบแทนอันเกิดจากสัญญาแฟรนไชส์ เป็นค่าสิทธิทั้งจำนวน และเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(3) แห่งประมวลรัษฎากร⁸

การให้บริการของนักแสดงสาธารณะ คำว่า “นักแสดงสาธารณะ” ในทางกฎหมายภาษานั้น มีความแตกต่างกับกฎหมายทรัพย์สินทางปัญญา กล่าวคือ นักแสดงสาธารณะ ในทางกฎหมายไม่ได้หมายความว่านักแสดงเพื่อความบันเทิงเพียงอย่างเดียว แต่ยังหมายความถึงนักกีฬาอาชีพด้วย ส่วนในทางกฎหมายทรัพย์สินทางปัญญาคำว่า “นักแสดง” ตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ.2537 หมายความว่า ผู้แสดง นักดนตรี นักร้อง นักเต้น นักรำ และผู้ซึ่งแสดงท่าทาง ร้อง กล่าวพากย์ แสดงตามบทหรือในลักษณะอื่นใด ซึ่งจากบทบัญญัติดังกล่าวจึงไม่รวมถึงนักกีฬาอาชีพ⁹ แต่หากนักกีฬาได้ทำสัญญาหรือมีความเกี่ยวข้องกับการนำทรัพย์สินทางปัญญา เช่น เครื่องหมายการค้า และชื่อเสียงทางการค้าของผู้ประกอบการพาณิชย์มาใช้แสวงหาประโยชน์ทางธุรกิจอันมีลักษณะเป็นการให้สปอนเซอร์ ด้วยการตกลงกันอนุญาตให้ใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา เช่น การที่ผู้ประกอบการธุรกิจได้ตกลงทำสัญญากับนักกีฬา ให้ใช้ชื่อเสียงในทางธุรกิจ หรือเครื่องหมายการค้าติดที่เสื้อชุดของนักกีฬาที่ใช้ลงแข่งขัน และตกลงจ่ายเงินค่าตอบแทนให้แก่ักกีฬาเช่นนี้ ประเทศไทยถือว่าเป็นค่าตอบแทนอันเกิดจากประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการการแข่งขันตามคำสั่งอธิบดีที่ ท.ป.4/2528 ข้อ 9 และถือเป็นการให้บริการอันเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร แม้การให้สปอนเซอร์ดังกล่าวจะมีลักษณะที่เป็นการใช้ทรัพย์สินทางปัญญาในเชิงพาณิชย์ โดยในเรื่องดังกล่าวประเทศออสเตรเลีย ถือว่าเป็นเงินได้จากค่าบริการส่วนบุคคลเช่นกัน แต่อย่างไรก็ตามประเทศออสเตรเลียนั้นยังมีข้อกำหนดที่เพิ่มเติมว่า ถ้าหากสัญญากำหนดให้ผู้สนับสนุนและผู้จัดงานได้รับอนุญาตให้ใช้ชื่อเสียงของนักกีฬาเพื่อการโฆษณาสินค้าหรือเครื่องหมายการค้าบนเสื้อผ้าเช่นนี้ไม่ถือเป็นการให้บริการส่วนบุคคลของนักกีฬา แต่ถือเป็นการจ่ายเงินได้ค่าสิทธิ¹⁰

สำหรับประเทศไทยนั้นต้องพิจารณาว่าเงินได้ดังกล่าวควรจัดให้เป็นเงินได้ประเภทใด ระหว่างเงินได้ค่าสิทธิซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(3) หรือเป็นเงินได้พึงประเมินที่เป็น

⁸ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, “ภาระภาษีของสัญญาถ่ายทอดเทคโนโลยี,” *จุลพาท* 3, (2540): หน้า 90.

⁹ ปริญญา ดีผดุง, *คู่มือการศึกษากฎหมายทรัพย์สินทางปัญญา*, (กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2544), หน้า 192.

¹⁰ Braedon C Clark , Leslie G Miller “*Taxation and Sport in Australia*” (Australia:Federation Press, 2000),pp 233.

ค่าบริการ ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) จึงจะเหมาะสม และไม่เป็นการขัดต่อหลักการยอมรับ(Acceptability) อันเป็นระบบการจัดเก็บภาษีอากรอย่างยุติธรรม

ประการที่สาม ปัญหาในการบังคับจัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธิและค่าบริการกรณีของสถานประกอบการถาวร ตามหลักการของอนุสัญญาภาษีซ้อนตามข้อบท 5 วรรค3 (ข) ว่าด้วยสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการ และสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทน (Agency P.E.) ข้อบท 5 วรรค5 ซึ่งมีลักษณะที่เหมือนกันคือเป็นการให้บริการโดยบุคคล หรือการส่งลูกจ้าง ซึ่งเป็นตัวแทนของนิติบุคคลต่างประเทศเข้ามาดำเนินกิจกรรมในประเทศแหล่งเงินได้ แต่จะเกิดเป็นสถานประกอบการถาวรหรือไม่ และสถานประกอบการถาวรนั้นอยู่ในบังคับของข้อบทใดตามอนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นข้อที่ต้องพิจารณา เนื่องจากสถานประกอบการถาวรทั้ง 2 ลักษณะมีความแตกต่างกันกล่าวคือ สถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการนั้นต้องมีการนับระยะเวลา หรือ time test ส่วนสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทน(Agency P.E.) นั้น ไม่มีการนับระยะเวลา หรือ time test แต่ต้องปรากฏว่าตัวแทนไม่อิสระได้กระทำการอันเป็นปกติวิสัย¹¹ และการส่งลูกจ้าง หรือตัวแทน เข้ามาในประเทศไทยซึ่งเป็นรัฐแหล่งเงินได้จะอยู่ในบังคับของมาตรา 76 ทวิ หรือมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากการคำนวณภาษี หน้าที่ในการยื่นภาษี ตลอดจนความรับผิดชอบในจำนวนหนี้ภาษีของทั้ง 2 มาตรานั้นมีความแตกต่างกัน กล่าวคือ ตามมาตรา 76 ทวิ ได้กำหนด ให้ผู้เป็นลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อซึ่งเป็นตัวแทนของนิติบุคคลต่างประเทศมีหน้าที่ และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีจากฐานกำไรสุทธิ ส่วนมาตรา 70 กำหนดให้ผู้จ่ายมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 15 ตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร นอกจากนี้ยังพบว่าในส่วนของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.8/2528 ซึ่งเป็นแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับสถานประกอบการถาวร ขัดต่อหลักการของสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการตามข้อบท 5 วรรค3 (ข) แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน เพราะการที่นิติบุคคลต่างประเทศมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยหรือไม่ นั้น ยังต้องพิจารณาถึงองค์ประกอบอื่นๆร่วมด้วยเช่น ระยะเวลา(time test) ของการเข้ามาประกอบกิจกรรม และการประกอบกิจกรรมนั้นเพื่อประโยชน์ของบุคคลภายนอกหรือไม่ ดังนั้นการให้แนวทางปฏิบัติแต่เพียงประการเดียวว่าส่งลูกจ้างเข้ามาทำการติดตั้งเครื่องจักรให้แก่ผู้ซื้อในประเทศไทย ยังถือไม่ได้ว่าผู้รับจ้างมีสำนักงานสาขาสถิตอยู่ในการถาวรในประเทศไทย จึงเป็นแนวทางปฏิบัติที่ไม่ถูกต้องและไม่มีความชัดเจนอีกทั้งยังขัดต่อ

¹¹ สรรค์ ดันจิตตานนท์, คำอธิบายกฎหมายภาษีระหว่างประเทศ ข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวร ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ:ประวัติศาสตร์ ทฤษฎี แนวคิด แนวทางปฏิบัติระหว่างประเทศ, (กรุงเทพมหานคร: กรุงเทพมหานคร พับลิชชิง, 2561), หน้า153.

หลักการของอนุสัญญาภาษีซ้อนตามข้อบท 5 วรรค3(ข) ว่าด้วยสถานประกอบการถาวรในลักษณะการให้บริการ

ประการสุดท้าย ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการขายหรือโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินทางปัญญา ในกรณีที่ผู้รับที่เป็นบุคคลธรรมดาได้อยู่ในประเทศไทย หรือกรณีเป็นนิติบุคคลต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทยซึ่งบุคคลทั้งสองนั้นมิได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย จึงก่อให้เกิดปัญหาในการหักภาษี ณ ที่จ่ายสำหรับค่าตอบแทนการขาย หรือโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินทางปัญญา เนื่องจากเงินค่าตอบแทนดังกล่าวเป็นการโอนความเป็นเจ้าของทั้งหมด (full ownership) จัดเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(8) จึงไม่อยู่ในบังคับมาตรา 50 และมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศแหล่งเงินได้จึงไม่อาจจัดเก็บภาษีได้ ดังนั้นมาตราทั้งสองจึงไม่สอดคล้องกับทฤษฎีการจัดเก็บภาษีในเรื่องของหลักแหล่งเงินได้ (Source rule) อันเป็นหลักเกณฑ์ที่รัฐผู้เก็บภาษีจะอ้างสิทธิในการเก็บภาษีในกรณีที่เงินได้นั้นถูกจ่ายจากหรือในรัฐนั้น ถึงแม้ว่ากิจกรรมที่ก่อให้เกิดเงินได้ไม่ได้กระทำขึ้นภายในรัฐนั้นก็ตาม และขัดต่อหลักความแน่นอน ซึ่งกฎหมายภาษีอากรจะต้องมีความชัดเจน และแน่นอน ดังนั้นจึงควรแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 50 และ มาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ย่อมเป็นประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี เนื่องจากจะทำให้มีฐานภาษีที่กว้างขึ้น และทำรายได้ให้กับรัฐเป็นอย่างดี ซึ่งเป็นไปตามหลักการอำนวยความสะดวก (Productivity) ซึ่งเป็นหลักการของภาษีอากรที่ดี

3.ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาและวิเคราะห์ประเด็นปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธิและค่าบริการ ผู้ศึกษาจึงมีข้อเสนอแนะประเด็นปัญหาดังต่อไปนี้

1. ปัญหาความหมายของคำว่า “ค่าสิทธิ” ควรนำความหมายตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศอินเดียและประเทศเยอรมนี และใช้ความหมายตามพระราชบัญญัติการประเมินภาษีเงินได้ ค.ศ. 1936 ของประเทศออสเตรเลีย เป็นแนวทางในการให้ความหมายของคำว่า “ค่าสิทธิ” ในประมวลรัษฎากร โดยแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร โดยเพิ่มเติมวรรคสองดังนี้

มาตรา 40 (3) วรรคสอง “สิทธิอย่างอื่น หมายความว่าถึง

(1) ค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้ทรัพย์สินทางปัญญาซึ่งได้แก่ สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า แบบหรือหุ่นจำลอง แผนผัง สูตรลับหรือกรรมวิธีลับใดๆ

(2) ค่าตอบแทนการให้ใช้ข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางด้านอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ และหมายความรวมถึงค่าตอบแทนที่เกี่ยวข้องกับค่าสิทธิ เช่น

การให้คำปรึกษา หรือการให้ความช่วยเหลือทางเทคนิค การบริการด้านการบริหารจัดการด้านเทคนิค และการให้บริการโดยบุคลากรทางเทคนิคหรือบุคลากรอื่น”

2. ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธิและค่าบริการกรณีที่ดินบุคคลต่างประเทศที่ไม่ได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีและป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี ควรแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 70วรรคแรก แห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 70 วรรคแรก แห่งประมวลรัษฎากร แก้ไขเพิ่มเติมใหม่ เป็นว่า

“บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2)(3) (4) (5)(6) หรือ (8) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเสียภาษี โดยให้ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามอัตราภาษีเงินได้ สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแล้วนำส่งอำเภอท้องที่พร้อมยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมินนั้น ทั้งนี้ ให้นำมาตรา 54 มาใช้บังคับโดยอนุโลม”

ในกรณีสภาพปัญหาเกี่ยวกับสัญญาที่มีลักษณะผสมระหว่างค่าสิทธิกับค่าบริการ ซึ่งเป็นเรื่องของสัญญาซึ่งประกอบด้วยบริการหลายประเภท และในแต่ละประเภทตกอยู่ภายใต้ของข้อบทตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่แตกต่างกัน ควรนำคำวินิจฉัยเกี่ยวกับข้อแตกต่างระหว่างเงินค่าตอบแทนที่เป็นค่าสิทธิกับค่าบริการตามประกาศเกี่ยวกับภาษีเงินได้ฉบับที่ 2660 ของประเทศออสเตรเลียมาใช้เป็นต้นแบบ และเป็นไปตามหลักการตีความของอนุสัญญาภาษีซ้อนและตามหลักของ OECD Commentary or Model Tax Convention 2017 จึงควรออกเป็นคำสั่งประกาศอธิบดี ดังนี้

คำสั่งประกาศของอธิบดี...../.....เรื่องการจัดเก็บภาษีในสัญญาที่มีลักษณะผสมระหว่างค่าสิทธิกับค่าบริการ

ข้อ 1. ค่าบริการจะไม่ถือเป็นค่าสิทธิ เว้นแต่การให้บริการนั้นเป็นการให้ความช่วยเหลือทั้งหมดหรือบางส่วนที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยี ข้อเสนอเทศ วิทยาการ ลิขสิทธิ์ เครื่องจักร หรืออุปกรณ์ที่มีการโอนหรือใช้กันนั้น

ข้อ 2. ในการคิดคำนวณภาษีเงินได้จากสัญญาที่มีลักษณะผสมระหว่างค่าสิทธิกับค่าบริการ ให้พิจารณาถึงวัตถุประสงค์หลักของสัญญา หากการให้บริการอีกด้านหนึ่งเป็นเพียงส่วนประกอบ ให้ถือว่าเงินค่าตอบแทนที่จ่ายเป็นค่าสิทธิทั้งจำนวน

3.ปัญหาการบังคับจัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธิและค่าบริการกรณีของสถานประกอบการ
 ถาวรตามหลักการของอนุสัญญาภาษีซ้อน ควรแก้ไขคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.8/2528 เรื่อง การหัก
 ภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย กรณีการจ่ายเงินค่าจ้างทำของให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้น
 ตามกฎหมายของต่างประเทศ เพื่อมิให้ขัดกับหลักการของอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยการยกเลิก
 ข้อความ ข้อ3 และแก้ไขเพิ่มเติมเป็น “ข้อ 3.กรณีผู้รับจ้างมีสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ใน
 ประเทศไทย ตามความหมายของคำว่า “สถานประกอบการถาวร” เป็นไปตามที่กำหนดไว้ตาม
 ความตกลงว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ระหว่างรัฐบาลไทยกับรัฐบาลต่างประเทศ”

4.ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการขายหรือโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินทางปัญญา
 เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี ควรแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 50(3) แห่งประมวลรัษฎากรแก้ไข
 เพิ่มเติมใหม่ เป็นว่า

“(3) ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(5) (6) และ (8) ที่จ่ายให้แก่ผู้รับซึ่งมิได้เป็น
 ผู้อยู่ในประเทศไทย ให้คำนวณหักในอัตราร้อยละ 15.0 ของเงินได้”

บรรณานุกรม

เอกสารภาษาไทย

หนังสือ

ชนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสฤติย์. คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของ

อนุสัญญาภาษี. พิมพ์ครั้งที่ 2 กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2546.

ปริญญา ดิผดุง. คู่มือการศึกษากฎหมายทรัพย์สินทางปัญญา. กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษา

กฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2544.

พล ชีรคุปต์. สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ เล่ม 5. พิมพ์ครั้งที่ 5 กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์แห่ง

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561.

สรרך ดันติจิตตานนท์. คำอธิบายกฎหมายภาษีระหว่างประเทศ ข้อบทเรื่องสถานประกอบการ

ถาวรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ: ประวัติศาสตร์ ทฤษฎี แนวคิด แนวทางปฏิบัติระหว่าง

ประเทศ. กรุงเทพมหานคร: กรุงสยาม พับลิชชิ่ง, 2561.