

แรงจูงใจทางภาษีเพื่อการวิจัยและพัฒนาในประเทศไทย ภายใต้กฎป้องกันการกีดกันฐานภาษีทั่วโลก

กิตติยา พุกษารุ่งเรือง¹ สุมาลี วงษ์จิตต์² ชินภัทร วิสุทธิแพทย์³

บทคัดย่อ

บทความวิชาการนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อวิเคราะห์ผลกระทบที่มีต่อแรงจูงใจทางภาษีเพื่อการวิจัยและพัฒนาในประเทศไทยจากการบังคับใช้กฎป้องกันการกีดกันฐานภาษีทั่วโลก และเสนอแนวทางในการปรับเปลี่ยนแรงจูงใจทางภาษีเพื่อการวิจัยและพัฒนาให้สอดคล้องกับกฎดังกล่าว โดยนำแนวคิดในการส่งเสริมการลงทุนตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ และประมวลรัษฎากร รวมถึงหลักการของกฎป้องกันการกีดกันฐานภาษีทั่วโลก มาเป็นกรอบในการวิเคราะห์

ผลการวิเคราะห์ พบว่า กฎป้องกันการกีดกันฐานภาษีทั่วโลกส่งผลกระทบต่อแรงจูงใจทางภาษีเพื่อการวิจัยและพัฒนาของประเทศไทยมากน้อยแตกต่างกัน ขึ้นอยู่กับขอบเขต ประเภท และเงื่อนไขของสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ได้รับ ดังนี้ (1) แรงจูงใจทางภาษีที่ไม่ได้มุ่งเป้าที่กลุ่มกิจการข้ามชาติขนาดใหญ่ ไม่ได้รับผลกระทบ (2) แรงจูงใจทางภาษีที่ให้สิทธิประโยชน์เป็นการยกเว้นภาษีเงินได้ การลดอัตราภาษี การยกเว้นเงินได้ การหักรายจ่ายเพิ่มขึ้นได้รับผลกระทบมากที่สุด ส่วนแรงจูงใจทางภาษีที่ให้สิทธิประโยชน์เป็นการหักผลขาดทุน และการหักค่าสึกหรอหรือค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่งได้รับผลกระทบน้อย (3) เงื่อนไขที่กระตุ้นให้มีการลงทุนในแรงงานหรือทรัพย์สินที่มีรูปร่างได้รับผลกระทบน้อย ดังนั้น จึงเสนอให้เปลี่ยนแรงจูงใจทางภาษีเป็นการให้เครดิตภาษีชนิดขอคืนได้หรือส่งต่อได้แทน และสร้างเงื่อนไขบนพื้นฐานของการลงทุนในแรงงานและทรัพย์สินที่มีรูปร่างเพิ่มเติม

คำสำคัญ: แรงจูงใจทางภาษี; การวิจัยและพัฒนา; การกีดกันฐานภาษี

ประเภทบทความ: บทความวิชาการ

การอ้างอิง:

กิตติยา พุกษารุ่งเรือง, สุมาลี วงษ์จิตต์ และชินภัทร วิสุทธิแพทย์. (2567). แรงจูงใจทางภาษีเพื่อการวิจัยและพัฒนาในประเทศไทยภายใต้กฎป้องกันการกีดกันฐานภาษีทั่วโลก. *วารสารดุสิตบัณฑิตทางสังคมศาสตร์*, 14(3), 577-591.

¹ หลักสูตรนิเทศศาสตรบัณฑิต มหาวิทยาลัยรามคำแหง
2086 ถนนรามคำแหง แขวงหัวหมาก เขตบางกะปิ กรุงเทพมหานคร 10240, ประเทศไทย

ผู้รับผิดชอบบทความ อีเมล: kittiya_p@ru.ac.th

² คณะนิเทศศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

³ ผู้เชี่ยวชาญด้านกฎหมายภาษีอากร และกรรมการบริษัท วัน ลอร์ ออฟฟิศ จำกัด และบริษัท วัน ลอร์ คลับ จำกัด

Research and Development Tax Incentives in Thailand Under Global Anti-Base Erosion (GloBE) Rules

Kittiya Prueksarungrueang¹ Sumalee Wongwittit² Chinapat Visuttiapat³

Abstract

This academic article aims to analyze the impacts on research and development (R&D) tax incentives in Thailand from the implementation of the Global Anti-Base Erosion (GloBE) Rules and gives suggestions to recalibrate R&D tax incentives that are compliant with the GloBE Rules. Including the concepts of investment promotion under the Investment Promotion Act and the Revenue Code, along with the principles of the GloBE Rules, as a framework for analysis.

Findings are as follows: the extent to which the GloBE Rules will affect tax incentives largely depends on their scope, types, and requirements. (1) Tax incentives that are not targeted at large multinational enterprises will be unaffected. (2) Tax incentives that give benefits in the form of tax holidays, reduced tax rates, income exclusion, and increment of tax allowances deduction are likely to be strongly impacted, while tax incentives that allow accelerated depreciation will be less affected. (3) Tax incentives' requirements that induce investment in labor intensive payments and tangible assets will be less affected. It is suggested that tax incentives should be reformed to give Qualified Refundable Tax Credits (QRTC) or Marketable Transferable Tax Credits (MTTC) and be designated to encourage a higher level of labor-intensive or tangible-intensive investment.

Keywords: Tax Incentives; Research and Development; Base Erosion

Type of Article: Academic Article

Cite this article as:

Prueksarungrueang, K, Wongwittit, S., & Visuttiapat, C. (2024). Research and development tax incentives in Thailand under Global Anti-Base Erosion (GloBE) Rules. *Ph.D. in Social Sciences Journal*, 14(3), 577-591.

¹ Doctor of Laws Program, Ramkhamhaeng University
2086 Ramkhamhaeng Road, Haumark, Bangkapi, Bangkok 10240, Thailand
Corresponding Author Email: kittiya_p@rumail.ru.ac.th

² Faculty of Law, Ramkhamhaeng University

³ Tax Law Specialist and Director, One Law Office Limited and One Law Club Limited

บทนำ

การวิจัยและพัฒนา (Research and Development--R&D) ทำให้เกิดเทคโนโลยีและนวัตกรรมใหม่ที่มีบทบาทสำคัญต่อการขับเคลื่อนเศรษฐกิจและสังคมไปสู่การพัฒนาอย่างยั่งยืน หลายประเทศทั่วโลกจึงสร้างแรงจูงใจทางภาษี (tax incentives) เพื่อส่งเสริมและสนับสนุนทั้งกิจกรรมที่ทำให้เกิดการวิจัยและพัฒนา (input R&D) และกิจกรรมที่ใช้ประโยชน์จากผลของการวิจัยและพัฒนา (output R&D) โดยเฉพาะทรัพย์สินทางปัญญา ด้วยการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีในรูปแบบต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล การลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคล การเครดิตภาษี การหักรายจ่ายเพิ่มเติม รวมถึงการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่ง

อย่างไรก็ดี การก้าวเข้าสู่ยุคเศรษฐกิจดิจิทัล (digitalization economy) เริ่มส่งผลให้รูปแบบของการดำเนินธุรกิจเปลี่ยนแปลงไป และทำให้การแบ่งสัดส่วนการวิจัยและพัฒนาไปยังประเทศต่าง ๆ ทั่วโลกเป็นไปได้อย่างง่ายดายยิ่งขึ้น โดยเฉพาะการทำธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินทางปัญญา เนื่องจากเป็นทรัพย์สินไม่มีรูปร่างที่สามารถเคลื่อนย้ายข้ามประเทศได้ง่ายผ่านช่องทางดิจิทัล ด้วยเหตุนี้ แต่ละประเทศจึงพยายามสร้างแรงจูงใจทางภาษีที่จะช่วยดึงดูดนักลงทุนเข้ามาในประเทศของตนให้มากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ แต่การพัฒนาอย่างก้าวกระโดดของเทคโนโลยีและนวัตกรรมนี้เอง ก็ทำให้กลุ่มกิจการข้ามชาติ (Multinational Enterprises--MNEs) นำมาใช้ประโยชน์ในการหลบหลีกภาษีระหว่างประเทศด้วยกลยุทธ์การวางโครงสร้างองค์กรในประเทศต่าง ๆ และถ่ายโอนกำไรไปในประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำกว่า เพื่อลดภาระภาษีโดยรวมของกลุ่มกิจการข้ามชาติ ยิ่งประเทศใดมีการจัดเก็บภาษีในอัตราต่ำ ยิ่งจูงใจกลุ่มกิจการข้ามชาติให้เลือกเป็นประเทศรับโอนกำไรได้มาก ส่งผลให้หลายประเทศแข่งขันกันลดอัตราภาษี

ลงในลักษณะที่เรียกโดยทั่วไปว่า Race to the Bottom (De Lillo, 2021) ซึ่งทำให้ฐานภาษีไม่มั่นคง และรายได้ของรัฐที่จะนำมาพัฒนาประเทศทั่วโลกไม่ยั่งยืน (Tangboriboonrat, 2021)

ด้วยความร่วมมือของผู้นำกำหนดนโยบายทั้งภาครัฐและเอกชนทั่วโลก ที่มุ่งมั่นจะปฏิรูประบบภาษีให้สอดคล้องกับความเปลี่ยนแปลงของยุคเศรษฐกิจดิจิทัล ภายใต้กรอบความร่วมมือขององค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (Organisation for Economic Co-operation and Development--OECD) ในการป้องกันการกัดกร่อนฐานภาษีและโยกย้ายกำไร (Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting--BEPS) จึงได้ดำเนินโครงการศึกษาปัญหาการจัดเก็บภาษีในเศรษฐกิจยุคดิจิทัลภายใต้แผนปฏิบัติการที่ 1 (action 1) ของกรอบความร่วมมือดังกล่าวตั้งแต่ปีพ.ศ. 2558 จนกระทั่งได้ร่างผลการศึกษาและข้อเสนอแนวทางแก้ไขปัญหามาแบบ 2 เสาหลัก (two-pillar solution) หรือที่รู้จักในนาม BEPS 2.0 และได้รับความเห็นชอบจากสมาชิก 135 เขตเศรษฐกิจในปี พ.ศ. 2563 (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2021) ประกอบไปด้วยเสาหลักที่ 1 (pillar 1) การปรับปรุงจุดเกาะเกี่ยวทางภาษีของประเทศแหล่งเงินได้ใหม่ (re-allocation of taxing rights) และเสาหลักที่ 2 (pillar 2) มาตรการป้องกันการกัดกร่อนฐานภาษีทั่วโลก (Global anti-base erosion mechanism) ซึ่งประกอบไปด้วยกฎหลัก 2 กฎ ได้แก่ กฎป้องกันการกัดกร่อนฐานภาษีทั่วโลก (Global anti-Base Erosions Rules--GloBE Rules) ที่อยู่บนพื้นฐานของกฎหมายภายในประเทศในการกำหนดอัตราภาษีขั้นต่ำทั่วโลก (Global Minimum Tax--GMT) ที่ร้อยละ 15 และ กฎภาษีหัก ณ ที่จ่าย (Subject to Tax Rules--STTR Rules) ที่อยู่บนพื้นฐานของอนุสัญญาระหว่างประเทศ

กฎ GloBE มุ่งแก้ไขปัญหาคาการโยกย้ายกำไรไปยังประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำ และลดแรงกดดันจากการแข่งขันลดอัตราภาษีโดยตั้งพื้นของอัตราภาษีไว้ที่ร้อยละ 15 (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2022) จากการประเมินผลกระทบเชิงเศรษฐกิจคาดว่ากฎนี้จะทำให้ประเทศทั่วโลกจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลเพิ่มขึ้นได้ราว 155-192 พันล้านเหรียญดอลลาร์สหรัฐต่อปี (Hugger, Cabral, Bucci, Gesualdo, & O'Reilly, 2024, p. 3) อย่างไรก็ตาม แม้การกำหนดอัตราภาษีขั้นต่ำจะทำให้แรงจูงใจทางภาษีของกลุ่มกิจการข้ามชาติในการโยกย้ายกำไรลดลง แต่ในขณะเดียวกันย่อมลดแรงจูงใจในการโยกย้ายการลงทุนด้วย ซึ่งจะส่งผลกระทบอย่างมากต่อประเทศกำลังพัฒนาที่ต้องการดึงดูดเม็ดเงินจากต่างประเทศ รวมถึงดึงดูดการเข้ามาทำวิจัยและพัฒนาภายในประเทศด้วย การสร้างแรงจูงใจทางภาษีด้วยการลดภาษีในรูปแบบเดิมอาจจะใช้ไม่ได้อีกต่อไป จึงเป็นปัญหาต่อไปว่าจะต้องปรับเปลี่ยนแรงจูงใจทางภาษีไปในทิศทางใดที่จะดึงดูดนักลงทุนจากทั้งนอกประเทศ และในประเทศให้มีประสิทธิภาพสูงสุด

การกำหนดอัตราภาษีขั้นต่ำภายใต้เสาหลักที่ 2 ย่อมส่งผลกระทบต่อการสร้างแรงจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาในประเทศไทยอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ เนื่องจากก่อนการกำหนดอัตราภาษีขั้นต่ำ อัตราภาษีเฉลี่ยของประเทศไทยสำหรับการวิจัยและพัฒนาในปี พ.ศ. 2565 อยู่ที่ร้อยละ 9.16 (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024) หลังการกำหนดอัตราภาษีขั้นต่ำ แรงจูงใจทางภาษีรูปแบบเดิมที่ส่งผลให้อัตราภาษีต่ำกว่าร้อยละ 15 อาจไม่มีประสิทธิภาพเท่าเดิมอีกต่อไป ถึงอย่างนั้น ประเทศไทยในฐานะประเทศกำลังพัฒนาก็ยังคงมีความต้องการในการดึงดูดการลงทุนด้านการวิจัยและพัฒนาจากทั้งนักลงทุนต่างประเทศและในประเทศ จึงระบุเป็นหนึ่งในเป้าหมายและตัวชี้วัด

ของแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 13 (พ.ศ. 2566-2570) และยุทธศาสตร์ชาติ เพื่อให้เกิดการปรับโครงสร้างภาคการผลิตและบริการสู่เศรษฐกิจฐานนวัตกรรม การพัฒนาคนสำหรับโลกยุคใหม่ และการเสริมสร้างความสามารถของประเทศในการรับมือกับการเปลี่ยนแปลงและความเสี่ยงภายใต้บริบทโลกใหม่ ด้วยเหตุนี้ แรงจูงใจทางภาษีเพื่อการวิจัยและพัฒนาจึงยังคงมีบทบาทสำคัญต่อประเทศไทย เพียงแต่อาจจะต้องปรับเปลี่ยนให้สอดคล้องกับมาตรการการกำหนดอัตราภาษีขั้นต่ำ ฉะนั้น การศึกษาเพื่อให้ทราบผลกระทบของมาตรการดังกล่าวที่มีต่อแรงจูงใจทางภาษีเพื่อการวิจัยและพัฒนาในประเทศไทย และหาแนวทางในการปรับเปลี่ยนย่อมสามารถนำไปสู่การพัฒนากฎหมายและดึงดูดการลงทุนได้อย่างมีประสิทธิภาพ

แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

แรงจูงใจทางภาษีเพื่อการวิจัยและพัฒนาในประเทศไทย

การที่รัฐมีนโยบายในการส่งเสริมให้ลงทุนด้านการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีและนวัตกรรมเพิ่มมากขึ้นตามแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 13 (พ.ศ. 2566-2570) และยุทธศาสตร์ชาติ แรงจูงใจทางภาษีจึงถูกนำมาใช้เป็นหนึ่งในกลยุทธ์สำคัญเพื่อให้บรรลุเป้าหมายดังกล่าว ซึ่งรูปแบบสิทธิประโยชน์ของแรงจูงใจทางภาษีกำหนดโดยสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนภายใต้พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2534 (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2544 และ (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2560 และกรมสรรพากรภายใต้ประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 และฉบับแก้ไขเพิ่มเติม โดยแรงจูงใจทางภาษีเพื่อการวิจัยและพัฒนาที่ให้สิทธิประโยชน์เกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคล สามารถสรุปได้ดังนี้

1. การยกเว้นภาษี (tax holiday)

กิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนในกลุ่มอุตสาหกรรมต้นน้ำที่ใช้เทคโนโลยีและนวัตกรรมขั้นสูง และกิจการเทคโนโลยีเป้าหมาย (กิจการพัฒนา Biotechnology หรือ Nanotechnology หรือ Advanced Materials Technology) จะได้รับสิทธิและประโยชน์เป็นการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิสูงสุด 13 ปี รวมถึงกิจการด้านวิจัยและพัฒนา จะได้รับสิทธิและประโยชน์เป็นการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิสูงสุด 8 ปี ซึ่งเป็นสิทธิและประโยชน์พื้นฐานตามประเภทของกลุ่มกิจการ (activity-based incentives) ตามมาตรา 31 และมาตรา 31/1 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ทั้งนี้ กิจการแต่ละประเภทมีเงื่อนไขในการส่งเสริมแตกต่างกัน เช่น กิจการวิจัยและพัฒนาต้องมีค่าใช้จ่ายเงินเดือนของบุคลากรด้านวิจัยและพัฒนา ไม่น้อยกว่า 1,500,000 บาทต่อปี โดยต้องเป็นการจ้างงานใหม่ หรือมีเงินลงทุนขั้นต่ำที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับกิจการไม่น้อยกว่า 1,000,000 บาท ไม่รวมค่าที่ดิน ทุนหมุนเวียน และค่ายานพาหนะ หรือกิจการพัฒนา Biotechnology ต้องมีการถ่ายทอดเทคโนโลยีโดยร่วมมือกับสถาบันการศึกษาหรือสถาบันวิจัยตามรูปแบบที่คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนกำหนด เป็นต้น

นอกจากนี้ กิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน อาจได้รับสิทธิและประโยชน์เพิ่มเติมตามคุณค่าของโครงการ (merit-based Incentives) ภายใต้มาตรการเสริมสร้างขีดความสามารถในการแข่งขันตามมาตรา 31/1 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ กรณีที่มีการลงทุนหรือมีค่าใช้จ่ายด้านการวิจัยและพัฒนา เพียงอย่างเดียว ทั้งการดำเนินการเอง หรือการว่าจ้างผู้อื่นในประเทศ หรือการร่วมวิจัยและพัฒนากับองค์กรในต่างประเทศ รวมกันไม่น้อยกว่าร้อยละ 1 ของยอดขายรวมใน 3 ปีแรก หรือไม่น้อยกว่า 200 ล้านบาท จะได้

รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่จำกัดวงเงิน และระยะเวลา ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเพิ่มเติมรวมแล้วไม่เกิน 13 ปี ตามข้อ 2 ของประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 10/2565 เรื่อง มาตรการเสริมสร้างขีดความสามารถในการแข่งขัน

2. การลดอัตราภาษี (reduced rate)

กิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนอาจได้รับสิทธิและประโยชน์พิเศษเป็นการลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิในอัตราร้อยละ 50 ของอัตราปกติ สูงสุดไม่เกิน 5 ปี ตามมาตรา 35 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ทั้งนี้ อัตราปกติ หมายถึงอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องเสียภาษีจริงในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับสิทธิและประโยชน์พิเศษ (หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรกรมสรรพากร เลขที่ กค 0706/627 ลว. 12 กรกฎาคม 2547) เช่น อัตราปกติเท่ากับร้อยละ 20 จึงมีสิทธิเสียภาษีในอัตราร้อยละ 10 เป็นต้น ทั้งนี้ ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2566 เปิดโอกาสให้กลุ่มกิจการข้ามชาติที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนอยู่เดิม สามารถปรับเปลี่ยนสิทธิประโยชน์จากการยกเว้นภาษีเป็นการลดอัตราภาษีในอัตราร้อยละ 50 ของอัตราปกติ ส่วนกลุ่มกิจการข้ามชาติที่ยื่นขอรับการส่งเสริมการลงทุนใหม่สามารถเลือกการยกเว้นภาษีพร้อมทางเลือกที่จะปรับเปลี่ยนเป็นการลดอัตราภาษีในภายหลัง หรือจะเลือกการลดอัตราภาษีเลยก็ได้ตามมาตรา 32 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ

3. การหักผลขาดทุน (tax loss deduction)

กิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนสามารถนำผลขาดทุนประจำปี ซึ่งรวมถึงผลขาดทุนจากการวิจัยและพัฒนา ที่เกิดขึ้นในระหว่างเวลาที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นได้ไม่เกิน 5 ปี หลังจากระยะเวลายกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสิ้นสุดลง โดยจะเลือกหักจากกำไรสุทธิของปีใดปีหนึ่งหรือหลายปีก็ได้ตามมาตรา 31 และมาตรา

31/1 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน ซึ่งจะมีความแตกต่างจากการหักผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน 5 ปีตามมาตรา 65 ตรี (12) แห่งประมวลรัษฎากรที่สามารถนำผลขาดทุนสุทธิมาหักได้ทันทีในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันสำหรับกิจการที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน

4. การยกเว้นเงินได้ (income exclusion)

กิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำค่าแห่งกีดกัน ค่าแห่งลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่นมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ มีกำหนดระยะเวลา 5 ปีนับแต่วันที่มีรายได้จากกิจการที่ได้รับการส่งเสริมตามมาตรา 33 พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ เพื่อเป็นการสนับสนุนผลผลิตที่ได้จากการวิจัยและพัฒนา

5. การหักรายจ่ายและการหักรายจ่ายเพิ่มขึ้น (tax allowances deduction)

กิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ที่ไม่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคล อาจหักเงินที่ใช้ไปในการลงทุนออกจากกำไรสุทธิรวมทั้งสิ้นไม่เกินร้อยละ 70 ของเงินลงทุนภายใน 10 ปี นับแต่วันที่มีรายได้จากการประกอบกิจการ โดยจะเลือกหักจากกำไรสุทธิของปีใดปีหนึ่งหรือหลายปีก็ได้ตามมาตรา 31/2 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ

ส่วนกิจการที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนสามารถหักรายจ่ายปกติที่ได้จ่ายไปเพื่อทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีและนวัตกรรมตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร และได้รับยกเว้นเพิ่มขึ้นอีกเป็นจำนวนร้อยละ 100 (รวมเป็น 2 เท่า) ของรายจ่ายที่ได้จ่ายไปเพื่อทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีและนวัตกรรมตามมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 598) พ.ศ. 2559 และประกาศกระทรวงการคลังเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 391) โดยมีเงื่อนไขว่าต้องยื่นขอรับรองโครงการต่อสำนักงานพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีแห่งชาติ (สวทช.) และเป็นรายจ่ายที่

จ่ายให้แก่หน่วยงานของรัฐหรือเอกชนตามที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศ โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ใช้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้ตามพระราชกฤษฎีกาฉบับนี้แล้ว ต้องไม่นำรายจ่ายดังกล่าวไปใช้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ อีก

6. การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่ง (accelerated depreciation)

ทรัพย์สินประเภทเครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรที่ใช้สำหรับการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนที่กิจการจ่ายไปให้ได้ทรัพย์สินหรือประโยชน์ต่อกิจการเป็นระยะเวลานานเกินกว่า 1 รอบระยะเวลาบัญชี ถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (5) แห่งประมวลรัษฎากรต้องนำมาหักเป็นค่าสึกหรอหรือค่าเสื่อมราคาตามเงื่อนไขของมาตรา 65 ทวิ (2) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 319) พ.ศ. 2541 โดยสามารถนำมาหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นในวันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในอัตราร้อยละ 40 ของมูลค่าต้นทุน ส่วนต้นทุนที่เหลือให้หักตามจำนวนปีอายุการใช้งาน

หลักการของกฎป้องกันการกัดกร่อนฐานภาษีทั่วโลก

กฎป้องกันการกัดกร่อนฐานภาษีทั่วโลก (Global Anti-Base Erosion Rules--GloBE Rules) กำหนดให้กลุ่มกิจการข้ามชาติที่มีรายได้รวมตามงบการเงินมากกว่า 750 ล้านยูโร หรือประมาณ 28,000 ล้านบาท ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลขั้นต่ำในอัตราภาษีที่แท้จริง (Effective Tax Rate--ETR) ไม่น้อยกว่าร้อยละ 15 ทั้งนี้ กฎ GloBE ประกอบไปด้วย 2 กฎย่อยที่จะใช้สำหรับจัดสรรอำนาจจัดเก็บภาษีของประเทศตามลำดับก่อนหลัง ดังนี้

1. กฎการรวมเงินได้ (Income Inclusion Rule--

IIR) กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแม่ลำดับสูงสุด (Ultimate Parent Entity--UPE) จะต้องชำระค่าภาษีส่วนเพิ่ม (top-up tax) ให้แก่ประเทศถิ่นที่อยู่ของตน ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือ (Constituent Entity--CE) เสียภาษีต่ำกว่าอัตราภาษีขั้นต่ำ โดยจะคำนวณค่าภาษีส่วนเพิ่มจากอัตราภาษีที่แท้จริงในระดับประเทศ

2. กฎการจัดเก็บภาษีส่วนเพิ่มคงเหลือ (Under-taxed Payment Rule--UTPR) เป็นกฎสำรองที่จะนำมาปรับใช้หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแม่ลำดับสูงสุดไม่มีการจัดเก็บภาษีภายใต้กฎ IIR โดยกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือมีหน้าที่เสียภาษีส่วนเพิ่มให้แก่ประเทศถิ่นที่อยู่ของตน

อย่างไรก็ดี การจัดเก็บภาษีภายใต้กฎ IIR และ UTPR จะนำมาใช้ก็ต่อเมื่อไม่มีการจัดเก็บภาษีส่วน

เพิ่มตามกฎหมายการจัดเก็บภาษีส่วนเพิ่มภายในประเทศ (Qualified Domestic Minimum Top-up Tax--QDMTT) เท่านั้น เพื่อให้ประเทศแหล่งเงินได้มีสิทธิจัดเก็บภาษีขั้นต่ำจากกำไรส่วนเกินที่เกิดขึ้นภายในอาณาเขตประเทศของตนก่อนเป็นลำดับแรกโดยภาษีที่เสียไปภายใต้ QDMTT จะถือเป็นเครดิตภาษีที่นำมาหักออกจากภาระภาษีส่วนเพิ่มได้

การคำนวณภาษีตามมาตรา 5 แห่งกฎ GloBE ต้นแบบที่จัดทำโดย Organisation for Economic Co-operation and Development (2021) จะเริ่มจากการคำนวณหาอัตราภาษีที่แท้จริง (ETR) ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเป็นรายประเทศก่อน หากมี ETR ต่ำกว่าร้อยละ 15 จึงคำนวณหาภาระภาษีส่วนเพิ่ม (Top-up Tax) เป็นลำดับถัดไป ตามสูตรการคำนวณ ดังนี้

$$ETR = \frac{\text{Covered Taxes}}{\text{GloBE Income}}$$

$$\text{Top-up Tax} = (15\% - ETR) \times \left(\frac{\text{GloBE Income} - \text{SBIE}}{\text{Excess Profits}} \right) - \text{QDMITT}$$

อัตราภาษีที่แท้จริง (ETR) ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือ คำนวณจากภาษีที่อยู่ภายในขอบข่าย (covered taxes) ที่จัดเก็บจากฐานรายได้ทั้งหมด เช่น ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีที่เก็บจากกำไรสะสมหรือส่วนของผู้ถือหุ้น รวมถึงภาษีภายใต้กฎหมายที่ควบคุมบริษัทต่างประเทศ (Controlled Foreign Company--CFC) ซึ่งเป็นมาตรการภาษีของประเทศถิ่นที่อยู่ในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่เกิดขึ้นในบริษัทต่างชาติที่ถูกควบคุมโดยนักลงทุนผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ เป็นต้น แต่ไม่รวมถึงภาษีที่จัดเก็บจากฐานการบริโภค ความมั่งคั่ง หรือฐานอื่น ๆ หารออกจากกำไรหรือขาดทุนสุทธิ (GloBE Income/Loss) ตามบัญชีการเงินของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือ อย่างไรก็ดี

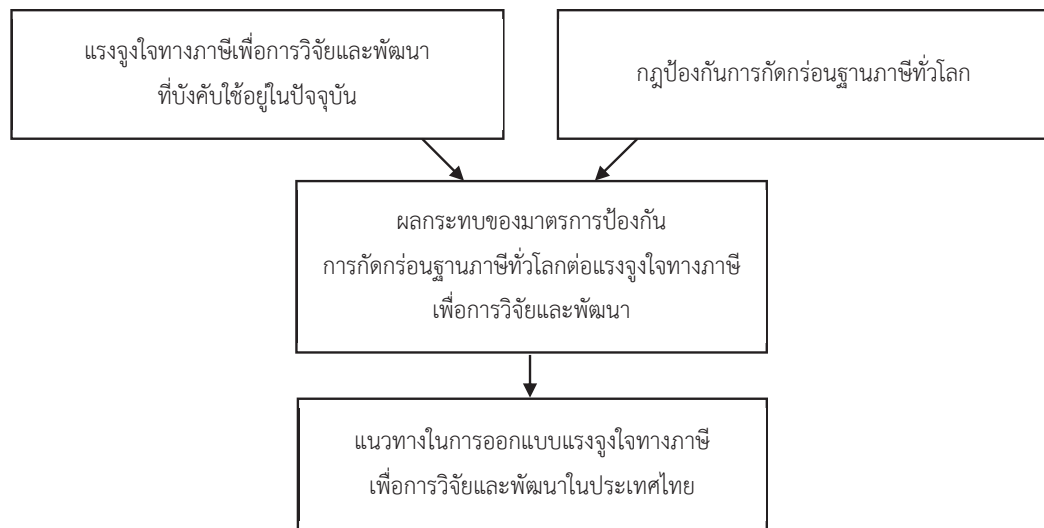
เมื่อ Covered Taxes ตั้งอยู่บนพื้นฐานของบัญชีภาษีอากร (tax account) ตามประมวลรัษฎากรฯ ในขณะที่ GloBE Income/Loss ตั้งอยู่บนพื้นฐานของบัญชีการเงิน (financial account) ตามมาตรฐานการบัญชี และการรายงานทางการเงิน อาจจะต้องมีการปรับปรุงบางรายการที่ทำให้เกิดความแตกต่างระหว่างบัญชีภาษีอากรและบัญชีการเงิน

ภาระภาษีส่วนเพิ่ม (Top-up Tax) จะนำส่วนต่างของอัตราภาษีขั้นต่ำที่ร้อยละ 15 กับอัตราภาษีที่แท้จริงคูณด้วยกำไรส่วนเกิน (Excess Profits) ของ GloBE Income ที่หักเงินได้ที่ได้รับยกเว้นด้วยเหตุแห่งสาระ (Substance-based Income Exclusion--SBIE) ออกไปแล้ว ซึ่ง SBIE เป็นการยกเว้นเงินได้ที่เป็นข้อพิสัจน์

ให้เห็นว่ามี การดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่แท้จริง โดยมีค่าเท่ากับร้อยละ 5 ของค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับบัญชีเงินเดือน (payroll carve-out) และมูลค่าทรัพย์สินที่มีรูปร่าง (tangible asset carve-out) ที่ตั้งอยู่ในประเทศ

นั้น อนึ่ง ในกรณีที่ประเทศแหล่งเงินได้ซึ่งเป็นถิ่นที่อยู่ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครื่องมือการจัดเก็บภาษีภายใต้ QDMTT แล้ว สามารถนำมาเครดิตออกจากภาระภาษีส่วนเพิ่มในชั้นตอนนี้ได้

กรอบในการวิเคราะห์



ภาพ 1 กรอบในการวิเคราะห์

ผลการวิเคราะห์

กฎป้องกันการกีดกันฐานภาษีทั่วโลก (GloBE Rules) ที่กำหนดอัตราภาษีขั้นต่ำที่ร้อยละ 15 ย่อมส่งผลกระทบต่อแรงจูงใจทางภาษีเพื่อการวิจัยและพัฒนาบังคับใช้ในประเทศไทยมากน้อยแตกต่างกัน ขึ้นอยู่กับขอบเขต ประเภท และเงื่อนไขของแรงจูงใจทางภาษีนั้น ซึ่งสามารถแยกพิจารณาได้ดังต่อไปนี้

1. ขอบเขต

แรงจูงใจทางภาษีเพื่อการวิจัยและพัฒนาตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน ที่ให้สิทธิประโยชน์เกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลย่อมได้รับผลกระทบ แต่แรงจูงใจทางภาษีที่ให้สิทธิประโยชน์เกี่ยวกับภาษีอื่น อาทิ การยกเว้นอากรของนำเข้าเพื่อวิจัย รวมถึงแรงจูงใจ

ที่มีใช้ทางภาษี อาทิ การถือครองกรรมสิทธิ์ที่ดิน การนำเข้าแรงงานฝีมืออยู่นอกขอบเขตของกฎ GloBE จึงไม่ได้รับผลกระทบแต่อย่างใด นอกจากนี้ แรงจูงใจทางภาษีที่มุ่งเป้าไปที่วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม บริษัทเกิดใหม่ หรือกลุ่มกิจการข้ามชาติขนาดเล็กซึ่งมีรายได้ไม่เกิน 28,000 ล้านบาท ก็ไม่ได้รับผลกระทบเช่นเดียวกัน

2. ประเภท

แรงจูงใจทางภาษีเพื่อการวิจัยและพัฒนาแต่ละประเภทจะได้รับผลกระทบจากกฎ GloBE หรือไม่ ขึ้นอยู่กับว่าสิทธิประโยชน์ที่ได้รับจากแรงจูงใจทางภาษีนั้น ทำให้อัตราภาษีที่แท้จริงลดลงเพียงใด อัตราภาษีที่แท้จริงยิ่งลดลงมากเท่าใด โอกาสเกิดภาระภาษี

ส่วนเพิ่มก็จะยิ่งสูงขึ้นมากเท่านั้น (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2022) แสดงว่า การเปลี่ยนแปลงตัวแปรที่ใช้ในการคำนวณอัตราภาษีที่แท้จริงอย่าง Covered Taxes หรือ GloBE Income จะเป็นประเด็นสำคัญในการวิเคราะห์ผลกระทบที่เกิดขึ้นต่อแรงจูงใจทางภาษีแต่ละประเภทอย่างใดก็ได้ การคำนวณอัตราภาษีที่แท้จริงพิจารณา Covered Taxes บนพื้นฐานของบัญชีภาษีตามกฎหมายภาษีเงินได้ แต่กลับพิจารณา GloBE Income บนพื้นฐานของบัญชีการเงินตามมาตรฐานบัญชีและการรายงานทางการเงิน ด้วยความแตกต่างของบัญชีภาษีและบัญชีการเงินนี้เอง อาจทำให้เกิดผลแตกต่างในการบันทึกบัญชีเป็นการถาวรหรือการชั่วคราว ด้วยเหตุนี้ แรงจูงใจทางภาษีเพื่อการวิจัยและพัฒนาสามารถแยกออกได้เป็น 2 ประเภทหลัก ดังนี้

2.1 แรงจูงใจทางภาษีที่ทำให้เกิดผลแตกต่างถาวร

กรณีที่มีผลแตกต่างถาวร (permanent differences) ระหว่างมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินที่แสดงในงบแสดงฐานะการเงิน กับฐานภาษีของ

สินทรัพย์และหนี้สินนั้น และไม่มีการกลับรายการในอนาคต และแรงจูงใจทางภาษีนั้นให้สิทธิประโยชน์ที่ส่งผลให้ Covered Taxes ลดลง หรือ GloBE Income เพิ่มขึ้น ย่อมส่งผลกระทบต่อ ETR ดังต่อไปนี้

(1) แรงจูงใจทางภาษีที่ทำให้ Covered Taxes ลดลง

แรงจูงใจทางภาษีเพื่อการวิจัยและพัฒนาของประเทศไทยโดยส่วนใหญ่ ไม่ว่าจะเป็นการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสูงสุด 13 ปี การลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 50 ของอัตราปกติ การหักผลขาดทุน การยกเว้นเงินได้ค่าแห่งกวีตวิลล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่น รวมถึงการหักรายจ่ายเพิ่มขึ้นอีกเท่าหนึ่งจากรายจ่ายที่ได้จ่ายไปเพื่อทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีและนวัตกรรม ล้วนแล้วแต่ทำให้ Covered Taxes ลดลง ในขณะที่ GloBE Income ซึ่งเป็นรายได้ตามบัญชีการเงินยังคงเท่าเดิม มีโอกาสทำให้ ETR ต่ำกว่าร้อยละ 15 และเกิดภาวะภาษีส่วนเพิ่ม เมื่อพิจารณาจากอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทยในปัจจุบันตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้ (2) (ก) แห่งประมวลรัษฎากรที่อัตราร้อยละ 20 (ดูตาราง 1)

ตาราง 1

เปรียบเทียบแรงจูงใจทางภาษีแต่ละประเภทที่ทำให้ Covered Taxes ลดลง

	No Tax Incentive	Tax holiday	Reduced Rate (-10%)	Tax Exemption (-350)	Tax Allowance (-300)
Taxable Income	1500	1500	1500	1500 - 350 = 1150	1500
Taxable Expense	500	500	500	500	500 + 300 = 800
Tax Profit	1000	1000	1000	650	700
Covered Taxes (20%)	200	0	100	130	140
GloBE Income	1000	1000	1000	1000	1000
GloBE ETR (%)	20 %	0%	10%	13%	14%
Only if ETR < 15%					
GloBE Income	-	1000	1000	1000	1000
SBIE	-	0	0	0	0

ตาราง 1 (ต่อ)

เปรียบเทียบแรงจูงใจทางภาษีแต่ละประเภทที่ทำให้ Covered Taxes ลดลง

	No Tax Incentive	Tax holiday	Reduced Rate (-10%)	Tax Exemption (-350)	Tax Allowance (-300)
Excess Profits	-	1000	1000	1000	1000
Top-up Tax (%)	-	15%	5%	2%	1%
Top-up Tax	-	150	50	20	10
Total ETR (%)	20%	15%	15%	15%	15%

(2) แรงจูงใจทางภาษีที่ทำให้ GloBE Income เพิ่มขึ้น

GloBE Income ตั้งอยู่บนพื้นฐานของบัญชีการเงิน จึงมองว่า เงินช่วยเหลือหรือเงินอุดหนุนจากภาครัฐ และเครดิตภาษีบางชนิดเป็นเงินได้ในมือผู้รับ จึงต้องมีการปรับปรุงเงินได้เพิ่มขึ้น ทั้งนี้ เครดิตภาษีแต่ละชนิด ถูกตีความแตกต่างกัน บางชนิดถูกมองว่าเป็นเงินได้และส่งผลให้ GloBE Income เพิ่มขึ้น แต่บางชนิดถูกมองว่าเป็นส่วนลดภาษีและส่งผลให้ Covered Taxes ลดลง แทน จึงมีความจำเป็นต้องแยกชนิดของเครดิตภาษีเสียก่อน ซึ่งสามารถแบ่งออกได้เป็น 3 ชนิดหลัก ได้แก่

- เครดิตภาษีชนิดที่ขอคืนได้ (refundable tax credits) ซึ่งสามารถคืนเป็นเงินสดหรือสิ่งที่เทียบเท่าเงินสดได้ แบ่งออกเป็น 2 ชนิดย่อย ได้แก่ Qualified Refundable Tax Credits (QRTC) ที่ขอคืนได้ภายใน 4 ปีนับแต่ได้รับเครดิตภาษี และ Non-Qualified Refundable Tax Credits (Non-QRTC) ที่ขอคืนได้เกิน 4 ปีนับแต่ได้รับเครดิตภาษี ในกรณีเครดิตภาษีที่ได้รับเป็น QRTC จะถือเป็นเงินได้และทำให้ GloBE Income เพิ่มขึ้น ส่วนในกรณีเครดิตภาษีที่ได้รับเป็น Non-QRTC จะถือเป็นส่วนลดภาษีและทำให้ Covered Taxes ลดลง

- เครดิตภาษีชนิดที่ส่งต่อได้ (transferable tax credits) แบ่งออกเป็น 2 ชนิดย่อย ได้แก่ Marketable

Transferable Tax Credits (MTTC) ที่สามารถส่งต่อให้แก่ผู้รับโอนที่ไม่ได้มีความเกี่ยวข้องกันในราคาอย่างน้อยร้อยละ 80 ของมูลค่าปัจจุบันสุทธิของเครดิตภาษีนั่น และ Non-Marketable Transferable Tax Credits (Non-MTTC) ที่ไม่เข้าเงื่อนไขในการเป็น MTTC ในกรณีเครดิตภาษีที่ได้รับเป็น MTTC จะถือเป็นเงินได้และทำให้ GloBE Income เพิ่มขึ้น ส่วนในกรณีเครดิตภาษีที่ได้รับเป็น Non-MTTC จะถือเป็นส่วนลดภาษีและทำให้ Covered Taxes ลดลง

- เครดิตภาษีอื่น ซึ่งรวมถึงเครดิตภาษีชนิดที่ขอคืนไม่ได้ (non-refundable tax credits) และเครดิตภาษีชนิดที่ส่งต่อไม่ได้ (Non-transferable tax credits) จะถือเป็นส่วนลดภาษีและทำให้ Covered Taxes ลดลง

เมื่อพิจารณาแรงจูงใจทางภาษีเพื่อการวิจัยและพัฒนาของประเทศไทยแล้ว ไม่พบการให้สิทธิประโยชน์ในรูปแบบของเครดิตภาษี (tax credit) ซึ่งเป็นแนวทางหนึ่งที่น่าจะเป็นประโยชน์ต่อประเทศไทยหลังจากการบังคับใช้กฎ GloBE หากพิจารณาจากตาราง 2 การให้สิทธิประโยชน์เป็นเครดิตภาษีชนิด QRTC หรือ MTTC จะได้รับผลกระทบน้อยกว่าเครดิตภาษีชนิดอื่น ๆ เนื่องจากอัตราภาษีที่แท้จริงในภาพรวมยังคงมีความเป็นไปได้ที่จะต่ำกว่าร้อยละ 15 อีกทั้ง การให้สิทธิประโยชน์เป็นเครดิตภาษีชนิด QRTC หรือ MTTC ยังช่วยให้นักลงทุนได้รับความช่วยเหลือทางการเงิน

จากรัฐได้โดยตรงผ่านการขอคืน และอาจนำเงินไปต่อยอดการลงทุนด้านการวิจัยและพัฒนา จ้างแรงงาน มีฝีมือ หรือลงทุนในโครงสร้างพื้นฐานของประเทศต่อไป (Saragih, 2023) จึงเป็นแนวทางที่ถูกหยิบยกมาใช้ในการปรับปรุงแรงจูงใจทางภาษีของหลายประเทศ อาทิ สาธารณรัฐไอร์แลนด์แก้ไขปรับปรุงแรงจูงใจทางภาษีเพื่อการวิจัยและพัฒนาภายใต้ Finance (No. 2) Act 2023 โดยเพิ่มอัตราของเครดิตภาษีชนิดขอคืนได้ภายใน 3 ปี (QRTC) เป็นร้อยละ 30 (จากเดิมร้อยละ 25) ของค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการวิจัยและพัฒนา ซึ่งประกอบไปด้วยค่าเครื่องจักรและอุปกรณ์ รวมถึงค่าตอบแทนบุคลากรที่ดำเนินกิจกรรมด้านวิจัยและพัฒนา และยังให้คงอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ร้อยละ 12.5 สำหรับกิจการข้ามชาติที่ไม่อยู่ในขอบเขตของ

กฎ GloBE โดยในปี พ.ศ. 2565 สาธารณรัฐไอร์แลนด์มีอัตราภาษีที่แท้จริงเฉลี่ยสำหรับการวิจัยและพัฒนาต่ำที่สุดในโลกที่ร้อยละ -3.15 จึงสามารถดึงดูดการลงทุนด้านวิจัยและพัฒนาภายในสาธารณรัฐไอร์แลนด์ได้อย่างมีประสิทธิภาพ (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2024) อนึ่ง หากพิจารณาจากตาราง 2 การให้สิทธิประโยชน์เป็นเครดิตภาษีชนิด QRTC หรือ MTTC ก็ยังมีโอกาสคงอัตราที่แท้จริงต่ำกว่าร้อยละ 15 ต่อไปได้ แม้จะมีการบังคับใช้กฎ GloBE ก็ตาม ฉะนั้น การโยกย้ายกำไรไปยังประเทศที่มีอัตราภาษีที่แท้จริงต่ำกว่าร้อยละ 15 จึงยังมีโอกาสเกิดขึ้นได้ในอนาคตโดยมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอน (transfer pricing) จะเข้ามามีบทบาทสำคัญในกรณีดังกล่าวนี้ต่อไป

ตาราง 2

เปรียบเทียบสิทธิประโยชน์ทางภาษีของเครดิตภาษีแต่ละชนิด ในสถานการณ์ที่ไม่มี SBIE

	No Tax Credit	Non-QRTC Non-MTTC And others (Credit = 100)	QRTC MTTC (Credit = 100)	QRTC MTTC (Credit = 100) Rate 12.5%
Covered Taxes (20%)	200	$200 - 100 = 100$	200	125
GloBE Income	1000	1000	$1000 + 100 = 1100$	$1000 + 100 = 1100$
GloBE ETR (%)	20%	10%	18.18 %	11.36%
Only if ETR < 15%				
GloBE Income	-	1000	-	1100
SBIE	-	0	-	0
Excess profits	-	1000	-	1100
Top-up tax (%)	-	5%	-	3.64%
Top-up tax	-	50	-	40.04
Total ETR (%)	20%	15%	$200 - 100 = 100$ 9.09%	$(125 + 40.04) - 100$ = 65.04 5.91%

2.2 แรงจูงใจทางภาษีที่ทำให้เกิดผลแตกต่างชั่วคราว

กรณีที่มีผลแตกต่างด้านเวลาชั่วคราว (temporary timing differences) ระหว่างมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินที่แสดงในงบแสดงฐานะการเงินกับฐานภาษีของสินทรัพย์และหนี้สินนั้น ซึ่งจะมีการกลับรายการในอนาคตที่มีผลต่อการนำไปรวมเป็นรายได้หรือหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรหรือขาดทุนทางภาษีสำหรับงวดอนาคต จะปรับปรุงรายการโดยใช้หลักการของภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (deferred tax accounting) หากความแตกต่างด้านเวลานี้ไม่เกิน 5 ปี จะไม่ได้รับผลกระทบภายใต้กฎ GloBE แต่หากความแตกต่างด้านเวลาเกิน 5 ปี จะเข้าสู่กลไก Deferred Tax Recapture Rule ซึ่งหมายความว่าต้องเสียภาษีส่วนเพิ่มภายใต้กฎ GloBE (Liotti, Ndubai, Wamuyu, Lazarov, & Owens, 2022)

การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่งสำหรับทรัพย์สินประเภทเครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรที่ใช้สำหรับการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีสามารถหักในวันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในอัตราร้อยละ 40 ของมูลค่าต้นทุน ส่วนต้นทุนที่เหลือให้หักตามจำนวนปีอายุการใช้งานตามมาตรา 65 ทวิ (2) แห่งประมวลรัษฎากรประกอบกับพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 319) พ.ศ. 2541 บทบัญญัติดังกล่าวทำให้เกิดค่าใช้จ่ายทางภาษีที่เร็วขึ้นกว่าค่าใช้จ่ายทางบัญชีเกิดความแตกต่างด้านเวลาชั่วคราว หากกำหนดอายุการใช้งานของเครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรตามจำนวนปีขั้นต่ำที่กฎหมายกำหนดไว้ กล่าวคือ 5 ปี จะไม่ได้รับผลกระทบจากกฎ GloBE

ทำนองเดียวกันกับการหักผลขาดทุนของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนตามมาตรา 31 และมาตรา 31/1 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน

หรือการหักผลขาดทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 65 ตี (12) แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อสามารถนำไปหักออกจากกำไรสุทธิได้ไม่เกิน 5 ปี ก็จะเป็นเพียงผลแตกต่างชั่วคราว จึงไม่ได้รับผลกระทบจากกฎ GloBE

3. เงื่อนไข

แรงจูงใจทางภาษีที่กระตุ้นให้มีการดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่แท้จริง (economic substance) จะช่วยลดผลกระทบที่เกิดจากกฎ GloBE ได้ เนื่องจากเงินได้ที่ได้รับยกเว้นด้วยเหตุแห่งสาระ (Substance-Based Income Exclusion-SBIE) จะสามารถนำมาหักออกจากฐานภาษีได้ ซึ่งจะหักได้เท่ากับร้อยละ 5 ของมูลค่าทรัพย์สินที่มีรูปร่างตามหลักการ Tangible Asset Carve-out และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับค่าตอบแทนแก่บุคลากรในประเทศนั้นตามหลักการ Payroll Carve-out

เมื่อพิจารณาสิทธิประโยชน์พื้นฐานตามประเภทของกิจการวิจัยและพัฒนา ที่กำหนดเงื่อนไขให้ต้องมีค่าใช้จ่ายเงินเดือนของบุคลากรด้านวิจัยและพัฒนา ไม่น้อยกว่า 1,500,000 บาทต่อปี โดยต้องเป็นการจ้างงานใหม่ หรือมีเงินลงทุนขั้นต่ำที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับกิจการไม่น้อยกว่า 1,000,000 บาท ไม่รวมค่าที่ดิน ทุนหมุนเวียน และค่ายานพาหนะ รวมถึงสิทธิประโยชน์เพิ่มเติม กรณีที่มีการลงทุนหรือมีค่าใช้จ่ายด้านการวิจัยและพัฒนาเพียงอย่างเดียว รวมกันไม่น้อยกว่าร้อยละ 1 ของยอดขายรวมใน 3 ปีแรก หรือไม่น้อยกว่า 200 ล้านบาท แล้วพบว่าเงื่อนไขที่บังคับให้อยู่ในปัจจุบันค่อนข้างมีความสอดคล้องกับ SBIE เนื่องจากเงินลงทุนหรือค่าใช้จ่ายเพื่อการวิจัยและพัฒนาต่างจากการลงทุนรูปแบบอื่นตรงที่มากกว่าร้อยละ 50 จะเป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับค่าจ้างและเงินเดือนของนักวิจัย (Insee and Suttipun, 2023) จึงสามารถนำมาหักออกจากฐานภาษีได้

อย่างไรก็ดี เมื่อพิจารณาในส่วนของสิทธิประโยชน์ที่ได้รับตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ เป็นการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ที่ส่งผลให้ Covered Taxes ลดลงและ ETR ต่ำกว่าร้อยละ 15 จึงมีโอกาสเกิดภาระภาษีส่วนเพิ่มภายใต้กฎ GloBE ดังนั้น หากเปลี่ยนเฉพาะในส่วนสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากการยกเว้นภาษีเงินได้ เป็นการให้เครดิตภาษี ประกอบกับกำหนดเงื่อนไขจากค่าใช้จ่ายเงินเดือนบุคลากรเช่นเดิม จะช่วยลดผลกระทบ

จากกฎ GloBE ได้ ดังจะเห็นได้จากตาราง 3 ด้านล่างนี้ ที่อัตราภาษีที่แท้จริงโดยรวมต่ำกว่า 15 ในทุกชนิด เครดิตภาษี แต่หากประสงค์ให้อัตราภาษีที่แท้จริงต่ำลงไปอีกให้ใช้สิทธิประโยชน์ในการลดอัตราภาษีร้อยละ 50 ของอัตราปกติที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันประกอบเพิ่มเติม ก็จะต้องเพิ่มแรงจูงใจทางภาษีได้มาก ในกรณีนี้ต้องพึงระวังการตรวจสอบจากประเทศอื่น อาจถูกมองว่าเป็นระบบที่เอื้อประโยชน์ทางภาษีโดยมิชอบ

ตาราง 3

เปรียบเทียบสิทธิประโยชน์ทางภาษีของเครดิตภาษีแต่ละชนิด ในสถานการณ์ที่มี SBIE

	No Tax Incentive/ Tax Credit	Non-QRTC Non-MTTC And others (Credit = 100)	QRTC MTTC (Credit = 100)	QRTC MTTC (Credit = 100) Rate 12.5%
Covered Taxes (20%)	200	$200 - 100 = 100$	200	125
GloBE Income	1000	1000	$1000 + 100 = 1100$	$1000 + 100 = 1100$
GloBE ETR (%)	20%	10%	18.18 %	11.36
Only if ETR < 15%				
GloBE Income	-	1000	-	1100
SBIE (Payroll costs = 300) (Tangible asset = 500)	-	$5\% \times 800 = 40$	-	$5\% \times 800 = 40$
Excess profits	-	960	-	1060
Top-up tax (%)	-	5 %	-	3.64 %
Top-up tax	-	48	-	38.584
Total ETR (%)	20%	14.8%	$200 - 100 = 100$ 9.09%	$(125 + 38.584) - 100$ = 63.584 5.78%

บทสรุป

การปฏิรูประบบภาษีด้วยกฎ GloBE ที่กำหนดอัตราภาษีขั้นต่ำที่ร้อยละ 15 แม้จะทำให้แรงจูงใจในการโยกย้ายกำไรลดลง แต่ก็ทำให้แรงจูงใจในการโยกย้ายการลงทุนลดลงด้วยเช่นกัน ดังนั้น การสร้างแรงจูงใจทางภาษีเพื่อดึงดูดการลงทุนด้านการวิจัยและพัฒนาที่เป็นรากฐานของการเพิ่มศักยภาพการแข่งขันของประเทศไทย ควรปรับเปลี่ยนให้สอดคล้องกับกฎป้องกันการกีดกันฐานภาษีทั่วโลก โดยที่ไม่กระทบหรือลดผลกระทบต่อแรงจูงใจของกลุ่มกิจการข้ามชาติที่จะคงสภาพการลงทุนหรือเลือกลงทุนเพิ่มเติมในอนาคต ผลการวิเคราะห์ พบว่า แรงจูงใจทางภาษีที่ไม่ได้มุ่งเน้นไปที่กลุ่มกิจการข้ามชาติขนาดใหญ่ รวมถึงแรงจูงใจที่มีใช้ทางภาษี ยังคงไม่ได้รับผลกระทบ ส่วนแรงจูงใจทางภาษีที่ส่งผลให้อัตราภาษีที่แท้จริงลดลงต่ำกว่าร้อยละ 15 ไม่ว่าจะเป็นการยกเว้นภาษีเงินได้ การลดอัตราภาษี การยกเว้นเงินได้ การหักรายจ่ายเพิ่มขึ้น ได้รับผลกระทบมากกว่ารูปแบบอื่น เนื่องจากมีโอกาสสูงที่จะเกิดภาระภาษีส่วนเพิ่ม ส่วนแรงจูงใจทางภาษีที่ส่งผลให้เกิดผลแตกต่างชั่วคราวอย่างการหักค่าสึกหรอหรือค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่ง หรือการหักผลขาดทุน ได้รับผลกระทบน้อยกว่า สามารถคงไว้ได้อย่างเดิม นอกจากนี้ การกำหนดเงื่อนไขของการได้รับสิทธิประโยชน์จากมูลค่าทรัพย์สินที่มีรูปร่างหรือค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับค่าตอบแทนแก่บุคลากรในประเทศจะสามารถช่วยลดผลกระทบและลดภาระภาษีส่วนเพิ่มได้

ข้อเสนอแนะ

1. ข้อเสนอแนะเชิงนโยบาย

สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนและกรมสรรพากร ร่วมกันประเมินจำนวนผู้ประกอบการ

ที่เป็นกลุ่มกิจการข้ามชาติขนาดใหญ่ที่อยู่ในภายใต้กฎ GloBE และประเภทกิจการที่กำลังดำเนินการหรือเตรียมดำเนินการในประเทศไทย รวมทั้งร่วมกันศึกษาวิเคราะห์แรงจูงใจทางภาษีเพื่อการวิจัยและพัฒนาทุกรูปแบบที่บังคับใช้ในปัจจุบันว่ามีโอกาสจะได้รับผลกระทบจากกฎ GloBE มากน้อยเพียงใด เพื่อหามาตรการบรรเทาผลกระทบจากกฎดังกล่าว นอกจากนี้ การร่วมกันศึกษาแรงจูงใจที่มีใช้ทางภาษีเพิ่มเติมจะช่วยดึงดูดการวิจัยและพัฒนาที่เหมาะสมต่อบริบทของประเทศไทยได้

2. ข้อเสนอแนะเชิงกฎหมาย

ดำเนินการให้มีการแก้ไขพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ มาตรา 31 มาตรา 31/1 มาตรา 31/2 มาตรา 32 มาตรา 33 และมาตรา 35 หรือเพิ่มเลขมาตราใหม่ และแก้ไขพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 598) พ.ศ. 2559 มาตรา 4 หรือเพิ่มเลขมาตราใหม่ เพื่อเพิ่มเติมวรรคหรือมาตราใหม่สำหรับสร้างแรงจูงใจทางภาษีที่ให้สิทธิประโยชน์ในรูปแบบของเครดิตภาษี โดยเฉพาะเครดิตภาษีชนิดที่ขอคืนได้ภายใน 4 ปี (QRTC) และเครดิตภาษีชนิดที่ส่งต่อให้แก่ผู้รับโอนที่ไม่ได้มีความเกี่ยวข้องกัน ในราคาที่สูงกว่าร้อยละ 80 ของมูลค่าปัจจุบันสุทธิของเครดิตภาษีนั้น (MTTC) อีกทั้งกำหนดเงื่อนไขของการได้รับสิทธิประโยชน์จากทรัพย์สินมีรูปร่าง เช่น อาคาร ที่ดิน อุปกรณ์ หรือเครื่องจักร และกำหนดจากค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับค่าตอบแทนแก่บุคลากรในประเทศ นอกจากนี้ ควรดำเนินการให้มีการแก้ไขพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ เพื่อเพิ่มเติมแรงจูงใจที่มีใช้ทางภาษี เพื่อสร้างเสริมสภาพแวดล้อมที่เหมาะสมต่อการลงทุนและกระตุ้นให้เกิดการพัฒนาโครงสร้างพื้นฐานและบุคลากรของประเทศไทยได้

References

- De Lillo, F. (2021). Introducing pillar two: Towards a global minimum effective tax rate. In A. Perdelwitz & A. Turina (Eds.), *Global minimum taxation?: An analysis of the Global Anti-Base Erosion initiative* (pp. 3-30). International Bureau of Fiscal Documentation.
- Hugger, F., Cabral, A. C. G., Bucci, M., Gesualdo, M., & O'Reilly, P. (2024). *The global minimum tax and the taxation of MNE profit*. Organisation for Economic Co-operation and Development.
- Insee, K., & Suttipun, M. (2023). R&D spending, competitive advantage, and firm performance in Thailand. *Cogent Business & Management*, 10(2), 2225831.
- Liotti, B. F., Ndubai, J. W., Wamuyu, R., Lazarov, I., & Owens, J. (2022). The treatment of tax incentives under pillar two. *Transnational Corporations*, 29(2), 25-46
- Organisation for Economic Co-operation and Development. (2021). *Tax challenges arising from the digitalisation of the economy–Global Anti-Base Erosion model rules (pillar two): Inclusive framework on BEPS, OECD/G20 Base erosion and profit shifting project*. Author.
- Organisation for Economic Co-operation and Development. (2022). *Tax incentives and the global minimum corporate tax: Reconsidering tax incentives after the GloBE rules*. Author.
- Organisation for Economic Co-operation and Development. (2024). *Effective tax rates for R&D*. Retrieved from https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=RD_TAX
- Saragih, J. G. (2023). Adapting Indonesia's tax incentive strategy in the post pillar two era. *Journal of Tax Policy, Economics, and Accounting*, 1(2), 136-149.
- Tangboriboonrat, C. (2021). Global tax reform agreements in the digital economy era. *Sanpakornsarn*, 68(9), 14-25. [In Thai]