

หลักเกณฑ์การเสียภาษีเงินได้ค่าสิทธิของประเทศไทย และประเทศในกลุ่มประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน

Taxation Rules for Royalty Income in Thailand and ASEAN Economic Community Countries

ณัฐวิทย์ สิงห์แก้ว* และสุวรรณา เล้าหะวิสุทธิ์*

บทคัดย่อ

การค้นคว้าแบบอิสระนี้มีวัตถุประสงค์ในการศึกษาหลักเกณฑ์การเสียภาษีเงินได้ค่าสิทธิของประเทศไทยและประเทศในกลุ่มประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน โดยใช้วิธีการศึกษาข้อมูลทุติยภูมิจากเว็บไซต์ของหน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน สำนักงานสอบบัญชี บทความ งานวิจัย ข้อมาหรือและหนังสือ เกี่ยวกับหลักเกณฑ์ ระเบียบและวิธีการปฏิบัติทางภาษีอากร

ผลการศึกษาในด้านภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา พบว่า ประเทศที่ไม่มีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ได้แก่ ประเทศบรูไน ในขณะที่เงินได้ค่าสิทธิในประเทศกัมพูชาและเมียนม่านั้นไม่พบว่ามีกำหนดให้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากเงินได้ค่าสิทธิ ส่วนประเทศอื่น ๆ ในกลุ่มประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน มีกฎหมายกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีเงินได้ค่าสิทธิการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษี โดยประเทศไทยและประเทศฟิลิปปินส์สามารถเลือกได้ 2 วิธีคือ วิธีการหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาและการหักตามค่าใช้จ่ายจริง ในขณะที่ประเทศอื่นๆ ใช้วิธีหักเหมาตามอัตราที่กำหนดเท่านั้น

ด้านภาษีเงินได้นิติบุคคล ประเทศมาเลเซียและสิงคโปร์มีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินได้ค่าสิทธิในประเทศเท่านั้น แต่ไม่พบว่ามีกบจำกัดเก็บภาษีจากเงินได้ค่าสิทธิที่มาจากต่างประเทศ ส่วนประเทศอื่นๆ มีการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ค่าสิทธิในประเทศ และเงินได้ค่าสิทธิที่ได้รับจากต่างประเทศ

ด้านภาษีหัก ณ ที่จ่าย พบว่า หลักเกณฑ์การหักภาษี ณ ที่จ่ายมีความแตกต่างกัน แล้วแต่ว่าจะเป็นการจ่ายเงินได้ค่าสิทธิว่าจ่ายให้ผู้อยู่ในประเทศ หรืออยู่ต่างประเทศ และผู้มีเงินได้เป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล

นอกจากนี้ เงินได้ค่าสิทธิมีลักษณะเป็นเงินได้จากบริการ ซึ่งต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ประเทศที่มีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มสูงที่สุดคือประเทศฟิลิปปินส์ ส่วนประเทศที่ไม่มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มคือ ประเทศบรูไน

ABSTRACT

This independent study aimed to investigate taxation rules for royalty income in Thailand and ASEAN Economic Community (AEC) countries. Data were gathered from the secondary sources including websites of revenue departments in the AEC countries, audit firms, articles, research papers, consultations, and publications on tax rules, regulations and practices.

* นักศึกษาหลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยเชียงใหม่

** รองศาสตราจารย์ อาจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่

In term of personal income tax, the findings revealed that Brunei Darussalam did not impose personal income tax. The study also found that Cambodia and Myanmar did not impose the personal income tax from the royalty income; while other AEC countries did. Regarding the deduction of expenses in tax computation, Thailand and the Philippines provided two optional methods to calculate the deduction of expenses: a lump sum deduction and an actual expenses-based deduction, while other AEC countries had only lump sum deduction with the specific rate as prescribed in the law.

In term of corporate income tax, Malaysia and Singapore imposed the corporate income tax from the royalty income derived only from the domestic source; but there was no enforcement of tax collection for the royalty income derived from foreign source. Other AEC countries, however, imposed the corporate income tax from the royalty income derived from both domestic and foreign sources.

In term of withholding tax, the findings revealed that rules of the withholding tax were varied according to the status of the royalty fee receiver: residing inside or outside the country and being a natural person or a juristic corporate.

In addition, since the royalty income was a type of service income, it was subject to value added tax. Comparing to other AEC countries, the Philippines imposed the value added tax for the royalty income at the highest rate; while Brunei Darussalam did not have a rule to impose the value added tax.

บทนำ

ปัจจุบันการประกอบธุรกิจมีการขยายฐานไปยังประเทศในกลุ่มเศรษฐกิจอาเซียนอย่างกว้างขวาง เนื่องจากข้อตกลงกันระหว่างกลุ่มประเทศสมาชิก สามารถทำการค้าได้อย่างเสรี จึงทำให้ผู้ศึกษาต้องการการศึกษาเกี่ยวกับภาษีอากรของแต่ละประเทศเกี่ยวกับเงินได้ค่าสิทธิ และศึกษาเกี่ยวกับอนุสัญญาภาษีซ้อนที่แต่ละประเทศทำไว้กับประเทศไทย เพื่อการประกอบธุรกิจเป็นไปตามกฎหมาย และเสียภาษีอากรได้อย่างถูกต้อง ครบถ้วน สำหรับประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับในการศึกษาครั้งนี้ ผู้ศึกษาหวังว่าจะทำให้ผู้ประกอบการที่มีเงินได้ค่าสิทธิ หรือเกี่ยวข้องกับการจ่ายเงินได้ค่าสิทธิ สามารถนำข้อมูลไปใช้เพื่อเป็นแนวทางในการเสียภาษีอากรได้อย่างถูกต้อง

แนวคิดและทฤษฎี

1. ลักษณะเงินได้ค่าสิทธิ

เงินได้ค่าสิทธิ ตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร คือ ค่าแห่งกวีตวิลล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น ซึ่งตามประมวลรัษฎากรไม่ได้ให้ความหมายของคำว่า “ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น” ไว้เป็นการเฉพาะเจาะจงว่าให้ครอบคลุมงานหรือทรัพย์สินประเภทใดบ้าง อย่างไรก็ตามทางสรรพากรได้มีคำพิพากษาฎีกาที่ 1271/2531 ให้ความหมายว่าสิทธิอย่างอื่นคือสิทธิที่มีลักษณะทำนองเดียวกันกับค่าแห่งกวีตวิลล์ หรือค่าแห่งลิขสิทธิ์ และในทางปฏิบัติกรมสรรพากรมักจะอิงกับความหมายของ “ค่าสิทธิ” ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำไว้กับประเทศต่างๆ เป็นส่วนใหญ่ ซึ่งได้บัญญัติไว้ตามร่างอนุสัญญาต้นแบบ

จากองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD Model Tax Conventions) ดังต่อไปนี้ (ราชกิจจานุเบกษา, 2482)

คำสิทธิตาม OECD Model Tax Convention หรือ แม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อน ของ OECD ได้ให้ความหมายถึง เงินที่ได้ชำระเพื่อเป็นการตอบแทนการใช้ และสิทธิในการใช้ดังต่อไปนี้

ลิขสิทธิ์ หมายถึง สิทธิแต่ผู้เดียวที่กฎหมายรับรองให้ผู้สร้างสรรค์กระทำการใดๆ เกี่ยวกับงานที่ตนได้ทำขึ้น อันได้แก่ สิทธิที่จะทำซ้ำ ดัดแปลง หรือนำออกโฆษณา ไม่ว่าในรูปลักษณะอย่างใดหรือวิธีใด รวมทั้งอนุญาตให้ผู้อื่นนำงานนั้นไปทำเช่นว่านั้น ด้วย

สิทธิบัตร พอให้ความจำกัดความได้ว่าเป็น พระราชบัญญัติของทรัพย์สินทางปัญญาที่ออกให้โดยหน่วยงานของรัฐ (สำนักงานสิทธิบัตร หรือ องค์กรของทรัพย์สินทางปัญญา) ซึ่งให้เจ้าของมีสิทธิผูกขาดแต่เพียงผู้เดียว ในการหาประโยชน์ในช่วงระยะเวลาจำกัดในอาณาเขตที่ให้ไว้ สิทธิทรัพย์สินทางปัญญานี้ยังได้รวมถึงสิทธิในการผลิต โอน ขาย หรือยินยอมให้บุคคลอื่นใช้ สิทธิได้โดยการอนุญาตให้ใช้สิทธิ

2. หลักเกณฑ์การเสียภาษีที่เกี่ยวข้องกับเงินได้ประเภทค่าสิทธิ

ในการศึกษานี้ ได้ศึกษา หลักเกณฑ์การเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม การหักภาษีหัก ณ ที่จ่าย ของเงินได้ประเภทค่าสิทธิ การยกเว้นตามอนุสัญญาภาษีซ้อน ข้อมูลทั่วไปของการเสียภาษีของประเทศในกลุ่มประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน กฎหมายภาษีระหว่างประเทศ และหลักเกณฑ์การเสียภาษีข้างต้นของประเทศต่างๆ มีการเผยแพร่ในจาก เว็บไซต์ต่างๆ ทั้งนี้ประเทศสมาชิกในกลุ่มประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน ต่างก็มีหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้ค่าสิทธิที่แตกต่าง กันไป

วิธีการดำเนินการวิจัย

วิธีการศึกษาเป็นการเก็บรวบรวมข้อมูลทุติยภูมิ คือการรวบรวมข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ประเภทค่าสิทธิของประเทศไทยและประเทศในกลุ่มสมาชิกจากสื่อข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ ประมวลรัษฎากร หนังสือเอกสาร งานวิจัย บทความจากเว็บไซต์ เพื่อนำมาศึกษาเปรียบเทียบหลักเกณฑ์ อัตราภาษี และอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทยและประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน

เครื่องมือที่ใช้ในการศึกษาในครั้งนี้เป็นการเก็บเป็นตารางหลักเกณฑ์การเสียภาษีเงินได้ค่าสิทธิของประเทศไทย และประเทศในกลุ่มสมาชิก AEC ว่ามีภาษีประเภทใดบ้างที่เกี่ยวข้องกับเงินได้ค่าสิทธิที่ได้รับทั้งในและต่างประเทศ

ผลการศึกษา

ผู้ศึกษาได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับหลักเกณฑ์การเสียภาษีเงินได้ค่าสิทธิของแต่ละประเทศในกลุ่มสมาชิก AEC ว่าภาษีอากร ตามกฎหมายของแต่ละประเทศว่ามีภาษีประเภทใดบ้าง อัตราภาษีของแต่ละประเทศแตกต่างกันอย่างไร ประเทศใดบ้างที่ได้ทำ อนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย

ผลการศึกษาพบว่า คำนิยามของคำว่าค่าสิทธิ มีความหมายครอบคลุมงานหรือทรัพย์สินทุกประเภทตาม พระราชบัญญัติ ลิขสิทธิ์ พระราชบัญญัติสิทธิบัตรและพระราชบัญญัติเครื่องหมายการค้า เช่นเดียวกับมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร (กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, 2561) แต่นิยาม “ ค่าสิทธิ ” ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนบางส่วนยังมีขอบเขตความหมายเกินกว่า

ความหมายของ “ ค่าสิทธิ ” ตามมาตรา 40 (3) กล่าวคือ “ ค่าตอบแทนในการใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือ วิทยาศาสตร์ ” ตามที่ระบุไว้ในนิยาม “ ค่าสิทธิ ” ของอนุสัญญาภาษีซ้อนอาจจะเป็นเงินได้ประเภท “ ค่าสิทธิ ” ตามมาตรา 40 (3) หากแต่จะเข้าเงินได้ตามมาตราอื่นต้องพิจารณาตามประมวลรัษฎากรของไทย (ความรู้เกี่ยวกับค่าสิทธิ..., 2558)

ด้านการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา พบว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจัดเก็บตามหลักถิ่นที่อยู่ แหล่งเงินได้ โดยจะแบ่งออกเป็น 3 กลุ่มคือ กลุ่มที่ 1 ยึดตามหลักถิ่นที่อยู่คือจัดเก็บภาษีเงินได้ที่ได้รับในประเทศเท่านั้นได้แก่ประเทศมาเลเซีย และสิงคโปร์ (KPMG, 2016) กลุ่มที่ 2 ไม่มีการจัดเก็บเงินได้ค่าสิทธิได้แก่ ประเทศกัมพูชา เมียนมาและบรูไน (Ernst & Young Global Limited, 2016) กลุ่มที่ 3 คือจัดเก็บภาษีเงินได้ที่ได้รับในและต่างประเทศได้แก่ ลาว เวียดนาม อินโดนีเซีย ฟิลิปปินส์ และ ประเทศไทย อัตราภาษีของประเทศในกลุ่มเศรษฐกิจอาเซียนมีอัตราที่แตกต่างกันไปตั้งแต่ร้อยละ 0 – 35 ประเทศที่จัดเก็บภาษี สูงสุดคือประเทศไทยและเวียดนามร้อยละ 35 (Ernst & Young Global Limited, 2016) ประเทศที่ไม่มีการจัดเก็บภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดาไม่ว่าจะเป็นเงินได้ประเภทใดก็ตาม ได้แก่ประเทศบรูไน (KPMG, 2016)

ด้านการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล พบว่าประเทศส่วนใหญ่จะเก็บภาษีโดยใช้หลักแหล่งเงินได้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลที่มีเงินได้ค่าสิทธิไม่ว่าจากในประเทศหรือจากต่างประเทศต้องนำมารวมเป็นรายรับหรือเงินได้เพื่อคำนวณภาษี เว้นแต่ประเทศมาเลเซีย และ สิงคโปร์ เสียภาษีจากเงินได้ค่าสิทธิในประเทศเท่านั้น ไม่ต้องนำเงินได้ค่าสิทธิจากต่างประเทศมา คำนวณเพื่อเสียภาษีในประเทศ เนื่องจากทั้งสองประเทศใช้หลัก Territorial Principle คือจัดเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่อีก 8 ประเทศต้องนำเงินได้ทั้งในประเทศและต่างประเทศมาคำนวณรายได้เพื่อเสียภาษีในประเทศของตน (KPMG, 2016) ในด้านอัตราภาษี เงินได้นิติบุคคลประเทศที่จัดเก็บภาษีต่ำสุดอยู่ที่ร้อยละ 17 คือประเทศสิงคโปร์ (Pricewaterhouse Coopers, 2016d) และ ประเทศที่จัดเก็บภาษีในอัตราสูงสุดอยู่ที่ร้อยละ 30 คือประเทศฟิลิปปินส์ (KPMG, 2016)

ด้านการจัดเก็บภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย พบว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย กรณีจ่ายเงินได้ค่าสิทธิที่ผู้รับเป็นบุคคล ธรรมดาและมีถิ่นที่อยู่ในประเทศ ประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายในอัตราสูงสุดคือประเทศกัมพูชาและอินโดนีเซีย หักภาษี ณ ที่จ่ายจากเงินได้ค่าสิทธิในอัตราร้อยละ 15 (KPMG, 2016) และประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายในอัตราต่ำสุดคือ ประเทศลาวหักภาษี ณ ที่จ่ายจากเงินได้ค่าสิทธิ อัตราร้อยละ 5 (KPMG, 2016) และประเทศที่ไม่มีการหัก ณ ที่จ่ายเงินได้บุคคล ธรรมดาคือ ประเทศเมียนมา เวียดนาม สิงคโปร์ มาเลเซีย บรูไน และฟิลิปปินส์ ส่วนประเทศไทยคำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่ายตาม อัตราก้าวหน้า (กรมสรรพากร, 2556)

แต่ถ้าเป็นการจ่ายเงินได้ค่าสิทธิจากหรือในประเทศให้แก่บุคคลผู้ไม่อยู่ในประเทศ แต่ละประเทศจะหักภาษี ณ ที่จ่าย ต่างกัน ประเทศไทยและเมียนมาหักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 15 (กรมสรรพากร, 2556) ในขณะที่ประเทศลาว หัก ณ ที่จ่ายต่ำที่สุดในอัตราร้อยละ 5 ประเทศฟิลิปปินส์หักภาษี ณ ที่จ่ายสูงสุดในอัตราร้อยละ 30 ประเทศอินโดนีเซียหักภาษี ณ ที่จ่ายอัตราร้อยละ 20 ประเทศกัมพูชาหัก ณ ที่จ่ายอัตราร้อยละ 14 ประเทศเวียดนาม สิงคโปร์ มาเลเซีย และบรูไนหัก ณ ที่จ่ายอัตราร้อยละ 10 (Ernst & Young Global Limited, 2016)

กรณีจ่ายเงินได้ค่าสิทธิแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในประเทศ ประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายในอัตรา สูงสุดคือประเทศฟิลิปปินส์ หักภาษี ณ ที่จ่ายจากเงินได้ค่าสิทธิในอัตราร้อยละ 30 (Pricewaterhouse Coopers, 2016a) ประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายในอัตราต่ำสุดคือ ประเทศลาวหักภาษี ณ ที่จ่ายจากเงินได้ค่าสิทธิ อัตราร้อยละ 5 (ธนาคารเพื่อการส่งออกและนำเข้าแห่งประเทศไทย, 2556) และประเทศที่ไม่มีการหัก ณ ที่จ่ายเงินได้ค่าสิทธิที่จ่ายให้บริษัทหรือ

ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลคือ ประเทศเวียดนาม สิงคโปร์ มาเลเซีย และบรูไน (Pricewaterhouse Coopers, 2016d) ส่วนประเทศไทยคำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่ายจากเงินได้ค่าสิทธิในอัตราร้อยละ 3 (กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, 2561)

แต่ถ้าเป็นการจ่ายเงินได้ค่าสิทธิจากหรือในประเทศให้แก่นิติบุคคลที่อยู่ต่างประเทศ แต่ละประเทศไทยจะหักภาษี ณ ที่จ่ายต่างกัน ส่วนประเทศไทยหักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 15 (กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, 2561) ในขณะที่ประเทศลาวหัก ณ ที่จ่ายต่ำที่สุดในอัตราร้อยละ 5 ประเทศฟิลิปปินส์หักภาษี ณ ที่จ่ายสูงสุดในอัตราร้อยละ 30 ประเทศอินโดนีเซียหักภาษี ณ ที่จ่ายอัตราร้อยละ 20 ประเทศกัมพูชาหัก ณ ที่จ่ายอัตราร้อยละ 14 ประเทศเวียดนาม สิงคโปร์ มาเลเซีย และบรูไนหัก ณ ที่จ่ายอัตราร้อยละ 10 (KPMG, 2016)

ทั้งนี้การหักภาษี ณ ที่จ่ายจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่อยู่ต่างประเทศต้องศึกษาอนุสัญญาภาษีซ้อนของแต่ละประเทศที่ทำร่วมกันและหักภาษีตามอัตราภาษีที่ได้ตกลงร่วมกัน

ด้านการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม พบว่าประเทศที่ไม่มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินได้ค่าสิทธิ ได้แก่ ประเทศบรูไน (Ernst & Young Global Limited, 2016) ส่วนประเทศอื่น ๆ มีการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีการขายสินค้าหรือการให้บริการในอัตราร้อยละ 5 – 12

การทำอนุสัญญาภาษีซ้อน พบว่าเงินได้ค่าสิทธิจะมีการหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราต่างๆ ตามกฎหมายแต่ละประเทศ แต่ไม่เกินอัตราเพดานที่กำหนดในอนุสัญญาภาษีซ้อนร้อยละ 15 (ราชกิจจานุเบกษา, 2482) และสามารถนำภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่าย ณ ประเทศนั้นๆ นำมาเครดิตภาษีในถิ่นที่อยู่ของผู้ประกอบการที่จะมาคำนวณเสียภาษีในแต่ละประเทศ

การศึกษาเรื่อง หลักเกณฑ์การเสียภาษีเงินได้ของเงินได้ค่าสิทธิ ของประเทศไทยและประเทศในกลุ่มประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน จึงมีข้อค้นพบที่น่าสนใจ ดังนี้

1. นิยามคำว่าเงินได้ค่าสิทธิตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40(3) หมายถึง ค่าตอบแทนเพื่อการใช้ หรือสิทธิในการใช้ซึ่งลิขสิทธิ์ในงานวรรณกรรม ศิลปะหรือวิทยาศาสตร์ รวมทั้ง สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า แบบหรือหุ่นจำลอง แผนผัง สูตร หรือกรรมวิธีลับใดๆ ในขณะที่ค่าสิทธิตามนิยามในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำกับบางประเทศในกลุ่ม AEC เช่น ประเทศเวียดนาม และประเทศอินโดนีเซีย มีความหมายกว้างกว่า เพราะรวมถึงค่าตอบแทนเพื่อการสำรวจแหล่งแร่ธาตุซึ่งเป็นเงินได้จากการประกอบธุรกิจ ถือเป็นเงินได้ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40(8) และเงินได้จากการใช้อุปกรณ์ ซึ่งถือเป็น เงินได้ค่าเช่าตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40(5)

2. ผู้มีเงินได้ค่าสิทธิทั้งบุคคลธรรมดา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่อยู่ในประเทศมาเลเซียและสิงคโปร์ ไม่ต้องนำเงินได้ค่าสิทธิที่ได้รับจากต่างประเทศมารวมคำนวณภาษีกับเงินได้ในประเทศ ในขณะที่บุคคลธรรมดาผู้มีเงินได้ค่าสิทธิในประเทศประเทศกัมพูชา เมียนมาและบรูไน ก็ไม่มีภาระภาษีเงินได้จากเงินได้ค่าสิทธิเช่นกัน ส่วนผู้มีเงินได้ในประเทศอื่น ๆ ได้แก่ ประเทศลาว เวียดนาม อินโดนีเซีย ฟิลิปปินส์ และประเทศไทย หากมีเงินได้ค่าสิทธิต้องนำเงินได้มาเสียภาษีจากเงินได้ค่าสิทธิทั้งในประเทศและต่างประเทศ

3. การจ่ายเงินได้ค่าสิทธิให้กับผู้มีเงินได้ ต้องพิจารณาว่าจ่ายให้ผู้อยู่ในประเทศ หรืออยู่ต่างประเทศ และผู้มีเงินได้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือไม่ เป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล เพราะหลักเกณฑ์การหักภาษี ณ ที่จ่ายมีความแตกต่างกัน เช่น ประเทศไทยกำหนดให้การจ่ายเงินได้ค่าสิทธิแก่บุคคลผู้อยู่ในประเทศ ให้หักภาษี ณ ที่จ่ายด้วยอัตราก้าวหน้า ในขณะที่การจ่ายเงิน

ได้ค่าสิทธิให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลให้หักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 3 แต่หากจ่ายเงินได้ค่าสิทธิจากหรือในประเทศไทยให้ผู้ไม่อยู่ในประเทศ ให้หักในอัตราร้อยละ 15 เป็นต้น

4. เงินได้ค่าสิทธิ ถือเป็นค่าขายสินค้าที่ไม่มีตัวตนหรือเงินได้จากการให้บริการ ซึ่งต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีการขายสินค้าหรือการให้บริการ หากมีรายได้จากการให้บริการค่าสิทธิไปใช้บริการที่ต่างประเทศ ผู้ประกอบการต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือหากผู้ประกอบการจดทะเบียนในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมีการจ่ายเงินได้ค่าสิทธิไปต่างประเทศเพื่อนำมาใช้บริการในประเทศ ก็ย่อมถือว่าเป็นการนำเข้าบริการต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นกัน เว้นแต่ผู้มีเงินได้ค่าสิทธิที่อยู่ในประเทศบรูไนเท่านั้นที่ไม่มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

การอภิปรายผลการศึกษา

จากการศึกษาหลักเกณฑ์การเสียภาษีเงินได้ของเงินได้ค่าสิทธิ ของประเทศไทยและประเทศในกลุ่มประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน พบว่า

(1) ประเทศที่ไม่มีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากเงินได้ค่าสิทธิ คือประเทศกัมพูชา เมียนมาและบรูไน ส่วนประเทศไทยและเวียดนามมีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสูงที่สุดในอัตราร้อย 35 ผลการศึกษาสอดคล้องกับของจิตราวุธ ชาญชัย (2559) ได้ศึกษาเรื่องหลักเกณฑ์การเสียภาษีจากเงินได้จากวิชาชีพอิสระของประเทศในกลุ่มประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน

(2) การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินได้ค่าสิทธิทั้งของประเทศไทยและประเทศในกลุ่ม AEC ถือหลักแหล่งเงินได้ในประเทศ และต่างประเทศนำมารวมคำนวณเพื่อเป็นฐานในการเสียภาษี แต่มี 2 ประเทศที่นำรายได้ค่าสิทธิเฉพาะที่ได้รับในประเทศ คือประเทศสิงคโปร์และมาเลเซีย และประเทศสิงคโปร์จัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยต่ำที่สุด ดังนั้นผู้ประกอบการสามารถกำหนดจำนวนเงินได้ค่าสิทธิโดยคำนึงถึงภาระภาษีที่เกี่ยวข้อง ผลการศึกษาสอดคล้องกับของชูศรี เที้ยศิริเพชร และภูริทัต อินญา (2558) ได้ศึกษาเรื่องการวางแผนภาษีอากรสำหรับการดำเนินธุรกิจในกลุ่มประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน

(3) เงินได้ค่าสิทธิ เป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เว้นแต่ประเทศบรูไน ผลการศึกษาสอดคล้องกับของพรสุณีย์ เพชรน้ำค้าง (2559) ทั้งนี้ทุกประเทศมีการหัก ณ ที่จ่ายจากเงินได้ค่าสิทธิออกนอกประเทศ ระหว่างอัตราร้อยละ 5 – 30 แตกต่างกันไป ส่วนการหัก ณ ที่จ่ายเงินได้ค่าสิทธิที่เกิดขึ้นในประเทศของตนเอง มีอัตราระหว่างร้อยละ 3 – 20 ส่วนประเทศที่ไม่พบว่ามี การหักภาษี ณ ที่จ่ายสำหรับบุคคลธรรมดาคือประเทศ เมียนมาและฟิลิปปินส์ ซึ่งสอดคล้องกับของจิตราวุธ ชาญชัย (2559)

ข้อเสนอแนะ

ผู้มีเงินได้ค่าสิทธิต้องมีความรู้เกี่ยวกับการจัดประเภทเงินได้ค่าสิทธิตามประมวลรัษฎากรเพื่อการเสียภาษีที่ถูกต้องและหากมีเงินได้จากต่างประเทศ หรือมีการเงินได้จากหรือในต่างประเทศ ต้องมีการศึกษาข้อกำหนดในอนุสัญญาภาษีซ้อนด้วย ส่วนผู้จ่ายเงินได้ค่าสิทธิต้องเกี่ยวข้องกับการหักภาษี ณ ที่จ่าย ซึ่งมีความแตกต่างกันระหว่างการจ่ายเงินให้ผู้อยู่ในประเทศ หรืออยู่ต่างประเทศ ผู้มีเงินได้อาจเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล ผู้จ่ายเงินจึงต้องมีการศึกษาหลักเกณฑ์การหักภาษี ณ ที่จ่าย เพื่อให้สามารถหักภาษี ณ ที่จ่ายอย่างถูกต้อง รวมทั้งผู้ประกอบการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มต้องมีความรู้ความเข้าใจและมีการวางแผนภาษีเพื่อให้มีการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างถูกต้องและประหยัด และหากมีเงินได้ค่าสิทธิจากต่างประเทศ และใช้บริการในต่างประเทศ ผู้ประกอบการมีสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตรา 0 แต่ต้องมีหลักฐานประกอบ

บรรณานุกรม

- กรมสรรพากร. (2556). *คู่มือการยกเว้นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรแก่บุคคลตามสัญญาว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อน*. สืบค้นจาก http://download.rd.go.th/fileadmin/download/insight_pasi/DTA_BOOK.pdf
- กรมสรรพากร. (2558). *อนุสัญญาภาษีซ้อน*. สืบค้นจาก <https://www.rd.go.th/publish/302.0.html>
- กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. (2561). *ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2561* (พิมพ์ครั้งที่ 1). กรุงเทพฯ: เรือนแก้วการพิมพ์.
- ความรู้เกี่ยวกับค่าสิทธิ หรือ Royalty Fee ตอนที่ 1. (2558). สืบค้นจาก <https://idgthailand.com/royalty-fee/>
- จิตราวุธ เชียงต๋าย. 2559. หลักเกณฑ์การเสียภาษีเงินได้จากวิชาชีพอิสระของประเทศไทยและประเทศในกลุ่มประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน. (การค้นคว้าแบบอิสระขัฒมวิทิต มหาวิทยาลัยเชียงใหม่).
- ชูศรี เทียศิริเพชร และกริฑิต อินยา. (2558). *การวางแผนภาษีอากรสำหรับการดำเนินธุรกิจในกลุ่มประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน*. (รายงานผลการวิจัย). เชียงใหม่: คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.
- ธนาคารเพื่อการส่งออกและนำเข้าแห่งประเทศไทย. (2556). *ใส่ใจในระบบภาษีสำกนิกนิกก่อนไปลงทุนใน สปป.ลาว*. สืบค้นจาก <https://www.exim.go.th/getattachment/ใส่ใจในระบบภาษีสำกนิกนิกก่อนไปลงทุนใน สปป.ลาว.aspx>
- นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ, และวาสนา ดวงดารา. (2554). *การบัญชีภาษีอากร*. กรุงเทพฯ: ทีพีเอ็น เพรส.
- พระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรพุทธศักราช 2481. (2482). *ราชกิจจานุเบกษา*, 56(0ก), 1-121.
- พรสุณี เพชรน้ำค้าง. (2559). *หลักเกณฑ์การเสียภาษีของเงินได้จากการทำงานธุรกิจของประเทศไทยและประเทศในกลุ่มประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน*. (การค้นคว้าแบบอิสระขัฒมวิทิต มหาวิทยาลัยเชียงใหม่).
- ภัคชญญา บุญชูคำ. (2555). *การศึกษาการเปรียบเทียบอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศของกลุ่มประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน*. (การค้นคว้าแบบอิสระขัฒมวิทิต มหาวิทยาลัยเชียงใหม่).
- สรรพากรสาส์น. (2561). *ภาษีค่าสิทธิ (1), (2)*. สืบค้นจาก http://www.sanpakornsarn.com/page_article_detail.php?alD=210
- สำนักงานส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม. (2557). *ระบบการจัดเก็บภาษีของประเทศสมาชิกอาเซียนทั้ง 10 ประเทศ*. สืบค้นจาก http://www.thaifta.com/trade/study/lawsme57_index6.pdf
- สมุธ ศิริคุณโชติ, กำธร สิริชุตินวงศ์, อติศักดิ์ สืบประดิษฐ์, และภริรัตน์ เจียรนัย. (2558). *ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2558*. กรุงเทพฯ: เรือนแก้วการพิมพ์.
- สุริรัตน์ กาวิชัย. (2558). *การศึกษาการเปรียบเทียบสิทธิประโยชน์ทางภาษีการลงทุนระหว่างประเทศไทยและกัมพูชา*. (การค้นคว้าแบบอิสระขัฒมวิทิต มหาวิทยาลัยเชียงใหม่).
- Deloitte. (2015). *Indonesia Individual Income Tax*. Retrieved from Guide. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/id/Documents/tax/id-tax-indonesia-individual-tax-guide-2015-noexp.pdf>
- Ernst & Young Global Limited. (2016). *Worldwide Personal Tax Guide 2015-16*. Retrieved from [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_Personal_Tax_Guide_2015-16/\\$FILE/Worldwide%20Personal%20Tax%20Guide%202015-16.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_Personal_Tax_Guide_2015-16/$FILE/Worldwide%20Personal%20Tax%20Guide%202015-16.pdf)

- KPMG. (2016). *Income Tax*. Retrieved from <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2011/12/cambodia-income-tax.html>
- LAO Tax Department. (2016). *Tax Law 2012*. Retrieved from http://www.tax.gov.la/Eng_WebPages/IncomeTax.aspx%20
- Pricewaterhouse Coopers. (2016a). *Philippines Individual-Sample Income Tax Calculation*. Retrieved from <http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/Philippines-Individual-Sample-personal-income-tax-calculation>
- Pricewaterhouse Coopers. (2016b). *Indonesia Individual-Sample Income Tax Calculation*. Retrieved from <http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/Indonesia-Individual-Sample-personal-income-tax-calculation>
- Pricewaterhouse Coopers. (2016c). *Indonesian Pocket Tax Book. 2016*. Retrieved from <https://www.pwc.com/id/en/pocket-tax-book/ptb-2015-final-eng.pdf>
- Pricewaterhouse Coopers. (2016d). *Singapore Individual-Sample Personal Income Tax Calculation*. Retrieved from <http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/Singapore-Individual-Sample-personal-income-tax-calculation>
- Pricewaterhouse Coopers. (2016e). *Vietnam Pocket Tax Book 2016*. Retrieved from <http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/Vietnam-Individual-Sample-personal-income-tax-calculation>
- Pricewaterhouse Coopers. (2016f). *Lao PDR Individual-Taxes on Personal Income*. Retrieved from <http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/Lao-PDR-Individual-Taxes-on-personal-income>
- Pricewaterhouse Coopers. (2016g). *Myanmar-Taxes on Personal Income*. Retrieved from <http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/Myanmar-Individual-Taxes-on-personal-income>
- Pricewaterhouse Coopers. (2016h). *Tax Facts & Figures 2009 Singapore*. Retrieved from <http://www.pwc.com/sg/en/tax-facts-and-figures/assets/tff200912.pdf>