



มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา: ศึกษาการเครดิตภาษี  
การหักจ่ายเพิ่มเติม การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่ง

โดย

นายเริงชัย อรรถทิมากุล

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร

นิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขากฎหมายภาษี

คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ปีการศึกษา 2558

ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา: ศึกษาการเครดิตภาษี  
การหักจ่ายเพิ่มเติม การหักค่าเสื่อมราคาและค่าสึกหรอในอัตราเร่ง

โดย

นายเริงชัย อรรถคตินามกุล



วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร

นิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขากฎหมายภาษี

คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ปีการศึกษา 2558

ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์



TAX INCENTIVES FOR SUPPORTING RESEARCH AND DEVELOPMENT: THE  
STUDIES OF TAX CREDIT, ENHANCED ALLOWANCE  
AND ACCELERATED DEPRECIATION

BY

MR.REOUNGCHAI AKKATIMAGUL



A THESIS SUBMITTED IN PARTIAL FULFILLMENT OF THE REQUIREMENTS  
FOR THE DEGREE OF MASTER OF LAWS

TAX LAW

FACULTY OF LAW

THAMMASAT UNIVERSITY

ACADEMIC YEAR 2015

COPYRIGHT OF THAMMASAT UNIVERSITY

มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์  
คณะนิติศาสตร์

วิทยานิพนธ์

ของ

นายเริงชัย อรรถทิมากุล

เรื่อง

มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา: ศึกษาการเครดิตภาษี การหักรายจ่ายเพิ่มเติม  
การหักค่าเสื่อมราคาและค่าสึกหรอในอัตราเร่ง

ได้รับการตรวจสอบและอนุมัติ ให้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร  
นิติศาสตรมหาบัณฑิต

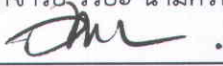
เมื่อ วันที่ 9 สิงหาคม พ.ศ. 2559

ประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์



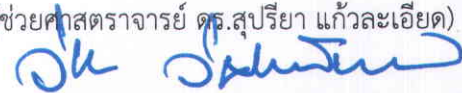
(ศาสตราจารย์ วิริยะ นามศิริพงศ์พันธุ์)

กรรมการและอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก



(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สุปรียา แก้วละเอียด)

กรรมการและอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม



(อาจารย์ ดร.วินิจ วิเศษสุวรรณภูมิ)

กรรมการสอบวิทยานิพนธ์



(อาจารย์ สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์)

คณบดี



(ศาสตราจารย์ ดร.อุดม รัฐอมฤต)

หัวข้อวิทยานิพนธ์	มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา: ศึกษาการเครดิตภาษี การหักรายจ่ายเพิ่มเติม การหักค่า เสื่อมราคาและค่าสึกหรอในอัตราเร่ง
ชื่อผู้เขียน	นายเริงชัย อรรถทิมากุล
ชื่อปริญญา	นิติศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชา/คณะ/มหาวิทยาลัย	กฎหมายภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์	ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สุปรียา แก้วละเอียด
อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม	อาจารย์ ดร.วินิจ วิเศษสุวรรณภูมิ
ปีการศึกษา	2558

### บทคัดย่อ

กิจกรรมวิจัยและพัฒนา มีบทบาทสำคัญต่อการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจของประเทศในระยะยาว สนับสนุนให้เกิดการปรับปรุงประสิทธิภาพการผลิต นอกจากนี้ การวิจัยและพัฒนา ยังเป็นกระบวนการที่สำคัญในการสร้างสรรค์นวัตกรรมชิ้นใหม่ และทำให้เกิดการสะสมองค์ความรู้จากต่างประเทศ โครงการวิจัยและพัฒนาหนึ่งหน่วยจะสร้างผลตอบแทนทางสังคมสูงกว่าผลตอบแทนที่เอกชนพึงได้รับเสมอ มาตรการจูงใจทางภาษีเป็นเครื่องมือที่มีประสิทธิภาพในการนำมาส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา เนื่องจากแทรกแซงตลาดน้อยกว่า ง่ายต่อการขอรับสิทธิประโยชน์และคาดการณ์ได้ รวมทั้งมีต้นทุนในการบริหารจัดการต่ำ

ประเทศไทยมีค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาเปรียบเทียบกับผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศต่ำเป็นอย่างมาก มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของประเทศไทยไม่สามารถบรรเทาภาระภาษีและจูงใจการลงทุนวิจัยและพัฒนาได้อย่างเพียงพอ ภายใต้ระบบการหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติมตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 598) พ.ศ. 2559 มูลค่าของสิทธิประโยชน์ทางภาษีอิงจะอยู่กับอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล ทำให้วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีเป็นจำนวนน้อยมากจากการลงทุนวิจัยและพัฒนา มาตรการจูงใจทางภาษีของไทยยังไม่มีเป้าหมายในการส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเพื่อชดเชยการเข้าถึงแหล่งเงินทุนภายนอกและความล้มเหลวของตลาด บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่สามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ไม่มีกำไรจากการดำเนินธุรกิจ ขาดการประเมินผลมาตรการจูงใจ

ทางภาษีเพื่อนำข้อมูลมาใช้ปรับปรุงมาตรการจูงใจทางภาษี นอกจากนี้ ความซ้ำซ้อนทางอำนาจหรือหน้าที่ระหว่างคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนกับกรมสรรพากรในการส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา ทำให้บทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับสิทธิประโยชน์ทางภาษีมียังเป็นจำนวนมาก ส่งผลต่อต้นทุนในการบังคับใช้กฎหมายของภาครัฐและการะในการปฏิบัติตามกฎหมาย ขัดต่อหลักความเรียบง่ายของมาตรการจูงใจทางภาษี

ตามที่ได้ศึกษาและเปรียบเทียบมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของฝรั่งเศส เนเธอร์แลนด์ และสหราชอาณาจักร เพื่อนำมาปรับใช้มาตรการจูงใจทางภาษีของไทย ผู้ศึกษาเห็นว่าควรปรับปรุงมาตรการจูงใจทางภาษีซึ่งดำเนินงานโดยกรมสรรพากรให้ครอบคลุมสิทธิประโยชน์ทางภาษีของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ทั้งนี้ ผู้ศึกษาขอจำแนกข้อเสนอแนะเป็นสองประการใหญ่ ประการแรก แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร มาตรา 3 (1) เพื่อสามารถตราพระราชกฤษฎีกาในลักษณะของการเครดิตภาษีได้ ประการต่อมา แก้ไขเพิ่มเติมพระราชกฤษฎีกาใหม่ที่มีเนื้อหาเกี่ยวกับการนำเครดิตภาษีมาหักลบกับภาษีเงินได้นิติบุคคล กำหนดลำดับชั้นของอัตราภาษี การเพิ่มเติมเป้าหมายของมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม การจ่ายคืนเครดิตภาษีในรูปเงินสดเฉพาะวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม รวมถึงการเพิ่มเติมระบบประเมินผลสามารถช่วยเพิ่มระดับการลงทุนวิจัยและพัฒนาได้อย่างมีประสิทธิภาพ

**คำสำคัญ:** การวิจัยและพัฒนา, มาตรการจูงใจทางภาษี, การเครดิตภาษี, การหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติม.

Thesis Title	Tax Incentives for Supporting Research and Development: The Studies of Tax Credit, Enhanced Allowance and Accelerated Depreciation
Author	Mr.Reoungchai Akkatimagul
Degree	Master of Laws
Major Field/Faculty/University	Tax Law Faculty of Law Thammasat University
Thesis Advisor	Assistant Professor Supreeya Kaewla-iad, Ph.D.
Thesis Co-Advisor	Professor Vinit Visessuvanapoom, Ph.D.
Academic Years	2015

### ABSTRACT

Research and Development activities are important driver for long-term economic growth, also they improve the efficiency of products. Furthermore R&D plays critical role in the innovation process and knowledge accumulation from foreign. One R&D project produces social profit higher than private individual profit. Tax incentives are considered to be effective tools for promoting R&D activities as they are more neutral, more accessible, more predictable and lower administrative cost.

R&D expenditures as a percentage of Thailand GDP are very low. Thailand's current tax incentives cannot adequately relieve and induce R&D investment. Subject to enhanced allowance system, Royal Decree (No 598) B.E. 2559, the amounts of tax incentive depend on corporation tax rate and consequently, small and medium-sized enterprises (SMEs) obtain low amount of tax benefit for R&D investment. Under the Royal Decree (No 598) B.E. 2559: tax scheme of Thailand has no purpose to support tax incentives towards SMEs in order to compensate the access of external finance and market failures, corporation cannot receive tax benefit

in accounting period when there's no profit, lack of systematic evaluation of the tax scheme in order to improve policy making. Moreover the coincidence of administration and responsibility to promote R&D activity between the board of investment and the revenue department cause too many law of R&D tax incentives; affect the administrative cost and compliance burden, which contradict the simplicity of tax incentives.

According to studies and comparison of tax incentives for supporting research and development in France, Netherlands and United Kingdom, in order to reform Thailand's tax incentives, the author suggests that the revenue department should be the main company to modify tax incentives that cover the board of investment's tax incentives. The author classifies two recommendation: Amend Revenue Code section 3 (1), in order to legislate royal decree's characteristics of tax credit. Amend new royal decree which are related to, for example, tax credit set against corporate income, implementation of tax brackets with different rates, offering a preferential tax treatment to SMEs and addition of evaluations in the legal system. These can effectively improve the R&D investment.

**Keywords:** Research and Development, Tax Incentives, Tax Credit, Enhanced Allowance.



## กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยความกรุณาอย่างยิ่งของผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สุปรียา แก้วละเอียต ที่กรุณารับเป็นที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์นับตั้งแต่ผู้เขียนได้เรียนในวิชาบัณฑิตสัมมนา ซึ่งอาจารย์ได้ให้คำแนะนำ ข้อแก้ไขต่างๆ ด้วยความเมตตาแก่ลูกศิษย์เสมอมา ขอขอบคุณท่านอาจารย์ ดร.วินิจ วิเศษสุวรรณภูมิ ที่กรุณารับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วมและให้คำปรึกษาต่างๆ ขอขอบคุณท่านศาสตราจารย์วิริยะ นามศิริพงศ์พันธุ์ ที่กรุณาเป็นประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ ทั้งแนะนำและให้ข้อคิดเห็นในการปรับปรุงวิทยานิพนธ์ และขอขอบคุณท่านอาจารย์สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์ที่กรุณารับเป็นกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ และยังให้คำปรึกษาผู้เขียนเป็นอย่างดี

ผู้เขียนขอกราบขอบคุณคุณพ่อเสรี อรรคทิมากุล และคุณแม่อุไร อรรคทิมากุล ที่สนับสนุนการศึกษาของลูกตลอดระยะเวลาที่ผ่านมา ขอขอบคุณนางสาวศนิตา ก้องพานิชกุล ที่เป็นกำลังใจให้ผู้เขียนตลอดมาและยังช่วยเหลือแก้ไขเนื้อหาวิทยานิพนธ์ ขอขอบคุณพี่ฝนและมิวที่แนะนำผู้เขียนในเรื่องต่างๆ เป็นอย่างดี ทำயที่สุด ผู้เขียนขอขอบคุณเพื่อนสาขากฎหมายภาชีรุ่น 57 และเพื่อนๆในกลุ่มปริญญาตรีทั้งหลาย หมอเอก อิ๊ก วิน อาท ปอย และคนอื่นๆ ที่ให้คำปรึกษาและช่วยเหลือด้านต่างๆ ทั้งนี้ หากมีข้อผิดพลาดหรือข้อบกพร่องประการใด ผู้เขียนขอน้อมรับไว้แต่เพียงผู้เดียวและขออภัยมา ณ ที่นี้ด้วย

นายเริงชัย อรรคทิมากุล

9 สิงหาคม พ.ศ. 2559

## สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย	(1)
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ	(3)
กิตติกรรมประกาศ	(5)
สารบัญตาราง	(12)
บทที่ 1 บทนำ	
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา	4
1.3 สมมติฐานการศึกษา	4
1.4 ขอบเขตของการศึกษา	4
1.5 วิธีการศึกษา	5
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษา	5
บทที่ 2 แนวความคิดเกี่ยวกับการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี	
2.1 แนวความคิดทั่วไปเกี่ยวกับการวิจัยและพัฒนา	6
2.1.1 ความหมายของการวิจัยและพัฒนา	6
2.1.2 เหตุผลของภาครัฐที่ควรสนับสนุนการวิจัยและพัฒนา	7
2.1.2.1 ความล้มเหลวของระบบตลาด	8
2.1.2.2 การเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจและนวัตกรรม	9
2.1.2.3 การแข่งขันเพื่อดึงดูดการลงทุนโครงการวิจัยพัฒนาและนักวิจัย	10
2.1.3 รูปแบบการส่งเสริมการลงทุนวิจัยและพัฒนาของภาครัฐ	10
2.1.3.1 การให้เงินสนับสนุนหรือเงินอุดหนุนทางตรง	10

2.1.3.2 การใช้มาตรการจูงใจทางภาษี	11
2.1.3.3 ความแตกต่างระหว่างการให้เงินสนับสนุนโดยตรง กับการใช้มาตรการจูงใจทางภาษี	12
2.2 รูปแบบของมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา	14
2.2.1 ประเภทของมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา	14
2.2.1.1 มาตรการลดหรือยกเว้นภาษี	14
2.2.1.2 มาตรการเครดิตภาษีและมาตรการหักรายจ่ายเพิ่มเติม	16
2.2.1.3 มาตรการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล	21
2.2.1.4 มาตรการหักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่ง	22
2.2.2 โครงสร้างของมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา	24
2.2.2.1 รูปแบบการคำนวณค่าใช้จ่าย	23
2.2.2.2 ฐานของมาตรการจูงใจทางภาษี	26
2.2.2.3 อัตราของสิทธิประโยชน์ทางภาษี	30
2.2.2.4 รูปแบบของการคำนวณสิทธิประโยชน์ทางภาษี	31
2.2.2.5 นิยามผลลัพธ์ของงานวิจัยและพัฒนา	33
2.2.3 เป้าหมายการส่งเสริมของมาตรการจูงใจทางภาษี	35
2.2.3.1 การกำหนดเป้าหมายอย่างเฉพาะเจาะจง	35
2.2.3.2 การกำหนดเป้าหมายทางอ้อม	40
2.2.4 ระบบการบริหารจัดการมาตรการจูงใจทางภาษี	45
2.2.4.1 การขออนุมัติโครงการผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์ และการขออนุมัติแบบเบ็ดเสร็จจุดเดียว	46
2.2.4.2 การให้คำปรึกษาของภาครัฐ	47
2.2.4.3 ความสอดคล้องของนโยบาย	47
2.2.4.4 ความมั่นคงของมาตรการจูงใจทางภาษี	47
2.2.4.5 การประเมินผลมาตรการจูงใจทางภาษี	47

### บทที่ 3 มาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของประเทศไทย

3.1 มาตรการลดหรือยกเว้นภาษี	52
3.1.1 สิทธิประโยชน์ตามประเภทของกิจการ	52

3.1.1.1 บุคคลที่สามารถขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี	54
3.1.1.2 ฐานของมาตรการจูงใจทางภาษี	56
3.1.1.3 สิทธิประโยชน์ทางภาษี	57
3.1.2 สิทธิประโยชน์ตามมูลค่าของกิจการ	59
3.1.2.1 บุคคลที่สามารถขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี	59
3.1.2.2 ฐานของมาตรการจูงใจทางภาษี	59
3.1.2.3 สิทธิประโยชน์ทางภาษี	62
3.2 มาตรการเครดิตภาษี	63
3.2.1 บุคคลที่สามารถขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี	63
3.2.2 ฐานของมาตรการจูงใจทางภาษี	64
3.2.3 สิทธิประโยชน์ทางภาษี	66
3.3 มาตรการหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติม	67
3.3.1 บุคคลที่สามารถขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี	67
3.3.2 ฐานของมาตรการจูงใจทางภาษี	69
3.3.3 สิทธิประโยชน์ทางภาษี	73
3.4 มาตรการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล	75
3.4.1 บุคคลที่สามารถขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี	75
3.4.2 สิทธิประโยชน์ทางภาษี	76
3.5 มาตรการหักค่าเสื่อมราคาและค่าสึกหรอในอัตราเร่ง	78
3.6 ระบบการบริหารมาตรการจูงใจทางภาษี	79

#### บทที่ 4 มาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีของต่างประเทศ

4.1 สาธารณรัฐฝรั่งเศส	82
4.1.1 มาตรการเครดิตภาษีทั่วไป	83
4.1.1.1 บุคคลที่สามารถขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี	83
4.1.1.2 ฐานของมาตรการจูงใจทางภาษี	84
4.1.1.3 สิทธิประโยชน์ทางภาษี	89
4.1.2 มาตรการเครดิตภาษีสำหรับธุรกิจนวัตกรรม	93
4.1.2.1 บุคคลที่สามารถขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี	94

4.1.2.2	ฐานของมาตรการจูงใจทางภาษี	95
4.1.2.3	สิทธิประโยชน์ทางภาษี	96
4.1.3	มาตรการส่งเสริมวิสาหกิจใหม่	96
4.1.3.1	บุคคลที่สามารถขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี	97
4.1.3.2	ฐานของมาตรการจูงใจทางภาษี	98
4.1.3.3	สิทธิประโยชน์ทางภาษี	98
4.1.4	มาตรการหักค่าเสื่อมราคาและค่าสึกหรอแบบอัตราเร่ง	99
4.1.5	ระบบการบริหารมาตรการจูงใจทางภาษี	100
4.2	ราชอาณาจักรเนเธอร์แลนด์	101
4.2.1	มาตรการเครดิตภาษี	102
4.2.1.1	บุคคลที่สามารถขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี	102
4.2.1.2	ฐานของมาตรการจูงใจทางภาษี	103
4.2.1.3	สิทธิประโยชน์ทางภาษี	110
4.2.2	การหักค่าเสื่อมราคาและค่าสึกหรอแบบอัตราเร่ง	115
4.2.3	ระบบการบริหารมาตรการจูงใจทางภาษี	115
4.3	สหราชอาณาจักร	117
4.3.1	มาตรการส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม	117
4.3.1.1	บุคคลที่สามารถขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี	117
4.3.1.2	ฐานของมาตรการจูงใจทางภาษี	119
4.3.1.3	สิทธิประโยชน์ทางภาษี	125
4.3.2	มาตรการเครดิตภาษี	130
4.3.2.1	บุคคลที่สามารถขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี	131
4.3.2.2	ฐานของมาตรการจูงใจทางภาษี	132
4.3.2.3	สิทธิประโยชน์ทางภาษี	134
4.3.3	การหักค่าเสื่อมราคาและค่าสึกหรอแบบอัตราเร่ง	137
4.3.4	ระบบการบริหารมาตรการจูงใจทางภาษี	137

บทที่ 5 ปัญหามาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของประเทศไทย

5.1 การเปรียบเทียบมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา ของไทยกับต่างประเทศ	139
5.1.1 ประเภทของมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา	139
5.1.1.1 มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยพัฒนาทั่วไป	140
5.1.1.2 มาตรการหักค่าเสื่อมราคาหรือค่าสึกหรอในอัตราเร่ง	142
5.1.2 โครงสร้างของมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา	144
5.1.2.1 นิยามวิจัยและพัฒนาที่สามารถนำมายื่นขอรับสิทธิประโยชน์	144
5.1.2.2 ค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาที่มีคุณสมบัติขอรับสิทธิประโยชน์	145
5.1.2.3 รูปแบบของการคำนวณฐานภาษี	151
5.1.2.4 รูปแบบการคำนวณสิทธิประโยชน์ทางภาษี	151
5.1.2.5 ผลลัพธ์ของโครงการวิจัยและพัฒนา	153
5.1.3 เป้าหมายของมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา	154
5.1.3.1 การกำหนดเป้าหมายอย่างเฉพาะเจาะจง	154
5.1.3.2 การกำหนดเพดานและลำดับชั้นอัตราภาษี	157
5.1.3.3 การยกยอดสิทธิประโยชน์ทางภาษีและจ่ายคืนเครดิตภาษีในรูปแบบเงินสด	159
5.1.4 ระบบการบริหารจัดการมาตรการจูงใจทางภาษี	163
5.1.4.1 การประเมินผลมาตรการจูงใจทางภาษี	163
5.1.4.2 การลดความซ้ำซ้อนระหว่างสิทธิประโยชน์ทางภาษีและ การให้เงินอุดหนุน	164
5.2 ปัญหามาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของประเทศไทย	165
5.2.1 ปัญหาการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน และกรมสรรพากร	165
5.2.1.1 ปัญหาการออกกฎหมายอนุบัญญัติของฝ่ายบริหาร ที่ขัดหรือแย้งกับเจตนารมณ์ของกฎหมายแม่บท	166
5.2.1.2 ความซ้ำซ้อนทางหน้าที่ในการส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา	169
5.2.1.3 ปัญหาการบรรเทาภาระภาษีแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ขนาดกลางและขนาดย่อมที่มีการลงทุนโครงการวิจัยและพัฒนา	171
5.2.2 ปัญหามาตรการจูงใจทางภาษีขาดเป้าหมายในการส่งเสริมการวิจัยพัฒนา	173

ของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม	
5.2.3 ปัญหามาตรการจูงใจทางภาษีไม่มีการบรรเทาภาระภาษีในปีภาษี ที่ผู้ขอรับสิทธิประโยชน์ไม่มีกำไรจากการประกอบธุรกิจ	175
5.2.4 ปัญหามาตรการจูงใจทางภาษีไม่มีระบบการประเมินผล	177
5.3 แนวทางการกำหนดมาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยพัฒนาของประเทศไทย	178
5.3.1 การทบทวนสิทธิประโยชน์ทางภาษีของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน และกรมสรรพากร	178
5.3.1.1 การแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายแม่ที่ให้อำนาจเพื่อเป็นไปตาม หลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากร	179
5.3.1.2 การปรับปรุงมาตรการจูงใจทางภาษีซึ่งดำเนินการโดยกรมสรรพากร	181
5.3.1.3 การเสนอร่างพระราชกฤษฎีกาที่มีแนวความคิดการเครดิตภาษี	184
5.3.2 การเพิ่มเติมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมให้เป็นเป้าหมาย ของมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา	190
5.3.3 การเพิ่มเติมสิทธิประโยชน์ว่าด้วยการจ่ายคืนเครดิตภาษีในรูปแบบเงินสด	193
5.3.4 การเพิ่มเติมระบบการประเมินผลมาตรการจูงใจทางภาษี	196
บทที่ 6 บทสรุปและข้อเสนอแนะ	
6.1 บทสรุป	198
6.2 ข้อเสนอแนะ	202
6.2.1 การทบทวนสิทธิประโยชน์ทางภาษีของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน และกรมสรรพากร	202
6.2.1.1 การแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายแม่เพื่อเป็นให้ไปตาม หลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากร	203
6.2.1.2 การปรับปรุงมาตรการจูงใจทางภาษีซึ่งดำเนินการโดยกรมสรรพากร	203
6.2.1.3 การเสนอร่างพระราชกฤษฎีกาที่มีแนวความคิดการเครดิตภาษี	204
6.2.2 การเพิ่มเติมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมให้เป็นเป้าหมาย ของมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา	207
6.2.3 การเพิ่มเติมสิทธิประโยชน์ว่าด้วยการจ่ายคืนเครดิตภาษีในรูปแบบเงินสด	209
6.2.4 การเพิ่มเติมระบบการประเมินผลมาตรการจูงใจทางภาษี	210

บรรณานุกรม	213
ภาคผนวก	
ภาคผนวก ก ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 2/2557 เรื่องนโยบายและหลักเกณฑ์การส่งเสริมการลงทุน	230
ภาคผนวก ข ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2557 เรื่อง มาตรการส่งเสริมการลงทุนเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพการผลิต	239
ภาคผนวก ค คำชี้แจงสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน เรื่อง การขอรับการส่งเสริมตามมาตรการส่งเสริมการลงทุน เพื่อการวิจัยพัฒนา และออกแบบทางวิศวกรรมเพื่อปรับปรุง ประสิทธิภาพ ตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2557	241
ภาคผนวก ง พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 598) พ.ศ. 2559	237
ภาคผนวก จ แนวทางการทำงาน เลขที่ G-TMC-RDP-02 หลักเกณฑ์และ แนวปฏิบัติการพิจารณารับรองโครงการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี	249
ภาคผนวก ฉ ประกาศกระทรวงการคลังเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 3) เรื่อง กำหนด หน่วยงานของรัฐหรือเอกชนที่รับทำการวิจัย และพัฒนาเทคโนโลยี	265
ภาคผนวก ช พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยหักค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527	267
ภาคผนวก ซ Code Général des Impôts	269
ภาคผนวก ฌ Wet Vermindering Afdracht Loonbelasting en Premie Voor de Volksverzekeringen	281
ภาคผนวก ฎ Corporation Tax Act 2009	288
ภาคผนวก ฏ ร่างพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการเครดิตภาษี (ฉบับที่.....) พ.ศ. ....	303
ประวัติผู้เขียน	308



## สารบัญตาราง

ตารางที่	หน้า
2.1 ขั้นตอนการคำนวณเครดิตภาษีและการหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติม	18
3.1 แสดงสิทธิประโยชน์ทางภาษีและมีใช้ทางภาษีตามความสำคัญของกิจการ	53
3.2 แสดงอัตราภาษีของเพดานในการหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติม	74
4.1 แสดงการคำนวณสิทธิประโยชน์ทางภาษี ในสถานการณ์ที่บริษัทได้รับ เงินช่วยเหลือจากภาครัฐพร้อมกับได้รับเครดิตภาษี (CIR)	90
4.2 แสดงการคำนวณฐานภาษี กรณีว่าจ้างหรือรับจ้างวิจัยและพัฒนา(CIR)	92
4.3 แสดงวิธีการคำนวณเครดิตภาษี (WBSO)	109
4.4 แสดงตัวอย่างการนำเครดิตภาษีไปหักลบกับภาษีหัก ณ ที่จ่าย (WBSO)	113
4.5 แสดงขั้นตอนการขอคืนเครดิตภาษีในรูปแบบเงินสด (SMEs Scheme)	129
5.1 เปรียบเทียบรูปแบบของมาตรการจูงใจทางภาษีทั่วไป	140
5.2 เปรียบเทียบมาตรการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ประเภทต่างๆ	142
5.3 สารสำคัญของนิยามการวิจัยและพัฒนาในแต่ละประเทศ	144
5.4 เปรียบเทียบค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาที่มีคุณสมบัติขอรับสิทธิประโยชน์ของแต่ละประเทศ	145
5.5 เปรียบเทียบรูปแบบของการคำนวณสิทธิประโยชน์รายประเทศ	151
5.6 เปรียบเทียบนิยามความแปลกใหม่ของงานวิจัยและพัฒนา	153
5.7 เปรียบเทียบเป้าหมายของมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา	154
5.8 เปรียบเทียบเพดานและลำดับชั้นอัตราภาษีรายประเทศ	157
5.9 เปรียบเทียบการยกยอดสิทธิประโยชน์ทางภาษี และการจ่ายคืนเครดิตภาษีในรูปแบบเงินสด	160
5.10 แสดงอัตราการบรรเทาภาระภาษีที่แท้จริงของพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 598) พ.ศ. 2559	172
5.11 เปรียบเทียบอัตราภาษีของมาตรการจูงใจทางภาษีภายในประเทศไทย	186
5.12 แสดงมูลค่าเพดานสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 598) พ.ศ.2559	187
6.1 แสดงขั้นตอนการคำนวณเครดิตภาษีวิจัยและพัฒนา	205

## บทที่ 1 บทนำ

### 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

การวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี (Research and Development) เป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่มีบทบาทสำคัญต่อการเจริญเติบโตของประเทศในระยะยาว การวิจัยและพัฒนาต่อหนึ่งโครงการสามารถสร้างผลตอบแทนทางสังคมเป็นอัตราส่วนสูงกว่าผลตอบแทนที่เอกชนได้รับกลับคืนมาเสมอ<sup>1</sup> โดยอาจจะอยู่ในรูปของการจ้างงาน การพัฒนาทรัพยากรมนุษย์ หรือการเพิ่มขึ้นของนวัตกรรมภายในประเทศ อย่างไรก็ตาม กิจกรรมวิจัยและพัฒนาเองไม่สามารถเพิ่มขึ้นได้หากปราศจากการแทรกแซงของภาครัฐ เนื่องจากความล้มเหลวของตลาดและปัญหาการขาดแคลนแหล่งเงินทุน<sup>2</sup> รัฐจึงต้องเข้ามาแทรกแซงการวิจัยและพัฒนา และจูงใจการลงทุนวิจัยและพัฒนามากยิ่งขึ้น

โดยทั่วไป เครื่องมือของภาครัฐเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาสามารถจำแนกได้สองประการ คือ การให้เงินสนับสนุนหรือเงินอุดหนุนแก่โครงการวิจัยและพัฒนา (Direct Subsidies) และการใช้มาตรการจูงใจทางภาษี (Tax Incentives) แม้ว่าการให้เงินสนับสนุนโดยตรงจะเป็นเครื่องมือที่เหมาะสมมากกว่าในการแก้ปัญหาการขาดแคลนเงินทุน แต่การนำมาตรการจูงใจทางภาษีมาใช้จะแทรกแซงตลาดน้อยกว่า ผู้ประกอบการสามารถคาดการณ์และยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีได้ง่าย สร้างภาระแก่ภาครัฐและสร้างต้นทุนให้ผู้ขอรับสิทธิประโยชน์น้อยกว่า<sup>3</sup> การปรับปรุงมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาให้มีประสิทธิภาพจึงเป็นทางเลือกหนึ่งที่สามารถช่วยเพิ่มระดับการวิจัยและพัฒนาภายในประเทศ

---

<sup>1</sup> Bas Straathof, A Study on R&D Tax Incentives, (Netherlands: CPB Netherlands Bureau, 2014), p.40.

<sup>2</sup> Adão Carvalho, “Why are Tax Incentives Increasingly Used to Promote Private R&D?,” Accessed May 31, 2016, [http://www.cefage.uevora.pt/en/producao\\_cientifica/working\\_papers\\_serie\\_cefage\\_ue/why\\_are\\_tax\\_incentives\\_increasingly\\_used\\_to\\_promote\\_private\\_r\\_d](http://www.cefage.uevora.pt/en/producao_cientifica/working_papers_serie_cefage_ue/why_are_tax_incentives_increasingly_used_to_promote_private_r_d).

<sup>3</sup> Bruno Van Pottelsberghe and Steve Nysten, “Evaluation of Current Fiscal Incentives for Business R&D in Belgium,” Accessed May 30, 2016, [www.ulb.ac.be/cours/solvay/vanpottelsberghe/resources/Pap12\\_SSTC.pdf](http://www.ulb.ac.be/cours/solvay/vanpottelsberghe/resources/Pap12_SSTC.pdf).

ประเทศไทยให้ความสำคัญกับการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีและนวัตกรรม โดยได้บรรจุหลักการไว้ในแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 11 (พ.ศ. 2555-2559) ซึ่งมีเป้าหมายสำคัญที่จะเพิ่มสัดส่วนรายจ่ายวิจัยและพัฒนาให้มากกว่าร้อยละ 1 ของผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ เพิ่มสัดส่วนการลงทุนวิจัยและพัฒนาของภาคเอกชนต่อภาครัฐเป็น 70:30 และเพิ่มจำนวนบุคลากรด้านการวิจัยและพัฒนาเป็น 15 คนต่อประชากร 10,000 คน อย่างไรก็ตาม ปัจจุบันรายจ่ายวิจัยและพัฒนาไทยยังคงอยู่ในอัตราที่ต่ำ อัตราส่วนค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศไม่ถึงร้อยละ 0.4 ปัญหาระดับการวิจัยและพัฒนาของไทยส่วนหนึ่งเป็นผลมาจากประสิทธิภาพของมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา<sup>4</sup>

มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของประเทศไทย ได้แก่ ประการแรก มาตรการลดหรือยกเว้นภาษี ตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 2/2557 เรื่อง นโยบายและหลักเกณฑ์การส่งเสริมการลงทุน มีรูปแบบการส่งเสริมตามประเภทของกิจการ (กิจการวิจัยพัฒนาและกิจการเทคโนโลยีชีวภาพ) และการส่งเสริมตามมูลค่าของกิจการ (กรณีบริษัทมีค่าใช้จ่ายวิจัยพัฒนาและกรณีสนับสนุนกองทุนด้านการพัฒนาเทคโนโลยี บุคลากร หรือสถาบันการศึกษา ฯลฯ) ประการที่สอง มาตรการเครดิตภาษี ตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2557 เรื่อง มาตรการส่งเสริมการลงทุนเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพการผลิต ข้อ 3 ประการที่สาม มาตรการหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติม ตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 598) พ.ศ. 2559 ประการที่สี่ มาตรการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาสำหรับเครื่องจักรหรืออุปกรณ์ของเครื่องจักรในอัตราเร่ง ตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 นอกจากนี้ ยังมีมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาทางอ้อม อาทิ สำนักงานปฏิบัติการภูมิภาค และสำนักงานใหญ่ข้ามประเทศ เป็นต้น

แม้ว่าประเทศไทยจะมีมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาเป็นจำนวนมาก แต่ระดับของการวิจัยและพัฒนาที่ ยังคงอยู่ในสัดส่วนที่ต่ำ ปัญหามาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของไทยมีดังนี้ ประการแรก (ก) การออกกฎหมายล่าช้าและมีเนื้อหาเกินกว่าเจตนารมณ์ของกฎหมายแม่ ขัดต่อหลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากร (ข) ความซ้ำซ้อน

---

<sup>4</sup> Thanapol Srithanpong, "Innovation, R&D and Productivity: Evidence from Thai Manufacturing," *International Journal of Economic Sciences and Applied Research* 7, pp.103–132 (December 2014), see also Patarapong Intarakumnerd and Jarunee Wonglimpiyarat, *Towards Effective Policies for Innovation Financing in Asia: A Comparative Study of Singapore, Taiwan, Malaysia and Thailand*, (Canada: International Development Research Center, 2012), pp.338–339.

ของหน้าที่เกี่ยวกับการส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาาระหว่างคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนและกรมสรรพากร สร้างต้นทุนแก่ภาครัฐและสร้างภาระการขอรับสิทธิประโยชน์ บทบัญญัติที่เกี่ยวข้องมีเป็นจำนวนมาก สร้างความสับสนซับซ้อน ขัดต่อหลักความเรียบง่ายของมาตรการจูงใจทางภาษี และ (ค) ปัญหาการบรรเทาภาระภาษีที่แท้จริงของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 598) พ.ศ. 2559 ส่งผลต่อแรงจูงใจหรือการตัดสินใจเพื่อลงทุนวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี ประการที่สอง มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของประเทศไทยขาดเป้าหมายในการส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ซึ่งเป็นกลุ่มบริษัทที่มีบทบาทสำคัญต่อเศรษฐกิจของประเทศไทย และมีศักยภาพในการลงทุนวิจัยและพัฒนาหากปราศจากอุปสรรคทางการเงินและความล้มเหลวของตลาด การกำหนดมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเป็นพิเศษจะสามารถชดเชยปัญหาการเข้าถึงแหล่งเงินทุนและสามารถจูงใจการเข้ามาลงทุนวิจัยและพัฒนาได้มากยิ่งขึ้น ประการที่สาม มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาต่างๆ ของไทยไม่มีการบรรเทาภาระภาษีในปีภาษีที่ผู้ขอรับสิทธิไม่มีกำไรจากการประกอบธุรกิจ ซึ่งสามารถสร้างความยืดหยุ่นในการดำเนินกิจการของบริษัทภายใต้สภาวะต่างๆ โดยเฉพาะบริษัทขนาดเล็ก และบริษัทที่เพิ่งประกอบกิจการ ประการสุดท้าย มาตรการจูงใจทางภาษีของประเทศไทย ยังขาดระบบการประเมินผลมาตรการจูงใจทางภาษี ซึ่งเป็นเครื่องมืออย่างหนึ่งในการควบคุมรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นเงินภาษี (Tax Expenditures) และนำมาใช้เป็นข้อมูลในการปรับปรุงหรือแก้ไข มาตรการจูงใจทางภาษีต่อไปภายในอนาคต

รัฐควรให้ความสำคัญกับการแก้ไขหรือปรับปรุงมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา เนื่องจากการวิจัยและพัฒนาเป็นฟันเฟืองที่สำคัญในการเจริญเติบโตของประเทศ ท่ามกลางภาวะเศรษฐกิจที่ตกต่ำ ปัจจุบัน มาตรการจูงใจทางภาษีมักมีความเป็นพลวัตเป็นอย่างมาก กลุ่มประเทศพัฒนาแล้วได้ปรับเปลี่ยนหรือแก้ไขมาตรการจูงใจทางภาษีให้มีประสิทธิภาพอยู่ตลอดเวลาโดยวิธีการประเมินผลมาตรการจูงใจทางภาษี (Evaluation) ตัวอย่าง ในปี ค.ศ. 2016 เนเธอร์แลนด์ยกเลิกสิทธิประโยชน์ทางภาษีประเภทการหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติม (Research and Development Deduction: RDA) แล้วให้นำรายจ่ายที่มีใช้ค่าจ้าง (Non-wage) มาขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามมาตรการเครดิตภาษีแทน (Wet Bevordering Speur- en Ontwikkelingswerk: WBSO)<sup>5</sup> ในปี ค.ศ. 2016 สหราชอาณาจักรยกเลิกระบบการหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติมสำหรับบริษัทขนาดใหญ่ แล้วนำระบบเครดิตภาษีมาใช้บังคับแทน (Above the

<sup>5</sup> Netherlands Enterprise Agency, “Manual WBSO 2016,” Accessed April 20, 2016, <http://english.rvo.nl/sites/default/files/2016/02/Manual%20WBSO%202016.pdf>, p.4.

Line: ATL)<sup>6</sup> ดังนั้น จึงสมควรแก่เวลาแล้วที่ประเทศไทยควรปรับปรุงมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาให้มีประสิทธิภาพสืบต่อไป

## 1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. เพื่อศึกษาแนวคิด ความสำคัญของการวิจัยและพัฒนาต่อการพัฒนาประเทศ
2. เพื่อศึกษาและเปรียบเทียบมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีของประเทศไทยและต่างประเทศ
3. เพื่อศึกษาความเป็นไปได้ในการนำมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีต่างประเทศมาปรับใช้มาตรการจูงใจทางภาษีของประเทศไทย

## 1.3 สมมติฐานการศึกษา

มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาซึ่งเป็นเพียงเครื่องมือหนึ่งที่สามารถกระตุ้นหรือส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาได้ ปัจจุบัน มาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของประเทศไทย ไม่สามารถจูงใจให้ภาคเอกชนวิจัยและพัฒนาได้อย่างเพียงพอ ส่งผลให้อัตราส่วนการวิจัยและพัฒนาของประเทศไทยต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศอยู่ในอัตราที่ต่ำ ดังนั้น เป็นเวลาอันสมควรที่ภาครัฐต้องแก้ไขกฎหมายหรือบัญญัติกฎหมายเพิ่มเติมเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพของมาตรการจูงใจทางภาษีในการส่งเสริมวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี

## 1.4 ขอบเขตของการศึกษา

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีจุดมุ่งหมายเพื่อศึกษารูปแบบมาตรการจูงใจทางภาษีในการส่งเสริมกิจกรรมวิจัยและพัฒนาของประเทศต่างๆ ตลอดจนเสนอแนะมาตรการทางภาษีที่คาดว่าจะช่วยจูงใจให้ผู้ประกอบการเอกชนลงทุนในโครงการวิจัยและพัฒนามากขึ้น ทั้งนี้ มุ่งเน้นศึกษาปัญหาทางด้านภาษีอากร และการให้สิทธิประโยชน์ประเภทต่างๆ แก่ผู้ประกอบการในภาคเอกชน ในประเด็นเรื่อง

---

<sup>6</sup> Deloitte, “2015 Global Survey of R&D Incentives,” Accessed April 20, 2016, <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/nl/Documents/tax/deloitte-nl-tax-global-survey-r-and-d-incentives-2015.pdf>, pp.51-52.

การเครดิตภาษีตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2557 เรื่อง มาตรการส่งเสริมการลงทุนเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพการผลิต การหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติมตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 598) พ.ศ. 2559 และการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่งตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 เท่านั้น

แม้ว่ามาตรการลดหรือยกเว้นภาษีตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 2/2557 เรื่อง นโยบายและหลักเกณฑ์การส่งเสริมการลงทุน และมาตรการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 405) พ.ศ. 2545 และพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 586) พ.ศ. 2558 จะเป็นมาตรการจูงใจทางภาษีที่สามารถนำมาใช้เพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา อย่างไรก็ตาม เนื่องจากมาตรการดังกล่าวเป็นมาตรการสนับสนุนการวิจัยและพัฒนาในทางอ้อม ไม่มีประสิทธิภาพเพื่อกระตุ้นการลงทุนในโครงการวิจัยและพัฒนา ผู้เขียนจึงไม่ได้ศึกษาปัญหาในส่วนนี้

## 1.5 วิธีการศึกษา

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นการศึกษาค้นคว้า และรวบรวมข้อมูลจากเอกสาร บทความ หนังสือ วารสารและเว็บไซต์ทั้งในและต่างประเทศ โดยศึกษาเฉพาะมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อนำข้อมูลที่ได้มาเปรียบเทียบตามวัตถุประสงค์ของการศึกษา อีกทั้งยังนำเอามาตรการจูงใจทางภาษีของต่างประเทศมาเปรียบเทียบ เพื่อพิจารณาแนวทางในการปรับใช้กับมาตรการทางภาษีในการส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของประเทศไทยเพื่อเป็นการพัฒนาหรือปรับปรุงมาตรการทางภาษีของไทยให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น

## 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษา

1. เข้าใจและตระหนักถึงความจำเป็นของการวิจัยและพัฒนาภายในประเทศ
2. เข้าใจถึงสภาพปัญหา รวมถึงทราบถึงข้อดี และข้อเสียของมาตรการจูงใจทางภาษี เพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีของประเทศไทย
3. สามารถหาแนวทางในการแก้ไข ปรับปรุงมาตรการทางภาษีให้เหมาะสมและมีประสิทธิภาพมากขึ้น เพื่อเป็นกลไกสำคัญในการขับเคลื่อนเศรษฐกิจและความสามารถในการแข่งขันของภาคเอกชน



## บทที่ 2

### แนวความคิดทั่วไปเกี่ยวกับการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี

ภายในบทที่ 2 แนวความคิดทั่วไปเกี่ยวกับการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี ผู้ศึกษาจะขอ นำเสนอลักษณะของกิจกรรมวิจัยและพัฒนาที่มีความแตกต่างจากการลงทุนทั่วไป เครื่องมือของ ภาครัฐในการส่งเสริมกิจกรรมวิจัยและพัฒนาประเภทต่างๆ รูปแบบของมาตรการจูงใจทางภาษี โครงสร้างของมาตรการจูงใจทางภาษี และระบบการบริหารมาตรการจูงใจทางภาษีที่มีประสิทธิภาพ

#### 2.1 แนวความคิดทั่วไปเกี่ยวกับการวิจัยและพัฒนา

การวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีเป็นกลไกที่สำคัญต่อการพัฒนาความสามารถในการ แข่งขันของประเทศ เป็นที่มาของการสร้างสรรค์นวัตกรรมใหม่ๆ และส่งผลต่อการเจริญเติบโตทาง เศรษฐกิจของประเทศอย่างยั่งยืน การวิจัยและพัฒนาหนึ่งโครงการสามารถสร้างผลตอบแทนต่อสังคม สูงกว่าผลตอบแทนที่เอกชนจะได้รับกลับคืนมาเสมอ<sup>1</sup> อาทิ การจ้างงานและการพัฒนาทักษะแรงงาน การรู้ไหลขององค์ความรู้จากโครงการวิจัยและพัฒนาไปยังบุคคลภายนอก

##### 2.1.1 ความหมายของการวิจัยและพัฒนา

การวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี (Research and Development: R&D) ตามคำ นิยามขององค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (Organisation for Economic Co- operation and Development: OECD) หมายถึง “งานสร้างสรรค์ที่ดำเนินการอย่างเป็นระบบ เพื่อ เพิ่มพูนองค์ความรู้ของมนุษยชาติ วัฒนธรรมและสังคม รวมถึงการนำความรู้เหล่านั้นมาออกแบบ ประยุกต์ใช้ใหม่”<sup>2</sup> สามารถจำแนกงานวิจัยและพัฒนาได้สามประเภท

ประเภทแรก การวิจัยพื้นฐาน (Basic Research) หมายถึง การศึกษาค้นคว้าทาง วิทยาศาสตร์ หรือทฤษฎีซึ่งเป็นการดำเนินการในขั้นพื้นฐาน เพื่อให้ได้ความรู้ใหม่ที่เกี่ยวข้องกับ

<sup>1</sup> Rachel Griffith, “How Important is Business R&D for Economic Growth and Should the Government Subsidise it?,” *The Institute for Fiscal Studies*, pp.4-6 (October 2000).

<sup>2</sup> OECD, *Frascati Manual 2002: Proposed Standard Practice for Surveys on Research and Experimental Development*, (Paris: OECD Publications Service, 2002), p.30.

พื้นฐานของปรากฏการณ์ทางธรรมชาติ และข้อเท็จจริงในเชิงประจักษ์ โดยมีได้คำนึงถึงการประยุกต์ใช้เป็นการเฉพาะ<sup>3</sup>

ประเภทสอง การวิจัยเชิงประยุกต์ (Applied Research) หมายถึง การตรวจสอบหาความจริงพื้นฐานเพื่อให้ได้องค์ความรู้ใหม่ และมีวัตถุประสงค์เพื่อประยุกต์ใช้ประโยชน์ในทางปฏิบัติ<sup>4</sup>

ประเภทสาม การพัฒนาเชิงทดลอง (Experimental Development) หมายถึง การศึกษาค้นคว้าอย่างเป็นระบบ โดยนำองค์ความรู้จากงานวิจัยหรือประสบการณ์ในทางปฏิบัติ มาดำเนินการเป็นกระบวนการ ระบบและการให้บริการใหม่ หรือปรับปรุงผลิตภัณฑ์ กระบวนการเดิมที่มีอยู่แล้วให้ดีขึ้น<sup>5</sup>

เมื่อเปรียบเทียบงานวิจัยและพัฒนาประเภทต่างๆ แล้ว พบว่าการวิจัยขั้นพื้นฐานสามารถสร้างผลกระทบจากการรั่วไหลของข้อมูลได้มากกว่าการวิจัยเชิงประยุกต์ แต่การวิจัยขั้นพื้นฐานจะไม่สามารถเกิดร่วมกับอุตสาหกรรมการผลิตได้เลย หากรัฐต้องการสนับสนุนการวิจัยเชิงประยุกต์มากกว่า ก็ควรขยายฐานภาษีซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายภายในกระบวนการวิจัยและพัฒนา<sup>6</sup>

ขอบเขตของนิยามการวิจัยและพัฒนาจะส่งผลกระทบต่อการศึกษาที่จะเกิดขึ้นในอนาคต<sup>7</sup> การบัญญัตินิยามการวิจัยและพัฒนาไว้แคบจะส่งผลให้ขอบเขตของมาตรการจูงใจทางภาษีแคบ และการกำหนดขอบเขตของการวิจัยและพัฒนาไว้กว้างจะทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากมาตรการจูงใจทางภาษีเป็นจำนวนมาก

### 2.1.2 เหตุผลของภาครัฐที่ควรสนับสนุนการวิจัยและพัฒนา

รัฐจำเป็นต้องสนับสนุนการวิจัยและพัฒนาของประเทศ เนื่องจากความล้มเหลวของตลาด การเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ นวัตกรรม การแข่งขันเพื่อดึงดูดการลงทุนในโครงการวิจัยพัฒนาและนักวิจัยจากต่างประเทศ

<sup>3</sup> *Ibid.*, pp.77-78.

<sup>4</sup> *Ibid.*, p.78.

<sup>5</sup> *Ibid.*, p.79.

<sup>6</sup> Michael J. Graetz and Rachael Doud, “Technological Innovation, International Competition and the Challenges of International Income Taxation,” (2013) Faculty Scholarship Series, paper 4702, pp.410-411.

<sup>7</sup> *Ibid.*, p.408.



### 2.1.2.1 ความล้มเหลวของระบบตลาด (Market Failures)

ความล้มเหลวของตลาด หมายถึง สถานการณ์ที่ทรัพยากรไม่สามารถถูกจัดสรรได้อย่างมีประสิทธิภาพ เนื่องจากความเสียหายของกลไกราคา<sup>8</sup> ความล้มเหลวของตลาดจึงเป็นอุปสรรคของการลงทุนวิจัยและพัฒนา ทำให้ให้ช่องว่างระหว่างผลตอบแทนทางสังคมกับผลตอบแทนเอกชนมากขึ้น<sup>9</sup> ภาครัฐจึงจำเป็นต้องเข้ามาแทรกแซงตลาดการวิจัยและพัฒนา ทั้งนี้ สามารถจำแนกความล้มเหลวของตลาดวิจัยและพัฒนาได้สองประการ

ประการแรก การรั่วไหลของข้อมูล (Knowledge Spillover)<sup>10</sup> การลงทุนวิจัยและพัฒนาแตกต่างจากการลงทุนทั่วไป กล่าวคือ การลงทุนโครงการวิจัยและพัฒนาของบริษัทนอกจากสามารถสร้างผลตอบแทนแก่บริษัทที่ลงทุนแล้ว ความรู้ที่ได้รับจากกระบวนการวิจัยและพัฒนายังสามารถรั่วไหลไปยังบริษัทภายนอกได้อีกด้วย ในขณะที่บริษัทภายนอกไม่มีต้นทุนในการได้ความรู้มาแต่ประการใด บริษัทเอกชนที่ลงทุนโครงการวิจัยและพัฒนาจึงไม่สามารถได้รับผลตอบแทนจากการลงทุนทั้งหมดอย่างเต็มที่ แต่ต้องรับผิดชอบต้นทุนของโครงการทั้งหมด<sup>11</sup> ดังนั้น ภาครัฐจึงควรเข้ามาแทรกแซงตลาดวิจัยและพัฒนาเพื่อชดเชยการรั่วไหลทางความรู้ของบริษัท

<sup>8</sup> Edward Morey, “An Introduction to Market Failures,” Accessed February 8, 2016, <http://www.colorado.edu/economics/morey/4545/introductory/marketfailures.pdf>.

<sup>9</sup> Albert Link, *Fiscal Measures to Promote R&D and Innovation: Trends and Issues*, (Paris: OECD), p.26, see also Adão Carvalho, *infra note 16*, pp.115-116.

<sup>10</sup> การรั่วไหล (Spillovers) สามารถสร้างผลกระทบได้สองประการ ประการแรก การรั่วไหลของความรู้ (Knowledge Spillover) หรือการรั่วไหลทางเทคโนโลยี (Technology Spillover) ซึ่งเป็นการสร้างผลกระทบในเชิงบวก โดยจะไปเพิ่มผลผลิตของบริษัทอื่นที่วิจัยและพัฒนาในสาขาที่คล้ายคลึงกัน และประการที่สอง การแข่งขันในตลาดสินค้า (Product Market Rivalry) ซึ่งเป็นการรั่วไหลในเชิงลบ โดยเป็นการรั่วไหลของความรู้หรือเทคโนโลยีไปยังบริษัทอื่นจากการถูกขโมยความรู้หรือเทคโนโลยีดังกล่าว ที่มา Nicholas Bloom, Mark Schakerman and John Van Reenen, “Identifying Technology Spillovers and Product Market Rivalry,” Accessed February 8, 2016, <http://web.stanford.edu/~nbloom/bsv.pdf>.

<sup>11</sup> Dirk Czarnitzki and Hanna Hottenrott, “Financing Constraints for Industrial Innovation: What do we know?,” Accessed February 8, 2016, [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1621683](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1621683), see also PricewaterhouseCoopers, “Tax policy - The Role

ประการที่สอง ข้อจำกัดด้านแหล่งเงินทุน (Financing Constraint) การลงทุนในโครงการวิจัยและพัฒนา มีลักษณะเฉพาะที่ต้องใช้เงินลงทุนสูงกว่าการลงทุนโดยทั่วไป และการลงทุนทั่วไปสามารถใช้ประโยชน์จากงบดุลได้ แต่การลงทุนวิจัยและพัฒนาจะไม่สามารถใช้ประโยชน์จากงบดุลได้ บริษัทไม่สามารถนำโครงการวิจัยและพัฒนาเป็นหลักประกันเพื่อขอกู้ยืมเงินได้เลย หรือแม้จะสามารถนำโครงการวิจัยและพัฒนาเป็นหลักประกันได้ แต่ก็สามารถขอกู้ยืมได้เป็นจำนวนน้อยมาก<sup>12</sup> นอกจากนี้ ปัญหาความไม่สมมาตรของข้อมูล (Information Asymmetry)<sup>13</sup> เป็นปัจจัยส่งเสริมให้การขาดแหล่งเงินทุนที่มีความรุนแรงมากขึ้น การไม่เปิดเผยข้อมูลของโครงการวิจัยแก่บุคคลภายนอก เพราะเหตุผลในการแข่งขันทางธุรกิจและการรั่วไหลของข้อมูล บุคคลภายนอกซึ่งเป็นนักลงทุน หรือธนาคารเจ้าหนี้จึงไม่สามารถประเมินมูลค่าของโครงการ ระยะเวลาคืนทุน หรือผลลัพธ์จากโครงการวิจัยและพัฒนาได้<sup>14</sup>

#### 2.1.2.2 การเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจและนวัตกรรม (Innovation and Economic Growth)

นอกจากความล้มเหลวของตลาดซึ่งเป็นสาเหตุที่ทำให้รัฐต้องเข้าแทรกแซงการวิจัยและพัฒนาแล้ว การเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจและนวัตกรรมยังเป็นเหตุผลสำคัญที่ทำให้รัฐ

---

of R&D Tax Incentives,” Accessed May 1, 2016, <https://www.pwc.com/ca/en/canadian-national-tax-service/publications/tax-policy-role-rd-tax-incentives-2011-06-en.pdf>.

<sup>12</sup> Dirk Czarnitzki, “Tax Incentives for Industry-Science R&D Collaboration,” Accessed February 9, 2016, [http://ec.europa.eu/invest-in-research/pdf/download\\_en/annex2\\_impact\\_tax\\_incentives\\_rd\\_collaboration.pdf](http://ec.europa.eu/invest-in-research/pdf/download_en/annex2_impact_tax_incentives_rd_collaboration.pdf), pp.2-3, see also Dirk Czarnitzki and Hanna Hottenrott, *supra note 11*.

<sup>13</sup> ความไม่สมมาตรของข้อมูล (Asymmetric Information) หมายถึง สถานการณ์ที่บุคคลสองฝ่ายมีข้อมูลสิ่งหนึ่งไม่เท่ากัน ทำให้การตั้งราคาตามคุณค่าที่คาดหวังไม่เท่ากัน ที่มา Robert S. Pindyck and Daniel L. Rubinfeld, *Microeconomics*, Eighth edition (United States: Pearson Education, 2013), pp.631-632.

<sup>14</sup> Bronwyn H. Hall and Josh Lerner, *The Financing of R&D and Innovation*, *Handbook of the Economics of Innovation*, eds. Elsevier-North Holland, N. Rosenberg (August 2009), pp.9-10, see also European Commission Enterprise and Industry, *Making Public Support for Innovation in the EU more Effective*, (Belgium: Publications Office of the European Union, 2009), p.14.

ต้องสนับสนุนการวิจัยและพัฒนาของภาคเอกชน การวิจัยและพัฒนาเป็นกลไกสำคัญที่ก่อให้เกิดศักยภาพในการแข่งขันของประเทศ และสร้างความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจในระยะยาว ช่วยคงสภาพการจ้างงานไว้โดยเฉพาะในช่วงวิกฤตทางเศรษฐกิจ<sup>15</sup> โดยมีเหตุผลเบื้องหลัง คือ การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี การสะสมความรู้จากต่างประเทศ และสร้างผลกระทบจากการรั่วไหลของความรู้ในกิจกรรมวิจัยและพัฒนาแก่ระบบนวัตกรรมภายในประเทศ<sup>16</sup>

### 2.1.2.3 การแข่งขันเพื่อดึงดูดการลงทุนโครงการวิจัยพัฒนาและนักวิจัย (Competition for R&D Investment and Researcher)

การดึงดูดการลงทุนโครงการวิจัยและพัฒนาเป็นแนวความคิดสมัยใหม่เพื่อรักษาระดับการวิจัยและพัฒนาภายในประเทศ สนับสนุนการรั่วไหลของความรู้จากต่างประเทศ และดึงดูดนักวิจัยซึ่งเป็นทรัพยากรที่มีความสำคัญเป็นอย่างมากสำหรับกระบวนการวิจัยและพัฒนา ทั้งนี้ เครื่องมือของภาครัฐในการนำมาส่งเสริมการวิจัยสามารถจำแนกได้หลายรูปแบบ อาทิ การใช้มาตรการจูงใจทางภาษี การให้เงินสนับสนุน การให้กู้ยืมเงินในอัตราดอกเบี้ยต่ำ ซึ่งจะได้กล่าวต่อไป

### 2.1.3 รูปแบบการส่งเสริมการลงทุนวิจัยและพัฒนาของภาครัฐ

โดยทั่วไป เครื่องมือของภาครัฐในการส่งเสริมกิจกรรมวิจัยและพัฒนาสามารถจำแนกได้สองรูปแบบ คือ การให้เงินสนับสนุนหรือเงินอุดหนุนโดยตรงแก่โครงการวิจัยและพัฒนา และการใช้มาตรการจูงใจทางภาษี ซึ่งเป็นการบรรเทาภาระภาษีแก่บริษัทที่มีรายจ่ายวิจัยและพัฒนา

#### 2.1.3.1 การให้เงินสนับสนุนหรือเงินอุดหนุนทางตรง (Direct Subsidies)

การให้เงินสนับสนุนทางตรง เป็นวิธีการที่รัฐจัดหาเงินทุนให้แก่โครงการวิจัยและพัฒนาโดยตรง อาทิ การให้เงินช่วยเหลือหรือเงินอุดหนุน การให้กู้ยืมเงินในอัตราดอกเบี้ยต่ำ หรือการค้ำประกันโดยภาครัฐ เป็นต้น การให้เงินช่วยเหลือหรือเงินอุดหนุนทางตรงนั้น รัฐสามารถควบคุมงบประมาณได้ง่าย เนื่องจากเป็นรายจ่ายของรัฐที่ผ่านกระบวนการวิจัยงบประมาณ

<sup>15</sup> OECD, “R&D Tax Incentives: Rationale, Design, Evaluation,” Accessed May 1, 2016, [www.oecd.org/sti/ind/46352862.pdf](http://www.oecd.org/sti/ind/46352862.pdf).

<sup>16</sup> Adão Carvalho, Why are Tax Incentives Increasingly Used to Promote Private R&D, ed. Gregory T. Papanikos (Greece: Athens Institute for Education and Research, 2011), pp.117-118.

เสมือนกับได้รับการตรวจสอบ และควบคุมจากตัวแทนของประชาชนผ่านสมาชิกสภาผู้แทนราษฎร<sup>17</sup> เหมาะสมสำหรับการนำมาส่งเสริมโครงการวิจัยและพัฒนาที่มีความเสี่ยงสูง รวมถึงโครงการวิจัยและพัฒนาที่สร้างผลตอบแทนทางสังคมมาก<sup>18</sup> นอกจากนี้ การให้เงินสนับสนุนโดยตรงจะกระตุ้นให้เกิดการร่วมมือวิจัยพัฒนาและการโอนเทคโนโลยี และก่อให้เกิดการแข่งขันระหว่างบริษัทเอกชนเพื่อขอรับเงินทุน ซึ่งจะทำให้รัฐมีโอกาสเลือกโครงการวิจัยและพัฒนาที่มีประสิทธิภาพ<sup>19</sup>

อย่างไรก็ตาม การให้เงินสนับสนุนโดยตรงแก่โครงการวิจัยและพัฒนาเป็นการเลือกปฏิบัติ เนื่องจากโดยทั่วไปรัฐมักจะกำหนดกฎเกณฑ์การให้เงินอุดหนุนหรือเงินสนับสนุนเฉพาะโครงการวิจัยและพัฒนาที่สามารถสร้างผลตอบแทนทางสังคมสูงเท่านั้น<sup>20</sup> การที่รัฐเป็นผู้กำหนดแนวทางการลงทุนของโครงการวิจัยและพัฒนาโดยไม่เปิดโอกาสให้เอกชนมีส่วนร่วม จะส่งผลให้มีการบิดเบือนการแข่งขันของภาคเอกชนและกลไกตลาดมากกว่า<sup>21</sup> อาจทำให้เกิดการวิ่งเต้นซึ่งสร้างต้นทุนให้บริษัทเอกชนเป็นจำนวนมาก และยังก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายในการบริหารงานของภาครัฐจำนวนมาก<sup>22</sup>

### 2.1.3.2 การใช้มาตรการจูงใจทางภาษี (Tax Incentives)

มาตรการจูงใจทางภาษีเป็นมาตรการบรรเทาภาระภาษีของรัฐในรูปแบบการลดต้นทุนหน่วยสุดท้ายจากค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนา<sup>23</sup> มาตรการจูงใจทางภาษีเป็นเครื่องมือของรัฐที่สามารถช่วยเพิ่มระดับของการวิจัยและพัฒนาได้อย่างมีประสิทธิภาพ และเป็นมาตรการที่ไม่เลือกปฏิบัติ เปิดโอกาสให้เอกชนสามารถขอรับสิทธิประโยชน์ได้อย่างอิสระ<sup>24</sup> แม้ว่าการใช้มาตรการจูงใจทางภาษี รัฐจะไม่สามารถเลือกให้สิทธิประโยชน์แก่โครงการวิจัยและพัฒนาเป็นการเฉพาะกลุ่มได้ แต่

<sup>17</sup> วรุตตา ทิพย์พิมานชัย, “มาตรการจูงใจทางภาษีเงินได้เพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา: ศึกษาเปรียบเทียบประเทศไทยกับประเทศออสเตรเลีย,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551), น.20.

<sup>18</sup> Sabina Hodžić, “Research and Development and Tax Incentives,” Accessed May 1, 2016, <http://hrak.srce.hr/file/166275>, see also Adão Carvalho, *supra note 16*, p.125.

<sup>19</sup> *Ibid.*, p.125.

<sup>20</sup> OECD, *supra note 15*.

<sup>21</sup> วรุตตา ทิพย์พิมานชัย, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 17*, น.20.

<sup>22</sup> Adão Carvalho, *supra note 16*, p.125.

<sup>23</sup> OECD, “Supporting Investment in Knowledge Capital, Growth and Innovation,” Accessed May 1, 2016, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264193307-en>, p.84.

<sup>24</sup> Albert Link, *supra note 9*, pp.25-26.

รัฐสามารถกำหนดเป้าหมายของการส่งเสริมเพิ่มเติมได้ ซึ่งเป็นการลดความเสี่ยงของรัฐในการเลือกโครงการวิจัยและพัฒนาที่ผิดพลาด นอกจากนี้ การใช้มาตรการจูงใจทางภาษีทำให้รัฐมีต้นทุนการบริหารจัดการต่ำ และบริษัทเอกชนมีต้นทุนในการยื่นขอรับสิทธิประโยชน์<sup>25</sup> กระตุ้นให้บริษัทรายงานกำไรที่ถูกต้อง หลีกเลี่ยงการทุจริตหรือการแสวงหาผลประโยชน์โดยมิชอบจากข้าราชการประจำของรัฐ และผู้ประกอบการสามารถคาดการณ์สิทธิประโยชน์ได้ซึ่งมีความแน่นอน<sup>26</sup>

อย่างไรก็ตาม การใช้มาตรการจูงใจทางภาษีทำให้ภาครัฐไม่สามารถควบคุมงบประมาณที่จ่ายออกไปได้ สร้างความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจมากกว่าจากการสนับสนุนโครงการวิจัยและพัฒนาที่เคยดำเนินการไปแล้ว และในการยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี บริษัทเอกชนก็มักจะเลือกโครงการวิจัยและพัฒนาที่สร้างผลตอบแทนแก่บริษัทมากกว่าโครงการที่สร้างผลตอบแทนทางสังคมเสมอ<sup>27</sup>

### 2.1.3.3 ความแตกต่างระหว่างการให้เงินสนับสนุนโดยตรงกับการใช้มาตรการจูงใจทางภาษี

มาตรการจูงใจทางภาษีเป็นการให้สิทธิประโยชน์เชิงกว้าง บริษัทที่มีโครงการวิจัยและพัฒนาสามารถยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีได้ทั่วไป ในขณะที่การให้เงินสนับสนุนหรือเงินอุดหนุนโดยตรงจะให้สิทธิประโยชน์เฉพาะการวิจัยและพัฒนาในบางโครงการเท่านั้น ความแตกต่างของการให้เงินอุดหนุนหรือเงินสนับสนุนกับมาตรการจูงใจทางภาษี ได้แก่

ประการแรก ภายใต้มาตรการให้เงินช่วยเหลือหรือเงินอุดหนุน รัฐสามารถเลือกสนับสนุนโครงการวิจัยและพัฒนาที่สร้างผลตอบแทนทางสังคมสูงได้อย่างเฉพาะเจาะจง แต่สำหรับมาตรการจูงใจทางภาษี รัฐไม่สามารถเลือกส่งเสริมโครงการวิจัยและพัฒนาอย่างเฉพาะเจาะจง<sup>28</sup> ในอีกมุมหนึ่งมาตรการจูงใจทางภาษีจึงเป็นการให้สิทธิประโยชน์แก่โครงการวิจัยและพัฒนาอย่างเท่าเทียมกัน ดังนั้น มาตรการจูงใจทางภาษีจึงแทรกแซงตลาดน้อยกว่าด้วยการให้ภาคเอกชนตัดสินใจอย่างอิสระเพื่อขอรับการส่งเสริม<sup>29</sup>

<sup>25</sup> Adão Carvalho, *supra note 16*, p.125.

<sup>26</sup> วฤตดา ทิพย์พิมานชัย, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 17*, น.21.

<sup>27</sup> OECD, “Tax Incentives for Research and Development: Trends and Issues,” Accessed May 1, 2016, <http://www.oecd.org/sti/inno/2498389.pdf>.

<sup>28</sup> *Ibid.*, OECD, *supra note 15*.

<sup>29</sup> Albert Link, *supra note 9*, pp.25-27.

ประการที่สอง มาตรการจูงใจทางภาษีถูกใช้เพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาในระยะสั้น ในขณะที่การให้เงินช่วยเหลือหรือเงินอุดหนุนนำมาใช้เพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาในระยะยาวมากกว่า<sup>30</sup> การให้เงินช่วยเหลือหรือเงินอุดหนุนจะสร้างภาระแก่ภาครัฐในด้านบริหารจัดการ และสร้างต้นทุนให้ผู้ประกอบการมากกว่าการใช้มาตรการจูงใจทางภาษี<sup>31</sup> นอกจากนี้ภายใต้มาตรการทางจูงใจภาษี ผู้ประกอบการเอกชนสามารถคาดการณ์ได้ และมีเสถียรภาพมากกว่า

ประการที่สาม กรณีบริษัทได้รับส่งเสริมตามมาตรการจูงใจทางภาษี แต่ไม่มีความรับผิดชอบในทางภาษี<sup>32</sup> อาทิ ไม่มีกำไรจากการประกอบกิจการ หรือไม่มีภาษีที่บริษัทพึงชำระ ผู้ประกอบการจะไม่สามารถได้รับประโยชน์จากมาตรการจูงใจทางภาษีเลย ในขณะที่การให้เงินอุดหนุนโดยตรงจะถูกจ่ายแก่ผู้ประกอบการในระยะเริ่มต้นของการดำเนินโครงการวิจัยและพัฒนา และการให้เงินอุดหนุนโดยตรงจะมีประสิทธิภาพดีที่สุดก็ต่อเมื่อบริษัทเอกชนไม่สามารถเข้าถึงเงินทุนภายนอกเพื่อนำไปลงทุนวิจัยและพัฒนาได้เลย<sup>33</sup>

เครื่องมือของภาครัฐแต่ละประเภทมีข้อดีและข้อเสียแตกต่างกันออกไป การเลือกใช้เครื่องมือแต่ละประเภท รัฐควรพิจารณาระดับความรุนแรงของความล้มเหลวตลาด และพื้นฐานทางเศรษฐกิจ<sup>34</sup> อย่างไรก็ตาม ปัจจุบันประเทศต่างๆ ได้หันกลับมาให้ความสำคัญกับการใช้มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนามากขึ้น เนื่องจากเป็นเครื่องมือที่มีความเป็นกลาง แทรกแซงตลาดน้อยกว่า ง่ายต่อการขอรับสิทธิประโยชน์และคาดการณ์ได้ รวมทั้งมีต้นทุนในการบริหารจัดการต่ำ<sup>35</sup>

<sup>30</sup> OECD, *supra note 15*.

<sup>31</sup> Carmen Vidal Ballester, “Tax incentives and Direct Support for R&D: What do Firms use and why,” *Business Economic Series*, pp.7-8, see also Gernot Hutschenreiter, “Tax incentives for Research and Development,” *Austrian Economic Quarterly*, pp.74-76 (2/2002).

<sup>32</sup> OECD, *supra note 15*.

<sup>33</sup> *Ibid.*

<sup>34</sup> OECD, “OECD Innovation Strategy 2015: An Agenda for Policy Action,” Accessed May 1, 2016, <http://www.oecd.org/innovation/OECD-Innovation-Strategy-2015-CMIN2015-7.pdf>.

<sup>35</sup> Adão Carvalho, *supra note 16*, p.113, see also Bas Straathof and Elina Gaillard, “Will R&D Tax Incentives Get Europe Growing Again?,” Accessed February 10, 2016, <http://www.voxeu.org/article/rd-tax-incentives-new-evidence-trends-and-effectiveness>.



## 2.2 รูปแบบของมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา

การออกแบบมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาเป็นเรื่องสำคัญที่สามารถส่งผลต่อระดับการวิจัยและพัฒนาภายในประเทศ และมีความเป็นพลวัตเป็นอย่างมาก ในช่วงสิบปีหลังที่ผ่านมา มีการเปลี่ยนแปลงแนวความคิดเกี่ยวกับโครงสร้างของมาตรการจูงใจทางภาษีหลายประการ อาทิ การเปลี่ยนแนวความคิดเรื่องการคำนวณฐานภาษีจากฐานส่วนเพิ่มมาเป็นฐานปริมาณ การเพิ่มเติมสิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่บริษัทที่เพิ่งเริ่มดำเนินธุรกิจเพื่อลดอุปสรรคในการเข้าสู่ตลาดวิจัยและพัฒนา หรือการให้ความสำคัญกับรายจ่ายจากการจ้างนักวิจัยมากขึ้น ดังนั้น การให้ความสำคัญกับโครงสร้างของมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาจึงเป็นเรื่องสำคัญต่อการปรับปรุงมาตรการจูงใจทางภาษีให้มีประสิทธิภาพ

### 2.2.1 ประเภทของมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา

มาตรการจูงใจทางภาษีถูกใช้เป็นเครื่องมือส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาเพื่อดึงดูดการลงทุนทั้งจากผู้ประกอบการภายในประเทศและต่างประเทศ โดยทั่วไปจะไปลดความรับผิดทางภาษีเงินได้นิติบุคคลของผู้ประกอบการ รูปแบบมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา ได้แก่ มาตรการลดหรือยกเว้นภาษี มาตรการเครดิตภาษีและมาตรการหักรายจ่ายเพิ่มเติม มาตรการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล มาตรการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่ง

#### 2.2.1.1 มาตรการลดหรือยกเว้นภาษี (Tax Holiday)

มาตรการลดหรือยกเว้นภาษี หมายถึง การให้สิทธิประโยชน์แก่ผู้ลงทุนด้วยการลดหรือยกเว้นภาษีภายในระยะเวลาจำกัด โดยรัฐอาจจะให้สิทธิประโยชน์ในรูปแบบยกเว้นภาษีไปเลย หรือลดอัตราภาษีอย่างไม่จำกัดจำนวนหรือไม่จำกัดมูลค่า ทั้งนี้ รัฐอาจให้สิทธิประโยชน์เป็นระยะเวลาเพียงสั้นๆ หรือระยะเวลายาวนานตั้งแต่ 1 ปี ไปจนถึง 20 ปี<sup>36</sup>

แม้ว่ามาตรการลดหรือยกเว้นภาษีจะเป็นมาตรการที่เรียบง่าย และเป็นมิตรกับนักลงทุน แต่เป็นมาตรการจูงใจทางภาษีที่ไม่มีประสิทธิภาพ สร้างต้นทุนให้แก่ภาครัฐมากกว่า

---

<sup>36</sup> Alexander Klemm, "Causes, Benefits and Risks of Business Tax Incentives," *IMF Working Paper 09/21*, p.4.

ผลประโยชน์ที่สังคมจะพึงได้รับเสมอ<sup>37</sup> ให้สิทธิประโยชน์อย่างกว้างโดยไม่สัมพันธ์กับการลงทุนในสินทรัพย์ประเภททุน รัฐจึงต้องกำหนดมูลค่าขั้นต่ำของการลงทุนในสินทรัพย์ประเภททุนไว้เพื่อเป็นเงื่อนไขของการขอรับสิทธิประโยชน์ และเมื่อบริษัทได้รับสิทธิประโยชน์จนครบเวลาแล้ว ก็จะปิดบริษัทหรือขายกิจการเก่าทิ้งเพื่อไปเปิดกิจการใหม่ บริษัทจึงสามารถมาขอรับสิทธิประโยชน์ได้อย่างไม่มีกำหนดระยะเวลา<sup>38</sup> หากบริษัทต่างประเทศเข้ามาลงทุนโดยตรงและมีอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ มาตรการลดหรือยกเว้นจะทำให้เกิดการไหลของรายได้กลับไปยังประเทศถิ่นที่อยู่ของนักลงทุน ทำให้บริษัทที่ได้รับการส่งเสริมเป็นท่อระบายกำไร ด้วยวิธีการตั้งราคาโอนระหว่างบริษัทที่ไม่ได้รับสิทธิประโยชน์และบริษัทที่ได้รับสิทธิประโยชน์ ซึ่งมักจะถูกใช้เป็นช่องทางในการหลีกเลี่ยงภาษี<sup>39</sup> มาตรการลดหรือยกเว้นภาษีไม่สามารถดึงดูดการลงทุนระยะยาว กิจการขนาดใหญ่ที่ใช้ระยะเวลาในการค้ำหนุนนาน หรืออุตสาหกรรมที่ใช้เครื่องจักรเข้มข้น<sup>40</sup> ซึ่งเป็นกิจการที่มีลักษณะ

---

<sup>37</sup> Raj Nallari and Anwar Shah, “Tax Incentives: Are they Cost Effective in Stimulating Investment and Innovation?,” Accessed February 17, 2016, <http://www.oecd.org/ctp/tax-global/tf-on-td-sess-sevenb-wbi.pdf>.

<sup>38</sup> Sebastian James, “Incentives and Investments: Evidence and Policy Implications,” Accessed February 10, 2016, <https://www.wbginvestmentclimate.org/uploads/IncentivesandInvestments.pdf>, pp.30-31.

<sup>39</sup> Eric M.Zolt, “Tax Incentives and Tax Base Protection Issues,” Accessed February 10, 2016, [http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/20140604\\_Paper3\\_Zolt.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/20140604_Paper3_Zolt.pdf), p.17.

<sup>40</sup> อุตสาหกรรมที่ใช้เครื่องจักรเข้มข้น (Capital Intensive Industry) หมายถึง อุตสาหกรรมที่มีการลงทุนในเครื่องจักร หรือใช้เทคโนโลยีที่ก้าวหน้า มากกว่าการว่าจ้างแรงงานในการผลิต เช่น อุตสาหกรรมเหล็กและเหล็กกล้า อุตสาหกรรมปิโตรเคมีและกลั่นน้ำมัน อุตสาหกรรมสิ่งทอและเสื้อผ้าสำเร็จรูป เป็นต้น ที่มา นิรมล สุธรรมกิจ, “เอกสารประกอบคำบรรยาย วิชา เศรษฐศาสตร์การพัฒนาอุตสาหกรรม เรื่อง ความรู้เบื้องต้นเศรษฐศาสตร์การพัฒนาอุตสาหกรรม,” สืบค้นเมื่อวันที่ 12 กุมภาพันธ์ 2559, [http://www.econ.tu.ac.th/.../EC482\\_1\\_ความรู้เบื้องต้น.pdf](http://www.econ.tu.ac.th/.../EC482_1_ความรู้เบื้องต้น.pdf), และดู อุชิณ วิโรจน์เตชะ, “ผลกระทบของนโยบายการปรับอัตราค่าจ้างขั้นต่ำต่อการจ้างงานและรายได้เฉลี่ย กรณีศึกษาภาคการผลิตในประเทศไทย,” สืบค้นเมื่อวันที่ 12 กุมภาพันธ์ 2559, [http://www.econ2014.nida.ac.th/main/images/uniform/jsnuniform\\_uploads/2/201407172138th\\_14.07.16%20300-new-final.pdf](http://www.econ2014.nida.ac.th/main/images/uniform/jsnuniform_uploads/2/201407172138th_14.07.16%20300-new-final.pdf).



ขาดทุนในช่วงแรกของการประกอบกิจการเสมอ<sup>41</sup> แต่เป็นมาตรการที่ดึงดูดการลงทุนระยะสั้น กิจการที่สามารถเคลื่อนย้ายการลงทุนได้ง่าย และกิจการที่สามารถสร้างผลกำไรได้อย่างรวดเร็ว<sup>42</sup> นอกจากนี้ หากรัฐเลือกใช้มาตรการลดหรือยกเว้นภาษี ภาครัฐจะไม่สามารถประเมินรายได้ที่สูญเสียไป และประโยชน์ที่เพิ่มขึ้น อย่างไรก็ตาม หากมาตรการลดหรือยกเว้นภาษีกำหนดช่วงเวลาให้สิทธิประโยชน์ อย่างยาวนานก็มีโอกาสที่จะดึงดูดการลงทุนระยะยาวได้<sup>43</sup>

ประเทศที่ใช้มาตรการลดหรือยกเว้นภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา ได้แก่ ไทย จีน ฝรั่งเศส อินเดีย มาเลเซีย ฟิลิปปินส์ รัสเซีย เวียดนาม เป็นต้น ตัวอย่าง มาตรการลดหรือยกเว้นภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของสาธารณรัฐประชาชนจีน (High- and New- Technology Enterprise: HNTE) บริษัทที่สามารถยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ได้จะต้องก่อตั้งในจีนเกินกว่าหนึ่งปี ประกอบธุรกิจที่มีเทคโนโลยีระดับสูงและใหม่ เช่น อุตสาหกรรมอวกาศ อุตสาหกรรมทางชีววิทยาหรือทางการแพทย์ สารสนเทศอิเล็กทรอนิกส์ ฯลฯ และลงทุนในการวิจัยและพัฒนาร้อยละ 3-6 ของรายได้รวม ทั้งนี้ บริษัทต้องได้รับสิทธิความเป็นเจ้าของในทรัพย์สินทางปัญญา และรายได้อย่างน้อยร้อยละ 60 มาจากสินค้าหรือการให้บริการเทคโนโลยีระดับสูงและใหม่ สิทธิประโยชน์จากมาตรการนี้ คือ ลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลเหลือร้อยละ 15 เป็นระยะเวลาสามปี<sup>44</sup>

### 2.2.1.2 มาตรการเครดิตภาษี และมาตรการหักรายจ่ายเพิ่มเติม (Tax Credit and Enhanced Allowance)

มาตรการเครดิตภาษีและมาตรการหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติม<sup>45</sup> เป็นการบรรเทาภาระภาษีที่อิงอยู่กับค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนา โดยจะให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่

<sup>41</sup> David Holland and Richard J. Vann, “Income Tax Incentives for Investment,” *Tax Law Design and Drafting* 2., p.5. (1998), see also Sebastian James, *supra note 38*, pp.30-31.

<sup>42</sup> Alexander Klemm, *supra note 36*, p.14.

<sup>43</sup> David Holland and Richard J. Vann, *supra note 41*, pp.5-6.

<sup>44</sup> The US-China Business Council, “China’s High and New-Technology Enterprise (HNTE) Program,” Accessed February 17, 2016, <https://www.uschina.org/sites/default/files/2013%20HNTE%20Backgrounder.pdf>, see also KPMG, “China Looking Ahead,” Accessed February 17, 2016, <https://www.kpmg.com/CN/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/China-Looking-Ahead-ITR-201412.pdf>.

<sup>45</sup> มาตรการหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติม หมายถึง การที่รัฐอนุญาตให้ผู้ประกอบการสามารถนำค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาตามที่มีคุณสมบัติมาหักเป็นรายจ่ายได้เพิ่มเติม โดย

บริษัทที่มีค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาเป็นมูลค่ามากกว่าต้นทุนที่แท้จริง<sup>46</sup> มาตรการเครดิตและมาตรการหักรายจ่ายเพิ่มเติมเป็นเครื่องมือที่ดึงดูดการลงทุนในอุตสาหกรรมที่ใช้เครื่องจักรเข้มข้นมากกว่า อุตสาหกรรมที่ใช้แรงงานเข้มข้น<sup>47</sup> นอกจากนี้ วิธีการเครดิตและการหักรายจ่ายเพิ่มเติมจะสนับสนุนให้ผู้ประกอบการเข้ามาลงทุนด้วยการถือหุ้นในกิจการมากกว่าการเข้ามาลงทุนในรูปแบบของการให้กู้ยืมเงินเพื่อตั้งเป็นบริษัทใหม่<sup>48</sup>

มาตรการเครดิตภาษีและการหักรายจ่ายเพิ่มเติมมีประสิทธิภาพมากกว่า มาตรการลดหรือยกเว้นภาษี<sup>49</sup> เนื่องจากมาตรการเครดิตและการหักรายจ่ายเพิ่มเติมเป็นมาตรการที่ บังคับใช้ง่าย โปร่งใส และมีเสถียรภาพมากกว่า ผู้ประกอบการสามารถคาดการณ์ได้ง่าย รัฐสามารถ ประเมินรายได้ที่สูญเสียไปได้ รายได้ที่รัฐสูญเสียจากการเครดิตและหักรายจ่ายเพิ่มเติมจะเกี่ยวข้องกับ โดยตรงกับการลงทุน อย่างไรก็ตาม มาตรการเครดิตภาษีและการหักรายจ่ายเพิ่มเติมมีประสิทธิภาพใน การดึงดูดการลงทุนจากต่างประเทศน้อยกว่ามาตรการลดหรือยกเว้นภาษี<sup>50</sup> และไม่เหมาะสมสำหรับ นำมาส่งเสริมบริษัทที่เพิ่งเริ่มประกอบกิจการ หรือบริษัทที่มีข้อจำกัดทางการเงิน เนื่องจากบริษัท ดังกล่าวมักจะไม่มีกำไรที่ต้องนำมาเสียภาษี ทำให้บริษัทไม่สามารถใช้ประโยชน์ทางภาษีได้<sup>51</sup> รูปแบบ ของการเครดิตภาษีและการหักรายจ่ายเพิ่มเติมสามารถพิจารณาได้ดังต่อไปนี้

---

อาจจะเรียกว่าการหักลดหย่อนเพิ่มเติม หรือการหักรายจ่ายพิเศษก็ได้ ผู้ศึกษาขอใช้คำว่ามาตรการ หักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติมเพียงอย่างเดียวเพื่อลดความสับสนในการสื่อความหมาย.

<sup>46</sup> Alex Easson and Eric M. Zolt, "Tax Incentives," Accessed November 6, 2015, <http://www.siteresources.worldbank.org/INTTPA/Resources/EassonZoltPaper.pdf>, pp.19-20, see also David Holland and Richard J.Vann, *supra note 41*, p.6.

<sup>47</sup> อุตสาหกรรมที่ใช้แรงงานเข้มข้น (Labour Intensive Industry) หมายถึง อุตสาหกรรม ที่มีการลงทุนในเครื่องจักรค่อนข้างน้อยเมื่อเปรียบเทียบกับค่าจ้างแรงงานในการผลิต เช่น อุตสาหกรรมตัดเย็บเสื้อผ้าสำเร็จรูปและรองเท้าหนัง อุตสาหกรรมดอกไม้ประดิษฐ์ อุตสาหกรรมอาหาร กระป๋อง อุตสาหกรรมยาง อุตสาหกรรมไม้ อุตสาหกรรมเฟอร์นิเจอร์ เป็นต้น ที่มา นิรมล สุธรรมกิจ อ่าง แล้ว *เชิงอรรถที่ 40* และดู อุชิโนะ วิโรจน์เตชะ, *อ่างแล้ว เชิงอรรถที่ 40*.

<sup>48</sup> David Holland and Richard J.Vann, *supra note 41*, p.6, see also Alex Easson and Eric M Zolt, *supra note 46*, p.17.

<sup>49</sup> *Ibid.*, p.20.

<sup>50</sup> Eric M.Zolt, *supra note 39*, pp.17-18.

<sup>51</sup> Sebastian James, *supra note 38*, p.5.

รูปแบบของการเครดิตภาษี (Tax Credit) การเครดิตภาษีเป็นรูปแบบการให้สิทธิประโยชน์ด้วยการนำรายจ่ายวิจัยและพัฒนาที่คำนวณด้วยอัตราภาษีที่กำหนดไว้ ผลลัพธ์ที่ได้จะเป็นมูลค่าของเครดิตภาษี แล้วนำไปหักลบกับภาษีเงินได้นิติบุคคลที่พึงชำระ ซึ่งเป็นขั้นตอนสุดท้ายของการชำระภาษี<sup>52</sup> การเครดิตภาษีมีลักษณะพิเศษที่มูลค่าของสิทธิประโยชน์จะไม่อิงอยู่กับอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล ทั้งนี้ หากในปีภาษีใดที่บริษัทประสบภาวะขาดทุนทางภาษี และไม่มีภาษีที่บริษัทพึงชำระ บริษัทจะไม่สามารถนำมูลค่าเครดิตภาษีดังกล่าวยกยอดไปข้างหน้าตามกฎหมายภาษีปกติได้<sup>53</sup> ดังนั้น รัฐจึงต้องบัญญัติหลักการยกยอดเครดิตภาษีไปข้างหน้าไว้เป็นพิเศษ

รูปแบบของการหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติม (Enhanced Allowance) บริษัทที่ลงทุนโครงการวิจัยและพัฒนา สามารถนำค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาหักเป็นรายจ่ายเพิ่มเติมตามอัตราที่กฎหมายกำหนดไว้ การหักรายจ่ายเพิ่มเติมจึงเป็นวิธีการที่เพิ่มรายจ่ายและในทางตรงข้ามเป็นการลดมูลค่าของฐานภาษี<sup>54</sup> มูลค่าของการหักรายจ่ายเพิ่มเติมจะอิงอยู่กับอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล ในปีภาษีที่บริษัทไม่มีกำไรจากการดำเนินธุรกิจ มาตรการหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติมจะทำให้บริษัทมีผลขาดทุนสุทธิมากขึ้น บริษัทสามารถนำผลขาดทุนดังกล่าวยกยอดไปใช้ในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไปตามบทบัญญัติกฎหมายภาษีปกติ<sup>55</sup> ในส่วนต่อไป ผู้ศึกษาจะนำเสนอขั้นตอนการคำนวณสิทธิประโยชน์ทางภาษีในรูปแบบของการหักรายจ่ายเพิ่มเติม และเครดิตภาษี

ตารางที่ 2.1 ขั้นตอนการคำนวณเครดิตภาษีและการหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติม

	ไม่ใช่สิทธิ	หักรายจ่ายเพิ่มเติม	เครดิตภาษี
รายได้จากการดำเนินธุรกิจ	6,000	6,000	6,000
ค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนา	(2,000)	(2,000)	(2,000)
เครดิตภาษี (ร้อยละ 11)	-	-	220
หักรายจ่ายเพิ่มเติม (ร้อยละ 30)	-	(600)	-
ค่าใช้จ่ายอื่นๆ	(1,000)	(1,000)	(1,000)
กำไรสุทธิ	3,000	2,400	3,220

<sup>52</sup> OECD, *supra note 27*, see also Sebastian James, *supra note 38*, p.31.

<sup>53</sup> OECD, *supra note 27*.

<sup>54</sup> *Ibid*, see also Alexander Klemm, *supra note 36*, p.4, see also Sebastian James, *supra note 38*, p.31.

<sup>55</sup> OECD, *supra note 27*.

	ไม่ใช่สิทธิ	หักรายจ่ายเพิ่มเติม	เครดิตภาษี
ภาษีเงินได้นิติบุคคล (21%)	630	504	676.2
หักเครดิตภาษี	-	-	(200)
ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่พึงชำระ	630	504	476.2

ที่มา Lisa-Jane Harper and Kevin Walton, *Tolley's Corporation Tax 2014-15*, (UK: LexisNexis, 2014), p.1712. (ปรับปรุงอัตราภาษีโดยผู้ศึกษา)

โดยทั่วไป บริษัทหรือผู้ประกอบการสามารถนำค่าใช้จ่ายจากกระบวนการวิจัยและพัฒนามาเป็นรายจ่ายได้ ทั้งนี้ ต้องเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับการประกอบกิจการและไม่เป็นรายจ่ายต้องห้ามตามที่กฎหมายกำหนด การนำค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาหักเป็นรายจ่ายเพิ่มเติมจะแตกต่างจากการหักรายจ่ายทั่วไป เนื่องจากการหักรายจ่ายโดยทั่วไปเป็นต้นทุนที่จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้ แต่การหักรายจ่ายเพิ่มเติมเป็นการบรรเทาภาระภาษี ทำให้เสียภาษีน้อยลงหรืออาจไม่ต้องเสียภาษีเลย<sup>56</sup>

จากตัวอย่างข้างต้น บริษัทมีรายได้จากการประกอบกิจการ 6,000 ดอลลาร์ มีรายจ่ายวิจัยและพัฒนา 2,000 ดอลลาร์ และรายจ่ายจากการดำเนินกิจการอื่นๆ 1,000 ดอลลาร์ ณ อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลร้อยละ 21 ของกำไรสุทธิ ทั้งนี้ บริษัทสามารถเลือกใช้สิทธิประโยชน์ได้สองรูปแบบ รูปแบบแรก บริษัทสามารถนำหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติมได้ร้อยละ 30 ของค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนา หรือรูปแบบที่สอง บริษัทสามารถขอเครดิตภาษีร้อยละ 11 ของรายจ่ายวิจัยและพัฒนา พิจารณาได้ดังนี้

กรณีบริษัทเลือกใช้วิธีการหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติม นอกจากบริษัทสามารถนำค่าใช้จ่ายในโครงการวิจัยและพัฒนา 2,000 ดอลลาร์ มาลงเป็นรายจ่ายตามปกติแล้ว บริษัทยังสามารถหักรายจ่ายเพิ่มเติมได้อีกร้อยละ 30 ของค่าใช้จ่าย เป็นจำนวนเงิน 600 ดอลลาร์ (2,000×30%) แล้วนำไปหักลบกับกำไรจากการประกอบกิจการ ผลลัพธ์สุดท้ายจะเป็นกำไรสุทธิเพื่อนำไปคำนวณหาภาษีเงินได้นิติบุคคลที่บริษัทพึงชำระในปีภาษีนั้น และกรณีที่บริษัทเลือกใช้วิธีการเครดิตภาษี นอกจากบริษัทสามารถหักค่าใช้จ่ายที่ใช้ในโครงการวิจัยและพัฒนา 2,000 ดอลลาร์ เป็นรายจ่ายตามปกติแล้ว บริษัทยังสามารถเครดิตภาษีได้ร้อยละ 11 ของค่าใช้จ่ายวิจัยและ

<sup>56</sup> ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 9 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์กรุงสยาม, 2556), น.293.

พัฒนา เป็นจำนวนเงิน 220 ดอลลาร์ (2,000×11%) แล้วนำเครดิตภาษีไปหักลบกับภาษีเงินได้นิติบุคคลที่บริษัทพึงชำระต่อไป

กล่าวโดยสรุป การหักจ่ายเพิ่มเติมเป็นการลดฐานภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่การเครดิตภาษีเป็นการลดภาษีเงินได้นิติบุคคลที่บริษัทจะต้องชำระ<sup>57</sup> เมื่อเปรียบเทียบวิธีการทั้งสองแล้ว พบว่าการเพิ่มหรือลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่ส่งผลกระทบต่อมูลค่าของเครดิตภาษี แต่การเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลส่งผลกระทบต่อมูลค่าของการหักจ่ายเพิ่มเติม<sup>58</sup> ดังนั้น หากรัฐเลือกใช้ระบบการหักจ่ายเพิ่มเติม ทุกๆ ครั้งที่ลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลภายในประเทศ รัฐก็จำเป็นต้องเพิ่มอัตราการหักจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติมเพื่อคงมูลค่าของสิทธิประโยชน์ไว้<sup>59</sup> นอกจากนี้ หากรัฐได้ให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาประเภทการหักจ่ายเพิ่มเติม แล้วมีอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลภายในประเทศที่ต่ำ การให้สิทธิประโยชน์ดังกล่าวจะไม่ก่อให้เกิดประโยชน์อย่างแท้จริงแก่บริษัทที่ลงทุนโครงการวิจัยและพัฒนาเลย<sup>60</sup> ประการสุดท้าย เมื่อเปรียบเทียบประสิทธิภาพของมาตรการเครดิตภาษีและมาตรการหักจ่ายเพิ่มเติม พบว่ามาตรการเครดิตภาษีเป็นมาตรการที่มีประสิทธิภาพมากกว่า<sup>61</sup> และสามารถจูงใจการลงทุนโครงการวิจัยและพัฒนาได้มากกว่า เนื่องจากผู้เสียภาษีสามารถนำเครดิตภาษีไปหักออกจากภาษีเงินได้นิติบุคคลที่พึงชำระโดยตรง<sup>62</sup>

<sup>57</sup> Bas Straathof, *A Study on R&D Tax Incentives*, (Netherlands: CPB Netherlands Bureau, 2014), p.52, see also Alex Easson and Eric M. Zolt, *supra note 46*.

<sup>58</sup> John Lester and Jacek Warda, “An International Comparison of Tax Assistance for Research and Development: Estimates and Policy Implications,” *SPP Research Papers*, p.13 (November 2014).

<sup>59</sup> *Ibid.*, p.13.

<sup>60</sup> *Ibid.*, p.13.

<sup>61</sup> การศึกษาเปรียบเทียบต้นทุนและประสิทธิภาพ (Cost-Effectiveness) ของมาตรการจูงใจทางภาษีประเภทต่างๆ พบว่าเครื่องมือทางภาษีที่มีประสิทธิภาพมากที่สุด คือ มาตรการเครดิตภาษี รองลงมาคือ มาตรการหักจ่ายเพิ่มเติม มาตรการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาแบบยอดลดลง ทวีคูณ มาตรการลดหรือยกเว้นภาษี และมาตรการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลตามลำดับ ที่มา Sebastian James, *supra note 38*, pp.31-32.

<sup>62</sup> OECD, *supra note 27*, p.28.

### 2.2.1.3 มาตรการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล (Reduced Corporate Tax Rate)

มาตรการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นมาตรการจูงใจทางภาษีที่นำมาใช้ส่งเสริมการลงทุนเฉพาะอย่าง<sup>63</sup> แตกต่างจากมาตรการลดหรือยกเว้นภาษี กล่าวคือ มาตรการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลจะไม่ยกเว้นความรับผิดชอบทางภาษีของบริษัททั้งหมด ผลประโยชน์จากมาตรการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลรวมถึงเงินได้อื่นๆ ที่มาจากการดำเนินธุรกิจของบริษัทอยู่แล้ว และมาตรการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลจะไม่มีกำหนดระยะเวลาของการให้สิทธิประโยชน์<sup>64</sup>

เมื่อนำมาตรการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลมาใช้เพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาแล้ว โดยทั่วไปจะเป็นการให้สิทธิประโยชน์ด้วยวิธีการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลจากรายได้ในทางทรัพย์สินทางปัญญาหรือทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างอันเนื่องมาจากโครงการวิจัยและพัฒนา<sup>65</sup> ทั้งนี้ ในแต่ละประเทศจะกำหนดประเภทของสิทธิบัตรไว้แตกต่างกัน ตัวอย่าง สหราชอาณาจักรให้สิทธิประโยชน์ด้วยการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลร้อยละ 10 ของรายได้สุทธิจากการอนุญาตให้ใช้สิทธิบัตร การขายสิทธิทางสิทธิบัตร หรือรายได้จากการขายสินค้าที่ผลิตจากสิทธิบัตร<sup>66</sup> เนเธอร์แลนด์ให้สิทธิประโยชน์ด้วยวิธีการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลร้อยละ 5 ของกำไรสุทธิ จากสิทธิในทางทรัพย์สินทางปัญญาหรือทรัพย์สินทางปัญญาซึ่งมีที่มาจากโครงการวิจัยและพัฒนา<sup>67</sup> เป็นต้น

ความแตกต่างระหว่างการใช้มาตรการเครดิตภาษีและการหักรายจ่ายเพิ่มเติม กับมาตรการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล คือ ระยะเวลาในการส่งเสริม<sup>68</sup> กล่าวคือ การเครดิตภาษีและการหักรายจ่ายเพิ่มเติมจะให้สิทธิประโยชน์เมื่อผู้ประกอบการมีรายจ่ายจาก

<sup>63</sup> Alex Easson and Eric M Zolt, *supra note 46*, p.19, see also Bas Straathof, *supra note 57*, p.52.

<sup>64</sup> David Holland and Richard J. Vann, *supra note 41*, p.9.

<sup>65</sup> Noam Noked, “Integrated Tax Policy Approach to Designing Research & Development Tax Benefits,” Accessed February 18, 2016, [http://www.law.harvard.edu/programs/olin\\_center/fellows\\_papers/pdf/Noked\\_57.pdf](http://www.law.harvard.edu/programs/olin_center/fellows_papers/pdf/Noked_57.pdf), p.9.

<sup>66</sup> HM Revenue&Customs, “Guidance Corporation Tax: the Patent Box,” Accessed May 1, 2016, <https://www.gov.uk/guidance/corporation-tax-the-patent-box>.

<sup>67</sup> PricewaterhouseCoopers, “Global Research & Development Incentives Group May 2015,” Accessed February 18, 2016, <https://www.pwc.com/gx/en/tax/assets/pwc-global-r-and-d-brochure-may-2015.pdf>.

<sup>68</sup> Michael J. Graetz and Rachael Doud, *supra note 6*, p.363.



โครงการวิจัยและพัฒนา ซึ่งเป็นการส่งเสริมในระหว่างมีการวิจัยและพัฒนา ในขณะที่การลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นมาตรการจูงใจทางภาษีที่เน้นส่งเสริมภายหลังกระบวนการวิจัยและพัฒนา สิ้นสุดแล้ว หรือส่งเสริมผลลัพธ์ของงานวิจัยและพัฒนา การส่งเสริมภายหลังจะก่อให้เกิดการจดทะเบียนสิทธิบัตรมากกว่าการสร้างสรรค์นวัตกรรมใหม่ และไม่สามารถช่วยเพิ่มระดับของการใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาได้<sup>69</sup> นอกจากนี้ มาตรการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลอาจก่อให้เกิดการตั้งราคาโอ้นของวิสาหกิจข้ามชาติ (Multinational Enterprises: MNEs) ไปยังประเทศที่ให้สิทธิประโยชน์ที่มากกว่า เนื่องจากการประเมินราคาตลาดของทรัพย์สินทางปัญญาเป็นเรื่องที่ค่อนข้างจะยาก<sup>70</sup> อย่างไรก็ตาม ในบางประเทศยังคงมีการใช้มาตรการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลจากรายได้ในทางทรัพย์สินทางปัญญา โดยมีแนวความคิดพื้นฐานว่าอย่างน้อยก็สามารถเพิ่มโอกาสหรือความเป็นไปได้ที่จะทำให้ระดับการวิจัยและพัฒนาภายในประเทศมากขึ้น และรัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้มากขึ้นจากการเข้ามาจดทะเบียนสิทธิบัตรของวิสาหกิจข้ามชาติ แม้จะได้รับประโยชน์แม้เพียงเล็กน้อยก็ตาม<sup>71</sup>

#### 2.2.1.4 มาตรการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่ง (Accelerated Depreciation)

ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา หมายถึง การตีราคามูลค่าของทรัพย์สินที่เสื่อมสภาพ เป็นค่าใช้จ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ตลอดอายุการใช้งานตามที่ได้ประมาณการไว้ เพื่อแสดงมูลค่าของทรัพย์สินถาวรตามสภาพที่แท้จริงในแต่ละงวดบัญชี หรือเพื่อแสดงต้นทุนแท้จริงของกิจการที่ใช้เพื่อก่อให้เกิดรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น<sup>72</sup> ทั้งนี้ จะต้องเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน เพื่อให้ได้มาซึ่งทรัพย์สินที่มีลักษณะคงทนถาวรโดยสภาพหรือเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์อื่นใดที่สามารถใช้ได้เกิน 1 รอบระยะเวลาบัญชี<sup>73</sup> โดยทั่วไป สามารถจำแนกวิธีการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในทางบัญชีได้สี่รูปแบบ คือ การคิดค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในอัตราเปลี่ยนแปลงตามชั่วโมงการ

<sup>69</sup> Bas Staathof, *supra note 57*, p.75.

<sup>70</sup> Noam Noked, *supra note 65*, pp.9-10.

<sup>71</sup> Michael J. Graetz and Rachael Doud, *supra note 6*, p.375.

<sup>72</sup> จริยา ยศเมฆ, “ปัญหาในการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในทางบัญชีและภาษีอากร: ศึกษาเปรียบเทียบประเทศไทยกับประเทศออสเตรเลีย,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2555), น.15.

<sup>73</sup> หัตถพงษ์ เทียมพันธ์พงศ์, “การส่งเสริมการลงทุนโดยใช้มาตรการหักค่าเสื่อมและค่าสึกหรอ,” (สารนิพนธ์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546), น.20, และดู ชัยสิทธิ์ ทรายชูธรรม, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 56*, น.446-449, และดู จริยา ยศเมฆ, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 72*, น.25.

ทำงานหรือตามจำนวนการผลิต การคิดค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในอัตราคงที่ตามวิธีเส้นตรง การคิดค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในอัตราลดลง และการคิดค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในอัตราเพิ่มขึ้น

การคิดค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในอัตราลดลง เป็นวิธีการที่เหมาะสมสำหรับทรัพย์สินที่มีค่าซ่อมแซมหรือค่าบำรุงรักษาเพิ่มขึ้นทุกปี แต่มีรายได้จากการใช้ทรัพย์สินนั้น หรือมีประสิทธิภาพลดลงทุกปี และเป็นทรัพย์สินที่มีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับรายได้ที่จะได้รับในอนาคต เนื่องจากความล้าสมัยของทรัพย์สิน<sup>74</sup> โดยสามารถจำแนกรูปแบบของการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในอัตราลดลงได้สามวิธี คือ วิธีผลรวมประจำปี วิธีอัตราคงที่ของราคาตามบัญชีที่ลดลง และวิธียอดลดลงทวีคูณ ทั้งนี้ การคิดค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในอัตราลดลงเป็นรูปแบบของการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาแบบอัตราเร่ง ซึ่งกฎหมายยอมให้ผู้ประกอบการสามารถหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาจากต้นทุนสินทรัพย์ด้วยอัตราที่เร็วกว่าค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาทางเศรษฐกิจที่แท้จริง<sup>75</sup>

มาตรการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่งจะเป็นการให้สิทธิประโยชน์แก่ผู้ประกอบการให้สามารถหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์ถาวรหรือสินทรัพย์ประเภททุนที่ได้รับมา และใช้ในโครงการวิจัยและพัฒนาในอัตราสูงสุดตามที่กฎหมายกำหนดไว้<sup>76</sup> โดยผู้ประกอบการสามารถนำค่าใช้จ่ายของสินทรัพย์ถาวรดังกล่าวมาลงเป็นรายจ่ายในลักษณะของการลดเงินได้ที่ต้องเสียภาษีภายในช่วงเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้เป็นการเฉพาะ ตัวอย่าง ผู้ประกอบการไทยสามารถหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรที่ใช้สำหรับการวิจัยและพัฒนาในวันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาเท่ากับอัตราร้อยละ 40 ของมูลค่าต้นทุน<sup>77</sup> เป็นต้น

การใช้มาตรการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาแบบอัตราเร่งจะทำให้รัฐสูญเสียรายได้น้อยกว่าการใช้มาตรการลดหรือยกเว้นภาษี มาตรการเครดิตและมาตรการหักรายจ่ายเพิ่มเติม เนื่องจากมาตรการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเป็นเพียงการเลื่อนเวลาในการเสียภาษี และไม่มีมูลค่าทางภาษี อย่างไรก็ตาม การใช้มาตรการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในบางสถานการณ์จะทำให้เกิดความไม่เท่าเทียมระหว่างบริษัทที่ดำเนินธุรกิจอยู่แล้วกับบริษัทที่เพิ่งเริ่มประกอบกิจการ เนื่องจากลักษณะทั่วไปของบริษัทใหม่ที่เพิ่งเริ่มประกอบกิจการมักจะไม่มีกำไรในระยะแรกของการทำ

<sup>74</sup> จริยา ยศเมฆ, *เพิ่งอ้าง*, น.17-22.

<sup>75</sup> Sebastian James, *supra note 38*, p.31.

<sup>76</sup> Bas Straathof, *supra note 57*, p.52.

<sup>77</sup> พระราชบัญญัติออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 145) พ.ศ.2527, มาตรา 4 ทวิ.



ธุรกิจ ทำให้การใช้งบประมาณหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาแบบอัตราเร่งแทบจะไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ใดๆ แก่บริษัทที่เพิ่งประกอบกิจการเลย รวมถึงบริษัทที่ไม่มีกำไรหรือประสบปัญหาขาดทุนด้วย<sup>78</sup>

## 2.2.2 โครงสร้างของมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา

ลำดับต่อไป ผู้ศึกษาจะขอเสนอเนื้อหาเกี่ยวกับโครงสร้างของมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา โดยสามารถจำแนกประเด็นของการศึกษาห้าประการ คือ รูปแบบการคำนวณค่าใช้จ่าย ฐานของมาตรการจูงใจทางภาษี อัตราภาษี รูปแบบการคำนวณสิทธิประโยชน์ และนิยามผลลัพธ์ของงานวิจัยและพัฒนา

### 2.2.2.1 รูปแบบการคำนวณค่าใช้จ่าย

ในการออกแบบมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา หากรัฐเลือกใช้วิธีการเครดิตภาษี สิ่งสำคัญประการต่อมาที่รัฐจะต้องพิจารณา คือ รูปแบบของการคำนวณฐานภาษีหรือรูปแบบของการคำนวณค่าใช้จ่าย เนื่องจากการเลือกรูปแบบของการคำนวณสามารถสร้างผลกระทบต่อแรงจูงใจของผู้ประกอบการในการเพิ่ม ลด หรือคงระดับการวิจัยและพัฒนา และบิดเบือนตลาดที่แตกต่างกัน

#### (1) ฐานปริมาณ (Volume-based)

ฐานปริมาณเป็นวิธีการคำนวณฐานภาษีจากการใช้รายจ่ายทั้งหมดภายในกระบวนการวิจัยและพัฒนาในปีภาษีหนึ่งๆ<sup>79</sup> ตัวอย่าง บริษัทแห่งหนึ่งดำเนินโครงการวิจัยและพัฒนาภายในบริษัทเอง มีค่าใช้จ่ายจากโครงการวิจัยและพัฒนาที่มีคุณสมบัติขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีเป็นจำนวน 100 ดอลลาร์ ภายใต้มาตรการจูงใจทางภาษีของรัฐนั้น บริษัทสามารถเครดิตภาษีได้ร้อยละ 25 ของรายจ่ายวิจัยและพัฒนา ดังนั้น บริษัทจะได้รับเครดิตภาษีเป็นจำนวน 25 ดอลลาร์ (100 ดอลลาร์×25%)<sup>80</sup> การใช้ฐานปริมาณจะทำให้ภาครัฐมีต้นทุนในการบริหารจัดการมาตรการจูงใจทาง

<sup>78</sup> Alex Easson and Eric M Zolt, *supra note 46*, p.21.

<sup>79</sup> Jan Nill, “Design and Use of Fiscal Incentives to Promote Business RDI in CREST Countries - an Overview,” Accessed May 1, 2016, [http://ec.europa.eu/invest-in-research/pdf/download\\_en/fisc\\_inc\\_country\\_overview\\_ipts\\_final.pdf](http://ec.europa.eu/invest-in-research/pdf/download_en/fisc_inc_country_overview_ipts_final.pdf), see also OECD, *supra note 27*, pp.16-17.

<sup>80</sup> Stephane Lkuillery, “Problems Involved in Designing and Implementing R&D Tax Incentive Schemes,” *Fiscal Measures to Promote R&D and Innovation*, p.39.

ภาษีต่ำ และภาคเอกชนมีค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายน้อย<sup>81</sup> เนื่องจากฐานปริมาณมีรูปแบบที่ไม่สลับซับซ้อน การใช้ฐานปริมาณจึงมีเสถียรภาพ และสนับสนุนให้เกิดการวิจัยและพัฒนามากกว่า อย่างไรก็ตาม การใช้ฐานปริมาณจะทำให้รัฐสูญเสียรายได้เป็นจำนวนมาก<sup>82</sup>

## (2) ฐานส่วนเพิ่ม (Incremental-based)

ฐานภาษีส่วนเพิ่มเป็นวิธีการคำนวณฐานภาษีตามจำนวนรายจ่ายวิจัยและพัฒนาที่เพิ่มขึ้น<sup>83</sup> บริษัทจะได้รับสิทธิประโยชน์จากฐานส่วนเพิ่มก็ต่อเมื่อมีรายจ่ายวิจัยและพัฒนาในปีภาษีปัจจุบันมากกว่าค่าใช้จ่ายเฉลี่ยตามที่กำหนด (ปีฐาน) โดยค่าใช้จ่ายเฉลี่ยตามที่กำหนด (Base Period)<sup>84</sup> สามารถคำนวณหาจาก (ก) ค่าเฉลี่ยรายจ่ายวิจัยและพัฒนาตามช่วงเวลาที่กำหนด (Fix Base) เช่น เฉลี่ยรายจ่ายวิจัยและพัฒนาในช่วงปี 2010-2012 หรือ (ข) ค่าเฉลี่ยรายจ่ายวิจัยและพัฒนาปีก่อนหน้าปีภาษีปัจจุบัน (Rolling Average Base) เช่น เฉลี่ยรายจ่ายวิจัยและพัฒนาสามปีล่าสุด ตัวอย่าง มาตรการจูงใจทางภาษีของญี่ปุ่นมีรูปแบบของการให้สิทธิประโยชน์เพิ่มเติม<sup>85</sup> หากบริษัทมีรายจ่ายวิจัยและพัฒนาในปีภาษีปัจจุบันเกินกว่ารายจ่ายวิจัยและพัฒนาเฉลี่ยสามปีล่าสุดที่ผ่านมา รายจ่ายส่วนเกินจากค่าเฉลี่ยสามารถนำไปคำนวณหาเครดิตภาษีได้ร้อยละ 5 หรือ มาตรการจูงใจทางภาษีของเกาหลีใต้ วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมสามารถเลือกสิทธิประโยชน์ทางภาษี<sup>86</sup> ระหว่างเครดิตภาษีร้อยละ 25 ของรายจ่ายวิจัยและพัฒนาในปีภาษีปัจจุบันซึ่งเป็นฐานปริมาณ กับเลือกเครดิตภาษีร้อยละ 50 ของรายจ่ายที่เกินจากรายจ่ายเฉลี่ยซึ่งเป็นฐานส่วนเพิ่ม เป็นต้น ในทางตรงข้าม หากในปีภาษีนั้นบริษัทมีรายจ่ายวิจัยและพัฒนาต่ำกว่ารายจ่ายเฉลี่ยที่กำหนด บริษัทจะไม่สามารถได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากฐานส่วนเพิ่มเลย นอกจากนี้ การใช้ฐานส่วนเพิ่มยังสามารถ

<sup>81</sup> Christian Kohler, Philippe Laredo and Christian Rammer, “Fiscal Incentives for Business R&D: Compendium of Evidence on the Effectiveness of Innovation Policy Intervention,” Accessed February 18, 2016, <http://hdl.handle.net/10419/111472>.

<sup>82</sup> OECD, *supra note 27*.

<sup>83</sup> Bas Straathof, *supra note 57*, p.54, see also John Lester and Jacek Warda, *supra note 58*, p.4.

<sup>84</sup> OECD, *supra note 15*, p.4, see also Bas Straathof, *supra note 57*, p.54.

<sup>85</sup> KPMG, “R&D Incentives - Adding Value across ASPAC,” Accessed October 26, 2015, <https://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/taxnewsflash/Documents/china-rd-incentives.pdf>, p.20.

<sup>86</sup> John Lester and Jacek Warda, *supra note 58*, p.26.

นำมาจำกัดสิทธิของบริษัทหรือผู้ประกอบการที่ได้ประโยชน์จากมาตรการจูงใจทางภาษีแบบคาดไม่ถึง (Windfall) หรือผู้ประกอบการประเภทที่มีความพร้อมในการลงทุนวิจัยและพัฒนาอยู่แล้ว

แม้ว่าฐานส่วนเพิ่มจะมีประสิทธิภาพมากกว่าฐานปริมาณ เนื่องจากฐานปริมาณก่อให้เกิดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจมาก สร้างภาระทางการคลังและสิ้นเปลืองมากกว่า<sup>87</sup> แต่หากพิจารณาในทางทฤษฎีแล้ว จะพบว่าฐานส่วนเพิ่มบังคับให้บริษัทค่อยๆ เพิ่มระดับการวิจัยและพัฒนาที่ละเล็กละน้อยมากกว่าการลงทุนวิจัยและพัฒนาขนาดใหญ่ในครั้งเดียว ซึ่งเป็นการบิดเบือนแผนการลงทุนโครงการวิจัยและพัฒนาในระยะยาว รวมถึงส่งผลทางลบต่อการเติบโตของบริษัท<sup>88</sup> สร้างต้นทุนการบริหารแก่ภาครัฐ และต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายแก่บริษัทเอกชนเป็นอย่างมาก เนื่องจากความสลับซับซ้อนของฐานส่วนเพิ่มและนิยามของช่วงฐาน<sup>89</sup> กล่าวโดยสรุป ฐานปริมาณจะให้สิทธิประโยชน์แก่บริษัทที่วิจัยและพัฒนาอย่างเท่าเทียม แต่ฐานส่วนเพิ่มจะสนับสนุนให้บริษัทเพิ่มระดับการวิจัยและพัฒนาอย่างรวดเร็ว ดังนั้น การผสมผสานระหว่างฐานส่วนเพิ่มและฐานปริมาณจะทำให้สามารถคงระดับและเพิ่มระดับของการวิจัยและพัฒนาภายในประเทศได้

### 2.2.2.2 ฐานของมาตรการจูงใจทางภาษี (Incentive Base)

ค่าใช้จ่ายในกระบวนการวิจัยและพัฒนา หรือฐานของมาตรการจูงใจทางภาษีเป็นสิ่งที่รองรับอัตราภาษี<sup>90</sup> โดยทั่วไป สามารถจำแนกค่าใช้จ่ายได้สองประเภท ประเภทแรก รายจ่ายเพื่อหากำไร หมายถึง ต้นทุนหรือบริการที่กิจการได้จ่ายไปเพื่อก่อให้เกิดรายได้<sup>91</sup> ได้แก่ เงินเดือนหรือค่าจ้างบุคลากร ค่าวัสดุปฏิบัติการวิจัย ค่าสารเคมีหรือสิ่งมีชีวิตเพื่อใช้ในการวิจัย ค่าใช้บริการห้องปฏิบัติการทดสอบ ค่าใช้จ่ายสนับสนุนโครงการวิจัย ค่าเดินทางของบุคลากรที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินโครงการวิจัยและพัฒนา เป็นต้น และประเภทที่สอง รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน หมายถึง รายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งทรัพย์สินหรือประโยชน์ตอบแทน ที่ก่อให้เกิดรายได้เป็นการถาวรต่อธุรกิจ ไม่ว่าจะทางตรงหรือทางอ้อม เป็นระยะเวลาเกินกว่า 1 รอบระยะเวลาบัญชี<sup>92</sup> ได้แก่ รายจ่ายในการซื้อ

<sup>87</sup> OECD, *supra note 15*, p.7, see also Bas Straathof, *supra note 57*, p.75.

<sup>88</sup> Bas Straathof, *supra note 57*, p.76, see also John Lester and Jacek Warda, *supra note 58*, p.20.

<sup>89</sup> OECD, *supra note 15*, p.7, see also Bas Straathof, *supra note 57*, p.76.

<sup>90</sup> ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 56*, น.417.

<sup>91</sup> *เพ็งอ้าง*, น.445.

<sup>92</sup> *เพ็งอ้าง*, น.446-447.

เครื่องจักรหรืออุปกรณ์ของเครื่องจักร โรงงานและที่ดิน เป็นต้น ในแต่ละประเทศจะกำหนดค่าใช้จ่ายซึ่ง  
เป็นฐานของมาตรการจูงใจทางภาษีไว้แตกต่างกัน โดยสามารถจำแนกกลุ่มของรายจ่ายได้ดังนี้

### (1) ค่าใช้จ่ายจากโครงการวิจัยและพัฒนา (R&D Cost)

ค่าใช้จ่ายจากโครงการวิจัยและพัฒนาจะครอบคลุมถึงรายจ่ายเพื่อหาทำไร  
และรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน เป็นค่าใช้จ่ายทั้งหมดในกระบวนการวิจัยและพัฒนา<sup>93</sup> ได้แก่ ค่า  
เช่าอาคารหรือเครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักร ค่าจ้างพนักงานหรือนักวิจัย ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการ  
ดำเนินงานต่างๆ (ค่าเช่า ค่าน้ำ ค่าไฟ) ค่าใช้จ่ายจากการเป็นผู้ให้บริการ รายจ่ายจากวัสดุสิ้นเปลือง ค่า  
สึกหรอและค่าเสื่อมราคา รายจ่ายจากการว่าจ้างวิจัยและพัฒนาบริษัทภายนอก รายจ่ายจากการทดลอง  
ผลิตภัณฑ์ต้นแบบ เป็นต้น ทั้งนี้ ในแต่ละประเทศกำหนดรายจ่ายวิจัยและพัฒนาที่มีคุณสมบัติยื่นขอรับ  
สิทธิประโยชน์ไว้แตกต่างกัน ตัวอย่าง มาตรการเครดิตภาษีของญี่ปุ่น ค่าใช้จ่ายที่มีคุณสมบัติขอรับสิทธิ  
ประโยชน์ทางภาษี ได้แก่ ค่าจ้างบุคลากร วัสดุสิ้นเปลือง ค่าใช้จ่ายในการดำเนินการทางธุรกิจ ค่าสึกหรอ  
และค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ถาวร<sup>94</sup> เป็นต้น หรือมาตรการส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางขนาดย่อม  
ของสหราชอาณาจักร ค่าใช้จ่ายที่มีคุณสมบัติขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี ได้แก่ ค่าจ้างนักวิจัย ค่า  
ซอฟต์แวร์หรือวัสดุสิ้นเปลือง ค่าใช้จ่ายจากการว่าจ้างพนักงานภายนอก ค่าใช้จ่ายการทดลองแบบวิจัย  
ทางคลินิก และค่าใช้จ่ายจากการทำสัญญาว่าจ้าง<sup>95</sup> เป็นต้น

### (2) ค่าจ้างแรงงาน (R&D Wage)

ค่าตอบแทนพนักงานหรือบุคลากรภายในโครงการวิจัยและพัฒนาเป็น  
ค่าใช้จ่ายที่มีสัดส่วนมากที่สุด ค่าจ้างแรงงาน หมายถึง ค่าจ้างนักวิจัยหรือนักวิศวกรในกระบวนการวิจัย  
และพัฒนา ตัวอย่าง มาตรการเครดิตภาษีของเนเธอร์แลนด์ในปี ค.ศ. 2015 (Wet Bevordering Speur  
en Ontwikkelingswerk: WBSO) ผู้ประกอบการนิติบุคคลสามารถนำค่าจ้างแรงงานหรือนักวิจัยมาเป็น

<sup>93</sup> OECD, *supra note 15*, p.4, see also Bas Straathof, *supra note 57*, p.57.

<sup>94</sup> OECD, “Summary Description of R&D Tax Incentive Schemes for OECD Countries and Selected Economies 2013,” Accessed 29 February, 2016, [http://www.oecd.org/sti/2013OECD-NESTI%20RDTaxIncentiveSummaryDescription\\_03Apr2014.pdf](http://www.oecd.org/sti/2013OECD-NESTI%20RDTaxIncentiveSummaryDescription_03Apr2014.pdf), pp.76-77.

<sup>95</sup> *Ibid.*, pp.118-124.

ฐานในการคำนวณเครดิตภาษีเพื่อหักลบกับภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่บริษัทเป็นตัวแทนหักไว้<sup>96</sup> ผู้มาขอรับสิทธิประโยชน์จึงไม่ต้องมีกำไรจากการดำเนินธุรกิจก็สามารถได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี

### (3) ค่าใช้จ่ายในทางทรัพย์สินทางปัญญา (IP Expenditure)

ค่าใช้จ่ายในทางทรัพย์สินทางปัญญา หมายถึง ต้นทุนที่หมดสิ้นไป หรือ ค่าใช้จ่ายที่เสียไปเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิบัตร เป็นการลงทุนในสินทรัพย์ที่จับต้องไม่ได้ หรือการได้เทคโนโลยีใหม่<sup>97</sup> ตัวอย่าง มาตรการจูงใจทางภาษีเพิ่มเติมของสิงคโปร์ หากบริษัทมีค่าใช้จ่ายจากสิทธิบัตรหรือ ค่าใช้จ่ายเพื่อขอขึ้นทะเบียนสินทรัพย์ทางปัญญาตามที่กำหนด และเป็นเจ้าของทรัพย์สินทางปัญญาทั้งทางกฎหมายและทางเศรษฐกิจ เป็นระยะเวลาอย่างน้อยหนึ่งปี บริษัทจะสามารถหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติมได้ร้อยละ 400 ของค่าใช้จ่าย 400,000 ดอลลาร์สิงคโปร์แรก<sup>98</sup>

อย่างไรก็ตาม ในบางประเทศอาจกำหนดค่าใช้จ่ายในทางทรัพย์สินทางปัญญา (IP Expenditure) ร่วมกับค่าใช้จ่ายจากโครงการวิจัยและพัฒนา (R&D Cost) ซึ่งจะช่วยให้ฐานภาษีกว้างมาก ตัวอย่าง มาตรการเครดิตภาษีทั่วไปของฝรั่งเศส (Crédit Impôt Recherche: CIR) ค่าใช้จ่ายของโครงการวิจัยและพัฒนาที่สามารถนำมาลงเป็นฐานในการคำนวณเครดิตภาษี ได้แก่ ค่าสิทธิและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินถาวร ต้นทุนจากการจ้างพนักงาน ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน ค่าใช้จ่ายจากการว่างจ้างวิจัยและพัฒนา ค่าใช้จ่ายในการบำรุงรักษาหรือปกป้องสิทธิบัตร และค่าจ้างที่จ่ายแก่ลูกจ้างอันเนื่องมาจากการสร้างสรรค์สิ่งประดิษฐ์ขึ้นใหม่ตามราคาตลาด<sup>99</sup> เป็นต้น

### (4) รายได้จากสินทรัพย์ทางปัญญา (IP Income)

รายได้จากสินทรัพย์ทางปัญญาเป็นกำไรจากการประกอบธุรกิจซึ่งมีที่มาจากทรัพย์สินทางปัญญา โดยส่วนใหญ่จะเป็นการให้สิทธิประโยชน์ด้วยการลดหรือยกเว้นอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลจากรายได้ดังกล่าว ตัวอย่าง มาตรการจูงใจทางภาษีของประเทศฝรั่งเศส ให้สิทธิประโยชน์แก่ผู้ประกอบการด้วยการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลร้อยละ 15 ของรายได้สุทธิจากค่าลิขสิทธิ์หรือกำไรส่วนเกินทุนที่ได้มาจากการอนุญาตให้ใช้สิทธิบัตร สิ่งประดิษฐ์ หรือกระบวนการ

<sup>96</sup> Netherlands Enterprise Agency, “WBSO (R&D Tax Credit) and RDA (Research and Development Allowance),” Accessed May 1, 2016, <http://english.rvo.nl/subsidies-programmes/wbso-rd-tax-credit-and-rda-research-and-development-allowance>.

<sup>97</sup> Bas Straathof, *supra note 57*, p.55.

<sup>98</sup> KPMG, *supra note 85*, pp.30-32.

<sup>99</sup> OECD, *supra note 94*, pp.51-59.

ประดิษฐ์<sup>100</sup> มาตรการจูงใจทางภาษีของเนเธอร์แลนด์ให้สิทธิประโยชน์ด้วยการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลร้อยละ 5 ของรายได้สุทธิจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากสิทธิบัตร หรือผลจากโครงการวิจัยและพัฒนาที่ได้รับการรับรองแล้ว<sup>101</sup>

#### (5) รายงานวิจัยและพัฒนาตามที่กฎหมายกำหนด (Discretionary)

รายงานวิจัยและพัฒนาตามที่กฎหมายกำหนด เป็นกฎเกณฑ์ที่กำหนดมูลค่าหรืออัตราส่วนของรายงานวิจัยและพัฒนาขั้นต่ำที่สามารถมาขอรับสิทธิประโยชน์ได้ ตัวอย่างมาตรการส่งเสริมวิสาหกิจใหม่ของฝรั่งเศส (Jeune Entreprise Innovante: JEI) ผู้ประกอบการที่สามารถขอรับสิทธิประโยชน์ได้จะต้องเป็นวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมซึ่งประกอบธุรกิจไม่เกินแปดปีนับแต่จัดตั้งบริษัท และต้องมีรายงานวิจัยและพัฒนาเป็นอย่างน้อยร้อยละ 15 ของรายจ่ายทางภาษีทั้งหมด สิทธิประโยชน์ที่บริษัทจะได้รับคือการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลในปีแรกเต็มจำนวนและยกเว้นภาษีปีต่อมาในอัตราร้อยละ 50<sup>102</sup> เป็นต้น

การวิจัยและพัฒนาเป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ใช้แรงงานเป็นหลัก<sup>103</sup> ในทางเศรษฐศาสตร์ การออกแบบมาตรการจูงใจทางภาษีควรให้ความสำคัญกับรายจ่ายที่สามารถสร้างผลกระทบภายนอกได้มากที่สุด เมื่อเปรียบเทียบรายจ่ายประเภทต่างๆ แล้ว พบว่าค่าจ้างที่จ่ายให้แก่พนักงานสามารถสร้างผลกระทบภายนอกที่แข็งแกร่งที่สุด เพราะลูกจ้างหรือพนักงานเป็นช่องทางสำคัญในการรั่วไหลขององค์ความรู้ไปยังบริษัทอื่น<sup>104</sup> การกำหนดรายจ่ายประเภทค่าจ้างนักวิจัยอย่างเดียวยังจะทำให้ต้นทุนในการบริหารงานของภาครัฐ และการปฏิบัติตามกฎหมายของเอกชนต่ำ ในขณะที่รายจ่ายฝ่ายทุนจะสร้างผลกระทบภายนอกได้น้อยกว่าค่าจ้าง เนื่องจากการรั่วไหลขององค์ความรู้เกิดขึ้นจากนักวิจัยมิใช่ค่าใช้จ่ายฝ่ายทุน ส่วนรายจ่ายในทางทรัพย์สินทางปัญญาจะไปลดผลกระทบภายนอก<sup>105</sup> ดังนั้น ในการออกแบบมาตรการจูงใจทางภาษี รัฐควรให้ความสำคัญกับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการจ้างแรงงานหรือพนักงานภายในโครงการวิจัยและพัฒนา

<sup>100</sup> Michael J. Graetz and Rachael Doud, *supra note 6*, p.364.

<sup>101</sup> *Ibid*, pp.364-365.

<sup>102</sup> Bas Straathof, A Study on R&D Tax Incentives (Annex: Country Fiches), (Netherlands: CPB Netherlands Bureau, 2014), pp.39-41.

<sup>103</sup> Daniel Sandler, John Van Reenen and Rachel Griffith. "Tax Incentives for R&D." *Fiscal Studies* vol.16, no.2: pp.28-30 (May 1995).

<sup>104</sup> Bas Straathof, *supra note 57*, p.76.

<sup>105</sup> *Ibid.*, p.76.



### 2.2.2.3 อัตราของสิทธิประโยชน์ทางภาษี

อัตราภาษีเป็นจำนวนเงินที่คิดคำนวณจัดเก็บจากสิ่งที่เป็นมูลเหตุในการเสียภาษี<sup>106</sup> คำอธิบายดังกล่าวเป็นการให้คำจำกัดความของอัตราภาษีในแง่ของการจัดเก็บภาษี แตกต่างกับมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาที่เป็นการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่การลงทุนในโครงการวิจัยและพัฒนา ดังนั้น นิยามของอัตราภาษีในแง่ของการให้สิทธิประโยชน์นั้น จึงควรหมายถึง ตัวเลขจำนวนหนึ่งที่ถูกกำหนดขึ้นเป็นรูปแบบร้อยละ เพื่อนำมากำหนดมูลค่าของสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ผู้ทรงสิทธิจะพึงได้รับ

#### (1) อัตราภาษีแบบคงที่

อัตราภาษีแบบคงที่ หมายถึง อัตราภาษีที่มีจำนวนแน่นอน ไม่ผันแปรไปตามปริมาณของฐานภาษี<sup>107</sup> การใช้อัตราภาษีแบบคงที่จะทำให้ผู้ทรงสิทธิได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีแปรผันตามมูลค่าของฐานภาษีหรือค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนา ตัวอย่าง มาตรการจูงใจทางภาษีของประเทศไทย บริษัทผู้ว่าจ้างทำวิจัยและพัฒนา หรือบริษัทที่รับทำวิจัยและพัฒนาให้กับตนเอง สามารถยื่นขอรับรองโครงการ แล้วนำค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาที่มีคุณสมบัติขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีมาหักเป็นรายจ่ายเพิ่มเติมได้ร้อยละ 200 หรือมาตรการจูงใจทางภาษีของออสเตรเลีย บริษัทที่มีค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาสามารถขอเครดิตภาษีได้ร้อยละ 10<sup>108</sup> เป็นต้น

#### (2) อัตราภาษีแบบก้าวหน้า

อัตราภาษีก้าวหน้า หมายถึง อัตราภาษีที่มีจำนวนสูงขึ้นเมื่อปริมาณฐานภาษีมีจำนวนเพิ่มขึ้น<sup>109</sup> การใช้อัตราภาษีก้าวหน้าจะทำให้ผู้ทรงสิทธิได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีแปรผันตามกับมูลค่าของฐานภาษีหรือค่าใช้จ่ายและพัฒนาเช่นเดียวกับการใช้อัตราภาษีแบบคงที่ แต่ผู้ทรงสิทธิจะได้รับสิทธิประโยชน์เป็นจำนวนมากกว่าอัตราภาษีแบบคงที่ เนื่องจากอัตราภาษีที่เพิ่มขึ้นจากฐานภาษีที่เพิ่มขึ้น บริษัทที่มีโครงการวิจัยและพัฒนาขนาดใหญ่จะได้รับสิทธิประโยชน์เป็นจำนวนมาก สร้างภาระทางการคลังอันเนื่องมาจากมาตรการจูงใจทางภาษี

<sup>106</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนสามัญ จตุลลักษณ์ 79, 2556), น.212.

<sup>107</sup> เพ็งอ้าง, น.213.

<sup>108</sup> OECD, *supra note 94*, pp.13-16.

<sup>109</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 106, น.213.

### (3) อัตราภาษีแบบถอยหลัง

อัตราภาษีถอยหลัง หมายถึง อัตราภาษีที่มีจำนวนลดต่ำลงเมื่อฐานภาษีมีจำนวนเพิ่มขึ้น<sup>110</sup> การใช้อัตราภาษีถอยหลังจะทำให้ผู้ทรงสิทธิได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีแปรผกผันกับมูลค่าของฐานภาษีหรือค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนา กล่าวคือ ยิ่งผู้ทรงสิทธิมีค่าใช้จ่ายจากโครงการวิจัยและพัฒนามากเท่าไร ก็จะได้รับเครดิตภาษีหรือสามารถหักรายจ่ายเพิ่มเติมน้อยลงเท่านั้น โดยทั่วไปการใช้รูปแบบอัตราภาษีถอยหลัง จะแบ่งอัตราของสิทธิประโยชน์ทางภาษีเป็นสองขั้น (Tax Bracket) ตัวอย่าง มาตรการจูงใจทางภาษีของฝรั่งเศส (CIR) กำหนดขั้นของอัตราเครดิตภาษีไว้สองขั้น ขั้นแรก อัตราเครดิตภาษีย้อยละ 30 สำหรับรายจ่ายวิจัยและพัฒนา 100 ล้านยูโรแรก และขั้นที่สอง อัตราเครดิตภาษีย้อยละ 5 สำหรับรายจ่ายวิจัยและพัฒนาที่เกิน 100 ล้านยูโรแรก<sup>111</sup> หรือมาตรการจูงใจทางภาษีของเนเธอร์แลนด์ (WBSO) กำหนดอัตราเครดิตภาษีไว้สองขั้นเช่นเดียวกัน ขั้นแรก อัตราเครดิตภาษีย้อยละ 32 สำหรับรายจ่ายวิจัยและพัฒนา 350,000 ยูโรแรก และขั้นที่สอง อัตราเครดิตภาษีย้อยละ 16 สำหรับรายจ่ายวิจัยและพัฒนาส่วนที่เกินจาก 350,000 ยูโรแรก<sup>112</sup> เป็นต้น การกำหนดขั้นของอัตราภาษีประเภทถอยหลังจะทำให้สามารถจำกัดรายได้ของรัฐที่สูญเสียจากมาตรการส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา แต่การกำหนดขั้นของอัตราภาษีจะไปปิดเบือนแผนการลงทุนโครงการวิจัยและพัฒนาขนาดใหญ่<sup>113</sup>

#### 2.2.2.4 รูปแบบการคำนวณสิทธิประโยชน์ทางภาษี

รูปแบบของการคำนวณสิทธิประโยชน์ทางภาษี หมายถึง การนำมูลค่าสิทธิประโยชน์ทางภาษีมาหักลบกับความรับผิดทางภาษีที่แตกต่างกัน ทั้งนี้ สามารถจำแนกได้สี่รูปแบบ คือ การนำมูลค่าของสิทธิประโยชน์มาหักลบกับเงินได้นิติบุคคล เงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีค่าจ้าง และเงินสมทบประกันสังคม

##### (1) เงินได้นิติบุคคล (Corporate Income)

รูปแบบการคำนวณสิทธิประโยชน์ทางภาษีประเภทเงินได้นิติบุคคล หมายถึง การนำมูลค่าของสิทธิประโยชน์ทางภาษีมาหักลบกับความรับผิดทางภาษีเงินได้นิติบุคคล การนำสิทธิประโยชน์มาหักกับภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นรูปแบบทั่วไปที่ใช้เพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา ตัวอย่าง มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของประเทศไทย

<sup>110</sup> เเพ็งอั้ง, น.214.

<sup>111</sup> OECD, *supra note 94*, pp.51-59.

<sup>112</sup> Netherlands Enterprise Agency, “Manual WBSO 2016,” Accessed April 20, 2016, <http://english.rvo.nl/sites/default/files/2016/02/Manual%20WBSO%202016.pdf>, pp.19-30.

<sup>113</sup> Bas Straathof, *supra note 57*, p.41.



ผู้ประกอบการที่ได้รับการส่งเสริมสามารถนำสิทธิประโยชน์ทางภาษีมาหักลบกับกำไรสุทธิจากการประกอบธุรกิจ<sup>114</sup> หรือมาตรการเครดิตภาษีของสหราชอาณาจักร (Above the Line: ATL) บริษัทขนาดใหญ่สามารถนำเครดิตภาษีมาหักลบกับภาษีเงินได้นิติบุคคลที่บริษัทพึงชำระ<sup>115</sup> เป็นต้น

### (2) เงินได้บุคคลธรรมดา (Personal Income)

รูปแบบการคำนวณสิทธิประโยชน์ทางภาษีประเภทเงินได้บุคคลธรรมดา หมายถึง การนำมูลค่าของสิทธิประโยชน์ทางภาษีมาหักลบกับความรับผิดทางภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่วิจัยและพัฒนาเป็นการส่วนตัวหรือรับวิจัยและพัฒนาอิสระ ตัวอย่าง มาตรการจูงใจทางภาษีของเนเธอร์แลนด์ (WBSO) เป็นมาตรการจูงใจที่ให้สิทธิประโยชน์แก่นิติบุคคลและบุคคลธรรมดากรณีบุคคลธรรมดาวิจัยพัฒนาเป็นการส่วนตัว (Self-employed) ต้องมีชั่วโมงวิจัยและพัฒนาเป็นอย่างน้อย 500 ชั่วโมงต่อปีภาษีหนึ่ง สิทธิประโยชน์ทางภาษี คือ ได้รับเครดิตภาษีเป็นจำนวน 12,484 ยูโร และหากเป็นนักวิจัยที่เพิ่งเริ่มประกอบกิจการก็จะได้รับเครดิตภาษีเพิ่มเติมอีก 6,245 ยูโร<sup>116</sup> แล้วนำเครดิตภาษีไปหักลบกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่พึงชำระ หรือมาตรการเครดิตภาษีของออสเตรีย (Forschungsprämie) บุคคลธรรมดาและห้างหุ้นส่วนสามัญที่วิจัยและพัฒนาสามารถนำเครดิตภาษีไปหักลบกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่พึงชำระ<sup>117</sup> เป็นต้น

### (3) ภาษีค่าจ้าง (Wage Tax)

รูปแบบการคำนวณสิทธิประโยชน์ทางภาษีประเภทภาษีค่าจ้าง หมายถึง การนำมูลค่าของสิทธิประโยชน์ทางภาษีมาหักลบกับภาษีค่าจ้าง อาทิ การนำเครดิตภาษีมาหักลบกับภาษีหัก ณ ที่จ่าย ประเทศที่ใช้รูปแบบของการคำนวณสิทธิประโยชน์ทางภาษีประเภทนี้ได้แก่ ออสเตรีย และเนเธอร์แลนด์ ตัวอย่าง มาตรการเครดิตภาษีของเนเธอร์แลนด์ (WBSO) บริษัทที่มีโครงการวิจัยและพัฒนาสามารถนำเครดิตภาษีมาหักลบกับภาษีหัก ณ ที่จ่าย ซึ่งบริษัทเป็นตัวแทนหัก

<sup>114</sup> พระราชบัญญัติออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 598) พ.ศ.2559.

<sup>115</sup> HM Revenue&Customs, “Corporation Tax: Research and Development (R&D) Relief,” Accessed February 29, 2016, <https://www.gov.uk/guidance/corporation-tax-research-and-development-rd-relief>.

<sup>116</sup> Netherlands Enterprise Agency, *supra note 112*, p.20.

<sup>117</sup> Bas Straathof, *supra note 102*, pp.10-12.

ไว้จากเงินได้ประเภทค่าจ้างแรงงาน<sup>118</sup> รูปแบบของการคำนวณสิทธิประโยชน์นี้เหมาะสำหรับนำมาส่งเสริมการประกอบธุรกิจของบริษัทขนาดเล็ก หรือบริษัทที่มีระดับการวิจัยสูงแต่มีรายได้จากการประกอบกิจการต่ำ อย่างไรก็ตาม หากรัฐใช้รูปแบบการคำนวณสิทธิประโยชน์ประเภทนี้ จะทำให้ขอบเขตของการส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาแคบ บริษัทหรือผู้ประกอบการที่สามารถมาขอรับสิทธิประโยชน์ได้นั้นจะถูกจำกัดอยู่แค่การวิจัยและพัฒนาภายในบริษัทเองเท่านั้น (In-house R&D)

#### (4) เงินสมทบประกันสังคม (Social Security Contribution)

รูปแบบการคำนวณสิทธิประโยชน์ทางภาษีประเภทเงินสมทบประกันสังคม หมายถึง การนำมูลค่าของสิทธิประโยชน์ทางภาษีมาหักลบกับเงินสมทบประกันสังคม โดยส่วนใหญ่จะเป็นการให้สิทธิประโยชน์แก่ผู้ประกอบการในรูปแบบยกเว้นเงินสมทบประกันสังคม ทั้งนี้ รูปแบบของการคำนวณสิทธิประโยชน์นี้จะมีประสิทธิภาพมาก หากเงินสมทบประกันสังคมเป็นต้นทุนที่สำคัญต่อการจ้างแรงงาน<sup>119</sup> ตัวอย่าง มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมบริษัทที่เพิ่งเริ่มประกอบกิจการของฝรั่งเศส (JEI) มีรูปแบบของการให้สิทธิประโยชน์ด้วยการยกเว้นการจ่ายประกันสังคมสำหรับพนักงานของโครงการวิจัยและพัฒนาเป็นระยะเวลา 8 ปี<sup>120</sup> เป็นต้น

#### 2.2.2.5 นวัตกรรมของงานวิจัยและพัฒนา (Novelty of R&D Outcome)

ในการออกแบบมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา ผู้วางนโยบายของภาครัฐควรให้ความสำคัญกับผลลัพธ์ของโครงการวิจัยและพัฒนา เนื่องจากนิตยสารประดิษฐ์ขึ้นใหม่แต่ละประเภทจะส่งผลกระทบต่อระดับของการรั่วไหล หรือการถ่ายทอดองค์ความรู้ภายในประเทศที่แตกต่างกัน การรั่วไหลขององค์ความรู้จะสร้างผลกระทบเชิงเศรษฐกิจในวงกว้างผ่านระบบตลาดหรือมีใช่ตลาด ส่งผลให้ผู้ประกอบการปรับปรุงสินค้าหรือกระบวนการต่างๆ<sup>121</sup> โดยทั่วไปสามารถจำแนกนิตยสารประดิษฐ์ขึ้นใหม่ได้สามระดับ คือ ความแปลกใหม่ในระดับโลก ความแปลกใหม่ในระดับตลาด และความแปลกใหม่ในระดับบริษัท

<sup>118</sup> Bas Straathof, A Study on R&D Tax Incentives (Annex: Good Practice Cases), (Netherlands: CPB Netherlands Bureau, 2014), p.22.

<sup>119</sup> Alex Easson and Eric M Zolt, *supra note 46*, p.22.

<sup>120</sup> Bas Straathof, *supra note 102*, p.40.

<sup>121</sup> Oslo Manual, Guidelines for Collecting and Interpreting Innovation Data, (Paris: OECD, 2005) pp.17-18.

### (1) ความแปลกใหม่ระดับโลก (New to the World)

ความแปลกใหม่ระดับโลกเป็นนิยามความใหม่ในระดับสูงสุด โครงการที่สามารถยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ได้ต้องสร้างผลลัพธ์ที่มีความใหม่ในระดับโลก หรือไม่เคยปรากฏมาก่อน ดังนั้น หากบริษัทเลียนแบบงานวิจัยและพัฒนาดังกล่าวมาจากต่างประเทศ หรือเป็นงานวิจัยและพัฒนาที่เคยปรากฏอยู่แล้วในท้องตลาด บริษัทจะไม่สามารถขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีได้ ประเทศที่กำหนดนิยามความแปลกใหม่ระดับโลก อาทิ เบลเยียม แคนาดา สเปน สหราชอาณาจักร นิยามความแปลกใหม่ระดับโลกจะส่งเสริมการสร้างสรรคนวัตกรรมใหม่ๆ และสร้างผลตอบแทนแก่สังคมมากที่สุด อย่างไรก็ตาม การกำหนดนิยามประเภทดังกล่าวจะสร้างภาระการบริหารแก่ภาครัฐ และต้นทุนภาคเอกชนจำนวนมาก เนื่องจากหลักเกณฑ์ของการขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจะสลับซับซ้อนและยากแก่การตรวจสอบ

### (2) ความแปลกใหม่ระดับตลาด (New to the Market)

ความแปลกใหม่ในระดับตลาดเป็นนิยามความใหม่ระดับทั่วไป บริษัทที่สามารถยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ได้จะต้องสร้างผลลัพธ์หรือสร้างนวัตกรรมขึ้นมาใหม่เป็นรายแรกของตลาด<sup>122</sup> โดยนิยามของตลาดอาจมีความหมายได้หลายนัยยะ อาทิ ตลาดอาจจะครอบคลุมถึงตัวบริษัทเองและคู่แข่งของบริษัท หรือขอบเขตในทางภูมิศาสตร์ทั้งในและนอกประเทศ เป็นต้น ทั้งนี้ ผู้ศึกษาจะขอให้ความสำคัญกับความแปลกใหม่ระดับประเทศ (New to the Country) ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของความแปลกใหม่ระดับตลาด ผลลัพธ์ของงานวิจัยในระดับประเทศจะกระตุ้นให้ผู้ขอรับสิทธิประโยชน์ลอกเลียนแบบนวัตกรรมหรืองานวิจัยพัฒนาจากต่างประเทศมากกว่าการคิดค้นนวัตกรรมขึ้นมาใหม่เอง ผู้ประกอบการที่ลอกเลียนแบบนวัตกรรมจากบริษัทอื่นภายในประเทศเดียวกันไม่สามารถมาขอรับสิทธิประโยชน์ได้ นิยามความแปลกใหม่ระดับตลาดนี้เป็นกฎเกณฑ์ที่ง่ายต่อการนำไปปฏิบัติ เหมาะสมกับประเทศที่มีระดับเทคโนโลยีต่ำ<sup>123</sup>

### (3) ความแปลกใหม่ระดับบริษัท (New to the Firm)

ความแปลกใหม่ระดับบริษัทเป็นนิยามความใหม่ระดับต่ำที่สุด ผู้ยื่นขอรับสิทธิต้องสร้างสรรคนวัตกรรมหรืองานวิจัยและพัฒนาเป็นครั้งแรกของบริษัท ซึ่งอาจจะเป็นงานวิจัยและพัฒนาที่บริษัทอื่นได้เคยสร้างสรรค์ไว้แล้ว<sup>124</sup> รูปแบบความแปลกใหม่ระดับบริษัทจึงก่อให้เกิดการ

<sup>122</sup> *Ibid.*, p.58.

<sup>123</sup> Bas Straathof, *supra note 57*, pp.60-72, see also Oslo Manual, *supra note 121*, pp.58-60.

<sup>124</sup> Oslo Manual, *supra note 121*, p.57.

ลอกเลียนแบบนวัตกรรมหรืองานวิจัยและพัฒนาจากบริษัทอื่นมากกว่าการสร้างสรรค่นวัตกรรมขึ้นมาใหม่ นิยามความแปลกใหม่ระดับบริษัทสามารถจูงใจให้ผู้ประกอบการมาขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีเป็นจำนวนมาก เนื่องจากหลักเกณฑ์ในการขอรับสิทธิประโยชน์ไม่สูงมาก ประเทศที่ใช้นิยามความแปลกใหม่ระดับบริษัท ได้แก่ ออสเตรเลีย เดนมาร์ก อิตาลี ญี่ปุ่น เนเธอร์แลนด์ นอร์เวย์ และสหรัฐอเมริกา เป็นต้น

นิยามความแปลกใหม่ของงานวิจัยและพัฒนาจะส่งผลต่อระบบนวัตกรรมภายในประเทศ และแรงจูงใจของภาคเอกชนเพื่อลงทุนโครงการวิจัยและพัฒนา เมื่อเปรียบเทียบนิยามความแปลกใหม่แต่ละประเภท พบว่าความแปลกใหม่ระดับโลกจะสร้างผลกระทบภายนอกเชิงบวกแก่สังคมมากที่สุด แต่นิยามความแปลกใหม่ระดับโลกก็ส่งผลต่อแรงจูงใจของบริษัทเอกชนในการยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี ในขณะที่นิยามความแปลกใหม่ในระดับประเทศ และนิยามความแปลกใหม่ในระดับบริษัทจะกระตุ้นให้เกิดการลอกเลียนแบบนวัตกรรมมากกว่า ซึ่งสร้างผลกระทบภายนอกเชิงลบแก่นวัตกรรมภายในประเทศ<sup>125</sup> ท้ายที่สุดแล้ว ผู้วางนโยบายควรเลือกนิยามความแปลกใหม่ให้เหมาะสมกับสภาพทางเศรษฐกิจและระดับเทคโนโลยีของประเทศ หากเป็นประเทศที่มีระดับเทคโนโลยีที่ต่ำ นิยามความแปลกใหม่ในระดับประเทศหรือระดับบริษัทอาจจะเป็นทางเลือกที่เหมาะสมมากกว่า

### 2.2.3 เป้าหมายการส่งเสริมของมาตรการจูงใจทางภาษี

หากรัฐเลือกใช้มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาแล้ว รัฐจะไม่สามารถกำหนดกฎเกณฑ์เพื่อเลือกโครงการวิจัยและพัฒนาอย่างเฉพาะเจาะจงได้ อย่างไรก็ตาม รัฐสามารถกำหนดเป้าหมายของมาตรการจูงใจทางภาษีได้ เป้าหมายของสิทธิประโยชน์ทางภาษีสามารถจำแนกได้สองประการ คือ การกำหนดเป้าหมายอย่างเฉพาะเจาะจง และการกำหนดเป้าหมายทางอ้อม

#### 2.2.3.1 การกำหนดเป้าหมายอย่างเฉพาะเจาะจง (Explicit Targeting)

วัตถุประสงค์ของการกำหนดเป้าหมายอย่างเฉพาะเจาะจงเพื่อลดอุปสรรคทางการเงินหรือทางเศรษฐศาสตร์ในการเข้ามาลงทุนวิจัยและพัฒนา สามารถจำแนกได้ห้าประการ คือ การเลือกส่งเสริมตามขนาดขององค์กรธุรกิจ การเลือกส่งเสริมตามระยะเวลาในการประกอบกิจการ การเลือกส่งเสริมตามสถานะทางกฎหมาย การเลือกส่งเสริมตามภูมิภาค และการเลือกส่งเสริมตามสาขาหรือรูปแบบเทคโนโลยี

##### (1) การเลือกส่งเสริมตามขนาดของกิจการ (Size)

การเลือกส่งเสริมตามขนาดของกิจการ หมายถึง การเลือกส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม หรือการเลือกส่งเสริมบริษัทขนาดใหญ่ ทั้งนี้ โดยส่วนใหญ่รัฐจะเลือกส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมมากกว่าบริษัทใหญ่ เนื่องจากบริษัทขนาดเล็กและบริษัทขนาดกลาง

<sup>125</sup> Bas Straathof, *supra* note 57, p.76.

จะมีข้อจำกัดในการลงทุนโครงการวิจัยและพัฒนามากกว่าบริษัทขนาดใหญ่ รูปแบบของการส่งเสริมบริษัทขนาดกลางและขนาดเล็กอาจจะเป็นการเพิ่มอัตราสิทธิประโยชน์ทางภาษี หรือจ่ายคืนเครดิตภาษี ในรูปของเงินสดภายในปีที่ภาษีที่ไม่สามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีได้ ตัวอย่าง มาตรการจูงใจทางภาษี เพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของสหราชอาณาจักรเน้นส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม มากกว่าบริษัทขนาดใหญ่ โดยจะให้สิทธิประโยชน์ในการหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติมมากกว่าบริษัททั่วไป และหากบริษัทไม่สามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีได้เนื่องจากไม่มีกำไรจากการดำเนินธุรกิจ บริษัทสามารถขอคืนเครดิตภาษีเป็นเงินสดได้ในทันที<sup>126</sup> มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของนอร์เวย์เน้นส่งเสริมตามขนาดของกิจการ โดยให้สิทธิประโยชน์แก่วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเป็นอัตราส่วนที่มากกว่า วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมสามารถเครดิตภาษีได้ร้อยละ 20 ในขณะที่บริษัทขนาดใหญ่สามารถเครดิตภาษีได้เพียงร้อยละ 18<sup>127</sup> เป็นต้น

ปัจจุบันไม่มีหลักฐานอย่างเพียงพอที่มาสันนิษฐานว่าการเลือกส่งเสริมบริษัทขนาดเล็กจะสามารถสร้างผลกระทบเชิงบวกแก่การวิจัยและพัฒนาของประเทศมากกว่าการเลือกส่งเสริมบริษัทขนาดใหญ่<sup>128</sup> โครงการวิจัยและพัฒนาของบริษัทขนาดเล็กมักสร้างผลตอบแทนทางสังคมน้อยกว่าโครงการวิจัยและพัฒนาของบริษัทขนาดใหญ่ เนื่องจากบริษัทขนาดเล็กมักจะใช้เทคโนโลยีเฉพาะกลุ่ม<sup>129</sup> รัฐจึงไม่ควรกำหนดเป้าหมายเพื่อส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม อย่างไรก็ตาม หากรัฐเห็นว่าวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมภายในประเทศมีข้อจำกัดทางการเงินมาก หรือต้องการกระตุ้นการวิจัยและพัฒนาในระดับย่อย รัฐก็สามารถเลือกส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเป็นพิเศษก็ได้ ทั้งนี้ ส่วนต่างของอัตราภาษีระหว่างวิสาหกิจขนาดกลางขนาดย่อมและบริษัททั่วไปควรกำหนดอย่างระมัดระวัง<sup>130</sup> นอกจากนี้ การส่งเสริมบริษัทขนาดใหญ่จะก่อให้เกิดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจและบิดเบือนสภาพการแข่งขันมากกว่า เนื่องจากบริษัทใหญ่ไม่มีข้อจำกัดในการเข้าหาแหล่งเงินทุน และการ

<sup>126</sup> Ernst & Young, “Worldwide R&D Incentives Reference Guide 2014–15,” Accessed May 1, 2016, [http://www.ey.com/Publication/wvLUAssets/EY-worldwide-randd-incentives-reference-guide/\\$FILE/EY-worldwide-randd-incentives-reference-guide.pdf](http://www.ey.com/Publication/wvLUAssets/EY-worldwide-randd-incentives-reference-guide/$FILE/EY-worldwide-randd-incentives-reference-guide.pdf), p.257.

<sup>127</sup> Bas Straathof, *supra note 102*, p.76.

<sup>128</sup> Bas Straathof, *supra note 57*, p.36.

<sup>129</sup> Nicholas Bloom, Mark Schakerman and John Van Reenen, *supra note 10*, pp.1389-1390, see also OECD, *supra note 27*, pp.21-24.

<sup>130</sup> John Lester and Jacek Warda, *supra note 58*, p.14.

เลือกส่งเสริมบริษัทขนาดใหญ่จะขัดขวางการเข้ามาสร้างสรรค์นวัตกรรมของผู้เล่นหน้าใหม่ รวมถึงลดบรรยากาศในการแข่งขัน<sup>131</sup> ภาครัฐจึงควรหลีกเลี่ยงการส่งเสริมบริษัทขนาดใหญ่

## (2) การเลือกส่งเสริมตามระยะเวลาในการประกอบกิจการ (Age)

โดยทั่วไปแล้ว การส่งเสริมตามระยะเวลาในการประกอบกิจการจะเน้นให้สิทธิประโยชน์เพิ่มเติมแก่บริษัทใหม่ หรือบริษัทที่เพิ่งเริ่มประกอบกิจการ (Startup Company) รูปแบบการส่งเสริมจะมีลักษณะคล้ายกับการส่งเสริมตามขนาดของกิจการ อาทิ เพิ่มอัตราของสิทธิประโยชน์ทางภาษีมากกว่าบริษัทที่ประกอบกิจการมานานแล้ว รวมถึงการจ่ายเครดิตภาษีคืนเป็นเงินสดภายในปีภาษีที่บริษัทไม่สามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีได้ ตัวอย่าง มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมวิสาหกิจใหม่ของฝรั่งเศส (JEI) ให้สิทธิประโยชน์แก่วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่เพิ่งประกอบกิจการด้วยการยกเว้นหรือลดภาษีเงินได้นิติบุคคล ยกเว้นภาษีท้องถิ่น ยกเว้นการจ่ายเงินสมทบประกันสังคม และบริษัทสามารถขอคืนเงินสดทันทีในปีภาษีที่ไม่สามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีได้<sup>132</sup> หรือมาตรการเครดิตภาษีของเนเธอร์แลนด์ (WBSO) ให้สิทธิประโยชน์เพิ่มเติมแก่บริษัทที่เพิ่งประกอบกิจการ บริษัทสามารถเครดิตภาษีได้ถึงร้อยละ 40 ของรายจ่ายวิจัยและพัฒนา และผู้ประกอบการบุคคลธรรมดาซึ่งวิจัยและพัฒนาเป็นการส่วนตัวจะได้รับเครดิตภาษีเพิ่มเติมเป็นจำนวน 6,245 ยูโร<sup>133</sup>

เมื่อเปรียบเทียบบริษัทที่เพิ่งเริ่มประกอบกิจการกับบริษัทที่ดำเนินธุรกิจอยู่แล้ว พบว่าบริษัทที่เพิ่งเริ่มประกอบกิจการมีอุปสรรคมากกว่าในหลายด้าน อาทิ ลักษณะโดยทั่วไปที่มักจะไม่มีการในช่วงเริ่มต้นของการดำเนินธุรกิจ หรือการขาดเงินทุนทั้งภายในบริษัทเองและภายนอก<sup>134</sup> ปัญหาดังกล่าวเป็นเครื่องกีดขวางในการเข้ามาลงทุนวิจัยและพัฒนา ส่งผลต่อแรงจูงใจของผู้ประกอบการ ดังนั้น ภาครัฐควรเลือกส่งเสริมบริษัทที่เพิ่งประกอบกิจการเพื่อลดอุปสรรคของการวิจัยและพัฒนา และเมื่อเปรียบเทียบการส่งเสริมตามขนาดของกิจการกับการส่งเสริมตามระยะเวลาของการประกอบกิจการ พบว่าการเลือกส่งเสริมบริษัทที่เพิ่งประกอบกิจการจะมีประสิทธิภาพมากกว่าการเลือกส่งเสริมบริษัทขนาดกลางและขนาดเล็ก<sup>135</sup> เนื่องจากบริษัทที่เพิ่งประกอบกิจการสามารถสร้างนวัตกรรมในอัตราที่มากกว่าบริษัทขนาดเล็กและกลางซึ่งเป็นบริษัทที่ดำเนินธุรกิจมานานแล้ว นอกจากนี้ บริษัทที่เพิ่งเริ่มประกอบกิจการจะมีโอกาสประสบความสำเร็จในการประกอบ

<sup>131</sup> Bas Straathof, *supra note 57*, p.77.

<sup>132</sup> Bas Straathof, *supra note 118*, pp.18-19.

<sup>133</sup> Netherlands Enterprise Agency, *supra note 112*, p.20.

<sup>134</sup> Bas Straathof, *supra note 57*, p.78.

<sup>135</sup> *Ibid.*, p.36.



ธุรกิจมากกว่าบริษัทขนาดกลางและขนาดเล็ก และยิ่งบริษัทประสบความสำเร็จจากการดำเนินกิจการมากเท่าไร ก็จะก่อให้เกิดการรั่วไหลขององค์ความรู้มากเท่านั้น<sup>136</sup>

### (3) การเลือกส่งเสริมตามสถานะทางกฎหมาย (Legal Status)

โดยทั่วไปแล้ว การเลือกส่งเสริมตามสถานะทางกฎหมายจะเป็นการให้สิทธิประโยชน์แก่บริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ภายในประเทศมากกว่าบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในต่างประเทศ ในบางประเทศจะไม่ให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่บริษัทต่างประเทศที่เข้ามาลงทุนวิจัยและพัฒนาภายในประเทศเลย ตัวอย่าง มาตรการจูงใจทางภาษีของแคนาดา (Scientific Research and Experimental Development: SR&ED) ผู้ประกอบการที่สามารถยื่นขอรับเครดิตภาษีได้ต้องเป็นนิติบุคคลเอกชนที่มีถิ่นที่อยู่ในแคนาดา และไม่ได้ถูกควบคุมทั้งทางตรงหรือทางอ้อมจากบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในแคนาดาหรือบริษัทมหาชน<sup>137</sup> หรือมาตรการจูงใจทางภาษีของจีน (HNTE) บุคคลที่สามารถยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ได้นั้น ต้องเป็นนิติบุคคลซึ่งมีถิ่นที่อยู่ภายในประเทศ<sup>138</sup> เป็นต้น

นวัตกรรมสามารถเกิดขึ้นได้หลายรูปแบบ และจากบริษัทที่หลากหลายในระบบเศรษฐกิจ การเลือกให้สิทธิประโยชน์แต่เพียงบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ภายในประเทศจะสร้างการแข่งขันที่ไม่เป็นธรรม ขัดขวางพลวัตของกิจกรรมทางเศรษฐกิจและนวัตกรรม<sup>139</sup> เป็นอุปสรรคการเข้ามาลงทุนวิจัยและพัฒนาโดยตรงจากต่างประเทศ และเป็นอุปสรรคต่อการรั่วไหลขององค์ความรู้จากบริษัทในเครือที่ตั้งอยู่ต่างประเทศ<sup>140</sup> ดังนั้น ในการออกแบบมาตรการจูงใจทางภาษีจึงควรให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่บริษัทที่มีสถานะทางกฎหมายแตกต่างกันอย่างเท่าเทียม และไม่ควรรกเว้นการให้สิทธิประโยชน์แก่บริษัทที่มีผู้ถือหุ้นเป็นบุคคลต่างประเทศหรือมีถิ่นที่อยู่ในต่างประเทศ

### (4) การเลือกส่งเสริมตามภูมิภาค (Region)

โดยทั่วไปแล้ว การเลือกส่งเสริมตามภูมิภาคจะนำมาใช้เพื่อส่งเสริมการลงทุนในภูมิภาคที่มีการพัฒนาต่ำหรือภูมิภาคที่มีอัตราการว่างงานสูง รัฐสามารถออกแบบมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาเฉพาะบางภูมิภาคได้ ตัวอย่าง มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อ

<sup>136</sup> John Lester and Jacek Warda, *supra note 58*, p.14.

<sup>137</sup> Deloitte, “2015 Global Survey of R&D Incentives,” Accessed February 29, 2016, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/at/Documents/Tax/at-tax-2015-global-survey-of-RD-taxincentives.pdf>, pp.10-11, see also Ernst & Young, *supra note 126*, p.37.

<sup>138</sup> The US-CHINA Business Council, *supra note 44*.

<sup>139</sup> Bas Straathof, *supra note 57*, p.77.

<sup>140</sup> *Ibid.*, p.77.

ส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของแคนาดา (SR&ED) สามารถแบ่งรูปแบบของสิทธิประโยชน์ได้สองระดับ คือ ระดับสหพันธรัฐให้เครดิตภาษีได้อัตราร้อยละ 35 และระดับมลรัฐให้เครดิตภาษีได้ตั้งแต่ร้อยละ 4.5-37.5 ตามที่แต่ละรัฐกำหนด โดยผู้ประกอบการในรัฐออนแทรีโอสามารถขอเครดิตภาษีได้อัตราร้อยละ 4.5 ในขณะที่ผู้ประกอบการในรัฐควิเบกสามารถขอเครดิตได้อัตราร้อยละ 30 ทั้งนี้ แต่ละรัฐสามารถใช้ผลขาดทุนสะสมยกออกไปข้างหน้าได้เป็นระยะเวลาที่แตกต่างกัน และหากผู้ประกอบการไม่สามารถใช้ประโยชน์จากเครดิตภาษีได้ สามารถขอคืนเครดิตภาษีเป็นเงินสดได้ในอัตราที่แตกต่างกัน<sup>141</sup> หรือ อิสราเอลมีรูปแบบการให้สิทธิประโยชน์ตามสถานที่ตั้งของนิติบุคคล โดยหากนิติบุคคลอยู่ในพื้นที่ที่ได้รับสิทธิพิเศษสามารถยื่นขอเครดิตภาษีได้ร้อยละ 9 และหากบริษัทตั้งอยู่ในพื้นที่อื่นสามารถยื่นขอเครดิตภาษีได้ร้อยละ 16<sup>142</sup> เป็นต้น

มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาตามภูมิภาคจะเชื่อมโยงระบบนวัตกรรมภายในภูมิภาคเท่านั้น หากเงื่อนไขของมาตรการจูงใจทางภาษีไม่มีประสิทธิภาพเพียงพอ การเลือกส่งเสริมตามภูมิภาคจะไม่สามารถสร้างผลกระทบใดๆ เลยต่อระบบนวัตกรรมภายในประเทศ การให้สิทธิประโยชน์ด้วยอัตราภาษีที่แตกต่างกันตามภูมิภาคจะสร้างสภาพการแข่งขันที่ไม่เป็นธรรมและไม่เสมอภาค ซึ่งเป็นสาเหตุให้บริษัทย้ายโครงการวิจัยพัฒนาสู่ภูมิภาคที่ให้สิทธิประโยชน์มากกว่า และทำให้ภาพรวมของนวัตกรรมในระดับประเทศตกต่ำ<sup>143</sup> นอกจากนี้ การแข่งขันที่ไม่เป็นธรรมจะก่อให้เกิดภาวะทางศีลธรรม เนื่องจากบริษัทสามารถเลี่ยงภาษีหรือหลีกเลี่ยงภาษีได้ง่าย ระบบมาตรการจูงใจทางภาษีจะสลับซับซ้อนมากขึ้น สร้างภาระด้านการบริหารแก่ภาครัฐ และสร้างต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายแก่ภาคเอกชน<sup>144</sup> ดังนั้น รัฐจึงควรหลีกเลี่ยงการส่งเสริมตามภูมิภาค และให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอย่างเท่าเทียมกันตามภูมิภาค

#### (5) การเลือกส่งเสริมตามสาขาของกิจกรรม หรือรูปแบบของเทคโนโลยี (Field of Activity or Type of Technology)

โดยทั่วไปแล้ว การเลือกส่งเสริมตามสาขาหรือรูปแบบของเทคโนโลยี มักจะส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาในอุตสาหกรรมขั้นสูง หรืออุตสาหกรรมที่เป็นโครงสร้างพื้นฐานในการพัฒนาประเทศ ตัวอย่าง เบลเยียมเน้นส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีที่เป็นมิตรกับ

<sup>141</sup> Ernst & Young, *supra note 126*, p.99, see also Deloitte, *supra note 137*, p.10.

<sup>142</sup> *Ibid.*, pp.23-24.

<sup>143</sup> Bas Straathof, *supra note 57*, p.77.

<sup>144</sup> *Ibid.*, p.77.



สิ่งแวดล้อม<sup>145</sup> หรืออิสราเอลเน้นส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีชีวภาพหรือนาโนเทคโนโลยี ด้วยการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลแก่บริษัทที่ลงทุนในโครงการวิจัยและพัฒนา และให้สิทธิประโยชน์แก่นักลงทุนส่วนบุคคลที่เข้ามาลงทุนในช่วงต้นของกิจการ สามารถตัดเงินลงทุนเป็นรายจ่ายได้ทันที<sup>146</sup> หรือรัฐควิเบกในแคนาดาให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่โครงการวิจัยและพัฒนาในสาขาเภสัชกรรมด้วยอัตราที่มากกว่าสาขาอื่นๆ<sup>147</sup> เป็นต้น

แนวความคิดพื้นฐานของการเลือกส่งเสริมตามสาขาหรือรูปแบบของเทคโนโลยี คือ การวิจัยและพัฒนาแค่บางสาขาเท่านั้น ที่สามารถก่อให้เกิดการรั่วไหลทางองค์ความรู้ได้มาก อย่างไรก็ตาม ปัจจุบันยังไม่มีหลักฐานมาสนับสนุนแนวความคิดดังกล่าว รวมถึงการรั่วไหลขององค์ความรู้ อาจจะทำให้เกิดข้ามสาขาได้ ดังนั้น รัฐจึงไม่ควรส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาตามสาขาหรือรูปแบบของเทคโนโลยี เพราะจะเป็นการขัดขวางการสร้างสรรค์สิ่งใหม่ๆ ซึ่งอาจจะเกิดขึ้นจากการวิจัยร่วมระหว่างสาขา และอาจจะเป็นสาเหตุของการตกต่ำทางนวัตกรรม<sup>148</sup>

### 2.2.3.2 การกำหนดเป้าหมายทางอ้อม (Implicit Targeting)

การกำหนดเป้าหมายทางอ้อมเป็นรูปแบบของการส่งเสริมเพิ่มเติมรูปแบบของการส่งเสริมกิจกรรมวิจัยและพัฒนาทางอ้อมสามารถจำแนกได้สี่ประการ คือ การกำหนดเพดาน การยกยอดสิทธิประโยชน์ทางภาษีไปข้างหน้าหรือย้อนกลับ การจ่ายคืนเครดิตภาษีในรูปแบบของเงินสด และการวิจัยและพัฒนาพร้อม

<sup>145</sup> Bas Straathof, *supra note 102*, p.13, see also Deloitte, *supra note 137*, p.7.

<sup>146</sup> รูปแบบการลงทุนของอิสราเอลตามมาตรการจูงใจทางภาษีข้างต้น คือ Angel Fund ซึ่งเป็นการระดมเงินทุนจากนักลงทุนทั่วไปที่เป็นบุคคลธรรมดา นอกจากนี้ ยังมีรูปแบบการระดมทุนอื่นๆ เพื่อแก้ปัญหาการขาดแคลนเงินทุนในการประกอบธุรกิจอีก เช่น Venture Capital ซึ่งเป็นการระดมเงินทุนจากนักลงทุนมืออาชีพและสถาบันการเงิน หรือ Crowd Funding ซึ่งเป็นการระดมทุนจากประชาชนรายย่อยๆ หรือมวลชนผ่านช่องทางอินเทอร์เน็ต เป็นต้น ที่มา Bas Straathof, *supra note 102*, p.54, และดู วรพล โสคติยานุรักษ์, “Crowd Funding สาหนฝันธุรกิจให้เป็นจริงหรือทำความจริงให้ไกลกว่าที่ฝัน,” สืบค้นเมื่อวันที่ 1 มีนาคม 2559, [http://www.sec.or.th/TH/Documents/Information/Interviews-Articles/bangkok\\_270257.pdf](http://www.sec.or.th/TH/Documents/Information/Interviews-Articles/bangkok_270257.pdf).

<sup>147</sup> Bas Straathof, *supra note 102*, p.20.

<sup>148</sup> Bas Straathof, *supra note 57*, p.77.

### (1) การกำหนดเพดาน (Ceiling)

การกำหนดเพดานเป็นการจำกัดสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่บริษัทขนาดใหญ่จะพึงได้รับ และจำกัดรายได้ของรัฐที่สูญเสียจากมาตรการจูงใจทางภาษีเช่นเดียวกับการกำหนดชั้นของอัตราภาษี<sup>149</sup> โดยรัฐอาจจำกัดมูลค่าการขอคืนเครดิตภาษีในรูปของเงินสด จำกัดฐานของมาตรการจูงใจทางภาษี หรือจำกัดรายจ่ายวิจัยและพัฒนาในรูปแบบของการกำหนดเป็นมูลค่าคงที่ หรือเป็นจำนวนร้อยละก็ได้<sup>150</sup> ตัวอย่าง มาตรการส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมของ สหราชอาณาจักร (SMEs Scheme) บริษัทสามารถนำรายจ่ายวิจัยและพัฒนามาขอรับสิทธิประโยชน์ได้ไม่เกิน 7.5 ล้านยูโรต่อหนึ่งโครงการ<sup>151</sup> มาตรการเครดิตภาษีของเนเธอร์แลนด์ในปี ค.ศ. 2015 (WBSO) บริษัทสามารถเครดิตภาษีได้สูงสุดไม่เกิน 14 ล้านยูโรต่อปีปฏิทิน<sup>152</sup> หรือมาตรการเครดิตภาษีของแคนาดา (SR&ED) บริษัทสัญชาติแคนาดาสามารถขอคืนเครดิตภาษีในรูปของเงินสดไม่เกิน 3 ล้านดอลลาร์แคนาดาต่อปี<sup>153</sup>

แม้ว่าการกำหนดเพดานจะสามารถจำกัดรายได้ที่รัฐสูญเสียจากมาตรการจูงใจทางภาษีได้ แต่การกำหนดเพดานก็อาจก่อให้เกิดการบิดเบือนแผนการลงทุนวิจัยพัฒนาขนาดใหญ่ เนื่องจากผู้ประกอบการจะแบ่งแยกค่าใช้จ่ายหรือแตกฐานภาษีเพื่อให้สามารถได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีมากที่สุด<sup>154</sup> นอกจากนี้ ผู้วางนโยบายไม่ควรกำหนดจำนวนรายจ่ายวิจัยและพัฒนาขั้นต่ำที่สามารถมาขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีได้ เนื่องจากจะสร้างความไม่เป็นธรรมและบิดเบือนการแข่งขันแก่บริษัทที่เพิ่งประกอบกิจการและบริษัทขนาดเล็ก เพราะบริษัทดังกล่าวมักจะมีค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาต่ำ<sup>155</sup>

<sup>149</sup> *Ibid.*, p.62.

<sup>150</sup> Stephane Lkuillery, *supra note 80*, p.40.

<sup>151</sup> OECD, “Compendium of R&D Tax Incentive Schemes: OECD Countries and Selected Economics 2015,” Accessed May 1, 2016, <https://www.oecd.org/sti/rd-tax-incentives-compendium.pdf>, p.163.

<sup>152</sup> Deloitte, *supra note 137*, pp.35-36.

<sup>153</sup> *Ibid.*, pp.10-11.

<sup>154</sup> Bas Straathof, *supra note 57*, p.78.

<sup>155</sup> *Ibid.*, pp.78-79.

## (2) การยกยอดไปข้างหน้าและการยกยอดย้อนกลับ (Carry Forward, Carry Backward)

การยกยอด หมายถึง ผลประโยชน์ทางด้านภาษีที่รัฐอนุญาตให้ธุรกิจที่ประสบผลขาดทุนสามารถนำไปใช้ประโยชน์เพื่อลดภาระภาษีในอดีตและอนาคต<sup>156</sup> หากระบบมาตรการจูงใจทางภาษีมียุทธศาสตร์เป็นการหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติม และบริษัทไม่มีกำไรจากการดำเนินธุรกิจ บริษัทจะมีผลขาดทุนสุทธิมากขึ้นอันเนื่องมาจากมูลค่าของสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ไม่สามารถใช้ได้ ทั้งนี้ การยกยอดผลขาดทุนสุทธิมีสองรูปแบบ รูปแบบแรก การยกยอดไปข้างหน้า (Carry Forward) หมายถึง “การกำหนดให้นำผลขาดทุนสุทธิที่เป็นผลขาดทุนสะสมไปเป็นรายจ่ายทางภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีในอนาคต ทำให้กำไรสุทธิของธุรกิจนั้นลดลงและภาระภาษีในอนาคตก็จะลดลง”<sup>157</sup> และรูปแบบที่สอง การยกยอดย้อนกลับ (Carry Backward) หมายถึง “การกำหนดให้นำผลขาดทุนที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันเป็นเครดิตภาษีของภาษีที่เคยเสียไปแล้วก่อนหน้านี้ โดยลักษณะที่นำเอาผลขาดทุนสุทธิทางภาษีที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันไปหักลบกับกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีก่อนหน้านี้ ซึ่งได้เสียภาษีไว้แล้วและขอเครดิตภาษีในส่วนที่เสียไว้เกินคืนมา”<sup>158</sup> อย่างไรก็ตาม หากระบบมาตรการจูงใจทางภาษีเป็นการเครดิตภาษี บริษัทจะไม่สามารถยกยอดเครดิตภาษีภายใต้ระบบกฎหมายภาษีทั่วไป บริษัทจะต้องยกยอดเครดิตภาษีไปใช้ในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป หรือย้อนหลังตามกฎหมายพิเศษเท่านั้น

การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีด้วยการการยกยอดไปข้างหน้าหรือย้อนกลับ เป็นบทบัญญัติที่บรรเทาภาระภาษีแก่ผู้ประกอบการที่มีการลงทุนในโครงการวิจัยพัฒนาแต่ไม่สามารถใช้ประโยชน์ทางภาษีได้ การยกยอดจะทำให้มาตรการจูงใจทางภาษีมียุทธศาสตร์มากขึ้น ผู้ประกอบการสามารถได้รับประโยชน์ทางภาษีอย่างเต็มที่ในปีภาษีต่อไปหรือปีภาษีย้อนหลังสร้างความยืดหยุ่นในการประกอบกิจการ อย่างไรก็ตาม สิทธิประโยชน์ดังกล่าวนี้ก็มีข้อจำกัดอยู่หลายประการ อาทิ หากจะสามารถใช้สิทธิประโยชน์ได้ ผู้ประกอบการต้องเคยมีกำไรสุทธิจากการประกอบธุรกิจในปีภาษีถัดไปหรือในปีภาษีที่ผ่านมา แต่ผู้ประกอบการที่ประสบปัญหาขาดทุนจากการประกอบ

<sup>156</sup> สมศักดิ์ พงศ์สุวภาพ, “ปัญหาภาษีเงินได้เกี่ยวกับผลขาดทุนสะสม,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549), น.13.

<sup>157</sup> ณรงค์กฤษณ์ นิมโรธรรม, “ปัญหาการใช้ผลขาดทุนเพื่อประโยชน์ทางภาษี,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2556), น.48, และดู สมศักดิ์ พงศ์สุวภาพ, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 156*, น.14.

<sup>158</sup> *เพ็ญอ้าง*, น.14, และดู ณรงค์กฤษณ์ นิมโรธรรม, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 157*, น.46.

กิจการเป็นระยะเวลาอันยาวนานอย่างต่อเนื่อง หรือขาดทุนจากการประกอบธุรกิจเป็นนิจ จะไม่สามารถได้รับประโยชน์จากการยกยอดเลย และการยกยอดไปข้างหน้ามิใช่การบรรเทาภาระภาษีในปีปัจจุบันที่ผู้ประกอบการประสบปัญหา แต่เป็นการบรรเทาภาระภาษีในปีถัดไปที่ผู้ประกอบการมีกำไรเสียมากกว่า เมื่อเปรียบเทียบกับวิธีการยกยอดกับการจ่ายเงินสดแล้ว พบว่าวิธีการยกยอดเป็นวิธีการที่รัฐให้สิทธิประโยชน์แก่ผู้ประกอบการทั่วไปและเป็นที่ยอมรับมากกว่า

### (3) การจ่ายเงินเครดิตภาษีในรูปแบบเงินสด (Cash Refund)

การจ่ายเงินเครดิตภาษีในรูปแบบเงินสด หมายถึง การที่รัฐจ่ายเงินสดให้แก่ผู้ประกอบการซึ่งได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากการลงทุนในโครงการวิจัยและพัฒนา แต่ไม่สามารถใช้ประโยชน์จากเครดิตภาษีหรือการหักรายจ่ายเพิ่มเติมได้ เนื่องจากผู้ประกอบการไม่มีความรับผิดชอบในทางภาษีอย่างเพียงพอ อาทิ ผู้ประกอบการที่ไม่มีกำไรสุทธิทางภาษีจากการดำเนินธุรกิจ หรือผู้ประกอบการมีกำไรสุทธิจากการดำเนินกิจการแต่มูลค่าน้อยกว่าสิทธิประโยชน์ทางภาษี ประเทศที่ให้สิทธิประโยชน์ประเภทจ่ายเงินสดในรูปแบบของเงินสด เช่น เบลเยียม แคนาดา เดนมาร์ก ฝรั่งเศส สหราชอาณาจักร เป็นต้น

การจ่ายเงินเครดิตภาษีในรูปแบบของเงินสดเป็นการใช้ภาษีในเชิงลบ รัฐสามารถออกแบบมาตรการจูงใจทางภาษีโดยเลือกจ่ายเงินสดในปีภาษีที่ผู้ประกอบการไม่มีความรับผิดชอบในทางภาษีนั่นในทันที หรือจ่ายเงินสดในปีภาษีถัดไปก็ได้ อย่างไรก็ตาม รัฐควรจ่ายเงินสดให้เร็วที่สุดหรือไม่ควรเกินกว่าหนึ่งปี<sup>159</sup> เนื่องจากระยะเวลาการจ่ายเงินสดที่เกินกว่าหนึ่งปี จะทำให้ผู้ประกอบการไม่สามารถตอบสนองต่อนโยบาย หรือทำให้ผู้ประกอบการไม่สามารถใช้ประโยชน์จากเงินสดก่อนนั้นได้อย่างทันทีในปีภาษีที่ประสบปัญหาทางการเงิน การจ่ายเงินเครดิตภาษีในรูปแบบของเงินสดเหมาะสำหรับนำมาส่งเสริมบริษัทที่เพิ่งเริ่มประกอบกิจการ หรือผู้ประกอบการที่มีข้อจำกัดทางด้านเงินทุน<sup>160</sup> เนื่องจากโดยทั่วไปบริษัทดังกล่าวมีลักษณะที่ไม่สามารถทำกำไรในช่วงแรกของการประกอบกิจการ แต่ในระยะยาวแล้วสามารถเติบโตกลายเป็นบริษัทขนาดใหญ่ซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อสังคมในอนาคต ในทางตรงข้าม รัฐไม่ควรจ่ายเงินสดแก่บริษัทขนาดใหญ่ โดยเฉพาะอย่างยิ่งวิสาหกิจข้ามชาติ เพราะบริษัทประเภทนี้มีความสามารถในการเคลื่อนย้ายกำไรผ่านการตั้งราคาโอน ทำให้ไม่มีปัญหาทางด้านเงินทุน และทำให้รัฐสูญเสียเงินเป็นจำนวนมหาศาล<sup>161</sup>

<sup>159</sup> Bas Straathof, *supra* note 57, p.80.

<sup>160</sup> *Ibid.*, p.79.

<sup>161</sup> John Lester and Jacek Warda, *supra* note 58, p.20.

การจ่ายเงินคืนเครดิตภาษีในรูปแบบของเงินสด (Cash Refund) จะมีลักษณะคล้ายกับมาตรการสนับสนุนทางตรง (Direct Subsidy) เนื่องจากบุคคลที่มีคุณสมบัติจะได้รับเงินสดหรือเงินสนับสนุนโดยตรงจากภาครัฐจากโครงการวิจัยและพัฒนา อย่างไรก็ตาม การจ่ายเงินคืนและ การให้เงินสนับสนุนโดยตรงนั้นมีความแตกต่างอยู่บางประการ กล่าวคือ การจ่ายเงินคืนเป็นสิทธิประโยชน์ภายใต้มาตรการจูงใจทางภาษี ซึ่งมีขอบเขตกว้างมากกว่าการให้เงินสนับสนุนโดยตรง ทำให้รัฐสูญเสียเม็ดเงินภาษีเป็นจำนวนมาก ดังนั้น รัฐควรกำหนดกลุ่มเป้าหมายที่จะให้สิทธิจ่ายเงินคืนเครดิตภาษีในรูปแบบของเงินสด อาทิ การให้สิทธิจ่ายเงินคืนเฉพาะผู้ประกอบการที่เพิ่งเริ่มประกอบธุรกิจไม่เกิน 5 ปี ส่วนการให้เงินสนับสนุนหรือเงินอุดหนุนทางตรง รัฐจะสามารถควบคุมโครงการวิจัยและพัฒนาหรือกำหนดหลักเกณฑ์โครงการวิจัยและพัฒนาได้ และสามารถตรวจสอบโครงการวิจัยและพัฒนาได้ง่ายกว่า

รูปแบบการจ่ายเงินคืนเงินสดภายใต้มาตรการจูงใจทางภาษีสามารถจำแนกได้สองประเภท ประเภทแรก การจ่ายเงินคืนในระบบเครดิตภาษี จะเป็นการจ่ายเงินคืนให้แก่ผู้ได้รับสิทธิเท่ากับจำนวนของเครดิตภาษี ตัวอย่าง ผู้ประกอบการมีค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาที่มีคุณสมบัติขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีเป็นจำนวนเงิน 100 ดอลลาร์ บริษัทสามารถเครดิตภาษีเป็นจำนวนร้อยละ 45 ของเงินลงทุน คิดเป็นจำนวนเงิน 45 ดอลลาร์ ( $100 \times 45\%$ ) ปรากฏว่าภายในปีภาษีที่บริษัทลงทุนโครงการวิจัยและพัฒนา บริษัทไม่มีภาษีเงินได้นิติบุคคลที่พึงชำระ บริษัทจึงไม่สามารถใช้เครดิตภาษีได้ ทั้งนี้ กรมสรรพากรและศาลให้การให้สิทธิแก่บริษัทขอคืนเครดิตภาษีที่ไม่สามารถใช้ประโยชน์ได้ในรูปของเงินสด บริษัทจึงสามารถขอคืนเครดิตภาษีได้เป็นจำนวนเงิน 45 ดอลลาร์<sup>162</sup> และประเภทที่สอง การจ่ายเงินคืนในระบบหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติม ตัวอย่าง ผู้ประกอบการมีค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาที่มีคุณสมบัติขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีเป็นจำนวนเงิน 100 ดอลลาร์ บริษัทสามารถหักเป็นรายจ่ายได้ทั้งหมดร้อยละ 230 (รวมการหักรายจ่ายตามปกติกับการหักรายจ่ายเพิ่มเติม) คิดเป็นมูลค่า 230 ดอลลาร์ ( $100 \times 230\%$ ) ปรากฏว่าในปีภาษีนั้น ผู้ประกอบการขาดทุนจากการดำเนินงาน ผู้ประกอบการจึงไม่สามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีได้ อย่างไรก็ตาม รัฐให้สิทธิในการขอคืนเครดิตภาษีเป็นเงินสดจำนวนร้อยละ 14.5 ผู้ประกอบการดังกล่าวจึงสามารถขอคืนเงินสดได้เป็นจำนวน 33.35 ดอลลาร์ ( $230 \times 14.5\%$ )<sup>163</sup>

<sup>162</sup> Grantready, "R&D Tax Incentives," Accessed March 1, 2016, <http://www.grantready.com.au/library/scripts/objectifyMedia.aspx?file=pdf/174/06.pdf>.

<sup>163</sup> Lisa-Jane Harper and Kevin walton, *Tolley's Corporation Tax 2014-15*, (UK: LexisNexis, 2014), p.1693.

#### (4) การร่วมมือวิจัยและพัฒนา (Collaboration)

การวิจัยและพัฒนาความร่วมมือระหว่างภาคเอกชนกับภาคเอกชน หรือภาคเอกชนกับภาครัฐสามารถช่วยลดต้นทุนและลดความเสี่ยงของโครงการวิจัยและพัฒนา ทำให้ผู้ประกอบการมีโอกาสนำผลงานวิจัยและพัฒนาไปใช้ประโยชน์มากขึ้น นอกจากนี้ การร่วมมือวิจัยและพัฒนาจะสนับสนุนการริ้วไหลขององค์ความรู้ระหว่างหน่วยงานที่เกี่ยวข้องเพิ่มขึ้น<sup>164</sup> ตัวอย่างมาตรการจูงใจทางภาษีของญี่ปุ่นจะสนับสนุนการร่วมมือวิจัยและพัฒนามากกว่า หากเป็นโครงการวิจัยและพัฒนาความร่วมมือจะสามารถขอเครดิตภาษีได้ตั้งแต่ร้อยละ 12-30 ของรายจ่ายวิจัยและพัฒนา ซึ่งเป็นอัตราสิทธิประโยชน์ทางภาษีสูงกว่าการเครดิตทั่วไป<sup>165</sup>

โดยทั่วไปแล้ว สามารถจำแนกการวิจัยและพัฒนาความร่วมมือได้สองประเภท ประเภทแรก การวิจัยและพัฒนาความร่วมมือระหว่างบริษัทเอกชนกับบริษัทเอกชนด้วยตนเอง การสนับสนุนวิจัยและพัฒนาความร่วมมือประเภทนี้ จะไปลดบรรยากาศการแข่งขันวิจัยและพัฒนา บิดเบือนตลาดและส่งผลให้เกิดการสูญเสียสวัสดิภาพของผู้บริโภค รวมถึงยังก่อให้เกิดการริ้วไหลขององค์ความรู้น้อยมาก<sup>166</sup> ดังนั้น รัฐจึงไม่ควรสนับสนุนการวิจัยและพัฒนาความร่วมมือระหว่างบริษัทเอกชนด้วยตนเอง ประเภทที่สอง การวิจัยและพัฒนาความร่วมมือระหว่างบริษัทเอกชนกับสถาบันการวิจัยของภาครัฐ การวิจัยและพัฒนาความร่วมมือประเภทนี้จะกระตุ้นการสร้างนวัตกรรมใหม่ๆ โดยยังมีการร่วมมือวิจัยและพัฒนาระหว่างภาครัฐกับเอกชนกันมากเท่าไร ก็จะก่อให้เกิดการริ้วไหลทางองค์ความรู้และการสร้างสรรค์มากขึ้นเท่านั้น<sup>167</sup>

#### 2.2.4 ระบบการบริหารจัดการมาตรการจูงใจทางภาษี

ในการออกแบบมาตรการทางภาษี ผู้วางนโยบายของรัฐจะต้องคำนึงถึงบทบาทที่สำคัญของภาครัฐทางการคลัง ตามหลักการของ Richard A. Musgrave ประการแรก การจัดสรรทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพ กล่าวคือ รัฐต้องเข้ามามีบทบาทในการจัดสรรทรัพยากรที่มากเกินไปหรือน้อยเกินไปให้อยู่ในระดับที่เหมาะสม ประการที่สอง การกระจายรายได้และความมั่งคั่งเพื่อสร้างความเป็นธรรมในสังคม ประการที่สาม การรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ กล่าวคือ รัฐจะต้องกำหนดนโยบาย

<sup>164</sup> Matthew Stepp and Robert D. Atkinson, "Creating a Collaborative R&D Tax Credit," Accessed February 25, 2016, <http://www.itif.org/files/2011-creating-r&d-credit.pdf>.

<sup>165</sup> Deloitte, *supra note 137*, p.82.

<sup>166</sup> Bas Straathof, *supra note 57*, p.79.

<sup>167</sup> Bart Nootboom and Erik Stam, *Micro-foundations for Innovation Policy*, (Hague: Amsterdam University Press, 2008) pp.343-366.



การเงินและการคลังอย่างเหมาะสมเพื่อให้เศรษฐกิจมีเสถียรภาพ ประการสุดท้าย หน้าที่ของงบประมาณต้องสอดคล้องกัน รวมถึงการควบคุมดูแลและนำงบประมาณไปใช้ตรงตามวัตถุประสงค์<sup>168</sup>

นอกจากนี้ ผู้วางนโยบายควรเปรียบเทียบ (ก) ผลประโยชน์ (Benefit) ของมาตรการจูงใจทางภาษี อาทิ ผลประโยชน์ทางตรงที่รัฐสามารถเก็บภาษีได้มากขึ้น ผลประโยชน์ทางอ้อมในรูปของการจ้างงานที่มากขึ้น ผลกระทบภายนอกเชิงบวก การยกระดับทักษะแรงงานภายในอุตสาหกรรม การเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ กับ (ข) ต้นทุน (Cost) ของมาตรการจูงใจทางภาษี อาทิ การบั่นทอนฐานภาษีเงินได้ ต้นทุนในการจัดสรรทรัพยากรใหม่ ต้นทุนในการบังคับใช้กฎหมายและต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมาย โอกาสในการทุจริต<sup>169</sup> แล้วรัฐควรปรับปรุงมาตรการจูงใจทางภาษีให้มีประสิทธิภาพ กล่าวคือ รายได้ที่รัฐสูญเสียไปไม่ควรบั่นทอนรายได้หลักของรัฐ มาตรการจูงใจควรจะเข้าใจง่ายและกำหนดหลักเกณฑ์แน่นอน ควรทบทวนหรือประเมินผลมาตรการจูงใจทางภาษีในเรื่องประโยชน์และต้นทุนอย่างเป็นประจำ ควรถูกออกแบบมาเพื่อให้ช่องทางการทุจริตจากการขอรับสิทธิประโยชน์ หรือแสวงหาผลประโยชน์ไปในทางที่มีขอบให้น้อยที่สุด โปร่งใส สามารถคาดการณ์ได้ และการให้สิทธิประโยชน์ควรจำกัดดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่หรือให้ดุลยพินิจเพียงเล็กน้อยเท่านั้น<sup>170</sup>

#### 2.2.4.1 การยื่นขออนุมัติโครงการผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์และการขออนุมัติแบบเบ็ดเสร็จจุดเดียว (Electronic Application and One-stop Application)

การยื่นขออนุมัติโครงการวิจัยและพัฒนาผ่านระบบออนไลน์และการให้บริการแบบเบ็ดเสร็จจุดเดียวจะช่วยเพิ่มประสิทธิภาพของมาตรการจูงใจทางภาษี เนื่องจากกระบวนการดังกล่าวจะไปลดภาระการบริหารของภาครัฐ และลดต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมาย

<sup>168</sup> Peggy B. Musgrave and Richard A. Musgrave, Public Finance in Theory and Practice, 5th edition (New York: McGraw-Hill, 1989), pp.7-14, และดู ดิเรก ปัทมสิริวัฒน์, นโยบายการคลังสาธารณะ, (กรุงเทพมหานคร: แปลน พรินต์ติ้ง จำกัด, 2553), น.27-28, และดู สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย, ภาษีการออมการลงทุนและการระดมทุนในตลาดการเงินของไทย, สืบค้นเมื่อวันที่ 11 กุมภาพันธ์ 2559, [http://tdri.or.th/archives/download/reports/published/i23/chap\\_3.pdf](http://tdri.or.th/archives/download/reports/published/i23/chap_3.pdf).

<sup>169</sup> Sebastian James, *supra note 38*, pp.17-22, see also Eric M.Zolt, *supra note 39*, pp.10-12.

<sup>170</sup> Alexander Klemm, *supra note 36*, p.12, see also Sebastian James, *supra note 38*, pp.27-35, see also Eric M.Zolt, *supra note 39*, pp.34-35.



ของเอกชน ผู้ประกอบการสามารถริเริ่มโครงการวิจัยและพัฒนาสามารถได้ง่าย และสามารถคาดการณ์ต้นทุนจากการยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ได้<sup>171</sup>

#### 2.2.4.2 การให้คำปรึกษาของภาครัฐ (Public Consultation)

กระบวนการให้คำปรึกษาจะทำให้ภาครัฐได้รับข้อมูลต่างๆ ที่จำเป็นต่อการออกแบบและจัดระบบมาตรการจูงใจทางภาษีให้มีประสิทธิภาพ และภาครัฐควรปรับปรุงมาตรการจูงใจทางภาษีให้มีความโปร่งใส เพื่อสามารถดึงดูดการลงทุนได้มากขึ้น<sup>172</sup>

#### 2.2.4.3 ความสอดคล้องของนโยบาย (Synergy)

มาตรการจูงใจทางภาษีและมาตรการสนับสนุนทางตรงไม่ควรทับซ้อนกัน เนื่องจากจะเพิ่มภาระแก่หน่วยงานราชการของภาครัฐ และทำให้สิ้นเปลืองงบประมาณเป็นจำนวนมากจากการให้เงินสนับสนุนโครงการวิจัยและพัฒนาเดียว<sup>173</sup>

#### 2.2.4.4 ความมั่นคงของมาตรการจูงใจทางภาษี (Stability)

มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาไม่ควรเปลี่ยนแปลงกฎเกณฑ์ที่เป็นสาระสำคัญบ่อย เนื่องจากจะกระทบต่อประสิทธิภาพของมาตรการจูงใจทางภาษี ผู้ประกอบการที่ต้องการเข้ามาลงทุนโครงการวิจัยและพัฒนาจะไม่สามารถคาดการณ์นโยบายได้<sup>174</sup>

#### 2.2.4.5 การประเมินผลมาตรการจูงใจทางภาษี (Evaluation)

มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อสนับสนุนการวิจัยและพัฒนาเป็นบทบัญญัติที่ให้สิทธิประโยชน์พิเศษแก่บุคคลที่ลงทุนวิจัยและพัฒนา มีลักษณะบรรเทาภาระทางภาษีในรูปแบบต่างๆ อาทิ การลดหรือยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล การหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาได้เพิ่มเติม หรือการให้เครดิตภาษีทั้งแบบขอคืนได้และขอคืนไม่ได้ เป็นต้น เปรียบเสมือนการใช้จ่ายเงินแผ่นดินของรัฐบาลหรือเป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นเงินภาษีประการหนึ่ง (Tax Expenditure) ส่งผลกระทบต่อภาระทางการคลังของภาครัฐ<sup>175</sup>

สำหรับการประเมินผลมาตรการจูงใจทางภาษีนี้ ผู้ศึกษาขอเสนอแต่เพียงระบบการประเมินผลมาตรการจูงใจทางภาษีเชิงแคบ หรือนำเสนอแต่เพียงระบบการประเมินผลมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาเท่านั้น ระบบประเมินผลสามารถนำมาใช้เป็น

<sup>171</sup> Bas Straathof, *supra note 57*, p.80.

<sup>172</sup> *Ibid.*, p.80.

<sup>173</sup> *Ibid.*

<sup>174</sup> *Ibid.*, pp.79-80.

<sup>175</sup> เตชชาธร พงษ์ถมมา, “รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเงินได้ในประมวลรัษฎากร,”

(วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552), น.150.

เครื่องมือเพื่อปรับปรุงหรือแก้ไขมาตรการจูงใจทางภาษีให้มีประสิทธิภาพได้ ทั้งนี้ ต้องดำเนินการอย่างสม่ำเสมอ เกร่งครัด และปราศจากอคติ นอกจากนี้ ผู้วางนโยบายควรที่จะกำหนดการประเมินผลมาตรการจูงใจทางภาษีไว้ภายในระบบกฎหมาย<sup>176</sup> โครงสร้างของระบบการประเมินผลมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาสามารถจำแนกได้ 6 ประการ

ประการแรก ช่วงเวลาในการประเมินผลควรเป็นช่วงเวลาที่สามารถประมาณค่าผลกระทบต่างๆ ของนโยบายได้อย่างครอบคลุม ได้แก่ (ก) ช่วงเวลาที่มาตรการจูงใจทางภาษีสร้างผลกระทบออกมา และ (ข) ต้องครอบคลุมระยะเวลาเพื่อรวบรวมข้อมูลอย่างเพียงพอแก่การวัดผลกระทบ<sup>177</sup>

ประการที่สอง การวางแผนประเมินผลควรเริ่มดำเนินการอย่างรวดเร็วที่สุดเท่าที่เป็นไปได้ เพื่อเก็บรวบรวมข้อมูลที่มีความสำคัญ และเพื่อเป็นหลักประกันว่าข้อมูลจะถูกนำมาใช้ในการวางนโยบาย ทั้งนี้ ปัจจัยที่ควรคำนึงถึงในขั้นตอนการวางแผน ได้แก่ (ก) การประเมินเป้าหมายและปัญหา (ข) วิธีการประเมินที่เป็นไปได้เพื่อจัดการปัญหาดังกล่าว (ค) การพิจารณาผลลัพธ์ที่ตรงข้ามกับความจริงและวิธีการวัดผล (ง) ข้อมูลและแหล่งที่มา (จ) วิธีการที่แตกต่างกันสามารถรวมเข้าด้วยกันได้อย่างไร (ฉ) การคาดหมายผลลัพธ์จากการประเมินผล (ช) ผลลัพธ์ที่ควรเผยแพร่แก่สาธารณชนมีอะไรบ้าง (ซ) อัตราส่วนเวลาของการประเมิน และ (ฌ) ต้นทุนของการประเมิน<sup>178</sup>

ประการที่สาม บุคคลที่ทำหน้าที่ประเมินต้องดำเนินการอย่างตรงไปตรงมา ตรงประเด็น มีความซื่อสัตย์ น่าเชื่อถือและไร้อคติ โดยทั่วไป สามารถจำแนกบุคคลที่มีหน้าที่ประเมินผลได้สองประเภท คือ การประเมินผลจากภายในและการประเมินผลจากภายนอก ซึ่งมีข้อดีและข้อเสียที่แตกต่างกัน (ก) การประเมินผลจากภายใน (Internal Evaluation) จะมีประสิทธิภาพมากในด้านทรัพยากร การเข้าถึงข้อมูล แต่อาจมีความเสี่ยงในด้านอคติต่อนโยบาย และเป็นวิธีการที่มีประสิทธิภาพต่ำ แนวทางเบื้องต้นเพื่อลดข้อเสียของการประเมินจากภายใน คือ เปิดเผยให้สาธารณชนได้มีโอกาสตรวจสอบการประเมินผลดังกล่าว (ข) การประเมินผลจากภายนอก (External Evaluation) มีข้อดี คือ จะไม่ค่อยพบปัญหาอคติของผู้ประเมินต่อนโยบาย แต่เป็นรูปแบบการประเมินที่มีต้นทุนสูง เนื่องจากผู้ประเมินภายนอกเข้าถึงแหล่งข้อมูลได้ยาก (ค) การประเมินผล

<sup>176</sup> Bas Straathof, *supra* note 57, p.80.

<sup>177</sup> European Commission, "Evaluation of Tax Incentives for R&D: An Overview of Issues and Considerations," Accessed May 26, 2016, [http://ec.europa.eu/invest-in-research/pdf/download\\_en/280206\\_handbook.pdf](http://ec.europa.eu/invest-in-research/pdf/download_en/280206_handbook.pdf), p.6.

<sup>178</sup> *Ibid.*, pp.6-7.

จากภายในร่วมกับภายนอก (Internal and External Evaluation) โดยส่วนหนึ่งดำเนินการประเมินผลจากภายใน และอีกส่วนหนึ่งจะดำเนินการประเมินผลจากภายนอก รูปแบบผสมผสานนี้สามารถดึงจุดเด่นของการประเมินผลจากภายในและการประเมินผลจากภายนอกออกมาได้มาก นอกจากนี้ รัฐควรพิจารณาความชำนาญและประสบการณ์เพิ่มเติม ประวัติศาสตร์ของการประเมินผลในแต่ละประเทศ ความเป็นอิสระของผู้ประเมินและการประเมิน<sup>179</sup>

ประการที่สี่ การประเมินอย่างเป็นอิสระ และเผยแพร่ต่อสาธารณชน หมายถึง การเผยแพร่ข้อมูล ระเบียบวิธี ผลลัพธ์และข้อสรุป เป็นกระบวนการที่สำคัญเพื่อตรวจสอบความเป็นอิสระและควบคุมคุณภาพในการประเมินผลนโยบาย ทั้งนี้ การเผยแพร่อาจจะกระทำโดยบุคคลที่ทำหน้าที่ประเมินผลนโยบายเอง เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบนโยบาย หรือการทบทวนโดยผู้รู้เสมอกัน (Peer-review)<sup>180</sup>

ประการที่ห้า ประเด็นของการประเมินผล โดยทั่วไปแล้ว มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของแต่ละประเทศจะมีวัตถุประสงค์ที่ไม่แตกต่างกัน คือ การจูงใจและเพิ่มระดับการลงทุนโครงการวิจัยและพัฒนา อย่างไรก็ตาม ในแต่ละประเทศอาจมีวัตถุประสงค์เฉพาะที่แตกต่างกันไป อาทิ วัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อเพิ่มระดับการวิจัยและพัฒนาของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) เพื่อกระตุ้นการวิจัยและพัฒนาร่วมระหว่างบริษัทเอกชนกับสถาบันวิจัยและพัฒนา กระตุ้นการสร้างสรรค์ฐานความรู้ (ก) ประเด็นของการประเมินผลทั่วไป ได้แก่ มาตรการจูงใจทางภาษีสามารถสนับสนุนให้บริษัทลงทุนวิจัยและพัฒนาได้เพิ่มขึ้นไหม และมาตรการจูงใจทางภาษีสามารถสนับสนุนการลงทุนวิจัยและพัฒนาได้มากกว่าในกรณีที่ไม่มีมาตรการจูงใจทางภาษีหรือไม่ (Input Additionality) ผลกระทบของมาตรการจูงใจทางภาษีมืออะไรบ้าง (Output Additionality) ผลลัพธ์ของมาตรการจูงใจทางภาษี อาทิ การเพิ่มระดับการลงทุนวิจัยและพัฒนา ความก้าวหน้าของนวัตกรรมและการเพิ่มของผลิตภาพ เป็นต้น บริษัทเปลี่ยนแผนการวิจัยและพัฒนาหรือไม่ (Behavioral Additionality) เป็นการตรวจสอบแนวทางและทัศนคติของบริษัทเพื่อประเมินค่าของมาตรการจูงใจทางภาษี และเพื่อเข้าใจผลกระทบของมาตรการวิจัยและพัฒนาอย่างครบถ้วน ต้นทุนในการบริหารและประสิทธิภาพ (Administrative Costs and Efficiency) อาทิ รายได้ทางภาษีที่สูญเสียไป ต้นทุนในการบริหารจัดการของตัวแทนภาครัฐ หรือต้นทุนของบริษัทเอกชนในการยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ (ข) ประเด็นของการประเมินผลเฉพาะอย่าง ได้แก่ มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาสามารถทำงานร่วมกับมาตรการจูงใจทางภาษีอื่นได้อย่างไร ในกระบวนการออกแบบนโยบายที่ดี ผู้วาง

<sup>179</sup> *Ibid.*, pp.7-9.

<sup>180</sup> *Ibid.*, p.9.

นโยบายควรประเมินมาตรการจูงใจทางภาษีอื่นร่วมด้วย เช่น มาตรการจูงใจทางภาษีที่แตกต่างกันดังกล่าวสามารถแทนที่กันได้ไหม บริษัทประเภทใดสามารถได้รับผลกระทบมากกว่า การวิจัยและพัฒนาประเภทใดที่สามารถประสบความสำเร็จภายใต้มาตรการจูงใจทางภาษีที่แตกต่างกัน บทบาทขององค์กรวิจัยและพัฒนา เช่น การให้สิทธิประโยชน์พิเศษแก่ความร่วมมือวิจัยและพัฒนาระหว่างบริษัท กับ มหาวิทยาลัยหรือสถาบันวิจัยสาธารณะ เนื่องจากการสนับสนุนการวิจัยและพัฒนาดังกล่าวสามารถสร้างผลกระทบส่วนเพิ่มและสามารถกระตุ้นการรั่วไหลขององค์ความรู้ได้มากกว่า<sup>181</sup>

ประการที่หก รูปแบบของการประเมินผล ได้แก่ (ก) การสำรวจ (Survey) ซึ่งมีข้อเสียหลายประการ อาทิ ผู้ประกอบการหรือผู้บริหารไม่สามารถให้ข้อมูลเพื่อประเมินผลกระทบของมาตรการได้อย่างถูกต้องแท้จริง การใช้รูปแบบการสำรวจจะละเลยผลกระทบในระยะยาว (Long-run Effect) ผู้ตอบคำถามมักจะมีเหตุผลในเชิงกลยุทธ์เพื่อสร้างผลกระทบให้กับมาตรการอย่างเกินจริงหรือน้อยกว่าความเป็นจริง และการสำรวจสามารถดำเนินการได้ภายในกลุ่มตัวอย่างขนาดเล็กเท่านั้น (ข) การทดลองกึ่งปกติ (Quasi-natural Experiment) ระบบประเมินดังกล่าวนี้มีรูปแบบการใช้เทคนิคทางด้านเศรษฐมิติ (Econometric Technique) ซึ่งสามารถใช้ประโยชน์จากความไม่สม่ำเสมอในการเลือกบริษัทเป้าหมาย (ค) วิธีการใช้กลุ่มควบคุมที่มีโครงสร้างทางสถิติ (Techniques Using Statistically Constructed Control Group) รูปแบบของการประเมินผลดังกล่าวจะสร้างกลุ่มตัวอย่างในเชิงสถิติ (ง) การสร้างแบบจำลองที่มีโครงสร้างเชิงเศรษฐมิติ (Structural Econometric Modelling) รูปแบบของการประเมินผลดังกล่าวจะใช้แบบจำลองเกี่ยวกับพฤติกรรมการลงทุนวิจัยและพัฒนา และคาดคะเนว่าค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาเป็นต้นทุนหลักของบริษัท แม้ว่ารูปแบบของการประเมินผลมีมากมาย แต่ก็ไม่มีแนวทางการประเมินที่สมบูรณ์แบบ เนื่องจากข้อมูลที่มีเป็นจำนวนมากและข้อจำกัดของวิธีการ<sup>182</sup>

การวิจัยและพัฒนาเป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่เป็นพื้นฐานในการเจริญเติบโตของประเทศระยะยาว มาตรการจูงใจทางภาษีเป็นเครื่องมือประเภทหนึ่งที่สามารถแก้ปัญหาการวิจัยและพัฒนาได้ การปรับปรุงมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาให้มีประสิทธิภาพ จะสามารถบรรเทาปัญหาการขาดแคลนเงินทุนได้ในระดับหนึ่ง ปัจจุบัน มาตรการจูงใจทางภาษีถูกใช้เพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนามากขึ้น เนื่องจากเป็นเครื่องมือที่มีประสิทธิภาพ สร้างภาระแก่ภาครัฐและเอกชนน้อยกว่า ในบทต่อไป ผู้ศึกษาจะนำเสนอรูปแบบของมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของประเทศไทย

<sup>181</sup> *Ibid.*, pp.10-12.

<sup>182</sup> OECD, *supra* note 15.

### บทที่ 3

## มาตรการจูงใจทางภาษี

### เพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของประเทศไทย

ปัจจุบัน ประเทศไทยให้ความสำคัญกับการวิจัยและพัฒนาตามแผนพัฒนาเศรษฐกิจ และสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 11 (พ.ศ. 2555-2559) เป้าหมายสำคัญ คือ เพิ่มสัดส่วนรายจ่ายวิจัยและพัฒนาให้มากกว่าร้อยละ 1 ของผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ รวมถึงเพิ่มสัดส่วนการลงทุนวิจัยและพัฒนาของภาคเอกชนต่อภาครัฐเป็น 70:30 และเพิ่มจำนวนบุคลากรด้านการวิจัยและพัฒนาเป็น 15 คนต่อประชากร 10,000 คน<sup>1</sup> นอกจากนี้ การส่งเสริมด้านการวิจัยและพัฒนายังปรากฏอยู่ในร่างแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 12 (พ.ศ. 2560-2564) อีกด้วย<sup>2</sup> อย่างไรก็ตาม สัดส่วนค่าใช้จ่ายวิจัยพัฒนาต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศไทยปี พ.ศ. 2556 เท่ากับร้อยละ 0.37<sup>3</sup> ซึ่งยังคงต่ำกว่าค่าเฉลี่ยของทุกประเทศและกลุ่มประเทศกำลังพัฒนาเช่นเดียวกัน

หน่วยงานของภาครัฐที่มีบทบาทในการส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาสามารถจำแนกได้สองหน่วยงาน หน่วยงานแรก คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน โดยจะให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีประเภทลดหรือยกเว้นภาษีเป็นหลัก รวมถึงสิทธิประโยชน์ประเภทเครดิตภาษี หน่วยงานที่สอง กรมสรรพากรในฐานะหน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศไทย โดยจะให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีประเภทหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติม และลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล ทั้งนี้ ผู้ศึกษาขอจำแนกรูปแบบของมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาดังนี้ มาตรการลดหรือยกเว้นภาษี มาตรการเครดิตภาษี มาตรการหักรายจ่ายเพิ่มเติม มาตรการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล มาตรการหักค่าเสื่อมและค่าสึกหรอในอัตราเร่ง และระบบการบริหารมาตรการจูงใจทางภาษีตามลำดับ

<sup>1</sup> สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ, “สรุปสาระสำคัญของแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติฉบับที่สิบเอ็ด พ.ศ. 2555-2559,” สืบค้นเมื่อวันที่ 3 มีนาคม 2559, [http://www.nesdb.go.th/Portals/0/news/plan/p11/Summaryplan11\\_thai.pdf](http://www.nesdb.go.th/Portals/0/news/plan/p11/Summaryplan11_thai.pdf).

<sup>2</sup> สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ, “ทิศทางของแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 12,” สืบค้นเมื่อวันที่ 3 มีนาคม 2559, [http://www.nesdb.go.th/Portals/0/news/plan/P12/Book\\_Plan12.pdf](http://www.nesdb.go.th/Portals/0/news/plan/P12/Book_Plan12.pdf).

<sup>3</sup> จิตรลดา พิศาลสุพงศ์, “ภาพรวมการพัฒนาด้านการวิจัยและพัฒนาของประเทศไทย,” สืบค้นเมื่อวันที่ 2 พฤษภาคม 2559, <http://www.nesdb.go.th/Portals/0/news/research/15/ภาพรวมการพัฒนา%20วทน.pdf>.

### 3.1 มาตรการลดหรือยกเว้นภาษี (Tax Holiday)

คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนมีบทบาทสำคัญต่อการส่งเสริมการลงทุนทั้งในประเทศและต่างประเทศ เป้าหมายของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน คือ การพัฒนาความสามารถในการแข่งขันของประเทศ ตลอดจนสร้างการแข่งขันที่เป็นธรรม ลดความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจและสังคม โดยมีอำนาจตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 แก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2544 ให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี และมีใช้ภาษีแก่ผู้รับการส่งเสริม อาทิ การลดหรือยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักรหรือวัตถุดิบในการผลิต การหักค่าขนส่ง ค่าไฟฟ้า และค่าน้ำประปาเป็นรายจ่ายได้สองเท่า อนุญาตให้คนต่างด้าวเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อศึกษาสู่ทางการลงทุน นำคนต่างด้าวซึ่งเป็นช่างฝีมือ ผู้ชำนาญการ คู่สมรสและบุคคลซึ่งอยู่ในอุปการะเข้ามาในราชอาณาจักร อนุญาตให้ถือกรรมสิทธิ์ในที่ดินเพื่อประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน

มาตรการจูงใจทางภาษีของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนสามารถจำแนกได้ 3 รูปแบบ รูปแบบแรก สิทธิประโยชน์ตามประเภทของกิจการ (Activity-based Incentives) ประกอบไปด้วยบัญชีกิจการ 7 หมวด ครอบคลุมกิจการจำนวนมากซึ่งได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามลำดับความสำคัญของประเภทกิจการ รูปแบบที่สอง สิทธิประโยชน์เพิ่มเติมตามคุณค่าของโครงการ (Merit-based Incentives) สามารถจำแนกรูปแบบการส่งเสริมประเภทนี้ได้สามลักษณะ (ก) สิทธิประโยชน์เพิ่มเติมเพื่อพัฒนาความสามารถในการแข่งขัน (ข) สิทธิประโยชน์เพิ่มเติมเพื่อกระจายความเจริญสู่ภูมิภาค และ (ค) สิทธิประโยชน์เพิ่มเติมเพื่อพัฒนาพื้นที่อุตสาหกรรม และรูปแบบที่สาม มาตรการปรับปรุงความสามารถในการผลิตเพื่อส่งเสริมการปรับเปลี่ยนเครื่องจักร<sup>4</sup>

มาตรการลดหรือยกเว้นภาษี (Tax Holiday) เพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนสามารถจำแนกได้สองประเภท คือ สิทธิประโยชน์ตามประเภทของกิจการ และสิทธิประโยชน์เพิ่มเติมตามมูลค่าของกิจการ

#### 3.1.1 สิทธิประโยชน์ตามประเภทของกิจการ (Activity-based Incentives)

สิทธิประโยชน์ตามประเภทของกิจการเป็นการให้สิทธิประโยชน์ตามลำดับความสำคัญของกิจการ โดยทั่วไป สามารถแบ่งระดับความสำคัญได้หกระดับ กิจการที่มีความสำคัญมาก

<sup>4</sup> Duangjai Asawachintachit, "BOI Policy Update," Accessed March 3, 2016, [http://www.boi.go.th/upload/content/Eurochamber\\_luncheon\\_Mar2016\\_57378.pdf](http://www.boi.go.th/upload/content/Eurochamber_luncheon_Mar2016_57378.pdf).



ที่สุด คือ (ก) กลุ่ม A1 เป็นกลุ่มอุตสาหกรรมฐานความรู้และอุตสาหกรรมสร้างสรรค์ ซึ่งจะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีมากที่สุด (ข) กลุ่ม A2 เป็นกิจการโครงสร้างพื้นฐานเพื่อพัฒนาประเทศ และกิจการที่ใช้เทคโนโลยีขั้นสูงเพื่อสร้างมูลค่าเพิ่ม แต่มีการลงทุนในประเทศน้อยหรือไม่มีเลย (ค) กลุ่ม A3 เป็นกิจการที่ใช้เทคโนโลยีขั้นสูงที่มีความสำคัญต่อการพัฒนาประเทศ (ง) กลุ่ม A4 เป็นกิจการที่มีระดับเทคโนโลยีไม่เท่ากลุ่ม A1-A3 แต่ช่วยสร้างมูลค่าเพิ่มแก่วัตถุดิบในประเทศ และเสริมความแข็งแกร่งให้แก่ห่วงโซ่อุปทาน (จ) กลุ่ม B1 เป็นอุตสาหกรรมสนับสนุนที่ใช้เทคโนโลยีไม่สูง แต่ยังสำคัญต่อห่วงโซ่มูลค่า และ (ฉ) กลุ่ม B2 เป็นอุตสาหกรรมสนับสนุนที่ใช้เทคโนโลยีไม่สูง แต่ยังสำคัญต่อห่วงโซ่มูลค่า<sup>5</sup> ทั้งนี้ แต่ละกลุ่มกิจการจะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่แตกต่างกันตาม รายละเอียดดังต่อไปนี้

ตารางที่ 3.1 แสดงสิทธิประโยชน์ทางภาษีและมีใช้ทางภาษีตามความสำคัญของกิจการ

กลุ่ม	ยกเว้นภาษีเงินได้ นิติบุคคล	ยกเว้นอากร เครื่องจักร	ยกเว้นอากรวัตถุดิบ ผลิตเพื่อส่งออก	สิทธิประโยชน์ ที่มีใช้ภาษี
A1	8 ปี (ไม่มีเพดาน)*	✓	✓	✓
A2	8 ปี*	✓	✓	✓
A3	5 ปี*	✓	✓	✓
A4	3 ปี*	✓	✓	✓
B1	×	✓	✓	✓
B2	×	×	✓	✓

\* สามารถขอรับสิทธิประโยชน์เพิ่มตามคุณค่าของโครงการได้

ที่มา สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, “คู่มือการขอรับการส่งเสริมการลงทุน 2558,” สืบค้นเมื่อวันที่ 3 มีนาคม 2559, [http://www.boi.go.th/upload/content/BOI-A%20Guide%202015-TH-20151202\\_85676.pdf](http://www.boi.go.th/upload/content/BOI-A%20Guide%202015-TH-20151202_85676.pdf).

เนื่องจากกิจการที่ได้รับการส่งเสริมจากคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนมีจำนวนมาก ผู้ศึกษาจะขอเสนอแนะเพียงกิจการวิจัยและพัฒนาเท่านั้น โดยสามารถจำแนกได้ 2 กิจการ คือ

<sup>5</sup> สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, “คู่มือการขอรับการส่งเสริมการลงทุน 2558,” สืบค้นเมื่อวันที่ 3 มีนาคม 2559, [http://www.boi.go.th/upload/content/BOI-A%20Guide%202015-TH-20151202\\_85676.pdf](http://www.boi.go.th/upload/content/BOI-A%20Guide%202015-TH-20151202_85676.pdf).



กิจการวิจัยและพัฒนา และกิจการเทคโนโลยีชีวภาพ หลักเกณฑ์การขอรับสิทธิประโยชน์จะมีความแตกต่างกัน มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

### 3.1.1.1 บุคคลที่สามารถขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี

ในเบื้องต้น โครงการที่สามารถขอรับรองจากคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนได้นั้น ต้องเป็นโครงการที่มีเป้าหมายเพื่อพัฒนาความสามารถในการแข่งขัน มีแนวทางและมาตรการในการป้องกันผลกระทบต่อคุณภาพสิ่งแวดล้อม โครงการมีความเป็นไปได้และเงินลงทุนขั้นต่ำของแต่ละโครงการไม่น้อยกว่า 1 ล้านบาท<sup>6</sup> ผู้ประกอบการที่สามารถยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ได้จะต้องประกอบกิจการวิจัยและพัฒนา และกิจการเทคโนโลยีชีวภาพ

ประการแรก กิจการวิจัยและพัฒนา (Research and Development) กระบวนการยื่นขอรับสิทธิ ผู้ประกอบการจะต้องเสนอรายละเอียดเกี่ยวกับขอบข่ายการวิจัยและพัฒนา จำนวนนักวิจัยตามโครงการตลอดจนประวัติการศึกษา และประสบการณ์ของนักวิจัย รวมถึงต้องมีขอบข่ายธุรกิจครอบคลุมถึงการวิจัยขั้นพื้นฐาน (Basic Research) หมายถึง “การวิจัยหรือการค้นคว้าเพื่อการค้นพบองค์ความรู้ใหม่ที่มีคุณค่าทางวิชาการ และองค์ความรู้นี้อาจนำไปสู่การใช้ประโยชน์หรือแก้ปัญหาในการพัฒนาผลิตภัณฑ์ กระบวนการผลิตหรือการให้บริการในอนาคต”<sup>7</sup> การวิจัยเชิงประยุกต์ (Applied Research) หมายถึง “การวิจัยที่นำความรู้พื้นฐานมาประยุกต์ใช้เพื่อแก้ปัญหา หรือพัฒนาองค์ความรู้เพื่อประโยชน์ในเชิงพาณิชย์ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ได้ผลิตภัณฑ์ กระบวนการใหม่ ทั้งนี้รวมถึงกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง เช่น การคิดค้นสูตร การออกแบบผลิตภัณฑ์ และการออกแบบกระบวนการผลิตที่นำไปสู่การใช้ประโยชน์ในเชิงอุตสาหกรรมและเชิงพาณิชย์”<sup>8</sup> การวิจัยพัฒนาระดับนำร่อง (Pilot Development) หมายถึง “การขยายขนาดการผลิตที่เป็นผลมาจากการวิจัยขั้นพื้นฐานและการวิจัยประยุกต์ เป็นการทดลองผลิตภัณฑ์ต้นแบบ หรือทดสอบกระบวนการผลิตในระดับกึ่งอุตสาหกรรม เพื่อวัตถุประสงค์ในการทดสอบตลาด หรือเก็บรวบรวมข้อมูลสถานะที่เหมาะสมสำหรับการผลิตผลิตภัณฑ์

<sup>6</sup> ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 2/2557 เรื่อง นโยบายและหลักเกณฑ์การส่งเสริมการลงทุน ข้อ 6.3.1.

<sup>7</sup> ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 2/2557 เรื่อง นโยบายและหลักเกณฑ์การส่งเสริมการลงทุน บัญชีประเภทกิจการที่ให้การส่งเสริมการลงทุน ประเภท 7.11 กิจการวิจัยและพัฒนา.

<sup>8</sup> ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 2/2557 เรื่อง นโยบายและหลักเกณฑ์การส่งเสริมการลงทุน บัญชีประเภทกิจการที่ให้การส่งเสริมการลงทุน ประเภท 7.11 กิจการวิจัยและพัฒนา.

เพื่อใช้ในการออกแบบกระบวนการผลิตในระดับอุตสาหกรรม”<sup>9</sup> และการวิจัยพัฒนาเชิงสาธิต (Demonstration Development) หมายถึง “การวิจัยพัฒนาที่นำผลการวิจัยพัฒนาด้านนำร่องมาขยายขนาด โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อทดสอบกระบวนการผลิตในระดับอุตสาหกรรมเพื่อยืนยันความน่าเชื่อถือของเทคโนโลยีและกระบวนการผลิต รวมทั้งสาธิตให้เห็นถึงความเสถียรของกระบวนการและศักยภาพการผลิตเชิงพาณิชย์ ทั้งในส่วนของ การควบคุมคุณภาพและการประเมินต้นทุน”<sup>10</sup>

ประการที่สอง กิจกรรมเทคโนโลยีชีวภาพ (Biotechnology) ผู้ประกอบการที่สามารถยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ได้ต้องมีโครงการวิจัยและพัฒนา หรือโครงการผลิตผลิตภัณฑ์ที่ใช้เทคโนโลยีชีวภาพขั้นสูง เพื่อยกระดับความสามารถในการผลิตของอุตสาหกรรม นอกจากนี้ ยังรวมถึงกิจกรรมที่สนับสนุนเทคโนโลยีชีวภาพ อาทิ การผลิตวัตถุดิบ วัสดุจำเป็น หรือผลิตภัณฑ์ชีวภาพที่ใช้ในโครงการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีชีวภาพ การให้บริการด้านการตรวจสอบวิเคราะห์ สังเคราะห์สารชีวภาพ ควบคุมคุณภาพ หรือตรวจสอบยืนยันความถูกต้อง เป็นต้น โดยผู้ประกอบการเทคโนโลยีชีวภาพอาจจะดำเนินโครงการวิจัยและพัฒนาเอง หรือร่วมวิจัยและพัฒนา กับหน่วยงานอื่น ซึ่งอาจจะเป็นหน่วยงานในประเทศหรือหน่วยงานต่างประเทศก็ได้<sup>11</sup>

กิจกรรมเทคโนโลยีชีวภาพที่ผู้ประกอบการสามารถยื่นขอรับการส่งเสริมสามารถจำแนกได้ 6 รูปแบบ รูปแบบแรก กิจกรรมวิจัยและพัฒนา หรืออุตสาหกรรมการผลิต เมล็ดพันธุ์หรือปรับปรุงพันธุ์พืช สัตว์ และจุลินทรีย์ที่ใช้เทคโนโลยีชีวภาพ โดยต้องเป็นกิจกรรมที่ใช้เทคโนโลยีชีวภาพช่วยทำให้การคัดเลือก ปรับปรุงและผลิตสายพันธุ์ได้อย่างรวดเร็ว และแม่นยำมากขึ้น ช่วยให้ได้สิ่งมีชีวิตที่มีลักษณะตามที่ต้องการ หรือทำให้สิ่งมีชีวิตเป็นแหล่งผลิตสารชีวภาพที่มีคุณสมบัติตามที่ต้องการ ตัวอย่าง กิจกรรมเพาะพันธุ์ ปรับปรุง และขยายพันธุ์สัตว์ที่ใช้เทคโนโลยีพันธุวิศวกรรมเพื่อตัดแปลงพันธุกรรม รูปแบบที่สอง กิจกรรมวิจัยและพัฒนา หรืออุตสาหกรรมการผลิตสารเวชภัณฑ์ที่ใช้เทคโนโลยีชีวภาพ ตัวอย่าง โครงการศึกษาเปรียบเทียบข้อมูลพันธุกรรมมนุษย์กับการตอบสนองต่อฤทธิ์

<sup>9</sup> ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 2/2557 เรื่อง นโยบายและหลักเกณฑ์การส่งเสริมการลงทุน บัญชีประเภทกิจการที่ให้การส่งเสริมการลงทุน ประเภท 7.11 กิจกรรมวิจัยและพัฒนา.

<sup>10</sup> ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 2/2557 เรื่อง นโยบายและหลักเกณฑ์การส่งเสริมการลงทุน บัญชีประเภทกิจการที่ให้การส่งเสริมการลงทุน ประเภท 7.11 กิจกรรมวิจัยและพัฒนา.

<sup>11</sup> ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 2/2557 เรื่อง นโยบายและหลักเกณฑ์การส่งเสริมการลงทุน บัญชีประเภทกิจการที่ให้การส่งเสริมการลงทุน ประเภท 7.12 กิจกรรมเทคโนโลยีชีวภาพ และดู คำชี้แจงสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน เรื่อง การขอรับการส่งเสริมการลงทุนประเภท 7.12 กิจกรรมเทคโนโลยีชีวภาพ ลงวันที่ 2 กุมภาพันธ์ 2558 ข้อ 2.

ของยา รูปแบบที่สาม กิจกรรมวิจัยและพัฒนา หรืออุตสาหกรรมการผลิตชุดตรวจวินิจฉัยทางการแพทย์ การเกษตรอาหารและสิ่งแวดล้อม จะต้องเป็นกิจกรรมที่ใช้เทคโนโลยีชีวภาพช่วยในการผลิตชุดตรวจวินิจฉัยทางการแพทย์ การเกษตร อาหารและสิ่งแวดล้อม เพื่อประโยชน์ในการคัดกรองและการตรวจเพื่อยืนยันผล ตัวอย่าง กิจกรรมรับจ้างวิจัยที่เกี่ยวกับการตรวจวิเคราะห์หรือทดสอบ รูปแบบที่สี่ กิจกรรมวิจัยและพัฒนา หรืออุตสาหกรรมการผลิตที่ใช้เซลล์จุลินทรีย์ เซลล์พืช และเซลล์สัตว์ในการผลิตสารชีวโมเลกุล และสารออกฤทธิ์ชีวภาพ เป็นกิจกรรมที่มีเทคโนโลยีระดับสูง กระบวนการผลิตได้รับการออกแบบเฉพาะ ตัวอย่าง กิจกรรมผลิตเอ็นไซม์หรือหัวเชื้อเพื่อเป็นอาหารเสริม กิจกรรมผลิตหัวเชื้อจุลินทรีย์เพื่อใช้ในการกำจัดศัตรูพืช และบำบัดน้ำเสีย รูปแบบที่ห้า กิจกรรมผลิตวัตถุดิบ หรือวัสดุจำเป็นที่ใช้เพื่อการวิจัยและพัฒนา การทดลอง การทดสอบ การควบคุมคุณภาพ หรือการผลิตผลิตภัณฑ์ชีวภาพ ตัวอย่าง กิจกรรมผลิตวัตถุดิบต้นน้ำ หรือกิจกรรมสำหรับผลิตวัสดุจำเป็นสำหรับการวิจัย ทดลองทดสอบ หรือการผลิตผลิตภัณฑ์ชีวภาพ รูปแบบที่หก กิจกรรมบริการด้านการตรวจสอบวิเคราะห์ หรือสังเคราะห์สารชีวภาพ หรือควบคุมคุณภาพ หรือตรวจสอบยืนยันความถูกต้อง ตัวอย่าง กิจกรรมรับจ้างวิจัยเชิงคลินิก กิจกรรมให้บริการตรวจสอบวิเคราะห์<sup>12</sup>

### 3.1.1.2 ฐานของมาตรการจูงใจทางภาษี

ฐานของมาตรการจูงใจทางภาษี หรือรายจ่ายวิจัยและพัฒนาที่มีคุณสมบัติขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี ได้แก่ ค่าใช้จ่ายที่เป็นเงินเดือนของบุคลากรด้านวิจัยและพัฒนา ทั้งนี้สำหรับกิจกรรมวิจัยและพัฒนา ผู้ประกอบกิจการต้องมีค่าใช้จ่ายของบุคลากรด้านการวิจัยและพัฒนาไม่น้อยกว่า 1,500,000 บาทต่อปี<sup>13</sup> ซึ่งเป็นการกำหนดรายจ่ายขั้นต่ำที่สามารถขอรับส่งเสริมการลงทุนได้ แต่สำหรับกิจการเทคโนโลยีชีวภาพ คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนไม่ได้กำหนดรายจ่ายวิจัยและพัฒนา หรือฐานภาษีเพื่อขอรับการส่งเสริมไว้<sup>14</sup> คงมีแต่กำหนดประเภทของกิจการไว้เท่านั้น อย่างไรก็ตาม หากพิจารณาประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 2/2557 เรื่อง นโยบายและหลักเกณฑ์การส่งเสริมการลงทุน พบว่า ประกาศดังกล่าวได้กำหนดเกณฑ์การยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ตามประเภท

<sup>12</sup> คำชี้แจงสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน เรื่อง การขอรับการส่งเสริมการลงทุนประเภท 7.12 กิจการเทคโนโลยีชีวภาพ ข้อ 3.

<sup>13</sup> ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 2/2557 เรื่อง นโยบายและหลักเกณฑ์การส่งเสริมการลงทุน บัญชีประเภทกิจการที่ให้การส่งเสริมการลงทุน ประเภท 7.11 กิจการวิจัยและพัฒนา.

<sup>14</sup> คำชี้แจงสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน เรื่อง การขอรับการส่งเสริมการลงทุนประเภท 7.12 กิจการเทคโนโลยีชีวภาพ ข้อ 2, 3.

ของกิจการไว้ ดังนั้น ผู้ประกอบกิจการเทคโนโลยีชีวภาพจะต้องมีเงินลงทุนวิจัยและพัฒนาขั้นต่ำไม่น้อยกว่า 1 ล้านบาท ต่อหนึ่งโครงการ

### 3.1.1.3 สิทธิประโยชน์ทางภาษี

สิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับกิจการวิจัยและพัฒนา และกิจการเทคโนโลยีชีวภาพจะเป็นการลดหรือยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้จากการประกอบกิจการ โดยอาจจะเป็นรายได้จากการรับจ้างวิจัยและพัฒนา รายได้จากการขายสิทธิบัตรหรือค่าลิขสิทธิ์ และรายได้จากการจำหน่าย หรือการให้บริการในภายหลังจากการนำผลงานวิจัยและพัฒนาไปต่อยอดในเชิงพาณิชย์ รายละเอียดดังต่อไปนี้

สิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับกิจการวิจัยและพัฒนา ได้แก่ (ก) ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นระยะเวลา 8 ปี และหากตั้งอยู่ในเขตวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีที่ได้รับการส่งเสริมหรือได้รับการเห็นชอบจากคณะกรรมการจะได้รับการลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิร้อยละ 50 เป็นระยะเวลา 5 ปี นับแต่วันที่กำหนดระยะเวลาการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสิ้นสุดลง ทั้งนี้ ไม่กำหนดวงเงินภาษีที่จะได้รับการยกเว้น และนับรวมรายได้จากการจำหน่าย หรือการให้บริการซึ่งเป็นผลงานที่เกี่ยวกับกิจการที่ได้รับการส่งเสริมโดยตรง หรือนำไปผลิตต่อในเชิงพาณิชย์ไม่ว่าจะเป็นการผลิตเองหรือว่าจ้างผู้อื่นผลิต (ข) ได้รับยกเว้นภาษีอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักรที่ใช้ในการวิจัยและพัฒนา (ค) ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นสำหรับส่วนที่ผลิตเพื่อการส่งออกเป็นระยะเวลา 1 ปี และ (ง) สิทธิประโยชน์ที่มีใช้ในทางภาษี อาทิ อนุญาตให้นำคนต่างด้าวเข้ามาเพื่อศึกษาลู่ทางการลงทุน อนุญาตให้นำช่างฝีมือและผู้ชำนาญการเข้ามาทำงานในกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน อนุญาตให้ถือกรรมสิทธิ์ในที่ดิน อนุญาตให้ส่งออกซึ่งเงินตราต่างประเทศ<sup>15</sup>

สิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับกิจการเทคโนโลยีชีวภาพ ได้แก่ (ก) ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นระยะเวลา 8 ปี โดยไม่กำหนดวงเงินภาษีที่จะได้รับการยกเว้น และหากตั้งอยู่ในเขตวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีที่ได้รับการส่งเสริมหรือได้รับการเห็นชอบจากคณะกรรมการจะได้รับการลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิร้อยละ 50 เป็นระยะเวลา 5 ปี นับแต่วันที่กำหนดระยะเวลาการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสิ้นสุดลง (ข) ยกเว้นภาษีอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักร (ค) ยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นสำหรับส่วนที่ผลิตเพื่อการส่งออกเป็นระยะเวลา 1 ปี<sup>16</sup>

<sup>15</sup> ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 2/2557 เรื่อง นโยบายและหลักเกณฑ์การส่งเสริมการลงทุน ข้อ 9.

<sup>16</sup> ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 2/2557 เรื่อง นโยบายและหลักเกณฑ์การส่งเสริมการลงทุน ข้อ 9.

นอกจากนี้ หากผู้ที่ได้รับการส่งเสริมประกอบกิจการขาดทุนในระหว่างเวลาที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ผู้ได้รับการส่งเสริมสามารถนำผลขาดทุนประจำปีที่เกิดขึ้น ไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้น ภายหลังจากระยะเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่เกินระยะเวลา 5 ปี นับแต่วันพ้นกำหนดเวลานั้น ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 มาตรา 31 วรรค 4<sup>17</sup> ซึ่งมีหลักเกณฑ์ที่แตกต่างจากการยกยอดผลขาดทุนไปข้างหน้า ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (12)

สำหรับกระบวนการยื่นขอรับสิทธิประโยชน์นั้น ผู้ประกอบกิจการวิจัยและพัฒนาจะต้องยื่นขอรับการส่งเสริมการลงทุน ประเภทบริการ โดยจะต้องระบุรูปแบบของการวิจัยและพัฒนา ขั้นตอนการวิจัยและพัฒนา แหล่งที่มาของรายได้ บุคลากรที่ทำวิจัยและพัฒนา และแผนงานฝึกอบรมบุคลากร<sup>18</sup> ส่วนผู้ประกอบกิจการเทคโนโลยีชีวภาพจะต้องยื่นคำขอรับการส่งเสริมการลงทุน พร้อมกับแบบประกอบคำขอรับการส่งเสริม ประเภท 7.12 กิจการเทคโนโลยีชีวภาพ ซึ่งจะต้องระบุประเภทย่อยของกิจการเทคโนโลยีชีวภาพ พร้อมทั้งแนบรายละเอียดแผนการวิจัยและพัฒนา<sup>19</sup> โดยอาจจะยื่นขอภายหลังที่โครงการเทคโนโลยีชีวภาพสิ้นสุดลงแล้วก็ได้ ทั้งนี้ กรณีที่โครงการเทคโนโลยีชีวภาพได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีแห่งชาติ (สวทช.) หรือ ศูนย์ความเป็นเลิศด้านชีววิทยาศาสตร์ของประเทศไทย (สลช.) มาแล้ว ผู้ขอรับการส่งเสริมจะต้องแนบหลักฐานที่ได้รับความเห็นชอบมาด้วย ซึ่งจะทำให้สำนักงานส่งเสริมการลงทุนพิจารณาโครงการตามขั้นตอนปกติ แต่กรณีที่โครงการเทคโนโลยีดังกล่าวยังไม่ได้รับความเห็นชอบ สำนักงานส่งเสริมการลงทุนจะต้องกลั่นกรองโครงการเทคโนโลยีชีวภาพก่อน จึงจะพิจารณาโครงการตามขั้นตอนปกติ<sup>20</sup>

<sup>17</sup> สรรพากรสารสนเทศ, “สารพัน ปัญหาภาษีสรรพากร (2),” สืบค้นเมื่อวันที่ 10 มีนาคม 2559, [http://www.sanpakornsarn.com/page\\_article\\_detail\\_02.php?aID=23](http://www.sanpakornsarn.com/page_article_detail_02.php?aID=23).

<sup>18</sup> คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, “คำขอรับการส่งเสริมการลงทุน บริการ”, สืบค้นเมื่อวันที่ 10 มีนาคม 2559, [http://www.boi.go.th/upload/content/F%20PA%20PP%2003%20\(Th%20\(e-form\)\)\\_42376.pdf](http://www.boi.go.th/upload/content/F%20PA%20PP%2003%20(Th%20(e-form))_42376.pdf).

<sup>19</sup> คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, “แบบประกอบคำขอรับการส่งเสริม ประเภท 7.12 กิจการเทคโนโลยีชีวภาพ (Biotechnology),” สืบค้นเมื่อวันที่ 10 มีนาคม 2559, [http://www.boi.go.th/upload/content/F%20PA%20PP%2019%20e\\_34919.pdf](http://www.boi.go.th/upload/content/F%20PA%20PP%2019%20e_34919.pdf).

<sup>20</sup> คำชี้แจงสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน เรื่อง การขอรับการส่งเสริมการลงทุนประเภท 7.12 กิจการเทคโนโลยีชีวภาพ ข้อ 2.

### 3.1.2 สิทธิประโยชน์ตามมูลค่าของกิจการ (Merit-based Incentives)

การส่งเสริมตามมูลค่าของกิจการเป็นการให้สิทธิประโยชน์เพิ่มเติม เพื่อส่งเสริมการลงทุนและใช้จ่ายในกิจกรรมที่จะเป็นประโยชน์ต่ออุตสาหกรรมโดยรวมหรือประเทศมากขึ้น สามารถจำแนกรูปแบบการส่งเสริมได้สามลักษณะ คือ สิทธิประโยชน์เพิ่มเติมเพื่อพัฒนาความสามารถในการแข่งขัน สิทธิประโยชน์เพิ่มเติมเพื่อกระจายความเจริญสู่ภูมิภาค และสิทธิประโยชน์เพิ่มเติมเพื่อพัฒนาพื้นที่อุตสาหกรรม ทั้งนี้ ผู้ศึกษาจะขอเสนอแค่เพียงการให้สิทธิประโยชน์เพิ่มเติมที่สนับสนุนการวิจัยและพัฒนาเท่านั้น

#### 3.1.2.1 บุคคลที่สามารถขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี

ผู้ประกอบการที่สามารถยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีเพิ่มเติมตามมูลค่าของกิจการได้ จะต้องเป็นกิจการที่ได้รับการส่งเสริมตามประเภทของกิจการก่อน กล่าวคือ ต้องเป็นกลุ่มอุตสาหกรรมฐานความรู้ อุตสาหกรรมสร้างสรรค์ กิจการโครงสร้างพื้นฐานเพื่อพัฒนาประเทศ กิจการที่ใช้เทคโนโลยีขั้นสูงเพื่อสร้างมูลค่าเพิ่มแต่มีการลงทุนในประเทศน้อยหรือไม่มีเลย กิจการที่ใช้เทคโนโลยีขั้นสูงที่มีความสำคัญต่อการพัฒนาประเทศ กิจการที่ช่วยสร้างมูลค่าเพิ่มแก่วัตถุดิบในประเทศ และเสริมความแข็งแกร่งให้แก่ห่วงโซ่อุปทาน อุตสาหกรรมสนับสนุนที่ใช้เทคโนโลยีไม่สูงแต่ยังสำคัญต่อห่วงโซ่มูลค่าเท่านั้น (กลุ่ม A1 A2 A3 A4 และ B1) โดยผู้ประกอบการดังกล่าวอาจจะวิจัยและพัฒนาเองภายในบริษัท ว่าจ้างผู้อื่นภายในประเทศ หรือร่วมวิจัยพัฒนากับองค์กรในต่างประเทศก็ได้<sup>21</sup>

#### 3.1.2.2 ฐานของมาตรการจูงใจทางภาษี

มาตรการจูงใจทางภาษีเพิ่มเติมตามมูลค่าของกิจการ สามารถจำแนกได้สองรูปแบบ ประการแรก กรณีที่ได้ลงทุนหรือมีค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับการวิจัยพัฒนา เทคโนโลยีและนวัตกรรม ประการที่สอง กรณีสนับสนุนกองทุนด้านการพัฒนาเทคโนโลยี บุคลากร และการสนับสนุนสถาบันการศึกษา ศูนย์ฝึกอบรมเฉพาะทาง สถาบันวิจัย หรือหน่วยงานของภาครัฐในประเทศด้านวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี<sup>22</sup>

ประการแรก กรณีที่ได้ลงทุนหรือมีค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับการวิจัยพัฒนา เทคโนโลยีและนวัตกรรม จะต้องเป็นการวิจัยอุตสาหกรรมขั้นพื้นฐาน การวิจัยเชิงประยุกต์ การพัฒนา

<sup>21</sup> คำชี้แจงสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน เรื่อง การขอรับสิทธิประโยชน์เพิ่มเติมตามคุณค่าของโครงการ (Merit-based Incentives) ตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 2/2557 ข้อ 2.1.

<sup>22</sup> ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 2/2557 เรื่อง นโยบายและหลักเกณฑ์การส่งเสริมการลงทุน ข้อ 9.2.1.



เชิงทดลอง การออกแบบทางวิศวกรรม และการออกแบบทางอิเล็กทรอนิกส์ กล่าวคือ (ก) อาจจะเป็น การดำเนินงานเชิงปฏิบัติการ เชิงทฤษฎี หรือการดำเนินงานใดๆ ที่มีจุดมุ่งหมายเพื่อค้นหาความรู้ใหม่ที่มี คุณค่าทางเศรษฐกิจ หรือเพื่อความก้าวหน้าจากความรู้เดิมที่มีอยู่ (ข) การค้นคว้าหาการใช้ประโยชน์จาก องค์ความรู้พื้นฐาน (ค) การคิดค้นสูตรหรือการออกแบบทางวิศวกรรม และการออกแบบทาง อิเล็กทรอนิกส์เพื่อประยุกต์ใช้ประโยชน์ (ง) การทดสอบเพื่อค้นหาหรือประเมินทางเลือกต่างๆ ของ ผลิตภัณฑ์ใหม่ และกระบวนการใหม่ (จ) การออกแบบทางวิศวกรรม การออกแบบทางอิเล็กทรอนิกส์ การก่อสร้างและการทดสอบชิ้นงานต้นแบบ หุ่นจำลอง และชุดพัฒนา (ฉ) การพัฒนาผลิตภัณฑ์ต้นแบบ (ช) การสร้างกระบวนการผลิตนำร่อง และโรงงานผลิตนำร่อง (ซ) กิจกรรมทางเทคโนโลยีเพื่อ เปลี่ยนแปลงแก้ไขข้อบกพร่องของผลิตภัณฑ์ใหม่ (ฌ) งานวิศวกรรมและงานติดตั้งเครื่องจักรที่เกี่ยวข้อง โดยตรงกับการวิจัยและพัฒนาผลิตภัณฑ์ (ญ) การออกแบบทางวิศวกรรมหรือการออกแบบทาง อิเล็กทรอนิกส์เพื่อการผลิตผลิตภัณฑ์ใหม่ (ฎ) การนำความรู้ที่มีอยู่แล้วมาสร้างวัตถุจับ เครื่องมือ ผลิตภัณฑ์ กระบวนการผลิต ระบบและบริการใหม่ หรือปรับปรุงผลิตภัณฑ์ กระบวนการผลิตเดิมที่มีอยู่ แล้วให้ดีขึ้น (ฏ) กิจกรรมนวัตกรรมด้านผลิตภัณฑ์และด้านบริการที่เป็นการก่อให้เกิดสินค้าหรือบริการ ใหม่ หรือมีการปรับปรุงอย่างมากในด้านคุณลักษณะและการนำไปใช้ประโยชน์<sup>23</sup>

ฐานของมาตรการจูงใจทางภาษี หรือรายจ่ายวิจัยและพัฒนาที่สามารถ นำไปคำนวณระยะเวลาในการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเพิ่มเติม ได้แก่ (ก) ค่าจ้างหรือเงินเดือนของ นักวิจัย ผู้ช่วยวิจัย ช่างเทคนิค เจ้าหน้าที่วิเคราะห์ในห้องปฏิบัติการ นักวิชาการเฉพาะสาขาที่เกี่ยวข้อง ประจำโครงการ บุคลากรอื่นที่จ้างเพื่อให้ปฏิบัติงานตามโครงการวิจัยและพัฒนา รวมถึงค่าใช้จ่ายในการ จัดจ้างที่ปรึกษา หรือใช้บริการผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้านที่ไม่ใช่การสาธิตเครื่องมือหรืออุปกรณ์ เพื่อ ดำเนินงานตามโครงการวิจัยและพัฒนา (ข) ค่าเครื่องมือหรืออุปกรณ์ที่ใช้เฉพาะการดำเนินงานตาม โครงการวิจัยและพัฒนาซึ่งจะต้องไม่ใช่เครื่องมือหรืออุปกรณ์ดำเนินงานเป็นประจำ รวมถึงค่าปรับปรุง หรือซ่อมแซม ค่าสอบเทียบเครื่องมือหรืออุปกรณ์สำหรับโครงการวิจัยและพัฒนา และค่าใช้จ่ายอัน เนื่องมาจากงานด้านวิศวกรรม (ค) ค่าก่อสร้างและค่าปรับปรุงหรือซ่อมแซมอาคาร เพื่อใช้เป็น ห้องปฏิบัติการวิจัย (ง) ค่าใช้บริการห้องปฏิบัติการ ได้แก่ ค่าใช้จ่ายเพื่อการวิเคราะห์ ทดสอบ ตัวอย่าง หรือชิ้นงาน (จ) ค่าวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นสำหรับการวิจัยและพัฒนา (ฉ) ค่าฝึกอบรมหรือการสัมมนา สำหรับบุคลากรไทยที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับโครงการวิจัยและพัฒนา เฉพาะที่เป็นการส่งไปฝึกอบรมหรือ

<sup>23</sup> คำชี้แจงสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน เรื่อง การขอรับสิทธิประโยชน์ เพิ่มเติมตามคุณค่าของโครงการ (Merit-based Incentives) ตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการ ลงทุนที่ 2/2557 ข้อ 2.1.1.



สัมมนาภายนอกหน่วยงานของผู้ทำการวิจัยและพัฒนาทั้งในประเทศและต่างประเทศ รวมทั้งค่าเดินทาง เพื่อเข้าร่วมการฝึกอบรมหรือการสัมมนานั้นๆ ทั้งนี้ ไม่รวมค่าเบี้ยเลี้ยง ค่าอาหาร และค่าที่พักของ บุคลากร (ข) ค่าใช้จ่ายในการจ้างผู้อื่นทำการวิจัยและพัฒนาในประเทศ ทั้งนี้ ผู้รับทำการวิจัยและพัฒนา ต้องได้รับการอนุมัติให้เป็นผู้ทำการวิจัยและพัฒนาตามประกาศกระทรวงการคลังเกี่ยวกับภาษีเงินได้ เรื่อง รายชื่อผู้รับทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี (ซ) ค่าใช้จ่ายในการเช่าซื้อหรือเช่าใช้สิทธิในทรัพย์สิน ทางปัญญาที่ใช้ในการวิจัยและพัฒนา (ณ) ค่าใช้จ่ายในการดำเนินการยื่นขอรับความคุ้มครองทรัพย์สิน ทางปัญญาทั้งในและต่างประเทศ ทั้งนี้ ไม่รวมถึงค่าที่ปรึกษาและค่าธรรมเนียมรายปีเพื่อต่ออายุความ คุ้มครองทรัพย์สินทางปัญญา และ (ญ) ค่าใช้จ่ายทางตรงอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการวิจัยและพัฒนาตาม โครงการ และไม่สามารถระบุลงในหมวดค่าใช้จ่ายข้างต้นได้ อาทิ ค่าจัดหาข้อมูลเพื่อการวิจัย ค่าตอบแทนวิชาชีพอิสระ ค่าใบอนุญาตใช้สิทธิซอฟต์แวร์ ค่าฟังก์ชันส่วนเพิ่มของซอฟต์แวร์ ค่าจ้าง แรงงานภายนอกในการทดลอง การทดสอบภาคสนาม การเก็บตัวอย่าง และการเก็บข้อมูลทดลอง ค่าจ้างทำการวิจัยเชิงการตลาดและเศรษฐศาสตร์ เป็นต้น นอกจากนี้ หากเป็นโครงการวิจัยและพัฒนา ร่วม จะต้องมีส่วนที่ดำเนินการในประเทศด้วย โดยจะนับเฉพาะค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากผู้ได้รับการส่งเสริม เท่านั้น และต้องมีบุคลากรไทยปฏิบัติงานในโครงการวิจัยและพัฒนาในต่างประเทศไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของจำนวนบุคลากรทั้งหมด<sup>24</sup>

ประการที่สอง กรณีสนับสนุนกองทุนด้านการพัฒนาเทคโนโลยี บุคลากร และการสนับสนุนสถาบันการศึกษา ศูนย์ฝึกอบรมเฉพาะทาง สถาบันวิจัย หรือหน่วยงานของภาครัฐใน ประเทศด้านวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี จะครอบคลุมค่าใช้จ่ายจัดฝึกอบรมหรือฝึกทำงานเพื่อพัฒนา ทักษะ เทคโนโลยีและนวัตกรรมให้กับนักศึกษาหรือครูที่อยู่ระหว่างการศึกษาด้านวิทยาศาสตร์และ เทคโนโลยี รวมถึงค่าใช้จ่ายในการส่งเสริมบุคลากรด้านวิทยาศาสตร์ เทคโนโลยีและนวัตกรรมจาก สถาบันการศึกษาหรือสถาบันวิจัยของภาครัฐไปปฏิบัติงานในภาคเอกชน ด้านการวิจัยและพัฒนาเพื่อ เพิ่มความสามารถการแข่งขันของภาคเอกชน<sup>25</sup>

<sup>24</sup> คำชี้แจงสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน เรื่อง การขอรับสิทธิประโยชน์ เพิ่มเติมตามคุณค่าของโครงการ (Merit-based Incentives) ตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการ ลงทุนที่ 2/2557 ข้อ 2.1.2.

<sup>25</sup> คำชี้แจงสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน เรื่อง การขอรับสิทธิประโยชน์เพิ่มเติม ตามคุณค่าของโครงการ (Merit-based Incentives) ตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 2/2557 ข้อ 2.2 และดู คำชี้แจงสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน เรื่อง การขอรับสิทธิประโยชน์เพิ่มเติม

### 3.1.2.3 สิทธิประโยชน์ทางภาษี

สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ได้รับจากการส่งเสริมตามมูลค่าของกิจการจะเป็นการขยายระยะเวลาของการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตั้งแต่ 1-3 ปี ทั้งนี้ ระยะเวลาจะแปรผันตามมูลค่าของค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนา สามารถแบ่งได้สามระดับ

ระดับแรก ผู้ประกอบการที่มีค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาไม่น้อยกว่าร้อยละ 1 ของยอดขายรวมใน 3 ปีแรก หรือไม่น้อยกว่า 200 ล้านบาท แล้วแต่มูลค่าใดต่ำกว่า จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเพิ่มเติมอีก 1 ปี แต่รวมแล้วไม่เกิน 8 ปี<sup>26</sup>

ระดับที่สอง ผู้ประกอบการที่มีค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาไม่น้อยกว่าร้อยละ 2 ของยอดขายรวมใน 3 ปีแรก หรือไม่น้อยกว่า 400 ล้านบาท แล้วแต่มูลค่าใดต่ำกว่า จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเพิ่มเติมอีก 2 ปี แต่รวมแล้วไม่เกิน 8 ปี<sup>27</sup>

ระดับที่สาม ผู้ประกอบการที่มีค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาไม่น้อยกว่าร้อยละ 3 ของยอดขายรวมใน 3 ปีแรก หรือไม่น้อยกว่า 600 ล้านบาท แล้วแต่มูลค่าใดต่ำกว่า จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเพิ่มเติมอีก 3 ปี แต่รวมแล้วไม่เกิน 8 ปี<sup>28</sup>

ขั้นตอนการยื่นขอรับสิทธิประโยชน์เพิ่มเติม กรณีกลุ่มอุตสาหกรรมฐานความรู้ อุตสาหกรรมสร้างสรรค์ กิจการโครงสร้างพื้นฐานเพื่อพัฒนาประเทศ กิจการที่ใช้เทคโนโลยีขั้นสูงเพื่อสร้างมูลค่าเพิ่ม แต่มีการลงทุนในประเทศน้อยหรือไม่มีเลย กิจการที่ใช้เทคโนโลยีขั้นสูงที่มีความสำคัญต่อการพัฒนาประเทศ กิจการที่ช่วยสร้างมูลค่าเพิ่มแก่วัตถุดิบในประเทศ และเสริมความแข็งแกร่งให้แก่ห่วงโซ่อุปทาน (กลุ่ม A) สามารถยื่นขอรับการส่งเสริมเพิ่มเติม หลังจากยื่นคำขอรับส่งเสริมหลักก็ได้ แต่หากยื่นภายหลัง ในวันที่ยื่นขอรับเพิ่มเติมจะต้องมีระยะเวลาและวงเงินจากสิทธิ

---

ตามคุณค่าของโครงการ (Merit-based Incentives) ตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 2/2557 (ฉบับที่ 2).

<sup>26</sup> ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 2/2557 เรื่อง นโยบายและหลักเกณฑ์การส่งเสริมการลงทุน ข้อ 9.2.1.

<sup>27</sup> ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 2/2557 เรื่อง นโยบายและหลักเกณฑ์การส่งเสริมการลงทุน ข้อ 9.2.1.

<sup>28</sup> ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 2/2557 เรื่อง นโยบายและหลักเกณฑ์การส่งเสริมการลงทุน ข้อ 9.2.1.

ประโยชน์เหลืออยู่ และกรณีกลุ่มอุตสาหกรรมสนับสนุนที่ใช้เทคโนโลยีไม่สูงแต่ยังสำคัญต่อห่วงโซ่มูลค่า (กลุ่ม B) จะต้องยื่นคำขอรับส่งเสริมเพิ่มเติมพร้อมคำขอหลักเท่านั้น<sup>29</sup>

### 3.2 มาตรการเครดิตภาษี

นอกจากมาตรการลดหรือยกเว้นภาษีตามที่กล่าวไว้ข้างต้น คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนยังบังคับใช้มาตรการเครดิต ตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2557 เรื่อง มาตรการส่งเสริมการลงทุนเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพการผลิต โดยสามารถจำแนกรูปแบบของสิทธิประโยชน์ได้สามประเภท ประเภทแรก มาตรการส่งเสริมการลงทุนเพื่อการประหยัดพลังงาน การใช้พลังงานทดแทน หรือการลดผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม ประเภทที่สอง มาตรการส่งเสริมการลงทุนให้มีการปรับเปลี่ยนเครื่องจักรเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพการผลิต และประเภทที่สาม มาตรการส่งเสริมการลงทุนเพื่อการวิจัยและพัฒนา และออกแบบทางวิศวกรรมเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพการผลิต ทั้งนี้ ผู้ศึกษาจะขอเสนอแต่เพียงมาตรการส่งเสริมการลงทุนเพื่อการวิจัยและพัฒนาเท่านั้น เนื่องจากมาตรการดังกล่าวมีส่วนในการสนับสนุนการวิจัยและพัฒนาของประเทศ

#### 3.2.1 บุคคลที่สามารถขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี

มาตรการส่งเสริมการลงทุนเพื่อการวิจัยและพัฒนาเป็นมาตรการที่ใช้บังคับกับผู้ประกอบกิจการตามประเภทกิจการที่คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนประกาศให้การสนับสนุนเท่านั้น<sup>30</sup> ได้แก่ อุตสาหกรรมฐานความรู้ อุตสาหกรรมสร้างสรรค์ กิจการโครงสร้างพื้นฐานเพื่อพัฒนาประเทศ กิจการที่ใช้เทคโนโลยีขั้นสูงเพื่อสร้างมูลค่าเพิ่มแต่มีการลงทุนในประเทศน้อยหรือไม่มีเลย กิจการที่ใช้เทคโนโลยีขั้นสูงที่มีความสำคัญต่อการพัฒนาประเทศ กิจการที่ช่วยสร้างมูลค่าเพิ่มแก่วัตถุดิบในประเทศ และเสริมความแข็งแกร่งให้แก่ห่วงโซ่อุปทาน อุตสาหกรรมสนับสนุนที่ใช้เทคโนโลยีไม่สูงแต่ยังสำคัญต่อห่วงโซ่มูลค่า (ประเภทกิจการ A1 A2 A3 A4 B1 B2) ดังนั้น หากประกอบธุรกิจการนอกเหนือจากข้างต้นแล้ว ผู้ประกอบธุรกิจจะไม่สามารถมายื่นขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีได้เลย

<sup>29</sup> คำชี้แจงสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน เรื่อง การขอรับสิทธิประโยชน์เพิ่มเติมตามคุณค่าของโครงการ (Merit-based Incentives) ตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 2/2557 ข้อ 1.

<sup>30</sup> ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2557 เรื่อง มาตรการส่งเสริมการลงทุนเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพการผลิต ข้อ 3.1.

ในการยื่นขอรับสิทธิประโยชน์นั้น หากเป็นผู้ประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนประเภทลดหรือยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลอยู่แล้ว บุคคลดังกล่าวจะสามารถยื่นขอรับการส่งเสริมได้ก็ต่อเมื่อระยะเวลาในการยกเว้นภาษีหรือลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลสิ้นสุดลงไปแล้ว หรือหากเป็นโครงการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล บุคคลดังกล่าวสามารถมายื่นขอรับสิทธิประโยชน์ตามมาตรการนี้ได้เลย<sup>31</sup>

### 3.2.2 ฐานของมาตรการจูงใจทางภาษี

ในเบื้องต้น โครงการวิจัยและพัฒนาที่สามารถยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีได้ ต้องเป็นการวิจัยอุตสาหกรรมขั้นพื้นฐาน การวิจัยเชิงประยุกต์ การพัฒนาเชิงทดลอง การออกแบบทางวิศวกรรม และการออกแบบทางอิเล็กทรอนิกส์ ได้แก่ (ก) การดำเนินงานเชิงปฏิบัติการ เชิงทฤษฎี หรือการดำเนินงานใดๆ ที่มีจุดมุ่งหมายเพื่อค้นหาความรู้ใหม่ที่มีคุณค่าทางเศรษฐกิจ หรือเพื่อความก้าวหน้าจากความรู้เดิมที่มีอยู่ (ข) การค้นคว้าหาการใช้ประโยชน์จากองค์ความรู้พื้นฐาน (ค) การคิดค้นสูตรหรือการออกแบบทางวิศวกรรม และการออกแบบทางอิเล็กทรอนิกส์เพื่อประยุกต์ใช้ประโยชน์ (ง) การทดสอบเพื่อค้นหาหรือประเมินทางเลือกต่างๆ ของผลิตภัณฑ์ใหม่ และกระบวนการใหม่ (จ) การออกแบบทางวิศวกรรม การออกแบบทางอิเล็กทรอนิกส์ การก่อสร้างและการทดสอบชิ้นงานต้นแบบ หุ่นจำลอง และชุดพัฒนา (ฉ) การพัฒนาผลิตภัณฑ์ต้นแบบ (ช) การสร้างกระบวนการผลิตนำร่อง และโรงงานผลิตนำร่อง (ซ) กิจกรรมทางเทคโนโลยีเพื่อเปลี่ยนแปลงแก้ไขข้อบกพร่องของผลิตภัณฑ์ใหม่ (ฌ) งานวิศวกรรมและงานติดตั้งเครื่องจักรที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการวิจัยและพัฒนาผลิตภัณฑ์ (ญ) การออกแบบทางวิศวกรรมหรือการออกแบบทางอิเล็กทรอนิกส์เพื่อการผลิตผลิตภัณฑ์ใหม่ (ฎ) การนำความรู้ที่มีอยู่แล้วมาสร้างวัตถุดิบ เครื่องมือ ผลิตภัณฑ์ กระบวนการผลิต ระบบและบริการใหม่ หรือปรับปรุงผลิตภัณฑ์ กระบวนการผลิตเดิมที่มีอยู่แล้วให้ดีขึ้น (ฏ) กิจกรรมนวัตกรรมด้านผลิตภัณฑ์และด้านบริการที่เป็นการก่อให้เกิดสินค้าหรือบริการใหม่ หรือมีการปรับปรุงอย่างมากในด้านคุณลักษณะ และการนำไปใช้ประโยชน์<sup>32</sup>

ค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาที่สามารถนำมาคำนวณเป็นเงินลงทุน ได้แก่ (ก) ค่าจ้างหรือเงินเดือนของนักวิจัย ผู้ช่วยวิจัย ช่างเทคนิค เจ้าหน้าที่วิเคราะห์ในห้องปฏิบัติการ นักวิชาการเฉพาะ

<sup>31</sup> ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2557 เรื่อง มาตรการส่งเสริมการลงทุนเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพการผลิต ข้อ 3.2.

<sup>32</sup> คำชี้แจงสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน เรื่อง การขอรับการส่งเสริมตามมาตรการส่งเสริมการลงทุนเพื่อการวิจัยพัฒนา และออกแบบทางวิศวกรรมเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2557 ข้อ 4.1.

สาขาที่เกี่ยวข้องประจำโครงการ บุคลากรอื่นที่จ้างเพื่อให้ปฏิบัติงานตามโครงการวิจัยและพัฒนา รวมถึงค่าใช้จ่ายในการจัดจ้างที่ปรึกษา หรือใช้บริการผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้านที่ไม่ใช่การสาธิตเครื่องมือหรืออุปกรณ์ เพื่อดำเนินงานตามโครงการวิจัยและพัฒนา (ข) ค่าเครื่องมือหรืออุปกรณ์ที่ใช้เฉพาะการดำเนินงานตามโครงการวิจัยและพัฒนา ซึ่งจะต้องไม่ใช่เครื่องมือหรืออุปกรณ์ดำเนินงานเป็นประจำ รวมถึงค่าปรับปรุงหรือซ่อมแซม ค่าสอบเทียบเครื่องมือหรืออุปกรณ์สำหรับโครงการวิจัยและพัฒนา และค่าใช้จ่ายอื่นเนื่องมาจากงานด้านวิศวกรรม (ค) ค่าก่อสร้างและค่าปรับปรุงหรือซ่อมแซมอาคาร เพื่อใช้เป็นห้องปฏิบัติการวิจัย (ง) ค่าใช้บริการห้องปฏิบัติการ ได้แก่ ค่าใช้จ่ายเพื่อการวิเคราะห์ ทดสอบ ตัวอย่าง หรือชิ้นงาน (จ) ค่าวัสดุดิบหรือวัสดุจำเป็นสำหรับการวิจัยและพัฒนา (ฉ) ค่าฝึกอบรมหรือการสัมมนาสำหรับบุคลากรไทยที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับโครงการวิจัยและพัฒนา เฉพาะที่เป็นการส่งไปฝึกอบรมหรือสัมมนาภายนอกหน่วยงานของผู้ทำการวิจัยและพัฒนาทั้งในประเทศและต่างประเทศ รวมทั้งค่าเดินทางเพื่อเข้าร่วมการฝึกอบรมหรือการสัมมนานั้นๆ ทั้งนี้ ไม่รวมค่าเบี้ยเลี้ยง ค่าอาหาร และค่าที่พักของบุคลากร (ช) ค่าใช้จ่ายในการจ้างผู้อื่นทำการวิจัยและพัฒนาในประเทศ ทั้งนี้ ผู้รับทำการวิจัยและพัฒนาต้องได้รับการอนุมัติให้เป็นผู้ทำการวิจัยและพัฒนาตามประกาศกระทรวงการคลัง เกี่ยวกับภาษีเงินได้ เรื่อง รายชื่อผู้รับทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี (ซ) ค่าใช้จ่ายในการเช่าซื้อหรือเช่าใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาที่ใช้ในการวิจัยและพัฒนา (ฌ) ค่าใช้จ่ายในการดำเนินการยื่นขอรับความคุ้มครองทรัพย์สินทางปัญญาทั้งในและต่างประเทศ ทั้งนี้ ไม่รวมถึงค่าที่ปรึกษาและค่าธรรมเนียมรายปีเพื่อต่ออายุความคุ้มครองทรัพย์สินทางปัญญา และ (ญ) ค่าใช้จ่ายทางตรงอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการวิจัยและพัฒนาตามโครงการ และไม่สามารถระบุลงในหมวดค่าใช้จ่ายข้างต้นได้ อาทิ ค่าจัดหาข้อมูลเพื่อการวิจัย ค่าตอบแทนวิชาชีพอิสระ ค่าใบอนุญาตใช้สิทธิซอฟต์แวร์ ค่าฟังก์ชันส่วนเพิ่มของซอฟต์แวร์ ค่าจ้างแรงงานภายนอกในการทดลอง การทดสอบภาคสนาม การเก็บตัวอย่าง และการเก็บข้อมูลทดลอง ค่าจ้างทำการวิจัยเชิงการตลาดและเศรษฐศาสตร์ เป็นต้น ทั้งนี้ ผู้ประกอบการสามารถนำค่าใช้จ่ายในปีภาษีปัจจุบันมาลงเป็นฐานในการคำนวณเครดิตภาษีได้เต็มจำนวน ซึ่งเป็นรูปแบบของฐานปริมาณ นอกจากนี้ หากเป็นโครงการวิจัยและพัฒนาร่วม จะต้องมีส่วนที่ดำเนินการในประเทศด้วย โดยจะนับเฉพาะค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากผู้ได้รับการส่งเสริมเท่านั้น และต้องมีบุคลากรไทยปฏิบัติงานในโครงการวิจัยและพัฒนาในต่างประเทศไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของจำนวนบุคลากรทั้งหมด<sup>33</sup>

---

<sup>33</sup> คำชี้แจงสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน เรื่อง การขอรับการส่งเสริมตามมาตรการส่งเสริมการลงทุนเพื่อการวิจัยพัฒนา และออกแบบทางวิศวกรรมเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2557 ข้อ 4.2.

มาตรการส่งเสริมการลงทุนเพื่อการวิจัยและพัฒนาที่ได้กำหนดค่าใช้จ่ายในการลงทุนวิจัยและพัฒนาขั้นต่ำไว้อีกด้วย กล่าวคือ กรณีผู้ประกอบการเป็นบริษัททั่วไปต้องมีขนาดการลงทุนไม่น้อยกว่า 1 ล้านบาท ไม่รวมค่าที่ดินและทุนหมุนเวียน แต่กรณีผู้ประกอบการเป็นวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม<sup>34</sup> ต้องมีขนาดการลงทุนไม่น้อยกว่า 500,000 บาท ไม่รวมค่าที่ดินและทุนหมุนเวียน นอกจากนี้ มาตรการส่งเสริมการลงทุนวิจัยและพัฒนาดังกล่าวยังได้กำหนดจำนวนเงินทุนขั้นต่ำภายหลังจากที่ยื่นขอรับการส่งเสริมอีกด้วย กล่าวคือ หากเป็นบริษัททั่วไป ต้องลงทุนวิจัยและพัฒนาไม่น้อยกว่าร้อยละ 1 ของยอดขายรวมในสามปีแรก นับจากวันที่ยื่นขอรับการส่งเสริม และหากเป็นผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมต้องลงทุนวิจัยและพัฒนาไม่น้อยกว่าร้อยละ 0.5 ของยอดขายรวมในสามปีแรก นับจากวันที่ยื่นขอรับการส่งเสริม<sup>35</sup>

### 3.2.3 สิทธิประโยชน์ทางภาษี

ผู้ประกอบการที่ยื่นขอรับสิทธิประโยชน์จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลแบบอัตราคงที่ร้อยละ 50 ของเงินลงทุน (ไม่รวมค่าที่ดินและเงินทุนหมุนเวียนในการปรับปรุง) ผู้ประกอบการที่ได้รับการส่งเสริมสามารถนำสิทธิประโยชน์ไปหักออกจากภาษีเงินได้นิติบุคคลที่บริษัทพึงชำระอย่างไม่มีการกำหนดเพดาน อันมีลักษณะเป็นการเครดิตภาษี อย่างไรก็ตาม สิทธิประโยชน์จากมาตรการจูงใจทางภาษีประเภทนี้กำหนดระยะเวลาไว้ 3 ปีเท่านั้น หากบริษัทได้รับเครดิตภาษีแล้ว ไม่มีกำไรสุทธิจากการดำเนินธุรกิจอย่างเพียงพอ บริษัทจะไม่สามารถนำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่มาใช้เมื่อพ้นกำหนดระยะเวลา 3 ปีได้ และบริษัทไม่สามารถนำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ยกยอดไปใช้ในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไปได้ ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 มาตรา 31 วรรค 4 นอกจากนี้ หากบริษัทได้เคยยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ตามมาตรการดังกล่าวนี้ไปแล้ว บริษัทจะไม่สามารถยื่นขอรับสิทธิประโยชน์จากโครงการวิจัยและพัฒนาเดิมดังกล่าวอีกได้<sup>36</sup>

<sup>34</sup> วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม หมายถึง บริษัทที่มีสินทรัพย์ถาวรสุทธิหรือขนาดการลงทุน (ไม่รวมค่าที่ดินและทุนหมุนเวียน) ไม่เกิน 200 ล้านบาท และถือหุ้นโดยคนสัญชาติไทยไม่น้อยกว่าร้อยละ 51 ของทุนจดทะเบียน ที่มา ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2557 เรื่อง มาตรการส่งเสริมการลงทุนเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพการผลิต ข้อ 3.4.

<sup>35</sup> ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2557 เรื่อง มาตรการส่งเสริมการลงทุนเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพการผลิต ข้อ 3.6.

<sup>36</sup> ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2557 เรื่อง มาตรการส่งเสริมการลงทุนเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพการผลิต ข้อ 3.7.



ภายใต้กระบวนการยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี ผู้ขอรับสิทธิประโยชน์ต้องยื่นคำขอรับการส่งเสริม พร้อมกับ แบบประกอบคำขอรับสิทธิประโยชน์ตามมาตรการส่งเสริมการลงทุนเพื่อการวิจัยและพัฒนา ตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2557 เรื่อง มาตรการส่งเสริมการลงทุนเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพการผลิต ภายในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2560<sup>37</sup>

### 3.3 มาตรการหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติม

กรมสรรพากรเป็นหน่วยงานหลักที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษี มีอำนาจตามมาตรา 3 (1) แห่งประมวลรัษฎากร แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 ในการลดหรือยกเว้นภาษีเพื่อให้เหมาะสมกับเหตุการณ์ นอกจากนี้ กรมสรรพากรยังมีบทบาทสำคัญในการส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี และนวัตกรรม ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 297) พ.ศ. 2539 เพื่อส่งเสริมการวิจัยพัฒนาเทคโนโลยีของภาคเอกชนเป็นครั้งแรก จนกระทั่งในปัจจุบันได้มีพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 598) พ.ศ. 2559 มาบังคับใช้แทน โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริมและจูงใจให้ภาคเอกชนวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีและนวัตกรรมให้แก่หน่วยงานของภาครัฐหรือเอกชนมากยิ่งขึ้น ซึ่งจะสามารถเกิดการพัฒนาเศรษฐกิจโดยรวม และช่วยยกระดับขีดความสามารถในการแข่งขันของประเทศ

#### 3.3.1 บุคคลที่สามารถขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี

บุคคลที่สามารถมาขอรับสิทธิประโยชน์ได้จะต้องเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามประมวลรัษฎากร ส่วน 3 หมวด 3 ลักษณะ 1 มาตรา 39 ในเบื้องต้น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จะขอรับสิทธิประโยชน์ประเภทหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติม จะต้องไม่นำรายจ่ายวิจัยและพัฒนาไปใช้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ไม่ว่าจะทั้งหมดหรือบางส่วน<sup>38</sup> สามารถจำแนกบุคคลที่มีสิทธิยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีได้สามประเภท

<sup>37</sup> คำชี้แจงสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน เรื่อง การขอรับการส่งเสริมตามมาตรการส่งเสริมการลงทุนเพื่อการวิจัยพัฒนา และออกแบบทางวิศวกรรมเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2557 ข้อ 3.1.

<sup>38</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 598) พ.ศ. 2559 มาตรา 6.



ประเภทแรก บริษัทผู้ว่าจ้างทำวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี โดยผู้รับจ้างวิจัยพัฒนา ต้องได้รับการประกาศในราชกิจจานุเบกษาให้เป็นผู้รับทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี และมีรายชื่อปรากฏอยู่ในประกาศกระทรวงการคลังเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 4) เรื่อง รายชื่อผู้รับทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี<sup>39</sup>

ประเภทที่สอง บริษัทที่รับวิจัยและพัฒนาให้กับบริษัทเอง และบริษัทดังกล่าวต้องได้รับการประกาศในราชกิจจานุเบกษาให้เป็นผู้รับทำการวิจัยและพัฒนา ตามประกาศกระทรวงการคลังเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 4) เรื่อง รายชื่อผู้รับทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีด้วย ทั้งนี้ บริษัทดังกล่าวต้องออกใบรับให้กับตนเองเสมือนเป็นการรับทำวิจัยและพัฒนาให้กับบุคคลอื่น<sup>40</sup>

ประเภทที่สาม กรณีเจ้าของโครงการวิจัยพัฒนาว่าจ้างหน่วยงานผู้รับวิจัยพัฒนาที่มีรายชื่อเป็นผู้รับวิจัยพัฒนา ตามประกาศกระทรวงการคลังเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 4) เรื่อง รายชื่อผู้รับทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี แล้วผู้รับวิจัยพัฒนาดังกล่าวให้ทุนแก่มหาวิทยาลัยหรือหน่วยงานรัฐเพื่อวิจัยและพัฒนา เจ้าของโครงการวิจัยและพัฒนาสามารถนำค่าใช้จ่ายดังกล่าว (ค่าใช้จ่ายที่ผู้รับวิจัยพัฒนาให้ทุนแก่มหาวิทยาลัยหรือหน่วยงานของรัฐ) มาขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีได้โดยใช้ใบเสร็จรับเงินเป็นหลักฐาน อย่างไรก็ตาม กรณีเจ้าของโครงการเป็นผู้ทำวิจัยเอง โดยไม่ได้ขึ้นทะเบียนเป็นหน่วยงานผู้รับทำวิจัยพัฒนา ตามประกาศกระทรวงการคลังเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 4) เรื่อง รายชื่อผู้รับทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี แล้วเจ้าของโครงการดังกล่าวให้ทุนวิจัยแก่มหาวิทยาลัยหรือหน่วยงานของรัฐเพื่อทำวิจัยและพัฒนา เจ้าของโครงการจะไม่สามารถนำค่าใช้จ่ายดังกล่าวมาขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีได้<sup>41</sup>

ในการยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีนั้น ผลลัพธ์ที่ได้จากงานวิจัยและพัฒนาจะต้องมีความสอดคล้องกับลักษณะการดำเนินงานทางธุรกิจของบริษัทเจ้าของโครงการ และบริษัทเจ้าของโครงการจะต้องเป็นผู้ที่ใช้ประโยชน์จากผลลัพธ์ของงานวิจัยและพัฒนาด้วย หากโครงการวิจัยที่ยื่นขอรับรอง มีลักษณะของการว่าจ้างช่วงทั้งหมดของการดำเนินงาน ผู้รับจ้างช่วงโครงการจะไม่สามารถขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีนี้นี้ได้ รวมถึงโครงการวิจัยพัฒนาที่มีขอบเขตการดำเนินงานแท้จริงทั้งหมด

<sup>39</sup> ประกาศกระทรวงการคลังเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 3) เรื่อง กำหนดหน่วยงานของรัฐหรือเอกชนที่รับทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี ข้อ 6 (ก).

<sup>40</sup> ประกาศกระทรวงการคลังเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 3) เรื่อง กำหนดหน่วยงานของรัฐหรือเอกชนที่รับทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี ข้อ 6 (ข).

<sup>41</sup> แนวทางการทำงาน เรื่อง หลักเกณฑ์และแนวปฏิบัติการพิจารณารับรองโครงการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี สำนักงานพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีแห่งชาติ ข้อ 2.2.1.

อยู่ในความรับผิดชอบของบริษัทที่มีได้เป็นผู้วิจัยและพัฒนา ตามประกาศกระทรวงการคลังเกี่ยวกับ ภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 4) จะไม่สามารถขอรับสิทธิประโยชน์จากมาตรการนี้ได้<sup>42</sup>

### 3.3.2 ฐานของมาตรการจูงใจทางภาษี

ในเบื้องต้น ผู้ศึกษาจะขอเสนอนิยามของการวิจัยและพัฒนาที่สามารถนำมา ขอรับสิทธิประโยชน์ได้ ซึ่งมีความสำคัญต่อขอบเขตของมาตรการจูงใจทางภาษี โดยลักษณะของ งานวิจัยและพัฒนาต้องเป็นการวิจัยอุตสาหกรรมขั้นพื้นฐาน<sup>43</sup> หรือการวิจัยเชิงประยุกต์<sup>44</sup> สามารถ จำแนกกิจการวิจัยและพัฒนาอย่างละเอียดได้ดังนี้ (ก) การดำเนินงานเชิงทฤษฎี เชิงปฏิบัติการหรือการ ดำเนินงานใดๆ ที่มีจุดมุ่งหมายเพื่อสร้าง ค้นหาคำค้นคว้าใหม่ หรือเพื่อความก้าวหน้าจากความรู้เดิมที่มีอยู่ (ข) การค้นคว้า วิจัย พัฒนาหรือการดำเนินการใดเพื่อใช้ประโยชน์จากองค์ความรู้พื้นฐาน (ค) การ คิดค้นสูตรหรือการออกแบบเพื่อประยุกต์ใช้ประโยชน์ (ง) การทดสอบเพื่อค้นหาหรือประเมินทางเลือก

<sup>42</sup> แนวทางการทำงาน เรื่อง หลักเกณฑ์และแนวปฏิบัติการพิจารณารับรองโครงการวิจัย และพัฒนาเทคโนโลยี สำนักงานพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีแห่งชาติ ข้อ 2.2.3.

<sup>43</sup> การวิจัยอุตสาหกรรมขั้นพื้นฐาน หมายถึง “การวิจัยตามแบบแผนหรือการค้นคว้าอย่าง จริงจัง โดยมุ่งที่จะค้นพบความรู้ใหม่ และมีความมุ่งหวังว่าความรู้ดังกล่าวจะเป็นประโยชน์ในการพัฒนา ผลิตภัณฑ์ กรรมวิธีในการผลิต หรือการให้บริการ หรือโดยมุ่งที่จะนำความก้าวหน้าอย่างเห็นได้ชัดมาสู่ ผลิตภัณฑ์ กรรมวิธีในการผลิต หรือการให้บริการที่มีอยู่เดิม” ตามประกาศกระทรวงการคลังเกี่ยวกับภาษี เงินได้ (ฉบับที่ 3) เรื่อง กำหนดหน่วยงานของรัฐหรือเอกชนที่รับทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี ข้อ 3 (ก).

<sup>44</sup> การวิจัยเชิงประยุกต์ หมายถึง “การนำผลการวิจัยอุตสาหกรรมขั้นพื้นฐานมาใช้เป็นแบบ แผน แบบพิมพ์เขียวหรือแบบแปลนสำหรับผลิตภัณฑ์ กรรมวิธีหรือการให้บริการซึ่งทำขึ้นมาใหม่ เปลี่ยนแปลงหรือปรับปรุง ทั้งนี้ ไม่ว่าจะเพื่อขายหรือใช้เอง และรวมถึงการประดิษฐ์ต้นแบบครั้งแรกซึ่งไม่ สามารถใช้ในเชิงพาณิชย์ หมายความว่า สิ่งที่ได้จากการประดิษฐ์ต้นแบบครั้งแรกนั้นไม่สามารถนำไปใช้ใน เชิงพาณิชย์ได้ แต่ความรู้ที่ได้ที่ได้จากการประดิษฐ์ต้นแบบครั้งแรกสามารถนำไปใช้เพื่อให้ได้การประดิษฐ์ที่ สามารถใช้ในเชิงพาณิชย์ได้ นอกจากนี้ การวิจัยเชิงประยุกต์ยังรวมถึงการคิดค้นสูตร และการออกแบบ ผลิตภัณฑ์ กรรมวิธี หรือการให้บริการในรูปแบบต่างๆ และการสาธิตเบื้องต้นหรือโครงการนำร่อง โดยมีเงื่อนไข ว่าโครงการดังกล่าวไม่สามารถที่จะถูกตัดแปลงหรือนำไปใช้เพื่อประโยชน์ในการอุตสาหกรรมหรือการ พาณิชยกรรม อย่างไรก็ตาม การวิจัยเชิงประยุกต์ไม่รวมถึงการเปลี่ยนแปลงตามปกติหรือตามระยะเวลาของ ผลิตภัณฑ์ ระบบการผลิต กรรมวิธีการผลิต การให้บริการหรือกิจการอื่นๆ ที่กำลังดำเนินงาน แม้ว่าการ เปลี่ยนแปลงนี้จะทำให้มีความก้าวหน้า” ตามประกาศกระทรวงการคลังเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 3) เรื่อง กำหนดหน่วยงานของรัฐหรือเอกชนที่รับทำการวิจัย และพัฒนาเทคโนโลยี ข้อ 3 (ข).

ต่างๆ ของผลิตภัณฑ์ใหม่ บรรจุภัณฑ์ใหม่ กระบวนการใหม่และการบริการใหม่ (จ) การออกแบบ การก่อสร้าง และการทดสอบชิ้นงาน ต้นแบบหุ่นจำลองหรือชุดพัฒนา (ฉ) การออกแบบผลิตภัณฑ์ บรรจุภัณฑ์ กระบวนการ การบริการหรือระบบใดๆ ที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีใหม่ หรือเกี่ยวข้องกับการปรับปรุงของเดิมอย่างเป็นสาระสำคัญ หรือที่มีการจดทะเบียนทรัพย์สินทางปัญญา (ช) การพัฒนาผลิตภัณฑ์ต้นแบบ (ซ) การสร้างกระบวนการผลิตนำร่อง (ฅ) กิจกรรมทางเทคโนโลยีเพื่อเปลี่ยนแปลงแก้ไขข้อบกพร่องของผลิตภัณฑ์ กระบวนการผลิตที่สืบเนื่องจากการพัฒนาผลิตภัณฑ์ต้นแบบหรือการสร้างกระบวนการผลิตนำร่อง (ญ) งานวิศวกรรมอุตสาหกรรม และงานตั้งเครื่องใหม่ที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการวิจัยและพัฒนาผลิตภัณฑ์ หรือกระบวนการใหม่ที่สืบเนื่องจากการพัฒนาผลิตภัณฑ์ต้นแบบหรือการสร้างกระบวนการนำร่อง (ฎ) การออกแบบเพื่อการผลิตผลิตภัณฑ์ใหม่ หรือกระบวนการผลิตใหม่ที่สืบเนื่องจากการพัฒนาผลิตภัณฑ์ต้นแบบหรือการสร้างกระบวนการผลิตนำร่อง (ฏ) สิ่งที่เป็นการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีด้านเทคโนโลยีสารสนเทศและซอฟต์แวร์ ด้านยาและเคมีภัณฑ์ การนำองค์ความรู้จากการซื้อและใช้สิทธิในเทคโนโลยีสำหรับนำมาใช้พัฒนาต่อยอดการปรับปรุงเครื่องจักร การทดสอบเครื่องจักรหรือการทดสอบผลิตภัณฑ์ตามระยะเวลาของการดำเนินงาน<sup>45</sup>

กิจการที่มีใช้การวิจัยและพัฒนา และผู้ประกอบการไม่สามารถนำค่าใช้จ่ายมาขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี มีลักษณะดังต่อไปนี้ (ก) การทดสอบวิเคราะห์เครื่องมือหรือผลิตภัณฑ์ที่มีจุดประสงค์เพื่อควบคุมคุณภาพหรือควบคุมปริมาณที่เป็นงานประจำ (ข) การทดสอบเทียบมาตรฐาน และการทดสอบวิเคราะห์ของวัสดุ ส่วนประกอบ ผลิตภัณฑ์และกระบวนการที่เป็นงานประจำ (ค) การบริการข้อมูลทางวิทยาศาสตร์และวิชาการ (ง) การรวบรวมข้อมูลเพื่อใช้ทั่วไป และการสำรวจผู้บริโภค การโฆษณา การวิจัยตลาดและการสำรวจสำมะโนประชากร (จ) การศึกษาความเป็นไปได้ของโครงการและการศึกษาที่เกี่ยวกับนโยบายและการจัดการ (ฉ) การให้การศึกษ การฝึกอบรมและการให้บริการหลังการขาย (ช) การบำรุงรักษาคอมพิวเตอร์ และการพัฒนาซอฟต์แวร์ที่กระทำเป็นประจำ การจัดเก็บข้อมูล การจัดการเก็บข้อมูลให้เป็นระบบระเบียบโดยใช้องค์ความรู้หรือซอฟต์แวร์ที่มีมาแล้ว ซึ่งไม่แสดงถึงลักษณะที่เป็นการคิดค้น หรือออกแบบบริการใหม่ๆ แต่อย่างไร การดำเนินงานที่ไม่มีการนำผลงานวิจัยขั้นพื้นฐานมาใช้อย่างแท้จริง เป็นเพียงการนำซอฟต์แวร์ที่มีอยู่ในท้องตลาดมาประยุกต์ใช้เพื่อแก้ปัญหาของระบบเท่านั้น ไม่ได้ก่อให้เกิดความรู้หรือเทคโนโลยี

<sup>45</sup> แนวทางการทำงาน เรื่อง หลักเกณฑ์และแนวปฏิบัติการพิจารณารับรองโครงการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี สำนักงานพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีแห่งชาติ ข้อ 1.1.

ใหม่แต่อย่างไร (ซ) การขอรับรองมาตรฐานเพื่อประโยชน์ในเชิงพาณิชย์ หรือเพื่อวัตถุประสงค์ในการขึ้นทะเบียนตามข้อกำหนดหรือความต้องการของหน่วยงานราชการ<sup>46</sup>

รูปแบบการคำนวณค่าใช้จ่ายเป็นฐานปริมาณ กล่าวคือ ผู้ขอรับสิทธิประโยชน์สามารถนำค่าใช้จ่ายตามแนวทางการทำงาน เรื่อง หลักเกณฑ์และแนวปฏิบัติการพิจารณารับรองโครงการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีมาลงเป็นรายจ่ายหรือฐานภาษีเพื่อคำนวณหามูลค่าของสิทธิประโยชน์ได้ภายในปีภาษีนั้น โดยสำนักงานพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีแห่งชาติ (สวทช.) ได้กำหนดค่าใช้จ่ายของโครงการวิจัยและพัฒนาที่สามารถนำมาลงเป็นฐานของมาตรการจูงใจทางภาษีไว้เจ็ดรายการ<sup>47</sup>

รายการแรก เงินเดือนหรือค่าจ้างบุคลากรซึ่งเป็นค่าตอบแทนบุคลากรประจำหน่วยงานผู้รับทำการวิจัยและพัฒนาตามมาตรฐานเงินเดือน และต้องระบุหมายเลขบัตรประจำตัวประชาชน จำนวนชั่วโมงการทำงานของบุคลากร สำหรับบุคลากรระดับบริหารจะมีส่วนร่วมในงานวิจัยรวมทุกโครงการได้สูงสุดไม่เกินร้อยละ 80 ของเวลาทำงานทั้งหมดต่อปี และต้องมีความรับผิดชอบโดยตรงต่อการดำเนินงานในโครงการวิจัยและพัฒนาอย่างมีนัยสำคัญ รายจ่ายประเภทนี้ไม่ครอบคลุมถึงค่าตอบแทนทางอ้อม เช่น เงินโบนัส เงินสวัสดิการ หรือผลประโยชน์อย่างอื่น<sup>48</sup>

รายการที่สอง เงินค่าจ้างที่ปรึกษาหรือผู้เชี่ยวชาญซึ่งเป็นบุคคลภายนอกหน่วยงานเพื่อปฏิบัติงานในโครงการวิจัยและพัฒนา พร้อมแนบเอกสารประกอบการพิจารณาที่สำคัญ กรณีว่าจ้างที่ปรึกษาจากต่างประเทศ จะต้องเข้ามาทำงานให้คำปรึกษาภายในประเทศเท่านั้น<sup>49</sup>

รายการที่สาม ค่าใช้งานเครื่องมือ เครื่องจักร อุปกรณ์ ค่าใช้สิทธิซอฟต์แวร์ หรือค่าฟังก์ชันส่วนเพิ่มเพื่อการทดลอง หรือทดสอบที่เกี่ยวข้องกับการวิจัยและพัฒนา โดยคำนวณ

<sup>46</sup> แนวทางการทำงาน เรื่อง หลักเกณฑ์และแนวปฏิบัติการพิจารณารับรองโครงการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี สำนักงานพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีแห่งชาติ ข้อ 1.1.

<sup>47</sup> แนวทางการทำงาน เรื่อง หลักเกณฑ์และแนวปฏิบัติการพิจารณารับรองโครงการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี สำนักงานพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีแห่งชาติ ข้อ 1.2.

<sup>48</sup> แนวทางการทำงาน เรื่อง หลักเกณฑ์และแนวปฏิบัติการพิจารณารับรองโครงการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี สำนักงานพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีแห่งชาติ ข้อ 1.2.1.

<sup>49</sup> แนวทางการทำงาน เรื่อง หลักเกณฑ์และแนวปฏิบัติการพิจารณารับรองโครงการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี สำนักงานพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีแห่งชาติ ข้อ 1.2.2.

ค่าใช้จ่ายอ้างอิงค่าเสื่อมราคาตามจำนวนชั่วโมงการทำงานในโครงการ และต้องระบุรายการเครื่องมือให้สอดคล้องกับขั้นตอนการทำวิจัย<sup>50</sup>

รายการที่สี่ ค่าใช้จ่ายเพื่อปรับปรุง ซ่อมแซม บำรุงรักษา ค่าสอบเทียบเครื่องมือ ในรายการที่สาม และค่าใช้จ่ายจากงานด้านวิศวกรรม โดยจะต้องคิดตามสัดส่วนการใช้งาน<sup>51</sup>

รายการที่ห้า ค่าใช้บริการห้องปฏิบัติการทดสอบ เป็นค่าใช้จ่ายเพื่อวิเคราะห์ทดสอบตัวอย่างหรือชิ้นงานซึ่งมีได้อยู่ในค่าใช้จ่ายรายการที่สาม โดยต้องแสดงรายการทดสอบ ค่าทดสอบต่อหน่วย และระบุหน่วยให้ชัดเจน<sup>52</sup>

รายการที่หก ค่าวัสดุปฏิบัติการวิจัย อาทิ ค่าสารเคมี วัสดุ สิ่งของใช้สิ้นเปลือง สิ่งมีชีวิตเพื่อใช้ในการวิจัย โดยต้องระบุปริมาณหรือหน่วยการใช้วัสดุให้ชัดเจน และสอดคล้องกับภาระงานที่นำเสนอ<sup>53</sup>

รายการที่เจ็ด ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน หมายถึง ค่าใช้จ่ายสนับสนุนการดำเนินโครงการและค่าใช้จ่ายเพื่อศึกษาความเป็นไปได้โครงการ ได้แก่ ค่าใช้จ่ายในการเดินทางหรือที่พัก ซึ่งเกี่ยวข้องกับการดำเนินโครงการ ค่าใช้จ่ายในการดำเนินการยื่นขอรับความคุ้มครองทรัพย์สินทางปัญญา ค่าใช้จ่ายในการศึกษาความเป็นไปได้ในเชิงเทคนิคเพื่อการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี ค่าจัดหาข้อมูลเพื่อการวิจัย ค่าจัดทำบัญชี ค่าตรวจสอบบัญชี ค่าบริการทางไอที เงินเดือนหรือค่าจ้างบุคลากรระดับผู้บริหารที่ไม่มีหน้าที่รับผิดชอบโครงการวิจัยโดยตรง และบุคลากรฝ่ายสนับสนุน ค่าใบรับรองของผลิตภัณฑ์หรือกระบวนการที่ไม่นำไปใช้ประโยชน์ในเชิงพาณิชย์ ทั้งนี้ เมื่อรวมค่าใช้จ่ายดำเนินงานแล้ว จะต้องไม่เกินร้อยละ 30 ของค่าใช้จ่ายโครงการ รายการที่ไม่สามารถนำมาลงเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน ได้แก่ ค่าแม่บ้าน ค่ารักษาความปลอดภัย ค่าเช่ารถใช้งานในบริษัท ค่าดูแลภูมิทัศน์ภายใน

<sup>50</sup> แนวทางการทำงาน เรื่อง หลักเกณฑ์และแนวปฏิบัติการพิจารณารับรองโครงการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี สำนักงานพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีแห่งชาติ ข้อ 1.2.3.

<sup>51</sup> แนวทางการทำงาน เรื่อง หลักเกณฑ์และแนวปฏิบัติการพิจารณารับรองโครงการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี สำนักงานพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีแห่งชาติ ข้อ 1.2.4.

<sup>52</sup> แนวทางการทำงาน เรื่อง หลักเกณฑ์และแนวปฏิบัติการพิจารณารับรองโครงการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี สำนักงานพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีแห่งชาติ ข้อ 1.2.5.

<sup>53</sup> แนวทางการทำงาน เรื่อง หลักเกณฑ์และแนวปฏิบัติการพิจารณารับรองโครงการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี สำนักงานพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีแห่งชาติ ข้อ 1.2.6.

และนอกอาคาร ค่าล่วงเวลา ค่าเสียโอกาสในการผลิตสินค้า ค่าสาธารณูปโภค (ค่าน้ำ ค่าไฟ อินเทอร์เน็ต) ค่าถ่ายเอกสาร<sup>54</sup> เป็นต้น

รายการที่แปด ค่าใช้จ่ายทางตรงอื่นๆ ของโครงการซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการวิจัยและพัฒนา และไม่สามารถระบุลงในหมวดค่าใช้จ่ายข้างต้นได้ แต่เป็นต้นทุนทางตรงในการทำวิจัยและพัฒนา ได้แก่ ค่าตอบแทนวิชาชีพอิสระ ค่าจ้างแรงงานภายนอกหรือค่าจ้างช่วง ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการกำจัดของเสียอันตราย ค่าเช่าแปลงทดสอบ โรงเรือนทดสอบ ห้องทดสอบ การซื้อและใช้สิทธิในเทคโนโลยี ค่าประกันชีวิตอาสาสมัครเพื่อเข้าทดสอบขั้นตอนการทำชีวสมมูลของตัวยาต้นแบบ<sup>55</sup> เป็นต้น นอกจากนี้ กรณีทำสัญญาจ้างช่วงไปยังบริษัทต่างประเทศหรือมหาวิทยาลัยจากต่างประเทศ ไม่ว่าจะอยู่ในรูปของการให้ทำวิจัยให้หรือทำวิจัยร่วมกัน เจ้าของโครงการจะไม่สามารถนำค่าใช้จ่ายดังกล่าวมาลงเป็นฐานเพื่อขอหักรายจ่ายเพิ่มเติมได้

### 3.3.3 สิทธิประโยชน์ทางภาษี

ในเบื้องต้น กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลลงทุนโครงการวิจัยและพัฒนา แล้วมีค่าใช้จ่ายอันเนื่องมาจากโครงการดังกล่าว ภายใต้ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี บริษัทสามารถนำค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนา มาลงเป็นรายจ่ายได้ตามปกติ ในขั้นตอนของการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล

รูปแบบของสิทธิประโยชน์ ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 598) พ.ศ. 2559 คือ การยกเว้นภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นจำนวนร้อยละหนึ่งร้อยของรายจ่ายที่ได้จ่ายไปเพื่อทำการวิจัยและพัฒนา ซึ่งมีลักษณะเป็นการหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติมได้สองเท่า (ก) เท่าแรก ผู้ประกอบการสามารถหักรายจ่ายเพิ่มเติมเป็นจำนวนร้อยละหนึ่งร้อยของรายจ่ายที่ได้จ่ายไป หรือหักรายจ่ายเพิ่มเติมได้หนึ่งเท่า<sup>56</sup> และ (ข) เท่าที่สอง ผู้ประกอบการสามารถหักรายจ่ายเพิ่มเติมเป็นจำนวนร้อยละหนึ่งร้อยของรายจ่ายที่

<sup>54</sup> แนวทางการทำงาน เรื่อง หลักเกณฑ์และแนวปฏิบัติการพิจารณารับรองโครงการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี สำนักงานพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีแห่งชาติ ข้อ 1.2.7.

<sup>55</sup> แนวทางการทำงาน เรื่อง หลักเกณฑ์และแนวปฏิบัติการพิจารณารับรองโครงการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี สำนักงานพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีแห่งชาติ ข้อ 1.2.8.

<sup>56</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 598) พ.ศ. 2559 มาตรา 4.



ได้จ่ายไป หรือหักรายจ่ายได้อีกหนึ่งเท่า การหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติมในเท่าที่สองนี้ กฎหมายได้กำหนดเพดานไว้<sup>57</sup>

หากผู้ประกอบการนิติบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่มีกำไรจากการประกอบกิจการ หรือมีกำไรจากการประกอบธุรกิจต่ำ จะทำให้บริษัทไม่สามารถได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีได้เลย อย่างไรก็ตาม บริษัทสามารถนำสิทธิประโยชน์ทางภาษี ซึ่งอยู่ในรูปของผลขาดทุนสุทธิยกยอดไปในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไปได้ เป็นระยะเวลา 5 ปี ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (12)

แม้มาตรการหักรายจ่ายเพิ่มเติมจะให้สิทธิบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลสามารถหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติมได้ถึงสองเท่า แต่ตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 598) พ.ศ. 2559 มาตรา 5 ก็ได้กำหนดเพดานไว้ กล่าวคือ เมื่อรวมมูลค่าของสิทธิประโยชน์สำหรับการหักรายจ่ายเพิ่มเติมในเท่าแรกกับการหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติมในเท่าที่สอง จะต้องไม่เกินอัตราส่วนของรายได้ ของกิจการที่ต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันตามลำดับต่อไปนี้ (ก) รายได้ส่วนที่ไม่เกิน 50 ล้านบาท จะเท่ากับร้อยละ 60 (ข) รายได้ส่วนที่เกิน 50 ล้านบาทแต่ไม่เกิน 200 ล้านบาท จะเท่ากับร้อยละ 9 และ (ค) รายได้ที่ส่วนที่เกิน 200 ล้านบาท จะเท่ากับร้อยละ 6<sup>58</sup>

ตารางที่ 3.2 แสดงอัตราภาษีของเพดานในการหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติม

รายได้ (บาท)	อัตราภาษี (ร้อยละ)
1 - 50,000,000	60
50,000,001 - 200,000,000	9
200,000,001 ขึ้นไป	6

ที่มา ธรรมนูญ, “ค่าใช้จ่าย R&D หักทางภาษีได้ 3 เท่า,” สืบค้นเมื่อวันที่ 11 มีนาคม 2559, <https://www.dlo.co.th/node/895>.

สำหรับกระบวนการยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามมาตรการหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติม บริษัทต้องยื่นแบบคำขอรับรองโครงการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีไปยังสำนักงานพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีแห่งชาติ (สวทช.) ผ่านระบบ RDC Online โดยหากเป็น

<sup>57</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 598) พ.ศ. 2559 มาตรา 5.

<sup>58</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 598) พ.ศ. 2559 มาตรา 5.



โครงการรับจ้างวิจัยและพัฒนา โครงการร่วมวิจัย หรือโครงการที่ได้รับการสนับสนุนงบประมาณจากโครงการสนับสนุนการพัฒนาเทคโนโลยีของอุตสาหกรรมไทย (ITAP) จะได้รับการตรวจสอบและพิจารณาโครงการแบบช่องทางด่วน<sup>59</sup>

### 3.4 มาตรการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล

โดยทั่วไป มาตรการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลจะถูกนำมาใช้ในการส่งเสริมการลงทุนวิจัยและพัฒนาภายหลังกระบวนการวิจัยและพัฒนาเสร็จสิ้นแล้ว หรือส่งเสริมที่ผลลัพธ์ของงานวิจัยและพัฒนา รูปแบบของสำนักงานปฏิบัติการ ได้แก่ การให้บริการด้านการบริหารหรือด้านเทคนิค การให้บริการสนับสนุน กิจการการเงิน กิจการบริษัทการค้าระหว่างประเทศ ทั้งนี้ ผู้ศึกษาจะขอเสนอเฉพาะกิจการวิจัยและพัฒนาผลิตภัณฑ์ ซึ่งเป็นการให้บริการสนับสนุนของสำนักงานปฏิบัติการภูมิภาค และสำนักงานใหญ่ข้ามประเทศ

#### 3.4.1 บุคคลที่สามารถขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี

บุคคลที่สามารถยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ประเภทลดหรือยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล สามารถจำแนกได้สองประเภท คือ สำนักงานปฏิบัติการภูมิภาค และสำนักงานใหญ่ข้ามประเทศ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อสนับสนุนการลงทุนของบริษัทต่างประเทศและบริษัทในประเทศ อันจะทำให้ประเทศไทยเป็นศูนย์กลางการค้า การเงินและการลงทุนของภูมิภาค

สำนักงานปฏิบัติการภูมิภาค (Regional Operating Headquarters: ROH) หมายถึง บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย เพื่อประกอบกิจการให้บริการด้านการบริหาร หรือด้านเทคนิค หรือการให้บริการสนับสนุนแก่วิสาหกิจในเครือหรือสาขาของตน ไม่ว่าจะตั้งอยู่ในประเทศไทยหรือในต่างประเทศ<sup>60</sup> ในการยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ต้องมีคุณสมบัติดังต่อไปนี้ (ก) มีทุนที่ชำระ

<sup>59</sup> แนวทางการทำงาน เรื่อง หลักเกณฑ์และแนวปฏิบัติการพิจารณารับรองโครงการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี สำนักงานพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีแห่งชาติ ข้อ 2.1.2 และดู สำนักงานพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีแห่งชาติ, “การขอรับรองโครงการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีเพื่อขอยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรายจ่ายที่ได้จ่ายไปเพื่อทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีและนวัตกรรม,” สืบค้นเมื่อวันที่ 2 พฤษภาคม 2559, <http://www.nstda.or.th/rdc/index.php/aboutrdp>.

<sup>60</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 405) พ.ศ. 2545 มาตรา 3.

แล้วในวันสุดท้ายของแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่ 10 ล้านบาทขึ้นไป (ข) ให้บริการแก่วิสາหกิจในเครื่องในต่างประเทศ หรือสาขาของตนในต่างประเทศอย่างน้อย 3 ประเทศ (ค) มีรายได้จากการให้บริการหรือค่าสิทธิที่จ่ายจาก หรือในต่างประเทศรวมกันไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของรายได้ทั้งหมด (ง) ได้จัดแจ้งการเป็นสำนักงานปฏิบัติการภูมิภาคตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 109) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการลดอัตราและยกเว้นภาษีเงินได้ของบริษัทซึ่งประกอบกิจการสำนักงานปฏิบัติการภูมิภาค<sup>61</sup>

สำนักงานใหญ่ข้ามประเทศ (International Headquarters: IHQ) หมายถึง บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยเพื่อประกอบกิจการให้บริการด้านการบริหารหรือด้านเทคนิค การให้บริการสนับสนุน หรือการบริหารเงินแก่วิสาหกิจในเครื่องหรือสาขาของตน ไม่ว่าวิสาหกิจในเครื่องหรือสาขานั้นจะตั้งอยู่ในประเทศไทยหรือในต่างประเทศ<sup>62</sup> เงื่อนไขของการขอรับสิทธิประโยชน์ (ก) มีทุนที่ชำระแล้วในวันสุดท้ายของแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่ 10 ล้านบาทขึ้นไป (ข) ให้บริการด้านการบริหารหรือด้านเทคนิค การให้บริการสนับสนุนหรือการบริหารเงินแก่วิสาหกิจในเครื่องที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ (ค) มีรายจ่ายในการดำเนินงานซึ่งเกี่ยวกับกิจการของสำนักงานใหญ่ข้ามประเทศที่จ่ายให้แก่ผู้รับในประเทศไทยไม่น้อยกว่า 15 ล้านบาทในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี (ง) ยื่นคำร้องขอและได้รับอนุมัติให้เป็นสำนักงานใหญ่ข้ามประเทศจากอธิบดีกรมสรรพากร<sup>63</sup>

### 3.4.2 สิทธิประโยชน์ทางภาษี

สิทธิประโยชน์ของสำนักงานปฏิบัติการภูมิภาค ได้แก่ (ก) ลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของสำนักงานปฏิบัติการภูมิภาคและคงจัดเก็บในอัตราร้อยละ 10 ของกำไรสุทธิ จากการให้บริการสนับสนุนวิจัยและพัฒนาผลิตภัณฑ์แก่วิสาหกิจในเครื่องที่ตั้งขึ้นในประเทศไทย<sup>64</sup> (ข) ยกเว้นภาษีเงินได้ของสำนักงานปฏิบัติการภูมิภาค สำหรับรายได้จากการให้บริการสนับสนุนวิจัยและพัฒนาผลิตภัณฑ์แก่วิสาหกิจในเครื่องที่อยู่ในต่างประเทศหรือสาขาต่างประเทศ 10 รอบระยะเวลาบัญชี

<sup>61</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 405) พ.ศ. 2545 มาตรา 10.

<sup>62</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 586) พ.ศ. 2558 มาตรา 3.

<sup>63</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 586) พ.ศ. 2558 มาตรา 9.

<sup>64</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 405) พ.ศ. 2545 มาตรา 8 และ มาตรา 11/2.

ต่อเนื่องกัน<sup>65</sup> นอกจากนี้ ยังมีสิทธิประโยชน์อื่นๆ อาทิ ลดอัตราภาษีหักภาษี ณ ที่จ่ายจากการจ้างแรงงานคนต่างด้าวของสำนักงานปฏิบัติการภูมิภาค ยกเว้นภาษีเงินได้ของสำนักงานปฏิบัติการภูมิภาค สำหรับเงินปันผลที่ได้รับจากวิสาหกิจในเครื่องที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ยกเว้นเงินปันผลแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทยที่จ่ายจากสำนักงานปฏิบัติการภูมิภาค<sup>66</sup>

สิทธิประโยชน์ทางภาษีของสำนักงานใหญ่ข้ามประเทศ ได้แก่ (ก) ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่สำนักงานใหญ่ข้ามประเทศสำหรับรายได้จากการให้บริการสนับสนุนวิจัยและพัฒนาแก่วิสาหกิจในเครื่องที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ยกเว้นค่าสิทธิและเงินปันผลที่ได้รับจากวิสาหกิจในเครื่องที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ<sup>67</sup> (ข) ลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่สำนักงานใหญ่ข้ามประเทศ และคงจัดเก็บร้อยละ 10 ของกำไรสุทธิ สำหรับรายได้จากการให้บริการสนับสนุนวิจัยและพัฒนาแก่วิสาหกิจในเครื่องที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย และยกเว้นค่าสิทธิที่ได้รับจากวิสาหกิจในเครื่องที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย เป็นระยะเวลา 15 รอบระยะเวลาบัญชีนับแต่วันถัดจากวันที่ได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากร<sup>68</sup> ทั้งนี้ หากสำนักงานใหญ่ข้ามประเทศขาดคุณสมบัติในรอบระยะเวลาบัญชีใด สิทธิประโยชน์จะระงับในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น<sup>69</sup> นอกจากนี้ ยังมีสิทธิประโยชน์อื่นๆ อาทิ ยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะให้แก่สำนักงานใหญ่ข้ามประเทศสำหรับรายรับจากการให้กู้ยืมแก่วิสาหกิจในเครื่อง ลดอัตราภาษีเงินได้ในกรณีหัก ณ ที่จ่าย ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทยสำหรับรายได้จากเงินปันผลหรือดอกเบี้ย<sup>70</sup>

<sup>65</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 405) พ.ศ. 2545 มาตรา 11/3.

<sup>66</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 405) พ.ศ. 2545 มาตรา 4, 5, 6, 9, 11.

<sup>67</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 586) พ.ศ. 2558 มาตรา 8.

<sup>68</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 586) พ.ศ. 2558 มาตรา 7, 10.

<sup>69</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 586) พ.ศ. 2558 มาตรา 9 วรรค 2.

<sup>70</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 586) พ.ศ. 2558 มาตรา 4, 5, 6, 11, 12.

### 3.5 มาตรการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่ง

โดยทั่วไปแล้ว การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของประเทศไทยมีพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 เป็นแม่บท สามารถจำแนกรูปแบบของการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้ 2 รูปแบบ รูปแบบแรก การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในอัตราราคงที่ ได้แก่ อาคารถาวรหรือชั่วคราว ต้นทุนเพื่อให้ได้มาซึ่งแหล่งทรัพยากรธรรมชาติที่สูญสิ้นไปได้ ต้นทุนเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิการเช่า ต้นทุนเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิในทางทรัพย์สินทางปัญญาประเภทต่างๆ และทรัพย์สินอย่างอื่น รูปแบบที่สอง การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่ง ได้แก่ เครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรที่ใช้สำหรับการวิจัยและพัฒนาทรัพย์สินประเภทเครื่องบันทึกการเก็บเงิน ทรัพย์สินประเภทคอมพิวเตอร์และอุปกรณ์คอมพิวเตอร์ รวมทั้งโปรแกรมคอมพิวเตอร์ ทรัพย์สินประเภทอาคาร โรงงาน ทรัพย์สินประเภทเครื่องจักรและอุปกรณ์เครื่องจักร ทรัพย์สินประเภทอาคารถาวรที่สำนักงานปฏิบัติการภูมิภาคซื้อหรือได้รับโอนกรรมสิทธิ์ ทรัพย์สินประเภทเครื่องจักรที่ใช้ในการผลิตสินค้าหรือให้บริการรับจ้างผลิตสินค้า รถยนต์นั่งหรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน ทรัพย์สินอย่างอื่นตามมาตรา 4(5) ของพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 145<sup>71</sup>

ทั้งนี้ ผู้ศึกษาจะขอเสนอแต่เพียงการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ภายในกระบวนการหรือโครงการวิจัยและพัฒนาเท่านั้น สามารถจำแนกรูปแบบของการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามประเภทของสินทรัพย์ได้สามประการ ประการแรก อาคารถาวรสามารถหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในอัตราราคงที่ได้ร้อยละ 5 และอาคารชั่วคราวสามารถหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาแบบอัตราราคงที่ได้ร้อยละ 10<sup>72</sup> ประการที่สอง ต้นทุนเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิในทางทรัพย์สินทางปัญญา หากไม่จำกัดอายุการใช้งาน สามารถหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาแบบอัตราราคงที่ได้ร้อยละ 10 ต่อปี แต่หากจำกัดอายุการใช้งานก็สามารถหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาแบบอัตราราคงที่ได้เช่นเดียวกันโดยอัตราราคงหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาจะเท่ากับ 100 หารด้วยจำนวนปีที่คาดว่าจะใช้งาน<sup>73</sup> ประการที่สาม เครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรที่ใช้สำหรับการวิจัยและพัฒนา ผู้ประกอบการ

<sup>71</sup> กรมสรรพากร “การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่ง,” สืบค้นเมื่อวันที่ 14 มีนาคม 2559, [http://www.rd.go.th/publish/fileadmin/user\\_upload/porkor/SMEs3.pdf](http://www.rd.go.th/publish/fileadmin/user_upload/porkor/SMEs3.pdf).

<sup>72</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 มาตรา 4(1).

<sup>73</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 มาตรา 4(4).

สามารถเลือกหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินเบื้องต้นในวันที่ได้ทรัพย์สินมาได้ในอัตราร้อยละ 40 ของมูลค่าต้นทุน และมูลค่าต้นทุนที่เหลือให้หักตามเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดไว้ปกติ<sup>74</sup> เช่นผู้ประกอบการดำเนินธุรกิจในการวิจัยและพัฒนาซื้อเครื่องจักรมูลค่า 100 บาท ในปีแรกที่ได้มาสามารถหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นได้ในอัตราร้อยละ 40 ของมูลค่าต้นทุนเป็นจำนวนเงิน 40 บาท และส่วนที่เหลืออีก 60 บาท สามารถหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามปกติเป็นเวลา 5 ปี เท่ากับสามารถหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้ปีละ 12 บาท ดังนั้น ในปีแรกผู้ประกอบการดังกล่าวสามารถหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรได้เป็นจำนวน 52 บาท (40+12)<sup>75</sup> ทั้งนี้ จะต้องเป็นเครื่องจักรและอุปกรณ์ที่ใช้เพื่อการวิจัยอุตสาหกรรมพื้นฐาน การวิจัยเชิงประยุกต์ การทดสอบคุณภาพของผลิตภัณฑ์ การปรับปรุงกรรมวิธีการผลิตเพื่อลดต้นทุนการผลิตหรือเพิ่มผลผลิตไม่ว่าจะใช้เพื่อการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีของตนเองหรือของผู้อื่นและ นอกจากนี้ ต้องเป็นเครื่องจักรหรืออุปกรณ์ที่ไม่เคยผ่านการใช้งานมาก่อนและมีมูลค่าต้นทุนไม่ต่ำกว่า 100,000 บาท

### 3.6 ระบบการบริหารมาตรการจูงใจทางภาษี

มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนประเภทต่างๆ อาทิ มาตรการส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา ตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 598) พ.ศ. 2559 มาตรการส่งเสริมการลงทุนเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพการผลิต ตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2557 มาตรการส่งเสริมการลงทุน ตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 2/2557 เป็นต้น เป็นบทบัญญัติที่ออกมาเพื่อส่งเสริมการลงทุน หรือบรรเทาภาระภาษีที่มีวัตถุประสงค์เฉพาะอย่าง ส่งผลให้รัฐขาดรายได้ทางภาษีซึ่งมีลักษณะของการใช้จ่ายเงินแผ่นดินโดยภาครัฐประการหนึ่ง<sup>76</sup>

<sup>74</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 มาตรา 4 ทวิ.

<sup>75</sup> สุฉนิพร สุวรรณมณีพงศ์ และ ดารารัตน์ รัชดานุรักษ์, การปรับปรุงมาตรการทางภาษีเพื่อกระตุ้นการลงทุนวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีในภาคเอกชนหน้า, (ปทุมธานี: สำนักงานพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีแห่งชาติ, 2556), น.99.

<sup>76</sup> เดชาธร พงษ์ถมมา, “รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเงินได้ในประมวลรัษฎากร,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552), น.150.

ภายใต้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 167<sup>77</sup> การเสนอร่างพระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่ายประจำปีงบประมาณ ต้องแสดงประโยชน์และการขาดรายได้จากการยกเว้นภาษีเฉพาะรายในรูปแบบต่างๆ ด้วย ตามหลักอำนาจในการอนุมัติงบประมาณ และหลักความโปร่งใส<sup>78</sup> อย่างไรก็ตาม มาตรา 167 เป็นเพียงการแจ้งให้รัฐสภาทราบเท่านั้น รัฐสภาไม่มีอำนาจในการยับยั้งการดำเนินนโยบายทางภาษีที่ก่อให้เกิดรายจ่ายแผ่นดินแต่อย่างใด<sup>79</sup>

ภายใต้หัวข้อที่ 3.6 ระบบการบริหารมาตรการจูงใจทางภาษี ผู้ศึกษาขอให้ความสำคัญกับระบบการประเมินมาตรการจูงใจทางภาษี ในฐานะที่เป็นเครื่องมือเพื่อช่วยภาครัฐในการตัดสินใจปรับปรุงหรือแก้ไขมาตรการจูงใจทางภาษีให้มีประสิทธิภาพ และรัฐยังสามารถใช้เป็นเครื่องมือเพื่อควบคุมและประเมินรายได้ทางภาษีที่สูญเสียไปจากมาตรการจูงใจทางภาษีในแต่ละมาตรการได้ เมื่อพิจารณาระบบมาตรการจูงใจทางภาษีพบว่าประเทศไทยยังไม่มีระบบการติดตามประเมินผลมาตรการจูงใจทางภาษี กล่าวคือ ภายใต้มาตรการส่งเสริมของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน มีแต่เพียงการคาดการณ์รายได้ทางภาษีที่สูญเสียจากมาตรการจูงใจทางภาษีเท่านั้น และภายใต้มาตรการส่งเสริมของกรมสรรพากร มีเพียงการรายงานผลการดำเนินงานการรับรองโครงการวิจัยและพัฒนาค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาของไทย ประเภทของอุตสาหกรรม ขนาดของโครงการ และมูลค่าของโครงการเท่านั้น<sup>80</sup>

หน่วยงานที่มีบทบาทสำคัญในการส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของประเทศไทย คือ กรมสรรพากรและคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน โดยส่วนใหญ่มาตรการจูงใจทางภาษีของไทยผูก

---

<sup>77</sup> มาตรา 167 ในการนำเสนอร่างพระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่ายประจำปีงบประมาณ ต้องมีเอกสารประกอบซึ่งรวมถึงประมาณการรายรับ และวัตถุประสงค์ กิจกรรม แผนงาน โครงการ ในแต่ละรายการของการใช้จ่ายงบประมาณให้ชัดเจน รวมทั้งต้องแสดงฐานะการเงินการคลังของประเทศ เกี่ยวกับภาพรวมของภาวะเศรษฐกิจที่เกิดจากการใช้จ่ายและการจัดการรายได้ ประโยชน์ และการขาดรายได้ จากการยกเว้นภาษีเฉพาะรายในรูปแบบต่างๆ ความจำเป็นในการตั้งงบประมาณผูกพันข้ามปี ภาระหนี้ และการก่อหนี้ของรัฐและฐานะการเงินของรัฐวิสาหกิจ ในปีที่ขออนุมัติงบประมาณนั้นและปีงบประมาณ ที่ผ่านมาเพื่อใช้ประกอบการพิจารณาด้วย.

<sup>78</sup> ศิริธร พาณิชย์กุล, “การจัดทำประมาณการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีการบริโภค,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2556), น.77-78.

<sup>79</sup> สุปรียา แก้วละเอียต, รายงานฉบับสมบูรณ์ เรื่อง การควบคุมความชอบด้วยกฎหมายของภาษีโดยองค์การตุลาการในประเทศไทย, (ม.ป.ท. : ม.ป.พ., 2558), น.75.

<sup>80</sup> สุณิพร สุวรรณณีนพงค์ และ ดารารัตน์ รัชดานุรักษ์, อ้างแล้ว เจริญรทที่ 75, น.130-145.



ติดอยู่กับภาษีเงินได้นิติบุคคล หากบริษัทผู้ได้รับสิทธิประโยชน์ไม่มีกำไรสุทธิทางภาษี หรือเป็นบริษัทที่มีปัญหาทางการเงินอย่างต่อเนื่องเป็นระยะเวลานาน หรือเป็นบริษัทที่ได้รับผลกระทบจากภาวะเศรษฐกิจตกต่ำ บริษัทดังกล่าวจะไม่สามารถได้รับการบรรเทาภาระภาษีจากมาตรการส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาเลย นอกจากนี้ เมื่อพิจารณาในรายละเอียดจะพบว่ามาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของประเทศไทยค่อนข้างสลับซับซ้อน บทบัญญัติอันเกี่ยวข้องกับสิทธิประโยชน์ทางภาษีมียุ่เป็นจำนวนมาก ทั้งที่มีเนื้อหาสาระคล้ายคลึงกัน สำหรับในบทต่อไปผู้ศึกษาจะเสนอรูปแบบของมาตรการจูงใจทางภาษีของต่างประเทศ ซึ่งมีรูปแบบของมาตรการจูงใจทางภาษีที่หลากหลายและสามารถจูงใจการลงทุนวิจัยและพัฒนาได้อย่างมีประสิทธิภาพ





## บทที่ 4

### มาตรการจูงใจทางภาษี

#### เพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของต่างประเทศ

มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของแต่ละประเทศ สะท้อนให้เห็นถึงการให้ความสำคัญสำหรับการสร้างสรรค์นวัตกรรม มาตรการส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของสาธารณรัฐฝรั่งเศสมีลักษณะพิเศษในแง่โครงสร้างระบบเครดิตภาษี มาตรการส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของราชอาณาจักรเนเธอร์แลนด์มีลักษณะพิเศษในแง่รูปแบบการคำนวณสิทธิประโยชน์ บริษัทสามารถได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีแม้ว่าจะไม่มีกำไรจากการดำเนินธุรกิจก็ตาม มาตรการส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของสหราชอาณาจักรมีลักษณะพิเศษในแง่รูปแบบของการส่งเสริมซึ่งผสมผสานระหว่างการเครดิตภาษีและการหักรายจ่ายเพิ่มเติม รวมถึงการเปลี่ยนผ่านระบบการหักรายจ่ายเพิ่มเติมเป็นระบบเครดิตภาษี นอกจากนี้ ฝรั่งเศส เนเธอร์แลนด์ และสหราชอาณาจักรยังมีระบบการประเมินมาตรการจูงใจทางภาษีที่มีประสิทธิภาพเป็นอย่างมาก

ผู้ศึกษาเลือกนำเสนอมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของฝรั่งเศส เนเธอร์แลนด์ และสหราชอาณาจักร เนื่องจากในอดีตประเทศเหล่านี้ต่างพบปัญหาระดับการวิจัยและพัฒนาภายในประเทศที่ตกต่ำเช่นเดียวกับประเทศไทย ภายหลังฝรั่งเศส เนเธอร์แลนด์ และสหราชอาณาจักรจึงได้นำมาตรการจูงใจทางภาษีมาใช้เพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาในลักษณะที่แตกต่างกัน ทำให้ระดับการวิจัยและพัฒนาเพิ่มมากขึ้น สามารถจูงใจการลงทุนวิจัยและพัฒนาได้อย่างมีประสิทธิภาพ แม้ว่าประเทศไทยจะมีลักษณะโครงสร้างทางเศรษฐกิจหรือสังคมที่แตกต่างจากฝรั่งเศส เนเธอร์แลนด์ และสหราชอาณาจักรก็ตาม แต่การศึกษาประเทศเหล่านี้ก็สามารถชี้ข้อบกพร่องของโครงสร้างมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของประเทศไทยได้ และสามารถนำมาใช้เป็นแนวทางการแก้ไขปัญหาภายในบริบทของประเทศไทยได้อย่างดี

#### 4.1 สาธารณรัฐฝรั่งเศส

สาธารณรัฐฝรั่งเศสเป็นประเทศที่มีความก้าวหน้าทางวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีเป็นอย่างมาก อัตราส่วนค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาเปรียบเทียบกับผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศเท่ากับ

ร้อยละ 2.23<sup>1</sup> ในอดีตฝรั่งเศสมีปัญหาในระดับการวิจัยและพัฒนาที่ตกต่ำ และปัญหาการให้สิทธิประโยชน์ทางตรงที่กระจุกตัวอยู่แต่ในภาคอุตสาหกรรมที่มีระดับเทคโนโลยีสูงเท่านั้น ต่อมาในปี ค.ศ. 1983 ฝรั่งเศสจึงได้นำระบบเครดิตภาษีมาใช้เป็นครั้งแรกเพื่อสนับสนุนการวิจัยและพัฒนา ภายหลังจากการบังคับใช้มาตรการเครดิตภาษีทำให้ฝรั่งเศสสามารถแก้ปัญหาความตกต่ำของระดับ การวิจัยและพัฒนา ภาคเอกชนได้รับการส่งเสริมจากมาตรการจูงใจทางภาษีอย่างเต็มที่ ผู้ศึกษา ขอจำแนกมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของสาธารณรัฐฝรั่งเศสเป็นสี่ ประเภท ได้แก่ มาตรการเครดิตภาษีทั่วไป มาตรการเครดิตภาษีสำหรับธุรกิจนวัตกรรม มาตรการ ส่งเสริมวิสาหกิจใหม่ และมาตรการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่ง

#### 4.1.1 มาตรการเครดิตภาษีทั่วไป (Crédit Impôt Recherche: CIR)

มาตรการเครดิตภาษีทั่วไปถูกนำมาใช้ตั้งแต่ ค.ศ. 1983 เนื่องจากระดับค่าใช้จ่าย ด้านการวิจัยและพัฒนาภายในประเทศที่ตกต่ำ และปัญหาการให้เงินอุดหนุนหรือเงินสนับสนุน โดยตรง ทำให้การวิจัยและพัฒนากระจุกตัวอยู่ภายในภาคอุตสาหกรรมที่มีระดับเทคโนโลยีสูงเท่านั้น<sup>2</sup> ฝรั่งเศสจึงนำมาตรการจูงใจทางภาษีประเภทเครดิตภาษีมาบังคับใช้ โดยให้สิทธิประโยชน์แก่ผู้ลงทุน ในโครงการวิจัยและพัฒนาในเชิงกว้าง ครอบคลุมบริษัทในภาคอุตสาหกรรมที่มีระดับเทคโนโลยีสูง และต่ำ ในช่วงแรกฝรั่งเศสได้นำระบบเครดิตภาษีแบบฐานส่วนเพิ่ม (Incremental-based) มาบังคับ ใช้ ต่อมาภายหลังปี ค.ศ. 2008 ได้เปลี่ยนรูปแบบการคำนวณสิทธิประโยชน์เป็นฐานปริมาณ (Volume-based) และปรับปรุงโครงสร้างของการเครดิตภาษีเรื่อยมา<sup>3</sup>

##### 4.1.1.1 บุคคลที่สามารถขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี

มาตรการเครดิตภาษี (CIR) เป็นมาตรการจูงใจทางภาษีหลักของฝรั่งเศส ที่ให้สิทธิประโยชน์แก่ผู้ประกอบการธุรกิจทั่วไป อาทิ บริษัทในภาคอุตสาหกรรม บริษัทในทางการค้า บริษัทในภาคการเกษตร บริษัทอยู่ในกระบวนการล้มละลายหรือฟื้นฟูกิจการ วิสาหกิจขนาดกลางและ

<sup>1</sup> World Bank, “Research and Development Expenditure (% of GDP),” Accessed March 7, 2016, <http://data.worldbank.org/indicator/GB.XPD.RSDV.GD.ZS>.

<sup>2</sup> Jeanne Seyvet, Tax Credit for Research (Credit d’impôt Recherche) in France, *Fiscal Measure to Promote R&D and Innovation*, p.75.

<sup>3</sup> Bas Straathof, *A Study on R&D Tax Incentives (Annex: Country Fiches)*, (Netherlands: CPB Netherlands Bureau, 2014), p.39.

ขนาดย่อม บริษัทที่เพิ่งประกอบกิจการ บริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ภายในประเทศ หรือบริษัทต่างประเทศแต่มีความรับผิดชอบทางภาษีเงินได้ภายในสาธารณรัฐฝรั่งเศส<sup>4</sup>

#### 4.1.1.2 ฐานของมาตรการจูงใจทางภาษี

ผู้ศึกษาขอเสนอรูปแบบของฐานมาตรการจูงใจทางภาษีสองประการ ประการแรก ลักษณะของโครงการวิจัยและพัฒนาที่สามารถยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีได้ และประการที่สอง ฐานของมาตรการจูงใจทางภาษีหรือค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาที่มีคุณสมบัติ

##### (1) ความหมายของการวิจัยและพัฒนา

นิยามของการวิจัยและพัฒนามีความสำคัญต่อการยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ สามารถจำแนกได้สามประเภท ตามประมวลกฎหมายภาษีของฝรั่งเศส มาตรา 49 septies f ได้แก่ การวิจัยขั้นพื้นฐาน การวิจัยเชิงประยุกต์ และการพัฒนาเชิงทดลอง

ประเภทแรก การวิจัยขั้นพื้นฐาน (Recherche Fondamentale) หมายถึง กิจกรรมที่สนับสนุนหลักทฤษฎี หรือหลักการทดลองทางวิทยาศาสตร์ในเรื่องที่เกี่ยวกับการแก้ปัญหาทางเทคนิค การวิเคราะห์คุณสมบัติ การวิเคราะห์โครงสร้าง การวิเคราะห์ทางกายภาพ และปรากฏการณ์ทางธรรมชาติ โดยมีจุดประสงค์เพื่อรวบรวมข้อเท็จจริงที่ได้รับจากการวิเคราะห์ข้อมูล ด้วยวิธีการใช้แผนภาพอธิบาย (Schémas Explicatif) หรือใช้ทฤษฎีวิเคราะห์ข้อมูล (Théories Interprétative)<sup>5</sup>

ประเภทที่สอง การวิจัยเชิงประยุกต์ (Recherche Appliquée) หมายถึง การนำผลลัพธ์ของงานวิจัยขั้นพื้นฐานไปประยุกต์ใช้ หรือการค้นหาคณะกรรมการแก้ปัญหาที่มีวัตถุประสงค์เฉพาะอย่าง<sup>6</sup> จุดประสงค์ของงานวิจัยเชิงประยุกต์ต้องนำความรู้ที่ได้รับจากการวิจัยขั้นพื้นฐานไปใช้ก่อให้เกิดประโยชน์ หรือพัฒนาความรู้เพื่อประโยชน์ในเชิงพาณิชย์

ประเภทที่สาม การพัฒนาเชิงทดลอง (Développement Expérimental) หมายถึง กิจกรรมทดลองผลิตภัณฑ์ต้นแบบ หรือการวิจัยพัฒนาระบบนำร่อง ที่รวบรวมข้อมูลสำคัญ

<sup>4</sup> Code General des Impots, Article 244 quater b I, see also OECD, “Compendium of R&D Tax Incentive Schemes: OECD Countries and Selected Economics 2015,” Accessed March 23, 2016, <https://www.oecd.org/sti/rd-tax-incentives-compendium.pdf>.

<sup>5</sup> Code Général des Impôts, Article 49 septies f, see also Ministère de L'education Nationale and Ministère de L'enseignement Supérieur et de la Recherche, “Guide du Credit d'impôt recherche 2016,” Accessed March 15, 2016, [http://cache.media.enseignementsup-recherche.gouv.fr/file/guide\\_CIR/85/1/CIR-2016\\_vdf\\_544851.pdf](http://cache.media.enseignementsup-recherche.gouv.fr/file/guide_CIR/85/1/CIR-2016_vdf_544851.pdf), p.3.

<sup>6</sup> *Ibid.*

สำหรับการตัดสินใจหรือทดสอบตลาด ทั้งนี้ จะต้องมีการพัฒนาวัตถุดิบ ผลิตภัณฑ์ และอุปกรณ์ใหม่ หรือสร้างกระบวนการ ระบบ และการให้บริการใหม่ หรือปรับปรุงจากของเดิมอย่างมีนัยยะสำคัญ<sup>7</sup>

## (2) ฐานของมาตรการเครดิตภาษี

ฐานของมาตรการเครดิตภาษี หมายถึง ค่าใช้จ่ายจากกระบวนการวิจัย และพัฒนาที่ผู้ทรงสิทธิสามารถนำมารวมเพื่อคำนวณมูลค่าของเครดิตภาษี ในเบื้องต้น รูปแบบการคำนวณฐานเครดิตภาษีมีลักษณะเป็นฐานปริมาณ กล่าวคือ บุคคลที่มาขอรับการส่งเสริมสามารถนำรายจ่ายวิจัยและพัฒนาที่เกิดขึ้นในปีภาษีใดภาษีหนึ่งมารวมคำนวณเป็นฐานเครดิตภาษีได้เต็มจำนวน สามารถจำแนกค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาได้แปดประเภท ได้แก่ ค่าสิทธิหรือค่าเสื่อมราคา ค่าว่าจ้างพนักงาน ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน ค่าใช้จ่ายจากการว่าจ้างวิจัยและพัฒนา ค่าใช้จ่ายในการคุ้มครองสิทธิในทางอุตสาหกรรม ค่าสิทธิหรือค่าเสื่อมราคาของสิทธิบัตรและใบรับรองพันธุ์พืช ที่มีหนังสือรับรอง ค่าใช้จ่ายในการวางมาตรฐานผลิตภัณฑ์ ค่าใช้จ่ายในการติดตามเทคโนโลยี

ประเภทแรก ค่าสิทธิหรือค่าเสื่อมราคา (Dotations aux Amortissement) ได้แก่ (ก) อาคารซึ่งใช้สำหรับการดำเนินงานวิจัยที่ได้มาภายหลังวันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 1991 (ข) สิทธิประโยชน์ประเภทเฟอร์นิเจอร์ที่ได้มาใหม่หรือถูกสร้างขึ้นใหม่ (ค) สิทธิประโยชน์ที่ได้มาตามสัญญาเช่าทางการเงิน ทั้งนี้ บริษัทต้องนำสิทธิดังกล่าวมาใช้ในโครงการวิจัยพัฒนาโดยตรง และสิทธิประโยชน์ต้องมีสภาพใหม่ รวมถึงบริษัทต้องได้รับใบรับรองจากผู้ให้เช่าที่มีรายละเอียดเกี่ยวกับมูลค่าของทรัพย์สินและจำนวนค่าสิทธิหรือค่าเสื่อมราคา อย่างไรก็ตาม กรณีเกิดภัยพิบัติที่ส่งผลกระทบต่อทรัพย์สินดังกล่าวข้างต้น ผู้ประกอบการสามารถคำนวณหาค่าสิทธิหรือค่าเสื่อมราคาจากผลต่างของเงินประกันภัยกับต้นทุนในการฟื้นฟูและทดแทนของทรัพย์สินดังกล่าว<sup>8</sup>

ประเภทที่สอง ค่าใช้จ่ายของพนักงาน (Dépenses de Personnel) รายจ่ายประเภทนี้มีสัดส่วนมากที่สุดของโครงการวิจัยและพัฒนา นิยามของพนักงานในโครงการวิจัยและพัฒนา หมายถึง นักวิจัย (อาทิ วิศวกร แพทย์ นักศึกษาปริญญาเอก) และเจ้าหน้าที่ทางเทคนิค วิจัย ค่าใช้จ่ายของพนักงานที่สามารถนำมาลงเป็นฐานในการเครดิตภาษีอาจอยู่ในรูปของเงินเดือน เงินพิเศษนอกเหนือจากเงินเดือน ค่าจ้างในรายคาชุดิธรรมที่จ่ายให้แก่ลูกจ้างเนื่องจากการสร้างสรรค์สิ่งประดิษฐ์ในทางทรัพย์สินทางปัญญา และเงินสมทบประกันสังคม ทั้งนี้ ผู้ขอรับสิทธิประโยชน์ต้อง

<sup>7</sup> Ibid.

<sup>8</sup> Code Général des Impôts, Article 244 quater b II a, see also Ministère de l'éducation Nationale and Ministère de l'enseignement Supérieur et de la Recherche, *supra* note 5, p.11.

นับชั่วโมงการทำงานของนักวิจัยและเจ้าหน้าที่ทางเทคนิคตามสัดส่วนการทำงานในโครงการวิจัยและพัฒนา<sup>9</sup> นอกจากนี้ หากบริษัทว่าจ้างบุคคลที่พึงจบปริญญาเอกตามที่กฎหมายกำหนดหรือมีคุณสมบัติเทียบเท่า บริษัทวิจัยและพัฒนาสามารถหักค่าใช้จ่ายได้สองเท่าเป็นระยะเวลา 24 เดือนแรกของการว่าจ้าง จุดประสงค์เพื่อจูงใจบริษัทให้ว่าจ้างนักวิจัยที่พึงจบปริญญาเอกใหม่ ภายใต้เงื่อนไขว่าบริษัทจะต้องทำสัญญาว่าจ้างนักวิจัยปริญญาเอกดังกล่าวโดยไม่กำหนดระยะเวลา และจำนวนลูกจ้างของบริษัทในปีภาษีปัจจุบันต้องเพิ่มมากกว่าจำนวนของลูกจ้างในปีภาษีที่ผ่านมาอีกด้วย โดยปริญญาเอก (Doctorat) ตามนิยามของประมวลกฎหมายการศึกษา (Code de l'éducation) หมายถึง บุคคลที่สำเร็จการศึกษาคุณวุฒิบัณฑิต ซึ่งได้รับการรับรองประสบการณ์ รวมถึงการเขียนและการแก้ต่างคุณวุฒินิพนธ์หรือวิทยานิพนธ์ ส่วนบุคคลที่มีคุณสมบัติเทียบเท่า (Diplômes Equivalents) หมายถึง บุคคลที่สำเร็จการศึกษาคุณวุฒิบัณฑิตจากต่างประเทศ ทั้งนี้ ไม่รวมถึงแพทยศาสตร์ เกษศาสตร์ สัตวแพทยศาสตร์ และทันตแพทยศาสตร์<sup>10</sup>

ประเภทที่สาม ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน (Dépenses de Fonctionnement) อาทิ ค่าใช้จ่ายของพนักงานสนับสนุน ค่าใช้จ่ายในการบริหาร หรือวัตถุดิบ การคำนวณค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานมีลักษณะเป็นแบบเหมาจ่าย โดยจำนวนค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานจะเท่ากับผลรวมระหว่างร้อยละ 75 ของค่าสิทธิหออและค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินถาวร กับร้อยละ 50 ของต้นทุนจากการจ้างพนักงาน นอกจากนี้ รายจ่ายจากการว่าจ้างแรงงานนักวิจัยปริญญาเอกที่พึงจบใหม่ ผู้ขอรับสิทธิประโยชน์สามารถนำมาลงเป็นฐานเพื่อคำนวณค่าใช้จ่ายดำเนินงานได้ร้อยละ 200 ของค่าจ้างแรงงาน<sup>11</sup>

ประเภทที่สี่ ค่าใช้จ่ายจากการว่าจ้างวิจัยและพัฒนา (Dépenses Relatives à des Opérations de R&D Externalisée) ในเบื้องต้น ค่าใช้จ่ายจากการว่าจ้างบริษัทภายนอกที่สามารถนำมาลงเป็นฐานเครดิตภาษีได้นั้น ผู้รับจ้างวิจัยและพัฒนาจะต้องมีสถานที่ตั้งอยู่ภายในประเทศฝรั่งเศส สหภาพยุโรป (European Union: EU) และรัฐอื่นๆ ที่มีสนธิสัญญาร่วมกับเขตเศรษฐกิจพิเศษยุโรป (European Economic Area: EEA) หรือความช่วยเหลือเพื่อต่อต้านการโกงหรือหนีภาษี

<sup>9</sup> Code Général des Impôts, Article 244 quater b II b, see also Ministère de L'education Nationale and Ministère de L'enseignement Supérieur et de la Recherche, *supra note 5*, pp.11-16.

<sup>10</sup> Code de l'éducation, Article L.612-7, see also Ministère de L'education Nationale and Ministère de L'enseignement Supérieur et de la Recherche, *supra note 5*, p.13.

<sup>11</sup> Code Général des Impôts, Article 244 quater b II c.

นอกจากนี้ บริษัทรับจ้างจะต้องดำเนินการวิจัยและพัฒนาตามที่ระบุไว้อย่างชัดเจน และบริษัทรับจ้างต้องดำเนินการวิจัยและพัฒนาด้วยบริษัทของตนเองเท่านั้น

โดยทั่วไป รูปแบบการว่าจ้างวิจัยและพัฒนาไปยังหน่วยงานภายนอกสามารถจำแนกได้สองประเภท ประเภทแรก การว่าจ้างวิจัยและพัฒนาไปยังบริษัทเอกชน หรือผู้เชี่ยวชาญทางวิทยาศาสตร์หรือทางเทคนิค ภายใต้เงื่อนไขว่าคุณค่าดังกล่าวต้องได้รับอนุมัติจากรัฐมนตรีกระทรวงศึกษาธิการระดับอุดมศึกษาและการวิจัยแห่งชาติ บริษัทผู้ว่าจ้างสามารถหักรายจ่ายได้เท่ากับจำนวนที่จ่ายไปจริงไม่เกินสามเท่าของรายจ่ายอื่น<sup>12</sup> ประเภทที่สอง การว่าจ้างวิจัยและพัฒนาไปยังหน่วยงานของภาครัฐ ได้แก่ (ก) องค์กรวิจัยสาธารณะ (ข) สถาบันอุดมศึกษาระดับสูง (ค) มูลนิธิเพื่อการร่วมมือทางวิทยาศาสตร์ที่ได้รับการรับรองแล้ว (ง) สถาบันของรัฐเพื่อความร่วมมือทางวิทยาศาสตร์ (จ) มูลนิธิสาธารณูปโภคของภาครัฐที่ได้รับการรับรองแล้ว (ฉ) สมาคมตามกฎหมายที่มีผู้ก่อตั้งหรือผู้ถือหุ้นเป็นองค์กรวิจัยสาธารณะ สถาบันอุดมศึกษาระดับสูง หรือบริษัททั่วไป (ที่มีผู้ถือหุ้นหรือผู้มีสิทธิออกเสียงมากกว่าร้อยละ 50 เป็นองค์กรวิจัยสาธารณะหรือสถาบันอุดมศึกษาระดับสูง) (ช) สถาบันที่เกี่ยวข้องกับการประมงในชนบทและทางทะเล รวมถึง (ซ) มหาวิทยาลัยและสถาบันชุมชน บริษัทผู้ว่าจ้างวิจัยและพัฒนาสามารถหักค่าใช้จ่ายเนื่องจากการว่าจ้างหน่วยงานของรัฐได้สองเท่า<sup>13</sup> นอกจากนี้ ตามประมวลกฎหมายภาษีของฝรั่งเศสได้กำหนดเพดานของรายจ่ายจากการว่าจ้างวิจัยพัฒนาไว้อีกด้วยกรณีทั่วไป ค่าจ้างวิจัยพัฒนาสูงสุดที่สามารถนำมาลดคำนวณเป็นฐานเครดิตภาษีได้จะไม่เกิน 2 ล้านยูโรต่อปี เว้นแต่ กรณีผู้รับจ้างเป็นองค์กรวิจัยสาธารณะ หน่วยงานของรัฐ หรือมูลนิธิ และผู้ว่าจ้างกับผู้รับจ้างไม่มีการถือหุ้นทั้งทางตรงหรือทางอ้อม (Pas de Lien de Dépendance Avec le Donneur d'ordre) เพดานของรายจ่ายจากการว่าจ้างจะเท่ากับ 12 ล้านยูโร<sup>14</sup>

ประเภทที่ห้า ค่าใช้จ่ายในการคุ้มครองของสินทรัพย์ในทางอุตสาหกรรม (Dépenses Relatives à la Protection de la Propriété Industrielle) ได้แก่ ค่าธรรมเนียมในการยื่นแบบแสดงรายการ และการบำรุงรักษาสิทธิบัตรหรือไปรับรองพันธุ์พืชที่มีหนังสือรับรอง (Certificats

<sup>12</sup> Code Général des Impôts, Article 244 quater b II d bis.

<sup>13</sup> Code Général des Impôts, Article 39, Article 244 quater b II d, see also Ministère de L'education Nationale and Ministère de L'enseignement Supérieur et de la Recherche, *supra note 5*, p.17.

<sup>14</sup> Code Général des Impôts, Article 244 quater b II d ter, see also Ministère de L'education Nationale and Ministère de L'enseignement Supérieur et de la Recherche, *supra note 5*, p.21.



d'Obtention Végétale: COVs) ค่าเบี้ยประกัน ค่าใช้จ่ายในการคุ้มครองสิทธิบัตรและใบรับรองพันธุ์พืช นอกจากนี้ ยังรวมถึงค่าใช้จ่ายในการดำเนินการทางกฎหมาย และค่าจ้างผู้เชี่ยวชาญทางกฎหมาย ทั้งนี้ ค่าใช้จ่ายประเภทนี้สามารถนำมาลงเป็นฐานในการเครดิตภาษีได้ไม่เกิน 60,000 ยูโรต่อปี<sup>15</sup>

ประเภทที่หก ค่าสิทธิหรือและค่าเสื่อมราคาของสิทธิบัตรและใบรับรองพันธุ์พืชที่มีหนังสือรับรอง (COVs) ซึ่งใช้ในกระบวนการการวิจัยและพัฒนา<sup>16</sup>

ประเภทที่เจ็ด ค่าใช้จ่ายในการวางมาตรฐานผลิตภัณฑ์ (Dépenses de Normalisation) ได้แก่ ค่าจ้างรายเดือนและผลประโยชน์ของลูกจ้างที่เข้าร่วมประชุมในการวางมาตรฐานอย่างเป็นทางการ ค่าใช้จ่ายดำเนินงานอื่นๆ (สามารถหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาได้ร้อยละ 30 ของค่าจ้างรายเดือน) และค่าใช้จ่ายของผู้ว่าซึ่งเป็นเจ้าของธุรกิจแต่เพียงผู้เดียวไม่เกิน 450 ยูโรต่อหนึ่งวัน ทั้งนี้ ค่าใช้จ่ายในการวางมาตรฐานผลิตภัณฑ์สามารถนำมาลงเป็นฐานเครดิตภาษีได้ร้อยละ 50 เท่านั้น<sup>17</sup>

ประเภทที่แปด ค่าใช้จ่ายในการติดตามเทคโนโลยี (Dépenses de Veille Technologique) ได้แก่ ค่าใช้จ่ายในการสมัครสมาชิกวารสารทางวิทยาศาสตร์ ค่าใช้จ่ายในการเข้าถึงฐานข้อมูล ค่าใช้จ่ายในการศึกษาทางด้านเทคโนโลยี ค่าใช้จ่ายเพื่อลงทะเบียนการประชุมทางวิทยาศาสตร์ ไม่รวมรายจ่ายจากการขอคำปรึกษาทางอินเทอร์เน็ต โดยค่าใช้จ่ายในการติดตามเทคโนโลยีที่สามารถนำมาลงเป็นฐานของการเครดิตภาษีสูงสุดจะต้องไม่เกิน 60,000 ยูโรต่อปี<sup>18</sup> นอกจากนี้ ประมวลกฎหมายภาษีของฝรั่งเศสยังได้กำหนดรายจ่ายวิจัยและพัฒนาที่สามารถนำมาลงเป็นฐานเพื่อคำนวณเครดิตภาษีสำหรับอุตสาหกรรมสิ่งทอไว้เป็นพิเศษอีกด้วย ตามมาตรา 244 quater b II h, i ซึ่งมีรายละเอียดเช่นเดียวกับค่าใช้จ่ายทั้งแปดประเภทข้างต้น

บริษัทที่ยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ต้องดำเนินโครงการวิจัยและพัฒนาภายในสหภาพยุโรป หรือรัฐอื่นๆ ที่มีข้อตกลงกับเขตเศรษฐกิจพิเศษยุโรป รวมถึงรัฐที่มีข้อตกลงเพื่อช่วยเหลือการต่อต้านการหนีหรือเลี่ยงภาษี<sup>19</sup> ฐานของมาตรการเครดิตภาษี หรือค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาจึงกว้างมาก อย่างไรก็ตาม ประมวลกฎหมายภาษีของฝรั่งเศสก็ได้จำกัดเพดานของค่าใช้จ่าย

<sup>15</sup> Code Général des Impôts, Article 244 quater b II e, e bis, see also Ministère de L'education Nationale and Ministère de L'enseignement Superieur et de la Recherche, *supra note 5*, pp.22-23.

<sup>16</sup> Code Général des Impôts, Article 244 quater b II f.

<sup>17</sup> Code Général des Impôts, Article 244 quater b II g.

<sup>18</sup> Code Général des Impôts, Article 244 quater b II j.

<sup>19</sup> OECD, *supra note 4*, p.59.

ของแต่ละประเภทไว้ นอกจากนี้ โครงการที่สามารถยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ได้ต้องสร้างผลลัพธ์ที่ใหม่ในระดับโลก (New to the World)<sup>20</sup>

#### 4.1.1.3 สิทธิประโยชน์ทางภาษี

ผู้ศึกษาขอเสนอรูปแบบของสิทธิประโยชน์ทางภาษีเป็นสองประการ ประการแรก กรณีบริษัทเป็นผู้ทรงสิทธิตามมาตราการเครดิตภาษี และได้รับเงินสนับสนุนจากภาครัฐด้วย บริษัทดังกล่าวสามารถได้รับสิทธิประโยชน์ทั้งสองทางเลยหรือไม่ ประการที่สอง รูปแบบของสิทธิประโยชน์ทางภาษีของมาตราการเครดิต การนำเครดิตภาษียกยอดไปข้างหน้าและการจ่ายคืนเครดิตภาษีในรูปของเงินสด

##### (1) กรณีบริษัทได้รับเงินช่วยเหลือจากภาครัฐพร้อมกับได้รับเครดิตภาษี

กรณีบริษัทลงทุนโครงการวิจัยและพัฒนา และมีรายจ่ายที่สามารถยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ตามมาตราการเครดิตภาษีทั่วไปพร้อมกับบริษัทได้รับเงินช่วยเหลือจากภาครัฐหรือจากสหภาพยุโรป หากบริษัทได้รับเงินช่วยเหลือก่อนวันที่ 4 เมษายน ค.ศ. 2014 จะต้องนำเงินช่วยเหลือดังกล่าว มาหักออกจากฐานของเครดิตภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับเงินช่วยเหลือมา แต่หากได้รับเงินช่วยเหลือมาภายหลังวันที่ 4 เมษายน ค.ศ. 2014 ต้องนำเงินช่วยเหลือดังกล่าวมาหักออกจากฐานของเครดิตภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน หรือรอบระยะเวลาบัญชีถัดไปที่บริษัทมีค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาเกิดขึ้นจริง<sup>21</sup> นอกจากนี้ กรณีหน่วยงานของรัฐจ่ายเงินช่วยเหลือแก่บริษัทเอกชนที่มีลักษณะตามมาตรา 244 quater b II d bis โดยมีจุดประสงค์เพื่อมอบหมายบริษัทเอกชนดำเนินกระบวนการวิจัยและพัฒนา เงินช่วยเหลือดังกล่าวเป็นค่าตอบแทนสำหรับการดำเนินงานวิจัยและพัฒนาเท่านั้น บริษัทจึงไม่ต้องนำเงินช่วยเหลือไปหักออกจากค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนา<sup>22</sup>

ตัวอย่าง บริษัทแห่งหนึ่งลงทุนในโครงการวิจัยและพัฒนา และได้รับเงินช่วยเหลือมาจริงในรอบระยะเวลาบัญชี N เป็นจำนวนเงิน 70,000 ยูโร โดยจะเริ่มดำเนินโครงการวิจัยและพัฒนาในรอบระยะเวลาบัญชีที่ N+1 ทั้งนี้ ในรอบระยะเวลาบัญชี N+1 บริษัทมีรายจ่ายจากการวิจัยและพัฒนาเป็นจำนวนเงิน 50,000 ยูโร ในรอบระยะเวลาบัญชี N+2 บริษัทมีรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเป็นจำนวนเงิน 60,000 ยูโร และในรอบระยะเวลาบัญชี N+3 บริษัทมีรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเป็นจำนวนเงิน 45,000 ยูโร

<sup>20</sup> Bas Straathof, *supra note 3*, p.39.

<sup>21</sup> Code Général des Impôts, Article 244 quater b III.

<sup>22</sup> Ministère de L'education Nationale and Ministère de L'enseignement Supérieur et de la Recherche, *supra note 5*, p.26.

ตารางที่ 4.1 แสดงการคำนวณสิทธิประโยชน์ทางภาษี ในสถานการณ์ที่บริษัทได้รับเงินช่วยเหลือจาก ภาครัฐพร้อมกับได้รับเครดิตภาษี (CIR)

รอบระยะเวลา บัญชี	เงินช่วยเหลือจาก ภาครัฐ (ยูโร)	ค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนา (ยูโร)	ฐานของเครดิตภาษี (ยูโร)
N	70,000	-	-
N+1	-	50,000	50,000-70,000 = 0
N+2	-	60,000	60,000-20,000 = <u>40,000</u>
N+3	-	45,000	<u>45,000</u>

เมื่อพิจารณาตามประมวลกฎหมายภาษี มาตรา 244 quater b III พบว่า (ก) ในรอบระยะเวลาบัญชี N+1 บริษัทต้องนำมูลค่าของเงินช่วยเหลือไปหักลบกับรายจ่ายวิจัยและพัฒนาที่เกิดขึ้นจริง ผลของการหักลบทำให้ฐานของมาตรการเครดิตภาษีกลายเป็นศูนย์ ดังนั้น บริษัทจึงไม่สามารถได้รับเครดิตภาษีในรอบระยะเวลาบัญชี N+1 ได้ (ข) ในรอบระยะเวลาบัญชี N+2 เมื่อนำมูลค่าเงินช่วยเหลือของภาครัฐซึ่งเหลืออยู่จากการหักลบรายจ่ายวิจัยและพัฒนาในรอบระยะเวลาบัญชี N+1 (20,000 ยูโร) ไปหักลบกับค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชี N+2 จะทำให้มูลค่าของฐานเครดิตภาษีเท่ากับ 40,000 ยูโร ดังนั้น รอบระยะเวลาบัญชี N+2 บริษัทสามารถขอเครดิตภาษีได้ 12,000 ยูโร (40,000 ยูโร×30%) และ (ค) ในรอบระยะเวลาบัญชี N+3 เนื่องจากบริษัทนำมูลค่าของเงินช่วยเหลือซึ่งได้รับจากภาครัฐไปหักลบกับค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาในรอบระยะเวลาบัญชี N+1 และ N+2 จนหมดสิ้นแล้ว ดังนั้น ค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาที่สามารถนำมาลงเป็นฐานในการเครดิตภาษีในรอบระยะเวลาบัญชี N+3 จึงเท่ากับ 45,000 ยูโร หรือบริษัทสามารถขอเครดิตได้ 13,500 ยูโร (45,000 ยูโร×30%)<sup>23</sup>

## (2) สิทธิประโยชน์ของมาตรการจูงใจทางภาษี

รูปแบบของสิทธิประโยชน์ทางภาษีสามารถจำแนกได้สองประการ ประการแรก บริษัทต้องนำเครดิตภาษีไปหักลบกับภาษีเงินได้นิติบุคคลที่พึงชำระในปีภาษีนั้นเลย โดยรายจ่ายวิจัยและพัฒนา 100 ล้านยูโรแรก บริษัทสามารถขอรับเครดิตภาษีได้เท่ากับร้อยละ 30 และรายจ่ายวิจัยและพัฒนาที่เกินกว่า 100 ล้านยูโร บริษัทสามารถขอรับเครดิตภาษีได้เท่ากับร้อยละ 5 นอกจากนี้ หากบริษัทต่างประเทศลงทุนโครงการวิจัยและพัฒนานับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 2015

<sup>23</sup> Ministère de L'education Nationale and Ministère de L'enseignement Supérieur et de la Recherche, *supra note 5*, pp.25-26.

บริษัทจะได้รับเครดิตภาษีเป็นจำนวนร้อยละ 50 ของรายจ่ายวิจัยและพัฒนา 100 ล้านยูโรแรก ประการที่สอง หากผู้ทรงสิทธิได้รับเครดิตภาษีเป็นจำนวนมากกว่าภาษีเงินได้นิติบุคคลที่บริษัทพึงชำระ หรือบริษัทประกอบกิจการขาดทุนไม่มีภาษีเงินได้นิติบุคคลที่บริษัทพึงชำระ บริษัทสามารถนำมูลค่าของเครดิตภาษีที่ไม่สามารถใช้ได้ในปีภาษีหนึ่งภาษีใดนั้น ยกยอดไปข้างหน้าเป็นระยะเวลาสามปี ทั้งนี้เมื่อพ้นระยะเวลาสามปีแล้ว บริษัทสามารถขอคืนเครดิตภาษีที่ไม่สามารถนำไปใช้ได้ในรูปแบบเงินสด<sup>24</sup>

อย่างไรก็ตาม รัฐจะจ่ายคืนภาษีในรูปแบบเงินสดทันที หากผู้ทรงสิทธิเป็น (ก) วิสาหกิจใหม่ (Entreprises Nouvelle) ที่มีอายุของกิจการไม่เกิน 4 ปี (ข) บริษัทที่อยู่ภายใต้กระบวนการใกล้เคียง ประถมหนี้ พิทักษ์ทรัพย์ ปรับปรุงองค์กร หรือชำระบัญชี โดยสามารถเรียกร้องหนี้ (เครดิตภาษีที่ไม่สามารถใช้ได้) ในวันที่มีคำพิพากษาได้ทันที (ค) วิสาหกิจใหม่ (Jeunes Entreprises Innovante) โดยเงื่อนไขของการได้รับสิทธิประโยชน์จะได้กล่าวต่อไปในหัวข้อ 4.1.3 (ง) วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ตามเงื่อนไขของสหภาพยุโรปที่มีพนักงานไม่เกิน 250 คน และรายรับน้อยกว่า 50 ล้านยูโรหรือสินทรัพย์น้อยกว่า 43 ล้านยูโร<sup>25</sup>

ตัวอย่าง บริษัท A ลงทุนโครงการวิจัยและพัฒนา โดยดำเนินการวิจัยและพัฒนาภายในบริษัทเอง มีค่าจ้างพนักงาน 7 ล้านยูโร และได้ทำข้อตกลงว่าจ้างวิจัยและพัฒนาส่วนหนึ่งของโครงการไปยังบริษัท B ซึ่งเป็นบริษัทสาขา โดยต้นทุนค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาที่เกิดขึ้นในบริษัท B เท่ากับ 3 ล้านยูโร แต่บริษัท B เรียกเก็บเงินพร้อมกำไรขั้นต้นรวมเป็นจำนวนเงิน 3.6 ล้านยูโร ดังนั้นค่าตอบแทนทั้งหมดที่บริษัท B เรียกเก็บจากบริษัท A เป็นจำนวน 4.32 ล้านยูโร (รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม) นอกจากนี้ บริษัท B ลงทุนโครงการวิจัยและพัฒนาโดยดำเนินงานภายในบริษัทเองเป็นจำนวนเงิน 5 ล้านยูโร เมื่อรวมกับโครงการที่บริษัท B รับจ้างวิจัยและพัฒนาจากบริษัท A จึงเท่ากับ 8 ล้านยูโร

<sup>24</sup> Code Général des Impôts, Article 199 ter b, Article 244 quater b I.

<sup>25</sup> Code Général des Impôts, Article 199 ter b I, see also Ministère de l'éducation Nationale and Ministère de l'enseignement Supérieur et de la Recherche, *supra* note 5, p.29.

ตารางที่ 4.2 แสดงการคำนวณฐานภาษี กรณีว่าจ้างหรือรับจ้างวิจัยและพัฒนา (CIR)

รายการค่าใช้จ่าย	บริษัท A (ผู้ว่าจ้าง)	บริษัท B (ผู้รับจ้าง) กรณี บริษัท A อยู่ภายใน ขอบเขตของ CIR	บริษัท B (ผู้รับจ้าง) กรณี บริษัท A ไม่อยู่ภายใน ขอบเขตของ CIR
ค่าใช้จ่ายของพนักงาน (ล้านยูโร)	7.00	8.00	8.00
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน ร้อยละ 50 ของค่าจ้างพนักงาน (ล้านยูโร)	3.50	4.00	4.00
ค่าว่าจ้างวิจัยและพัฒนา (ล้านยูโร)	2.00	-3.60	0
ฐานของมาตรการเครดิตภาษีสุทธิ (ล้านยูโร)	12.5	8.40	12.00
จำนวนเครดิตภาษี ร้อยละ 30 (ล้านยูโร)	3.75	2.52	3.60

ที่มา *Ministere de L'education Nationale and Ministere de L'enseignement Superieur et de la Recherche*, "Guide du Credit d'impot recherche 2016," Accessed March 15, 2016, [http://cache.media.enseignementsup-recherche.gouv.fr/file/guide\\_CIR/85/1/CIR-2016\\_vdf\\_544851.pdf](http://cache.media.enseignementsup-recherche.gouv.fr/file/guide_CIR/85/1/CIR-2016_vdf_544851.pdf), pp.20-22. (ปรับปรุงโดยผู้ศึกษา)

กรณีบริษัท A ลงทุนโครงการวิจัยและพัฒนา ค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาที่สามารถนำมาลงเป็นฐานของการเครดิตภาษี ได้แก่ (ก) ค่าใช้จ่ายจากการว่าจ้างพนักงานเป็นจำนวน 7 ล้านยูโร (ข) ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานร้อยละ 50 ของค่าจ้างพนักงาน คิดเป็นจำนวนเงิน 3.5 ล้านยูโร และ (ค) ค่าว่าจ้างวิจัยและพัฒนาบางส่วนโครงการไปยังบริษัทลูก โดยบริษัท B เรียกเก็บเงินจำนวน 3.6 ล้านยูโร แต่บริษัท A ผู้ว่าจ้างและบริษัท B ผู้รับจ้างวิจัยและพัฒนา มีความสัมพันธ์กัน จึงทำให้เพดานของรายจ่ายค่าจ้างวิจัยและพัฒนาเท่ากับ 2 ล้านยูโร ดังนั้น ฐานของเครดิตภาษีจึงเท่ากับ 12.5 ล้านยูโร คิดเป็นมูลค่าของเครดิตภาษีเท่ากับ 3.75 ล้านยูโร<sup>26</sup>

กรณีบริษัท B บริษัทลูกของบริษัท A ซึ่งได้รับว่าจ้างจากส่วนหนึ่งของโครงการวิจัยและพัฒนา ค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาที่สามารถนำมาลงเป็นฐานในการเครดิตภาษี ได้แก่

<sup>26</sup> *Ministere de L'education Nationale and Ministere de L'enseignement Superieur et de la Recherche, supra note 5, pp.20-21.*

(ก) ค่าใช้จ่ายของพนักงาน 8 ล้านยูโร แยกเป็นค่าใช้จ่ายที่บริษัท B วิจัยและพัฒนาภายในบริษัทเอง 5 ล้านยูโร และค่าใช้จ่ายจากการจ้างพนักงานเนื่องจากโครงการวิจัยและพัฒนาของบริษัท A มูลค่าของรายจ่ายเท่ากับราคาต้นทุน 3 ล้านยูโร (ข) ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานร้อยละ 50 ของค่าจ้างพนักงาน คิดเป็นจำนวนเงิน 4 ล้านยูโร และ (ค) หักลบรายจ่ายจากโครงการวิจัยและพัฒนาที่บริษัท B เรียกเก็บจากบริษัท A เท่ากับจำนวนเงินตามใบแจ้งหนี้ 3.6 ล้านยูโร แม้ว่าบริษัท A จะสามารถลงรายจ่ายจากการว่าจ้างส่วนหนึ่งของโครงการวิจัยและพัฒนาได้แค่ 2 ล้านยูโรก็ตาม ดังนั้น ฐานของเครดิตภาษีจึงเท่ากับ 8.4 ล้านยูโร คิดเป็นจำนวนเครดิตภาษีที่บริษัท B สามารถขอรับเท่ากับ 2.52 ล้านยูโร<sup>27</sup>

นอกจากนี้ หากบริษัท A ผู้ว่าจ้างวิจัยและพัฒนาเป็นบริษัทที่มีได้อยู่ในขอบเขตของการขอรับมาตรการเครดิตภาษี อาทิ บริษัทผู้ว่าจ้างเป็นบริษัทต่างประเทศ หรือบริษัทผู้ว่าจ้างไม่มีความรับผิดชอบทางภาษีเงินได้นิติบุคคลภายในฝรั่งเศส บริษัท B ผู้รับจ้างไม่ต้องหักค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาเท่าจำนวนเงินตามใบแจ้งหนี้ ดังนั้น ฐานของเครดิตภาษีในกรณีที่บริษัท A ผู้ว่าจ้างมีได้อยู่ในขอบเขตของการขอรับสิทธิประโยชน์จึงเท่ากับ 12 ล้านยูโร คิดเป็นจำนวนเครดิตภาษี 3.6 ล้านยูโร<sup>28</sup>

บริษัทสามารถเลือกยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ได้สองวิธี วิธีแรก คือ การขอยื่นเอกสารแบบกระดาษ (Procédure Déclarative en Version Papier) บริษัทที่จะขอรับสิทธิประโยชน์ต้องยื่นสำเนาเอกสารเลขที่ 2069-A-SD15 ต่อกรมสรรพากรของฝรั่งเศสและกระทรวงศึกษาธิการระดับอุดมศึกษาและการวิจัยแห่งชาติ (Ministre de l'Education Nationale de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche: MENESR) นอกจากนี้ หากบริษัทที่มาขอรับเครดิตภาษีมีค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนามากกว่า 100 ล้านยูโรจะต้องอธิบายกระบวนการและความก้าวหน้าของงานวิจัยเครื่องมือและบุคลากรในโครงการเพิ่มเติม วิธีที่สอง การขอยื่นเอกสารแบบอิเล็กทรอนิกส์ (Procédure Déclarative Entièrement Dématérialisée) ตามเอกสารเลขที่ 2069-A-SD<sup>29</sup>

#### 4.1.2 มาตรการเครดิตภาษีสำหรับธุรกิจนวัตกรรม (Crédit d'Impôt Innovation: CII)

การวิจัยและพัฒนาเป็นเพียงแค่ส่วนหนึ่งของกระบวนการสร้างสรรค์นวัตกรรมขึ้นใหม่เท่านั้น กิจกรรมทางเศรษฐกิจบางประเภทที่มีความสำคัญต่อการสร้างสรรค์นวัตกรรม (อาทิ กิจกรรมทดลองผลิตภัณฑ์ต้นแบบ หรือการพัฒนาาระบบนำร่อง) จึงไม่อยู่ภายใต้ขอบเขตของการส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา สาธารณรัฐฝรั่งเศสจึงนำมาตราการเครดิตภาษีนวัตกรรมมาบังคับใช้ในปี ค.ศ. 2013 เพื่อให้สิทธิประโยชน์เพิ่มเติมแก่กิจกรรมทดลองผลิตภัณฑ์ต้นแบบหรือการพัฒนาาระบบ

<sup>27</sup> *Ibid.*, pp.20-21.

<sup>28</sup> *Ibid.*, pp.20-21.

<sup>29</sup> *Ibid.*, pp.27-28.



นำร่อง<sup>30</sup> ทั้งนี้ บริษัทสามารถขอรับสิทธิประโยชน์จากมาตรการเครดิตภาษีทั่วไปร่วมกับมาตรการเครดิตภาษีนวัตกรรมได้

#### 4.1.2.1 บุคคลที่สามารถขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี

บุคคลที่สามารถขอรับประโยชน์ทางภาษีตามมาตรการเครดิตภาษีต้องเป็นวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (Micro, Petites et Moyennes Entreprise) ตามข้อบังคับของสหภาพยุโรปที่ 651/2014 ลงวันที่ 17 มิถุนายน ค.ศ. 2014 โดยต้องมีพนักงานลูกจ้างน้อยกว่า 250 คน และรายรับต่อปีไม่เกิน 50 ล้านยูโรหรือมีงบดุลทางบัญชีไม่เกิน 43 ล้านยูโร<sup>31</sup> นอกจากนี้ การขอรับสิทธิประโยชน์ต้องพิจารณาเงื่อนไขการถือหุ้นระหว่างวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมกับบริษัทอื่นๆ กล่าวคือ (ก) กรณีวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมถือหุ้นในบริษัทอื่น หรือบริษัทอื่นถือหุ้นในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเกินกว่าร้อยละ 50 ของสิทธิออกเสียงหรือสัดส่วนการถือหุ้น ถือว่าเป็นบริษัทในเครือเดียวกัน ดังนั้น ในการคำนวณรายรับหรืองบดุลของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมต้องนำรายรับและบัญชีงบดุลของบริษัทในเครือมารวมคำนวณด้วย (ข) กรณีวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมถือหุ้นบริษัทอื่น หรือบริษัทอื่นถือหุ้นในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเกินร้อยละ 25 แต่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของสิทธิออกเสียงหรือสัดส่วนการถือหุ้น ถือว่าเป็นหุ้นส่วนในทางธุรกิจ ดังนั้น ในการคำนวณรายรับหรืองบดุลของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมต้องนำรายรับและงบดุลตามสัดส่วนการถือหุ้นของบริษัทอื่นมารวมคำนวณด้วย (ค) กรณีวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมถือหุ้นในบริษัทอื่น หรือบริษัทอื่นถือหุ้นในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมน้อยกว่าร้อยละ 25 ของสิทธิออกเสียงหรือสัดส่วนการถือหุ้น ถือว่าวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเป็นอิสระอย่างแท้จริง ดังนั้น พิจารณาเพียงแค่รายรับหรืองบดุลของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมบริษัทเดียวเท่านั้น<sup>32</sup>

<sup>30</sup> Bas Straathof, *A Study on R&D Tax Incentives (Annex: Good Practice Cases)*, (Netherlands: CPB Netherlands Bureau, 2014), pp.41-43.

<sup>31</sup> Code Général des Impôts, Article 244 quater b II k.

<sup>32</sup> European Commission, “User Guide to the SME Definition,” Accessed March 31, 2016, <http://ec.europa.eu/DocsRoom/documents/10109/attachments/1/translations/en/renditions/pdf>, see also Ministère de L'education Nationale and Ministère de L'enseignement Superieur et de la Recherche, *supra note 5*, p.2.

#### 4.1.2.2 ฐานของมาตรการจูงใจทางภาษี

ผู้ศึกษาขอเสนอรูปแบบฐานมาตรการจูงใจทางภาษีสองประการ ประการแรก ลักษณะของงานวิจัยและพัฒนาที่สามารถยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีได้ และ ประการที่สอง ค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาที่สามารถนำมาลงเป็นฐานเพื่อคำนวณเครดิตภาษี

##### (1) ลักษณะของงานวิจัยและพัฒนา

ในเบื้องต้น ลักษณะของโครงการวิจัยและพัฒนาที่สามารถยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ต้องเป็นงานวิจัยขั้นพื้นฐาน งานวิจัยเชิงประยุกต์ และงานพัฒนาเชิงทดลอง นอกจากนี้ มาตรการเครดิตภาษีนวัตกรรมกำหนดประเภทของโครงการวิจัยและพัฒนาไว้เฉพาะเพียงกิจกรรมที่มีความสำคัญต่อการสร้างสรรค์นวัตกรรมชิ้นใหม่เท่านั้น ได้แก่ ประการแรก การพัฒนาผลิตภัณฑ์ต้นแบบ (Prototype) หมายถึง ต้นแบบของผลิตภัณฑ์หรือกระบวนการซึ่งประกอบด้วยคุณภาพทางเทคนิคและคุณสมบัติเฉพาะในแง่ปฏิบัติการ ทั้งนี้ ต้นแบบดังกล่าวไม่จำเป็นต้องเป็นขั้นตอนสุดท้าย แต่ต้นแบบต้องสามารถช่วยลดความไม่แน่นอนเกี่ยวกับการปรับปรุงผลิตภัณฑ์และกำหนดคุณสมบัติเฉพาะได้ ประการที่สอง กระบวนการผลิตนำร่อง (Pilot Plant) หมายถึง การสร้างสรรค์กลุ่มของอุปกรณ์เพื่อทดสอบผลิตภัณฑ์หรือกระบวนการในสภาพแวดล้อมปิดก่อนที่จะเริ่มต้นผลิตสินค้าหรือกระบวนการออกสู่ตลาดจริง<sup>33</sup>

การยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ตามมาตรการเครดิตภาษีนวัตกรรมต้องสร้างผลิตภัณฑ์ใหม่ซึ่งอาจมีรูปร่างหรือไม่มีรูปร่างก็ได้ โดยผลิตภัณฑ์ต้องมีสมรรถนะที่สูงกว่าทั้งในด้านเทคโนโลยี การออกแบบเพื่อสิ่งแวดล้อม การยศาสตร์ และการออกแบบอุปกรณ์ให้มีความปลอดภัย และสะดวกสบายต่อการใช้งานของมนุษย์ ผลลัพธ์ของการพัฒนาผลิตภัณฑ์ต้นแบบ และการผลิตนำร่องต้องไม่เคยปรากฏในท้องตลาดและแตกต่างจากสินค้าที่เคยมีอยู่ก่อนแล้ว (New to the Market)<sup>34</sup>

##### (2) ฐานของมาตรการเครดิตภาษีนวัตกรรม

ค่าใช้จ่ายที่สามารถนำมาคำนวณเป็นฐานในการเครดิตภาษีต้องเกิดขึ้นใน กระบวนการของการทดลองผลิตภัณฑ์ต้นแบบหรือกระบวนการผลิตนำร่อง ได้แก่ (ก) ค่าสิทธิหรือและ ค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินถาวรซึ่งได้รับมาภายหลังวันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 2013 (ข) ค่าจ้างพนักงาน (ค) ค่าใช้จ่ายดำเนินงานอื่นๆ โดยคำนวณแบบเหมาจ่ายเท่ากับผลรวมระหว่างร้อยละ 75 ของค่าสิทธิหรือและค่าเสื่อมราคากับร้อยละ 50 ของค่าจ้างพนักงาน (ง) ค่าสิทธิหรือและค่าเสื่อมราคาของสิทธิบัตร

<sup>33</sup> Ministère de L'education Nationale and Ministère de L'enseignement Supérieur et de la Recherche, *supra note 5*, pp.7-8, see also Bas Straathof, *supra note 30*, p.41.

<sup>34</sup> Code Général des Impôts, Article 244 quater b II k.

และใบรับรองพันธุ์พืชที่มีหนังสือรับรอง (COVs) (จ) ค่าใช้จ่ายจากการว่าจ้างบริษัทภายนอก หรือค่าปรึกษาและออกแบบตามกระบวนการทดลองผลิตภัณฑ์ต้นแบบหรือกระบวนการผลิตนำร่อง<sup>35</sup> รายละเอียดเพิ่มเติมตามหัวข้อ 4.1.1.2

#### 4.1.2.3 สิทธิประโยชน์ทางภาษี

บริษัทเจ้าของโครงการทดลองผลิตภัณฑ์ต้นแบบ หรือการพัฒนาระบบนำร่องสามารถขอเครดิตภาษีได้ร้อยละ 20 ของรายจ่ายวิจัยและพัฒนา แล้วนำมูลค่าของเครดิตภาษีไปหักลบกับภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัท ทั้งนี้ ค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาที่สามารถขอรับสิทธิประโยชน์ได้จะต้องไม่เกิน 400,000 ยูโรต่อปี หรือคำนวณเป็นมูลค่าของเครดิตภาษีแล้วเท่ากับ 80,000 ยูโรต่อปี หากในปีภาษีหนึ่งภาษีได้นั้น วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมไม่มีผลกำไรสุทธิ หรือมีจำนวนเครดิตภาษีมากกว่าภาษีเงินได้ที่บริษัทพึงชำระ บริษัทสามารถยกยอดมูลค่าของเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ไปข้างหน้าได้เป็นระยะเวลา 3 ปี หากพ้นระยะเวลาสามปีแล้วและมูลค่าของเครดิตภาษียังเหลืออยู่ บริษัทสามารถขอคืนเป็นเงินสดได้ อย่างไรก็ตาม วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมสามารถเลือกขอคืนเครดิตภาษีเป็นเงินสดได้ในทันทีเลย<sup>36</sup>

มาตรการเครดิตภาษีนวัตกรรม (CII) อยู่ภายใต้การดูแลของรัฐมนตรีกระทรวงศึกษาระดับอุดมศึกษาและการวิจัยแห่งชาติ (MENESR) กระบวนการขอสิทธิประโยชน์มีลักษณะเช่นเดียวกับการขอเครดิตภาษีทั่วไป (CIR) บริษัทสามารถขอรับสิทธิประโยชน์ร่วมกับการเครดิตภาษีทั่วไปได้ แต่ผู้ขอรับสิทธิประโยชน์จะต้องแยกค่าใช้จ่ายระหว่างโครงการวิจัยและพัฒนาทั่วไปกับค่าใช้จ่ายของโครงการทดลองผลิตภัณฑ์ต้นแบบหรือผลิตนำร่องให้ชัดเจน นอกจากนี้ หากบริษัทต้องการความแน่นอนว่าค่าใช้จ่ายในโครงการทดลองผลิตภัณฑ์ต้นแบบหรือผลิตนำร่องจะสามารถนำขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีได้หรือไม่ บริษัทสามารถขออนุมัติโครงการก่อน (Pre-approve) เป็นระยะเวลาอย่างน้อย 6 เดือน ก่อนถึงกำหนดเวลายื่นขอรับสิทธิประโยชน์ทั่วไป<sup>37</sup>

#### 4.1.3 มาตรการส่งเสริมวิสาหกิจใหม่ (Jeune Entreprise Innovante: JEI)

มาตรการส่งเสริมวิสาหกิจใหม่เป็นมาตรการเพิ่มเติมจากมาตรการเครดิตภาษีทั่วไป และมีวัตถุประสงค์เพื่อสนับสนุนวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่เพิ่งเริ่มประกอบกิจการ เนื่องจากบริษัทดังกล่าวมีอุปสรรคของการเข้ามาลงทุนโครงการวิจัยและพัฒนามากกว่าบริษัททั่วไปที่ดำเนินธุรกิจอยู่แล้ว นอกจากนี้ การสนับสนุนบริษัทที่เพิ่งประกอบกิจการจะเพิ่มโอกาสให้บริษัท

<sup>35</sup> Code Général des Impôts, Article 244 quater b II k.

<sup>36</sup> Code Général des Impôts, Article 199 ter b, Article 244 quater b II k.

<sup>37</sup> Bas Straathof, *supra note 30*, p.42.

เติบโตกลายเป็นวิสาหกิจขนาดใหญ่ และสามารถกระตุ้นความเจริญเติบโตทางด้านนวัตกรรมภายในประเทศได้เป็นอย่างมาก

#### 4.1.3.1 บุคคลที่สามารถขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี

มาตรการส่งเสริมวิสาหกิจใหม่มีรูปแบบของการส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่เพิ่งประกอบกิจการ ไม่ว่าจะประกอบธุรกิจตามกฎหมาย หรือสาขาวิจัยและพัฒนาได้ สามารถยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีได้ ลักษณะของนิติบุคคลที่สามารถยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ ได้แก่

ประการแรก บุคคลที่มาขอรับสิทธิประโยชน์ต้องเป็นวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่มีพนักงานลูกจ้างไม่เกิน 250 คน และมีรายรับไม่เกิน 50 ล้านบาทหรือมีงบดุลทางบัญชีทั้งสิ้นไม่เกิน 43 ล้านบาทภายในระยะเวลาหนึ่งปีภาษีใดๆ

ประการที่สอง บริษัทดำเนินธุรกิจมาไม่เกิน 8 ปี นับตั้งแต่ก่อตั้งบริษัท

ประการที่สาม (ก) บริษัทมีค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาตามประมวลกฎหมายภาษี มาตรา 244 quater b II เป็นอย่างน้อยร้อยละ 15 ของรายจ่ายทางภาษีทั้งหมดในปีภาษีนั้น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงค่าใช้จ่ายจากการทำสัญญาว่าจ้างวิจัยและพัฒนา หรือ (ข) หากบริษัทมีค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาไม่ถึงร้อยละ 15 ของรายจ่ายทางภาษีทั้งหมด วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมจะต้องมีผู้ถือหุ้นโดยตรงที่เป็นนักศึกษาหรือผู้ที่สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาโทหรือปริญญาเอกมาไม่เกิน 5 ปี หรือเป็นบุคคลที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมวิจัยหรือการศึกษา โดยบุคคลข้างต้นจะต้องถือหุ้นเป็นอย่างน้อยร้อยละ 10 ของบริษัท และส่วนสำคัญของกิจกรรมวิจัยและพัฒนาจะต้องดำเนินการโดยพนักงานหรือนักศึกษาในสถาบันการศึกษาระดับอุดมศึกษาที่มีอำนาจออกประกาศนียบัตรในระดับปริญญาโทเป็นอย่างน้อยและบริษัทต้องมีข้อตกลงเฉพาะอย่างกับสถาบันการศึกษาระดับอุดมศึกษาดังกล่าว

ประการที่สี่ บริษัทต้องเป็นอิสระตามประมวลกฎหมายภาษีมาตรา 44 sexes กล่าวคือ บุคคลดังต่อไปนี้ต้องถือหุ้นในบริษัททั้งทางตรงหรือทางอ้อมเป็นอย่างน้อยร้อยละ 50 ได้แก่ (ก) บุคคลธรรมดาหรือ (ข) บริษัทอื่นที่มีพนักงานลูกจ้างน้อยกว่า 250 คน และมีรายรับน้อยกว่า 50 ล้านบาทหรือมีบัญชีงบดุลทั้งสิ้นน้อยกว่า 43 ล้านบาท รวมถึงมีผู้ถือหุ้นอย่างน้อยร้อยละ 50 เป็นบุคคลธรรมดา (ค) ธุรกิจเงินร่วมลงทุน กองทุนรวม กองทุนส่วนบุคคล บริษัทพัฒนาส่วนภูมิภาคที่ไม่มีความสัมพันธ์ระหว่างกัน (ง) สมาคม หรือมูลนิธิทางวิทยาศาสตร์ของรัฐที่แสวงหาผลกำไร สถาบันวิจัยของภาครัฐ เป็นต้น

ประการที่ห้า วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่ขอรับสิทธิประโยชน์ ต้องไม่ได้มาจากการควบรวมกิจการ การปรับโครงสร้างองค์กร หรือการขยายกิจการ ใดๆก็ตาม หากวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่มาขอรับสิทธิประโยชน์มาจากการควบรวม ปรับโครงสร้าง

หรือขยายกิจการจากบริษัทที่เข้าเงื่อนไขของวิสาหกิจใหม่ (JEI) วิสาหกิจดังกล่าวสามารถขอรับสิทธิประโยชน์ได้ แต่ต้องนับระยะเวลาการประกอบธุรกิจของบริษัทใหม่ต่อเนื่องจากบริษัทเดิม<sup>38</sup>

#### 4.1.3.2 ฐานของมาตรการจูงใจทางภาษี

โครงการวิจัยและพัฒนาที่บริษัทสามารถนำรายจ่ายมายื่นขอรับสิทธิประโยชน์ตามมาตรการส่งเสริมวิสาหกิจใหม่ ได้แก่ การวิจัยพื้นฐาน การวิจัยเชิงประยุกต์ และการพัฒนาเชิงทดลอง รายละเอียดในหัวข้อที่ 4.1.1.2 และค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาที่บริษัทสามารถนำมาคำนวณเป็นเงื่อนไขของการขอรับสิทธิประโยชน์ ได้แก่ ค่าจ้างหรือเงินเดือนของนักวิจัย เจ้าหน้าที่เทคนิค ผู้จัดการโครงการวิจัยและพัฒนา นักกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับสัญญาคุ้มครองอุตสาหกรรมและเทคโนโลยี พนักงานที่มีหน้าที่รับผิดชอบทดสอบการแข่งขันเท่านั้น รายละเอียดเป็นไปตามประมวลกฎหมายภาษี มาตรา 244 quater b II ทั้งนี้ บริษัทที่มายื่นขอรับสิทธิประโยชน์ไม่สามารถนำรายจ่ายจากการว่าจ้างมารวมคำนวณรายจ่ายวิจัยและพัฒนา<sup>39</sup>

#### 4.1.3.3 สิทธิประโยชน์ทางภาษี

ลักษณะของมาตรการส่งเสริมวิสาหกิจใหม่เป็นการลดหรือยกเว้นภาษี (Tax Holiday) เนื่องจากรัฐให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีโดยมีกำหนดระยะเวลาแก่วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่เพิ่งประกอบกิจการและมีค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนา ตามประมวลกฎหมายภาษี มาตรา 44 sexies-0 a โดยทั่วไปสามารถจำแนกรูปแบบสิทธิประโยชน์จากมาตรการส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมได้สองประเภท คือ สิทธิประโยชน์ทางภาษี และสิทธิประโยชน์ที่มีใช้ภาษีหรือยกเว้นการจ่ายประกันสังคม

ประการแรก ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลในปีภาษีแรก และลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลปีภาษีที่สองร้อยละ 50 ของกำไรสุทธิ ตามประมวลกฎหมายภาษี มาตรา 44 sexies a อย่างไรก็ตาม สิทธิประโยชน์จากการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลที่บริษัทได้รับจะต้องไม่เกิน 200,000 ยูโรตลอดระยะเวลา 3 รอบปีบัญชีซึ่งเป็นเกณฑ์ขั้นต่ำในการผ่อนปรน (De Minimis) ของคณะกรรมการยุโรป

ประการที่สอง ยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินสำหรับอาคารหรือสิ่งปลูกสร้าง (Taxe Foncière sur les Propriétés Bâties) และยกเว้นเงินสนับสนุนเขตแดนทางเศรษฐกิจ (Contribution Economique Territoriale) เป็นระยะเวลา 7 ปี โดยหน่วยงานจัดเก็บภาษีของท้องถิ่นหรือ

<sup>38</sup> Code Général des Impôts, Article 44 sexies-0 a, see also French Senate, “Projet de loi de Finances pour 2014: Recherche et Enseignement Supérieur,” Accessed March 23, 2016, <http://www.senat.fr/rap/l13-156-322/l13-156-32221.html>.

<sup>39</sup> OECD, *supra note 4*, pp.57-58.

องค์การความร่วมมือระหว่างองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (Etablissements Publics de Coopération Intercommunale) เป็นหน่วยงานที่มีหน้าที่พิจารณาให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีดังกล่าว ตามประมวลกฎหมายภาษี มาตรา 1383D และมาตรา 1466D ทั้งนี้ วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมจะได้รับสิทธิประโยชน์เป็นจำนวนไม่เกิน 200,000 ยูโรตลอดระยะเวลา 3 รอบปีบัญชี

ประการที่สาม กรณีผู้ถือหุ้นเป็นบุคคลธรรมดาสามารถได้รับยกเว้นกำไรจากการจำหน่ายหลักทรัพย์ของวิสาหกิจใหม่ที่ ตามประมวลกฎหมายภาษี มาตรา 150-0 A

ประการที่สี่ ยกเว้นการจ่ายประกันสังคม (Cotisations Sociales Employeurs) เป็นระยะเวลา 8 ปี ตามกฎหมายงบประมาณ ค.ศ. 2004 ลงวันที่ 30 ธันวาคม ค.ศ. 2003 (ฉบับที่ 1311) มาตรา 131 สำหรับบุคคลากรภายในโครงการวิจัยและพัฒนาของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ได้แก่ นักวิจัย เจ้าหน้าที่ทางเทคนิค ผู้จัดการโครงการวิจัยและพัฒนา นักกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับสัญญาคุ้มครองอุตสาหกรรมและเทคโนโลยี พนักงานที่มีหน้าที่รับผิดชอบทดสอบการแข่งขันในโครงการวิจัยและพัฒนา เป็นต้น ทั้งนี้ สิทธิประโยชน์ประเภทการจ่ายประกันสังคมมีเพดาน 2 ชั้น ได้แก่ เพดานรายเดือน ค่าตอบแทนรวมรายเดือนต้องไม่เกิน 4.5 เท่าของค่าแรงขั้นต่ำต่อพนักงานหนึ่งคน หรือ 6,599.78 ยูโรต่อพนักงานหนึ่งคน และเพดานรายปี มูลค่าของการยกเว้นต้องไม่เกิน 5 เท่าของประกันสังคมรายปี หรือเท่ากับ 193,080.00 ยูโรต่อปี อย่างไรก็ตาม หากพนักงานดังกล่าวได้รับยกเว้นประกันสังคมไปแล้ว หรือบริษัทได้รับเงินสนับสนุนของภาครัฐจากการจ้างงานพนักงานดังกล่าว บริษัทจะไม่ได้รับสิทธิประโยชน์จากการยกเว้นการจ่ายประกันสังคมซ้ำอีก<sup>40</sup>

มาตรการส่งเสริมวิสาหกิจใหม่มีฐานมาตรการจูงใจทางภาษี คือ ฐานแรงงาน (Labour) วิสาหกิจสามารถนำสิทธิประโยชน์มาหักลบกับเงินสมทบประกันสังคม (Social Security Contribution) นอกจากนี้ หากวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่เพิ่งประกอบธุรกิจตามมาตรการส่งเสริมวิสาหกิจใหม่ไม่มีกำไรสุทธิจากการประกอบกิจการ บริษัทสามารถขอคืนเงินสดจากเครดิตภาษีได้ตามมาตรการเครดิตภาษีทั่วไป<sup>41</sup>

#### 4.1.4 มาตรการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่ง

ในเบื้องต้น สามารถจำแนกรูปแบบของการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้สองประเภท ประเภทแรก การหักค่าเสื่อมแบบเส้นตรง (Straight-line Method) เป็นวิธีการปันส่วนมูลค่า

<sup>40</sup> Ministre de l'Education Nationale de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche, Accessed March 23, 2016, "Appuo aux Entreprises Innovantes," <http://www.enseignementsup-recherche.gouv.fr/cid5738/le-statut-de-la-jeune-entreprise-innovante-jei.html>.

<sup>41</sup> OECD, *supra note 4*, pp.52-54.



เสื่อมสภาพของสินทรัพย์ให้เป็นค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาที่เหมาะสมทุกปีตลอดอายุการใช้งานของสินทรัพย์นั้น ได้แก่ เครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรทั่วไป อาคารหรือโรงเรือนที่ใช้เป็นที่พักอาศัย สถานที่ทำงาน หรือบริเวณสถานที่ซึ่งใช้เพื่อจุดประสงค์ในการประกอบอาชีพ ประเภทที่สอง การหักค่าเสื่อมในอัตราลดลง (Declining-balance Method) การหักค่าเสื่อมในอัตราลดลงจำนวนค่าเสื่อมในปีภาษีแรกจะมากกว่าการหักแบบเส้นตรง และจำนวนค่าเสื่อมในปีภาษีท้ายจะน้อยกว่าการหักค่าเสื่อมแบบเส้นตรง ได้แก่ อาคารหรือโรงเรือนที่ใช้ในทางอุตสาหกรรมซึ่งมีอายุการใช้งานทั่วไปน้อยกว่า 15 ปี และเครื่องจักรหรืออุปกรณ์ของเครื่องจักรที่ใช้เพื่อการวิจัยทางวิทยาศาสตร์หรือเทคโนโลยี อัตราของการหักค่าเสื่อมในอัตราลดลงจะขึ้นอยู่กับอายุการใช้งานของเครื่องจักร ตามประมวลกฎหมายภาษีมาตรา 39 aa quinquies กล่าวคือ (ก) หากเครื่องจักรหรืออุปกรณ์มีอายุใช้งาน 3 หรือ 4 ปี ค่าสัมประสิทธิ์เท่ากับ 1.5 (ข) หากเครื่องจักรหรืออุปกรณ์มีอายุใช้งาน 5 หรือ 6 ปี ค่าสัมประสิทธิ์เท่ากับ 2 และ (ค) หากเครื่องจักรหรืออุปกรณ์มีอายุใช้งานมากกว่า 6 ปี ค่าสัมประสิทธิ์เท่ากับ 2.5<sup>42</sup>

#### 4.1.5 ระบบการบริหารมาตรการจูงใจทางภาษี

สาธารณรัฐฝรั่งเศสมีระบบการบริหารมาตรการเครดิตภาษีทั่วไป (CIR) มาตรการเครดิตภาษีนวัตกรรม (CII) และมาตรการส่งเสริมวิสาหกิจใหม่ (JEI) ที่มีประสิทธิภาพ กล่าวคือ กระบวนการยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี บริษัทที่ลงทุนโครงการวิจัยและพัฒนาสามารถยื่นขอรับรองโครงการผ่านระบบออนไลน์ได้ และยังมีระบบการประเมินผลเพื่อแก้ไขหรือปรับปรุงมาตรการเครดิตภาษีอย่างเป็นประจำอีกด้วย<sup>43</sup>

หน่วยงานที่มีหน้าที่รับผิดชอบในการประเมินมาตรการเครดิตภาษี คือ กระทรวงศึกษาระดับอุดมศึกษาและการวิจัยแห่งชาติ (MENESR) ตัวอย่าง (ก) การประเมินผลมาตรการเครดิตภาษี (Évaluation de l'impact du Crédit d'impôt Recherche) พบว่า ในการศึกษาทางเศรษฐศาสตร์จุลภาคเบื้องต้น มาตรการเครดิตภาษี (CIR) สร้างผลกระทบในเชิงบวกต่อกิจกรรมวิจัยและพัฒนา และในการศึกษาทางเศรษฐศาสตร์มหภาค มาตรการเครดิตภาษี (CIR) ส่งผลให้ผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศฝรั่งเศสเพิ่มขึ้นร้อยละ 0.3-0.6 ต่อปี บริษัทที่มายื่นขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีเพิ่มขึ้นประมาณสองเท่า กล่าวคือ ในปี ค.ศ. 2007 บริษัทมายื่นขอรับสิทธิประโยชน์เป็นจำนวน 9,800 แห่ง ต่อมาในปี ค.ศ. 2011 บริษัทมายื่นขอรับสิทธิประโยชน์เป็นจำนวน 19,700 บริษัท และค่าใช้จ่ายวิจัย

<sup>42</sup> Republique Francaise, “BIC - Amortissements - Régime de l'Amortissement Dégressif Spécifique à Certains biens”, Accessed April 20, 2016, <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4744-PGP>.

<sup>43</sup> Bas Straathof, *A Study on R&D Tax Incentives*, (Netherlands: CPB Netherlands Bureau, 2014), p.70.

และพัฒนาเพิ่มขึ้นเป็นจำนวน 18.4 พันล้านยูโร<sup>44</sup> (ข) การประเมินผลของมาตรการส่งเสริมวิสาหกิจใหม่ (Évaluation du Dispositif JEI) ในเบื้องต้น พบว่าในปี ค.ศ. 2011 บริษัทที่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีเป็นจำนวน 2900 แห่ง และบริษัทดังกล่าวเกินกว่าร้อยละ 50 จะขาดทุนจากการดำเนินธุรกิจซึ่งเป็นลักษณะทั่วไปของบริษัทที่เพิ่งประกอบกิจการ นับตั้งแต่ปี ค.ศ. 2004–2012 รัฐสูญเสียรายได้จากการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล และยกเว้นการจ่ายประกันสังคมประมาณ 1 พันล้านยูโร และผลของการประเมินมาตรการส่งเสริมวิสาหกิจใหม่ พบว่ามาตรการดังกล่าวทำให้เกิดการจ้างงานเพิ่มขึ้น ค่าจ้างนักวิจัยเพิ่มขึ้น อัตราการอยู่รอดของบริษัทที่เพิ่งประกอบธุรกิจมากขึ้น และในระยะยาว บริษัทมียอดขายมากขึ้น<sup>45</sup> นอกจากนี้ ยังมีการประเมินมาตรการจูงใจทางภาษีที่มีวัตถุประสงค์อื่นๆ อาทิ (ค) การประเมินผลกระทบของการว่าจ้างพนักงานที่เพิ่งจบใหม่ (Évaluation de l'impact du Dispositif « Jeunes Docteurs » du Crédit d'impôt Recherche) (ง) การประเมินผลกระทบของการให้ความช่วยเหลือทางตรงและทางอ้อมเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาภายในประเทศฝรั่งเศส (Évaluation de l'impact des Aides Directes et Indirectes à la R&D en France) เป็นต้น

#### 4.2 ราชอาณาจักรเนเธอร์แลนด์

ในอดีตราชอาณาจักรเนเธอร์แลนด์มีระดับรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเปรียบเทียบกับผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศต่ำมาก เนื่องจากปัญหาความล้มเหลวของตลาดที่ส่งผลกระทบต่อการตัดสินใจลงทุนวิจัยและพัฒนาของภาคเอกชน ต่อมาในปี ค.ศ. 1994 รัฐบาลดัตช์ได้นำมาตรการจูงใจทางภาษีมาบังคับใช้เพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา และแก้ปัญหาความตกต่ำของระดับการวิจัยและพัฒนาภายในประเทศ ในช่วงเวลานั้น ภาครัฐเลือกนำสิทธิประโยชน์จากมาตรการจูงใจทางภาษีมาหักลบกับภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่ผู้ประกอบการเป็นตัวแทนหักไว้ เนื่องจากการตระหนักถึงความสำคัญของต้นทุนทางด้านแรงงาน ในทางตรงข้าม หากรัฐเลือกนำสิทธิประโยชน์มาหักลบกับกำไรสุทธิของผู้ประกอบการ บริษัทที่ไม่มีกำไรสุทธิหรือมีผลขาดทุนชั่วคราว สถาบันการศึกษา องค์กรของรัฐ หรือองค์กรที่ไม่แสวงหากำไรจะไม่สามารถได้รับสิทธิประโยชน์จากการลงทุนในโครงการวิจัยและพัฒนา<sup>46</sup>

<sup>44</sup> Bas Straathof, *supra note 3*, p.39.

<sup>45</sup> Bas Straathof, *supra note 3*, pp.40-41, see also Bas Straathof, *supra note 30*, p.20.

<sup>46</sup> Jeroen NiJland, The R&D Tax scheme in the Netherlands, Fiscal Measures to Promote R&D and Innovations, pp. 90-91, see also Bas Straathof, *supra note 30*, p.22.

ในปี ค.ศ. 2015 รูปแบบมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของราชอาณาจักรเนเธอร์แลนด์จะผสมผสานระหว่างการเครดิตภาษีและการหักรายจ่ายเพิ่มเติมตามประเภทของรายจ่ายวิจัยและพัฒนา กล่าวคือ หากบริษัทหรือผู้ประกอบการมีรายจ่ายประเภทค่าจ้างแรงงาน (Wage) ต้องนำมาคำนวณเครดิตภาษี แต่หากบริษัทหรือผู้ประกอบการมีรายจ่ายอื่นๆ ที่มีใช้ค่าจ้างแรงงาน (Non-Wages) ต้องนำมาหักเป็นรายจ่ายเพิ่มเติมเท่านั้น อย่างไรก็ตาม นับตั้งแต่ปี ค.ศ. 2016 เป็นต้นไป เนเธอร์แลนด์ได้รวมมาตรการเครดิตภาษีและมาตรการหักรายจ่ายเพิ่มเติมเข้าไว้ด้วยกัน บริษัทและผู้ประกอบการสามารถนำค่าใช้จ่ายประเภทค่าจ้างแรงงานและมีใช้ค่าจ้างแรงงานมาขอรับเครดิตภาษีได้ และไม่มีมาตรการหักรายจ่ายเพิ่มเติมอีกต่อไป

#### 4.2.1 มาตรการเครดิตภาษี (Wet Bevordering Speur-en Ontwikkelingswerk:

##### WBSO)

มาตรการเครดิตภาษีเป็นมาตรการจูงใจทางภาษีหลักของราชอาณาจักรเนเธอร์แลนด์เพื่อแก้ปัญหาความล้มเหลวของตลาด และส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาภายในประเทศ บังคับใช้เป็นครั้งแรกในปี ค.ศ. 1994 ลักษณะเด่นของมาตรการเครดิตภาษี คือ ผู้ประกอบการหรือนิติบุคคลไม่จำเป็นต้องมีกำไรสุทธิจากการประกอบธุรกิจก็สามารถได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีได้ นอกจากนี้ รูปแบบของการคำนวณสิทธิประโยชน์ที่บริษัทจะต้องนำเครดิตภาษีไปหักลบกับภาษีหัก ณ ที่จ่าย เมื่อหักลบได้เท่าไร บริษัทสามารถนำเงินจำนวนดังกล่าวมาใช้เพื่อดำเนินธุรกิจต่อไป เปรียบเสมือนบริษัทได้รับเงินทุนจากมาตรการจูงใจทางภาษีตลอดเวลาที่ลงทุนโครงการวิจัยและพัฒนา

##### 4.2.1.1 บุคคลที่สามารถขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี

ผู้ประกอบการเนเธอร์แลนด์ที่ดำเนินการวิจัยและพัฒนาสามารถยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ได้ ไม่ว่าจะเป็นบริษัทขนาดเล็กและขนาดใหญ่ หรือประกอบธุรกิจอยู่ในสาขาใดก็ตาม โดยสามารถจำแนกบุคคลที่สามารถขอรับสิทธิประโยชน์ได้สองประเภท ประเภทแรก ผู้ประกอบการบุคคลธรรมดา (S&O-belastingplichtigen) ต้องเป็นบุคคลธรรมดาประกอบอาชีพอิสระ ตามพระราชบัญญัติภาษีค่าจ้าง ค.ศ. 1964 (Wet op de Loonbelasting 1964) และมีชั่วโมงวิจัยและพัฒนาเป็นอย่างน้อย 500 ชั่วโมงต่อปีปฏิทิน ทั้งนี้ บุคคลดังกล่าวอาจจะวิจัยและพัฒนาด้วยตัวคนเดียวหรือร่วมวิจัยและพัฒนาก็ได้ ประเภทที่สอง บริษัทตัวแทนหักภาษี ณ ที่จ่าย (S&O-Lnhoudingsplichtigen) ต้องเป็นบุคคลที่มีความรับผิดชอบในทางภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามประมวลกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล ค.ศ. 1969 (Wet op de Vennootschapsbelasting 1969) มาตรา 2 และว่าจ้างพนักงานเพื่อดำเนินโครงการวิจัยและพัฒนา ทั้งนี้ นิติบุคคลดังกล่าวต้องเป็นตัวแทนหักภาษี ณ ที่จ่ายสำหรับเงินเดือนของพนักงานในโครงการวิจัยและพัฒนาด้วย

อย่างไรก็ตาม หากเป็นสถาบันวิจัยของภาครัฐ (Publieke Kennisinstelling) ตามพระราชบัญญัติว่าด้วยลดการส่งภาษีเงินได้คืนและเงินสมทบประกันสังคม ค.ศ. 1995 มาตรา 1 m จะไม่สามารถมาขอรับสิทธิประโยชน์ตามมาตรการเครดิตภาษีได้ ได้แก่ (ก) สถาบันการศึกษา ระดับอุดมศึกษาหรือโรงพยาบาลซึ่งเป็นสถาบันการศึกษา ตามพระราชบัญญัติการศึกษา ระดับอุดมศึกษาและการวิจัย ค.ศ.1992 (Wet op Het Hoger Onderwijs en Wetenschappelijk Onderzoek 1992) (ข) องค์กรวิจัยไม่แสวงหากำไรที่ได้รับเงินสนับสนุนทั้งหมดหรือบางส่วนจากภาครัฐ และมีเป้าหมายเพื่อเพิ่มพูนความรู้ทางวิทยาศาสตร์และทางทฤษฎี (ค) สถาบันการศึกษา ระดับอุดมศึกษา โรงพยาบาลซึ่งเป็นสถาบันการศึกษา หรือองค์กรวิจัยที่ได้รับเงินสนับสนุนทั้งหมดหรือบางส่วนจากรัฐสมาชิกของสหภาพยุโรป<sup>47</sup>

ผู้ประกอบการหรือนิติบุคคลต้องดำเนินกิจกรรมวิจัยและพัฒนาภายใน สหภาพยุโรปเท่านั้น และกระบวนการวิจัยและพัฒนาต้องกระทำโดยพนักงานหรือลูกจ้างที่มีความรับผิดชอบทางภาษีค่าจ้างของเนเธอร์แลนด์ ดังนั้น กรณีบริษัทว่าจ้างพนักงานหรือลูกจ้าง พนักงานหรือ ลูกจ้างดังกล่าวอาจดำเนินงานวิจัยและพัฒนาในประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรปนอกเหนือจากราชาอาณาจักรเนเธอร์แลนด์ก็ได้ และกรณีบุคคลธรรมดาที่วิจัยพัฒนาเป็นการส่วนตัวอาจดำเนินงานวิจัยและพัฒนาในประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรปนอกเหนือจากราชาอาณาจักรเนเธอร์แลนด์ได้ เช่นเดียวกัน ภายใต้เงื่อนไขว่าบริษัทต้องมีถิ่นที่อยู่ภายในเนเธอร์แลนด์<sup>48</sup>

#### 4.2.1.2 ฐานของมาตรการจูงใจทางภาษี

ในเบื้องต้น ผู้ศึกษาจะขอแนะนำเสนอนิยามของการวิจัยและพัฒนาที่สามารถ ยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ได้ ประเภทของโครงการวิจัยและพัฒนาที่สามารถนำมายื่นขอรับสิทธิ ประโยชน์ได้ และโครงการที่ไม่สามารถยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ได้ แล้วลำดับถัดไปจะขอแนะนำเสนอรูาน ของมาตรการเครดิตภาษีหรือรายจ่ายในกระบวนการวิจัยและพัฒนา

##### (1) ความหมายของการวิจัยและพัฒนา

การวิจัยและพัฒนา หมายถึง กิจกรรมการดำเนินงานอย่างเป็นระบบที่มี วัตถุประสงค์เพื่อการวิจัยทางวิทยาศาสตร์เชิงเทคนิค การพัฒนาสินค้า ขั้นตอนการผลิต ซอฟต์แวร์

<sup>47</sup> Netherlands Enterprise Agency, “Manual WBSO 2016,” Accessed April 20, 2016, <http://english.rvo.nl/sites/default/files/2016/02/Manual%20WBSO%202016.pdf>, p.7.

<sup>48</sup> OECD, *supra note 4*, pp.108-112.

ส่วนประกอบของสินค้าหรือซอฟต์แวร์<sup>49</sup> โครงการวิจัยและพัฒนาที่บริษัทตัวแทนหัก ณ ที่จ่าย หรือผู้ประกอบการสามารถยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ได้นั้นจำแนกได้สองประเภท

ประเภทแรก โครงการพัฒนา (Ontwikkelingsproject) หมายถึง การพัฒนาผลิตภัณฑ์ ขั้นตอนการผลิต ซอฟต์แวร์ ส่วนประกอบของสินค้าหรือซอฟต์แวร์ที่สามารถจับต้องได้หรือมีคุณสมบัติทางกายภาพ รูปแบบของงานพัฒนาต้องเกิดจากผู้ประกอบการหรือบริษัท ค้นพบปัญหาทางเทคนิคที่มีความเสี่ยงและความไม่แน่นอน แล้วค้นหาแนวทางการแก้ไขโดยใช้กระบวนการค้นคว้าข้อมูลหรือรวบรวมหลักฐาน และพัฒนาออกมาเป็นสินค้า ขั้นตอนการผลิต หรือซอฟต์แวร์ซึ่งเป็นกระบวนการสร้างสรรค์สิ่งใหม่ๆ ที่มีลักษณะเฉพาะอย่าง<sup>50</sup>

ข้อพิจารณาโครงการพัฒนาที่บริษัทหรือผู้ประกอบการสามารถนำมายื่นขอรับสิทธิประโยชน์ ประการแรก ผลิตภัณฑ์ต้นแบบ (Prototype) ซึ่งเป็นกระบวนการทดสอบแนวความคิดหรือขั้นตอนในการแก้ปัญหา การพัฒนาผลิตภัณฑ์ต้นแบบที่สามารถนำระยะเวลาของนักวิจัยมาลงเป็นชั่วโมงวิจัยและพัฒนาได้นั้นต้องไม่มีจุดประสงค์ในทางการค้า ตัวอย่าง (ก) บริษัทผลิตยาได้พัฒนาเครื่องจักรสำหรับจำแนกสินค้าภายในบริษัท โดยบริษัทได้สร้างเครื่องจักรต้นแบบจากเหล็กกล้าเพื่อทดสอบกระบวนการทำงาน ผลจากการทดลองดังกล่าวทำให้ผลิตภัณฑ์ยาเจือปนขึ้นสนิมของเหล็ก ระยะเวลาที่พนักงานใช้ในการสร้างเครื่องจักรต้นแบบสามารถนำมาลงเป็นชั่วโมงวิจัยและพัฒนาได้ เนื่องจากการพัฒนาเครื่องจักรซึ่งเป็นผลิตภัณฑ์ต้นแบบดังกล่าวก่อให้เกิดการสร้างสรรค์สิ่งใหม่ๆ ที่มีลักษณะเฉพาะอย่าง รวมถึงเป็นกระบวนการพัฒนาที่มีความเสี่ยงหรือความไม่แน่นอน และมีได้มีจุดประสงค์ในทางการค้า อย่างไรก็ตาม (ข) หากบริษัทพัฒนาเครื่องจักรขึ้นใหม่โดยยอุมิเนียมคุณภาพสูง จะไม่สามารถนำระยะเวลาดังกล่าวมารวมเป็นชั่วโมงของของโครงการพัฒนาผลิตภัณฑ์ต้นแบบ เนื่องจากโครงการพัฒนาตัวต้นแบบจากอูมิเนียมเป็นการพัฒนาโดยมีจุดประสงค์ทางการค้า ประการที่สอง ซอฟต์แวร์ใหม่ในทางเทคนิค (Technically New Software) โครงการพัฒนาซอฟต์แวร์มิใช่แค่นำเทคโนโลยีที่มีอยู่แล้วมาสร้างระบบข้อมูลใหม่เท่านั้น แต่ต้องเป็นกระบวนการพัฒนาซอฟต์แวร์ขึ้นมาใหม่เพื่อแก้ปัญหาทางเทคนิค ตัวอย่าง (ค) ผู้ประกอบการได้สร้างเว็บแอปพลิเคชันซึ่งรองรับการเข้าถึงจากแพลตฟอร์มที่หลากหลาย โดยมีจุดประสงค์เพื่อป้องกันการเข้าถึงข้อมูลของร้านค้าออนไลน์ แม้ว่ากิจกรรมดังกล่าวจะเป็นการสร้างซอฟต์แวร์ขึ้นมาใหม่และมีความสลับซับซ้อนทางเทคนิค แต่มิใช่กิจกรรมที่สามารถยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ได้เนื่องจากไม่ได้

<sup>49</sup> Wet Vermindering Afdracht Loonbelasting en Premie Voor de Volksverzekering, Article 1(p).

<sup>50</sup> Netherlands Enterprise Agency, *supra* note 47, p.8.

พัฒนาเทคโนโลยีใดๆ ขึ้นเลย และเป็นเพียงการใช้เทคโนโลยีที่มีอยู่แล้วเท่านั้น อย่างไรก็ตาม (ง) หากผู้ประกอบการได้สร้างแอปพลิเคชันสำหรับโทรศัพท์มือถือ โดยมีเครื่องมือค้นหาที่สามารถควบคุมด้วยเสียงได้ และมีเทคโนโลยีเสมือนจริง (Augmented Reality) ผู้ใช้สามารถเริ่มใช้คำสั่งค้นหาเพื่อสืบค้นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับสภาพแวดล้อมหรือร้านอาหารในปัจจุบันรวมถึงข้อมูลในอดีต โครงการพัฒนาซอฟต์แวร์ดังกล่าวสามารถยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ได้ เนื่องจากเป็นการพัฒนาซอฟต์แวร์ที่มีลักษณะเฉพาะขึ้นมาใหม่และสามารถลดการใช้สมาร์ตโฟนได้<sup>51</sup>

ประการที่สอง โครงการวิจัยทางวิทยาศาสตร์เชิงเทคนิค (Technical Scientific Research: TSR) ขอบเขตของโครงการวิจัยทางวิทยาศาสตร์จำกัดเฉพาะแต่เพียงสาขาฟิสิกส์ เคมี เทคโนโลยีชีวภาพ เทคโนโลยีการผลิต สารสนเทศและเทคโนโลยีการสื่อสารเท่านั้น ในขณะที่การวิจัยในสาขาเศรษฐศาสตร์ สังคมวิทยา หรือจิตวิทยาจะไม่อยู่ภายในขอบเขตของการขอรับสิทธิประโยชน์ โครงการวิจัยทางวิทยาศาสตร์ต้องมีเป้าหมายเพื่อค้นหาคำอธิบายปรากฏการณ์ มิใช่เป็นเพียงการรวบรวมข้อมูลหรือสถิติทั่วไป นอกจากนี้ โครงการวิจัยทางวิทยาศาสตร์ต้องได้รับการออกแบบและดำเนินการตามขั้นตอนที่ได้วางแผนมา รวมถึงมีความเสี่ยงที่จะล้มเหลวจากการค้นหาคำอธิบายของปรากฏการณ์ และสร้างความรู้ทางทฤษฎีหรือทางปฏิบัติ<sup>52</sup>

ข้อพิจารณา โครงการที่ไม่ใช่การวิจัยทางวิทยาศาสตร์เชิงเทคนิค (Non-TSR) ตัวอย่าง (จ) ผู้ประกอบการต้องการยืดระยะเวลาการเก็บสินค้ารายวันบนห้างขายของ รูปแบบของโครงการวิจัยทางวิทยาศาสตร์จะทดสอบการใส่สารกันเสียและกรรมวิธีทางความร้อนในหลายระดับ เพื่อยืดระยะเวลาการเก็บสินค้าโดยปราศจากการเสื่อมสภาพรสชาติของวัตถุดิบ โครงการดังกล่าวนี้มีใช้การค้นหา คำอธิบายปรากฏการณ์ที่สามารถนำมายื่นขอรับสิทธิประโยชน์ (ฉ) อุปกรณ์ช่วยในการเผาไหม้ของเครื่องยนต์เชิงเร่งปฏิกิริยานำมาใช้ในกระบวนการเปลี่ยนไฮโดรคาร์บอนเป็นสารที่ก่อให้เกิดมลพิษน้อย ผู้ประกอบการมีวัตถุประสงค์ในการเพิ่มประสิทธิภาพของการเผาไหม้มากขึ้น จึงทดลองทางวิทยาศาสตร์ โดยทดสอบอัตราความเร็วของการปล่อยก๊าซในอุณหภูมิที่แตกต่างกัน โครงการดังกล่าวมิใช่เป็นการหา คำอธิบายปรากฏการณ์ โครงการที่เป็นการวิจัยทางวิทยาศาสตร์ทางเทคนิค (TSR) ตัวอย่าง (ช) ผู้ผลิตสินค้ารายวันต้องการยืดระยะเวลาการเก็บสินค้า โดยศึกษาจุลชีพสายพันธุ์ต่างๆ กับสภาพความร้อนที่แตกต่างกัน เป็นการศึกษาการกลไกการทำงานของเซลล์ที่ส่งผลกระทบต่อกระบวนการเน่าเสียของสินค้ารายวัน (ซ) โครงการวิจัย

<sup>51</sup> *Ibid.*, pp.9-11.

<sup>52</sup> *Ibid.*, pp.11-12.



ทางวิทยาศาสตร์ศึกษาตัวเร่งปฏิกิริยา โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อยืดระยะเวลาอายุการใช้งาน ผู้ประกอบการจึงได้ศึกษาการเสื่อมสภาพและการสลายตัวของตัวเร่งปฏิกิริยาซึ่งเป็นการตอบสนองทางจุลศาสตร์<sup>53</sup>

ประการต่อมา ผู้ศึกษาจะขอแนะนำเสนอลักษณะของกิจกรรมที่ไม่สามารถขอรับสิทธิประโยชน์ ได้แก่ การวิจัยตลาด งานบริหารหรืองานจัดการภายในองค์กร การดำเนินกระบวนการวิจัยและพัฒนาออกสหภาพยุโรป การคิดค้นหรือติดตั้งอุปกรณ์โดยมีจุดประสงค์เพื่อใช้ในทางปฏิบัติ การนำเทคโนโลยี ผลิตภัณฑ์ กระบวนการ หรือซอฟต์แวร์เดิมไปปฏิบัติหรือปรับแก้ใหม่ การวิจัยในเรื่องการมีอยู่ของชั้นแร่ การศึกษาแผนการและการศึกษากลยุทธ์ การเข้าร่วมหลักสูตร โปรแกรมฝึกอบรม และการประชุมสัมมนา การวิเคราะห์และประเมินผลของกระบวนการผลิตสินค้าในปัจจุบันซึ่งไม่เกี่ยวข้องกับการวิจัยและพัฒนาของบริษัท การปฏิบัติงานเกี่ยวกับการออกแบบหรือการหาขอบเขตของผลิตภัณฑ์หรือซอฟต์แวร์ การควบคุมคุณภาพนอกเหนือจากการควบคุมคุณภาพของงานวิจัยและพัฒนา และการรับรองคุณภาพ งานออกแบบโครงสร้างหรือติดตั้งโดยใช้เทคนิคเดิมที่มีอยู่แล้ว การตระเตรียมและดำเนินงานผลิต การสร้างกระบวนการผลิตนำร่องหรือต้นแบบที่มีจุดประสงค์ทางการค้า งานวิจัยและพัฒนาที่บุคคลธรรมดาหรือบริษัทตัวแทนหักภาษี ณ ที่จ่ายได้รับจากบุคคลที่สาม การปรับปรุงเทคนิคเดิมให้ดีขึ้น หรือการเปลี่ยนแปลงผลิตภัณฑ์หรือขั้นตอนเดิมที่ไม่มีนัยสำคัญทางเทคโนโลยี การคิดค้นและปรับปรุงสูตรและองค์ประกอบของผลิตภัณฑ์ซึ่งไม่ส่งผลต่อหลักการทำงานใหม่ในเชิงเทคนิคของผลิตภัณฑ์แต่อย่างใด การคิดค้นและทดสอบข้อจำกัดที่มีใช้ทางเทคนิค การคิดค้นหรือการตรวจวิเคราะห์ข้อกำหนดและเงื่อนไขเบื้องต้นเกี่ยวกับการนำไปใช้ประโยชน์ การคิดค้นและการนำไปปฏิบัติที่ไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการทดลองหลักการทำงาน การบำรุงรักษาซอฟต์แวร์ การบรรยายโครงสร้างของซอฟต์แวร์ การออกแบบหรือสร้างระบบใหม่ การดัดแปลงซอฟต์แวร์เพื่อให้สามารถทำงานร่วมกับฮาร์ดแวร์อื่นๆ หรือการดัดแปลงซอฟต์แวร์เพื่อให้สามารถทำงานร่วมกับแพลตฟอร์มของซอฟต์แวร์อื่นๆ การพัฒนาซอฟต์แวร์เพื่อผสมผสานหรือทำงานร่วมระหว่างซอฟต์แวร์เดิมกับซอฟต์แวร์ใหม่<sup>54</sup>

## (2) ฐานของมาตรการเครดิตภาษี

ในปี ค.ศ. 2016 เนเธอร์แลนด์ได้รวมมาตรการหักรายจ่ายเพิ่มเติมกับมาตรการเครดิตภาษี แล้วใช้ร่วมกันในชื่อว่ามาตรการเครดิตภาษี (WBSO) ทำให้ฐานของการเครดิตภาษีครอบคลุมค่าใช้จ่ายประเภทค่าจ้างพนักงานในโครงการวิจัยและพัฒนา และต้นทุนหรือรายจ่ายอื่นๆ ที่มีใช้ค่าจ้างพนักงาน

<sup>53</sup> *Ibid.*, p.12.

<sup>54</sup> Wet Vermindering Afdracht Loonbelasting en Premie Voor de Volksverzekering, Article 1 paragraph 3, see also Netherlands Enterprise Agency, *supra* note 47, pp.13-14.

ประเภทแรก ค่าใช้จ่ายจากการว่าจ้างพนักงานในโครงการวิจัยและพัฒนา รูปแบบการคำนวณรายจ่ายจากการว่าจ้างพนักงานหรือลูกจ้างมีสองรูปแบบ รูปแบบแรก กรณีบริษัทตัวแทนหัก ณ ที่จ่ายไม่เคยวิจัยและพัฒนามาก่อน กล่าวคือ หากบริษัทหรือผู้ประกอบการไม่เคยลงทุนโครงการวิจัยและพัฒนาในปี ค.ศ. 2014 มาก่อน ค่าใช้จ่ายจากการว่าจ้างพนักงานวิจัยและพัฒนาที่สามารถนำมาลงเป็นฐานในการเครดิตภาษีเท่ากับชั่วโมงวิจัยและพัฒนา (R&D Hours) คูณด้วยอัตราค่าจ้างวิจัยและพัฒนาต่อหนึ่งชั่วโมง (R&D Hourly Wage หรือ 29 ยูโรต่อหนึ่งชั่วโมง และรูปแบบที่สอง กรณีบริษัทตัวแทนหัก ณ ที่จ่ายได้เคยลงทุนโครงการวิจัยพัฒนาในปี ค.ศ. 2014 มาก่อน และได้เปิดเผยรายละเอียดของโครงการ (R&D Declaration) กับองค์การวิสาหกิจของเนเธอร์แลนด์ (Rijksdienst Voor Ondernemend Nederland: RVO.nl) ในเบื้องต้น บริษัทต้องคำนวณหาอัตราค่าจ้างวิจัยและพัฒนาต่อหนึ่งชั่วโมง ซึ่งเป็นข้อมูลที่ได้จากการโครงการวิจัยและพัฒนาของนักลงทุนในปี ค.ศ. 2014 โดยอัตราค่าจ้างวิจัยและพัฒนาต่อหนึ่งชั่วโมง (R&D Hourly Wage) เท่ากับค่าจ้างพนักงานวิจัยและพัฒนาทั้งหมด (Total Wages of all R&D Employee) หารด้วยผลรวมของ 0.85 คูณกับชั่วโมงการวิจัยและพัฒนาทั้งหมด (Total Hours Paid for all R&D Employee) เมื่อได้อัตราค่าจ้างวิจัยและพัฒนาต่อหนึ่งชั่วโมงแล้ว (R&D Hourly Wage) ต้องนำมาคูณกับชั่วโมงการวิจัยและพัฒนา (R&D Hours) ของพนักงานภายในบริษัท ผลลัพธ์คือค่าใช้จ่ายจากการว่าจ้างพนักงานในโครงการวิจัยและพัฒนา ที่สามารถนำมารวมเป็นฐานในการคำนวณเครดิตภาษี<sup>55</sup>

ประเภทที่สอง ต้นทุนและรายจ่ายโครงการวิจัยและพัฒนา (Cost and Expenditure) บริษัทสามารถเลือกคำนวณต้นทุนและรายจ่ายได้สองรูปแบบ รูปแบบแรก การคำนวณต้นทุนและรายจ่ายแบบคงที่ (Fixed Sum) เป็นรูปแบบคำนวณที่อิงอยู่กับชั่วโมงการวิจัยและพัฒนาของนักวิจัยภายในบริษัท โดยมูลค่าของต้นทุนและรายจ่ายต่อหนึ่งปีปฏิทินเท่ากับผลรวมของจำนวนระยะเวลาการวิจัยและพัฒนา 1,800 ชั่วโมงแรกคูณด้วย 10 ยูโรต่อชั่วโมง และจำนวนระยะเวลาการวิจัยและพัฒนาที่เหลือจากข้างต้นคูณด้วย 4 ยูโรต่อชั่วโมง ทั้งนี้ หากเลือกการคำนวณค่าใช้จ่ายและต้นทุนแบบคงที่แล้ว ผู้ประกอบการจะไม่สามารถกลับไปเลือกคำนวณค่าใช้จ่ายและต้นทุนแบบตามจริงได้ รูปแบบที่สอง การคำนวณต้นทุนและรายจ่ายตามจริง (Actual Costs and Expenditures) หมายความว่า บริษัทตัวแทนหัก ณ ที่จ่ายสามารถนำต้นทุนและรายจ่ายตามจริงมาลงเป็นฐานเพื่อคำนวณเครดิต

<sup>55</sup> Wet Vermindering Afdracht Loonbelasting en Premie Voor de Volksverzekeringen, Article 23 paragraph 5, see also Netherlands Enterprise Agency, *supra* note 47, p.19.

ภาษีได้ หากในปีภาษีนั้นบริษัทเลือกคำนวณต้นทุนและรายจ่ายแบบตามจริงแล้ว บริษัทจะไม่สามารถเลือกกลับไปใช้รูปแบบการคำนวณต้นทุนและรายจ่ายแบบคงที่ได้เช่นเดียวกัน<sup>56</sup>

กรณีบริษัทตัวแทนหัก ณ ที่จ่ายลงทุนโครงการวิจัยและพัฒนาแล้วเลือกรูปแบบการคำนวณต้นทุนและรายจ่ายตามจริง บริษัทต้องลงรายการต้นทุนและรายจ่ายที่สามารถนำมาลงเป็นฐานในการเครดิตภาษีอย่างละเอียด บริษัทไม่สามารถนำต้นทุนและรายจ่ายของโครงการวิจัยและพัฒนามาลงเป็นฐานในการเครดิตภาษีได้ทุกรายการ เนื่องจากมาตรการเครดิตภาษีจะให้สิทธิประโยชน์แค่เพียงรายจ่ายและต้นทุนที่ถือว่าเป็นงานวิจัยและพัฒนาเท่านั้น ประการแรก ต้นทุน (Costs) หมายถึง มูลค่าที่บริษัทต้องจ่ายเพื่อดำเนินโครงการวิจัยและพัฒนาภายในบริษัท ได้แก่ (ก) การซื้อสินค้าประเภทไม่คงทน เครื่องมือ หรือชิ้นส่วนที่ใช้สำหรับดำเนินการทดลองหรือทดสอบแบบกลุ่ม (ข) การซื้อเครื่องมือและชิ้นส่วนในกระบวนการสร้างผลิตภัณฑ์ต้นแบบที่ไม่มีมูลค่าการผลิตหรือวัตถุดิบประสงค์ทางการค้า รวมถึงต้นทุนการจัดเตรียมเพื่อสร้างผลิตภัณฑ์ต้นแบบ การซื้อใบอนุญาตในส่วนอุปกรณ์ซอฟต์แวร์ที่มีลักษณะเฉพาะหรืออุปกรณ์เทคโนโลยีสารสนเทศในกระบวนการพัฒนาซอฟต์แวร์ใหม่ทางเทคนิคภายในบริษัท และต้นทุนในส่วนของการเช่าอุปกรณ์หรือการทำสัญญาเช่าอาคารเพื่อใช้ในการวิจัยและพัฒนาโดยเฉพาะ ประการที่สอง รายจ่าย (Expenditures) หมายถึง มูลค่าที่นักลงทุนต้องจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ประเภททุนที่ใช้ในโครงการวิจัยและพัฒนา ได้แก่ อาคารหรือส่วนของอาคารสำหรับใช้ในกระบวนการวิจัยและพัฒนาภายในบริษัท การซื้ออุปกรณ์หรือเครื่องมือใหม่เพื่อนำมาสร้างผลิตภัณฑ์ต้นแบบ การเตรียมการทดลองแบบกลุ่มหรือการผลิตต้นแบบที่ไม่มีมูลค่าการผลิตหรือวัตถุดิบประสงค์ทางการค้า การซื้ออุปกรณ์เทคโนโลยีสารสนเทศเพื่อใช้ในโครงการวิจัยและพัฒนาภายในบริษัท ทั้งนี้ สินทรัพย์ต้องไม่เคยผ่านการใช้มาก่อน และไม่ใช้สินทรัพย์ที่บริษัทเคยยื่นเปิดเผยโครงการ (R&D Declaration) ตามมาตรการหักรายจ่ายเพิ่มเติม (Research&Development Aftek: RDA) ในช่วงปี ค.ศ. 2012-2015<sup>57</sup>

นอกจากบริษัทต้องพิจารณาต้นทุนและรายจ่ายที่สามารถนำมาลงเป็นฐานของการเครดิตภาษีแล้ว บริษัทตัวแทนหัก ณ ที่จ่ายต้องระมัดระวังรายจ่ายและต้นทุนที่ไม่สามารถนำมาคำนวณเป็นฐานของการเครดิตภาษี โดยสามารถจำแนกข้อยกเว้นได้สามประเภท ประเภทแรก ต้นทุนและรายจ่ายทั่วไปที่ไม่สามารถนำมาลงเป็นฐานเพื่อคำนวณเครดิตภาษี (General Exclusion) ได้แก่ การสร้างผลิตภัณฑ์ต้นแบบที่มีจุดประสงค์ในทางการค้าหรืออย่างมีนัยสำคัญในการผลิต การวิจัยตลาด การ

<sup>56</sup> Wet Vermindering Afdracht Loonbelasting en Premie Voor de Volksverzekering, Article 23 paragraph 4, see also Netherlands Enterprise Agency, *supra* note 47, p.15.

<sup>57</sup> *Ibid.*, p16.

ยื่นขอรับสิทธิบัตรหรือการบำรุงรักษาสิทธิบัตร ต้นทุนจากการเตรียมการผลิต ค่าใช้จ่ายสมัครสมาชิกหนังสือพิมพ์ นิตยสาร หรือวารสาร โปรแกรมหรือคอร์สฝึกอบรม การเยี่ยมชมงานแสดงสินค้า และงานประชุมใหญ่ การเช่ารถยนต์ของผู้บริหารโครงการ ใบอนุญาตซอฟต์แวร์และคอมพิวเตอร์ที่ใช้ทั่วไปภายในบริษัท ประเภทที่สอง ต้นทุนที่บริษัทไม่สามารถนำมาลงเป็นฐานในการคำนวณเครดิตภาษี (Exclusions of Cost) ได้แก่ ค่าจ้างพนักงานในโครงการวิจัยพัฒนา ค่าจ้างบุคคลภายนอก ค่าจ้างแรงงานอื่น ค่าสิทธิหรือค่าเสื่อมราคา ต้นทุนทางการเงิน ต้นทุนจากการซื้อหรือปรับปรุงที่ดิน ค่าตอบแทนสำหรับการจัดการเครื่องจักรหรืออาคารที่ใช้ในโครงการวิจัยและพัฒนา และ ประเภทที่สามารถจ่ายที่ไม่สามารถนำมาลงเป็นฐานในการคำนวณเครดิตภาษี (Exclusions of Expenditure) ได้แก่ รายจ่ายของเครื่องมือเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสารที่ใช้ทั่วไปภายในบริษัท ทรัพย์สินที่ได้ผ่านการนำมาแล้ว รายจ่ายตามมาตรการลดหย่อนการลงทุนพลังงาน (Energy Investment Allowance) หรือ มาตรการลดหย่อนการลงทุนที่เป็นมิตรกับสิ่งแวดล้อม (Environmental Investment Allowance) เครื่องมือหรืออุปกรณ์สำหรับการวิจัยและพัฒนาที่ใช้โดยบุคคลภายนอก<sup>58</sup> เป็นต้น

ตัวอย่าง ในปี ค.ศ. 2016 บริษัทตัวแทนหัก ณ ที่จ่ายแห่งหนึ่งได้ลงทุนโครงการพัฒนา โดยมีระยะเวลาวิจัยและพัฒนาของพนักงานเป็นจำนวน 4,000 ชั่วโมง อัตราค่าจ้างวิจัยและพัฒนาต่อหนึ่งชั่วโมงเท่ากับ 25 ยูโร (คำนวณจากจำนวนชั่วโมงของพนักงานในปี ค.ศ. 2014) ทั้งนี้ผู้ประกอบการมีรายจ่ายจากโครงการวิจัยและพัฒนาตามจริงเป็นจำนวน 20,000 ยูโร และต้นทุนจากโครงการวิจัยและพัฒนาตามจริงเป็นจำนวน 325,000 ยูโร

ตารางที่ 4.3 แสดงวิธีการคำนวณเครดิตภาษี (WBSO)

ค่าใช้จ่ายที่สามารถนำมาลงเป็นฐานในการเครดิตภาษี	กรณีบริษัทเลือกคำนวณรายจ่ายและต้นทุนแบบคงที่	กรณีบริษัทเลือกคำนวณรายจ่ายและต้นทุนตามจริง
1.มูลค่าการจ้างพนักงานภายในโครงการวิจัยและพัฒนา	4,000 R&D hr × €25 per hr = <u>€100,000</u>	4,000 R&D hr × €25 per hr = <u>€100,000</u>
2.มูลค่าของรายจ่ายและต้นทุน	(1,800 hr × €10) + ((4,000 hr - 1,800 hr) × €4) = €1,800 + €8,800 = <u>€26,800</u>	€20,000 + €325,000 = <u>€345,000</u>
3.มูลค่าสุทธิของฐานของเครดิตภาษี	€100,000 + €26,800 = <u>€126,800</u>	€100,000 + €345,000 = <u>€445,000</u>

<sup>58</sup> *Ibid.*, pp.17-18.

4.มูลค่าของเครดิตภาษี (€1-350,000 ร้อยละ 32 และ €350,000 ขึ้นไป ร้อยละ 16)	$€126,800 \times 32\% = \underline{€40,576}$	$(€350,000 \times 32\%) +$ $((€445,000 - €350,000) \times$ $16\%) = €112,000 + €15,200$ $= \underline{€127,200}$
--	--	---

ในเบื้องต้น ฐานของเครดิตภาษีเท่ากับผลรวมของค่าตอบแทนของพนักงาน กับต้นทุนและรายจ่ายในโครงการวิจัยและพัฒนา หากผู้ประกอบการเลือกคำนวณรายจ่ายและต้นทุนแบบคงที่ มูลค่าของรายจ่ายและต้นทุนจะเท่ากับ 26,800 ยูโร และหากผู้ประกอบการเลือกคำนวณรายจ่ายและต้นทุนแบบตามจริง มูลค่าของรายจ่ายและต้นทุนจะเท่ากับ 345,000 ยูโร เมื่อบริษัทเลือกรูปแบบการคำนวณรายจ่ายและต้นทุนอย่างหนึ่งอย่างใดแล้ว บริษัทจะไม่สามารถเปลี่ยนรูปแบบของการคำนวณได้ในปีภาษีนั้น นอกจากนี้ รูปแบบของการคำนวณฐานภาษีเป็นฐานปริมาณ ผลลัพธ์จากงานวิจัยและพัฒนาที่สามารถขอรับสิทธิประโยชน์จะต้องใหม่ระดับบริษัท (New to the Firm) เท่านั้น<sup>59</sup>

#### 4.2.1.3 สิทธิประโยชน์ทางภาษี

มาตรการเครดิตภาษีจะไปลดต้นทุนของผู้ประกอบการที่มีค่าใช้จ่ายจากโครงการวิจัยและพัฒนา สิทธิประโยชน์ทางภาษีของผู้ประกอบการบุคคลธรรมดาจะได้รับมูลค่าของเครดิตภาษีเป็นจำนวนที่แน่นอน ในขณะที่นิติบุคคลซึ่งเป็นตัวแทนหัก ณ ที่จ่ายจะได้รับมูลค่าของเครดิตตามจำนวนฐานภาษี สามารถจำแนกรูปแบบการศึกษาได้สามประการ คือ สิทธิประโยชน์ของบริษัทตัวแทนหัก ณ ที่จ่ายและผู้ประกอบกิจการที่วิจัยและพัฒนาส่วนตัว สิทธิประโยชน์ของบริษัทตัวแทนหัก ณ ที่จ่ายและผู้ประกอบการที่เพิ่งประกอบกิจการ ขั้นตอนการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีและกระบวนการแก้ไขจำนวนเครดิตภาษีให้ถูกต้อง

##### (1) สิทธิประโยชน์ทางภาษีของบริษัทตัวแทนหัก ณ ที่จ่าย และผู้ประกอบการที่วิจัยและพัฒนาส่วนตัว

กรณีบริษัทตัวแทนหักภาษี ณ ที่จ่าย บริษัทสามารถเครดิตภาษีได้ร้อยละ 32 ของค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนา 350,000 ยูโรแรก และสามารถเครดิตภาษีได้ร้อยละ 16 ของค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนา 350,000 ยูโรต่อมา อย่างไม่มีเพดานในการขอรับสิทธิประโยชน์ บริษัทต้องนำเครดิตภาษีไปหักลบกับภาษีค่าจ้าง (Payroll Tax) ที่บริษัทนายจ้างเป็นตัวแทนหัก ณ ที่จ่ายไว้ ทั้งนี้ ภาษีค่าจ้าง หมายถึง ค่าจ้างของพนักงานภายในโครงการวิจัยและพัฒนา (Employee's Wage Tax) และเงินสมทบประกันสังคม

<sup>59</sup> Bas Straathof, *supra note 3*, p.59.

(National Insurance Contribution) เท่านั้น บริษัทไม่สามารถนำเครดิตภาษีมาหักลบกับเงินสมทบประกันสุขภาพ (Healthcare Insurance Contribution) หรือเงินประกัน (Insurance Contribution)<sup>60</sup>

กรณีบุคคลธรรมดาวิจัยและพัฒนาด้วยตนเอง (Self-employed Person) บุคคลธรรมดาจะต้องมีชั่วโมงวิจัยและพัฒนาเป็นอย่างน้อย 500 ชั่วโมงต่อปีภาษี โดยไม่คำนึงถึงจำนวนการยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ ผู้ประกอบการบุคคลธรรมดาไม่สามารถนำรายจ่ายและต้นทุนภายในโครงการวิจัยและพัฒนามาลงเป็นฐานในการคำนวณเครดิตภาษี หรือไม่สามารถขอลือกคำนวณรายจ่ายและต้นทุนแบบคงที่แฉกเช่นบริษัทตัวแทนหัก ณ ที่จ่าย มูลค่าของเครดิตภาษีที่บุคคลธรรมดาพึงได้รับเท่ากับ 12,484 ยูโร แล้วนำเครดิตภาษีไปหักลบกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ผู้ประกอบการพึงชำระ<sup>61</sup>

## (2) สิทธิประโยชน์ของบริษัทตัวแทนหัก ณ ที่จ่ายและผู้ประกอบการที่เพิ่งประกอบกิจการ

เป้าหมายการส่งเสริมของมาตรการเครดิตภาษีเนเธอร์แลนด์ คือ บริษัทหรือผู้ประกอบการที่เพิ่งเริ่มประกอบกิจการ หากเป็นบริษัทตัวแทนหัก ณ ที่จ่ายที่เพิ่งประกอบกิจการสามารถขอรับเครดิตภาษีได้ร้อยละ 40 ของค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนา 350,000 ยูโรแรก และค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาส่วนที่เหลือสามารถนำมาเครดิตภาษีได้ในอัตราปกติ หากเป็นผู้ประกอบการบุคคลธรรมดาที่เพิ่งประกอบกิจการ จะได้รับเครดิตภาษีเพิ่มเติมเป็นจำนวน 6,245 ยูโร<sup>62</sup> ทั้งนี้ เงื่อนไขของบริษัทหรือบุคคลที่เพิ่งประกอบกิจการจะพิจารณาจาก (ก) ระยะเวลาการเป็นบริษัทตัวแทนหักภาษี ณ ที่จ่าย หรือระยะเวลาการเป็นผู้ประกอบการบุคคลธรรมดา และ (ข) พิจารณาระยะเวลาในการเปิดเผยรายละเอียดโครงการ

ประการแรก กรณีนิติบุคคลต้องนับระยะเวลาที่บริษัทได้เคยว่าจ้างพนักงานเพื่อดำเนินโครงการวิจัยและพัฒนา เมื่อนับระยะเวลาย้อนกลับไปห้าปีปฏิทิน บริษัทจะเคยว่าจ้างพนักงานวิจัยและพัฒนา หรือเป็นตัวแทนหักภาษี ณ ที่จ่ายสูงสุดไม่เกินสี่ปีปฏิทินเท่านั้น ส่วนกรณีบุคคลธรรมดาต้องนับระยะเวลาของการเป็นผู้ประกอบการบุคคลธรรมดา เมื่อนับระยะเวลา

<sup>60</sup> Wet Vermindering Afdracht Loonbelasting en Premie Voor de Volksverzekeringen, Article 23 paragraph 3, see also Netherlands Enterprise Agency, *supra note 47*, pp.19, 30.

<sup>61</sup> Wet Vermindering Afdracht Loonbelasting en Premie Voor de Volksverzekeringen, Article 27, see also Netherlands Enterprise Agency, *supra note 47*, p.20.

<sup>62</sup> Bas Straathof, *supra note 3*, p.59, see also Netherlands Enterprise Agency, *supra note 47*, p.20.



ย้อนกลับไปห้าปีปฏิทิน บุคคลธรรมดาจะเป็นผู้ประกอบการที่วิจัยและพัฒนาเป็นอย่างมากที่สุดสี่ปีปฏิทินเท่านั้น ทั้งนี้ ช่วงระยะเวลาที่กล่าวไว้ข้างต้นไม่จำเป็นต้องนับระยะเวลาต่อเนื่องกัน<sup>63</sup>

ประการที่สอง ระยะเวลาของการเปิดเผยรายละเอียดโครงการ (R&D Declaration) การเปิดเผยโครงการวิจัยและพัฒนาเป็นกระบวนการยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีกับองค์การวิสาหกิจของเนเธอร์แลนด์ (RVO.nl) โดยมีเนื้อหาเกี่ยวกับมูลค่าของเครดิตภาษีสูงสุดที่สามารถนำไปหักลบกับภาษีค่าจ้าง ชื่อของตัวบริษัทตัวแทนหัก ณ ที่จ่าย เลขประจำตัวพนักงานผู้เสียภาษีค่าจ้าง เป็นต้น เมื่อนับย้อนกลับไปในช่วงระยะเวลาที่ผ่านมา นิติบุคคลและบุคคลธรรมดาจะเปิดเผยโครงการวิจัยและพัฒนาเกินกว่าสามปีมิได้ หากบุคคลดังกล่าวเปิดเผยรายละเอียดของโครงการมากกว่าสามปีขึ้นไป จะไม่สามารถยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ในฐานะของบริษัทหรือผู้ประกอบการที่เพิ่งเริ่มประกอบกิจการได้ ทั้งนี้ ไม่จำเป็นต้องนับระยะเวลาเปิดเผยรายละเอียดโครงการต่อเนื่องกัน<sup>64</sup>

นอกจากหลักเกณฑ์ในการพิจารณาสถานะของบุคคลที่เพิ่งประกอบกิจการ ทั้งสองข้อข้างต้นแล้ว ผู้ประกอบการหรือบริษัทต้องพิจารณาเงื่อนไข (ก) การดำเนินธุรกิจต่อเนื่องอีกด้วย (Continuation of Activity) และ (ข) ประกอบธุรกิจเกี่ยวเนื่องกับบริษัทอื่น (Affiliation) หรือ ประกอบธุรกิจแบบมีส่วนได้เสียในสาระสำคัญ (Substantial Interest) หากบริษัทที่เพิ่งประกอบกิจการดำเนินธุรกิจต่อเนื่องและประกอบธุรกิจแบบเกี่ยวเนื่อง จะต้องนับรวมระยะเวลาในการเปิดเผยโครงการ (R&D Declaration) ของบริษัทอื่นด้วย

รูปแบบของการดำเนินกิจการต่อเนื่อง (Continuation of Activity) ได้แก่ (ก) กิจการเจ้าของคนเดียวหรือหุ้นส่วนสามัญทั่วไปเปลี่ยนสภาพการประกอบธุรกิจเป็นบริษัทเอกชนจำกัด (ข) บริษัทเอกชนจำกัดแตกบริษัทเป็นบริษัทที่ถือหุ้นใหญ่และบริษัทที่ดำเนินกิจการ (ค) บริษัทมากกว่าสองแห่งควบรวมกิจการกลายเป็นบริษัทใหม่ที่ดำเนินกิจการของบริษัทเดิมอย่างต่อเนื่อง (ง) บริษัทเอกชนจำกัดแตกบริษัทเป็นสองแห่งและโอนกิจการของบริษัทเดิมไป (จ) บริษัทเอกชนที่ล้มละลายเริ่มประกอบกิจการใหม่โดยบริษัทเอกชนอีกราย (ฉ) กรรมการบริษัทและผู้ถือหุ้นใหญ่โอนกิจกรรมของบริษัทที่ดำเนินกิจการไปยังบริษัทที่ถือหุ้นใหญ่

กรณีบริษัท การประกอบธุรกิจแบบเกี่ยวเนื่อง (Affiliation) หมายถึง บริษัทที่เพิ่งประกอบกิจการมีสัดส่วนการถือหุ้นมากกว่า 1 ใน 3 ในบริษัทอื่น และกรณีผู้ประกอบการ

<sup>63</sup> *Ibid.*, pp.20-21.

<sup>64</sup> *Ibid.*, p.20-21, 42.

บุคคลธรรมดา การประกอบธุรกิจแบบมีส่วนร่วมได้เสียในสาระสำคัญ (Substantial Interest) หมายถึง บุคคลดังกล่าวมีส่วนถือหุ้นมากกว่าร้อยละ 5 ในบริษัทอื่น

ตัวอย่าง บริษัทเอกชน B จำกัด เคยเปิดเผยรายละเอียดของโครงการวิจัยและพัฒนา (R&D Declaration) ในปี ค.ศ. 2012 และ ค.ศ. 2013 มาแล้ว ต่อมาบริษัท B ได้โอนกิจการและโครงการวิจัยพัฒนาไปยังบริษัท A ผู้รับโอนกิจการ ซึ่งเคยเป็นตัวแทนหัก ณ ที่จ่ายครั้งแรกในปี ค.ศ. 2015 แต่บริษัท A ไม่เคยยื่นเปิดเผยโครงการเพื่อขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีมาก่อน (R&D Declaration) ส่งผลให้บริษัท A ประกอบธุรกิจแบบเกี่ยวเนื่องกับบริษัท B (Affiliation) เพราะ บริษัท B ถือหุ้นในบริษัท A มากกว่า 1 ใน 3 ของจำนวนหุ้นทั้งหมด และบริษัท B ดำเนินกิจการต่อเนื่องมาจากบริษัท A (Continuation of Activity) ดังนั้น ในขั้นตอนการคำนวณระยะเวลาของการเปิดเผยรายละเอียดของโครงการวิจัยและพัฒนา (R&D Declaration) ของบริษัท A ต้องนำระยะเวลาการเปิดเผยโครงการของบริษัท B มารวมคำนวณด้วย ทำให้บริษัท A สามารถยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ในฐานะของบริษัทตัวแทนหัก ณ ที่จ่ายที่เพิ่งประกอบกิจการได้อีกเป็นระยะเวลาแค่เพียง 1 ปีเท่านั้น<sup>65</sup>

### (3) ขั้นตอนการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษี

โดยทั่วไป เมื่อบริษัทได้รับเครดิตภาษีจากมาตรการส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาแล้ว ต้องนำเครดิตภาษีไปหักกลับกับภาษีค่าจ้างภายในระยะเวลาที่ได้รับการเปิดเผยโครงการ (R&D Declaration) ตัวอย่าง บริษัทยื่นใบคำร้องโครงการวิจัยและพัฒนาที่มีระยะเวลาการดำเนินงาน 6 เดือนแรกของปีปฏิทิน แล้วบริษัทได้รับการเปิดเผยโครงการในวันที่ 10 มีนาคม ค.ศ. 2016 และได้รับเครดิตภาษีสูงสุดเป็นจำนวน 12,000 ยูโร

ตารางที่ 4.4 แสดงตัวอย่างการนำเครดิตภาษีไปหักกลับกับภาษีหัก ณ ที่จ่าย (WBSO)

R&D Declaration					
		€3,000	€3,000	€3,000	€3,000
มกราคม	กุมภาพันธ์	มีนาคม	เมษายน	พฤษภาคม	มิถุนายน

ที่มา Netherlands Enterprise Agency, “Manual WBSO 2016,” Accessed April 20, 2016, <http://english.rvo.nl/sites/default/files/2016/02/Manual%20WBSO%202016.pdf>, p.31.

บริษัทสามารถนำเครดิตภาษีที่ได้รับไปหักกลับกับภาษีค่าจ้างในเดือน มีนาคม เมษายน พฤษภาคม และมิถุนายน เท่ากับเดือนละ 3,000 ยูโร (€12,000/4 Months) ทั้งนี้

<sup>65</sup> *Ibid.*, pp.20-22.

บริษัทไม่สามารถนำเครดิตภาษีไปหักลบกับภาษีค่าจ้างนอกเหนือระยะเวลาของโครงการวิจัยและพัฒนา อาทิ บริษัทไม่สามารถนำเครดิตภาษีไปหักลบกับภาษีค่าจ้างในเดือนกรกฎาคมได้ นอกจากนี้ บริษัทไม่จำเป็นต้องนำเครดิตภาษีไปหักลบกับภาษีค่าจ้างในแต่ละเดือนเป็นจำนวนเท่ากัน อาทิ ในเดือนมีนาคม บริษัทอาจจะนำเครดิตภาษีไปหักลบกับภาษีค่าจ้างเพียงแค่ 1,500 ยูโร ส่วนมูลค่าของเครดิตภาษีที่เหลือ สามารถยกยอดไปเดือนถัดไป

อย่างไรก็ตาม ในบางกรณีเมื่อบริษัทเลือกนำเครดิตภาษีไปหักลบกับภาษีค่าจ้างแล้ว ปรากฏว่าในเดือนสุดท้ายภาษีค่าจ้างน้อยกว่ามูลค่าของเครดิตภาษี ทำให้บริษัทไม่สามารถใช้เครดิตภาษีส่วนที่เหลือได้ บริษัทสามารถนำมูลค่าของเครดิตที่เหลือหักลบกับภาษีค่าจ้างย้อนหลังได้ ทั้งนี้ บริษัทสามารถหักย้อนหลังได้ภายในระยะเวลาที่ได้รับการเปิดเผยโครงการเท่านั้น<sup>66</sup>

กรณีโครงการวิจัยและพัฒนาถูกรับรองจากองค์การวิสากิจของเนเธอร์แลนด์แล้ว (RVO.nl) และบริษัทนำเครดิตภาษีหักลบกับภาษีค่าจ้างภายในระยะเวลาที่ได้เปิดเผยโครงการไว้ ปรากฏว่าภายหลังชั่วโมงการวิจัยและพัฒนาของพนักงานตามจริง หรือต้นทุนและรายจ่ายตามจริงมากกว่าหรือน้อยกว่าชั่วโมงวิจัยและพัฒนา หรือต้นทุนและรายจ่ายตามที่ได้เปิดเผยไว้แล้ว บริษัทจะต้องปรับปรุงรายละเอียดของโครงการให้ถูกต้องตามจริง โดยบริษัทจะต้องรายงานไปยังองค์การวิสากิจของเนเธอร์แลนด์ไม่ช้ากว่าวันที่ 31 มีนาคม ค.ศ. 2017 แล้วองค์การวิสากิจของเนเธอร์แลนด์จะส่งรายละเอียดการเปิดเผยโครงการที่ถูกต้องกลับคืนมาภายในเดือนเมษายน ค.ศ. 2017<sup>67</sup>

ภายใต้มาตรการเครดิตภาษีของเนเธอร์แลนด์ ฐานของเครดิตภาษี ได้แก่ ค่าว่าจ้างพนักงาน ต้นทุนและรายจ่ายจากการดำเนินโครงการวิจัยและพัฒนาภายในบริษัท บริษัทสามารถนำเครดิตภาษีไปหักลบกับภาษีค่าจ้างและเงินสมทบประกันสังคม นอกจากนี้ มาตรการเครดิตภาษีไม่มีบทบัญญัติที่สามารถนำเครดิตภาษียกยอดไปใช้ในปีภาษีถัดไป หรือยกยอดไปใช้ย้อนหลัง เนื่องจากบริษัทต้องนำเครดิตภาษีไปหักลบกับภาษีค่าจ้างและเงินสมทบประกันสังคมภายในระยะเวลาที่ได้รับการเปิดเผยจากองค์การวิสากิจของเนเธอร์แลนด์เท่านั้น ทั้งนี้ เมื่อสิ้นระยะเวลาการดำเนินโครงการแล้วยังเหลือเครดิตภาษี บริษัทยังสามารถนำเครดิตภาษีที่เหลือไปหักลบกับมูลค่าของภาษีค่าจ้างและเงินสมทบประกันสังคมของเดือนที่ผ่านมาได้ และไม่มีบทบัญญัติที่ให้สิทธิประโยชน์แก่บริษัทในการขอคืนเครดิตภาษีในรูปเงินสด เนื่องจากลักษณะทั่วไปของมาตรการเครดิตภาษีดังกล่าว เหมือนกับ

<sup>66</sup> *Ibid.*, pp.31-32.

<sup>67</sup> *Ibid.*, pp.33-35.

บริษัทได้รับการจ่ายเงินสดตลอดระยะเวลาที่มีโครงการวิจัยและพัฒนา บริษัทสามารถนำภาษีค่าจ้าง หรือเงินสมทบประกันสังคมเป็นจำนวนเท่ากับเครดิตภาษีไปใช้เพื่อดำเนินธุรกิจได้<sup>68</sup>

#### 4.2.2 มาตรการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่ง

โดยทั่วไปการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของเนเธอร์แลนด์สามารถจำแนกได้สองประเภท ประเภทแรก การคิดค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาแบบอัตราคงที่ ได้แก่ (ก) อาคารและที่ดินสามารถพิจารณาได้ดังนี้ (ก.1) กรณีอาคารหรือดินที่มีไว้เพื่อลงทุนจะไม่สามารถหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้ เว้นแต่มูลค่าของอาคารหรือที่ดินตามจริงสูงกว่ามูลค่าทางภาษีที่เจ้าหน้าที่ท้องถิ่นได้ประเมินตามราคาตลาด (ก.2) กรณีอาคารที่มีไว้เพื่อใช้ประกอบธุรกิจสามารถหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาแบบอัตราคงที่ได้สูงสุดไม่เกินร้อยละ 50 ของมูลค่าตลาด (ก.3) กรณีที่ดินซึ่งมีไว้เพื่อประกอบธุรกิจไม่สามารถหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้ (ข) กรณีค่าสิทธิสามารถหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาทางภาษีแบบอัตราคงที่สูงสุดไม่เกินร้อยละ 10 ของมูลค่าที่ได้ซื้อมาต่อปี (ค) กรณีสินทรัพย์ถาวร อาทิ สินค้าทุน หรือเครื่องมืออุปกรณ์ จะหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้ไม่เกินร้อยละ 20 ของมูลค่าต้นทุนต่อปี ประเภทที่สอง การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่ง ได้แก่ (ก) การลงทุนในทรัพย์สินที่เป็นมิตรต่อสิ่งแวดล้อมสามารถหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้ร้อยละ 75 ของต้นทุน (ข) การลงทุนของผู้ประกอบกิจการที่เพิ่งประกอบธุรกิจ และ (ค) สินทรัพย์ที่ไม่สามารถจับต้องได้ สามารถหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้ร้อยละ 100<sup>69</sup> กล่าวโดยสรุป ราชอาณาจักรเนเธอร์แลนด์ไม่มีมาตรการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาแบบอัตราเร่งสำหรับเครื่องจักร อาคาร หรือที่ดินเพื่อลงทุนหรือใช้ในโครงการวิจัยและพัฒนา

#### 4.2.3 ระบบการบริหารมาตรการจูงใจทางภาษี

เนเธอร์แลนด์มีระบบการบริหารมาตรการจูงใจทางภาษีที่มีประสิทธิภาพ เช่นเดียวกับประเทศฝรั่งเศส โดยผู้ขอรับสิทธิประโยชน์สามารถยื่นขอรับรองโครงการผ่านระบบออนไลน์ได้ กระบวนการยื่นขอต้องใช้เวลาเป็นอย่างน้อย 3 เดือน แต่ไม่เกินกว่า 12 เดือน ทั้งนี้ เมื่อบริษัทได้รับ

<sup>68</sup> Bas Straathof, *supra* note 3, p.94, see also Deloitte, “2015 Global Survey of R&D Incentives,” Accessed April 20, 2016, <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/nl/Documents/tax/deloitte-nl-tax-global-survey-r-and-d-incentives-2015.pdf>, p.87.

<sup>69</sup> Wet inkomstenbelasting 2001, Article 3.30 paragraph 3, paragraph 3.31, see also PricewaterhouseCoopers, “Netherlands Corporate-Deductions, Depreciation, Amortisation and Depletion,” Accessed April 21, 2016, <http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/Netherlands-Corporate-Deductions>.

สิทธิประโยชน์แล้ว บริษัทต้องเก็บรักษาเอกสารการบริหารโครงการวิจัยและพัฒนา (Administrative Record) เป็นระยะเวลาอย่างน้อย 7 ปี นับตั้งแต่สิ้นสุดระยะเวลาที่ได้รับการเปิดเผยโครงการ<sup>70</sup> นอกจากนี้ เนเธอร์แลนด์ยังมีระบบการประเมินมาตรการจูงใจทางภาษี ซึ่งสามารถนำข้อมูลมาเป็นเงื่อนไขในการตัดสินใจปรับปรุงมาตรการจูงใจทางภาษีให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น<sup>71</sup>

เนเธอร์แลนด์มีระบบการประเมินมาตรการเครดิตภาษี (WBSO) เพื่อประเมินผล และปรับปรุงนโยบายให้มีประสิทธิภาพอย่างเป็นประจำ โดยมีการประเมินค่าทั้งเชิงปริมาณและเชิงคุณภาพ ภายใต้การควบคุมขององค์การวิสาหกิจของเนเธอร์แลนด์ (RVO.nl) จากการประเมินผลมาตรการเครดิตภาษี (WBSO) โดยวิธีการต่างๆ อาทิ การวิเคราะห์ต้นทุนและประโยชน์ทางสังคม (Social Cost-benefit Analysis) การวิจัยกึ่งทดลอง (Quasi-experimental Design) และการสร้างแบบจำลองที่มีโครงสร้างเชิงเศรษฐมิติ (Structural Econometric Modelling) พบว่า ในภาพรวม มาตรการเครดิตภาษีสร้างผลกระทบเชิงบวกต่อผู้ประกอบการ และบริษัทที่เพิ่งเริ่มประกอบกิจการเป็นอย่างมาก มาตรการเครดิตภาษีส่งผลกระทบต่อค่าจ้างนักวิจัยเพิ่มมากขึ้น การกำหนดลำดับขั้นของอัตราภาษี (Tax Bracket) เป็นครั้งแรกในปี ค.ศ. 2001 สร้างผลกระทบเชิงบวกเพียงเล็กน้อย การนำฐานปริมาณมาใช้ (Volume Base) จะไม่ก่อให้เกิดความสูญเสียทางเศรษฐกิจมากขึ้น (Dead-weight Loss)<sup>72</sup> นอกจากนี้ จากการศึกษามาตรการเครดิตภาษีของ Lokshin and Mohnen ในปี ค.ศ. 2012 พบว่าหากจ่ายฝ่ายทุนที่ใช้ภายในกระบวนการวิจัยและพัฒนาลดลงร้อยละ 10 สามารถจูงใจให้บริษัทเพิ่มรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มขึ้นร้อยละ 4 ในช่วงระยะเวลาสั้น และสามารถจูงใจให้บริษัทเพิ่มรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มขึ้นร้อยละ 6 ในช่วงระยะเวลายาว<sup>73</sup> อย่างไรก็ตาม ในปี ค.ศ. 2014 เนเธอร์แลนด์ต้องสูญเสียรายได้ทางภาษีจากการสนับสนุนมาตรการเครดิตภาษี (WBSO) และมาตรการหักรายจ่ายเพิ่มเติม (RDA) คิดเป็นมูลค่าประมาณ 1,058 ล้านยูโร<sup>74</sup>

<sup>70</sup> Netherlands Enterprise Agency, *supra note 47*, pp.26-29.

<sup>71</sup> Bas Straathof, *supra note 43*, p.70.

<sup>72</sup> Bas Straathof, *supra note 3*, pp.73-74, see also Bas Straathof, *supra note 30*, pp.22-24.

<sup>73</sup> *Ibid*, p.23, see also Boris Lokshin and Pierre Mohnen, “How Effective are Level-based R&D Tax Credits? Evidence from the Netherlands,” *Applied Economics*, p.1536, <http://dx.doi.org/10.1080/00036846.2010.543083>.

<sup>74</sup> Bas Straathof, *supra note 30*, p.23.

### 4.3 สหราชอาณาจักร

ในอดีตสหราชอาณาจักรมีอัตราส่วนรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเปรียบเทียบผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศต่ำ เนื่องจากสหราชอาณาจักรให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่มีขอบเขตแคบและไม่ครอบคลุมค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาทั้งหมด โดยเป็นเพียงให้สิทธิประโยชน์ประเภทหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ในปีที่ได้ทรัพย์สินมาอัตราร้อยละ 100 เท่านั้น ต่อมาในปี ค.ศ. 2000 สหราชอาณาจักรเริ่มนำระบบการหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติมมาใช้เพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาแก่วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเป็นครั้งแรก และในปี ค.ศ. 2002 สหราชอาณาจักรขยายขอบเขตการส่งเสริมกิจกรรมวิจัยและพัฒนาไปยังบริษัทขนาดใหญ่ และได้ปรับปรุงมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาตลอดมา<sup>75</sup>

ปัจจุบัน มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของสหราชอาณาจักรสามารถจำแนกได้สามรูปแบบ คือ มาตรการหักรายจ่ายเพิ่มเติมเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs Scheme) มาตรการเครดิตภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา (Above the Line: ATL, R&D Expenditure Credit: RDEC) มาตรการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่ง (Research and Development Allowance: RDA) ทั้งนี้ สหราชอาณาจักรได้ยกเลิกมาตรการหักรายจ่ายเพิ่มเติมเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของบริษัทขนาดใหญ่ (Large Scheme) ในปี ค.ศ. 2016

#### 4.3.1 มาตรการส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs Scheme)

มาตรการส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเป็นมาตรการจูงใจทางภาษีประเภทหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติม ตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้นิติบุคคล ค.ศ. 2009 ส่วนที่ 13 การบรรเทาภาระทางภาษีเพิ่มเติมสำหรับค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมจะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากมาตรการดังกล่าวเป็นจำนวนมากกว่าบริษัทใหญ่จะพึงได้รับ

##### 4.3.1.1 บุคคลที่สามารถขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี

บุคคลที่สามารถยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี ตามมาตรการหักรายจ่ายเพิ่มเติม คือ วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (Small or Medium-sized Enterprise: SMEs)

<sup>75</sup> Bas Straathof, *supra note 30*, p.5.



หรือบริษัทที่มีพนักงานลูกจ้างน้อยกว่า 500 คน และมีรายรับประจำปีน้อยกว่า 100 ล้านยูโรหรือมีมูลค่าของงบดุลน้อยกว่า 86 ล้านยูโร<sup>76</sup>

บริษัทที่สามารถยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี ได้แก่ วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่วิจัยและพัฒนาภายในบริษัท หรือได้ว่าจ้างวิจัยและพัฒนา ในการยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมต้องมีพนักงานลูกจ้าง รายรับหรือมูลค่าของงบดุลตามหลักเกณฑ์เป็นอย่างน้อยสองรอบระยะเวลาบัญชีอย่างต่อเนื่อง<sup>77</sup> นอกจากนี้ ต้องพิจารณาสัดส่วนการถือหุ้นในบริษัทอื่น หรือสัดส่วนที่บริษัทอื่นถือหุ้นในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม โดยสามารถจำแนกได้ 3 รูปแบบ

รูปแบบแรก บริษัทอิสระ (Autonomous) หมายถึง วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมไม่ได้ถือหุ้นในบริษัทอื่นเลย หรือไม่มีบริษัทใดบริษัทหนึ่งถือหุ้นในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม หรือวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมถือหุ้นในบริษัทอื่นน้อยกว่าร้อยละ 25 ของสิทธิออกเสียงหรือสัดส่วนการถือหุ้น หรือบริษัทใดบริษัทหนึ่งถือหุ้นในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมต่ำกว่าร้อยละ 25 ของสิทธิออกเสียงหรือสัดส่วนการถือหุ้น หากวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเป็นอิสระแล้ว จะพิจารณาแต่เพียงจำนวนพนักงานลูกจ้าง และรายรับหรือมูลค่าของงบดุลของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเท่านั้น

อย่างไรก็ตาม กรณีนักลงทุนหรือผู้ถือหุ้นนั้นเป็นมหาวิทยาลัย องค์กรวิจัยที่ไม่แสวงหากำไร นักลงทุนสถาบัน กองทุนเพื่อการพัฒนาส่วนภูมิภาค องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ที่เป็นอิสระและมีขนาดเล็ก (มีงบประมาณประจำปีน้อยกว่า 10 ล้านยูโร และมีราษฎรหรือคนในท้องถิ่นน้อยกว่า 5,000 คน) บริษัทลงทุนของภาครัฐ บริษัทลงทุนกิจการที่มีความเสี่ยง (Venture Capital, Business Angel) แม้ว่าบุคคลดังกล่าวจะถือหุ้นในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเกินร้อยละ 25 แต่หากไม่เกินร้อยละ 50 ของสิทธิออกเสียงหรือสัดส่วนการถือหุ้น วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมดังกล่าวยังสามารถคงสถานะของบริษัทอิสระได้ ซึ่งเป็นข้อยกเว้นของบริษัทอิสระ

รูปแบบที่สอง หุ้นส่วนทางธุรกิจ (Partner Enterprise) หมายถึง วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมถือหุ้นในบริษัทอื่น หรือบริษัทหนึ่งบริษัทใดถือหุ้นในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเกินกว่าร้อยละ 25 แต่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของสิทธิออกเสียงหรือสัดส่วนการถือหุ้น ในการ

<sup>76</sup> Corporation Tax Act 2009, Section 1119, see also Commission Recommendation 2003/361/EC.

<sup>77</sup> Lisa-Jane Harper and Kevin Walton, *Tolley's Corporation Tax 2014-15*, (London: LexisNexis, 2014), p.1683.

ค่านวณพนักงานลูกจ้าง และรายรับหรือมูลค่าคงบุคคลของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ต้องนำพนักงานลูกจ้าง และรายรับหรือมูลค่าคงบุคคลของบริษัทอื่นนั้นมารวมตามสัดส่วนการถือหุ้นในบริษัทอื่นหรือตามสัดส่วนการถือหุ้นที่บริษัทอื่นถือหุ้นในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม

รูปแบบที่สาม วิสาหกิจที่เชื่อมโยงกัน (Linked Enterprise) หมายถึงวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมถือหุ้นในบริษัทอื่น หรือบริษัทหนึ่งบริษัทใดถือหุ้นในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเกินกว่าร้อยละ 50 ของสิทธิออกเสียงหรือสัดส่วนการถือหุ้น รวมถึงบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่มีอำนาจแต่งตั้งหรือปลดคณะกรรมการหรือฝ่ายบริหารของบริษัท หรืออำนาจในการครอบงำบริษัทไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม ในการคำนวณพนักงานลูกจ้าง และรายรับหรือมูลค่าคงบุคคลของวิสาหกิจที่เชื่อมโยงกัน ต้องนำพนักงานลูกจ้าง และรายรับหรือมูลค่าคงบุคคลของกลุ่มบริษัทรวมเข้าด้วยกัน<sup>78</sup>

#### 4.3.1.2. ฐานของมาตรการจูงใจทางภาษี

ผู้ศึกษาขอเสนอฐานมาตรการจูงใจทางภาษีสองประการ ประการแรก ลักษณะของโครงการวิจัยและพัฒนาที่สามารถยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีได้ และประการที่สอง ค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนา

##### (1) ลักษณะโครงการวิจัยและพัฒนา

โครงการวิจัยและพัฒนา (Research and Development) ต้องแสวงหาความก้าวหน้าทางวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี ตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้นิติบุคคล ค.ศ. 2009 มาตรา 1041 ประกอบพระราชบัญญัติภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล มาตรา 837A ค.ศ. 1988 ลักษณะของโครงการวิจัยและพัฒนาที่สามารถยื่นขอรับสิทธิประโยชน์มีดังต่อไปนี้

ประการแรก โครงการมีจุดประสงค์เพื่อแสวงหาความก้าวหน้าทางวิทยาศาสตร์หรือเทคโนโลยี (Advance in Science or Technology) รวมถึงดัดแปลงความรู้หรือศักยภาพจากสาขาวิทยาศาสตร์หรือเทคโนโลยีอื่นๆ อาทิ การสร้างกระบวนการ วัตถุดิบ อุปกรณ์ผลิตภัณฑ์ หรือการให้บริการใหม่ ที่มีส่วนเพิ่มพูนความรู้ในสาขาวิทยาศาสตร์หรือเทคโนโลยี การปรับปรุงผลิตภัณฑ์หรือกระบวนการเดิมในส่วนสำคัญโดยใช้วิธีการทางวิทยาศาสตร์หรือเทคโนโลยี การจำลองผลกระทบของผลิตภัณฑ์หรือกระบวนการเดิมโดยใช้วิธีการทางวิทยาศาสตร์หรือเทคโนโลยีเพื่อปรับปรุงใหม่ในสาระสำคัญ อย่างไรก็ตาม การแสวงหาความก้าวหน้าในสาขาศิลปะ มนุษยศาสตร์ สังคมศาสตร์ และเศรษฐศาสตร์ งานวิเคราะห์ประจำ การคัดลอกหรือการปรับเปลี่ยนสินค้า กระบวนการ การให้บริการหรือวัตถุดิบเดิมไม่ใช่การแสวงหาความก้าวหน้าทางวิทยาศาสตร์หรือเทคโนโลยี

<sup>78</sup> European Commission, *supra note 32*.

ประการที่สอง โครงการต้องสนับสนุนโดยตรง (Directly Contribute) ต่อผลสำเร็จทางวิทยาศาสตร์หรือเทคโนโลยี ผ่านกระบวนการแก้ปัญหาความแน่นอนทางวิทยาศาสตร์หรือเทคโนโลยี (Scientific or Technological Uncertainty) หรือความไม่แน่นอนของระบบ (System Uncertainty) อาทิ กิจกรรมที่สร้างหรือปรับเปลี่ยนซอฟต์แวร์ วัสดุดิบหรืออุปกรณ์ที่จำเป็นต่อการแก้ปัญหาความไม่แน่นอนทางวิทยาศาสตร์หรือเทคโนโลยี กิจกรรมวางแผน ออกแบบ ทดสอบ หรือวิเคราะห์ทางวิทยาศาสตร์หรือเทคโนโลยีเพื่อแก้ปัญหาความไม่แน่นอนทางวิทยาศาสตร์หรือเทคโนโลยี

ประการที่สาม นอกจากกิจกรรมสนับสนุนโดยตรงแล้ว กิจกรรมสนับสนุนทางอ้อมเพื่อส่งเสริมความก้าวหน้าทางวิทยาศาสตร์หรือเทคโนโลยี (Indirect Activities) ก็สามารถยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีได้ อาทิ บริการสารสนเทศทางวิทยาศาสตร์และทางเทคนิค การบำรุงสภาพการรักษาความปลอดภัย งานบริหาร งานธุรการ งานทางการเงิน การบริหารงานบุคคลเพื่อสนับสนุนโครงการวิจัยและพัฒนา การฝึกอบรมพนักงานที่มีส่วนสนับสนุนการวิจัยและพัฒนาโดยตรง งานค้นคว้าที่ดำเนินการโดยนักศึกษาและนักวิจัยภายในมหาวิทยาลัย งานวิจัยหรือการเก็บรวบรวมข้อมูลเพื่อคิดค้นวิธีการทดสอบ วิธีการสำรวจ หรือวิธีการสุ่มตัวอย่างใหม่ตามหลักวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี การศึกษาความเป็นไปได้เพื่อรายงานทิศทางการดำเนินกระบวนการวิจัยและพัฒนา<sup>79</sup>

การยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ ผลลัพธ์ของโครงการวิจัยและพัฒนาต้องสร้างสรรค์ผลิตภัณฑ์ที่มีความใหม่ระดับโลก (New to the World) ซึ่งกระตุ้นให้เกิดองค์ความรู้และขีดความสามารถในภาพรวมของประเทศ มิใช่แต่เพียงการเพิ่มประสิทธิภาพภายในองค์กรเท่านั้น<sup>80</sup>

## (2) ฐานของมาตรการจูงใจทางภาษี

ค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาที่สามารถนำมาลงเป็นฐานของมาตรการหักรายจ่ายเพิ่มเติมต้องมีค่าใช้จ่ายฝ่ายทุน สามารถจำแนกได้หกประเภท ได้แก่ ต้นทุนการจ้างแรงงาน ค่าซอฟต์แวร์หรือวัสดุสิ้นเปลือง การจ้างแรงงานภายนอก การวิจัยทางคลินิก ค่าตอบแทนของผู้รับจ้างช่วง และค่าใช้จ่ายอันเนื่องมาจากการสนับสนุนทางการเงิน

ประเภทแรก ต้นทุนจากการจ้างแรงงาน (Staffing Cost) หมายถึง ต้นทุนลูกจ้างและผู้จัดการภายในโครงการวิจัยและพัฒนาที่มีเป้าหมายเพื่อแสวงหาความก้าวหน้าทางวิทยาศาสตร์หรือเทคโนโลยี และกิจกรรมทางอ้อมประเภทต่างๆ อาทิ เงินค่าตอบแทน เงินเดือน ค่าจ้างผลประโยชน์พิเศษ ผลประโยชน์อื่นๆ ในรูปของเงินสด เงินสมทบประกันสังคมชั้นหนึ่ง เงินสมทบอื่นที่

<sup>79</sup> HM Revenue&Customs, "CIRD81900 - R&D Tax Relief: Conditions to be Satisfied: BIS Guidelines," Accessed April 10, 2016, <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cirdmanual/cird81900.htm>.

<sup>80</sup> Bas Straathof, *supra note 30*, p.5.

บริษัทนายจ้างเป็นผู้จ่าย กองทุนบำเหน็จหรือบำนาญ รวมถึงเงินสมทบภาคบังคับอื่นๆที่เป็นประโยชน์ แก่ลูกจ้างและผู้จัดการ ภายใต้กฎหมายประกันสังคมของเขตเศรษฐกิจยุโรป (EEA) อย่างไรก็ตาม หากบริษัทนายจ้างจ่ายค่าตอบแทนในรูปแบบอื่นนอกเหนือจากเงินสด (Benefits in Kind) อาทิ ผลประโยชน์จากการใช้รถยนต์หรือเชื้อเพลิง สถานที่พักอาศัย คุ้มครอง การชำระค่าจ้างภายหลังในรูปเงินสดหรือมีใช้เงินสด บริษัทนายจ้างจะไม่สามารถนำรายจ่ายดังกล่าวมาลงเป็นต้นทุนจากการจ้างงานได้<sup>81</sup>

ประเภทที่สอง ซอฟต์แวร์หรือวัสดุสิ้นเปลือง (Software or Consumable Item) ค่าใช้จ่ายประเภทซอฟต์แวร์คอมพิวเตอร์ วัสดุสิ้นเปลืองหรือสามารถแปรสภาพได้ รวมถึงน้ำ เชื้อเพลิง และพลังงาน บริษัทผู้ขอรับสิทธิประโยชน์ต้องใช้ซอฟต์แวร์หรือวัสดุสิ้นเปลืองภายในโครงการวิจัยและพัฒนาโดยตรง หรือกิจกรรมทางอ้อมเพื่อสนับสนุนการวิจัยและพัฒนา กรณีบริษัทผู้ขอรับสิทธิประโยชน์ใช้ซอฟต์แวร์หรือวัสดุสิ้นเปลืองภายในกิจกรรมวิจัยและพัฒนาร่วมกับกิจกรรมที่มีใช้การวิจัยและพัฒนา บริษัทจะต้องแบ่งสรรสัดส่วนรายจ่ายของแต่ละกิจกรรมอย่างชัดเจน นอกจากนี้ หากบริษัทใช้ซอฟต์แวร์หรือวัสดุสิ้นเปลืองสำหรับงานเลขานุการ งานบริหาร หรืองานให้บริการสนับสนุนอื่นๆ บริษัทจะไม่สามารถนำรายจ่ายจากซอฟต์แวร์หรือวัสดุสิ้นเปลืองมาลงเป็นฐานภาษีได้<sup>82</sup>

ประเภทที่สาม พนักงานภายนอก (Externally Provided Worker) หมายถึง ค่าใช้จ่ายของพนักงานภายนอกบุคคลธรรมดา ที่มีใช้ลูกจ้างและผู้จัดการ ไม่รวมถึงต้นทุนในการรับสมัครพนักงาน และค่าตอบแทนของผู้ให้คำปรึกษาอิสระ ค่าตอบแทนงานเลขานุการหรืองานบริหารซึ่งเป็นพนักงานภายนอก ภายใต้สัญญาระหว่างบริษัทผู้ขอรับสิทธิประโยชน์ (R&D Claimant Company) กับผู้จัดหาพนักงาน (Staff Provider) หรือผู้ควบคุมพนักงาน (Staff Controller) พนักงานภายนอกต้องให้บริการแก่บริษัทผู้ขอรับสิทธิประโยชน์ตามเงื่อนไขของสัญญาระหว่างพนักงานภายนอกเองกับผู้

<sup>81</sup> Corporation Tax Act 2009, Section 1123-1124, see also HM Revenue&Customs, “CIRD83000 - R&D Tax Relief: Categories of Qualifying Expenditure: Staffing Costs,” Accessed 10 April, 2016, <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cirdmanual/cird83000.htm>.

<sup>82</sup> Corporation Tax Act 2009, Section 1125-1126, see also HM Revenue&Customs, “CIRD82300-R&D Tax Relief: Categories of Qualifying Expenditure: Consumable Items,” Accessed 10 April, 2016, <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cirdmanual/cird82300.htm>, see also HM Revenue&Customs, “CIRD82500 - R&D Tax Relief: Categories of Qualifying Expenditure: Software,” Accessed 10 April, 2016, <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cirdmanual/CIRD82500.htm>.

ควบคุมพนักงาน และพนักงานภายนอกต้องอยู่ภายใต้การควบคุมหรือดูแลของบริษัทผู้ขอรับสิทธิประโยชน์<sup>83</sup>

นอกจากนี้ บริษัทที่มีโครงการวิจัยและพัฒนา และว่าจ้างพนักงานภายนอกสามารถลงรายจ่ายจากการว่าจ้างได้เต็มจำนวนหรือไม่เต็มจำนวนขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทผู้ขอรับสิทธิประโยชน์ กับผู้จัดหาพนักงานหรือผู้ควบคุมพนักงาน<sup>84</sup> โดยหากบริษัทผู้ขอรับสิทธิประโยชน์มีความสัมพันธ์ กับผู้จัดหาพนักงานหรือผู้ควบคุมพนักงาน บริษัทผู้ขอรับสิทธิประโยชน์สามารถหักรายจ่ายจากการว่าจ้างพนักงานภายนอกและรายจ่ายที่เกี่ยวข้องได้เต็มจำนวนตามหลักการ

---

<sup>83</sup> Corporation Tax Act 2009, Section 1127-1132, see also HM Revenue& Customs, “CIRD84000 - R&D Tax Relief: Categories of Qualifying Expenditure: Externally Provided Workers,” Accessed April 10, 2016, <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cirdmanual/cird84000.htm>, see also HM Revenue& Customs, “CIRD84100 - R&D Tax Relief: Categories of Qualifying Expenditure: Externally Provided Workers – Definition,” Accessed April 10, 2016, <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cirdmanual/cird84100.htm>.

<sup>84</sup> บุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Connected Person) หมายถึง ประการแรก กรณีบริษัทที่มีความสัมพันธ์กับบริษัท ได้แก่ (1) บริษัทหนึ่งสามารถควบคุมบริษัทสองแห่งได้ หรือ (2) บริษัท A ควบคุมบริษัทหนึ่ง และบริษัทอื่นที่มีความสัมพันธ์กับบริษัท A ควบคุมอีกบริษัทหนึ่ง หรือ (3) บริษัท A สามารถควบคุมบริษัทหนึ่งได้ และบริษัท A พร้อมกับบริษัทอื่นที่มีความสัมพันธ์กันกับบริษัท A ได้ควบคุมอีกบริษัทหนึ่งไว้ (4) กลุ่มบริษัทตั้งแต่สองแห่งขึ้นไปสามารถควบคุมบริษัทอื่นตั้งแต่สองแห่งขึ้นไป และกลุ่มบริษัทดังกล่าวมีสมาชิกเหมือนกันหรือคล้ายคลึงกัน ประการที่สอง กรณีบริษัทที่มีความสัมพันธ์กับบุคคลอื่น ได้แก่ บุคคล A ควบคุมบริษัทหนึ่ง และบุคคลที่มีความสัมพันธ์กับบุคคล A ได้ควบคุมอีกบริษัทหนึ่ง ประการที่สาม บริษัทหรือบุคคลตั้งแต่สองคนหรือสองแห่งขึ้นไป กระทำการควบคุมบริษัทร่วมกัน ทั้งนี้ บริษัทหรือกลุ่มบุคคลดังกล่าวถูกควบคุมโดยบุคคลคนเดียวกัน ประการที่สี่ บุคคล A กับบุคคล B มีความสัมพันธ์กันแบบคู่สามีภรรยาไม่ว่าจะจดทะเบียนสมรสหรือไม่จดทะเบียนสมรส หรือความสัมพันธ์แบบญาติพี่น้องฝ่ายสามีหรือภรรยาไม่ว่าจะจดทะเบียนสมรสหรือไม่จดทะเบียนสมรสก็ตาม ที่มา Corporation Tax Act 2010, Section 1122, see also HM Revenue& Customs, “CIRD82150 - R&D Tax Relief: Categories of Qualifying Expenditure: Connected Persons,” Accessed April 10, 2016, <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cirdmanual/cird82150.htm>

บัญชีที่รับรองทั่วไป แต่หากบริษัทผู้ขอรับสิทธิประโยชน์กับผู้จัดหาพนักงานหรือผู้ควบคุมพนักงานไม่มีความสัมพันธ์กัน บริษัทสามารถหักค่าใช้จ่ายของพนักงานภายนอกได้เพียงร้อยละ 65 เท่านั้น<sup>85</sup>

ประเภทที่สี่ การทดลองทางคลินิก (Clinical Trial) ค่าใช้จ่ายเพื่อทดลองแบบวิจัยทางคลินิก หมายถึง ค่าตอบแทนของอาสาสมัครหรือบุคคลที่มีส่วนร่วมการวิจัยในมนุษย์ที่มีลักษณะพัฒนากระบวนการหรือรักษาทางการแพทย์ ภายใต้กระบวนการประเมินความปลอดภัยและประสิทธิภาพของผลิตภัณฑ์ยาเพื่อที่จะนำสินค้าดังกล่าวออกสู่ตลาดหลังจากการพัฒนาผลิตภัณฑ์ยาและได้รับอนุมัติจากหน่วยงานกำกับดูแลแล้ว<sup>86</sup>

ประเภทที่ห้า ค่าตอบแทนของผู้รับจ้างช่วง (Subcontractor Payment) เป็นค่าตอบแทนที่บริษัทผู้ขอรับสิทธิประโยชน์จ่ายไปยังผู้รับจ้างช่วงอันเนื่องมาจากการว่าจ้างวิจัยและพัฒนา ผู้รับจ้างช่วงไม่จำเป็นต้องเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ภายในสหราชอาณาจักรและไม่จำเป็นต้องดำเนินการวิจัยและพัฒนาภายในสหราชอาณาจักร เมื่อพิจารณาถึงลักษณะกิจกรรมที่ผู้ว่าจ้างช่วงได้รับการว่าจ้างจากบริษัทผู้ขอรับสิทธิประโยชน์ กิจกรรมดังกล่าวไม่จำเป็นต้องงานวิจัยและพัฒนา ตัวอย่าง บริษัทผู้ขอรับสิทธิประโยชน์ได้ลงทุนโครงการวิจัยและพัฒนา และได้ว่าจ้างช่วงเพียงบางส่วนของโครงการเพื่อทดสอบเชิงวิเคราะห์ที่วัดคุณสมบัติ (Analytical Testing) โดยต้องอาศัยความเชี่ยวชาญและอุปกรณ์พิเศษของบริษัทผู้รับจ้างช่วง แม้ว่าการทดสอบเชิงวิเคราะห์ดังกล่าวมีลักษณะเป็นงานประจำซึ่งไม่ใช่การวิจัยและพัฒนา แต่หากพิจารณาในภาพรวมพบว่าการทดสอบเชิงวิเคราะห์เป็นส่วนประกอบของกิจกรรมวิจัยและพัฒนาของบริษัทผู้ยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ ดังนั้น บริษัทจึงสามารถยื่นขอรับสิทธิประโยชน์จากงานทดสอบเชิงวิเคราะห์ดังกล่าวได้ในฐานะที่เป็นงานวิจัยและพัฒนา<sup>87</sup>

วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมสามารถนำค่าตอบแทนจากการว่าจ้างช่วงมาลงเป็นฐานของมาตรการหักรายจ่ายเพิ่มเติมได้สองประเภท ประเภทแรก การว่าจ้างช่วง

<sup>85</sup> Corporation Tax Act 2009, Section 1129-1131, see also Lisa-Jane Harper and Kevin Walton, *supra note 77*, pp.1686-1687.

<sup>86</sup> Corporation Tax Act 2009, Section 1140, see also HM Revenue&Customs, “R&D Tax Relief: Categories of Qualifying Expenditure: Application to Clinical Trial Volunteers,” Accessed April 21, 2016, <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cirdmanual/cird84400.htm>.

<sup>87</sup> Corporation Tax Act 2009, Section 1133-1136, see also Lisa-Jane Harper and Kevin Walton, *supra note 77*, p.1688, see also HM Revenue&Customs, “CIRD84200 - R&D Tax Relief: Categories of Qualifying Expenditure: Subcontracted Activities,” Accessed April 21, 2016, <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cirdmanual/CIRD84200.htm>.



ไปยังผู้รับจ้างช่วงที่มีความสัมพันธ์กัน (Payment to a Connected Subcontractor) ตามหลักการบัญชีที่ยอมรับทั่วไป หากบริษัทผู้รับจ้างช่วงนำค่าตอบแทนที่ได้รับจากสัญญาว่าจ้างช่วงและรายจ่ายที่เกี่ยวข้องอื่นๆ (อาทิ ต้นทุนการจ้างแรงงาน ค่าตอบแทนการจ้างพนักงานภายนอก ค่าซอฟต์แวร์ ค่าวัสดุสิ้นเปลือง หรือค่าตอบแทนจากการวิจัยทางคลินิก) ไปรวมคำนวณผลกำไรหรือขาดทุนสุทธิของบริษัทภายในระยะเวลาทางบัญชีไม่เกิน 12 เดือน วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมสามารถนำค่าตอบแทนจากการทำสัญญาว่าจ้างช่วงและรายที่เกี่ยวข้องอื่นๆ ทั้งหมดมาลงเป็นฐานเพื่อคำนวณสิทธิประโยชน์ทางภาษีได้เต็มจำนวน ทั้งนี้ ค่าใช้จ่ายดังกล่าวต้องมีรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน และผู้รับจ้างช่วงต้องดำเนินการวิจัยและพัฒนาภายในบริษัทโดยตรง และประเภทที่สอง การว่าจ้างช่วงไปยังผู้รับจ้างช่วงที่ไม่มีความสัมพันธ์กัน (Payment to Unconnected Subcontractor) วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมสามารถนำค่าตอบแทนจากการว่าจ้างช่วงมาลงเป็นฐานของมาตรการหักรายจ่ายเพิ่มเติมได้เพียงร้อยละ 65 ของค่าตอบแทนเท่านั้น กรณีวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมไม่มีความสัมพันธ์กับผู้รับจ้างช่วง ผู้ว่าจ้างช่วงไม่จำเป็นต้องดำเนินการวิจัยและพัฒนาเอง แต่ผู้ว่าจ้างช่วงสามารถว่าจ้างไปยังบุคคลที่สาม วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมกับบริษัทผู้รับจ้างช่วงสามารถเลือกว่าจะว่าจ้างช่วงแบบมีความสัมพันธ์กันหรือไม่มีความสัมพันธ์กันก็ได้ แม้ว่าในความเป็นจริงแล้ววิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมจะไม่มี ความสัมพันธ์กัน บริษัทก็ยังสามารถเลือกคำนวณค่าตอบแทนแบบมีความสัมพันธ์กันได้<sup>88</sup>

ประเภทที่หก ค่าใช้จ่ายอันเนื่องมาจากการสนับสนุนทางการเงิน (Subsidised Expenditure) ภายใต้หลักการบัญชีที่ยอมรับทั่วไป เมื่อวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมลงทุนโครงการวิจัยและพัฒนาแล้วได้รับเงินอุดหนุน บริษัทต้องนำเงินอุดหนุนมารวมคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิจากการประกอบกิจการในฐานะของรายรับ นอกจากนี้ บริษัทสามารถนำค่าใช้จ่ายอันเนื่องมาจากการสนับสนุนทางการเงินมาขอรับบรรเทาภาระภาษีได้อีกทางหนึ่ง<sup>89</sup> โดยรายจ่ายวิจัยและพัฒนาอันเนื่องมาจากการสนับสนุนทางการเงิน ได้แก่ (ก) ความช่วยเหลือของภาครัฐ (Notified State Aid) เป็นการแทรกแซงของภาครัฐด้วยวิธีการต่างๆ อาทิ เงินช่วยเหลือ ดอกเบี้ย การบรรเทาภาระภาษี

<sup>88</sup> Corporation Tax Act 2009, Section 1134, see also HM Revenue&Customs, “R&D Tax Relief: Categories of Qualifying Expenditure: Subcontracted Activities,” Accessed April 21, 2016, <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cirdmanual/cird84200.htm>.

<sup>89</sup> HM Revenue&Customs “R&D Tax Reliefs: Large Company Scheme: Subsidies,” Accessed April 21, 2016, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/corporate-intangibles-research-and-development-manual/cird89000>.

ทำให้การแข่งขันถูกบิดเบือนและส่งผลกระทบต่อการค้าระหว่างรัฐสมาชิก (ข) เงินสนับสนุนหรือเงินอุดหนุนอื่นที่มีใช้ความช่วยเหลือของภาครัฐ (ค) เงินสนับสนุนหรือเงินช่วยเหลือที่มีบุคคลธรรมดาเป็นผู้ให้เงินทุน<sup>90</sup>

#### 4.3.1.3. รูปแบบของสิทธิประโยชน์ทางภาษี

ในเบื้องต้น ผู้ศึกษาขอเสนอรูปแบบการศึกษาเป็นสี่ประการ ประการแรก กรณีวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมได้รับเงินสนับสนุน บริษัทจะสามารถนำรายจ่ายที่ได้รับ การสนับสนุนทางการเงินมาขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีได้หรือไม่ ประการที่สอง การหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติม ประการที่สาม การประกอบกิจการขาดทุน และประการที่สี่ การขอคืนเครดิตภาษีในรูปแบบเงินสดตามลำดับ

##### (1) ค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาอันเนื่องมาจากการสนับสนุนทางการเงิน

หากวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมลงทุนในโครงการวิจัยและพัฒนา พร้อมกับได้รับเงินอุดหนุนหรือเงินสนับสนุนสำหรับรายจ่ายวิจัยและพัฒนาบางประเภท วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมจะไม่สามารถนำรายจ่ายวิจัยและพัฒนาดังกล่าวมาขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีภายใต้มาตรการส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs Scheme) ตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้นิติบุคคล มาตรา 1052(6) และ 1053(5) อย่างไรก็ตาม บริษัทสามารถนำค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาซึ่งเป็นเงินอุดหนุน (Subsidized) หรือเงินช่วยเหลือของภาครัฐ (Notified State Aid) มาขอรับสิทธิประโยชน์ ตามมาตรการเครดิตภาษีได้ (ATL)<sup>91</sup>

ค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาอันเนื่องมาจากการสนับสนุนทางการเงินสามารถจำแนกได้สองประเภท ประเภทแรก เงินช่วยเหลือของภาครัฐ หากวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมได้รับเงินช่วยเหลือของภาครัฐ บริษัทจะไม่สามารถขอรับสิทธิประโยชน์จากมาตรการส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมได้เลย (SMEs Scheme) เนื่องจากมาตรการดังกล่าวก็ถือว่าเป็นความ

<sup>90</sup> Corporation Tax Act 2009, Section 1134, 1138, see also Lisa-Jane Harper and Kevin Walton, *supra note* 77, p.1697, see also European Commission, “State Aid,” Accessed 4 April, 2016, [http://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/overview/index\\_en.html](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/overview/index_en.html).

<sup>91</sup> HM Revenue&Customs, “CTA09/Ss1052(6), 1053(5) and 1138 - SME Scheme only,” Accessed April 21, 2016, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/corporate-intangibles-research-and-development-manual/cird81650.htm>, see also HM Revenue&Customs, “R&D Tax Reliefs: Large Company Scheme: Subsidies,” Accessed April 21, 2016, <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cirdmanual/CIRD89000.htm>.

ช่วยเหลือของภาครัฐ และทำหน้าที่บรรเทาภาระภาษีแก่บริษัทมากเกินไปจนความจำเป็นแล้ว ดังนั้น วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมต้องขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากรายจ่ายวิจัยและพัฒนาที่ได้รับเงินช่วยเหลือจากภาครัฐ และรายจ่ายวิจัยและพัฒนาอื่นๆ จากมาตรการเครดิตภาษี (ATL) เท่านั้น ประเภทที่สอง เงินอุดหนุนหรือเงินสนับสนุนที่มีใช้เงินช่วยเหลือของภาครัฐ หากวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมได้รับเงินสนับสนุนหรือเงินอุดหนุนที่มีใช้เงินช่วยเหลือของภาครัฐ สามารถพิจารณาได้ดังนี้ (ก) ค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาที่ได้รับการสนับสนุนหรือเงินอุดหนุนดังกล่าวสามารถขอรับสิทธิประโยชน์ตามมาตรการเครดิตภาษีได้ (ATL) และ (ข) ค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาอื่นสามารถนำมาขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามมาตรการส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมได้

ตัวอย่าง วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมแห่งหนึ่งลงทุนโครงการวิจัยและพัฒนา บริษัทมีต้นทุนจากการจ้างพนักงานภายนอกเพื่อการวิจัยและพัฒนาเป็นจำนวน 500,000 ปอนด์ และบริษัทได้รับเงินสนับสนุนที่มีใช้เงินช่วยเหลือของภาครัฐเป็นจำนวน 100,000 ปอนด์ ดังนั้น (ก) ต้นทุนการจ้างพนักงานภายในโครงการวิจัยและพัฒนา 400,000 ปอนด์ สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติมตามมาตรการส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมได้ (SMEs Scheme) และ (ข) ต้นทุนจากการว่าจ้างพนักงานจำนวน 100,000 ปอนด์ (เงินสนับสนุนจากภาคเอกชน) ไม่สามารถนำมาลงเป็นฐานเพื่อคำนวณสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากมาตรการส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมได้ แต่บริษัทสามารถนำรายจ่ายดังกล่าวมาลงเป็นฐานเพื่อขอรับเครดิตภาษีได้ (ATL)<sup>92</sup>

## (2) การหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติม (Additional Deduction)

บริษัทสามารถหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติมได้ในอัตราร้อยละ 130 ของรายจ่ายวิจัยและพัฒนา กล่าวคือ หากวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมมีรายจ่ายจากการวิจัยและพัฒนา 100 ปอนด์ (ก) บริษัทสามารถหักค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาเป็นรายจ่ายตามปกติ จำนวน 100 ปอนด์ และ (ข) บริษัทยังสามารถหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติมได้อีก เป็นจำนวน 130 ปอนด์

<sup>92</sup> OECD, *supra note 4*, p.165, see also HM Revenue&Customs, “R&D Tax Relief: Conditions to be Satisfied: Subsidies (SME scheme only),” Accessed April 21, 2016, <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cirdmanual/cird81650.htm>, see also HM Revenue&Customs, “R&D Tax Reliefs: Large Company Scheme: Subsidies,” Accessed April 21, 2016, <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cirdmanual/CIRD89000.htm>.

ดังนั้น บริษัทสามารถหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเป็นจำนวนทั้งสิ้น 230 ปอนด์<sup>93</sup> ภายใต้เงื่อนไขว่าบริษัทต้องเป็นวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมภายในช่วงระยะเวลาดังกล่าว และต้องดำเนินกิจการต่อไป

แม้ว่ามาตรการส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมจะให้สิทธิประโยชน์เป็นจำนวนมาก แต่มาตรการดังกล่าวได้กำหนดเพดานสองประการ ประการแรก เพดานค่าใช้จ่ายสูงสุดเท่ากับ 7.5 ล้านยูโร ประการที่สอง เพดานเท่ากับ  $TC+R+(P*CT)-(N*CT)$  โดย TC (Tax Credit) หมายถึง มูลค่าของเครดิตภาษีทั้งหมด R (Reduction in Tax Liability) หมายถึง มูลค่าของส่วนลดความรับผิดทางภาษีเงินได้นิติบุคคลทั้งหมด P (Potential Relief) หมายถึง มูลค่าของสิทธิประโยชน์ทางภาษีอื่นๆ จากการวิจัยและพัฒนาออกเหนือจากเครดิตภาษี N (National Relief) หมายถึง มูลค่าของสิทธิประโยชน์ทั้งหมดที่ผู้ขอรับสิทธิประโยชน์สามารถอ้างสิทธิภายใต้มาตรการส่งเสริมบริษัทขนาดใหญ่ และ CT (Corporation Tax) หมายถึง อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล<sup>94</sup> หากค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเกินเพดานการขอรับสิทธิประโยชน์ บริษัทที่มีสิทธิสามารถนำค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาส่วนที่เกินมาขอรับสิทธิประโยชน์ตามมาตรการเครดิตภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาได้

### (3) กรณีถือว่าประกอบกิจการขาดทุน (Deemed Trading Loss)

กรณีบริษัทได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากมาตรการส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม และบริษัทประกอบธุรกิจขาดทุนในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีรายจ่ายวิจัยและพัฒนา บริษัทสามารถเลือกขอบรรเทาภาระภาษีในรูปแบบการขาดทุนจากการประกอบกิจการ ภายใต้เงื่อนไขว่าบริษัทต้องเป็นวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม และบริษัทต้องดำเนินกิจการต่อเนื่อง (Going Concern) กล่าวคือ (ก) บริษัทต้องจัดพิมพ์รายการบัญชีภายใต้หลักเกณฑ์ว่าบริษัทยังคงประกอบกิจการต่อไป และ (ข) ต้องไม่มีสิ่งบ่งชี้ว่าบริษัทตีพิมพ์รายการบัญชีเนื่องจากเพียงต้องการขอรับ

<sup>93</sup> Corporation Tax Act 2009, Section 1044, see also Finance Act 2015, Article 27, see also HM Revenue&Customs, “Corporation Tax: Research and Development Tax Relief for Small and Medium Sized Enterprises,” Accessed April 23, 2016, <https://www.gov.uk/guidance/corporation-tax-research-and-development-tax-relief-for-small-and-medium-sized-enterprises>.

<sup>94</sup> Corporation Tax Act 2009, Section 1114-1118, see also HM Revenue&Customs, “R&D Tax Relief: Conditions to be Satisfied: Total Aid to Project €7.5m or less (SME and Vaccines Schemes only),” Accessed April 23, 2016, <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cirdmanual/CIRD81160.htm>.

บรรเทาภาระภาษีจากการหักรายจ่ายเพิ่มเติมหรือขอคืนเงินสดเท่านั้น หากบริษัทเลือกขอบรรเทาภาระภาษีในรูปแบบประกอบกิจการขาดทุนแล้ว บริษัทจะไม่สามารถหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติมได้<sup>95</sup>

มูลค่าการบรรเทาภาระภาษีในรูปของการประกอบกิจการขาดทุนเท่ากับ ร้อยละ 230 ของรายจ่ายวิจัยและพัฒนา บริษัทสามารถนำไปใช้ประโยชน์ได้สองประการ ประการแรก กรณีนำผลขาดทุนยกยอดย้อนกลับ หากบริษัทไม่เคยยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากมาตรการส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมมาก่อน (SMEs Scheme) บริษัทจะไม่สามารถยกยอดสิทธิประโยชน์ทางภาษีไปใช้ในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนหน้านั้นได้ ตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้นิติบุคคล ค.ศ. 2010 มาตรา 37(3)(b) หรือมาตรา 42 แต่หากบริษัทเคยขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีไว้แล้ว บริษัทสามารถนำสิทธิประโยชน์ทางภาษีดังกล่าวยกยอดย้อนกลับได้ เป็นระยะเวลา 12 เดือน ประการที่สอง หากบริษัทเพิ่งขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากมาตรการส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม บริษัทสามารถนำสิทธิประโยชน์ทางภาษียกยอดไปใช้ในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไปอย่างไม่มีกำหนดเวลา ตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้นิติบุคคล ค.ศ. 2010 มาตรา 45<sup>96</sup>

นอกจากนี้ การนำสิทธิประโยชน์ทางภาษี หรือการนำผลขาดทุนยกยอดไปใช้ในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป สหราชอาณาจักรมีบทบัญญัติป้องกันการแสวงหาผลประโยชน์ทางภาษี ด้วยวิธีการเข้าครอบงำบริษัทที่มีผลขาดทุน (ก) ภายในระยะเวลาสามปีนับแต่เปลี่ยนความเป็นเจ้าของของบริษัทได้เปลี่ยนลักษณะหรือรูปแบบการดำเนินธุรกิจ หรือ (ข) การเปลี่ยนแปลงความเป็นเจ้าของเกิดขึ้นภายในเวลาใดก็ตาม ต่อมาในภายหลังระดับการดำเนินธุรกิจของบริษัทดังกล่าวมีขนาดเล็กลงหรือไม่มี ความสำคัญอีกต่อไป บริษัทจะไม่สามารถใช้ประโยชน์ทางภาษีจากผลขาดทุนสุทธิดังกล่าวได้ ทั้งนี้ การเปลี่ยนแปลงความเป็นเจ้าของ (Change in the Ownership of a Company) หมายถึง บุคคลคนเดียวได้รับสิทธิความเป็นเจ้าของมากกว่าร้อยละ 50 ของหุ้นสามัญ หรือบุคคลมากกว่าสองคนขึ้นไป แต่ละบุคคลได้รับสิทธิความเป็นเจ้าของโดยถือหุ้นอย่างน้อยร้อยละ 5 ของหุ้นสามัญ และเมื่อรวมกันแล้วถือ หุ้นมากกว่าร้อยละ 50 ของหุ้นสามัญ ส่วนการเปลี่ยนแปลงลักษณะหรือรูปแบบการดำเนินธุรกิจ (A

<sup>95</sup> Corporation Tax Act 2009, Section 1045, see also Lisa-Jane Harper and Kevin Walton, *supra note 77*, p.1689.

<sup>96</sup> Corporation Tax Act 2009, Section 1055-1057, see also Lisa-Jane Harper and Kevin Walton, *supra note 77*, pp.1689-1690.

Major Change in the Nature or Conduct of a Trade) หมายถึง การเปลี่ยนรูปแบบการขายสินค้า การให้บริการ การดำเนินธุรกิจ ตัวลูกค้า แหล่งขายสินค้าหรือตลาดสินค้า<sup>97</sup>

#### (4) การจ่ายคืนเครดิตภาษีในรูปแบบของเงินสด

นอกจากวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมจะสามารถนำสิทธิประโยชน์ทางภาษีในรูปแบบของผลขาดทุน ยกยอดไปข้างหน้าหรือย้อนหลังแล้ว บริษัทสามารถเลือกขอคืนเครดิตภาษีในรูปแบบของเงินสดได้ ภายใต้เงื่อนไขว่าวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมต้องประกอบกิจการต่อเนื่อง กล่าวคือ บริษัทต้องจัดพิมพ์รายการบัญชีภายใต้หลักเกณฑ์ว่าบริษัทยังคงประกอบกิจการต่อไป และต้องไม่มีสิ่งบ่งชี้ว่าบริษัทตีพิมพ์รายการบัญชีเนื่องจากเพียงต้องการขอรับบรรเทาภาระภาษีจากการขอคืนเงินสดเท่านั้น

มูลค่าของฐานเครดิตภาษีเท่ากับจำนวนที่น้อยที่สุดระหว่าง (ก) มูลค่าของผลขาดทุนจากการดำเนินธุรกิจคงเหลือที่ไม่สามารถขอบรรเทาภาระภาษีได้ภายในช่วงระยะเวลาหนึ่ง (Unrelieved Trading Loss) สามารถคำนวณได้จากผลต่างระหว่างมูลค่าของผลขาดทุนจากการดำเนินธุรกิจ กับสิทธิประโยชน์ที่สามารถขอรับบรรเทาภาระภาษีได้ (อาทิ การยกยอดผลขาดทุนไปข้างหน้าหรือยกยอดย้อนกลับ) หรือ (ข) ร้อยละ 230 ของรายจ่ายวิจัยและพัฒนา เมื่อได้มูลค่าของฐานเครดิตภาษีแล้ว ต้องนำไปคูณกับอัตราของเครดิตภาษี ซึ่งเท่ากับร้อยละ 14.5<sup>98</sup>

ตารางที่ 4.5 แสดงขั้นตอนการขอคืนเครดิตภาษีในรูปแบบเงินสด (SMEs Scheme)

ขั้นตอนการคำนวณ	จำนวนเงิน (ปอนด์)
1 ประกอบกิจการขาดทุน	£170,000
2 ค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนา	£45,000
3 ฐานของเครดิตภาษี	(ก) £170,000 (ข) £103,500 (£45,000×230%)
4 มูลค่าของเครดิตภาษี	£15,007.5 (£103,500×14.5%)
5 ผลขาดทุนคงเหลือ	£66,500 (£170,000-£103,500)

<sup>97</sup> Corporation Tax Act 2010, Section 673-675, see also Lisa-Jane Harper and Kevin Walton, *supra note 77*, pp.1409-1417, see also John Tiley and Glen Loutzenhiser, *Advanced Topics in Revenue Law : Corporation Tax, International and European Tax, Savings, Charities*, (Oxford : Hart Pub., 2013), pp.86-98.

<sup>98</sup> Corporation Tax Act 2009, Section 1058-1059, see also Lisa-Jane Harper and Kevin Walton, *supra note 77*, pp.1691-1694.



ที่มา Lisa-Jane Harper and Kevin Walton, *Tolley's Corporation Tax 2014-15*, (London: LexisNexis, 2014), pp.1691-1694.

วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมแห่งหนึ่งประกอบกิจการขาดทุน เป็นจำนวน 170,000 ปอนด์ และมีรายจ่ายวิจัยพัฒนาเป็นจำนวน 45,000 ปอนด์ บริษัทจึงไม่สามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีได้ หากบริษัทเลือกขอรับเครดิตภาษีคืนในรูปของเงินสด ในเบื้องต้น บริษัทต้องคำนวณหาฐานของเครดิตภาษีเสียก่อน มีสองจำนวน คือ (ก) มูลค่าของผลขาดทุนจากการดำเนินธุรกิจที่ไม่สามารถนำไปใช้บรรเทาภาระภาษีได้เป็นจำนวนเงิน 170,000 ปอนด์ และ (ข) ร้อยละ 230 ของรายจ่ายวิจัยและพัฒนา คิดเป็นมูลค่า 103,500 ปอนด์ เมื่อเปรียบเทียบพบว่ามูลค่าการบรรเทาภาระภาษีกรณีประกอบกิจการขาดทุน (Deemed Trading Loss) มีจำนวนน้อยกว่า ฐานของเครดิตภาษีจึงเท่ากับ 103,500 ปอนด์ อัตราเครดิตภาษีร้อยละ 14.5 ดังนั้น บริษัทจะได้รับเครดิตภาษีเป็นจำนวนทั้งสิ้น 15,007.5 ปอนด์ ( $£103,500 \times 14.5\%$ ) นอกจากนี้ มูลค่าของสิทธิประโยชน์ที่เหลือเป็นจำนวน 66,500 ปอนด์ ( $£170,000 - £103,500$ ) วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมสามารถยกยอดไปใช้ในรอบระยะเวลาภาษีถัดไปอย่างไม่มีกำหนดระยะเวลา<sup>99</sup>

ในทางปฏิบัติพบว่าวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมมากกว่าร้อยละ 50 จะหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพื่อลดกำไรสุทธิให้เป็นศูนย์ แล้วหากสิทธิประโยชน์ยังคงเหลืออยู่ บริษัทจะนำมาเครดิตภาษีเพื่อขอคืนเป็นเงินสด ส่วนวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่ไม่มีกำไรจากการดำเนินธุรกิจ บริษัทมักจะนำสิทธิประโยชน์มาเครดิตภาษีเพื่อขอรับคืนเป็นเงินสด แล้วยกยอดมูลค่าสิทธิประโยชน์ทางภาษีส่วนที่เหลือไปข้างหน้า<sup>100</sup>

#### 4.3.2 มาตรการเครดิตภาษี (ATL, RDEC)

ในอดีตมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของบริษัทขนาดใหญ่ มีสองรูปแบบ คือ มาตรการหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติม (Large Scheme) และมาตรการเครดิตภาษี (Above the Line) แต่ภายหลังจากวันที่ 1 เมษายน ค.ศ. 2016 บริษัทขนาดใหญ่สามารถยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีได้จากมาตรการเครดิตภาษีเท่านั้น ในปีภาษีที่บริษัทไม่มีกำไรจากการประกอบธุรกิจ บริษัทสามารถขอเครดิตภาษีคืนในรูปเงินสดได้ทันที นอกจากนี้ ภายใต้มาตรการเครดิตภาษี ยังมีระบบการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่มอีกด้วย ตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้นิติบุคคล ค.ศ. 2009 ส่วนที่ 3 บท

<sup>99</sup> *Ibid.*, pp.1691-1694.

<sup>100</sup> Bas Straathof, *supra note 30*, p.8.

ที่ 6A มาตรา 104A-104Y แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติการเงิน ค.ศ. 1998, 2007 และพระราชบัญญัติภาษีเงินได้นิติบุคคล ค.ศ. 2010

#### 4.3.2.1 บุคคลที่สามารถขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี

บุคคลที่มีสิทธิยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ตามมาตราการเครดิตภาษี ได้แก่ บริษัทขนาดใหญ่ หรือวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม<sup>101</sup> โดยทั่วไป วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมสามารถยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากมาตรการส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมได้ (SMEs Scheme) แต่ในบางกรณีวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมก็ไม่สามารถยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีได้ อาทิ วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมได้รับเงินช่วยเหลือจากภาครัฐ วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมมีรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเกินเพดาน และวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเป็นผู้รับจ้างช่วงวิจัยและพัฒนา<sup>102</sup> ส่วนบริษัทขนาดใหญ่สามารถจำแนกเป็นบริษัทที่วิจัยและพัฒนาภายในตนเอง บริษัทที่จ้างวิจัยและพัฒนา และบริษัทที่มีรายจ่ายจากการให้เงินสนับสนุนโครงการวิจัยและพัฒนา

#### 4.3.2.2 ฐานของมาตรการจูงใจทางภาษี

ในเบื้องต้น โครงการวิจัยและพัฒนาที่สามารถยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีต้องมีสนับสนุนโดยตรงหรือโดยอ้อมเพื่อแสวงหาความก้าวหน้าทางวิทยาศาสตร์หรือเทคโนโลยี ค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาของมาตรการเครดิตภาษีสามารถจำแนกได้สองประเภท คือ ค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม และค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาของบริษัทขนาดใหญ่

##### (1) ค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม

ค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่มีสิทธิ ได้แก่ รายจ่ายวิจัยและพัฒนาจากการรับจ้างช่วง และรายจ่ายวิจัยและพัฒนาจากการได้รับความช่วยเหลือทางการเงิน

ประเภทแรก รายจ่ายจากการรับจ้างช่วงวิจัยและพัฒนา (Sub-contracted) วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่รับจ้างช่วงวิจัยและพัฒนา ต้องได้รับการว่าจ้างจากบริษัทขนาดใหญ่ หรือบุคคลหนึ่งบุคคลใดนอกเหนือในทางการค้าหรือทางวิชาชีพ รายจ่ายจากการรับจ้างช่วงสามารถจำแนกได้สองประเภท ประเภทแรก วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมได้รับสัญญาว่าจ้าง แล้วดำเนินโครงการวิจัยและพัฒนาภายในบริษัทเอง ค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาที่มีสิทธิ ได้แก่ ต้นทุนจากการ

<sup>101</sup> Corporation Tax Act 2009, Section 104A (3) (4).

<sup>102</sup> OECD, *supra* note 4, p.165.

จ้างแรงงาน ค่าซอฟต์แวร์หรือวัสดุสิ้นเปลือง ค่าตอบแทนจากการทดลองแบบวิจัยทางคลินิก การจัดหาพนักงานภายนอก รายละเอียดกล่าวไว้แล้วข้างต้น และประเภทที่สอง วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมได้รับสัญญาว่าจ้าง แล้วมิได้วิจัยและพัฒนาเองภายในบริษัท แต่ทำสัญญาว่าจ้างช่วงและจ่ายค่าตอบแทนไปยังบุคคลที่สาม ซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา บริษัทที่สมาชิกเป็นบุคคลธรรมดา หรือหน่วยงานของรัฐ<sup>103</sup> และบุคคลที่สามต้องวิจัยและพัฒนาด้วยตนเองเท่านั้น รายจ่ายวิจัยและพัฒนาที่มีสิทธิเท่ากับค่าตอบแทนที่วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมจ่ายไปยังบุคคลที่สามเพื่อว่าจ้างวิจัยและพัฒนา<sup>104</sup>

ประเภทที่สอง รายจ่ายจากการได้รับความช่วยเหลือทางการเงิน (Subsidized Qualifying Expenditure) สามารถจำแนกได้สองประเภท รูปแบบแรก วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมได้รับความช่วยเหลือทางการเงินอันเนื่องมาจากการวิจัยและพัฒนาภายในบริษัท ทั้งนี้ บริษัทต้องได้รับสนับสนุนทางการเงินอันเนื่องมาจากการจ้างแรงงาน ค่าซอฟต์แวร์หรือวัสดุสิ้นเปลือง การจัดหาพนักงานภายนอก และค่าตอบแทนจากการวิจัยทางคลินิก วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมจะต้องมิใช่บริษัทที่รับจ้างช่วงวิจัยและพัฒนา ค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาที่มีสิทธิเท่ากับมูลค่าของเงินช่วยเหลือ รูปแบบที่สอง วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมได้รับความช่วยเหลือทางการเงินอันเนื่องมาจากการว่าจ้างวิจัยและพัฒนา ภายใต้เงื่อนไขว่าบุคคลที่รับจ้างวิจัยและพัฒนาต้องเป็นบุคคลธรรมดา บริษัทที่สมาชิกเป็นบุคคลธรรมดา หรือหน่วยงานของรัฐ ภายใต้เงื่อนไขว่าบุคคลที่รับจ้างต้องวิจัยและพัฒนาด้วยตนเองเท่านั้น วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมกรณีนี้จะต้องมีใช้บริษัทรับจ้างช่วงวิจัยและพัฒนา ค่าใช้จ่ายที่มีสิทธิเท่ากับมูลค่าของเงินช่วยเหลือ<sup>105</sup>

<sup>103</sup> หน่วยงานของรัฐ หมายถึง มูลนิธิตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้นิติบุคคล ค.ศ. 2009 มาตรา 1319 มหาวิทยาลัย ตามพระราชบัญญัติการศึกษาระดับอุดมศึกษา ค.ศ. 1992 องค์การวิจัยทางวิทยาศาสตร์ ตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้นิติบุคคล ค.ศ. 2010 มาตรา 469 ภาคส่วนของกาให้บริการทางสุขภาพ ตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้นิติบุคคล ค.ศ. 2010 มาตรา 986 และหน่วยงานอื่นตามที่กระทรวงการคลังกำหนด ที่มา Corporation Tax Act 2009, Section 1142.

<sup>104</sup> Corporation Tax Act 2009, Section 104C-104E, see also HM Revenue&Customs, “R&D Tax Reliefs: R&D Expenditure Credit (RDEC) Scheme: R&D Contracted to a SME,” Accessed April 24, 2016, <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cirdmanual/CIRD89750.htm>.

<sup>105</sup> Corporation Tax Act 2009, Section 104F-104H.

## (2) ค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาของบริษัทขนาดใหญ่

ค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาของบริษัทขนาดใหญ่ที่มีสิทธิ ได้แก่ รายจ่ายจากการวิจัยและพัฒนาภายในบริษัท รายจ่ายจากการทำสัญญาจ้างวิจัยและพัฒนา และรายจ่ายอันเนื่องมาจากการให้เงินช่วยเหลือวิจัยและพัฒนา

ประเภทแรก ค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาภายในบริษัท (In-house Direct R&D) เป็นรายจ่ายที่เกิดขึ้นจากการวิจัยและพัฒนาภายในบริษัทเอง ได้แก่ ต้นทุนว่าจ้างแรงงาน ค่าซอฟต์แวร์ หรือวัสดุสิ้นเปลือง ค่าตอบแทนวิจัยทางคลินิก ค่าว่าจ้างพนักงานภายนอก รายละเอียดตามที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น หากบริษัทใหญ่ที่มาขอรับสิทธิประโยชน์ได้รับการว่าจ้างวิจัยและพัฒนา บุคคลผู้ว่าจ้างต้องเป็นบริษัทขนาดใหญ่อื่น หรือบุคคลหนึ่งบุคคลใดที่มีใช้ทางการค้าหรือทางวิชาชีพ<sup>106</sup>

ประเภทที่สอง ค่าใช้จ่ายจากการทำสัญญาจ้างวิจัยและพัฒนา (Contracted Out R&D) ค่าใช้จ่ายของบริษัทขนาดใหญ่จากการทำสัญญาว่าจ้างวิจัยและพัฒนา บริษัทขนาดใหญ่ต้องชำระค่าตอบแทนไปยังบุคคลธรรมดา บริษัทที่มีสมาชิกเป็นบุคคลธรรมดา หรือหน่วยงานของรัฐ ทั้งนี้บุคคลที่ได้รับการว่าจ้างต้องดำเนินการวิจัยและพัฒนาด้วยตนเองเท่านั้น<sup>107</sup>

ประเภทที่สาม ค่าใช้จ่ายที่บริษัทให้เงินช่วยเหลือแก่โครงการวิจัยและพัฒนาอิสระ (Contributions to Independent R&D) เป็นค่าตอบแทนที่จ่ายไปยังหน่วยงานของรัฐ บุคคลธรรมดา หรือบริษัทที่มีสมาชิกเป็นบุคคลธรรมดา มีจุดประสงค์เพื่อให้ทุนการวิจัยและพัฒนาแก่บุคคลดังกล่าว ทั้งนี้ การให้เงินทุนดังกล่าวต้องเกี่ยวข้องกับโครงการวิจัยและพัฒนาของบริษัทขนาดใหญ่ และมิได้มีลักษณะของการว่าจ้างวิจัยและพัฒนา หากบริษัทขนาดใหญ่ให้เงินช่วยเหลือแก่บุคคลธรรมดา บริษัทขนาดใหญ่และบุคคลดังกล่าวต้องไม่มีความสัมพันธ์กันภายใต้ช่วงระยะเวลาของการให้เงินช่วยเหลือ และหากบริษัทขนาดใหญ่ให้เงินช่วยเหลือแก่บริษัทเอกชนที่มีใช้หน่วยงานของรัฐ บริษัทขนาดใหญ่ต้องไม่มีความสัมพันธ์กับสมาชิกของบริษัทเอกชนภายใต้ช่วงระยะเวลาของการให้เงินช่วยเหลือ<sup>108</sup>

นอกจากนี้ มาตรการเครดิตภาษียังให้สิทธิประโยชน์แก่กลุ่มบริษัทที่มีค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนา (R&D Expenditure of Group Companies) จุดประสงค์เพื่อบรรเทาภาระภาษีของบริษัทขนาดใหญ่ หรือวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่เป็นผู้รับจ้างวิจัยและพัฒนา ภายใต้เงื่อนไขของสัญญาว่าจ้างวิจัยและพัฒนา บริษัท A จ่ายค่าตอบแทนไปยังบริษัท B ซึ่งเป็นบริษัทในเครือเดียวกันแล้ว (ก) บริษัท B ก็ได้ดำเนินโครงการวิจัยและพัฒนาภายในบริษัทเอง หรือ (ข) บริษัท B ทำสัญญาว่าจ้าง

<sup>106</sup> Corporation Tax Act 2009, Section 104J.

<sup>107</sup> Corporation Tax Act 2009, Section 104K.

<sup>108</sup> Corporation Tax Act 2009, Section 104L.

ช่วงวิจัยและพัฒนาไปยังบริษัท C ซึ่งเป็นบริษัทที่สาม และบริษัท C ก็ดำเนินโครงการวิจัยและพัฒนาภายในบริษัทเอง รวมถึงการวิจัยและพัฒนาาร่วมกันระหว่างกิจการร่วมค้า (Consortiums Company)<sup>109</sup>

#### 4.3.2.3 สิทธิประโยชน์ทางภาษี

รูปแบบสิทธิประโยชน์ของมาตรการเครดิตภาษีจะอยู่บนฐานภาษีเงินได้นิติบุคคล สามารถจำแนกได้สองประการ ประการแรก บริษัทสามารถเครดิตภาษีได้ในอัตราร้อยละ 11 ของรายจ่ายวิจัยและพัฒนา แล้วนำเครดิตภาษีไปหักลบกับภาษีเงินได้นิติบุคคลที่บริษัทจะต้องชำระต่อไป ประการที่สอง กรณีบริษัทขาดทุนจากการประกอบธุรกิจ หรือได้รับเครดิตภาษีมากกว่าภาษีเงินได้นิติบุคคลที่บริษัทพึงชำระ บริษัทสามารถขอคืนเครดิตภาษีเป็นเงินสดได้<sup>110</sup>

การจ่ายคืนเครดิตภาษีเป็นเงินสดแก่บริษัทที่ขอรับสิทธิประโยชน์นั้น บริษัทต้องทำตามขั้นตอนดังต่อไปนี้ (ก) ขั้นตอนแรก บริษัทต้องนำเครดิตภาษีไปหักลบกับความรับผิดทางภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัท (Corporation Tax Liability) หากยังมีมูลค่าของเครดิตภาษีเหลืออยู่ พิจารณาขั้นตอนที่สองต่อไป (ข) ขั้นตอนที่สอง เปรียบเทียบมูลค่าของเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ตามขั้นตอนแรก กับมูลค่าของเครดิตภาษีสุทธิ (Net Value of the Set-off Amount) ซึ่งมูลค่าของเครดิตภาษีสุทธิจะคำนวณจากการนำมูลค่าของเครดิตภาษีมาหักลบกับอัตราของภาษีเงินได้นิติบุคคล หากจำนวนได้น้อยกว่าต้องนำไปพิจารณาตามขั้นตอนที่สาม (ค) ขั้นตอนที่สาม เปรียบเทียบมูลค่าของเครดิตภาษีจากขั้นตอนที่สองกับรายจ่ายประเภทค่าจ้างพนักงานเพื่อการวิจัยและพัฒนา (Company's Total Expenditure on Workers) ซึ่งเป็นผลรวมของรายจ่ายประเภทค่าจ้างพนักงานภายใน และค่าจ้างพนักงานภายนอกในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น (ง) ขั้นตอนที่สี่ นำมูลค่าของเครดิตภาษีที่เหลือจากขั้นตอนที่สาม มาหักลบกับความรับผิดทางภาษีเงินได้นิติบุคคลต่างๆ ของบริษัทในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น (จ) ขั้นตอนที่ห้า หากบริษัทขอรับการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่มบริษัท บริษัทที่ยื่นขอรับสิทธิต้องนำเครดิตภาษีจากการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่มมาหักลบออก (ฉ) ขั้นตอนที่หก นำมูลค่าของเครดิตภาษีที่เหลือจากขั้นตอนที่ห้าไปหักลบกับความรับผิดทางภาษีอื่นๆ ภายใต้กฎหมายอื่น หรือชำระหนี้ตามสัญญาตามที่คณะกรรมการภาษีเป็นผู้

<sup>109</sup> Corporation Tax Act 2009, Section 104W, see also Corporation Tax Act 2010, Section 97-188, see also HM Revenue&Customs, "R&D Tax Reliefs: R&D Expenditure Credit (RDEC) Scheme: Groups," Accessed April 24, 2016, <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cirdmanual/CIRD89720.htm>.

<sup>110</sup> Corporation Tax Act 2009, Section 104M-N, see also OECD, *supra note 4*, p.163.

กำหนด (ข) ขั้นตอนที่เจ็ด กรมสรรพากรและศุลกากรจะจ่ายคืนเงินสดแก่บริษัทเท่ากับมูลค่าของเครดิตภาษีที่เหลือจากขั้นตอนที่หก<sup>111</sup>

ตัวอย่าง ขั้นตอนการคำนวณเครดิตภาษีเพื่อขอรับคืนในรูปของเงินสด บริษัทแห่งหนึ่งประกอบธุรกิจ และลงทุนโครงการวิจัยและพัฒนา ในปีภาษีแรก บริษัทขาดทุนจากการประกอบกิจการ และในปีภาษีที่สอง บริษัทมีกำไรจากการประกอบกิจการ ผู้ศึกษาขอเสนอ ขั้นตอนการคำนวณแยกปีภาษี

ในปีภาษีที่หนึ่ง บริษัทขาดทุนจากการประกอบกิจการ และต้องการขอเครดิตภาษีคืนในรูปของเงินสด (ก) ขั้นตอนแรก นำมูลค่าของเครดิตภาษี (ATL) มาหักลบกับความรับผิดทางภาษีของบริษัท โดยบริษัทมีกำไรจากการประกอบธุรกิจเป็นจำนวน 9 ล้านปอนด์ เครดิตภาษี (ATL) เป็นจำนวน 1.5 ล้านปอนด์ บริษัทมีค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาเป็นจำนวน 15 ล้านปอนด์ รายจ่ายอื่นเป็นจำนวน 5 ล้านปอนด์ ดังนั้น บริษัทขาดทุนสุทธิเป็นจำนวน 9.5 ล้านปอนด์  $((9.0+1.5)-(15.0+5.0))$  และมีเครดิตภาษีที่ไม่สามารถใช้ได้เป็นจำนวน 1.5 ล้านปอนด์ (ข) ขั้นตอนที่สอง เปรียบเทียบจำนวนน้อยที่สุดระหว่างเครดิตภาษีที่เหลือจากขั้นตอนแรกกับมูลค่าสุทธิของเครดิตภาษี โดยเครดิตภาษีที่เหลือจากขั้นตอนแรกมูลค่า 1.5 ล้านปอนด์ และมูลค่าสุทธิของเครดิตภาษี (Net RDEC) เท่ากับ 1.155 ล้านปอนด์  $(1.5 \text{ ล้านปอนด์} - 23\% \text{ ของ } 1.5 \text{ ล้านปอนด์})$  นำมูลค่าของจำนวนที่น้อยที่สุดไปใช้ในขั้นตอนที่สาม ทั้งนี้ ส่วนต่างของเครดิตภาษีจำนวน 0.345 ล้านปอนด์  $(1.500 - 1.155 \text{ ล้านปอนด์})$  ไม่สามารถนำมาขอคืนภาษีในรอบระยะเวลาปัจจุบันได้ แต่สามารถยกยอดไปใช้ในปีภาษีถัดไปได้ (ค) ขั้นตอนที่สาม เปรียบเทียบมูลค่าของเครดิตภาษีที่เหลือตามขั้นตอนที่สอง (เท่ากับ 1.155 ล้านปอนด์) กับรายจ่ายประเภทค่าจ้างพนักงานภายในโครงการวิจัยและพัฒนา (Company's Total Expenditure on Workers, PAYE/NIC Liability) ในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันนั้น (เท่ากับ 1.2 ล้านปอนด์) พบว่ารายจ่ายประเภทค่าจ้างพนักงาน (PAYE/NIC Liability) มีมูลค่าเครดิตภาษีที่เหลือจากขั้นตอนที่สอง ดังนั้น บริษัทต้องนำเครดิตภาษีที่เหลือจากขั้นตอนที่สองไปคำนวณในขั้นตอนที่สี่ต่อไป (แต่หากจำนวนมูลค่าของเครดิตภาษีที่เหลือตามขั้นตอนที่สองมากกว่ารายจ่ายจากการว่าจ้างพนักงาน รายจ่ายประเภทค่าจ้างพนักงานดังกล่าวจะกลายเป็นเพดานสูงสุดที่บริษัทสามารถนำเครดิตภาษีไปใช้ในรอบระยะเวลาภาษีนั้นได้ และเครดิตภาษีส่วนต่างต้องยกยอดไปใช้ในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป) (ง) ขั้นตอนที่สี่ นำเครดิตภาษีจากขั้นตอนที่สาม (เท่ากับ 1.155 ล้านปอนด์) ไปหักลบกับความรับผิดทางภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น (เท่ากับ 0.2 ล้านปอนด์) ดังนั้น มูลค่าของเครดิตภาษีที่เหลือเท่ากับ 0.955 ล้านปอนด์  $(1.155 - 0.200 \text{ ล้านปอนด์})$  (จ) ขั้นตอนที่ทำ หากบริษัทเป็นสมาชิกของกลุ่มบริษัท สามารถเลือกขอรับการบรรเทา

<sup>111</sup> Corporation Tax Act 2009, Section 104N.



ภาระภาษีแบบกลุ่มได้ เนื่องจากบริษัทไม่เลือกขอรับการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่ม ดังนั้น มูลค่าของเครดิตภาษีที่เหลือจากขั้นตอนนี้จึงมีมูลค่าเท่าเดิม (ฉ) ขั้นตอนที่หก นำมูลค่าของเครดิตภาษีที่เหลือมาหักลบกับความรับผิดทางภาษีภายใต้กฎหมายอื่นหรือชำระหนี้ตามสัญญา เนื่องจากบริษัทไม่มีความรับผิดตามสัญญาหรือกฎหมายอื่น มูลค่าของเครดิตภาษีจึงเท่าเดิม (ข) ขั้นตอนที่เจ็ด รัฐบาลจ่ายเงินสดเท่ากับมูลค่าของเครดิตที่เหลืออยู่ ภายใต้เงื่อนไขว่าบริษัทต้องดำเนินกิจการอย่างต่อเนื่องเป็นจำนวนเงิน 955,000 ปอนด์<sup>112</sup>

ในปีภาษีที่สอง บริษัทมีกำไรจากการประกอบกิจการ และต้องการขอเครดิตภาษีคืนในรูปของเงินสด (ก) ขั้นตอนที่แรก นำมูลค่าของเครดิตภาษีหักลบกับความรับผิดทางภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัท บริษัทมีกำไรเป็นจำนวน 30 ล้านปอนด์ เครดิตภาษีเป็นจำนวน 2 ล้านปอนด์ และค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาเป็นจำนวน 20 ล้านปอนด์ ค่าใช้จ่ายอื่นเป็นจำนวน 5 ล้านปอนด์ บริษัทจึงมีกำไรสุทธิเป็นจำนวน 7 ล้านปอนด์  $((30+2)-(20+5))$  และภาษีเงินได้นิติบุคคลที่พึงชำระเป็นจำนวน 1.610 ล้านปอนด์ (7 ล้านปอนด์-23%ของ 7 ล้านปอนด์) บริษัทมีเครดิตภาษีที่เหลือจากปีที่แล้วเป็นจำนวน 0.345 ล้านปอนด์ ดังนั้น เครดิตภาษีเหลือจึงเท่ากับ 0.735 ล้านปอนด์  $((2.000+0.345)-1.610)$  (ข) ขั้นตอนที่สอง เปรียบเทียบมูลค่าของเครดิตภาษีที่เหลือจากขั้นตอนที่หนึ่งกับมูลค่าของเครดิตภาษีสุทธิ เนื่องจากมูลค่าของเครดิตภาษีสุทธิเท่ากับ 1,540,000 ปอนด์ (2 ล้านปอนด์  $\times$  23%) ซึ่งมีมูลค่ามากกว่าเครดิตภาษีที่เหลือจากขั้นตอนที่สอง ดังนั้น บริษัทต้องนำเครดิตภาษีจากขั้นตอนที่หนึ่งไปคำนวณในขั้นตอนที่สาม (ค) ขั้นตอนที่สาม เปรียบเทียบมูลค่าของเครดิตภาษีที่เหลือจากขั้นตอนที่สองกับมูลค่าของรายจ่ายจากการว่าจ้างพนักงาน โดยมูลค่าของรายจ่ายประเภทว่าจ้างพนักงานเท่ากับ 600,000 ปอนด์ เนื่องจากมูลค่าของรายจ่ายว่าจ้างพนักงานน้อยกว่ามูลค่าของเครดิตที่เหลืออยู่ ดังนั้น เพดานของเครดิตภาษีที่เหลืออยู่จึงเท่ากับ 600,000 ปอนด์ ส่วนผลต่างของมูลค่าเครดิตภาษี 135,000 ปอนด์ (735,000-600,000) ไม่สามารถใช้ในรอบระยะเวลาภาษีปัจจุบันได้ บริษัทต้องนำมูลค่าของเครดิตภาษีไปใช้ในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป (ง) ขั้นตอนที่สี่ นำมูลค่าของเครดิตภาษีที่เหลือจากขั้นตอนที่สามไปหักลบกับความรับผิดทางภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีอื่นๆ จำนวน 100,000 ปอนด์ ดังนั้น มูลค่าของเครดิตภาษีที่เหลือจึงเท่ากับ 500,000 ปอนด์ (จ) ขั้นตอนที่ห้า หากบริษัทเลือกขอรับสิทธิประโยชน์แบบกลุ่มแล้ว บริษัทต้องนำเครดิตภาษีซึ่งเป็นความรับผิดแบบกลุ่มบริษัทมาหัก

<sup>112</sup> HM Revenue&Customs, "R&D Tax Reliefs: R&D Expenditure Credit (RDEC) Scheme: Example 4: Loss Making year 1 Profit Making year 2," Accessed April 24, 2016, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/corporate-intangibles-research-and-development-manual/cird89950>.

ออกจากเครดิตภาษี โดยความรับผิดทางภาษีแบบกลุ่มบริษัทเท่ากับ 400,000 ปอนด์ ดังนั้น มูลค่าของเครดิตภาษีเหลือเท่ากับ 100,000 ปอนด์ (ฉ) ขั้นตอนที่หก บริษัทไม่มีความรับผิดทางภาษีตามกฎหมายอื่นๆ (ซ) ขั้นตอนที่เจ็ด รัฐจ่ายคืนเท่ากับจำนวนเครดิตภาษีที่เหลืออยู่เป็นจำนวน 100,000 ปอนด์<sup>113</sup>

#### 4.3.3 มาตรการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่ง

รายจ่ายฝ่ายทุนเพื่อใช้ในกระบวนการวิจัยและพัฒนา และรายจ่ายฝ่ายทุนซึ่งบริษัทจัดเตรียมไว้สำหรับกระบวนการวิจัยและพัฒนา ได้แก่ เครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรอาคารและสิ่งปลูกสร้างสามารถหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่งได้ร้อยละ 100 อย่างไรก็ตาม รายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิทางทรัพย์สินทางปัญญาหรือที่ดิน สิทธิในทางทรัพย์สินทางปัญญาที่เป็นผลมาจากการวิจัยและพัฒนา บ้านพักหรือที่อยู่อาศัยทั่วไป (Dwelling) ไม่ใช่รายจ่ายวิจัยและพัฒนาฝ่ายทุนที่สามารถหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาแบบอัตราเร่งได้ แต่หากบ้านพักเป็นส่วนหนึ่งของอาคารขนาดใหญ่และใช้เพื่อการวิจัยและพัฒนา แล้วบ้านพักมีราคาต้นทุนไม่เกินกว่าร้อยละ 25 ของอาคารขนาดใหญ่ บ้านพักดังกล่าวสามารถหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่งได้<sup>114</sup>

#### 4.3.4 ระบบการบริหารมาตรการจูงใจทางภาษี

สหราชอาณาจักรมีระบบการบริหารงานมาตรการจูงใจทางภาษีที่มีประสิทธิภาพ บริษัทสามารถเข้าถึงแหล่งข้อมูลได้ง่าย หากบริษัทต้องการคำแนะนำเพื่อขอรับสิทธิประโยชน์ บริษัทสามารถขอความช่วยเหลือ (Help Point) จากกรมสรรพากรและศุลกากรของสหราชอาณาจักรได้ บริษัทสามารถยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีผ่านระบบออนไลน์ และมีการให้บริการแบบจุดเดียวเบ็ดเสร็จ นอกจากนี้ สหราชอาณาจักรยังมีระบบการประเมินมาตรการจูงใจทางภาษีที่มีประสิทธิภาพ<sup>115</sup>

ระบบการประเมินมาตรการเครดิตภาษีจะดำเนินการโดยกรมสรรพากรและศุลกากรของสหราชอาณาจักร (HMRC) รูปแบบของการประเมินผลที่พบ คือ การใช้เทคนิคทางเศรษฐมิติ (Econometric Techniques) ตัวอย่าง การบรรเทาภาระภาษีสามารถสร้างผลกระทบเชิงบวกแก่รายจ่ายวิจัยและพัฒนา ผลผลิตภาพของบริษัทเพิ่มมากขึ้น การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีสามารถจูงใจให้บริษัทลงทุนวิจัยและพัฒนาได้เพิ่มขึ้น แต่บริษัทขนาดใหญ่จะไม่ได้รับผลกระทบจากสิทธิประโยชน์ทางภาษีมาก

<sup>113</sup> *Ibid.*

<sup>114</sup> Capital Allowances Act 2001, Section 437-451, see also HM Revenue & Customs, "CA60000 - Research and Development Allowance (RDA): Contents," Accessed April 24, 2016, <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/camanual/CA60000.htm>.

<sup>115</sup> Bas Straathof, *supra note 43*, p.70.

สักเท่าใด เนื่องจากบริษัทขนาดใหญ่มักจะมีแผนการลงทุนวิจัยและพัฒนาในระยะยาวอยู่แล้ว<sup>116</sup> นอกจากนี้ ในการประเมินมาตรการเครดิตภาษีในปี ค.ศ. 2015 พบว่า เงินภาษีที่รัฐต้องเสียไป 1 ปอนด์ จากการสนับสนุนโครงการวิจัยและพัฒนา สามารถกระตุ้นให้บริษัทวิจัยและพัฒนาได้เพิ่มขึ้นเป็นจำนวน 1.53–2.35 ปอนด์<sup>117</sup> อย่างไรก็ตาม หากพิจารณา rayจ่ายทางภาษีของมาตรการส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs Scheme) และมาตรการเครดิตภาษี (ATL) พบว่า ในปี ค.ศ. 2015–2016 รัฐมีรายจ่ายทางภาษีเป็นจำนวนเงินประมาณ 1,955 ล้านปอนด์ จากการยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีมากกว่า 100,000 ครั้ง<sup>118</sup>

มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของแต่ละประเทศมีลักษณะแตกต่างกันออกไป ประเทศหนึ่งอาจจะใช้มาตรการเครดิตภาษีแล้วสามารถช่วยเพิ่มระดับการวิจัยและพัฒนาได้อย่างมีประสิทธิภาพ แต่มาตรการเครดิตภาษีอาจจะไม่เหมาะสมสำหรับอีกประเทศหนึ่งก็ได้ ในบทต่อไปผู้ศึกษาจะขอเสนอการเปรียบเทียบโครงสร้างของมาตรการจูงใจทางภาษีในแต่ละประเทศ ข้อบกพร่องของมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของประเทศไทย และแนวทางการแก้ไขเบื้องต้น

<sup>116</sup> Bas Straathof, *supra note 3*, p.108.

<sup>117</sup> Rigmor Kringelholt Fowkes, João Sousa and Neil Duncan, “Evaluation of Research and Development Tax Credit,” Accessed May 27, 2016, [https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/413629/HMRC\\_WorkingPaper\\_17\\_R\\_D\\_Evaluation\\_Final.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/413629/HMRC_WorkingPaper_17_R_D_Evaluation_Final.pdf).

<sup>118</sup> Bas Straathof, *supra note 30*, p.7, see also HM Revenue&Customs, “Estimated Costs of the Principal Tax Expenditure and Structural Reliefs,” Accessed May 27, 2016, [https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/487119/Dec15\\_expenditure\\_reliefs\\_Final.xlsx.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/487119/Dec15_expenditure_reliefs_Final.xlsx.pdf).

## บทที่ 5

### ปัญหามาตรการจูงใจทางภาษี เพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของประเทศไทย

เมื่อเปรียบเทียบมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของประเทศไทยกับต่างประเทศ ตามแนวทางขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา และคณะกรรมการยุโรปแล้ว ทำให้เห็นปัญหาของมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของประเทศไทยในเชิงโครงสร้างหลายประการ ผู้ศึกษาขอเสนอการเปรียบเทียบมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของประเทศไทยกับต่างประเทศ ปัญหาและแนวทางการแก้ไขมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีตามลำดับ

#### 5.1 การเปรียบเทียบมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของไทยกับต่างประเทศ

ภายในบทที่ 5.1 การเปรียบเทียบมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของไทยกับต่างประเทศ ผู้ศึกษาจะนำเสนอการเปรียบเทียบประเภทของมาตรการจูงใจทางภาษี โครงสร้างของมาตรการจูงใจทางภาษี เป้าหมายของมาตรการจูงใจทางภาษี และระบบการบริหารจัดการมาตรการจูงใจทางภาษีตามลำดับ

##### 5.1.1 ประเภทของมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา

มาตรการจูงใจทางภาษีสามารถสร้างความเป็นกลางในการส่งเสริมกิจกรรมวิจัยและพัฒนาได้มากกว่า ภาครัฐมีต้นทุนในการบริหารมาตรการจูงใจทางภาษีต่ำ ผู้ประกอบการเอกชนสามารถขอรับสิทธิประโยชน์ และสามารถคาดการณ์มาตรการจูงใจทางภาษีได้ง่าย<sup>1</sup> ผู้ศึกษาขอจำแนกรูปแบบการนำเสนอเป็นสองประการ ประการแรก รูปแบบของมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาทั่วไป และประการที่สอง มาตรการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่ง

---

<sup>1</sup> Bruno Van Pottelsberghe and Steve Nysten, “Evaluation of Current Fiscal Incentives for Business R&D in Belgium,” Accessed May 30, 2016, [www.ulb.ac.be/cours/solvay/vanpottelsberghe/resources/Pap12\\_SSTC.pdf](http://www.ulb.ac.be/cours/solvay/vanpottelsberghe/resources/Pap12_SSTC.pdf).

### 5.1.1.1 มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาทั่วไป

รูปแบบของมาตรการจูงใจทางภาษีที่ประเทศต่างๆ นิยมนำมาใช้เป็นเครื่องมือเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา ได้แก่ การลดหรือยกเว้นภาษี การหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติม และการเครดิตภาษี ทั้งนี้ มาตรการเครดิตภาษีจะมีประสิทธิภาพสูงกว่ามาตรการหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาและมาตรการลดหรือยกเว้นภาษี บุคคลที่ได้รับสิทธิประโยชน์สามารถนำเครดิตภาษีมาหักลบกับความรับผิดทางภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยตรง

ตารางที่ 5.1 เปรียบเทียบรูปแบบของมาตรการจูงใจทางภาษีทั่วไป

	มาตรการลดหรือยกเว้นภาษี	มาตรการเครดิตภาษี	มาตรการหักรายจ่ายเพิ่มเติม
ไทย	√	√	√
ฝรั่งเศส	√	√	×
เนเธอร์แลนด์	×	√	×
สหราชอาณาจักร	×	√	√

รูปแบบมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของประเทศไทย ได้แก่ (ก) มาตรการลดหรือยกเว้นภาษี โดยสามารถจำแนกได้สองประเภท คือ สิทธิประโยชน์ตามประเภทกิจการ (Activity-based Incentives) เฉพาะกิจการวิจัยและพัฒนาและกิจการเทคโนโลยีชีวภาพ และสิทธิประโยชน์เพิ่มเติมตามมูลค่าของกิจการ (Merit-based Incentives) กรณีลงทุนหรือมีค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีและนวัตกรรม<sup>2</sup> (ข) มาตรการเครดิตภาษี บริษัทที่ได้รับการส่งเสริมจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นสัดส่วนร้อยละ 50 ของเงินลงทุน เป็นระยะเวลา 3 ปี<sup>3</sup> และ (ค) มาตรการหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติม บริษัทที่ลงทุนในโครงการวิจัยและพัฒนา สามารถหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติมได้เป็นจำนวนสองเท่า<sup>4</sup>

<sup>2</sup> ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 2/2557 เรื่อง นโยบายและหลักเกณฑ์การส่งเสริมการลงทุน ข้อ 9.1 และ ข้อ 9.2.

<sup>3</sup> ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2557 เรื่อง มาตรการส่งเสริมการลงทุนเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพการผลิต ข้อ 3.

<sup>4</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 598) พ.ศ. 2559.

รูปแบบมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของฝรั่งเศส ได้แก่ (ก) มาตรการเครดิตภาษีทั่วไป (Crédit Impôt Recherche: CIR) บริษัทที่มีความรับผิดชอบตามประมวลกฎหมายภาษีของฝรั่งเศส สามารถเครดิตภาษีได้ร้อยละ 30 ของรายจ่ายวิจัยและพัฒนา 100 ล้านยูโรแรก และสามารถเครดิตภาษีได้ร้อยละ 5 ของรายจ่ายวิจัยและพัฒนาส่วนที่เกิน 100 ล้านยูโรแรก<sup>5</sup> (ข) มาตรการเครดิตภาษีนวัตกรรม (Crédit d'Impôt Innovation: CII) บริษัทที่มีโครงการพัฒนาผลิตภัณฑ์ต้นแบบ หรือกระบวนการผลิตนำร่อง สามารถขอเครดิตภาษีได้ร้อยละ 20 ของรายจ่ายวิจัยและพัฒนา<sup>6</sup> และ (ค) มาตรการส่งเสริมวิสาหกิจใหม่ (Jeune Entreprise Innovante: JEI) วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่เพิ่งประกอบกิจการจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลในปีภาษีแรก ลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในปีภาษีที่สอง ยกเว้นการจ่ายประกันสังคม และสิทธิประโยชน์ทางภาษีอื่น ๆ<sup>7</sup>

รูปแบบมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของเนเธอร์แลนด์ ได้แก่ มาตรการเครดิตภาษี (Wet Bevordering Speur-en Ontwikkelingswerk: WBSO) บริษัทตัวแทน หัก ณ ที่จ่าย สามารถขอเครดิตภาษีได้ร้อยละ 32 ของรายจ่ายวิจัยและพัฒนา 350,000 ยูโรแรก และเครดิตภาษีได้ร้อยละ 16 ของค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาต่อมา ผู้ประกอบการบุคคลธรรมดาที่วิจัยและพัฒนาเป็นการส่วนตัว จะได้รับเครดิตภาษีเป็นจำนวน 12,484 ยูโร<sup>8</sup>

รูปแบบมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของสหราชอาณาจักร ได้แก่ (ก) มาตรการส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs Scheme) บริษัทสามารถหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติมได้ร้อยละ 130 และในปีภาษีที่วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมไม่สามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีได้ เนื่องจากบริษัทไม่มีกำไรจากการดำเนินธุรกิจ บริษัทสามารถเลือกขอรับเครดิตภาษีคืนในรูปเงินสดในปีภาษีนั้นทันที เป็นจำนวนร้อยละ 14.5 มาตรการส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมจึงมีรูปแบบของการหักรายจ่ายเพิ่มเติมและเครดิตภาษีร่วมกัน<sup>9</sup> (ข) มาตรการเครดิตภาษี (Above the Line, R&D Expenditure Credit: ATL, RDEC) บริษัทขนาดใหญ่ และวิสาหกิจ

<sup>5</sup> Code Général des Impôts, Article 199 ter b, Article 244 quater b I.

<sup>6</sup> Code Général des Impôts, Article 244 quater b II k.

<sup>7</sup> Code Général des Impôts, Article 44 sexies-0 a.

<sup>8</sup> Wet Vermindering Afdracht Loonbelasting en Premie Voor de Volksverzekering, Article 23.

<sup>9</sup> Corporation Tax Act 2009, Part 13 Additional Relief for Expenditure on Research and Development.



ขนาดกลางและขนาดย่อมบางประเภทสามารถขอเครดิตภาษีได้ร้อยละ 11 ของรายจ่ายวิจัยและพัฒนา และสามารถขอเครดิตภาษีคืนในรูปเงินสดได้เช่นเดียวกัน<sup>10</sup>

เมื่อเปรียบเทียบรูปแบบของมาตรการจูงใจทางภาษีพบว่าฝรั่งเศส เนเธอร์แลนด์ และสหราชอาณาจักรนำมาตราการเครดิตภาษีมาใช้เพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนามากกว่ามาตรการหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติม และมาตรการลดหรือยกเว้นภาษี ในขณะที่ประเทศไทยนำมาตราการจูงใจทางภาษีมาใช้เพื่อส่งเสริมการลงทุนวิจัยและพัฒนาเป็นจำนวนมาก และยังมีมาตรการส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาทางอ้อมอีกหลายประการ อาทิ สำนักงานปฏิบัติการภูมิภาค สำนักงานใหญ่ข้ามประเทศ

#### 5.1.1.2 มาตรการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่ง

การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเป็นการตีราคามูลค่าของทรัพย์สินที่เสื่อมสภาพเป็นค่าใช้จ่ายแต่ละรอบบัญชี เพื่อแสดงมูลค่าของทรัพย์สินถาวรตามสภาพที่แท้จริงหรือเพื่อแสดงต้นทุนที่แท้จริง<sup>11</sup> โดยทั่วไป รูปแบบการคำนวณค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาสำหรับทรัพย์สินที่มีลักษณะคงทนถาวรโดยสภาพ คือ การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในอัตราคงที่ และการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่ง

ตารางที่ 5.2 เปรียบเทียบมาตรการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ประเภทต่างๆ

	อาคารและที่ดิน	เครื่องจักรและอุปกรณ์ เครื่องจักร	สินทรัพย์ที่ไม่สามารถ จับต้องได้
ไทย	อัตราคงที่	อัตราเร่ง (40%)	อัตราคงที่
ฝรั่งเศส	อัตราคงที่	อัตราเร่ง (ตามอายุการใช้งาน)	อัตราคงที่
เนเธอร์แลนด์	อัตราคงที่	อัตราคงที่	อัตราเร่ง (100%)
สหราชอาณาจักร	อัตราเร่ง (100%)	อัตราเร่ง (100%)	อัตราคงที่

มาตรการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์ในกระบวนการวิจัยและพัฒนาของประเทศไทย กรณีอาคารถาวรหรือชั่วคราว และต้นทุนเพื่อให้ได้มาซึ่ง

<sup>10</sup> Corporation Tax Act 2009, Chapter 6A Trade Profits: R&D Expenditure Credits.

<sup>11</sup> จริยา ยศเมฆ, “ปัญหาในการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในทางบัญชีและภาษีอากร: ศึกษาเปรียบเทียบประเทศไทยกับประเทศออสเตรเลีย,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2555), น.15.

สิทธิในทางทรัพย์สินทางปัญญาสามารถหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในอัตราคงที่ ส่วนเครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักร ผู้ประกอบการสามารถเลือกหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาแบบอัตราเร่งได้<sup>12</sup>

มาตรการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์ในกระบวนการวิจัยและพัฒนาของฝรั่งเศส บริษัทสามารถหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาสำหรับเครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรที่ใช้เพื่อการวิจัยทางวิทยาศาสตร์หรือเทคโนโลยีได้ในอัตราเร่งตามอายุการใช้งาน ส่วนอาคารและที่ดิน หรือสินทรัพย์ที่ไม่สามารถจับต้องได้ บริษัทต้องหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาแบบเส้นตรงเท่านั้น<sup>13</sup>

มาตรการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์ที่ใช้ในกระบวนการวิจัยและพัฒนาของเนเธอร์แลนด์ บริษัทตัวแทนหัก ณ ที่จ่ายสามารถหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์ที่ไม่สามารถจับต้องได้ภายในกระบวนการวิจัยและพัฒนาอัตราร้อยละ 100 ส่วนอาคารและที่ดิน หรือเครื่องจักรสามารถหักค่าเสื่อมแบบเส้นตรงเท่านั้น<sup>14</sup>

มาตรการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์ที่ใช้ในกระบวนการวิจัยและพัฒนาของสหราชอาณาจักร บริษัทสามารถหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาอาคารและที่ดิน เครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรซึ่งใช้ภายในกระบวนการวิจัยและพัฒนาได้ในอัตราร้อยละ 100<sup>15</sup> เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ที่ใช้ในกระบวนการวิจัยและพัฒนาพบว่าในแต่ละประเทศได้กำหนดประเภทของสินทรัพย์ และอัตราค่าสึก

<sup>12</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527.

<sup>13</sup> Code Général des Impôts, Article 39 aa quinquies, Article 244 quater b I, see also OECD, “Compendium of R&D Tax Incentives Schemes: OECD Countries and Selected Economics 2015,” Accessed March 23, 2016, <https://www.oecd.org/sti/rd-tax-incentives-compendium.pdf>, pp.55-57.

<sup>14</sup> Wet inkomstenbelasting 2001, Article 3.30 paragraph 3, paragraph 3.31, see also PricewaterhouseCoopers, “Netherlands Corporate-Deductions, Depreciation, Amortisation and Depletion, Accessed April 21, 2016, <http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/Netherlands-Corporate-Deductions>.

<sup>15</sup> Capital Allowances Act 2001, Section 437-451, see also HM Revenue & Customs, “CA60000-Research and Development Allowance (RDA): Contents,” Accessed April 24, 2016, <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/camanual/CA60000.htm>.

หรือและค่าเสื่อมราคาไว้แตกต่างกัน โดยตารางการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของฝรั่งเศสมีความละเอียดมากกว่าตารางการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของประเทศอื่น

### 5.1.2 โครงสร้างของมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา

โครงสร้างของมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาสามารถจำแนกได้ห้าประการ คือ นิยามวิจัยและพัฒนาที่สามารถนำมายื่นขอรับสิทธิประโยชน์ ค่าใช้จ่ายที่มีคุณสมบัติขอรับสิทธิประโยชน์ รูปแบบของการคำนวณฐานภาษี รูปแบบการคำนวณสิทธิประโยชน์ทางภาษี และผลลัพธ์ของโครงการวิจัยและพัฒนา

#### 5.1.2.1 นิยามวิจัยและพัฒนาที่สามารถนำมายื่นขอรับสิทธิประโยชน์

การวิจัยและพัฒนาเป็นเพียงส่วนหนึ่งของกระบวนการสร้างสรรค์นวัตกรรมขึ้นมาใหม่ การนิยามความหมายของการวิจัยและพัฒนาจะส่งผลกระทบต่อขอบเขตของมาตรการจูงใจทางภาษี และส่งผลกระทบต่อภาระทางการคลังแตกต่างกันไป

ตารางที่ 5.3 สาระสำคัญของนิยามการวิจัยและพัฒนาในแต่ละประเทศ

	สาระสำคัญ
ไทย	การวิจัยขั้นพื้นฐาน การวิจัยเชิงประยุกต์ การวิจัยพัฒนาระดับนำร่อง หรือ การวิจัยพัฒนาเชิงพาณิชย์
ฝรั่งเศส	การวิจัยขั้นพื้นฐาน การวิจัยเชิงประยุกต์ การพัฒนาเชิงทดลอง
เนเธอร์แลนด์	การวิจัยทางวิทยาศาสตร์เชิงเทคนิค และการพัฒนา
สหราชอาณาจักร	การแสวงหาความก้าวหน้าทางวิทยาศาสตร์หรือเทคโนโลยี

สาระสำคัญของนิยามการวิจัยและพัฒนาของประเทศไทย หมายถึง การวิจัยขั้นพื้นฐาน การวิจัยเชิงประยุกต์ การวิจัยพัฒนาระดับนำร่อง และการวิจัยพัฒนาเชิงพาณิชย์<sup>16</sup>

<sup>16</sup> นิยามการวิจัยและพัฒนาที่มีสิทธิยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี สามารถจำแนกกฎหมายได้สี่ฉบับ คือ (ก) ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 2/2557 เรื่อง นโยบายและหลักเกณฑ์การส่งเสริมการลงทุน บัญชีประเภทกิจการที่ให้การส่งเสริมการลงทุน ประเภท 7.11 กิจการวิจัยและพัฒนา (ข) คำชี้แจงสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน เรื่อง การขอรับสิทธิประโยชน์เพิ่มเติมตามคุณค่าของโครงการ ตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 2/2557 (ค) คำชี้แจงสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน เรื่อง การขอรับการส่งเสริมตามมาตรการส่งเสริมการลงทุนเพื่อการวิจัยและพัฒนา และออกแบบทางวิศวกรรมเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพ ตามประกาศ

สาระสำคัญของนิยามการวิจัยและพัฒนาของฝรั่งเศส หมายถึง การวิจัยขั้นพื้นฐาน การวิจัยเชิงประยุกต์ และการพัฒนาเชิงทดลอง<sup>17</sup> สาระสำคัญของนิยามวิจัยและพัฒนาของเนเธอร์แลนด์ หมายถึง โครงการพัฒนาผลิตภัณฑ์ ขั้นตอนการผลิต ซอฟต์แวร์ ส่วนประกอบของสินค้าหรือซอฟต์แวร์ที่สามารถจับต้องได้หรือมีคุณสมบัติทางกายภาพ และโครงการวิจัยทางวิทยาศาสตร์เชิงเทคนิค<sup>18</sup> และนิยามการวิจัยและพัฒนาของสหราชอาณาจักร หมายถึง โครงการที่มีเป้าหมายเพื่อแสวงหาความก้าวหน้าทางวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี<sup>19</sup>

เมื่อเปรียบเทียบนิยามการวิจัยและพัฒนาของแต่ละประเทศ พบว่าลักษณะนิยามการวิจัยและพัฒนาที่สามารถยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีคล้ายคลึงในสาระสำคัญ กล่าวคือ ต้องเป็นการวิจัยขั้นพื้นฐานเพื่อศึกษาความรู้พื้นฐานในทางวิทยาศาสตร์หรือทางทฤษฎี และการวิจัยเชิงประยุกต์เพื่อนำองค์ความรู้ไปใช้ประโยชน์ในทางปฏิบัติ

#### 5.1.2.2 ค่าใช้จ่ายที่มีคุณสมบัติขอรับสิทธิประโยชน์

โดยทั่วไปแล้ว สามารถจำแนกค่าใช้จ่ายที่ใช้ในกระบวนการวิจัยและพัฒนาได้สองประเภทใหญ่ คือ รายจ่ายเพื่อหากำไร และรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน อาทิ ค่าจ้างบุคลากร ค่าเช่าอาคารและเครื่องจักร ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการดำเนินการทางธุรกิจ วัสดุสิ้นเปลือง รายจ่ายเกี่ยวกับทรัพย์สินทางปัญญา ค่าสิทธิและค่าเสื่อมราคา รายจ่ายจากกระบวนการพัฒนาผลิตภัณฑ์ต้นแบบและการผลิตนำร่อง ค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาภายในบริษัท ค่าใช้จ่ายที่บริษัทได้ว่าจ้างวิจัยและพัฒนา ค่าใช้จ่ายที่บริษัทเป็นฝ่ายรับจ้างวิจัยและพัฒนา

ตารางที่ 5.4 เปรียบเทียบค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาที่มีคุณสมบัติขอรับสิทธิประโยชน์ของแต่ละประเทศ

	ไทย	ฝรั่งเศส	เนเธอร์แลนด์	สหราชอาณาจักร
ค่าจ้างบุคลากร	√	√	√	√
ค่าเช่าอาคาร,เครื่องจักร	√	×	√	√

คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2557 และ (ง) ประกาศกระทรวงการคลังเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2539.

<sup>17</sup> Code General des Impots, Article 49 septies f.

<sup>18</sup> Wet Vermindering Afdracht Loonbelasting en Premie Voor de Volksverzekering, Article 1 (1) (p).

<sup>19</sup> Corporation Tax Act 2009, Section 1041, see also Income and Corporation Taxes Act 1988, Section 837A.

	ไทย	ฝรั่งเศส	เนเธอร์แลนด์	สหราชอาณาจักร
รายจ่ายเพื่อดำเนินการทางธุรกิจ (ค่าน้ำ ค่าไฟ)	×	✓	✓	×
วัสดุสิ้นเปลือง	✓	✓	✓	✓
รายจ่ายเกี่ยวกับทรัพย์สินทางปัญญา	✓	✓	×	×
ค่าสิทธิหรือและค่าเสื่อมราคา	×	✓	×	×
ผลิตภัณฑ์ต้นแบบและการผลิตนำร่อง	✓	✓	✓	✓
รายจ่ายวิจัยและพัฒนาภายในบริษัท	✓	✓	✓	✓
รายจ่ายที่บริษัทว่าจ้างวิจัยและพัฒนา	✓	✓	×	✓

ที่มา Bas Straathof, *A Study on R&D Tax Incentives*, (Netherlands: CPB Netherlands Bureau, 2014), p.57. (ปรับปรุงโดยผู้ศึกษา)

ค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาของประเทศไทยที่มีคุณสมบัติขอรับสิทธิประโยชน์ ได้แก่ เงินเดือนหรือค่าจ้างบุคลากร เงินค่าจ้างที่ปรึกษาหรือผู้เชี่ยวชาญซึ่งเป็นบุคคลภายนอกหน่วยงาน เครื่องจักรหรืออุปกรณ์ของเครื่องจักร ค่าใช้จ่ายเพื่อปรับปรุงหรือซ่อมแซมอาคาร ค่าใช้บริการห้องปฏิบัติการทดสอบ ค่าวัตถุดิบ ค่าฝึกอบรมของบุคลากร ค่าใช้จ่ายจากการว่าจ้างวิจัยและพัฒนา ค่าใช้จ่ายจากทรัพย์สินทางปัญญา ค่าใช้จ่ายจากการขอรับความคุ้มครองทรัพย์สินทางปัญญา และค่าใช้จ่ายทางตรงอื่นๆ<sup>20</sup>

<sup>20</sup> ค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาของประเทศไทยที่มีคุณสมบัติมาขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีถูกบัญญัติไว้ในกฎหมายดังต่อไปนี้ (ก) มาตรการลดหรือยกเว้นภาษี สิทธิประโยชน์ตามประเภทกิจการ ตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 2/2557 เรื่อง นโยบายและหลักเกณฑ์การส่งเสริมการลงทุน และสิทธิประโยชน์เพิ่มเติมตามมูลค่าของกิจการ ตามคำชี้แจงสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน เรื่อง การขอรับสิทธิประโยชน์เพิ่มเติมตามคุณค่าของโครงการ (Merit-based Incentives) ตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 2/2557 (ข) มาตรการส่งเสริมการลงทุน

ค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาของฝรั่งเศสที่มีคุณสมบัติขอรับสิทธิประโยชน์ ได้แก่ ค่าสิทธิหรือค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินถาวร ต้นทุนจากการจ้างพนักงาน ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน ค่าใช้จ่ายจากการว่าจ้างวิจัยและพัฒนา ค่าใช้จ่ายในการคุ้มครองของสิทธิทรัพย์สินในทางอุตสาหกรรม ค่าสิทธิหรือค่าเสื่อมราคาของสิทธิบัตรและใบรับรองพันธุ์พืชที่มีหนังสือรับรอง ค่าใช้จ่ายในการวางมาตรฐานผลิตภัณฑ์ ค่าใช้จ่ายในการติดตามเทคโนโลยี<sup>21</sup>

ค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาของเนเธอร์แลนด์ที่มีคุณสมบัติขอรับสิทธิประโยชน์ ได้แก่ ค่าจ้างนักวิจัยหรือบุคลากร ค่าใช้จ่ายของเครื่องมือหรือชิ้นส่วนที่ใช้สำหรับดำเนินการทดลองหรือทดสอบแบบกลุ่ม ค่าใช้จ่ายของเครื่องมือและชิ้นส่วนในกระบวนการสร้างผลิตภัณฑ์ต้นแบบที่มีมูลค่าการผลิตหรือมิได้มีวัตถุประสงค์ทางการค้า ต้นทุนการจัดเตรียมเพื่อสร้างผลิตภัณฑ์ต้นแบบ การซื้อใบอนุญาตในส่วนอุปกรณ์ซอฟต์แวร์ที่มีลักษณะเฉพาะหรืออุปกรณ์เทคโนโลยีสารสนเทศ ค่าเช่าอุปกรณ์หรือค่าเช่าอาคารเพื่อใช้ในงานวิจัยและพัฒนาโดยเฉพาะ ค่าเช่าอาคารหรือส่วนของอาคารสำหรับใช้ในกระบวนการวิจัยและพัฒนาภายในบริษัท การซื้ออุปกรณ์หรือเครื่องมือใหม่เพื่อนำมาสร้างผลิตภัณฑ์ต้นแบบ การซื้ออุปกรณ์เทคโนโลยีสารสนเทศเพื่อใช้ในโครงการวิจัยและพัฒนาภายในบริษัท<sup>22</sup>

ค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาของสหราชอาณาจักรที่มีคุณสมบัติขอรับสิทธิประโยชน์ ได้แก่ ต้นทุนการจ้างแรงงาน ค่าซอฟต์แวร์หรือวัสดุสิ้นเปลือง การจ้างแรงงานภายนอก การวิจัยทางคลินิก ค่าตอบแทนของผู้รับจ้างช่วง และค่าใช้จ่ายอันเนื่องมาจากการสนับสนุนทางการเงิน<sup>23</sup>

ในเบื้องต้น เมื่อเปรียบเทียบกับลำดับศักดิ์ของกฎหมายที่บัญญัติค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนา หรือฐานของมาตรการจูงใจทางภาษี พบว่าสหราชอาณาจักรบัญญัติค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาไว้ในพระราชบัญญัติภาษีนิติบุคคล ค.ศ. 2009 ฝรั่งเศสบัญญัติค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาไว้

---

เพื่อการวิจัยและพัฒนา ตามคำชี้แจงสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน เรื่อง การขอรับการส่งเสริมตามมาตรการส่งเสริมการลงทุนเพื่อการวิจัยและพัฒนา และออกแบบทางวิศวกรรมเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพ ตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2557 (ค) มาตรการหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติม ตามแนวทางการทำงานเรื่องหลักเกณฑ์และแนวปฏิบัติการพิจารณารับรองโครงการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี.

<sup>21</sup> Code Général des Impôts, Article 244 quater b, II.

<sup>22</sup> Wet Vermindering Afdracht Loonbelasting en Premie Voor de Volksverzekering, Article 23.

<sup>23</sup> Corporation Tax Act 2009, Section 1123-1136.



ในประมวลกฎหมายภาษีฝรั่งเศส เนเธอร์แลนด์บัญญัติค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาไว้ในพระราชบัญญัติว่าด้วยลดการส่งภาษีเงินได้คืนและเงินสมทบประกันสังคม ค.ศ. 1995 ซึ่งมีลำดับศักดิ์เทียบเท่าพระราชบัญญัติ ในขณะที่ประเทศไทยนิยามค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาที่มีคุณสมบัติขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีไว้ในแนวทางการทำงานหรือคำชี้แจงเท่านั้น

เมื่อเปรียบเทียบค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาที่มีคุณสมบัติขอรับสิทธิประโยชน์ของไทย ฝรั่งเศส เนเธอร์แลนด์ และสหราชอาณาจักร พบว่าโดยส่วนใหญ่ค่าใช้จ่ายที่มีคุณสมบัติขอรับสิทธิประโยชน์มีลักษณะคล้ายคลึงกัน อาทิ ค่าจ้างแรงงานหรือบุคลากร ค่าวัสดุสิ้นเปลือง และค่าใช้จ่ายจากกระบวนการวิจัยและพัฒนาภายในบริษัท ผู้ศึกษามีข้อสังเกตดังต่อไปนี้

ประการแรก เมื่อเปรียบเทียบค่าใช้จ่ายจากการว่าจ้างนักวิจัย หรือบุคลากรภายในโครงการวิจัยและพัฒนา มาตรการเครดิตภาษีทั่วไปของฝรั่งเศส (CIR) ส่งเสริมการจ้างแรงงานใหม่ที่เพิ่งจบการศึกษาในระดับปริญญาเอก บริษัทสามารถหักค่าว่าจ้างนักวิจัยใหม่เป็นฐานของเครดิตภาษีได้สองเท่า เป็นระยะเวลา 24 เดือนแรก<sup>24</sup>

ประการที่สอง เมื่อเปรียบเทียบค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการดำเนินงานทางธุรกิจ อาทิ ค่าเช่า ค่าน้ำ ค่าไฟ มาตรการเครดิตภาษีของเนเธอร์แลนด์ (WBSO) บริษัทสามารถนำค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการดำเนินงานทางธุรกิจมาลงเป็นฐานของเครดิตภาษีได้<sup>25</sup> ทั้งนี้ บริษัทสามารถคำนวณต้นทุนและรายจ่ายแบบเหมาจ่าย (Fixed Sum) หรือคำนวณต้นทุนและรายจ่ายตามจริงก็ได้ (Actual Costs and Expenditures)<sup>26</sup> มาตรการเครดิตภาษีทั่วไป (CIR) และมาตรการเครดิตภาษีนวัตกรรมของฝรั่งเศส (CII) สามารถนำค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการดำเนินงานทางธุรกิจมาลงเป็นฐานภาษีได้เช่นเดียวกัน แต่เมื่อรวมกับค่าใช้จ่ายอื่นๆ จะต้องไม่เกินร้อยละ 50 ของค่าจ้างพนักงาน<sup>27</sup> อย่างไรก็ตาม ภายใต้มาตรการจูงใจทางภาษีของไทย และมาตรการจูงใจทางภาษีของสหราชอาณาจักร (SMEs Scheme, ATL) บริษัทไม่

<sup>24</sup> Code Général des Impôts, Article 244 quater b II b.

<sup>25</sup> Bas Straathof, *A Study on R&D Tax Incentives*, (Netherlands: CPB Netherlands Bureau, 2014), p.57, see also OECD, *supra note 13*, pp.108-109.

<sup>26</sup> Wet Vermindering Afdracht Loonbelasting en Premie voor de Volksverzekering, Article 23 paragraph 4, see also Netherlands Enterprise Agency, “Manual WBSO 2016,” Accessed April 20, 2016, <http://english.rvo.nl/sites/default/files/2016/02/Manual%20WBSO%202016.pdf>, p.15.

<sup>27</sup> Code Général des Impôts, Article 244 quater b II c.

สามารถนำค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการดำเนินงานทางธุรกิจมาลงเป็นฐานภาษีได้<sup>28</sup> เว้นแต่ ค่าน้ำและค่าไฟดังกล่าวจะมีค่าใช้จ่ายในการดำเนินธุรกิจ หรือเป็นวัตถุดิบในกระบวนการวิจัยและพัฒนา<sup>29</sup>

ประการที่สาม ภายใต้มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของประเทศไทย เนเธอร์แลนด์ และสหราชอาณาจักร บริษัทสามารถนำค่าใช้จ่ายจากกระบวนการทดลองผลิตภัณฑ์ต้นแบบหรือกระบวนการผลิตนำร่องมาลงเป็นฐานเพื่อขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีได้เลย<sup>30</sup> ในขณะที่บริษัทที่มีความรับผิดชอบตามกฎหมายภาษีของฝรั่งเศส สามารถนำรายจ่ายจากโครงการทดลองผลิตภัณฑ์ต้นแบบหรือกระบวนการผลิตนำร่องมาขอรับสิทธิประโยชน์จากมาตรการเครดิตภาษีนวัตกรรมเท่านั้น (CII)<sup>31</sup>

ประการที่สี่ เมื่อเปรียบเทียบรายจ่ายจากการทำสัญญาเช่าอาคาร เครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักร ภายใต้มาตรการหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติม (พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 598) พ.ศ. 2559) มาตรการเครดิตภาษี (ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2557 เรื่อง มาตรการส่งเสริมการลงทุนเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพการผลิต) และมาตรการลดหรือยกเว้นภาษีของไทย (ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 2/2557 เรื่อง มาตรการส่งเสริมการลงทุนเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพการผลิต ข้อ 9.1 และ ข้อ 9.2) มาตรการเครดิตภาษีของเนเธอร์แลนด์ (WBSO) มาตรการส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs Scheme) และมาตรการเครดิตภาษีของสหราชอาณาจักร (ATL) บริษัทสามารถนำรายจ่ายประเภทเช่าอาคารหรือเครื่องจักร มาลง

<sup>28</sup> Bas Straathof, *supra note 25*, p.57, และดู แนวทางการทำงาน เรื่อง หลักเกณฑ์และแนวปฏิบัติการพิจารณารับรองโครงการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี สำนักงานพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีแห่งชาติ.

<sup>29</sup> OECD, *supra note 13*, p.168.

<sup>30</sup> Netherlands Enterprise Agency, *supra note 26*, pp.9-11, see also HM Revenue & Customs, “R&D Tax Relief: Conditions to be Satisfied: BIS Guidelines (Formerly DTI Guidelines) (2004)–text,” Accessed May 29, 2016, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/corporate-intangibles-research-and-development-manual/cird81900>, และดู ประกาศกระทรวงการคลังเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 3) เรื่อง กำหนดหน่วยงานของรัฐหรือเอกชนที่รับทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี ข้อ 3 (ข).

<sup>31</sup> Code Général des Impôts, Article 199 ter b, Article 244 quater b II k.

เป็นฐานเพื่อขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีได้<sup>32</sup> อย่างไรก็ตาม ภายใต้มาตรการเครดิตภาษีทั่วไป (CIR) และมาตรการเครดิตภาษีนวัตกรรมของฝรั่งเศส (CII) บริษัทสามารถนำค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของอาคารหรือเครื่องจักรมาลงเป็นฐานเพื่อคำนวณเครดิตภาษีได้<sup>33</sup>

ประการที่ห้า ภายใต้มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของประเทศไทย ฝรั่งเศส เนเธอร์แลนด์ และสหราชอาณาจักร บริษัทสามารถนำรายจ่ายวิจัยและพัฒนาที่ดำเนินการเองภายในบริษัทเอง (In-house R&D) มาขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีได้<sup>34</sup> อย่างไรก็ตาม หากบริษัทว่าจ้างบุคคลภายนอกให้วิจัยและพัฒนา (Contracted Out R&D) ภายใต้มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของประเทศไทย ฝรั่งเศส และสหราชอาณาจักร บริษัทผู้ว่าจ้างสามารถนำรายจ่ายซึ่งเป็นค่าตอบแทนจากการว่าจ้างบุคคลภายนอก มาขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีได้<sup>35</sup> แต่ภายใต้มาตรการเครดิตภาษีของเนเธอร์แลนด์ (WBSO) บริษัทไม่สามารถนำรายจ่ายซึ่งเป็นค่าตอบแทนจากการว่าจ้างมาลงเป็นฐานเครดิตภาษีได้<sup>36</sup>

นอกจากนี้ ภายใต้มาตรการเครดิตภาษีทั่วไป (CIR) ของฝรั่งเศส หากบริษัททำสัญญาว่าจ้างวิจัยกับองค์กรวิจัยสาธารณะ สถาบันการศึกษาระดับสูง มูลนิธิทางวิทยาศาสตร์ที่ได้รับการรับรอง หรือสถาบันของรัฐเพื่อความร่วมมือทางวิทยาศาสตร์ บริษัทสามารถหักรายจ่ายซึ่งเป็นค่าตอบแทนจากการทำสัญญาว่าจ้างวิจัยหน่วยงานดังกล่าวได้เป็นจำนวนสองเท่า<sup>37</sup> มาตรการ

---

<sup>32</sup> Bas Straathof, *supra note 25*, p.57, และดู แนวทางการทำงาน เรื่อง หลักเกณฑ์และแนวปฏิบัติการพิจารณารับรองโครงการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี สำนักงานพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีแห่งชาติ.

<sup>33</sup> Code Général des Impôts, Article 244 quater b II a.

<sup>34</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 598) พ.ศ. 2559 มาตรา 4, มาตรา 5, see also Code Général des Impôts, Article 244 quater b I, see also Wet Vermindering Afdracht Loonbelasting en Premie Voor de Volksverzekeringen, Article 1 (1) (L), see also Corporation Tax Act 2009, Section 1051 (a), Section 104A (4) (a).

<sup>35</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 598) พ.ศ. 2559 มาตรา 4, มาตรา 5, see also Code Général des Impôts, Article 244 quater b II d, see also Corporation Tax Act 2009, Section 1051 (b), 104A (4) (b).

<sup>36</sup> Wet Vermindering Afdracht Loonbelasting en Premie Voor de Volksverzekeringen, Article 22, Article 23, see also Bas Straathof, *supra note 25*, p.57.

<sup>37</sup> Code Général des Impôts, Article 244 quater b II d, d bis.

เครดิตภาษีของฝรั่งเศสจึงเน้นส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาความร่วมมือระหว่างบริษัทเอกชนกับภาครัฐ ซึ่งจะสามารถก่อให้เกิดการรั่วไหลของความรู้มากกว่า ลดต้นทุนและความเสี่ยงในการลงทุนวิจัยและพัฒนา

### 5.1.2.3 รูปแบบของการคำนวณฐานภาษี

รูปแบบของการคำนวณฐานภาษีสามารถจำแนกได้สองประเภท คือ การคำนวณแบบฐานปริมาณ และการคำนวณแบบฐานส่วนเพิ่ม เมื่อเปรียบเทียบรูปแบบของการคำนวณฐานภาษี พบว่าประเทศไทย ฝรั่งเศส สหราชอาณาจักร และเนเธอร์แลนด์มีรูปแบบของการคำนวณแบบฐานปริมาณ (Volume-based)<sup>38</sup> กล่าวคือ หากบริษัทมีค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาที่มีคุณสมบัติภายในปีภาษีใดๆ ตามกฎหมายของแต่ละประเทศแล้ว ผู้ขอรับสิทธิประโยชน์สามารถนำค่าใช้จ่ายดังกล่าวมาคำนวณสิทธิประโยชน์เต็มจำนวน ทั้งนี้ จากการศึกษาไม่ปรากฏรูปแบบการคำนวณฐานภาษีแบบส่วนเพิ่ม (Incremental-based)

### 5.1.2.4 รูปแบบการคำนวณสิทธิประโยชน์ทางภาษี

รูปแบบการคำนวณสิทธิประโยชน์ทางภาษี หมายถึง การนำมูลค่าของสิทธิประโยชน์ทางภาษีมาหักลบกับความรับผิดต่างๆ ของบริษัท โดยสามารถจำแนกได้สี่ประเภท คือ การนำมูลค่าของสิทธิประโยชน์ทางภาษีมาหักลบกับเงินได้นิติบุคคล เงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีค่าจ้าง และเงินประกันสังคม

ตารางที่ 5.5 เปรียบเทียบรูปแบบของการคำนวณสิทธิประโยชน์รายประเทศ

	เงินได้นิติบุคคล	เงินได้บุคคลธรรมดา	ภาษีค่าจ้าง	เงินประกันสังคม
ไทย	√	×	×	×
ฝรั่งเศส	√	×	×	√
เนเธอร์แลนด์	×	√	√	√
สหราชอาณาจักร	√	×	×	×

เมื่อเปรียบเทียบรูปแบบการคำนวณสิทธิประโยชน์ทางภาษี พบว่ามาตรการจูงใจทางภาษีของประเทศไทย มาตรการจูงใจทางภาษีของฝรั่งเศส และมาตรการจูงใจทาง

<sup>38</sup> OECD, *supra note 13*, pp.53, 105, 163, see also Bas Straathof, *supra note 25*, p.54, และดู พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 598) พ.ศ. 2559 มาตรา 4, มาตรา 5.

ภาษีของสหราชอาณาจักรให้สิทธิประโยชน์อยู่กับเงินได้นิติบุคคลเป็นหลัก<sup>39</sup> กล่าวคือ บริษัทที่ได้รับสิทธิประโยชน์จากมาตรการจูงใจทางภาษี ต้องนำมูลค่าของสิทธิประโยชน์ทางภาษีมาหักลบกับภาษีเงินได้นิติบุคคลที่บริษัทพึงชำระ หรือนำมาหักลบกับกำไรสุทธิจากการดำเนินธุรกิจ ดังนั้น ผู้ทรงสิทธิจะสามารถได้ประโยชน์จากการบรรเทาภาระภาษีก็ต่อเมื่อบริษัทมีกำไรสุทธิจากการดำเนินกิจการหรือบริษัทมีภาษีที่พึงชำระ หากผู้ทรงสิทธิไม่มีกำไรสุทธิหรือไม่มีภาษีเงินได้นิติบุคคลที่บริษัทพึงชำระ ผู้ทรงสิทธิจะไม่สามารถได้รับประโยชน์จากการบรรเทาภาระภาษีของมาตรการจูงใจทางภาษีนั่นเลย

ในขณะมาตรการเครดิตภาษีของเนเธอร์แลนด์ (WBSO) กรณีผู้ทรงสิทธิมีสถานะเป็นบริษัทตัวแทนหัก ณ ที่จ่าย สิทธิประโยชน์ทางภาษีจะอิงอยู่กับฐานภาษีค่าจ้าง (Payroll Tax) และเงินสมทบประกันสังคม (National Insurance Contribution) กล่าวคือ ผู้ทรงสิทธิต้องนำเครดิตภาษีไปหักลบกับภาษีค่าจ้างและเงินสมทบประกันสังคม บริษัทจึงสามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีได้แม้ว่าจะไม่มีกำไรจากการดำเนินธุรกิจหรือไม่มีภาษีเงินได้นิติบุคคลที่พึงชำระก็ตาม<sup>40</sup> นอกจากนี้ มาตรการส่งเสริมวิสาหกิจใหม่ของฝรั่งเศส (JEI) ให้สิทธิประโยชน์ประเภทยกเว้นการจ่ายประกันสังคม<sup>41</sup> วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่เพิ่งประกอบกิจการจึงสามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีได้แม้ว่าจะไม่มีกำไรจากการประกอบธุรกิจเช่นเดียวกัน

เมื่อเปรียบเทียบสถานะของผู้ทรงสิทธิในแต่ละประเทศ พบว่ามาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของไทย ฝรั่งเศส และสหราชอาณาจักรให้สิทธิประโยชน์แก่ผู้ทรงสิทธิที่เป็นนิติบุคคลเท่านั้น ส่วนเนเธอร์แลนด์ให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่นิติบุคคลและผู้ประกอบการบุคคลธรรมดาที่วิจัยและพัฒนาเป็นการส่วนตัวด้วย<sup>42</sup>

<sup>39</sup> OECD, *supra note 13*, pp.53, 105, 163, Bas Straathof, *supra note 25*, p.58, see also พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 598) พ.ศ. 2559 มาตรา 4, มาตรา 5.

<sup>40</sup> Bas Straathof, *A study on R&D Tax Incentives (Annex: Good Practice Cases)*, (Netherlands: CPB Netherlands Bureau, 2014), pp.22-24.

<sup>41</sup> Bas Straathof, *A Study on R&D Tax Incentives (Annex: Country Fiches)*, (Netherlands: CPB Netherlands Bureau, 2014), pp.40-41.

<sup>42</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 598) พ.ศ. 2559 และดู ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2557 เรื่อง มาตรการส่งเสริมการลงทุนเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพการผลิต, see also Bas Straathof, *supra note 25*, p.58.

### 5.1.2.5 ผลลัพธ์ของโครงการวิจัยและพัฒนา

การยื่นขอรับรองโครงการเพื่อขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีนั้น ภาครัฐควรให้ความสำคัญกับผลลัพธ์ของโครงการวิจัยและพัฒนา ว่าสามารถสร้างความแปลกใหม่ได้ระดับใด อาทิ ความแปลกใหม่ระดับบริษัท ความแปลกใหม่ระดับประเทศ หรือความแปลกใหม่ระดับโลก การกำหนดผลลัพธ์ของงานวิจัยและพัฒนาไว้ในระดับสูงจะสนับสนุนให้เกิดการสร้างสรรคนวัตกรรมใหม่ๆ มากยิ่งขึ้น และมีต้นทุนในการบริหารมากขึ้นเช่นเดียวกัน ในทางตรงข้าม การกำหนดผลลัพธ์ไว้ในระดับต่ำ จะส่งผลให้เกิดการลอกเลียนแบบมากกว่าการสร้างสรรคสิ่งใหม่<sup>43</sup> ซึ่งเป็นผลเสียต่อประเทศในระยะยาว

ตารางที่ 5.6 เปรียบเทียบนิยามความแปลกใหม่ของงานวิจัยและพัฒนา

	แปลกใหม่ระดับโลก	ความแปลกใหม่ระดับประเทศ	ความแปลกใหม่ระดับบริษัท
ไทย*			
ฝรั่งเศส		√	
เนเธอร์แลนด์			√
สหราชอาณาจักร	√		

\* หมายเหตุ เมื่อพิจารณาแนวทางการทำงาน เรื่อง หลักเกณฑ์และแนวปฏิบัติการพิจารณารับรองโครงการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีแล้ว ในการพิจารณารับรองโครงการวิจัยและพัฒนาไม่ได้ให้ความสำคัญกับผลลัพธ์ของงานวิจัยและพัฒนาเลย มีแต่เพียงการกำหนดว่าผลลัพธ์ของงานวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีจะต้องมีลักษณะสอดคล้องกับลักษณะการดำเนินงานทางธุรกิจของบริษัทเจ้าของโครงการ และบริษัทเจ้าของโครงการเป็นผู้ใช้ประโยชน์จากผลลัพธ์ที่ได้ดังกล่าวเท่านั้น

เมื่อเปรียบเทียบเงื่อนไขการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีในแต่ละประเทศแล้วพบว่า (ก) การยื่นขอรับรองโครงการวิจัยและพัฒนาเพื่อขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีของสหราชอาณาจักร โครงการวิจัยและพัฒนาต้องสร้างผลลัพธ์ที่ใหม่ระดับโลก (New to the World) (ข) การยื่นขอรับรองโครงการวิจัยและพัฒนาเพื่อขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีของฝรั่งเศส โครงการวิจัยและพัฒนาต้องสร้างผลลัพธ์ที่ใหม่ในประเทศ (New to the Country) (ค) การยื่นขอรับรองโครงการวิจัยและพัฒนาเพื่อขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีของเนเธอร์แลนด์ โครงการวิจัยและพัฒนาต้องสร้างผลลัพธ์ที่

<sup>43</sup> Bas Straathof, *supra* note 25, p.76.



ใหม่ในระดับบริษัท (New to the Firm)<sup>44</sup> และ (ง) ในขณะการพิจารณาโครงการวิจัยและพัฒนาของประเทศไทยนั้น ไม่มีความชัดเจนว่าอยู่ในระดับใด (Ambiguous)<sup>45</sup>

### 5.1.3 เป้าหมายของมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา

ในการออกแบบมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนานั้น นักวางนโยบายสามารถกำหนดเป้าหมายของมาตรการจูงใจทางภาษีเพิ่มเติมได้ โดยทั่วไป สามารถจำแนกเป้าหมายของมาตรการจูงใจทางภาษีได้สองประเภท คือ การกำหนดเป้าหมายอย่างเฉพาะเจาะจง และการกำหนดเป้าหมายโดยอ้อม อาทิ การกำหนดเพดานและลำดับชั้นอัตราภาษีการยกยอด และจ่ายคืนภาษีในรูปของเงินสด เป็นต้น

#### 5.1.3.1 การกำหนดเป้าหมายอย่างเฉพาะเจาะจง

การกำหนดเป้าหมายอย่างเฉพาะเจาะจงของมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา ผู้วางนโยบายสามารถกำหนดได้หลายรูปแบบ อาทิ การเลือกส่งเสริมตามขนาดของกิจการ การเลือกส่งเสริมตามระยะเวลาในการประกอบกิจการ การเลือกส่งเสริมตามสถานะทางกฎหมาย การเลือกส่งเสริมตามภูมิภาค และการเลือกส่งเสริมตามสาขาหรือรูปแบบเทคโนโลยี

ตารางที่ 5.7 เปรียบเทียบเป้าหมายของมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา

	ขนาดของกิจการ	ระยะเวลาในการประกอบกิจการ	สถานะทางกฎหมาย
ไทย	×	×	×
ฝรั่งเศส	✓	✓	×
เนเธอร์แลนด์	×	✓	✓
สหราชอาณาจักร	✓	×	×

มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของฝรั่งเศสเน้นส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่มีโครงการทดลองผลิตภัณฑ์ต้นแบบหรือการพัฒนาระบบนำร่อง ตามมาตรการเครดิตภาษีนวัตกรรม (CII) โดยบริษัทสามารถขอรับเครดิตภาษีเพิ่มเติมเป็น

<sup>44</sup> *Ibid.*, p.59.

<sup>45</sup> แนวทางการทำงาน เรื่อง หลักเกณฑ์และแนวปฏิบัติการพิจารณารับรองโครงการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี สำนักงานพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีแห่งชาติ.

จำนวนร้อยละ 20 ของรายจ่ายวิจัยและพัฒนา<sup>46</sup> และมาตรการจูงใจทางภาษีของฝรั่งเศสยังเน้นส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่เพิ่งเริ่มประกอบกิจการ ตามมาตรการส่งเสริมวิสาหกิจใหม่ (JEI) โดยให้สิทธิประโยชน์ยกเว้นภาษีเงินได้ในปีภาษีแรกที่บริษัทมีผลกำไร ยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน ยกเว้นการจ่ายประกันสังคม<sup>47</sup> เป็นต้น

มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของเนเธอร์แลนด์เน้นส่งเสริมบริษัทหรือผู้ประกอบการบุคคลธรรมดาที่เพิ่งเริ่มประกอบกิจการ ตามมาตรการเครดิตภาษี (WBSO) หากเป็นบริษัทที่เพิ่งประกอบกิจการสามารถขอรับเครดิตภาษีได้ร้อยละ 40 ของรายจ่ายวิจัยและพัฒนา และผู้ประกอบการบุคคลธรรมดาที่วิจัยและพัฒนาส่วนตัวสามารถขอรับเครดิตภาษีเพิ่มเติมได้เป็นจำนวน 6,245 ยูโร<sup>48</sup>

มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของสหราชอาณาจักรเน้นส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม โดยวิสาหกิจขนาดกลางขนาดและขนาดย่อมจะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีเป็นจำนวนที่มากกว่าบริษัททั่วไป ในรอบระยะเวลาบัญชีที่บริษัทไม่สามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีได้ (Trading Loss) วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมสามารถขอคืนเครดิตภาษีในรูปเงินสดได้ทันที ในอัตราส่วนที่สูงกว่าบริษัททั่วไปจะได้รับ<sup>49</sup>

ในขณะที่มาตรการหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติม หรือมาตรการเครดิตภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของไทยไม่มีเป้าหมายของการส่งเสริม<sup>50</sup> นอกจากนี้ (ก) เมื่อพิจารณานิยามวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่มีคุณสมบัติขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีของฝรั่งเศส และสหราชอาณาจักร พบว่า นอกจากกำหนดเงื่อนไขเกี่ยวกับพนักงานลูกจ้าง และรายรับหรือมูลค่าขงบริษัทแล้ว ในการยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีนั้น ต้องพิจารณาสัดส่วนการถือหุ้นในบริษัทอื่น

<sup>46</sup> Code Général des Impôts, Article 244 quater b II k, see also Bas Straathof, *supra note 25*, p.61.

<sup>47</sup> Code Général des Impôts, Article 44 sexies-0 a, see also Bas Straathof, *supra note 25*, p.61.

<sup>48</sup> Wet Vermindering Afdracht Loonbelasting en Premie Voor de Volksverzekeringen, Article 27, see also Netherlands Enterprise Agency, *supra note 26*, p.20.

<sup>49</sup> OECD, *supra note 13*, pp.163-164.

<sup>50</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 598) พ.ศ. 2559 และดู ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2557 เรื่อง มาตรการส่งเสริมการลงทุนเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพการผลิต.

หรือสัดส่วนที่บริษัทอื่นถือหุ้นในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม กล่าวคือ (ก) กรณีวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมถือหุ้นในบริษัทอื่น หรือบริษัทหนึ่งบริษัทใดถือหุ้นในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเกินกว่าร้อยละ 50 ของสิทธิออกเสียงหรือสัดส่วนการถือหุ้น ต้องนำพนักงานลูกจ้าง และรายรับหรือมูลค่าคงบวกของบริษัทยื่นมารวมคำนวณด้วย (ข) กรณีวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมถือหุ้นในบริษัทอื่น หรือบริษัทหนึ่งบริษัทใดถือหุ้นในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเกินกว่าร้อยละ 25 แต่ไม่ต่ำกว่าร้อยละ 50 ของสิทธิออกเสียงหรือสัดส่วนการถือหุ้น ต้องนำพนักงานลูกจ้าง และรายรับหรือมูลค่าคงบวกของบริษัทยื่นนั้นมารวมตามสัดส่วนการถือหุ้นในบริษัทอื่น หรือตามสัดส่วนการถือหุ้นที่บริษัทอื่นถือหุ้นในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมด้วย (ค) กรณีวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมไม่ได้ถือหุ้นในบริษัทอื่นเลย หรือไม่มีบริษัทใดบริษัทหนึ่งถือหุ้นในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม หรือวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมถือหุ้นในบริษัทอื่นน้อยกว่าร้อยละ 25 ของสิทธิออกเสียงหรือสัดส่วนการถือหุ้น หรือบริษัทใดบริษัทหนึ่งถือหุ้นในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมต่ำกว่าร้อยละ 25 ของสิทธิออกเสียงหรือสัดส่วนการถือหุ้น จะพิจารณาแต่เพียงพนักงานลูกจ้าง และรายรับหรือมูลค่าคงบวกของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเท่านั้น<sup>51</sup> (ง) เมื่อพิจารณาเงื่อนไขของบริษัทที่เพิ่งประกอบกิจการ พบว่า บริษัทที่เพิ่งประกอบกิจการตามมาตราการส่งเสริมวิสาหกิจใหม่ของฝรั่งเศส (JEI) ต้องดำเนินธุรกิจมาไม่เกิน 8 ปี นับตั้งแต่ก่อตั้งบริษัท และต้องไม่ได้มาจากการควบรวมกิจการ การปรับโครงสร้างองค์กร หรือการขยายกิจการ<sup>52</sup> ส่วนบริษัทที่เพิ่งประกอบกิจการตามมาตราการเครดิตภาษีของเนเธอร์แลนด์ (WBSO) บริษัทต้องเคยว่าจ้างพนักงานเพื่อดำเนินโครงการวิจัยและพัฒนาไม่เกิน 4 ปี ปฏิทิน และไม่เคยเปิดเผยรายละเอียดโครงการเกิน 3 ปี รวมทั้งพิจารณาการดำเนินธุรกิจต่อเนื่อง (Continuation of Activities) และการประกอบธุรกิจเกี่ยวเนื่องกับบริษัทอื่น (Affiliation) หรือการประกอบธุรกิจแบบมีส่วนได้เสียในสาระสำคัญด้วย (Substantial Interest)<sup>53</sup>

<sup>51</sup> European Commission, “User Guide to the SME Definition,” Accessed March 31, 2016, <http://ec.europa.eu/DocsRoom/documents/10109/attachments/1/translations/en/renditions/pdf>.

<sup>52</sup> Code Général des Impôts, Article 44 sexies-0 a, see also Bas Straathof, *supra note 44*, p.18.

<sup>53</sup> Wet Vermindering Afdracht Loonbelasting en Premie Voor de Volksverzekering, Article 23 paragraph 7, see also Netherlands Enterprise Agency, *supra note 26*, pp.20-21.

### 5.1.3.2 การกำหนดเพดานและลำดับชั้นอัตราภาษี

การกำหนดเพดานและลำดับชั้นอัตราภาษีมีจุดประสงค์เพื่อจำกัดมูลค่าของสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่บริษัทขนาดใหญ่จะพึงได้รับ และในทางตรงข้าม การกำหนดเพดานและลำดับชั้นของอัตราภาษีสามารถนำมาใช้เพื่อจำกัดงบประมาณของรัฐที่สูญเสียจากการสนับสนุนโครงการวิจัยและพัฒนาขนาดใหญ่

ตารางที่ 5.8 เปรียบเทียบเพดานและลำดับชั้นอัตราภาษีรายประเทศ

	เพดาน	ลำดับชั้นอัตราภาษี
<b>ประเทศไทย</b>		
1. มาตรการลดหรือยกเว้นภาษี ประกาศคณะกรรมการฯ ที่ 2/2557	×	×
2. มาตรการส่งเสริมการลงทุนเพื่อการวิจัยและพัฒนา ประกาศคณะกรรมการฯ ที่ 1/2557	×	×
3. มาตรการหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติม พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 598) พ.ศ. 2559	✓	×
<b>ฝรั่งเศส</b>		
1. มาตรการเครดิตภาษีทั่วไป (CIR)	×	✓
2. มาตรการเครดิตภาษีนวัตกรรม (CII)	✓	×
3. มาตรการส่งเสริมวิสาหกิจใหม่ (JEI)	✓	×
<b>เนเธอร์แลนด์</b>		
1. มาตรการเครดิตภาษี (WBSO)	×	✓
<b>สหราชอาณาจักร</b>		
1. มาตรการส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและ ขนาดย่อม (SMEs Scheme)	✓	×
2. มาตรการเครดิตภาษี (ATL)	×	×

มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของประเทศไทย ได้แก่ (ก) มาตรการลดหรือยกเว้นภาษีของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน สำหรับสิทธิประโยชน์ตามประเภทของกิจการ (กิจการวิจัยและพัฒนา) และสิทธิประโยชน์ตามมูลค่าของกิจการ (ลงทุนหรือมีค่าใช้จ่ายวิจัยพัฒนา หรือสนับสนุนกองทุน ฯลฯ) ผู้ประกอบการจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลโดย

ไม่ได้กำหนดมูลค่า แต่คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนกำหนดระยะเวลาในการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสูงสุดไว้ไม่เกิน 8 ปี<sup>54</sup> (ข) มาตรการส่งเสริมการลงทุนเพื่อการวิจัยและพัฒนาของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ผู้ประกอบการสามารถเครดิตภาษีได้ร้อยละ 50 ของรายจ่ายวิจัยและพัฒนา แม้คณะกรรมการจะไม่ได้กำหนดเพดานของเครดิตภาษีไว้ แต่ผู้ประกอบการที่ต้องใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีภายในระยะเวลา 3 ปี<sup>55</sup> (ค) มาตรการหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติม ผู้ประกอบการสามารถหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติมได้เป็นจำนวนสองเท่า และได้กำหนดเพดานการหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติมไว้ในเท่าที่สองตามมูลค่าของรายได้จากการดำเนินธุรกิจของบริษัท<sup>56</sup>

มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของฝรั่งเศส ได้แก่ (ก) มาตรการเครดิตภาษีทั่วไป (CIR) ไม่ได้กำหนดเพดานของสิทธิประโยชน์ไว้ แต่กำหนดอัตราเครดิตภาษีไว้สองชั้น ชั้นแรก ค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาส่วนที่ไม่เกิน 100 ล้านยูโร สามารถเครดิตภาษีได้ร้อยละ 30 และชั้นที่สอง ค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาส่วนที่เกิน 100 ล้านยูโร สามารถเครดิตภาษีได้ร้อยละ 5 เท่านั้น<sup>57</sup> (ข) มาตรการเครดิตภาษีนวัตกรรม (CII) กำหนดเพดานค่าใช้จ่ายที่สามารถขอรับเครดิตภาษีไม่เกิน 400,000 ยูโรต่อปี อัตราเครดิตภาษีเท่ากับร้อยละ 20 ของรายจ่ายวิจัยและพัฒนา<sup>58</sup> (ค) มาตรการส่งเสริมวิสาหกิจใหม่ (JEI) กำหนดเพดานสิทธิประโยชน์ประเภทลดหรือยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีโรงเรือนและที่ดินไว้ โดยบริษัทจะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีไม่เกิน 200,000 ยูโร ตลอดระยะเวลา 3 รอบปีบัญชี (De Minimis) และเพดานสิทธิประโยชน์ประเภทยกเว้นประกันสังคม ได้แก่ เพดานรายเดือน ค่าตอบแทนรวมรายเดือนต้องไม่เกิน 4.5 เท่าของค่าแรงขั้นต่ำต่อพนักงานหนึ่งคน หรือ 6,599.78 ยูโรต่อพนักงานหนึ่งคน และเพดานรายปี มูลค่าของการยกเว้นต้องไม่เกิน 5 เท่าของประกันสังคมรายปี หรือเท่ากับ 193,080.00 ยูโรต่อปี<sup>59</sup>

<sup>54</sup> ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 2/2557 เรื่อง นโยบายและหลักเกณฑ์การส่งเสริมการลงทุน ข้อ 9.1.1.

<sup>55</sup> ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2557 เรื่อง มาตรการส่งเสริมการลงทุนเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพการผลิต.

<sup>56</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 598) พ.ศ. 2559.

<sup>57</sup> Code Général des Impôts, Article 199 ter b, Article 244 quater b I.

<sup>58</sup> Code Général des Impôts, Article 244 quater b II k.

<sup>59</sup> Code Général des Impôts, Article 44 sexies-0 a, see also Ministre de l'Education Nationale de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche, "Appuo aux

มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของเนเธอร์แลนด์ ได้แก่ มาตรการเครดิตภาษี (WBSO) กรณีนิติบุคคลตัวแทนหัก ณ ที่จ่ายกำหนดอัตราเครดิตภาษีไว้สองชั้น ชั้นแรก ค่าจ้างวิจัยและพัฒนา 350,000 ยูโรแรก สามารถเครดิตภาษีได้ร้อยละ 32 ของรายจ่ายวิจัยและพัฒนา ชั้นที่สอง ค่าจ้างวิจัยและพัฒนาส่วนที่เกิน 350,000 ยูโร สามารถเครดิตภาษีได้ร้อยละ 16 ของรายจ่ายวิจัยและพัฒนา โดยไม่มีเพดานของการขอรับเครดิตภาษี และกรณีผู้ประกอบการบุคคลธรรมดาที่วิจัยพัฒนาเป็นการส่วนตัวจะได้รับเครดิตภาษีเป็นจำนวน 12,484 ยูโร<sup>60</sup>

มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของสหราชอาณาจักร ได้แก่ (ก) มาตรการส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs Scheme) บริษัทสามารถหักรายจ่ายเพิ่มเติมได้ร้อยละ 130 ของรายจ่ายวิจัยและพัฒนา เพียงอัตราเดียวนั้น และมีเพดานการขอรับสิทธิประโยชน์เท่ากับ 7.5 ล้านยูโรต่อหนึ่งโครงการ<sup>61</sup> (ข) มาตรการเครดิตภาษี (ATL) ไม่ได้กำหนดเพดานและลำดับชั้นอัตราภาษีไว้<sup>62</sup>

### 5.1.3.3 การยกยอดสิทธิประโยชน์ทางภาษีและการจ่ายคืนเครดิตภาษีในรูปเงินสด

ในสถานการณ์ที่บริษัทไม่สามารถใช้ประโยชน์จากเครดิตภาษีหรือการหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติมได้ เนื่องจากบริษัทไม่มีกำไรจากการประกอบกิจการ หรือบริษัทไม่มีภาษีเงินได้นิติบุคคลที่พึงชำระ หรือบริษัทได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีเป็นจำนวนมากกว่ากำไรจากการประกอบธุรกิจหรือภาษีเงินได้นิติบุคคลที่บริษัทพึงชำระ การยกยอดสิทธิประโยชน์ทางภาษีและ การจ่ายคืนเครดิตภาษีในรูปเงินสดเป็นบทบัญญัติที่สามารถสร้างความยืดหยุ่นให้แก่ผู้ทรงสิทธิในสถานการณ์ดังกล่าวได้เป็นอย่างดี

---

Entreprises Innovantes,” Accessed March 23, 2016, <http://www.enseignementsup-recherche.gouv.fr/cid5738/le-statut-de-la-jeune-entreprise-innovante-jei.html>.

<sup>60</sup> Wet Vermindering Afdracht Loonbelasting en Premie Voor de Volksverzekering, Article 23 paragraph 3.

<sup>61</sup> Corporation Tax Act 2009, Section 1113-1118.

<sup>62</sup> OECD, *supra note 13*, p.163.



ตารางที่ 5.9 เปรียบเทียบการยกยอดสิทธิประโยชน์ทางภาษี และการจ่ายคืนเครดิตภาษีในรูปแบบเงินสด

	ยกยอด ย้อนกลับ	ยกยอดไป ข้างหน้า	ขอคืนเครดิตภาษีใน รูปเงินสด
<b>ประเทศไทย</b>			
1 มาตรการลดหรือยกเว้นภาษี ประกาศ คณะกรรมการฯ ที่ 2/2557	×	-	×
2 มาตรการเครดิตภาษี ประกาศคณะ กรรมการฯ ที่ 1/2557	×	×	×
3 มาตรการหักจ่ายเพิ่มเติม พระราช กฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 598) พ.ศ. 2559	×	√ <sup>*</sup>	×
<b>ฝรั่งเศส</b>			
1 มาตรการเครดิตภาษีทั่วไป (CIR)	×	√ <sup>**</sup>	√
2 มาตรการเครดิตภาษีนวัตกรรม (CII)	×	√ <sup>**</sup>	√
3 มาตรการส่งเสริมวิสาหกิจใหม่ (JEI)	×	-	√
<b>เนเธอร์แลนด์</b>			
1 มาตรการเครดิตภาษี (WBSO)	×	×	×
<b>สหราชอาณาจักร</b>			
1 มาตรการส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลาง และขนาดย่อม (SMEs Scheme)	√ <sup>*</sup>	√ <sup>*</sup>	√
2 มาตรการเครดิตภาษี (ATL)	√ <sup>**</sup>	√ <sup>**</sup>	√

หมายเหตุ \* หมายถึง การยกยอดผลขาดทุนสุทธิ (มูลค่าของการหักจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติม)  
และ \*\* หมายถึง การยกยอดเครดิตภาษี

มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของประเทศไทย ได้แก่ (ก) มาตรการลดหรือยกเว้นภาษี ตามประเภทของกิจการและตามมูลค่าของกิจการ หากบริษัท ประกอบกิจการขาดทุนระหว่างเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ผู้ได้รับการส่งเสริมสามารถนำ ผลขาดทุนประจำปีที่เกิดขึ้นไปหักออกจากกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไปไม่เกิน 5 ปี นับแต่วัน

พนักกำหนดเวลายกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล<sup>63</sup> ทั้งนี้ การนำมาตรการลดหรือยกเว้นภาษีมาใช้ไม่สามารถยกยอดสิทธิประโยชน์ทางภาษีไปใช้ในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไปหรือย้อนหลัง (ข) มาตรการส่งเสริมการลงทุนเพื่อการวิจัยและพัฒนา ผู้ประกอบการที่มีโครงการลงทุนหรือมีค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาต้องใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษี (เครดิตภาษี) ภายในระยะเวลาสามปีเท่านั้น หากพ้นระยะเวลาดังกล่าวจะไม่สามารถนำเครดิตภาษียกยอดไปข้างหน้าได้<sup>64</sup> (ค) มาตรการหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติม หากบริษัทประกอบกิจการขาดทุนระหว่างเวลาที่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี จะทำให้บริษัทมีผลขาดทุนสุทธิมากยิ่งขึ้น บริษัทจึงสามารถยกยอดสิทธิประโยชน์ทางภาษีในรูปของผลขาดทุนสุทธิ ไปใช้ในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไปไม่เกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชี<sup>65</sup> นอกจากนี้ มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของประเทศไทยไม่มีการจ่ายคืนเครดิตภาษีในรูปของเงินสดแก่ผู้ประกอบการที่ไม่สามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีได้

มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของฝรั่งเศส ได้แก่ มาตรการเครดิตภาษีทั่วไป (CIR) และมาตรการเครดิตภาษีนวัตกรรม (CII) กรณีบริษัทไม่มีภาษีเงินได้นิติบุคคลที่พึงชำระ บริษัทสามารถนำเครดิตภาษียกยอดไปข้างหน้าได้ 3 รอบระยะเวลาบัญชี เมื่อพ้นระยะเวลาดังกล่าวแล้ว หากบริษัทยังไม่สามารถใช้เครดิตภาษีที่เหลืออยู่ได้ บริษัทสามารถเลือกขอคืนเครดิตภาษีเป็นเงินสดได้ อย่างไรก็ตาม หากบริษัทเพิ่งประกอบกิจการและมีอายุของกิจการไม่เกิน 4 ปี วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมทั่วไป วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่เพิ่งประกอบกิจการ บริษัทที่อยู่ภายใต้กระบวนการใกล้เคียง ประถมหนี้ พิทักษ์ทรัพย์ ปรับปรุงองค์กร หรือชำระบัญชี สามารถเลือกขอคืนเครดิตภาษีในรูปเงินสดได้ในทันที<sup>66</sup>

<sup>63</sup> พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ 3) พ.ศ.2544 มาตรา 31 วรรค 4 และดูประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 2/2557 เรื่อง นโยบายและหลักเกณฑ์การส่งเสริมการลงทุน ข้อ 9.1 และ ข้อ 9.2.

<sup>64</sup> ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2557 เรื่อง มาตรการส่งเสริมการลงทุนเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพการผลิต ข้อ 3.

<sup>65</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (12).

<sup>66</sup> Code Général des Impôts, Article 199 ter b I, see also Ministère de L'Éducation Nationale and Ministère de L'Enseignement Supérieur et de la Recherche, "Guide du Crédit d'impôt Recherche 2016," Accessed March 15, 2016, [http://cache.media.enseignementsup-recherche.gouv.fr/file/guide\\_CIR/85/1/CIR-2016\\_vdf\\_544851.pdf](http://cache.media.enseignementsup-recherche.gouv.fr/file/guide_CIR/85/1/CIR-2016_vdf_544851.pdf), p.29.

มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของเนเธอร์แลนด์ ได้แก่ มาตรการเครดิตภาษี (WBSO) บริษัทที่เป็นตัวแทนหัก ณ ที่จ่าย และผู้ประกอบการบุคคลธรรมดาไม่สามารถนำเครดิตภาษียกยอดไปข้างหน้าหรือย้อนหลังไปใช้ในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น และไม่สามารถขอคืนเครดิตภาษีเป็นเงินสดได้<sup>67</sup> เนื่องจากลักษณะของมาตรการเครดิตภาษี ผู้ทรงสิทธิต้องนำเครดิตภาษีไปหักลบกับภาษีหัก ณ ที่จ่าย ซึ่งมีลักษณะคล้ายกับการจ่ายคืนเครดิตภาษีในรูปเงินสดอยู่แล้ว และยังมีระบบการแก้ไขเครดิตภาษีให้ถูกต้อง กล่าวคือ ภายในระยะเวลาการดำเนินโครงการวิจัยและพัฒนา บริษัทสามารถนำเครดิตที่เหลืออยู่หักลบกับภาษีค่าจ้างย้อนหลังได้ ดังนั้น มาตรการเครดิตภาษีของเนเธอร์แลนด์จึงไม่มีการจ่ายคืนเครดิตภาษีในรูปของเงินสด และไม่มีการยกยอดเครดิตภาษีไปใช้ในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไปหรือยกยอดเครดิตภาษีย้อนกลับ

มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของสหราชอาณาจักร ได้แก่ มาตรการส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs Scheme) และ มาตรการเครดิตภาษี (ATL) หากในปีภาษีหนึ่งภาษีใด วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม และบริษัทขนาดใหญ่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี (ไม่ว่าจะเป็นการหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติมหรือเครดิตภาษี) แล้วบริษัทประกอบกิจการขาดทุนหรือไม่สามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีได้ (ก) บริษัทสามารถยกยอดสิทธิประโยชน์ทางภาษีย้อนกลับได้เป็นระยะเวลา 12 เดือน หรือ (ข) บริษัทสามารถยกยอดสิทธิประโยชน์ทางภาษีไปใช้ในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไปอย่างไม่มีกำหนดระยะเวลา และ (ค) บริษัทยังสามารถขอคืนเครดิตภาษีในรูปของเงินสดได้ทันที ทั้งนี้ วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมสามารถขอคืนเครดิตภาษีในรูปเงินสดได้ตามมาตรการส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs Scheme) และบริษัทอื่นๆ สามารถขอคืนเครดิตภาษีในรูปเงินสดได้ตามมาตรการเครดิตภาษี (ATL) นอกจากนี้ ภายในระยะเวลาสามปีนับแต่เปลี่ยนแปลงความเป็นเจ้าของ บริษัทได้เปลี่ยนรูปแบบการดำเนินธุรกิจ หรือภายหลังการเปลี่ยนแปลงความเป็นเจ้าของแล้ว ธุรกิจเดิมไม่มีความสำคัญอีกต่อไป บริษัทจะไม่สามารถยกยอดสิทธิประโยชน์ทางภาษีไปใช้ในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไปหรือยกยอดไปใช้ในรอบระยะเวลาบัญชีย้อนหลังได้<sup>68</sup>

<sup>67</sup> OECD, *supra note 13*, p.105, Deloitte, “2015 Global Survey of R&D Incentives,” Accessed April 20, 2016, <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/nl/Documents/tax/deloitte-nl-tax-global-survey-r-and-d-incentives-2015.pdf>, p.87.

<sup>68</sup> Corporation Tax Act 2010, Section 37(3)(b), Section 42, Section 45, Section 673-675, see also Corporation Tax Act 2009, Section 1058-1059, see also Lisa-Jane Harper and Kevin Walton, *Tolley’s Corporation Tax 2014-15*, (London: LexisNexis, 2014), pp.1689-1694.

ภายใต้กระบวนการยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีของสหราชอาณาจักร ยังได้กำหนดเงื่อนไขของการดำเนินกิจการต่อเนื่องไว้ด้วย (Going Concern) เพื่อป้องกันการแสวงหาผลประโยชน์ทางภาษีโดยมิชอบ โดยการดำเนินกิจการต่อเนื่อง หมายถึง (ก) บริษัทต้องจัดพิมพ์รายการบัญชีภายใต้หลักเกณฑ์ว่าบริษัทยังคงประกอบกิจการต่อไป และ (ข) ต้องไม่มีสิ่งบ่งชี้ว่าบริษัทตีพิมพ์รายการบัญชีเนื่องจากเพียงต้องการขอรับบรรเทาภาระภาษีจากการหักรายจ่ายเพิ่มเติมหรือขอคืนเครดิตภาษีในรูปเงินสดเท่านั้น<sup>69</sup>

#### 5.1.4 ระบบการบริหารจัดการมาตรการจูงใจทางภาษี

เมื่อพิจารณาหน่วยงานที่มีหน้าที่ส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา พบว่า ประเทศไทยมีกรมสรรพากรและคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนเป็นหน่วยงานหลัก ที่ทำหน้าที่ส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาแยกต่างหากอย่างชัดเจน เนเธอร์แลนด์มีองค์การวิสาหกิจของเนเธอร์แลนด์ (Rijksdienst voor Ondernemend Nederland) เป็นหน่วยงานหลักที่มีหน้าที่ส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา สหราชอาณาจักรมีกรมสรรพากรและศุลกากร (HM Revenue & Customs) เป็นหน่วยงานหลักที่มีหน้าที่ส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา ฝรั่งเศสมีกรมสรรพากร (Impôts) เป็นหน่วยงานหลักที่มีหน้าที่ส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา

ระบบการบริหารจัดการมาตรการจูงใจทางภาษีสามารถทำให้มาตรการจูงใจทางภาษีมียุทธศาสตร์มากขึ้น อาทิ การอนุมัติโครงการผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์หรือการอนุมัติแบบเบ็ดเสร็จจุดเดียว การให้คำปรึกษาของภาครัฐ การประเมินผลมาตรการจูงใจทางภาษี เป็นต้น ทั้งนี้ ผู้ศึกษาจะขอเสนอแนะแต่เพียงระบบประเมินผลมาตรการจูงใจทางภาษี และการลดความซ้ำซ้อนของภาครัฐในการสนับสนุนกิจกรรมวิจัยและพัฒนา

##### 5.1.4.1 การประเมินผลมาตรการจูงใจทางภาษี

เมื่อเปรียบเทียบระบบการประเมินผลมาตรการจูงใจทางภาษีแล้ว พบว่า ประเทศไทยมีแต่เพียงการรายงานค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาเปรียบเทียบผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ สัดส่วนการวิจัยและพัฒนาระหว่างภาครัฐและภาคเอกชนเท่านั้น<sup>70</sup> ในขณะที่ฝรั่งเศส เนเธอร์แลนด์ และสหราชอาณาจักรมีระบบการประเมินมาตรการจูงใจทางภาษีอย่างเป็นประจำ โดยทั่วไป จะใช้วิธีการทางเศรษฐมิติ หรือการวิจัยกึ่งทดลอง ในประเด็น มาตรการเครดิตภาษีสามารถส่งผลต่อการเพิ่มขึ้นของระดับการวิจัยและพัฒนาหรือไม่ (Input Additionality) การประเมินผลกระทบ

<sup>69</sup> Corporation Tax Act 2009, Section 1046.

<sup>70</sup> สำนักงานคณะกรรมการวิจัยแห่งชาติ, ดัชนีการวิจัยและพัฒนาของประเทศไทย ปี 2556, (กรุงเทพฯ: สำนักงาน, 2557), น.15-17.

ของมาตรการจูงใจทางภาษี (Output Additionality) ทั้งนี้ การประเมินผลจะดำเนินการโดยหน่วยงานที่มีหน้าที่รับผิดชอบดูแลมาตรการจูงใจทางภาษีโดยตรง ได้แก่ องค์กรวิสาหกิจของเนเธอร์แลนด์ (Netherlands Enterprise Agency) กรมสรรพากรและศุลกากรของสหราชอาณาจักร (HM Revenue&Customs) และกรมสรรพากรของฝรั่งเศส (Impôts)<sup>71</sup>

#### 5.1.4.2 การลดความซ้ำซ้อนระหว่างสิทธิประโยชน์ทางภาษีและการให้เงินอุดหนุน

กรณีบริษัทลงทุนในโครงการวิจัยและพัฒนา และบริษัทได้รับการสนับสนุนจากหน่วยงานของรัฐในรูปของเงินสนับสนุน เงินอุดหนุน หรือเงินให้เปล่า พร้อมกับยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีควบคู่กันไป ภายใต้มาตรการจูงใจทางภาษีของประเทศไทยและเนเธอร์แลนด์ ไม่มีบทบัญญัติห้ามการยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ซ้อน ดังนั้น บริษัทตามกฎหมายไทยและเนเธอร์แลนด์จึงสามารถขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีและได้รับเงินสนับสนุนได้ทั้งสองทางเลย

อย่างไรก็ตาม ภายใต้ระบบกฎหมายภาษีของฝรั่งเศส กรณีบริษัทยื่นขอรับเครดิตภาษีจากรายจ่ายวิจัยและพัฒนา และบริษัทได้รับเงินสนับสนุน หรือเงินช่วยเหลือจากภาครัฐ หรือสหภาพยุโรป บริษัทต้องนำเงินช่วยเหลือดังกล่าวมาหักออกจากฐานของเครดิตภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน หรือรอบระยะเวลาบัญชีถัดไปที่มีค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาจริง<sup>72</sup> และภายใต้มาตรการส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมของสหราชอาณาจักร (SMEs Scheme) หากวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมมีค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาอันเนื่องมาจากการได้รับสนับสนุนทางการเงิน ในเบื้องต้น วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมไม่สามารถนำรายจ่ายดังกล่าวมาลงเป็นฐานภาษีเพื่อขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามมาตรการส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมได้ (SMEs Scheme) แต่บริษัทสามารถนำรายจ่ายดังกล่าวมาลงเป็นฐานเพื่อขอรับเครดิตภาษีได้ (ATL) นอกจากนี้ หากเงินช่วยเหลือดังกล่าวมีลักษณะเป็นเงินสนับสนุนจากภาครัฐ (State Aid) วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมจะไม่สามารถขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีใดๆ จากมาตรการส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมได้เลย (SMEs Scheme) วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมจึงต้องขอรับสิทธิประโยชน์ตามมาตรการเครดิต (ATL) เท่านั้น<sup>73</sup>

<sup>71</sup> Bas Straathof, *supra note 45*, pp.39-41, 73-74, 107-108.

<sup>72</sup> Code Général des Impôts, Article 244 quater b III, see also Ministère de L'education Nationale and Ministère de L'enseignement Superieur et de la Recherche, *supra note 66*, pp.25-26.

<sup>73</sup> Corporation Tax Act 2009, Section 1138, 104F.

## 5.2 ปัญหามาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของประเทศไทย

ในการออกแบบมาตรการจูงใจทางภาษีที่ดีตามแนวทางของธนาคารโลก (World Bank) มีข้อพิจารณาดังต่อไปนี้ (ก) หลัก Affordable รายได้ที่รัฐสูญเสียไปเนื่องจากการสนับสนุนมาตรการจูงใจทางภาษี ไม่ควรบ่อนทำลายรายได้หลักของรัฐ (ข) หลัก Targeted รัฐควรกำหนดจุดมุ่งหมายของมาตรการจูงใจทางภาษีซึ่งเป็นประโยชน์ต่อประเทศอย่างแท้จริง (ค) หลัก Simple มาตรการจูงใจควรเข้าใจง่าย กำหนดหลักเกณฑ์แน่นอน และควรถูกบัญญัติไว้ในส่วนหนึ่งของประมวลกฎหมายภาษี (ง) หลัก Reviewed Periodically มาตรการจูงใจทางภาษีควรถูกทบทวนอย่างเป็นประจำ เพื่อเปรียบเทียบประโยชน์ทางเศรษฐกิจ กับงบประมาณและต้นทุนอื่นๆ รวมถึงตรวจสอบการจัดสรรทรัพยากรในระยะยาว นอกจากนี้ มาตรการจูงใจทางภาษีควรถูกออกแบบมาเพื่อให้ช่องทางการทุจริตจากการขอรับสิทธิประโยชน์หรือการแสวงหาผลประโยชน์ไปในทางที่มีขอบให้น้อยที่สุด มีความโปร่งใส สามารถคาดการณ์ได้ และควรจำกัดดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ให้มากที่สุด<sup>74</sup>

การส่งเสริมกิจกรรมวิจัยและพัฒนาภายในประเทศไทยสามารถสร้างผลกระทบทั้งทางตรงและทางอ้อมต่อการพัฒนาประเทศในระยะยาว ผลลัพธ์ของการวิจัยและพัฒนาจะสร้างเทคโนโลยีและนวัตกรรมออกมาอย่างมหาศาล เกื้อหนุนระบบนวัตกรรมภายในประเทศ การจ้างงานเพิ่มมากขึ้น ยกกระตือรือร้นของแรงงานภายในประเทศ ปัจจุบัน ประเทศไทยมีค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศที่ต่ำเป็นอย่างมาก ปัญหามาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของประเทศไทยมีดังต่อไปนี้

### 5.2.1 ปัญหาการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนและกรมสรรพากร

กรมสรรพากรและคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนเป็นหน่วยงานของรัฐที่มีอำนาจในการตรากฎหมายเพื่อส่งเสริมการลงทุนประเภทต่างๆ หรือเพื่อกระตุ้นการวิจัยและพัฒนา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริม ตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 2/2557 ข้อ 5 สามารถขอรับการส่งเสริมการลงทุนเพื่อการวิจัยและพัฒนา ตามประกาศ

<sup>74</sup> Alexander Klemm., “Causes, Benefits and Risks of Business Tax Incentives,” IMF Working Paper 09/21, p.12. (January 2009), see also Sebastian James, “Incentives and Investments: Evidence and Policy Implications,” Accessed May 24, 2016, <https://www.wbginvestmentclimate.org/uploads/IncentivesandInvestments.pdf>, p.35.



คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2557 เรื่อง มาตรการส่งเสริมการลงทุนเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพการผลิต ข้อ 3 ที่มีลักษณะเป็นการเครดิตภาษีร้อยละ 50 ของเงินลงทุน และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีได้ใช้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน สามารถหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติมได้ร้อยละ 200 ตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 598) พ.ศ. 2559

ผู้ศึกษาขอจำแนกปัญหาการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนและกรมสรรพากรเป็นสามประการ ประการแรก ปัญหาการออกกฎหมายอนุบัญญัติของฝ่ายบริหารที่ขัดหรือแย้งกับเจตนารมณ์ของกฎหมายแม่บท ประการที่สอง ปัญหาความซ้ำซ้อนทางหน้าที่ในการส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา ซึ่งสร้างต้นทุนแก่ภาครัฐและสร้างความสับสนซ้ำซ้อนของกฎหมายที่เกี่ยวข้อง และประการที่สาม ปัญหาการบรรเทาภาระภาษีแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดกลางและขนาดย่อม ตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 598) พ.ศ. 2559

#### 5.2.1.1 ปัญหาการออกกฎหมายอนุบัญญัติของฝ่ายบริหารที่ขัดหรือแย้งกับเจตนารมณ์ของกฎหมายแม่บท

หลักความชอบด้วยกฎหมายของภาษีเป็นหลักการพื้นฐานของกฎหมายภาษีอากร มีที่มาจากแนวความคิดเรื่องหลักการตกลงยินยอมทางภาษี หากพิจารณาในความหมายอย่างกว้าง หมายถึง ลักษณะสอดคล้องตามกฎหมาย หรือ การอนุมัติภาษี การบริหารภาษี และจัดเก็บภาษี ต้องกระทำตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนดทั้งสิ้น และหากพิจารณาในความหมายอย่างแคบ หมายถึง การตกลงอนุมัติจัดเก็บภาษีและระบบภาษีอยู่ภายใต้ขอบอำนาจของฝ่ายนิติบัญญัติโดยตราเป็นกฎหมายที่มีลำดับศักดิ์เทียบเท่าพระราชบัญญัติหรือพระราชกำหนด ตามหลักการโดยทั่วไป “ฝ่ายนิติบัญญัติเป็นผู้ออกกฎหมายแต่ฝ่ายบริหารมีอำนาจออกกฎเกณฑ์แห่งกฎหมายของฝ่ายบริหาร โดยกฎเกณฑ์นั้นต้องไม่ขัดหรือแย้งต่อบัญญัติที่สูงกว่า ดังนั้น ฝ่ายบริหารจึงอยู่ภายใต้ขอบเขตข้อจำกัดแห่งอำนาจการออกกฎเกณฑ์แห่งกฎหมาย กล่าวคือ รัฐสภามีอำนาจตราพระราชบัญญัติและให้ฝ่ายบริหารออกกฎเกณฑ์ที่เป็นรายละเอียดสำคัญ และกฎเกณฑ์แห่งกฎหมายของฝ่ายบริหารนั้นต้องไม่ขัดหรือแย้งกับกฎหมายแม่บท”<sup>75</sup>

<sup>75</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนสามัญ  
จตุลักษ์ 79, 2556), น.65, 91.

คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนมีอำนาจตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 มาตรา 16 วรรค 2<sup>76</sup> และมาตรา 31<sup>77</sup> ในการกำหนดประเภทและขนาดของกิจการที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี หรือการกำหนดประเภทของกิจการและขนาดของกิจการที่จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิจากการประกอบกิจการ ต่อมาได้ตราประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2557 เรื่อง มาตรการส่งเสริมการลงทุนเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพการผลิต กล่าวคือ บริษัทที่มีการลงทุนเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพการผลิต ในรูปของการลงทุนเพื่อการประหยัดพลังงาน การใช้พลังงานทดแทน หรือการลดผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม การปรับเปลี่ยนเครื่องจักรเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพการผลิต การลงทุนเพื่อการวิจัยและพัฒนา และออกแบบทางวิศวกรรมเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพ จะได้รับสิทธิและประโยชน์ในรูปของการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล 3 ปี เป็นสัดส่วนร้อยละ 50 ของเงินลงทุน โดยไม่รวมค่าที่ดินและทุนหมุนเวียนในการปรับปรุง ทั้งนี้ ให้ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลจากรายได้ของกิจการที่ดำเนินการอยู่เดิม เมื่อพิจารณาลักษณะของสิทธิประโยชน์ทางภาษี พบว่ามีรูปแบบเป็นการเครดิตภาษี กล่าวคือ บริษัทที่มีการลงทุนโครงการวิจัยและพัฒนาสามารถได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นจำนวนร้อยละ 50 ของค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนา และมีภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นฐานของมาตรการจูงใจทางภาษี การตราประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2557 เรื่อง มาตรการส่งเสริมการลงทุนเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพการผลิต จึงเป็นการออกอนุบัญญัติของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่มีเนื้อหาเกินกว่าพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 มาตรา 31 หรือไม่ ในกรณีดังกล่าวสามารถวิเคราะห์ความเห็นได้สองแนวทาง

<sup>76</sup> มาตรา 16 วรรค 2 ให้คณะกรรมการประกาศกำหนดประเภทและขนาดของกิจการที่จะให้การส่งเสริมการลงทุน โดยจะกำหนดเงื่อนไขในการให้การส่งเสริมไว้ด้วยก็ได้ และจะแก้ไขเพิ่มเติมหรือยกเลิกเงื่อนไขดังกล่าวในเวลาใดก็ได้.

<sup>77</sup> มาตรา 31 ผู้ได้รับการส่งเสริมจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมตามที่คณะกรรมการประกาศกำหนด ทั้งนี้ ให้พิจารณา กำหนดเป็นสัดส่วนของเงินลงทุนโดยไม่รวมค่าที่ดินและทุนหมุนเวียน ซึ่งต้องมีกำหนดเวลาไม่เกินแปดปีนับแต่วันที่เริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการนั้น.

ในกรณีที่กิจการใดเป็นกิจการที่มีความสำคัญและเป็นประโยชน์ต่อประเทศเป็นพิเศษ ตามที่คณะกรรมการประกาศกำหนด ให้ผู้ได้รับการส่งเสริมในกิจการดังกล่าวได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมมีกำหนดเวลาตามที่คณะกรรมการกำหนด ซึ่งต้องไม่เกินแปดปีนับแต่วันที่เริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการนั้น

แนวทางแรก อาศัยการตีความตามตัวอักษรของพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 มาตรา 31 ซึ่งบัญญัติไว้ว่า “ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิจากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมตามที่คณะกรรมการกำหนด” โดยเน้นให้ความสำคัญกับคำว่า “ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล” ตีความได้ว่า คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนสามารถตรากฎหมายในลักษณะใดก็ได้ ที่มีผลเป็นการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ดังนั้น การตราประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2557 ที่มีลักษณะเป็นการเครดิตภาษี ส่งผลให้บริษัทหรือผู้ประกอบการต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลน้อยลง มีลักษณะเป็นการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลบางส่วน จึงไม่นอกเหนือ ขัดหรือแย้งกับเจตนารมณ์ของพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 มาตรา 31 กล่าวโดยสรุป การตีความแนวทางแรกจะพิจารณาแค่เพียงผลของการกระทำ ส่วนวิธีการไม่จำกัด

แนวทางที่สอง อาศัยการตีความตามตัวอักษรของพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 มาตรา 31 ซึ่งบัญญัติไว้ว่า “ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิจากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมตามที่คณะกรรมการกำหนด” โดยเน้นให้ความสำคัญกับคำว่า “กำไรสุทธิจากการประกอบกิจการ” ตีความได้ว่า การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลต้องมีลักษณะเป็นการยกเว้นกำไรสุทธิจากการประกอบกิจการ ในขณะที่ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2557 มีลักษณะเป็นการเครดิตภาษีร้อยละ 50 ของรายจ่ายวิจัยและพัฒนา ซึ่งมีใช่การยกเว้นกำไรสุทธิจากการประกอบกิจการ แต่เป็นการยกเว้นกำไรสุทธิจากจำนวนการลงทุนในโครงการวิจัยและพัฒนา การตีความตามแนวทางที่สองจึงเน้นหนักไปในวิธีการมากกว่าผลลัพธ์

อย่างไรก็ตาม หากพิจารณาหลักเกณฑ์การให้สิทธิและประโยชน์ของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนนับตั้งแต่อดีต โดยส่วนใหญ่มีลักษณะการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือเพิ่มเติมจำนวนระยะเวลาในการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่านั้น ซึ่งมิได้มีลักษณะของการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามสัดส่วนของเงินลงทุนในโครงการวิจัยและพัฒนา ดังเช่นประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2557 ดังนั้น ผู้ศึกษาจึงมีความเห็นว่าการตราประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2557 เรื่อง มาตรการส่งเสริมการลงทุนเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพการผลิต มีเนื้อหาหรือขอบเขตเกินกว่าเจตนารมณ์ของพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 มาตรา 31 นอกจากนี้ ผู้ศึกษามีข้อสังเกตว่าพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ไม่ได้ให้อำนาจคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนตรากฎหมายในลักษณะของการเครดิตภาษี โดยมาตรา 16 วรรค 2 เพียงแค่ให้คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนกำหนดประเภทและขนาดของกิจการที่จะให้การส่งเสริมการลงทุน ส่วนมาตรา 31 กำหนดไว้แค่เพียงสิทธิหรือประโยชน์ทางภาษีเท่านั้น

การตรารัฐบัญญัติของฝ่ายบริหารที่ขัดหรือแย้งเจตนารมณ์ของกฎหมายแม่บทก็สามารถพบได้ในระบบภาษีของประเทศไทย ตัวอย่าง ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษี

เงินได้ (ฉบับที่ 136) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้มีเงินได้ รวมทั้งบิดามารดาของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ ที่มีเนื้อหาขัดแย้งกับเจตนารมณ์ของการแก้ไขเปลี่ยนแปลงประมวลรัษฎากรมาตรา 47 (ญ)<sup>78</sup> หรือตามประมวลรัษฎากร มาตรา 3 (1) ให้สิทธิกรมสรรพากรในการตราพระราชกฤษฎีกาที่มีลักษณะเป็นการลดอัตรา หรือยกเว้นภาษีเท่านั้น แต่เมื่อพิจารณาพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 300) พ.ศ. 2539 มาตรา 3 พบว่ามีลักษณะเป็นการเครดิตภาษี ซึ่งเป็นการตราอนุบัญญัติของกรมสรรพากรที่มีขอบเขตเกินเจตนารมณ์ของกฎหมายแม่บท เนื่องจากประการแรก มาตรา 3(1) ไม่ได้มีการบัญญัติให้สิทธิการตราพระราชกฤษฎีกาในลักษณะของการเครดิตภาษีไว้โดยตรง ประการที่สอง เมื่อพิจารณาบทบัญญัติของประมวลรัษฎากร มาตรา 47 ทวิ ใช้คำว่า เครดิต ประมวลรัษฎากรจึงใช้คำว่า เครดิตภาษีแยกออกจากคำว่า ยกเว้นภาษี ดังนั้น การจะตีความว่าการยกเว้นภาษีรวมถึงการเครดิตภาษีจึงมีอาจกระทำได้<sup>79</sup>

#### 5.2.1.2 ความซ้ำซ้อนทางหน้าที่ในการส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา

เมื่อพิจารณาภารกิจหรือเป้าหมายของกรมสรรพากรและคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนพบว่าทั้งสองหน่วยงานต่างมีเป้าหมายเดียวกัน คือ สนับสนุนการวิจัยและพัฒนา แต่ทำหน้าที่ส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาแยกออกจากกันอย่างชัดเจน ทั้งนี้ บริษัทที่สามารถนำรายจ่ายวิจัยและพัฒนามาขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีของกรมสรรพากรได้นั้น ต้องมิได้นำรายจ่ายดังกล่าวไปใช้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน<sup>80</sup>

ความซ้ำซ้อนของภารกิจเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา ระหว่างกรมสรรพากรและคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ทำให้กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับสิทธิประโยชน์ทางภาษีมีเป็นจำนวนมาก สร้างความสับสนซับซ้อน ส่งผลต่อต้นทุนในการบังคับใช้กฎหมายของภาครัฐ และต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายหรือยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ของบริษัทเอกชน (Enforcement and Compliance Cost) ขัดต่อหลักความเรียบง่ายของมาตรการจูงใจทางภาษี (Simple)<sup>81</sup>

<sup>78</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, *เพ็งอ้วง*, น.86.

<sup>79</sup> พนิต ธีรภาพวงศ์, “เอกสารประกอบการบรรยายโครงการประกาศนียบัตรกฎหมายภาษีอากร หลักสูตรภาษีอากรระหว่างประเทศ เรื่อง เครือข่ายอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทย การตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน การนำอนุสัญญาภาษีซ้อนมาใช้วางแผนภาษีในรูปแบบต่างๆ และกรณีศึกษา,” (คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ท่าพระจันทร์, 12 พฤศจิกายน 2556).

<sup>80</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 598) พ.ศ. 2559 มาตรา 6.

<sup>81</sup> Sebastian James, *supra note 74*, p.35.

กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อบรรเทาภาระภาษีจากการลงทุนวิจัยและพัฒนาเป็นจำนวนมาก อาทิ (ก) พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 598) พ.ศ. 2559 (ข) แนวทางการทำงานเรื่องหลักเกณฑ์และแนวปฏิบัติการพิจารณารับรองโครงการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี (ค) ประกาศกระทรวงการคลังเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 3) เรื่อง กำหนดหน่วยงานของรัฐหรือเอกชนที่รับทำการวิจัยและพัฒนา (ง) ประกาศกระทรวงการคลังเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 4) เรื่อง รายชื่อผู้รับทำการวิจัยและพัฒนา (จ) ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2557 เรื่อง มาตรการส่งเสริมการลงทุนเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพการผลิต (ง) คำชี้แจงสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน เรื่อง การขอรับการส่งเสริมตามมาตรการส่งเสริมการลงทุนเพื่อการวิจัยและพัฒนา และออกแบบทางวิศวกรรมเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพ ตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2557 (จ) ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 2/2557 เรื่อง นโยบายและหลักเกณฑ์การส่งเสริมการลงทุน (ฉ) คำชี้แจงสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน เรื่อง การขอรับสิทธิประโยชน์เพิ่มเติมตามคุณค่าของโครงการ ตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 2/2557 เป็นต้น เมื่อพิจารณาสาระสำคัญของกฎหมายดังกล่าวพบว่า มีลักษณะไม่แตกต่างกันเลย กล่าวคือ เป็นการกำหนดรูปแบบโครงการวิจัยและพัฒนาที่มีคุณสมบัติขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี หรือโครงการวิจัยและพัฒนาที่ไม่สามารถยื่นขอรับรองได้ และค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาที่มีคุณสมบัติขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี

สำหรับกระบวนการพิจารณารับรองโครงการวิจัยและพัฒนาที่สามารถขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีได้ หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี ตามมาตรการหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติม ภายใต้พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 598) พ.ศ. 2559 บริษัทต้องขอรับรองโครงการวิจัยและพัฒนาจากสำนักงานพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีแห่งชาติ (สวทช.) ผ่านระบบระบบอินเทอร์เน็ท (RDC Online) ในทางตรงข้าม หากบริษัทต้องการยื่นขอรับการส่งเสริมการลงทุนเพื่อการวิจัยและพัฒนา ตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2557 เรื่อง มาตรการส่งเสริมการลงทุนเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพการผลิต ข้อ 3 ผู้ขอรับสิทธิประโยชน์ต้องยื่นคำขอรับการส่งเสริมพร้อมกับแบบประกอบคำขอรับสิทธิประโยชน์ตามมาตรการส่งเสริมการลงทุนเพื่อการวิจัยและพัฒนา ไปยังคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ซึ่งทั้งสองหน่วยงานมีคณะกรรมการพิจารณาโครงการที่แตกต่างกัน กฎเกณฑ์การพิจารณาจึงย่อมแตกต่างกันไป และสร้างต้นทุนในการบังคับใช้กฎหมายอันเกี่ยวข้องกับการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนามากขึ้น

นอกจากนี้ ผู้ศึกษามีข้อสังเกตในเรื่องลำดับศักดิ์ของกฎหมายที่วางหลักเกณฑ์เกี่ยวกับค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาที่มีคุณสมบัติขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี ซึ่งเป็นบทบัญญัติที่มีความสำคัญอย่างมากในการมาขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบ



กับฝรั่งเศส เนเธอร์แลนด์ และสหราชอาณาจักร พบว่าประเทศดังกล่าวบัญญัติค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาที่มีสิทธิขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีไว้ในกฎหมายเทียบเท่าพระราชบัญญัติ ในขณะที่ค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาที่มีคุณสมบัติขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี ตามพระกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 598) พ.ศ. 2559 ถูกบัญญัติไว้ในแนวทางการทำงาน เรื่อง หลักเกณฑ์และแนวปฏิบัติการพิจารณารับรองโครงการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี ซึ่งจัดทำโดยสำนักงานวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีแห่งชาติ และค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาที่มีคุณสมบัติขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี ตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2557 เรื่อง มาตรการส่งเสริมการลงทุนเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพการผลิต ข้อ 3 ถูกบัญญัติไว้ในคำชี้แจงสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน เรื่อง การขอรับการส่งเสริมตามมาตรการส่งเสริมการลงทุนเพื่อการวิจัยและพัฒนา และออกแบบทางวิศวกรรมเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพ ตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2557 เท่านั้น

### 5.2.1.3 ปัญหาการบรรเทาภาระภาษีแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดกลางและขนาดย่อมที่มีการลงทุนโครงการวิจัยและพัฒนา ตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 598) พ.ศ. 2559

ภายใต้มาตรการส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีและนวัตกรรม ตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 598) พ.ศ. 2559 ไม่มีข้อจำกัดในการส่งเสริมบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความประสงค์จะลงทุนโครงการวิจัยและพัฒนา กรมสรรพากรจึงสามารถตราพระราชกฤษฎีกาเพื่อให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีได้อย่างทั่วไป การเลือกใช้มาตรการหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติม มูลค่าของสิทธิประโยชน์ทางภาษีจะผันแปรตามอัตรากำไรเงินได้นิติบุคคล แตกต่างจากระบบเครดิตภาษีที่มูลค่าของเครดิตภาษีจะไม่แปรผันตามอัตรากำไรเงินได้นิติบุคคล ดังนั้น เมื่อใดที่รัฐลดอัตรากำไรเงินได้นิติบุคคล บริษัทผู้ทรงสิทธิก็จะสามารถนำค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนามาลงเป็นรายจ่ายเพิ่มเติมได้น้อยลง<sup>82</sup> และหากอัตรากำไรเงินได้นิติบุคคลภายในประเทศต่ำเป็นอย่างมากแล้ว ก็จะส่งผลกระทบต่อ การบรรเทาภาระจมนี้อาจจูงใจให้มีการลงทุนวิจัยและพัฒนาได้เลย

ผู้ศึกษาขอเสนออัตราการบรรเทาภาระภาษีที่รัฐชดเชยให้ ตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 598) พ.ศ. 2559 บริษัทที่มีค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาสามารถหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติมได้สองเท่า หรือหักรายจ่ายเพิ่มเติมได้เป็นจำนวนร้อยละ 20 ของรายจ่ายวิจัยและพัฒนา

<sup>82</sup> OECD, "Tax Incentives for Research and Development: Trends and Issues," Accessed May 1, 2016, <http://www.oecd.org/sti/inno/2498389.pdf>.



ตารางที่ 5.10 แสดงอัตราการบรรเทาภาระภาษีที่แท้จริงของพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 598) พ.ศ. 2559

	อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล	อัตราการบรรเทาภาระภาษีที่รัฐชดเชยให้
บริษัททั่วไป	ร้อยละ 20 ของกำไรสุทธิ	ร้อยละ 40 (20%×200%)
วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (ในรอบระยะเวลาบัญชี 2560)	ร้อยละ 10 ของกำไรสุทธิ	ร้อยละ 20 (10%×200%)
ผู้ประกอบการรายใหม่ และวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (ในรอบระยะเวลาบัญชี 2559)	ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล	ร้อยละ 0 (0×200%)

เมื่อพิจารณาอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทยในปัจจุบัน พบว่า (ก) กรณีบริษัททั่วไป อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่ากับร้อยละ 20 ของกำไรสุทธิ<sup>83</sup> (ข) กรณีวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) ในรอบระยะเวลาบัญชี 2559 บริษัทต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิตั้งแต่ 300,000 บาทขึ้นไป ในอัตราร้อยละ 10 ของกำไรสุทธิ<sup>84</sup> และหากวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมดังกล่าวได้จัดแจ้งเป็นผู้ประกอบการตามกฎหมายว่าด้วยการยกเว้นและการสนับสนุนการปฏิบัติการเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมดังกล่าวจะได้รับการยกเว้นภาษี ในรอบระยะเวลาบัญชี 2559 และเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิตั้งแต่ 300,000 บาทขึ้นไป อัตราร้อยละ 10 ของกำไรสุทธิ ในรอบระยะเวลาบัญชี 2560<sup>85</sup> (ค) ผู้ประกอบการรายใหม่ (New Start-up) หรือวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่จดทะเบียนพาณิชย์ระหว่างวันที่ 1 ตุลาคม พ.ศ. 2558 – ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559 จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล 5 รอบระยะเวลาบัญชีต่อเนื่องกัน นับจากวันที่อธิบดีกรมสรรพากรอนุมัติ<sup>86</sup>

<sup>83</sup> พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 42) พ.ศ. 2559.

<sup>84</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 603) พ.ศ. 2559 มาตรา 3.

<sup>85</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 595) พ.ศ. 2559 มาตรา 4, มาตรา 5, มาตรา 6.

<sup>86</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 602) พ.ศ. 2559 มาตรา 4.

เมื่อเปรียบเทียบสัดส่วนอัตราการบรรเทาภาระภาษีที่แท้จริง หรืออัตราส่วนการบรรเทาภาระภาษีที่รัฐชดเชยคืนให้ พบว่าหากบริษัทลงทุนโครงการวิจัยและพัฒนาแล้วมีค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนา 100 บาท (ก) บริษัททั่วไปจะได้รับการสนับสนุนจากภาครัฐเป็นจำนวน 40 บาท (ข) วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (ในรอบระยะเวลาบัญชี 2560) จะได้รับการสนับสนุนจากภาครัฐเป็นจำนวน 20 บาท (ค) ผู้ประกอบการรายใหม่ และวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (ในรอบระยะเวลาบัญชี 2559) จะไม่สามารถใช้ประโยชน์ทางภาษีได้ เนื่องจากบริษัทไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

ประเทศไทยมีวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเกินกว่าร้อยละ 98 ของจำนวนบริษัททั้งหมด ภายใต้ระบบการหักจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติม การลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลภายในอนาคตจะส่งผลกระทบต่อสัดส่วนการบรรเทาภาระภาษีที่รัฐชดเชยให้อย่างมีนัยสำคัญ โดยเฉพาะส่งผลกระทบต่อ การตัดสินใจหรือดึงดูดการลงทุนโครงการวิจัยและพัฒนาของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม แม้ว่าการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลดังกล่าวจะเป็นเพียงมาตรการชั่วคราว ครอบคลุมระยะเวลาเพียงแค่สองหรือสามปีก็ตาม

หากภาครัฐต้องการกระตุ้นการวิจัยและพัฒนาอย่างแท้จริง มาตรการหักจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติมในปัจจุบันอาจจะยังไม่เพียงพอ ประกอบกับระบบการหักจ่ายเพิ่มเติมไม่สามารถบรรเทาภาระภาษีแก่ผู้ขอรับการส่งเสริมได้ทุกสถานการณ์ ตัวอย่าง หากบริษัทไม่มีกำไรจากการดำเนินธุรกิจ บริษัทต้องนำสิทธิประโยชน์ทางภาษีในรูปของผลขาดทุนสุทธิยกยอดไปใช้ในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไปเท่านั้น มิใช่การบรรเทาภาระภาษีในปีภาษีปัจจุบันซึ่งเป็นปีภาษีที่บริษัทต้องการความช่วยเหลือทางการเงินจากภาครัฐมากที่สุด หากรัฐต้องการส่งเสริมการวิจัยและพัฒนามากขึ้น ก็จำเป็นต้องนำระบบเครดิตภาษีมาใช้บังคับเพื่อจ่ายเครดิตภาษีคืนในรูปของเงินสด นอกจากนี้ ลำพังแต่เพียงการเพิ่มอัตราการหักจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติมก็มีอาจเพียงพอสำหรับกระตุ้นการลงทุนในโครงการวิจัยและพัฒนา ภาครัฐควรพิจารณาเพิ่มเติมรูปแบบของสิทธิประโยชน์ อาทิ การเปลี่ยนรูปแบบการคำนวณฐานมาตรการจูงใจทางภาษีเป็นฐานส่วนเพิ่ม (Incremental-based) การนำสิทธิประโยชน์ไปหักลบกับฐานภาษีค่าจ้างหรือฐานเงินสมทบประกันสังคม ซึ่งจะทำให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่จำเป็นต้องมีกำไรจากการดำเนินธุรกิจ แต่สามารถได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี ภาครัฐอาจจะต้องยอมเสี่ยงประมาณหรือยอมสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมเพื่อส่งเสริมการลงทุนวิจัยและพัฒนา ซึ่งจะเป็นปัจจัยต่อการเจริญเติบโตของประเทศอย่างยั่งยืน

## 5.2.2 ปัญหามาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของประเทศ ไทยขาดเป้าหมายในการส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม

ในการนำมาตราการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาฉบับนี้ใช้ รัฐไม่สามารถกำหนดหลักเกณฑ์การให้สิทธิประโยชน์โดยเฉพาะเจาะจงได้ แต่รัฐสามารถออกแบบ

มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาบางประเภทได้ มาตรการจูงใจทางภาษีของไทยขาดเป้าหมายการส่งเสริมอย่างชัดเจน (Explicit Targeting) อาทิ การเลือกส่งเสริมตามภูมิภาค การเลือกส่งเสริมตามขนาด การเลือกส่งเสริมตามระยะเวลาการดำเนินงาน การเลือกส่งเสริมตามสาขาของเทคโนโลยี เป็นต้น

เมื่อพิจารณาเป้าหมายของมาตรการจูงใจทางภาษีในต่างประเทศ พบว่าฝรั่งเศสให้สิทธิประโยชน์เพิ่มแก่วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่เพิ่งประกอบกิจการ (JEI) บริษัทจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลในปีภาษีแรก และลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในปีภาษีที่สอง ยกเว้นการจ่ายเงินสมทบประกันสังคม ยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินสำหรับอาคารหรือสิ่งปลูกสร้างเนเธอร์แลนด์ส่งเสริมบริษัทที่เพิ่งประกอบกิจการ (WBSO) บริษัทสามารถขอรับเครดิตภาษีเป็นสัดส่วนที่มากกว่าบริษัททั่วไป และสหราชอาณาจักรส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs Scheme) บริษัทสามารถหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเป็นสัดส่วนที่มากกว่าบริษัททั่วไป และสามารถขอคืนเครดิตภาษีเป็นจำนวนที่มากกว่าเช่นเดียวกัน

ปัจจุบัน บริษัทที่เพิ่งเริ่มประกอบกิจการ และวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมของไทยได้รับการส่งเสริมจากภาครัฐทางภาษีและมิใช่ทางภาษีหลายประการ อาทิ โครงการสินเชื่อดอกเบี้ยต่ำเพื่อเป็นเงินทุนหมุนเวียนให้แก่วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม โครงการปรับปรุงหลักเกณฑ์และเงื่อนไขการค้ำประกันสินเชื่อโครงการ Portfolio Guarantee Scheme ระยะที่ 5 มาตรการสนับสนุนวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมผ่านการร่วมลงทุน และมาตรการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม<sup>87</sup> อย่างไรก็ตาม มาตรการดังกล่าวเป็นเพียงมาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนและร่วมลงทุน หรือเพื่อเป็นเงินทุนหมุนเวียนบรรเทาการขาดสภาพคล่องของบริษัทที่เพิ่งประกอบกิจการ และวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเท่านั้น มิได้มีจุดประสงค์เพื่อส่งเสริมการลงทุนวิจัยและพัฒนาอย่างเฉพาะเจาะจง นอกจากนี้ ประเทศไทยไม่มีมาตรการสนับสนุนโดยตรงเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล อาทิ การให้เงินสนับสนุนหรือเงินอุดหนุนโดยตรงแก่โครงการวิจัยและพัฒนา การให้กู้ยืมเงินในอัตราดอกเบี้ยต่ำแก่บริษัทที่ต้องการลงทุนในโครงการวิจัยและพัฒนาอย่างเช่นฝรั่งเศสหรือสหราชอาณาจักร ดังนั้น วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม หรือบริษัทที่เพิ่งประกอบกิจการภายในประเทศไทยจึงมีอุปสรรคเป็นอย่างมากในการเข้ามาลงทุนโครงการวิจัยและพัฒนา

<sup>87</sup> นพรัตน์ ทวี, “มาตรการคลังกระตุ้นเศรษฐกิจรัฐบาลพลเอกประยุทธ์ จันทร์โอชา,” สืบค้นเมื่อวันที่ 26 เมษายน พ.ศ.2559, [http://www.parliament.go.th/ewtadmin/ewt/parbudget/download/article/article\\_20160121160414.pdf](http://www.parliament.go.th/ewtadmin/ewt/parbudget/download/article/article_20160121160414.pdf).

วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมมีบทบาทสำคัญต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศไทย สร้างความมั่นคง และความยั่งยืนทางเศรษฐกิจในรูปของการจ้างงานและกระจายรายได้<sup>88</sup> การกำหนดให้วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเป็นเป้าหมายของมาตรการจูงใจทางภาษี จะสามารถลดอุปสรรคในการเข้ามาลงทุนวิจัยและพัฒนาได้ ลดปัญหาการเข้าถึงแหล่งเงินทุนภายนอก กล่าวคือ ในสถานการณ์ที่วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมมีกำไรสุทธิจากการดำเนินธุรกิจ จะสามารถได้รับการบรรเทาภาระภาษีจากการลงทุนโครงการวิจัยและพัฒนาได้มาก บริษัทจึงเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลน้อยลง และนำเงินส่วนต่างมาดำเนินธุรกิจต่อไป ส่วนวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่ไม่มีกำไรจากการดำเนินกิจการ หากภาครัฐต้องการส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาอย่างแท้จริง และยอมให้บริษัทสามารถขอเครดิตภาษีคืนในรูปของเงินสดแล้ว บริษัทจะสามารถได้รับเงินสดเพื่อนำมาใช้ดำเนินงานภายในบริษัท

### 5.2.3 ปัญหามาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของประเทศไทยไม่มีการบรรเทาภาระภาษีในภาษีที่ผู้ขอรับสิทธิประโยชน์ไม่มีกำไรจากการประกอบธุรกิจ

มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของประเทศไทย ตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2557 หรือตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 598) พ.ศ. 2559 ต่างผูกติดอยู่กับระบบภาษีเงินได้นิติบุคคล บริษัทจะสามารถได้รับประโยชน์ทางภาษีอย่างแท้จริงก็ต่อเมื่อมีกำไรจากการประกอบกิจการ หรือบริษัทต้องมีภาษีเงินได้นิติบุคคลที่พึงชำระเท่านั้น หากบริษัทไม่มีกำไรจากการประกอบกิจการแล้ว จะไม่สามารถได้รับประโยชน์จากการหักรายจ่ายเพิ่มเติมหรือเครดิตภาษีได้เลย ส่งผลต่อแรงจูงใจของบริษัทที่ไม่มีผลกำไรจากการประกอบกิจการ โดยเฉพาะอย่างยิ่งบริษัทที่เพิ่งเริ่มประกอบกิจการ บริษัทที่ขาดทุนจากการดำเนินธุรกิจอย่างต่อเนื่อง หรือบริษัทต่างๆ ที่อยู่ภายใต้ภาวะเศรษฐกิจตกต่ำ

มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของประเทศไทยไม่มีการบรรเทาภาระภาษีแก่บริษัทที่มีไม่มีกำไรจากการดำเนินธุรกิจ หรือไม่ได้ให้สิทธิในการจ่ายคืนเครดิตภาษีในรูปของเงินสด กล่าวคือ ภายใต้มาตรการเครดิตภาษี ตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2557 เรื่อง มาตรการส่งเสริมการลงทุนเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพการผลิต ข้อ 3 บริษัทที่มีโครงการวิจัยและพัฒนาจะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล 3 ปี เป็นสัดส่วนร้อยละ 50 ของเงินลงทุน ภายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ไม่มีภาษีเงินได้นิติบุคคลที่พึงชำระ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

<sup>88</sup> วิรุวิชญ์ เลิศไทยตระกูล, การสร้างเครือข่ายนวัตกรรมเพื่อการพัฒนาศักยภาพของธุรกิจ SMEs, สืบค้นเมื่อวันที่ 9 พฤษภาคม 2559, [http://www.bu.ac.th/knowledgecenter/executive\\_journal/july\\_dec\\_14/pdf/aw04.pdf](http://www.bu.ac.th/knowledgecenter/executive_journal/july_dec_14/pdf/aw04.pdf).

จะไม่สามารถได้รับการบรรเทาภาระภาษีภายในรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวได้เลย และภายใต้มาตรการหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติม ตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 598) พ.ศ. 2559 ภายในรอบระยะเวลาบัญชีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ยื่นขอรับรองโครงการวิจัยและพัฒนา และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวไม่มีกำไรจากการประกอบธุรกิจอย่างเพียงพอ บริษัทจะไม่สามารถได้รับการบรรเทาภาระภาษีจากการลงทุนโครงการวิจัยและพัฒนาได้เลย บริษัทจึงต้องนำสิทธิประโยชน์ทางภาษีในรูปผลขาดทุนสุทธิยกยอดไปใช้ในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (12) อย่างไรก็ตาม การยกยอดผลขาดทุนไปใช้ในอนาคตมีข้อจำกัดหลายประการ อาทิ บริษัทจะสามารถได้รับสิทธิประโยชน์อย่างแท้จริงก็ต่อเมื่อบริษัทมีกำไรจากการประกอบกิจการในปีภาษีอนาคต และการยกยอดเป็นสิทธิประโยชน์ที่บรรเทาภาระภาษีแก่บริษัทในปีภาษีถัดไปมิใช่ปีภาษีปัจจุบันที่บริษัทต้องการมากกว่า

นอกจากนี้ หลักเกณฑ์การนำผลขาดทุนสุทธิยกยอดไปใช้ในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป ตามประมวลกฎหมายภาษี มาตรา 65 ตรี (12) ยังไม่ได้กำหนดเงื่อนไขเพื่อป้องกันการแสวงหาผลประโยชน์ทางภาษีโดยมิชอบจากการเปลี่ยนผู้ถือหุ้น อาทิ การซื้อขายบริษัทในลักษณะของการเปลี่ยนมือผู้ถือหุ้นเพื่อใช้ประโยชน์ผลขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เป็นต้น

กล่าวโดยสรุป มาตรการหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติม และมาตรการเครดิตภาษีของประเทศไทยไม่มีการบรรเทาภาระภาษีในปีภาษีที่บริษัทไม่สามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษี หรือไม่มีการจ่ายเครดิตภาษีคืนในรูปของเงินสด ทั้งนี้ การจ่ายคืนเครดิตภาษีในรูปเงินสดจะสามารถช่วยเหลือบริษัทที่มีการลงทุนโครงการวิจัยและพัฒนา แต่ไม่มีกำไรจากการดำเนินธุรกิจอันเนื่องมาจากการประสบภาวะทางเศรษฐกิจ บริษัทสามารถนำเงินดังกล่าวมาใช้จ่ายในการดำเนินธุรกิจต่อไปซึ่งสร้างความยืดหยุ่นในการประกอบธุรกิจ นอกจากนี้ การจ่ายคืนเครดิตภาษีในรูปของเงินสดยังสามารถสร้างแรงจูงใจให้บริษัทลงทุนวิจัยและพัฒนาเพิ่มขึ้นได้ ถือเป็นหลักประกันอย่างหนึ่งของรัฐที่จะสามารถช่วยบรรเทาภาระภาษีแก่บริษัทที่ไม่สามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีได้ อย่างไรก็ตาม การจ่ายคืนเครดิตภาษีในรูปของเงินสดจะเป็นภาระทางการคลังอย่างมาก ผู้วางนโยบายควรชั่งน้ำหนักระหว่างประโยชน์จากการจ่ายคืนเครดิตภาษีเป็นเงินสด อาทิ การกระตุ้นการวิจัยและพัฒนาเพิ่มขึ้น กับต้นทุนของภาครัฐที่สูญเสียไปจากการแสวงหาผลประโยชน์โดยมิชอบ ต้นทุนในการบริหารมาตรการจูงใจทางภาษี เป็นต้น ประการสุดท้าย การจ่ายคืนเครดิตภาษีในรูปเงินสดนั้นเหมาะสมสำหรับการนำมาส่งเสริมบริษัทขนาดกลางและขนาดเล็กมากกว่า เนื่องจากบริษัทขนาดกลางและขนาดเล็กมีข้อจำกัดในการเข้าหาแหล่งเงินทุนมากกว่าบริษัทขนาดใหญ่ ในขณะที่บริษัทขนาดใหญ่สามารถวางแผนทางการเงิน หรือเข้าถึงแหล่งเงินทุนเพื่อใช้ในโครงการวิจัยและพัฒนาได้ง่ายกว่า



## 5.2.4 ปัญหามาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของประเทศ ไทยไม่มีระบบการประเมินผล (Evaluation)

มาตรการจูงใจทางภาษีที่ดีตามแนวทางของธนาคารโลก ควรถูกทบทวนอย่างเป็นประจำ (Reviewed Periodically) เพื่อเปรียบเทียบกับประโยชน์ทางเศรษฐกิจ กับงบประมาณและต้นทุนอื่นๆ ที่ภาครัฐต้องสูญเสียไป<sup>89</sup> เมื่อพิจารณาหลักการในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 167<sup>90</sup> ได้วางหลักให้ภาครัฐต้องรายงานการยกเว้นภาษีเฉพาะในรูปแบบต่างๆ ซึ่งส่งผลให้รัฐต้องขาดรายได้จากการใช้มาตรการจูงใจทางภาษี เพื่อแจ้งให้รัฐสภาทราบในรูปแบบของเอกสารงบประมาณ อย่างไรก็ตาม มาตรา 167 เป็นเพียงการแจ้งให้รัฐสภาทราบเท่านั้น แต่รัฐสภาไม่มีอำนาจในการยับยั้งการดำเนินนโยบายทางภาษีที่ก่อให้เกิดรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีแต่อย่างใด<sup>91</sup> และเมื่อพิจารณาในระดับย่อยลงมา การบริหารมาตรการจูงใจทางภาษีของประเทศไทยยังไม่มีระบบการประเมินผลหรือการวัดประสิทธิภาพของมาตรการจูงใจทางภาษีเลย อาทิ การประเมินมาตรการหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติม ตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 598) พ.ศ. 2559 หรือมาตรการเครดิตภาษี ตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2557 ในประเด็นว่ามาตรการจูงใจทางภาษีสามารถส่งเสริมให้ระดับค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มขึ้นหรือไม่ (Input Additionality) ประเมินผลกระทบของมาตรการจูงใจทางภาษี (Output Additionality) หรือการประเมินต้นทุนในการบริหารและประสิทธิภาพของมาตรการ (Administrative Costs and Efficiency) เป็นต้น

การขาดระบบประเมินผลมาตรการจูงใจทางภาษี ทำให้สรรพากรหรือคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนไม่สามารถประเมินได้ว่า มาตรการจูงใจทางภาษีเป็นเครื่องมือที่มีประสิทธิภาพในการนำมาส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาภายในประเทศไทยหรือไม่ มาตรการหักรายจ่าย

<sup>89</sup> Sebastian James, *supra note 74*, p.35.

<sup>90</sup> มาตรา 167 ในการนำเสนอร่างพระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่ายประจำปีงบประมาณ ต้องมีเอกสารประกอบซึ่งรวมถึงประมาณการรายรับ และวัตถุประสงค์ กิจกรรม แผนงาน โครงการ ในแต่ละรายการของการใช้จ่ายงบประมาณให้ชัดเจน รวมทั้งต้องแสดงฐานะการเงินการคลังของประเทศ เกี่ยวกับภาพรวมของภาวะเศรษฐกิจที่เกิดจากการใช้จ่ายและการจัดหารายได้ ประโยชน์และการขาดรายได้ จากการยกเว้นภาษีเฉพาะรายในรูปแบบต่างๆ ความจำเป็นในการตั้งงบประมาณผูกพันข้ามปี ภาระหนี้ และการก่องหนของรัฐและฐานะการเงินของรัฐวิสาหกิจ ในปีที่ย้อนอนุมัติงบประมาณนั้นและปีงบประมาณ ที่ผ่านมาเพื่อใช้ประกอบการพิจารณาด้วย.

<sup>91</sup> สุปรียา แก้วละเอียด, รายงานฉบับสมบูรณ์ เรื่อง การควบคุมความชอบด้วยกฎหมายของภาษีโดยองค์กรตุลาการในประเทศไทย, (ม.ป.ท. : ม.ป.พ., 2558), น.75.



วิจัยและพัฒนาเพิ่มเติมในปัจจุบันมีปัญหาอย่างไรบ้าง ควรเพิ่มเติมหรือแก้ไขในโครงสร้างของมาตรการจูงใจทางภาษีอย่างไรบ้าง ซึ่งจะเห็นได้จากการศึกษาประวัติศาสตร์มาตรการหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนา โดยกฎหมายฉบับแรก คือ พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 297) พ.ศ. 2539 ภายหลังจากต่อมาได้มีการตราพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 598) พ.ศ. 2559 ขึ้นใหม่ ทั้งที่สาระสำคัญของกฎหมายทั้งสองฉบับไม่ได้แตกต่างกันแต่อย่างใด เพียงแค่เพิ่มอัตราการหักรายจ่ายเพิ่มเติม และกำหนดเพดานในการขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีเท่านั้น

เมื่อเปรียบเทียบกับต่างประเทศจะพบว่าระบบการประเมินผลเป็นกลไกสำคัญในการปรับปรุงมาตรการจูงใจทางภาษีให้มีประสิทธิภาพ ตัวอย่าง การยกเลิกมาตรการหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติมของบริษัทใหญ่ภายในสหราชอาณาจักร (Large Scheme) หรือการยกเลิกมาตรการหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติมของเนเธอร์แลนด์ (RDA) แล้วมาขอรับสิทธิประโยชน์จากมาตรการเครดิตภาษีแทนได้ (WBBSO) การยกเลิกรูปแบบการคำนวณฐานภาษีชนิดส่วนเพิ่มของฝรั่งเศส (Incremental-based) เนื่องจากการใช้ฐานส่วนเพิ่มจะบิดเบือนแผนการลงทุนโครงการวิจัยและพัฒนาในระยะยาว และสร้างต้นทุนการบริหารแก่ภาครัฐมากกว่า เป็นต้น

### 5.3 แนวทางการกำหนดมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของประเทศไทย

ในการออกแบบมาตรการจูงใจทางภาษี ผู้วางนโยบายควรพิจารณาสภาพเศรษฐกิจลักษณะโครงสร้างทางภาษีในแต่ละประเทศประกอบด้วย ภายในหัวข้อนี้ ผู้ศึกษาขอเสนอแนวทางการปรับปรุงมาตรการจูงใจทางภาษีของประเทศไทย โดยสามารถจำแนกได้สี่ประการ คือ การทบทวนสิทธิประโยชน์ทางภาษีของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนและกรมสรรพากร การเพิ่มเติมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมให้เป็นเป้าหมายของมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีและนวัตกรรม การพิจารณาสหสิทธิประโยชน์ว่าด้วยการจ่ายคืนเครดิตภาษีในรูปแบบเงินสด และการเพิ่มเติมระบบการประเมินผลมาตรการจูงใจทางภาษี

#### 5.3.1 การทบทวนสิทธิประโยชน์ทางภาษีของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนและกรมสรรพากร

การทบทวนสิทธิประโยชน์ทางภาษีของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนและกรมสรรพากรสามารถจำแนกได้สามประการ คือ การแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายแม่บทที่ให้อำนาจเพื่อเป็นไปตามหลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากร การปรับปรุงมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา ซึ่งดำเนินการโดยกรมสรรพากรให้ครอบคลุมสิทธิประโยชน์ทางภาษีของ

คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน และการเสนอร่างพระราชกฤษฎีกาที่มีแนวความคิดในลักษณะของการเครดิตภาษี มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

### 5.3.1.1 การแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายแม่บทที่ให้อำนาจเพื่อเป็นไปตามหลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากร

กฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่กำหนดจำนวนส่วนแบ่งภาระสาธารณะของประชาชน การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีในรูปแบบของการลด ยกเว้น หรือเครดิตภาษี จะส่งผลกระทบต่อสถานะทางการคลังของประเทศ ทำให้รายได้สาธารณะหรือเงินคลังมีจำนวนน้อยลง แต่ภาระสาธารณะยังคงเดิม การจัดบริการสาธารณะของรัฐหรือการบริหารสถานะทางเศรษฐกิจของประเทศจึงเป็นไปอย่างไม่มีประสิทธิภาพ กระทั่งต่อผู้เสียภาษีทางอ้อม<sup>92</sup> และยังอาจเป็นสาเหตุของการจัดตั้งภาษีประเภทใหม่ หรือเพิ่มอัตราภาษีในอนาคต เพื่อชดเชยรายได้สาธารณะที่รัฐสูญเสียไปจากมาตรการจูงใจทางภาษีต่างๆ กระทั่งต่อสิทธิและเสรีภาพของประชาชน กระทั่งต่อจำนวนส่วนแบ่งภาระสาธารณะของประชาชนและเป็นภาระต่องบประมาณแผ่นดิน มิใช่เป็นเรื่องที่ฝ่ายบริหารสามารถออกกฎเกณฑ์ที่เป็นรายละเอียดเท่านั้น<sup>93</sup>

ในช่วงระยะเวลาที่ผ่านมา การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี (Tax Incentives) โดยคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนหรือกรมสรรพากรเองก็ดี ต่างออกอนุบัญญัติที่มีเนื้อหาเกินกว่าเจตนารมณ์ของกฎหมายแม่เสมอมา อาทิ การตราประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 2/2557 ที่มีเนื้อหาหรือขอบเขตเกินกว่าพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 มาตรา 16 วรรค 2 และมาตรา 31 หรือการออกพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 300) พ.ศ. 2539 ที่มีเนื้อหาในสาระสำคัญเกินกว่าประมวลรัษฎากร มาตรา 3 (1) ตามที่ได้กล่าวมาแล้ว แนวทางการแก้ไขเบื้องต้นสามารถพิจารณาได้สองรูปแบบ

แนวทางแรก การตรากฎหมายภาษีที่เกี่ยวข้องกับการส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาไว้ในประมวลกฎหมายภาษีหรือกฎหมายที่มีลำดับศักดิ์เทียบเท่าพระราชบัญญัติ ซึ่งเป็นกระบวนการตรากฎหมายที่ต้องผ่านรัฐสภาและเป็นไปตามหลักความยินยอม ดังเช่นแนวทางของสาธารณรัฐฝรั่งเศส ราชอาณาจักรเนเธอร์แลนด์ หรือสหราชอาณาจักร กล่าวคือ การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของฝรั่งเศสได้รับการตราไว้ในประมวลกฎหมายภาษี (Code Général des Impôts) มาตรา 244 quarter b และมาตรา 199 ter b การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของเนเธอร์แลนด์ได้รับการตราไว้ในพระราชบัญญัติว่าด้วยลดการส่ง

<sup>92</sup> สุปรียา แก้วละเอียด, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 91*, น.71.

<sup>93</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 75*, น.93-94.

ภาษีเงินได้คืนและเงินสมทบประกันสังคม ค.ศ. 1995 (Wet Vermindering Afdracht Loonbelasting en Premie Voor de Volksverzekeringen) ส่วนการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของสหราชอาณาจักรได้รับการตราไว้ในพระราชบัญญัติภาษีเงินได้นิติบุคคล ค.ศ. 2009 (Corporation Tax Act)

ภายใต้บริบทกฎหมายภาษีของประเทศไทยตามข้อเสนอแรก ผู้ศึกษาเห็นว่าควรตรามาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาไว้ในประมวลรัษฎากรโดยตรงในลักษณะของการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ตามหมวด 3 ภาษีเงินได้ ส่วนที่ 3 การเก็บภาษีจากบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล อาทิ การตราประมวลรัษฎากร มาตรา 65 เบญจ ขึ้นมาใหม่ ทั้งนี้ควรมีเนื้อหาหลักเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาที่มีคุณสมบัติขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี อัตราสิทธิประโยชน์ทางภาษี รูปแบบการคำนวณสิทธิประโยชน์ ส่วนรายละเอียดย่อย อาทิ รายละเอียดเกี่ยวกับการคำนวณค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาในแต่ละประเภท โครงการที่สามารถยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีได้ โครงการที่ไม่สามารถยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีได้ อัตราสิทธิประโยชน์ทางภาษีในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี อัตราการจ่ายคืนเครดิตภาษี กรมสรรพากรหรือสำนักงานพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีแห่งชาติสามารถตราอนุบัญญัติออกมาในภายหลังเพื่ออธิบายขั้นตอนหรือวิธีการดังกล่าว

การตรากฎหมายภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา (Tax Incentives) ตามแนวทางแรกไว้ในประมวลรัษฎากร เป็นกระบวนการที่ดำเนินการผ่านความเห็นชอบของรัฐสภาทำให้เกิดการตรวจสอบการใช้จ่ายเงินงบประมาณและเกิดความโปร่งใสในการใช้เงินงบประมาณนั้น สอดคล้องกับหลักความชอบด้วยกฎหมายของภาษีและหลักความยินยอม รัฐสามารถควบคุมรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีได้ (Tax Expenditures)<sup>94</sup> อย่างไรก็ตาม การตรากฎหมายที่มีลำดับศักดิ์เทียบเท่าพระราชบัญญัติ หรือการตรากฎหมายแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรเพื่อให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่การลงทุนในโครงการวิจัยและพัฒนาขั้นต้นหรือกระบวนการ และต้องใช้เวลาเป็นจำนวนมาก ฝ่ายบริหารหรือกรมสรรพากรจึงขาดความยืดหยุ่นในการตราอนุบัญญัติเพื่อส่งเสริมการลงทุนในด้านต่างๆ

แนวทางที่สอง การแก้ไขกฎหมายแม่บทที่ให้อำนาจเพื่อรองรับการตรากฎหมายลำดับรองหรือพระราชกฤษฎีกาที่มีลักษณะของการเครดิตภาษี อาทิ การแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร มาตรา 3 (1) โดยมีใจความว่า “ลดอัตรา ยกเว้นภาษี และเครดิตภาษี เพื่อให้เหมาะสมกับเหตุการณ์ กิจการ หรือสภาพของท้องที่บางแห่งหรือทั่วไป”

<sup>94</sup> สุปรียา แก้วละเอียด, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 91*, น.73.

การแก้ไขกฎหมายแม่บทตามแนวทางที่สองมีข้อดี คือ สร้างความยืดหยุ่นแก่กรมสรรพากรในการตรากฎหมายลำดับรองเพื่อส่งเสริมการลงทุนในด้านต่างๆ รวมถึงการส่งเสริมการลงทุนในโครงการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี กรมสรรพากรสามารถตราพระราชกฤษฎีกาขึ้นเองโดยไม่ต้องขออนุมัติความเห็นชอบจากฝ่ายนิติบัญญัติ อย่างไรก็ตาม การให้อำนาจฝ่ายบริหารสามารถตราพระราชกฤษฎีกาเพื่อส่งเสริมการลงทุนเฉพาะต่างๆ ส่งผลให้ภาครัฐไม่สามารถควบคุมรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีได้ (Tax Expenditures) ไม่มีความโปร่งใสเนื่องจากไม่สามารถตรวจสอบผลประโยชน์ซ้อนเร้นภายใต้มาตรการจูงใจทางภาษี รวมทั้งกรมสรรพากรไม่สามารถประเมินความคุ้มค่าหรือผลลัพธ์ของมาตรการจูงใจทางภาษีได้<sup>95</sup> นอกจากนี้ เมื่อพิจารณาประมวลรัษฎากร มาตรา 3 ซึ่งเป็นกฎหมายแม่ มีเนื้อหาให้อำนาจกรมสรรพากรในการตราอนุบัญญัติหรือพระราชกฤษฎีกาที่กว้างมาก กล่าวคือ ไม่มีการกำหนดขอบเขตของคำว่า “เหมาะสมกับเหตุการณ์ กิจการ หรือสภาพของท้องถิ่นบางแห่งหรือทั่วไป”

กล่าวโดยสรุป ผู้ศึกษาขอเลือกแนวทางการแก้ไขกฎหมายแม่บทที่ให้อำนาจเพื่อรองรับการตราพระราชกฤษฎีกาที่มีลักษณะของการเครดิตภาษี เพื่อสร้างความยืดหยุ่นแก่กรมสรรพากรในการส่งเสริมการลงทุนและกระตุ้นเศรษฐกิจบางประเภท ทั้งนี้ ภายใต้เงื่อนไขว่าในการตราพระราชกฤษฎีกาเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาขึ้นมาใหม่ ภาครัฐต้องกำหนดเพดานหรือลำดับชั้นของอัตราสิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อจำกัดรายได้ที่พึงสูญเสียไปบางส่วน และฝังระบบประเมินผล (Evaluation) ไว้ในมาตรการจูงใจทางภาษี เพื่อประเมินความคุ้มค่าหรือประสิทธิภาพในการจูงใจลงทุนวิจัยและพัฒนาซึ่งผู้ศึกษาจะได้กล่าวต่อไป

### 5.3.1.2 การปรับปรุงมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาซึ่งดำเนินการโดยกรมสรรพากรให้ครอบคลุมสิทธิประโยชน์ทางภาษีของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน

แนวทางการแก้ปัญหาความซ้ำซ้อนทางหน้าที่เกี่ยวกับการส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาสามารถจำแนกได้สองประการ แนวทางแรก การพิจารณาลดบทบาทของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนอันเกี่ยวข้องกับ การวิจัยและพัฒนา หรือลดบทบาทในการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีไปเลย คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนจึงมีหน้าที่แต่เพียงอำนวยความสะดวกหรือดูแลสิทธิประโยชน์ที่มีใช้ทางภาษี แล้วให้กรมสรรพากรเป็นเพียงหน่วยงานเดียวที่ทำหน้าที่ให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี อย่างไรก็ตาม การเลือกแนวทางแรกนี้ จะต้องเสนอให้ยกเลิกประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2557 และต้องเสนอแก้ไขกฎหมายหลายประการซึ่งมีขั้นตอน

<sup>95</sup> สุปรียา แก้วละเอียต, *เพ็งอ้าง*, น.74-75.

มากมาย และแนวทางที่สอง การพิจารณาปรับปรุงมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของกรมสรรพากร ในรูปแบบของการตราพระราชกฤษฎีกา เพื่อให้ครอบคลุมสิทธิประโยชน์ทางภาษีของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ในลักษณะของการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอย่างเฉพาะกับการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอย่างทั่วไป และไม่ไปยุ่งเกี่ยวกับกฎหมายของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน เป้าหมายของแนวทางที่สอง คือ การดึงดูดบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลให้มาขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากกรมสรรพากรมากกว่าการขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน จนกระทั่งไม่มีกิจการใดมาขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2557 ข้อ 3 เลย มีข้อพิจารณา ดังนี้

ประการแรก ผู้ศึกษาขอเลือกปรับปรุงมาตรการจูงใจทางภาษีที่ดำเนินการโดยกรมสรรพากร เนื่องจากคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนมีอำนาจในการตรากฎหมายเพื่อส่งเสริมการลงทุนที่จำกัดมากกว่ากรมสรรพากร โดยคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนมีอำนาจตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ 3) พ.ศ.2544 มาตรา 16 “ในการส่งเสริมกิจการที่สำคัญและเป็นประโยชน์ในด้านเศรษฐกิจ สังคม และความมั่นคงของประเทศ กิจการผลิตเพื่อส่งออกไปจำหน่ายต่างประเทศ กิจการที่ใช้ทุนแรงงานหรือบริการในอัตราสูง หรือกิจการที่ใช้ผลิตผลการเกษตร หรือทรัพยากรธรรมชาติเป็นวัตถุดิบ ซึ่งคณะกรรมการเห็นว่ากิจการนั้นยังไม่มีในราชอาณาจักร หรือมีในราชอาณาจักรไม่เพียงพอ หรือกรรมวิธีการผลิตยังไม่ทันสมัย” ข้อจำกัดดังกล่าวทำให้คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนไม่สามารถให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีได้อย่างทั่วไป ในขณะที่กรมสรรพากรมีอำนาจตามความมาตรา 22 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย (ฉบับชั่วคราว) พุทธศักราช 2557 และมาตรา 3 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 กรมสรรพากรจึงไม่มีข้อจำกัดในการตรากฎหมายเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีและนวัตกรรม

ประการที่สอง ประเทศไทยเป็นสมาชิกขององค์การการค้าโลก (World Trade Organization: WTO) ซึ่งมีหน้าที่ในการลดอุปสรรคทางการค้า จัดทำกฎระเบียบการค้าระหว่างประเทศเพื่อสนับสนุนการค้าที่เสรีและเป็นธรรม มีกลไกตรวจสอบและทบทวนนโยบายการค้าของสมาชิก และเป็นเวทีระงับข้อพิพาททางการค้า<sup>96</sup> หลักการสำคัญในการดำเนินการค้าระหว่างประเทศ

<sup>96</sup> คณะผู้แทนถาวรไทยประจำองค์การการค้าโลกและองค์การทรัพย์สินทางปัญญาโลก, “ประเทศไทยกับองค์การการค้าโลก (World Trade Organization: WTO),” สืบค้นเมื่อวันที่ 25 มิถุนายน 2559, [http://www.thaiwto.com/PDFfiles/Articles/Article\\_Thailand%20and%20WTO\\_Pitak.pdf](http://www.thaiwto.com/PDFfiles/Articles/Article_Thailand%20and%20WTO_Pitak.pdf).

อาทิ การไม่เลือกปฏิบัติในการใช้มาตรการการค้าระหว่างประเทศ (Non-discrimination) การบังคับใช้มาตรการทางการค้าจะต้องมีความโปร่งใส (Transparency) การคุ้มครองผู้ผลิตภายในด้วยภาษีศุลกากรเท่านั้น (Tariff-only Protection) การส่งเสริมการแข่งขันทางการค้าที่เป็นธรรม (Fair Competition)<sup>97</sup>

การใช้มาตรการจูงใจทางภาษีโดยคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนอาจถูกร้องเรียนได้ง่ายว่าขัดต่อหลักการสำคัญในการดำเนินการค้าระหว่างประเทศหรือขัดต่อความตกลงขององค์การการค้าโลก ตัวอย่าง ภายใต้ความตกลงว่าการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้ (Agreement on Subsidies and Countervailing Measures: ASCM) การตรากฎหมายเพื่อส่งเสริมการลงทุนต้องระมัดระวังการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่มีลักษณะเป็นการอุดหนุนของภาครัฐ (Subsidy) อาทิ การยกเว้นอากรนำเข้าวัตถุดิบ การลดหรือยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ที่มีลักษณะเป็นการให้ความช่วยเหลือทางการเงินจากภาครัฐทั้งทางตรงและทางอ้อม หรือเป็นลักษณะของการสนับสนุนด้านรายได้หรือด้านราคา ทำให้อุตสาหกรรมภายในประเทศของผู้นำเข้าได้รับความเสียหายจากผลของการนำเข้าสินค้าที่ได้รับการอุดหนุน<sup>98</sup> นอกจากนี้ ประเทศไทยมีพันธกรณีต้องแจ้ง (Notify) การใช้มาตรการทางภาษีที่มีลักษณะเป็นการอุดหนุนแก่รัฐสมาชิกอย่างเพียงพอเพื่อประเมินผลกระทบทางการค้าและเพื่อตระหนักถึงกระบวนการทำงานของมาตรการดังกล่าว อาทิ การลดหรือยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล การยกเว้นอากรขาเข้าเครื่องจักรหรือวัตถุดิบ การหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติม<sup>99</sup> เป็นต้น

ประการที่สาม การเลือกให้คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนมีบทบาทในการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีมักกว่าอาจเป็นช่องว่างในการให้นำหนักการพิจารณาไปในทางที่จะมุ่งส่งเสริมการลงทุนมากกว่าการให้ความสำคัญกับรายได้ภาษีอากรของรัฐที่จะต้องสูญเสียไป<sup>100</sup> ดังนั้น

<sup>97</sup> สถาบันศึกษาความร่วมมือระหว่างประเทศแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, “WTO: องค์การการค้าโลก,” สืบค้นเมื่อวันที่ 25 มิถุนายน 2559, <http://www.apecthai.org/401-องค์การความร่วมมือทางเศรษฐกิจระหว่างประเทศที่สำคัญ/835-wto-องค์การการค้าโลก.html>

<sup>98</sup> คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, “Countervailing Duties (CVD),” สืบค้นเมื่อวันที่ 25 มิถุนายน 2559, <http://www.econ.tu.ac.th/econtuarchive/downloads/wto/dict/CVD.pdf>.

<sup>99</sup> Agreement on Subsidies and Countervailing Measures, Article 25.3.

<sup>100</sup> บันทึกความเห็นของท่านประภาศ คงเอียด ผู้พิพากษาในคดีหมายเลขแดงที่ 190/2553 ระหว่างบริษัท เอ็นเอ็มบี-มินิแบ จำกัด โจทก์ และกรมสรรพากร จำเลย, see also Sebastian James, *supra note 74*, p.23.



ผู้ศึกษาจึงเห็นว่ากรมสรรพากรในฐานะหน่วยงานจัดเก็บภาษี จึงควรมีบทบาทสำคัญในการส่งเสริมการลงทุนมากกว่าคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน

กล่าวโดยสรุป ผู้ศึกษาขอเลือกรูปแบบการแก้ปัญหาที่สอง เนื่องจากสามารถดำเนินการได้ง่ายที่สุด โดยมีต้องไปเกี่ยวข้องกับบรรดากฎหมายของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ทั้งนี้ การมุ่งเน้นปรับปรุงมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาที่ดำเนินการโดยกรมสรรพากร ควรให้สิทธิประโยชน์เทียบเท่ามาตรการเครดิตภาษี ตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2557 เรื่อง มาตรการส่งเสริมการลงทุนเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพการผลิต สำหรับเนื้อหาหรือสาระสำคัญในการแก้ไขหรือปรับปรุงมาตรการจูงใจทางภาษี ผู้ศึกษาจะขอเสนอในหัวข้อถัดไป

### 5.3.1.3 การเสนอร่างพระราชกฤษฎีกาที่มีแนวความคิดเครดิตภาษี

เมื่อพิจารณาประสิทธิภาพมาตรการจูงใจทางภาษีประเภทต่างๆ แล้ว การเครดิตภาษีเป็นเครื่องมือในการส่งเสริมการลงทุนที่มีประสิทธิภาพมากกว่าการหักรายจ่ายเพิ่มเติม บุคคลที่ได้รับสิทธิสามารถนำเครดิตภาษีนั้นมาหักออกจากภาษีเงินได้นิติบุคคลที่พึงชำระได้โดยตรง<sup>101</sup> ตามที่ได้กล่าวไปข้างต้น ผู้ศึกษาเห็นว่าการนำมาตรการหักรายจ่ายเพิ่มเติมมาใช้เพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาไม่เหมาะสมภายใต้ระบบภาษีของประเทศไทย กล่าวคือ วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมมีสัดส่วนเกินกว่าร้อยละ 98 ของบริษัทภายในประเทศไทย ประกอบกับอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่ต่ำ ดังนั้น วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมจึงได้รับการบรรเทาภาระภาษีอันเนื่องมาจากการลงทุนโครงการวิจัยและพัฒนาเป็นสัดส่วนที่น้อยมาก ส่งผลกระทบต่อแรงจูงใจของบริษัทในการลงทุนวิจัยและพัฒนา การเพิ่มอัตราสิทธิประโยชน์ทางภาษีมิใช่การแก้ปัญหาอย่างแท้จริง ในขณะที่หากการเลือกใช้มาตรการเครดิตภาษี การลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในอนาคต หรืออัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต่ำจะไม่ส่งผลกระทบต่อมูลค่าของเครดิตภาษี<sup>102</sup> นอกจากนี้ ภายใต้ระบบเครดิต ผู้วางนโยบายสามารถกระตุ้นการลงทุนวิจัยและพัฒนาโดยใช้วิธีการที่หลากหลายมากกว่า อาทิ การจ่ายคืนเครดิตภาษีในรูปของเงินสด การคำนวณรายจ่ายแบบฐานส่วนเพิ่ม การนำเครดิตภาษีมาหักกลับกับเงินสมทบประกันสังคมที่บริษัทต้องจ่าย เป็นต้น รายละเอียดโครงสร้างของมาตรการจูงใจทางภาษีประเภทเครดิตภาษี มีดังต่อไปนี้

ประการแรก ค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาที่มีคุณสมบัติขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี แม้บางประเทศจะกำหนดค่าใช้จ่ายไว้อย่างกว้าง อาทิ ค่าสิทธิและค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักรหรืออุปกรณ์ของเครื่องจักร ค่าใช้จ่ายในการคุ้มครองสิทธิพ่นนอกประเทศ อย่างไรก็ตาม

<sup>101</sup> Sebastian James, *supra* note 84, pp.31-32.

<sup>102</sup> OECD, *supra* note 79.

ผู้ศึกษาเห็นว่าควรให้ความสำคัญแก่เพียงค่าตอบแทนพนักงานหรือนักเทคนิคในโครงการวิจัยและพัฒนาเท่านั้น (R&D Wages) เนื่องจากบุคลากรภายในโครงการวิจัยและพัฒนาเป็นช่องทางการรั่วไหลขององค์ความรู้ ค่าตอบแทนพนักงานสามารถสร้างผลกระทบภายนอก (Strongest Externality) ได้มากกว่ารายจ่ายฝ่ายทุนและรายจ่ายประเภทอื่นๆ<sup>103</sup> แต่การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเฉพาะแก่เพียงรายจ่ายจากการว่าจ้างนักวิจัยหรือนักวิศวกรภายในโครงการวิจัยและพัฒนา จะทำให้ฐานของมาตรการจูงใจทางภาษีแคบเกินไป ส่งผลกระทบต่อมูลค่าของสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่บริษัทจะพึงได้รับจากมาตรการ ดังนั้น การกำหนดรายจ่ายวิจัยและพัฒนาที่มีคุณสมบัติขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี ตามแนวทางการทำงาน เรื่อง หลักเกณฑ์และแนวปฏิบัติการพิจารณารับรองโครงการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี ของสำนักงานพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีแห่งชาติจึงมีความเหมาะสมแล้ว นอกจากนี้ ผู้ศึกษามีความเห็นว่าการใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาที่มีสิทธิขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี เป็นบทบัญญัติที่มีความสำคัญในฐานะของฐานมาตรการจูงใจทางภาษี จึงควรถูกบัญญัติไว้ในกฎหมายเทียบเท่าพระราชกฤษฎีกา มิใช่แค่ในแนวทางการทำงานทั่วไปเท่านั้น

ประการที่สอง ในการยื่นขอรับรองโครงการวิจัยและพัฒนา การพิจารณารับรองไม่ได้ให้ความสำคัญกับผลลัพธ์ของงานวิจัยและพัฒนา ว่าต้องสร้างผลลัพธ์ที่ใหม่ในระดับใด มีแต่เพียงกำหนดว่าผลลัพธ์ของงานวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีจะต้องมีลักษณะสอดคล้องกับลักษณะการดำเนินงานทางธุรกิจของบริษัทเจ้าของโครงการ และบริษัทเจ้าของโครงการเป็นผู้ใช้ประโยชน์จากผลลัพธ์ที่ได้ดังกล่าวเท่านั้น ส่งผลต่อคุณภาพของงานวิจัยและพัฒนาที่ออกมา หากพิจารณาหลักการในทางทฤษฎี นิยามความแปลกใหม่ในระดับโลกจะสร้างผลกระทบภายนอกเชิงบวกแก่สังคมมากที่สุด ในขณะที่นิยามความแปลกใหม่ในระดับประเทศและระดับบริษัทจะก่อให้เกิดการลอกเลียนแบบนวัตกรรมข้ามประเทศหรือข้ามบริษัทมากกว่า อย่างไรก็ตาม เนื่องจากประเทศไทยมีระดับเทคโนโลยีที่ต่ำและระดับการวิจัยพัฒนานี้น้อย ดังนั้น การนิยามความแปลกใหม่ในระดับบริษัทจึงน่าจะเหมาะสมกับบริบทของประเทศมากกว่า ผู้ศึกษาเห็นว่าคณะกรรมการพิจารณาโครงการวิจัยและพัฒนาควรกำหนดหลักเกณฑ์งานวิจัยที่สามารถยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีเพิ่มเติม อย่างน้อยควรสร้างความแปลกใหม่ในระดับบริษัท

ประการที่สาม การเลือกใช้ฐานปริมาณหรือฐานส่วนเพิ่ม ปัจจุบัน มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของประเทศไทย ตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 598) พ.ศ. 2559 และตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2557 เรื่อง มาตรการส่งเสริมการลงทุนเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพการผลิต มีรูปแบบของการคำนวณสิทธิประโยชน์แต่เพียงฐานปริมาณ (Volume-based) เท่านั้น กล่าวคือ บริษัทสามารถนำค่าใช้จ่ายวิจัย

<sup>103</sup> Bas Straathof, *supra* note 25, p.76.

และพัฒนาที่มีคุณสมบัติขอรับสิทธิประโยชน์ มาคำนวณสิทธิประโยชน์ทางภาษีได้เต็มจำนวน แม้ว่า การเลือกใช้ฐานปริมาณจะทำให้ภาครัฐมีต้นทุนในการบริหารจัดการต่ำ และภาคเอกชนมีค่าใช้จ่ายใน การปฏิบัติตามกฎหมายน้อย รูปแบบการคำนวณไม่ซับซ้อน แต่การใช้ฐานปริมาณจะเป็นภาระ ทางการคลังมากกว่า ในขณะที่ฐานส่วนเพิ่มสามารถจูงใจให้บริษัทเพิ่มระดับการวิจัยและพัฒนาได้ มากกว่าฐานปริมาณ แต่มักจะบิดเบือนแผนการลงทุนวิจัยและพัฒนาขนาดใหญ่ในระยะยาว สร้าง ต้นทุนในการบริหารจัดการและการปฏิบัติตามกฎหมายสูง<sup>104</sup>

อย่างไรก็ตาม แม้ว่าฐานส่วนเพิ่มจะเหมาะสมสำหรับนำมากระตุ้นการใช้ ง่ายวิจัยและพัฒนาภายในประเทศไทย เนื่องจากโครงสร้างของบริษัทภายในประเทศไทยส่วนใหญ่ เป็นวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม และบริษัทดังกล่าวยังมีศักยภาพในการลงทุนวิจัยและพัฒนา เพิ่มเติมได้ก็ตาม แต่การใช้ฐานส่วนเพิ่มจะทำให้มาตรการจูงใจทางภาษีมีความสลับซับซ้อนเป็นอย่างมาก ทำให้ต้นทุนในการบริหารงานของภาครัฐ และต้นทุนการปฏิบัติตามกฎหมายของภาคเอกชน สูงขึ้น และอัตราส่วนสิทธิประโยชน์ทางภาษีของประเทศไทยที่สูงอยู่แล้ว เพื่อมิให้ขัดต่อข้อเสนอใน ภาพรวม ผู้ศึกษาจึงเห็นว่าไม่สมควรนำฐานส่วนเพิ่มมาใช้เพื่อกระตุ้นการวิจัยและพัฒนาของ ประเทศไทยในปัจจุบัน

ประการที่สี่ อัตราเครดิตภาษีสำหรับบริษัททั่วไปที่พึงได้รับการบรรเทา ภาระภาษีอันเนื่องมาจากการลงทุนโครงการวิจัยและพัฒนา สามารถพิจารณาได้ดังนี้

ตารางที่ 5.11 เปรียบเทียบอัตราภาษีของมาตรการจูงใจทางภาษีภายในประเทศไทย

	ประกาศคณะ กรรมการฯ ที่ 1/57	พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 598) พ.ศ. 2559		
		บริษัททั่วไป	วิสาหกิจขนาดกลาง และขนาดย่อม	ผู้ประกอบการ ใหม่
อัตราภาษี เงินได้นิติบุคคล		ร้อยละ 20	ร้อยละ 10	ยกเว้นภาษีเงิน ได้นิติบุคคล
อัตรากำไรบรรเทา ภาระภาษี	ร้อยละ 50	ร้อยละ 40 (200%×20%)	ร้อยละ 20 (200%×10%)	ร้อยละ 0 (200%×0%)

ภายใต้พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 598) พ.ศ. 2559 บริษัทสามารถหัก รายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติมได้ร้อยละ 200 หรือหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติมได้สองเท่า เมื่อ

<sup>104</sup> *Ibid.*, p.75.

นำมาคำนวณกับอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล เพื่อหาอัตราการบรรเทาภาระภาษีจากภาครัฐที่แท้จริง พบว่า (ก) บริษัททั่วไปจะได้รับการบรรเทาภาระภาษีจากภาครัฐร้อยละ 40 ของรายจ่ายวิจัยและพัฒนา (ข) วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ในรอบระยะเวลาบัญชี 2560 จะได้รับการบรรเทาภาระภาษีจากภาครัฐร้อยละ 20 ของรายจ่ายวิจัยและพัฒนา (ค) ผู้ประกอบการใหม่จะไม่ได้รับการบรรเทาภาระภาษีจากภาครัฐ และ (ง) บริษัทที่มีการลงทุนเพื่อการวิจัยและพัฒนา ตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2557 จะได้รับการบรรเทาภาระภาษีจากภาครัฐร้อยละ 50 ของรายจ่ายวิจัยและพัฒนา เมื่อพิจารณาอัตราการบรรเทาภาระภาษีที่แท้จริงของมาตรการจูงใจทางภาษีแต่ละประเภทแล้ว เพื่อให้สอดคล้องกับข้อเสนอในภาพรวม ผู้ศึกษาเห็นว่าอัตราเครดิตภาษีทั่วไปควรเท่ากับร้อยละ 50 ของรายจ่ายวิจัยและพัฒนา ซึ่งเท่ากับอัตราเครดิตภาษี ตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2557

ประการที่ห้า การออกแบบมาตรการจูงใจทางภาษีควรกำหนดลำดับชั้นของอัตราภาษีหรือเพดานของสิทธิประโยชน์ เพื่อจำกัดรายได้ของรัฐที่สูญเสียจากมาตรการจูงใจทางภาษี<sup>105</sup> ผู้ศึกษาขอเสนอเพดานของพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 598) พ.ศ. 2559 มาตรา 5 ซึ่งวางหลักไว้ว่า เมื่อรวมสิทธิประโยชน์ทางภาษีของการหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาในเท่าแรกและเท่าที่สองแล้ว สิทธิในการยกเว้นภาษีเงินได้ตามพระราชกฤษฎีกานี้ ต้องไม่เกิน (ก) ร้อยละหกสิบ เฉพาะส่วนของรายได้ที่ไม่เกินห้าสิบล้านบาท (ข) ร้อยละเก้า เฉพาะส่วนของรายได้ที่เกินห้าสิบล้านบาท แต่ไม่เกินสองร้อยล้านบาท และ (ค) ร้อยละหก เฉพาะส่วนของรายได้ที่เกินสองร้อยล้านบาท

ตารางที่ 5.12 แสดงมูลค่าเพดานสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 598) พ.ศ.2559

	หักรายจ่ายเพิ่มเติมเท่าแรก	หักรายจ่ายเพิ่มเติมเท่าที่สอง		
		ร้อยละหกสิบของรายได้ที่ไม่เกินห้าสิบล้านบาท	ร้อยละเก้าของรายได้ที่เกินห้าสิบล้านบาท แต่ไม่เกินสองร้อยล้านบาท	ร้อยละหกของรายได้ที่เกินสองร้อยล้านบาท
เพดาน	ไม่ได้กำหนดเพดาน	ร้อยละหกสิบของรายได้ที่ไม่เกินห้าสิบล้านบาท	ร้อยละเก้าของรายได้ที่เกินห้าสิบล้านบาท แต่ไม่เกินสองร้อยล้านบาท	ร้อยละหกของรายได้ที่เกินสองร้อยล้านบาท
มูลค่าเพดาน	เต็มจำนวน	30 ล้านบาท (50ล้านบาท×60%)	13.5 ล้านบาท (150ล้านบาท×9%)	-

<sup>105</sup> *Ibid.*, p.78.

ภายใต้มาตรการเครดิตภาษี การจำกัดรายได้ของรัฐที่สูญเสียจาก มาตรการจูงใจทางภาษี ผู้ศึกษาเห็นว่าควรกำหนดในลักษณะลำดับชั้นของอัตราภาษีมากกว่าการ กำหนดเพดาน เนื่องจากการกำหนดเพดานโดยอิงอยู่กับรายได้ของบริษัท ส่งผลให้มาตรการจูงใจทาง ภาษีสลับซับซ้อนมากกว่าการกำหนดในลักษณะของลำดับชั้นของอัตราภาษี

รูปแบบของการกำหนดลำดับชั้น ได้แก่ บริษัททั่วไป สามารถเครดิตภาษี ได้ร้อยละ 50 ของรายจ่ายวิจัยและพัฒนา 43.5 ล้านบาทแรก (ตัวเลข 43.5 ล้านบาทมาจากการนำ 30 ล้านบาทรวมกับ 13.5 ล้านบาท) และสามารถเครดิตภาษีได้ร้อยละ 20 ของรายจ่ายวิจัยและ พัฒนาส่วนที่เกินจาก 43.5 ล้านบาทแรก ทั้งนี้ อัตราเครดิตภาษีและเพดานค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนา อาจจะเพิ่มหรือลดในภายหลังเพื่อให้เหมาะสมกับหรือสภาพเศรษฐกิจของประเทศไทย

ประการที่หก รัฐควรให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเพิ่มเติมสำหรับการร่วมมือ วิจัยและพัฒนาระหว่างบริษัทเอกชนกับหน่วยงานของภาครัฐ อาทิ สถาบันการศึกษา เนื่องจาก สามารถช่วยลดต้นทุน และความเสี่ยงในโครงการวิจัยและพัฒนา ก่อให้เกิดการรั่วไหลขององค์ความรู้ มากกว่าการวิจัยและพัฒนาทั่วไป<sup>106</sup> โดยสามารถเลือกส่งเสริมความร่วมมือได้หลายรูปแบบ อาทิ (ก) หากบริษัทมีรายจ่ายวิจัยและพัฒนา เนื่องจากการร่วมมือวิจัยและพัฒนา กับสถาบันการศึกษาหรือ หน่วยงานของภาครัฐใดๆ บริษัทสามารถนำรายจ่ายวิจัยและพัฒนาดังกล่าวมาลงเป็นฐานเพื่อขอรับ สิทธิประโยชน์ทางภาษีได้สองเท่า หรือ (ข) หากบริษัทมีรายจ่ายวิจัยและพัฒนา เนื่องจากการร่วมมือ วิจัยและพัฒนา กับสถาบันการศึกษาหรือหน่วยงานของภาครัฐใดๆ บริษัทสามารถนำรายจ่ายวิจัยและ พัฒนาดังกล่าวมาขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีในอัตราสูงมากขึ้น อย่างไรก็ตาม เพื่อให้สอดคล้องกับ ข้อเสนอในภาพรวม ผู้ศึกษาเห็นว่าควรกำหนดรูปแบบส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา ร่วมระหว่างภาครัฐ กับเอกชนของประเทศไทยนั้น ควรให้สิทธิแก่บริษัทแค่เพียงสามารถนำรายจ่ายวิจัยและพัฒนา มาลง เป็นฐานเพื่อขอรับเครดิตภาษีได้สองเท่า นอกจากนี้ ไม่ควรให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเพิ่มเติมสำหรับ การร่วมมือวิจัยและพัฒนา ระหว่างบริษัทเอกชนและบริษัทเอกชนด้วยตนเอง เนื่องจากจะส่งผลต่อ สภาพของตลาดวิจัยและพัฒนาภายในประเทศ และบิดเบือนสภาพการแข่งขันการวิจัยและพัฒนา<sup>107</sup>

ประการที่เจ็ด เพิ่มเติมหลักเกณฑ์การขอรับสิทธิประโยชน์ซ้ำซ้อน กรณี บริษัทลงทุนโครงการวิจัยและพัฒนา แล้วได้รับเงินสนับสนุนหรือเงินอุดหนุนจากหน่วยงานของ ภาครัฐหรือเอกชนด้วยตนเอง ตามหลักการบัญชีที่ยอมรับทั่วไป บริษัทต้องนำเงินสนับสนุนหรือเงิน อุดหนุนดังกล่าวมาลงเป็นรายรับของบริษัท และบริษัทนำเงินสนับสนุนดังกล่าวไปใช้จ่ายเพื่อดำเนิน

<sup>106</sup> *Ibid.*, p.79.

<sup>107</sup> *Ibid.*, p.79.

กิจกรรมวิจัยและพัฒนา แล้วบริษัทยังสามารถนำรายจ่ายดังกล่าวมายื่นขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี ตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 598) พ.ศ. 2559 หรือตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2557 บริษัทจึงสามารถใช้ประโยชน์จากโครงการวิจัยและพัฒนาเพื่อมาขอรับการบรรเทาภาระ ภาษีและขอรับการสนับสนุนทางการเงินพร้อมกันโดยไม่มีกฎหมายใดห้ามไว้เลย หากเงินสนับสนุน หรือเงินอุดหนุนดังกล่าวจ่ายมาจากหน่วยงานของรัฐ หรือได้ผ่านการอนุมัติจากรัฐสภาซึ่งเป็น งบประมาณแผ่นดิน ภาครัฐจะสูญเสียงบประมาณเป็นจำนวนมาก

ในเบื้องต้น ผู้ศึกษาขอจำแนกเงินสนับสนุนหรือเงินอุดหนุนโครงการวิจัย และพัฒนาเป็นสองประเภท ประเภทแรก เงินสนับสนุนของภาครัฐ หมายถึง การแทรกแซงของ ภาครัฐด้วยวิธีการต่างๆ ส่งผลกระทบต่อการลงทุน และทำให้การแข่งขันถูกบิดเบือน อาทิ การใช้ มาตรการจูงใจทางภาษี การให้เงินสนับสนุน เป็นต้น ประเภทที่สอง เงินสนับสนุนหรือเงินอุดหนุนอื่น ที่มิใช่ความช่วยเหลือของภาครัฐ เป็นการสนับสนุนโครงการวิจัยและพัฒนาของภาคเอกชนต่างๆ

หลักเกณฑ์เพื่อป้องกันการขอรับสิทธิประโยชน์ซ้ำซ้อนควรถูกบัญญัติไว้ ในกฎหมายที่มีลำดับศักดิ์ระดับพระราชกฤษฎีกาขึ้นไปเฉกเช่นพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 598) พ.ศ. 2559 มาตรา 6 โดยควรพิจารณาเงื่อนไขดังต่อไปนี้ (ก) ประการแรก กรณีบริษัทได้รับเงินสนับสนุน จากภาคเอกชนในรูปแบบต่างๆ อันเนื่องมาจากโครงการวิจัยและพัฒนา แล้วบริษัทก็นำค่าใช้จ่ายวิจัย และพัฒนาดังกล่าวมายื่นขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี ผู้ศึกษาเห็นว่าเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา ของบริษัทที่ได้รับเงินสนับสนุน และเพื่อชดเชยปัญหาการขาดแคลนเงินลงทุนวิจัยและพัฒนาของ บริษัทเอกชน รัฐไม่ควรตัดสิทธิประโยชน์ทางภาษีของบริษัทที่ได้รับเงินสนับสนุน ดังนั้น หาก โครงการวิจัยและพัฒนาของบริษัทได้รับเงินสนับสนุนจากภาคเอกชน บริษัทจึงสามารถนำค่าใช้จ่าย วิจัยและพัฒนาดังกล่าวมาขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีเพิ่มเติมได้อีก (ข) ประการที่สอง กรณีบริษัท ได้รับเงินสนับสนุนโดยตรงจากรัฐสภา หรือหน่วยงานของรัฐต่างๆ อันเนื่องจากโครงการวิจัยและ พัฒนา แล้วบริษัทก็นำค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาจากโครงการดังกล่าวมายื่นขอรับสิทธิประโยชน์ทาง ภาษี รัฐไม่ควรตัดสิทธิประโยชน์ทางภาษีของบริษัทที่ได้รับเงินสนับสนุน แต่ควรเพิ่มบทบัญญัติที่มี สาระสำคัญเกี่ยวกับการจำกัดการสนับสนุนจากภาครัฐเพื่อมิให้รัฐต้องสูญเสียเงินงบประมาณจากการ สนับสนุนการวิจัยและพัฒนาแค่เพียงหนึ่งโครงการ อาทิ กำหนดเงื่อนไขว่า ภายในระยะเวลาการ ดำเนินโครงการวิจัยและพัฒนา หากผู้ประกอบการได้รับเงินสนับสนุนหรือเงินอุดหนุนโดยตรงอันมี ลักษณะเป็นเงินช่วยเหลือของภาครัฐเพื่อส่งเสริมการลงทุนโครงการวิจัยและพัฒนา แล้วบริษัทนำ รายจ่ายวิจัยและพัฒนาของโครงการดังกล่าวมาขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี บริษัทก็ต้องนำมูลค่า ของเงินสนับสนุนหรือเงินอุดหนุนมาหักออกจากฐานของสิทธิประโยชน์ในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน



หรือรอระยะเวลาบัญชีถัดไปที่บริษัทมีค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาเกิดขึ้นจริง เมื่อเหลือเป็นจำนวนเท่าใดแล้ว บริษัทสามารถนำไปขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีต่อไปได้<sup>108</sup>

### 5.3.2 การเพิ่มเติมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมให้เป็นเป้าหมายของมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา

ในทางทฤษฎีรัฐไม่สามารถกำหนดหลักเกณฑ์การให้สิทธิประโยชน์โดยเฉพาะเจาะจงได้ แต่รัฐสามารถออกแบบมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาบางประเภทได้ ผู้วางนโยบายของรัฐควรกำหนดเป้าหมายการส่งเสริมวิจัยและพัฒนาแก่บริษัทที่เพิ่งเริ่มประกอบกิจการ หรือวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม โดยมีข้อพิจารณาดังต่อไปนี้ (ก) รัฐไม่ควรเลือกส่งเสริมตามสถานะทางกฎหมาย เนื่องจากจะสร้างสภาพการแข่งขันที่ไม่เป็นธรรมและขัดขวางการรั่วไหลทางองค์ความรู้จากต่างประเทศ<sup>109</sup> (ข) รัฐไม่ควรเลือกส่งเสริมตามภูมิภาค เนื่องจากจะสร้างสภาพการแข่งขันที่ไม่เป็นธรรมเช่นเดียวกัน บริษัทอาจย้ายการลงทุนวิจัยและพัฒนาไปยังภูมิภาคที่ให้สิทธิประโยชน์มากกว่า เป็นสาเหตุที่ก่อให้เกิดความตกต่ำของนวัตกรรมภายในประเทศ และก่อให้เกิดต้นทุนในการจัดสรรทรัพยากรใหม่<sup>110</sup> (ค) รัฐไม่ควรเลือกส่งเสริมตามสาขาหรือรูปแบบของเทคโนโลยี เนื่องจากในปัจจุบันยังไม่มีหลักฐานใดมาสนับสนุนว่าการส่งเสริมกิจกรรมวิจัยและพัฒนาเฉพาะบางสาขาสามารถก่อให้เกิดการรั่วไหลทางองค์ความรู้ได้มากที่สุด และความเป็นไปได้ของการรั่วไหลทางองค์ความรู้ระหว่างสาขาที่มากกว่า<sup>111</sup> (ง) รัฐควรเลือกส่งเสริมตามขนาดของนิติบุคคล เนื่องจากวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมมีอุปสรรคในการเข้าถึงแหล่งเงินทุนมากกว่าบริษัทขนาดใหญ่ แม้ว่าปัจจุบันไม่มีหลักฐานมาสนับสนุนอย่างชัดเจนว่าบริษัทขนาดเล็กสามารถสร้างผลกระทบเชิงบวกแก่การวิจัยและพัฒนามากกว่าบริษัทขนาดใหญ่ก็ตาม<sup>112</sup> ประการสุดท้าย (จ) รัฐควรเลือกส่งเสริมตามอายุของกิจการ เนื่องจากบริษัทที่เพิ่งเริ่มประกอบกิจการมีอุปสรรคในการเข้ามาลงทุนวิจัยและเป็นจำนวนมาก อาทิ ปัญหาทางด้านเงินทุน ความล้มเหลวของระบบตลาด ประกอบกับการให้เงินทุนสนับสนุนการวิจัยและพัฒนาภายในประเทศไทยยังมีน้อยมาก การส่งเสริมบริษัทใหม่

<sup>108</sup> Code Général des Impôts, Article 244 quater b III.

<sup>109</sup> Bas Straathof, *supra note 25*, p.77.

<sup>110</sup> *Ibid.*, p.77.

<sup>111</sup> *Ibid.*, p.78.

<sup>112</sup> *Ibid.*, p.77.

จะช่วยเพิ่มโอกาสประสบความสำเร็จให้กลายเป็นวิสาหกิจขนาดใหญ่และผลประโยชน์แก่ประเทศชาติทางตรงและทางอ้อม<sup>113</sup>

เมื่อพิจารณาในแง่ของความเสมอภาคแล้ว ผู้ศึกษาเห็นว่าบริษัทที่เพิ่งเริ่มประกอบกิจการใหม่ และวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมมีข้อบกพร่อง หรือข้อเสียเปรียบมากกว่าบริษัทขนาดใหญ่หรือบริษัทที่ดำเนินกิจการอยู่แล้ว อาทิ ข้อจำกัดในการเข้าหาแหล่งเงินทุน ข้อจำกัดในการวางแผนทางการเงิน ความล้มเหลวของตลาดที่มากกว่า ส่งผลต่อสาระสำคัญหรือพฤติกรรมทางเศรษฐกิจแตกต่างกัน กรมสรรพากรจึงสามารถกำหนดบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรที่บังคับใช้แก่บุคคลแตกต่างกันได้ และยังเป็น การออกมาตรการทางกฎหมายภาษีเพื่อกระตุ้นเศรษฐกิจตามสภาวะการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป<sup>114</sup> ดังนั้น การเลือกส่งเสริมบริษัทที่เพิ่งเริ่มประกอบกิจการ และวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมจึงไม่ขัดต่อหลักความเสมอภาค

เมื่อพิจารณาจำนวนนิติบุคคลของประเทศไทย ในปี พ.ศ. 2557 ประเทศไทยมีวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเป็นจำนวน 2,735,632 ราย และมีบริษัทขนาดใหญ่เป็นจำนวน 7,009 ราย<sup>115</sup> วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมมีจำนวนมาก และมีบทบาทสำคัญต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศไทย สร้างความมั่นคง และความยั่งยืนทางเศรษฐกิจในรูปของการจ้างงานและกระจายรายได้<sup>116</sup> ดังนั้น การกำหนดเป้าหมายของมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเป็นพิเศษ (Explicit Targeting) จึงเหมาะสมกับบริบทของไทย อย่างไรก็ตาม การกำหนดเป้าหมายของมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของบริษัทที่เพิ่งประกอบกิจการ (Start-up Firm) ไม่มีความเหมาะสมกับบริบทของประเทศไทย เนื่องจากด้วยผลของพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 602) พ.ศ. 2559 ผู้ประกอบการรายใหม่ (New Start-up) หรือวิสาหกิจขนาดกลางที่จดทะเบียนพาณิชย์ในปีปฏิทิน 2558 และ 2559 จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็น

<sup>113</sup> *Ibid.*, p.78.

<sup>114</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 75*, น. 101.

<sup>115</sup> สำนักงานส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม, “รายงานที่ 1: จำนวนผู้ประกอบการ จำแนกตามภูมิภาค และขนาดวิสาหกิจ,” สืบค้นเมื่อวันที่ 9 พฤษภาคม 2559, <http://122.155.197.183/sme2015/report/View/1188>.

<sup>116</sup> วีรวิชัย เลิศไทยตระกูล, การสร้างเครือข่ายนวัตกรรมเพื่อการพัฒนาศักยภาพของธุรกิจ SMEs, สืบค้นเมื่อวันที่ 9 พฤษภาคม 2559, [http://www.bu.ac.th/knowledgecenter/executive\\_journal/july\\_dec\\_14/pdf/aw04.pdf](http://www.bu.ac.th/knowledgecenter/executive_journal/july_dec_14/pdf/aw04.pdf).

ระยะเวลา 5 รอบระยะเวลาบัญชีต่อเนื่องกัน<sup>117</sup> บริษัทรายใหม่ที่มีการลงทุนโครงการวิจัยและพัฒนาจึงไม่สามารถใช้ประโยชน์ทางภาษีจากมาตรการเครดิตภาษีหรือมาตรการหักรายจ่ายเพิ่มเติมได้เลย เนื่องจากไม่มีภาระภาษีหรือไม่ต้องชำระภาษีเงินได้นิติบุคคล

สำหรับนิยามวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่เป็นเป้าหมายของมาตรการจูงใจทางภาษีนั้น ผู้ศึกษาเห็นว่าควรนิยามวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตามประมวลรัษฎากร โดยต้องมีลักษณะใดลักษณะหนึ่งดังต่อไปนี้ (ก) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีทุนจดทะเบียนชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกิน 5 ล้านบาท และมีรายได้จากการขายสินค้าและบริการในรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกิน 30 ล้านบาท หรือ (ข) เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีสินทรัพย์ถาวรไม่รวมที่ดินไม่เกิน 200 ล้านบาทและจ้างแรงงานไม่เกิน 200 คน<sup>118</sup> นอกจากนี้ ผู้ศึกษาเห็นว่าควรพิจารณาแค่เพียงทุนจดทะเบียน สินทรัพย์ถาวรและการจ้างแรงงานยังไม่เพียงพอแก่การจำแนกวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่เป็นเป้าหมายของมาตรการส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา เนื่องจากบริษัทดังกล่าวอาจจะเป็นบริษัทสาขาหรือบริษัทในเครือวิสาหกิจขนาดใหญ่ที่ไม่มีปัญหาการขาดแคลนเงินทุนเพื่อลงทุนในโครงการวิจัยและพัฒนา หรือแม้ภาครัฐจะไม่ให้สิทธิประโยชน์ยกเว้นเงินสด วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมดังกล่าวก็ไม่ได้รับผลกระทบมากนัก และเพื่อป้องกันการแสวงหาผลประโยชน์จากมาตรการจูงใจทางภาษี ดังนั้น ผู้วางนโยบายควรพิจารณาการถือหุ้นระหว่างวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมกับบริษัทอื่นๆ เพิ่มเติม โดยสามารถจำแนกได้สามระดับ ระดับแรก หากวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมถือหุ้นในบริษัทอื่น หรือบริษัทอื่นถือหุ้นในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเกินกว่าร้อยละ 50 ของสิทธิออกเสียงหรือสัดส่วนการถือหุ้น ต้องพิจารณาจำนวนการจ้างงาน จำนวนสินทรัพย์ถาวรหรือทุนจดทะเบียนของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมร่วมกับบริษัทอื่น ระดับที่สอง หากวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมถือหุ้นในบริษัทอื่น หรือบริษัทอื่นถือหุ้นในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเกินกว่าร้อยละ 25 แต่ไม่ถึงร้อยละ 50 ของสิทธิออกเสียงหรือสัดส่วนการถือหุ้น ต้องพิจารณาจำนวนการจ้างงาน จำนวนสินทรัพย์ถาวรหรือทุนจดทะเบียนของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมร่วมกับบริษัทอื่นตามสัดส่วนการถือหุ้น ระดับที่สาม หากวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมถือหุ้นในบริษัทอื่น หรือบริษัทอื่นถือหุ้นในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมไม่เกินร้อยละ 25 ถือว่าบริษัทที่มาขอรับสิทธิประโยชน์มีอิสระอย่างแท้จริง จึงไม่ต้องนำจำนวนการจ้างงาน จำนวน

<sup>117</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 602) พ.ศ. 2559 มาตรา 4.

<sup>118</sup> กรมสรรพากร, “ลักษณะของ SMEs,” สืบค้นเมื่อวันที่ 26 มิถุนายน 2559, <http://www.rd.go.th/publish/38056.0.html>

สินทรัพย์ถาวรหรือทุนจดทะเบียนของบริษัทอื่นมารวมคำนวณ<sup>119</sup> อย่างไรก็ตาม หากผู้วางนโยบายต้องการส่งเสริมการเข้ามาถือหุ้นในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม โดยผู้ถือหุ้นดังกล่าวอาจจะเป็นบริษัทลงทุนของภาครัฐ บริษัทลงทุนกิจการที่มีความเสี่ยง หรือมหาวิทยาลัย ผู้วางนโยบายอาจกำหนดยกเว้นเงื่อนไขดังกล่าวข้างต้นเพื่อให้สอดคล้องกับนโยบายอื่นได้

รูปแบบของการส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเป็นพิเศษสามารถดำเนินการได้หลายรูปแบบ อาทิ (ก) เพิ่มอัตราการเครดิตภาษีมากกว่าบริษัททั่วไป เพื่อให้สอดคล้องกับอัตราสิทธิประโยชน์ข้างต้น ผู้ศึกษาจึงเห็นว่าวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมควรเครดิตภาษีได้ร้อยละ 60 ของรายจ่ายวิจัยและพัฒนา 43.5 ล้านบาทแรก และสามารถเครดิตภาษีได้ร้อยละ 20 ของรายจ่ายวิจัยและพัฒนาส่วนที่เกินจาก 43.5 ล้านบาทแรก และ/หรือ (ข) เพิ่มเติมสิทธิประโยชน์ด้วยการจ่ายคืนเครดิตภาษีในรูปของเงินสดแก่วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่ไม่มีกำไรจากการประกอบกิจการ หรือไม่มีกำไรจากการประกอบกิจการเพียงพอในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นในทันที

### 5.3.3 การเพิ่มเติมสิทธิประโยชน์ว่าด้วยการจ่ายคืนเครดิตภาษีในรูปเงินสด (Cash Refunds)

กรณีบริษัทลงทุนโครงการวิจัยและพัฒนา แล้วยื่นขอรับรองโครงการเพื่อขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี ปรากฏว่าในปีภาษีนั้น บริษัทไม่สามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีได้ เนื่องจากบริษัทไม่มีภาษีเงินได้นิติบุคคลที่พึงชำระ หรือบริษัทมีภาษีเงินได้นิติบุคคลที่พึงชำระแต่ไม่เพียงพอต่อการนำมาหักลบกับสิทธิประโยชน์ทางภาษี การเพิ่มเติมสิทธิการจ่ายคืนเครดิตภาษีในรูปของเงินสด (Cash Refund) ในรอบระยะเวลาบัญชีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่สามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีได้ จะทำให้บริษัทมีความยืดหยุ่นในการดำเนินธุรกิจ เนื่องจากกระแสเงินสดที่มากขึ้น สามารถปรับตัวเข้ากับสถานการณ์ต่างๆ ได้ง่าย ส่งผลต่อการจูงใจการเข้ามาลงทุนโครงการวิจัยและพัฒนามากขึ้น

การจ่ายคืนเครดิตภาษีในรูปของเงินสด (Cash Refund) มีลักษณะคล้ายกับการได้รับเงินสนับสนุนหรือเงินอุดหนุนโดยตรงจากภาครัฐ (Direct Subsidies) ตรงที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะได้รับเงินอุดหนุนอันเนื่องมาจากการลงทุนโครงการวิจัยและพัฒนา อย่างไรก็ตาม บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะสามารถได้ประโยชน์จากการจ่ายคืนเครดิตภาษีในรูปของเงินสดก็ต่อเมื่อบริษัทมีการลงทุนโครงการวิจัยและพัฒนาแต่ไม่สามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีได้ แต่การได้รับเงินสนับสนุนหรือเงินอุดหนุน บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะได้รับในทันทีที่มีการลงทุนโครงการวิจัยและพัฒนา นอกจากนี้ การจ่ายคืนเครดิตภาษีในรูปของเงินสดจะมีขอบเขตที่กว้างกว่า

<sup>119</sup> European Commission, *supra* note 55.

การให้เงินอุดหนุนโดยตรง ทำให้ภาครัฐต้องสูญเสียเม็ดเงินจากการสนับสนุนโครงการวิจัยและพัฒนาเป็นจำนวนมาก ดังนั้น โดยส่วนใหญ่ ประเทศที่มีการจ่ายคืนเครดิตภาษีในรูปของเงินสดจึงให้สิทธิเฉพาะบริษัทบางกลุ่มเท่านั้นเพื่อจำกัดขอบเขตในการสูญเสียเม็ดเงินจากการสนับสนุนโครงการวิจัยและพัฒนา อาทิ บริษัทที่เพิ่งประกอบกิจการ หรือวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม

หากพิจารณาในทางทฤษฎี การจ่ายคืนเครดิตภาษีในรูปของเงินสดไม่เหมาะสำหรับการนำมาส่งเสริมบริษัทขนาดใหญ่ เนื่องจากบริษัทเหล่านี้ไม่มีข้อจำกัดในการลงทุนด้านโครงการวิจัยและพัฒนา และการให้สิทธิจ่ายคืนเครดิตภาษีในรูปของเงินสดอาจจะส่งผลให้รัฐต้องสูญเสียเม็ดเงินเป็นจำนวนมาก ภายใต้บริบทของประเทศไทย ผู้ศึกษาจึงเห็นว่าควรให้สิทธิขอคืนเครดิตภาษีในรูปของเงินสดแก่วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเท่านั้น ซึ่งเป็นกลุ่มบริษัทที่มีเป็นจำนวนมากในประเทศไทย และยังมีศักยภาพในการลงทุนโครงการวิจัยและพัฒนา ตามข้อเสนอที่ได้กล่าวมาแล้ว ส่วนบริษัทขนาดใหญ่หรือบริษัทที่มีขนาดเกินกว่าวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมจะไม่สามารถขอคืนเครดิตภาษีในรูปของเงินสดได้ แต่สามารถยกยอดเครดิตภาษีดังกล่าวไปใช้ในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป

การจ่ายคืนเครดิตภาษีมีรูปแบบที่หลากหลาย อาทิ การจ่ายคืนเครดิตภาษีเป็นเงินสดในรอบระยะเวลาบัญชีที่ไม่สามารถใช้ประโยชน์ทางภาษีได้เลย หรือการทยอยจ่ายเป็นรายปี ตัวอย่าง ภายใต้มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของไอร์แลนด์ มีรูปแบบการจ่ายคืนเครดิตภาษีในรูปเงินสดทั้งการทยอยจ่ายและจ่ายคืนในรอบระยะเวลาบัญชีที่ไม่สามารถใช้เครดิตภาษีในทันที โดยบริษัทที่มีการลงทุนโครงการวิจัยและพัฒนา แต่ไม่มีภาษีเงินได้นิติบุคคลที่พึงชำระ สามารถขอคืนเครดิตภาษีในรูปของเงินสดได้ ทั้งนี้ ในปีภาษีแรก บริษัทสามารถขอคืนเครดิตภาษีในรูปของเงินสดได้ร้อยละ 30 ของเครดิตภาษี ในปีภาษีที่สอง บริษัทสามารถขอคืนเครดิตภาษีในรูปของเงินสดได้ร้อยละ 50 ของเครดิตภาษีของส่วนที่เหลือ และในปีภาษีที่สาม บริษัทจะได้รับเครดิตภาษีคืนเป็นเงินสดเท่ากับส่วนที่เหลือเต็มจำนวน ส่วนบริษัทที่มีการลงทุนโครงการวิจัยและพัฒนา แล้วก็มีภาษีเงินได้นิติบุคคลที่พึงชำระสามารถขอคืนเครดิตภาษีในส่วนที่เหลือเต็มจำนวนเลย<sup>120</sup> ภายใต้มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของฝรั่งเศส บริษัททั่วไปไม่สามารถขอคืนเครดิตภาษีในรูปของเงินสดได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ไม่สามารถใช้ประโยชน์จากเครดิตภาษีได้ แต่สามารถยกยอดไปข้างหน้าได้ 3 รอบระยะเวลาบัญชี ทั้งนี้ เมื่อพ้นระยะเวลา

<sup>120</sup> Ernst & Young, “The R&D Tax Credit Regime,” Accessed May 20, 2016, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Research-and-Development-Tax-Credit-Regime/\\$FILE/Research\\_and\\_Development\\_tax\\_Credit\\_Regime\\_webinar\\_slides.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Research-and-Development-Tax-Credit-Regime/$FILE/Research_and_Development_tax_Credit_Regime_webinar_slides.pdf).



ดังกล่าว บริษัทสามารถขอคืนเครดิตภาษีในรูปแบบเงินสดได้ ในขณะที่วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม บริษัทที่เพิ่งประกอบกิจการสามารถขอคืนเครดิตภาษีเป็นเงินสดในรอบระยะเวลาบัญชีที่ไม่สามารถใช้เครดิตภาษีได้ในทันที และภายใต้มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของสหราชอาณาจักร ทั้งบริษัทขนาดใหญ่และวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมสามารถขอคืนเครดิตภาษีในรูปแบบของเงินสดได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ไม่สามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีในทันที

กล่าวโดยสรุปแล้ว ผู้ศึกษาเห็นว่า การนำมาตรการจูงใจทางภาษีมาใช้เพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของประเทศไทย ควรเพิ่มสิทธิประโยชน์จ่ายคืนเครดิตภาษีในรูปแบบของเงินสดแก่วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ทั้งนี้ ควรจ่ายคืนเครดิตภาษีในรอบระยะเวลาที่ไม่สามารถใช้เครดิตภาษี ซึ่งไม่ควรเกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี และควรกำหนดเพดานการขอคืนเครดิตภาษีไว้เป็นจำนวนที่แน่นอนเพื่อจำกัดรายได้ของรัฐที่พึงสูญเสียไป อาทิ วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมสามารถขอคืนเครดิตภาษีในรูปแบบของเงินสดได้ไม่เกิน 1 ล้านบาทต่อหนึ่งโครงการ สำหรับกลไกการจ่ายคืนเครดิตภาษีในรูปแบบของเงินสด เมื่อพิจารณารูปแบบการจ่ายคืนเครดิตภาษีในรูปแบบของเงินสดของฝรั่งเศสและสหราชอาณาจักร พบว่ามีการดำเนินงานโดยหน่วยงานจัดเก็บภาษีหรือกรมสรรพากรของแต่ละประเทศ ส่วนบริษัททั่วไปที่ไม่สามารถขอคืนเครดิตภาษีในรูปแบบของเงินสดได้ ผู้ศึกษาเห็นว่าควรให้สิทธิแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวยกยอดเครดิตภาษีไปใช้ในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไปได้ในลักษณะเช่นเดียวกับประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (12)

ประการต่อมาควรเพิ่มเติมเงื่อนไขการขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีหรือการจ่ายคืนเครดิตภาษีในรูปแบบเงินสดเพิ่มเติม เพื่อป้องกันการแสวงหาสิทธิประโยชน์ทางภาษีโดยมิชอบ บริษัทที่สามารถขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีใดๆ จากมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา ต้องดำเนินกิจการอย่างต่อเนื่อง (Going Concern) กล่าวคือ บริษัทต้องจัดพิมพ์งบการเงินทางบัญชีภายใต้หลักเกณฑ์ว่าบริษัทยังคงประกอบกิจการต่อไป และต้องไม่มีสิ่งบ่งชี้ว่าบริษัทตีพิมพ์งบการเงินทางบัญชี เนื่องจากเพียงต้องการขอรับบรรเทาภาระภาษี หรือเพียงต้องการขอคืนเครดิตภาษีในรูปแบบของเงินสดเท่านั้น<sup>121</sup>

ประการสุดท้าย ควรปรับปรุงหลักการนำสิทธิประโยชน์ทางภาษีในรูปแบบของผลขาดทุนสุทธิไปใช้ในรอบระยะเวลาถัดไป ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (12) และปรับปรุงเงื่อนไขการนำเครดิตภาษีไปใช้ในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป โดยควรเพิ่มเติมหลักเกณฑ์เพิ่มเติมในกรณีที่บริษัทเปลี่ยนแปลงความเป็นเจ้าของหรือเปลี่ยนแปลงผู้ถือหุ้นเพื่อป้องกันการแสวงหาผลประโยชน์จากบริษัทที่มีผลขาดทุนสุทธิ โดยมีเนื้อหาดังต่อไปนี้ (ก) ภายในระยะเวลาสามปีนับแต่เปลี่ยนความเป็นเจ้าของเกิน

<sup>121</sup> Corporation Tax Act 2009, Section 1046.



กว่าร้อยละ 50 ของหุ้นสามัญ หากบริษัทดังกล่าวได้เปลี่ยนลักษณะหรือรูปแบบการดำเนินธุรกิจ บริษัทจะไม่สามารถนำผลขาดทุนสุทธิยกยอดไปใช้ในรอบระยะเวลาถัดไปได้ หรือ (ข) ภายหลังเปลี่ยนแปลงความเป็นเจ้าของเกินกว่าร้อยละ 50 ของหุ้นสามัญ ธุรกิจของบริษัทเดิมไม่มีความสำคัญหรือมีขนาดเล็กลง บริษัทจะไม่สามารถนำผลขาดทุนยกยอดไปใช้ในรอบระยะเวลาถัดไปได้ ทั้งนี้ การเปลี่ยนแปลงลักษณะหรือรูปแบบการดำเนินธุรกิจต้องเป็นการเปลี่ยนแปลงรูปแบบการขายสินค้า การให้บริการ การดำเนินธุรกิจ ตัวลูกค้า แหล่งขายสินค้าหรือตลาดสินค้า<sup>122</sup>

### 5.3.4 การเพิ่มเติมระบบการประเมินผลมาตรการจูงใจทางภาษี (Evaluation)

มาตรการจูงใจทางภาษีของประเทศไทยยังขาดระบบการประเมินผลเพื่อนำมาใช้เป็นข้อมูลในการแก้ไขหรือปรับปรุงมาตรการจูงใจทางภาษี ไม่มีการประเมินผลลัพธ์หรือประสิทธิภาพในการจูงใจการลงทุนโครงการวิจัยและพัฒนา ระบบการประเมินผลสามารถนำมาใช้เป็นเครื่องมือในการควบคุมรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นเงินภาษีได้ (Tax Expenditures) ตามที่ได้กล่าวมาแล้ว รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 167 เป็นเพียงการกำหนดให้รัฐบาลรายงานการขาดรายได้จากการยกเว้นภาษีเฉพาะรายในรูปแบบต่างๆ แก่รัฐสภาเท่านั้น รัฐสภาไม่มีอำนาจในการยับยั้งการดำเนินนโยบายทางภาษีที่ก่อให้เกิดรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีแต่อย่างใด ซึ่งเป็นเพียงงบประมาณขาดเดียว เมื่อเปรียบเทียบรูปแบบการจัดทำงบประมาณแผ่นดินของฝรั่งเศส เนเธอร์แลนด์ และสหราชอาณาจักร กับประเทศไทยแล้ว พบว่าทั้งสามประเทศข้างต้นมีลักษณะเป็นงบประมาณสองขา (Comprehensive Budget) กล่าวคือ “รัฐบาลจะจัดทำร่างพระราชบัญญัติงบประมาณประจำปีซึ่งมีเนื้อหาเกี่ยวกับงบประมาณรายรับและงบประมาณรายจ่ายเสนอให้แก่อำนาจนิติบัญญัติพิจารณาและตรวจสอบควบคู่กันไป โดยรัฐบาลต้องรับผิดชอบต่อการบริหารการจัดเก็บรายได้ให้ได้ตามเป้าหมาย อีกทั้งรับผิดชอบต่อการบริหารรายจ่ายให้ได้ผลลัพธ์หรือผลสำเร็จที่ได้แถลงไว้ต่อรัฐสภา”<sup>123</sup> ดังนั้น ฝรั่งเศส เนเธอร์แลนด์ และสหราชอาณาจักรจึงมีระบบการประเมินผลมาตรการจูงใจทางภาษีที่มีประสิทธิภาพเป็นอย่างมาก

แนวทางการแก้ไขเบื้องต้น คือ การฝังระบบประเมินผลไว้ในพระราชกฤษฎีกา หรือตัวบทกฎหมายที่ให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนในด้านต่างๆ โดยกำหนดหน้าที่การประเมินผลมาตรการจูงใจทางภาษีในลักษณะเชิงบังคับ รูปแบบการประเมินผล และประเด็นของการ

<sup>122</sup> John Tiley and Glen Loutzenhiser, *Advanced Topics in Revenue Law : Corporation Tax, International and European Tax, Savings, Charities*, (Oxford : Hart Pub., 2013), pp.86-98.

<sup>123</sup> สุปรียา แก้วละเอียด, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 91*, น.108.

ประเมินผล มีข้อพิจารณาดังต่อไปนี้ (ก) บุคคลที่มีหน้าที่ประเมินผล ซึ่งควรประเมินผลจากภายในร่วมกับภายนอก (Internal and External Evaluation) มีกรมสรรพากรเป็นหน่วยงานหลักร่วมกับนักวิจัยภายนอก เพื่อลดปัญหาอคติของผู้ประเมิน สามารถเข้าถึงข้อมูลได้ง่าย ลดต้นทุนในการเข้าถึงข้อมูล (ข) ประเด็นของการประเมินผล ในเบื้องต้น ควรประเมินในประเด็นเรื่องมาตรการจูงใจทางภาษี สามารถสนับสนุนการเพิ่มขึ้นของระดับการวิจัยและพัฒนาได้ใหม่ (Input Additionality) ผลกระทบของมาตรการจูงใจทางภาษีมีอะไรบ้าง (Output Additionality) ต้นทุนในการบริหารและประสิทธิภาพของมาตรการจูงใจทางภาษี (Administrative Costs and Efficiency) (ค) วิธีการประเมินผล อาทิ การสำรวจ (Survey) การทดลองกึ่งปกติ (Quasi-natural Experiments) การใช้กลุ่มควบคุมที่มีโครงสร้างทางสถิติ (Techniques Using Statistically Constructed Control Groups) การสร้างแบบจำลองที่มีโครงสร้างเชิงเศรษฐมิติ (Structural Econometric Modelling) (ง) การเผยแพร่ข้อมูล ระเบียบวิธีผลลัพธ์และข้อสรุปเพื่อตรวจสอบความเป็นอิสระ และควบคุมคุณภาพในการประเมินผลของมาตรการจูงใจทางภาษี<sup>124</sup> เป็นต้น

ประเทศไทยควรตระหนัก และให้ความสำคัญกับบทบาทของการวิจัยและพัฒนา ในฐานะต้นกำเนิดของนวัตกรรม และเป็นแหล่งเงินได้ของประเทศในอนาคตให้มากยิ่งขึ้น การสนับสนุนของภาครัฐในด้านการวิจัยและพัฒนาจะสามารถสร้างผลกระทบภายนอกเชิงบวก และผลประโยชน์แก่สังคมอย่างมหาศาล ในบทสุดท้าย ผู้ศึกษาจะนำข้อเสนอซึ่งเป็นแนวนโยบายมาปรับใช้ในเชิงปฏิบัติ โดยต้องมีการแก้ไขมาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากร แล้วตรากฎหมายที่มีแนวความคิดของการเครดิตภาษีเพื่อสนับสนุนการลงทุนวิจัยและพัฒนาต่อไป

---

<sup>124</sup> European Commission, “Evaluation of Tax Incentives for R&D: An Overview of Issues and Considerations,” Accessed May 26, 2016, [http://ec.europa.eu/invest-in-research/pdf/download\\_en/280206\\_handbook.pdf](http://ec.europa.eu/invest-in-research/pdf/download_en/280206_handbook.pdf), p.6, see also OECD, “R&D Tax Incentives: Rationale, Design, Evaluation,” Accessed May 1, 2016, [www.oecd.org/sti/ind/46352862.pdf](http://www.oecd.org/sti/ind/46352862.pdf).

## บทที่ 6

### บทสรุปและข้อเสนอแนะ

#### 6.1 บทสรุป

การวิจัยและพัฒนาเป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่มีบทบาทสำคัญต่อการเจริญเติบโตของประเทศในระยะยาว โดยทั่วไป กิจกรรมวิจัยและพัฒนาสามารถสร้างผลตอบแทนทางสังคมสูงกว่าผลตอบแทนของเอกชนเสมอ แต่การวิจัยและพัฒนาที่ไม่สามารถเกิดขึ้นได้เองหากปราศจากการแทรกแซงของภาครัฐ เนื่องจากปัญหาความล้มเหลวของตลาด ความไม่สมมาตรของข้อมูลระหว่างบริษัทเจ้าของโครงการกับนักลงทุนหรือสถาบันการเงิน ส่งผลกระทบต่อการแสวงหาแหล่งเงินทุน รัฐสามารถเข้ามาแทรกแซงตลาดการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีหรือนวัตกรรมด้วยการให้เงินสนับสนุนหรือเงินอุดหนุนแก่บริษัทที่ลงทุนในโครงการวิจัยและพัฒนาโดยตรง หรือใช้มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาซึ่งเป็นมาตรการที่ไม่เลือกปฏิบัติและแทรกแซงตลาดน้อยกว่า เป็นกลางมากกว่า สร้างภาระในการบริหารของภาครัฐน้อยกว่า บริษัทเอกชนสามารถขอรับสิทธิประโยชน์ได้ง่ายกว่า และสามารถคาดการณ์ได้

มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีและนวัตกรรมสามารถจำแนกได้สี่ประเภท คือ มาตรการลดหรือยกเว้นภาษี มาตรการเครดิตภาษี มาตรการหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติม และมาตรการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่ง เมื่อเปรียบเทียบประสิทธิภาพของมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุน พบว่ามาตรการเครดิตภาษีสามารถสร้างผลตอบแทนที่มีประสิทธิภาพมากที่สุด รองลงมาคือมาตรการหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติม มาตรการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่ง และมาตรการลดหรือยกเว้นภาษีตามลำดับ

นอกจากรูปแบบของมาตรการจูงใจทางภาษีแล้ว โครงสร้างของมาตรการจูงใจทางภาษีก็เป็นประเด็นที่นักวางนโยบายควรให้ความสำคัญ การออกแบบให้เหมาะสมและสอดคล้องกับระบบเศรษฐกิจของประเทศจะทำให้มาตรการจูงใจทางภาษีมีประสิทธิภาพ โครงสร้างของมาตรการจูงใจทางภาษี ได้แก่ (ก) นิยามของการวิจัยและพัฒนาครอบคลุมถึงการวิจัยขั้นพื้นฐาน การวิจัยเชิงประยุกต์ และการพัฒนาเชิงทดลอง (ข) ผลลัพธ์ของงานวิจัยและพัฒนา ความแปลกใหม่ในระดับโลก (New to the World) จะกระตุ้นให้เกิดการสร้างสรรค่นวัตกรรมขึ้นมาใหม่ ในขณะที่ความแปลกใหม่ในระดับประเทศและระดับบริษัท (New to the Country, New to the Firm) จะกระตุ้นให้เกิดการลอกเลียนแบบนวัตกรรมมากกว่า (ค) ค่าใช้จ่ายที่มีคุณสมบัติ ควรครอบคลุมค่าจ้างแรงงาน (R&D Wages) เนื่องจากสามารถสร้างผลกระทบภายนอกได้มากที่สุด (ง) รูปแบบการคำนวณฐานภาษี การ

เลือกใช้ฐานส่วนเพิ่ม (Incremental-based) จะทำให้บริษัทค่อยๆ เพิ่มระดับการวิจัยและพัฒนา แต่บิดเบือนการลงทุนโครงการวิจัยและพัฒนาในระยะยาว ส่วนฐานปริมาณ (Volume-based) มีต้นทุนในการบริหารงานและต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายต่ำ แต่สร้างภาระทางการคลังมากกว่า (จ) การนำสิทธิประโยชน์ทางภาษีไปหักลบฐานภาษีชนิดต่างๆ การนำสิทธิประโยชน์ทางภาษีมาหักลบกับเงินได้นิติบุคคล บริษัทสามารถได้รับการบรรเทาภาระภาษีก็ต่อเมื่อมีกำไรจากการดำเนินธุรกิจ ส่วนการนำสิทธิประโยชน์ทางภาษีมาหักลบกับภาษีค่าจ้างหรือเงินสมทบประกันสังคม บริษัทไม่จำเป็นต้องมีกำไรจากการดำเนินธุรกิจก็สามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีได้ (ฉ) เป้าหมายของมาตรการจูงใจทางภาษี (Explicit Targeting) ควรเลือกส่งเสริมบริษัทที่เพิ่งประกอบกิจการ วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม เพื่อลดอุปสรรคในการเข้ามาลงทุนวิจัยและพัฒนาและลดปัญหาการเข้าถึงแหล่งเงินทุน (ช) การกำหนดเพดานหรือลำดับขั้นอัตราภาษี (Bracket and Ceiling) เพื่อจำกัดรายได้ของรัฐที่สูญเสียจากมาตรการจูงใจทางภาษี (ซ) ภายในปีที่บริษัทไม่สามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษี การนำสิทธิประโยชน์ทางภาษียกยอดไปใช้ในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป (Carry Forward) และการขอคืนเครดิตภาษีในรูปของเงินสด (Cash Refund) จะสร้างความยืดหยุ่นแก่บริษัทที่มีการลงทุนวิจัยและพัฒนา และ (ฅ) การประเมินผลมาตรการจูงใจทางภาษีอย่างเป็นประจำ (Evaluation) เพื่อนำข้อมูลมาปรับปรุงมาตรการจูงใจทางภาษี

มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของประเทศไทย ได้แก่ (ก) มาตรการลดหรือยกเว้นภาษี ตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 2/2557 เรื่อง นโยบายและหลักเกณฑ์การส่งเสริมการลงทุน มีรูปแบบการส่งเสริมตามประเภทของกิจการ (กิจการวิจัยพัฒนาและกิจการเทคโนโลยีชีวภาพ) ผู้ประกอบการจะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นระยะเวลา 8 ปี ยกเว้นอากรขาเข้า วัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็น รวมถึงสิทธิประโยชน์ที่มีใช้ทางภาษี และรูปแบบการส่งเสริมตามมูลค่าของกิจการ (กรณีบริษัทมีค่าใช้จ่ายวิจัยพัฒนาและกรณีสนับสนุนกองทุนด้านการพัฒนาเทคโนโลยี บุคลากร หรือสถาบันการศึกษาฯ) ผู้ประกอบการจะได้รับการขยายระยะเวลายกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตั้งแต่ 1-3 ปี (ข) มาตรการเครดิตภาษี ตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2557 เรื่อง มาตรการส่งเสริมการลงทุนเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพการผลิต ข้อ 3 ผู้ประกอบการจะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นระยะเวลา 3 ปี เป็นสัดส่วนร้อยละ 50 ของเงินลงทุน (ค) มาตรการหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติม ตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 598) พ.ศ.2559 บริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีรายจ่ายวิจัยและพัฒนาจะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเพิ่มเติมสองเท่า (ง) มาตรการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่ง ตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 สามารถหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรได้ในอัตราร้อยละ 40 ของมูลค่าต้นทุน นอกจากนี้ ประเทศไทย

ยังมีมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาทางอ้อมต่างๆ อาทิ สำนักงานปฏิบัติการภูมิภาคและสำนักงานใหญ่ข้ามประเทศ เป็นต้น

มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของฝรั่งเศส ในภาพรวม มาตรการจูงใจทางภาษีมีลักษณะเป็นการเครดิตภาษี โดยมีเป้าหมาย คือ วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม และบริษัทที่เพิ่งประกอบกิจการ ลักษณะเด่น คือ ระบบการให้สิทธิประโยชน์ที่มีเอกภาพ และการประเมินผลมาตรการจูงใจทางภาษีที่มีประสิทธิภาพ (ก) มาตรการเครดิตภาษีทั่วไป (CIR) เป็นมาตรการทางภาษีหลัก บริษัทภายใต้ระบบกฎหมายภาษีของฝรั่งเศสสามารถเครดิตภาษีได้ร้อยละ 30 ของรายจ่ายวิจัยและพัฒนา 100 ล้านยูโรแรก และเครดิตภาษีได้ร้อยละ 5 ของรายจ่ายวิจัยและพัฒนาต่อมา บริษัททั่วไปสามารถยกยอดเครดิตไปใช้ในรอบระยะเวลาบัญชีถัดได้ไม่เกิน 3 ปี หากพ้นกำหนดเวลาแล้วเครดิตภาษียังเหลืออยู่สามารถขอคืนเครดิตภาษีในรูปแบบเงินสดได้ แต่หากเป็นวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม บริษัทที่เพิ่งประกอบกิจการ วิสาหกิจใหม่ที่มีอายุของกิจการไม่เกิน 4 ปี สามารถขอคืนเครดิตภาษีในรูปแบบเงินสดภายในปีภาษีดังกล่าวทันที (ข) มาตรการเครดิตภาษีนวัตกรรม (CII) วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่มีโครงการพัฒนาผลิตภัณฑ์ต้นแบบ หรือกระบวนการผลิตนาร่องสามารถเครดิตภาษีได้ร้อยละ 20 ของรายจ่ายวิจัยและพัฒนา 400,000 ยูโรเท่านั้น และ (ค) มาตรการส่งเสริมวิสาหกิจใหม่ (JEI) วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่ดำเนินธุรกิจมาไม่เกิน 8 ปี นับแต่ก่อตั้งบริษัท บริษัทเป็นอิสระ และไม่ได้มาจากการควบรวม ปรับโครงสร้างองค์กร หรือขยายกิจการ จะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลในปีภาษีแรก และลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในปีภาษีที่สอง เหลือร้อยละ 50 ได้รับยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน ยกเว้นการจ่ายเงินสมทบประกันสังคม (ง) มาตรการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่งสำหรับเครื่องจักรหรืออุปกรณ์ของเครื่องจักร อัตราภาษีจะแปรผันตามอายุการใช้งานของเครื่องจักร

มาตรการเครดิตภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของเนเธอร์แลนด์ (WBSO) สิทธิประโยชน์เป็นการเครดิตภาษี กรณีบุคคลธรรมดาที่มีชั่วโมงวิจัยและพัฒนาเกินกว่า 500 ชั่วโมงต่อปี ภาษี จะได้รับเครดิตภาษีเป็นจำนวน 12,848 ยูโร กรณีนิติบุคคลสามารถเครดิตภาษีได้ในอัตราร้อยละ 32 ของรายจ่ายวิจัยและพัฒนา 350,000 ยูโรแรก และเครดิตภาษีได้ร้อยละ 16 ของรายจ่ายวิจัยและพัฒนาต่อมา บริษัทต้องนำเครดิตภาษีที่ได้รับมาหักลบกับภาษีหัก ณ ที่จ่าย ซึ่งเป็นตัวแทนหักไว้จากการจ่ายค่าตอบแทนแก่พนักงานภายในโครงการ แม้ว่าบริษัทจะไม่มีกำไรจากการดำเนินธุรกิจ บริษัทก็สามารถได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี และหากเป็นบริษัทหรือบุคคลธรรมดาที่เพิ่งประกอบกิจการจะได้รับเครดิตภาษีเพิ่มเติม นอกจากนี้ เนเธอร์แลนด์ยังมีระบบการบริหารมาตรการจูงใจทางภาษี และระบบประเมินผลมาตรการจูงใจทางภาษีที่มีประสิทธิภาพเป็นอย่างมาก



มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของสหราชอาณาจักร เมื่อพิจารณาในภาพรวม มาตรการจูงใจทางภาษีมักมีลักษณะของการหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติม ร่วมกับการเครดิตภาษี ผู้ขอรับสิทธิประโยชน์สามารถเข้าถึงข้อมูลได้ง่าย และมีระบบการประเมินผล มาตรการเครดิตภาษีที่มีประสิทธิภาพ (ก) มาตรการส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs Scheme) วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมสามารถหักรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเพิ่มเติมได้ใน อัตราร้อยละ 130 ทั้งนี้ ค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาต้องไม่เกิน 7.5 ล้านยูโรต่อหนึ่งโครงการ หากบริษัท ไม่สามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีได้ บริษัทสามารถเลือกขอคืนเครดิตภาษีเป็นเงินสดได้ในอัตรา ร้อยละ 14.5 หรือยกยอดสิทธิประโยชน์ไปใช้ในระยะเวลาถัดไปได้อย่างไม่มีกำหนด (ข) มาตรการ เครดิตภาษี (ATL, RDEC) บริษัทสามารถขอเครดิตภาษีได้ร้อยละ 11 ของรายจ่ายวิจัยและพัฒนา และหากในปีภาษีนั้น บริษัทไม่มีภาษีเงินได้นิติบุคคลที่พึงชำระ บริษัทสามารถเลือกขอคืนเครดิตภาษี เป็นเงินสดได้ และ (ค) มาตรการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่ง สำหรับเครื่องจักรหรือ อุปกรณ์ของเครื่องจักร อาคาร และสิ่งปลูกสร้างในอัตราร้อยละ 100

เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของ ไทยกับต่างประเทศ มาตรการจูงใจทางภาษีของไทยยังคงมีข้อบกพร่องหลายประการ

ประการแรก ปัญหาการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน และกรมสรรพากร ได้แก่ (ก) การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีโดยคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนหรือ กรมสรรพากรเองก็ดี ต่างออกอนุบัญญัติที่มีเนื้อหาเกินกว่าเจตนารมณ์ของกฎหมายแม่ ซึ่งขัดต่อหลัก ความชอบด้วยกฎหมายของภาษี (ข) ความซ้ำซ้อนทางหน้าที่ในการส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา ระหว่างคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนกับกรมสรรพากร ทำให้กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับสิทธิ ประโยชน์ทางภาษีมียุติเป็นจำนวนมาก สร้างความสับสนซับซ้อน ส่งผลต่อต้นทุนในการบังคับใช้กฎหมาย ของภาครัฐ ขัดต่อหลักความเรียบง่ายของมาตรการจูงใจทางภาษี (ค) การเลือกใช้ระบบหักรายจ่าย วิจัยและพัฒนาเพิ่มเติมตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 598) พ.ศ. 2559 มูลค่าของสิทธิประโยชน์ ทางภาษีอิงอยู่กับอัตรากำไรเงินได้นิติบุคคล ในขณะที่ประเทศไทยมีอัตรากำไรเงินได้นิติบุคคลต่ำ วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่มีการลงทุนโครงการวิจัยและพัฒนาจึงได้รับการบรรเทาภาระ ภาษีเป็นสัดส่วนต่ำมาก ส่งผลต่อแรงจูงใจหรือมูลค่าของสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่บริษัทหรือห้าง หุ้นส่วนนิติบุคคลจะพึงได้รับ

ประการที่สอง ปัญหามาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของ ประเทศไทยขาดเป้าหมายในการส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม บริษัทขนาดเล็กและ ขนาดกลางมักจะมีอุปสรรคการเข้ามาลงทุนวิจัยและพัฒนามากกว่าบริษัททั่วไป อาทิ ความล้มเหลว ของตลาด การขาดแคลนเงินทุน ความไม่สมมาตรของข้อมูล ภายใต้บริบทกฎหมายภาษีของประเทศ



ไทย บริษัทขนาดกลางและขนาดเล็กได้รับการบรรเทาภาระภาษีจากการลงทุนโครงการวิจัยและพัฒนาเป็นสัดส่วนน้อยมาก แต่วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมมีสัดส่วนเป็นจำนวนมากและมีบทบาทสำคัญกับระบบเศรษฐกิจของประเทศไทย

ประการที่สาม ปัญหามาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของไทย ตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 598) พ.ศ. 2559 ไม่มีการบรรเทาภาระภาษีในปีภาษีที่ผู้ขอรับสิทธิไม่สามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีได้ หรือไม่มีการจ่ายคืนเครดิตภาษีในรูปของเงินสด ซึ่งเป็นสิทธิประโยชน์ที่สามารถสร้างความยืดหยุ่นในการดำเนินธุรกิจ ชดเชยปัญหาการขาดแหล่งเงินทุนภายนอก และสามารถจูงใจการลงทุนโครงการวิจัยและพัฒนาได้อย่างมาก นอกจากนี้ หลักเกณฑ์การนำผลขาดทุนสุทธิยกยอดไปใช้ในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป ตามประมวลกฎหมายภาษี มาตรา 65 ตรี (12) ไม่ได้กำหนดเงื่อนไขเพื่อป้องกันการแสวงหาผลประโยชน์ทางภาษีโดยมิชอบจากการเปลี่ยนผู้ถือหุ้น

ประการที่สี่ ปัญหามาตรการจูงใจทางภาษีขาดระบบการประเมินผลมาตรการจูงใจทางภาษี ซึ่งเป็นเครื่องมือที่สามารถชี้วัดประสิทธิภาพของมาตรการจูงใจทางภาษี ผลกระทบของมาตรการจูงใจทางภาษี เพื่อนำข้อข้อมูลมาใช้ในการปรับปรุงหรือแก้ไขมาตรการจูงใจทางภาษีในอนาคต และยังเป็นเครื่องมือในการควบคุมรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นเงินภาษีอีกด้วย

ปัญหาดังกล่าวข้างต้นส่งผลกระทบต่อการจูงใจเพื่อเข้ามาลงทุนวิจัยและพัฒนาของประเทศไทย ทำให้ระดับการวิจัยและพัฒนาภายในประเทศไทยยังคงต่ำเป็นอย่างมาก ลำดับถัดไป ผู้ศึกษาจะนำเสนอแนวทางปรับปรุงมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของประเทศไทย

## 6.2 ข้อเสนอแนะ

ภายใต้ข้อเสนอแนะนี้ ผู้ศึกษาขอเสนอรูปแบบการแก้ไขกฎหมายที่เกี่ยวข้องเพื่อให้ข้อเสนอในทางนโยบายสามารถบรรลุผลในทางปฏิบัติ สามารถดำเนินการปรับปรุงกฎหมายได้สองส่วนใหญ่ คือ การแก้ไขและเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรในมาตรา 3 (1) เพื่อให้เป็นไปตามหลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากร และการตราพระราชกฤษฎีกาใหม่ที่มีแนวความคิดของการเครดิตภาษีและการประเมินผลมาตรการจูงใจทางภาษี

### 6.2.1 การทบทวนสิทธิประโยชน์ทางภาษีของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนและกรมสรรพากร

การทบทวนสิทธิประโยชน์ทางภาษีของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนและกรมสรรพากร สามารถจำแนกได้สามประการ ประการแรก การเพิ่มเติมบทบัญญัติประมวลรัษฎากร

มาตรา 3 (1) ตามหลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากร ประการที่สอง การเสนอแก้ไขเพิ่มเติมพระราชกฤษฎีกาตามอำนาจของกรมสรรพากร ให้ครอบคลุมสิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน และประการที่สาม การเสนอร่างพระราชกฤษฎีกาที่มีแนวความคิดในลักษณะของการเครดิตภาษี

#### 6.2.1.1 การแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายแม่เพื่อให้เป็นไปตามหลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากร

เมื่อพิจารณาประมวลกฎหมายประมวลรัษฎากร มาตรา 3 วางหลักไว้ว่า “บรรดาระษฎากรประเภทต่าง ๆ ซึ่งเรียกเก็บตามประมวลรัษฎากรนี้จะตราพระราชกฤษฎีกาเพื่อการต่อไปนี้ได้ คือ

(1) ลดอัตราหรือยกเว้นเพื่อให้เหมาะสมกับเหตุการณ์ กิจการ หรือสภาพของท้องถิ่นบางแห่งหรือทั่วไป

การลดหรือยกเว้นตาม (1) (2) และ (3) นั้นจะตราพระราชกฤษฎีกายกเลิกหรือเปลี่ยนแปลงก็ได้”

เมื่อตีความตามตัวอักษรอย่างเคร่งครัด มาตรา 3 (1) ให้สิทธิแก่กรมสรรพากรในการตราพระราชกฤษฎีกาที่มีลักษณะเป็นลดอัตรา หรือยกเว้นภาษีเท่านั้น กรมสรรพากรจึงไม่สามารถตราพระราชกฤษฎีกาในลักษณะของการเครดิตภาษีได้ เพื่อให้สอดคล้องกับหลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากร และเพื่อเป็นไปในแนวทางเดียวกับข้อเสนออื่น ผู้ศึกษาเห็นว่าควรแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร มาตรา 3 (1) มีใจความดังต่อไปนี้

“ลดอัตรา ยกเว้นภาษี และเครดิตภาษี เพื่อให้เหมาะสมกับเหตุการณ์ กิจการ หรือสภาพของท้องถิ่นบางแห่งหรือทั่วไป”

#### 6.2.1.2 การปรับปรุงมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา ซึ่งดำเนินการโดยกรมสรรพากรให้ครอบคลุมสิทธิประโยชน์ทางภาษีของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน

แนวทางการแก้ปัญหาเพื่อลดความซ้ำซ้อนในทางนโยบาย คือ การมุ่งให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีซึ่งดำเนินการโดยกรมสรรพากรมีลักษณะเป็นการทั่วไป ครอบคลุมสิทธิประโยชน์ทางภาษีของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน เพื่อดึงบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลให้เข้ามาขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากการลงทุนในโครงการวิจัยและพัฒนาของกรมสรรพากรมากกว่า

ผู้ศึกษาเสนอให้กรมสรรพากรเป็นหน่วยายหลักที่ทำหน้าที่ส่งเสริมหรือกระตุ้นการวิจัยและพัฒนา เพราะการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน อาจถูกร้อยเรียงได้ง่ายจากองค์การการค้าโลก ในประเด็นเรื่องการเลือกปฏิบัติ การละเมิดความตกลง

ว่าด้วยการอุดหนุนและการตอบโต้ และการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่มีลักษณะเป็นเงินอุดหนุนของ คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนอยู่ภายใต้พันธกรณีต้องแจ้ง (Notify) นอกจากนี้ ผู้ศึกษาเห็นว่า กรมสรรพากรสามารถตราพระราชกฤษฎีกาให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีได้อย่างทั่วไป ไม่มีข้อจำกัด อย่างเช่นคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ซึ่งจะสอดคล้องกับหลักการทั่วไปในทางภาษี ก

ส่วนการนำแนวทางนโยบายไปปฏิบัตินั้น กรมสรรพากรต้องตราพระราช กฤษฎีกาขึ้นใหม่ อาศัยตามประมวลรัษฎากร มาตรา 3 (1) ที่แก้ไขใหม่ ให้สิทธิประโยชน์แก่บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นการทั่วไป ครอบคลุมสิทธิประโยชน์ทางภาษีของคณะกรรมการส่งเสริม การลงทุน และควรตราพระราชกฤษฎีกาเพื่อยกเลิกพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 598) พ.ศ. 2559 เสียก่อน มีใจความดังต่อไปนี้

“มาตรา 3 ให้ยกเลิกพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 598) พ.ศ. 2559”

สำหรับรายละเอียดในการปรับปรุงมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริม การวิจัยและพัฒนา ผู้ศึกษาจะขอเสนอในหัวข้อถัดไป

### 6.2.1.3 การเสนอร่างพระราชกฤษฎีกาที่มีแนวความคิดเครดิตภาษี

ปัญหาของการใช้มาตรการหักจ่ายวิจัยและพัฒนา คือ อัตราการ ช่วยเหลือของภาครัฐจะอิงอยู่กับอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล เมื่อเปรียบเทียบการบรรเทาภาระภาษีอัน เนื่องมาจากการลงทุนโครงการวิจัยและพัฒนา ตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 598) พ.ศ. 2559 บริษัททั่วไปจะได้รับการบรรเทาภาระภาษีเป็นสัดส่วนร้อยละ 40 ของรายจ่ายวิจัยและพัฒนา ในขณะที่ วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมจะได้รับการบรรเทาภาระภาษีเป็นสัดส่วนร้อยละ 20 ของรายจ่าย วิจัยและพัฒนา การแก้ไขปัญหาในเชิงนโยบาย คือ หันมาให้สิทธิประโยชน์ในลักษณะของเครดิตภาษี ซึ่งสิทธิประโยชน์ทางภาษีจะไม่อิงอยู่กับอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล และเป็นมาตรการจูงใจทางภาษีที่มี ประสิทธิภาพมากกว่าสอดคล้องกับข้อเสนอ 6.2.1.2

สำหรับการนำแนวนโยบายไปปฏิบัติ คือ การตราพระราชกฤษฎีกาที่มี ลักษณะเป็นการเครดิตภาษีขึ้นมาใหม่ อัตราการเครดิตภาษีควรจะเทียบเท่าประกาศคณะกรรมการ ส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2557 ข้อ 3 ส่วนรูปแบบของการคำนวณสิทธิประโยชน์ คือ การนำเครดิตภาษีมา หักลบกับภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการลงทุนใน โครงการวิจัยและพัฒนา

วิธีการคำนวณเครดิตภาษีเพื่อการวิจัยและพัฒนา ต้องนำเครดิตภาษีมา รวมกับรายได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แล้วคำนวณกำไรหรือขาดทุนของบริษัทหรือห้าง หุ้นส่วนนิติบุคคลตามขั้นตอนปกติ ทั้งนี้ การบวกเครดิตภาษีวิจัยและพัฒนาในฝั่งรายได้ของบริษัท

หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลก่อนคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลที่บริษัทพึงชำระ เนื่องจากประการแรก จะทำให้รายรับของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเพิ่มมากขึ้น บริษัทจึงต้องเสียภาษีมากขึ้น รัฐสูญเสียงบประมาณเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาน้อยลง ประการที่สอง ระบบภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทยมีลักษณะเป็นอัตราภาษีแบบก้าวหน้า กล่าวคือ บริษัททั่วไปจะเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลร้อยละ 20 ในขณะที่วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในบางรอบระยะเวลาบัญชีเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลร้อยละ 10-15 การนำเครดิตภาษีมารวมเป็นรายรับของบริษัทก่อน ทำให้บริษัทขนาดใหญ่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลมากขึ้น ในขณะที่วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมจะเสียภาษีต่ำกว่า ซึ่งเป็น การให้ความช่วยเหลือวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมมากกว่าบริษัททั่วไป รายละเอียดดังต่อไปนี้

#### ตารางที่ 6.1 แสดงขั้นตอนการคำนวณเครดิตภาษีวิจัยและพัฒนา

รายได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล
<b>บวก</b> เครดิตภาษีวิจัยและพัฒนา
<b>หัก</b> ค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนา
<b>หัก</b> ค่าใช้จ่ายอื่นๆ
<u>กำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล</u>
<u>ภาษีเงินได้นิติบุคคล</u>
<b>หัก</b> เครดิตภาษีวิจัยและพัฒนา
<u>ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่พึงชำระ</u>

นอกจากนี้ ควรกำหนดลำดับขั้นของอัตราภาษีเพื่อจำกัดรายได้ที่รัฐพึงสูญเสียจากมาตรการจูงใจทางภาษี ซึ่งผู้ศึกษาขอกำหนดลำดับขั้นของอัตราภาษีตามมูลค่าเพดานในพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 598) พ.ศ. 2559 มาตรา 5 ทั้งนี้ ร่างพระราชกฤษฎีกาใหม่ มาตรา 6 วรรค 1 มีเนื้อหาดังนี้

“ให้เครดิตภาษีเงินได้ตามส่วน 3 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่พึงชำระ เป็นจำนวนร้อยละ 50 ของรายจ่ายที่ได้จ่ายไปเพื่อทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีและนวัตกรรมสำหรับ 43.5 ล้านบาทแรก และเป็นจำนวนร้อยละ 20 ของรายจ่ายที่ได้จ่ายไปเพื่อทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีและนวัตกรรมส่วนที่เหลือ

..... (วรรค 2 อัตราเครดิตภาษีวิจัยและพัฒนาของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมอย่างแท้จริง)

เครดิตภาษีที่คำนวณได้ตามความในวรรคหนึ่งและวรรคสอง ให้นำมารวมคำนวณเป็นรายได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามเกณฑ์ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ทรี เป็นกำไรสุทธิทั้งสิ้นเท่าใด ให้นำเครดิตภาษีที่คำนวณได้ดังกล่าวหักออกจากภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องเสีย”

ประการต่อมา เนื่องจากการให้สิทธิประโยชน์ในลักษณะของเครดิตภาษี บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลสามารถนำเครดิตภาษีมาหักลบความรับผิดทางภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยตรง ซึ่งส่งผลให้ภาครัฐต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บเป็นจำนวนมาก ผู้ศึกษาจึงเห็นว่าควรกำหนดเงื่อนไขเพิ่มเติมเพื่อป้องกันการแสวงหาผลประโยชน์ทางภาษีโดยมิชอบตามแนวทางของสหราชอาณาจักร กล่าวคือ ในกระบวนการยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีภาระในการพิสูจน์ว่าบริษัทยังคงดำเนินกิจการอย่างต่อเนื่อง (Going Concern) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องนำเอกสารทางบัญชีมาแสดงต่อเจ้าหน้าที่ อาทิ งบการเงิน งบกำไรขาดทุน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น หรืองบกระแสเงินสด ร่างพระราชกฤษฎีกาใหม่ มาตรา 6 วรรค 4 มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

“บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่สามารถยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีได้ต้องจัดพิมพ์รายการบัญชีภายใต้หลักเกณฑ์ว่าบริษัทยังคงประกอบกิจการต่อไป และต้องไม่มีสิ่งบ่งชี้ว่าบริษัทตีพิมพ์รายการบัญชีเนื่องจากเพียงต้องการขอรับบรรเทาภาระภาษีเท่านั้น”

นอกจากบทบัญญัติในข้างต้นแล้ว ผู้ศึกษาเห็นว่าควรเพิ่มนิยามการวิจัยและพัฒนา ในลักษณะเดียวกับประกาศกระทรวงการคลังเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 3) เรื่อง กำหนดหน่วยงานของรัฐหรือเอกชนที่รับทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี ข้อ 4 เนื่องจากนิยามการวิจัยและพัฒนาเป็นเรื่องที่มีความสำคัญต่อการยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี และควรเพิ่มเติมผลลัพธ์ของงานวิจัยและพัฒนาที่มีสิทธิยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีได้ โดยอย่างน้อยต้องสร้างความแปลกใหม่ระดับบริษัท (New to the Firm) ซึ่งเหมาะสมกับประเทศไทยที่มีระดับการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีที่ต่ำ มาตรา 4 ร่างพระราชกฤษฎีกาใหม่มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

“ในพระราชกฤษฎีกานี้

การวิจัยและพัฒนาทางเทคโนโลยี หมายความว่า การวิจัยอุตสาหกรรมขั้นพื้นฐาน และการวิจัยเชิงประยุกต์ ซึ่งสร้างความแปลกใหม่ระดับบริษัทขึ้นไป”

ประการสุดท้าย ควรเพิ่มเติมนิยามค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาที่มีคุณสมบัติขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี ในฐานะของฐานมาตรการจูงใจทางภาษีที่มีความสำคัญต่อมูลค่าของสิทธิประโยชน์ทางภาษี ในลักษณะเดียวกับแนวทางการทำงาน เรื่อง หลักเกณฑ์และแนวปฏิบัติการพิจารณารับรองโครงการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี ส่วนรายละเอียดของค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาแต่

ละประเภท สำนักงานพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีแห่งชาติ (สวทช.) จะกำหนดไว้ในแนวทางการทำงานเพิ่มเติมก็ได้ มาตรา 5 ร่างพระราชกฤษฎีกาใหม่มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

“มาตรา 5 ค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาที่มีคุณสมบัติขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี ได้แก่

- (1) เงินเดือนหรือค่าจ้างบุคลากร
- (2) ที่ปรึกษาหรือผู้เชี่ยวชาญ
- (3) ค่าเครื่องมือ เครื่องจักร หรืออุปกรณ์
- (4) ค่าปรับปรุง ซ่อมแซม หรือบำรุงรักษา
- (5) ค่าใช้บริการห้องปฏิบัติการทดสอบ
- (6) ค่าวัสดุปฏิบัติการวิจัย
- (7) ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน
- (8) ค่าใช้จ่ายทางตรงอื่นๆ ของโครงการ”

#### 6.2.2 การเพิ่มเติมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมให้เป็นเป้าหมายของมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา

เป้าหมายของมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา คือ วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม เพื่อให้บรรลุผลในทางปฏิบัติ ผู้ศึกษาขอจำแนกชั้นตอนเป็นสองประการ ได้แก่ การกำหนดนิยามของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม การจำแนกวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมอย่างแท้จริง และสิทธิประโยชน์ทางภาษีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม

ประการแรก นิยามของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมควรจะเป็นไปตามความหมายของประมวลรัษฎากร ซึ่งจะพิจารณา (ก) ทุนจดทะเบียนชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี และรายได้จากการขายสินค้าและบริการในรอบระยะเวลาบัญชี หรือ (ข) สินทรัพย์ถาวร ไม่รวมที่ดิน และจำนวนการจ้างแรงงานเท่านั้น ผู้ศึกษาเห็นว่าควรกำหนดนิยามวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) ที่เป็นเป้าหมายของมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาไว้ในร่างพระราชกฤษฎีกาโดยตรง ซึ่งจะก่อให้เกิดความชัดเจนของการขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี

นอกจากนี้ ควรเพิ่มเติมบทบัญญัติเพื่อจำแนกวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่มีปัญหาในการเข้าหาแหล่งเงินทุนในโครงการวิจัยและพัฒนา ออกจากวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่เป็นบริษัทในเครือของบริษัทขนาดใหญ่หรือเป็นบริษัทสาขาของบริษัทใหญ่ตามแนวความคิดของคณะกรรมการยุโรป กล่าวคือ หากวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมมีความสัมพันธ์กับบริษัทอื่นในแง่การถือหุ้นไขว้ หรืออยู่ภายใต้กลุ่มบุคคลที่มีอำนาจในการครอบงำบริษัทเช่นเดียวกัน ต้องพิจารณาทุนจดทะเบียน รายได้จากการขายสินค้าและบริการ สินทรัพย์ถาวร



และการจ้างแรงงานของบริษัทอื่น รวมทั้งวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมด้วย ทั้งนี้ วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่เป็นเป้าหมายของมาตรการจูงใจทางภาษี (Explicit Targeting) ต้องมีสถานะของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมอย่างแท้จริงเป็นอย่างน้อยสองรอบระยะเวลาบัญชีอย่างต่อเนื่อง มาตรา 4 ร่างพระราชกฤษฎีกาใหม่มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

“ในพระราชกฤษฎีกานี้

วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่มีทุนจดทะเบียนชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ไม่เกิน 5 ล้านบาท และมีรายได้จากการขายสินค้าและบริการในรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกิน 30 ล้านบาท หรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีสินทรัพย์ถาวรไม่รวมที่ดินไม่เกิน 200 ล้านบาทและจ้างแรงงานไม่เกิน 200 คน เป็นอย่างน้อยสองรอบระยะเวลาบัญชีอย่างต่อเนื่อง และเป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขดังต่อไปนี้

(1) หากวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมถือหุ้นในบริษัทอื่น หรือบริษัทอื่นถือหุ้นในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเกินกว่าร้อยละ 50 ของสิทธิออกเสียงหรือสัดส่วนการถือหุ้น รวมถึงกลุ่มบุคคลที่มีอำนาจแต่งตั้งหรือปลดคณะกรรมการหรือฝ่ายบริหารของบริษัทหรืออำนาจในการครอบงำบริษัทไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม ให้รวมจำนวนการจ้างงาน จำนวนสินทรัพย์ถาวรหรือทุนจดทะเบียนของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมร่วมกับบริษัทอื่น

(2) หากวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมถือหุ้นในบริษัทอื่น หรือบริษัทอื่นถือหุ้นในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเกินกว่าร้อยละ 25 แต่ไม่ถึงร้อยละ 50 ของสิทธิออกเสียงหรือสัดส่วนการถือหุ้น ให้รวมจำนวนการจ้างงาน จำนวนสินทรัพย์ถาวรหรือทุนจดทะเบียนของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมกับบริษัทอื่นตามสัดส่วนการถือหุ้น

(3) หากวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมถือหุ้นในบริษัทอื่น หรือบริษัทอื่นถือหุ้นในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมไม่เกินร้อยละ 25 ถือว่าบริษัทที่มาขอรับสิทธิประโยชน์มีอิสระอย่างแท้จริง ไม่ต้องนำจำนวนการจ้างงาน จำนวนสินทรัพย์ถาวรหรือทุนจดทะเบียนของบริษัทอื่นมารวมคำนวณ”

ประการที่สอง รูปแบบของการส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเป็นพิเศษ คือ การเพิ่มอัตราเครดิตภาษี วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมอย่างแท้จริงตามเงื่อนไขข้างต้น สามารถเครดิตภาษีได้ร้อยละ 60 ของรายจ่ายวิจัยและพัฒนา และในปีภาษีที่ไม่สามารถใช้ประโยชน์จากเครดิตภาษีได้ วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมสามารถเลือกขอคืนเครดิตภาษีในรูปของเงินสดได้ ซึ่งจะได้กล่าวในหัวข้อถัดไป มาตรา 6 วรรค 2 ร่างพระราชกฤษฎีกาใหม่มีเนื้อหา ดังต่อไปนี้

“ให้เครดิตภาษีเงินได้ตามส่วน 3 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่พึงชำระ ที่มีสถานะเป็นวิสาหกิจขนาดกลาง และขนาดย่อมตามมาตรา 4 เป็นจำนวนร้อยละ 60 ของรายจ่ายที่ได้จ่ายไปเพื่อทำการวิจัยและพัฒนา เทคโนโลยีและนวัตกรรมสำหรับ 43.5 ล้านบาทแรก และเป็นจำนวนร้อยละ 20 ของรายจ่ายที่ได้จ่ายไปเพื่อทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีและนวัตกรรมส่วนที่เหลือ”

### 6.2.3 การเพิ่มเติมสิทธิประโยชน์ว่าด้วยการจ่ายคืนเครดิตภาษีในรูปเงินสด (Cash Refunds)

ในเบื้องต้น ตามที่ผู้ศึกษาได้เสนอให้มีการแก้ไขประมวลรัษฎากร มาตรา 3 (1) เพื่อให้กรมสรรพากรสามารถตราพระราชกฤษฎีกาในลักษณะของการเครดิตภาษีได้ อย่างไรก็ตาม ภายใต้มาตรการเครดิตภาษีนี้นั้น ยังมีสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่เกี่ยวข้องกับการยกยอดเครดิตภาษีไปใช้ในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป และการจ่ายคืนเครดิตภาษีในรูปของเงินสด ดังนั้น โดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากร มาตรา 3 (1) ที่แก้ไขใหม่ เมื่อตีความตามตัวอักษรควบคู่กับเจตนารมณ์ตามทฤษฎีอำเภोजิตและทฤษฎีอำเภอการณ์แล้ว กรมสรรพากรจึงสามารถตราพระราชกฤษฎีกาที่มีลักษณะเป็นการเครดิต และการยกยอดเครดิตไปใช้ในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไปหรือการจ่ายคืนเครดิตภาษีในรูปของเงินสดได้ ไม่ขัดต่อหลักความชอบด้วยกฎหมายภาษี สามารถจำแนกได้สองประการ

ประการแรก บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมอย่างแท้จริงซึ่งไม่สามารถใช้เครดิตภาษีวิจัยและพัฒนาได้ เนื่องจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่มีภาษีเงินได้ที่พึงชำระ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวสามารถยกยอดเครดิตภาษีไปใช้ในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไปได้ไม่เกิน 10 รอบระยะเวลาบัญชี ในลักษณะเดียวกับประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตี (12)

ทั้งนี้ เมื่อพ้นระยะเวลา 10 ปีแล้ว บริษัทยังคงไม่สามารถใช้เครดิตภาษีดังกล่าวได้ ผู้ศึกษาเห็นว่าควรตัดสิทธิการใช้เครดิตภาษีไปเลย เนื่องจากได้ขยายระยะเวลาการยกยอดเครดิตภาษีถึง 10 รอบระยะเวลาบัญชีแล้ว หากให้สิทธิจ่ายคืนเครดิตภาษีเมื่อพ้น 10 รอบระยะเวลาบัญชีอีกจะสร้างภาระทางการคลังแก่ภาครัฐเป็นจำนวนมหาศาล มาตรา 7 ร่างพระราชกฤษฎีกาใหม่มีเนื้อหาดังต่อไปนี้

“ในปีภาษีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีรายจ่ายวิจัยและพัฒนาที่มีคุณสมบัติขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามมาตรา 5 และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวไม่สามารถใช้ประโยชน์เครดิตภาษีได้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลสามารถยกยอดเครดิตภาษีไปใช้ในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไปไม่เกิน 10 รอบระยะเวลาบัญชี”

ประการที่สอง ควรเพิ่มเติมบทบัญญัติการจ่ายคืนเครดิตภาษีในรูปของเงินสดแก่วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดเล็กร้อยละห้าสิบ ภายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ไม่สามารถใช้เครดิตภาษีได้ ในลักษณะของทางเลือกขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี ทั้งนี้ รูปแบบการจ่ายเครดิตภาษีเป็นเงินสด ลำดับแรก ควรคำนวณหาภาษีเงินได้นิติบุคคลที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลพึงชำระตามตารางที่ 6.1 เมื่อได้จำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลพึงชำระแล้ว ลำดับต่อมา นำเครดิตภาษีที่ได้รับมาหักออกจากภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัท เมื่อเหลือเป็นจำนวนเท่าใด บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลสามารถขอคืนเครดิตภาษีในรูปเงินสดได้ ผู้ศึกษาขอเสนอให้ตราพระราชกฤษฎีกาเพิ่มเติม มาตรา 7 วรรค 2 ร่างพระราชกฤษฎีกาใหม่มีเนื้อหาดังต่อไปนี้

“ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ไม่สามารถใช้ประโยชน์จากเครดิตภาษีได้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีสถานะเป็นวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตามมาตรา 4 สามารถเลือกขอคืนเครดิตภาษีในรูปของเงินสด”

ประการที่สาม ผู้ศึกษาเห็นว่าควรเพิ่มเติมเงื่อนไขเพื่อป้องกันการแสวงหาผลประโยชน์โดยมิชอบในลักษณะของการเปลี่ยนผู้ถือหุ้น มาตรา 7 วรรค 3 ร่างพระราชกฤษฎีกาใหม่มีเนื้อหาดังต่อไปนี้

“ภายในระยะเวลา 3 ปีนับแต่เปลี่ยนแปลงผู้ถือหุ้นเกินกว่าร้อยละ 50 ของจำนวนหุ้นสามัญหรือสิทธิออกเสียง บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้เปลี่ยนลักษณะหรือรูปแบบการดำเนินธุรกิจ หรือภายหลังเปลี่ยนแปลงผู้ถือหุ้นเกินกว่าร้อยละ 50 ของจำนวนหุ้นสามัญหรือสิทธิออกเสียงแล้ว ธุรกิจเดิมไม่มีความสำคัญหรือมีขนาดเล็กลง บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่สามารถนำเครดิตภาษียกยอดไปใช้ในรอบระยะเวลาถัดไป และไม่สามารถขอคืนเครดิตภาษีในรูปของเงินสดได้”

#### 6.2.4 การเพิ่มเติมระบบการประเมินผลมาตรการจูงใจทางภาษี (Evaluation)

การควบคุมงบประมาณที่สูญเสียไปจากมาตรการจูงใจทางภาษีสามารถดำเนินการได้หลายแนวทาง วิธีการประเมินผลมาตรการจูงใจทางภาษี เป็นเครื่องมือหนึ่งเท่านั้น ผู้ศึกษาเห็นว่าระบบการประเมินผลมาตรการจูงใจทางภาษีมีความสำคัญเป็นอย่างมากกับระบบภาษีของประเทศไทย เพื่อเป็นตัวชี้วัดถึงความสำเร็จของมาตรการจูงใจทางภาษีในแต่ละมาตรการ และในทางตรงข้าม มาตรการจูงใจทางภาษีที่ไม่มีประสิทธิภาพก็ควรถูกยกเลิกไปหรือปรับปรุงใหม่ รูปแบบการประเมินผลมาตรการจูงใจทางภาษีตามแนวทางของคณะกรรมการการยุโรป ได้แก่ ช่วงเวลาในการประเมินผล หน่วยงานที่มีหน้าที่ประเมินผล ประเด็นของการประเมินผล รูปแบบของการประเมินผล และการเผยแพร่ข้อมูล ระเบียบวิธี ผลลัพธ์และข้อสรุป เพื่อตรวจสอบความเป็นอิสระและควบคุมคุณภาพในการประเมินผล ตามที่ผู้ศึกษาได้กล่าวไว้ในบทที่ 2 และบทที่ 5

เพื่อฝังระบบการประเมินผลมาตรการจูงใจทางภาษีไว้ในระบบกฎหมาย และสามารถดำเนินการให้เกิดผลอย่างแท้จริง ผู้ศึกษาเห็นว่าควรตราพระราชกฤษฎีกาเพื่อกำหนดหน้าให้ กรมสรรพากรร่วมกับนักวิจัยภายนอกหรือสำนักงานพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีแห่งชาติ ต้องมีการประเมินผลมาตรการเครดิตภาษีอย่างเป็นประจำทุกๆ 4 ปี เพื่อนำมาข้อมูลที่ได้มาปรับปรุง มาตรการเครดิตภาษีตามร่างพระราชกฤษฎีกาให้มีประสิทธิภาพ มาตรา 10 ร่างพระราชกฤษฎีกาใหม่ มีเนื้อหาดังต่อไปนี้

“กรมสรรพากรร่วมกับนักวิจัยภายนอกมีหน้าที่ประเมินผลมาตรการเครดิตภาษี ตามพระราชกฤษฎีกาฉบับนี้ทุกๆ 4 ปี ในประเด็น มาตรการจูงใจทางภาษีสามารถสนับสนุนการ เพิ่มขึ้นของระดับการวิจัยและพัฒนาได้ไหม และผลกระทบของมาตรการจูงใจทางภาษีมีอะไรบ้าง แล้วเผยแพร่ข้อมูล ระเบียบวิธี ผลลัพธ์และข้อสรุปแก่สาธารณชนต่อไป”

นอกจากนี้ ผู้ศึกษาเห็นว่าควรเพิ่มเติม บทบัญญัติที่มีลักษณะเช่นเดียวกับพระราช กฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 598) มาตรา 6 เพื่อป้องกันการขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีซ้ำซ้อนระหว่างสิทธิ ของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนกับสิทธิของกรมสรรพากร มาตรา 8 ร่างพระราชกฤษฎีกาใหม่มี เนื้อหาดังต่อไปนี้

“บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้ใช้สิทธิเครดิตภาษี เนื่องจากรายจ่ายที่ได้ จ่ายไปเพื่อทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีและนวัตกรรมตามพระราชกฤษฎีกานี้ ต้องไม่นำรายจ่าย ดังกล่าวไปใช้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนตามกฎหมาย ว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน”

และควรเพิ่มเติมบทบัญญัติเกี่ยวกับการขอรับสิทธิประโยชน์ซ้ำซ้อนระหว่าง การยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี กับในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้รับการสนับสนุนทาง การเงินหรือได้รับเงินสนับสนุนอันเนื่องมาจากโครงการวิจัยและพัฒนาเดียวกัน แม้ว่าการให้เงิน สนับสนุนแก่โครงการวิจัยและพัฒนาโดยตรงภายในประเทศไทยจะมีไม่มากก็ตาม มาตรา 9 ร่างพระ ราชกฤษฎีกาใหม่มีเนื้อหาดังต่อไปนี้

“บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดได้รับเงินอุดหนุนโดยตรงที่มีลักษณะเป็นเงิน ช่วยเหลือของภาครัฐเพื่อส่งเสริมโครงการวิจัยและพัฒนา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องนำ เงินอุดหนุนมาหักออกจากฐานเครดิตภาษี ในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน หรือรอบระยะเวลาบัญชี ถัดไปที่บริษัทมีค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาเกิดขึ้นจริง เมื่อเหลือเป็นจำนวนเท่าใดแล้ว บริษัทสามารถ นำไปขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีต่อไป”

มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาเป็นเครื่องมือของภาครัฐที่สามารถช่วยเพิ่มระดับการวิจัยและพัฒนาได้อย่างมีประสิทธิภาพ ปรากฏตามรายงานการประเมินผล

มาตรการจูงใจทางภาษีของฝรั่งเศส เนเธอร์แลนด์ และสหราชอาณาจักร นอกจากการใช้มาตรการจูงใจทางภาษีแล้ว การใช้มาตรการสนับสนุนทางตรง อาทิ การให้เงินสนับสนุน การกู้ยืมเงินในอัตราดอกเบี้ยต่ำ การหาหลักประกันให้บริษัทก็มีความสำคัญไม่ยิ่งหย่อนไปกว่ากัน ประการสุดท้ายนี้ ผู้ศึกษาคาดหวังเป็นอย่างยิ่งว่าวิทยานิพนธ์เล่มนี้ จะสามารถทำให้ภาครัฐตระหนักถึงการนำเครื่องมือทางภาษีมาใช้เพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาให้มากกว่าปัจจุบัน อันจะเป็นประโยชน์ต่อการพัฒนาประเทศในระยะยาวสืบต่อไป



## บรรณานุกรม

### หนังสือ

- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 9. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์กรุงสยาม, 2556.
- ชาติศรี ศรีไพพรรณ. สุธรรม วาณิชเสนี. มาตรการเพื่อการส่งเสริมและสนับสนุนการวิจัยและพัฒนาด้านเทคโนโลยีสารสนเทศในภาคเอกชน. กรุงเทพมหานคร: สำนักงานพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีแห่งชาติ, 2540.
- ดิเรก ปัทมสิริวัฒน์. นโยบายการคลังสาธารณะ. กรุงเทพมหานคร: แพลน พรินติ้ง จำกัด., 2553.
- โรบิน เบต และ ไมเคิล ปาร์กิน. เศรษฐศาสตร์จุลภาค. แปลโดย จุฑามาศ ทวีไพบูลย์วงษ์. กรุงเทพมหานคร: เพียร์สัน เอ็ดดูเคชั่น อินโดไชน่า จำกัด, 2548.
- ธีระพงษ์ วิกิตเศรษฐ. จุลเศรษฐศาสตร์: ทฤษฎีและการประยุกต์. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพมหานคร : สำนักงานกิจการโรงพิมพ์องค์การสงเคราะห์ทหารผ่านศึก, 2549.
- ปรีชา สุวรรณทัต. วิชาธรรมศาสตร์ว่าด้วยการคลัง. กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2554.
- เริงชัย ตันสุชาติ. ทฤษฎีเศรษฐศาสตร์จุลภาค. เชียงใหม่ : โชตนาพรินท์, 2550.
- ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. กฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนสามัญ จตุลักษณ์ 79, 2556.
- สุณิพร สุวรรณมณีพงศ์ และ ดารารัตน์ รัชดานุรักษ์. การปรับปรุงมาตรการทางภาษีเพื่อกระตุ้นการลงทุนวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีในภาคเอกชน. ปทุมธานี : สำนักงานพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีแห่งชาติ, 2556.
- สำนักงานคณะกรรมการวิจัยแห่งชาติ. ดัชนีการวิจัยและพัฒนาของประเทศไทย ปี 2556. กรุงเทพมหานคร : สำนักงานคณะกรรมการวิจัยแห่งชาติ (วช.), 2557.
- สำนักงานส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม. สรุปหัวใจหลัก การส่งเสริม SMEs ไทยก้าวสู่สากล. กรุงเทพมหานคร : สำนักงานส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม, 2557.
- เสาวนีย์ สีฉิมวัฒน์. การวางแผนการวิจัยและพัฒนาในธุรกิจขนาดกลาง. กรุงเทพฯ : โครงการธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี, 2535.
- อัญชลี พิพัฒน์เสริญ. บทบาทของการวิจัยและพัฒนาที่มีต่อการดำเนินงานของภาคธุรกิจเอกชนไทย. กรุงเทพมหานคร : สถาบันทรัพยากรมนุษย์มหาวิทาลัยธรรมศาสตร์, 2545.



## บทความวารสาร

ฉัตร คำแสง. “ปรับทัศนคติภาครัฐเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันของประเทศ.” รายงานที่ดีอาร์ไอ. ฉบับที่ 111 (มกราคม 2558): 1-16.

พุทธิมา เกิดศิริ. “รายจ่าย R&D ใช้หักรายจ่ายทางภาษีได้ถึง 3 เท่า.” เอกสารภาษีอากร. ฉบับที่ 415. ปีที่ 35. (เมษายน 2559): 22-27.

วรเจตน์ ภาคีรัตน์. “การใช้และการตีความกฎหมายมหาชน.” จุลินิติ ฉบับที่ 4 ปีที่ 7 (กรกฎาคม-สิงหาคม 2553): 54-62.

สถาปนา พรหมบุญ และ วุฒิ สุทธิเสถียร. “ขั้นตอนการขอรับการส่งเสริมการลงทุนจากบีโอไอ.” วารสารส่งเสริมการลงทุน. ฉบับที่ 3. ปีที่ 27. (มีนาคม 2559): 8-16.

สรายุทธ์ วุฒยากรณ์. “การจัดภาษีซ้อนระหว่างประเทศฝ่ายเดียวโดยวิธีการให้เครดิตภาษีต่างประเทศ.” ในหนังสือรวมบทความวิชาการ เนื่องในโอกาส 60 ปีศาสตราจารย์ วิริยะ นามศิริพงศ์พันธุ์. จัดพิมพ์โดยคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. หน้า 213 – 261. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2556.

สายสุดา จริยวัฒน์ศิริกุล และ พรทิพย์ ไกรสมโภชน์. “การใช้สิทธิและประโยชน์ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล.” วารสารส่งเสริมการลงทุน. ฉบับที่ 3. ปีที่ 27. (มีนาคม 2559): 44-51.

## วิทยานิพนธ์

จริยา ยศเมฆ. “ปัญหาในการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในทางบัญชีและภาษีอากร: ศึกษาเปรียบเทียบประเทศไทยกับประเทศออสเตรเลีย.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2555.

ณรงค์กฤษณ์ นิมิโรธรรม. “ปัญหาการใช้ผลขาดทุนเพื่อประโยชน์ทางภาษี.” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2556.

ณัฐธยาน์ ว่องวงศาธิรักษ์. “การจัดเก็บภาษีเฉพาะสำหรับกองทุนประกันสุขภาพ.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2555.

เดชาธร พงษ์ถนอม. “รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเงินได้ในประมวลรัษฎากร.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552.

ภัทรพล พลรังสิต. “ภาษีเงินได้ขั้นต่ำเพื่อลดความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจ.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2557.

วฤตดา ทิพย์พิมานชัย. “มาตรการจูงใจทางภาษีเงินได้เพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา: ศึกษาเปรียบเทียบประเทศไทยกับประเทศออสเตรเลีย.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551.

สมศักดิ์ พงศ์สุวภาพ. “ปัญหาภาษีเงินได้เกี่ยวกับผลขาดทุนสะสม.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549.

หัตถพงษ์ เทียมพันธ์พงศ์. “การส่งเสริมการลงทุนโดยใช้มาตรการหักค่าเสื่อมและค่าสึกหรอ.” สารนิพนธ์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546.

อุเทน บัวอ่อน. “ปัญหาภาษีเงินได้เกี่ยวกับธุรกรรมเฉลี่ยรายจ่ายเพื่อการวิจัยและพัฒนาของบริษัทข้ามชาติ.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549.

### สื่ออิเล็กทรอนิกส์

กรมสรรพากร. “การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่ง.” [http://www.rd.go.th/publish/fileadmin/user\\_upload/porkor/SMEs3.pdf](http://www.rd.go.th/publish/fileadmin/user_upload/porkor/SMEs3.pdf). 14 มีนาคม 2559.

คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน. “คำขอรับการส่งเสริมการลงทุน บริการ” [http://www.boi.go.th/upload/content/F%20PA%20PP%2003%20\(Th%20\(e-form\)\)\\_42376.pdf](http://www.boi.go.th/upload/content/F%20PA%20PP%2003%20(Th%20(e-form))_42376.pdf), 10 มีนาคม 2559.

\_\_\_\_\_. “แบบประกอบคำขอรับการส่งเสริม ประเภท 7.12 กิจการเทคโนโลยีชีวภาพ (Biotechnology).” [http://www.boi.go.th/upload/content/F%20PA%20PP%2019%20e\\_34919.pdf](http://www.boi.go.th/upload/content/F%20PA%20PP%2019%20e_34919.pdf), 10 มีนาคม 2559.

คณะผู้แทนถาวรไทยประจำองค์การการค้าโลกและองค์การทรัพย์สินทางปัญญาโลก. “ประเทศไทยกับองค์การการค้าโลก (World Trade Organization: WTO).” [http://www.thaiwto.com/PDF/files/Articles/Article\\_Thailand%20and%20WTO\\_Pitak.pdf](http://www.thaiwto.com/PDF/files/Articles/Article_Thailand%20and%20WTO_Pitak.pdf). 25 มิถุนายน 2559.

คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. “Countervailing Duties (CVD).” <http://www.econ.tu.ac.th/econtuarchive/downloads/wto/dict/CVD.pdf>, 25 มิถุนายน 2559.

จิตรลดา พิศาลสุพงศ์. “ภาพรวมการพัฒนาด้านการวิจัยและพัฒนาของประเทศไทย.” <http://www.nesdb.go.th/Portals/0/news/research/15/ภาพรวมการพัฒนา%20วทน.pdf>, 16 พฤศจิกายน 2558.

- นิรมล สุธรรมกิจ. “เอกสารประกอบคำบรรยาย วิชา เศรษฐศาสตร์การพัฒนาอุตสาหกรรม เรื่อง ความรู้เบื้องต้นเศรษฐศาสตร์การพัฒนาอุตสาหกรรม.” [http://www.econ.tu.ac.th/.../EC482\\_1\\_ความรู้เบื้องต้น.pdf](http://www.econ.tu.ac.th/.../EC482_1_ความรู้เบื้องต้น.pdf), 12 กุมภาพันธ์ 2559.
- ภราดร ปรีดาศักดิ์. “เอกสารประกอบคำบรรยาย วิชา ศ.311 ทฤษฎีราคาและวิภาคกรรม เรื่องความล้มเหลวของตลาดอันเนื่องมาจากผลกระทบภายนอกและสินค้าสาธารณะ.” <http://www.econ.tu.ac.th/oldweb/doc/course/EC/EC311/lecture/ec311-34-074.pdf>, 8 กุมภาพันธ์ 2559.
- วรพล โสคติยานุรักษ์. “Crowdfunding สานฝันธุรกิจให้เป็นจริงหรือทำความจริงให้ไกลกว่าที่ฝัน.” [http://www.sec.or.th/TH/Documents/Information/Interviews-Articles/bangkok\\_270257.pdf](http://www.sec.or.th/TH/Documents/Information/Interviews-Articles/bangkok_270257.pdf), 1 มีนาคม 2559.
- วิโรจน์ เลิศไทยตระกูล. การสร้างเครือข่ายนวัตกรรมเพื่อการพัฒนาศักยภาพของธุรกิจ SMEs. [http://www.bu.ac.th/knowledgecenter/executive\\_journal/july\\_dec\\_14/pdf/aw04.pdf](http://www.bu.ac.th/knowledgecenter/executive_journal/july_dec_14/pdf/aw04.pdf), 9 พฤษภาคม 2559.
- สถาบันศึกษาความร่วมมือระหว่างประเทศแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. “WTO: องค์การการค้าโลก.” <http://www.apecthai.org/401-องค์การความร่วมมือทางเศรษฐกิจระหว่างประเทศที่สำคัญ/835-wto-องค์การการค้าโลก.html>, 25 มิถุนายน 2559.
- สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย. “ภาษีการออมการลงทุนและการระดมทุนในตลาดการเงินของไทย.” [http://tdri.or.th/archives/download/reports/published/i23/chap\\_3.pdf](http://tdri.or.th/archives/download/reports/published/i23/chap_3.pdf), 11 กุมภาพันธ์ 2559.
- สำนักงานพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีแห่งชาติ. “แนวทางการทำงานเรื่องหลักเกณฑ์ค่าใช้จ่ายของโครงการวิจัยและพัฒนา.” <http://www.nstda.or.th/rdc/images/stories/f2-201110.pdf>, 5 มิถุนายน 2558.
- สำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี. “มาตรการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับค่าใช้จ่ายด้านการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีและนวัตกรรม.” <http://www.cabinet.thaigov.go.th/pesate.htm>, 5 มิถุนายน 2558.
- สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ. “สรุปสาระสำคัญแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติฉบับที่สิบเอ็ด พ.ศ. 2555-2559.” [http://www.nesdb.go.th/Portals/0/news/plan/p11/Summaryplan11\\_thai.pdf](http://www.nesdb.go.th/Portals/0/news/plan/p11/Summaryplan11_thai.pdf), 3 มีนาคม 2559.

- . “ทิศทางของแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 12.” [http://www.nesdb.go.th/Portals/0/news/plan/P12/Book\\_Plan12.pdf](http://www.nesdb.go.th/Portals/0/news/plan/P12/Book_Plan12.pdf), 3 มีนาคม 2559.
- สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน. “คู่มือการขอรับการส่งเสริมการลงทุน 2558.” [http://www.boi.go.th/upload/content/BOI-A%20Guide%202015-TH-20151202\\_85676.pdf](http://www.boi.go.th/upload/content/BOI-A%20Guide%202015-TH-20151202_85676.pdf), 3 มีนาคม 2559.
- สำนักงานส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม. “รายงานที่ 1: จำนวนผู้ประกอบการ จำแนกตามภูมิภาค และขนาดวิสาหกิจ.” <http://122.155.197.183/sme2015/report/View/1188>, 9 พฤษภาคม 2559.
- สำนักงานพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีแห่งชาติ. “รัฐบาลเพิ่มแรงจูงใจทางภาษีงานวิจัยเป็น 300 %.” <http://www.nstda.or.th/rdc/>, 5 มิถุนายน 2558.
- อุษิณ วิโรจน์เตชะ. “ผลกระทบของนโยบายการปรับอัตราค่าจ้างขั้นต่ำต่อการจ้างงานและรายได้เฉลี่ยกรณีศึกษาภาคการผลิตในประเทศไทย.” [http://www.econ2014.nida.ac.th/main//images/uniform/jsnuniform\\_uploads/2/201407172138th\\_14.07.16%20300-new-final.pdf](http://www.econ2014.nida.ac.th/main//images/uniform/jsnuniform_uploads/2/201407172138th_14.07.16%20300-new-final.pdf), 12 กุมภาพันธ์ 2559.

### เอกสารอื่น

- สุปรียา แก้วละเอียด. รายงานฉบับสมบูรณ์ เรื่อง การควบคุมความชอบด้วยกฎหมายของภาษีโดยองค์กรตุลาการในประเทศไทย. ม.ป.ท. : ม.ป.พ., 2558.
- พนิต ธีรภาพวงศ์. “เอกสารประกอบการบรรยายโครงการประกาศนียบัตรกฎหมายภาษีอากรหลักสูตรภาษีอากรระหว่างประเทศ เรื่อง เครือข่ายอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทย การตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน การนำอนุสัญญาภาษีซ้อนมาใช้วางแผนภาษีในรูปแบบต่างๆ และกรณีศึกษา.” คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ท่าพระจันทร์, 12 พฤศจิกายน 2556.

### Book

- Albert Link. Fiscal Measures to Promote R&D and Innovation: trends and issues, Paris: OECD.

- Anwar Shah. Fiscal Incentives for investment and innovation. New York : Oxford University Press, 1995.
- Bart Nooteboom and Erik Stam. Micro-foundations for Innovation Policy. Hague: Amsterdam University Press, 2008.
- Bas Straathof. A Study on R&D Tax Incentives. Netherlands : CPB Netherlands Bureau, 2014.
- \_\_\_\_\_. A study on R&D tax incentives (Annex : Good Practice Cases). Netherlands : CPB Netherlands Bureau, 2014.
- \_\_\_\_\_. A study on R&D tax incentives (Annex : Country Fiches). Netherlands : CPB Netherlands Bureau, 2014.
- Christian Köhler. Christian Rammer and Philippe Larédo. Fiscal incentives for business R&D: Compendium of evidence on the effectiveness of innovation policy intervention. Manchester : University of Manchester, 2012.
- Eric M. Zolt. Tax Incentives and Tax Base Protection Issues. New York : United Nations, 2013.
- European Commission Enterprise and Industry. Making Public Support for Innovation in the EU more Effective. Belgium: Publications Office of the European Union, 2009.
- John Tiley and Glen Loutzenhiser. Advanced Topics in Revenue Law : Corporation Tax, International and European Tax, Savings, Charities. Oxford : Hart Pub., 2013.
- Lisa-Jane Harper and Kevin Walton. Tolley's Corporation Tax 2014-15. UK: LexisNexis., 2014.
- Martin Berger. The innovation- productivity link – comparing Thailand with a sample of OECD countries. Austria : Institute of Technology and Regional Policy Joanneum Research Forschungsgesellschaft mbH Sensengasse, 2010.
- Peggy B. Musgrave and Richard A. Musgrave. Public Finance in Theory and Practice. 5th edition New York: McGraw-Hill, 1989.
- Robert S. Pindyck and Daniel L. Rubinfeld. Microeconomics. Eighth edition. United States : Pearson Education, 2013.

Patarapong Intarakumnerd and Jarunee Wonglimpiyarat. Towards Effective Policies for Innovation Financing in Asia: A Comparative Study of Singapore, Taiwan, Malaysia and Thailand. Canada : International Development Research Center, 2012.

Patarapong Intarakumnerd. Pun-arj Chairatana. and Tipawan Tangchitpiboon. National Innovation System in Less Successful Developing Countries : The case of Thailand. Bangkok : National Science and Technology Development Agency (NSTDA), 2002.

Vasu Suvanvihok. “Technological Investment of Thai Industries and Government Support.” Ph.D. Economics. National Institute of Development Administration, 2013.

#### Article

Adão Carvalho. Why are Tax Incentives Increasingly Used to Promote Private R&D?. ed. Gregory T. Papanikos. P.113-130. Greece : Athens Institute for Education and Research, 2012.

Alicja BRODZKA. “Tax Incentives in Emerging Economies.” BUSINESS SYSTEMS and ECONOMICS. 3 (1). (2013) : 30 -32.

Alexander Klemm. “Causes, Benefits, and Risks of Business Tax Incentives.” IMF Working Paper 09/21.

Bronwyn H. Hall and Josh Lerner. The Financing of R&D and Innovation, Handbook of the Economics of Innovation. eds. Elsevier-North Holland, N. Rosenberg pp.9-10. August 2009.

Carmen Vidal Ballester. “Tax Incentives and Direct Support For R&D : What do Firms use and why?.” Working paper Business Economic Series.

David Holland. and Richard J. Vann. “Income Tax Incentives for Investment.” Tax Law Design and Drafting 2. (1998) : 6-7.

Daniel Sandler. John Van Reenen. and Rachel Griffith. “Tax Incentives for R&D.” Fiscal Studies vol.16, no.2 : 21 -44.



- Francis Chittenden. and Mohsen Derregia. "The role of tax incentives in capital investment and R&D decisions." Environment and Planning C: Government and Policy. 28. (January 2010) : 241 – 256.
- George E. Lent. "Tax Incentives for Investment in Developing Countries." Palgrave Macmillan Journals. 14. No. 2 (Jul., 1967) : 271-273
- Gregory Tassej. "Tax incentives for innovation: time to restructure the R&E tax credit." Jornal of Technology Transfer. (August 2007) : 613.
- Howell H. Zee. and Vito Tanzi. "Tax Policy for Emerging Markets: Developing Countries." National Tax Journal. Vol. 53, No. 2 (June 2000) : 299-322.
- Jeanne Seyvet. "Tax Credit for Research (Credit d'impot Recherche) in France." Fiscal Measure to Promote R&D and Innovation : 75.
- Jeroen NiJland. "The R&D Tax Scheme in the Netherlands." Fiscal Measures to Promote R&D and Innovations : 90-91.
- John Lester. and Jacek Warda. "An International comparison of Tax Assistance for Research and Development: Estimates and Policy Implications." The School of Public Policy SPP Research Papers. 7. (November 2014) : 30.
- Jongwanich, J. and A. Kohpaiboon. "Multinational Enterprises, Exporting and R&D Activities in Thailand", in Hahn, C. H. and D. Narjoko (eds.), Globalization and Innovation in East Asia. ERIA Research Project Report 2010-04, pp.141-192. Jakarta: ERIA.
- Nicholas Bloom, Mark Schakerman, and John Van Reenen, "Identifying Technology Spillovers and Product Market Rivalry." Econometrica vol. 81 no. 4. (2013) : 1389-1390.
- Michael J. Graetz and Rachael Doud. "Technological Innovation, International Competition, and the Challenges of International Income Taxation." Faculty Scholarship Series, paper 4702. (2013).
- Nigel A. Chalk. "Tax Incentives in the Philippines: A Regional Perspective." IME Working Paper.
- Rachel Griffith. "How important is business R&D for economic growth and should the government subsidise it?," The Institute for Fiscal Studies. (October 2000): 4-6.

- Stéphane Lhuillery. “The research and development tax incentives: a comparative analysis of various national mechanisms.” Researchgate. (May 2005):2–17.
- Stephane Lkuillery. “Problems Involved in Designing and Implementing R&D Tax Incentive Schemes.” Fiscal Measures to Promote R&D and Innovation.
- Thanapol Srithanpong. “Innovation, R&D and Productivity: Evidence from Thai Manufacturing.” 7. International Journal of Economic Sciences and Applied Research. (December 2014) : 103 – 132.
- Yot Amornkitvikai. “Technological Innovation, CEO Characteristics and Firm Cost Efficiency : An Application of the Stochastic Cost Frontier Model to Thai Manufacturers.” RJSJ Vol. 2. No. 1. (January 2015) : .65.

### Electronic Media

- Alex Easson and Eric M. Zolt. “Tax Incentives.” <http://www.siteresources.worldbank.org/INTTPA/Resources/EassonZoltPaper.pdf>. September 9, 2015.
- Bas Straathof and Elina Gaillard. “Will R&D tax incentives get Europe growing again?.” <http://www.voxeu.org/article/rd-tax-incentives-new-evidence-trends-and-effectiveness>, February 10, 2016.
- Benoît Mulkay and Jacques Mairesse. “Evaluation de L’impact du Credit D’impot Recherche.” [http://cache.media.enseignementsup-recherche.gouv.fr/file/Rapports/94/8/evaluation-impact-cir-mulkay-mairesse\\_203948.pdf](http://cache.media.enseignementsup-recherche.gouv.fr/file/Rapports/94/8/evaluation-impact-cir-mulkay-mairesse_203948.pdf), May 27, 2016.
- Braithwaite Global Inc. “Comparative Analysis of Six Major Research Tax Credit Programs.” <http://www.braithwaiteglobal.com/files/BGI%206%20Countries-Research%20Programs%20Brochure%20Rev%2001%202012%20-%20Copy.pdf>. June 7, 2015.
- Bruno Van Pottelsberghe and Steve Nysten. “Evaluation of current fiscal incentives for business R&D in Belgium.” [www.ulb.ac.be/cours/solvay/vanpottelsberghe/resources/Pap12\\_SSTC.pdf](http://www.ulb.ac.be/cours/solvay/vanpottelsberghe/resources/Pap12_SSTC.pdf). May 30, 2016.

- Christian Kohler, Philippe Laredo, Christian Rammer. "Fiscal Incentives for Business R&D: Compendium of evidence on the effectiveness of innovation policy intervention." <http://hdl.handle.net/10419/111472>, February 18, 2016.
- Deloitte, "2015 Global Survey of R&D Incentive." <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/at/Documents/Tax/at-tax-2015-global-survey-of-RD-taxincentives.pdf>, April 20, 2016.
- David Margolis and Luis Miotti. "Évaluation de l'impact du Dispositif « Jeunes Docteurs » du Crédit d'impôt Recherche." [http://cache.media.enseignementsup-recherche.gouv.fr/file/CIR/73/5/jeune\\_docteur\\_et\\_CIR\\_520735.pdf](http://cache.media.enseignementsup-recherche.gouv.fr/file/CIR/73/5/jeune_docteur_et_CIR_520735.pdf), May 27, 2016.
- Dirk Czarnitzki and Hanna Hottenrott. "Financing constraints for industrial innovation: what do we know?." [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1621683](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1621683). February 8, 2016.
- Dirk Czarnitzki. Tax Incentives for Industry-Science R&D Collaboration." [http://ec.europa.eu/invest-in-research/pdf/download\\_en/annex2\\_impact\\_tax\\_incentives\\_rd\\_collaboration.pdf](http://ec.europa.eu/invest-in-research/pdf/download_en/annex2_impact_tax_incentives_rd_collaboration.pdf), February 9, 2016.
- Duangjai Asawachintachit. "BOI Policy Update." [http://www.boi.go.th/upload/content/Eurochamber\\_luncheon\\_Mar2016\\_57378.pdf](http://www.boi.go.th/upload/content/Eurochamber_luncheon_Mar2016_57378.pdf), March 3, 2016.
- Edward Morey. "An Introduction to Market Failures." <http://www.colorado.edu/economics/morey/4545/introductory/marketfailures.pdf>. February 8, 2016.
- Eric M.Zolt. "Tax incentives and tax base protection issues." [http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/20140604\\_Paper3\\_Zolt.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/20140604_Paper3_Zolt.pdf), February 10, 2016.
- Ernst&Young. "R&D Incentives in the new tax landscape." <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/R-D-incentives-in-the-new-tax-landscape---Change-from-all-angles>, April 6, 2015.
- \_\_\_\_\_. "UK Research and Development tax relief." [http://www.ey.com/Publication/wLUAssets/EY-UK-Research-and-Development-tax-relief/\\$FILE/EY-UK-Research-and-Development-tax-relief.pdf](http://www.ey.com/Publication/wLUAssets/EY-UK-Research-and-Development-tax-relief/$FILE/EY-UK-Research-and-Development-tax-relief.pdf), June 8, 2015.

- \_\_\_\_\_. “Worldwide R&D incentives reference guide 2014–15.” [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-worldwide-randd-incentives-reference-guide/\\$FILE/EY-worldwide-randd-incentives-reference-guide.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-worldwide-randd-incentives-reference-guide/$FILE/EY-worldwide-randd-incentives-reference-guide.pdf), October 29, 2015.
- European Commission. “Evaluation of Tax Incentives for R&D: An Overview of Issues and Considerations.” [http://ec.europa.eu/invest-in-research/pdf/download\\_en/280206\\_handbook.pdf](http://ec.europa.eu/invest-in-research/pdf/download_en/280206_handbook.pdf). May 26, 2016.
- \_\_\_\_\_. “User Guide to the SME Definition.” <http://ec.europa.eu/DocsRoom/documents/10109/attachments/1/translations/en/renditions/pdf>. March 31, 2016.
- \_\_\_\_\_. “State Aid.” [http://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/overview/index\\_en.html](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/overview/index_en.html). April 4, 2016.
- European Union. “Commission Recommendation of May 2003.” <http://www.reach-compliance.eu/english/REACH-ME/engine/sources/regulations/launch-2003-361-EC.html>, June 8, 2015.
- French Senate. “Projet de loi de Finances pour 2014: Recherche et Enseignement Supérieur.” <http://www.senat.fr/rap/l13-156-322/l13-156-32221.html>. March 23, 2016.
- Gernot Hutschenreiter. “Tax incentives for Research and Development.” [http://www.wifo.ac.at/jart/prj3/wifo/resources/person\\_dokument/person\\_dokument.jart?publikationsid=21992&mime\\_type=application/pdf](http://www.wifo.ac.at/jart/prj3/wifo/resources/person_dokument/person_dokument.jart?publikationsid=21992&mime_type=application/pdf),. September 9, 2015.
- Grantready. “R&D tax incentives.” <http://www.grantready.com.au/library/scripts/objectifyMedia.aspx?file=pdf/174/06.pdf>. March 1, 2016.
- HM Revenue&Customs. “Research and Development Tax Credits Statistics.” [https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/356382/Research\\_and\\_Development\\_Tax\\_Credits\\_-\\_August\\_2014.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/356382/Research_and_Development_Tax_Credits_-_August_2014.pdf), June 8, 2015.
- \_\_\_\_\_. “Corporation Tax: Research and Development (R&D) Relief.” <https://www.gov.uk/corporation-tax-research-and-development-rd-relief>, June 8, 2015.
- \_\_\_\_\_. “Guidance Corporation Tax: the Patent Box,” <https://www.gov.uk/guidance/corporation-tax-the-patent-box>, November 11, 2015,

- \_\_\_\_\_. “Corporation Tax: Research and Development Tax Relief for Small and Medium Sized Enterprises.” <https://www.gov.uk/guidance/corporation-tax-research-and-development-tax-relief-for-small-and-medium-sized-enterprises>. April 23, 2016.
- \_\_\_\_\_. “Estimated Costs of the Principal Tax Expenditure and Structural Reliefs.” [https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/487119/Dec15\\_expenditure\\_reliefs\\_Final.xlsx.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/487119/Dec15_expenditure_reliefs_Final.xlsx.pdf). May 27, 2016.
- INVESTOPEDIA. “Research and Development.” <http://www.investopedia.com/terms/r/randd.asp>, June 5, 2015.
- Jan Nill. “Design and use of fiscal incentives to promote business RDI in CREST countries - an overview.” [http://ec.europa.eu/invest-in-research/pdf/download\\_en/fisc\\_inc\\_country\\_overview\\_ipts\\_final.pdf](http://ec.europa.eu/invest-in-research/pdf/download_en/fisc_inc_country_overview_ipts_final.pdf), October 27, 2015.
- KPMG. “China Looking Ahead.” <https://www.kpmg.com/CN/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/China-Looking-Ahead-ITR-201412.pdf>, February 17, 2016.
- \_\_\_\_\_. “Corporation Tax Rates Table.” <http://www.kpmg.com/global/en/services/tax/tax-tools-and-resources/pages/corporate-tax-rates-table.asp>, April 6, 2015.
- \_\_\_\_\_. “R&D incentives - adding value across ASPAC,” <https://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/taxnewsflash/Documents/china-rd-incentives.pdf>, October 26, 2015.
- L’entreprise. “R et D : nouveaux taux pour l’amortissement du materiel.” [http://lentreprise.lexpress.fr/gestion-fiscalite/impots-taxes/r-et-d-nouveaux-taux-pour-l-amortissement-du-materiel\\_1517794.html](http://lentreprise.lexpress.fr/gestion-fiscalite/impots-taxes/r-et-d-nouveaux-taux-pour-l-amortissement-du-materiel_1517794.html), June 8, 2015.
- Matthew Stepp and Robert D. Atkinson. “Creating a Collaborative R&D Tax Credit.” <http://www.itif.org/files/2011-creating-r&d-credit.pdf>. February 25, 2016.
- Ministere de L’education Nationale and Ministere de L’enseignement Superieur et de la Recherche. “Guide du Credit d’impot recherche 2016.” [http://cache.media.enseignementsup-recherche.gouv.fr/file/guide\\_CIR/85/1/CIR-2016\\_vdf\\_544851.pdf](http://cache.media.enseignementsup-recherche.gouv.fr/file/guide_CIR/85/1/CIR-2016_vdf_544851.pdf), March 15, 2016.

- Ministre de l'Education Nationale de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche. "Appuo aux Entreprises Innovantes," <http://www.enseignementsup-recherche.gouv.fr/cid5738/le-statut-de-la-jeune-entreprise-innovante-jei.html>. March 23, 2016.
- Ministere du Redressement Productif, Direction Générale de la Compétitivité de l'industrie et de services. "Le crédit d'impôt innovation (CII)." [http://www.direccte.gouv.fr/IMG/pdf/Presentation\\_Credit\\_d\\_impot\\_innovation.pdf](http://www.direccte.gouv.fr/IMG/pdf/Presentation_Credit_d_impot_innovation.pdf), June 7, 2015.
- Netherlands Enterprise Agency. "WBSO (R&D tax credit) and RDA (Research and Development Allowance)." <http://english.rvo.nl/subsidies-programmes/wbso-rd-tax-credit-and-rda-research-and-development-allowance>, October 26, 2015.
- Noam Noked. "Integrated Tax Policy Approach to Designing Research & Development Tax Benefits." [http://www.law.harvard.edu/programs/olin\\_center/fellows\\_papers/pdf/Noked\\_57.pdf](http://www.law.harvard.edu/programs/olin_center/fellows_papers/pdf/Noked_57.pdf), February 18, 2016.
- OECD. "Research and Development." <https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=2312>, June 5, 2015.
- \_\_\_\_\_. "R&D tax incentives: rationale, design, evaluation." <http://www.oecd.org/sti/ind/46352862.pdf>, June 5, 2015.
- \_\_\_\_\_. "Summary Description of R&D Tax Incentive Schemes for OECD countries and selected economies 2013." [http://www.oecd.org/sti/2013OECD-NESTI%20RDTaxIncentiveSummaryDescription\\_03Apr2014.pdf](http://www.oecd.org/sti/2013OECD-NESTI%20RDTaxIncentiveSummaryDescription_03Apr2014.pdf), June 7, 2015.
- \_\_\_\_\_. "Tax Incentives for Investment – A Global Perspective : experiences in MENA and non-Mena Countries." <http://www.oecd.org/mena/investment/38758855.pdf>, September 9, 2015.
- \_\_\_\_\_. "Supporting Investment in Knowledge Capital, Growth and Innovation." <http://dx.doi.org/10.1787/9789264193307-en>, September 9, 2015.
- \_\_\_\_\_. "Compendium of R&D Tax Incentive Schemes: OECD Countries and Selected Economics 2015." <https://www.oecd.org/sti/rd-tax-incentives-compendium.pdf>. March 23, 2016.



- \_\_\_\_\_. “OECD Innovation Strategy 2015: An Agenda for Policy Action.” <http://www.oecd.org/innovation/OECD-Innovation-Strategy-2015-CMIN2015-7.pdf>, November 10, 2015.
- Patarapong Intarakumnerd. “suring Innovation in Catching-up Economies: An Experience from Thailand.” [www.cas.uio.no/research/0708innovation/CASworkshop\\_Patarapong.pdf](http://www.cas.uio.no/research/0708innovation/CASworkshop_Patarapong.pdf), September 8, 2015.
- PricewaterhouseCoopers. “Global Research & Development Incentives Group May 2015.” <https://www.pwc.com/gx/en/tax/assets/pwc-global-r-and-d-brochure-may-2015.pdf>, February 18, 2016.
- \_\_\_\_\_. “Tax policy - The Role of R&D Tax Incentives,” <https://www.pwc.com/ca/en/canadian-national-tax-service/publications/tax-policy-role-rd-tax-incentives-2011-06-en.pdf>, February 18, 2016.
- \_\_\_\_\_. “Netherlands Corporate-Deductions, Depreciation, Amortisation, and Depletion.” <http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/Netherlands-Corporate-Deductions>, April 21, 2016.
- Raj Nallari and Anwar Shah. “Tax Incentives: Are they cost effective in stimulating Investment and Innovation?.” <http://www.oecd.org/ctp/tax-global/tf-on-td-sess-sevenb-wbi.pdf>, February 17, 2016.
- Republique Francaise. “BIC - Amortissements - Régime de l'Amortissement Dégressif Spécifique à Certains biens.” <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4744-PGP>. April 20, 2016.
- Rigmor Kringelholt Fowkes, João Sousa and Neil Duncan. “Evaluation of Research and Development Tax Credit.” [https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/413629/HMRC\\_WorkingPaper\\_17\\_R\\_D\\_Evaluation\\_Final.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/413629/HMRC_WorkingPaper_17_R_D_Evaluation_Final.pdf), May 27, 2016.
- Sabina Hodžić. “Research and Development and Tax Incentives.” <http://hrcak.srce.hr/file/166275>. October 19, 2015.
- Sebastian James. “Incentives and Investments: Evidence and Policy Implications.” <https://www.wbginvestmentclimate.org/uploads/IncentivesandInvestments.pdf>, February 10, 2016.

- Sébastien Hallépée and Antoine Houlou Garcia. “Évaluation du Dispositif JEI.” [http://www.entreprises.gouv.fr/files/files/directions\\_services/politique-et-enjeux/innovation/evaluation-du-dispositif-JEI.pdf](http://www.entreprises.gouv.fr/files/files/directions_services/politique-et-enjeux/innovation/evaluation-du-dispositif-JEI.pdf), May 27, 2016.
- Senat. “Projet de loi de finances pour 2014 : Recherche et enseignement supérieur.” <http://www.senat.fr/rap/l13-156-322/l13-156-32221.html>, June 7, 2015.
- Science Technology Industry (OECD). “Tax Incentives for Research and Development: Trend and Issues.” <http://www.oecd.org/science/inno/2498389.pdf>, June 5, 2015.
- Stéphane Lhuillery, Marianna Marino and Pierpaolo Parrotta. “Evaluation de l’impact des Aides Directes et Indirectes à la R&D en France.” [http://cache.media.enseignementsup-recherche.gouv.fr/file/RetD/88/0/2.\\_Rapport\\_externe\\_final\\_CIR\\_2014\\_334880.pdf](http://cache.media.enseignementsup-recherche.gouv.fr/file/RetD/88/0/2._Rapport_externe_final_CIR_2014_334880.pdf). May 27, 2016.
- Technology-Development EU. “WBSO: R&D Tax Credit.” <http://www.technology-development.eu/wbso-rd-tax-credit>, February 29, 2016.
- The Invest in France Agency (IFA). “France’s research tax credit.” <http://m.invest-in-france.org/media/France-research-tax-credit-2013.pdf>, June 11, 2015.
- The US-China Business Council. “China’s High and New-Technology Enterprise (HNTE) Program.” <https://www.uschina.org/sites/default/files/2013%20HNTE%20Backgrounder.pdf>, February 17, 2016.
- World Bank. “Research and development expenditure (% of GDP).” <http://data.worldbank.org/indicator/GB.XPD.RSDV.GD.ZS>, March 7, 2016.

### Other Material

- HM Revenue&Customs. “CIRD81470 - R&D tax relief: conditions to be satisfied: subcontracted R&D.” <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cirdmanual/CIRD81470.htm>, June 8, 2015.
- \_\_\_\_\_. “CIRD81900 - R&D Tax Relief: Conditions to be Satisfied: BIS Guidelines.” <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cirdmanual/cird81900.htm>, April 30, 2016.

- \_\_\_\_\_. “R&D Tax Relief: Conditions to be Satisfied: Total Aid to Project €7.5m or less (SME and Vaccines Schemes only).” <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cirdmanual/CIRD81160.htm>. April 23, 2016.
- \_\_\_\_\_. “R&D Tax Reliefs: R&D Expenditure Credit (RDEC) Scheme: R&D Contracted to a SME.”, <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cirdmanual/CIRD89750.htm>. April 24, 2016.
- \_\_\_\_\_. “R&D Tax Reliefs: R&D Expenditure Credit (RDEC) Scheme: Groups.” <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cirdmanual/CIRD89720.htm>. April 24, 2016.
- \_\_\_\_\_. “R&D Tax Reliefs: R&D Expenditure Credit (RDEC) Scheme: Example 4: Loss Making year 1 Profit Making year 2,” <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/corporate-intangibles-research-and-development-manual/cird89950>. April 24, 2016.
- \_\_\_\_\_. “CA60000 - Research and Development Allowance (RDA): Contents.” <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/camanual/CA60000.htm>. April 24, 2016.
- \_\_\_\_\_. “CIRD82150 - R&D Tax Relief: Categories of Qualifying Expenditure: Connected Persons.” <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cirdmanual/cird82150.htm>. 10 April, 2016.
- \_\_\_\_\_. “CIRD82300 - R&D Tax Relief: Categories of Qualifying Expenditure: Consumable Items.” <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cirdmanual/cird82300.htm>. 10 April, 2016.
- \_\_\_\_\_. “CIRD82500 - R&D Tax Relief: Categories of Qualifying Expenditure: Software.” <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cirdmanual/CIRD82500.htm>. 10 April, 2016.
- \_\_\_\_\_. “CIRD83000 - R&D Tax Relief: Categories of Qualifying Expenditure: Staffing Costs.” <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cirdmanual/cird83000.htm>. 10 April, 2016.

- \_\_\_\_\_. “CIRD84000 - R&D Tax Relief: Categories of Qualifying Expenditure: Externally Provided Workers.” <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cirdmanual/cird84000.htm>. April 10, 2016.
- \_\_\_\_\_. “CIRD84100 - R&D Tax Relief: Categories of Qualifying Expenditure: Externally Provided Workers – Definition.” <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cirdmanual/cird84100.htm>. April 10, 2016.
- \_\_\_\_\_. “CIRD84200 - R&D Tax Relief: Categories of Qualifying Expenditure: Subcontracted Activities.” <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cirdmanual/CIRD84200.htm> Accessed April 21, 2016.
- \_\_\_\_\_. “R&D Tax Relief: Categories of Qualifying Expenditure: Application to Clinical Trial Volunteers.” <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cirdmanual/cird84400.htm>. April 21, 2016.
- \_\_\_\_\_. “R&D Tax Reliefs: Large Company Scheme: Subsidies.” <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/corporate-intangibles-research-and-development-manual/cird89000>. April 21, 2016.
- \_\_\_\_\_. “CTA09/Ss1052(6), 1053(5) and 1138 - SME Scheme only.” <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/corporate-intangibles-research-and-development-manual/cird81650.htm>. April 21, 2016.
- \_\_\_\_\_. “R&D Tax Reliefs: Large Company Scheme: Subsidies.” <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cirdmanual/CIRD89000.htm>. April 21, 2016.
- \_\_\_\_\_. “R&D Tax Relief: Conditions to be Satisfied: Subsidies (SME scheme only),” <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cirdmanual/cird81650.htm>. April 21, 2016.
- \_\_\_\_\_. “R&D Tax Reliefs: Large Company Scheme: Subsidies.” <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cirdmanual/CIRD89000.htm>. April 21, 2016.
- Netherlands Enterprise Agency. “Manual WBSO 2016.” <http://english.rvo.nl/sites/default/files/2016/02/Manual%20WBSO%202016.pdf>, April 20, 2016.
- OECD. Frascati Manual 2002 : Proposed Standard Practice for Surveys on Research and Experimental Development. Paris : OECD Publications Service, 2002.
- Oslo Manual. Guidelines for Collecting and Interpreting Innovation data. Paris: OECD, 2005.



ภาคผนวก

## ภาคผนวก ก.

### ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 2/2557 เรื่อง นโยบายและหลักเกณฑ์การส่งเสริมการลงทุน

ด้วยปัจจัยด้านเศรษฐกิจและการลงทุนทั้งภายในและภายนอกประเทศได้เปลี่ยนแปลงไปอย่างมาก คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนจึงเห็นสมควรให้ปรับปรุงนโยบายและหลักเกณฑ์การส่งเสริมการลงทุนให้มีความเหมาะสมกับสถานการณ์ในปัจจุบันและแนวโน้มในอนาคต รวมทั้งสอดคล้องกับทิศทางการพัฒนาประเทศตามแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ นโยบายการพัฒนาภาคเกษตร ภาคอุตสาหกรรม และภาคบริการของประเทศ เพื่อให้ประเทศมีความสามารถในการแข่งขัน และมีการพัฒนาที่ยั่งยืนในระยะยาว

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 16 มาตรา 18 และมาตรา 19 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนจึงกำหนดนโยบายและหลักเกณฑ์การส่งเสริมการลงทุน ดังนี้

ข้อ 1 ให้ยกเลิกประกาศ ดังนี้

- 1.1 ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2543 ลงวันที่ 1 สิงหาคม พ.ศ. 2543 เรื่อง นโยบายและหลักเกณฑ์การส่งเสริมการลงทุน
- 1.2 ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 3/2549 ลงวันที่ 20 มีนาคม พ.ศ. 2549 เรื่อง การให้สิทธิและประโยชน์เพิ่มเติมสำหรับการลงทุนเพื่อพัฒนาทักษะ เทคโนโลยี และนวัตกรรม (Skill, Technology and Innovation: STI)
- 1.3 ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 5/2549 ลงวันที่ 20 มีนาคม พ.ศ. 2549 เรื่อง นโยบายส่งเสริมโครงการลงทุนต่อเนื่องระยะยาวสำหรับอุตสาหกรรมอิเล็กทรอนิกส์ และเครื่องใช้ไฟฟ้า
- 1.4 ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 8/2549 ลงวันที่ 27 มิถุนายน พ.ศ. 2549 เรื่อง นโยบายส่งเสริมโครงการลงทุนต่อเนื่องระยะยาวที่มีการลงทุนสูงและมีความสำคัญเป็นพิเศษสำหรับอุตสาหกรรมอิเล็กทรอนิกส์และเครื่องใช้ไฟฟ้า
- 1.5 ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2550 ลงวันที่ 9 เมษายน พ.ศ. 2550 เรื่อง มาตรการส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาระหว่างภาคอุตสาหกรรม-สถาบันการศึกษา
- 1.6 ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 6/2552 ลงวันที่ 29 พฤษภาคม พ.ศ. 2552 เรื่อง การแก้ไขเพิ่มเติมการให้สิทธิและประโยชน์สำหรับการลงทุนเพื่อพัฒนาทักษะ เทคโนโลยี และนวัตกรรม (Skill, Technology and Innovation: STI)



1.7 ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 10/2552 ลงวันที่ 15 ตุลาคม พ.ศ. 2552 เรื่อง ประเภท ขนาด เงื่อนไข และสิทธิประโยชน์ของแต่ละประเภทกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน

1.8 ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 11/2552 ลงวันที่ 15 ตุลาคม พ.ศ. 2552 เรื่อง การให้สิทธิและประโยชน์เพิ่มเติมสำหรับการลงทุนเพื่อพัฒนาทักษะเทคโนโลยีและนวัตกรรม (Skill, Technology and Innovation: STI)

ข้อ 2 บรรดาประกาศของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน หรือของสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ขัดหรือแย้งกับประกาศฉบับนี้ ให้ใช้ประกาศฉบับนี้แทน

ข้อ 3 วิสัยทัศน์ของการส่งเสริมการลงทุน

คณะกรรมการได้กำหนดวิสัยทัศน์ของการส่งเสริมการลงทุน ดังนี้

“ส่งเสริมการลงทุนที่มีคุณค่า ทั้งในประเทศและการลงทุนของไทยในต่างประเทศ เพื่อเพิ่มความสามารถในการแข่งขัน ก้าวพ้นการเป็นประเทศที่มีรายได้ปานกลาง (Middle Income Trap) และเติบโตอย่างยั่งยืนตามหลักปรัชญาเศรษฐกิจพอเพียง”

ข้อ 4 นโยบายส่งเสริมการลงทุน

เพื่อให้บรรลุตามวิสัยทัศน์ที่กำหนดไว้ คณะกรรมการจึงได้กำหนดนโยบายการลงทุน ดังนี้

4.1 ส่งเสริมการลงทุนเพื่อพัฒนาความสามารถในการแข่งขันของประเทศ โดยการส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาการสร้างนวัตกรรม การสร้างมูลค่าเพิ่มของภาคเกษตร ภาคอุตสาหกรรม ภาคบริการ และการส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ตลอดจนส่งเสริมการแข่งขันที่เป็นธรรม และการลดความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจและสังคม

4.2 ส่งเสริมกิจการที่เป็นมิตรต่อสิ่งแวดล้อม และมีการประหยัดพลังงานหรือใช้พลังงานทดแทน เพื่อการเติบโตอย่างสมดุลและยั่งยืน

4.3 ส่งเสริมให้เกิดการรวมกลุ่มของการลงทุน (Cluster) ที่สอดคล้องกับศักยภาพของพื้นที่ และสร้างความเข้มแข็งของห่วงโซ่มูลค่า

4.4 ส่งเสริมการลงทุนในพื้นที่จังหวัดชายแดนภาคใต้ เพื่อเสริมสร้างเศรษฐกิจท้องถิ่นที่เกื้อกูลต่อการสร้างความมั่นคงในพื้นที่

4.5 ส่งเสริมการลงทุนในเขตพัฒนาเศรษฐกิจพิเศษ โดยเฉพาะพื้นที่ชายแดนทั้งในและนอกนิคมอุตสาหกรรม เพื่อให้เกิดการเชื่อมโยงทางเศรษฐกิจกับประเทศเพื่อนบ้าน และรองรับการรวมกลุ่มประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน

4.6 ส่งเสริมการลงทุนของไทยในต่างประเทศ เพื่อพัฒนาความสามารถในการแข่งขันของธุรกิจไทย และเพิ่มบทบาทของประเทศไทยในเวทีโลก

ข้อ 5 ประเภทกิจการที่ให้การส่งเสริมการลงทุน

5.1 ให้ประเภทกิจการตามที่กำหนดไว้ในบัญชีประเภทกิจการท้ายประกาศนี้เป็นกิจการที่ให้การส่งเสริมการลงทุน

5.2 ให้กำหนดเงื่อนไข สิทธิและประโยชน์สำหรับโครงการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนตามที่ระบุไว้ในแต่ละประเภทของกิจการนั้น

5.3 ให้กำหนดกิจการที่มีความสำคัญและเป็นประโยชน์ต่อประเทศเป็นพิเศษ ซึ่งจะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยไม่กำหนดวงเงินภาษีเงินได้นิติบุคคลที่จะรับการยกเว้น ดังนี้

- ประเภท 1.3 กิจการปลูกไม้เศรษฐกิจ (ยกเว้นยูคาลิปตัส)
- ประเภท 3.9 กิจการบริการออกแบบและพัฒนาผลิตภัณฑ์เชิงสร้างสรรค์
- ประเภท 4.11.1 กิจการผลิตลำตัวอากาศยาน ชิ้นส่วนลำตัวอากาศยาน ชิ้นส่วนสำคัญ เช่น เครื่องยนต์ ชิ้นส่วนอากาศยาน ใบพัด อุปกรณ์อิเล็กทรอนิกส์ เป็นต้น
- ประเภท 5.6 กิจการออกแบบทางอิเล็กทรอนิกส์
- ประเภท 5.7 กิจการซอฟต์แวร์
- ประเภท 7.1.1.1 กิจการผลิตพลังงานไฟฟ้า หรือ พลังงานไฟฟ้าและไอน้ำจากขยะ หรือ เชื้อเพลิงจากขยะ (Refuse Derived Fuel)
- ประเภท 7.8 กิจการบริการด้านจัดการพลังงาน (Energy Service Company: ESCO)
- ประเภท 7.9.2 กิจการนิคมหรือเขตอุตสาหกรรมด้านเทคโนโลยี
- ประเภท 7.10 กิจการ Cloud Service
- ประเภท 7.11 กิจการวิจัยและพัฒนา
- ประเภท 7.12 กิจการเทคโนโลยีชีวภาพ (Biotechnology)
- ประเภท 7.13 กิจการบริการออกแบบทางวิศวกรรม
- ประเภท 7.14 กิจการบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์
- ประเภท 7.15 กิจการบริการสอบเทียบมาตรฐาน
- ประเภท 7.19 กิจการสถานฝึกฝนวิชาชีพ

## ข้อ 6 หลักเกณฑ์การอนุมัติโครงการ

คณะกรรมการมีหลักเกณฑ์ในการอนุมัติโครงการที่ขอรับการส่งเสริมการลงทุน ดังนี้

### 6.1. การพัฒนาความสามารถในการแข่งขันของภาคเกษตร ภาคอุตสาหกรรม และภาคบริการ โครงการที่ขอรับ

6.1.1 ต้องมีมูลค่าเพิ่มไม่น้อยกว่าร้อยละ 20 ของรายได้ ยกเว้นกิจการเกษตรกรรม และผลิตผลจากการเกษตร กิจการอิเล็กทรอนิกส์และชิ้นส่วน และกิจการตัดโลหะ ต้องมีมูลค่าเพิ่มไม่น้อยกว่าร้อยละ 10 ของรายได้

6.1.2 ต้องมีกรรมวิธีการผลิตที่ทันสมัย

6.1.3 ต้องใช้เครื่องจักรใหม่

6.1.4 โครงการที่มีเงินลงทุน (ไม่รวมค่าที่ดินและทุนหมุนเวียน) ตั้งแต่ 10 ล้านบาทขึ้นไป ต้องดำเนินการให้ได้รับใบรับรองระบบคุณภาพตามมาตรฐาน ISO 9000 หรือ ISO 14000 หรือมาตรฐานสากลอื่นที่เทียบเท่าภายใน 2 ปี นับแต่วันครบเปิดดำเนินการ หากไม่สามารถดำเนินการได้ จะถูกเพิกถอนสิทธิและประโยชน์การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล 1 ปี

6.1.5 สำหรับกิจการที่ได้รับสัมปทานและกิจการแปรรูปรัฐวิสาหกิจ คณะกรรมการจะใช้แนวทางการพิจารณาตามมติคณะรัฐมนตรี เมื่อวันที่ 25 พฤษภาคม พ.ศ. 2541 และวันที่ 30 พฤศจิกายน พ.ศ. 2547

### 6.2 การป้องกันผลกระทบต่อคุณภาพสิ่งแวดล้อม

6.2.1 ต้องมีแนวทางและมาตรการในการป้องกันและลดผลกระทบต่อคุณภาพสิ่งแวดล้อมที่เพียงพอและมีประสิทธิภาพ สำหรับโครงการที่อาจก่อให้เกิดผลกระทบต่อคุณภาพสิ่งแวดล้อม คณะกรรมการจะพิจารณาเป็นพิเศษในเรื่องสถานที่ตั้งและวิธีการมลพิษ

6.2.2 กรณีกิจการใดที่มีรายละเอียดโครงการหรือกิจกรรมต่อเนื่อง ที่อยู่ในข่ายตามประเภทและขนาดโครงการที่ต้องทำรายงานการวิเคราะห์ผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม ให้โครงการหรือกิจการนั้น ต้องปฏิบัติตามกฎหมายว่าด้วยสิ่งแวดล้อม หรือตามมติคณะรัฐมนตรีที่เกี่ยวข้องนั้นๆ ด้วย

6.2.3 โครงการที่ตั้งในจังหวัดระยอง ต้องปฏิบัติตามประกาศสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ ป.1/2554 เรื่อง นโยบายส่งเสริมอุตสาหกรรมในพื้นที่จังหวัดระยอง ลงวันที่ 2 พฤษภาคม 2554

### 6.3. เงินลงทุนขั้นต่ำ และความเป็นไปได้ของโครงการ

- 6.3.1 ต้องมีเงินลงทุนขั้นต่ำของแต่ละโครงการไม่น้อยกว่า 1 ล้านบาท (ไม่รวมค่าที่ดินและทุนหมุนเวียน) เว้นแต่กรณีที่กำหนดไว้เป็นการเฉพาะในบัญชีประเภทกิจการที่ให้การส่งเสริมการลงทุนท้ายประกาศ ทั้งนี้ สำหรับกลุ่มธุรกิจบริการที่ใช้ฐานความรู้เป็นปัจจัยหลักในการดำเนินธุรกิจ ให้พิจารณาเงินลงทุนขั้นต่ำจากเงินเดือนบุคลากรต่อปี ซึ่งจะกำหนดไว้เป็นการเฉพาะในบัญชีประเภทกิจการที่ให้การส่งเสริมการลงทุนท้ายประกาศนี้
- 6.3.2 ต้องมีอัตราส่วนหนี้สินต่อทุนจดทะเบียนไม่เกิน 3 ต่อ 1 สำหรับโครงการริเริ่ม ส่วนโครงการขยายจะพิจารณาตามความเหมาะสมเป็นรายกรณี
- 6.3.3 โครงการที่มีเงินลงทุน (ไม่รวมค่าที่ดินและทุนหมุนเวียน) มากกว่า 750 ล้านบาท ต้องเสนอรายงานการศึกษาความเป็นไปได้ของโครงการตามที่คณะกรรมการกำหนด

### ข้อ 7 หลักเกณฑ์การถือหุ้นของต่างชาติ

คณะกรรมการกำหนดหลักเกณฑ์การถือหุ้นของต่างชาติสำหรับโครงการที่ขอรับการส่งเสริมการลงทุน ดังนี้

- 7.1 โครงการลงทุนในกิจการตามที่ปรากฏในบัญชีหนึ่ง ท้ายพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542 ต้องมีผู้มีสัญชาติไทยถือหุ้นรวมกันไม่น้อยกว่าร้อยละ 51 ของทุนจดทะเบียน
- 7.2 โครงการลงทุนในกิจการตามที่ปรากฏในบัญชีสอง และบัญชีสาม ท้ายพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542 อนุญาตให้ต่างชาติถือหุ้นข้างมากหรือทั้งสิ้นได้ เว้นแต่กรณีที่มีกฎหมายอื่นกำหนดไว้เป็นการเฉพาะ
- 7.3 เมื่อมีเหตุผลอันสมควร คณะกรรมการอาจกำหนดสัดส่วนการถือหุ้นของต่างชาติเป็นการเฉพาะสำหรับกิจการที่ให้การส่งเสริมการลงทุนบางประเภท

### ข้อ 8 เขตส่งเสริมการลงทุน

คณะกรรมการกำหนดเขตส่งเสริมการลงทุน ดังนี้

- 8.1 พื้นที่ 20 จังหวัดที่มีรายได้ต่อหัวต่ำ ได้แก่ กาฬสินธุ์ ชัยภูมิ นครพนม น่าน บึงกาฬ บุรีรัมย์ แพร่ มหาสารคาม มุกดาหาร แม่ฮ่องสอน ยโสธร ร้อยเอ็ด ศรีสะเกษ สกลนคร สระแก้ว สุโขทัย สุรินทร์ หนองบัวลำภู อุบลราชธานี และอำนาจเจริญ
- 8.2 เขตพัฒนาเศรษฐกิจพิเศษ

8.3 เขตวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี (Science and Technology Park) ที่ได้รับการส่งเสริม หรือได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการ

ข้อ 9 หลักเกณฑ์การให้สิทธิและประโยชน์

คณะกรรมการกำหนดรูปแบบของการให้สิทธิและประโยชน์เป็น 2 ประเภท ดังนี้

9.1 สิทธิประโยชน์ตามประเภทกิจการ (Activity-based Incentives)

คณะกรรมการกำหนดสิทธิและประโยชน์ตามลำดับความสำคัญของประเภทกิจการ 2 กลุ่ม ดังนี้

9.1.1 กลุ่ม A ได้แก่ กลุ่มกิจการที่จะได้รับสิทธิและประโยชน์ด้านภาษีเงินได้นิติบุคคล เครื่องจักร วัตถุดิบ และสิทธิและประโยชน์ที่มีใช้ภาษีอากร แบ่งออกเป็น 4 กลุ่ม ดังนี้

กลุ่ม A1 ให้ได้รับสิทธิและประโยชน์ ดังนี้

- ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นระยะเวลา 8 ปี โดยไม่กำหนดวงเงินภาษีเงินได้นิติบุคคลที่จะได้รับการยกเว้น
- ยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักร
- ยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็น สำหรับส่วนที่ผลิตเพื่อการส่งออกเป็นระยะเวลา 1 ปี ทั้งนี้ คณะกรรมการจะพิจารณาขยายเวลาให้ตามความจำเป็นและเหมาะสม
- สิทธิและประโยชน์ที่มีใช้ภาษีอากร

กลุ่ม A2 ให้ได้รับสิทธิและประโยชน์ ดังนี้

- ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นระยะเวลา 8 ปี เป็นสัดส่วนร้อยละ 100 ของเงินลงทุน (ไม่รวมค่าที่ดินและทุนหมุนเวียน)
- ยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักร
- ยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็น สำหรับส่วนที่ผลิตเพื่อการส่งออกเป็นระยะเวลา 1 ปี ทั้งนี้ คณะกรรมการจะพิจารณาขยายเวลาให้ตามความจำเป็นและเหมาะสม
- สิทธิและประโยชน์ที่มีใช้ภาษีอากร

กลุ่ม A3 ให้ได้รับสิทธิและประโยชน์ ดังนี้

- ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นระยะเวลา 5 ปี เป็นสัดส่วนร้อยละ 100 ของเงินลงทุน (ไม่รวมค่าที่ดินและทุนหมุนเวียน) เว้นแต่กรณีที่ได้ระบุไว้เป็นการเฉพาะในบัญชีประเภทกิจการที่ให้การส่งเสริมการลงทุนว่า ให้ได้รับการ

ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยไม่กำหนดวงเงินภาษีเงินได้นิติบุคคลที่จะได้รับการยกเว้น

-ยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักร

-ยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็น สำหรับส่วนที่ผลิตเพื่อการส่งออกเป็นระยะเวลา 1 ปี ทั้งนี้ คณะกรรมการจะพิจารณาขยายเวลาให้ตามความจำเป็นและเหมาะสม

-สิทธิและประโยชน์ที่มีใช้ภาษีอากร

กลุ่ม A4 ให้ได้รับสิทธิและประโยชน์ ดังนี้

-ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นระยะเวลา 3 ปี เป็นสัดส่วนร้อยละ 100 ของเงินลงทุน (ไม่รวมค่าที่ดินและทุนหมุนเวียน)

-ยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักร

-ยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็น สำหรับส่วนที่ผลิตเพื่อการส่งออกเป็นระยะเวลา 1 ปี ทั้งนี้ คณะกรรมการจะพิจารณาขยายเวลาให้ตามความจำเป็นและเหมาะสม

-สิทธิและประโยชน์ที่มีใช้ภาษีอากร

9.1.2 กลุ่ม B ได้แก่ กลุ่มกิจการที่จะได้รับสิทธิและประโยชน์เฉพาะด้านเครื่องจักร วัตถุดิบ และสิทธิและประโยชน์ที่มีใช้ภาษีอากร แบ่งออกเป็น 2 กลุ่ม คือ

กลุ่ม B1 ให้ได้รับสิทธิและประโยชน์ ดังนี้

-ยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักร

-ยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็น สำหรับส่วนที่ผลิตเพื่อการส่งออกเป็นระยะเวลา 1 ปี ทั้งนี้ คณะกรรมการจะพิจารณาขยายเวลาให้ตามความจำเป็นและเหมาะสม

-สิทธิและประโยชน์ที่มีใช้ภาษีอากร

กลุ่ม B2 ให้ได้รับสิทธิและประโยชน์ ดังนี้

-ยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็น สำหรับส่วนที่ผลิตเพื่อการส่งออกเป็นระยะเวลา 1 ปี ทั้งนี้ คณะกรรมการจะพิจารณาขยายเวลาให้ตามความจำเป็นและเหมาะสม

-สิทธิและประโยชน์ที่มีใช้ภาษีอากร



## 9.2 สิทธิประโยชน์เพิ่มเติมตามคุณค่าของโครงการ (Merit-based Incentives)

เพื่อจูงใจและกระตุ้นให้มีการลงทุนหรือใช้จ่ายในกิจกรรมที่จะเป็นประโยชน์ต่อประเทศหรืออุตสาหกรรม โดยรวมมากขึ้น คณะกรรมการจึงกำหนดสิทธิและประโยชน์เพิ่มเติมตามคุณค่าของโครงการ ดังนี้

### 9.2.1 สิทธิและประโยชน์เพิ่มเติมเพื่อพัฒนาความสามารถในการแข่งขัน

กรณีที่ได้ลงทุนหรือมีค่าใช้จ่ายดังนี้

- (1) การวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี และนวัตกรรม ทั้งการดำเนินการเอง หรือการว่าจ้างผู้อื่นในประเทศ หรือการร่วมวิจัยกับองค์กรในต่างประเทศ
- (2) การสนับสนุนกองทุนพัฒนาเทคโนโลยีและบุคลากร สถาบันการศึกษา ศูนย์ฝึกอบรมเฉพาะทาง สถาบันวิจัย หน่วยงานรัฐด้านวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีตามที่คณะกรรมการเห็นชอบ

สิทธิและประโยชน์ที่จะได้รับเพิ่มเติม ดังนี้

- (1) หากมีการลงทุนหรือมีค่าใช้จ่ายข้างต้นรวมกันไม่น้อยกว่าร้อยละ 1 ของยอดขายรวมใน 3 ปีแรก หรือไม่น้อยกว่า 200 ล้านบาท แล้วแต่มูลค่าใดต่ำกว่า ให้ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเพิ่มเติมอีก 1 ปี แต่รวมแล้วไม่เกิน 8 ปี
- (2) หากมีการลงทุนหรือมีค่าใช้จ่ายข้างต้นรวมกันไม่น้อยกว่าร้อยละ 2 ของยอดขายรวมใน 3 ปีแรก หรือไม่น้อยกว่า 400 ล้านบาท แล้วแต่มูลค่าใดต่ำกว่า ให้ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเพิ่มเติมอีก 2 ปี แต่รวมแล้วไม่เกิน 8 ปี
- (3) หากมีการลงทุนหรือมีค่าใช้จ่ายข้างต้นรวมกันไม่น้อยกว่าร้อยละ 3 ของยอดขายรวมใน 3 ปีแรก หรือไม่น้อยกว่า 600 ล้านบาท แล้วแต่มูลค่าใดต่ำกว่า ให้ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเพิ่มเติมอีก 3 ปี แต่รวมแล้วไม่เกิน 8 ปี

### 9.2.2 สิทธิและประโยชน์เพิ่มเติมเพื่อกระจายความเจริญสู่ภูมิภาค

### 9.2.3 สิทธิและประโยชน์เพิ่มเติมเพื่อพัฒนาพื้นที่อุตสาหกรรม

### 9.2.4 ผู้ที่สามารถขอรับสิทธิและประโยชน์เพิ่มเติมตามคุณค่าของโครงการ

- (1) สำหรับกิจการกลุ่ม A ผู้ที่ประสงค์จะขอรับสิทธิและประโยชน์เพิ่มเติมสามารถขอรับสิทธิและประโยชน์เพิ่มเติมพร้อมกับยื่นคำขอรับการส่งเสริมหรือภายหลังที่ได้รับการส่งเสริมแล้วก็ได้

ในกรณียื่นเรื่องภายหลังจากที่ได้รับการส่งเสริมแล้ว ผู้ที่ได้รับการส่งเสริมสามารถขอรับสิทธิและประโยชน์เพิ่มเติม ไม่ว่าจะมียุทธศาสตร์ได้จากการประกอบกิจการนั้นแล้วหรือไม่ โดยในวันที่ยื่นขอรับสิทธิและประโยชน์เพิ่มเติม ต้องมีสิทธิและประโยชน์การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 31 เหลืออยู่ ทั้งระยะเวลา และวงเงินที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

(2) สำหรับกิจการกลุ่ม B สามารถขอรับสิทธิและประโยชน์เพิ่มเติมตามคุณค่าของโครงการ เฉพาะสิทธิและประโยชน์เพิ่มเติมเพื่อพัฒนาความสามารถในการแข่งขันตามข้อ 9.2.1 และสิทธิประโยชน์เพิ่มเติมเพื่อกระจายความเจริญสู่ภูมิภาคตามข้อ 9.2.2 โดยต้องขอรับสิทธิและประโยชน์เพิ่มเติมพร้อมกับการยื่นคำขอรับการส่งเสริมเท่านั้น เว้นแต่เป็นกิจการที่มีเงื่อนไขระบุไว้เป็นการเฉพาะในบัญชีประเภทกิจการที่ให้การส่งเสริมการลงทุนที่ไม่ได้รับสิทธิและประโยชน์เพิ่มเติมตามหลักเกณฑ์นี้

ข้อ 10 สิทธิและประโยชน์กรณีการปรับปรุงประสิทธิภาพการผลิต

ข้อ 11 การขอใช้สิทธิและประโยชน์ด้านภาษีเงินได้นิติบุคคล

ข้อ 12 บทเฉพาะกาล

## ภาคผนวก ข

### ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2557

#### เรื่อง มาตรการส่งเสริมการลงทุนเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพการผลิต

เพื่อส่งเสริมให้เกิดการปรับเปลี่ยนเครื่องจักรเพื่อการประหยัดพลังงาน การใช้พลังงานทดแทน การลดผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม การสนับสนุนการวิจัยและพัฒนา และการออกแบบทางวิศวกรรมเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพการผลิต

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 16 วรรคสอง มาตรา 18 มาตรา 28 และมาตรา 31 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนจึงออกมาตรการต่างๆ ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 มาตรการส่งเสริมการลงทุนเพื่อการประหยัดพลังงาน การใช้พลังงานทดแทน หรือการลดผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม

ข้อ 2 มาตรการส่งเสริมการลงทุนเพื่อการปรับเปลี่ยนเครื่องจักรเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพการผลิต

ข้อ 3 มาตรการส่งเสริมการลงทุนเพื่อการวิจัยพัฒนา และออกแบบทางวิศวกรรมเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพ

3.1 มาตรการนี้บังคับใช้กับกิจการที่ดำเนินการอยู่แล้ว ไม่ว่าจะได้รับส่งเสริมหรือไม่ก็ตาม หากไม่ได้รับส่งเสริมต้องเป็นประเภทกิจการที่คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนประกาศให้การส่งเสริมการลงทุน

3.2 โครงการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนอยู่เดิมสามารถยื่นขอรับการส่งเสริมภายใต้มาตรการนี้ได้เมื่อระยะเวลาการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นสิ้นสุดลงแล้วหรือเป็นโครงการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

3.3 ต้องมีขนาดการลงทุนไม่น้อยกว่า 1 ล้านบาท โดยไม่รวมค่าที่ดินและทุนหมุนเวียน ยกเว้นโครงการลงทุนของผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) ต้องมีขนาดลงทุนไม่น้อยกว่า 500,000 บาท โดยไม่รวมค่าที่ดินและทุนหมุนเวียน

3.4 ผู้ประกอบการที่จะเข้าข่ายเป็นวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) ต้องมีหลักเกณฑ์ดังนี้

3.4.1 เมื่อรวมกิจการทั้งหมดทั้งที่ได้รับการส่งเสริมและไม่ได้รับการส่งเสริมแล้ว ผู้ขอรับการส่งเสริมต้องมีสินทรัพย์ถาวรสุทธิหรือขนาดลงทุนไม่รวมค่าที่ดินและทุนหมุนเวียนไม่เกิน 200 ล้านบาท

3.4.2 ต้องมีบุคคลธรรมดาสัญชาติไทยถือหุ้นไม่น้อยกว่าร้อยละ 51 ของทุนจดทะเบียน

3.5 จะต้องเสนอแผนการลงทุนด้านวิจัยและพัฒนาหรือออกแบบทางวิศวกรรมตามเกณฑ์ที่กำหนด

3.6 จะต้องมีการลงทุนหรือมีค่าใช้จ่ายด้านวิจัยและพัฒนาหรือออกแบบทางวิศวกรรม ไม่น้อยกว่าร้อยละ 1 ของยอดขายรวมใน 3 ปีแรก นับจากวันที่ยื่นขอรับการส่งเสริม ในกรณีเป็นผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมต้องลงทุนด้านวิจัยและพัฒนาหรือออกแบบทางวิศวกรรม ไม่น้อยกว่าร้อยละ 0.5 ของยอดขายรวมใน 3 ปีแรก นับจากวันที่ยื่นขอรับการส่งเสริม

3.7 สิทธิและประโยชน์

3.7.1 ยกเว้นอากรขาเข้าเครื่องจักรทุกเขต

3.7.2 ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล 3 ปี เป็นสัดส่วนร้อยละ 50 ของเงินลงทุน โดยไม่รวมค่าที่ดินและทุนหมุนเวียนในการปรับปรุง ทั้งนี้ ให้ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลจากรายได้ของกิจการที่ดำเนินการอยู่เดิม

3.7.3 ระยะเวลายกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ให้นับจากวันที่มีรายได้ภายหลังได้รับบัตรส่งเสริม

3.8 จะต้องยื่นคำขอรับการส่งเสริมการลงทุนภายในวันที่ 31 ธันวาคม 2560 และจะต้องดำเนินการให้แล้วเสร็จภายใน 3 ปี นับจากวันที่ออกบัตรส่งเสริม

3.9 ให้สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนเป็นผู้พิจารณาอนุมัติให้การส่งเสริมการลงทุนแก่โครงการที่ดำเนินการอยู่เดิมในทุกขนาดการลงทุน ที่ขอรับการส่งเสริมตามมาตรการนี้

## ภาคผนวก ค

### คำชี้แจงสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน เรื่อง การขอรับการส่งเสริมตามมาตรการส่งเสริมการลงทุนเพื่อการวิจัย พัฒนา และออกแบบทางวิศวกรรมเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพ ตามประกาศ คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2557

เพื่อให้การส่งเสริมการลงทุนในมาตรการส่งเสริมการลงทุนเพื่อการวิจัยพัฒนา และออกแบบทางวิศวกรรมเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพ ตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ที่ 1/2557 ลงวันที่ 16 กันยายน 2557 เรื่อง มาตรการส่งเสริมการลงทุนเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพการผลิตมีความชัดเจนขึ้น สำนักงานจึงออกคำชี้แจงดังต่อไปนี้

ข้อ 1 มาตรการส่งเสริมการลงทุนเพื่อการวิจัยและพัฒนา และออกแบบทางวิศวกรรม เพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพ มีวัตถุประสงค์เพื่อกระตุ้นและส่งเสริมให้กิจการที่ดำเนินการอยู่แล้ว ทั้งกิจการที่ได้รับการส่งเสริมอยู่เดิมหรือไม่ได้รับการส่งเสริมมีการลงทุนเพื่อวิจัยและพัฒนา และหรือการออกแบบทางวิศวกรรมให้มีประสิทธิภาพสูงขึ้น โดยกิจการที่ขอรับการส่งเสริมจะต้องเป็นกิจการที่คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนประกาศให้การส่งเสริม

ข้อ 2 ลักษณะของการลงทุนเพื่อการวิจัยพัฒนา และออกแบบทางวิศวกรรมเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพ

2.1 การลงทุนวิจัยพัฒนา เช่น การลงทุนเพื่อให้มีการพัฒนาผลิตภัณฑ์เพื่อให้มีคุณสมบัติหรือการใช้งานที่ดีขึ้นกว่าเดิม หรือการพัฒนาผลิตภัณฑ์ต้นแบบรุ่นใหม่ เป็นต้น

2.2 การลงทุนเพื่อออกแบบทางวิศวกรรมเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพ เช่น การออกแบบกระบวนการผลิตให้มีประสิทธิภาพดีขึ้น หรือการลดของเสียจากการผลิต เป็นต้น

ข้อ 3 ขั้นตอนการขอรับสิทธิประโยชน์ตามมาตรการส่งเสริมการลงทุนเพื่อการวิจัยพัฒนา และออกแบบทางวิศวกรรมเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพ

3.1 ผู้ขอรับสิทธิจะต้องยื่น “คำขอรับการส่งเสริม” พร้อมกับ “แบบประกอบคำขอรับสิทธิประโยชน์ตามมาตรการส่งเสริมการลงทุน เพื่อการวิจัยและพัฒนา และออกแบบทางวิศวกรรมเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพ ตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2557 เรื่อง มาตรการส่งเสริมการลงทุนเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพการผลิต ภายในวันที่ 31 ธันวาคม 2560

3.2 กรณีจะเปลี่ยนแปลงหรือแก้ไขแผนการดำเนินงานที่ได้รับความเห็นชอบแล้วในสาระสำคัญ ต้องยื่นขอแก้ไขโครงการเพื่อให้สำนักงานพิจารณาให้ความเห็นชอบก่อนดำเนินการต่อไป

3.3 กิจกรรมที่ขอรับการส่งเสริมจะต้องอยู่ในข่ายที่ได้รับการส่งเสริมในปัจจุบัน และเป็นกิจการที่ต้องไม่มีเงื่อนไขกำหนดให้ไม่สามารถขอรับสิทธิและประโยชน์เพิ่มเติมตามคุณค่าของโครงการได้

3.4 การพิจารณาเงินลงทุนหรือค่าใช้จ่ายเพื่อการวิจัยพัฒนา และออกแบบทางวิศวกรรมเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพ จะพิจารณาเปรียบเทียบกับยอดขายเฉพาะโครงการที่ขอรับการส่งเสริมเท่านั้น

3.5 การนับมูลค่าเงินลงทุนหรือค่าใช้จ่ายที่จะนำมาคำนวณการได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา ๓๓ จะนับเฉพาะรายการเงินลงทุนหรือค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นนับตั้งแต่วันยื่นแบบประกอบคำขอรับสิทธิประโยชน์ตามมาตราการส่งเสริมการลงทุน เพื่อการวิจัยและพัฒนา และออกแบบทางวิศวกรรมเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพการผลิตภายในระยะเวลาที่ได้รับสิทธิและประโยชน์การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

ข้อ 4 ประเภทของเงินลงทุนและค่าใช้จ่ายที่อยู่ในข่ายการขอรับสิทธิประโยชน์

4.1 การวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีและนวัตกรรม

4.1.1 กรณีการวิจัยและพัฒนาที่ดำเนินการเองหรือว่าจ้างผู้อื่นภายในประเทศ ได้แก่ การวิจัยอุตสาหกรรมขั้นพื้นฐาน การวิจัยเชิงประยุกต์ การพัฒนาเชิงทดลอง การออกแบบทางวิศวกรรม และการออกแบบทางอิเล็กทรอนิกส์ โดยมีรายละเอียดดังนี้

- (1) การดำเนินงานเชิงปฏิบัติการ เชิงทฤษฎี หรือการดำเนินงานใดๆ ที่มีจุดมุ่งหมายเพื่อค้นหาความรู้ใหม่ที่มีคุณค่าทางเศรษฐกิจ หรือเพื่อความก้าวหน้าจากความรู้เดิมที่มีอยู่
- (2) การค้นคว้าหาการใช้ประโยชน์จากองค์ความรู้พื้นฐาน
- (3) การคิดค้นสูตรหรือการออกแบบทางวิศวกรรม และการออกแบบทางอิเล็กทรอนิกส์ เพื่อประยุกต์ใช้ประโยชน์
- (4) การทดสอบเพื่อค้นหาหรือประเมินทางเลือกต่างๆ ของผลิตภัณฑ์ใหม่ และกระบวนการใหม่
- (5) การออกแบบทางวิศวกรรม การออกแบบทางอิเล็กทรอนิกส์ การก่อสร้าง และการทดสอบชิ้นงานต้นแบบ หุ่นจำลอง และชุดพัฒนา
- (6) การพัฒนาผลิตภัณฑ์ต้นแบบ
- (7) การสร้างกระบวนการผลิตนำร่อง และโรงงานผลิตนำร่อง (Pilot Plant)



- (8) กิจกรรมทางเทคโนโลยีเพื่อเปลี่ยนแปลงแก้ไขข้อบกพร่องของผลิตภัณฑ์ใหม่หรือกระบวนการผลิตใหม่ที่สืบเนื่องจากการพัฒนาผลิตภัณฑ์ต้นแบบ หรือการสร้างกระบวนการผลิตนำร่อง
- (9) งานวิศวกรรมและงานติดตั้งเครื่องใหม่ที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการวิจัยและพัฒนาผลิตภัณฑ์ หรือกระบวนการใหม่ที่สืบเนื่องจากการพัฒนาผลิตภัณฑ์ต้นแบบ หรือการสร้างกระบวนการผลิตนำร่อง
- (10) การออกแบบทางวิศวกรรม หรือการออกแบบทางอิเล็กทรอนิกส์เพื่อการผลิตผลิตภัณฑ์ใหม่หรือกระบวนการผลิตใหม่ที่สืบเนื่องจากการพัฒนาผลิตภัณฑ์ต้นแบบหรือการสร้างกระบวนการผลิตนำร่อง
- (11) การนำความรู้ที่มีอยู่แล้วมาสร้างวัตถุตีบ เครื่องมือ ผลิตภัณฑ์ กระบวนการผลิต ระบบและบริการใหม่ หรือปรับปรุงผลิตภัณฑ์/กระบวนการผลิตเดิมที่มีอยู่แล้วให้ดียิ่งขึ้น
- (12) กิจกรรมนวัตกรรมด้านผลิตภัณฑ์และด้านบริการที่เป็นการก่อให้เกิดสินค้าหรือบริการใหม่ หรือมีการปรับปรุงอย่างมากในด้านคุณลักษณะ และการนำไปใช้ประโยชน์ ซึ่งหมายรวมถึงการเปลี่ยนแปลงด้านเทคนิค อุปกรณ์ หรือซอฟต์แวร์ที่ใช้

4.1.2 รายการเงินลงทุนหรือค่าใช้จ่ายในการวิจัยและพัฒนา มีรายละเอียด ดังนี้

- (1) ค่าจ้างหรือเงินเดือน
  - ค่าจ้างหรือเงินเดือนของนักวิจัย ผู้ช่วยนักวิจัย ช่างเทคนิค เจ้าหน้าที่วิเคราะห์ในห้องปฏิบัติการ นักวิชาการเฉพาะสาขาที่เกี่ยวข้องประจำโครงการ และบุคลากรอื่นที่จ้างเพื่อให้ปฏิบัติงานตามโครงการวิจัยและพัฒนาที่เสนอ รวมถึงค่าจ้างหรือเงินเดือนของผู้ที่มีคุณวุฒิหรือความรู้ต่ำกว่า แต่ได้รับการฝึกฝนเพื่อให้ปฏิบัติงานตรงตามสาขาวิชาที่เกี่ยวข้องกับโครงการวิจัยและพัฒนาที่เสนอ
  - ค่าใช้จ่ายในการจัดจ้างที่ปรึกษา หรือใช้บริการผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้านที่ไม่ใช่การสาธิตเครื่องมือหรืออุปกรณ์ เพื่อดำเนินงานตามโครงการวิจัยและพัฒนา

ทั้งนี้ ค่าจ้างหรือเงินเดือนให้รวมถึงสวัสดิการตามมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร

- (2) ค่าเครื่องมือหรืออุปกรณ์

- ค่าใช้จ่ายในการจัดซื้อจัดหาเครื่องมือหรืออุปกรณ์ต่างๆ ที่ใช้เฉพาะการดำเนินงานตามโครงการวิจัยและพัฒนาที่ไม่ใช่เครื่องมือหรืออุปกรณ์ดำเนินงานเป็นประจำปกติ
  - ค่าปรับปรุงหรือซ่อมแซม ค่าสอบเทียบเครื่องมือหรืออุปกรณ์สำหรับโครงการวิจัยและพัฒนา และค่าใช้จ่ายอันเนื่องมาจากงานด้านวิศวกรรม เช่น ดัดแปลงเครื่องมือหรืออุปกรณ์ เพื่อนำมาใช้ในการทดลองหรือทดสอบ เป็นต้น
- (3) ค่าก่อสร้าง ค่าปรับปรุงซ่อมแซมอาคาร เพื่อใช้เป็นห้องปฏิบัติการวิจัย
  - (4) ค่าใช้บริการห้องปฏิบัติการ ได้แก่ ค่าใช้จ่ายเพื่อการวิเคราะห์ ทดสอบ ตัวอย่าง หรือชิ้นงาน
  - (5) ค่าวัสดุ หรือวัสดุจำเป็นสำหรับการวิจัยและพัฒนา
  - (6) ค่าฝึกอบรมหรือการสัมมนาสำหรับบุคลากรไทยที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับโครงการวิจัยและพัฒนา เฉพาะที่เป็นการส่งไปฝึกอบรมหรือสัมมนาภายนอกหน่วยงานของผู้ทำการวิจัยและพัฒนา ทั้งในประเทศและต่างประเทศ รวมทั้งค่าเดินทาง (กรณีโดยสารเครื่องบิน ให้นับเฉพาะค่าตัวโดยสารในการเดินทางโดยชั้นประหยัด) เพื่อเข้าร่วมฝึกอบรมหรือการสัมมนานั้นๆ ทั้งนี้ ไม่รวมถึงค่าเบี้ยเลี้ยง/ค่าอาหาร และค่าที่พักของบุคลากรในการฝึกอบรมหรือการสัมมนา
  - (7) ค่าฝึกอบรมด้านเทคโนโลยีขั้นสูง (Advanced Technology Training) ที่ต่อเนื่องจากการวิจัยพัฒนา และออกแบบทางวิศวกรรม เพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพ ที่ต้องเป็นการฝึกอบรมด้านเทคโนโลยีขั้นสูงที่ต่อเนื่องจากการวิจัยและพัฒนา และออกแบบทางวิศวกรรมเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพในกิจการที่ขอรับสิทธิและประโยชน์เพิ่มเติม ซึ่งมิใช่การฝึกอบรมเพื่อให้สามารถปฏิบัติงานประจำได้ เพื่อส่งเสริมให้เกิดการถ่ายทอดความรู้ด้านเทคโนโลยีสู่บุคลากรไทย โดยความรู้ที่ได้นั้นต้องใหม่ภายใต้สถานะเฉพาะของการดำเนินงานของผู้ขอรับสิทธิและประโยชน์เพิ่มเติม และนำผลการฝึกอบรมเทคโนโลยีขั้นสูงนำไปใช้เพื่อปฏิบัติงานต่อไป โดยค่าใช้จ่ายในการฝึกอบรมด้านเทคโนโลยีขั้นสูง ได้แก่ ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงสำหรับการฝึกอบรมบุคลากรไทย ไม่ว่าจะเป็นการฝึกอบรมภายในบริษัทหรือส่งไปฝึกอบรม

ภายนอกบริษัททั้งในและต่างประเทศ รวมทั้งค่าเดินทาง (กรณีโดยสารเครื่องบินให้นับเฉพาะค่าตัวโดยสารในการเดินทางจริงโดยชั้นประหยัด) เพื่อเข้าร่วมการฝึกอบรมนั้น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงค่าเบี้ยเลี้ยง/ค่าอาหาร และค่าที่พักของบุคลากรในการฝึกอบรม

- (8) ค่าใช้จ่ายในการจ้างผู้อื่นทำการวิจัยและพัฒนาในประเทศ ทั้งนี้ ผู้รับทำการวิจัยและพัฒนาต้องเป็นผู้มีรายชื่อที่ได้รับการอนุมัติให้เป็นผู้ทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี ตามประกาศกระทรวงการคลังเกี่ยวกับภาษีเงินได้ เรื่อง รายชื่อผู้รับทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี
- (9) ค่าใช้จ่ายในการซื้อหรือเช่าใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาที่ใช้ในการวิจัยและพัฒนา
- (10) ค่าใช้จ่ายในการดำเนินการยื่นขอรับความคุ้มครองทรัพย์สินทางปัญญาทั้งในและต่างประเทศของผลงานวิจัยและพัฒนา ทั้งนี้ ไม่รวมถึงค่าที่ปรึกษาและค่าธรรมเนียมรายปีเพื่อต่ออายุความคุ้มครองทรัพย์สินทางปัญญา
- (11) ค่าใช้จ่ายทางตรงอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการวิจัยและพัฒนาตามโครงการและไม่สามารถระบุลงในหมวดค่าใช้จ่ายข้างต้นได้ ดังนี้
- ค่าจัดหาข้อมูลเพื่อการวิจัย เช่น ค่าสืบค้นสิทธิบัตร ค่าสมาชิกวารสารงานวิจัย ฐานข้อมูลงานวิจัย เป็นต้น
  - ค่าตอบแทนวิชาชีพอิสระ (กรณีให้คำปรึกษาหรือการลงนามรับรองแบบพิมพ์เขียว ให้แนบหลักฐานการเสียภาษีเงินได้ของบุคคลนั้น)
  - ค่าใบอนุญาตใช้สิทธิซอฟต์แวร์
  - ค่าฟังก์ชันส่วนเพิ่ม (Premium Support) ของซอฟต์แวร์
  - ค่าจ้างแรงงานภายนอกในการทดลอง การทดสอบภาคสนาม การเก็บตัวอย่าง และการเก็บข้อมูลการทดลอง
  - ค่าจ้างทำการวิจัยเชิงการตลาดและเศรษฐศาสตร์ เพื่อเป็นข้อมูลในการดำเนินโครงการวิจัยและพัฒนา
  - ค่าเช่าแปลงทดสอบ โรงเรือนทดสอบ และห้องทดสอบ
- (12) ค่าใช้จ่ายในการส่งเสริมบุคลากรด้านวิทยาศาสตร์ เทคโนโลยีและนวัตกรรม จากสถาบันการศึกษาหรือสถาบันวิจัยของภาครัฐไปปฏิบัติงานในภาคเอกชน ด้านการวิจัยและพัฒนา การแก้ปัญหาเชิง

เทคนิค การวิเคราะห์ทดสอบระบบมาตรฐาน และการจัดการเทคโนโลยีเพื่อเพิ่มความสามารถในการแข่งขันของภาคเอกชน เช่น โครงการ Talent Mobility เป็นต้น หรือโครงการอื่นๆ ตามที่สำนักงานให้ความเห็นชอบ

4.1.3 กรณีการร่วมวิจัยและพัฒนากับองค์กรในต่างประเทศหรือออกแบบทางวิศวกรรมเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพกับองค์กรในต่างประเทศ

- (1) จะต้องอยู่ภายในขอบเขตของการวิจัยและพัฒนาหรือออกแบบทางวิศวกรรมเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพตามข้อ 4.1.1 โดยจะต้องมีส่วนที่ดำเนินการในประเทศด้วยตามที่สำนักงานเห็นชอบ
- (2) รายการเงินลงทุนหรือค่าใช้จ่ายที่ขอรับสิทธิและประโยชน์ จะต้องเป็นไปตามข้อ 4.1.2 ทั้งนี้ จะนับเฉพาะค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากผู้ได้รับการส่งเสริมเท่านั้น
- (3) ต้องมีบุคลากรไทยปฏิบัติงานในโครงการวิจัยและพัฒนาหรือออกแบบทางวิศวกรรมในต่างประเทศไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของจำนวนบุคลากรทั้งหมดในโครงการดังกล่าว

4.2 ค่าธรรมเนียมการใช้สิทธิเทคโนโลยีที่พัฒนาจากแหล่งในประเทศเพื่อการปรับปรุงประสิทธิภาพในสายการผลิตหรือการบริการ หมายความว่า ค่าธรรมเนียมที่เกิดจากสัญญาอนุญาตให้สิทธิและประโยชน์ในเทคโนโลยี หรือสัญญาที่จัดทำขึ้นเพื่อการถ่ายทอดเทคโนโลยี สำหรับผลงานวิจัยและพัฒนาของบุคคลสัญชาติไทยหรือนิติบุคคลซึ่งผู้มีสัญชาติไทยถือหุ้นไม่น้อยกว่าร้อยละ 51 ของทุนจดทะเบียน ที่ได้รับการรับรองตามกฎหมายว่าด้วยทรัพย์สินทางปัญญา เช่น สิทธิบัตร อนุสิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ ความลับทางการค้า เครื่องหมายการค้า การคุ้มครองพันธุ์พืช สิ่งบ่งชี้ทางภูมิศาสตร์ เป็นต้น เพื่อนำไปปรับปรุงประสิทธิภาพในกระบวนการผลิตหรือการให้บริการ ทั้งนี้ ให้นับเฉพาะค่าธรรมเนียมที่เกิดขึ้นภายในระยะเวลาที่ได้รับสิทธิและประโยชน์การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

## ภาคผนวก ง

### พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 598) พ.ศ. 2559

โดยที่เป็นการสมควรปรับปรุงการยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกรณีที่มีรายจ่ายที่ได้จ่ายไปเพื่อการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีและนวัตกรรม

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 22 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย (ฉบับชั่วคราว) พุทธศักราช 2557 และมาตรา 3(1) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตราพระราชกฤษฎีกาขึ้นไว้ ดังต่อไปนี้

มาตรา 1 พระราชกฤษฎีกานี้เรียกว่า “พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 598) พ.ศ. 2559”

มาตรา 2 พระราชกฤษฎีกานี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

มาตรา 3 ให้ยกเลิกพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 297) พ.ศ. 2539

มาตรา 4 ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 3 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นจำนวนร้อยละหนึ่งร้อยของรายจ่ายที่ได้จ่ายไปเพื่อทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีและนวัตกรรมให้แก่หน่วยงานของรัฐหรือเอกชน ตามที่อธิบดีประกาศกำหนด

มาตรา 5 ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 3 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นจำนวนร้อยละหนึ่งร้อยของรายจ่ายที่ได้จ่ายไปเพื่อทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีและนวัตกรรม ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2558 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2562 เพิ่มขึ้นจากสิทธิยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 4 แต่เมื่อรวมสิทธิยกเว้นภาษีเงินได้ตามพระราชกฤษฎีกานี้แล้ว ต้องไม่เกินอัตราส่วนของรายได้ของกิจการที่ต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกัน ตามลำดับต่อไปนี้

- (1) ร้อยละหกสิบ เฉพาะส่วนของรายได้ที่ไม่เกินห้าสิบล้านบาท
- (2) ร้อยละเก้าสิบ เฉพาะส่วนของรายได้ที่เกินห้าสิบล้านบาท แต่ไม่เกินสองร้อยล้านบาท
- (3) ร้อยละหกสิบ เฉพาะส่วนของรายได้ที่เกินสองร้อยล้านบาท

มาตรา 6 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ใช้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้ เนื่องจากรายจ่ายที่ได้จ่ายไปเพื่อทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีและนวัตกรรมตามพระราชกฤษฎีกานี้ ต้องไม่นำรายจ่ายดังกล่าวไปใช้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน

มาตรา 7 ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังรักษาการตามพระราชกฤษฎีกานี้





## ภาคผนวก จ

### แนวทางการทำงาน เลขที่ G-TMC-RDP-02

#### หลักเกณฑ์และแนวปฏิบัติการพิจารณารับรองโครงการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี

##### 1.) หลักเกณฑ์การพิจารณารับรองโครงการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี

###### 1.1 การพิจารณาเรื่องลักษณะการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี

ลักษณะการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี อ้างอิงตามประกาศกระทรวงการคลังเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 3) เรื่อง กำหนดหน่วยงานของรัฐหรือเอกชนที่รับทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี แบ่งเป็น 2 ลักษณะ คือ

1.1.1 การวิจัยอุตสาหกรรมขั้นพื้นฐาน ซึ่งหมายถึง การวิจัยตามแบบแผน หรือการค้นคว้าอย่างจริงจัง โดยมุ่งที่จะค้นพบความรู้ใหม่ และมีความมุ่งหวังว่าความรู้ดังกล่าว จะเป็นประโยชน์ในการพัฒนาผลิตภัณฑ์ กรรมวิธีในการผลิต หรือการให้บริการ หรือโดยมุ่งที่จะนำความก้าวหน้าอย่างเห็นได้ชัดมาสู่ผลิตภัณฑ์ กรรมวิธีในการผลิตหรือการให้บริการที่มีอยู่เดิม

1.1.2 การวิจัยเชิงประยุกต์ ซึ่งหมายถึง การนำผลการวิจัยอุตสาหกรรมขั้นพื้นฐานมาใช้เป็นแบบแผน แบบพิมพ์เขียว หรือแบบแปลนสำหรับผลิตภัณฑ์ กรรมวิธี หรือการให้บริการ ซึ่งทำขึ้นมาใหม่ เปลี่ยนแปลง หรือปรับปรุง ทั้งนี้ ไม่ว่าจะเพื่อขายหรือใช้เอง และรวมถึงการประดิษฐ์ต้นแบบครั้งแรก ซึ่งไม่สามารถใช้ในเชิงพาณิชย์ (\*) นอกจากนั้น การวิจัยเชิงประยุกต์ยังรวมถึงการคิดค้นสูตร (Conceptual Formulation) และการออกแบบผลิตภัณฑ์ กรรมวิธี หรือการให้บริการในรูปแบบต่างๆ และการสาธิตเบื้องต้น หรือโครงการนำร่อง โดยมีเงื่อนไขว่าโครงการดังกล่าวไม่สามารถที่จะถูกดัดแปลง หรือนำไปใช้เพื่อประโยชน์ในการอุตสาหกรรมหรือการพาณิชย์ (\*\*) อย่างไรก็ตาม การวิจัยเชิงประยุกต์ไม่รวมถึงการเปลี่ยนแปลงตามปกติหรือตามระยะเวลาของผลิตภัณฑ์ ระบบการผลิต กรรมวิธีการผลิต การให้บริการหรือกิจการอื่นๆ ที่กำลังดำเนินงาน แม้ว่าการเปลี่ยนแปลงนี้จะทำให้มีความก้าวหน้าก็ตาม

(\*) หมายถึง สิ่งที่ได้จากการประดิษฐ์ต้นแบบครั้งแรกนั้น ไม่สามารถนำไปใช้ในเชิงพาณิชย์ได้ แต่ความรู้ที่ได้จากการประดิษฐ์ต้นแบบครั้งแรกสามารถนำไปใช้เพื่อให้ได้การประดิษฐ์ที่สามารถใช้ในเชิงพาณิชย์ได้

(\*\*) เช่นเดียวกับจุดมุ่งหมายของการประดิษฐ์ต้นแบบครั้งแรก แต่ความรู้ที่ได้จากโครงการนำร่องสามารถนำไปใช้ประโยชน์เพื่อให้เกิดโครงการที่มีผลในเชิงพาณิชย์ได้

ทั้งนี้ ลักษณะการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีตามข้อ 1.1.1 และ 1.1.2 สามารถจำแนกเป็นหัวข้อย่อยเกี่ยวกับสิ่งที่เป็นการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี ดังนี้

1. การดำเนินงานเชิงทฤษฎี เชิงปฏิบัติการ หรือการดำเนินงานใดๆ ที่มีจุดมุ่งหมายเพื่อสร้าง ค้นหาคำตอบใหม่ หรือเพื่อความก้าวหน้าจากความรู้เดิมที่มีอยู่
2. การค้นคว้า การวิจัย การพัฒนา หรือการดำเนินการอื่นใด เพื่อใช้ประโยชน์จากองค์ความรู้พื้นฐาน
3. การคิดค้นสูตรหรือการออกแบบเพื่อประยุกต์ใช้ประโยชน์
4. การทดสอบเพื่อค้นหาหรือประเมินทางเลือกต่างๆ ของผลิตภัณฑ์ใหม่ บรรจุภัณฑ์ใหม่ กระบวนการใหม่ และการบริการใหม่
5. การออกแบบ การก่อสร้าง และการทดสอบชิ้นงาน ต้นแบบ หุ่นจำลอง หรือชุดพัฒนา
6. การออกแบบผลิตภัณฑ์ บรรจุภัณฑ์ กระบวนการ การบริการ หรือระบบใดๆ ที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีใหม่ หรือเกี่ยวข้องกับการปรับปรุงของเดิมอย่างเป็นสาระสำคัญ หรือที่มีการจดทะเบียนทรัพย์สินทางปัญญา
7. การพัฒนาผลิตภัณฑ์ต้นแบบ
8. การสร้างกระบวนการผลิตนำร่อง
9. กิจกรรมทางเทคโนโลยีเพื่อเปลี่ยนแปลงแก้ไขข้อบกพร่องของผลิตภัณฑ์ กระบวนการผลิต ที่สืบเนื่องจากการพัฒนาผลิตภัณฑ์ต้นแบบ หรือการสร้างกระบวนการผลิตนำร่อง
10. งานวิศวกรรมอุตสาหกรรมและงานตั้งเครื่องใหม่ที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการวิจัยและพัฒนาผลิตภัณฑ์ หรือกระบวนการใหม่ที่สืบเนื่องจากการพัฒนาผลิตภัณฑ์ต้นแบบ หรือการสร้างกระบวนการผลิตนำร่อง
11. การออกแบบเพื่อการผลิตผลิตภัณฑ์ใหม่ หรือกระบวนการผลิตใหม่ที่สืบเนื่องจากการพัฒนาผลิตภัณฑ์ต้นแบบ หรือการสร้างกระบวนการผลิตนำร่อง
12. อื่นๆ ได้แก่
  - 12.1 สิ่งที่เป็นการศึกษาและพัฒนาเทคโนโลยีด้านเทคโนโลยีสารสนเทศและซอฟต์แวร์ (IT/Software)
    - 12.1.1 การดำเนินงานที่มีลักษณะการพัฒนาซอฟต์แวร์โดยใช้ระเบียบวิธีไฟไนต์อีเลเมนต์ หรือการดำเนินงานลักษณะการออกแบบทางวิศวกรรม (Engineering Design) ซึ่งเป็นการปรับปรุงกระบวนการออกแบบโดยตรง

- 12.1.2 การปรับปรุง เปลี่ยนแปลง และพัฒนาในระดับแฟ้มข้อมูลต้นฉบับ (Source Code) เพื่อพัฒนาระบบการทำงานให้ดีขึ้น โดยมีการปรับปรุงระบบอย่างมีนัยสำคัญ
- 12.1.3 การนำเทคโนโลยีสารสนเทศและซอฟต์แวร์มาใช้พัฒนาเพื่อทำให้เกิดองค์ความรู้ใหม่หรือเปลี่ยนแปลงระบบการทำงานดีขึ้น โดยมี การเก็บข้อมูลเชิงประสิทธิภาพและประเมินผล หรือ มีการปรับปรุงระบบหรือสำรวจความต้องการ รวมถึงแสดงผลลัพธ์หรือตัวชี้วัดที่ชัดเจน ซึ่งมีได้นำเข้ามาเพื่อทดแทนระบบเดิมเพียงอย่างเดียว
- 12.1.4 การพัฒนาซอฟต์แวร์ขึ้นมาใหม่ แม้ว่าจะสามารถนำไปใช้งานต่อในเชิงพาณิชย์ได้ทันทีด้วยการทำซ้ำใหม่
- 12.2 สิ่งที่เป็น การวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีด้านยาและเคมีภัณฑ์ (Pharmaceutics/Chemicals)
- 12.2.1 การผลิตยาให้เหมือนยาต้นแบบที่หมดระยะเวลาการคุ้มครองตาม ลิขสิทธิ์แล้ว จะต้องมีการจัดตั้งตำรับยา (Formulation) ศึกษาความคงตัวของผลิตภัณฑ์ (Shelf-Life) และศึกษาชีวสมมูล (Bioequivalent) เป็นต้น
- 12.2.2 การทดสอบประสิทธิภาพสารเคมี ซึ่งมีการแสดงให้เห็น กระบวนการทดลองหรือแนวทางการดำเนินงานในเชิง วิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี เพื่อเป็นการประเมินทางเลือกของ ผลิตภัณฑ์ และสามารถนำไปใช้ได้จริง
- 12.2.3 การดำเนินงานทดสอบหรือการขอการรับรองมาตรฐานที่เป็นการ สร้างความก้าวหน้าจากองค์ความรู้เดิมที่มีอยู่ หรือต่อยอด งานวิจัยและพัฒนาในเชิงวิทยาศาสตร์ และเทคโนโลยี โดย พิจารณาตามลักษณะการดำเนินการเป็นรายโครงการ
- 12.3 การนำองค์ความรู้จากการซื้อและใช้สิทธิในเทคโนโลยี (Licensing) สำหรับ นำมาใช้พัฒนาต่อยอด การปรับปรุงเครื่องจักร หรือการ Commissioning เครื่องจักร หรือการทำ Production Test ตามระยะเวลาของการ ดำเนินงาน

## 1.2 การพิจารณาเรื่องค่าใช้จ่ายของโครงการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี

รายการค่าใช้จ่ายที่นำเสนอในโครงการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี จะต้องเป็นรายการค่าใช้จ่ายจากการบันทึกบัญชีในกิจการรับทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีของหน่วยงานผู้รับทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีที่ระบุข้อมูลไว้ในส่วนที่ 1 (ข้อ 1.9) ของแบบคำขอรับรองโครงการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี โดยจำแนกตามหมวดค่าใช้จ่ายต่างๆ ตามข้อ 1.2.1 - 1.2.8 ทั้งนี้ ในกรณีโครงการที่ดำเนินการเสร็จสิ้นแล้ว ณ วันที่ยื่นแบบคำขอรับรองโครงการวิจัยฯ ให้เสนอข้อมูลรายการที่เกิดขึ้นจริง

กรณีรายการค่าใช้จ่ายของหน่วยงานผู้รับทำการวิจัยฯ ซึ่งเป็นรายการที่มีความจำเป็นที่ต้องว่าจ้างกลับไปเจ้าของโครงการเพื่อดำเนินการในขั้นตอนใดขั้นตอนหนึ่งของโครงการวิจัยฯ จะต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดจากต้นทุนที่แท้จริงของเจ้าของโครงการเท่านั้น

1.2.1 เงินเดือน/ค่าจ้างบุคลากร (หมวด 3.1) หมายถึง ค่าตอบแทนในรูปแบบโดยตรงที่เป็นรูปตัวเงินที่ให้แก่บุคลากรประจำหน่วยงานผู้รับทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี เป็นไปตามมาตรฐานเงินเดือนของหน่วยงานผู้รับทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี และระบุหมายเลขบัตรประจำตัวประชาชนของบุคลากรด้วย ทั้งนี้ จะต้องระบุจำนวนชั่วโมงการทำงานของบุคลากรที่เข้าร่วมในแต่ละโครงการให้เหมาะสมและสอดคล้องกับภาระงานที่นำเสนอ

#### หมายเหตุ

1. กรณีไม่สามารถระบุรายละเอียดข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับเงินเดือน/ค่าจ้างบุคลากรลงในข้อเสนอโครงการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีได้ ขอให้แนบเป็นเอกสารปิดผนึกพร้อมการยื่นข้อเสนองานโครงการวิจัยฯ
2. แนบเอกสารประกอบการพิจารณาที่สำคัญ ได้แก่ ประวัติบุคลากร (ประวัติการศึกษาและประสบการณ์ทำงาน)
3. บุคลากรระดับผู้บริหาร สามารถมีส่วนร่วมในงานวิจัยรวมทุกโครงการได้ สูงสุดไม่เกินร้อยละ 80 ของเวลาทำงานทั้งหมดต่อปี และต้องเป็นลักษณะ Direct Contribution หรือมีความรับผิดชอบโดยตรงต่อการดำเนินงานวิจัยและพัฒนาของโครงการอย่างมีนัยสำคัญ
4. ค่าจ้างต่อชั่วโมงของบุคลากรต้องใช้ข้อมูลฐานเงินเดือนจริง ไม่ใช่รูปแบบ Performance Based ที่ส่งผลให้ค่าใช้จ่ายหมวดเงินเดือน/ค่าจ้างบุคลากรสูงกว่าความเป็นจริง
5. ไม่รวมถึงค่าตอบแทนในรูปแบบโดยอ้อม ได้แก่ เงินโบนัส เงินสวัสดิการ ผลประโยชน์อื่นๆ เป็นต้น

1.2.2 ที่ปรึกษา / ผู้เชี่ยวชาญ (หมวด 3.2) หมายถึง ค่าตอบแทนที่เป็นรูปตัวเงินที่ให้แก่บุคลากรภายนอกหน่วยงานผู้รับทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี ที่ว่าจ้างมาเพื่อปฏิบัติงานในโครงการ

พร้อมทั้งแนบเอกสารประกอบการพิจารณาที่สำคัญ ได้แก่ ประวัติที่ปรึกษา (ระบุประวัติการศึกษาและประสบการณ์ทำงาน) และสำเนาสัญญาการว่าจ้างที่ปรึกษา (ระบุขอบเขตการทำงานและขั้นตอนการเบิกจ่ายค่าตอบแทน รวมถึงระบุหมายเลขประจำตัวประชาชน/หมายเลขประจำตัวผู้เสียภาษี)

หมายเหตุ

1. เอกสารประกอบการพิจารณา ต้องเปิดเผยรายละเอียดข้อมูลได้ทั้งหมด เพื่อให้สามารถพิจารณาได้ทั้งประเด็นงานวิจัยและค่าใช้จ่าย หากกรณีเป็นความลับหรือไม่สามารถเปิดเผยข้อมูลได้ เจ้าของโครงการสามารถจัดทำเป็นหนังสือยืนยันหรือชี้แจงเพื่อใช้ประกอบการพิจารณาแทน โดยต้องมีรายละเอียดข้อมูลที่เพียงพอ ให้สามารถพิจารณาได้ทั้งประเด็นงานวิจัยและค่าใช้จ่าย ทั้งนี้ ถ้อยแถลงพินิจคณะกรรมการฯ เป็นที่สิ้นสุด
2. กรณีการว่าจ้างที่ปรึกษาต่างประเทศ ที่ปรึกษาจะต้องเป็นการเข้ามาทำงานให้คำปรึกษาในประเทศเท่านั้น

1.2.3 ค่าเครื่องมือ/เครื่องจักร/อุปกรณ์ (หมวด 3.3) หมายถึง ค่าใช้งานเครื่องมือ/เครื่องจักร/อุปกรณ์ และทรัพย์สินอื่นๆ อาทิเช่น ซอฟต์แวร์ (ค่าใบอนุญาตใช้สิทธิซอฟต์แวร์ รวมถึงค่า Premium Support (ฟังก์ชันส่วนเพิ่ม) ของซอฟต์แวร์) เพื่อการทดลอง ทดสอบ ที่เกี่ยวข้องกับโครงการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี โดยคิดเป็นค่าใช้จ่ายที่อ้างอิงค่าเสื่อมราคาตามจำนวนชั่วโมงการทำงานในโครงการ และระบุรายการเครื่องมือ/เครื่องจักร/อุปกรณ์ให้สอดคล้องกับขั้นตอนการทำวิจัย ทั้งนี้ การคิดค่าใช้จ่ายให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ ดังนี้

- เครื่องมือ/เครื่องจักร/อุปกรณ์ หมวด ก (ยังไม่หมดค่าเสื่อมราคา) คิดค่าใช้จ่ายโดยอ้างอิงตามค่าเสื่อมราคา ต่อปี
- เครื่องมือ/เครื่องจักร/อุปกรณ์ หมวด ข (หมดค่าเสื่อมราคา) คิดค่าใช้จ่ายโดยอ้างอิงตามค่าใช้จ่ายต่อปีที่จ่ายไปเพื่อให้เครื่องมือ/เครื่องจักร/อุปกรณ์นั้นๆ สามารถทำงานได้ ทั้งนี้ต้องไม่เกินค่าเสื่อมราคาปีสุดท้ายของเครื่องมือ/เครื่องจักร/อุปกรณ์นั้น

หมายเหตุ

1. ค่าใช้จ่ายการ Commissioning เครื่องจักรและอุปกรณ์ รวมถึงเครื่องจักรและอุปกรณ์ควมรวมที่จัดซื้อใหม่ สามารถนำมาคำนวณเป็นค่าใช้จ่ายได้ โดยให้คำนวณตามระยะเวลาของการดำเนินงานดังกล่าว

2. กรณีคอมพิวเตอร์ / Notebook หากเป็นครุภัณฑ์วิทยาศาสตร์ที่ใช้ในการทำวิจัย สามารถนำเสนอเป็นค่าใช้จ่ายได้ แต่ถ้าหากเป็นครุภัณฑ์สำนักงาน จะไม่สามารถนำเสนอเป็นค่าใช้จ่ายได้

1.2.4 ค่าปรับปรุง/ซ่อมแซม/บำรุงรักษา (หมวด 3.4) หมายถึง ค่าใช้จ่ายเพื่อปรับปรุง/ซ่อมแซม/บำรุงรักษา/ค่าสอบเทียบสำหรับเครื่องมือ/อุปกรณ์ในหมวด 3.3 และค่าใช้จ่ายอันเนื่องมาจากงานด้านวิศวกรรม เช่น การตัดแปลงเครื่องมือ/เครื่องจักร/อุปกรณ์ เพื่อนำมาใช้ในการทดลอง/ทดสอบ โดยคิดตามสัดส่วนการใช้งาน

หมายเหตุ

1. ไม่รวมถึงการปรับปรุง/ซ่อมแซมที่ดิน อาคาร สถานที่ สิ่งปลูกสร้าง

1.2.5 ค่าใช้บริการห้องปฏิบัติการทดสอบ (หมวด 3.5) หมายถึง ค่าใช้จ่ายเพื่อการวิเคราะห์ทดสอบ ตัวอย่าง/ชิ้นงาน ซึ่งมีได้รวมอยู่ในค่าเครื่องมือ/เครื่องจักร/อุปกรณ์ตามหมวด 3.3 โดยให้แสดงรายการทดสอบ ค่าทดสอบต่อหน่วย และระบุหน่วยให้ชัดเจน

หมายเหตุ

1. รายการค่าใช้จ่ายที่จ่ายไปเพื่อการใช้ประกอบการในการขึ้นทะเบียนตามข้อกำหนดหรือความต้องการของหน่วยงานราชการ หรือเพื่อให้เป็นไปตาม Requirements ของ Suppliers/Customers เช่น การขอการรับรองมาตรฐานระบบบริหารคุณภาพ ISO GMP HACCP มาตรฐานอุตสาหกรรม การขอการรับรองมาตรฐานอาหารและยา (อย.) เป็นต้น ไม่สามารถนำเสนอเป็นค่าใช้จ่ายของโครงการได้ เนื่องจากเป็นรายจ่ายที่ไม่ได้เป็นไปเพื่อดำเนินการค้นหาคำค้นคว้าใหม่ หรือสร้างความก้าวหน้าจากความรู้เดิมที่มีอยู่ หรือต่อยอดงานวิจัยและพัฒนาที่มีในแง่วิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีอย่างแท้จริง นอกจากนี้ ค่าใช้จ่ายดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายของการดำเนินการอย่างเป็นทางการเป็นปกติของธุรกิจ
2. รายการค่าใช้จ่ายการขอรับรองด้านจริยธรรมสำหรับการทดลองในมนุษย์ สามารถรวมในค่าบริการทดสอบและคำนวณเป็นค่าใช้จ่ายได้

1.2.6 ค่าวัสดุปฏิบัติการวิจัย (หมวด 3.6) หมายถึง ค่าสารเคมี วัสดุ/สิ่งของใช้สิ้นเปลืองสิ่งมีชีวิต เพื่อใช้ในการวิจัย ซึ่งมีได้รวมอยู่ในค่าบริการห้องปฏิบัติการทดสอบตามหมวด 3.5 โดยให้ระบุปริมาณและหน่วยการใช้วัสดุให้ชัดเจนและสอดคล้องกับภาระงานที่นำเสนอ

หมายเหตุ

1. ระบุราคาสุทธิ



2. กรณีวัตถุดิบการวิจัยที่ใช้ในการทดลอง เมื่อนำมาดำเนินงานแล้วก่อให้เกิดผลิตภัณฑ์สุดท้าย (Final Product) ผลพลอยได้จากกระบวนการผลิต (Byproduct) ต้นแบบ (Prototype) และผลิตภัณฑ์อื่นๆ ที่สามารถก่อให้เกิดรายได้หรือตีมูลค่าได้ จะต้องนำรายได้หรือมูลค่านั้น มาคำนวณหักออกจากต้นทุนค่าใช้จ่ายของโครงการ
3. กรณีค่าใช้จ่ายสาธารณูปโภค (ค่าน้ำ ค่าไฟฟ้า) หากโครงการดำเนินงานวิจัยที่มีค่าน้ำหรือค่าไฟฟ้าเป็นเสมือนวัตถุดิบในงานวิจัย ให้จัดอยู่ในหมวดวัตถุดิบได้
4. รายการค่าใช้จ่ายใดที่มีความเกี่ยวข้องกับการดำเนินงานวิจัยหลายโครงการ ต้องแจกแจงหรือปันส่วน (Allocate) ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในแต่ละโครงการอย่างเป็นเหตุเป็นผล พร้อมจัดทำบันทึก จัดเก็บ และนำเสนอข้อมูลเพื่อประกอบการพิจารณาได้

1.2.7 ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน (หมวด 3.7) หมายถึง ค่าใช้จ่ายในการสนับสนุนการดำเนินโครงการและค่าใช้จ่ายเพื่อศึกษาความเป็นไปได้โครงการ ซึ่งอาจหมายรวมถึง

- ก. ค่าใช้จ่ายเดินทาง/ที่พัก ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินโครงการ เช่น การไปวิเคราะห์ ทดลอง/ทดสอบ ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานวิจัยเท่านั้น (สำหรับค่าใช้จ่ายโดยเครื่องบินอนุญาตให้ใช้เฉพาะราคาชั้นประหยัดเท่านั้น)
- ข. ค่าใช้จ่ายในการดำเนินการยื่นขอรับความคุ้มครองทรัพย์สินทางปัญญา อนุญาตให้เฉพาะค่าใช้จ่ายสำหรับค่าธรรมเนียมการจดสิทธิบัตรเท่านั้น
- ค. ค่าใช้จ่ายในการศึกษาความเป็นไปได้ในเชิงเทคนิคเพื่อการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี (Technical Feasibility Study)
- ง. ค่าจัดหาข้อมูลเพื่อการวิจัย เช่น ค่าสืบค้นสิทธิบัตร ค่าสมาชิกวารสารฐานข้อมูลงานวิจัย
- จ. ค่าจัดทำบัญชี ค่าตรวจสอบบัญชี ค่าบริการทาง IT ค่าใช้จ่ายในการจัดซื้อ
- ฉ. เงินเดือน/ค่าจ้างบุคลากรระดับผู้บริหารที่ไม่มีหน้าที่รับผิดชอบโครงการวิจัยโดยตรง และบุคลากรฝ่ายสนับสนุน
- ช. ค่าใบรับรอง (Certificate) ของผลิตภัณฑ์ กระบวนการ หรือการบริการใดๆ ซึ่งต้องไม่นำไปใช้เพื่อประโยชน์ในการพาณิชย์

### หมายเหตุ

1. ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานจะต้องไม่เกิน 30% ของค่าใช้จ่ายของโครงการ ก่อนรวมค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานเอง (กรณีการนำเสนอรายการ ค่าใช้จ่าย แล้วส่งผลต่อเงื่อนไขกรอบวงเงินของค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานที่กำหนดไว้ การให้ความเห็นในประเด็นความเหมาะสมของค่าใช้จ่ายจะพิจารณาเหตุผลและความจำเป็นเป็นรายกรณีโครงการ)
2. สิ่งที่ไม่รวมอยู่ในค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน เช่น ค่าเช่าที่ดิน/อาคาร/สถานที่/สิ่งปลูกสร้าง (ยกเว้นที่ระบุในหมวด 3.8 เท่านั้น) ค่าแม่บ้าน-รปภ. ค่าเช่ารถใช้งานในบริษัท ค่าดูแลภูมิทัศน์ภายใน-ภายนอกอาคาร ค่าเครื่องแบบพนักงาน ค่าล่วงเวลา ค่าเลี้ยงรับรอง ค่าเสียโอกาสในการผลิตสินค้า ค่า Performance Guarantee ค่าขอวีซ่า ค่าธรรมเนียมในการนำผลงานวิจัยไปใช้ประโยชน์เชิงพาณิชย์ ได้แก่ ค่าธรรมเนียมการขอขึ้นทะเบียนยา/ขึ้นทะเบียนวัตถุอันตรายกรมวิชาการเกษตร ค่าธรรมเนียมการขอมาตรฐานต่างๆ ค่าธรรมเนียมการขอรับรองโครงการวิจัยและพัฒนา เทคโนโลยี ค่าสาธารณูปโภค (น้ำ ไฟฟ้า โทรศัพท์ อินเทอร์เน็ต) ค่าจัดทำรายงาน ค่าถ่ายเอกสาร ค่าจัดทำรูปเล่ม ค่าใช้งานครุภัณฑ์สำนักงาน ค่าเดินทางไปประชุมวางแผน/ติดตามผลงาน ค่าธรรมเนียมการดำเนินพิธีการศุลกากร ค่าเบี้ยเลี้ยงนักวิจัย ที่ปรึกษา และค่าฝึกอบรม เป็นต้น
3. ควรแสดงรายละเอียดและมูลค่าของแต่ละรายการประกอบการพิจารณา ได้อย่างชัดเจน เช่น ค่าเดินทางโดยรถยนต์เพื่อไปวิเคราะห์ / ทดลอง / ทดสอบ ตัวอย่างงานวิจัย (กรุงเทพ-ปทุมธานี): 500 บาท/ครั้ง x 2 ครั้ง/เดือน x 6 เดือน
4. ค่าเดินทาง/ค่าที่พัก ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินโครงการ จะต้องเป็นรายการที่เกี่ยวข้องกับผู้มีรายชื่อเป็นบุคลากรในโครงการวิจัยและพัฒนา เทคโนโลยีเท่านั้น
5. บุคลากรระดับผู้บริหารที่ไม่มีหน้าที่รับผิดชอบโครงการวิจัยโดยตรง สามารถมีส่วนร่วมในงานวิจัยรวมทุกโครงการได้สูงสุดไม่เกินร้อยละ 40 ของเวลาทำงานทั้งหมดต่อปี

6. บุคลากรฝ่ายสนับสนุน เช่น เจ้าหน้าที่การตลาด เจ้าหน้าที่บัญชี ธุรการ บริหารงานทั่วไป พัสดุ จัดซื้อ สามารถมีส่วนร่วมในงานวิจัยรวมทุกโครงการได้สูงสุดไม่เกินร้อยละ 60 ของเวลาทำงานทั้งหมดต่อปี
7. รายการค่าใช้จ่าย ได้แก่ ค่าจัดหาข้อมูลเพื่อการวิจัย ต้องระบุ Assumption และรายละเอียดค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรงอย่างเป็นเหตุเป็นผล และมีความชัดเจน
8. รายการค่าใช้จ่ายใดที่มีความเกี่ยวข้องกับการดำเนินงานวิจัยหลายโครงการ ต้องแจกแจงหรือปันส่วน (Allocate) ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในแต่ละโครงการอย่างเป็นเหตุเป็นผล พร้อมจัดทำบันทึก จัดเก็บ และนำเสนอข้อมูลเพื่อประกอบการพิจารณาได้

1.2.8 ค่าใช้จ่ายทางตรงอื่นๆ ของโครงการ (หมวด 3.8) หมายถึง ค่าใช้จ่ายอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี และไม่สามารถระบุลงในหมวดค่าใช้จ่าย หมวด 3.1 – 3.6 ข้างต้นได้ แต่เป็นต้นทุนทางตรงในการทำวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี ซึ่งอาจหมายรวมถึง

- ก. ค่าตอบแทนวิชาชีพอิสระ (กรณีให้คำปรึกษาหรือการลงนามรับรองแบบพิมพ์เขียว แนบหลักฐานการเสียภาษีเงินได้ของบุคคลนั้น)
- ข. ค่าจ้างแรงงานภายนอก หรือการจ้างช่วง (Sub-Contract) ซึ่งเป็นแรงงานที่ไม่ใช่บุคลากรประจำหน่วยงานผู้รับทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี และมีส่วนร่วมในการดำเนินงานวิจัยเพียงบางส่วนของโครงการ เช่น แรงงานการทดลอง ทดสอบภาคสนาม เก็บตัวอย่าง เก็บข้อมูลการทดลอง งานวิศวกรรมสร้างระบบ/เครื่องมือ/เครื่องจักร/อุปกรณ์ต้นแบบ เพื่อนำมาใช้ในการทดลอง/ทดสอบในโครงการ
- ค. ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการกำจัดของเสียอันตราย
- ง. ค่าเช่าแปลงทดสอบ/โรงเรือนทดสอบ/ห้องทดสอบ
- จ. การซื้อและใช้สิทธิในเทคโนโลยี (Licensing) สำหรับนำมาใช้พัฒนาต่อยอด การปรับปรุงเครื่องจักร หรือการ Commissioning เครื่องจักร หรือการทำ Production Test ตามระยะเวลาของการดำเนินงาน
- ฉ. ค่าประกันชีวิตอาสาสมัครเพื่อเข้าทดสอบขั้นตอนการทำชีวสมมูลของตัวยาต้นแบบ (Insurance for volunteers BE study)

### หมายเหตุ

1. ควรแสดงรายละเอียดและมูลค่าของแต่ละรายการประกอบการพิจารณาได้อย่างชัดเจน เช่น ค่าจ้างแรงงานภายนอกเพื่อเก็บตัวอย่าง ค่าจ้าง 300 บาท/วัน/คน x 10 วัน x 2 คน
2. กรณีค่าจ้างแรงงานภายนอก หรือการจ้างช่วง (Sub-Contract)
  - 2.1 เอกสารแนบประกอบการพิจารณาต้องเปิดเผยรายละเอียดข้อมูลได้ทั้งหมด เพื่อให้สามารถพิจารณาได้ทั้งประเด็นงานวิจัยและค่าใช้จ่าย
  - 2.2 กรณีการจ้างช่วง (Sub-Contract) ทั้งการจ้างบริษัทต่างประเทศหรือมหาวิทยาลัยต่างประเทศให้ทำวิจัยให้หรือทำวิจัยร่วมกัน ไม่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายเพื่อการวิจัยฯ ได้
3. รายการค่าใช้จ่ายใดที่มีความเกี่ยวข้องกับการดำเนินงานวิจัยหลายโครงการ ต้องแจกแจงหรือปันส่วน (Allocate) ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในแต่ละโครงการอย่างเป็นเหตุเป็นผล พร้อมจัดทำบันทึก จัดเก็บ และนำเสนอข้อมูลเพื่อประกอบการพิจารณาได้

## 2.) แนวปฏิบัติการพิจารณาโครงการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี

### 2.1 ส่วนที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาลักษณะการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี

#### 2.1.1 แนวทางการพิจารณาสิ่งที่ไม่เป็นการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี

- ก. การทดสอบวิเคราะห์ (Routine testing) เครื่องมือหรือผลิตภัณฑ์ที่มีจุดประสงค์เพื่อควบคุมคุณภาพหรือควบคุมปริมาณที่เป็นงานประจำ
- ข. การสอบเทียบมาตรฐาน (Standardization) และการทดสอบวิเคราะห์ของวัสดุ ส่วนประกอบ ผลิตภัณฑ์และกระบวนการที่เป็นงานประจำ
- ค. การบริการข้อมูลทางวิทยาศาสตร์และวิชาการ
- ง. การรวบรวมข้อมูลเพื่อใช้ทั่วไป และการสำรวจผู้บริโภค การโฆษณา การวิจัยตลาดและการสำรวจสำมะโนประชากร
- จ. การศึกษาความเป็นไปได้ของโครงการ และการศึกษาที่เกี่ยวกับนโยบายและการจัดการ
- ฉ. การให้การศึกษา การฝึกอบรม และให้บริการหลังการขาย
- ช. สิ่งที่ไม่เป็นการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีด้านเทคโนโลยีสารสนเทศและซอฟต์แวร์ (IT/Software) ได้แก่

ช.-1 การบำรุงรักษาคอมพิวเตอร์และการพัฒนาซอฟต์แวร์ที่กระทำเป็นประจำ

ช.-2 การจัดการเก็บข้อมูลให้เป็นระบบระเบียบโดยใช้องค์ความรู้หรือซอฟต์แวร์ที่มีมาแล้ว ซึ่งไม่แสดงถึงลักษณะที่เป็นการคิดค้นหรือออกแบบบริการใหม่ๆ แต่อย่างใด

ช.-3 การดำเนินงานที่ไม่มีการนำผลงานวิจัยขั้นพื้นฐานมาใช้อย่างแท้จริง เป็นเพียงการนำซอฟต์แวร์ที่มีอยู่ในท้องตลาดมาประยุกต์ใช้เพื่อแก้ปัญหาของระบบเท่านั้น ไม่ได้ก่อให้เกิดความรู้หรือเทคโนโลยีใหม่แต่อย่างใด

ช. สิ่งที่ไม่เป็นการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีด้านยาและเคมีภัณฑ์ (Pharmaceutics/Chemicals) ได้แก่

ช.-1 การส่งทดสอบหรือการขอการรับรองมาตรฐานเพื่อประโยชน์ในเชิงพาณิชย์ หรือเพื่อวัตถุประสงค์ในการขึ้นทะเบียนตามข้อกำหนดหรือความต้องการของหน่วยงานราชการ หรือเพื่อให้เป็นไปตาม Requirements ของ Suppliers/Customers เช่น การขอการรับรองมาตรฐานระบบบริหารคุณภาพ ISO GMP HACCP มาตรฐานอุตสาหกรรม การขอการรับรองมาตรฐานอาหารและยา (อย.) เป็นต้น

2.1.2 การตรวจสอบและพิจารณาโครงการแบบช่องทางด่วน (Fast Track) ทั้ง 3

รูปแบบ มีดังนี้

ก. โครงการรับจ้างวิจัย หมายถึง เจ้าของโครงการซึ่งเป็นบริษัท/ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ได้ว่าจ้างผู้รับจ้างทำวิจัยซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐ/สถาบันอุดมศึกษา ทั้งของรัฐและเอกชน/หน่วยงานที่ไม่แสวงกำไร ที่คณะกรรมการรับรองโครงการวิจัยและพัฒนาให้ความเห็นชอบแล้ว ทั้งนี้ งบประมาณโครงการที่คณะกรรมการฯ ให้ความเห็นชอบจะสอดคล้องกับงบประมาณที่ระบุในสัญญาว่าจ้างวิจัย

ข. โครงการร่วมวิจัย หมายถึง เจ้าของโครงการซึ่งเป็นบริษัท/ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ได้ว่าจ้างผู้รับจ้างทำวิจัยที่เป็นหน่วยงานรัฐหรือหน่วยงานเอกชน ซึ่งผู้รับจ้างทำวิจัยมีการทำสัญญาร่วมวิจัยกับหน่วยงานของรัฐ/สถาบันอุดมศึกษา ทั้งของรัฐและเอกชน/หน่วยงานที่ไม่แสวงกำไร ทั้งนี้

งบประมาณโครงการที่คณะกรรมการฯ ให้ความเห็นชอบจะสอดคล้องกับ  
 งบประมาณที่ระบุในสัญญาร่วมวิจัย เฉพาะส่วนของผู้รับจ้างทำวิจัยฯ เท่านั้น  
 ค. โครงการที่ได้รับการสนับสนุนงบประมาณจากโครงการสนับสนุนการพัฒนา  
 เทคโนโลยีของอุตสาหกรรมไทย (iTAP) หมายถึง เจ้าของโครงการซึ่งเป็น  
 บริษัท/ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ได้ว่าจ้างผู้รับจ้างทำวิจัยซึ่งเป็นหน่วยงาน  
 เอกชน ดำเนินงานโครงการวิจัยฯ ซึ่งเป็นโครงการที่ได้รับการสนับสนุน  
 งบประมาณจาก iTAP ทั้งนี้ งบประมาณโครงการที่คณะกรรมการฯ ให้ความ  
 เห็นชอบจะเป็นงบประมาณที่ระบุในเอกสารอนุมัติโครงการ iTAP เฉพาะ  
 ส่วนที่ผู้รับจ้างทำวิจัยซึ่งเป็นหน่วยงานเอกชนไม่ได้รับการสนับสนุนเท่านั้น  
 หมายเหตุ

1. ผู้รับจ้างทำวิจัยฯ ต้องได้รับการประกาศในราชกิจจานุเบกษาให้เป็นผู้รับทำ  
 การวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี และมีรายชื่อปรากฏอยู่ในประกาศ  
 กระทรวงการคลังเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 4) หรือ ดำเนินการยื่นแบบ  
 คำขอเป็นผู้รับทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี (แบบคำขอ ว.พ. 01) แล้ว  
 ในกรณีที่รายชื่ออยู่ระหว่างขั้นตอนที่กรมสรรพากรพิจารณาแบบคำขอ  
 วพ.01 จะต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการฯ ก่อน
2. โครงการแบบช่องทางด่วน (Fast Track) เมื่อรับยื่นเรื่องแล้ว สามารถ  
 นำเสนอคณะกรรมการรับรองโครงการวิจัยและพัฒนาเพื่อพิจารณารับรอง  
 โครงการวิจัยฯ ได้ทันที โดยไม่ต้องผ่านขั้นตอนการประเมินโครงการฯ  
 เบื้องต้นจากผู้เชี่ยวชาญ
3. กรณี 2.1.2 (ค.) หากงบประมาณที่ระบุในเอกสารอนุมัติโครงการ iTAP ไม่  
 ครอบคลุมงบประมาณส่วนที่ผู้รับจ้างทำวิจัยไม่ได้รับการสนับสนุน สามารถ  
 ใช้หลักฐานเอกสารเพิ่มเติมจาก iTAP เพื่อยืนยันงบประมาณโครงการ  
 ภาพรวมทั้งหมดได้

2.1.3 ผลลัพธ์ที่ได้จากงานวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี จะต้องมีความสอดคล้องกับ  
 ลักษณะการดำเนินงานทางธุรกิจของบริษัทเจ้าของโครงการ และบริษัทเจ้าของโครงการนั้นต้องเป็นผู้  
 ที่ใช้ประโยชน์จากผลลัพธ์ที่ได้ดังกล่าว อาทิเช่น ระบบเทคโนโลยีสารสนเทศและซอฟต์แวร์ เป็นต้น

2.1.4 ผลลัพธ์ที่ได้จากงานวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี อาทิเช่น เครื่องต้นแบบ  
 (Prototype) หรือระบบบริการ กรณีที่มีขนาดและ/หรือคุณลักษณะเทียบเท่ากับการใช้งานจริงใน



อุตสาหกรรมการผลิตและบริการโดยทั่วไป ทางบริษัทเจ้าของโครงการสามารถทำหนังสือยืนยันถึงการไม่นำไปใช้ประโยชน์เชิงพาณิชย์เพื่อประกอบการพิจารณาได้

2.1.5 การนำเสนอข้อมูลโครงการที่มีความต่อเนื่องจากโครงการที่เคยผ่านการพิจารณารับรองจากคณะกรรมการรับรองโครงการวิจัยและพัฒนาแล้ว จะต้องนำเสนอแผนการดำเนินงานโครงการภาพรวมให้ชัดเจน โดยแสดงผลลัพธ์ที่ได้จากโครงการที่ดำเนินการมาก่อน อีกทั้งสิ่งที่จะดำเนินการในปีปัจจุบันและปีถัดไป

## 2.2 ส่วนที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาเรื่องค่าใช้จ่ายของโครงการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี

2.2.1 การพิจารณาค่าใช้จ่ายโครงการที่มีรายการให้ทุนวิจัยแก่มหาวิทยาลัย/หน่วยงานรัฐ เพื่อทำวิจัย

- ก. เจ้าของโครงการทำการว่าจ้างหน่วยงานผู้รับทำวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี โดยหน่วยงานผู้รับทำวิจัยฯ ให้ทุนแก่มหาวิทยาลัย/หน่วยงานรัฐเพื่อทำวิจัย สามารถนำค่าใช้จ่าย (ให้ทุน) นำเสนอเป็นค่าใช้จ่ายโครงการได้ โดยเจ้าของโครงการสามารถใช้ใบรับ (ใบเสร็จรับเงิน) ที่ได้รับจากหน่วยงานผู้ทำวิจัยฯ ที่มีการอ้างอิงรายการค่าใช้จ่ายให้ทุนดังกล่าว เป็นหลักฐานประกอบการขอรับรองโครงการวิจัยและการใช้สิทธิทางภาษี
- ข. เจ้าของโครงการเป็นผู้ทำวิจัยเอง (ไม่ได้ขึ้นทะเบียนเป็นหน่วยงานผู้รับทำวิจัยฯ) และมีการให้ทุนวิจัยแก่มหาวิทยาลัย/หน่วยงานรัฐ เพื่อทำวิจัย ไม่สามารถนำค่าใช้จ่ายเสนอเป็นค่าใช้จ่ายโครงการและใช้สิทธิทางภาษี

2.2.2 การทบทวนส่วนการพิจารณาค่าใช้จ่ายโครงการประเภทอุตสาหกรรมเกษตรอาหารและเทคโนโลยีชีวภาพ มูลค่าไม่เกิน 10 ล้านบาท

โครงการได้รับการพิจารณารับรองโครงการว่าเป็นงานวิจัยและพัฒนาจากคณะกรรมการฯ แล้ว แต่ยังคงต้องทบทวนการนำเสนอแผนงานและระยะเวลาดำเนินงานให้สอดคล้องตามความเป็นจริง รวมถึงทบทวนค่าใช้จ่ายโครงการตามแผนงานและระยะเวลาดำเนินงานที่ปรับแก้ไข เพื่อสะท้อนค่าใช้จ่ายที่ความสมเหตุสมผลนั้น เมื่อเจ้าของโครงการได้มีการปรับแก้ไขแล้วสามารถนำเสนอโครงการเพื่อขอรับการพิจารณาจากคณะกรรมการฯ ได้ โดยไม่ต้องนำกลับไปเสนอคณะกรรมการฯ เพื่อพิจารณาอีกครั้ง

2.2.3 กรณีโครงการวิจัยที่ยื่นขอรับการรับรองฯ มีค่าใช้จ่ายโครงการที่นำเสนอเข้าข่ายเป็นลักษณะของการดำเนินการว่าจ้างช่วง (Sub-Contract) ทั้งหมดของขั้นตอนการดำเนินงานโครงการนั้น (100% การจ้างช่วง) ทางคณะกรรมการฯ ขอสงวนสิทธิ์ที่จะไม่รับพิจารณาโครงการวิจัยดังกล่าว รวมถึงกรณีโครงการวิจัยที่มีขอบเขตการดำเนินงานที่แท้จริงทั้งหมดอยู่ในความรับผิดชอบของ

บริษัทที่ไม่ได้รับการประกาศให้เป็นผู้รับทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี ตามประกาศกระทรวงการคลังเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 4) เรื่อง รายชื่อผู้รับทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี เนื่องจากค่าใช้จ่ายโครงการดังกล่าวไม่ถูกต้องตามหลักเกณฑ์ที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ยกเว้นภาษีเงินได้

2.2.4 การบันทึกบัญชีผลงาน/ผลลัพธ์ที่เกิดขึ้นจากการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีให้คงไว้ซึ่งวิธีการทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีที่กำหนด ส่วนประเด็นการพิจารณาให้ความเห็นเรื่องความเหมาะสมของค่าใช้จ่ายโครงการ เป็นดังนี้

ก. กรณีผลงาน อาทิเช่น เครื่องต้นแบบ ระบบบริการ และ/หรือผลพลอยได้ที่เกิดขึ้นจากการดำเนินงานวิจัย และเจ้าของโครงการจะนำไปเพื่อการค้าขายต่อไปนั้น จะพิจารณาจากงบประมาณโครงการที่เจ้าของโครงการนำเสนอ โดยหักออกด้วยส่วนของมูลค่าที่ขายได้หรือมูลค่าที่คาดว่าจะขายได้ รวมถึงกรณีวัตถุดิบที่นำมาใช้ในการทดลอง เมื่อนำมาดำเนินงานแล้วเกิดเป็นผลิตภัณฑ์สุดท้าย (Final Product) ที่สามารถก่อให้เกิดรายได้และผลพลอยได้ที่เกิดขึ้นสามารถนำไปขายหากได้ ทั้งนี้ อ้างอิงกับหลักเกณฑ์เรื่องค่าใช้จ่ายของโครงการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี หมวด

### 3.6 ค่าวัตถุดิบการวิจัย

ข. กรณีผลงานเครื่องต้นแบบจะนำไปใช้งานต่อเนื่องเพื่อดำเนินงานทางธุรกิจของบริษัทเจ้าของโครงการเอง จะพิจารณาจากงบประมาณโครงการที่เจ้าของโครงการนำเสนอโดยตรง

## 2.3 ส่วนที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาเรื่องอื่นๆ

2.3.1 การขอเปลี่ยนชื่อเจ้าของโครงการ (โครงการที่ผ่านขั้นตอนการพิจารณารับรองแล้ว)

ก. เปลี่ยนชื่อเจ้าของโครงการหรือชื่อหน่วยงานผู้รับทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี ที่สืบเนื่องมาจากบริษัท/ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นเจ้าของโครงการหรือหน่วยงานผู้รับทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีนั้น ได้กระทำการจดทะเบียนเปลี่ยนชื่อใหม่กับกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ โดยให้เจ้าของโครงการแจ้งเปลี่ยนชื่อใหม่ พร้อมแนบเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องและคืนหนังสือรับรองโครงการฉบับเดิม แล้วนำเสนอข้อมูลแจ้งคณะกรรมการฯ ทราบ และออกหนังสือรับรองโครงการฉบับใหม่

ข. เปลี่ยนชื่อเจ้าของโครงการ ที่สืบเนื่องจากการเปลี่ยนนิติบุคคลเจ้าของโครงการ มีขั้นตอนดังนี้

ขั้นตอนที่ 1 : เจ้าของโครงการรายเดิม แจ้งขอยกเลิกการขอรับรองโครงการ พร้อมคืนหนังสือรับรองโครงการ

ขั้นตอนที่ 2 : เจ้าของโครงการรายใหม่ ยื่นเสนอโครงการที่ปรับแก้ไขข้อมูลให้มีความถูกต้อง พร้อมชำระค่าธรรมเนียมในการดำเนินงานอีกครั้ง สำหรับกระบวนการพิจารณารับรองโครงการฯ ให้ใช้ข้อมูลผลการประเมินโครงการจากผู้เชี่ยวชาญเดิม ประกอบการนำเสนอโครงการเพื่อให้คณะกรรมการฯ/คณะอนุกรรมการฯ พิจารณา

### 2.3.2 การยื่นขอขยายระยะเวลาโครงการ

ก. เจ้าของโครงการยื่นขอขยายระยะเวลาโครงการภายใน 1 ปี หลังจากครบกำหนดเวลาในแผนการดำเนินงานของโครงการวิจัยที่ได้รับการรับรองจากคณะกรรมการฯ โดยไม่มีการเปลี่ยนแปลงงบประมาณอย่างมีนัยสำคัญ และรายละเอียดสาระสำคัญของโครงการ โดยให้นำเสนอข้อมูลแจ้งคณะกรรมการฯ ทราบ และออกหนังสือรับรองโครงการฉบับใหม่

ข. หากการยื่นขอขยายระยะเวลาโครงการไม่เข้าเงื่อนไขข้อ 2.3.2 (ก.) โครงการวิจัยและพัฒนาที่ขยายระยะเวลานั้น จะต้องเข้าสู่กระบวนการพิจารณารับรองโครงการฯ ตามปกติ พร้อมชำระค่าธรรมเนียมในการดำเนินงาน

### 2.3.3 การขอเลื่อนระยะเวลาดำเนินงาน

ก. เจ้าของโครงการยื่นการปรับเลื่อนระยะเวลาดำเนินงานออกไปไม่เกิน 1 ปี จากแผนเดิม โดยไม่มีการเปลี่ยนแปลงงบประมาณอย่างมีนัยสำคัญและรายละเอียดสาระสำคัญของโครงการ โดยให้นำเสนอข้อมูลแจ้งคณะกรรมการฯ ทราบ และออกหนังสือรับรองโครงการฉบับใหม่

ข. หากการยื่นขอขยายระยะเวลาโครงการไม่เข้าเงื่อนไขข้อ 2.3.3 (ก.) โครงการวิจัยและพัฒนาที่ขอปรับเลื่อนระยะเวลาดำเนินงานนั้น จะต้องเข้าสู่กระบวนการพิจารณารับรองโครงการฯ ตามปกติ พร้อมชำระค่าธรรมเนียมในการดำเนินงาน

### 2.3.4 การพิจารณาโครงการวิจัยที่มีประเด็นเกี่ยวกับกฎหมายการควบคุมและการกำกับดำเนินงานวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี

ก. กำหนดหลักเกณฑ์และแนวปฏิบัติของผู้ประกอบการภาคเอกชน (บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล) กำหนดให้สื่อสารผ่านสื่อประชาสัมพันธ์ เช่น

คู่มือการขอรับรองโครงการวิจัยฯ หรือ โปร่งใส เป็นต้น ดังนี้ “บริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความประสงค์จะยื่นขอรับรองโครงการต่อ สวทช. จะต้องดำเนินการงานวิจัยให้สอดคล้องกับกฎหมาย ระเบียบข้อบังคับ และแนวปฏิบัติด้านความปลอดภัยต่อผู้ที่เกี่ยวข้องกับการวิจัยและต่อ สิ่งแวดล้อม รวมถึงการมีจริยธรรม จรรยาบรรณในการดำเนินงานที่ดี และการดำเนินการงานวิจัยต้องไม่ผิดศีลธรรมอันดี และไม่ขัดต่อความสงบ เรียบร้อย” และ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องให้คำแถลงกำกับ ไว้ในส่วนท้ายของแบบคำขอรับรองโครงการวิจัยฯ ดังนี้ “ข้าพเจ้าได้ ตรวจสอบและขอรับรองความถูกต้องของรายละเอียดโครงการวิจัยและ พัฒนาเทคโนโลยี และการดำเนินงานวิจัยสอดคล้องกับกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ และแนวปฏิบัติด้านความปลอดภัยต่อผู้ที่เกี่ยวข้องกับการวิจัย และต่อสิ่งแวดล้อม รวมถึงจริยธรรมและจรรยาบรรณต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง และเป็นที่ยอมรับโดยทั่วไป”

- ข. กำหนดขอบเขตหน้าที่หรือแนวทางการปฏิบัติของคณะกรรมการฯ/คณะ อนุกรรมการฯ ว่า “การพิจารณารับรองโครงการวิจัยและพัฒนา เทคโนโลยี จะไม่รวมถึงประเด็นด้านความปลอดภัยต่อผู้ที่เกี่ยวข้องกับการ วิจัยและต่อสิ่งแวดล้อม ความเหมาะสมด้านจริยธรรม จรรยาบรรณ และ การปฏิบัติตามข้อกำหนดของกฎหมาย”
- ค. กรณีโครงการที่ดำเนินงานไม่สอดคล้องกับประเด็นด้านความปลอดภัยต่อ ผู้ที่เกี่ยวข้องกับการวิจัยและต่อสิ่งแวดล้อม ความเหมาะสมด้านจริยธรรม และการปฏิบัติตามข้อกำหนดของกฎหมาย ควรบันทึกมติของคณะ กรรมการฯ/คณะอนุกรรมการฯ ในรายการประชุมว่า “ควรดำเนินการให้ สอดคล้องกับกฎหมาย ระเบียบข้อบังคับ และแนวปฏิบัติด้านความ ปลอดภัยต่อผู้ที่เกี่ยวข้องกับการวิจัยและต่อสิ่งแวดล้อม รวมถึงจริยธรรม และจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (ถ้ามี)”

## ภาคผนวก ฉ

### ประกาศกระทรวงการคลังเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 3)

#### เรื่อง กำหนดหน่วยงานของรัฐหรือเอกชนที่รับทำการวิจัย และพัฒนาเทคโนโลยี

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 297) พ.ศ. 2539 รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ประกาศ กำหนดหน่วยงานของรัฐหรือเอกชน ที่รับทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 ให้ยกเลิกประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง กำหนดหน่วยงานของรัฐหรือเอกชน ที่รับทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี ซึ่งออกตามความในมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 271) พ.ศ. 2539 ลงวันที่ 29 สิงหาคม พ.ศ. 2537

ข้อ 2 หน่วยงานของรัฐและเอกชนที่รับทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายค่าจ้าง จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลจากรายได้ เป็นจำนวนร้อยละ 100 ของรายจ่ายที่ได้จ่ายไปเป็นค่าจ้างเพื่อทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี นั้น ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในข้อ 3 ข้อ 4 และข้อ 5

ข้อ 3 หน่วยงานของรัฐและเอกชนตามข้อ 2 จะต้องมีฐานะเป็น

(ก) กระทรวง ทบวง กรม หรือองค์การของรัฐบาลตามกฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งองค์การของรัฐบาล และกิจการของรัฐตามกฎหมายที่จัดตั้งกิจการนั้นและหมายความรวมถึงหน่วยงานธุรกิจที่รัฐบาลเป็นเจ้าของซึ่งไม่มีฐานะเป็นนิติบุคคลด้วย

(ข) บุคคลธรรมดา ห้างหุ้นส่วนสามัญ คณะบุคคลที่มีโชคนิติบุคคล นิติบุคคลอื่น หรือบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร

ทั้งนี้ เฉพาะที่ประกอบกิจการรับทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีในประเทศไทย

ในกรณีผู้รับทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีตาม (ข) ซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิ ประกอบกิจการรับทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีโดยมีการประกอบกิจการอื่นรวมอยู่ด้วย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าว คำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของแต่ละกิจการแยกต่างหากจากกัน แต่ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้นำกำไรสุทธิ และขาดทุนสุทธิของทั้งสองกิจการมารวมเข้าด้วยกัน

ข้อ 4 การวิจัยและพัฒนาทางเทคโนโลยี โดยหน่วยงานของรัฐและเอกชน ตามข้อ 2 จะต้องมิลักษณะเป็นการวิจัยและพัฒนา ดังต่อไปนี้

(ก) การวิจัยอุตสาหกรรมขั้นพื้นฐาน ซึ่งหมายถึง การวิจัยตามแบบแผน หรือการค้นคว้าอย่างจริงจัง โดยมุ่งที่จะค้นพบความรู้ใหม่ และมีความมุ่งหวังว่าความรู้ดังกล่าว จะเป็นประโยชน์ในการพัฒนาผลิตภัณฑ์ กรรมวิธีในการผลิต หรือการให้บริการ หรือโดยมุ่งที่จะนำความก้าวหน้าอย่างเห็นได้ชัดมาสู่ผลิตภัณฑ์ กรรมวิธีในการผลิต หรือการให้บริการที่มีอยู่เดิม หรือ

(ข) การวิจัยเชิงประยุกต์ ซึ่งหมายถึงการนำผลการวิจัยอุตสาหกรรมขั้นพื้นฐานมาใช้เป็นแบบแผน แบบพิมพ์เขียว หรือแบบแปลนสำหรับผลิตภัณฑ์ กรรมวิธี หรือการให้บริการซึ่งทำขึ้นมาใหม่ เปลี่ยนแปลง หรือปรับปรุง ทั้งนี้ไม่ว่าจะเพื่อขายหรือใช้เอง และรวมถึงการประดิษฐ์ต้นแบบครั้งแรก ซึ่งไม่สามารถใช้ในเชิงพาณิชย์ นอกจากนั้น การวิจัยเชิงประยุกต์ยังรวมถึงการคิดค้นสูตร (Conceptual formulation) และการออกแบบผลิตภัณฑ์ กรรมวิธี หรือการให้บริการในรูปแบบต่าง ๆ และการสาคัดเบื้องต้น หรือโครงการนำร่อง โดยมีเงื่อนไขว่าโครงการดังกล่าวไม่สามารถที่จะถูกตัดแปลง หรือนำไปใช้เพื่อประโยชน์ในการอุตสาหกรรมหรือการพาณิชย์ อย่างไรก็ตาม การวิจัยเชิงประยุกต์ไม่รวมถึงการเปลี่ยนแปลงตามปกติหรือตามระยะเวลาของผลิตภัณฑ์ ระบบการผลิต กรรมวิธีการผลิต การให้บริการหรือกิจการอื่น ๆ ที่กำลังดำเนินงาน แม้ว่ามีการเปลี่ยนแปลงนี้ จะทำให้มีความก้าวหน้าก็ตาม

ข้อ 5 กรณีที่หน่วยงานของรัฐตามข้อ 3(ก) เป็นผู้รับทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี ให้ระบุไว้ในสัญญาและในใบรับเงินว่า เป็นการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีตามที่กำหนดไว้ในข้อ 4

ข้อ 6 หน่วยงานของรัฐและเอกชน ที่ประสงค์จะรับทำการวิจัย และพัฒนาตามข้อ 2 ต้องยื่นคำขอต่อกรมสรรพากรเพื่อพิจารณาเสนอรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา

กรณีหน่วยงานของรัฐและเอกชนตามวรรคหนึ่งที่ได้รับการประกาศในราชกิจจานุเบกษา และรับทำการวิจัยและพัฒนาให้กับบุคคลใด ให้ปฏิบัติในการออกใบรับตามมาตรา 105 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ดังนี้

(ก) กรณีรับทำการวิจัยและพัฒนาให้กับบุคคลอื่น ให้ออกใบรับในนามของหน่วยงานที่ได้รับการประกาศในราชกิจจานุเบกษานั้น โดยให้แยกใบรับสำหรับรายได้จากกิจการดังกล่าวต่างหากจากรายได้จากกิจการอื่น

(ข) กรณีทำการวิจัยและพัฒนาให้กับตนเอง ให้ออกใบรับให้กับตนเอง เสมือนเป็นการรับทำวิจัยและพัฒนาให้กับบุคคลอื่นตาม (ก)



## ภาคผนวก ข

### พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร

#### ว่าด้วยหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 159 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยและมาตรา 65 ทวิ (2) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 25) พ.ศ. 2525 จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตราพระราชกฤษฎีกาขึ้นไว้ ดังต่อไปนี้

มาตรา 4 ทวิ การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทเครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรที่ใช้สำหรับการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นในวันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในอัตราร้อยละ 40 ของมูลค่าต้นทุน สำหรับมูลค่าต้นทุนที่เหลือให้หักตามเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดไว้ในมาตรา 4 ทรัพย์สินตามวรรคหนึ่ง จะต้องมีลักษณะและเป็นไปตามหลักเกณฑ์ ดังต่อไปนี้

(1) ต้องไม่เป็นเครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรที่ใช้ผลิตสินค้าหรือให้บริการ เว้นแต่เครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรดังกล่าวได้ใช้เพื่อการอย่างหนึ่งอย่างใด ดังต่อไปนี้

(ก) การวิจัยอุตสาหกรรมขั้นพื้นฐาน ซึ่งหมายถึง การวิจัยตามแบบแผนหรือการค้นคว้าอย่างจริงจัง โดยมุ่งหมายที่จะค้นพบความรู้ใหม่อันอาจเป็นประโยชน์แก่การพัฒนาผลิตภัณฑ์ กระบวนการ หรือการบริการขึ้นใหม่ หรือโดยมุ่งหมายที่จะนำความก้าวหน้าอย่างเห็นได้ชัดมาสู่ผลิตภัณฑ์ กระบวนการ หรือการบริการที่มีอยู่เดิม

(ข) การวิจัยเชิงประยุกต์ ซึ่งหมายถึง การเปลี่ยนผลการวิจัยอุตสาหกรรมขั้นพื้นฐานมาใช้เป็นแผนงาน แบบพิมพ์เขียว หรือแบบ ในการทำขึ้นมาใหม่เปลี่ยนแปลง หรือปรับปรุงซึ่งผลิตภัณฑ์ กระบวนการ หรือการบริการ ทั้งนี้ ไม่ว่าจะเพื่อขายหรือใช้เอง และให้หมายความรวมถึงการประดิษฐ์ต้นแบบที่ไม่สามารถใช้ในเชิงพาณิชย์แนวคิดในการจัดทำและออกแบบผลิตภัณฑ์ กระบวนการ หรือการบริการหรือทางเลือกอื่นการสาธิตเบื้องต้นหรือโครงการนำร่องที่ไม่สามารถดัดแปลงหรือนำไปใช้เพื่อประโยชน์ในการอุตสาหกรรมหรือการพาณิชย์ แต่ไม่หมายความถึงการเปลี่ยนแปลงตามปกติหรือตามระยะเวลาของผลิตภัณฑ์ ระบบการผลิต กระบวนการผลิต การบริการ หรือกิจการอื่นที่ดำเนินงานอยู่ แม้ว่าการเปลี่ยนแปลง ดังกล่าวจะก่อให้เกิดความก้าวหน้าก็ตาม

(ค) การทดสอบคุณภาพผลิตภัณฑ์

(ง) การปรับปรุงกรรมวิธีการผลิต เพื่อลดต้นทุนการผลิตหรือเพิ่มผลผลิต ทั้งนี้ ไม่ว่าจะใช้เพื่อการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีของตนเองหรือของผู้อื่น

(2) ต้องเป็นเครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรที่ไม่เคยผ่านการใช้งานมาก่อน โดยเครื่องจักรและอุปกรณ์ดังกล่าวต้องสามารถนำไปใช้งานได้ตั้งแต่สองปีขึ้นไป และมีมูลค่าต้นทุนไม่ต่ำกว่า 100,000 บาท



**ภาคผนวก ข****Code Général des Impôts****Article 44 sexies-0 A**

Une entreprise est qualifiée de jeune entreprise innovante réalisant des projets de recherche et de développement lorsque, à la clôture de l'exercice, elle remplit simultanément les conditions suivantes :

1° elle est une petite ou moyenne entreprise, c'est-à-dire employant moins de 250 personnes, et qui a soit réalisé un chiffre d'affaires inférieur à 50 millions d'euros au cours de l'exercice, ramené ou porté le cas échéant à douze mois, soit un total du bilan inférieur à 43 millions d'euros. L'effectif de l'entreprise est apprécié par référence au nombre moyen de salariés employés au cours de cet exercice ;

2° elle est créée depuis moins de huit ans ;

3° a. elle a réalisé des dépenses de recherche, définies aux a à g du II de l'article 244 quater B, représentant au moins 15 % des charges fiscalement déductibles au titre de cet exercice, à l'exclusion des charges engagées auprès d'autres jeunes entreprises innovantes réalisant des projets de recherche et de développement ;

b. Ou elle est dirigée ou détenue directement à hauteur de 10 % au moins, seuls ou conjointement, par des étudiants, des personnes titulaires depuis moins de cinq ans d'un diplôme conférant le grade de master ou d'un doctorat, ou des personnes affectées à des activités d'enseignement ou de recherche, et elle a pour activité principale la valorisation de travaux de recherche auxquels ces dirigeants ou ces associés ont participé, au cours de leur scolarité ou dans l'exercice de leurs fonctions, au sein d'un établissement d'enseignement supérieur habilité à délivrer un diplôme conférant au moins le grade de master. Les conditions dans lesquelles est organisée cette valorisation sont fixées dans une convention conclue entre l'entreprise et l'établissement d'enseignement supérieur, dont le contenu et les modalités sont précisés par décret en Conseil d'Etat. Ce décret définit notamment la nature des travaux de recherche qui font l'objet de la convention, les prestations dont peut bénéficier l'entreprise et les modalités de la rémunération de l'établissement d'enseignement supérieur ;

4° son capital est détenu de manière continue à 50 % au moins :

- a. par des personnes physiques ;
- b. ou par une société répondant aux mêmes conditions dont le capital est détenu pour 50 % au moins par des personnes physiques ;
- c. ou par des sociétés de capital-risque, des fonds communs de placement à risques, des fonds professionnels spécialisés relevant de l'article L. 214-37 du code monétaire et financier dans sa rédaction antérieure à l'ordonnance n° 2013-676 du 25 juillet 2013 modifiant le cadre juridique de la gestion d'actifs, des fonds professionnels de capital investissement, des sociétés de libre partenariat, des sociétés de développement régional, des sociétés financières d'innovation ou des sociétés unipersonnelles d'investissement à risque à la condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance au sens des deuxième à quatrième alinéas du 12 de l'article 39 entre la société en cause et ces dernières sociétés ou ces fonds ;
- d. ou par des fondations ou associations reconnues d'utilité publique à caractère scientifique, ou par une société qualifiée elle-même de jeune entreprise innovante réalisant des projets de recherche et de développement ;
- e. ou par des établissements publics de recherche et d'enseignement ou leurs filiales ;

5° elle n'est pas créée dans le cadre d'une concentration, d'une restructuration, d'une extension d'activités préexistantes ou d'une reprise de telles activités au sens du III de l'article 44 sexies.

#### **Article 49 Septies F**

Pour l'application des dispositions de l'article 244 quater B du code général des impôts, sont considérées comme opérations de recherche scientifique ou technique :

- a. Les activités ayant un caractère de recherche fondamentale, qui pour apporter une contribution théorique ou expérimentale à la résolution des problèmes techniques, concourent à l'analyse des propriétés, des structures, des phénomènes physiques et naturels, en vue d'organiser, au moyen de schémas explicatifs ou de théories interprétatives, les faits dégagés de cette analyse ;

b. Les activités ayant le caractère de recherche appliquée qui visent à discerner les applications possibles des résultats d'une recherche fondamentale ou à trouver des solutions nouvelles permettant à l'entreprise d'atteindre un objectif déterminé choisi à l'avance.

Le résultat d'une recherche appliquée consiste en un modèle probatoire de produit, d'opération ou de méthode ;

c. Les activités ayant le caractère d'opérations de développement expérimental effectuées, au moyen de prototypes ou d'installations pilotes, dans le but de réunir toutes les informations nécessaires pour fournir les éléments techniques des décisions, en vue de la production de nouveaux matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes, services ou en vue de leur amélioration substantielle. Par amélioration substantielle, on entend les modifications qui ne découlent pas d'une simple utilisation de l'état des techniques existantes et qui présentent un caractère de nouveauté.

#### **Article 199 ter B**

I. - Le crédit d'impôt pour dépenses de recherche défini à l'article 244 quater B est imputé sur l'impôt sur le revenu dû par le contribuable au titre de l'année au cours de laquelle les dépenses de recherche prises en compte pour le calcul du crédit d'impôt ont été exposées. L'excédent de crédit d'impôt constitue au profit de l'entreprise une créance sur l'Etat d'égal montant. Cette créance est utilisée pour le paiement de l'impôt sur le revenu dû au titre des trois années suivant celle au titre de laquelle elle est constatée puis, s'il y a lieu, la fraction non utilisée est remboursée à l'expiration de cette période.

La créance est inaliénable et incessible, sauf dans les cas et conditions prévus par les articles L. 214-169 à L. 214-190 et L. 313-23 à L. 313-35 du code monétaire et financier.

En cas de fusion ou d'opération assimilée intervenant au cours de la période mentionnée à la dernière phrase du premier alinéa, la fraction de la créance qui n'a pas encore été imputée par la société apporteuse est transférée à la société bénéficiaire de l'apport.

La fraction du crédit d'impôt recherche correspondant aux parts des personnes physiques autres que celles mentionnées au I de l'article 151 nonies n'est ni imputable ni restituable.

II. - La créance mentionnée au premier alinéa du I est immédiatement remboursable lorsqu'elle est constatée par l'une des entreprises suivantes :

1° Les entreprises, autres que celles mentionnées au III de l'article 44 sexies, créées à compter du 1er janvier 2004 et dont le capital est entièrement libéré et détenu de manière continue à 50 % au moins :

- a) Par des personnes physiques ;
- b) Ou par une société dont le capital est détenu pour 50 % au moins par des personnes physiques ;
- c) Ou par des sociétés de capital-risque, des fonds communs de placement à risques, des fonds professionnels spécialisés relevant de l'article L. 214-37 du code monétaire et financier dans sa rédaction antérieure à l'ordonnance n° 2013-676 du 25 juillet 2013 modifiant le cadre juridique de la gestion d'actifs, des fonds professionnels de capital investissement, des sociétés de libre partenariat, des sociétés de développement régional, des sociétés financières d'innovation ou des sociétés unipersonnelles d'investissement à risque à la condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance au sens des deuxième à quatrième alinéas du 12 de l'article 39 entre les entreprises et ces dernières sociétés ou ces fonds.

Ces entreprises peuvent demander le remboursement immédiat de la créance constatée au titre de l'année de création. Il en est de même pour les créances constatées au titre des quatre années suivantes ;

2° Les entreprises ayant fait l'objet d'une procédure de conciliation ou de sauvegarde, d'un redressement ou d'une liquidation judiciaires. Ces entreprises peuvent demander le remboursement de leur créance non utilisée à compter de la date de la décision ou du jugement qui a ouvert ces procédures ;

3° Les jeunes entreprises innovantes mentionnées à l'article 44 sexies-0 A ;

4° Les entreprises qui satisfont à la définition des micro, petites et moyennes entreprises donnée à l'annexe I au règlement (UE) n° 651/2014 de la Commission du 17



juin 2014 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché intérieur en application des articles 107 et 108 du traité.

Les entreprises créées depuis moins de deux ans qui sollicitent le remboursement immédiat de la créance de crédit d'impôt pour dépenses de recherche doivent présenter à l'appui de leur demande les pièces justificatives attestant de la réalité des dépenses de recherche.

#### **Article 244 quater B**

I.-Les entreprises industrielles et commerciales ou agricoles imposées d'après leur bénéfice réel ou exonérées en application des articles 44 sexies, 44 sexies A, 44 septies, 44 octies, 44 octies A, 44 duodécies, 44 terdecies à 44 quindecies peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt au titre des dépenses de recherche qu'elles exposent au cours de l'année. Le taux du crédit d'impôt est de 30 % pour la fraction des dépenses de recherche inférieure ou égale à 100 millions d'euros et de 5 % pour la fraction des dépenses de recherche supérieure à ce montant. Le premier de ces deux taux est porté à 50 % pour les dépenses de recherche exposées à compter du 1er janvier 2015 dans des exploitations situées dans un département d'outre-mer. Pour les dépenses mentionnées au k du II, le taux du crédit d'impôt est de 20 %. Ce taux est porté à 40 % pour les dépenses mentionnées au même k exposées, à compter du 1er janvier 2015, dans des exploitations situées dans un département d'outre-mer.

II.-Les dépenses de recherche ouvrant droit au crédit d'impôt sont :

a) Les dotations aux amortissements des immobilisations, créées ou acquises à l'état neuf et affectées directement à la réalisation d'opérations de recherche scientifique et technique, y compris la réalisation d'opérations de conception de prototypes ou d'installations pilotes. Toutefois, les dotations aux amortissements des immeubles acquis ou achevés avant le 1er janvier 1991 ainsi que celles des immeubles dont le permis de construire a été délivré avant le 1er janvier 1991 ne sont pas prises en compte ;

a bis) En cas de sinistre touchant les immobilisations visées au a, la dotation aux amortissements correspondant à la différence entre l'indemnisation d'assurance et le coût de reconstruction et de remplacement ;

b) Les dépenses de personnel afférentes aux chercheurs et techniciens de recherche directement et exclusivement affectés à ces opérations. Lorsque ces dépenses se rapportent à des personnes titulaires d'un doctorat, au sens de l'article L. 612-7 du code de l'éducation, ou d'un diplôme équivalent, elles sont prises en compte pour le double de leur montant pendant les vingt-quatre premiers mois suivant leur premier recrutement à condition que le contrat de travail de ces personnes soit à durée indéterminée et que l'effectif du personnel de recherche salarié de l'entreprise ne soit pas inférieur à celui de l'année précédente ;

b bis) Les rémunérations supplémentaires et justes prix mentionnés aux 1 et 2 de l'article L. 611-7 du code de la propriété intellectuelle, au profit des salariés auteurs d'une invention résultant d'opérations de recherche ;

c) les autres dépenses de fonctionnement exposées dans les mêmes opérations ; ces dépenses sont fixées forfaitairement à la somme de 75 % des dotations aux amortissements mentionnées au a et de 50 % des dépenses de personnel mentionnées à la première phrase du b et au b bis ;

Ce pourcentage est fixé à :

1° et 2° (abrogés pour les dépenses retenues pour le calcul du crédit d'impôt à compter du 1er janvier 2000).

3° 200 % des dépenses de personnel qui se rapportent aux personnes titulaires d'un doctorat, au sens de l'article L. 612-7 du code de l'éducation, ou d'un diplôme équivalent pendant les vingt-quatre premiers mois suivant leur premier recrutement à la condition que le contrat de travail de ces personnes soit à durée indéterminée et que l'effectif du personnel de recherche salarié de l'entreprise ne soit pas inférieur à celui de l'année précédente.

d) Les dépenses exposées pour la réalisation d'opérations de même nature confiées à :

1° Des organismes de recherche publics ;

2° Des établissements d'enseignement supérieur délivrant un diplôme conférant un grade de master ;

3° Des fondations de coopération scientifique agréées conformément au d bis ;

4° Des établissements publics de coopération scientifique ;

5° Des fondations reconnues d'utilité publique du secteur de la recherche agréées conformément au d bis ;

6° Des associations régies par la loi du 1er juillet 1901 relative au contrat d'association ayant pour fondateur et membre l'un des organismes mentionnés aux 1° ou 2° ou des sociétés de capitaux dont le capital ou les droits de vote sont détenus pour plus de 50 % par l'un de ces mêmes organismes. Ces associations et sociétés doivent être agréées conformément au d bis et avoir conclu une convention en application de l'article L. 533-3 du code de la recherche ou de l'article L. 762-3 du code de l'éducation avec l'organisme précité. Les travaux de recherche doivent être réalisés au sein d'une ou plusieurs unités de recherche relevant de l'organisme mentionné aux 1° ou 2° ayant conclu la convention ;

7° Des instituts techniques liés aux professions mentionnées à l'article L. 830-1 du code rural et de la pêche maritime, ainsi qu'à leurs structures nationales de coordination ;

8° Des communautés d'universités et établissements.

Ces dépenses sont retenues pour le double de leur montant à la condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance au sens des deuxième à quatrième alinéas du 12 de l'article 39 entre l'entreprise qui bénéficie du crédit d'impôt et l'entité mentionnée aux 1° à 8° ;

d bis) Les dépenses exposées pour la réalisation d'opérations de même nature confiées à des organismes de recherche privés agréés par le ministre chargé de la recherche, ou à des experts scientifiques ou techniques agréés dans les mêmes conditions. Pour les organismes de recherche établis dans un Etat membre de l'Union européenne, ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, l'agrément peut être délivré par le ministre français chargé de la recherche ou, lorsqu'il existe un dispositif similaire dans le pays

d'implantation de l'organisme auquel sont confiées les opérations de recherche, par l'entité compétente pour délivrer l'agrément équivalent à celui du crédit d'impôt recherche français.

Ces dépenses sont retenues dans la limite de trois fois le montant total des autres dépenses de recherche ouvrant droit au crédit d'impôt, avant application des limites prévues au d ter ;

d ter) Les dépenses mentionnées aux d et d bis entrent dans la base de calcul du crédit d'impôt recherche dans la limite globale de 2 millions d'euros par an. Cette limite est portée à 10 millions d'euros pour les dépenses de recherche correspondant à des opérations confiées aux organismes mentionnés aux d et d bis, à la condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance au sens des deuxième à quatrième alinéas du 12 de l'article 39 entre l'entreprise qui bénéficie du crédit d'impôt et ces organismes.

Le plafond de 10 millions d'euros mentionné au premier alinéa est majoré de 2 millions d'euros à raison des dépenses correspondant aux opérations confiées aux organismes mentionnés au d ;

e) Les frais de prise et de maintenance de brevets et de certificats d'obtention végétale ;

e bis) Les frais de défense de brevets et de certificats d'obtention végétale, ainsi que, dans la limite de 60 000 € par an, les primes et cotisations ou la part des primes et cotisations afférentes à des contrats d'assurance de protection juridique prévoyant la prise en charge des dépenses exposées, à l'exclusion de celles procédant d'une condamnation éventuelle, dans le cadre de litiges portant sur un brevet ou un certificat d'obtention végétale dont l'entreprise est titulaire ;

f) Les dotations aux amortissements des brevets et des certificats d'obtention végétale acquis en vue de réaliser des opérations de recherche et de développement expérimental ;

g) Les dépenses de normalisation afférentes aux produits de l'entreprise, définies comme suit, pour la moitié de leur montant :

1° Les salaires et charges sociales afférents aux périodes pendant lesquelles les salariés participent aux réunions officielles de normalisation ;

2° Les autres dépenses exposées à raison de ces mêmes opérations ; ces dépenses sont fixées forfaitairement à 30 % des salaires mentionnés au 1° ;

3° Dans des conditions fixées par décret, les dépenses exposées par le chef d'une entreprise individuelle, les personnes mentionnées au I de l'article 151 nonies et les mandataires sociaux pour leur participation aux réunions officielles de normalisation, à concurrence d'un forfait journalier de 450 € par jour de présence auxdites réunions ;

h) Les dépenses liées à l'élaboration de nouvelles collections exposées par les entreprises industrielles du secteur textile-habillement-cuir et définies comme suit :

1° Les dépenses de personnel afférentes aux stylistes et techniciens des bureaux de style directement et exclusivement chargés de la conception de nouveaux produits et aux ingénieurs et techniciens de production chargés de la réalisation de prototypes ou d'échantillons non vendus ;

2° Les dotations aux amortissements des immobilisations créées ou acquises à l'état neuf qui sont directement affectées à la réalisation d'opérations visées au 1° ;

3° Les autres dépenses de fonctionnement exposées à raison de ces mêmes opérations ; ces dépenses sont fixées forfaitairement à 75 p. 100 des dépenses de personnel mentionnées au 1° ;

4° Les frais de dépôt des dessins et modèles.

5° Les frais de défense des dessins et modèles, dans la limite de 60 000 € par an ;

i) Les dépenses liées à l'élaboration de nouvelles collections confiée par les entreprises industrielles du secteur textile-habillement-cuir à des stylistes ou bureaux de style agréés selon des modalités définies par décret ;

j) Les dépenses de veille technologique exposées lors de la réalisation d'opérations de recherche, dans la limite de 60 000 € par an.

k) Les dépenses exposées par les entreprises qui satisfont à la définition des micro, petites et moyennes entreprises donnée à l'annexe I au règlement (UE) n° 651/2014 de la Commission du 17 juin 2014 déclarant certaines catégories d'aides

compatibles avec le marché intérieur en application des articles 107 et 108 du traité et définies comme suit :

1° Les dotations aux amortissements des immobilisations créées ou acquises à l'état neuf et affectées directement à la réalisation d'opérations de conception de prototypes ou installations pilotes de nouveaux produits autres que les prototypes et installations pilotes mentionnés au a ;

2° Les dépenses de personnel directement et exclusivement affecté à la réalisation des opérations mentionnées au 1° ;

3° Les autres dépenses de fonctionnement exposées à raison des opérations mentionnées au 1° ; ces dépenses sont fixées forfaitairement à la somme de 75 % des dotations aux amortissements mentionnées au 1° et de 50 % des dépenses de personnel mentionnées au 2° ;

4° Les dotations aux amortissements, les frais de prise et de maintenance de brevets et de certificats d'obtention végétale ainsi que les frais de dépôt de dessins et modèles relatifs aux opérations mentionnées au 1° ;

5° Les frais de défense de brevets, de certificats d'obtention végétale, de dessins et modèles relatifs aux opérations mentionnées au 1° ;

6° Les dépenses exposées pour la réalisation d'opérations mentionnées au 1° confiées à des entreprises ou des bureaux d'études et d'ingénierie agréés selon des modalités prévues par décret.

Les dépenses mentionnées aux 1° à 6° entrent dans la base de calcul du crédit d'impôt recherche dans la limite globale de 400 000 € par an.

Pour l'application du présent k, est considéré comme nouveau produit un bien corporel ou incorporel qui satisfait aux deux conditions cumulatives suivantes :

-il n'est pas encore mis à disposition sur le marché ;

-il se distingue des produits existants ou précédents par des performances supérieures sur le plan technique, de l'écoconception, de l'ergonomie ou de ses fonctionnalités.



Le prototype ou l'installation pilote d'un nouveau produit est un bien qui n'est pas destiné à être mis sur le marché mais à être utilisé comme modèle pour la réalisation d'un nouveau produit.

Pour être éligibles au crédit d'impôt mentionné au premier alinéa du I, les dépenses prévues aux a à k doivent être des dépenses retenues pour la détermination du résultat imposable à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun et, à l'exception des dépenses prévues aux e, e bis, j et des frais mentionnés aux 4° et 5° du k, correspondre à des opérations localisées au sein de l'Union européenne ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

Le bénéfice de la fraction du crédit d'impôt qui résulte de la prise en compte des dépenses prévues aux h et i est subordonné au respect du règlement (UE) n° 1407/2013 de la Commission, du 18 décembre 2013, relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides de minimis.

Le bénéfice de la fraction du crédit d'impôt qui résulte de la prise en compte des dépenses mentionnées au k est subordonné au respect des articles 2,25 et 30 et des 1, a du 2 et 3 de l'article 28 du règlement (UE) n° 651/2014 de la Commission du 17 juin 2014, précité.

Pour l'application du précédent alinéa, les sociétés de personnes et groupements mentionnés aux articles 8,238 bis L, 239 quater, 239 quater B et 239 quater C qui ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés doivent également respecter le règlement (UE) n° 1407/2013 de la Commission, du 18 décembre 2013, précité. La fraction du crédit d'impôt mentionnée à l'alinéa précédent peut être utilisée par les associés de ces sociétés ou les membres de ces groupements proportionnellement à leurs droits dans ces sociétés ou groupements s'ils satisfont aux conditions d'application de ce même règlement et sous réserve qu'il s'agisse de redevables soumis à l'impôt sur les sociétés ou de personnes physiques participant à l'exploitation au sens du 1° bis du I de l'article 156 .

III.-Les subventions publiques reçues par les entreprises à raison des opérations ouvrant droit au crédit d'impôt sont déduites des bases de calcul de ce crédit, qu'elles soient définitivement acquises par elles ou remboursables. Il en est de même des sommes reçues par les entreprises, organismes ou experts mentionnés au d, au d bis ou au 6° du k du II, pour le calcul de leur propre crédit d'impôt. Lorsque ces subventions sont remboursables, elles sont ajoutées aux bases de calcul du crédit d'impôt de l'année au cours de laquelle elles sont remboursées à l'organisme qui les a versées.

Pour le calcul du crédit d'impôt, le montant des dépenses exposées par les entreprises auprès de tiers au titre de prestations de conseil pour l'octroi du bénéfice du crédit d'impôt est déduit des bases de calcul de ce dernier à concurrence :

- a) Du montant des sommes rémunérant ces prestations fixé en proportion du montant du crédit d'impôt pouvant bénéficier à l'entreprise ;
- b) Du montant des dépenses ainsi exposées, autres que celles mentionnées au a, qui excède le plus élevé des deux montants suivants : soit la somme de 15 000 € hors taxes, soit 5 % du total des dépenses hors taxes mentionnées au II minoré des subventions publiques mentionnées au III.

III bis.-Les entreprises qui engagent plus de 100 millions d'euros de dépenses de recherche mentionnées au II joignent à leur déclaration de crédit d'impôt recherche un état décrivant la nature de leurs travaux de recherche en cours, l'état d'avancement de leurs programmes, les moyens matériels et humains, directs ou indirects, qui y sont consacrés et la localisation de ces moyens.

**ภาคผนวก ฅ****Wet Vermindering Afdracht Loonbelasting en Premie Voor de  
Volksverzekeringen****Artikel 1**

1 In deze wet en de daarop berustende bepalingen wordt verstaan onder:

c. loon: loon in de zin van de Wet op de loonbelasting 1964, verminderd met daarin begrepen:

1°. loon uit vroegere dienstbetrekking;

2°. loon ter zake waarvan de belasting ingevolge artikel 31 van de Wet op de loonbelasting 1964 wordt geheven van de inhoudingsplichtige;

m. publieke kennisinstelling:

1°. een instelling voor hoger onderwijs als bedoeld in de onderdelen a, b, c, g, h en i van de bijlage behorende bij de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek en een academisch ziekenhuis als bedoeld in onderdeel j van die bijlage;

2°. een geheel of gedeeltelijk, meerjarig door de overheid gefinancierde onderzoeksorganisatie zonder winstoogmerk die activiteiten verricht met als doel de algemene wetenschappelijke of technische kennis uit te breiden;

3°. een geheel of gedeeltelijk, meerjarig door een andere lidstaat van de Europese Unie gefinancierde openbare instelling voor hoger onderwijs, ziekenhuis of onderzoeksorganisatie die gelijkwaardig is aan een publieke kennisinstelling als bedoeld onder 1° of 2°;

n. onderzoeksorganisatie: een onderzoeksorganisatie als bedoeld in artikel 1.3, onderdeel ee, van de Kaderregeling betreffende staatssteun voor onderzoek, ontwikkeling en innovatie (PbEU 2014, C198/7);

o. S&O-belastingplichtige: een natuurlijke persoon die voldoet aan het urencriterium, bedoeld in artikel 3.6 van de Wet inkomstenbelasting 2001;

p. speur- en ontwikkelingswerk: door een S&O-inhoudingsplichtige of een S&O-belastingplichtige systematisch georganiseerde en in een lidstaat van de Europese Unie verrichte werkzaamheden, direct en uitsluitend gericht op:

1°. technisch-wetenschappelijk onderzoek;

2°. De ontwikkeling van voor de S&O-inhoudingsplichtige, onderscheidenlijk de S&O-belastingplichtige, technisch nieuwe (onderdelen van) fysieke producten, (onderdelen van) fysieke productieprocessen, of (onderdelen van) programmatuur;

q. programmatuur: het niet-fysieke, logische deelsysteem van een informatiesysteem dat de structuur van de gegevens en van de verwerkingsprocessen bepaalt voor zover dat deelsysteem is vastgelegd in een formele programmeertaal;

r. S&O-referentiejaar: het tweede kalenderjaar voorafgaande aan het kalenderjaar waarop de S&O-afdrachtvermindering betrekking heeft;

s. S&O-verklaring: de door Onze Minister van Economische Zaken op de voet van artikel 23 aan een S&O-inhoudingsplichtige of artikel 27 aan een S&O-belastingplichtige afgegeven verklaring betreffende speur- en ontwikkelingswerk;

t. kosten: al hetgeen voor de realisatie van speur- en ontwikkelingswerk van de S&O-inhoudingsplichtige is betaald door de S&O-inhoudingsplichtige of door een lichaam dat deel uitmaakt van dezelfde fiscale eenheid als de S&O-inhoudingsplichtige voor zover deze betalingen:

1°. niet eerder in aanmerking zijn genomen voor een S&O-verklaring;

2°. uitsluitend dienstbaar en direct toerekenbaar zijn aan het uitvoeren van speur- en ontwikkelingswerk;

3°. drukken op de S&O-inhoudingsplichtige of op een lichaam dat deel uitmaakt van dezelfde fiscale eenheid als de S&O-inhoudingsplichtige; en

4°. geen uitgaven zijn als bedoeld in onderdeel u;

u. uitgaven: al hetgeen is betaald voor de verwerving van nieuw vervaardigde bedrijfsmiddelen voor zover deze betalingen drukken op de S&O-inhoudingsplichtige of op een lichaam dat deel uitmaakt van dezelfde fiscale eenheid als de S&O-inhoudingsplichtige en deze bedrijfsmiddelen:

1°. niet eerder in aanmerking zijn genomen voor een S&O-verklaring;

2°. niet eerder zijn gebruikt; en

3°. dienstbaar en direct toerekenbaar zijn aan de realisatie van speur- en ontwikkelingswerk van de S&O-inhoudingsplichtige;

v. bedrijfsmiddel: goed dat voor het drijven van een onderneming wordt gebruikt;

w. uitbesteed onderzoek: werkzaamheden die voor de S&O-inhoudingsplichtige als speur- en ontwikkelingswerk kunnen worden aangemerkt en door deze S&O-inhoudingsplichtige worden uitbesteed aan een derde.

3 Voor de toepassing van het eerste lid, onderdeel p, wordt niet tot speur- en ontwikkelingswerk gerekend:

a. marktonderzoek;

b. organisatorische en administratieve werkzaamheden;

c. door Onze Minister van Economische Zaken bij ministeriële regeling aangewezen andere werkzaamheden.

### **Artikel 23**

1 Onze Minister van Economische Zaken verstrekt aan een S&O-inhoudingsplichtige die voornemens is in een periode van een kalenderjaar speur- en ontwikkelingswerk te verrichten, op zijn aanvraag op de voet van artikel 22 een S&O-verklaring.

2 De S&O-verklaring bevat:

a. een omschrijving van het werk dat wordt aangemerkt als speur- en ontwikkelingswerk;

b. de periode waarvoor de S&O-verklaring wordt verstrekt;

c. het aantal uren dat werknemers van de S&O-inhoudingsplichtige in die periode aan het werk, bedoeld in onderdeel a, naar verwachting zullen besteden;

d. het bedrag aan kosten en uitgaven dat naar verwachting betrekking heeft op die periode en het werk, bedoeld in onderdeel a, of het bedrag dat voor die periode naar verwachting volgt uit de toepassing van het vierde lid, onderdeel b;

e. het bedrag aan S&O-afdrachtvermindering met een berekening van dat bedrag.

3 Het bedrag aan S&O-afdrachtvermindering beloopt 16 percent van:

a. het bedrag dat volgt uit het product van het aantal uren, bedoeld in het tweede lid, onderdeel c, en het gemiddelde uurloon, bedoeld in het vijfde lid; en

b. het bedrag aan kosten en uitgaven;

vermeerderd met 16 percent van de som van de bedragen, bedoeld in de onderdelen a en b, voor zover de som van die bedragen in het kalenderjaar niet uitgaat boven € 350 000. De vermeerdering, bedoeld in de eerste volzin, blijft achterwege voor zover die vermeerdering reeds toepassing heeft gevonden bij een S&O-verklaring betreffende een eerdere periode van het kalenderjaar.

4 Indien de S&O-inhoudingsplichtige in de aanvraag van de S&O-verklaring die betrekking heeft op de eerste periode van een kalenderjaar waarvoor de S&O-inhoudingsplichtige een aanvraag doet, gekozen heeft voor het op forfaitaire wijze berekenen van het bedrag aan kosten en uitgaven voor speur- en ontwikkelingswerk, beloopt het bedrag aan S&O-afdrachtvermindering, in afwijking van het derde lid, 16 percent van:

a. het bedrag dat volgt uit het product van het aantal uren, bedoeld in het tweede lid, onderdeel c, en het gemiddelde uurloon, bedoeld in het vijfde lid; en

b. het bedrag dat volgt uit het product van € 10 en het aantal uren, bedoeld in het tweede lid, onderdeel c, voor zover dit aantal uren in het kalenderjaar niet hoger is dan 1800 en het bedrag dat volgt uit het product van € 4 en het aantal uren, bedoeld in het tweede lid, onderdeel c, voor zover dit aantal uren in het kalenderjaar hoger is dan 1.800;

vermeerderd met 16 percent van de som van de bedragen, bedoeld in de onderdelen a en b, voor zover de som van die bedragen in het kalenderjaar niet uitgaat boven € 350 .000. De vermeerdering, bedoeld in de eerste volzin, blijft achterwege voor zover die vermeerdering reeds toepassing heeft gevonden bij een S&O-verklaring betreffende een eerdere periode van het kalenderjaar.

5 Het gemiddelde uurloon wordt gesteld op het uurloon dat de S&O-inhoudingsplichtige in het S&O-referentiejaar gemiddeld heeft betaald aan zijn werknemers die in dat jaar speur- en ontwikkelingswerk hebben verricht waarvoor een S&O-verklaring is verstrekt. Het gemiddelde uurloon wordt daarbij gesteld op de som van



de door de S&O-inhoudingsplichtige aan deze werknemers in het S&O-referentiejaar betaalde lonen gedeeld door de som van de in het S&O-referentiejaar door de S&O-inhoudingsplichtige aan deze werknemers verloonde uren nadat de som van de verloonde uren is vermenigvuldigd met 0,85; de uitkomst van deze deling wordt naar boven afgerond op een bedrag in hele euro's. Het gemiddelde uurloon wordt aldus bepaald aan de hand van de gegevens zoals die blijken uit de polisadministratie van het Uitvoeringsinstituut Werknemersverzekeringen op een bij ministeriële regeling van Onze Minister van Economische Zaken vast te stellen peildatum gelegen in het kalenderjaar volgende op het S&O-referentiejaar. Indien de berekening aan de hand van de gegevens op de peildatum leidt tot een evident onjuist gemiddeld uurloon, wordt het gemiddelde uurloon bepaald aan de hand van de juiste gegevens zoals die blijken na uitvraag daarvan bij de S&O-inhoudingsplichtige door Onze Minister van Economische Zaken. Ingeval de S&O-inhoudingsplichtige in het S&O-referentiejaar geen speur- en ontwikkelingswerk heeft verricht waarvoor hij over een S&O-verklaring beschikt, geldt een gemiddeld uurloon van € 29.

6 De inhoudingsplichtige die deel uitmaakt van een fiscale eenheid en voor speur- en ontwikkelingswerk werknemers ter beschikking stelt aan een onderneming binnen die fiscale eenheid, wordt geacht dat speur- en ontwikkelingswerk zelf te verrichten. Op deze inhoudingsplichtige is het bij of krachtens deze wet bepaalde zoveel mogelijk van overeenkomstige toepassing met dien verstande dat de inhoudingsplichtige de verplichtingen in voorkomende gevallen zal doen uitvoeren door de onderneming die het speur- en ontwikkelingswerk uitvoert.

7 Het in het derde en vierde lid laatstvermelde percentage wordt vervangen door 24 indien de S&O-inhoudingsplichtige in een of meer van de vijf voorafgaande kalenderjaren geen inhoudingsplichtige was en voor die periode met betrekking tot ten hoogste twee kalenderjaren een S&O-verklaring is afgegeven. Indien de voor rekening van de inhoudingsplichtige gedreven onderneming een voortzetting is van een onderneming die, of een gedeelte van een onderneming dat direct of indirect is gedreven door een met hem verbonden vennootschap in de zin van artikel 10a, zevende lid, van de Wet op de loonbelasting 1964, dan wel voor rekening van een natuurlijk persoon die op het

moment van aanvraag een aanmerkelijk belang in de zin van de Wet op de inkomstenbelasting 2001 heeft in de inhoudingsplichtige, wordt voor de toepassing van de eerste volzin een ten aanzien van de verbonden vennootschap, onderscheidenlijk natuurlijk persoon, reeds voor de voortzetting afgegeven S&O-verklaring aangemerkt als een ten aanzien van de inhoudingsplichtige afgegeven verklaring. Een S&O-verklaring die is afgegeven voor een deel van een kalenderjaar wordt aangemerkt als een S&O-verklaring afgegeven met betrekking tot een heel kalenderjaar.

8 In afwijking van artikel 1, eerste lid, onderdeel c, is het loon, bedoeld in het vijfde lid, het loon in de zin van de Wet op de loonbelasting 1964, zonder de verminderingen als bedoeld in dat onderdeel.

9 Kosten en uitgaven kunnen slechts bij één S&O-inhoudingsplichtige tot het bedrag, bedoeld in het derde lid, onderdeel b, gerekend worden.

#### **Artikel 27**

1 Aan een S&O-belastingplichtige die voornemens is in een kalenderjaar ten minste 500 uren van zijn voor werkzaamheden beschikbare tijd te besteden aan speuren en ontwikkelingswerk geeft Onze Minister van Economische Zaken op aanvraag een S&O-verklaring af.

2 Aanvragen kunnen voor het laatst worden ingediend drie kalendermaanden voor het einde van het kalenderjaar. De beslissing op de aanvraag wordt gegeven binnen drie kalendermaanden na indiening van de aanvraag.

3 De S&O-verklaring die ten name van een S&O-belastingplichtige wordt afgegeven, bevat:

- a. een omschrijving van het werk dat wordt aangemerkt als speur- en ontwikkelingswerk;
- b. het kalenderjaar waarvoor de S&O-verklaring wordt verstrekt.

4 De S&O-belastingplichtige aan wie een S&O-verklaring is afgegeven en die in het kalenderjaar minder dan 500 uren van zijn voor werkzaamheden beschikbare tijd heeft besteed aan het speur- en ontwikkelingswerk waarop de S&O-verklaring betrekking heeft, doet daarvan binnen drie kalendermaanden na afloop van het kalenderjaar waarop de S&O-verklaring betrekking heeft mededeling aan Onze Minister van Economische Zaken.

5 Artikel 3.6, vijfde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 is van overeenkomstige toepassing.

6 Artikel 24, eerste lid, is van overeenkomstige toepassing met betrekking tot de S&O-belastingplichtige aan wie een S&O-verklaring is afgegeven.

7 Onze Minister van Economische Zaken trekt de S&O-verklaring in indien:

a. blijkt dat de in artikel 24, eerste lid, bedoelde administratie niet voldoet aan het bij of krachtens dat artikel bepaalde;

b. de S&O-belastingplichtige de mededeling, bedoeld in het vierde lid, deed, of aannemelijk is dat hij dat had behoren te doen;

c. aannemelijk is dat ter verkrijging van de S&O-verklaring gegevens of bescheiden zijn verstrekt die zodanig onjuist of onvolledig zijn dat op de aanvraag een andere beslissing zou zijn genomen indien bij de beoordeling daarvan de juiste omstandigheden volledig bekend zouden zijn geweest.

8 Een aanvraag als bedoeld in het eerste lid en een mededeling als bedoeld in het vierde lid geschieden uitsluitend langs elektronische weg met gebruikmaking van de hiervoor door Onze Minister van Economische Zaken beschikbaar gestelde voorziening en door opvolging van de daarbij opgenomen aanwijzingen.

**ภาคผนวก ก****Corporation Tax Act 2009****Section 1039 Overview of Part**

(1) This Part provides for corporation tax relief for expenditure on research and development.

(2) Relief under this Part is in addition to any deduction given under section 87 for the expenditure.

(3) Relief under Chapters 2 to 4 is available to a company which is a small or medium-sized enterprise, in particular—

(a) Chapter 2 provides for relief where the cost of in-house direct research and development or contracted out research and development is incurred by the company,

(b) Chapter 3 provides for relief where research and development is contracted out to the company, and

(c) Chapter 4 provides for relief for research and development expenditure which is subsidised or in respect of which the company is prevented from obtaining relief under Chapter 2 by the cap on aid imposed by section 1113.

(4) Relief under Chapter 5 is available to large companies (and insurance companies treated as large companies)

(5) Chapter 6 contains further provision in relation to relief under Chapters 2 to 5, in particular—

(a) section 1081 provides for certain insurance companies to be treated as large companies,

(b) section 1082 contains provision about expenditure of group companies,

(c) section 1083 contains provision in relation to refunds of certain expenditure on which relief has been obtained (treating part of those refunds as income chargeable to tax), and

(d) section 1084 contains an anti-avoidance provision dealing with artificially inflated claims for relief or R&D tax credits (as to which, see subsection (7) below).

(6) Relief under Chapter 7 is available to companies (whether they are small or medium-sized enterprises or large companies) where expenditure is incurred on vaccine or medicine research.

(7) Chapters 2 and 7 also provide for the payment of tax credits (“R&D tax credits”) where a company which is a small or medium-sized enterprise—

- (a) obtains relief under Chapter 2 or 7, and
- (b) makes, or is treated as making, a trading loss.

(8) Chapter 8 contains provision limiting the amount of relief available under Chapter 2 or 7 in relation to expenditure on a particular research and development project.

(9) Chapter 9 contains supplementary provision, including definitions.

(10) For information about the procedure for making claims under this Part see Schedule 18 to FA 1998, in particular Part 9A of that Schedule (claims for R&D tax reliefs).

#### **Section 1044 Additional deduction in calculating profits of trade**

(1) A company is entitled to corporation tax relief for an accounting period if it meets each of conditions A to D.

(2) Condition A is that the company is a small or medium-sized enterprise in the period.

(3) Condition B is that the company meets the R&D threshold in the period (see section 1050).

(4) Condition C is that the company carries on a trade in the period.

(5) Condition D is that the company has qualifying Chapter 2 expenditure which is allowable as a deduction in calculating for corporation tax purposes the profits of the trade for the period.

(6) For the company to obtain the relief it must make a claim. See section 1046 (which prevents a company from making a claim if it is not a going concern).

(7) The relief is an additional deduction in calculating the profits of the trade for the period.

(8) The amount of the additional deduction is 75% of the qualifying Chapter 2 expenditure.

(9) This section is subject to section 1113 (cap on R&D aid in relation to a particular research and development project).

(10) For the meaning of “qualifying Chapter 2 expenditure” see section 1051.

### **Section 1045 Alternative treatment for pre-trading expenditure: deemed trading loss**

(1) A company is entitled to corporation tax relief for an accounting period if it meets conditions A, B and C.

(2) Condition A is that the company is a small or medium-sized enterprise in the period.

(3) Condition B is that the company meets the R&D threshold in the period (see section 1050).

(4) Condition C is that the company has incurred qualifying Chapter 2 expenditure in the period which—

(a) is not allowable as a deduction in calculating for corporation tax purposes the profits of a trade carried on by it at the time the expenditure was incurred, but

(b) would have been so allowable had it, at that time, been carrying on a trade consisting of the activities in respect of which the expenditure was incurred.

(5) For the company to obtain the relief it must make an election. See section 1046 (which prevents a company from making an election if it is not a going concern).

(6) The relief is that the company is treated as if it had made a trading loss in the period.

(7) The trading loss is equal to 175% of the qualifying Chapter 2 expenditure.

(8) If a company makes an election under this section in respect of qualifying Chapter 2 expenditure, section 61 (pre-trading expenses) does not apply to the expenditure.

(9) This section is subject to section 1113 (cap on R&D aid in relation to a particular research and development project).

(10) For the meaning of “qualifying Chapter 2 expenditure” see section 1051.

(11) See also section 1137, which makes provision about the accounting periods of a company which is not within the charge to corporation tax.

### **Section 1051 Qualifying Chapter 2 expenditure**

For the purposes of this Part a company's “qualifying Chapter 2 expenditure” means—

(a) its qualifying expenditure on in-house direct research and development (see section 1052), and



(b) its qualifying expenditure on contracted out research and development (see section 1053).

### **Section 1052 Qualifying expenditure on in-house direct R&D**

(1) A company's "qualifying expenditure on in-house direct research and development" means expenditure incurred by it in relation to which each of conditions A to E is met.

(2) Condition A is that the expenditure is—

- (a) incurred on staffing costs (see section 1123),
- (b) incurred on software or consumable items (see section 1125),
- (c) qualifying expenditure on externally provided workers (see section 1127), or
- (d) incurred on relevant payments to the subjects of a clinical trial (see section 1140).

(3) Condition B is that the expenditure is attributable to relevant research and development undertaken by the company itself.

(4) Condition C is that any intellectual property created as a result of the research and development to which the expenditure is attributable is, or will be, vested in the company (whether alone or with other persons).

(5) Condition D is that the expenditure is not incurred by the company in carrying on activities which are contracted out to the company by any person.

(6) Condition E is that the expenditure is not subsidised (see section 1138).

(7) See sections 1124, 1126 and 1132 for provision about when expenditure with insubsection (2)(a), (b) or (c) is attributable to relevant research and development.

### **Section 1053 Qualifying expenditure on contracted out R&D**

(1) A company's "qualifying expenditure on contracted out research and development" means expenditure—

- (a) which is incurred by it in making the qualifying element of a sub-contractor payment (see sections 1134 to 1136), and
- (b) in relation to which each of conditions A to D is met.

(2) Condition A is that the expenditure is attributable to relevant research and development undertaken on behalf of the company.

(3) Condition B is that any intellectual property created as a result of the research and development to which the expenditure is attributable is, or will be, vested in the company (whether alone or with other persons).

(4) Condition C is that the expenditure is not incurred by the company in carrying on activities which are contracted out to the company by any person.

(5) Condition D is that the expenditure is not subsidised (see section 1138).

(6) See sections 1124, 1126 and 1132 for provision about when particular kinds of expenditure are attributable to relevant research and development.

### **Section 1055 Meaning of “Chapter 2 surrenderable loss”**

(1) For the purposes of this Chapter a company has a “Chapter 2 surrenderable loss” if in an accounting period—

(a) it obtains an additional deduction under section 1044 in calculating the profits of a trade and it makes a trading loss in that period in the trade, or

(b) it is treated as making a trading loss under section 1045.

(2) If relief is obtained under section 1044 the amount of the Chapter 2 surrenderable loss is—

(a) so much of the trading loss as is unrelieved, or

(b) if less, 175% of the qualifying Chapter 2 expenditure in respect of which the relief was obtained.

(3) If relief is obtained under section 1045 the amount of the Chapter 2 surrenderable loss is so much of the trading loss as is unrelieved.

### **Section 1056 Amount of trading loss which is “unrelieved”**

(1) This section applies for the purposes of section 1055.

(2) The amount of a trading loss that is “unrelieved” is the amount of the loss reduced by—

(a) any relief that was or could have been obtained by the company making a claim under section 393A(1)(a) of ICTA to set the loss against profits of the same accounting period,

(b) any other relief obtained by the company in respect of the loss, including relief under section 393A(1)(b) or 393B(3) of that Act (losses set against profits of an earlier accounting period), and

(c) any loss surrendered under section 403(1) of that Act (surrender of relief to group or consortium members).

(3) No account is to be taken for this purpose of any losses—

(a) brought forward from an earlier accounting period under section 393(1) of ICTA, or

(b) carried back from a later accounting period under section 393A(1)(b) or 393B(3) of that Act.

#### **Section 1057 Tax credit only available where company is going concern**

(1) A company may only make a claim under section 1054 at a time when it is a going concern.

(2) If a company ceases to be a going concern after making a claim under section 1054, it is treated as if it had not made the claim (and accordingly there is treated as having been no payment of R&D tax credit to carry interest under section 826 of ICTA).

(3) Subsection (2) does not apply so far as the claim relates to an amount that was paid or applied before the company ceased to be a going concern.

(4) For the purposes of this section a company is a going concern if—

(a) its latest published accounts were prepared on a going concern basis, and

(b) nothing in those accounts indicates that they were only prepared on that basis because of an expectation that the company would receive relief or R&D tax credits under this Chapter or Chapter 7.

(5) Section 436(2) of the Companies Act 2006 (meaning of “publication” of documents) has effect for the purposes of this section.

#### **Section 1058 Amount of tax credit**

(1) The amount of the R&D tax credit to which a company is entitled for an accounting period is—

(a) 14% of the amount of the Chapter 2 surrenderable loss for the period, or

(b) if less, the total amount of the company's PAYE and NIC liabilities for payment periods ending in the accounting period.

(2) The Treasury may by order replace the percentage for the time being specified in subsection (1)(a) with a different percentage.

(3) An order under subsection (2) may contain incidental, supplemental, consequential and transitional provision and savings

### **Section 1119 “Small or medium-sized enterprise”**

(1) In this Part “small or medium-sized enterprise” means a micro, small or medium-sized enterprise as defined in Commission Recommendation (EC) No 2003/361, but subject to the qualifications in section 1120.

(2) The Treasury may by order amend this section or section 1120 to substitute a different definition of “small or medium-sized enterprise” for the purposes of this Part.

(3) This section is subject to section 1081 (insurance companies to be treated as large companies for purposes of Chapters 2 to 5).

### **Section 1122 “Large company”**

In this Part “large company” means a company that is not a small or medium-sized enterprise.

#### **Section 1123 “Staffing costs”**

(1) For the purposes of this Part the staffing costs of a company are amounts to which subsection (2), (3), (4), (5) or (7) applies.

(2) This subsection applies to an amount paid by the company to a director or an employee of the company which—

(a) is earnings consisting of money, and

(b) is paid because of the director's or employee's employment.

(3) This subsection applies to an amount paid by the company to a director or an employee of the company, other than an amount paid in respect of benefits in kind, if—

(a) the amount is paid in respect of expenses paid by the director or employee, and

(b) the amount is paid because of the director's or employee's employment.

(4) This subsection applies to secondary Class 1 national insurance contributions paid by the company.

(5) This subsection applies to compulsory contributions paid by the company in respect of benefits for directors or employees of the company under the social security legislation of an EEA State (other than the United Kingdom) or Switzerland.

(6) In subsection (5) “social security legislation” means legislation relating to any of the branches of social security listed in Article 3(1) of Regulation (EC) No. 883/2004 of the European Parliament and of the Council on the co-ordination of social security systems (as amended from time to time).

(7) This subsection applies to contributions paid by the company to a pension fund operated for the benefit of directors or employees of the company

(8) In subsection (7) “pension fund” means a scheme, fund or other arrangement established and maintained (whether in the United Kingdom or elsewhere) for the purpose of providing pension benefits.

For this purpose “scheme” includes a deed, agreement or series of agreements.

(9) In subsection (8) “pension benefits” means pensions, retirement annuities, allowances, lump sums, gratuities or other super annuation benefits (with or without subsidiary benefits).

#### **Section 1125 “Software or consumable items”**

(1) For the purposes of this Part expenditure on software or consumable items means expenditure on—

- (a) computer software, or
- (b) consumable or transformable materials.

(2) For the purposes of subsection (1)(b) consumable or transformable materials include water, fuel and power.

#### **Section 1127 “Qualifying expenditure on externally provided workers”**

(1) For the purposes of this Part a company incurs expenditure on externally provided workers if—

(a) it makes a payment (a “staff provision payment”) to another person (the “staff provider”), and

(b) the payment is in respect of the supply to the company, by or through the staff provider, of the services of any externally provided workers.

(2) The company's qualifying expenditure on externally provided workers is determined in accordance with section 1129 or 1131.

(3) In sections 1128 to 1131 references to “staff provider” and “staff provision payment” are to be read in accordance with subsection (1).

### **Section 1133 “Sub-contractor” and “sub-contractor payment”**

(1) In this Part a “sub-contractor payment” means a payment made by a company to another person (“the sub-contractor”) in respect of research and development contracted out by the company to that person.

(2) Sections 1134 to 1136 apply if a company makes a sub-contractor payment.

(3) They apply for the purpose of determining the qualifying element of the payment for the purposes of— section 1053(1)(a), section 1072(1)(a), and section 1102(2).

### **Section 104A R&D expenditure credits**

(1) A company carrying on a trade may make a claim for an amount (an “R&D expenditure credit”) to be brought into account as a receipt in calculating the profits of the trade for an accounting period.

(2) The company is entitled to an R&D expenditure credit for the accounting period if the company has qualifying R&D expenditure which is allowable as a deduction in calculating for corporation tax purposes the profits of the trade for the accounting period.

(3) In the case of a company that is a small or medium-sized enterprise in the accounting period, the company’s “qualifying R&D expenditure” means—

- (a) its qualifying expenditure on sub-contracted R&D (see section 104C),
- (b) its subsidised qualifying expenditure (see section 104F), and
- (c) its capped R&D expenditure (see section 104I).

(4) In the case of a company that is a large company throughout the accounting period, the company’s “qualifying R&D expenditure” means—

- (a) its qualifying expenditure on in-house direct research and development (see section 104J),



(b) its qualifying expenditure on contracted out research and development (see section 104K), and

(c) its qualifying expenditure on contributions to independent research and development (see section 104L).

(5) The amount of an R&D expenditure credit to which a company is entitled is determined in accordance with section 104M.

(6) Section 104N contains provision about the effect of a successful claim for an R&D expenditure credit.

(7) Sections 104U to 104W contain provision about insurance companies and group companies.

(8) Section 104X contains anti-avoidance provision.

(9) Section 104Y contains definitions.

(10) For information about the procedure for making claims under this Chapter, see Schedule 18 to FA 1998, in particular Part 9A of that Schedule.

#### **Section 104C Qualifying expenditure on sub-contracted R&D**

(1) For the purposes of this Chapter a company's "qualifying expenditure on sub-contracted R&D" means expenditure incurred by it that meets conditions A and B.

(2) Condition A is that the expenditure is incurred on research and development contracted out to the company by—

(a) a large company, or

(b) any person otherwise than in the course of carrying on a chargeable trade.

(3) A "chargeable trade" is—

(a) a trade, profession or vocation carried on wholly or partly in the United Kingdom, the profits of which are chargeable to income tax under Chapter 2 of Part 2 of ITTOIA 2005, or

(b) a trade carried on wholly or partly in the United Kingdom, the profits of which are chargeable to corporation tax under Chapter 2 of this Part.

(4) Condition B is that the expenditure is expenditure to which section 104D or 104E applies.

#### **Section 104F Subsidised qualifying expenditure**

For the purposes of this Chapter a company's "subsidised qualifying expenditure" means—

- (a) its subsidised qualifying expenditure on in-house direct research and development (see section 104G), and
- (b) its subsidised qualifying expenditure on contracted out research and development (see section 104H).

### **Section 104J Qualifying expenditure on in-house direct R&D**

(1) A company's "qualifying expenditure on in-house direct research and development" means expenditure incurred by it in relation to which conditions A, B and C are met.

(2) Condition A is that the expenditure is—

- (a) incurred on staffing costs (see section 1123),
- (b) incurred on software or consumable items (see section 1125),
- (c) qualifying expenditure on externally provided workers (see section 1127), or
- (d) incurred on relevant payments to the subjects of a clinical trial (see section 1140).

(3) Condition B is that the expenditure is attributable to relevant research and development undertaken by the company itself.

(4) Condition C is that, if the expenditure is incurred in carrying on activities contracted out to the company, the activities are contracted out by—

- (a) a large company, or
- (b) any person otherwise than in the course of carrying on a chargeable trade.

(5) A "chargeable trade" is—

(a) a trade, profession or vocation carried on wholly or partly in the United Kingdom, the profits of which are chargeable to income tax under Chapter 2 of Part 2 of ITTOIA 2005, or

(b) a trade carried on wholly or partly in the United Kingdom, the profits of which are chargeable to corporation tax under Chapter 2 of this Part.

(6) See sections 1124, 1126 and 1132 for provision about when expenditure within subsection (2)(a), (b) or (c) is attributable to relevant research and development.

### **Section 104K Qualifying expenditure on contracted out R&D**

(1) A company's "qualifying expenditure on contracted out research and development" means expenditure incurred by it in relation to which each of conditions A to D is met.

(2) Condition A is that the expenditure is incurred in making payments to—

(a) a qualifying body,

(b) an individual, or

(c) a firm, each member of which is an individual, in respect of research and development contracted out by the company to the body, individual or firm concerned ("the contracted out R&D").

(3) Condition B is that the body, individual or firm concerned undertakes the contracted out R&D itself.

(4) Condition C is that the expenditure is attributable to relevant research and development in relation to the company.

(5) Condition D is that, if the contracted out R&D is itself contracted out to the company, it is contracted out by—

(a) a large company, or

(b) any person otherwise than in the course of carrying on a chargeable trade.

(6) A "chargeable trade" is—

(a) a trade, profession or vocation carried on wholly or partly in the United Kingdom, the profits of which are chargeable to income tax under Chapter 2 of Part 2 of ITTOIA 2005, or

(b) a trade carried on wholly or partly in the United Kingdom, the profits of which are chargeable to corporation tax under Chapter 2 of this Part.

(7) See sections 1124, 1126 and 1132 for provision about when particular kinds of expenditure are attributable to relevant research and development.

### **Section 104L Qualifying expenditure on contributions to independent R&D**

(1) A company's "qualifying expenditure on contributions to independent research and development" means expenditure incurred by it in relation to which each of conditions A to E is met.

(2) Condition A is that the expenditure is incurred in making payments to—

- (a) a qualifying body,
- (b) an individual, or
- (c) a firm, each member of which is an individual, for the purpose of funding research and development carried on by the body, individual or firm concerned (“the funded R&D”).

(3) Condition B is that the funded R&D is relevant research and development in relation to the company

(4) Condition C is that the funded R&D is not contracted out to the qualifying body, individual or firm concerned by another person.

(5) Condition D is that, if the payment is made to an individual, the company is not connected with the individual when the payment is made.

(6) Condition E is that, if the payment is made to a firm (other than a qualifying body), the company is not connected with any member of the firm when the payment is made.

#### **Section 104M Amount of R&D expenditure credit**

(1) The amount of the R&D expenditure credit to which a company is entitled for an accounting period is the relevant percentage of the amount of the company’s qualifying R&D expenditure for the period.

(2) In the case of a ring fence trade, the relevant percentage is 49%.

In this subsection “ring fence trade” has the meaning given by section 277 of CTA 2010.

(3) In any other case, the relevant percentage is 10%.

(4) The Treasury may by order replace the percentage for the time being specified in subsection (2) or (3) with a different percentage.

(5) An order under subsection (4) may contain incidental, supplemental, consequential and transitional provision and savings.

#### **Section 104N Payment of R&D expenditure credit**

(1) This section applies if a company is entitled to an R&D expenditure credit for an accounting period under this Chapter.

(2) The amount to which the company is entitled in respect of the R&D expenditure credit (“the set-off amount”) is to be treated in the following way—

Step 1 The set-off amount is to be applied in discharging any liability of the company to pay corporation tax for the accounting period.

If any of the set-off amount is remaining, go to step 2.

Step 2 If the amount remaining after step 1 is greater than the net value of the set-off amount (see subsection (3)), that amount is to be reduced to the net value of the set-off amount. For provision about the treatment of the amount deducted under this step from the amount remaining after step 1, see section 104O.

Step 3 If the amount remaining after step 2 is greater than the company’s total expenditure on workers for the accounting period (see section 104P)—

(a) that amount is to be reduced to the amount of that expenditure (which may be nil), and

(b) the amount deducted under paragraph (a) from the amount remaining after step 2 is to be treated for the purposes of this section as an amount of R&D expenditure credit to which the company is entitled for its next accounting period. If any of the set-off amount is remaining, go to step 4.

Step 4 The amount remaining after step 3 is to be applied in discharging any liability of the company to pay corporation tax for any other accounting period. If any of the set-off amount is remaining, go to step 5.

Step 5 If the company is a member of a group, it may surrender the whole or any part of the amount remaining after step 4 to any other member of the group (see section 104R). If no such surrender is made, or any of the set-off amount is otherwise remaining, go to step 6.

Step 6 The amount remaining after step 5 is to be applied in discharging any other liability of the company to pay a sum to the Commissioners under or by virtue of an enactment or under a contract settlement. If any of the set-off amount is remaining, go to step 7.

Step 7 The amount remaining after step 6 is payable to the company by an officer of Revenue and Customs. But this is subject to section 104S (restrictions on payment of R&D expenditure credit).

(3) To determine the net value of the set-off amount for the purposes of step 2 in subsection (2), deduct from the set-off amount amount A and, in the case of a ring fence trade, amount B.

Amount A is the amount equal to the corporation tax that would be chargeable on the set-off amount if—

(a) it did not include any amount treated as an amount of R&D expenditure credit for the accounting period by virtue of step 3 in subsection (2), and

(b) it was an amount of profits (or in the case of a ring fence trade, ring fence profits) of the company for the accounting period and corporation tax on such profits was chargeable at the main rate.

Amount B is the amount equal to the supplementary charge that would be chargeable on the set-off amount if—

(a) it did not include any amount treated as an amount of R&D expenditure credit for the accounting period by virtue of step 3 in subsection (2), and

(b) it was an amount of adjusted ring fence profits for the accounting period.



## ภาคผนวก ก

### ร่างพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร

#### ว่าด้วยการเครดิตภาษี (ฉบับที่.....) พ.ศ. ....

พระบาทสมเด็จพระปรมินทรมหาภูมิพลอดุลยเดช มีพระบรมราชโองการโปรดเกล้าฯ ให้ประกาศว่า

โดยที่เป็นการสมควรปรับปรุงการยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีที่มีรายจ่ายที่ได้จ่ายไปเพื่อการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีและนวัตกรรม

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 22 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย (ฉบับชั่วคราว) พุทธศักราช 2557 และมาตรา 3 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ....) พ.ศ. 2496 จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตราพระราชกฤษฎีกาขึ้นไว้ ดังต่อไปนี้

มาตรา 1 พระราชกฤษฎีกานี้เรียกว่า “พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการเครดิตภาษี (ฉบับที่.....) พ.ศ. ....”

มาตรา 2 พระราชกฤษฎีกานี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

มาตรา 3 ให้ยกเลิกพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 598) พ.ศ. 2559

มาตรา 4 ในพระราชกฤษฎีกานี้

“การวิจัยและพัฒนาทางเทคโนโลยี” หมายความว่า การวิจัยอุตสาหกรรมขั้นพื้นฐาน และการวิจัยเชิงประยุกต์ ซึ่งสร้างความแปลกใหม่ระดับบริษัทขึ้นไป

“การวิจัยอุตสาหกรรมขั้นพื้นฐาน” หมายความว่า การวิจัยตามแบบแผน หรือการค้นคว้าอย่างจริงจัง โดยมุ่งที่จะค้นพบความรู้ใหม่ และมีความมุ่งหวังว่าความรู้ดังกล่าว จะเป็นประโยชน์ในการพัฒนาผลิตภัณฑ์ กรรมวิธีในการผลิต หรือการให้บริการ หรือโดยมุ่งที่จะนำความก้าวหน้าอย่างเห็นได้ชัดมาสู่ผลิตภัณฑ์ กรรมวิธีในการผลิต หรือการให้บริการที่มีอยู่เดิม

“การวิจัยเชิงประยุกต์” หมายความว่า การนำผลการวิจัยอุตสาหกรรมขั้นพื้นฐานมาใช้เป็นแบบแผน แบบพิมพ์เขียว หรือแบบแปลนสำหรับผลิตภัณฑ์ กรรมวิธี หรือการให้บริการซึ่งทำขึ้นมาใหม่เปลี่ยนแปลง หรือปรับปรุง ทั้งนี้ ไม่ว่าจะเพื่อขายหรือใช้เอง และรวมถึงการประดิษฐ์ต้นแบบครั้งแรก ซึ่งไม่สามารถใช้ในเชิงพาณิชย์ นอกจากนั้น การวิจัยเชิงประยุกต์ยังรวมถึงการคิดค้นสูตร และการออกแบบผลิตภัณฑ์ กรรมวิธี หรือการให้บริการในรูปแบบต่าง ๆ และการสาธิตเบื้องต้น หรือโครงการนำร่อง โดยมีเงื่อนไขว่าโครงการดังกล่าวไม่สามารถที่จะถูกดัดแปลง หรือนำไปใช้เพื่อประโยชน์ในการอุตสาหกรรมหรือ

การพาณิชย์ อย่างไรก็ตาม การวิจัยเชิงประยุกต์ไม่รวมถึงการเปลี่ยนแปลงตามปกติหรือตามระยะเวลาของผลิตภัณฑ์ ระบบการผลิต กรรมวิธีการผลิต การให้บริการหรือกิจการอื่น ๆ ที่กำลังดำเนินงาน แม้ว่าการเปลี่ยนแปลงนี้ จะทำให้มีความก้าวหน้าก็ตาม

“วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม” หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีทุนจดทะเบียนชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ไม่เกิน 5 ล้านบาท และมีรายได้จากการขายสินค้าและบริการในรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกิน 30 ล้านบาท หรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีสินทรัพย์ถาวรไม่รวมที่ดินไม่เกิน 200 ล้านบาทและจ้างแรงงานไม่เกิน 200 คน เป็นอย่างน้อยสองรอบระยะเวลาบัญชีอย่างต่อเนื่อง และเป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขดังต่อไปนี้

(1) หากวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมถือหุ้นในบริษัทอื่น หรือบริษัทอื่นถือหุ้นในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเกินกว่าร้อยละ 50 ของสิทธิออกเสียงหรือสัดส่วนการถือหุ้น รวมถึงกลุ่มบุคคลที่มีอำนาจแต่งตั้งหรือปลดคณะกรรมการหรือฝ่ายบริหารของบริษัทหรืออำนาจในการครอบงำบริษัทไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม ให้รวมจำนวนการจ้างงาน จำนวนสินทรัพย์ถาวรหรือทุนจดทะเบียนของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมร่วมกับบริษัทอื่น

(2) หากวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมถือหุ้นในบริษัทอื่น หรือบริษัทอื่นถือหุ้นในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเกินกว่าร้อยละ 25 แต่ไม่ถึงร้อยละ 50 ของสิทธิออกเสียงหรือสัดส่วนการถือหุ้น ให้รวมจำนวนการจ้างงาน จำนวนสินทรัพย์ถาวรหรือทุนจดทะเบียนของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมกับบริษัทอื่นตามสัดส่วนการถือหุ้น

(3) หากวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมถือหุ้นในบริษัทอื่น หรือบริษัทอื่นถือหุ้นในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมไม่เกินร้อยละ 25 ถือว่าบริษัทที่มาขอรับสิทธิประโยชน์มีอิสระอย่างแท้จริง ไม่ต้องนำจำนวนการจ้างงาน จำนวนสินทรัพย์ถาวรหรือทุนจดทะเบียนของบริษัทอื่นมารวมคำนวณ

“เงินเดือนหรือค่าจ้างบุคลากร” หมายความว่า ค่าตอบแทนในรูปแบบโดยตรงที่เป็นรูปตัวเงินที่ให้แก่บุคลากรประจำหน่วยงานผู้รับทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี เป็นไปตามมาตรฐานเงินเดือนของหน่วยงานผู้รับทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี และระบุหมายเลขบัตรประจำตัวประชาชนของบุคลากรด้วย ทั้งนี้ จะต้องระบุจำนวนชั่วโมงการทำงานของบุคลากรที่เข้าร่วมในแต่ละโครงการให้เหมาะสมและสอดคล้องกับภาระงานที่นำเสนอ

“ที่ปรึกษาหรือผู้เชี่ยวชาญ” หมายความว่า ค่าตอบแทนที่เป็นรูปตัวเงินที่ให้แก่บุคลากรภายนอกหน่วยงานผู้รับทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี ที่ว่าจ้างมาเพื่อปฏิบัติงานในโครงการ พร้อมทั้งแนบเอกสารประกอบการพิจารณาที่สำคัญ

“ค่าเครื่องมือ เครื่องจักร หรืออุปกรณ์” หมายความว่า ค่าใช้งานเครื่องมือ เครื่องจักร อุปกรณ์ และทรัพย์สินอื่นๆ เพื่อการทดลอง ทดสอบ ที่เกี่ยวข้องกับโครงการวิจัยและพัฒนา เทคโนโลยี โดยคิดเป็นค่าใช้จ่ายที่อ้างอิงค่าเสื่อมราคาตามจำนวนชั่วโมงการทำงานในโครงการ และ ระบุรายการเครื่องมือ เครื่องจักร อุปกรณ์ให้สอดคล้องกับขั้นตอนการทำวิจัย

“ค่าปรับปรุง ซ่อมแซม หรือบำรุงรักษา” หมายความว่า ค่าใช้จ่ายเพื่อปรับปรุง ซ่อมแซม บำรุงรักษา ค่าสอบเทียบสำหรับเครื่องมือ อุปกรณ์ และค่าใช้จ่ายอันเนื่องมาจากงานด้านวิศวกรรม

“ค่าใช้บริการห้องปฏิบัติการทดสอบ” หมายความว่า ค่าใช้จ่ายเพื่อการวิเคราะห์ ทดสอบ ตัวอย่างหรือชิ้นงาน ซึ่งมีได้รวมอยู่ในค่าเครื่องมือ เครื่องจักร หรืออุปกรณ์ โดยให้แสดงรายการ ทดสอบ ค่าทดสอบต่อหน่วย และระบุหน่วยให้ชัดเจน

“ค่าวัสดุปฏิบัติการวิจัย” หมายความว่า ค่าสารเคมี วัสดุหรือสิ่งของใช้สิ้นเปลือง สิ่งมีชีวิต เพื่อใช้ในการวิจัย ซึ่งมีได้รวมอยู่ในค่าบริการห้องปฏิบัติการทดสอบ โดยให้ระบุปริมาณและหน่วยการ ใช้วัสดุปฏิบัติการให้ชัดเจนและสอดคล้องกับภาระงานที่นำเสนอ

“ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน” หมายความว่า ค่าใช้จ่ายในการสนับสนุนการดำเนินโครงการ และค่าใช้จ่ายเพื่อศึกษาความเป็นไปได้โครงการ

“ค่าใช้จ่ายทางตรงอื่นๆ ของโครงการ” หมายความว่า ค่าใช้จ่ายอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการวิจัย และพัฒนาเทคโนโลยี และไม่สามารถระบุลงในค่าใช้จ่ายได้ แต่เป็นต้นทุนทางตรงในการทำวิจัยและ พัฒนาเทคโนโลยี

มาตรา 5 ค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาที่มีคุณสมบัติขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี ได้แก่

- (1) เงินเดือนหรือค่าจ้างบุคลากร
- (2) ที่ปรึกษาหรือผู้เชี่ยวชาญ
- (3) ค่าเครื่องมือ เครื่องจักร หรืออุปกรณ์
- (4) ค่าปรับปรุง ซ่อมแซม หรือบำรุงรักษา
- (5) ค่าใช้บริการห้องปฏิบัติการทดสอบ
- (6) ค่าวัสดุปฏิบัติการวิจัย
- (7) ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน
- (8) ค่าใช้จ่ายทางตรงอื่นๆ ของโครงการ

มาตรา 6 ให้เครดิตภาษีเงินได้ตามส่วน 3 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับ ภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่พึงชำระ เป็นจำนวนร้อยละ 50 ของรายจ่ายที่ได้จ่ายไป เพื่อทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีและนวัตกรรมสำหรับ 43.5 ล้านบาทแรก และเป็นจำนวนร้อยละ 20 ของรายจ่ายที่ได้จ่ายไปเพื่อทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีและนวัตกรรมส่วนที่เหลือ

ให้เครดิตภาษีเงินได้ตามส่วน 3 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่พึงชำระ ที่มีสถานะเป็นวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตามมาตรา 4 เป็นจำนวนร้อยละ 60 ของรายจ่ายที่ได้จ่ายไปเพื่อทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีและนวัตกรรมสำหรับ 43.5 ล้านบาทแรก และเป็นจำนวนร้อยละ 20 ของรายจ่ายที่ได้จ่ายไปเพื่อทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีและนวัตกรรมส่วนที่เหลือ

เครดิตภาษีที่คำนวณได้ตามความในวรรคหนึ่งและวรรคสอง ให้นำมารวมคำนวณเป็นรายได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามเกณฑ์ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ เป็นกำไรสุทธิทั้งสิ้นเท่าใด ให้นำเครดิตภาษีที่คำนวณได้ดังกล่าวหักออกจากภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องเสีย

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่สามารถยื่นขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีได้ต้องจัดพิมพ์รายการบัญชีภายใต้หลักเกณฑ์ว่าบริษัทยังคงประกอบกิจการต่อไป และต้องไม่มีสิ่งบ่งชี้ว่าบริษัทตีพิมพ์รายการบัญชีเนื่องจากเพียงต้องการขอรับบรรเทาภาระภาษีเท่านั้น

มาตรา 7 ในปีภาษีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีรายจ่ายวิจัยและพัฒนาที่มีคุณสมบัติขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามมาตรา 5 และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวไม่สามารถใช้ประโยชน์เครดิตภาษีได้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลสามารถยกยอดเครดิตภาษีไปใช้ในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไปไม่เกิน 10 รอบระยะเวลาบัญชี

ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ไม่สามารถใช้ประโยชน์จากเครดิตภาษีได้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีสถานะเป็นวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตามมาตรา 4 สามารถเลือกขอคืนเครดิตภาษีในรูปของเงินสด

ภายในระยะเวลา 3 ปีนับแต่เปลี่ยนแปลงผู้ถือหุ้นเกินกว่าร้อยละ 50 ของจำนวนหุ้นสามัญหรือสิทธิออกเสียง บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้เปลี่ยนแปลงลักษณะหรือรูปแบบการดำเนินธุรกิจหรือภายหลังเปลี่ยนแปลงผู้ถือหุ้นเกินกว่าร้อยละ 50 ของจำนวนหุ้นสามัญหรือสิทธิออกเสียงแล้ว ธุรกิจเดิมไม่มีความสำคัญหรือมีขนาดเล็กลง บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่สามารถนำเครดิตภาษียกยอดไปใช้ในรอบระยะเวลาถัดไป และไม่สามารถขอคืนเครดิตภาษีในรูปของเงินสดได้

มาตรา 8 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ใช้สิทธิเครดิตภาษี เนื่องจากรายจ่ายที่ได้จ่ายไปเพื่อทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีและนวัตกรรมตามพระราชกฤษฎีกานี้ ต้องไม่นำรายจ่ายดังกล่าวไปใช้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน ไม่ว่าจะทั้งหมดหรือบางส่วน

มาตรา 9 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดได้รับเงินอุดหนุนโดยตรงที่มีลักษณะเป็นเงินช่วยเหลือของภาครัฐเพื่อส่งเสริมโครงการวิจัยและพัฒนา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องนำเงินอุดหนุนมาหักออกจากฐานเครดิตภาษี ในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน หรือรอบระยะเวลาบัญชี

ถัดไปที่บริษัทมีค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนาเกิดขึ้นจริง เมื่อเหลือเป็นจำนวนเท่าใดแล้ว บริษัทสามารถนำไปขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีต่อไป

มาตรา 10 กรมสรรพากรร่วมกับนักวิจัยภายนอกมีหน้าที่ประเมินผลมาตรการเครดิตภาษีตามพระราชกฤษฎีกาฉบับนี้ทุกๆ 4 ปี ในประเด็น มาตรการจูงใจทางภาษีสามารถสนับสนุนการเพิ่มขึ้นของระดับการวิจัยและพัฒนาได้ไหม และผลกระทบของมาตรการจูงใจทางภาษีมีอะไรบ้าง แล้วเผยแพร่ข้อมูล ระเบียบวิธี ผลลัพธ์และข้อสรุปแก่สาธารณชนต่อไป

ผู้รับสนองพระบรมราชโองการ

.....  
นายกรัฐมนตรี



**ประวัติผู้เขียน**

ชื่อ	นายเจิงชัย อรรถทิมากุล
วันเดือนปีเกิด	9 มกราคม พ.ศ. 2534
ตำแหน่ง	-
วุฒิการศึกษา	ปีการศึกษา 2555: นิติศาสตรบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ปีการศึกษา 2557: เนติบัณฑิต สำนักอบรมศึกษา กฎหมายแห่งเนติบัณฑิตสภา

