

มาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกม
(ฉบับสมบูรณ์)

นางสาวกฤษมา ปันสาม

เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
ปีการศึกษา 2565

หัวข้อเอกัตศึกษา มาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกม

โดย นางสาวกฤษมา ปันสาม

รหัสประจำตัว 648 01891 34

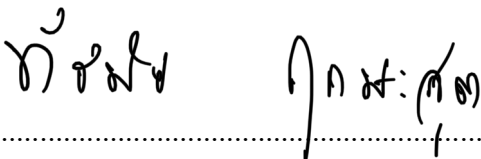
หลักสูตร ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

หมวดวิชา ภาษีอากร

อาจารย์ที่ปรึกษา ศาสตราจารย์ทัชมัย ฤกษ์สุต

ปีการศึกษา 2565

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

ลงชื่อ..........อาจารย์ที่ปรึกษา
(ศาสตราจารย์ทัชมัย ฤกษ์สุต)

บทคัดย่อ

ปัจจุบันอุตสาหกรรมเกมในประเทศไทยมีอัตราการขยายตัวอย่างต่อเนื่อง แต่พบว่าการขยายตัวของอุตสาหกรรมเกมเป็นการขยายตัวจากฝั่งผู้บริโภค ซึ่งรายได้ของผู้จัดจำหน่าย และนำเข้ามาจากการที่ผู้บริโภคซื้อสินค้าในเกม และดาวน์โหลดเกมผ่านแพลตฟอร์มที่พัฒนามาจากผู้ประกอบการต่างประเทศเป็นหลัก แสดงให้เห็นว่าเกมที่พัฒนาโดยคนไทยมีจำนวนน้อยมาก แม้ว่าประเทศไทยจะสนับสนุนการลงทุนในอุตสาหกรรมเกม โดยออกมาตรการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นระยะเวลาไม่เกิน 8 ปี ตามมาตรา 31 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2560

อย่างไรก็ตาม อุตสาหกรรมเกมในประเทศไทยยังไม่สามารถเติบโตได้เท่าที่ควร เนื่องจากผู้ผลิตเกมไทยยังขาดเงินทุนในการผลิตและพัฒนาเกม แสดงให้เห็นว่ามาตรการทางภาษีของภาครัฐที่ออกมาเพื่อส่งเสริมนั้นยังไม่เหมาะสมและเพียงพอที่จะส่งเสริมให้เกิดการลงทุน ด้วยเหตุนี้จึงต้องศึกษาถึงปัญหามาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกมของประเทศไทย และเปรียบเทียบกับมาตรการทางภาษีของสหราชอาณาจักร เพื่อพิจารณาถึงความเหมาะสมและนำมาปรับใช้กับมาตรการทางภาษีของประเทศไทย

จากการศึกษาเปรียบเทียบมาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกมของประเทศไทย และสหราชอาณาจักร พบว่ามาตรการทางภาษีของสหราชอาณาจักรย่อมส่งผลให้เกิดการลงทุนในอุตสาหกรรมเกมมากกว่า เพราะเป็นมาตรการที่ช่วยลดความเสี่ยงรวมถึงลดต้นทุนในการลงทุนเริ่มแรกที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนาเกมโดยตรง และภาระภาษีของผู้ลงทุนนั้นขึ้นอยู่กับการลงทุนตามความเป็นจริง กล่าวคือ หากผู้ลงทุนต้องการที่จะเสียภาษีน้อย ก็ต้องลงทุนในปริมาณที่มาก ซึ่งถือเป็นการส่งเสริมให้เกิดการลงทุนที่แท้จริง

ดังนั้น หากประเทศไทยต้องการส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกม เพื่อให้สามารถแข่งขันได้ในระดับสากล และเป็นส่วนหนึ่งในการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศนั้น ประเทศไทยควรมีการเปลี่ยนแปลงสิทธิและประโยชน์ทางภาษีให้เหมาะสมและมีประสิทธิภาพในการส่งเสริมให้เกิดการลงทุนทั้งจากภายในและภายนอกประเทศ โดยการนำมาตรการลดหย่อนภาษีวิดีโอเกมของสหราชอาณาจักรมาปรับใช้กับอุตสาหกรรมเกมของไทยต่อไป

กิตติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษานับนี้ สำเร็จลุล่วงได้โดยได้รับความเมตตาและความช่วยเหลืออย่างดีจาก ศาสตราจารย์ทชชมัย ฤกษ์สุต อาจารย์ที่ปรึกษาที่กรุณาสละเวลาให้ความรู้ คำแนะนำ รวมถึงเสนอแนวทางในการเขียนเอกัตศึกษา ตลอดจนพิจารณาแก้ไขข้อบกพร่องต่าง ๆ ซึ่งทำให้เอกัตศึกษา ออกมาในรูปแบบที่สมบูรณ์

ขอขอบพระคุณท่านคณาจารย์ทุกท่านในหลักสูตรศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมาย เศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ที่ให้ทั้งความรู้และแนวความคิดแก่ผู้จัดทำ เพื่อนำมาใช้ในการทำเอกัตศึกษานี้ และนำความรู้ไปใช้ในการดำเนินชีวิตต่อไป

ขอขอบพระคุณบุคคลในครอบครัว เพื่อน ๆ เจ้าหน้าที่ห้องภาคหลักสูตรศิลปศาสตรมหาบัณฑิต รวมถึงผู้ที่เกี่ยวข้องและให้ความช่วยเหลือทุกท่านที่เป็นกำลังใจ และเป็นแรงผลักดันให้สามารถจัดทำเอกัตศึกษานับนี้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี

ผู้จัดทำหวังเป็นอย่างยิ่งว่าเอกัตศึกษานับนี้จะก่อให้เกิดประโยชน์แก่ผู้สนใจได้บ้างและหากมีข้อบกพร่องประการใด ต้องขออภัยมา ณ ที่นี้ด้วย

กฤษมา ปันสาม

สารบัญ

| | หน้า |
|--|----------|
| บทคัดย่อ | ก |
| กิตติกรรมประกาศ | ข |
| สารบัญ | ค |
| สารบัญตาราง | จ |
| สารบัญรูปภาพ | ฉ |
| บทที่ 1 บทนำ | 1 |
| 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา | 1 |
| 1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย | 3 |
| 1.3 สมมติฐานของการวิจัย | 3 |
| 1.4 ขอบเขตของงานวิจัย | 3 |
| 1.5 วิธีการดำเนินการวิจัย | 4 |
| 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับการวิจัย | 4 |
| บทที่ 2 ประวัติความเป็นมา แนวคิดทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง และประเด็นปัญหาของมาตรการทาง | |
| ภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกมของประเทศไทย | 5 |
| 2.1 ประวัติความเป็นมาที่เกี่ยวข้องกับอุตสาหกรรมเกม | 5 |
| 2.2 ประเภทของอุตสาหกรรมเกม | 7 |
| 2.2.1 เกมโทรศัพท์มือถือ | 7 |
| 2.2.2 เกมคอมพิวเตอร์ | 7 |
| 2.2.3 เกมคอนโซล | 7 |
| 2.3 หลักการส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกม | 8 |
| 2.4 มาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกมของประเทศไทย | 9 |
| 2.4.1 เงื่อนไขในการพิจารณาให้การส่งเสริม | 10 |
| 2.4.2 เงินลงทุนขั้นต่ำของโครงการ..... | 11 |
| 2.4.3 ความหมายของเครื่องจักรและอุปกรณ์..... | 13 |
| 2.4.4 การคำนวณวงเงินยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล..... | 13 |
| 2.4.4.1 ค่าใช้จ่ายเงินเดือนบุคลากรไทยด้านเทคโนโลยีสารสนเทศที่เป็นการ | |
| จ้างงานเพิ่ม | 13 |
| 2.4.4.2 ค่าใช้จ่ายในการฝึกอบรม | 15 |
| 2.4.4.3 ค่าใช้จ่ายเพื่อให้ได้ใบรับรองระบบคุณภาพตามมาตรฐาน ISO 29110 | |
| หรือ CMMI ตั้งแต่ Level 2 หรือมาตรฐานสากลอื่นที่เทียบเท่า | 16 |
| 2.4.5 รายได้ที่สามารถขอใช้สิทธิและประโยชน์ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล | 17 |

| | |
|---|-----------|
| 2.5 ปัญหามาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกม | 18 |
| บทที่ 3 หลักการทั่วไป และมาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกมของ | |
| สหราชอาณาจักร | 21 |
| 3.1 มาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกมของสหราชอาณาจักร | 21 |
| 3.1.1 ภาพรวมและคำนิยามทั่วไปเกี่ยวกับมาตรการลดหย่อนภาษีวีดีโอเกม | 22 |
| 3.1.2 เงื่อนไขของมาตรการลดหย่อนภาษีวีดีโอเกม | 24 |
| 3.1.3 การคำนวณลดหย่อนภาษี | 26 |
| 3.1.4 การจ่ายเงินเครดิตภาษีสำหรับวีดีโอเกม | 34 |
| บทที่ 4 แนวทางในการนำมาตรการลดหย่อนภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกม | |
| ของสหราชอาณาจักรมาปรับใช้กับประเทศไทย | 35 |
| 4.1 เปรียบเทียบมาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกมของประเทศไทย | |
| และสหราชอาณาจักร | 35 |
| 4.2 การนำมาตรการภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกมของสหราชอาณาจักรมาปรับใช้ | |
| กับประเทศไทย | 41 |
| บทที่ 5 บทสรุป | 43 |
| 5.1 ความเป็นมาและประเด็นปัญหา | 43 |
| 5.2 การศึกษามาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกมของสหราชอาณาจักร | |
| และการนำมาปรับใช้กับประเทศไทย | 44 |
| บรรณานุกรม | 46 |

สารบัญตาราง

| ตารางที่ | | หน้า |
|----------|--|------|
| 1 | ตารางเปรียบเทียบการจ้างงานบุคลากรไทยด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ | 12 |
| 2 | ตารางการคำนวณวงเงินที่ขอใช้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลกิจการพัฒนาซอฟต์แวร์ แพลตฟอร์มเพื่อให้บริการดิจิทัล หรือดิจิทัลคอนเทนต์ | 14 |
| 3 | ตารางแสดงการคำนวณค่าใช้จ่ายที่มีสิทธิหักได้เพิ่มกรณีการพัฒนาเกมเสร็จสิ้นในช่วงเวลา บัญชีเดียว | 28 |
| 4 | ตารางแสดงการคำนวณค่าใช้จ่ายที่มีสิทธิหักได้เพิ่มกรณีการพัฒนาเกมต่อเนื่องหลายช่วง ระยะเวลา | 29 |
| 5 | ตารางแสดงการคำนวณผลขาดทุนที่ไม่ใช้สิทธิและเครดิตภาษีที่ขอคืนกรณีการพัฒนาเกม เสร็จสิ้นในช่วงเวลาบัญชีเดียว | 31 |
| 6 | ตารางแสดงการคำนวณผลขาดทุนที่ไม่ใช้สิทธิและเครดิตภาษีที่ขอคืนกรณีการพัฒนาเกม ต่อเนื่องหลายช่วงระยะเวลา | 33 |
| 7 | ตารางแสดงการเปรียบเทียบมาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกม ของประเทศไทย และสหราชอาณาจักร | 36 |
| 8 | ตารางสรุปเงื่อนไขของมาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกมของ ประเทศไทย และสหราชอาณาจักร | 36 |
| 9 | ตารางแสดงการเปรียบเทียบการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลกรณีเกิดผลขาดทุน | 38 |
| 10 | ตารางแสดงการเปรียบเทียบการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลกรณีเกิดกำไร | 39 |

สารบัญ

รูปภาพที่

หน้า

- 1 รูปภาพแสดงจำนวนเงินลดหย่อนภาษีชีวิตไอเกมตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 – 2563 22

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

อุตสาหกรรมเกมในประเทศไทยถือเป็นส่วนหนึ่งของอุตสาหกรรมดิจิทัลคอนเทนต์ที่มีอัตราการขยายตัวอย่างต่อเนื่อง ซึ่งอุตสาหกรรมดิจิทัลคอนเทนต์ของไทยแบ่งเป็น 5 ประเภท¹ ประกอบด้วย

- (1) อุตสาหกรรมแอนิเมชัน (Animation Industry)
- (2) อุตสาหกรรมเกม (Game Industry)
- (3) อุตสาหกรรมคาแรคเตอร์ (Character Industry)
- (4) อุตสาหกรรมสื่อการเรียนรู้อิเล็กทรอนิกส์ (E-Learning Industry)
- (5) อุตสาหกรรมกราฟิกดีไซน์ (Graphic design Industry)

ข้อมูลจาก Newzoo ระบุว่าในปีพ.ศ. 2564 อุตสาหกรรมเกมในประเทศไทยมีการเติบโตและมีมูลค่าตลาดถึง 3.7 หมื่นล้านบาท² (คิดเป็นอัตราการเติบโตที่เพิ่มขึ้นร้อยละ 10 เมื่อเปรียบเทียบกับมูลค่าตลาดของปี พ.ศ. 2563) จากการพัฒนาทางเทคโนโลยีอย่างก้าวกระโดด ประกอบกับสถานการณ์การแพร่ระบาดของไวรัสโคโรนา 2019 ทำให้ผู้คนที่ต้องกักตัวอยู่บ้าน หรือทำงานจากบ้าน ลงทุนกับการสร้างความบันเทิงแก่ตนเองและครอบครัว ซึ่งเกมเป็นหนึ่งในกิจกรรมที่เป็นที่ชื่นชอบของคนแทบทุกวัย และคาดว่าอุตสาหกรรมเกมจะยังสามารถเติบโตต่อเนื่องภายหลังจากสถานการณ์การแพร่ระบาดกลับเข้าสู่ภาวะปกติ เนื่องจากผู้บริโภคมีพฤติกรรมที่เปลี่ยนแปลงไปอย่างมาก และปัจจุบันเกมยังได้รับการยอมรับจากสังคมมากขึ้นว่าสามารถสร้างรายได้ และสร้างอาชีพได้จริง

ปัจจัยที่ส่งผลต่อการเติบโตของอุตสาหกรรมเกมเป็นอย่างมากคือ กีฬาอีสปอร์ต ที่ราชกิจจานุเบกษาประกาศให้เป็นประเภทกีฬาอาชีพตามกฎหมายไทยในประกาศคณะกรรมการกีฬาอาชีพ เรื่อง กำหนดชนิดหรือประเภทกีฬาที่เป็นกีฬาอาชีพ พ.ศ. 2561 ทำให้เป็นที่ยอมรับจากคนทั้งในประเทศและต่างประเทศ เป็นการสร้างความเปลี่ยนแปลงต่อทัศนคติเดิมที่มีต่อเกม

¹ ฝ่ายส่งเสริมอุตสาหกรรมดิจิทัล ส่วนส่งเสริมการตลาด, ปัจจัยการเติบโตของอุตสาหกรรมเกมในระดับประเทศและระดับโลก [ออนไลน์], 30 สิงหาคม 2565. แหล่งที่มา : <https://www.depa.or.th/th/article-view/growth-factor-gaming-industry>

² Komsan Tortermvasana, AIS hosts high school contest [ออนไลน์], 30 สิงหาคม 2565. แหล่งที่มา : <https://www.bangkokpost.com/tech/2315950/ais-hosts-high-school-contest>

โดยคาดว่ามียอดผู้ชมเติบโตจาก 335 ล้านคนในปี พ.ศ. 2560 มาเป็น 645 ล้านคนในปี พ.ศ. 2565³ (จากการประมาณการของ Statista) หรือคิดเป็นอัตราการเติบโตกว่าร้อยละ 90 ภายในระยะเวลาเพียงห้าปี ส่งผลให้เกิดอาชีพต่าง ๆ มากมาย เช่น นักกีฬาอาชีพ นักพากย์ หรือนักแคสต์เกมอาชีพ เป็นต้น และยังช่วยสร้างโอกาสให้ธุรกิจในอุตสาหกรรมอื่น ๆ เติบโตด้วยเช่นกัน เนื่องจากแบรนด์ต่าง ๆ เริ่มมองเห็นโอกาสในการโฆษณาแบรนด์ผ่านแคมเปญการแข่งขัน รวมถึงการเป็นผู้สนับสนุน นักกีฬาอีสปอร์ต และสตรีมเมอร์ด้วยเช่นกัน

จากการเติบโตของอุตสาหกรรมเกมในปัจจุบัน ส่งผลให้มหาวิทยาลัยหลายแห่งเริ่มมีการเปิดหลักสูตรการเรียนการสอนเกี่ยวกับการพัฒนาเกมขึ้นมา⁴ เช่น คณะศิลปศาสตรบัณฑิต สาขาวิชาการออกแบบเชิงโต้ตอบ และการพัฒนาเกม มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต คณะเทคโนโลยีสารสนเทศ สาขาวิชาคอมพิวเตอร์เกมมัลติมีเดีย หลักสูตรเทคโนโลยีบัณฑิต มหาวิทยาลัยรังสิต และคณะเทคโนโลยีสารสนเทศและนวัตกรรม สาขาวิชาเกมและสื่อเชิงโต้ตอบ มหาวิทยาลัยกรุงเทพ เป็นต้น เช่นเดียวกับอีกหลายประเทศชั้นนำอย่างสหรัฐอเมริกา อังกฤษ หรือจีน ก็เปิดหลักสูตรการเรียนการสอนสำหรับการพัฒนาเกมโดยเฉพาะเช่นกัน

อย่างไรก็ตามพบว่า การขยายตัวของอุตสาหกรรมเกมเป็นการขยายตัวจากฝั่งผู้บริโภค ซึ่งรายได้ของผู้จัดจำหน่าย และนำเข้า ในปี พ.ศ. 2563 มีมูลค่ากว่า 3.3 หมื่นล้านบาท⁵ มาจากการที่ผู้บริโภคซื้อสินค้าในเกม และดาวน์โหลดเกมผ่านแพลตฟอร์มที่พัฒนามาจากผู้ประกอบการต่างประเทศเป็นหลัก ส่วนเกมสัญชาติไทยเมื่อเปรียบเทียบกับตลาดเกมทั้งหมดในประเทศนั้นมีส่วนแบ่งเพียงร้อยละ 1 เท่านั้น⁶ แสดงให้เห็นว่าเกมที่พัฒนาโดยคนไทยมีจำนวนน้อยมากเมื่อเทียบกับเกมในตลาดอื่น แม้ว่าปัจจุบันประเทศไทยจะมีมาตรการทางภาษีที่ส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกม คือ มาตรการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล รวมถึงมาตรการอื่นที่ส่งเสริมอุตสาหกรรมเกมโดยจัดโครงการสร้างความรู้แก่บุคลากรในอุตสาหกรรมเกมผ่านหลักสูตรการเรียนรู้ออนไลน์ เพื่อให้ผู้เรียนนำความรู้ที่ได้ไปต่อยอดปรับใช้ในการทำงาน และพัฒนาเป็นอาชีพ แต่ก็ยังไม่เพียงพอที่จะทำให้อุตสาหกรรมเกมในประเทศเติบโตได้เท่าที่ควร เนื่องจากผู้ผลิตเกมไทยยังขาดเงินทุนใน

³ ดนัย อรุณกิตติชัย, Thematic Fund: อุตสาหกรรมเกมกับการเลเวลอัพในปี 2022 [ออนไลน์], 29 สิงหาคม 2565. แหล่งที่มา: bangkokbiznews.com/blogs/columnist/980630

⁴ Sam Ponsan, 8 มหาวิทยาลัยในเมืองไทยที่เปิดหลักสูตรสอนพัฒนาเกม [ออนไลน์], 29 สิงหาคม 2565. แหล่งที่มา: <https://www.mangozero.com/8-universities-that-have-game-design-courses/>

⁵ สินีนาฏ เสริมชีพ คณะเศรษฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, บทบาทการค้าดิจิทัล ขับเคลื่อนการเติบโตของเศรษฐกิจไทย [ออนไลน์], 29 สิงหาคม 2565. แหล่งที่มา: <https://www.thansettakij.com/blogs/columnist/527023>

⁶ พัชรา พงษ์ณี, จับทิศทางอุตสาหกรรมเกมไทย จุดพลังคนทำเกมให้เติบโต [ออนไลน์], 29 สิงหาคม 2565. แหล่งที่มา: https://www.creativethailand.org/view/article-read?article_id=33489&lang=th

การผลิตและพัฒนาเกม แสดงให้เห็นว่ามาตรการทางภาษีของภาครัฐที่ออกมาเพื่อส่งเสริมนั้นยังไม่เหมาะสมและเพียงพอที่จะส่งเสริมให้เกิดการลงทุนทั้งจากภายในและภายนอกประเทศ ทำให้อุตสาหกรรมเกมของไทยยังไม่สามารถแข่งขันได้ในระดับสากล

1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

- (1) เพื่อศึกษาถึงมาตรการทางภาษีที่เกี่ยวข้องกับการส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกมของประเทศไทย
- (2) เพื่อศึกษาถึงปัญหาและข้อบกพร่องของมาตรการทางภาษีที่เกี่ยวข้องกับการส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกมของประเทศไทย
- (3) เพื่อศึกษามาตรการทางภาษีที่เกี่ยวข้องกับการส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกมของต่างประเทศ
- (4) เพื่อศึกษาและวิเคราะห์มาตรการทางภาษีของต่างประเทศที่เกี่ยวข้องกับการส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกม เพื่อพิจารณาถึงความเหมาะสมในการนำมาปรับใช้กับประเทศไทย

1.3 สมมติฐานของการวิจัย

มาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกมของประเทศไทย ยังไม่มีความเหมาะสมและประสิทธิภาพเพียงพอในการส่งเสริมให้เกิดการลงทุน เพื่อพัฒนาอุตสาหกรรมเกมให้เทียบเคียงได้ในระดับสากล

1.4 ขอบเขตของงานวิจัย

เอกัตศึกษาฉบับนี้ เป็นการศึกษาถึงมาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกมที่มีอยู่ในปัจจุบันของประเทศไทย เปรียบเทียบกับมาตรการทางภาษีที่ส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกมของต่างประเทศ รวมทั้งศึกษาถึงแนวทางปฏิบัติในการนำมาตรการทางภาษีของต่างประเทศมาปรับใช้ เพื่อเป็นแนวทางในการนำมาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกมนั้นมาปรับใช้ให้เหมาะสมกับประเทศไทย

1.5 วิธีการดำเนินการวิจัย

การดำเนินการวิจัยด้วยวิธีการศึกษาค้นคว้าเชิงเอกสาร (Documentary Research) โดยการศึกษาค้นคว้า รวบรวม วิเคราะห์ข้อมูล จากหนังสือ บทความ ตำรา วิทยานิพนธ์ เอกสารศึกษา เอกสารสิ่งพิมพ์ และข้อมูลในรูปแบบต่าง ๆ ที่มีบุคคลอื่นได้บันทึกหรือตีพิมพ์เผยแพร่ไว้เกี่ยวกับมาตรการทางภาษีและมาตรการส่งเสริมการลงทุนอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับอุตสาหกรรมเกมทั้งในประเทศและต่างประเทศ

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการวิจัย

- (1) เพื่อให้ทราบถึงมาตรการทางภาษีที่เกี่ยวข้องกับการส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกมของประเทศไทย
- (2) เพื่อให้ทราบถึงปัญหาและข้อบกพร่องของมาตรการทางภาษีที่เกี่ยวข้องกับการส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกมของประเทศไทย
- (3) เพื่อให้ทราบมาตรการทางภาษีที่เกี่ยวข้องกับการส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกมของต่างประเทศ
- (4) เพื่อวิเคราะห์มาตรการทางภาษีของต่างประเทศที่เกี่ยวข้องกับการส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกม เพื่อพิจารณาถึงความเหมาะสมในการนำมาปรับใช้กับประเทศไทย

บทที่ 2

ประวัติความเป็นมา แนวคิดทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง และประเด็นปัญหาของมาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกมของประเทศไทย

ในบทนี้เป็นการศึกษาถึงความเป็นมาและประเภทของอุตสาหกรรมเกม รวมถึงมาตรการทางภาษีที่เกี่ยวข้องกับการส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกมของประเทศไทย เพื่อให้เข้าใจถึงรูปแบบของมาตรการทางภาษีที่มีการนำมาใช้ และประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้น ส่งผลให้สามารถออกแบบแนวทางและนโยบายภาษีที่เหมาะสมกับการส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกม และก่อให้เกิดประโยชน์แก่การพัฒนาอุตสาหกรรมต่อไป

2.1 ประวัติความเป็นมาที่เกี่ยวข้องกับอุตสาหกรรมเกม

อุตสาหกรรมเกมในประเทศไทยเป็นอุตสาหกรรมที่เกี่ยวข้องกับเรื่องการผลิต จัดจำหน่าย และการพัฒนา ซึ่งมูลค่าอุตสาหกรรมเกมในช่วง 20 ปีก่อน จากสำนักส่งเสริมอุตสาหกรรมซอฟต์แวร์แห่งชาติพบว่าในปี พ.ศ. 2549 ตลาดเกมของไทยมีมูลค่ารวมราว 5,682 ล้านบาท⁷ ซึ่งแพลตฟอร์มที่มีมูลค่าสูงสุดคือ เกมออนไลน์ มีมูลค่าประมาณ 2,370 ล้านบาท คิดเป็นร้อยละ 42⁸ เรียกได้ว่ามีการขยายตัวมากที่สุดในตลาด และได้มีการคาดการณ์ว่าเกมออนไลน์จะกลายเป็นแพลตฟอร์มสำคัญที่มีแนวโน้มเติบโตขึ้นมากในอนาคต แต่อย่างไรก็ตาม อุตสาหกรรมเกมในไทยส่วนใหญ่ยังเป็นการนำเข้ามาจากต่างประเทศเป็นหลัก เนื่องด้วยเกมออนไลน์ส่วนใหญ่ ผู้ผลิตเป็นบริษัทจากต่างประเทศ แม้ว่าจะมีแนวโน้มผู้บริโภคเกมที่มีมากขึ้น ประกอบกับเทคโนโลยีที่พัฒนาอย่างต่อเนื่อง อุตสาหกรรมเกมในไทยก็ยังคงขาดการส่งเสริม ทั้งในส่วนของเงินทุนและการพัฒนากำลังคน

กระทรวงเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสารซึ่งเป็นหน่วยงานหลักของรัฐบาลจึงเข้ามากำกับดูแล โดยมีการกำหนดนโยบายจัดเรตติ้งเกม แต่เป็นเพียงแนวทางยกระดับแบบเบื้องต้นเท่านั้น และในส่วนของภาคเอกชน ได้เริ่มมีการวางแนวทางเพื่อการตอบรับทิศทางที่อาจจะเกิดขึ้นในอนาคต เช่น การก่อตั้งอุตสาหกรรมซอฟต์แวร์เกมของประเทศไทยที่ริเริ่มโดยกลุ่มผู้ประกอบการอุตสาหกรรมเกมขนาดเล็ก เป็นต้น

ในเวลาต่อมา อุตสาหกรรมเกมในประเทศไทยได้มีการขยายตัว และมีแนวโน้มในการพัฒนาในเชิงนโยบายมากขึ้น ซึ่งอุตสาหกรรมเกมถือเป็นส่วนหนึ่งของอุตสาหกรรมด้านเนื้อหา (Content

⁷ สำนักงานส่งเสริมอุตสาหกรรมซอฟต์แวร์แห่งชาติ (องค์การมหาชน), รายงานการศึกษาอุตสาหกรรมแอนิเมชันและเกมของไทย. (2549) [ออนไลน์], 30 ตุลาคม 2565. แหล่งที่มา: https://www.kdcgroups.com/images/knowledge-bank/2006_whitepaper1.pdf

⁸ เรื่องเดียวกัน

Industry) เป็นภาคส่วนที่ถูกเตรียมพัฒนาผ่านนโยบายเศรษฐกิจสร้างสรรค์ (Creative Economy) ของประเทศ ซึ่งเน้นในเรื่องของการสร้างสรรค์ผ่านมุมมองเชิงวัฒนธรรม โดยอุตสาหกรรมเกมยังไปเกี่ยวข้องกับทุนทางวัฒนธรรม (Cultural Capital) ซึ่งเป็นทุนที่เกี่ยวข้องกับคุณค่าความรู้ ภูมิปัญญา สร้างสรรค์ออกมาเป็นชิ้นงาน ผ่านการเข้ามามีส่วนร่วมของแรงงานสร้างสรรค์ (Creative Labour) ในแง่ของการผลิต ความหมายของเศรษฐกิจสร้างสรรค์ได้มีกำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาจัดตั้ง สำนักงานส่งเสริมเศรษฐกิจสร้างสรรค์ (องค์การมหาชน) พ.ศ. 2561 ว่าเป็นการพัฒนาระบบเศรษฐกิจ โดยใช้ความคิดสร้างสรรค์บนฐานองค์ความรู้ ทรัพย์สินทางปัญญา และการศึกษาวิจัย ซึ่งเชื่อมโยงกับ วัฒนธรรม พื้นฐานทางประวัติศาสตร์ การสั่งสมความรู้ของสังคม และเทคโนโลยีนวัตกรรม เพื่อใช้ในการพัฒนาธุรกิจและการผลิตสินค้าและบริการในรูปแบบใหม่ซึ่งสร้างมูลค่าเพิ่มทางเศรษฐกิจหรือคุณค่าทางสังคม ทั้งนี้ ก็เพื่อเป็นกลไกในการยกระดับเศรษฐกิจไทยผ่านความคิดสร้างสรรค์ โดยมี นวัตกรรม เทคโนโลยี มาช่วยในการผลิต ซึ่งรวมถึงอุตสาหกรรมเนื้อหาบันเทิง ในส่วนของ อุตสาหกรรมเกมด้วย

นอกจากนี้หลายองค์กรของภาครัฐมีบทบาท หน้าที่ในการร่วมพัฒนา กำหนดนโยบาย ยุทธศาสตร์ที่แตกต่างกันไป ภายใต้แนวทางอุตสาหกรรมสร้างสรรค์ ก่อให้เกิดการสร้างงานที่มี คุณภาพ และสร้างมูลค่าขีดความสามารถในการแข่งขันทั้งในและต่างประเทศ โดยหลายภาคส่วนได้ จัดให้อุตสาหกรรมเกมอยู่ในประเภทของอุตสาหกรรมเนื้อหาบันเทิง ไม่ว่าจะเป็นกระทรวงพาณิชย์ กระทรวงวัฒนธรรม กระทรวงดิจิทัลเพื่อเศรษฐกิจและสังคม สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการ เศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ สำนักงานส่งเสริมเศรษฐกิจดิจิทัล เป็นต้น

สำนักงานส่งเสริมเศรษฐกิจดิจิทัลเผยข้อมูลสำคัญอีกประการว่าอีสปอร์ตเป็นส่วนหนึ่งที่ทำให้ให้อุตสาหกรรมเกมในประเทศไทยมีอัตราการขยายตัว ซึ่งพระราชบัญญัติการกีฬาแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2558 ที่ได้มีมติเห็นชอบเมื่อวันที่ 27 กรกฎาคม พ.ศ. 2560 ในการจัดตั้งสมาคมกีฬาอีสปอร์ต แห่งประเทศไทย (Thailand Esports Federation หรือ TESF) ส่งผลให้อีสปอร์ตได้รับการรับรอง เป็นชนิดกีฬาที่สามารถจดทะเบียนจัดตั้งสมาคมกีฬาได้อย่างเป็นทางการภายใต้กระทรวงการ ท่องเที่ยวและกีฬา ทำให้อีสปอร์ต ถือเป็นส่วนหนึ่งของอุตสาหกรรมเกมด้วย เนื่องจากอีสปอร์ตมี อิทธิพลต่ออุตสาหกรรมเกมในหลายด้าน ไม่ว่าจะเป็นธุรกิจซอฟต์แวร์ในการพัฒนาเกมคอมพิวเตอร์ หรือเกมโทรศัพท์เพื่อใช้ในการแข่งขัน ธุรกิจอุปกรณ์เครื่องคอมพิวเตอร์ อุปกรณ์โทรศัพท์ ธุรกิจสื่อ สามารถสร้างรายได้จากการโฆษณา การถ่ายทอดสดออนไลน์ธุรกิจการศึกษา และธุรกิจสโมสร นักกีฬา

อย่างไรก็ตามอุตสาหกรรมเกมยังมีอุปสรรคในหลายด้าน ทั้งจากปัจจัยภายนอกประเทศและ ภายในประเทศเอง ซึ่งภาครัฐและเอกชนต้องร่วมมือกันหาทางแก้ปัญหาและส่งเสริมให้เกิดการพัฒนา ต่อไปในระยะยาว เพื่อให้เป็นอุตสาหกรรมที่สามารถพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศได้

2.2 ประเภทของอุตสาหกรรมเกม

อุตสาหกรรมเกม ประกอบด้วย 3 ส่วนหลัก⁹ ได้แก่ เกมโทรศัพท์มือถือ (Mobile) เกมคอมพิวเตอร์ (PC) และเกมคอนโซล (Console) โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

2.2.1 เกมโทรศัพท์มือถือ เป็นเกมที่ได้รับคามนิยมเป็นอย่างมากในปัจจุบัน และมีผู้เล่นมากกว่าเกมออนไลน์บนเครื่องคอมพิวเตอร์ เนื่องจากโทรศัพท์มือถือเป็นอุปกรณ์พกพาที่สามารถพกไปเล่นได้ทุกที่ รวมถึงโทรศัพท์มือถือในปัจจุบันมีประสิทธิภาพที่ดีขึ้นสามารถประมวลผลกราฟิกต่าง ๆ ได้ไม่ต่างกับเครื่องเกม

2.2.2 เกมคอมพิวเตอร์ เป็นเกมที่เล่นบนเครื่องคอมพิวเตอร์ (Personal Computer)¹⁰ โดยการติดตั้งซอฟต์แวร์ของเกมลงบนเครื่องเล่น ที่มีการพัฒนามาจากรูปแบบการเล่นและกราฟิกที่เรียบง่ายก่อนจะพัฒนาให้มีรูปแบบการเล่นที่ซับซ้อนอย่างเช่นปัจจุบัน และมีการวางจำหน่ายเกมในรูปแบบซีดี ดีวีดี ก่อนจะมีการเปิดให้ดาวน์โหลดผ่านทางอินเทอร์เน็ต ซึ่งสามารถดาวน์โหลดได้หลากหลายช่องทาง ทั้งผ่านเว็บไซต์ของตัวเกม หรือผ่านแพลตฟอร์มของผู้ให้บริการ

2.2.3 เกมคอนโซล เริ่มมีบทบาทในประเทศไทยช่วงแรกเมื่อประมาณปี พ.ศ. 2528 ซึ่งในขณะนั้นเกมที่นิยมเป็นอย่างมากคือ เครื่องแฟมมิกอม (Famicom) ผลิตโดยบริษัท Nintendo Entertainment system ซึ่งมียอดขายทั่วโลกมากกว่า 60 ล้านเครื่อง¹¹ โดยเกมที่เป็นที่นิยมในขณะนั้นคือ เกม Super Mario Bros ซึ่งมียอดขายทั่วโลกมากกว่า 40 ล้านตลับ¹² และเกม Contra ของบริษัท Konami หลังจากความสำเร็จของเครื่องแฟมมิกอม ทำให้บริษัท Nintendo Entertainment System พัฒนาเครื่องเล่นเกมคอนโซลรุ่นต่าง ๆ ออกมาอีกหลายรุ่น ส่วนบริษัทอื่น ๆ ก็ได้มีการผลิตเกมคอนโซลเช่นกัน

⁹ สำนักงานส่งเสริมเศรษฐกิจดิจิทัล, "ดีป้า" รวบรวมหรือปัญหาอุปสรรคเกมไทย เพื่อยกระดับอุตสาหกรรมซอฟต์แวร์เกมและอีสปอร์ต [ออนไลน์], 30 ตุลาคม 2565. แหล่งที่มา : https://www.depa.or.th/th/article-view/20210128_03

¹⁰ บทความเกม, 5 เกม PC น่าเล่นในไทย [ออนไลน์], 30 ตุลาคม 2565. แหล่งที่มา : <https://www.gamemonday.com/articles/205150>

¹¹ สำนักงานส่งเสริมอุตสาหกรรมซอฟต์แวร์แห่งชาติ (องค์การมหาชน), รายงานการศึกษาอุตสาหกรรมแอนิเมชันและเกมของไทย. (2549) [ออนไลน์], 30 ตุลาคม 2565. แหล่งที่มา: https://www.kdcgroups.com/images/knowledge-bank/2006_whitepaper1.pdf

¹² เรื่องเดียวกัน

เกมคอนโซลในปัจจุบันมีความโดดเด่น คือ สามารถเล่นได้ทั้งเกมคอนโซลที่ต่อกับโทรทัศน์ และเป็นเกมแบบพกพาที่สามารถนำไปเล่นที่ไหนก็ได้ ทำให้ตลาดของเกมคอนโซลกลับมาแย่งส่วนแบ่งทางการตลาดอีกครั้ง

ในปี พ.ศ. 2563 อุตสาหกรรมเกมในประเทศไทยนั้นมีการเติบโตและมีมูลค่ามากถึง 2.7 หมื่นล้านบาท¹³ ซึ่งสามารถแบ่งอัตราการเติบโตออกเป็น 3 ประเภทหลัก¹⁴ คือ

- (1) เกมโทรศัพท์มือถือ มีอัตราการเติบโตร้อยละ 71
- (2) เกมคอมพิวเตอร์ มีอัตราการเติบโต ร้อยละ 22 และ
- (3) เกมคอนโซล มีอัตราการเติบโตร้อยละ 7

2.3 หลักการส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกม

การส่งเสริมการลงทุนเป็นการให้สิทธิและประโยชน์ทั้งที่เกี่ยวกับภาษีอากร และที่ไม่เกี่ยวกับภาษีอากรในประเภทของกิจการที่กำหนด เพื่อกระตุ้นให้เกิดการลงทุนทางเศรษฐกิจ และเป็นมาตรการหนึ่งในการดึงดูดนักลงทุนจากต่างประเทศให้ลงทุนในประเทศไทย¹⁵ ซึ่งแนวคิดในการส่งเสริมการลงทุนที่เกี่ยวข้องกับอุตสาหกรรมเกมสามารถแบ่งได้เป็น 2 ประเด็น คือ

(1) การขาดแคลนประสบการณ์การพัฒนาเกมในระดับสากล¹⁶ แม้ว่าแรงงานไทยจะมีความสามารถในการพัฒนาเกม แต่เนื่องด้วยข้อจำกัดในโอกาสที่จะได้ทำงานกับค่ายเกมระดับนานาชาติ ทำให้ขาดประสบการณ์ที่จะนำมาใช้ในการพัฒนาเกม

(2) การขาดแคลนเงินทุน¹⁷ เนื่องจากการผลิตเกมจะต้องอาศัยเทคโนโลยีขั้นสูง ซึ่งต้องใช้เงินจำนวนมากในการลงทุน จึงมีความคิดในการแก้ไขปัญหานี้โดยการหาเงินทุนจากต่างประเทศ ซึ่งอาจเป็นการลงทุนในรูปแบบของสินทรัพย์ หรือการเข้ามาก่อตั้งและดำเนินกิจการในประเทศไทยเอง

¹³ สำนักงานส่งเสริมเศรษฐกิจดิจิทัล, "ดีป้า" ร่วมหารือปัญหาอุปสรรคเกมไทย เพื่อยกระดับอุตสาหกรรมซอฟต์แวร์เกมและอีสปอร์ต [ออนไลน์], 30 ตุลาคม 2565. แหล่งที่มา: https://www.depa.or.th/th/article-view/20210128_03

¹⁴ เรื่องเดียวกัน

¹⁵ วีระ วิมลนิธิ, มาตรการทางนโยบายเกี่ยวกับการส่งเสริมการลงทุน, รายการประชุมทางวิชาการเกษตรศาสตร์และชีววิทยา ครั้งที่ 12, 2516, หน้า 2-3

¹⁶ สำนักงานส่งเสริมอุตสาหกรรมซอฟต์แวร์แห่งชาติ (องค์การมหาชน), รายงานการศึกษาการพัฒนาอุตสาหกรรมสร้างสรรค์ สาขาซอฟต์แวร์ (เกมและแอนิเมชัน) ปี 2564 [ออนไลน์], 30 ตุลาคม 2565. แหล่งที่มา: https://article.tcdc.or.th/uploads/media/2022/6/22/media_8-CEA-Game-and-Animation-Final-Report.pdf

¹⁷ เรื่องเดียวกัน

ดังนั้น การส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกมจะก่อให้เกิดประโยชน์กับประเทศไทยในหลายด้าน ไม่ว่าจะเป็นการช่วยส่งเสริมและพัฒนาบุคลากรในอุตสาหกรรมเกมไทย โดยเฉพาะนักพัฒนาเกมให้มีศักยภาพและมาตรฐานเทียบเคียงกับผู้ประกอบการระดับโลก รวมถึงทำให้เกิดความเปลี่ยนแปลงต่อภาพรวมเศรษฐกิจของประเทศ และช่วยขับเคลื่อนให้เกิดอาชีพใหม่ในสังคม อีกทั้งก่อให้เกิดรายได้หมุนเวียนในอุตสาหกรรมที่เกี่ยวข้อง เช่น วงการอสังหาริมทรัพย์ ที่จะใช้เกมเป็นสนามทดลองในการวางแผนและออกแบบการใช้งานของสถานที่ต่าง ๆ ก่อนลงมือสร้างจริง เป็นต้น¹⁸

2.4 มาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกมของประเทศไทย

ตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ ส.4/2564 ได้มีการกำหนดให้อุตสาหกรรมเกมจัดอยู่ในประเภทกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ประเภท 5.10¹⁹ คือ กิจการพัฒนาซอฟต์แวร์ แพลตฟอร์มเพื่อให้บริการดิจิทัล หรือดิจิทัลคอนเทนต์

“ดิจิทัลคอนเทนต์”²⁰ หมายถึง ภาพเคลื่อนไหวที่ถูกสร้างโดยคอมพิวเตอร์ (Computer Generated) ได้แก่ เกม แอนิเมชัน เทคโนโลยี Augmented Reality (AR) และ Virtual Reality (VR)

กิจการพัฒนาซอฟต์แวร์ แพลตฟอร์มเพื่อให้บริการดิจิทัล หรือดิจิทัลคอนเทนต์จะได้รับสิทธิและประโยชน์ทางภาษีอากรในกลุ่ม A2²¹ คือ ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 31 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2560 กล่าวคือ ผู้ได้รับการส่งเสริมจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิจากกิจการตามสัดส่วนของเงินลงทุนโดยไม่รวมค่าที่ดินและทุนหมุนเวียน โดยมีกำหนดระยะเวลาไม่เกิน 8 ปีนับแต่วันที่เริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการนั้นตามมาตรา 31 รวมถึงรายได้จากการจำหน่ายผลพลอยได้ และรายได้จากการจำหน่ายสินค้าสำเร็จรูปตามที่คณะกรรมการพิจารณาเห็นสมควร

¹⁸ พัชรา พัทธนี, เรื่องเล่น ๆ แต่เศรษฐกิจมหศาลในจักรวาลเกม [ออนไลน์], 8 มกราคม 25. แหล่งที่มา: https://www.creativethailand.org/view/article-read?article_id=33234

¹⁹ สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, การปรับปรุงการส่งเสริมการลงทุนอุตสาหกรรมดิจิทัล, ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ ส.4/2564, หน้า 1

²⁰ สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, การขอรับการส่งเสริมในกิจการพัฒนาซอฟต์แวร์ แพลตฟอร์มเพื่อให้บริการดิจิทัลหรือดิจิทัลคอนเทนต์ ตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ที่ ส. 4/2564, คำชี้แจงสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, หน้า 1

²¹ สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, กลุ่มอุตสาหกรรมและประเภทกิจการที่ให้การส่งเสริม, คู่มือขอรับการส่งเสริมการลงทุน 2565 (มิถุนายน 2565), หน้า 108.

ในกรณีที่ประกอบกิจการขาดทุนในระหว่างเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 31 วรรคหนึ่งหรือวรรคสอง แล้วแต่กรณี คณะกรรมการอาจอนุญาตให้ผู้ได้รับการส่งเสริมนำผลขาดทุนประจำปีที่เกิดขึ้นในระหว่างเวลานั้นไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายหลังระยะเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลมีกำหนดเวลาไม่เกินห้าปีนับแต่วันพ้นกำหนดเวลานั้น โดยจะเลือกหักจากกำไรสุทธิของปีใดปีหนึ่งหรือหลายปีก็ได้

รายละเอียดและเงื่อนไขการส่งเสริมการลงทุนในกิจการพัฒนาซอฟต์แวร์ แพลตฟอร์มเพื่อให้บริการดิจิทัล หรือดิจิทัลคอนเทนต์ มีดังต่อไปนี้

2.4.1 เงื่อนไขในการพิจารณาให้การส่งเสริม

สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนจะพิจารณาเงื่อนไขของกิจการที่มีสิทธิได้รับการส่งเสริม จากกระบวนการการพัฒนาซอฟต์แวร์ แพลตฟอร์มเพื่อให้บริการดิจิทัล หรือดิจิทัลคอนเทนต์ในประเทศไทย ดังต่อไปนี้

(1) ในกรณีที่โครงการเป็นการพัฒนาซอฟต์แวร์ แพลตฟอร์มเพื่อให้บริการดิจิทัล หรือดิจิทัลคอนเทนต์ขึ้นมาใหม่ทั้งหมดในประเทศไทย จะอยู่ในข่ายพิจารณาให้การส่งเสริม

(2) กรณีที่โครงการนำผลิตภัณฑ์ที่พัฒนามาแล้วก่อนที่จะยื่นคำขอรับการส่งเสริมจะต้องมีการพัฒนาหรือปรับปรุงเพิ่มเติมในประเทศไทย โดยการพัฒนาหรือปรับปรุงเพิ่มเติมจะต้องไม่อยู่ในรายการตามบัญชีแนบท้าย²²ของคำชี้แจงสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน เรื่อง การขอรับการส่งเสริมในกิจการพัฒนาซอฟต์แวร์ แพลตฟอร์มเพื่อให้บริการดิจิทัลหรือดิจิทัลคอนเทนต์ ตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ที่ ส. 4/2564 ทั้งนี้ ให้ผู้ขอรับการส่งเสริมแสดงข้อมูล

²² บัญชีแนบท้าย

ขอบเขตเงื่อนไขของการให้การส่งเสริมในกิจการพัฒนาซอฟต์แวร์ แพลตฟอร์มเพื่อให้บริการดิจิทัลหรือดิจิทัลคอนเทนต์

กำหนดให้การส่งเสริมกิจการพัฒนาซอฟต์แวร์ แพลตฟอร์มเพื่อให้บริการดิจิทัล หรือดิจิทัลคอนเทนต์ไม่รวมถึงการดำเนินการเพียงเฉพาะรายการหนึ่งหรือหลายรายการ ดังต่อไปนี้

- การทำเว็บไซต์
- การรับจ้างวิเคราะห์ข้อมูลที่ไม่มีการพัฒนาอัลกอริทึม เครื่องมือ หรือ Engine ที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล
- การจำหน่ายสินค้าหรือบริการ การขนส่ง และการปล่อยสินค้าผ่านแพลตฟอร์ม
- การแปลงหรือเพิ่มภาษาต่าง ๆ เพื่อรองรับการใช้งานซอฟต์แวร์หรือแพลตฟอร์ม
- การพัฒนาหรือปรับปรุง User Interface ของซอฟต์แวร์หรือแพลตฟอร์ม
- การทำ Computer Graphic หรือ Visual Effect สำหรับภาพยนตร์ ละคร โฆษณา สารคดี
- การตัดต่อวิดีโอ
- การทำตัดต่อเสียง (Sound Effect)

เปรียบเทียบระหว่างผลิตภัณฑ์ที่พัฒนา ก่อนยื่นคำขอรับการส่งเสริมและส่วนที่จะพัฒนาหรือปรับปรุงเพิ่มเติมภายหลังจากการยื่นคำขอรับการส่งเสริม โดยจะต้องแสดงรายละเอียดต่อไปนี้เป็นอย่างน้อย

- ชื่อผลิตภัณฑ์
- รูปแบบการทำงานของซอฟต์แวร์ หรือแพลตฟอร์มเพื่อให้บริการดิจิทัล
- โครงสร้างของซอฟต์แวร์ แพลตฟอร์มเพื่อให้บริการดิจิทัล หรือดิจิทัลคอนเทนต์
- เครื่องมือและภาษาคอมพิวเตอร์ที่ใช้ในการพัฒนา

2.4.2 เงินลงทุนขั้นต่ำของโครงการ

คำนวณจากค่าใช้จ่ายเงินเดือนบุคลากรไทยด้านเทคโนโลยีสารสนเทศที่เป็นการจ้างงานเพิ่ม ภายหลังจากยื่นขอรับการส่งเสริม ไม่น้อยกว่า 1,500,000 บาทต่อปี²³ โดยมีรายละเอียดและวิธีการคำนวณ ดังนี้

(1) บุคลากรไทยด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ ได้แก่ บุคลากรที่มีตำแหน่งและหน้าที่ในการพัฒนาซอฟต์แวร์ แพลตฟอร์มเพื่อให้บริการดิจิทัล หรือดิจิทัลคอนเทนต์ เช่น Developer, Programmer, System Analyst, Tester, Software Engineer, Front End/Back End Developer, Tester, Project Manager รวมถึงบุคลากรที่มีทักษะด้านการพัฒนางานศิลปะด้วยดิจิทัล (Digital Artist) เช่น Animator, 2D Artist, 3D Modeler, Game Artist, Game Designer, Visual Artist, Computer Graphic เป็นต้น

ทั้งนี้ จะพิจารณาคุณสมบัติของบุคลากรไทยด้านเทคโนโลยีสารสนเทศจากหลักฐานที่แสดงถึงทักษะด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ เช่น ใบแสดงผลการศึกษา (Transcript) ประกาศนียบัตร (Certificate) หรือใบผ่านงานที่ได้รับการรับรองจากนิติบุคคลที่เคยจ้างงานบุคลากรดังกล่าว

(2) ค่าใช้จ่ายเงินเดือนบุคลากรไทยด้านเทคโนโลยีสารสนเทศที่นับเป็นเงินลงทุนของโครงการจะพิจารณาจากค่าใช้จ่ายเงินเดือนตามมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร²⁴ โดยจะพิจารณาจากเงินได้ตามที่ปรากฏใน ภ.ง.ด.1 หรือ ภ.ง.ด.1ก และคำนวณตามรอบปีบัญชีที่ระบุในงบการเงินของนิติบุคคล

²³ สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, การขอรับการส่งเสริมในกิจการพัฒนาซอฟต์แวร์ แพลตฟอร์มเพื่อให้บริการดิจิทัลหรือดิจิทัลคอนเทนต์ ตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ที่ ส. 4/2564, คำชี้แจงสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, หน้า 2

²⁴ ประมวลรัษฎากร

มาตรา 40 เงินได้พึงประเมินนั้น คือเงินได้ประเภทต่อไปนี้ รวมตลอดถึงเงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ดังกล่าว ไม่ว่าในทอดใด

(1) เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานไม่ว่าจะเป็นเงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่นายจ้างจ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน

(3) ต้องเป็นบุคลากรประจำ ที่มีรายชื่อปรากฏตาม ภ.ง.ด.1 หรือ ภ.ง.ด.1ก กรณีมีการจ้างบุคลากรเดิมที่เคยทำงานในนิติบุคคลมาก่อน บุคลากรคนดังกล่าวจะต้องไม่ได้รับการจ้างงานในนิติบุคคลนั้น อย่างน้อย 1 ปี นับตั้งแต่วันที่เลิกจ้างจนถึงวันที่ยื่นขอรับการส่งเสริม จึงจะนับเป็นการจ้างงานเพิ่มภายหลังยื่นขอรับการส่งเสริม

(4) การจ้างงานเพิ่มภายหลังยื่นขอรับการส่งเสริม หมายถึง จำนวนการจ้างงานเฉพาะบุคลากรไทยด้านเทคโนโลยีสารสนเทศที่เพิ่มขึ้นเมื่อเทียบกับจำนวนการจ้างงานบุคลากรไทยด้านเทคโนโลยีสารสนเทศที่มีอยู่เดิมของนิติบุคคลก่อนการยื่นคำขอรับการส่งเสริม โดยไม่นับรวมถึงการจ้างงานที่เพิ่มขึ้นเพื่อทดแทนบุคลากรเดิมที่พ้นสภาพการเป็นบุคลากรของนิติบุคคลนั้น ตัวอย่างดังตารางต่อไปนี้

ตารางที่ 1 : ตารางเปรียบเทียบการจ้างงานบุคลากรไทยด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ²⁵

| ก่อนยื่นขอรับการส่งเสริมมีการ จ้างงานเดิม 5 คน | หลังยื่นการขอรับการส่งเสริม | | | | | | | |
|--|-----------------------------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|
| | ปีที่ 1 | ปีที่ 2 | ปีที่ 3 | ปีที่ 4 | ปีที่ 5 | ปีที่ 6 | ปีที่ 7 | ปีที่ 8 |
| บุคลากรเดิมก่อนยื่นขอรับการ ส่งเสริม (คน) | 5 | 5 | 5 | 4 | 4 | 4 | 4 | 3 |
| บุคลากรที่จ้างเพิ่มหลังยื่น ขอรับการส่งเสริม (คน) | - | 1 | 2 | 3 | 5 | 3 | 1 | 2 |
| บุคลากรรวม | 5 | 6 | 7 | 7 | 9 | 7 | 5 | 5 |
| การคำนวณการจ้างงานเพิ่ม ภายหลังยื่นขอรับการส่งเสริม (คน) | - | 1 | 2 | 2 | 4 | 2 | - | - |

จากตารางเปรียบเทียบการจ้างงานบุคลากรไทยด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ จะเห็นว่าในปีที่ 4 จะคำนวณการจ้างงานภายหลังการยื่นขอรับการส่งเสริมได้ 2 คน ถึงแม้ว่ามีการจ้างงานเพิ่มขึ้น 3 คน เนื่องจากบุคลากรเดิมที่จ้างงานก่อนยื่นขอรับการส่งเสริมลาออกไป 1 คน ทำให้การนับการจ้างงานเพิ่มภายหลังยื่นขอรับการส่งเสริมเพียง 2 คน

²⁵ สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, การขอรับการส่งเสริมในกิจการพัฒนาซอฟต์แวร์ แพลตฟอร์มเพื่อให้บริการดิจิทัลหรือดิจิทัลคอนเทนต์ ตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ที่ ส. 4/2564, คำชี้แจงสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, หน้า 3

2.4.3 ความหมายของเครื่องจักรและอุปกรณ์

“เครื่องจักรและอุปกรณ์”²⁶ หมายถึง ฮาร์ดแวร์ หรือซอฟต์แวร์ที่ใช้ในการพัฒนาซอฟต์แวร์ แพลตฟอร์มเพื่อให้บริการดิจิทัล หรือดิจิทัลคอนเทนต์โดยตรง โดยโครงการที่ขอรับการส่งเสริมการลงทุนต้องมีเครื่องจักรและอุปกรณ์ที่ใช้ในกระบวนการพัฒนาที่เหมาะสมและสอดคล้องกับลักษณะของโครงการที่ได้รับการส่งเสริม

2.4.4 การคำนวณวงเงินยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

วงเงินสำหรับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลในแต่ละปี จะกำหนดจากค่าใช้จ่ายของเงินเดือนบุคลากรไทยด้านเทคโนโลยีสารสนเทศเฉพาะส่วนที่เป็นการจ้างงานเพิ่มตามโครงการที่ได้รับการส่งเสริม ค่าใช้จ่ายในการฝึกอบรมบุคลากรไทยในด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ และค่าใช้จ่ายเพื่อให้ได้ไว้รับรองระบบคุณภาพตามมาตรฐานที่กำหนด โดยเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงในปีนั้น ๆ หากผู้ได้รับการส่งเสริมใช้สิทธิและประโยชน์ไม่เต็มตามวงเงินที่มีสิทธิจะไม่สามารถยกไปใช้ในปีถัดไปได้ โดยมีรายละเอียด ดังนี้

2.4.4.1 ค่าใช้จ่ายเงินเดือนบุคลากรไทยด้านเทคโนโลยีสารสนเทศที่เป็นการจ้างงานเพิ่ม

วงเงินยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลจะคำนวณจากค่าใช้จ่ายเงินเดือนของบุคลากรไทยด้านเทคโนโลยีสารสนเทศที่มีการจ้างงานเพิ่มขึ้นเมื่อเปรียบเทียบกับการจ้างงานบุคลากรไทยด้านเทคโนโลยีสารสนเทศก่อนวันยื่นคำขอรับการส่งเสริม โดยคำนวณเป็นวงเงินยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลร้อยละ 100 ของค่าใช้จ่ายดังกล่าว²⁷ ดังตัวอย่างตารางการคำนวณวงเงินที่ขอใช้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ทั้งนี้ในขั้นตอนการยื่นขอใช้สิทธิและประโยชน์ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องจัดทำข้อมูลรายชื่อบุคลากรพร้อมค่าใช้จ่ายในการจ้างงานรายบุคคล โดยแยกระหว่างการจ้างงานในส่วนเดิมและส่วนที่เพิ่มขึ้นให้ชัดเจน

²⁶ สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, การขอรับการส่งเสริมในกิจการพัฒนาซอฟต์แวร์ แพลตฟอร์มเพื่อให้บริการดิจิทัลหรือดิจิทัลคอนเทนต์ ตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ที่ ส. 4/2564, คำชี้แจงสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, หน้า 3

²⁷ สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, การขอรับการส่งเสริมในกิจการพัฒนาซอฟต์แวร์ แพลตฟอร์มเพื่อให้บริการดิจิทัลหรือดิจิทัลคอนเทนต์ ตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ที่ ส. 4/2564, คำชี้แจงสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, หน้า 3

ตารางที่ 2 : ตารางการคำนวณวงเงินที่ขอใช้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลกิจการพัฒนาซอฟต์แวร์ แพลตฟอร์มเพื่อให้บริการดิจิทัล หรือดิจิทัลคอนเทนต์²⁸

| | | ก่อนยื่นขอรับการส่งเสริม | | ปีที่ 1 | | ปีที่ 2 | | ปีที่ 3 | |
|---|------|--------------------------|-----------------|---|-----------------|--|-----------------|---|-----------------|
| | | จำนวน (คน) | เงินเดือน (ลบ.) | จำนวน (คน) | เงินเดือน (ลบ.) | จำนวน (คน) | เงินเดือน (ลบ.) | จำนวน (คน) | เงินเดือน (ลบ.) |
| การจ้างงาน | เดิม | 10 | 1.00 | 10 | 1.00 | 10 | 1.00 | 9 | 0.9 |
| | ใหม่ | - | - | 1 | 0.10 | 15 | 1.50 | 15 | 1.50 |
| | รวม | 10 | 1.00 | 11 | 1.10 | 25 | 2.50 | 24 | 2.40 |
| จำนวนคนที่เพิ่มขึ้นเมื่อเทียบกับก่อนยื่นขอรับการส่งเสริม (คน) | | | | 1 | | 15 | | 14 | |
| เงินเดือนของบุคลากรที่เพิ่มขึ้น (ลบ.) | | | | 0.1 | | 1.50 | | 1.40 | |
| อนุญาตให้ใช้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล | | | | - | | ✓ | | - | |
| วงเงินที่ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล (ลบ.) | | | | - | | 1.50 | | - | |
| หมายเหตุ | | | | ไม่สามารถขอใช้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้เนื่องจากการจ้างงานเพิ่มไม่ถึง 1.5 ล้านบาท/ปี | | 1.50 ล้านบาท จากเงินเดือนบุคลากรที่จ้างเพิ่ม 15 คน เมื่อเทียบกับก่อนยื่นขอรับการส่งเสริม | | ไม่สามารถขอใช้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้เนื่องจากการจ้างงานเพิ่มไม่ถึง 1.5 ล้านบาท/ปี | |

หมายเหตุ :

1. กำหนดให้การจ้างงาน คือ การจ้างงานเฉพาะบุคลากรไทยด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ
2. สมมติฐาน คือ ค่าจ้างบุคลากรปีละ 0.10 ล้านบาทต่อคน และไม่มีการปรับเพิ่มเงินเดือน
3. ลบ. คือ ล้านบาท

²⁸ สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, การขอรับการส่งเสริมในกิจการพัฒนาซอฟต์แวร์ แพลตฟอร์มเพื่อให้บริการดิจิทัลหรือดิจิทัลคอนเทนต์ ตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ที่ ส. 4/2564, คำชี้แจงสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, หน้า 4

2.4.4.2 ค่าใช้จ่ายในการฝึกอบรม

ค่าใช้จ่ายในการฝึกอบรมจะคำนวณเป็นวงเงินยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลร้อยละ 200 ของค่าใช้จ่ายดังกล่าว²⁹ โดยมีรายละเอียดและเงื่อนไข ดังนี้

(1) การฝึกอบรมที่จะให้นำค่าใช้จ่ายมาคำนวณเป็นวงเงินยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลจะต้องเป็นการฝึกอบรมด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ การพัฒนาซอฟต์แวร์ แพลตฟอร์มเพื่อให้บริการดิจิทัลหรือดิจิทัลคอนเทนต์ โดยมีเงื่อนไขและลักษณะของการฝึกอบรม ดังนี้

(1.1) ต้องเป็นการฝึกอบรมบุคลากรไทยของนิติบุคคลที่มีชื่อปรากฏตาม ภ.ง.ด.1 และ ภ.ง.ด.1ก โดยสามารถฝึกอบรมบุคลากรที่มีการจ้างงานก่อนหน้ายื่นคำขอรับการส่งเสริมหรือเป็นบุคลากรที่เป็นการจ้างงานใหม่ นับตั้งแต่วันที่ยื่นคำขอรับการส่งเสริมก็ได้

(1.2) ต้องเป็นการฝึกอบรมโดยหน่วยงานหรือสถาบันภายนอก (External Training) หรือการเรียนออนไลน์ในหลักสูตรด้านการพัฒนาเทคโนโลยีสารสนเทศหรือการพัฒนาและออกแบบดิจิทัลคอนเทนต์ โดยเมื่อฝึกอบรมเสร็จแล้วจะต้องได้รับประกาศนียบัตร (Certification) ที่แสดงหลักสูตรการฝึกอบรม พร้อมใบเสร็จแสดงค่าใช้จ่ายการฝึกอบรม

(1.3) ในกรณีการพัฒนาทรัพยากรมนุษย์ภายใต้โครงการความร่วมมือกับสถาบันการศึกษาตามรูปแบบที่กำหนด³⁰ เช่น โครงการ Work-integrated Learning (WiL) สหกิจศึกษาและทวิภาคีหรือมีความร่วมมือเพื่อพัฒนาบุคลากรไทยในด้านเทคโนโลยีสารสนเทศตามที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน จะต้องมีหลักฐานหรือข้อตกลงร่วมกันระหว่างบริษัทและสถาบันการศึกษา เช่น MOU หรือสัญญาเป็นต้น ที่มีการลงนามระหว่างคู่สัญญาสองฝ่าย โดยหลักฐานดังกล่าวจะต้องระบุหลักสูตรการฝึกอบรมระยะเวลาในการฝึกอบรม จำนวนผู้เข้ารับการฝึกอบรม และแผนการดำเนินงานโครงการ

(2) กำหนดให้ค่าใช้จ่ายในการฝึกอบรมดังต่อไปนี้ นับเป็นค่าใช้จ่ายที่สามารถขอใช้สิทธิและประโยชน์ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลได้

(2.1) ค่าหลักสูตร ค่าสื่อการเรียนการสอน ค่าเดินทางในการฝึกอบรม และค่าสอบเพื่อให้ได้ใบรับรอง กรณีการฝึกอบรมกับหน่วยงานหรือสถาบันภายนอก หรือฝึกอบรมผ่านระบบออนไลน์

(2.2) กรณีการพัฒนาทรัพยากรมนุษย์ภายใต้โครงการความร่วมมือกับสถาบันการศึกษา ค่าใช้จ่ายในการจัดอบรม โดยให้นับรวมถึงค่าสื่อการเรียนการสอน ค่าเดินทาง ค่าจ้างวิทยากร ค่าจ้างที่ปรึกษาในการจัดอบรม และค่าสอบเพื่อให้ได้ใบรับรอง ทั้งนี้ ไม่นับรวมถึงค่าเบี้ยเลี้ยง ค่าที่พัก และค่าอาหารของบุคลากรในการฝึกอบรม

²⁹ สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, การขอรับการส่งเสริมในกิจการพัฒนาซอฟต์แวร์ แพลตฟอร์มเพื่อให้บริการดิจิทัลหรือดิจิทัลคอนเทนต์ ตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ที่ ส. 4/2564, คำชี้แจงสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, หน้า 5

³⁰ เรื่องเดียวกัน

(3) ต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นหลังยื่นขอรับการส่งเสริมและเกิดขึ้นในรอบปีบัญชีเดียวกับรอบปีบัญชีที่ขอใช้สิทธิและประโยชน์ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

(4) ต้องไม่ใช่ว่าใช้จ่ายที่นำไปขอรับสิทธิและประโยชน์กับหน่วยราชการอื่น

(5) การขอใช้สิทธิและประโยชน์ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล จะต้องแสดงหลักฐาน ดังต่อไปนี้

(5.1) ประกาศนียบัตร (Certificate) ที่ระบุชื่อบุคลากรที่ผ่านการฝึกอบรม

(5.2) ใบเสร็จแสดงค่าใช้จ่ายในการฝึกอบรม

2.4.4.3 ค่าใช้จ่ายเพื่อให้ได้ใบรับรองระบบคุณภาพตามมาตรฐาน ISO 29110³¹ หรือ CMMI³² ตั้งแต่ Level 2 หรือมาตรฐานสากลอื่นที่เทียบเท่า

ค่าใช้จ่ายเพื่อให้ได้ใบรับรองระบบคุณภาพตามมาตรฐาน ISO 29110 หรือ CMMI ตั้งแต่ Level 2 หรือมาตรฐานสากลอื่นที่เทียบเท่าจะคำนวณเป็นวงเงินยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลร้อยละ 100 ของค่าใช้จ่ายดังกล่าว³³ โดยมีรายละเอียดและเงื่อนไข ดังนี้

(1) กำหนดให้ค่าใช้จ่ายดังต่อไปนี้ สามารถนำมาขอใช้สิทธิและประโยชน์ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลได้

(1.1) ค่าฝึกอบรมและค่าสอบการรับรอง เพื่อเตรียมความพร้อมในการขอใบรับรองมาตรฐาน (Training and Certification)

(1.2) ค่าที่ปรึกษา เพื่อให้จัดเตรียมเอกสารและเตรียมความพร้อมในการขอใบรับรองมาตรฐาน (Consultation) ได้แก่

- ค่าที่ปรึกษาในการประเมินความพร้อม/ ศักยภาพนิติบุคคล (Process Health Check/ Gap Analysis)

³¹ มาตรฐาน ISO 29110 คือ มาตรฐานวิศวกรรมซอฟต์แวร์ สำหรับองค์กรขนาดเล็ก (Software Engineering-Life cycle Profiles for Very Small Enterprises (VSE)) เป็นมาตรฐานสากลทางด้านวิศวกรรมซอฟต์แวร์ และเป็นมาตรฐานฉบับแรกๆ ที่มุ่งเน้นให้ผู้พัฒนาซอฟต์แวร์ขนาดเล็ก นำไปใช้เพื่อยกระดับคุณภาพผลิตภัณฑ์ด้านซอฟต์แวร์และการบริการให้เป็นที่ยอมรับในระดับสากลและมีวงจรในการพัฒนาปรับปรุงอย่างต่อเนื่อง

³² มาตรฐาน Capability Maturity Model Integration : CMMI คือ มาตรฐานในการปรับปรุงคุณภาพซอฟต์แวร์ให้มีประสิทธิภาพ เป็นที่รู้จัก และยอมรับของสากล หากองค์กรใดได้รับ CMMI (แล้วแต่ level) ถือว่าองค์กรนั้นมี product และกระบวนการพัฒนา product ที่มีประสิทธิภาพ เป็นที่นำเชื่อถือของลูกค้า และเป็นตัวการันตีชิ้นงานที่ออกไป

³³ สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, การขอรับการส่งเสริมในกิจการพัฒนาซอฟต์แวร์ แพลตฟอร์มเพื่อให้บริการดิจิทัลหรือดิจิทัลคอนเทนต์ ตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ที่ ส. 4/2564, คำชี้แจงสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, หน้า 6

- ค่าที่ปรึกษาในการจัดทำ/ เตรียมเอกสารกระบวนการและการประยุกต์ใช้ (Process Definition and Implementation)

- ค่าที่ปรึกษาในการประเมิน/ ค่าตรวจประเมิน เพื่อตรวจสอบกระบวนการทำงานและความพร้อมของทีมก่อนการประเมินขอการรับรอง (Readiness Review/ Go/No-go Appraisal)

(1.3) ค่าใช้จ่ายในการขอใบรับรองมาตรฐานจากหน่วยงานที่ออกใบรับรองมาตรฐาน (Certifying) เช่น ค่าตรวจประเมิน (Benchmark/ Formal Appraisal) และค่าธรรมเนียมการขอการรับรอง (Appraisal Fee) เป็นต้น

(2) ต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นหลังยื่นขอรับการส่งเสริมและเกิดขึ้นในรอบปีบัญชีเดียวกับรอบปีบัญชีที่ขอใช้สิทธิและประโยชน์ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

(3) ต้องไม่เป็นค่าใช้จ่ายที่นำไปขอรับสิทธิและประโยชน์กับหน่วยราชการอื่น

(4) การขอใช้สิทธิและประโยชน์ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล จะต้องแสดงหลักฐานที่เกี่ยวข้อง เช่น

(4.1) ใบเสร็จแสดงค่าใช้จ่ายในการดำเนินการเพื่อให้ได้ใบรับรองระบบคุณภาพตามมาตรฐาน ISO 29110 หรือ CMMI ตั้งแต่ Level 2 หรือมาตรฐานสากลอื่นที่เทียบเท่า

(4.2) ใบรับรองมาตรฐาน เอกสาร หรือหลักฐานแสดงการรับรองมาตรฐานที่ยังไม่หมดอายุ

2.4.5 รายได้ที่สามารถขอใช้สิทธิและประโยชน์ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

ต้องเป็นรายได้ที่เกิดจากการจำหน่าย หรือการให้บริการอันเป็นผลงานที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการพัฒนาซอฟต์แวร์ แพลตฟอร์มเพื่อให้บริการดิจิทัล หรือดิจิทัลคอนเทนต์ ที่ได้รับการส่งเสริม โดยมีรูปแบบของรายได้ ดังนี้

(1) รายได้ที่เกิดจากการพัฒนา ตลอดจนการติดตั้ง การทดสอบ การปรับปรุง และการบำรุงรักษาซอฟต์แวร์ แพลตฟอร์มเพื่อให้บริการดิจิทัล หรือดิจิทัลคอนเทนต์ ที่พัฒนาในโครงการ

(2) รายได้จากการจำหน่ายซอฟต์แวร์ แพลตฟอร์มเพื่อให้บริการดิจิทัล หรือดิจิทัลคอนเทนต์ ที่พัฒนาในโครงการ

(3) รายได้จากค่าลิขสิทธิ์ (License Fee) เพื่อใช้ซอฟต์แวร์ที่พัฒนาในโครงการ

(4) รายได้จากค่าสมาชิก (Subscription Fee) เพื่อใช้บริการซอฟต์แวร์ หรือแพลตฟอร์มเพื่อให้บริการดิจิทัล ที่พัฒนาในโครงการ

(5) รายได้จากการขาย Feature/Function เพิ่มเติมในแอปพลิเคชัน (In-App Purchase) ที่พัฒนาในโครงการ

(6) รายได้จากค่าโฆษณาที่ปรากฏอยู่ในซอฟต์แวร์ แพลตฟอร์ม หรือดิจิทัลคอนเทนต์ที่พัฒนาในโครงการ

(7) กรณีที่เป็นโครงการที่พัฒนาเพิ่มเติมจากซอฟต์แวร์ แพลตฟอร์มเพื่อให้บริการดิจิทัลหรือดิจิทัลคอนเทนต์ที่มีอยู่เดิม วันที่เริ่มมีรายได้ครั้งแรกของโครงการ คือ วันที่โครงการได้จำหน่ายหรือให้บริการซอฟต์แวร์ แพลตฟอร์มเพื่อให้บริการดิจิทัล หรือดิจิทัลคอนเทนต์ที่มีการพัฒนาเพิ่มเติมตามที่ระบุไว้ในโครงการแล้ว

ทั้งนี้ รายได้ที่สามารถขอใช้สิทธิและประโยชน์ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ไม่รวมถึงรายได้ที่อยู่ในรูปแบบของค่านายหน้าหรือตัวกลาง (Commission) ค่าใช้จ่ายและค่าบริการอื่น ๆ ที่ไม่เกี่ยวข้องกับซอฟต์แวร์หรือแพลตฟอร์มตามโครงการที่ให้การส่งเสริมโดยตรง เช่น ค่าที่ปรึกษา ค่าจัดหาฮาร์ดแวร์ รายได้จากการจำหน่ายสินค้าและบริการ ทั้งค่าส่งและค่าปลีก ค่าขนส่ง และค่าจำหน่ายข้อมูลหรือรายงานวิเคราะห์ข้อมูลที่ไม่ได้มีการพัฒนาซอฟต์แวร์ในโครงการ หรือรายได้อื่นที่สำนักงานพิจารณาแล้วเห็นว่า มีลักษณะไม่เข้าข่ายรายได้ข้างต้น โดยจะพิจารณาจากลักษณะรูปแบบของรายได้หรือเจตนาเป็นหลัก

2.5 ปัญหามาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกม

ในปัจจุบันอุตสาหกรรมเกมไทยยังคงพบปัญหาและอุปสรรคที่ทำให้อุตสาหกรรมไม่สามารถสร้างความได้เปรียบทางด้านการแข่งขัน เนื่องจากผู้ผลิตเกมไทยขาดเงินทุนในการผลิตและพัฒนาเกม โดยปัจจุบันประเทศมีมาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกม แต่อาจจะยังไม่มีประสิทธิภาพเพียงพอที่จะส่งเสริมให้เกิดการลงทุนได้ ซึ่งประเด็นปัญหาที่พบมีดังนี้

(1) มาตรการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล (Tax holiday) ไม่ได้ส่งเสริมให้เกิดการลงทุนในอุตสาหกรรมเกม

มาตรการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นมาตรการจูงใจทางภาษีที่ที่นิยมใช้ในประเทศที่กำลังพัฒนา โดยจะเป็นการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้กับผู้ประกอบการในช่วงระยะเวลาเริ่มต้นของการดำเนินกิจการ และเมื่อพ้นระยะเวลาของการได้รับ Tax holiday แล้ว บริษัทมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามปกติ

แต่อย่างไรก็ตาม มีงานวิจัยของ Muthitacharoen (2018) แสดงให้เห็นว่าการเลือกประเทศในการลงทุนของบริษัท High Technology เช่น คอมพิวเตอร์ อิเล็กทรอนิกส์ และบริการพัฒนา

ซอฟต์แวร์ เป็นต้น ไม่ได้ให้ความสำคัญกับสิทธิและประโยชน์ทางภาษีมากนักเมื่อเทียบกับบริษัท Low Technology โดยให้ความสำคัญเพียงร้อยละ 24³⁴ เพราะต้องใช้เทคโนโลยีเครื่องมือที่ทันสมัย และมีการลงทุนสูง การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลจึงไม่ได้ดึงดูดกิจการประเภทดังกล่าว ดังนั้นหากต้องการดึงดูดกิจการระยะยาวที่เป็น High Technology จึงควรเลือกใช้มาตรการรูปแบบทางภาษีอื่นให้ตรงกับประเภทกิจการ

จะเห็นได้ว่าการผลิตเกมนั้นต้องอาศัยเทคโนโลยีขั้นสูง ส่งผลให้เกมมีต้นทุนที่สูงตามไปด้วย จึงต้องใช้เงินจำนวนมากในการลงทุน ดังนั้น สิทธิและประโยชน์ทางภาษีที่นักลงทุนในอุตสาหกรรมเกมจะให้ความสนใจ คือ การลดค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนการผลิตเกม เพื่อลดความเสี่ยงในการลงทุนเริ่มแรก ซึ่งมาตรการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นระยะเวลา 8 ปี ในกิจการพัฒนาซอฟต์แวร์แพลตฟอร์มเพื่อให้บริการดิจิทัล หรือดิจิทัลคอนเทนต์ของประเทศไทย หากแบ่งตามรากฐานของรูปแบบกิจการตาม IMF จัดเป็นมาตรการที่มีรากฐานมาจากกำไร (Profit-based tax incentive) จะมีประสิทธิภาพน้อยในการส่งเสริมให้เกิดการลงทุนเมื่อเปรียบเทียบกับมาตรการทางภาษีที่มีรากฐานมาจากทุน (Cost-based tax incentive) ซึ่งจะเกี่ยวข้องกับการลดค่าใช้จ่ายของต้นทุนเนื่องจากไม่สามารถทำกำไรได้หรือมีกำไรน้อย³⁵

(2) ปัญหาเรื่องการกำหนดวงเงินสำหรับการใช้สิทธิและประโยชน์ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

การกำหนดวงเงินสำหรับการใช้สิทธิและประโยชน์ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับอุตสาหกรรมเกมนั้น กำหนดจากรายจ่ายที่เกิดขึ้นจริง ดังนี้

(2.1) ค่าใช้จ่ายเงินเดือนบุคลากรไทยด้านเทคโนโลยีสารสนเทศที่เป็นการจ้างงานเพิ่มไม่น้อยกว่า 1,500,000 บาทต่อปี โดยคิดจากการจ้างงานบุคลากรไทยด้านเทคโนโลยีสารสนเทศที่เพิ่มขึ้นเมื่อเปรียบเทียบกับการจ้างงานบุคลากรไทยด้านเทคโนโลยีสารสนเทศก่อนวันยื่นคำขอรับการส่งเสริม โดยคำนวณเป็นวงเงินยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลร้อยละ 100 ของค่าใช้จ่ายดังกล่าว

(2.2) ค่าใช้จ่ายในการฝึกอบรมเพื่อพัฒนาทักษะของบุคลากรไทยในหลักสูตรที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนาเทคโนโลยีสารสนเทศ และค่าใช้จ่ายในการพัฒนาทรัพยากรมนุษย์ภายใต้โครงการความ

³⁴ Athiphat Muthitacharoen, *Assessing Tax Incentives for Investment: Case Study of Thailand* [Online], 15 November 2022. Available from: https://www.pier.or.th/wp-content/uploads/2016/03/workshop2016_paper3_Athiphat.pdf

³⁵ International Monetary Fund Washington, D.C., *Options for low-income countries' effective and efficient use of Tax incentive for investment*, p.20.

ร่วมมือกับสถาบันการศึกษาตามรูปแบบที่กำหนด โดยคำนวณเป็นวงเงินยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ร้อยละ 200 ของค่าใช้จ่ายดังกล่าว

(2.3) ค่าใช้จ่ายเพื่อให้ได้ใบรับรองระบบคุณภาพตามมาตรฐาน ISO 29110 หรือ CMMI ตั้งแต่ LEVEL 2 หรือมาตรฐานสากลอื่นที่เทียบเท่า โดยคำนวณเป็นวงเงินยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ร้อยละ 100 ของค่าใช้จ่ายดังกล่าว

จากเงื่อนไขข้างต้น จะเห็นได้ว่าวงเงินสำหรับการใช้สิทธิและประโยชน์ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลกำหนดจากค่าใช้จ่ายเงินเดือนบุคลากรไทยด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ หากปีใดไม่ได้มีการจ้างงานเพิ่มถึง 1,500,000 บาท เมื่อเทียบกับการจ้างงานก่อนวันยื่นขอรับการส่งเสริม กิจการจะไม่สามารถขอใช้สิทธิและประโยชน์ในการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล หรือหากปีใดไม่มีค่าใช้จ่ายในการฝึกอบรมรวมถึงค่าใช้จ่ายเพื่อให้ได้ใบรับรองระบบคุณภาพตามมาตรฐาน ISO 29110 หรือ CMMI กิจการก็จะมีวงเงินเพิ่มเติมสำหรับการใช้สิทธิและประโยชน์ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

แม้ว่าในอุตสาหกรรมเกมต้นทุนส่วนใหญ่จะเกิดจากค่าจ้างบุคลากรทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ แต่ไม่มีความจำเป็นที่กิจการจะต้องมีการจ้างงานเพิ่มในทุก ๆ ปี เพื่อให้ได้รับสิทธิยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล เนื่องจากการจ้างแรงงานเพิ่มของแต่ละกิจการนั้นขึ้นอยู่กับปัจจัยหลายอย่าง ไม่ใช่เพียงแค่เรื่องการใช้สิทธิและประโยชน์ทางภาษีเท่านั้น แสดงให้เห็นว่านอกจากมาตรการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่ได้ส่งเสริมให้เกิดการลงทุนในอุตสาหกรรมเกมตามข้อ (1) แล้วนั้น การกำหนดวงเงินตามเงื่อนไขที่กล่าวมานั้นยังทำให้มาตรการนี้มีประสิทธิภาพในการส่งเสริมให้เกิดการลงทุนน้อยลงไปอีกด้วย

บทที่ 3

หลักการทั่วไป และมาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกมของสหราชอาณาจักร

อุตสาหกรรมเกมในสหราชอาณาจักรถือว่าใหญ่เป็นอันดับ 6 ของโลก³⁶ และเป็นหนึ่งในอุตสาหกรรมที่มีความสำคัญต่อระบบเศรษฐกิจ หน่วยงานรัฐบาลของสหราชอาณาจักรจึงได้มีการกำหนดมาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมให้อุตสาหกรรมเกมสามารถแข่งขันกับประเทศอื่น ๆ ได้ ซึ่งในบทนี้จะกล่าวถึงมาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกมของสหราชอาณาจักร เพื่อเป็นแนวทางในการนำมาปรับใช้และแก้ไขมาตรการทางภาษีของประเทศไทย

3.1 มาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกมของสหราชอาณาจักร

ในปีพ.ศ. 2557 สหราชอาณาจักรได้ออกมาตรการทางภาษีสำหรับส่งเสริมอุตสาหกรรมเกม คือ มาตรการลดหย่อนภาษีวีดีโอเกม (Video Games Tax Relief : VGTR) ภายใต้พระราชบัญญัติการเงิน (Financial Act 2013) Schedule 17 โดยมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2557³⁷ โดยรายละเอียดของมาตรการทางภาษีนี้อาจกล่าวถึงในหัวข้อถัดไป

จากข้อมูลของ Games Investor Consulting คาดว่ามาตรการนี้จะส่งผลให้เกิดการสร้างงานเพิ่มขึ้นกว่า 2,800 ตำแหน่ง มีการลงทุนจากบริษัทเกมเพิ่มขึ้น 331 ล้านปอนด์ รวมถึงได้รับเงินภาษีคืน 456 ล้านปอนด์ และยังทำให้ผลิตภัณฑ์มวลรวมของประเทศ (Gross Domestic Product : GDP) เพิ่มขึ้น 1.1 พันล้านปอนด์ ในระหว่างปี พ.ศ. 2559 ถึง 2563³⁸

แม้จะเป็นมาตรการที่ยาวนาน แต่มาตรการลดหย่อนภาษีวีดีโอเกมนี้ส่งผลกระทบต่ออุตสาหกรรมเกมในสหราชอาณาจักร ซึ่งมาตรการนี้จะลดต้นทุนของการพัฒนาเกม และทำให้อุตสาหกรรมเกมสามารถแข่งขันได้กับประเทศแคนาดา และสหรัฐอเมริกา นอกจากนี้ยังทำให้บริษัทเกมสามารถลดภาษีที่ต้องจ่ายได้หากบริษัทมีกำไร หรือได้เงินภาษีคืนกรณีที่บริษัทขาดทุน

³⁶ British Council, **Study gaming in the UK** [Online], 17 November 2022. Available from: <https://study-uk.britishcouncil.org/plan-studies/choosing-course/subjects/gaming>

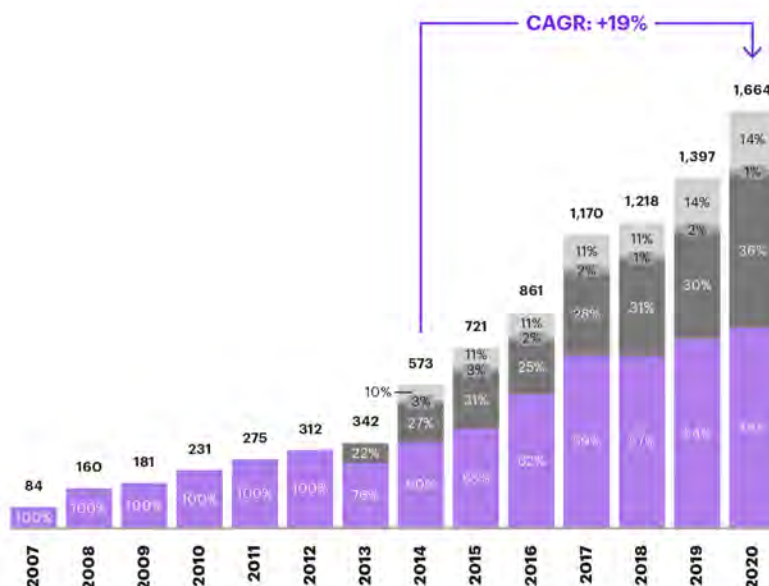
³⁷ The National Archives on behalf of HM Government, **Finance Act 2013** [Online], 17 November 2022. Available from: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2013/29/schedule/17>

³⁸ Adel Belcaid&Hadi Hammoud, **Production incentives: an indispensable tool for creating and sustaining a global media hub** [Online], 17 November 2022. Available from: <https://www.kearney.com/media/article/-/insights/production-incentives-an-indispensable-tool-for-creating-and-sustaining-a-global-media-hub>

Figure 7
The total amount of tax relief funding disbursed annually to the creative sector in the UK has grown consistently since the introduction of the Film Tax Relief scheme in 2007

Total amount of relief paid by media content type in the UK (USD million)

Video games
 Animation
 High-end TV
 Film



ที่มา : Creative industries statistics: August 2021

จากรูปภาพจะเห็นได้ว่าจำนวนเงินลดหย่อนภาษีสำหรับการผลิตวิดีโอเกมเพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่อง นับตั้งแต่เริ่มใช้มาตรการลดหย่อนภาษีในปี พ.ศ. 2557 สิ่งเหล่านี้สามารถบ่งบอกถึงประสิทธิภาพของมาตรการลดหย่อนภาษีที่เป็นส่วนช่วยในการพัฒนาเศรษฐกิจของสหราชอาณาจักร

3.1.1 ภาพรวมและคำนิยามทั่วไปเกี่ยวกับมาตรการลดหย่อนภาษีวิดีโอเกม มีดังนี้

(1) นิยามของ “วิดีโอเกม”

คำว่า “วิดีโอเกม (Video Game)”³⁹ ไม่ได้กำหนดนิยามไว้ในกฎหมาย ดังนั้น จึงนิยามตามความหมายทั่วไป

วิดีโอเกม คือ เกมอิเล็กทรอนิกส์ที่เล่นผ่านอุปกรณ์วิดีโอ โดยอุปกรณ์วิดีโอและอุปกรณ์ที่จำเป็นในการเล่นเกมนั้นแยกต่างหากจากตัวเกม แม้ว่าทั้งสองจะขายเป็นผลิตภัณฑ์เดียวกันก็ตาม ซึ่งวิดีโอเกมเป็นซอฟต์แวร์และข้อมูลอื่น ๆ ที่จัดเก็บทางอิเล็กทรอนิกส์แทนที่จะเป็นฮาร์ดแวร์ที่ใช้สำหรับเล่นเกม

³⁹ HM Revenue & Customs, **Overview and general definitions: meaning of 'video game'** [Online], 30 November 2022. Available from: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/video-games-development-company-manual/vgdc10100>

อุปกรณ์วิดีโอ หมายถึง อุปกรณ์ใด ๆ ที่สามารถผลิตภาพเคลื่อนไหวในรูปแบบสองหรือสามมิติได้ เดิมทีสิ่งนี้ หมายถึงเฉพาะอุปกรณ์ที่รวมหรือต่อเข้ากับโทรทัศน์หรือจอภาพเท่านั้น แต่ปัจจุบันยังรวมถึงอุปกรณ์ต่าง ๆ เช่น โทรศัพท์มือถือและอุปกรณ์แท็บเล็ต ตลอดจนเครื่องเกมแบบพกพา

ในกรณีที่วิดีโอเกมได้รับการออกแบบมาให้เล่นบนเครื่องเกม การพัฒนาฮาร์ดแวร์ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของการออกแบบเกม แม้ว่าฮาร์ดแวร์จะสามารถใช้ร่วมกับวิดีโอเกมได้

เกมอิเล็กทรอนิกส์ประกอบด้วยเนื้อหาอิเล็กทรอนิกส์ทั้งหมดของเกมที่เป็นในการเล่นเกมนั้น ซึ่งรวมถึงเนื้อหาเสียง เช่น เอฟเฟกต์เสียงและเพลงประกอบ นอกจากนี้ยังรวมถึงองค์ประกอบใด ๆ ที่ไม่มีการโต้ตอบ เช่น ลำดับการถ่ายทำหรือภาพเคลื่อนไหวสำหรับจุดประสงค์ในการเล่นหรือตัวเลือกที่จำเป็นในการปรับเกมให้เหมาะสมกับความต้องการของผู้เล่น

สำหรับวัตถุประสงค์ของการพัฒนาวิดีโอเกม จะไม่รวมถึงสิ่งใดก็ตามที่ผลิตขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการโฆษณาหรือส่งเสริมการขาย หรือเพื่อวัตถุประสงค์ในการพนัน⁴⁰

(2) นิยามของ “บริษัทพัฒนาวิดีโอเกม”

บริษัทพัฒนาวิดีโอเกม (Video Games Development Company : VGDC)⁴¹ คือ บริษัทที่รับผิดชอบในการออกแบบ ผลิต และทดสอบวิดีโอเกม โดยมีส่วนร่วมในการวางแผนและตัดสินใจในแต่ละกระบวนการ รวมถึงการเจรจาสัญญาสำหรับสินค้าและบริการที่เกี่ยวข้องกับวิดีโอเกม

(3) นิยามของ “ค่าใช้จ่ายหลัก”

ค่าใช้จ่ายหลัก (Core expenditure)⁴² คือ ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นกับการออกแบบ การผลิต และการทดสอบวิดีโอเกม ไม่รวมถึงการออกแบบแนวคิดเริ่มต้น การแก้ไขข้อบกพร่องของเกม และการบำรุงรักษาหลังจากมีการวางจำหน่ายแล้ว

⁴⁰ Finance Act 2013 Schedule 17, Chapter 1 Introduction, Page 2

⁴¹ HM Revenue & Customs, Overview and general definitions: meaning of 'Video Games Development Company' [Online], 30 November 2022. Available from: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/video-games-development-company-manual/vgdc10110>

⁴² HM Revenue & Customs, Eligible expenditure: core expenditure [Online], 30 November 2022. Available from: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/video-games-development-company-manual/vgdc50010>

(4) นิยามของ “ค่าใช้จ่ายในสหราชอาณาจักร”

ค่าใช้จ่ายในสหราชอาณาจักร (UK expenditure)⁴³ คือ ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสินค้าหรือบริการที่จัดหาจากภายในสหราชอาณาจักร โดยดูจากแหล่งที่มาของสินค้าหรือบริการ

3.1.2 เงื่อนไขของมาตรการลดหย่อนภาษีวีดีโอเกม

(1) เงื่อนไขของวีดีโอเกม

บริษัทพัฒนาวีดีโอเกม ที่มีสิทธิได้รับการลดหย่อนภาษีวีดีโอเกมนั้น การผลิตวีดีโอเกมจะต้องเป็นไปตามเงื่อนไขสามประการต่อไปนี้

(1.1) วีดีโอเกมต้องมีไว้เพื่อจำหน่าย

สำหรับวีดีโอเกมที่มีสิทธิได้รับการลดหย่อนภาษีวีดีโอเกมจะต้องมีไว้เพื่อจำหน่ายให้กับประชาชนทั่วไป หากเป็นการพัฒนาเกมเพื่อใช้เป็นการภายในจะไม่เข้าเงื่อนไขของมาตรการนี้ ซึ่งวัตถุประสงค์ของการผลิตเกมจะต้องแสดงให้เห็นตั้งแต่กระบวนการผลิตเริ่มขึ้น บริษัทไม่สามารถเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์ในการผลิตเกมภายหลังได้ โดยเกมอาจขายในรูปแบบที่จับต้องได้ เช่น แผ่นดิสก์ หรือเผยแพร่ผ่านอินเทอร์เน็ต

(1.2) วีดีโอเกมต้องได้รับการรับรองว่าเป็นของสหราชอาณาจักร

เฉพาะวีดีโอเกมที่ได้รับการรับรองว่าเป็นวีดีโอเกมของสหราชอาณาจักรเท่านั้นที่มีสิทธิได้รับการลดหย่อนภาษีวีดีโอเกม ซึ่งการรับรองดังกล่าวอาจเป็นแบบชั่วคราว หากวีดีโอเกมยังไม่เสร็จสมบูรณ์

วีดีโอเกมของสหราชอาณาจักรที่จะมีสิทธิได้รับการลดหย่อนภาษีต้องได้รับการรับรองโดยเลขาธิการของรัฐบาลด้านดิจิทัล วัฒนธรรม สื่อ และกีฬา (The Secretary of State for Digital, Culture, Media and Sport)⁴⁴

⁴³ Finance Act 2013 Schedule 17, Chapter 1 Introduction, Page 3

⁴⁴ HM Revenue & Customs, **Qualifying video games: British video game** [Online], 30 November 2022. Available from: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/video-games-development-company-manual/vgdc40030>

(1.3) ไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของค่าใช้จ่ายหลัก⁴⁵ ในวิดีโอเกมต้องเป็นค่าใช้จ่ายในสหราชอาณาจักร

เพื่อให้มีสิทธิได้รับการลดหย่อนภาษีวิดีโอเกม ต้องปรากฏว่าไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของค่าใช้จ่ายหลักในวิดีโอเกมต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในสหราชอาณาจักร ซึ่งการจะระบุว่าค่าใช้จ่ายเป็นไปตามเงื่อนไขหรือไม่นั้นไม่สามารถระบุได้จนกว่าจะสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีที่วิดีโอเกมนั้นเสร็จสมบูรณ์ แต่หากมีแผนงบประมาณค่าใช้จ่ายที่บ่งชี้ได้ว่าการผลิตนั้นเสร็จสิ้นแล้ว ค่าใช้จ่ายหลักที่เกิดขึ้นจะเป็นไปตามเงื่อนไขก็สามารถที่จะขอคืนภาษีสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีก่อนหน้าได้

(2) เงื่อนไขของค่าใช้จ่ายหลัก

ค่าใช้จ่ายหลักของวิดีโอเกมรวมที่เกิดขึ้นตั้งแต่เริ่มมีการพัฒนาจนถึงส่งมอบวิดีโอเกมที่เสร็จสมบูรณ์ ซึ่งการระบุต้นทุนในขั้นตอนต่าง ๆ ของวิดีโอเกมอาจพิสูจน์ได้ยาก เนื่องจากการพัฒนาวิดีโอเกมไม่ได้เกิดขึ้นตามลำดับเสมอไป และไม่มีรูปแบบมาตรฐานในการพัฒนา รายการค่าใช้จ่ายจึงอาจมีหลากหลายในแต่ละขั้นตอน

ตัวอย่างเช่น

นักออกแบบเกมและนักออกแบบระดับของเกมอาจมีส่วนร่วมเป็นส่วนหนึ่งของการพัฒนาเกมตั้งแต่การออกแบบแนวคิดเริ่มต้น (Initial concept design) จนถึงการทดสอบ ซึ่งโดยทั่วไปแล้วจะมีส่วนร่วมน้อยลงหลังจากเสร็จสิ้นขั้นตอนการออกแบบ แต่ยังคงต้องให้ข้อมูลเพิ่มเติมตลอดระยะเวลาการผลิต และในการทดสอบเป็นครั้งคราว หรือโปรแกรมเมอร์ ศิลปิน และช่างเสียงจะต้องรับผิดชอบในการผลิตวิดีโอเกม แต่บางครั้งก็ต้องมีส่วนร่วมในการทดสอบ เพื่อแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นหลังจากการกระบวนการทดสอบนั้น นอกจากนี้ อาจจะต้องให้คำปรึกษาในขั้นตอนการออกแบบเพื่อพิจารณาความเป็นไปได้ในเรื่องของกราฟิกหรือเอฟเฟกต์เสียงต่าง ๆ

ดังนั้น ขั้นตอนที่มีความสำคัญมากที่สุด คือการพิจารณาว่าค่าใช้จ่ายใดเป็นการออกแบบที่เป็นการพัฒนาหลัก และค่าใช้จ่ายใดเป็นการออกแบบแนวคิดเริ่มต้นสำหรับเกม เพราะการออกแบบแนวคิดเริ่มต้นไม่ถือเป็นค่าใช้จ่ายหลักที่เข้าเงื่อนไข ซึ่งกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับค่าใช้จ่ายแนวคิดเริ่มต้นเหล่านั้นมักจะดำเนินการโดยมีจุดประสงค์เพื่อพิจารณาว่าวิดีโอเกมมีความเป็นไปได้ในเชิงพาณิชย์หรือไม่ ส่วนค่าใช้จ่ายด้านการออกแบบ คือค่าใช้จ่ายที่โดยทั่วไปจะเกิดขึ้นหลังจากการตัดสินใจดำเนินการพัฒนาเกมแล้ว ก่อนที่จะมีการผลิตเกิดขึ้น

⁴⁵ HM Revenue & Customs, **Qualifying video games: minimum European expenditure** [Online], 30 November 2022. Available from: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/video-games-development-company-manual/vgdc40040>

ตัวอย่างเช่น

ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการทำโครงสร้างเนื้อเรื่องของเกม เพื่อใช้ในการเสนอขายจะถือเป็นค่าใช้จ่ายในการออกแบบแนวคิดเริ่มต้น และไม่รวมอยู่ในค่าใช้จ่ายหลัก แต่ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นภายหลังสำหรับการพัฒนาเนื้อเรื่องของเกมและบทสำหรับตัวละครในเกมอาจถือเป็นค่าใช้จ่ายหลักได้

(2.1) ค่าใช้จ่ายในสหราชอาณาจักร

จำนวนค่าลดหย่อนภาษีวิดีโอเกมที่บริษัทพัฒนาวิดีโอเกมมีสิทธิได้รับนั้นจะพิจารณาจากจำนวนค่าใช้จ่ายหลักที่เป็นค่าใช้จ่ายในสหราชอาณาจักร

(2.2) ต้นทุนของการจ้างเหมาช่วง

การจ้างเหมาช่วงถูกจำกัดไว้ไม่เกิน 1 ล้านปอนด์ต่อเกม⁴⁶ ค่าใช้จ่ายส่วนที่เกินจะไม่ถือเป็นค่าใช้จ่ายที่เข้าเงื่อนไข

ค่าจ้างเหมาช่วงนี้ไม่สามารถใช้กับทุกการชำระเงินที่บริษัทจ่ายให้กับบุคคลภายนอก เช่น การจ่ายค่าลิขสิทธิ์ให้กับบริษัทอื่นสำหรับการใช้ซอฟต์แวร์ เนื่องจากค่าจ้างเหมาช่วงนี้จำกัดเฉพาะค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในกระบวนการออกแบบ ผลิต หรือทดสอบเกมที่จ้างบุคคลภายนอก หรือในกรณีที่บุคคลภายนอกผลิตเนื้อหาที่สามารถมองเห็นได้ในเกมที่ออกวางจำหน่ายแล้ว ตัวอย่างของเนื้อหาที่มองเห็นได้ในเกม เช่น เนื้อหาเสียงถูกพากย์โดยบุคคลภายนอก หรือการออกแบบพื้นหลังของเกมที่ว่าจ้างจากบุคคลภายนอก

(3) เงื่อนไขของรายได้

รายได้จากวิดีโอเกม หมายถึง รายรับใด ๆ ของบริษัทที่เกี่ยวข้องกับการผลิต หรือการใช้ประโยชน์จากวิดีโอเกม รวมถึงการรับเงินจากการขายวิดีโอเกม หรือลิขสิทธิ์ในวิดีโอเกม และค่าสิทธิสำหรับการใช้วิดีโอเกมในรูปแบบต่าง ๆ เช่น ตัวละคร หรือเพลง

3.1.3 การคำนวณลดหย่อนภาษี

VGTR เป็นมาตรการลดหย่อนภาษีของนิติบุคคล เพราะฉะนั้น บุคคลธรรมดา ไม่ว่าจะเป็นรายบุคคล หรือห้างหุ้นส่วนจึงไม่ได้รับสิทธิและประโยชน์นี้ นอกจากนี้ นักลงทุน สถาบันการเงิน และผู้ที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนาเกมเฉพาะในด้านการให้เงินทุนก็ไม่ได้รับสิทธิและประโยชน์นี้เช่นกัน

⁴⁶ HM Revenue & Customs, **Eligible expenditure: subcontractor costs** [Online], 30 November 2022. Available from: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/video-games-development-company-manual/vgdc50060>

ซึ่งจุดประสงค์ของมาตรการลดหย่อนมุ่งไปที่บริษัทพัฒนาวิดีโอเกมเท่านั้น เพื่อที่จะมั่นใจได้ว่าความช่วยเหลือจากรัฐบาลจะส่งตรงไปที่การพัฒนาเกม และไม่ถูกใช้เพื่อการเลี่ยงภาษี นอกจากนี้ยังช่วยให้มั่นใจได้ว่าการช่วยเหลือจะถูกส่งไปยังกิจกรรมการพัฒนาเกมโดยรวมทั้งหมด ไม่ใช่เฉพาะบางกิจกรรมเท่านั้น

บริษัทพัฒนาวิดีโอเกมที่ได้รับสิทธิลดหย่อนภาษีสามารถนำค่าใช้จ่ายมาหักเพิ่มเติมได้ในการคำนวณภาษีที่เกี่ยวข้องกับวิดีโอเกม ซึ่งการหักค่าใช้จ่ายได้เพิ่มนี้ส่งผลให้กำไรของบริษัทที่ได้จากการขายวิดีโอเกมลดลง หรือทำให้ผลขาดทุนเพิ่มขึ้น โดยผลขาดทุนนี้สามารถนำไปเป็นเครดิตภาษีที่ขอคืนได้ การคำนวณตามมาตรการลดหย่อนภาษีสามารถคำนวณ ได้ดังนี้

(1) การคำนวณค่าใช้จ่ายที่มีสิทธิหักได้เพิ่ม (Additional deduction)

จำนวนเงินภาษีที่ได้รับลดหย่อนจากมาตรการนี้ขึ้นอยู่กับค่าใช้จ่ายหลักของการผลิตวิดีโอเกมที่เกิดขึ้นในสหราชอาณาจักร ซึ่งบริษัทพัฒนาวิดีโอเกมจะได้รับการหักค่าใช้จ่ายเพิ่มเติมสูงสุดถึงร้อยละ 80 ของค่าใช้จ่ายหลักทั้งหมดที่เกิดขึ้น⁴⁷ โดยเปรียบเทียบจำนวนที่ต่ำกว่าระหว่าง

- ร้อยละ 80 ของค่าใช้จ่ายหลักที่เกิดขึ้นทั้งหมด และ
- ค่าใช้จ่ายหลักทั้งหมดที่เกิดขึ้นในสหราชอาณาจักร

ตัวอย่างการคำนวณค่าใช้จ่ายหลักที่สามารถนำมาเป็นค่าใช้จ่ายที่มีสิทธิหักได้เพิ่ม

ตัวอย่างที่ 1 ค่าใช้จ่ายหลักเกิดขึ้นในสหราชอาณาจักรทั้งหมด

บริษัทพัฒนาวิดีโอเกมมีค่าใช้จ่ายหลักเกิดขึ้น 200,000 ปอนด์สำหรับการผลิตวิดีโอเกม โดยค่าใช้จ่ายทั้งหมดนี้เกิดขึ้นในสหราชอาณาจักร

คำนวณค่าใช้จ่ายที่มีสิทธิหักได้เพิ่มโดยเปรียบเทียบจำนวนที่ต่ำกว่าระหว่าง

- ร้อยละ 80 ของค่าใช้จ่ายหลักที่เกิดขึ้นทั้งหมด ($80\% \times 200,000 = 160,000$ ปอนด์) และ
- ค่าใช้จ่ายหลักทั้งหมดที่เกิดขึ้นในสหราชอาณาจักร (200,000 ปอนด์)

จากการคำนวณแสดงให้เห็นว่าจำนวนค่าใช้จ่ายที่บริษัทพัฒนาวิดีโอเกมสามารถนำไปหักได้เพิ่มเติมคือ 160,000 ปอนด์

ตัวอย่างที่ 2 ค่าใช้จ่ายหลักบางส่วนเกิดขึ้นในสหราชอาณาจักร และส่วนที่เหลือไม่ได้เกิดขึ้นในสหราชอาณาจักร

บริษัทพัฒนาวิดีโอเกมมีค่าใช้จ่ายหลักเกิดขึ้นทั้งหมด 400,000 ปอนด์สำหรับการผลิตวิดีโอเกม ซึ่ง 250,000 ปอนด์เป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในสหราชอาณาจักร และส่วนที่เหลือเกิดขึ้นในประเทศแคนาดา

⁴⁷ Finance Act 2013 Schedule 17, Chapter 3 Video game tax relief, Page 9

คำนวณค่าใช้จ่ายที่มีสิทธิหักได้เพิ่มโดยเปรียบเทียบจำนวนที่ต่ำกว่าระหว่าง

- ร้อยละ 80 ของค่าใช้จ่ายหลักที่เกิดขึ้นทั้งหมด ($80\% \times 400,000 = 320,000$ ปอนด์) และ
- ค่าใช้จ่ายหลักทั้งหมดที่เกิดขึ้นในสหราชอาณาจักร (250,000 ปอนด์)

จากการคำนวณแสดงให้เห็นว่าจำนวนค่าใช้จ่ายที่บริษัทพัฒนาวิดีโอเกมสามารถนำไปหักได้เพิ่มเติมคือ 250,000 ปอนด์

ตัวอย่างที่ 3 หากการพัฒนาเกมเสร็จสิ้นในช่วงเวลาบัญชีเดียว

บริษัทพัฒนาวิดีโอเกมได้ผลิตเกมที่มีคุณสมบัติตามที่กำหนด โดยมีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้น 300,000 ปอนด์ ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายหลักที่เกิดขึ้นในสหราชอาณาจักร และมีรายได้จากวิดีโอเกม 600,000 ปอนด์ ทำให้เกิดกำไรขึ้น 300,000 ปอนด์ ซึ่งโดยปกติบริษัทต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 19 จากกำไรที่เกิดขึ้น

ตารางที่ 3 : ตารางแสดงการคำนวณค่าใช้จ่ายที่มีสิทธิหักได้เพิ่มกรณีการพัฒนาเกมเสร็จสิ้นในช่วงเวลาบัญชีเดียว⁴⁸

| | กรณีไม่มี VGTR | กรณีมี VGTR |
|---|------------------------|-------------|
| การคำนวณ | (หน่วย : ปอนด์) | |
| รายได้ | 600,0000 | 600,0000 |
| ค่าใช้จ่ายหลักทั้งหมด | (300,000) | (300,000) |
| กำไรก่อนคำนวณ VGTR | 300,000 | 300,000 |
| ค่าใช้จ่ายที่มีสิทธิหักได้เพิ่ม (ร้อยละ 80 ของค่าใช้จ่ายหลักที่เกิดขึ้นทั้งหมด) | - | (240,000) |
| กำไรหลังการคำนวณ VGTR | 300,000 | 60,000 |
| อัตรารายได้ | ร้อยละ 19 | ร้อยละ 19 |
| ภาษีเงินได้นิติบุคคล | 57,000 | 11,400 |

จากตารางข้างต้นแสดงให้เห็นว่ามาตรการลดหย่อนภาษีวิดีโอเกมนี้ช่วยให้บริษัทประหยัดค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้จำนวนทั้งสิ้น 45,600 ปอนด์ ($57,000 - 11,400$) หรือร้อยละ 15.2 ($45,600 / 300,000$) ของค่าใช้จ่ายหลักที่เกิดขึ้นทั้งหมด

⁴⁸ HM Revenue & Customs, **Calculation: additional deduction - single-period developments** [Online], 30 November 2022. Available from: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/video-games-development-company-manual/vgdc55040>

ตัวอย่างที่ 4 หากการพัฒนาเกมต่อเนื่องหลายช่วงระยะเวลา

ในกรณีที่การพัฒนาวิดีโอเกมครอบคลุมมากกว่าหนึ่งงวดระยะเวลาบัญชี การคำนวณมาตรการลดหย่อนภาษีวิดีโอเกมนี้จะคำนวณแบบยอดสะสม กล่าวคือ ในระหว่างงวดบัญชีแรก ค่าใช้จ่ายที่มีสิทธิหักได้เพิ่มจะคำนวณมาจากค่าใช้จ่ายหลักที่เกิดขึ้นจริงในระหว่างงวด และในรอบระยะเวลาบัญชีถัดมาจนถึงงวดสุดท้าย ค่าใช้จ่ายที่มีสิทธิหักได้เพิ่มจะคำนวณโดยอ้างอิงจากค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นทั้งหมดสำหรับการพัฒนาเกมนั้น ๆ จนถึงปัจจุบัน โดยคำนึงถึงค่าลดหย่อนภาษีที่ได้รับในงวดบัญชีก่อนหน้าด้วย

บริษัทพัฒนาวิดีโอเกมได้ผลิตเกมที่มีคุณสมบัติตามที่กำหนด มีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นทั้งหมด 1,000,000 ปอนด์ เป็นค่าใช้จ่ายหลักที่เกิดขึ้นในสหราชอาณาจักร 750,000 ปอนด์ และส่วนที่เหลือ 250,000 ปอนด์เป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นนอกสหราชอาณาจักร ซึ่งการผลิตวิดีโอเกมนี้ใช้ระยะเวลาทั้งสิ้น 3 ปี โดยมีรายละเอียดค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในแต่ละปี ดังต่อไปนี้

| | ค่าใช้จ่ายในสหราชอาณาจักร | ค่าใช้จ่ายนอกสหราชอาณาจักร | รวมค่าใช้จ่ายสะสม |
|---------------|---------------------------|----------------------------|-------------------|
| ระยะเวลา | (หน่วย : ปอนด์) | | |
| ปีที่ 1 | 350,000 | - | 350,000 |
| ปีที่ 2 | 350,000 | 100,000 | 800,000 |
| ปีที่ 3 | 50,000 | 150,000 | 1,000,000 |
| รวมค่าใช้จ่าย | 750,000 | 250,000 | 1,000,000 |

จากรายละเอียดตามตารางข้างต้นสามารถคำนวณค่าใช้จ่ายที่มีสิทธิหักได้เพิ่ม ดังนี้

ตารางที่ 4 : ตารางแสดงการคำนวณค่าใช้จ่ายที่มีสิทธิหักได้เพิ่มกรณีการพัฒนาเกมต่อเนื่องหลายช่วงระยะเวลา⁴⁹

| | ปีที่ 1 | ปีที่ 2 | ปีที่ 3 |
|--|-----------------|-----------|-----------|
| การคำนวณ | (หน่วย : ปอนด์) | | |
| ค่าใช้จ่ายหลักที่เกิดขึ้นในสหราชอาณาจักร | 350,000 | 700,000 | 750,000 |
| ร้อยละ 80 ของค่าใช้จ่ายหลักทั้งหมด | 280,000 | 640,000 | 800,000 |
| ค่าใช้จ่ายที่มีสิทธิหักได้เพิ่ม | 280,000 | 640,000 | 750,000 |
| หัก : ค่าใช้จ่ายที่มีสิทธิหักได้เพิ่มของงวดบัญชีก่อนหน้า | - | (280,000) | (640,000) |
| ค่าใช้จ่ายที่มีสิทธิหักได้เพิ่มสำหรับงวด | 280,000 | 360,000 | 110,000 |

⁴⁹ HM Revenue & Customs, **Calculation: additional deduction - multi-period developments** [Online], 30 November 2022. Available from: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/video-games-development-company-manual/vgdc55050>

ปีที่ 1

ค่าใช้จ่ายหลักที่เกิดขึ้นทั้งหมดเป็นค่าใช้จ่ายในสหราชอาณาจักร ดังนั้นค่าใช้จ่ายที่มีสิทธิหักได้เพิ่มจึงคำนวณจากร้อยละ 80 ของค่าใช้จ่ายหลักทั้งหมด เท่ากับ 280,000 ปอนด์

ปีที่ 2

สิ้นปีที่ 2 มีค่าใช้จ่ายหลักเกิดขึ้นทั้งหมด 800,000 ปอนด์ เป็นค่าใช้จ่ายในสหราชอาณาจักร 700,000 ปอนด์ เนื่องจากค่าใช้จ่ายหลักในสหราชอาณาจักรมากกว่าร้อยละ 80 ของค่าใช้จ่ายหลักทั้งหมดค่าใช้จ่ายที่มีสิทธิหักได้เพิ่มจึงคำนวณจากร้อยละ 80 ของค่าใช้จ่ายหลักทั้งหมด เท่ากับ 640,000 ปอนด์

อย่างไรก็ตาม มีค่าใช้จ่ายที่ใช้สิทธิไปในงวดบัญชีก่อนหน้าจำนวน 280,000 ปอนด์ ทำให้เหลือค่าใช้จ่ายที่มีสิทธิหักได้เพิ่มในปีที่ 2 จำนวน 360,000 ปอนด์

ปีที่ 3

สิ้นปีที่ 3 มีค่าใช้จ่ายหลักเกิดขึ้นทั้งหมด 1,000,000 ปอนด์ เป็นค่าใช้จ่ายในสหราชอาณาจักร 750,000 ปอนด์ เนื่องจากค่าใช้จ่ายหลักในสหราชอาณาจักรน้อยกว่าร้อยละ 80 ของค่าใช้จ่ายหลักทั้งหมด ดังนั้น ค่าใช้จ่ายที่มีสิทธิหักได้เพิ่มจึงคำนวณจากค่าใช้จ่ายหลักในสหราชอาณาจักร 750,000 ปอนด์

อย่างไรก็ตาม มีค่าใช้จ่ายที่ใช้สิทธิไปแล้วจนถึงปัจจุบันจำนวน 640,000 ปอนด์ ทำให้เหลือค่าใช้จ่ายที่มีสิทธิหักได้เพิ่มในปีที่ 3 จำนวน 110,000 ปอนด์

(2) การคำนวณผลขาดทุนที่ไม่ใช้สิทธิและเครดิตภาษีวีดีโอเกมที่ขอคืนได้ (Surrendering of loss and amount of video game tax credit)

บริษัทพัฒนาวิดีโอเกมมีทางเลือกในการขอลดหย่อนภาษีวีดีโอเกมจากผลขาดทุนที่ไม่ใช้สิทธิในรูปแบบการขอคืนเครดิตภาษีเป็นเงินสด ซึ่งจะได้รับการชำระเงินคืนโดยตรงจากสำนักงานสรรพากรและศุลกากร (Her Majesty's Revenue and Customs: HMRC) โดยผลขาดทุนนี้จะไม่สามารถนำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อใช้คำนวณภาษีในรอบบัญชีถัดไปได้

ผลขาดทุนที่ไม่ใช้สิทธิ (Surrendering of loss)⁵⁰ คือ ผลขาดทุนของบริษัทที่สามารถนำไปคำนวณเครดิตภาษี เพื่อขอคืนเป็นเงินสดได้ทันทีในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ๆ

ผลขาดทุนที่เกิดขึ้นของบริษัทในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น (The company's available loss) คือ ผลรวมของผลขาดทุนสำหรับงวดกับผลขาดทุนยกมาของปีก่อนหน้า

ผลขาดทุนที่ไม่ใช้สิทธิคำนวณโดยเปรียบเทียบจำนวนที่ต่ำกว่าระหว่าง

⁵⁰ Finance Act 2013 Schedule 17, Chapter 3 Video game tax relief, Page 11

- ผลขาดทุนที่เกิดขึ้นของบริษัทในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และ
- ค่าใช้จ่ายที่มีสิทธิหักได้เพิ่มที่เกิดขึ้นในงวด

จากนั้นนำผลขาดทุนที่ไม่ใช้สิทธิไปคำนวณหาเครดิตภาษีที่ขอคืน โดยคำนวณดังนี้

$$\text{เครดิตภาษีที่ขอคืน} = \text{ผลขาดทุนที่ไม่ใช้สิทธิ} \times \text{อัตรารายจ่ายร้อยละ 25}^{51}$$

ตัวอย่างการคำนวณผลขาดทุนที่ไม่ใช้สิทธิและเครดิตภาษีที่ขอคืน

ตัวอย่างที่ 1 หากการพัฒนาเกมเสร็จสิ้นในช่วงเวลาบัญชีเดียว

บริษัทพัฒนาวิดีโอเกมได้ผลิตเกมที่มีคุณสมบัติตามที่กำหนด มีค่าใช้จ่ายหลักเกิดขึ้นทั้งหมด 1,000,000 ปอนด์ ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายในสหราชอาณาจักร โดยได้รับค่าจ้างจากผู้จัดทำหน่วยจำนวน 900,000 ปอนด์ เครดิตภาษีที่ขอคืนสามารถคำนวณได้ ดังนี้

ตารางที่ 5 : ตารางแสดงการคำนวณผลขาดทุนที่ไม่ใช้สิทธิและเครดิตภาษีที่ขอคืนกรณีการพัฒนาเกมเสร็จสิ้นในช่วงเวลาบัญชีเดียว⁵²

| | กรณีไม่มี VGTR | กรณีมี VGTR |
|---|------------------------|-------------|
| การคำนวณ | (หน่วย : ปอนด์) | |
| รายได้ | 900,0000 | 900,0000 |
| ค่าใช้จ่ายหลักทั้งหมด | (1,000,000) | (1,000,000) |
| ขาดทุนก่อนคำนวณ VGTR | (100,000) | (100,000) |
| ค่าใช้จ่ายที่มีสิทธิหักได้เพิ่ม (ร้อยละ 80 ของค่าใช้จ่ายหลักที่เกิดขึ้นทั้งหมด) | - | (800,000) |
| ขาดทุนหลังการคำนวณ VGTR | (100,000) | (900,000) |

จากตารางข้างต้นสามารถคำนวณผลขาดทุนที่ไม่ใช้สิทธิได้โดยเปรียบเทียบจำนวนที่ต่ำกว่าระหว่าง

- ผลขาดทุนที่เกิดขึ้นของบริษัทในรอบระยะเวลาบัญชีจำนวน 900,000 ปอนด์ และ
- ค่าใช้จ่ายที่มีสิทธิหักได้เพิ่มที่เกิดขึ้นในงวดจำนวน 800,000 ปอนด์

⁵¹ Finance Act 2013 Schedule 17, Chapter 3 Video game tax relief, Page 11

⁵² HM Revenue & Customs, Calculation: surrenderable losses and Video Games Tax Credit - examples - single-period developments [Online], 30 November 2022. Available from: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/video-games-development-company-manual/vgdc55110>

เมื่อเปรียบเทียบแล้วจะได้ผลขาดทุนที่ไม่ใช้สิทธิเท่ากับ 800,000 ปอนด์ เพื่อนำมาใช้คำนวณ
เครดิตภาษีที่ขอคืน

$$\begin{aligned}\text{เครดิตภาษีที่ขอคืน} &= \text{ผลขาดทุนที่ไม่ใช้สิทธิ} \times \text{อัตราภาษีร้อยละ 25} \\ &= 800,000 \times \text{ร้อยละ 25} \\ &= 200,000 \text{ ปอนด์}\end{aligned}$$

บริษัทสามารถที่จะขอคืนภาษีในงวดได้จำนวน 200,000 ปอนด์ ส่วนผลขาดทุนที่เหลืออีก
100,000 ปอนด์ (900,000 – 800,000) ถือเป็นผลขาดทุนที่มีสิทธินำไปใช้คำนวณเป็นค่าใช้จ่ายใน
งวดบัญชีถัดไปได้

ตัวอย่างที่ 2 หากการพัฒนาเกมต่อเนื่องหลายช่วงระยะเวลา

การคำนวณเครดิตภาษีที่ขอคืนสำหรับการพัฒนาเกมที่ใช้เวลาหลายรอบระยะเวลาบัญชีใช้
วิธีการคำนวณแบบสะสมเช่นเดียวกับการคำนวณค่าใช้จ่ายที่มีสิทธิหักได้เพิ่ม ซึ่งจากตัวอย่างจะเป็น
การพัฒนาเกมที่ใช้ระยะเวลาทั้งสิ้น 2 ปี

บริษัทพัฒนาวิดีโอเกมได้ผลิตเกมที่มีคุณสมบัติตามที่กำหนด มีค่าใช้จ่ายหลักเกิดขึ้นทั้งหมด
1,000,000 ปอนด์ ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายในสหราชอาณาจักรทั้งหมด โดยได้รับค่าจ้างจากผู้จัดจำหน่าย
จำนวน 900,000 ปอนด์ โดยมีรายละเอียดรายได้และค่าใช้จ่ายในแต่ละปี ดังต่อไปนี้

| | ปีที่ 1 | ปีที่ 2 |
|--|-----------------|-----------|
| รายละเอียด | (หน่วย : ปอนด์) | |
| รายได้ | 360,000 | 540,000 |
| ค่าใช้จ่ายหลักที่เกิดขึ้นในสหราชอาณาจักรจนถึงปัจจุบัน | 400,000 | 1,000,000 |
| ร้อยละ 80 ของค่าใช้จ่ายหลักทั้งหมด | 320,000 | 800,000 |
| ค่าใช้จ่ายที่มีสิทธิหักได้เพิ่ม (ร้อยละ 80 ของค่าใช้จ่ายหลักทั้งหมด) | 320,000 | 800,000 |
| หัก : ค่าใช้จ่ายที่มีสิทธิหักได้เพิ่มของงวดบัญชีก่อนหน้า | - | (320,000) |
| ค่าใช้จ่ายที่มีสิทธิหักได้เพิ่มสำหรับงวด | 320,000 | 480,000 |

จากรายละเอียดข้างต้นสามารถคำนวณผลขาดทุนที่ไม่ใช้สิทธิและเครดิตภาษีที่ขอคืนในแต่ละปีได้ ดังต่อไปนี้

ตารางที่ 6 : ตารางแสดงการคำนวณผลขาดทุนที่ไม่ใช้สิทธิและเครดิตภาษีที่ขอคืนกรณีการพัฒนาเกมต่อเนื่องหลายช่วงระยะเวลา⁵³

| | ปีที่ 1 | ปีที่ 2 |
|---|-----------------|-----------|
| การคำนวณ | (หน่วย : ปอนด์) | |
| รายได้ | 360,000 | 540,000 |
| ค่าใช้จ่ายหลักที่เกิดขึ้นในสหราชอาณาจักร | (400,000) | (600,000) |
| ขาดทุนก่อน VGTR | (40,000) | (60,000) |
| ค่าใช้จ่ายที่มีสิทธิหักได้เพิ่ม | (320,000) | (480,000) |
| ขาดทุนหลัง VGTR | (360,000) | (540,000) |
| ขาดทุนสะสมยกมา | - | (40,000) |
| ขาดทุนรวมทั้งสิ้น | (360,000) | (580,000) |
| ผลขาดทุนที่ไม่ใช้สิทธิ (จำนวนที่ต่ำกว่าระหว่างผลขาดทุนในงวดและค่าใช้จ่ายที่มีสิทธิหักได้เพิ่ม | (320,000) | (480,000) |

ปีที่ 1

จากตารางข้างต้นสามารถคำนวณผลขาดทุนที่ไม่ใช้สิทธิได้โดยเปรียบเทียบจำนวนที่ต่ำกว่าระหว่าง

- ผลขาดทุนที่เกิดขึ้นของบริษัทในรอบระยะเวลาบัญชีจำนวน 360,000 ปอนด์ และ
- ค่าใช้จ่ายที่มีสิทธิหักได้เพิ่มที่เกิดขึ้นในงวดจำนวน 320,000 ปอนด์

เมื่อเปรียบเทียบแล้วจะได้ผลขาดทุนที่ไม่ใช้สิทธิเท่ากับ 320,000 ปอนด์ เพื่อนำมาใช้คำนวณเครดิตภาษีที่ขอคืน

$$\begin{aligned} \text{เครดิตภาษีที่ขอคืน} &= \text{ผลขาดทุนที่ไม่ใช้สิทธิ} \times \text{อัตราภาษีร้อยละ 25} \\ &= 320,000 \times \text{ร้อยละ 25} \\ &= 80,000 \text{ ปอนด์} \end{aligned}$$

บริษัทสามารถที่จะขอคืนภาษีในงวดได้จำนวน 80,000 ปอนด์ ส่วนผลขาดทุนที่เหลืออีก 40,000 ปอนด์ (360,000 – 320,000) ถือเป็นผลขาดทุนที่มีสิทธินำไปใช้คำนวณเป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีถัดไปได้

⁵³ HM Revenue & Customs, **Calculation: surrenderable losses and Video Games Tax Credit - example - multi-period development** [Online], 30 November 2022. Available from: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/video-games-development-company-manual/vgdc55120>

ปีที่ 2

สิ้นปีที่ 2 บริษัทมีผลขาดทุนที่เกิดขึ้นทั้งสิ้นจำนวน 580,000 ปอนด์ เป็นผลขาดทุนที่เกิดขึ้นในงวดจำนวน 540,000 ปอนด์ และผลขาดทุนยกมาจากปีที่ 1 จำนวน 40,000 ปอนด์ ซึ่งสามารถคำนวณผลขาดทุนที่ไม่ใช้สิทธิได้โดยเปรียบเทียบจำนวนที่ต่ำกว่าระหว่าง

- ผลขาดทุนที่เกิดขึ้นของบริษัทในรอบระยะเวลาบัญชีจำนวน 580,000 ปอนด์ และ
- ค่าใช้จ่ายที่มีสิทธิหักได้เพิ่มที่เกิดขึ้นในงวดจำนวน 480,000 ปอนด์

เมื่อเปรียบเทียบแล้วจะได้ผลขาดทุนที่ไม่ใช้สิทธิเท่ากับ 480,000 ปอนด์ เพื่อนำมาใช้คำนวณเครดิตภาษีที่ขอคืน

$$\begin{aligned} \text{เครดิตภาษีที่ขอคืน} &= \text{ผลขาดทุนที่ไม่ใช้สิทธิ} \times \text{อัตราภาษีร้อยละ 25} \\ &= 480,000 \times \text{ร้อยละ 25} \\ &= 120,000 \text{ ปอนด์} \end{aligned}$$

บริษัทสามารถที่จะขอคืนภาษีในงวดได้จำนวน 120,000 ปอนด์ ส่วนผลขาดทุนที่เหลืออีก 100,000 ปอนด์ (580,000 – 480,000) ถือเป็นผลขาดทุนที่มีสิทธินำไปใช้คำนวณเป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีถัดไปได้

3.1.4 การจ่ายเงินเครดิตภาษีสำหรับวิดีโอเกม

หากบริษัทมีสิทธิที่จะได้รับเงินเครดิตภาษีสำหรับวิดีโอเกม และได้ยื่นเรื่องขอเงินเครดิตภาษีคืน สำนักงานสรรพากรและศุลกากรมีหน้าที่จะต้องจ่ายเงินจำนวนนั้นคืนให้บริษัท

บทที่ 4

แนวทางในการนำมาตรการลดหย่อนภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกมของ สหราชอาณาจักรมาปรับใช้กับประเทศไทย

จากที่กล่าวมาในบทที่ 2 มาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกมของประเทศไทยเป็นรูปแบบมาตรการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยมีการจำกัดวงเงินตามเงื่อนไขที่กำหนด ซึ่งอาจจะยังไม่มีประสิทธิภาพเพียงพอเมื่อเทียบกับต่างประเทศ และจากที่ผู้เขียนได้ศึกษาถึง มาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกมของสหราชอาณาจักร พบว่าสิทธิและประโยชน์ทางภาษีที่สหราชอาณาจักรให้แก่ผู้ลงทุนนั้นมีส่วนในการตัดสินใจให้เกิดการลงทุนในอุตสาหกรรมเกม ทำให้สามารถแข่งขันได้ในระดับสากล และยังเป็นส่วนหนึ่งที่ส่งผลต่อการเติบโตของเศรษฐกิจ รวมถึงการจ้างงานที่เพิ่มมากขึ้น ทำให้ผลิตภัณฑ์มวลรวมของประเทศสูงขึ้น ดังนั้นในบทนี้ จะเป็นการวิเคราะห์เปรียบเทียบมาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกมของ สหราชอาณาจักรกับประเทศไทย เพื่อนำมาเป็นแนวทางสำหรับการปรับใช้ในประเทศไทย

4.1 เปรียบเทียบมาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกมของประเทศไทย และสหราชอาณาจักร

รูปแบบมาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกมของประเทศไทยนั้น ใช้รูปแบบมาตรการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยวงเงินสำหรับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลในแต่ละปี จะกำหนดจากค่าใช้จ่ายของเงินเดือนบุคลากรไทยด้านเทคโนโลยีสารสนเทศเฉพาะส่วนที่เป็น การจ้างงานเพิ่ม ค่าใช้จ่ายในการฝึกอบรมบุคลากรไทยด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ และค่าใช้จ่าย เพื่อให้ได้ไว้รับรองระบบคุณภาพตามมาตรฐานที่กำหนด โดยเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงในปีนั้น ๆ และวงเงินคงเหลือจากการใช้สิทธิและประโยชน์ไม่สามารถยกไปใช้ในปีถัดไปได้

ส่วนรูปแบบมาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกมของสหราชอาณาจักร ใช้รูปแบบมาตรการลดหย่อนภาษี สามารถนำค่าใช้จ่ายที่เข้าเงื่อนไขมาหักเพิ่มเติมในการคำนวณภาษีที่เกี่ยวข้องกับวิดีโอเกมได้ ซึ่งการหักค่าใช้จ่ายได้เพิ่มนี้ส่งผลให้กำไรของบริษัทที่ได้จากการขายวิดีโอเกมลดลง หรือทำให้ผลขาดทุนเพิ่มขึ้น โดยผลขาดทุนนี้สามารถนำไปคำนวณเป็นเครดิตภาษีที่ขอคืนได้

จากมาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกมของประเทศไทยที่กล่าวไว้ในบทที่ 2 และมาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกมของสหราชอาณาจักรที่กล่าวไว้ในบทที่ 3 สามารถสรุปเป็นตาราง ได้ดังนี้

ตารางที่ 7 : ตารางแสดงการเปรียบเทียบมาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกมของประเทศไทย และสหราชอาณาจักร⁵⁴

| | อัตรา ภาษี | รูปแบบมาตรการ ภาษี | ระยะเวลาของ มาตรการภาษี | เงินลงทุนขั้นต่ำ |
|---------------|---------------|------------------------|----------------------------|--------------------------------|
| ประเทศไทย | ร้อยละ 20 | มาตรการยกเว้น ภาษี | ไม่เกิน 8 ปี | 1,500,000 บาท ต่อปี |
| สหราชอาณาจักร | ร้อยละ 19 | มาตรการลดหย่อน ภาษี | ไม่มีกำหนดระยะเวลา | ไม่มีกำหนดเงิน ลงทุนขั้นต่ำ |

ตารางที่ 8 : ตารางสรุปเงื่อนไขของมาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกมของประเทศไทย และสหราชอาณาจักร⁵⁵

| | รูปแบบมาตรการภาษี | เงื่อนไข |
|-----------|-------------------|---|
| ประเทศไทย | มาตรการยกเว้นภาษี | <p>วงเงินยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลคำนวณจาก</p> <p>(1) ค่าใช้จ่ายเงินเดือนบุคลากรไทยด้านเทคโนโลยีสารสนเทศที่เป็นการจ้างงานเพิ่มไม่น้อยกว่า 1,500,000 บาทต่อปี โดยคิดจากการจ้างงานบุคลากรไทยด้านเทคโนโลยีสารสนเทศที่เพิ่มขึ้นเมื่อเปรียบเทียบกับการจ้างงานบุคลากรไทยด้านเทคโนโลยีสารสนเทศก่อนวันยื่นคำขอรับการส่งเสริม โดยคำนวณเป็นวงเงินยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลร้อยละ 100 ของค่าใช้จ่ายดังกล่าว</p> <p>(2) ค่าใช้จ่ายในการฝึกอบรมเพื่อพัฒนาทักษะของบุคลากรไทยในหลักสูตรที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนาเทคโนโลยีสารสนเทศ และค่าใช้จ่ายในการพัฒนาทรัพยากรมนุษย์ภายใต้โครงการความร่วมมือกับสถาบันการศึกษาตามรูปแบบที่กำหนด โดยคำนวณเป็นวงเงินยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลร้อยละ 200 ของค่าใช้จ่ายดังกล่าว</p> <p>(3) ค่าใช้จ่ายเพื่อให้ได้ใบรับรองระบบคุณภาพตามมาตรฐาน ISO 29110 หรือ CMMI ตั้งแต่</p> |

⁵⁴ จัดทำโดยผู้เขียน

⁵⁵ จัดทำโดยผู้เขียน

| | รูปแบบมาตรการภาษี | เงื่อนไข |
|---------------|--------------------|---|
| | | LEVEL 2 หรือมาตรฐานสากลอื่นที่เทียบเท่า โดยคำนวณเป็นวงเงินยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลร้อยละ 100 ของค่าใช้จ่ายดังกล่าว |
| สหราชอาณาจักร | มาตรการลดหย่อนภาษี | <p>ค่าใช้จ่ายที่มีสิทธิหักได้เพิ่มคำนวณจาก</p> <p>(1) ค่าใช้จ่ายหลักทั้งหมดที่เกิดขึ้น โดยเปรียบเทียบจำนวนที่ต่ำกว่าระหว่าง</p> <ul style="list-style-type: none"> - ร้อยละ 80 ของค่าใช้จ่ายหลักที่เกิดขึ้นทั้งหมด และ - ค่าใช้จ่ายหลักทั้งหมดที่เกิดขึ้นในสหราชอาณาจักร <p>(2) หากบริษัทมีผลขาดทุนเกิดขึ้นสามารถนำผลขาดทุนที่ไม่ใช้สิทธิไปขอคืนเครดิตภาษีเป็นเงินสดได้</p> <p>ผลขาดทุนที่ไม่ใช้สิทธิคำนวณโดยเปรียบเทียบจำนวนที่ต่ำกว่าระหว่าง</p> <ul style="list-style-type: none"> - ผลขาดทุนที่เกิดขึ้นของบริษัทในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และ - ค่าใช้จ่ายที่มีสิทธิหักได้เพิ่มที่เกิดขึ้นในงวด <p>จากนั้นนำผลขาดทุนที่ไม่ใช้สิทธิไปคำนวณหาเครดิตภาษีที่ขอคืน โดยคำนวณดังนี้</p> <p>เครดิตภาษีที่ขอคืน = ผลขาดทุนที่ไม่ใช้สิทธิ x อัตราภาษีร้อยละ 25</p> |

จากตารางแสดงการเปรียบเทียบมาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกมของประเทศไทย และสหราชอาณาจักร พบว่าประเทศไทยนั้นให้สิทธิและประโยชน์ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล 8 ปี โดยจะได้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลต่อเมื่อมีการลงทุนเพิ่มในรูปแบบของการจ้างงานบุคลากรไทยด้านเทคโนโลยีสารสนเทศเพิ่มไม่น้อยกว่า 1,500,000 บาทต่อปี ซึ่งเป้าหมายของสิทธิและประโยชน์ทางภาษีนี้นี้ คือ เพื่อส่งเสริมให้เกิดการจ้างงานในประเทศ และพัฒนาความรู้ความสามารถของบุคลากรไทยด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ ในขณะที่สหราชอาณาจักรให้สิทธิและประโยชน์โดยการลดหย่อนภาษีจากค่าใช้จ่ายที่มีสิทธิหักได้เพิ่มตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ และการลดหย่อนภาษีนี้นี้จะเกิดขึ้นต่อเมื่อมีการลงทุนเกิดขึ้นจริงในปีนั้น ๆ ซึ่งหากนักลงทุนต้องการจะพัฒนา

เกมใหม่ ๆ ออกมา สิทธิและประโยชน์ทางภาษีของสหราชอาณาจักรย่อมมีประสิทธิภาพที่จะส่งเสริมให้เกิดการลงทุนได้มากกว่าของประเทศไทย

นอกจากนี้ มาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกมของประเทศไทย ยังเหมาะกับบริษัทที่สามารถทำกำไรจากการพัฒนาเกมได้ตั้งแต่เริ่มต้น และสามารถทำกำไรได้ ต่อเนื่องทุกปี ประกอบกับต้องมีการจ้างงานเพิ่มตามเงื่อนไขที่กำหนด หรือมีค่าใช้จ่ายในการอบรม พนักงาน รวมถึงค่าใช้จ่ายเพื่อให้ได้ใบรับรองระบบคุณภาพตามมาตรฐาน จึงจะได้รับประโยชน์จาก มาตรการทางภาษีนี้อย่างเต็มที่ แต่หากบริษัทมีผลขาดทุนเกิดขึ้นจากการพัฒนาเกม การยกเว้นภาษีเงินได้นิติ บุคคลนี้ย่อมไม่เกิดประโยชน์กับบริษัท เนื่องจากบริษัทไม่มีภาระต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่ มาตรการทางภาษีของสหราชอาณาจักร หากบริษัทมีผลขาดทุนจากการพัฒนาเกมเกิดขึ้นสามารถที่จะ นำไปคำนวณเครดิตภาษีเพื่อขอคืนเป็นเงินสดได้ ทำให้บริษัทสามารถนำเงินภาษีที่ได้รับคืนส่วนนี้ ไปหมุนเวียนใช้ประโยชน์ภายในบริษัทได้ต่อไป

ตัวอย่างที่ 1 : บริษัทมีผลขาดทุนเกิดขึ้นจากการพัฒนาเกม

สมมติฐาน

- (1) บริษัทประกอบกิจการผลิตและจัดจำหน่ายเกม ได้พัฒนาเกม A ขึ้นมา
- (2) มีต้นทุนเกิดขึ้น 4,000,000 บาท
- (3) ถือว่าต้นทุนที่เกิดขึ้นเปรียบเทียบกับค่าใช้จ่ายหลักที่เกิดในสหราชอาณาจักร เพื่อการคำนวณ ภายใต้อัตราภาษีเดียวกัน
- (4) สกุลเงินเป็นเงินบาท
- (5) รายได้และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ แสดงดังตาราง

ตารางที่ 9 : ตารางแสดงการเปรียบเทียบการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลกรณีเกิดผลขาดทุน⁵⁶

| | ประเทศไทย | สหราชอาณาจักร |
|---------------------------------|--------------------|--------------------|
| รายได้จากการขายเกม A | 3,500,000 | 3,500,000 |
| ต้นทุนของเกม A (ค่าใช้จ่ายหลัก) | (4,000,000) | (4,000,000) |
| ขาดทุนขั้นต้น | (500,000) | (500,000) |
| ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร | (500,000) | (500,000) |
| ขาดทุนก่อนภาษีเงินได้ | (1,000,000) | (1,000,000) |
| รายได้ภาษีเงินได้ | - | - |
| ขาดทุนสุทธิ | (1,000,000) | (1,000,000) |
| ปรับปรุงกำไรขาดทุน | | |

⁵⁶ จัดทำโดยผู้เขียน

| | ประเทศไทย | สหราชอาณาจักร |
|---|--------------------|--------------------|
| ขาดทุนก่อนภาษีเงินได้ | (1,000,000) | (1,000,000) |
| หัก VGTR (4,000,000*80%) | | (3,200,000) |
| ขาดทุนทางภาษี | (1,000,000) | (4,200,000) |
| เครดิตภาษีที่ขอคืน (3,200,000*25%) | | 800,000 |

จากตัวอย่างข้างต้น พบว่าบริษัทที่มีผลขาดทุนจากการพัฒนาเกมนั้นไม่มีภาระที่จะต้องเสียภาษีอยู่แล้ว ทำให้ไม่ได้รับประโยชน์จากมาตรการทางภาษีของประเทศไทยในการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่หากเป็นมาตรการทางภาษีของสหราชอาณาจักรบริษัทจะได้รับเครดิตเงินภาษีคืน 800,000 บาท ย่อมเป็นประโยชน์กับบริษัท และส่งเสริมให้เกิดการลงทุนเพิ่มขึ้น

ตัวอย่างที่ 2 : บริษัทมีกำไรเกิดขึ้นจากการพัฒนาเกม

สมมติฐาน

- (1) บริษัทประกอบกิจการผลิตและจัดจำหน่ายเกม ได้พัฒนาเกม A ขึ้นมา
- (2) มีต้นทุนเกิดขึ้น 4,000,000 บาท ซึ่งรวมการจ้างงานบุคลากรไทยด้านเทคโนโลยีสารสนเทศเพิ่ม 1,500,000 บาท (เข้าเงื่อนไขได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล)
- (3) ถือว่าต้นทุนที่เกิดขึ้นเปรียบเทียบกับค่าใช้จ่ายหลักที่เกิดในสหราชอาณาจักร เพื่อการคำนวณภายใต้สมมติฐานเดียวกัน
- (4) สกุลเงินเป็นเงินบาท
- (5) รายได้และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ แสดงดังตาราง

ตารางที่ 10 : ตารางแสดงการเปรียบเทียบการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลกรณีเกิดกำไร⁵⁷

| | ประเทศไทย | สหราชอาณาจักร |
|---------------------------------|------------------|------------------|
| รายได้จากการขายเกม A | 8,500,000 | 8,500,000 |
| ต้นทุนของเกม A (ค่าใช้จ่ายหลัก) | (4,000,000) | (4,000,000) |
| กำไรขั้นต้น | 4,500,000 | 4,500,000 |
| ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร | (500,000) | (500,000) |
| กำไรก่อนภาษีเงินได้ | 4,000,000 | 4,000,000 |
| ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ | (500,000) | (152,000) |
| กำไรสุทธิ | 3,500,000 | 3,848,000 |
| <i>ปรับปรุงกำไร</i> | | |
| กำไรก่อนภาษีเงินได้ | 4,000,000 | 4,000,000 |

⁵⁷ จัดทำโดยผู้เขียน

| | ประเทศไทย | สหราชอาณาจักร |
|--|------------------|----------------|
| หัก VGTR (4,000,000*80%) | | (3,200,000) |
| กำไรทางภาษี | 4,000,000 | 800,000 |
| ยกเว้นภาษีเงินได้ตามวงเงินการจ้างงานเพิ่ม 1,500,000 บาท | (1,500,000) | |
| กำไรที่ต้องเสียภาษี | 2,500,000 | 800,000 |
| อัตราภาษี 19% | | 152,000 |
| อัตราภาษี 20% | 500,000 | |
| ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ | 500,000 | 152,000 |

จากตัวอย่างข้างต้น พบว่าหากบริษัทมีกำไรเกิดขึ้น แม้ประเทศไทยจะได้รับสิทธิและประโยชน์ในการยกเว้นภาษีเงินได้ แต่เนื่องจากวงเงินที่ได้รับยกเว้นขึ้นอยู่กับภาระงานบุคลากรไทย ด้านเทคโนโลยีสารสนเทศเพิ่มขึ้นในแต่ละปีเปรียบเทียบกับก่อนวันขอรับการส่งเสริม ส่งผลให้หากบริษัทต้องการที่จะได้รับยกเว้นภาษียกเว้นมากก็ต้องจ้างงานเพิ่มมากตามไปด้วย ซึ่งในบางปีบริษัทอาจไม่มีความจำเป็นที่จะต้องจ้างงานบุคลากรไทยด้านเทคโนโลยีสารสนเทศเพิ่มเท่ากับเงื่อนไขของสิทธิและประโยชน์ทางภาษีนี้อาจจะการจ้างงานเพิ่มนั้นต้องคำนึงถึงปัจจัยอื่น ๆ นอกเหนือจากการใช้ประโยชน์ในทางภาษี ทำให้เกิดข้อจำกัดในสิทธิและประโยชน์ทางภาษีที่อาจส่งผลกระทบต่อการตัดสินใจลงทุน

ส่วนภาระภาษีของสหราชอาณาจักรด้วยวิธีลดหย่อนภาษีนั้น ค่าใช้จ่ายที่มีสิทธิหักได้เพิ่มจะแปรผันตามการลงทุนที่เกิดขึ้นจริงในปีนั้น ๆ ยิ่งลงทุนมากค่าใช้จ่ายที่มีสิทธิหักได้เพิ่มก็มาก ส่งผลให้เสียภาษีน้อยลงตามไปด้วย

จากตัวอย่างทั้งสองข้างต้น พบว่ามาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกมของสหราชอาณาจักรย่อมส่งผลให้เกิดการลงทุนในอุตสาหกรรมเกมมากกว่า เพราะเป็นมาตรการที่ช่วยลดความเสี่ยงรวมถึงลดต้นทุนในการลงทุนเริ่มแรกที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนาเกมโดยตรง และภาระภาษีของผู้ลงทุนนั้นขึ้นอยู่กับการลงทุนตามความเป็นจริง กล่าวคือ หากผู้ลงทุนต้องการที่จะเสียภาษีน้อย ก็ต้องลงทุนในปริมาณที่มาก ซึ่งถือเป็นการส่งเสริมให้เกิดการลงทุนที่แท้จริง

4.2 การนำมามาตรการภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกมของสหราชอาณาจักรมาปรับใช้กับประเทศไทย

มาตรการลดหย่อนภาษีวีดีโอเกม (VGTR) ของสหราชอาณาจักร เป็นมาตรการที่ให้สิทธิและประโยชน์กับบริษัทที่ต้องการลงทุนเพื่อพัฒนาเกมขึ้นมาใหม่ ซึ่งเป็นมาตรการที่ส่งผลดีทั้งกับผู้ลงทุนและเศรษฐกิจของประเทศ เพราะเมื่อมีการลงทุนเพิ่ม การจ้างงานในประเทศก็เพิ่มขึ้น ส่งผลทำให้ผลิตภัณฑ์มวลรวมของประเทศเพิ่มขึ้นตามไปด้วย ส่วนนักลงทุนเมื่อมีการลงทุนเพิ่ม ภาวะภาษีก็จะลดลงจากการใช้สิทธิตามมาตรการทางภาษีนี้ โดยสามารถนำมาปรับใช้กับประเทศไทยได้ดังนี้

(1) การหักค่าใช้จ่ายที่มีสิทธิหักได้เพิ่ม (Additional deduction)

วิธีการนี้เป็นการกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับขั้นตอนการออกแบบ ผลิต และทดสอบเกม โดยกำหนดเป็นร้อยละของค่าใช้จ่ายที่นำไปหักออกจากการกำไรขาดทุนของบริษัทเพิ่มเติมจากที่คำนวณได้ ซึ่งวิธีการนี้จะได้รับผลโดยตรงหากบริษัทมีการลงทุนพัฒนาเกมใหม่เกิดขึ้นในแต่ละปี

หากจะนำมาปรับใช้กับประเทศไทย รัฐบาลอาจจะต้องกำหนดร้อยละของค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องที่สามารถนำไปหักได้เพิ่ม รวมถึงรายละเอียดของค่าใช้จ่ายที่เข้าเงื่อนไขให้เหมาะสมกับอุตสาหกรรมเกมและภาวะเศรษฐกิจของประเทศไทย ซึ่งอาจจะกำหนดให้ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดในประเทศไทยขั้นต่ำเป็นอัตราร้อยละเท่าไรของค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นทั้งหมด เพื่อเป็นการส่งเสริมให้เกิดการจ้างงาน และการใช้จ่ายในประเทศเพิ่มมากขึ้น อันเป็นการกระตุ้นให้เกิดการเติบโตทางเศรษฐกิจบนฐานการใช้จ่าย⁵⁸

(2) การเครดิตภาษี (Tax credit)

วิธีการเครดิตภาษี เป็นวิธีการที่เมื่อบริษัทคำนวณกำไรสุทธิหลังหักค่าใช้จ่ายที่มีสิทธิหักได้เพิ่มแล้วเกิดผลขาดทุนขึ้น บริษัทสามารถขอเครดิตภาษีคืนเป็นเงินสดได้ โดยจำนวนเงินเครดิตภาษีคำนวณจากอัตราเครดิตภาษীর้อยละ 25 ของผลขาดทุนที่ไม่ใช้สิทธิ ซึ่งเป็นการช่วยลดภาระของบริษัทหากการพัฒนาเกมมีผลขาดทุนเกิดขึ้น บริษัทสามารถนำเงินภาษีที่ได้รับคืนนี้ไปใช้หมุนเวียนภายในได้

ประเทศไทยไม่ได้นำวิธีเครดิตภาษีที่สามารถขอคืนเป็นเงินสดได้มาใช้ในกรณีที่มีผลขาดทุนเกิดขึ้น แต่จะสามารถนำผลขาดทุนสะสมที่เกิดขึ้นในระหว่างการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายหลังสิ้นสุดระยะเวลาที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นระยะเวลา 5 ปี ซึ่งหากจะนำวิธีการนี้มาปรับใช้ในประเทศไทย รัฐบาลต้องกำหนดอัตราเครดิตภาษีให้

⁵⁸ สันติ ชัยศรีสวัสดิ์สุข, กระตุ้นเศรษฐกิจบนฐานการใช้จ่าย [ออนไลน์], 15 ธันวาคม 2565. แหล่งที่มา: <https://econ.nida.ac.th/2021/12/กระตุ้นเศรษฐกิจบนฐานการใช้จ่าย>

เหมาะสม เพราะหากกำหนดอัตราเครดิตภาษีสูงเกินไปย่อมส่งผลให้รัฐต้องคืนเงินภาษีมากขึ้นเช่นกัน หรือหากกำหนดต่ำเกินไปก็อาจจะไม่มีประสิทธิภาพในการส่งเสริมให้เกิดการลงทุน

ดังนั้น หากประเทศไทยต้องการส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกม เพื่อให้สามารถแข่งขันได้ในระดับสากล และเป็นส่วนหนึ่งในการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศนั้น ประเทศไทยควรมีการเปลี่ยนแปลงสิทธิและประโยชน์ทางภาษีให้เหมาะสมและมีประสิทธิภาพในการส่งเสริมให้เกิดการลงทุนทั้งจากภายในและภายนอกประเทศ โดยการนำมาตรการลดหย่อนภาษีวีดีโอเกมของสหราชอาณาจักรมาปรับใช้กับอุตสาหกรรมเกมของไทยต่อไป

บทที่ 5

บทสรุป

จากการศึกษามาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกมของประเทศไทย พบว่ายังไม่มีประสิทธิภาพเพียงพอที่จะส่งเสริมให้เกิดการลงทุน จึงได้ศึกษาเพิ่มเติมถึงมาตรการทางภาษีของสหราชอาณาจักรพบว่าสามารถนำมาปรับใช้กับประเทศไทย เพื่อส่งเสริมให้เกิดการลงทุนในอุตสาหกรรมเกมได้

5.1 ความเป็นมาและประเด็นปัญหา

ปัจจุบันอุตสาหกรรมเกมในประเทศไทยมีอัตราการขยายตัวอย่างต่อเนื่อง แต่พบว่าการขยายตัวของอุตสาหกรรมเกมเป็นการขยายตัวจากฝั่งผู้บริโภค ซึ่งรายได้ของผู้จัดจำหน่าย และนำเข้ามาจากการที่ผู้บริโภคซื้อสินค้าในเกม และดาวน์โหลดเกมผ่านแพลตฟอร์มที่พัฒนามาจากผู้ประกอบการต่างประเทศเป็นหลัก แสดงให้เห็นว่าเกมที่พัฒนาโดยคนไทยมีจำนวนน้อยมาก แม้ว่าประเทศไทยจะสนับสนุนการลงทุนในอุตสาหกรรมเกม โดยออกมาตรการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นระยะเวลาไม่เกิน 8 ปี ตามมาตรา 31 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2560 ซึ่งมีเงื่อนไขการกำหนดวงเงินสำหรับการใช้สิทธิและประโยชน์ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับอุตสาหกรรมเกมจากรายจ่ายที่เกิดขึ้นจริง ดังนี้

(1) ค่าใช้จ่ายเงินเดือนบุคลากรไทยด้านเทคโนโลยีสารสนเทศที่เป็นการจ้างงานเพิ่มไม่น้อยกว่า 1,500,000 บาทต่อปี โดยคิดจากการจ้างงานบุคลากรไทยด้านเทคโนโลยีสารสนเทศที่เพิ่มขึ้นเมื่อเปรียบเทียบกับการจ้างงานบุคลากรไทยด้านเทคโนโลยีสารสนเทศก่อนวันยื่นคำขอรับการส่งเสริม โดยคำนวณเป็นวงเงินยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลร้อยละ 100 ของค่าใช้จ่ายดังกล่าว

(2) ค่าใช้จ่ายในการฝึกอบรมเพื่อพัฒนาทักษะของบุคลากรไทยในหลักสูตรที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนาเทคโนโลยีสารสนเทศ และค่าใช้จ่ายในการพัฒนาทรัพยากรมนุษย์ภายใต้โครงการความร่วมมือกับสถาบันการศึกษาตามรูปแบบที่กำหนด โดยคำนวณเป็นวงเงินยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลร้อยละ 200 ของค่าใช้จ่ายดังกล่าว

(3) ค่าใช้จ่ายเพื่อให้ได้ใบรับรองระบบคุณภาพตามมาตรฐาน ISO 29110 หรือ CMMI ตั้งแต่ LEVEL 2 หรือมาตรฐานสากลอื่นที่เทียบเท่า โดยคำนวณเป็นวงเงินยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลร้อยละ 100 ของค่าใช้จ่ายดังกล่าว

อย่างไรก็ตาม อุตสาหกรรมเกมในประเทศไทยยังไม่สามารถเติบโตได้เท่าที่ควร เนื่องจากผู้ผลิตเกมไทยยังขาดเงินทุนในการผลิตและพัฒนาเกม แสดงให้เห็นว่ามาตรการทางภาษีของภาครัฐที่

ออกมาเพื่อส่งเสริมนั้นยังไม่เหมาะสมและเพียงพอที่จะส่งเสริมให้เกิดการลงทุน จากการศึกษาสิทธิ และประโยชน์ทางภาษีของไทยพบปัญหา ดังต่อไปนี้

(1) สิทธิและประโยชน์ทางภาษีที่นักลงทุนในอุตสาหกรรมเกมจะให้ความสนใจ คือ การลด ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนการผลิตเกม เพื่อลดความเสี่ยงในการลงทุนเริ่มแรก ซึ่งมาตรการยกเว้น ภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นระยะเวลา 8 ปี ของประเทศไทยนั้น จัดเป็นมาตรการที่มีรากฐานมาจากกำไร (Profit-based tax incentive) จะมีประสิทธิภาพน้อยในการส่งเสริมให้เกิดการลงทุนเมื่อเปรียบเทียบกับ มาตรการทางภาษีที่มีรากฐานมาจากทุน (Cost-based tax incentive) ซึ่งจะเกี่ยวข้องกับการลด ค่าใช้จ่ายของต้นทุนเนื่องจากไม่สามารถทำกำไรได้หรือมีกำไรน้อย

(2) การกำหนดวงเงินสำหรับการใช้สิทธิและประโยชน์ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลจาก ค่าใช้จ่ายเงินเดือนบุคลากรไทยด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ หากปีใดไม่ได้มีการจ้างงานเพิ่มถึง 1,500,000 บาท เมื่อเทียบกับการจ้างงานก่อนวันยื่นขอรับการส่งเสริม กิจการจะไม่สามารถขอใช้ สิทธิและประโยชน์ในการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล หรือหากปีใดไม่มีค่าใช้จ่ายในการฝึกอบรม รวมถึงค่าใช้จ่ายเพื่อให้ได้ใบรับรองระบบคุณภาพตามมาตรฐาน ISO 29110 หรือ CMMI กิจการก็จะ ไม่มีวงเงินสำหรับการใช้สิทธิและประโยชน์ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งทำให้สิทธิและประโยชน์นี้ไม่ มีประสิทธิภาพเพียงพอที่จะส่งเสริมให้เกิดการลงทุนได้

5.2 การศึกษามาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกมของสหราชอาณาจักร และการนำมาปรับใช้กับประเทศไทย

จากการศึกษามาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกมของสหราชอาณาจักร พบว่าสหราชอาณาจักรใช้มาตรการลดหย่อนภาษีวีดีโอเกม ซึ่งมาตรการนี้จะลดต้นทุนของ การพัฒนาเกมและทำให้อุตสาหกรรมเกมสามารถแข่งขันกับต่างประเทศได้ โดยมีเงื่อนไขของสิทธิ และประโยชน์ทางภาษี ดังต่อไปนี้

(1) สามารถนำค่าใช้จ่ายที่เข้าเงื่อนไขมาหักได้เพิ่มเติมจากกำไรหรือขาดทุนของบริษัทพัฒนา เกมที่คำนวณได้ ซึ่งค่าใช้จ่ายที่มีสิทธิหักได้เพิ่มคำนวณจากค่าใช้จ่ายหลักทั้งหมดที่เกิดขึ้น โดย เปรียบเทียบจำนวนที่ต่ำกว่าระหว่าง

- ร้อยละ 80 ของค่าใช้จ่ายหลักที่เกิดขึ้นทั้งหมด และ
- ค่าใช้จ่ายหลักทั้งหมดที่เกิดขึ้นในสหราชอาณาจักร

(2) หากบริษัทมีผลขาดทุนเกิดขึ้นสามารถนำผลขาดทุนที่ไม่ใช้สิทธิไปขอคืนเครดิตภาษีเป็น เงินสดได้ โดยผลขาดทุนที่ไม่ใช้สิทธิคำนวณโดยเปรียบเทียบจำนวนที่ต่ำกว่าระหว่าง

- ผลขาดทุนที่เกิดขึ้นของบริษัทในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และ
- ค่าใช้จ่ายที่มีสิทธิหักได้เพิ่มที่เกิดขึ้นในงวด

จากนั้นนำผลขาดทุนที่ไม่ใช้สิทธิไปคำนวณหาเครดิตภาษีที่ขอคืน โดยคำนวณดังนี้

$$\text{เครดิตภาษีที่ขอคืน} = \text{ผลขาดทุนที่ไม่ใช้สิทธิ} \times \text{อัตราภาษีร้อยละ 25}$$

เมื่อเปรียบเทียบ มาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกมของประเทศไทย และสหราชอาณาจักร พบว่าบริษัทที่มีผลขาดทุนจากการพัฒนาเกมจะไม่ได้รับประโยชน์จากมาตรการทางภาษีของประเทศไทยในการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทย เนื่องจากไม่มีภาระที่ต้องเสียภาษีอยู่แล้ว แต่หากเป็นมาตรการทางภาษีของสหราชอาณาจักรบริษัทจะได้รับเครดิตเงินภาษีคืน ย่อมเป็นประโยชน์กับบริษัท และส่งเสริมให้เกิดการลงทุนเพิ่มขึ้น

ในขณะเดียวกัน หากบริษัทมีกำไรที่ต้องเสียภาษีเกิดขึ้น แม้ประเทศไทยจะได้รับสิทธิและประโยชน์ในการยกเว้นภาษีเงินได้ แต่เนื่องจากวงเงินที่ได้รับยกเว้นขึ้นอยู่กับภาระงานบุคลากรไทย ด้านเทคโนโลยีสารสนเทศเพิ่มในแต่ละปีเปรียบเทียบกับก่อนวันขอรับการส่งเสริม ส่งผลให้หากบริษัทต้องการที่จะได้รับยกเว้นภาษีมากก็ต้องจ้างงานเพิ่มมากตามไปด้วย ซึ่งการจ้างงานเพิ่มนั้นต้องคำนึงถึงปัจจัยอื่น ๆ นอกเหนือจากการใช้ประโยชน์ในทางภาษี ทำให้เกิดข้อจำกัดในสิทธิและประโยชน์ทางภาษีที่อาจส่งผลกระทบต่อการตัดสินใจลงทุน

ส่วนภาระภาษีของสหราชอาณาจักรด้วยวิธีลดหย่อนภาษีนั้น ค่าใช้จ่ายที่มีสิทธิหักได้เพิ่มจะแปรผันตามการลงทุนที่เกิดขึ้นจริงในปีนั้น ๆ ยิ่งลงทุนมากค่าใช้จ่ายที่มีสิทธิหักได้เพิ่มก็มาก ส่งผลให้เสียภาษีน้อยลงตามไปด้วย

แสดงให้เห็นว่า มาตรการทางภาษีของสหราชอาณาจักรย่อมส่งผลให้เกิดการลงทุนในอุตสาหกรรมเกมมากกว่า เพราะเป็นมาตรการที่ช่วยลดความเสี่ยงรวมถึงลดต้นทุนในการลงทุนเริ่มแรกที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนาเกมโดยตรง และภาระภาษีของผู้ลงทุนนั้นขึ้นอยู่กับการลงทุนตามความเป็นจริง กล่าวคือ หากผู้ลงทุนต้องการที่จะเสียภาษีน้อย ก็ต้องลงทุนในปริมาณที่มาก ซึ่งถือเป็นการส่งเสริมให้เกิดการลงทุนที่แท้จริง

ดังนั้น หากประเทศไทยต้องการส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมเกม เพื่อให้สามารถแข่งขันได้ในระดับสากล และเป็นส่วนหนึ่งในการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศนั้น ประเทศไทยควรมีการเปลี่ยนแปลงสิทธิและประโยชน์ทางภาษีให้เหมาะสมและมีประสิทธิภาพในการส่งเสริมให้เกิดการลงทุนทั้งจากภายในและภายนอกประเทศ โดยการนำมาตรการลดหย่อนภาษีวีดีโอเกมของสหราชอาณาจักรมาปรับใช้กับอุตสาหกรรมเกมของไทยต่อไป

บรรณานุกรม

วารสาร

ภาณุฉณี วุฒิภักดาทร. สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร ดี (ทุกด้าน) จริงๆ หรือ?. สรรพการสาส์น 10 (ตุลาคม 2551): 72-79.

สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน. กฎหมายใหม่ BOI. วารสารส่งเสริมการลงทุน 1 (มกราคม 2560): 8.

สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน. หลักเกณฑ์การให้สิทธิและประโยชน์. คู่มือการขอรับการส่งเสริมการลงทุน 2565 (มิถุนายน 2565): 108-110.

สื่ออิเล็กทรอนิกส์

ฝ่ายส่งเสริมอุตสาหกรรมดิจิทัล ส่วนส่งเสริมการตลาด. ปัจจัยการเติบโตของอุตสาหกรรมเกมในระดับประเทศและระดับโลก [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.depa.or.th/th/article-view/growth-factor-gaming-industry> [30 สิงหาคม 2565]

Komsan Tortermvasana. AIS hosts high school contest [ออนไลน์]. 2565. แหล่งที่มา: <https://www.bangkokpost.com/tech/2315950/ais-hosts-high-school-contest> [30 สิงหาคม 2565]

दनัย อรุณกิตติชัย. Thematic Fund: อุตสาหกรรมเกมกับการเลเวลอัพในปี 2022 [ออนไลน์]. 2565. แหล่งที่มา: <https://www.bangkokbiznews.com/blogs/columnist/980630> [29 สิงหาคม 2565]

สินีนานู เสริมชีพ. บทบาทการค้าดิจิทัล ขับเคลื่อนการเติบโตของเศรษฐกิจไทย [ออนไลน์]. 2565. แหล่งที่มา: <https://www.thansettakij.com/blogs/columnist/527023> [29 สิงหาคม 2565]

พัตรา พัชณี. จับทิศทางอุตสาหกรรมเกมไทย จุดพลังคนทำเกมให้เติบโต [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: https://www.creativethailand.org/view/article-read?article_id=33489&lang=th [29 สิงหาคม 2565]

สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน. แนะนำปีโอไอ [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: https://www.boi.go.th/index.php?page=what_we_do3 [10 ธันวาคม 2565]

สำนักงานส่งเสริมอุตสาหกรรมซอฟต์แวร์แห่งชาติ (องค์การมหาชน). รายงานการศึกษาอุตสาหกรรมแอนิเมชันและเกมของไทย [ออนไลน์]. 2549. แหล่งที่มา: https://www.kdcgroups.com/images /knowledge-bank/2006 _whitepaper1 .pdf [30 ตุลาคม 2565]

สำนักงานส่งเสริมเศรษฐกิจดิจิทัล. "ดีป้า" ร่วมหารือปัญหาอุปสรรคเกมไทย เพื่อยกระดับอุตสาหกรรมซอฟต์แวร์เกมและอีสปอร์ต [ออนไลน์]. 2564. แหล่งที่มา: https://www.depa.or.th/th/article-view/20210128 _03 [30 ตุลาคม 2565]

สำนักงานส่งเสริมอุตสาหกรรมซอฟต์แวร์แห่งชาติ (องค์การมหาชน), รายงานการศึกษารพัฒนาอุตสาหกรรมสร้างสรรค์ สาขาซอฟต์แวร์ (เกมและแอนิเมชัน) ปี 2564 [ออนไลน์]. 2564. แหล่งที่มา: https://article.tcdc.or.th/uploads/media/2022/6/22/media _8-CEA-Game-and-Animation-Final-Report.pdf [30 ตุลาคม 2565]

บทความเกม. 5 เกม PC น่าเล่นในไทย [ออนไลน์]. 2565. แหล่งที่มา: <https://www.gamemonday.com/articles/205150> [30 ตุลาคม 2565]

อธิภัทร มุทิตาเจริญ. "ไทยไม่จำเป็นต้องเพิ่มสิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อดึงดูดนักลงทุน" [ออนไลน์]. 2560. แหล่งที่มา: <https://www.the101.world/athiphat-interview/> [28 ตุลาคม 2565]

British Council. Study gaming in the UK [Online]. Available from: <https://study-uk.britishcouncil.org/plan-studies/choosing-course/subjects/gaming> [17 November 2022]

The National Archives on behalf of HM Government. Finance Act 2013 [Online]. Available from: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2013/29/schedule/17> [17 November 2022]

Adel Belcaid&Hadi Hammoud. Production incentives: an indispensable tool for creating and sustaining a global media hub [Online]. 2022. Available from: <https://www.kearney.com/media/article/-/insights/production-incentives-an-indispensable-tool-for-creating-and-sustaining-a-global-media-hub> [17 November 2022]

HM Revenue & Customs. Video Games Development Company Manual [Online]. 2016. Available from: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/video-games-development-company-manual> [30 November 2022]

TBAT Innovation. What is Video Games Tax Relief (VGTR)? [Online]. Available from: <https://tbat.co.uk/knowledge/what-is-video-game-tax-relief-uk/> [28 November 2022]

TIGA. Video Games Tax Relief [Online]. Available from: <https://tiga.org/policy-and-public-affairs/games-tax-relief> [28 November 2022]

TIGA and Grant Thornton. GUIDE TO VIDEO GAMES TAX RELIEF [Online]. Available from: <https://www.grantthornton.co.uk/globalassets/1.-member-firms/united-kingdom/pdf/publication/tiga-a-guide-to-video-games-tax-relief.pdf> [17 November 2022]