

การให้สิทธิประโยชน์ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนเพื่อดึงดูดการลงทุนโดยตรงจากต่างชาติ:  
กรณีศึกษาธุรกิจบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์และบริการสอบเทียบมาตรฐาน

นาย กฤษณะ ชาวเรือ

รายงานเอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาวิทยาศาสตรมหาบัณฑิต  
สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร  
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  
ปีการศึกษา 2562  
ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

Incentive under Investment Promotion Act for FDI Promotion: Testing Lab and  
Calibration Service Industries

Mr. Kritsana Khaoraung

An Individual Study Report Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements  
for the Degree in Master of Laws Program in Finance and Tax Law

Faculty of Law

Chulalongkorn University

Academic Year 2019

Copyright of Chulalongkorn University



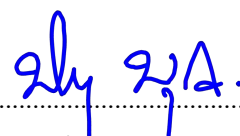



หัวข้อเอกัตศึกษา	การให้สิทธิประโยชน์ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนเพื่อดึงดูดการลงทุนโดยตรงจากต่างชาติ: กรณีศึกษาธุรกิจบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์และบริการสอบเทียบมาตรฐาน
นิสิต	นายกฤษณะ ขาวเรือง
สาขาวิชา	กฎหมายการเงินและภาษีอากร
อาจารย์ที่ปรึกษา	ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ปิยะบุตร บุญอร่ามเรือง

การลงทุนโดยตรงจากต่างชาติมีส่วนสำคัญในธุรกิจบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์และสอบเทียบมาตรฐาน ทั้งนี้คนต่างด้าวที่จะประกอบธุรกิจในประเทศไทยต้องได้รับอนุญาตการประกอบธุรกิจเสียก่อน อย่างไรก็ตามเพื่อส่งเสริมการลงทุน พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีและสิทธิประโยชน์อื่นๆ รวมไปถึงการยกเว้นให้คนต่างด้าวไม่ต้องขออนุญาตเพื่อประกอบกิจการในประเทศไทย อย่างไรก็ตามมีผู้ลงทุนบางกลุ่มเลือกจัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทยเพื่อจัดซื้อจัดถาวรในการประกอบธุรกิจแทนการขอรับการส่งเสริมการลงทุน เอกัตศึกษาเล่มนี้จึงมุ่งศึกษารูปแบบการเข้ามาประกอบธุรกิจของผู้ลงทุน ตลอดจนเปรียบเทียบสิทธิประโยชน์ที่ผู้ลงทุนจะได้รับ และพิจารณาถึงความสัมพันธ์ของปัจจัยต่างๆต่อการเลือกรูปแบบการลงทุน

ทั้งนี้ผู้ศึกษาพบรูปแบบที่สำคัญสองรูปแบบ คือ การเข้ามาในฐานะต่างด้าวโดยขอรับการส่งเสริมการลงทุน ซึ่งได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีดีกว่าไม่ว่าจะเป็นผู้ลงทุนจากประเทศใด ในขณะที่อีกรูปแบบคือการเข้ามาโดยมีสถานะเป็นนิติบุคคลไทยผ่านการร่วมทุนหรือจัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทย แต่ไม่ขอรับการส่งเสริมการลงทุนแม้ว่าจะไม่มีอุปสรรคทางกฎหมายที่เพิ่มขึ้นเป็นพิเศษในการขอรับการส่งเสริมการลงทุนก็ตาม ทั้งนี้การเลือกรูปแบบที่ส่งผู้ลงทุนรับสิทธิประโยชน์อย่างอื่นที่ไม่ใช่ภาษีอากรในภาพรวมดีกว่ารูปแบบแรก นอกจากนี้ไม่ปรากฏว่าขนาดของกิจการของการลงทุนโดยตรงจากต่างชาติมีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญต่อการขอรับการส่งเสริมการลงทุนแต่อย่างใด

จากข้อมูลพบว่า แม้ผู้ลงทุนจะอยู่ในสถานะที่มีข้อจำกัดด้านกฎหมายในการได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากการขอรับการส่งเสริมการลงทุนน้อยที่สุด ผู้ลงทุนก็มีแนวโน้มจะเลือกใช้รูปแบบที่สองมากกว่ารูปแบบแรก แสดงถึงสิทธิประโยชน์ทางภาษีนั่นไม่ใช่ปัจจัยสำคัญที่สุดในการพิจารณาเข้ามาประกอบธุรกิจในประเทศไทย อย่างไรก็ตามปัจจัยทางภาษีส่งผลต่อการวางแผนรูปแบบองค์กรเพื่อให้ได้ประโยชน์ทางภาษีภายหลังตัดสินใจเลือกประเทศไทยเป็นแหล่งลงทุนแล้ว ซึ่งชี้ว่าการส่งเสริมการลงทุนนั้นเปราะบางต่อการวางแผนภาษีในเชิงรุก อย่างไรก็ตามเอกัตศึกษานี้ไม่ได้ประเมินความคุ้มค่าของการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อดึงดูดการลงทุนแต่อย่างใด

.....  ..... อาจารย์ที่ปรึกษา  
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ปิยะบุตร บุญอร่ามเรือง)

.....  ..... นิสิต  
(นายกฤษณะ ขาวเรือง)

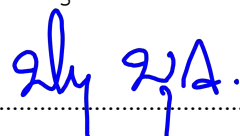
Individual Study	Incentive under Investment Promotion Act for FDI Promotion: Testing Lab and Calibration Service Industries.
Researcher	Kritsana Khaoraung
Field of Study	Finance and Tax Law
Advisor	Asst. Prof. Piyabutr Bunaramrueang

---

FDI plays an important role both finance and technology aspects in testing and calibration service industry which is important in driving the economy. Although foreign investors, as the source of FDI, require a foreign business license, under Investment Promotion Act (BOI), they are given both tax incentives and non-tax incentives including exception of foreign business license. However, some foreigners structure the company model as Thai firm in order not to file a permission under FBA instead of going through BOI channel. Thus, this individual study examines choices of business models in the industry and compare benefit received via such models both tax incentives and non-tax incentives together with looking at the relationship among these factors.

The author has found two major business models. First model is investing as foreigner via BOI channel which provides better tax benefit no matter which country of the investor. Another model is investing as Thai firm, either partnering with Thai investor or structuring as Thai firm by themselves, without BOI promotion even no legal obstruction hinders them from applying BOI promotion. The Second model provides better non-tax benefit in general, but less tax benefit compared with the first model. Moreover, size of business has no significant effect on the FDI's BOI promotion application rate.

The evidence shows that even investors with the best scenario and having less limitation on taking benefit from BOI regime tend to choose the second model over first model. Therefore, tax incentive is not the most important factor in picking up the destination country but might affect how the business be structured showing that BOI regime expose to aggressive tax planning. However, this individual study does not evaluate the effectiveness of tax incentives providing under BOI regime.

  
 ..... Advisor  
 (Asst. Prof. Piyabutr Bunaramrueang)

  
 ..... Researcher  
 (Kritsana Khaoraung)

## กิตติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษานับนี้สำเร็จลุล่วงได้ด้วยดีด้วยความเมตตากรุณา และความช่วยเหลือจาก ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ปิยะบุตร บุญอร่ามเรือง ที่จุดประกายความคิดของผู้เขียนทำให้เกิดเป็นเอกัตศึกษานับนี้ ทั้งยังเสียสละเวลาอันมีค่ารับเป็นที่ปรึกษา ให้คำแนะนำในประเด็นเกี่ยวกับประเด็นต่างๆ ที่เกี่ยวข้องทำให้เอกัตศึกษาสมบูรณ์ยิ่งขึ้น ตลอดจนตรวจทานแก้ไขข้อบกพร่องต่างๆ จึงขอกราบขอบพระคุณ เป็นอย่างสูงมา ณ ที่นี้

ผู้เขียนขอขอบพระคุณคุณครู อาจารย์ทุกท่านที่ประสิทธิ์ประสาทสรรพวิชาแก่ผู้เขียน ซึ่งเป็นเครื่องมืออันสำคัญยิ่งที่ทำให้ผู้เขียนสามารถพัฒนาความรู้ความสามารถเรื่อยมา และใช้เป็นพื้นฐานในการศึกษาค้นคว้าและเรียบเรียงความรู้ออกมาจนสำเร็จเป็นเอกัตศึกษานับนี้ได้

ผู้เขียนขอขอบพระคุณคุณบิดา มารดา และครอบครัว ที่สนับสนุนในการเรียนของผู้เขียนเรื่อยมา ทั้งเป็นกำลังใจอันสำคัญให้ผู้เขียนสามารถฝ่าฟันอุปสรรคต่างๆไปได้

นอกจากนี้ผู้เขียนขอขอบคุณเพื่อนๆ ร่วมหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมาย การเงินและภาษีอากร ที่ร่วมกันฝ่าฟัน ช่วยเหลือซึ่งกันและกันตลอดการศึกษาและในช่วงเวลาของการทำรายงานเอกัตศึกษาทำให้สามารถผ่านพ้นช่วงเวลาดังกล่าวมาด้วยกันได้ ตลอดจนขอขอบคุณผู้มีส่วนเกี่ยวข้องท่านอื่นๆ ที่มีส่วนสนับสนุนให้เอกัตศึกษานับนี้สำเร็จลงได้ด้วยดี

สุดท้ายนี้ ผู้เขียนหวังว่าเอกัตศึกษานับนี้จะเป็นประโยชน์ต่อผู้ที่สนใจตลอดจุดประกายความคิด และประเด็นในทางวิชาการต่อไป หากมีข้อผิดพลาดประการใดผู้เขียนขอน้อมรับไว้แต่เพียงผู้เดียว

กฤษณะ ขาวเรือง





## สารบัญ

บทคัดย่อภาษาไทย.....	ก
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	ข
กิตติกรรมประกาศ.....	ค
สารบัญ .....	จ
สารบัญตาราง.....	ฉ
สารบัญรูป.....	ฐ
<b>บทที่ 1 บทนำ .....</b>	<b>1</b>
1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย .....	4
1.3 สมมติฐานของการศึกษาวิจัย.....	4
1.4 ขอบเขตของการศึกษาวิจัย .....	4
1.5 วิธีการศึกษา.....	5
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษาวิจัย.....	5
<b>บทที่ 2 การส่งเสริมการลงทุนในประเทศไทย.....</b>	<b>7</b>
2.1 การลงทุนโดยตรงจากต่างชาติ.....	7
2.1.1 ความสัมพันธ์ระหว่างประเทศนำเข้าเงินทุนและประเทศส่งออกเงินทุน .....	8
2.1.2 ความหมายของการลงทุนโดยตรงจากต่างชาติ .....	10
2.1.2.1 ความหมายของการลงทุนโดยตรงจากต่างชาติตามนิยามขององค์การระหว่างประเทศต่างๆ.....	10
2.1.2.2 ความหมายของการลงทุนโดยตรงจากต่างชาติในประเทศไทย.....	11
2.1.3 วิธีการเข้ามาของการลงทุนโดยตรงจากต่างชาติ.....	12
2.2 การเข้ามาของต่างชาติในประเทศไทย .....	13

2.2.1	กฎหมายการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว.....	14
2.2.2	ความหมายของคนต่างด้าว.....	14
2.2.3	การกำกับดูแลการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว .....	15
2.2.3.1	การขออนุญาตประกอบธุรกิจ ตามมาตรา 17 .....	16
2.2.3.2	การขอหนังสือรับรอง ตามมาตรา 11 กรณีมีสนธิสัญญาระหว่างประเทศ... ..	17
2.2.3.3	การขอหนังสือรับรอง ตามมาตรา 12 เนื่องจากได้รับการส่งเสริมการลงทุน หรือประกอบอุตสาหกรรมหรือการค้าตามกฎหมายนิคมอุตสาหกรรม .....	20
2.2.4	การหลีกเลี่ยงพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542 รูปแบบต่างๆ.....	20
2.2.4.1	การถือหุ้นทางอ้อมโดยผ่านบริษัทโฮลดิ้งที่มีสัญชาติไทย .....	21
2.2.4.2	การใช้หุ้นบุริมสิทธิ .....	22
2.2.4.3	การถือหุ้นผ่านนอมินีไทย .....	23
2.2.4.4	การถือหุ้นไขว้กันระหว่างบริษัทในเครือ .....	23
2.3	แนวคิดการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร .....	24
2.3.1	ข้อดีของการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร .....	25
2.3.2	ต้นทุนของการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร .....	25
2.3.3	ประเภทของการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี.....	26
2.3.3.1	การยกเว้นภาษีเงินได้ (Tax holiday) .....	26
2.3.3.2	เขตพิเศษ (Special zone) .....	27
2.3.3.3	เครดิตภาษีเพื่อการลงทุน (Investment tax credit) .....	27
2.3.3.4	การให้หักค่าใช้จ่ายได้เพิ่มเติม (Investment allowance).....	27
2.3.3.5	การหักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่ง (Accelerate depreciation) .....	28
2.3.3.6	การลดอัตราภาษี (Reduce tax rate).....	28
2.3.3.7	การยกเว้นภาษีเฉพาะอย่าง (Exempt special tax).....	28
2.4	การส่งเสริมการลงทุนตามพระราชบัญญัติการส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520.....	29
2.4.1	ความเป็นมาและวัตถุประสงค์ของพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520.....	29
2.4.2	สิทธิประโยชน์ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 .....	31
2.4.2.1	สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร.....	32
2.4.2.2	สิทธิประโยชน์ที่ไม่เกี่ยวกับภาษีอากร.....	34
2.4.3	ผู้ที่อาจขอรับการส่งเสริมการลงทุน.....	36

2.4.4	ประเภทกิจการที่ให้การส่งเสริมการลงทุน.....	36
2.4.5	หลักเกณฑ์การให้สิทธิประโยชน์ประเภทสิทธิประโยชน์ .....	37
2.4.5.1	สิทธิประโยชน์พื้นฐานตามประเภทกิจการ .....	37
2.4.5.2	สิทธิประโยชน์เพิ่มเติมตามคุณค่าของโครงการ.....	39
2.4.6	เขตส่งเสริมการลงทุน.....	42
2.4.7	หลักเกณฑ์การอนุมัติโครงการ.....	44
2.4.8	การขอใช้สิทธิและประโยชน์ด้านภาษีเงินได้นิติบุคคล.....	46
2.4.9	หลักเกณฑ์การถือหุ้นของต่างชาติ .....	46
2.5	ความสัมพันธ์ระหว่างสิทธิประโยชน์กับการดึงดูดการลงทุนโดยตรงจากต่างชาติ .....	48
2.5.1	การศึกษาที่ผ่านมาในอดีตในต่างประเทศ.....	48
2.5.2	สถานการณ์ที่ผ่านมาของประเทศไทย .....	51
2.5.3	อุปสรรคและข้อพิจารณาในการใช้สิทธิประโยชน์จากการส่งเสริมการลงทุน.....	55
2.5.3.1	กฎหมายภาษีอากรของประเทศต้นทาง.....	56
2.5.3.2	ข้อจำกัดทางธุรกิจและความสามารถในการปฏิบัติตามเงื่อนไขการส่งเสริมการลงทุน.....	65
<b>บทที่ 3 กรณีศึกษาการส่งเสริมการลงทุนในธุรกิจบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์และ บริการสอบเทียบมาตรฐาน : โครงสร้างและสภาพตลาด .....</b>		
3.1	การประกอบธุรกิจบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์และบริการสอบเทียบมาตรฐาน .....	70
3.1.1	โครงสร้างตลาด.....	70
3.1.2	การสนับสนุนและการกำกับดูแลของภาครัฐ.....	73
3.2	รายชื่อผู้ประกอบการซึ่งเป็นเป้าหมายของการศึกษา.....	78
3.3	การวิเคราะห์การเลือกรูปแบบการประกอบธุรกิจและการให้ความสำคัญกับการขอรับการส่งเสริมการลงทุน.....	84
3.3.1	สัดส่วนผู้ประกอบการไทยกับต่างด้าวพิจารณาสถานะตามกฎหมาย .....	85
3.3.2	ทิศทางการเข้ามาประกอบธุรกิจของต่างด้าวตามความเป็นจริง.....	86
3.3.3	พิจารณาทิศทางการเข้ามาประกอบธุรกิจของต่างด้าวตามความเป็นจริง รายประเทศผู้ลงทุน.....	91
3.3.3.1	ญี่ปุ่น.....	93
3.3.3.2	สหรัฐอเมริกา.....	94
3.3.3.3	สิงคโปร์.....	95

3.3.3.4	สวีเดน	97
3.3.3.5	สหราชอาณาจักร	98
3.3.3.6	เยอรมนี	99
3.3.3.7	ลักเซมเบิร์ก	100
3.3.3.8	ออสเตรเลีย	101
3.3.3.9	ฝรั่งเศส	102
3.3.3.10	ฮ่องกง	103
3.3.3.11	เกาหลีใต้	104
3.3.3.12	ลาว	105
3.3.3.13	มาเลเซีย	106
3.3.3.14	เนเธอร์แลนด์	107
3.3.3.15	ไต้หวัน	108

**บทที่ 4 กรณีศึกษาการส่งเสริมการลงทุนในธุรกิจบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์และบริการสอบเทียบมาตรฐาน : สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร ..... 109**

4.1	การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล	109
4.1.1	กรณีได้รับการส่งเสริมการลงทุน	109
4.1.2	กรณีไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน	111
4.1.2.1	กิจการขนาดกลางหรือขนาดย่อม (SMEs)	111
4.1.2.2	มาตรการศูนย์กลางธุรกิจระหว่างประเทศ	112
4.2	การยกเว้นภาษีเงินได้จากเงินปันผล	115
4.2.1	กรณีได้รับการส่งเสริมการลงทุน	115
4.2.2	กรณีไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน	122
4.2.2.1	กรณีผู้ถือหุ้นเป็นบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล	122
4.2.2.2	กรณีผู้ถือหุ้นเป็นบุคคลธรรมดา	123
4.3	การยกเว้นและลดหย่อนอากรขาเข้า	124
4.3.1	กรณีได้รับการส่งเสริมการลงทุน	124
4.3.2	กรณีไม่ได้รับส่งเสริมการลงทุน	126

**บทที่ 5 กรณีศึกษาการส่งเสริมการลงทุนในธุรกิจบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์และบริการสอบเทียบมาตรฐาน : สิทธิประโยชน์ที่ไม่ใช่ภาษีอากร ..... 129**

5.1	สิทธิการประกอบธุรกิจในประเทศไทยกรณีผู้ถือหุ้นเป็นคนต่างด้าว .....	129
5.1.1	กรณีได้รับการส่งเสริมการลงทุน.....	129
5.1.2	กรณีไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน.....	130
5.2	สิทธินำคนต่างด้าวเข้ามาเพื่อศึกษาลู่ทางการลงทุน .....	131
5.2.1	กรณีได้รับการส่งเสริมการลงทุน.....	131
5.2.1.1	กรณีศึกษาลู่ทางการลงทุน .....	131
5.2.1.2	กรณีกระทำการที่จะเป็นประโยชน์ต่อการลงทุน.....	132
5.2.1.3	กรณีปฏิบัติงานในกิจการที่อยู่ระหว่างพิจารณาให้การส่งเสริม หรืออยู่ ระหว่างขอรับบัตรส่งเสริม.....	132
5.2.1.4	เพื่อปฏิบัติงานในหอการค้าต่างประเทศ.....	133
5.2.2	กรณีไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน.....	133
5.3	สิทธินำช่างฝีมือและผู้ชำนาญการเข้ามาทำงานในกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน .....	134
5.3.1	กรณีได้รับการส่งเสริมการลงทุน.....	135
5.3.2	กรณีไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน.....	139
5.4	สิทธิถือกรรมสิทธิ์ที่ดิน.....	141
5.4.1	กรณีได้รับการส่งเสริมการลงทุน.....	142
5.4.2	กรณีไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน.....	144
5.4.2.1	การได้มาโดยบทสนธิสัญญา.....	144
5.4.2.2	การได้มาโดยการรับมรดกในฐานะทายาทโดยธรรม .....	145
5.4.2.3	การได้มาโดยการนำเงินมาลงทุนในประเทศไทย.....	145
5.4.2.4	การเช่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อพาณิชย์กรรมและอุตสาหกรรม .....	146
5.5	สิทธิส่งออกซึ่งเงินตราต่างประเทศ.....	148
5.5.1	กรณีได้รับการส่งเสริมการลงทุน.....	149
5.5.2	กรณีไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน.....	149
<b>บทที่ 6 บทสรุป .....</b>		<b>151</b>
6.1	สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรที่ธุรกิจบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์และสอบเทียบมาตรฐาน ได้รับ .....	151
6.1.1	ภาษีเงินได้นิติบุคคล .....	151
6.1.2	ภาษีเงินปันผล.....	152
6.1.3	อากรขาเข้า.....	154

6.2	สิทธิประโยชน์อย่างอื่นที่ไม่ใช่ภาษีอากรที่ธุรกิจบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์และสอบเทียบมาตรฐานได้รับ .....	156
6.2.1	การประกอบธุรกิจในประเทศไทยกรณีผู้ถือหุ้นเป็นคนต่างด้าว.....	156
6.2.2	การนำคนต่างด้าวเข้ามาศึกษาเล่าเรียนหรือรับการฝึกอบรม.....	157
6.2.3	การนำช่างฝีมือและผู้ชำนาญการเข้ามาทำงาน.....	157
6.2.4	การถือกรรมสิทธิ์ในที่ดิน.....	158
6.2.5	การส่งออกเงินตราต่างประเทศ.....	159
6.3	การดึงดูดการลงทุนในธุรกิจบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์และสอบเทียบมาตรฐาน.....	163
	<b>บรรณานุกรม.....</b>	<b>175</b>

สารบัญตาราง

ตารางที่ 1 ภาพรวมสถิติการลงทุนโดยตรงจากต่างประเทศที่ในการส่งเสริมการลงทุน ปี พ.ศ. 2558 - พ.ศ. 2562 .....	12
ตารางที่ 2 สิทธิประโยชน์ตามประเภทกิจการ.....	38
ตารางที่ 3 ปัจจัยที่ส่งผลต่อการตัดสินใจลงทุนโดยตรงจากต่างประเทศ .....	49
ตารางที่ 4 การอนุมัติให้การส่งเสริมการลงทุน ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2558 – พ.ศ. 2562.....	52
ตารางที่ 5 การขาดรายได้จากการส่งเสริมการลงทุน.....	53
ตารางที่ 6 รายชื่อประเทศที่มีแนวโน้มเป็นดินแดนที่เอื้อสิทธิประโยชน์ทางภาษีมากที่สุด ตามงานวิจัยของ Oxfam.....	64
ตารางที่ 7 ผู้ประกอบการแบ่งตามช่องทางการเข้ามาประกอบกิจการ .....	87
ตารางที่ 8 จำนวนการขอรับการส่งเสริมการลงทุนแยกตามขนาดกิจการและช่องทางการเข้ามาประกอบกิจการ.....	90
ตารางที่ 9 ทิศทางการเข้ามาประกอบธุรกิจของต่างด้าวตามความเป็นจริง รายประเทศผู้ลงทุน .....	92
ตารางที่ 10 อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกิจการขนาดกลางหรือขนาดย่อม .....	111
ตารางที่ 11 วิธีการขจัดความซ้ำซ้อนของภาษีอากรระหว่างประเทศ และอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้ลงทุนโดยตรงจากต่างชาติในประเทศไทย.....	116
ตารางที่ 12 ตัวอย่างภาระภาษีกรณีไม่รับการส่งเสริมการลงทุน เปรียบเทียบการรับการส่งเสริมการลงทุน ไม่ว่าจะมิใช่เครดิตภาษีเพื่อการลงทุน หรือเครดิตภาษีทางอ้อมหรือไม่.....	120
ตารางที่ 13 ตัวอย่างภาระภาษีกรณีผู้ลงทุนลงทุนในหลายประเทศ.....	121
ตารางที่ 14 พิกัดและอัตราของที่ใช้ในกิจการบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์และบริการสอบเทียบมาตรฐาน .....	127
ตารางที่ 15 สถิติโครงการที่ได้รับอนุมัติการลงทุนส่งเสริมการลงทุนในด้านการจ้างงาน ในธุรกิจบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์ .....	137
ตารางที่ 16 สถิติโครงการที่ได้รับอนุมัติการลงทุนส่งเสริมการลงทุนในด้านการจ้างงาน ในธุรกิจบริการสอบเทียบมาตรฐาน .....	138
ตารางที่ 17 เอกสารที่ต้องใช้เป็นหลักฐานในการส่งออกเงินตราต่างประเทศ .....	150
ตารางที่ 18 ประเทศที่ไม่มีเครดิตภาษีสมมติแต่มีเครดิตภาษีทางอ้อม.....	153
ตารางที่ 19 สรุปการเปรียบเทียบสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร.....	155
ตารางที่ 20 สรุปการเปรียบเทียบสิทธิประโยชน์อื่น ซึ่งไม่ใช่ภาษีอากร .....	161
ตารางที่ 21 ประเทศของผู้ลงทุนโดยตรงจากต่างชาติในประเทศไทย แยกตามรูปแบบการเข้ามาประกอบกิจการ.....	163

ตารางที่ 22 รูปแบบการลงทุนจากต่างชาติในประเทศไทยผ่านประเทศที่มีลักษณะเป็นดินแดนที่เอื้อสิทธิประโยชน์ทางภาษี.....	164
ตารางที่ 23 รูปแบบการลงทุนจากต่างชาติในประเทศไทยของประเทศที่มีเครดิตภาษีสมมติ .....	165
ตารางที่ 24 รายละเอียดของการลงทุนโดยตรงจากต่างชาติในประเทศไทย ในกิจการบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์และบริการสอบเทียบมาตรฐาน.....	166



## สารบัญรูป

รูปที่ 1 ตัวอย่างการถือหุ้นทางอ้อมผ่านบริษัทโฮลดิ้ง.....	21
รูปที่ 2 ตัวอย่างการถือหุ้นไขว้กันของบริษัทในเครือ.....	24
รูปที่ 3 รายการข้อมูลเกี่ยวกับการถือหุ้น/การเงิน ในแบบคำขออนุญาตเปลี่ยนแปลงอัตราส่วนผู้ถือหุ้น 48	
รูปที่ 4 ผลสำรวจอุปสรรคต่อการลงทุน ในภูมิภาคยุโรปตะวันออกเฉียงใต้ .....	50
รูปที่ 5 จำนวนห้องปฏิบัติการในประเทศไทย .....	72
รูปที่ 6 ผู้ประกอบการในตลาด แยกตามสถานะทางกฎหมาย .....	85
รูปที่ 7 ผู้ประกอบการแบ่งตามช่องทางการเข้ามาประกอบกิจการ.....	86
รูปที่ 8 รูปแบบการเข้ามาลงทุนของประเทศญี่ปุ่น .....	93
รูปที่ 9 รูปแบบการเข้ามาลงทุนของประเทศสหรัฐอเมริกา .....	94
รูปที่ 10 รูปแบบการเข้ามาลงทุนของประเทศสิงคโปร์.....	96
รูปที่ 11 รูปแบบการเข้ามาลงทุนของประเทศสวีเดน.....	97
รูปที่ 12 รูปแบบการเข้ามาลงทุนของสหราชอาณาจักร .....	98
รูปที่ 13 รูปแบบการเข้ามาลงทุนของประเทศเยอรมนี .....	99
รูปที่ 14 รูปแบบการเข้ามาลงทุนของประเทศลักเซมเบิร์ก.....	100
รูปที่ 15 รูปแบบการเข้ามาลงทุนของประเทศออสเตรเลีย.....	101
รูปที่ 16 รูปแบบการเข้ามาลงทุนของประเทศฝรั่งเศส .....	102
รูปที่ 17 รูปแบบการเข้ามาลงทุนของฮ่องกง.....	103
รูปที่ 18 รูปแบบการเข้ามาลงทุนของประเทศเกาหลีใต้.....	104
รูปที่ 19 รูปแบบการเข้ามาลงทุนของประเทศลาว.....	105
รูปที่ 20 รูปแบบการเข้ามาลงทุนของประเทศมาเลเซีย.....	106
รูปที่ 21 รูปแบบการเข้ามาลงทุนของประเทศเนเธอร์แลนด์ .....	107
รูปที่ 22 รูปแบบการเข้ามาลงทุนของไต้หวัน .....	108



## บทที่ 1

### บทนำ

#### 1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา

การลงทุนของภาคเอกชนเป็นส่วนสำคัญในการทำให้เศรษฐกิจของประเทศเติบโต และการลงทุนจากต่างชาติก็เป็นอีกแหล่งหนึ่งที่ทำให้เกิดการจ้างงาน การพัฒนาความรู้ เทคโนโลยี และศักยภาพในทางเศรษฐกิจของประเทศ โดยในปัจจุบันประเทศไทยได้มีการให้สิทธิประโยชน์หลายประการเพื่อกระตุ้นให้เกิดการลงทุนภายในประเทศ ไม่ว่าจะเป็นการลงทุนจากนักลงทุนภายในประเทศเอง หรือการดึงดูดเงินลงทุนจากต่างประเทศ โดยการใช้มาตรการส่งเสริมการลงทุนที่เป็นมาตรการทางภาษีอากร เช่น การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล การลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคล การหักรายจ่ายได้เพิ่มเติม และการยกเว้นอากรขาเข้า และมาตรการที่ไม่เกี่ยวกับภาษีอากร เช่น การอำนวยความสะดวกเกี่ยวกับการเข้ามาประกอบธุรกิจของต่างด้าวโดยไม่ต้องขออนุญาตประกอบธุรกิจกรณีได้รับการส่งเสริมการลงทุน หรือการอนุญาตให้นำช่างฝีมือและผู้ชำนาญการเข้ามาทำงานในกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน เป็นต้น โดยคาดหวังว่าการให้สิทธิประโยชน์ต่างๆ จะทำให้เกิดการลงทุนเพิ่มเติม อันส่งผลให้เศรษฐกิจของประเทศเติบโต มีการจ้างงานเพิ่มมากขึ้น ตลอดจนทำให้เกิดการใช้ทรัพยากรในประเทศอย่างคุ้มค่า

ทั้งนี้ ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ได้มีการกำหนดให้สิทธิประโยชน์ต่างๆ เพื่อส่งเสริมการลงทุนประกอบกับนโยบายส่งเสริมการลงทุน 7 ปี (พ.ศ. 2558 - พ.ศ. 2564) ตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 2/2557 ซึ่งกำหนดรายละเอียดประเภทกิจการที่สามารถขอรับการส่งเสริม ตลอดจนขั้นตอนวิธีการ และสิทธิประโยชน์ที่จะได้รับจากการส่งเสริม โดยมีวัตถุประสงค์ส่งเสริมการลงทุนที่มีคุณค่า ทั้งในประเทศและการลงทุนของไทยในต่างประเทศ เพื่อเสริมความสามารถในการแข่งขัน ก้าวพ้นการเป็นประเทศที่มีรายได้ระดับปานกลาง และเติบโตอย่างยั่งยืนตามหลักปรัชญาของเศรษฐกิจพอเพียง

อย่างไรก็ตาม แม้การส่งเสริมการลงทุนโดยการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร เช่น การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลจะเป็นมาตรการที่เป็นที่แพร่หลายของรัฐบาลประเทศต่างๆ โดยเฉพาะในกลุ่มประเทศกำลังพัฒนา<sup>1</sup> เนื่องจากเป็นมาตรการที่สามารถทำได้ง่าย และรัฐไม่จำเป็นต้องใช้จ่ายงบประมาณในการดำเนินมาตรการนี้ แต่ในทางเศรษฐศาสตร์แล้วการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรก็เป็นมาตรการที่มีต้นทุนเช่นกัน เนื่องจากการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร เช่น การลดหย่อนหรือยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นการที่รัฐสละรายได้ส่วนหนึ่งที่จะควรจะได้จากการจัดเก็บภาษีอากร แม้ในทาง

---

<sup>1</sup> Vito Tanzi and Howell H. Zee, "Tax Policy for Emerging Markets: Developing Countries," National Tax Journal 53, 2 (2000).

บัญชีของประเทศจะดูเหมือนว่ารัฐไม่มีการใช้จ่ายเพื่อดำเนินนโยบายนี้ แต่ในความเป็นจริงแล้วรัฐกำลังสูญเสียรายได้อยู่ การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรจึงควรจะต้องกระทำอย่างรอบคอบและเหมาะสม เพื่อให้การเสียรายได้ของรัฐบาลนั้นไม่สูญเปล่าและก่อให้เกิดประโยชน์แก่ประเทศชาติ โดยในประเทศไทย จากเอกสารงบประมาณ ฉบับที่ 5 รายงานภาวะเศรษฐกิจและการคลัง ประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2560 ในตอนที่ 1 ส่วนที่ 3 ได้มีการแสดงตัวเลขประโยชน์และการขาดรายได้จากการยกเว้นภาษีเฉพาะรายในรูปแบบต่าง ๆ ไว้ซึ่งเรียกได้ว่าเป็นรายจ่ายภาษีอากรโดยเฉพาะอย่างยิ่งจากมาตรการส่งเสริมการลงทุนตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ซึ่งมีการประมาณการว่าในปี พ.ศ. 2560 มีการขาดรายได้จากการยกเว้นและลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลกว่า 171,208 ล้านบาท และเมื่อรวมการขาดรายได้จากสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรอื่นๆ ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ด้วยแล้วจะมีการขาดรายได้สูงถึง 245,593 ล้านบาท<sup>2</sup> ซึ่งคิดเป็นมูลค่าเกือบร้อยละ 10 ของรายได้สุทธิของรัฐ ในปีงบประมาณ 2560

อย่างไรก็ตามหลังจาก พ.ศ. 2561 ไม่มีการทำรายงานประโยชน์และการขาดรายได้จากการยกเว้นภาษีเฉพาะรายในรูปแบบต่าง ๆ ปรากฏในเอกสารงบประมาณฉบับที่ 5 อีก แต่มีการจัดทำรายงานการประเมินผลนโยบายส่งเสริมการลงทุน ประจำปี 2561 โดยคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน อย่างไรก็ตามรายงานดังกล่าวมิได้แสดงถึงรายจ่ายภาษีอากรหรือการขาดรายได้จากการส่งเสริมการลงทุนแต่อย่างใด แต่เป็นการแสดงข้อมูลว่ามีการลงทุนเพิ่มขึ้นเท่าใด และมีการแสดงค่าจ้างเฉลี่ยของบริษัทที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน มูลค่าการส่งออกของบริษัทที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน และสัดส่วนการใช้วัตถุดิบในประเทศตลอดจนมูลค่าการลงทุน มูลค่าเพิ่ม การวิจัยและพัฒนา จำนวนการลงทุนในพื้นที่เป้าหมายต่างๆ ไว้เท่านั้น ซึ่งไม่อาจแสดงได้ว่าการส่งเสริมการลงทุนนั้นมีผลสัมฤทธิ์ที่ดีและคุ้มค่ากับประมาณเงินที่สูญเสียไปหรือไม่

นอกจากนี้เมื่อพิจารณาถึงกระแสในระดับนานาชาติแล้ว พบว่ามีงานศึกษาวิจัยหลายชิ้นที่ชี้ว่าไม่พบถึงความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญระหว่างการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรกับการกระตุ้นการลงทุน โดยเฉพาะเมื่อ พ.ศ. 2554 ธนาคารโลกจัดทำรายงาน เรื่อง Tax Policy Review เสนอต่อกระทรวงการคลังของไทย ซึ่งมีข้อสรุปประการหนึ่งว่า และการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนมีผลน้อยมากในการจูงใจนักลงทุนให้เข้ามาลงทุนในประเทศ<sup>3</sup>

สำหรับการประกอบกิจการบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์และการสอบเทียบมาตรฐานนั้น เป็นกิจการอย่างหนึ่งซึ่งมีความสำคัญต่อการพัฒนาอุตสาหกรรมของประเทศ เนื่องจากเป็นกิจการโครงสร้าง

<sup>2</sup> สำนักงบประมาณ, สำนักนายกรัฐมนตรี, “เอกสารงบประมาณ ฉบับที่ 5 รายงานสภาวะเศรษฐกิจและการคลัง ประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2562”, พฤษภาคม

<sup>3</sup> World Bank, Tax Policy Review, a Review Proposed to the Ministry of Finance, the Royal Thai Government (Washington, D.C.: World Bank, 2011). อ้างใน ปณิณ อนันอภิบุตร, การปฏิรูประบบภาษีเพื่อสังคมไทยเสมอหน้า (กรุงเทพมหานคร: ศูนย์ศึกษาเศรษฐศาสตร์การเมือง คณะเศรษฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2555).

พื้นฐานทางวิทยาศาสตร์ ซึ่งมีความจำเป็นในการดำเนินการวิจัยและพัฒนาตลอดจนการประกอบอุตสาหกรรมให้มีประสิทธิภาพ คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนจึงได้มีการกำหนดให้กิจการบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์เป็นกิจการที่สามารถขอรับส่งเสริมได้ โดยจัดอยู่ในหมวด 7 กิจการบริการและสาธารณูปโภค ประเภทกิจการที่ 7.14 และกิจการบริการสอบเทียบมาตรฐาน เป็นกิจการที่สามารถขอรับส่งเสริมได้เช่นกัน โดยจัดอยู่ในหมวด 7 กิจการบริการและสาธารณูปโภค ประเภทกิจการที่ 7.15 โดยกิจการทั้งสองประเภทจัดอยู่ในกลุ่มกิจการและสิทธิประโยชน์ A1 ได้รับสิทธิยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นเวลา 8 ปี ไม่จำกัดวงเงิน ทั้งนี้กิจการบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์และบริการสอบเทียบมาตรฐาน เป็นกิจการที่มีต้นทุนสูงและต้องใช้เครื่องจักรและเทคโนโลยีจากต่างประเทศ จึงเป็นอีกหนึ่งกิจการที่มีชาวต่างชาติเข้ามาประกอบกิจการพอสมควร ทั้งนี้ตามพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542 ได้มีการบัญญัติห้ามมิให้คนต่างด้าว ซึ่งได้แก่คนต่างชาติข้างต้นเข้ามาประกอบธุรกิจในประเทศไทย เว้นแต่ได้กระทำตามเงื่อนไขของกฎหมาย เพราะในบางธุรกิจนั้นเอกชนไทยยังไม่มีความสามารถเพียงพอที่จะแข่งขันกับต่างชาติ หรือบางธุรกิจจำเป็นต้องสงวนไว้ให้คนในชาติด้วยเหตุผลเกี่ยวกับความมั่นคงของประเทศ การที่ต่างชาติจะเข้ามาประกอบกิจการในไทยจึงจำเป็นต้องได้รับการตรวจสอบเสียก่อน โดยตามพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542 กำหนดธุรกิจที่ห้ามคนต่างด้าวประกอบกิจการไว้ 3 บัญชีด้วยกัน โดยในบัญชีสองและบัญชีสามคนต่างด้าวอาจประกอบธุรกิจได้โดยขออนุญาตจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงพาณิชย์หรืออธิบดีกรมพัฒนาธุรกิจการค้าแล้วแต่กรณี อย่างไรก็ตามหากคนต่างด้าวนั้นได้รับการส่งเสริมการลงทุนก็จะได้รับสิทธิที่ไม่ต้องขอใบอนุญาตเพื่อประกอบธุรกิจ แต่สามารถยื่นขอหนังสือรับรองแทนได้ซึ่งเป็นขั้นตอนที่สะดวกและง่ายกว่าการขอใบอนุญาต อย่างไรก็ตามในทางปฏิบัติมีคนต่างด้าวจำนวนมากเข้ามาประกอบธุรกิจในประเทศไทย โดยหลีกเลี่ยงบทบัญญัติข้างต้น ด้วยการจัดโครงสร้างนิติบุคคลให้ไม่เป็นคนต่างด้าวตามนิยามของกฎหมาย ทำให้สามารถประกอบธุรกิจในประเทศไทยได้โดยไม่ติดข้อจำกัดของพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542

ดังนั้น จึงมีข้อสังเกตว่าคนต่างด้าวที่เข้ามาประกอบธุรกิจในประเทศไทยสามารถใช้ช่องทางในการขอรับการส่งเสริมการลงทุนเพื่อขอหนังสือรับรองในการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าวซึ่งเป็นวิธีที่สะดวกและได้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร แต่กลับมีคนต่างด้าวจำนวนมากเลือกที่จะจัดโครงสร้างนิติบุคคลให้ไม่เป็นคนต่างด้าวแทน และอาจไม่สนใจขอรับส่งเสริมการลงทุน โดยอาจสันนิษฐานได้ว่าสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรตามมาตรการส่งเสริมการลงทุนไม่ใช่ปัจจัยสำคัญที่มีผลดึงดูดการลงทุนโดยตรงจากต่างชาติ แต่ยังมีปัจจัยอื่นๆที่ไม่ใช่ภาษีอากรที่นักลงทุนต่างชาติให้ความสำคัญมากกว่า สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรที่รัฐให้โดยเป็นการที่รัฐต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีนี้อาจไม่มีความจำเป็น นอกจากนี้คนต่างด้าวบางกลุ่มอาจมองว่าบทบัญญัติของพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542 ที่สามารถหลีกเลี่ยงได้ง่ายนั้นเป็นปัจจัยที่ดึงดูดการลงทุนมากกว่าสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรด้วย

ด้วยเหตุนี้จึงควรจะต้องศึกษาว่าในการประกอบธุรกิจบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์และสอบเทียบมาตรฐาน มีการเข้ามาลงทุนของต่างชาติในรูปแบบใด และมีการขอรับการลงทุนอย่างไรบ้าง ตลอดจนศึกษาสิทธิประโยชน์ที่กิจการนี้ได้รับ เพื่อพิจารณาว่าสิทธิประโยชน์เหล่านี้เป็นอย่างไร มีข้อดีข้อเสียอย่างไร และสามารถดึงดูดการลงทุนโดยตรงจากต่างชาติได้หรือไม่

## 1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย

- 1) เพื่อศึกษาแนวคิดและทฤษฎีการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรและสิทธิประโยชน์ที่ไม่เกี่ยวกับภาษีอากรในการส่งเสริมการลงทุน
- 2) ศึกษาการให้การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรและสิทธิประโยชน์ที่ไม่เกี่ยวกับภาษีอากรในการส่งเสริมการลงทุนของประเทศไทยตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2542
- 3) ศึกษาการประกอบธุรกิจบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์และบริการสอบเทียบมาตรฐานในประเทศไทยและการขอรับการส่งเสริมการลงทุน
- 4) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรกับการลงทุนโดยตรงจากต่างประเทศ
- 5) ศึกษาข้อบกพร่องการให้สิทธิประโยชน์ ในการดึงดูดการลงทุนจากต่างประเทศ

## 1.3 สมมติฐานของการศึกษาวิจัย

สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรสำหรับการส่งเสริมการลงทุนตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ไม่ใช่ปัจจัยหลักที่ผู้ลงทุนซึ่งเป็นการลงทุนโดยตรงจากต่างชาติในธุรกิจบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์และบริการสอบเทียบมาตรฐานพิจารณาในการเลือกเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย เนื่องจากมีผู้ลงทุนที่อยู่ในสถานะที่สามารถรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากการส่งเสริมการลงทุนอย่างเต็มที่ แต่ก็เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยโดยไม่ได้ขอรับการส่งเสริมการลงทุนแต่อย่างใด

## 1.4 ขอบเขตของการศึกษาวิจัย

ศึกษาการให้สิทธิประโยชน์เพื่อส่งเสริมการลงทุนเฉพาะตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ทั้งข้อดีข้อเสีย และผลในการดึงดูดการลงทุนโดยตรงจากต่างประเทศ ในกิจการบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์และบริการสอบเทียบมาตรฐาน โดยใช้ข้อมูลจากลักษณะการเข้ามาลงทุนของต่างชาติ โดยพิจารณาว่าเป็นการเข้ามาในฐานะต่างด้าวโดยขอรับการส่งเสริมการลงทุน หรือเข้ามาใน

ฐานะนิติบุคคลไทยโดยวิธีการใดวิธีการหนึ่งโดยอาจขอรับการส่งเสริมการลงทุนหรือไม่ขอรับการส่งเสริมการลงทุน และเปรียบเทียบสิทธิประโยชน์จากการเข้ามาประกอบกิจการด้วยวิธีต่างๆข้างต้น เพื่อหาข้อสรุปว่านักลงทุนต่างชาติเลือกใช้วิธีการใดเป็นสำคัญในการเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย และวิธีการขอรับการส่งเสริมการลงทุนเป็นวิธีการที่ดึงดูดและมีผลในการตัดสินใจเข้ามาลงทุนของชาวต่างชาติเหล่านั้นอย่างมีนัยสำคัญหรือไม่

## 1.5 วิธีการศึกษา

การศึกษาวิจัยเรื่องนี้เป็นการศึกษาแบบการวิจัยเอกสาร (Documentary Research) โดยศึกษาและวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติอันได้แก่ข้อมูลจำนวนผู้ประกอบการธุรกิจให้บริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์และสอบเทียบเครื่องมือ ข้อมูลผู้ถือหุ้น ข้อมูลการขอรับการส่งเสริมการลงทุน เพื่อวิเคราะห์ถึงสภาพการลงทุนว่ามีการเข้ามาลงทุนในรูปแบบใด ตลอดจนนักลงทุนต่างชาตินั้นให้ความสำคัญกับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรหรือไม่ โดยศึกษาสิทธิประโยชน์ที่กิจการได้รับตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ซึ่งรวมถึงสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรต่างๆ ตลอดจนข้อจำกัดการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอันเนื่องมาจากข้อบทเรื่องการขจัดภาษีซ้อนโดยวิธีเครดิตเพื่อการลงทุนตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับต่างๆ และสิทธิประโยชน์อื่นๆที่ไม่ใช่ภาษีอากร เปรียบเทียบกับการประกอบธุรกิจโดยช่องทางอื่นที่ไม่ขอรับการส่งเสริมการลงทุน เพื่ออธิบายรูปแบบของการลงทุนที่นักลงทุนแต่ละประเทศเลือกใช้ ตลอดจนศึกษาจากบทความ หนังสือ วารสารต่างๆ ข้อมูลจากอินเทอร์เน็ต รวมทั้งการขอคำปรึกษาและนำจากอาจารย์ เพื่อการวิเคราะห์และศึกษาทำความเข้าใจในประเด็นต่างๆ อย่างเป็นระบบ พร้อมทั้งเสนอความคิดเห็นและหาข้อสรุปของการศึกษาต่อไป

## 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษาวิจัย

- 1) ทราบถึงแนวคิดและทฤษฎีการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรและสิทธิประโยชน์ที่ไม่เกี่ยวกับภาษีอากรในการส่งเสริมการลงทุน
- 2) เข้าใจกระบวนการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรและสิทธิประโยชน์ที่ไม่เกี่ยวกับภาษีอากรในการส่งเสริมการลงทุนของประเทศไทยตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520
- 3) ได้เห็นถึงภาพรวมการประกอบธุรกิจบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์และบริการสอบเทียบมาตรฐานในประเทศไทย และจำนวนการขอรับการส่งเสริมการลงทุน ซึ่งจะสะท้อนถึงความสนใจในสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรของผู้ประกอบการ
- 4) เห็นถึงความสัมพันธ์ระหว่างการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรกับการลงทุนโดยตรงจากต่างประเทศ

5) เห็นถึงข้อบกพร่องการให้สิทธิประโยชน์ ในการดึงดูดการลงทุนจากต่างประเทศ เพื่อใช้เป็น  
ข้อมูลในการศึกษาหาวิธีแก้ปัญหาต่อไป



## บทที่ 2

### การส่งเสริมการลงทุนในประเทศไทย

การลงทุนจากต่างชาติเป็นปัจจัยสำคัญประการหนึ่งในการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศไทย โดยเป็นแหล่งหนึ่งที่ทำให้เกิดการจ้างงาน การพัฒนาความรู้ เทคโนโลยี และศักยภาพในทางเศรษฐกิจของประเทศ โดยในปัจจุบันประเทศไทยได้มีการให้สิทธิประโยชน์หลายประการเพื่อกระตุ้นให้เกิดการลงทุนภายในประเทศ ตามนโยบายส่งเสริมการลงทุน 7 ปี (พ.ศ. 2558 - พ.ศ. 2564) ตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 2/2557 ไม่ว่าจะเป็นการลงทุนจากนักลงทุนภายในประเทศเอง หรือการดึงดูดเม็ดเงินลงทุนจากต่างประเทศ โดยการนำมาตราการส่งเสริมการลงทุนที่เป็นมาตรการทางภาษีอากร เช่นการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล การลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคล การหักรายจ่ายได้เพิ่มเติม และการยกเว้นอากรขาเข้า และมาตรการที่ไม่เกี่ยวกับภาษีอากร เช่นการอำนวยความสะดวกเกี่ยวกับการเข้ามาประกอบธุรกิจของต่างด้าวโดยไม่ต้องขออนุญาตประกอบธุรกิจกรณีได้รับการส่งเสริมการลงทุน หรือการอนุญาตให้นำช่างฝีมือและผู้ชำนาญการเข้ามาทำงานในกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน เป็นต้น โดยคาดหวังว่าการให้สิทธิประโยชน์ต่างๆ จะทำให้เกิดการลงทุนเพิ่มเติม อันส่งผลให้เศรษฐกิจของประเทศเติบโต มีการจ้างงานเพิ่มมากขึ้น ตลอดจนทำให้เกิดการใช้ทรัพยากรในประเทศอย่างคุ้มค่า

ในบทที่ 2 ว่าด้วยเรื่องการลงทุนในประเทศไทย จึงมุ่งเน้นอธิบายถึงหลักการของการลงทุนโดยตรงจากต่างชาติ ตลอดจนวิธีการและกฎระเบียบในการเข้ามาลงทุนของต่างชาติในประเทศไทย ไปจนถึงการให้สิทธิประโยชน์ต่างๆ เพื่อดึงดูดให้เกิดการลงทุนโดยตรงจากต่างชาติขึ้นในประเทศไทย เพื่อให้เข้าใจถึงแนวคิดในการส่งเสริมการลงทุน ตลอดจนวิธีการที่ประเทศไทยใช้เพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ที่ต้องการให้เกิดการลงทุนโดยตรงจากต่างชาติขึ้นในประเทศไทยเพื่อให้เกิดการจ้างงาน การพัฒนาความรู้ เทคโนโลยี และศักยภาพในทางเศรษฐกิจ และจะได้อธิบายถึงความสัมพันธ์ระหว่างการส่งเสริมการลงทุนโดยการให้สิทธิประโยชน์ต่างๆ เพื่อดึงดูดการลงทุนโดยตรงจากต่างชาติ โดยเฉพาะภาษีอากรว่ามีบทบาทอย่างไรในการตัดสินใจเข้ามาลงทุน โดยการพิจารณาการศึกษาที่ผ่านมาในอดีตในต่างประเทศ และเปรียบเทียบกับสถานการณ์ที่ผ่านมาของประเทศไทย ตลอดจนอุปสรรคที่ผู้ลงทุนในประเทศไทยต้องเผชิญในการใช้สิทธิประโยชน์ต่างๆที่ได้รับจากการส่งเสริมการลงทุน

#### 2.1 การลงทุนโดยตรงจากต่างชาติ

การลงทุนระหว่างประเทศนั้นมีรูปแบบการไหลของเงินทุนจากประเทศหนึ่ง ไปยังอีกประเทศหนึ่ง โดยวัตถุประสงค์และรูปแบบต่างๆกันออกไป ในส่วนนี้จะได้อธิบายถึงความสัมพันธ์ระหว่างประเทศ

นำเข้าเงินทุน (Capital importing country) และ ประเทศส่งออกเงินทุน (Capital exporting country) เพื่อให้เห็นถึงวัตถุประสงค์ในการลงทุนระหว่างประเทศ ความหมายของการลงทุนโดยตรงจากต่างชาติ (Foreign Direct Investment - FDI) ที่องค์การระหว่างประเทศได้ให้นิยามไว้ และวิธีการเข้ามาของการลงทุนโดยตรงจากต่างชาติ

### 2.1.1 ความสัมพันธ์ระหว่างประเทศนำเข้าเงินทุนและประเทศส่งออกเงินทุน

การลงทุนจากต่างชาตินั้นอาจมาในรูปแบบของการลงทุนโดยตรง (Foreign Direct Investment - FDI) หรือ การลงทุนในหลักทรัพย์ (Foreign Portfolio Investment) <sup>4</sup> ทั้งนี้การลงทุนโดยตรงจากต่างชาตินั้นมีความผันผวนต่ำกว่าการลงทุนในหลักทรัพย์จากต่างชาติเมื่อเกิดวิกฤตเศรษฐกิจ ทำให้ประเทศต่าง ๆ ต้องการดึงดูดการลงทุนทางตรงมากกว่าการลงทุนในหลักทรัพย์ <sup>5</sup> การลงทุนโดยตรงจากต่างชาตินั้นเกิดจากการที่การประกอบกิจการในประเทศผู้ลงทุนนั้นให้ผลตอบแทนน้อยลง ซึ่งมักเป็นประเทศพัฒนาแล้วที่มีเงินทุนมาก นักลงทุนจึงหาเป้าหมายใหม่ที่จะไปลงทุนเพื่อให้ได้ผลตอบแทนมากขึ้น เงินทุนจึงไหลไปยังประเทศผู้รับการลงทุนซึ่งตลาดกำลังเติบโต มีโอกาสในการลงทุน และมีความเป็นไปได้ที่จะให้ผลตอบแทนได้ดีกว่าการลงทุนในประเทศตนเอง ซึ่งมักเป็นประเทศกำลังพัฒนา <sup>6</sup> เนื่องจากปัจจัยภายในของประเทศผู้ลงทุนมีผลกับการก่อให้เกิดการลงทุนโดยตรงจากต่างชาติด้วย เช่น ค่าแรงที่สูงมีผลผลักดันให้เกิดการออกไปลงทุนในต่างประเทศ <sup>7</sup> ในขณะเดียวกันประเทศกำลังพัฒนาก็มองว่าการลงทุนโดยตรงจากต่างชาติเป็นเครื่องมือที่จะทำให้เกิดการพัฒนาและการเติบโตทางเศรษฐกิจ <sup>8</sup> ทำให้ประเทศที่พัฒนาแล้วมักมีลักษณะเป็นประเทศที่ส่งออกเงินทุน (Capital exporting country) หรืออาจเรียกว่าประเทศผู้ลงทุน (Home country) ซึ่งต่อไปจะเรียกว่าประเทศถิ่นที่อยู่ (Residence country) เมื่อก้าวในทางภาษีอากรระหว่างประเทศ และประเทศกำลังพัฒนาเป็นประเทศที่นำเข้าเงินทุน (Capital importing country) หรืออาจเรียกว่าประเทศผู้รับการลงทุน (Host country) ซึ่งต่อไปจะเรียกว่าประเทศแหล่งเงินได้ (Source country) เมื่อก้าวในทางภาษีอากรระหว่าง

<sup>4</sup> Sarbajit Chaudhuri and Ujjaini Mukhopadhyay, "Role of Fdi in Developing Countries: Basic Concepts and Facts," in *Foreign Direct Investment in Developing Countries: A Theoretical Evaluation*, eds. Sarbajit Chaudhuri and Ujjaini Mukhopadhyay (New Delhi: Springer India, 2014), p. 1.

<sup>5</sup> Ibid, p. 3.

<sup>6</sup> Ibid, pp. 7-11.

<sup>7</sup> Kazunobu Hayakawa, Hyun-Hoon Lee, and Donghyun Park, "The Role of Home and Host Country Characteristics in Fdi: Firm-Level Evidence from Japan, Korea and Taiwan," *Global Economic Review* 42, 2 (2013): p. 110.

<sup>8</sup> OECD, *Foreign Direct Investment for Development: Maximising Benefits, Minimising Costs* (Paris: OECD Publishing, 2002), p. 50.

ประเทศ อย่างไรก็ตามลักษณะดังกล่าวไม่ใช่ข้อสรุปว่าประเทศใดจะเป็นประเทศนำเข้าหรือส่งออกเงินทุน เนื่องจากปัจจุบัน ประเทศพัฒนาแล้วก็มีการเข้าไปลงทุนในประเทศพัฒนาแล้วด้วยกัน ตลอดจนประเทศกำลังพัฒนายังเข้าไปลงทุนในประเทศกำลังพัฒนาด้วยกัน รวมไปถึงเข้าไปลงทุนในประเทศพัฒนาแล้วเช่นกัน<sup>9</sup> เช่น จากข้อมูลของการประชุมสหประชาชาติว่าด้วยการค้าและการพัฒนา พบว่าในปี พ.ศ. 2538 ประเทศไทยมีเงินลงทุนโดยตรงจากต่างชาติสะสม 17,684 ล้านดอลลาร์สหรัฐ และมีเงินลงทุนโดยตรงที่ส่งออกไปต่างประเทศสะสม 2,276 ล้านดอลลาร์สหรัฐ ซึ่งแสดงให้เห็นว่าประเทศไทยเป็นประเทศผู้นำเข้าเงินลงทุน หรือประเทศผู้รับเงินลงทุนนั่นเอง อย่างไรก็ตามในช่วงที่ผ่านมาตั้งแต่ปี พ.ศ. 2559 เป็นต้นมา แต่ละปีประเทศไทยมีเงินลงทุนทางตรงขาออกมากกว่าขาเข้า ในขณะที่เงินลงทุนจากต่างชาติสะสมนั้นในปี พ.ศ. 2561 มีเงินลงทุนโดยตรงจากต่างชาติเข้าสะสม 222,733 ล้านดอลลาร์สหรัฐ และมีเงินลงทุนโดยตรงที่ส่งออกไปต่างประเทศสะสม 121,358 ล้านดอลลาร์สหรัฐ แม้ว่าเงินลงทุนขาเข้าจะยังสูงกว่าเงินลงทุนขาออก แต่เห็นได้ว่าสัดส่วนเงินลงทุนขาออกนั้นเพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญ<sup>10</sup>

ทั้งนี้ในทางภาษีอากรประเทศผู้ลงทุนมักจะมีบทบาทปฏิบัติทางภาษีอากรที่เอื้อให้กับการส่งออกเงินลงทุนเพื่อไปลงทุนยังต่างประเทศ เช่น การยกเว้นภาษีเงินได้ต่างประเทศ<sup>11</sup> ในขณะที่ประเทศผู้รับการลงทุน มักจะพยายามดึงดูดการลงทุนจากต่างชาติโดยใช้มาตรการทางภาษีเป็นเครื่องมือหนึ่งในการดึงดูดการลงทุน เช่น การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี การทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศผู้ลงทุนต่างๆโดยให้มีบทบัญญัติเครดิตภาษีสมมติกรณีประเทศผู้ลงทุนใช้วิธีการเครดิตภาษีต่างประเทศ ตลอดจนใช้มาตรการทางภาษีเพื่อดึงดูดให้เงินลงทุนนั้นยังลงทุนในประเทศก่อน เช่น การใช้วิธีการเครดิตภาษีต่างประเทศซึ่งบิดเบือนความเป็นกลางในการส่งออกเงินลงทุนน้อยกว่าการยกเว้นภาษีเงินได้ต่างประเทศ หรืออาจใช้การให้นำภาษีต่างประเทศมากหักค่าใช้จ่าย ซึ่งจะทำให้การลงทุนในต่างประเทศมีความดึงดูดน้อยลงเนื่องจากภาระภาษีที่สูงกว่า เพื่อกักเก็บเงินลงทุนไว้ในประเทศ เนื่องจากประเทศเหล่านี้ยังมีความต้องการเงินลงทุนในประเทศสูง เพื่อพัฒนาทั้งโครงสร้างพื้นฐาน ระบบสาธารณสุขภาคต่างๆ ตลอดจนพัฒนาเศรษฐกิจโดยรวมของประเทศ

<sup>9</sup> Matthew Stephenson and Jose Ramon Perea, "Outward Foreign Direct Investment: A New Channel for Development," [Online]. Available from: <http://blogs.worldbank.org/psd/outward-foreign-direct-investment-new-channel-development>

<sup>10</sup> UNCTAD, "World Investment Report 2019 Country Fact Sheet: Thailand,"(2019).

<sup>11</sup> William B Barker, "An International Tax System for Emerging Economies, Tax Sparing, and Development: It Is All About Source," *U. Pa. J. Int'l L.* 29(2007): p. 355.

## 2.1.2 ความหมายของการลงทุนโดยตรงจากต่างชาติ

### 2.1.2.1 ความหมายของการลงทุนโดยตรงจากต่างชาติตามนิยามขององค์การระหว่างประเทศต่างๆ

กองทุนการเงินระหว่างประเทศ (International Monetary Fund - IMF) ได้ให้นิยามของการลงทุนโดยตรงจากต่างชาติ ไว้ในคู่มือการจัดทำดุลการชำระเงินฉบับที่ 6 (Balance of Payments and International Investment Position Manual, 6<sup>th</sup> Edition – BPM6) ว่าเป็นการลงทุนระหว่างประเทศที่นักลงทุนต่างชาติ เข้าไปมีอำนาจควบคุมหรือความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญในการบริหารจัดการกิจการซึ่งตั้งอยู่ในอีกประเทศหนึ่ง โดยอาจพิจารณาการมีอำนาจควบคุมได้จากการถือหุ้นโดยตรงไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียง และอาจพิจารณาความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญได้จากการถือหุ้นโดยตรงไม่น้อยกว่าร้อยละ 10 ของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียง ทั้งนี้การลงทุนโดยตรงนั้นมีแนวโน้มที่จะเป็นการลงทุนในระยะยาวมากกว่าการลงทุนระยะสั้น<sup>12</sup>

ในขณะที่องค์การการค้าโลก (World Trade Organisation - WTO) ให้ความหมายของการลงทุนโดยตรงจากต่างชาติไว้ว่า เป็นกรณีที่นักลงทุนในประเทศหนึ่งเรียกว่าประเทศผู้ลงทุน กระทำให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ในอีกประเทศหนึ่งเรียกว่าประเทศผู้รับการลงทุน โดยมุ่งประสงค์ที่จะบริหารสินทรัพย์นั้น โดยทั่วไปแล้วมักอยู่ในรูปบริษัทแม่เข้าไปประกอบกิจการในประเทศผู้รับการลงทุนในรูปบริษัทในเครือหรือบริษัทลูก<sup>13</sup>

สำหรับการประชุมสหประชาชาติว่าด้วยการค้าและการพัฒนา (United Nations Conference on Trade and Development - UNCTAD) การลงทุนโดยตรงจากต่างชาติเกิดขึ้นจากการที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศหนึ่งซึ่งอาจไม่ใช่ผู้มีสัญชาติหรือเป็นพลเมืองของประเทศนั้นก็ได้อำนาจไปลงทุนในระยะยาวในอีกประเทศหนึ่ง โดยผู้ที่ลงทุนนั้นมีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญในการบริหารจัดการกิจการที่ลงทุน โดยถือหุ้นไม่น้อยกว่าร้อยละ 10 ของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียง<sup>14</sup>

ในขณะที่องค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (Organisation for Economic Co-operation and Development - OECD) ให้นิยามของการลงทุนโดยตรงจากต่างชาติว่าเป็นการลงทุนระยะยาวโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศหนึ่งในองค์กรที่มีถิ่นที่อยู่ในอีก

<sup>12</sup> International Monetary Fund, Balance of Payments and International Investment Position Manual (Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2009). p. 100-101.

<sup>13</sup> World Trade Organisation, "Trade and Foreign Direct Investment," [Online]. Available from: [https://www.wto.org/english/news\\_e/pres96\\_e/pr057\\_e.htm](https://www.wto.org/english/news_e/pres96_e/pr057_e.htm) [18 January 2020]

<sup>14</sup> UNCTAD, Training Manual on Statistics for Fdi and the Operations of Tncs - Volume I: Fdi Flows and Stocks (Switzerland: United Nations Publication, 2009), p. 35.

ประเทศหนึ่ง โดยมีระดับความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญในการบริหารจัดการองค์การนั้น โดยมีการถือหุ้นไม่  
ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละ 10 ของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียง<sup>15</sup>

ดังนั้นจึงอาจสรุปลักษณะของการลงทุนโดยตรงจากต่างชาติได้ว่าเป็นการ  
ลงทุนโดยผู้ลงทุนซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศหนึ่ง ในอีกประเทศหนึ่ง โดยมีลักษณะเป็นการลงทุนระยะยาว มี  
ความผูกพันอย่างมีนัยสำคัญระหว่างผู้ลงทุนกับกิจการที่ลงทุนในอีกประเทศหนึ่งนั้น โดยการถือหุ้น  
ร้อยละ 10 ของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงทั้งหมดก็อาจถือได้ว่ามีความผูกพันอย่างมีนัยสำคัญแล้ว และการ  
ลงทุนโดยตรงจากต่างชาติจึงอาจมาในรูปของการจัดตั้งบริษัทลูก บริษัทในเครือ หรือสาขาก็ได้

### 2.1.2.2 ความหมายของการลงทุนโดยตรงจากต่างชาติในประเทศไทย

โดยข้อมูลสถิติของธนาคารแห่งประเทศไทยที่กล่าวถึงการลงทุนโดยตรง  
จากต่างชาติจะใช้นิยามตามความหมายของสำนักงานส่งเสริมการลงทุนที่แสดงถึงสถิติการลงทุนโดยตรง  
จากต่างชาตินั้นอ้างอิงความหมายจากกองทุนการเงินระหว่างประเทศ ตามความหมายข้างต้นโดยรวมทั้ง  
มูลค่าจากส่วนที่เป็นทุนเรือนหุ้นของต่างชาติที่ถือหุ้นร้อยละ 10 ขึ้นไป รวมกับเงินกู้จากบริษัทแม่หรือ  
บริษัทในเครือ และผลกำไรที่นำมาลงทุนใหม่<sup>16</sup> ในขณะที่สำนักงานส่งเสริมการลงทุนได้กำหนดนิยาม  
ของการลงทุนทางตรงจากต่างชาติ โดยให้มีความใกล้เคียงกับนิยามของกองทุนการเงินระหว่างประเทศ  
มากที่สุดในการแสดงสถิติการลงทุนโดยตรงจากต่างประเทศในกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน โดย  
คำนวณมูลค่าการลงทุนโดยตรงจากต่างประเทศในกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนจากมูลค่าการ  
ลงทุนรวมของโครงการที่มีต่างชาติถือหุ้นรวมกันร้อยละ 10 ขึ้นไป<sup>17</sup>

ดังนั้นแล้วจากสถิติโครงการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนที่มีทั้งโครงการทุนคน  
ไทยทั้งหมด โครงการทุนต่างชาติทั้งหมด และโครงการร่วมทุน โครงการที่จะสะท้อนเป็นมูลค่าการลงทุน  
โดยตรงจากต่างประเทศจึงเป็นโครงการที่เป็นเงินลงทุนจากต่างชาติทั้งหมด และโครงการร่วมทุนที่มี  
ต่างชาติถือหุ้นอยู่ตั้งแต่ร้อยละ 10 ขึ้นไป โดยภาพรวมการส่งเสริมการลงทุนตั้งแต่ ปี พ.ศ. 2558 ถึง  
พ.ศ. 2562 มีโครงการที่ได้รับอนุมัติส่งเสริมการลงทุนทั้งสิ้น 8,269 โครงการ มีมูลค่ารวม 3,304,850  
ล้านบาท โดยเป็นโครงการที่เป็นการลงทุนโดยตรงจากต่างชาติทั้งสิ้น 4,976 โครงการ คิดเป็นร้อยละ  
60.18 ของโครงการทั้งหมด และมีมูลค่ารวม 2,113,500 ล้านบาท คิดเป็นร้อยละ 63.95 ของมูลค่า  
โครงการทั้งหมด

<sup>15</sup> OECD, *Oecd Benchmark Definition of Foreign Direct Investment 2008*, 4th ed. (Paris: OECD publishing, 2009), pp. 48-49.

<sup>16</sup> สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, "รายงานภาวะการณ์ลงทุนโดยตรงจากต่างประเทศในประเทศไทย 2560" (สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน).

<sup>17</sup> เรื่องเดียวกัน.

ตารางที่ 1 ภาพรวมสถิติการลงทุนโดยตรงจากต่างประเทศที่ในการส่งเสริมการลงทุน  
ปี พ.ศ. 2558 - พ.ศ. 2562

	พ.ศ. 2558	พ.ศ. 2559	พ.ศ. 2560	พ.ศ. 2561	พ.ศ. 2562	รวม
โครงการทั้งหมด (โครงการ)	2,237	1,732	1,330	1,470	1,500	8,269
มูลค่าการลงทุน (ล้านบาท)	809,380	867,530	631,080	549,500	447,360	3,304,850
โครงการ FDI (โครงการ)	1,223	1,017	829	980	927	4,976
มูลค่า FDI (ล้านบาท)	536,240	541,260	272,070	433,400	330,530	2,113,500

ที่มา: สำนักงานส่งเสริมการลงทุน รวบรวมโดยผู้ศึกษา

### 2.1.3 วิธีการเข้ามาของการลงทุนโดยตรงจากต่างชาติ

การลงทุนโดยตรงจากต่างชาตินั้น อาจแบ่งได้เป็นสองประเภทตามผลกระทบต่อการค้าระหว่างประเทศ คือ การลงทุนโดยตรงจากต่างชาติในแนวราบ (Horizontal FDI) ซึ่งเป็นกรณีที่ผู้ลงทุนจากต่างชาติเข้ามาลงทุนในประเทศเพื่อขายสินค้าหรือให้บริการของตนในประเทศผู้รับการลงทุน โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อลดค่าใช้จ่ายในการขนส่ง และเป็นการเจาะตลาดใหม่ ตลอดจนหลีกเลี่ยงมาตรการกีดกันทางการค้าจากการขายสินค้าหรือให้บริการจากต่างประเทศ การลงทุนประเภทนี้ขนาดของตลาดภายในประเทศเป็นปัจจัยที่จะพิจารณาว่าการลงทุนจะคุ้มค่างับค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นหรือไม่<sup>18</sup>

อีกประเภทหนึ่ง คือ การลงทุนโดยตรงจากต่างชาติในแนวตั้ง (Vertical FDI) ซึ่งเป็นกรณีที่ผู้ลงทุนจากต่างชาติเข้ามาลงทุนตั้งฐานการผลิตในประเทศผู้รับการลงทุน เพื่อขายสินค้าหรือให้บริการในประเทศผู้รับการลงทุน หรือไปยังประเทศอื่นๆด้วย<sup>19</sup> เนื่องจากต้นทุนการผลิตในประเทศผู้รับการลงทุนบวกกับต้นทุนอื่นๆในการค้าขายเช่น ค่าขนส่งไปยังตลาดปลายทางต่ำกว่าการตั้งฐานการผลิตในประเทศผู้ลงทุน จึงเป็นการเข้ามาลงทุนเพื่อหาผลประโยชน์จากการใช้ทรัพยากรภายในประเทศผู้รับการลงทุน<sup>20</sup>

<sup>18</sup> ดวงรัตน์ ประจักษ์ศิลป์ไทย, "การลงทุนโดยตรงจากต่างประเทศ (Foreign Direct Investment: Fdi) ในประเทศไทย," *Academic Focus* (2557): หน้า 2.

<sup>19</sup> เรื่องเดียวกัน.

<sup>20</sup> Sarbajit Chaudhuri and Ujjaini Mukhopadhyay, "Role of Fdi in Developing Countries: Basic Concepts and Facts," in *Foreign Direct Investment in Developing Countries: A Theoretical Evaluation*, p. 7.

ทั้งนี้ รูปแบบการเข้ามาของการลงทุนโดยตรงจากต่างชาติ อาจแบ่งได้เป็น 3 รูปแบบหลักๆ ได้แก่ การลงทุนใหม่ (Greenfield investment) การควบรวมกิจการ (Merger and acquisition) และ การร่วมทุน (Joint venture)<sup>21</sup>

#### 1) การลงทุนใหม่ (Greenfield investment)

การลงทุนใหม่ เป็นกรณีที่บริษัทแม่ในประเทศผู้ลงทุนริเริ่มกิจการใหม่ในต่างประเทศ มีการจัดตั้งกิจการรวมถึงจัดให้ได้มาซึ่งทรัพย์สินเพื่อใช้ในการประกอบกิจการในประเทศผู้รับการลงทุน โดยอาจเป็นการลงทุนในรูปของการตั้งสำนักงานสาขา หรือบริษัทลูก ก็ได้

#### 2) การควบรวมกิจการ (Merger and acquisitions)

เป็นกรณีที่เกิดขึ้นเมื่อมีสองกิจการที่เป็นเอกเทศจากกัน ตั้งอยู่คนละประเทศ แล้วบริษัทแม่ในประเทศผู้ลงทุนเข้าไปควบรวมกิจการในประเทศผู้รับการลงทุนซึ่งดำเนินกิจการอยู่เดิม โดยอาจเป็นการควบรวมกิจการที่ก่อให้เกิดบริษัทใหม่ขึ้นมาแทนที่บริษัทเดิมทั้งสองบริษัท หรืออาจเป็นการเข้าซื้อกิจการโดยผนวกเข้ามาเป็นส่วนหนึ่งของเครือธุรกิจก็ได้

#### 3) การร่วมทุน (Joint venture)

เป็นการร่วมลงทุนกันของสองกิจการขึ้นไป โดยมีวัตถุประสงค์ที่จะประกอบกิจการเพื่อแบ่งปันกำไร ตลอดจนความเสี่ยงระหว่างกันในการลงทุนนี้ โดยจัดตั้งองค์กรธุรกิจขึ้นมาใหม่ในประเทศผู้รับการลงทุน ซึ่งทั้งสองกิจการถือหุ้นร่วมกันในกิจการร่วมทุนนี้ ทั้งนี้การร่วมทุนอาจเกิดขึ้นระหว่างผู้ลงทุนในประเทศผู้ลงทุนร่วมกับผู้ลงทุนในประเทศผู้รับการลงทุน หรือเป็นการร่วมลงทุนระหว่างผู้ลงทุนในประเทศผู้ลงทุนหลายๆประเทศก็ได้

## 2.2 การเข้ามาของต่างชาติในประเทศไทย

ในส่วนนี้จะได้กล่าวถึงความเป็นมา และบทบัญญัติของกฎหมายในการกำกับดูแลการประกอบธุรกิจของต่างด้าวในประเทศไทย ซึ่งแสดงให้เห็นถึงช่องทางที่ผู้ลงทุนซึ่งเป็นคนต่างด้าวสามารถเข้ามาประกอบธุรกิจในประเทศไทยได้ และจะได้กล่าวถึงวิธีการที่ผู้ลงทุนต่างด้าวนั้นใช้เพื่อหลีกเลี่ยงการปฏิบัติตามกฎหมายเพื่อให้เกิดความสะดวกต่อการประกอบกิจการของตนเอง เพื่อเป็นพื้นฐานในการศึกษาต่อไปในบทที่ 3

<sup>21</sup> Ibid, pp. 4-5.

## 2.2.1 กฎหมายการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว

ในสมัยจอมพลถนอม กิตติขจร ได้มีการควบคุมการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว ด้วยเห็นว่ามีความเสี่ยงสูงประกอบธุรกิจอยู่ในราชอาณาจักรเป็นจำนวนมากและทวีขึ้นเป็นลำดับ ประกอบกับประชาชนชาวไทยมีความสารถทั้งในด้านวิชาการและกำลังเงินที่จะประกอบธุรกิจสาขาต่างๆได้มากขึ้น จึงสมควรกำหนดหลักเกณฑ์การประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว เพื่อรักษาดุลอำนาจทางการค้าและเศรษฐกิจของประเทศและเพื่อให้การประกอบธุรกิจของคนต่างด้าวเป็นประโยชน์ต่อประเทศชาติเป็นส่วนรวม โดยกำหนดให้คนต่างด้าวนั้นต้องได้รับอนุญาตจึงจะประกอบธุรกิจได้ โดยออกกฎหมายเป็นประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 281 และใช้บังคับเรื่อยมาจนมีการยกเลิกและตราพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542 ขึ้นใช้บังคับ<sup>22</sup> โดยพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542 กำหนดห้ามมิให้คนต่างด้าวประกอบธุรกิจบางอย่างในประเทศไทย ด้วยเหตุผลต่างๆ โดยได้กำหนดประเภทธุรกิจออกเป็น 3 บัญชีด้วยกัน โดยแต่ละบัญชีมีลักษณะ และเงื่อนไขที่คนต่างด้าวจะสามารถประกอบธุรกิจนั้นๆได้ต่างกันออกไป

## 2.2.2 ความหมายของคนต่างด้าว

พระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542 ได้นิยามความหมายของคำว่า คนต่างด้าว ไว้ในมาตรา 4 ทั้งนี้ สามารถแบ่งออกได้เป็น 4 ประเภท

- 1) บุคคลธรรมดาซึ่งไม่มีสัญชาติไทย
- 2) นิติบุคคลซึ่งไม่ได้จดทะเบียนในประเทศไทย
- 3) นิติบุคคลซึ่งจดทะเบียนในประเทศไทย และมีบุคคลธรรมดาซึ่งไม่มีสัญชาติไทย หรือนิติบุคคลซึ่งไม่ได้จดทะเบียนในประเทศไทย ลงทุน มีมูลค่าตั้งแต่กึ่งหนึ่งของทุนทั้งหมดในนิติบุคคลนั้น หรือเป็นนิติบุคคลประเภทห้างหุ้นส่วนสามัญที่จดทะเบียน ซึ่งมีหุ้นส่วนผู้จัดการ หรือผู้จัดการเป็นบุคคลซึ่งไม่มีสัญชาติไทย
- 4) นิติบุคคลซึ่งจดทะเบียนในประเทศไทย ซึ่งบุคคลตามข้อ 1 2 หรือ 3 ถือหุ้นอันเป็นทุนตั้งแต่กึ่งหนึ่ง หรือ ลงทุนมีมูลค่าตั้งแต่กึ่งหนึ่งของทุนทั้งหมดในนิติบุคคลนั้น

จะเห็นได้ว่าตามกฎหมาย สำหรับนิติบุคคลพิจารณาว่าเป็นคนต่างด้าวหรือไม่จากสัดส่วนเงินทุนในนิติบุคคลนั้น หากสัดส่วนเงินทุนมาจากบุคคลที่เป็นคนไทยเกินกว่ากึ่งหนึ่งนิติบุคคลนั้นก็ไม่ใช่นิติบุคคลต่างด้าวที่จะต้องห้ามประกอบธุรกิจตามบัญชีท้ายพระราชบัญญัติ แต่หากสัดส่วนทุน

<sup>22</sup> โยธิน อินทรประสงค์, กฎหมายการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว (กรุงเทพมหานคร: นิติธรรม, 2558), หน้า 7.



ของนิติบุคคลมาจากคนต่างด้าวหรือมีการถือหุ้นโดยคนต่างด้าวเกินกว่ากึ่งหนึ่งแล้ว นิติบุคคลนั้นจะเป็นคนต่างด้าวตามนิยามของพระราชบัญญัตินี้

ทั้งนี้ การพิจารณาว่านิติบุคคลใดจะเป็นคนต่างด้าวหรือไม่นั้น เป็นการพิจารณาจากทุนหรือการถือหุ้นเพียงชั้นแรกชั้นเดียวเท่านั้น มิได้พิจารณาไปถึงที่มาของแหล่งทุนที่แท้จริงทุกทอดตลอดสาย หรืออำนาจในการบริหารจัดการ<sup>23</sup> ซึ่งจุดนี้กลายเป็นช่องทางให้คนต่างด้าวหลายๆราย เข้ามาประกอบธุรกิจในประเทศไทย โดยจัดโครงสร้างทุนและการถือหุ้นในชั้นแรกเป็นไปตามกฎหมาย แต่หากพิจารณาไปจนตลอดสายการถือหุ้นแล้วจะพบว่าเงินทุนส่วนใหญ่เป็นของต่างชาติ และผู้มีอำนาจบริหารจัดการจริงเป็นคนต่างด้าว

### 2.2.3 การกำกับดูแลการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว

ในกรณีที่คนต่างด้าว ไม่ว่าจะเป็นคนธรรมดาหรือนิติบุคคล ต้องการประกอบธุรกิจในไทย จะต้องพิจารณาพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542 ด้วยเสมอ เนื่องจากมีบทบัญญัติมาตรา 8 ห้ามมิให้คนต่างด้าวประกอบธุรกิจซึ่งระบุไว้ในบัญชีท้ายพระราชบัญญัติ โดยมีการแบ่งออกเป็น 3 บัญชี คือ

- 1) **บัญชีหนึ่ง** เป็นธุรกิจที่ห้ามมิให้คนต่างด้าวประกอบธุรกิจด้วยเหตุผลพิเศษ
- 2) **บัญชีสอง** ธุรกิจที่เกี่ยวกับความปลอดภัยหรือความมั่นคงของประเทศหรือมีผลกระทบ ต่อศิลปวัฒนธรรม จารีตประเพณี ทัศนกรรมพื้นบ้าน หรือทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม คนต่างด้าวจะประกอบธุรกิจได้เมื่อได้รับอนุญาตจากรัฐมนตรี โดยการอนุมัติของคณะรัฐมนตรี
- 3) **บัญชีสาม** ธุรกิจที่คนไทยยังไม่มีความพร้อมที่จะแข่งขันในการประกอบกิจการกับคนต่างด้าวคนต่างด้าวจะประกอบธุรกิจได้เมื่อได้รับอนุญาตจากอธิบดีโดยความเห็นชอบจากคณะกรรมการการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว

แม้จะมีการกำหนดธุรกิจไว้เพียง 3 บัญชี แต่ในบัญชีสาม (21) บัญชีรวมไปถึงการทำธุรกิจบริการอื่นๆ ยกเว้นธุรกิจบริการที่กำหนดในกฎกระทรวง ดังนั้นแม้ไม่ใช่ธุรกิจที่บัญญัติไว้ชัดแจ้งในบัญชีหนึ่ง สอง และสาม แต่ธุรกิจในอนาคตหรือบริการทั้งหลายก็ยังคงเป็นธุรกิจบริการอื่นๆ ตามบัญชีสาม (21) ทั้งสิ้น อันถือเป็นธุรกิจที่คนไทยยังไม่มีความพร้อมที่จะแข่งขันในการประกอบกิจการกับ

<sup>23</sup> กรมพัฒนาธุรกิจการค้า และ สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย, รายงานฉบับสมบูรณ์ โครงการศึกษากฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว และธุรกิจบัญชีท้ายพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542 (กรุงเทพมหานคร: กรมพัฒนาธุรกิจการค้า สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย, 2560), หน้า 27.

คนต่างด้าว เว้นแต่จะเป็นธุรกิจบริการที่กำหนดในกฎกระทรวง จึงเห็นได้ว่าหลักการของพระราชบัญญัติฉบับนี้จึงเป็นการกีดกันคนต่างด้าวในการเข้ามาประกอบธุรกิจในประเทศไทยเป็นหลัก โดยคนต่างด้าวที่ต้องการประกอบธุรกิจในประเทศไทยจะต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขของกฎหมาย โดยอาจขอรับใบอนุญาตหรือขอรับหนังสือรับรองตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด โดยแบ่งได้เป็น 3 วิธี

### 2.2.3.1 การขออนุญาตประกอบธุรกิจ ตามมาตรา 17

แม้คนต่างด้าวจะถูกห้ามมิให้ประกอบธุรกิจตามบัญชีท้ายพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542 แต่สำหรับบัญชีสอง และบัญชีสาม คนต่างด้าวอาจขออนุญาตเพื่อประกอบธุรกิจดังกล่าวนี้ได้ โดยที่ธุรกิจบัญชีสอง คนต่างด้าวต้องได้รับอนุญาตจากรัฐมนตรี โดยการอนุมัติของคณะรัฐมนตรี ส่วนธุรกิจบัญชีสาม คนต่างด้าวต้องได้รับอนุญาตจากอธิบดีกรมพัฒนาธุรกิจการค้าโดยความเห็นชอบจากคณะกรรมการการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว โดยการขออนุญาตนั้นคนต่างด้าวจะต้องยื่นคำขอต่อรัฐมนตรีกระทรวงพาณิชย์หรืออธิบดีกรมพัฒนาธุรกิจการค้าแล้วแต่กรณี โดยที่

**กรณีเป็นธุรกิจในบัญชีสอง** รัฐมนตรีว่าการกระทรวงพาณิชย์จะนำเสนอคณะรัฐมนตรีเพื่อขออนุมัติ โดยจะต้องพิจารณาให้แล้วเสร็จใน 60 วัน กรณีมีเหตุจำเป็นให้ขยายระยะเวลาพิจารณาออกไปอีกได้ไม่เกิน 60 วัน เมื่อคณะรัฐมนตรีอนุมัติแล้ว กรมพัฒนาธุรกิจการค้าจะต้องดำเนินการออกใบอนุญาตภายใน 15 วัน

**หากเป็นธุรกิจบัญชีสาม** กรมพัฒนาธุรกิจการค้าจะทำสรุปเสนอคณะกรรมการพิจารณาถ้อยแถลงคำขอรับใบอนุญาตประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว และคณะกรรมการการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว เพื่อขอความเห็นชอบ โดยการพิจารณาอนุญาตต้องแล้วเสร็จภายใน 60 วัน เมื่อคณะกรรมการเห็นชอบแล้ว กรมพัฒนาธุรกิจการค้าจะดำเนินการออกใบอนุญาต ภายใน 15 วัน

ทั้งนี้การประกอบกิจการของคนต่างด้าวต้องมีทุนขั้นต่ำไม่น้อยกว่า 3 ล้านบาท และหากเป็นธุรกิจนอกบัญชีท้าย จะต้อง มีทุนขั้นต่ำไม่น้อยกว่า 2 ล้านบาท ซึ่งหมายถึงเงินทุนตามความเป็นจริงที่คนต่างด้าวนำหรือส่งเข้ามาเพื่อใช้ในการเริ่มต้นประกอบธุรกิจในประเทศไทย มิใช่ทุนจดทะเบียนที่ยังไม่ได้ชำระ โดยทุนขั้นต่ำดังกล่าวจะต้องมีไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของค่าเฉลี่ยต่อปีของประมาณการรายจ่ายในการประกอบธุรกิจเป็นเวลา 3 ปี หากระยะเวลาในการดำเนินธุรกิจไม่ถึงสามปี ให้เฉลี่ยตามระยะเวลาที่ประกอบธุรกิจนั้น

### 2.2.3.2 การขอหนังสือรับรอง ตามมาตรา 11 กรณีมีสนธิสัญญาระหว่างประเทศ

คนต่างด้าวนั้นได้รับอนุญาตจากรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยเป็นการเฉพาะกาลกรณีมีสนธิสัญญาที่ไทยเป็นภาคีหรือมีความผูกพันตามพันธกรณี ตามมาตรา 11 แห่งพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542 ซึ่งคนต่างด้าวสามารถขอหนังสือรับรองการประกอบธุรกิจบัญชีหนึ่ง บัญชีสอง และบัญชีสาม ได้ตามที่กำหนดไว้ในเงื่อนไขของสนธิสัญญาหรือความตกลงการค้าระหว่างประเทศ ซึ่งปัจจุบันมีอยู่ 5 กรณี<sup>24</sup> ได้แก่

#### (1) ความตกลงว่าด้วยการค้าบริการของอาเซียน (AFAS)

ความตกลงว่าด้วยการค้าบริการของอาเซียน เป็นการเจรจาเพื่อเปิดตลาดการค้าบริการในอาเซียนโดยประเทศไทยได้ลงนามเมื่อวันที่ 15 ธันวาคม พ.ศ. 2538 และปัจจุบันประเทศสมาชิกอาเซียนทั้ง 10 ประเทศให้สัตยาบันให้การยอมรับ หรือส่งมอบภาคยานุวัติสารต่อเลขาธิการอาเซียนครบถ้วนแล้ว<sup>25</sup> ทั้งนี้ครอบคลุมบริการ 12 สาขาได้แก่ บริการด้านธุรกิจ การสื่อสาร โทรคมนาคม ก่อสร้างและวิศวกรรมที่เกี่ยวข้อง จัดจำหน่าย การศึกษา สิ่งแวดล้อม สุขภาพและสังคม การท่องเที่ยว นันทนาการวัฒนธรรมและกีฬา การขนส่ง และบริการอื่นๆ<sup>26</sup>

#### (2) สนธิสัญญาทางไมตรีและความสัมพันธ์ทางเศรษฐกิจระหว่างราชอาณาจักรไทยกับสหรัฐอเมริกา พ.ศ. 2511

ลงนามเมื่อวันที่ 29 พฤษภาคม พ.ศ. 2509 โดยในข้อ 4 ของสนธิสัญญาอนุญาตให้คนในชาติภาคีอีกฝ่ายได้รับผลปฏิบัติอย่างคนในชาติ ในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการจัดตั้งตลอดจนการได้มาซึ่งผลประโยชน์ในวิสาหกิจทุกประเภท เพื่อประกอบกิจกรรมทางพาณิชย์กรรม อุตสาหกรรม การคลัง และธุรกิจอื่นภายในอาณาเขตของภาคีอีกฝ่ายหนึ่ง โดยมีข้อสงวนสิทธิที่จะห้ามคนต่างด้าวไม่ให้จัดตั้งหรือได้มาซึ่งผลประโยชน์ หรือที่จะจำกัดขอบเขตที่คนต่างด้าวอาจจัดตั้งหรือได้มาซึ่งผลประโยชน์

<sup>24</sup> โยธิน อินทรประสงค์, กฎหมายการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว, หน้า. 125.

<sup>25</sup> ฝ่ายเลขานุการศูนย์ประชาคมอาเซียนของรัฐสภา, "สรุปสาระสำคัญกรอบความตกลงของอาเซียนว่าด้วยการบริการ," [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: [https://www.parliament.go.th/aseanrelated\\_law/files/file\\_201810\\_10143515\\_9.pdf](https://www.parliament.go.th/aseanrelated_law/files/file_201810_10143515_9.pdf) [14 กุมภาพันธ์ 2563]

<sup>26</sup> กรมพัฒนาธุรกิจการค้า, "แนวทางในการขอหนังสือรับรองการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว ตามพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542 ภายใต้ความตกลงว่าด้วยการค้าบริการของอาเซียน(Afas)," [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: [https://www.dbd.go.th/download/foreign\\_file/pdf/Web\\_AFAS%209.pdf](https://www.dbd.go.th/download/foreign_file/pdf/Web_AFAS%209.pdf) [14 กุมภาพันธ์ 2563]

ในเรื่องการคมนาคมรวมไปถึงโทรคมนาคม การขนส่ง การทำหน้าที่ยาสูบและทรัพย์สินเพื่อประโยชน์ของผู้อื่น การธนาคารที่เกี่ยวข้องกับหน้าที่รับฝากเงิน การแสวงหาประโยชน์จากที่ดินหรือทรัพยากรธรรมชาติอื่น และการค้าภายในเกี่ยวกับผลผลิตทางเกษตรพื้นเมือง<sup>27</sup>

ทั้งนี้ผู้ขอรับหนังสือรับรองจะต้องเป็นบุคคลธรรมดาสัญชาติอเมริกัน หรือเป็นนิติบุคคลที่ก่อตั้งขึ้นตามกฎหมายของไทยหรือสหรัฐอเมริกา มีจำนวนทุนและจำนวนผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนหรือสมาชิกข้างมากเป็นบุคคลสัญชาติอเมริกัน กรรมการกว่าครึ่งหนึ่งเป็นคนอเมริกันหรือคนไทย หากกรรมการคนหนึ่งได้รับมอบอำนาจให้ลงนามแทนบริษัท กรรมการผู้นั้นต้องไม่เป็นบุคคลสัญชาติที่สาม และหากกรรมการหลายคนได้รับมอบอำนาจให้ลงนามแทนบริษัทร่วมกัน กรรมการเหล่านั้นส่วนมากต้องไม่เป็นคนชาติที่สาม

### (3) ความตกลงว่าด้วยการลงทุนอาเซียน (ASEAN Comprehensive Investment Agreement: ACIA)

ได้มีการลงนามกันในการประชุมสุดยอดผู้นำอาเซียน ครั้งที่ 14 ผู้กัมพูชา ประเทศสมาชิกอาเซียนทั้ง 10 ประเทศ<sup>28</sup> ซึ่งภายใต้ความตกลงว่าด้วยการลงทุนอาเซียนประกอบด้วย การทำเหมืองแร่บนบกและในทะเล การผลิตแป้งจากข้าวและพืชไร่ การทำประมงเฉพาะการเพาะเลี้ยงสัตว์น้ำเฉพาะการเพาะเลี้ยงทูน่าในกระชังน้ำลึก และการเพาะเลี้ยงกุ้งมังกรเฉพาะชนิดพันธุ์ท้องถิ่นในประเทศไทยที่ได้จากการเพาะพันธุ์ 6 ชนิด และการทำกิจการเพาะขยายหรือปรับปรุงพันธุ์พืช เฉพาะการเพาะขยายและปรับปรุงเมล็ดพันธุ์หอมหัวใหญ่ โดยแต่ละธุรกิจมีเงื่อนไขจำนวนหุ้นที่คนต่างด้าวถือหุ้นได้ และเงื่อนไขต่างๆ แตกต่างกันไป<sup>29</sup>

### (4) ความตกลงการค้าเสรีไทย-ออสเตรเลีย (Thailand – Australia Free Trade Agreement: TAFTA)

มีผลบังคับใช้เมื่อวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2548 โดยธุรกิจภายใต้ความตกลงการค้าเสรีไทย-ออสเตรเลียมีทั้งหมด 18 ธุรกิจ โดยเป็นธุรกิจที่ต้องขอหนังสือรับรอง 12 ธุรกิจ ได้แก่ การ

<sup>27</sup> โยธิน อินทรประสงค์, กฎหมายการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว, หน้า 127-128.

<sup>28</sup> ฝ่ายเลขานุการศูนย์ประชาคมอาเซียนของรัฐสภา, "ตราสารอาเซียนและกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับอาเซียน," (กรุงเทพฯ: รัฐสภา).

<sup>29</sup> กรมพัฒนาธุรกิจการค้า, "แนวทางในการขอหนังสือรับรองการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว ตามพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542 ภายใต้ความตกลงว่าด้วยการลงทุนอาเซียน (Acia)," [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: [https://www.dbd.go.th/download/foreign\\_file/pdf/Web\\_ACIA.pdf](https://www.dbd.go.th/download/foreign_file/pdf/Web_ACIA.pdf) [14 กุมภาพันธ์ 2563]

ท่าเหมืองแร่บนบกและในทะเล การก่อสร้างสิ่งซึ่งเป็นการให้บริการพื้นฐานแก่ประชาชนด้าน สาธารณูปโภคหรือการคมนาคมที่ต้องใช้เครื่องมือ เครื่องจักร เทคโนโลยี หรือความชำนาญในการ ก่อสร้างพิเศษ การทำกิจการโรมแรมและรีสอร์ทหรูหรา การดำเนินกิจการภัตตาคารเต็มรูปแบบ และการ ทำธุรกิจบริการ 8 ธุรกิจ ได้แก่ บริการเป็นที่ปรึกษาทั่วไปให้แก่สำนักงานปฏิบัติการภูมิภาค สาขา หรือกิจการในเครือของสำนักงานปฏิบัติการภูมิภาค บริการหอประชุม บริการศูนย์แสดงสินค้านานาชาติ บริการขายส่งและขายปลีกสินค้าที่เกี่ยวข้องกับการจำหน่ายและติดตั้งสินค้าที่ผลิตโดยนิติบุคคล ออสเตรเลียที่จัดตั้งในไทย การศึกษาสถาบันอุดมศึกษาที่เชี่ยวชาญด้านวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี บริการสวนสนุกและสวนสัตว์ บริการอุทยานสัตว์น้ำ และบริการที่จอดรถท่องเที่ยว<sup>30</sup>

ทั้งนี้ผู้ที่จะใช้สิทธิขอหนังสือรับรองประกอบธุรกิจภายใต้ความตกลงการค้าเสรีไทยออสเตรเลีย จะต้องมีความสมบัติ คือ<sup>31</sup>

1) เป็นนิติบุคคลที่ก่อตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศไทย เป็นห้างหุ้นส่วน หรือบริษัท

2) กรรมการที่ได้รับมอบอำนาจให้ลงนามแทนบริษัทต้องเป็นคน ออสเตรเลียหรือคนไทยและ ในกรณีนิติบุคคลจัดตั้งเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน หรือห้างหุ้นส่วน จำกัด ผู้จัดการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการต้องเป็นคนไทย

3) ผู้ถือหุ้นจะต้องเป็น คนออสเตรเลียทั้งหมด หรือเป็นคนออสเตรเลียและ คนไทย หรือเป็นนิติบุคคลที่ก่อตั้งขึ้นตามกฎหมายออสเตรเลีย โดยมีผู้ถือหุ้นเป็นคนออสเตรเลียมากกว่า ร้อยละ 50

4) ต้องมีอัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้นไม่เกิน 3:1

#### (5) ความตกลงหุ้นส่วนเศรษฐกิจไทย-ญี่ปุ่น (Japan–Thailand Economic Partnership Agreement: JTEPA)

โดยแบ่งเป็นธุรกิจที่ต้องขอหนังสือรับรอง 8 ธุรกิจ คือ การค้าปลีก การค้า ส่ง การทำกิจการโฆษณา การทำกิจการโรงแรม การขายอาหารและเครื่องดื่ม การทำธุรกิจบริการให้ คำปรึกษาด้านการจัดการทั่วไป การทำธุรกิจบริการให้คำปรึกษาด้านโลจิสติกส์ ยกเว้นการบริการด้าน การขนส่งทุกประเภท การทำธุรกิจบริการบำรุงรักษา และซ่อมแซมอุปกรณ์ไฟฟ้า

<sup>30</sup> โยธิน อินทรประสงค์, กฎหมายการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว, หน้า 35.

<sup>31</sup> กรมพัฒนาธุรกิจการค้า, "แนวทางในการขอหนังสือรับรองการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว ตามพระราชบัญญัติการ ประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542 ภายใต้ความตกลงการค้าเสรีไทย-ออสเตรเลีย (Tafta)," [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: [https://www.dbd.go.th/download/foreign\\_law/howto/2\\_2\\_2\\_2.pdf](https://www.dbd.go.th/download/foreign_law/howto/2_2_2_2.pdf) [14 กุมภาพันธ์ 2563]

ทั้งนี้ผู้ที่ใช้สิทธิขอหนังสือรับรองประกอบธุรกิจภายใต้ความตกลงหุ้นส่วนเศรษฐกิจไทย-ญี่ปุ่น จะต้องมีความสมบูรณ์<sup>32</sup> คือ

- 1) เป็นบริษัทจำกัดที่จดทะเบียนในประเทศไทย ยกเว้นธุรกิจบางประเภท
- 2) มีจำนวนผู้ถือหุ้นต่างชาติน้อยกว่าครึ่งหนึ่ง ยกเว้นการประกอบธุรกิจบางประเภทไม่มีข้อจำกัดการถือหุ้นของต่างชาติ
- 3) ผู้ถือหุ้นจะต้องเป็น บุคคลธรรมดาสัญชาติญี่ปุ่น หรือนิติบุคคลที่ก่อตั้งขึ้นตามกฎหมายญี่ปุ่น โดยมีผู้ถือหุ้นเป็นคนญี่ปุ่นมากกว่าร้อยละ 50 กรรมการข้างมากของบริษัทเป็นคนญี่ปุ่น และกรรมการที่ได้รับมอบอำนาจลงนามแทนบริษัทต้องเป็นคนญี่ปุ่น

### 2.2.3.3 การขอหนังสือรับรอง ตามมาตรา 12 เนื่องจากได้รับการส่งเสริมการลงทุน หรือประกอบอุตสาหกรรมหรือการค้าตามกฎหมายนิคมอุตสาหกรรม

ตามมาตรา 12 แห่งพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542 คนต่างด้าวที่จะขอหนังสือรับรองได้นั้นจำกัดอยู่แต่เฉพาะธุรกิจบัญชีสองหรือบัญชีสามท้ายพระราชบัญญัติ โดยคนต่างด้าว สามารถแจ้งต่ออธิบดีกรมพัฒนาธุรกิจการค้าเพื่อขอหนังสือรับรอง เมื่อได้รับการส่งเสริมการลงทุนตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน หรือได้รับอนุญาตเป็นหนังสือให้ประกอบอุตสาหกรรมหรือประกอบการค้าเพื่อการส่งออกตามกฎหมายว่าด้วยการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย หรือตามกฎหมายอื่นแล้ว

### 2.2.4 การหลีกเลี่ยงพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542 รูปแบบต่างๆ

แม้จะมีช่องทางให้คนต่างด้าวเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยได้โดยการขออนุญาตประกอบธุรกิจหรือขอหนังสือรับรองได้ แต่ช่องทางดังกล่าวก็มีข้อจำกัด เนื่องจากในการพิจารณาออกหนังสือรับรองนั้นจำกัดให้ประกอบธุรกิจได้เฉพาะเท่าที่มีสิทธิตามข้อตกลงระหว่างประเทศ หรือเฉพาะกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนเท่านั้น ในขณะที่การขออนุญาตประกอบธุรกิจนั้นนอกจากจะ

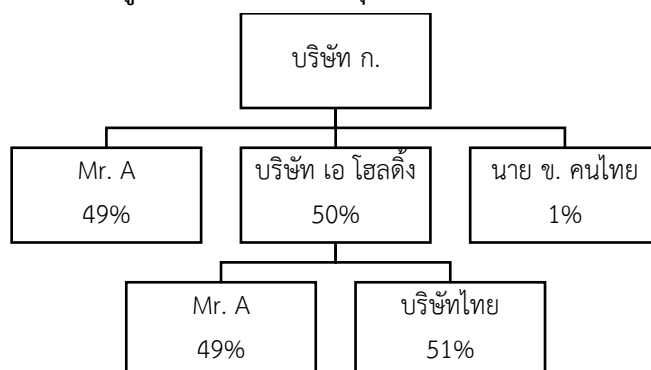
<sup>32</sup> กรมพัฒนาธุรกิจการค้า, "แนวทางในการขอหนังสือรับรองการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว ตามพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542 ภายใต้ความตกลงหุ้นส่วนการค้าไทย-ญี่ปุ่น (Jtepa)," [ออนไลน์]. แหล่งที่มา [https://www.dbd.go.th/download/foreign\\_law/howto/2\\_2\\_2\\_3\\_JTEPA.pdf](https://www.dbd.go.th/download/foreign_law/howto/2_2_2_3_JTEPA.pdf) [14 กุมภาพันธ์ 2563]

ถูกจำกัดให้ประกอบกิจการได้เฉพาะกิจการที่ได้รับอนุญาตแล้ว ในการพิจารณาอนุญาตของภาครัฐยังพิจารณาถึงความจำเป็นในการอนุญาตให้คนต่างด้าวเหล่านั้นเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยอีกด้วย กล่าวคือมีลักษณะเป็นการไม่เปิดเสรีเป็นหลักและอนุญาตเป็นข้อยกเว้น ทำให้เกิดความไม่สะดวกและความไม่แน่นอนในการเริ่มประกอบธุรกิจในประเทศไทย เพื่อหลีกเลี่ยงปัญหาดังกล่าว ผู้ลงทุนบางส่วนจึงได้หาช่องทางโดยอาศัยบทบัญญัติของกฎหมาย เพื่อให้ตนเองสามารถประกอบธุรกิจในประเทศไทยได้สะดวกมากขึ้น ประกอบกับการพิจารณาความเป็นคนต่างด้าวตามพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าวนั้น เป็นการพิจารณาจากการถือหุ้นเพียงชั้นเดียวเป็นหลัก ไม่ได้พิจารณาถึงสัดส่วนทุนหรืออำนาจการควบคุมกิจการที่แท้จริง จึงทำให้เกิดช่องให้ผู้ลงทุนหาวิธีการเพื่อให้ตนเองหลุดพ้นจากสถานะการเป็นคนต่างด้าวได้

#### 2.2.4.1 การถือหุ้นทางอ้อมโดยผ่านบริษัทโฮลดิ้งที่มีสัญชาติไทย

บริษัทโฮลดิ้ง คือ บริษัทที่มีการประกอบธุรกิจโดยมีรายได้จากการถือหุ้นในบริษัทอื่นเป็นหลักในรูปของเงินปันผล ไม่ว่าจะเป็นการถือหุ้นในบริษัทที่ประกอบธุรกิจในประเทศหรือต่างประเทศ โดยบริษัทโฮลดิ้งไม่ได้มีการประกอบธุรกิจอย่างมีนัยสำคัญเป็นของตนเอง<sup>33</sup> คนต่างด้าวอาจถือหุ้นในนิติบุคคลเป้าหมายระดับหนึ่งเพื่อให้ไม่เกินสัดส่วนการถือหุ้นตามกฎหมาย แล้วให้บริษัทโฮลดิ้งที่มีสัญชาติไทยถือหุ้นในส่วนที่เหลือ ก็จะทำให้นิติบุคคลนี้เป็นนิติบุคคลไทย และคนต่างด้าวนั้นอาจไปถือหุ้นในบริษัทโฮลดิ้งอีกหนึ่งชั้นในสัดส่วนที่ไม่เกินกึ่งหนึ่ง เพื่อเพิ่มสัดส่วนของทุนและอำนาจในการบริหารจัดการนิติบุคคลในความเป็นจริงได้อีกด้วย ซึ่งการจัดโครงสร้างในลักษณะนี้ มักจะสอดคล้องกับจำนวนกรรมการในบริษัท ก. ซึ่งจะเป็นคนของนักลงทุนต่างด้าวมากกว่านักลงทุนไทยประกอบด้วย

รูปที่ 1 ตัวอย่างการถือหุ้นทางอ้อมผ่านบริษัทโฮลดิ้ง



ที่มา: ผู้ศึกษา

<sup>33</sup> ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, "การเข้าจดทะเบียนและผลิตภัณฑ์," [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: [https://www.set.or.th/th/products/listing2/set\\_holding\\_p1.html](https://www.set.or.th/th/products/listing2/set_holding_p1.html) [18 พฤษภาคม 2562]

#### 2.2.4.2 การใช้หุ้นบุริมสิทธิ

หุ้นบุริมสิทธิ เป็นหุ้นซึ่งมีสิทธิพิเศษกว่าหุ้นสามัญในการได้รับเงินปันผล หรือได้รับเงินค่าหุ้นคืนเมื่อเลิกบริษัท ทั้งนี้หุ้นบุริมสิทธิอาจมีสิทธิต่อยกกว่าหุ้นสามัญในบางด้านก็ได้ เช่น สิทธิในการออกเสียง<sup>34</sup> ทั้งนี้การกำหนดสิทธิของหุ้นบุริมสิทธิจะต้องกำหนดไว้ในหนังสือบริคณห์สนธิ โดยอาจกำหนดให้ผู้ถือหุ้นประเภทนี้มีสิทธิมากน้อยเพียงใดก็ได้ตราบที่ไม่ขัดต่อกฎหมายอันเกี่ยวกับด้วยความสงบเรียบร้อย เช่น กำหนดให้ผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิได้รับเงินปันผลในอัตราตายตัว และกำหนดให้มีสิทธิในการออกเสียงในที่ประชุมต่อยกกว่าหุ้นสามัญ ซึ่งคุณสมบัตินี้เอง ที่ทำให้มีการนำไปใช้เพื่อการกำหนดสิทธิออกเสียง เพื่อประโยชน์ในการให้คนต่างด้าวที่แม้จะถือหุ้นน้อยกว่าบุคคลสัญชาติไทยหรือนิติบุคคลที่ไม่ใช่คนต่างด้าว มีสิทธิออกเสียงและอำนาจบริหารจัดการกิจการมากกว่าได้ เช่น บริษัทหนึ่งมีผู้ถือหุ้นเป็นบุคคลสัญชาติไทยร้อยละ 60 และบุคคลต่างด้าว ร้อยละ 40 โดยกำหนดให้หุ้นที่บุคคลสัญชาติไทยถือกันเป็นหุ้นบุริมสิทธิ ซึ่งหุ้นบุริมสิทธิ 10 หุ้น มีสิทธิออกเสียง 1 เสียง ในขณะที่หุ้นสามัญ 1 หุ้น มีสิทธิออกเสียง 1 เสียง

ตัวอย่างที่เคยมีในอดีต เช่น บริษัท กุหลาบแก้ว จำกัด ได้มีการกำหนดให้หุ้นบุริมสิทธิ 10 หุ้นมีสิทธิออกเสียงในที่ประชุมผู้ถือหุ้น 1 เสียง และจำกัดส่วนแบ่งเงินปันผลของหุ้นบุริมสิทธิในอัตราร้อยละ 3 ต่อปี และไม่สามารถขาย โอน จำนำ ก่อภาระผูกพันในหุ้นได้ เว้นแต่ได้รับความยินยอมจากคณะกรรมการซึ่งเป็นชาวสิงคโปร์ ในขณะที่หุ้นสามัญที่ถือโดยคนต่างด้าวนั้น ไม่มีข้อจำกัดใด<sup>35</sup> โดยมีโครงสร้างการถือหุ้นคือ

- คนไทย ถือหุ้น 5,094 หุ้น
- บริษัท ไชเพรส โฮลดิ้งส์ จำกัด นิติบุคคลต่างด้าว ถือหุ้น 4,900 หุ้น
- บุคคลธรรมดาสัญชาติไทยอีก 6 คน ถือหุ้นคนละ 1 หุ้น

โดยหุ้นที่ถือโดยผู้ถือหุ้นไทยทั้ง 5,100 หุ้น เป็นหุ้นบุริมสิทธิทั้งสิ้น ทำให้มีสิทธิออกเสียงรวม 510 เสียง ในขณะที่ผู้ถือหุ้นนิติบุคคลต่างด้าว 4,900 หุ้น เป็นหุ้นสามัญ ทำให้มีสิทธิออกเสียง 4,900 เสียง<sup>36</sup> คิดเป็นกว่าร้อยละ 90 ของสิทธิออกเสียงทั้งหมด และยังเป็นกรณีที่น่าสงสัยด้วยเช่นกันว่าคนไทยที่ถือหุ้น 5,100 หุ้นดังกล่าวนี้ เป็นการถือหุ้นในลักษณะเป็นนอมินีของคนต่างด้าวด้วยหรือไม่

<sup>34</sup> โสภณ รัตนากกร, คำอธิบาย หุ้นส่วนและบริษัท, พิมพ์ครั้งที่ 13. (กรุงเทพมหานคร: นิติบรรณการ, 2556), หน้า 286.

<sup>35</sup> กลุ่มศึกษาข้อตกลงเขตการค้าเสรีภาคประชาชน, "3 นอมินีชื่อชินคอร์ป ส่อผิดกฎหมายคุ้มครองต่างด้าว," [ออนไลน์].

แหล่งที่มา: <http://www.ftawatch.org/node/8056> [18 พฤษภาคม 2562]

<sup>36</sup> กรมพัฒนาธุรกิจการค้า และ สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย, รายงานฉบับสมบูรณ์ โครงการศึกษากฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว และธุรกิจบัญชีท้ายพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542, หน้า 67.



### 2.2.4.3 การถือหุ้นผ่านนอมินีไทย

เป็นการให้คนไทยถือหุ้นแทนคนต่างชาติ ดังนั้นผู้ที่มีชื่อเป็นผู้ถือหุ้นจะมีชื่อผู้ซึ่งเป็นเจ้าของที่แท้จริง แต่การที่ให้คนไทยมีชื่อเป็นผู้ถือหุ้นแทนคนต่างชาติจะทำให้หลักฐานทางทะเบียนของนิติบุคคลปรากฏที่มาของทุนและชื่อผู้ถือหุ้นเป็นคนไทย ทำให้นิติบุคคลนั้นเป็นคนไทยตามกฎหมายไทย

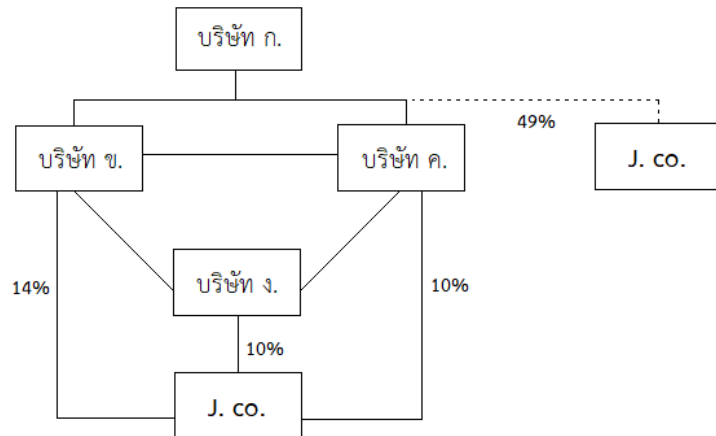
อย่างไรก็ตาม การที่ผู้มีสัญชาติไทยหรือนิติบุคคลที่ไม่ใช่คนต่างด้าวตามพระราชบัญญัตินี้ให้ความช่วยเหลือคนต่างด้าวโดยถือหุ้นแทนคนต่างด้าวในห้างหุ้นส่วนหรือบริษัท หรือนิติบุคคลใดๆ เพื่อให้คนต่างด้าวประกอบธุรกิจโดยหลักเล็งหรือฝ่าฝืนการที่จะต้องปฏิบัติตามกฎหมายเป็นความผิดอาญา ตามมาตรา 36 พระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจคนต่างด้าว พ.ศ. 2542 มีโทษจำคุกไม่เกิน 3 ปี หรือปรับตั้งแต่ 100,000 บาทถึง 1,000,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ และหากศาลสั่งให้เลิกการถือหุ้นนั้นแล้วยังฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามคำสั่งศาลต้องระวางโทษปรับวันละ 10,000 บาท ถึง 50,000 บาท ตลอดเวลาที่ยังฝ่าฝืนอยู่<sup>37</sup>

### 2.2.4.4 การถือหุ้นไขว้กันระหว่างบริษัทในเครือ

เป็นการออกแบบการถือหุ้นระหว่างบริษัทในเครือเพื่อให้เกิดสถานะนิติบุคคลไทย เช่น บริษัท ก. เป็นบริษัทที่ประกอบธุรกิจในประเทศไทย โดยมีผู้ถือหุ้นคือ บริษัท ข. บริษัท ค. ซึ่งเป็นบริษัทไทย โดยเมื่อพิจารณาผู้ถือหุ้นในบริษัท ข. และบริษัท ค. จะพบว่า บริษัท ข. บริษัท ค. และบริษัท ง. ถือหุ้นไขว้กัน และมี J. Co. ถือหุ้นอยู่ในแต่ละบริษัทด้วยในสัดส่วนเล็กน้อย ทำให้ทั้งบริษัท ข. บริษัท ค. และบริษัท ง. ต่างก็เป็นนิติบุคคลไทย เนื่องจากมี J. Co. ถือหุ้นอยู่ไม่เกินร้อยละ 49 ทั้งที่จะเห็นได้ชัดเจนว่าจริงๆ แล้วทั้งสามบริษัทมีผู้ถือหุ้นเมื่อไล่ไปสุดสายแล้วเพียงคนเดียวคือ J. Co. แต่การที่ใชรูปแบบการถือหุ้นไขว้กัน ทำให้ J. Co. สามารถถือหุ้นในปริมาณที่น้อย แต่เป็นผู้ถือหุ้นจริงๆ เพียงผู้เดียวในทั้งสามบริษัทได้ ส่งผลให้ บริษัท ก. เป็นนิติบุคคลไทยไปด้วย นอกจากนี้ J. Co. ยังอาจเข้ามาถือหุ้นของ บริษัท ก. โดยตรงในสัดส่วนไม่เกินร้อยละ 49 อีกก็ได้ ซึ่งจะเห็นได้ว่าทั้งโครงสร้างของบริษัทนั้น ที่ปลายของสายผู้ถือหุ้นไม่มีคนไทยอยู่เลย แต่บริษัท ก. กลับมีสถานะเป็นนิติบุคคลไทยได้

<sup>37</sup> มาตรา 36 พระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542

รูปที่ 2 ตัวอย่างการถือหุ้นไขว้กันของบริษัทในเครือ



ที่มา: ผู้ศึกษา

### 2.3 แนวคิดการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร

มาตรการจูงใจให้เกิดการลงทุน (Investment incentive) คือมาตรการที่ให้แก่การลงทุนที่จะเกิดขึ้นใหม่โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้เกิดการจัดเก็บภาษีโดยรวมที่เพิ่มขึ้นในอนาคตจากการลงทุนที่เพิ่มขึ้นเมื่อหักลบกับต้นทุนที่ใช้ไปเพื่อจูงใจให้เกิดการลงทุนขึ้นในปัจจุบัน<sup>38</sup> เครื่องมือในการส่งเสริมการลงทุนนั้นมีหลายประเภท โดยเครื่องมือหลักอย่างหนึ่ง คือการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร

สำหรับการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร (Tax incentive) เป็นมาตรการอย่างหนึ่งของรัฐที่ใช้เพื่อดึงดูดและส่งเสริมการลงทุน ซึ่งส่งผลให้ภาระภาษีสุทธิ (Effective tax burden) ของผู้ได้รับสิทธิประโยชน์ลดลงจากสถานะปกติ<sup>39</sup> โดยการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรนั้นทำได้หลายรูปแบบ เช่น การยกเว้นภาษีเงินได้ การหักค่าเสื่อมในอัตราเร่ง การให้หักค่าใช้จ่ายได้เพิ่มเติม การยกเว้นอากร หรือการลดอัตราภาษีเงินได้ เป็นต้น ทั้งนี้การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรเป็นวิธีการที่เป็นที่นิยมในประเทศต่างๆทั้งประเทศกำลังพัฒนาและประเทศพัฒนาแล้ว และมีการใช้อย่างแพร่หลาย แม้ว่าจะมีงานวิจัยและผลการศึกษามากมายขึ้นที่แสดงให้เห็นว่าไม่พบการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรมีความสัมพันธ์กับการกระตุ้นการลงทุนอย่างมีนัยสำคัญแต่อย่างใด<sup>40</sup>

<sup>38</sup> Kluwer Investment incentive a comparative analysis of the systems in the EEC Barry Bracewell-Milnes and J. C. L. Huiskam, *Investment Incentives : A Comparative Analysis of the Systems in the Eec, the USA and Sweden* (Deventer: Kluwer, 1977).

<sup>39</sup> Eric M. Zolt, *Design and Assessment of Tax Incentive in Developing Countries* (New York: United Nations, 2018), p. 6.

<sup>40</sup> Howell H Zee, Janet G Stotsky, and Eduardo Ley, "Tax Incentives for Business Investment: A Primer for Policy Makers in Developing Countries," *World Development* 30, 9 (2002): p. 1497.

ประเทศต่างๆ ทั่วโลกมีการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร โดยมีวัตถุประสงค์แตกต่างกันออกไป อย่างไรก็ตามเหตุผลหลักประการหนึ่งที่มีการนำมาตรการการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรมาใช้ก็คือ การกระตุ้นและส่งเสริมการลงทุนในประเทศ ไม่ว่าจะเป็นการลงทุนจากคนในชาติด้วยตนเอง หรือการดึงดูดการลงทุนโดยตรงจากต่างประเทศ ทั้งนี้ก็มีการใช้มาตรการอื่นๆร่วมด้วยกับการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร <sup>41</sup>

### 2.3.1 ข้อดีของการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร

สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรสามารถกระตุ้นและดึงดูดให้เกิดการลงทุนเพิ่มเติมได้ หากมีการใช้มาตรการอย่างเหมาะสม ทำให้มาตรการการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรสามารถแก้ไขข้อบกพร่องของสภาวะในตลาดได้ หากการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรสามารถดึงดูดการลงทุนจากต่างชาติได้ อาจทำให้เกิดผลกระทบในเชิงบวกสืบเนื่องไปยังภาคส่วนอื่นๆด้วย (Spillover effect) <sup>42</sup> เช่น ก่อให้เกิดการจ้างงานเพิ่มขึ้น เกิดการกระตุ้นเศรษฐกิจในภาพรวม ทำให้เศรษฐกิจของประเทศขยายตัว

นอกจากนี้การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรสามารถทำได้ง่ายกว่าการแก้ไขข้อบกพร่องที่มีในระบบเศรษฐกิจหรือระบบกฎหมายของประเทศโดยตรง และการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรนั้น รัฐไม่ต้องมีการใช้จ่ายงบประมาณเพื่อกระตุ้นการลงทุน อย่างมาตรการอื่นๆ เช่น การอุดหนุนตลาด หรือการให้กู้โดยมีอัตราดอกเบี้ยต่ำ เนื่องจากการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรนั้น รัฐสามารถทำได้โดยไม่มีค่าใช้จ่าย <sup>43</sup>

### 2.3.2 ต้นทุนของการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร

แม้การให้มาตรการการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรรัฐจะไม่มีค่าใช้จ่ายเพิ่มเติม แต่รัฐก็จะขาดรายได้จากภาษีส่วนที่ควรจัดเก็บได้หากไม่มีการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร ทำให้ในทางเศรษฐศาสตร์แล้ว การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรกับการดำเนินมาตรการอื่นนั้น อาจมีต้นทุนในระดับเดียวกันได้ <sup>44</sup>

<sup>41</sup> Ibid, p. 1500.

<sup>42</sup> Eric M. Zolt, *Design and Assessment of Tax Incentive in Developing Countries* p. 14.

<sup>43</sup> ศาสตรา สุตสวัสดิ์ และ ภาวิน ศิริประภาณุกุล, "รายจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย," *Thailand and The World Economy* 36, 2 (2018): หน้า 34.

<sup>44</sup> Eric M. Zolt, *Design and Assessment of Tax Incentive in Developing Countries* p. 15.

การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรยังอาจไปบิดเบือนกลไกตลาด ให้เกิดการหลั่งไหลของทรัพยากรไปยังอุตสาหกรรมที่ได้รับการส่งเสริม และอาจดึงดูดการลงทุนระยะสั้นจากต่างชาติที่เข้ามาใช้สิทธิประโยชน์ โดยไม่ได้เกิดผลดีต่อประเทศเป้าหมาย<sup>45</sup> หากรัฐใช้มาตรการดังกล่าวอย่างไม่เหมาะสมแล้ว อาจทำให้มีการหลั่งไหลของทรัพยากรไปสู่ภาคอุตสาหกรรมที่เอกชนไม่ได้มีความสามารถในการดำเนินการได้อย่างมีประสิทธิภาพ หรือไม่ใช่ภาคอุตสาหกรรมที่ส่งผลให้เศรษฐกิจเกิดการพัฒนารวม

เมื่อมีการใช้มาตรการสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร ย่อมต้องการบังคับใช้กฎหมายและการติดตามให้ผู้รับสิทธิประโยชน์ปฏิบัติตามกฎหมาย ซึ่งเป็นต้นทุนอย่างหนึ่งของรัฐ หากระบบการให้สิทธิประโยชน์มีความซับซ้อนมาก ต้นทุนในการบังคับใช้กฎหมายก็จะยิ่งสูงขึ้น<sup>46</sup>

นอกจากนี้การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอาจก่อให้เกิดต้นทุนทางสังคมจากปัญหาการแสวงหาค่าเช่าทางเศรษฐกิจ (Rent-seeking behavior) จากการที่ผู้ลงทุนพยายามที่จะให้โครงการของตนเองได้รับการยกเว้นภาษีต่อเนื่องออกไปจากที่กฎหมายกำหนด<sup>47</sup> ทำให้มีแนวโน้มที่อาจจะเกิดการคอร์รัปชันเพิ่มมากขึ้น<sup>48</sup>

### 2.3.3 ประเภทของการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี

สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่รัฐให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีโดยเฉพาะนิติบุคคล เพื่อส่งเสริมให้เกิดการลงทุนนั้นมีหลายประการ ซึ่งรัฐอาจใช้มาตรการใดมาตรการหนึ่ง หรือใช้หลายๆมาตรการประกอบกันด้วย โดยมีมาตรการต่างๆ ดังนี้

#### 2.3.3.1 การยกเว้นภาษีเงินได้ (Tax holiday)

เป็นมาตรการที่ประเทศต่างๆ ใช้เพื่อส่งเสริมการลงทุน โดยเฉพาะประเทศกำลังพัฒนาเนื่องจากเป็นรูปแบบที่ง่ายและไม่ซับซ้อน โดยมักให้แก่กิจการใหม่ซึ่งไม่เคยประกอบกิจการมาก่อน ซึ่งจะได้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้ชั่วคราวระยะเวลาหนึ่งและอาจมีการกำหนดเงื่อนไขที่สามารถขยายระยะเวลายกเว้นภาษีเงินได้ออกไปได้ อย่างไรก็ตามการลงทุนระยะยาวนั้นอาจไม่ได้พิจารณาปัจจัย

<sup>45</sup> Alina Cristina NUTĂ and Florian Marcel NUTĂ, "The Effectiveness of the Tax Incentives on Foreign Direct Investments," *Journal of Public Administration, Finance and Law*, 1 (2012): p. 58.

<sup>46</sup> Eric M. Zolt, *Design and Assessment of Tax Incentive in Developing Countries* p. 17.

<sup>47</sup> Klemm Alexander, "Causes, Benefits, and Risks of Business Tax Incentives," *IMF Working Paper* (2009): p.

<sup>48</sup> Ibid, p. 11.

เฉพาะการได้รับการยกเว้นภาษี เนื่องจากภายหลังหมดช่วงเวลาให้สิทธิประโยชน์แล้ว กิจการจะต้องคำนึงถึงกำไรที่ได้รับด้วย เพราะจะไม่ได้รับสิทธิยกเว้นภาษีเงินได้แล้ว<sup>49</sup>

### 2.3.3.2 เขตพิเศษ (Special zone)

เป็นการกำหนดเขตพื้นที่ทางภูมิศาสตร์ขึ้นมาเพื่อให้กิจการที่ตั้งขึ้นในเขตดังกล่าวได้รับสิทธิประโยชน์ต่างๆตามที่กำหนด โดยรวมถึงสิทธิประโยชน์ทางภาษีหลายชนิดตลอดจนสิทธิประโยชน์ทางการกำกับดูแลอื่นๆด้วย โดยมากแล้วเขตพิเศษนี้มีวัตถุประสงค์สำหรับการส่งออกเป็นหลัก และมักตั้งอยู่ใกล้กับท่าเรือ<sup>50</sup>

### 2.3.3.3 เครดิตภาษีเพื่อการลงทุน (Investment tax credit)

เป็นการให้สิทธิประโยชน์บนฐานของการใช้จ่ายหรือการลงทุนที่เข้าเงื่อนไขตามที่กฎหมายกำหนด โดยรัฐจะให้สิทธิประโยชน์กับกิจการโดยการให้กิจการสามารถนำค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการลงทุนตามเงื่อนไขที่กำหนดมาหักค่าใช้จ่ายได้เพิ่มเติมไปจากที่จ่ายจริงในลักษณะเครดิตภาษี ซึ่งอาจรวมถึงการได้รับสิทธิคืนภาษี หรือยกยอดไปหักกับภาษีในรอบปีภาษีถัดๆไปด้วย<sup>51</sup>

### 2.3.3.4 การให้หักค่าใช้จ่ายได้เพิ่มเติม (Investment allowance)

เป็นการให้สิทธิประโยชน์บนฐานของการใช้จ่ายหรือการลงทุนที่เข้าเงื่อนไขตามที่กฎหมายกำหนด โดยรัฐจะให้สิทธิประโยชน์กับกิจการโดยการให้กิจการสามารถนำค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการลงทุนตามเงื่อนไขที่กำหนดมาหักค่าใช้จ่ายได้เพิ่มเติมไปจากที่จ่ายจริง มาตรการนี้จะทำให้กำไรสุทธิของกิจการลดลง ทำให้ภาระภาษีต่ำลง<sup>52</sup> ซึ่งแตกต่างไปจากมาตรการเครดิตภาษีเพื่อการลงทุน ซึ่งจะนำไปหักออกจากภาระภาษีโดยตรง

<sup>49</sup> David Holland and Richard J. Vann, "Income Tax Incentives for Investment," Tax Law Design and Drafting (1998): pp. chapter 23, pp. 24-29.

<sup>50</sup> Klemm Alexander, "Causes, Benefits, and Risks of Business Tax Incentives," IME Working Paper: p. 4.

<sup>51</sup> Ibid.

<sup>52</sup> David Holland and Richard J. Vann, "Income Tax Incentives for Investment," Tax Law Design and Drafting: pp. chapter 23, pp. 24-29.

### 2.3.3.5 การหักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่ง (Accelerate depreciation)

เป็นการให้สิทธิกิจการหักรายจ่ายเพื่อการลงทุนในรูปแบบการหักค่าเสื่อมได้เร็วขึ้นจากที่กฎหมายกำหนดไว้ เช่น ให้หักในระยะเวลาเท่าเดิม แต่อนุญาตให้หักค่าเสื่อมได้ในจำนวนที่มากขึ้นในปีแรก หรือให้หักค่าเสื่อมได้ในระยะเวลาที่สั้นลง วิธีการนี้แม้จะไม่ได้ลดภาระภาษีในภาพรวมระยะยาวตลอดการประกอบกิจการ เนื่องจากแม้จะให้หักค่าเสื่อมได้ในอัตราเร่ง แต่ก็ไม่ได้ทำให้ค่าเสื่อมนั้นเพิ่มขึ้น ทำให้สุดท้ายแล้วภาระภาษีสุทธิยังคงเท่าเดิม เพียงแต่จะทำให้ภาระภาษีในปีแรกๆ นั้นต่ำลง ซึ่งส่งผลดีในแง่ของการเลื่อนภาระภาษี และเพิ่มสภาพคล่องให้กับกิจการ<sup>53</sup>

### 2.3.3.6 การลดอัตราภาษี (Reduce tax rate)

รัฐอาจลดอัตราภาษีเงินได้ให้กับผู้มีเงินได้สำหรับเงินได้บางประเภท หรือกิจการที่ประกอบกิจการบางประเภท หรือเข้าเงื่อนไขบางประการ เช่น กิจการขนาดเล็ก ซึ่งการให้สิทธิประโยชน์ประเภทนี้แตกต่างจากการได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ เนื่องจากภาระภาษีของกิจการไม่หมดไปเสียทีเดียว<sup>54</sup>

### 2.3.3.7 การยกเว้นภาษีเฉพาะอย่าง (Exempt special tax)

เป็นมาตรการบรรเทาภาระภาษีของผู้ลงทุน โดยไม่ได้จำกัดอยู่แค่ภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่รัฐส่งเสริมการลงทุน โดยการยกเว้นภาษีอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจด้วย โดยมักเป็นภาษีที่จัดเก็บบริเวณชายแดน เมื่อมีการนำเข้าหรือส่งออกสินค้า เช่น อากรศุลกากร ภาษีสรรพสามิต และภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>55</sup>

<sup>53</sup> Klemm Alexander, "Causes, Benefits, and Risks of Business Tax Incentives," *IMF Working Paper*: p. 4.

<sup>54</sup> David Holland and Richard J. Vann, "Income Tax Incentives for Investment," *Tax Law Design and Drafting*: pp chapter 23, pp. 24-29.

<sup>55</sup> Klemm Alexander, "Causes, Benefits, and Risks of Business Tax Incentives," *IMF Working Paper*: p. 4.

## 2.4 การส่งเสริมการลงทุนตามพระราชบัญญัติการส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520

ในส่วนนี้จะได้กล่าวถึงการส่งเสริมการลงทุนในประเทศไทย ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ว่ามีความเป็นมา วัตถุประสงค์และหลักเกณฑ์อย่างไรบ้าง ตลอดจนสิทธิประโยชน์ที่จะได้รับจากการส่งเสริมการลงทุน โดยพิจารณาตามการส่งเสริมการลงทุนภายใต้นโยบายส่งเสริมการลงทุน 7 ปี (พ.ศ. 2558 - พ.ศ. 2564) ตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 2/2557 เป็นสำคัญ

### 2.4.1 ความเป็นมาและวัตถุประสงค์ของพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520

พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน มีการตราขึ้นเพื่อบังคับใช้ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2520 เนื่องจากกฎหมายการดำเนินงานส่งเสริมการลงทุนตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนในขณะนั้น ไม่สามารถสนองความต้องการของประเทศในด้านการเร่งรัดการลงทุนเพื่อประโยชน์ในการสร้างงาน การเพิ่มรายได้ และการกระจายรายได้ให้แก่ประชาชนได้ดีพอ จึงได้เปลี่ยนแปลงกฎหมายเดิมจากที่มีการใช้ประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 227 ประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 227 ซึ่งมีการประกาศใช้มาตั้งแต่สมัยรัฐบาลจอมพลถนอม กิตติขจร โดยขยายขอบเขตการส่งเสริมการลงทุนจากเดิมที่ส่งเสริมเฉพาะสาขาอุตสาหกรรม ขยายประเภทองค์กรที่สามารถขอรับการส่งเสริม และปรับปรุงสิทธิประโยชน์ต่างๆ<sup>56</sup>

ต่อมาในปี พ.ศ. 2534 ได้มีการตราพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2534 เนื่องจากมีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรโดยยกเลิกภาษีการค้าและนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทน จึงไม่มีความจำเป็นต้องยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีการค้าให้กับผู้ได้รับการส่งเสริมอีกต่อไป

ปี พ.ศ. 2544 ได้มีการตราพระราชบัญญัติการส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2544 อันเป็นผลมาจากวิกฤติเศรษฐกิจในปี พ.ศ. 2540 ซึ่งทำให้เศรษฐกิจของไทยเกิดการหดตัวและทำให้การจัดเก็บภาษีอากรของรัฐต่ำกว่าเป้าหมาย ภาระหนี้สาธารณะเพิ่มขึ้น ส่งผลกระทบต่อฐานะการคลังของรัฐบาล จึงมีการปรับปรุงการให้สิทธิและประโยชน์ด้านภาษีอากรแก่ผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพและความคุ้มค่าในการให้ สิทธิและประโยชน์ด้านภาษีอากรของรัฐ และเพื่อให้คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนมีความคล่องตัวและยืดหยุ่นมากขึ้นในการให้สิทธิและประโยชน์ด้านภาษีอากรตามความเหมาะสม ของสถานะทางเศรษฐกิจและสอดคล้องกับสถานะด้านการคลังของรัฐ

และในปี พ.ศ. 2560 ก็ได้มีการตราพระราชบัญญัติการส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2560 โดยมีการแก้ไขสาระสำคัญไปจากเดิมดังนี้<sup>57</sup>

<sup>56</sup> นพมาศ มงคลสาร, "กฎหมายภาษีอากรกับการส่งเสริมการลงทุน : ศึกษาเปรียบเทียบกฎหมายไทยและเวียดนาม" (นิติศาสตรมหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551), หน้า 29.

<sup>57</sup> สภานิติบัญญัติแห่งชาติ, "รายงานของคณะกรรมการวิสามัญพิจารณาร่างพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ ..) พ.ศ. ....", (กรุงเทพมหานคร: สภานิติบัญญัติแห่งชาติ).

- 1) กำหนดให้คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนจัดให้มีการประเมินผลการส่งเสริมการลงทุน โดยให้บุคคลภายนอกเป็นผู้ดำเนินการ
- 2) กำหนดให้คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนสามารถมอบหมายงานให้บุคคลใดเป็นผู้ดำเนินการตรวจสอบ ควบคุม และประเมินผลกิจการที่ได้รับการส่งเสริมและจัดทำรายงานผลการดำเนินงานแทนสำนักงานได้
- 3) ยกเลิกการส่งเสริมกิจการผลิตเพื่อส่งออกไปจำหน่ายต่างประเทศ ยกเลิกเงื่อนไขที่ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องปฏิบัติในเรื่องปริมาณวัตถุดิบภายในประเทศที่จะต้องใช้ และการส่งออกซึ่งผลิตภัณฑ์หรือผลิตภัณฑ์ผลิตหรือประกอบ และยกเลิกสิทธิและประโยชน์ของผู้ได้รับการส่งเสริมกรณีการอนุญาตให้หักเงินได้พึงประเมินในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการส่งออกซึ่งผลิตภัณฑ์หรือผลิตภัณฑ์ที่ได้รับการส่งเสริมผลิตหรือประกอบ เพื่อให้สอดคล้องกับเงื่อนไขตามพันธกรณีขององค์การการค้าโลก
- 4) กำหนดให้ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับของที่นำเข้ามาเพื่อใช้ในการวิจัยและพัฒนา รวมทั้งการทดสอบที่เกี่ยวข้อง
- 5) กำหนดให้ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการที่ใช้เทคโนโลยีและนวัตกรรมขั้นสูง การวิจัยและพัฒนา
- 6) กำหนดให้ผู้ได้รับการส่งเสริมซึ่งไม่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลสามารถหักเงินที่ใช้ไปในการลงทุนในการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการจากกำไรสุทธิได้
- 7) กำหนดให้ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิที่ได้จากการลงทุนแทนการได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล
- 8) กำหนดขยายระยะเวลาการได้รับยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินปันผลจากกิจการที่ได้รับการส่งเสริมที่ได้จ่ายภายหลังพ้นระยะเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินปันผลนั้น

ซึ่งเห็นได้ว่าเป็นการแก้ไขเพิ่มเติมให้สอดคล้องกับพันธกรณีระหว่างประเทศขององค์การการค้าโลก และเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันของประเทศโดยการส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา ตลอดจนมุ่งเน้นการส่งเสริมการลงทุนในกิจการที่ใช้เทคโนโลยีและนวัตกรรมขั้นสูงอีกด้วย นอกจากนี้ยังมีการแก้ไขบทบัญญัติโดยกำหนดให้มีการตรวจสอบติดตามและประเมินผลกิจการที่ได้รับการส่งเสริม เพื่อให้การส่งเสริมนั้นมีประสิทธิภาพ

ทั้งนี้ในปี พ.ศ. 2558 คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนได้ มีนโยบายส่งเสริมการลงทุน 7 ปี (พ.ศ. 2558 - พ.ศ. 2564) ตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 2/2557 โดยกำหนดนโยบายเพื่อให้บรรลุวิสัยทัศน์ในการส่งเสริมการลงทุนที่มีคุณค่า ทั้งในประเทศและการลงทุนของไทยใน



ต่างประเทศ เพื่อเสริมความสามารถในการแข่งขัน ก้าวพ้นการเป็นประเทศที่มีรายได้ระดับปานกลาง และเติบโตอย่างยั่งยืนตามหลักปรัชญาของเศรษฐกิจพอเพียง ดังนี้<sup>58</sup>

1) ส่งเสริมการลงทุนเพื่อพัฒนาความสามารถในการแข่งขันของประเทศ โดยการส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาการสร้างสรรค์นวัตกรรม การสร้างมูลค่าเพิ่มของภาคเกษตร ภาคอุตสาหกรรม ภาคบริการ และการส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ตลอดจนส่งเสริมการแข่งขันที่เป็นธรรม และการลดความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจและสังคม

2) ส่งเสริมกิจการที่เป็นมิตรต่อสิ่งแวดล้อม และมีการประหยัดพลังงานหรือใช้พลังงานทดแทน เพื่อการเติบโตอย่างสมดุลและยั่งยืน

3) ส่งเสริมให้เกิดการรวมกลุ่มของการลงทุน (Cluster) ที่สอดคล้องกับศักยภาพของพื้นที่ และสร้างความเข้มแข็งของห่วงโซ่มูลค่า

4) ส่งเสริมการลงทุนในพื้นที่จังหวัดชายแดนภาคใต้ เพื่อเสริมสร้างเศรษฐกิจท้องถิ่นที่เกื้อกูลต่อการสร้างความมั่นคงในพื้นที่

5) ส่งเสริมการลงทุนในเขตพัฒนาเศรษฐกิจพิเศษ โดยเฉพาะพื้นที่ชายแดนทั้งในและนอกนิคมอุตสาหกรรม เพื่อให้เกิดการเชื่อมโยงทางเศรษฐกิจกับประเทศเพื่อนบ้าน และรองรับการรวมกลุ่มประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน

6) ส่งเสริมการลงทุนของไทยในต่างประเทศ เพื่อพัฒนาความสามารถในการแข่งขันของธุรกิจไทย และเพิ่มบทบาทของประเทศไทยในเวทีโลก

#### 2.4.2 สิทธิประโยชน์ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520

เพื่อดึงดูดให้เกิดการลงทุนขึ้นในธุรกิจและพื้นที่ที่รัฐต้องการส่งเสริม พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 จึงได้กำหนดให้ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับสิทธิประโยชน์ตามที่คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนอนุมัติ หรือประกาศกำหนด ทั้งสิทธิประโยชน์ทางภาษี และสิทธิประโยชน์อย่างอื่น ดังนี้

<sup>58</sup> สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, "นโยบายส่งเสริมการลงทุน," [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: [https://www.boei.go.th/index.php?page=policies\\_for\\_investment\\_promotion](https://www.boei.go.th/index.php?page=policies_for_investment_promotion) [17 พฤษภาคม 2562]

### 2.4.2.1 สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร

#### (1) ยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักร ตามมาตรา 28 และ มาตรา 29

ในการนำเข้าเครื่องจักรโดยปกติผู้นำเข้าจะต้องชำระอากรศุลกากรตาม พิกัดและอัตราศุลกากรที่กำหนดไว้ตามพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 อย่างไรก็ตาม พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ให้อำนาจคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนพิจารณาอนุมัติ ให้ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักร ซึ่งไม่เป็นเครื่องจักรที่ผลิตหรือประกอบ ได้ในประเทศไทย ซึ่งมีคุณภาพใกล้เคียงกันกับชนิดที่ผลิตในต่างประเทศ และมีปริมาณเพียงพอที่จะ จัดหามาใช้ได้ หรือกำหนดให้ได้รับลดหย่อนอากรขาเข้าเพียงกึ่งหนึ่ง หรือไม่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้า เลยก็ได้

#### (2) ลดหย่อนอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็น ตามมาตรา 30

นอกจากการยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักรแล้วคณะกรรมการ ส่งเสริมการลงทุนอาจให้ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับลดหย่อนอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นที่ นำเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อใช้ผลิต ผสม หรือประกอบในกิจการที่ได้รับการส่งเสริม ซึ่งวัตถุดิบหรือวัสดุ นั้น ต้องไม่เป็นของที่ผลิตหรือมีถิ่นกำเนิดได้ในประเทศไทย ซึ่งมีคุณภาพใกล้เคียงกันกับชนิดที่จะนำเข้า มา และมีปริมาณเพียงพอที่จะจัดหามาใช้ได้

#### (3) ยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับของที่นำเข้ามาเพื่อใช้ในการวิจัยและการ พัฒนา ตามมาตรา 30/1

คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนสามารถอนุญาตให้ผู้ได้รับการส่งเสริมการ ลงทุน ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับของที่นำเข้ามาใช้เพื่อการวิจัยและพัฒนาได้ ซึ่งเป็นมาตรการที่ได้มี การเพิ่มเติมเข้ามาเมื่อมีการแก้ไขกฎหมายในปี พ.ศ. 2560 ทั้งนี้คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนจะ อนุมัติให้คราวละ 1 ปี โดยของที่นำเข้ามาจะต้องไม่ใช่เครื่องจักร หรือวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นที่สามารถ นำเข้าโดยได้รับสิทธิยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักรหรือวัตถุดิบและวัสดุจำเป็น โดยจะต้องเป็น

กิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนประเภท กิจการวิจัยและพัฒนา กิจการเทคโนโลยีชีวภาพ และ กิจการพัฒนาเทคโนโลยีเป้าหมาย เฉพาะโครงการที่มีการวิจัยและพัฒนา<sup>59</sup>

**(4) ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและเงินปันผล ตามมาตรา 31 และมาตรา**

**34**

คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนกำหนดให้การประกอบกิจการต่างประเภทต่างๆ ได้รับสิทธิยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล จากรายได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมรวมถึงรายได้จากการจำหน่ายผลพลอยได้และรายได้จากการจำหน่ายสินค้าสำเร็จรูป มีกำหนดเวลาสูงสุดไม่เกิน 8 ปี โดยพิจารณากำหนดภาษีที่ได้รับยกเว้นเป็นสัดส่วนของเงินลงทุนโดยไม่รวมค่าที่ดินและทุนหมุนเวียนด้วย เว้นแต่เป็นกิจการที่มีความสำคัญและเป็นประโยชน์ต่อประเทศเป็นพิเศษ

นอกจากนี้เงินปันผลที่ได้จากกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล จะได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีตลอดเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล รวมไปถึงเงินปันผลที่ได้จ่ายภายใน 6 เดือนนับแต่วันพ้นระยะเวลายกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย

**(5) ลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลร้อยละ 50 ตามมาตรา 35(1)**

เป็นการให้สิทธิประโยชน์จากการเข้าไปลงทุนในท้องที่ที่เป็นเขตส่งเสริมการลงทุน ซึ่งคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนอาจกำหนดให้ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับการลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 50 มีกำหนดเวลาไม่เกิน 5 ปี นับจากวันที่สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสิ้นสุดลง

**(6) ให้หักค่าขนส่ง ค่าไฟฟ้าและค่าน้ำประปาเป็นสองเท่า ตามมาตรา**

**35(2)**

เป็นการให้สิทธิประโยชน์จากการเข้าไปลงทุนในท้องที่ที่เป็นเขตส่งเสริมการลงทุน ซึ่งคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนอาจกำหนดให้ผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนหักค่าขนส่ง ค่าไฟฟ้าและค่าน้ำประปาที่เสียไปเป็นค่าใช้จ่ายในการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริม ได้เป็นสองเท่า

<sup>59</sup> ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ที่ 1/2560 เรื่อง การให้สิทธิประโยชน์ยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับของที่นำเข้ามาเพื่อใช้ในการวิจัยและพัฒนา

**(7) ให้หักค่าติดตั้งหรือก่อสร้างสิ่งอำนวยความสะดวกเพิ่มขึ้นร้อยละ 25 ตามมาตรา 35(3)**

เป็นการให้สิทธิประโยชน์จากการเข้าไปลงทุนในท้องถิ่นที่เป็นเขตส่งเสริมการลงทุน ซึ่งคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนอาจกำหนดให้ผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนหักค่าติดตั้งหรือก่อสร้างสิ่งอำนวยความสะดวกเพิ่มขึ้นได้จากการหักค่าเสื่อมปกติไม่เกินร้อยละ 25 ของเงินลงทุน โดยสามารถเลือกนำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในปีใดปีหนึ่งหรือหลายปีก็ได้ภายใน 10 ปี นับจากวันที่มีรายได้จากการลงทุน

**(8) ยกเว้นอากรขาเข้าวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นสำหรับการผลิตเพื่อการส่งออก ตามมาตรา 36**

คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนกำหนดให้โครงการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนที่ผลิตสินค้าเพื่อการส่งออก จะได้รับสิทธิและประโยชน์ยกเว้นอากรขาเข้าวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นที่นำเข้ามาจากต่างประเทศ เพื่อใช้ผลิต ผสม ประกอบเป็นผลิตภัณฑ์หรือผลิตผลเพื่อส่งออกไปจำหน่ายต่างประเทศ โดยที่ วัตถุดิบที่นำเข้ามาโดยใช้สิทธิประโยชน์ยกเว้นอากรขาเข้านี้ จะต้องใช้ในโครงการที่ได้รับการส่งเสริมเพื่อผลิตเป็นผลิตภัณฑ์ตามที่ระบุไว้ในบัตรส่งเสริม และส่งออกไปจำหน่ายต่างประเทศเท่านั้น<sup>60</sup>

**2.4.2.2 สิทธิประโยชน์ที่ไม่เกี่ยวกับภาษีอากร**

**(1) อนุญาตให้นำคนต่างด้าวเข้ามาเพื่อศึกษาลู่ทางการลงทุน มาตรา 24**

กรณีได้รับการส่งเสริมการลงทุน คนต่างด้าวอาจขออนุญาตเพื่อเข้ามาศึกษาลู่ทางในการลงทุน หรือกระทำการอื่นใดที่จะเป็นประโยชน์ต่อการลงทุนได้ โดยมีระยะเวลาที่สามารถพำนักอยู่ในประเทศไทยนานกว่าการตรวจลงตราประเภทคนอยู่ชั่วคราวตามปกติ

<sup>60</sup> คำถามกับงานส่งเสริมการลงทุน, "ภาพรวมการใช้สิทธิประโยชน์ด้านวัตถุดิบ มาตรา 36," [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <http://www.faq108.co.th/boi/rm36/overview.php> [7 มีนาคม 2563]

## (2) อนุญาตให้นำช่างฝีมือและผู้ชำนาญการเข้ามาทำงานในกิจการที่ได้รับ การส่งเสริมการลงทุน มาตรา 25 และมาตรา 26

ในการจ้างแรงงานต่างด้าว นั้น กฎหมายไทยมีการบัญญัติจำกัดสิทธิการทำงานของคนต่างด้าวไว้ในพระราชกำหนดการบริหารจัดการการทำงานของคนต่างด้าว พ.ศ. 2560 โดยกำหนดห้ามคนต่างด้าวทำงานโดยไม่มีใบอนุญาตทำงานหรือทำงานนอกเหนือจากที่มีสิทธิจะทำได้<sup>61</sup> และห้ามนายจ้างรับคนต่างด้าวทำงานโดยที่คนต่างด้าวไม่มีใบอนุญาตทำงานหรือให้คนต่างด้าวทำงานนอกเหนือจากที่มีสิทธิจะทำได้<sup>62</sup> อย่างไรก็ตาม พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 เปิดช่องให้คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนกำหนดจำนวนและระยะเวลาให้ช่างฝีมือและผู้ชำนาญการ เข้ามาและพำนักอยู่ในประเทศไทยได้นานกว่าที่กำหนดไว้ตามกฎหมายว่าด้วยคนเข้าเมือง

## (3) อนุญาตให้ถือกรรมสิทธิ์ที่ดิน มาตรา 27

ประมวลกฎหมายที่ดินจำกัดสิทธิการได้มาซึ่งที่ดินของคนต่างด้าวไว้ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อความมั่นคงปลอดภัยของประเทศและสงวนไว้เพื่อคนไทย กรณีที่คนต่างด้าวอาจได้มาซึ่งสิทธิในที่ดินนั้น จะต้องเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนดเท่านั้น<sup>63</sup> ทั้งนี้พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 กำหนดให้ผู้ที่ได้รับการส่งเสริมจะได้รับอนุญาตให้ถือกรรมสิทธิ์ในที่ดินเพื่อประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนตามจำนวนที่คณะกรรมการพิจารณาเห็นสมควร แม้ว่าจะเกินกำหนดที่จะพึงมีได้ตามกฎหมายอื่น โดยแบ่งเป็นที่ดินที่ใช้เพื่อเป็นสถานที่ตั้งโรงงาน ที่ดินสำหรับเป็นที่ตั้งสำนักงานของกิจการ ที่ดินสำหรับเป็นที่พักอาศัยของผู้บริหารหรือผู้ชำนาญการ และที่ดินสำหรับเป็นที่พักอาศัยของคนงาน

## (4) อนุญาตให้ส่งออกซึ่งเงินตราต่างประเทศ มาตรา 37

เพื่อความมีเสถียรภาพและความมั่นคงทางการเงินของประเทศ รัฐได้มีมาตรการที่ใช้เพื่อกำกับดูแลเงินตราในประเทศ ไม่ว่าจะเป็นการถือครองเงินตราต่างประเทศ การนำเข้า และส่งออกเงินตราทั้งเงินบาทและเงินตราต่างประเทศสกุลอื่นๆ ภายใต้พระราชบัญญัติควบคุมการแลกเปลี่ยนเงิน พ.ศ. 2485 อย่างไรก็ตาม พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ให้ผู้ที่ได้รับการ

<sup>61</sup> มาตรา 8 พระราชกำหนดการบริหารจัดการการทำงานของคนต่างด้าว พ.ศ. 2560

<sup>62</sup> มาตรา 9 พระราชกำหนดการบริหารจัดการการทำงานของคนต่างด้าว พ.ศ. 2560

<sup>63</sup> วรุฒิ เทพทอง, คำอธิบายกฎหมายที่ดิน, พิมพ์ครั้งที่ 7 (แก้ไขเพิ่มเติม). (กรุงเทพมหานคร: นิติธรรม, 2561), หน้า 433.

ส่งเสริมหรือผู้ลงทุนในกิจการที่ได้รับการส่งเสริม ซึ่งมีภูมิลำเนาอาณาจักรจะได้รับอนุญาตให้นำหรือส่งเงินออกนอกอาณาจักรเป็นเงินตราต่างประเทศได้ เมื่อเงินนั้นเป็น

- เงินทุนที่ผู้ได้รับการส่งเสริมนำเข้ามาในราชอาณาจักรและเงินปันผลหรือผลประโยชน์อื่นที่เกิดจากเงินทุนนั้น
- เงินกู้ต่างประเทศที่ผู้ได้รับการส่งเสริมนำมาลงทุนในกิจการที่ได้รับการส่งเสริมตามสัญญาที่คณะกรรมการให้ความเห็นชอบ รวมทั้งดอกเบี้ยของเงินกู้ต่างประเทศนั้น
- เงินที่ผู้ได้รับการส่งเสริมมีข้อผูกพันกับต่างประเทศตามสัญญาเกี่ยวกับการใช้สิทธิและบริการต่าง ๆ ในการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน และสัญญานั้นได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการ

#### 2.4.3 ผู้ที่อาจขอรับการส่งเสริมการลงทุน

ผู้ที่อาจขอรับการส่งเสริมการลงทุนได้นั้น จะต้องเป็นบริษัท สหกรณ์ หรือมูลนิธิที่ได้จดทะเบียนในประเทศไทย บุคคลธรรมดาหรือคณะบุคคลไม่อาจขอรับการส่งเสริมการลงทุนได้ รวมไปถึงสาขาของนิติบุคคลต่างประเทศด้วย ดังนั้นผู้ลงทุนต่างชาติ หากต้องการขอรับการส่งเสริมการลงทุนจึงต้องเข้ามาประกอบกิจการในประเทศโดยตรงโดยจัดตั้งนิติบุคคลในรูปแบบบริษัทในประเทศไทย จึงเป็นการจำกัดไม่ให้ผู้ลงทุนจากต่างประเทศเข้ามาประกอบกิจการในรูปแบบสาขา หรือประกอบกิจการแบบการให้บริการข้ามแดนโดยไม่เข้ามาจัดตั้งบริษัทภายในประเทศ หรือเข้ามาประกอบธุรกิจในรูปแบบที่ไม่มีการกำกับดูแลอย่างเป็นทางการอย่างคณะบุคคล หรือมีการกำกับดูแลน้อยอย่างห้างหุ้นส่วนประเภทต่าง ๆ

ทั้งนี้กฎหมายเปิดช่องให้ผู้ลงทุนสามารถขอรับการส่งเสริมการลงทุนได้ ในขณะที่ยังไม่ได้จัดตั้งบริษัท โดยในวรรคสามของมาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 เปิดให้สามารถขอรับการลงทุนก่อนการจัดตั้งบริษัทได้ อย่างไรก็ตามผู้ลงทุนก็ต้องดำเนินการจัดตั้งบริษัทให้แล้วเสร็จในภายหลัง

#### 2.4.4 ประเภทกิจการที่ให้การส่งเสริมการลงทุน

กิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 2/2557 ได้มีการแบ่งประเภทกิจการที่ให้การส่งเสริมการลงทุนออกเป็น 8 หมวด<sup>64</sup> ได้แก่

<sup>64</sup> สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, คู่มือการขอรับการส่งเสริมการลงทุน 2562 (กรุงเทพมหานคร: สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, 2562).

- 1) เกษตรกรรมและผลิตผลจากการเกษตร 23 ประเภทกิจการ
- 2) แร่ เซรามิกส์ และโลหะขั้นพื้นฐาน 17 ประเภทกิจการ
- 3) อุตสาหกรรมเบา 11 ประเภทกิจการ
- 4) ผลิตภัณฑ์โลหะ เครื่องจักร และอุปกรณ์ขนส่ง 19 ประเภทกิจการ
- 5) อุตสาหกรรมเครื่องใช้ไฟฟ้าและอิเล็กทรอนิกส์ 9 ประเภทกิจการ
- 6) เคมีภัณฑ์ พลาสติก และกระดาษ 17 ประเภทกิจการ
- 7) กิจการบริการและสาธารณูปโภค 28 ประเภทกิจการ
- 8) กิจการพัฒนาเทคโนโลยีและนวัตกรรม 4 ประเภทกิจการ

#### 2.4.5 หลักเกณฑ์การให้สิทธิประโยชน์ประเภทสิทธิประโยชน์

สำหรับการส่งเสริมการลงทุนตาม ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 2/2557 ได้มีการแบ่งรูปแบบการให้สิทธิประโยชน์ออกเป็น 2 ประเภท โดยเป็นสิทธิประโยชน์พื้นฐานที่กิจการจะได้รับ โดยได้สิทธิประโยชน์มากขึ้นน้อยแตกต่างกันไปตามแต่ละประเภทของกิจการ และรูปแบบการให้สิทธิประโยชน์เพิ่มเติมตามคุณค่าของกิจการ โดยเป็นสิทธิประโยชน์เพิ่มเติมจากเหตุผลพิเศษ

##### 2.4.5.1 สิทธิประโยชน์พื้นฐานตามประเภทกิจการ

ในการให้สิทธิประโยชน์พื้นฐานนี้ คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนได้กำหนดสิทธิประโยชน์ตามลำดับความสำคัญของประเภทกิจการออกเป็นกลุ่ม A1 – A4 และ กลุ่ม B1-B2<sup>65</sup> ดังนี้

A1 เป็นกลุ่มกิจการอุตสาหกรรมฐานความรู้ เน้นการออกแบบ ทำการวิจัย และพัฒนา เพื่อเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันของประเทศ

A2 เป็นกลุ่มที่ทำกิจการโครงสร้างพื้นฐานเพื่อพัฒนาประเทศ และกิจการที่ใช้เทคโนโลยีขั้นสูงเพื่อสร้างมูลค่าเพิ่ม แต่มีการลงทุนในประเทศน้อยหรือยังไม่มีการลงทุน

A3 เป็นกลุ่มกิจการที่ใช้เทคโนโลยีขั้นสูงซึ่งมีความสำคัญต่อการพัฒนาประเทศ โดยมีฐานการผลิตอยู่บ้างเล็กน้อย

A4 กิจการที่มีระดับเทคโนโลยีไม่เท่ากลุ่ม A1-A3 แต่เป็นกิจการที่ช่วยสร้างมูลค่าเพิ่มแก่วัตถุดิบในประเทศ และเสริมความแข็งแกร่งให้แก่ห่วงโซ่อุปทาน

B1 และ B2 เป็นกิจการอุตสาหกรรมสนับสนุนที่ใช้เทคโนโลยีไม่สูง แต่ยังสำคัญต่อห่วงโซ่มูลค่า

<sup>65</sup> ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 2/2557 เรื่อง นโยบายและหลักเกณฑ์การส่งเสริมการลงทุน

ตารางที่ 2 สิทธิประโยชน์ตามประเภทกิจการ

สิทธิประโยชน์กลุ่ม	ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล	ยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักร	ยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็น สำหรับส่วนที่ผลิตเพื่อการส่งออก เป็นระยะเวลา 1 ปี	สิทธิประโยชน์ที่มีใช้ภาษีอากร
A1	8 ปี ไม่จำกัดวงเงิน	/	/	/
A2	8 ปี ไม่เกินเงินลงทุน (ไม่รวมค่าที่ดินและทุนหมุนเวียน)	/	/	/
A3	5 ปี ไม่เกินเงินลงทุน (ไม่รวมค่าที่ดินและทุนหมุนเวียน)	/	/	/
A4	3 ปี ไม่เกินเงินลงทุน (ไม่รวมค่าที่ดินและทุนหมุนเวียน)	/	/	/
B1	X	/	/	/
B2	X	X	/	/

ที่มา: ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ที่ 2/2557 รวบรวมโดยผู้ศึกษา

ต่อมาในปี พ.ศ. 2560 คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนได้มีประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ที่ ส.1/2560 เรื่อง การให้การส่งเสริมกิจการการพัฒนาเทคโนโลยีและนวัตกรรม กำหนดเพิ่มเติมกิจการการพัฒนาเทคโนโลยีและนวัตกรรม เป็นกิจการหมวด 8 ตามบัญชีประเภทกิจการที่ให้การส่งเสริมการลงทุนท้ายประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ที่ 2/2557 โดยกิจการการพัฒนาเทคโนโลยีและนวัตกรรมเป้าหมายนี้ ครอบคลุมกิจการพัฒนาเทคโนโลยี 4 ด้านด้วยกัน ได้แก่ การพัฒนาเทคโนโลยีชีวภาพ (Biotechnology) การพัฒนานาโนเทคโนโลยี (Nanotechnology) การพัฒนาเทคโนโลยีวัสดุขั้นสูง (Advanced material technology) และการพัฒนาเทคโนโลยีดิจิทัล (Digital technology) <sup>66</sup> โดยได้รับสิทธิประโยชน์เพิ่มเติมไปจากกลุ่ม A1 คือ ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล 10 ปี ไม่กำหนดวงเงิน

นอกจากนี้ในประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ที่ ส.1/2560 ได้มีการกำหนดประเภทกิจการเป้าหมายเพื่อสนับสนุนการพัฒนาเทคโนโลยีเป้าหมายตามบัญชีประเภทกิจการที่ให้การส่งเสริมการลงทุนท้ายประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 2/2557 เดิม ให้เป็นกลุ่มสิทธิประโยชน์อีกกลุ่มแยกออกมาและได้รับสิทธิประโยชน์พื้นฐานตามประกาศฉบับ ส.1/2560

<sup>66</sup> ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ที่ ส.1/2560 เรื่อง การให้การส่งเสริมกิจการพัฒนาเทคโนโลยีและนวัตกรรม



เพิ่มเติม ได้แก่ กิจกรรมออกแบบทางอิเล็กทรอนิกส์ กิจกรรมวิจัยและพัฒนา กิจกรรมบริการออกแบบทางวิศวกรรม กิจกรรมบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์ กิจกรรมบริการสอบเทียบมาตรฐาน และกิจกรรมสถานฝึกฝนวิชาชีพ (เฉพาะการฝึกอบรมด้านวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี) โดยมีเงื่อนไขว่าจะต้องเป็นกิจการที่สนับสนุนการพัฒนาเทคโนโลยีเป้าหมายตามหมวด 8 อย่างใดอย่างหนึ่ง และจะต้องมีการถ่ายทอดเทคโนโลยี โดยร่วมมือกับสถาบันการศึกษา หรือสถาบันวิจัยตามรูปแบบที่คณะกรรมการกำหนด เช่น Technology Research Consortium ซึ่งจะทำให้ได้รับสิทธิประโยชน์เพิ่มเติมจากเดิมที่ได้รับสิทธิประโยชน์ในกลุ่ม A1 คือได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยไม่จำกัดวงเงินเพิ่มเติมจาก 8 ปี เป็น 10 ปี <sup>67</sup> และคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนได้มีการออกหนังสือคำสั่งสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน เรื่อง การขอรับสิทธิและประโยชน์มาตรการพัฒนาขีดความสามารถด้านเทคโนโลยี (Technology-based incentives) ตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ ส.1/2560 กำหนดความหมายของการลงทุนเพื่อพัฒนาขีดความสามารถให้ชัดเจนขึ้น ตลอดจนกำหนดวิธีการยื่นขอรับการส่งเสริมและรายละเอียดที่สำคัญของโครงการที่จะขอรับการส่งเสริม ตลอดจนตัวอย่างของโครงการตามมาตรการพัฒนาขีดความสามารถด้านเทคโนโลยี เพื่อให้ผู้ประกอบการเข้าใจมาตรการดังกล่าวได้ดียิ่งขึ้น

#### 2.4.5.2 สิทธิประโยชน์เพิ่มเติมตามคุณค่าของโครงการ

นอกจากผู้รับการส่งเสริมจะได้รับสิทธิประโยชน์พื้นฐานแล้ว ยังอาจได้รับสิทธิประโยชน์เพิ่มเติมตามคุณค่าของโครงการ ซึ่งเป็นการให้สิทธิประโยชน์เพิ่มเติมเพื่อจูงใจและกระตุ้นให้มีการลงทุนตลอดจนใช้จ่ายในกิจกรรมที่เป็นประโยชน์ต่อประเทศหรืออุตสาหกรรมโดยรวมมากขึ้น โดยหากโครงการมีเงื่อนไขตรงตามที่กำหนดก็จะได้รับสิทธิประโยชน์เพิ่มเติมเหล่านี้ โดยสิทธิประโยชน์เพิ่มเติมแบ่งได้เป็น

##### (1) สิทธิประโยชน์เพิ่มเติมเพื่อพัฒนาความสามารถในการแข่งขัน

เป็นมาตรการที่ให้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเพิ่มเติมเป็นจำนวนร้อยละของเงินลงทุนหรือค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการลงทุนหรือค่าใช้จ่ายในกิจการเพิ่มเติม โดยกิจกรรมที่สามารถขอรับสิทธิยกเว้นภาษีเงินได้เพิ่มเติมได้แก่

- การวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีและนวัตกรรม ทั้งการดำเนินการ

<sup>67</sup> ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ที่ ส.1/2560 เรื่อง การให้การส่งเสริมกิจการพัฒนาเทคโนโลยีและนวัตกรรม

- การวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี และนวัตกรรม ทั้งที่ดำเนินการเอง หรือว่าจ้างผู้อื่นในประเทศ หรือร่วมวิจัยกับองค์กรในต่างประเทศ จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเพิ่มเติม คิดเป็นร้อยละ 300 ของเงินลงทุนหรือค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น
- การสนับสนุนกองทุนพัฒนาเทคโนโลยีและบุคลากร สถาบันการศึกษา ศูนย์ฝึกอบรมเฉพาะทาง สถาบันวิจัย หน่วยงานรัฐด้านวิทยาศาสตร์ และเทคโนโลยี ตามที่คณะกรรมการเห็นชอบ จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเพิ่มเติมคิดเป็นร้อยละ 100 ของเงินลงทุนหรือค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น
- ค่าธรรมเนียมการใช้สิทธิ์เทคโนโลยีที่พัฒนาจากในประเทศ จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเพิ่มเติมคิดเป็นร้อยละ 200 ของเงินลงทุนหรือค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น
- การฝึกอบรมด้านเทคโนโลยีขั้นสูง จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเพิ่มเติมคิดเป็นร้อยละ 200 ของเงินลงทุนหรือค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น
- การพัฒนาผู้ผลิตวัตถุดิบหรือชิ้นส่วนในประเทศ (Local Supplier) ที่มีผู้มีสัญชาติไทยถือหุ้นไม่น้อยกว่า ร้อยละ 51 ในการฝึกอบรมด้านเทคโนโลยีขั้นสูงและการให้ความช่วยเหลือทางเทคนิค จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเพิ่มเติมคิดเป็นร้อยละ 200 ของเงินลงทุนหรือค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น
- การออกแบบผลิตภัณฑ์และบรรจุภัณฑ์ ทั้งที่ดำเนินการเอง หรือว่าจ้างผู้อื่นในประเทศ ตามที่คณะกรรมการเห็นชอบ จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเพิ่มเติมคิดเป็นร้อยละ 200 ของเงินลงทุนหรือค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น

ทั้งนี้ระยะเวลาที่จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเพิ่มเติมนั้นจะขึ้นอยู่กับปริมาณเงินลงทุนหรือค่าใช้จ่าย โดยหากมีมูลค่าไม่น้อยกว่าร้อยละ 1 ของยอดขายรวมใน 3 ปีแรก หรือไม่น้อยกว่า 200 ล้านบาท จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเพิ่มเติมอีก 1 ปี หากมีมูลค่าไม่น้อยกว่าร้อยละ 2 ของยอดขายรวมใน 3 ปีแรก หรือไม่น้อยกว่า 400 ล้านบาท จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเพิ่มเติมอีก 2 ปี และหากมีมูลค่าไม่น้อยกว่าร้อยละ 3 ของยอดขายรวมใน 3 ปีแรก หรือไม่น้อยกว่า 600 ล้านบาท จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเพิ่มเติมอีก 3 ปี อย่างไรก็ตามระยะเวลายกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเพิ่มเติมรวมแล้วจะต้องไม่เกิน 13 ปี

แต่ในกรณีที่ เป็นผู้ประกอบการที่มีสินทรัพย์รวมไม่เกิน 200 ล้านบาท (SMEs) จะมีเกณฑ์การพิจารณาที่ต่ำกว่า กล่าวคือจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเพิ่ม 1 ปี หากมีเงินลงทุนหรือค่าใช้จ่ายต่อยอดขายรวมใน 3 ปีแรกไม่น้อยกว่าร้อยละ 0.5 จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเพิ่ม 2 ปี หากมีเงินลงทุนหรือค่าใช้จ่ายต่อยอดขายรวมใน 3 ปีแรกไม่น้อยกว่าร้อยละ 1 และจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเพิ่ม 3 ปี หากมีเงินลงทุนหรือค่าใช้จ่ายต่อยอดขายรวมใน 3 ปีแรกไม่

น้อยกว่าร้อยละ 1.5 อย่างไรก็ตามระยะเวลายกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเพิ่มเติมรวมแล้วจะต้องไม่เกิน 13 ปี เช่นกัน

มาตรการให้สิทธิประโยชน์เพิ่มเติมรูปแบบนี้ จะเน้นการพัฒนา ศักยภาพของผู้ประกอบการ โดยการส่งเสริมให้มีการใช้เทคโนโลยี โดยหากเป็นการวิจัยและพัฒนา เทคโนโลยีจะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้เพิ่มเติมสูงถึงร้อยละ 30 ของค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น ซึ่งเป็นการ สนับสนุนให้เกิดการพัฒนาเทคโนโลยีและนวัตกรรมในประเทศ สนับสนุนให้มีการพัฒนาความสามารถ ของบุคลากรภายในประเทศ ให้ผู้ประกอบการมีเทคโนโลยีเป็นของตนเอง และลดการพึ่งพาเทคโนโลยี จากต่างประเทศ เพื่อสร้างรากฐานที่ดีที่จะทำให้ผู้ประกอบการไทยสามารถแข่งขันในระดับสากลได้อย่าง มีประสิทธิภาพ

## (2) สิทธิประโยชน์เพิ่มเติมเพื่อกระจายความเจริญสู่ภูมิภาค

เป็นการให้สิทธิประโยชน์เพื่อส่งเสริมให้มีการกระจายการลงทุนไปยังท้องที่ ที่ยังมีการพัฒนาน้อย มีรายได้ต่อหัวของประชากรต่ำ ซึ่งปัจจุบันครอบคลุมพื้นที่ 20 จังหวัด<sup>68</sup> ได้แก่ จังหวัดกาฬสินธุ์ ชัยภูมิ นครพนม น่าน บึงกาฬ บุรีรัมย์ แพร่ มหาสารคาม แม่ฮ่องสอน ยโสธร ร้อยเอ็ด ศรีสะเกษ สกลนคร สระแก้ว สุโขทัย สุรินทร์ หนองบัวลำภู อุบลราชธานี และอำนาจเจริญ หาก ผู้ประกอบการตั้งสถานประกอบการในเขตส่งเสริมการลงทุน 20 จังหวัดข้างต้น ก็จะได้รับสิทธิประโยชน์ เพิ่มเติม คือ

- ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเพิ่มเติมอีก 3 ปี แต่รวมกับสิทธิประโยชน์ พื้นฐานแล้วจะต้องไม่เกิน 8 ปี โดยหากเป็นกิจการกลุ่ม A1 หรือ A2 ที่ได้รับสิทธิประโยชน์ยกเว้นภาษีเงิน ได้นิติบุคคลเป็นระยะเวลา 8 ปีอยู่เดิมแล้วนั้น จะไม่ได้รับการยกเว้นภาษีนิติบุคคลเพิ่มเติมอีก แต่จะได้รับ สิทธิการลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิที่ได้รับจากการลงทุนร้อยละ 50 ของอัตราปกติ เป็นเวลา 5 ปี นับแต่วันที่กำหนดระยะเวลาการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสิ้นสุดลงแทน

- สามารถหักค่าขนส่ง ค่าไฟฟ้า และค่าประปาได้ 2 เท่าจากค่าใช้จ่าย จริง เป็นระยะเวลา 10 ปี นับแต่วันที่เริ่มมีรายได้จากกิจการที่ได้รับการส่งเสริม

- สามารถหักค่าติดตั้งหรือก่อสร้างสิ่งอำนวยความสะดวกจากกำไรสุทธิ ร้อยละ 25 ของเงินที่ลงทุนในกิจการที่ได้รับการส่งเสริม โดยสามารถเลือกหักจากกำไรสุทธิของปีใดปีหนึ่ง หรือหลายปีก็ได้ ภายใน 10 ปี นับจากวันที่มีรายได้จากกิจการที่ได้รับการส่งเสริม นอกเหนือไปจากการ หักค่าเสื่อมราคาตามปกติ เนื่องจากโดยทั่วไปแล้ว ค่าใช้จ่ายในการติดตั้งหรือก่อสร้างนั้นถือเป็นรายจ่าย เพื่อการลงทุน ผู้ประกอบการจะไม่สามารถหักเป็นรายจ่ายได้ แต่จะต้องใช้วิธีการหักค่าเสื่อมราคา ททยอย

<sup>68</sup> ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 2/2557 เรื่อง นโยบายและหลักเกณฑ์การส่งเสริมการลงทุน

ตัดค่าเสื่อมราคาออกจากกำไรสุทธิไปเรื่อยๆ ตามจำนวนอายุการใช้งานของทรัพย์สินนั้น การให้สามารถหักเป็นรายจ่ายได้ร้อยละ 25 จึงเป็นการสนับสนุนให้ผู้ประกอบการลงทุนมากยิ่งขึ้น

### (3) สิทธิประโยชน์เพิ่มเติมเพื่อพัฒนาพื้นที่อุตสาหกรรม

เป็นการให้สิทธิประโยชน์กรณีผู้ประกอบการตั้งสถานประกอบการในนิคมอุตสาหกรรมหรือเขตอุตสาหกรรมที่ได้รับการส่งเสริม โดยให้ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเพิ่มเติมอีก 1 ปี แต่รวมแล้วไม่เกิน 8 ปี ทั้งนี้ไม่รวมถึงประเภทกิจการที่มีเงื่อนไขบังคับว่าต้องตั้งในนิคมอุตสาหกรรมหรือเขตอุตสาหกรรมที่ได้รับการส่งเสริมอยู่เดิมแล้ว<sup>69</sup> เช่น กิจการพอกหนังสัตว์<sup>70</sup>

ดังนั้นสิทธิประโยชน์เพิ่มเติมในกลุ่มนี้ จึงให้ประโยชน์เฉพาะกับกิจการที่อยู่ในกลุ่มสิทธิประโยชน์ A3 ลงมา เนื่องจากกลุ่ม A1 และ A2 นั้น ได้รับสิทธิยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล 8 ปี อยู่เดิมแล้ว ทำให้ติดเพดานรวมระยะเวลา ไม่สามารถใช้สิทธิประโยชน์เพิ่มเติมเพื่อพัฒนาพื้นที่อุตสาหกรรมนี้ได้

#### 2.4.6 เขตส่งเสริมการลงทุน

ทั้งนี้ ตามมาตรา 35 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ให้อำนาจคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนกำหนดท้องที่หรือเขตพื้นที่ใดๆ เป็นเขตส่งเสริมการลงทุนได้ ซึ่งอาจกำหนดให้ผู้ได้รับการส่งเสริมที่ประกอบกิจการในเขตส่งเสริมการลงทุนนั้นได้รับสิทธิประโยชน์เพิ่มเติมตามที่คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนกำหนด โดยตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 2/2557 ข้อ 8 ได้กำหนดเขตส่งเสริมการลงทุน ออกเป็น 3 ประเภทคือ

##### 1) เขตพื้นที่ 20 จังหวัดที่มีรายได้ต่อหัวต่ำ

ได้แก่ จังหวัดกาฬสินธุ์ ชัยภูมิ นครพนม น่าน บึงกาฬ บุรีรัมย์ แพร่ มหาสารคาม แม่ฮ่องสอน ยโสธร ร้อยเอ็ด ศรีสะเกษ สกลนคร สระแก้ว สุโขทัย สุรินทร์ หนองบัวลำภู อุบลราชธานี และอำนาจเจริญ

##### 2) เขตพัฒนาเศรษฐกิจพิเศษ

ซึ่งปัจจุบันครอบคลุมพื้นที่ 90 ตำบล ใน 23 อำเภอ ของ 10 จังหวัด ได้แก่ เชียงราย นครพนม ตาก กาญจนบุรี หนองคาย มุกดาหาร สระแก้ว ตราด สงขลา และนราธิวาส<sup>71</sup> ตามประกาศ

<sup>69</sup> ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 2/2557 เรื่อง นโยบายและหลักเกณฑ์การส่งเสริมการลงทุน

<sup>70</sup> สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, คู่มือการขอรับการส่งเสริมการลงทุน 2562, หน้า 31.

<sup>71</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 21.

คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนหลายฉบับ โดยเดิมนั้นตาม ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 7/2560 ผู้ประกอบการจะต้องยื่นคำขอรับการส่งเสริมการลงทุน ภายในวันที่ 30 ธันวาคม 2561 แต่ต่อมาได้มีประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 7/2561 ขยายระยะเวลายื่นคำขอออกไปจนถึงวันที่ 30 ธันวาคม 2563 <sup>72</sup>

3) เขตวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี ที่ได้รับการส่งเสริมหรือได้รับความเห็นชอบจาก คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน

ก่อนปี พ.ศ. 2562 ยังไม่มีการประกาศเขตวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี แต่ตาม ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ที่ 2/2547 เรื่องกำหนดให้อุทยานวิทยาศาสตร์ประเทศไทย เป็นเขตส่งเสริมการลงทุน<sup>73</sup> ได้กำหนดให้อุทยานวิทยาศาสตร์ประเทศไทยของสำนักงานพัฒนา วิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีแห่งชาติ ซึ่งตั้งอยู่ที่ตำบลคลองหนึ่ง อำเภอคลองหลวง จังหวัดปทุมธานี เป็น เขตส่งเสริมการลงทุน และให้ผู้ประกอบการในกิจการลงทุนตามที่กำหนดในประกาศคณะกรรมการ ส่งเสริมการลงทุนที่ ส.1/2547 ที่ประกอบการในเขตอุทยานวิทยาศาสตร์ประเทศไทย ได้รับสิทธิและ ประโยชน์เช่นเดียวกับผู้ประกอบการเขตวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี

ต่อมาในปี พ.ศ. 2562 ได้มีประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 3/2562 เรื่อง การกำหนดให้อุทยานวิทยาศาสตร์เป็นเขตวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี <sup>74</sup> ส่งผลให้อุทยานวิทยาศาสตร์ ต่อไปนี้เป็นเขตวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี

- อุทยานวิทยาศาสตร์ภาคเหนือ (จังหวัดเชียงใหม่) ตำบลแม่เหียะ อำเภอเมือง เชียงใหม่ จังหวัดเชียงใหม่
- อุทยานวิทยาศาสตร์ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ (จังหวัดขอนแก่น) ตำบลในเมือง อำเภอเมืองขอนแก่น จังหวัดขอนแก่น
- อุทยานวิทยาศาสตร์ภาคใต้ (จังหวัดสงขลา) ตำบลทุ่งใหญ่ อำเภอหาดใหญ่ จังหวัด สงขลา

ทั้งนี้กิจการบางประเภทนอกจากจะได้รับสิทธิประโยชน์พื้นฐานแล้ว หากตั้งอยู่ใน เขตส่งเสริมการลงทุนก็จะได้รับสิทธิประโยชน์เพิ่มเติมอีก เช่น กิจการเป้าหมายเพื่อสนับสนุนการพัฒนา เทคโนโลยีเป้าหมายหากตั้งอยู่ในเขตวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีที่ได้รับการส่งเสริมหรือได้ ได้รับความ

<sup>72</sup> ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ที่ 7/2561 เรื่อง การขยายเวลานโยบายส่งเสริมการลงทุนในเขตพัฒนาเศรษฐกิจ พิเศษ

<sup>73</sup> ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ที่ 2/2547 เรื่อง กำหนดให้อุทยานวิทยาศาสตร์ประเทศไทยเป็นเขตส่งเสริม การลงทุน.

<sup>74</sup> ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ที่ 3/2562 เรื่อง การกำหนดอุทยานวิทยาศาสตร์เป็นเขตวิทยาศาสตร์และ เทคโนโลยี.

เห็นชอบจากคณะกรรมการ ให้ได้รับการลดหย่อนภาษีเงินได้ นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิร้อยละ 50 เป็นระยะเวลา 5 ปี นับแต่วันที่กำหนดระยะเวลาการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสิ้นสุดลง<sup>75</sup> หรือบางกิจการมีเงื่อนไขเพิ่มเติมต้องตั้งสถานประกอบกิจการในเขตส่งเสริมการลงทุนเฉพาะพื้นที่ 20 จังหวัดเท่านั้น เช่น กิจการโรงแรม ประเภท SMEs<sup>76</sup>

#### 2.4.7 หลักเกณฑ์การอนุมัติโครงการ

คณะกรรมการจะพิจารณาอนุมัติโครงการโดยพิจารณาถึงคุณสมบัติของโครงการ ทั้งด้านโครงสร้างเงินลงทุน มูลค่าเพิ่มของกิจการ มาตรฐานของโครงการ การป้องกันผลกระทบต่อคุณภาพสิ่งแวดล้อม ตลอดจนความเป็นไปได้ของโครงการนั้นๆ โดยมีหลักเกณฑ์คือ<sup>77</sup>

##### 1) คุณสมบัติของโครงการ

- ต้องมีมูลค่าเพิ่มไม่น้อยกว่าร้อยละ 20 ของรายได้ ยกเว้นกิจการเกษตรกรรมและผลิตผลจากการเกษตร กิจการอิเล็กทรอนิกส์และชิ้นส่วน และกิจการตัดโลหะ ต้องมีมูลค่าเพิ่มไม่น้อยกว่าร้อยละ 10 ของรายได้
- ต้องมีกรรมวิธีการผลิตที่ทันสมัย
- ต้องใช้เครื่องจักรใหม่ หรือเป็นเครื่องจักรใช้แล้วจากต่างประเทศโดยจะได้รับสิทธิการนับเป็นวงเงินที่จะสามารถยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและได้รับยกเว้นอากรขาเข้าหรือไม่นั้น เป็นไปตามรายละเอียดที่คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนกำหนด
- โครงการที่มีเงินลงทุนซึ่งไม่รวมค่าที่ดินและทุนหมุนเวียน ตั้งแต่ 10 ล้านบาทขึ้นไป ต้องดำเนินการให้ได้รับใบรับรองระบบคุณภาพตามมาตรฐาน ISO 9000 หรือ ISO 14000 หรือมาตรฐานสากลอื่นที่เทียบเท่าภายใน 2 ปี นับแต่วันครบเปิดดำเนินการ หากไม่สามารถดำเนินการได้ จะถูกเพิกถอนสิทธิและประโยชน์การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล 1 ปี
- สำหรับกิจการที่ได้รับสัมปทานและกิจการแปรรูปรัฐวิสาหกิจ คณะกรรมการจะใช้แนวทางการพิจารณาตามมติคณะรัฐมนตรี เมื่อวันที่ 25 พฤษภาคม 2541 และวันที่ 30 พฤศจิกายน 2547

<sup>75</sup> สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, คู่มือการขอรับการส่งเสริมการลงทุน 2562, หน้า 40.

<sup>76</sup> ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ที่ 2/2561 เรื่อง มาตรการเพิ่มขีดความสามารถของผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs)

<sup>77</sup> สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, คู่มือการขอรับการส่งเสริมการลงทุน 2562, หน้า 8-11.

## 2) การป้องกันผลกระทบต่อคุณภาพสิ่งแวดล้อม

- ต้องมีแนวทางและมาตรการในการป้องกันและลดผลกระทบต่อคุณภาพสิ่งแวดล้อมที่เพียงพอและมีประสิทธิภาพ สำหรับโครงการที่อาจก่อให้เกิดผลกระทบต่อคุณภาพสิ่งแวดล้อม คณะกรรมการจะพิจารณาเป็นพิเศษในเรื่องสถานที่ตั้งและวิถีจัดการมลพิษ
- กรณีกิจการใดที่มีรายละเอียดโครงการหรือกิจกรรมต่อเนื่อง ที่อยู่ในข่ายตามประเภทและขนาดโครงการที่ต้องทำรายงานการวิเคราะห์ผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม ให้โครงการหรือกิจการนั้น ต้องปฏิบัติตามกฎหมายว่าด้วยสิ่งแวดล้อม หรือตามมติคณะรัฐมนตรีที่เกี่ยวข้องนั้น ๆ ด้วย

## 3) เงินลงทุนขั้นต่ำและความเป็นไปได้ของโครงการ

- ต้องมีเงินลงทุนขั้นต่ำของแต่ละโครงการไม่น้อยกว่า 1 ล้านบาท โดยไม่รวมค่าที่ดินและทุนหมุนเวียน เว้นแต่กรณีที่กำหนดไว้เป็นการเฉพาะในบัญชีประเภทกิจการที่ให้การส่งเสริมการลงทุนท้ายประกาศ
- สำหรับกลุ่มธุรกิจบริการที่ใช้ฐานความรู้เป็นปัจจัยหลักในการดำเนินธุรกิจ ให้พิจารณาเงินลงทุนขั้นต่ำจากเงินเดือนบุคลากรต่อปี ซึ่งจะกำหนดไว้เป็นการเฉพาะในบัญชีประเภทกิจการที่ให้การส่งเสริมการลงทุน
- ต้องมีอัตราส่วนหนี้สินต่อทุนจดทะเบียนไม่เกิน 3 ต่อ 1 สำหรับโครงการริเริ่ม ส่วนโครงการขยายจะพิจารณาตามความเหมาะสมเป็นรายกรณี
- โครงการที่มีเงินลงทุนโดยไม่รวมค่าที่ดินและทุนหมุนเวียนมากกว่า 750 ล้านบาท ต้องเสนอรายละเอียดรายงานการศึกษาความเป็นไปได้ของโครงการตามที่คณะกรรมการกำหนด

ทั้งนี้หากเป็นผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม จะมีหลักเกณฑ์การพิจารณาอนุมัติโครงการที่ต่างออกไป ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 4/2563 โดยผู้ขอรับการส่งเสริมการลงทุนต้องมีคุณสมบัติดังนี้

- มีเงินลงทุนขั้นต่ำของแต่ละโครงการไม่น้อยกว่า 500,000 บาทโดยไม่รวมค่าที่ดินและทุนหมุนเวียน
- มีบุคคลธรรมดา สัญชาติไทยถือหุ้นไม่น้อยกว่าร้อยละ 51 ของทุนจดทะเบียน
- ต้องมีอัตราส่วนหนี้สินต่อทุนไม่เกิน 4 ต่อ 1
- อนุญาตให้นำเรื่องจากรู้แล้วในประเทศมาใช้ในโครงการที่ขอรับการส่งเสริมได้ มีมูลค่าไม่เกิน 10 ล้านบาท โดยคำนวณราคาตามมูลค่าตามบัญชี และต้องลงทุนใหม่ในเครื่องจักรหลักเป็นสัดส่วนไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของมูลค่าเครื่องจักรที่ใช้ในโครงการ

- รวมกิจการทั้งหมดที่ได้รับการส่งเสริมและไม่ได้รับการส่งเสริมแล้ว ต้องมีสินทรัพย์ถาวรสุทธิหรือเงินลงทุนไม่รวมมูลค่าที่ดินและทุนหมุนเวียน ไม่เกิน 500 ล้านบาท ในช่วง 3 ปีแรกจากวันที่เริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริม

โดยหากเข้าเงื่อนไขข้างต้นจะได้รับสิทธิและประโยชน์ทางภาษีคือ การยกเว้นอากรขาเข้าเครื่องจักร และยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นสัดส่วนร้อยละ 200 ของเงินลงทุน ไม่รวมมูลค่าที่ดินและทุนหมุนเวียนสำหรับประเภทกิจการในกลุ่ม A ตลอดจนได้สิทธิและประโยชน์อื่นๆ ตามหลักเกณฑ์ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ที่ 2/2557 ทั้งนี้เพื่อเพิ่มศักยภาพและสร้างความเข้มแข็งให้กับผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม เนื่องจากเงื่อนไขการส่งเสริมการลงทุนตามปกตินี้เป็นอุปสรรคสำหรับผู้ประกอบการรายย่อยเหล่านี้ ซึ่งอาจไม่สามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขได้ หรือจะเกิดต้นทุนเกินสมควรในการเข้าถึงสิทธิและประโยชน์จากการส่งเสริมการลงทุน

#### 2.4.8 การขอใช้สิทธิและประโยชน์ด้านภาษีเงินได้นิติบุคคล

กำหนดให้ผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนต้องรายงานผลการดำเนินงานของโครงการต่อสำนักงาน เพื่อให้สำนักงานได้มีการตรวจสอบก่อนการพิจารณาอนุญาตให้ใช้สิทธิและประโยชน์การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลปีนั้นๆ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่สำนักงานกำหนด เพื่อให้การใช้สิทธิและประโยชน์ด้านภาษีอากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ตรวจสอบได้ว่าการใช้สิทธิและประโยชน์มีความถูกต้องและสอดคล้องกับเงื่อนไขการให้ส่งเสริม และสามารถประเมินความคุ้มค่าของการส่งเสริมการลงทุนได้อย่างชัดเจน<sup>78</sup>

#### 2.4.9 หลักเกณฑ์การถือหุ้นของต่างชาติ

คณะกรรมการกำหนดหลักเกณฑ์การถือหุ้นของต่างชาติสำหรับโครงการที่ขอรับการส่งเสริมการลงทุน ดังนี้

1) โครงการลงทุนในกิจการตามที่ปรากฏในบัญชีหนึ่ง ทำโดยพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542 ต้องมีผู้มีสัญชาติไทยถือหุ้นรวมกันไม่น้อยกว่าร้อยละ 51 ของทุนจดทะเบียน

2) โครงการลงทุนในกิจการตามที่ปรากฏในบัญชีสอง และบัญชีสาม ทำโดยพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542 อนุญาตให้ต่างชาติถือหุ้นข้างมากหรือทั้งสิ้นได้ เว้นแต่กรณีที่มีกฎหมายอื่นกำหนดไว้เป็นการเฉพาะ

<sup>78</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 7.



3) เมื่อมีเหตุผลอันสมควร คณะกรรมการอาจกำหนดสัดส่วนการถือหุ้นของต่างชาติเป็นการเฉพาะสำหรับกิจการที่ให้การส่งเสริมการลงทุนบางประเภท เช่น กิจการปรับปรุงพันธุ์พืช (ที่ไม่เข้าข่ายกิจการเทคโนโลยีชีวภาพ) ที่มีความอ่อนไหวตามนโยบายของกระทรวงเกษตรและสหกรณ์ กิจการนิคมหรือเขตอุตสาหกรรมโลจิสติกส์ และนิคมหรือเขตอุตสาหกรรมอัจฉริยะ กิจการศูนย์แสดงศิลปวัฒนธรรมไทยหรือศูนย์ศิลปหัตถกรรมไทย กิจการพัฒนาที่พักอาศัยสำหรับแรงงานมาตรฐานสากล และ กิจการพัฒนาพื้นที่เมืองอัจฉริยะ ต้องมีผู้ถือหุ้นสัญชาติไทย ถือหุ้นไม่น้อยกว่าร้อยละ 51 ของทุนจดทะเบียน<sup>79</sup>

ในบัตรส่งเสริมการลงทุนอาจมีการกำหนดเงื่อนไขการถือหุ้นของคนต่างด้าวไว้และกำหนดเงื่อนไขให้กิจการจะต้องรายงานให้สำนักงานทราบเรื่องการเปลี่ยนแปลงอัตราส่วนการถือหุ้นระหว่างผู้มีสัญชาติไทยและคนต่างด้าว และการเปลี่ยนแปลงการถือหุ้นของคนต่างด้าวต่างชาติทุกครั้ง โดยในแบบคำขออนุญาตจะต้องแสดงถึงโครงสร้างการถือหุ้นก่อนและหลังการแก้ไข ตลอดจนต้องมีหนังสือยินยอมของผู้ถือหุ้นไทยทุกราย หรือรายงานการประชุมผู้ถือหุ้นที่แสดงถึงวัตถุประสงค์ในการแก้ไขอัตราส่วนผู้ถือหุ้น ทั้งนี้สำนักงานอาจพิจารณาดังต่อไปนี้

- อนุมัติให้บริษัทแก้ไขอัตราส่วนผู้ถือหุ้น โดยอาจยกเลิกเงื่อนไขการถือหุ้นของบุคคลสัญชาติไทย เนื่องจากหุ้นไทยเหลือน้อยกว่าร้อยละ 10 ของทุนจดทะเบียน หรือ แก้ไขเงื่อนไขโครงการในข้อที่กำหนดให้บุคคลสัญชาติไทยถือหุ้นทั้งสิ้นไม่น้อยกว่าร้อยละที่กำหนด

- ไม่อนุมัติ เนื่องจากเป็นกิจการที่จะต้องมีการถือหุ้นไทยรวมกันไม่น้อยกว่าร้อยละ 51 ของทุนจดทะเบียน

ทั้งนี้ในการรายงานผลการดำเนินงานของบริษัทที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนนั้น จะต้องมีการรายงานข้อมูลเกี่ยวกับการถือหุ้น และการเงินด้วย ซึ่งได้แก่ ทุนจดทะเบียน สัดส่วนผู้ถือหุ้นไทยและหุ้นต่างชาติ เงินกู้จากบริษัทแม่หรือบริษัทในเครือที่ถือหุ้นในบริษัท

ในการแจ้งมูลค่าทุนจดทะเบียน และสัดส่วนร้อยละของหุ้นไทยและหุ้นต่างชาติ ให้ระบุข้อมูลล่าสุดว่าเป็นข้อมูล ณ วันใด และส่วนที่เกี่ยวกับผู้ถือหุ้นต่างชาติ หากมีการถือหุ้นมากกว่าหรือเท่ากับร้อยละ 10 ก็ให้ระบุอัตราส่วนในการถือหุ้นของผู้ถือหุ้นต่างชาติรายดังกล่าวด้วย และต้องระบุสัญชาติของผู้ถือหุ้นนั้น โดยหากเป็นนิติบุคคลให้ใช้ชื่อประเทศที่จดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคล แต่หากเป็นบุคคลธรรมดา ให้ใช้ชื่อประเทศที่เป็นถิ่นที่อยู่เป็นส่วนใหญ่ของบุคคลธรรมดานั้น<sup>80</sup>

<sup>79</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 87.

<sup>80</sup> สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, "คำอธิบายเกี่ยวกับแบบรายงานผลการดำเนินงานของบริษัทที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน," [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: [https://www.boi.go.th/thai/download/boi\\_forms/536/คำอธิบายแบบ%20ตส.pdf](https://www.boi.go.th/thai/download/boi_forms/536/คำอธิบายแบบ%20ตส.pdf) [19 มีนาคม 2563]

### รูปที่ 3 รายการข้อมูลเกี่ยวกับการถือหุ้น/การเงิน ในแบบคำขออนุญาตเปลี่ยนแปลงอัตราส่วนผู้ถือหุ้น

#### 2. ข้อมูลที่เกี่ยวกับการถือหุ้น/การเงิน

- 2.1 ทุนจดทะเบียนของบริษัท..... บาท ณ วันที่ .....
- แบ่งเป็น หุ้นไทย ร้อยละ..... หุ้นต่างชาติ ร้อยละ.....
- สำหรับบริษัทที่มีผู้ถือหุ้นต่างชาติ ตั้งแต่ร้อยละ 10 ขึ้นไป โปรดระบุสัญชาติของผู้ถือหุ้นตามบัญชีรายชื่อผู้ถือหุ้นที่แจ้งต่อ  
กระทรวงพาณิชย์

ชื่อผู้ถือหุ้น	สัญชาติ	ถือหุ้นคิดเป็นร้อยละ

- 2.2 เงินกู้จากบริษัทแม่หรือบริษัทในเครือที่ถือหุ้นในบริษัท จำนวน ..... บาท

ที่มา: สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน

#### 2.5 ความสัมพันธ์ระหว่างสิทธิประโยชน์กับการดึงดูดการลงทุนโดยตรงจากต่างชาติ

การส่งเสริมการลงทุนโดยการให้สิทธิประโยชน์ต่างๆแก่ผู้ลงทุนเพื่อดึงดูดการลงทุนโดยตรงจากต่างชาตินั้น เป็นวิธีการที่มีการใช้กันอยู่โดยทั่วไป ทั้งการให้สิทธิประโยชน์ทางการเงิน ไม่ว่าจะเป็นการอุดหนุนเงิน การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี หรือการให้สิทธิประโยชน์อย่างอื่นๆ เช่น การอำนวยความสะดวกในการประกอบธุรกิจ การให้สิทธิผูกขาดในกรณีสัมปทาน และสิทธิอื่นๆ โดยในจะได้อธิบายถึงปัจจัยที่มีผลต่อการตัดสินใจลงทุนของผู้ลงทุน โดยมุ่งเน้นอธิบายไปที่ปัจจัยที่เกี่ยวกับภาษีอากร และจะได้กลับมาศึกษาสถานการณ์ในประเทศไทย โดยพิจารณาจากการลงทุนโดยตรงจากต่างชาติในประเทศไทย และความเห็นของนักวิชาการประกอบกัน ตลอดจนอธิบายถึงอุปสรรคและข้อพิจารณาในการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีจากการได้รับการส่งเสริมการลงทุน

##### 2.5.1 การศึกษาที่ผ่านมาในอดีตในต่างประเทศ

ในการพิจารณาเพื่อเลือกสถานที่ลงทุนของนักลงทุน มีปัจจัยหลายประการที่เข้ามามีอิทธิพลต่อการตัดสินใจ ทั้งปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับภาษีและไม่เกี่ยวข้องกับภาษี โดยมาตรการที่รัฐใช้เพื่อดึงดูดการลงทุนนั้นอาจเป็นทั้งมาตรการทางภาษี เช่น การยกเว้นภาษีเงินได้หรือลดอัตราภาษี มาตรการทางการเงิน เช่น การให้กู้ยืมดอกเบี้ยต่ำ หรือมาตรการอื่นๆ เช่น การให้สิทธิผูกขาดในตลาด<sup>81</sup> จาก

<sup>81</sup> OECD, "Tax Incentives for Investment: A Global Perspective Experiences in Mena and Non-Mena Countries," in *Making Reforms Succeed: Moving Forward with the Mena Investment Policy Agenda* (Paris: OECD Publishing, 2008), p. 227.

การสำรวจจากแหล่งต่างๆ ที่ผ่านมาสรุปลงไปในทิศทางเดียวกันว่าสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรไม่ใช่ประเด็นสำคัญที่มีผลต่อการตัดสินใจว่าจะลงทุนหรือไม่ โดยสำหรับการลงทุนเกือบทุกประเภทจะมีการตัดสินใจอยู่สองส่วนด้วยกัน ส่วนแรกคือการเลือกประเทศเป้าหมายที่จะลงทุนเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ และส่วนที่สองคือการพิจารณาในทางภาษีว่าควรจัดโครงสร้างการลงทุนอย่างไรเพื่อให้มีการเสียภาษีน้อยที่สุด<sup>82</sup> แต่อย่างไรก็ตาม การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรก็ยังคงเป็นมาตรการที่รัฐบาลนิยมเลือกใช้ เนื่องจากเป็นมาตรการที่ทำได้ง่ายกว่าการแก้ปัญหาที่ต้นเหตุ เช่น การพัฒนาโครงสร้างพื้นฐานของประเทศ หรือการพัฒนาฝีมือแรงงาน นอกจากนี้การใช้มาตรการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร รัฐไม่จำเป็นต้องใช้จ่ายงบประมาณเพื่อลงทุนหรืออุดหนุนนักลงทุน และเหตุผลทางด้านการเมืองที่การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรนั้นสามารถทำได้ง่ายกว่าการสนับสนุนทางการเงิน<sup>83</sup>

ตารางที่ 3 ปัจจัยที่ส่งผลต่อการตัดสินใจลงทุนโดยตรงจากต่างประเทศ

ปัจจัยที่ไม่เกี่ยวกับภาษี	ปัจจัยที่เกี่ยวกับภาษี
<ul style="list-style-type: none"> <li>- ขนาดตลาด</li> <li>- ปริมาณวัตถุดิบในประเทศ</li> <li>- จำนวนและค่าแรงของแรงงานมีฝีมือ</li> <li>- คุณภาพของโครงสร้างพื้นฐาน</li> <li>- ต้นทุนทางด้านการคมนาคม</li> <li>- ศักยภาพในการส่งออก</li> <li>- เสถียรภาพทางการเมือง</li> <li>- เสถียรภาพของเศรษฐกิจมหภาค</li> <li>- ต้นทุนทางการเงิน</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ความโปร่งใส ความง่าย ความมีเสถียรภาพ และความแน่นอนในการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากร และการบริหารการจัดเก็บภาษี</li> <li>- อัตราภาษี</li> <li>- สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร</li> </ul>

ที่มา: OECD, "Tax Incentives for Investment: A Global Perspective Experiences in Mena and Non-Mena Countries," in *Making Reforms Succeed: Moving Forward with the Mena Investment Policy Agenda* (Paris: OECD, 2008). p. 227.

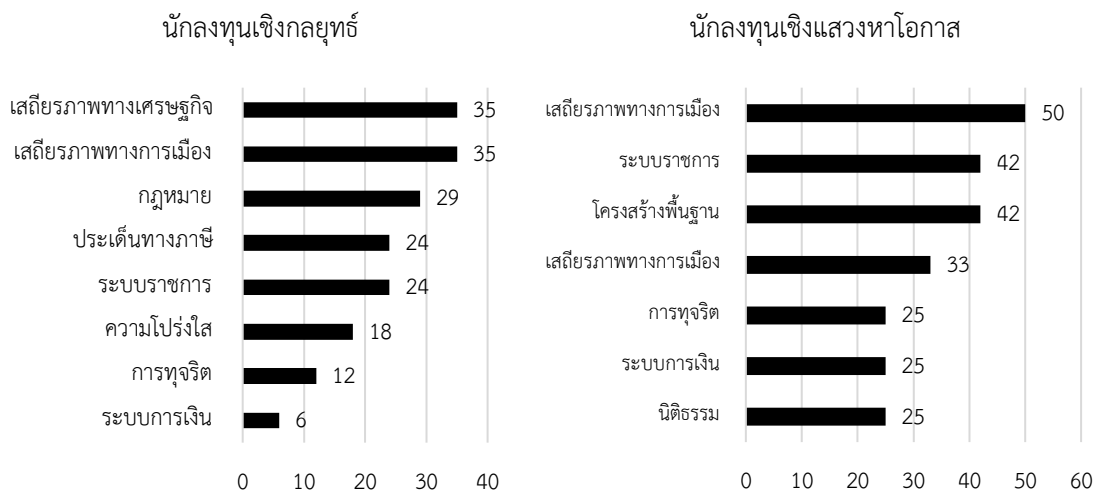
จากผลการสำรวจขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organisation for Economic Co-operation and Development-OECD) เมื่อปี พ.ศ. 2546 ในภูมิภาคยุโรปตะวันออกเฉียงใต้ เกี่ยวกับปัจจัยที่เป็นอุปสรรคต่อการลงทุนของนักลงทุน พบว่าในกลุ่มนักลงทุนเชิงกลยุทธ์ (Strategic investors) เห็นว่าอุปสรรคที่สำคัญที่สุดได้แก่เสถียรภาพทางการเมืองและเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ โดยมีนักลงทุนเชิงยุทธศาสตร์ร้อยละ 35 เห็นว่าเรื่องดังกล่าวเป็นอุปสรรคใน

<sup>82</sup> Eric M. Zolt, *Design and Assessment of Tax Incentive in Developing Countries* p. 10.

<sup>83</sup> OECD, "Tax Incentives for Investment: A Global Perspective Experiences in Mena and Non-Mena Countries," in *Making Reforms Succeed: Moving Forward with the Mena Investment Policy Agenda*, p. 229.

การลงทุน ในขณะที่มีนักลงทุนเชิงกลยุทธ์เพียงร้อยละ 24 ที่เห็นว่าประเด็นทางภาษีนับเป็นอุปสรรคในการลงทุน ซึ่งนับว่าน้อยกว่าอุปสรรคทางด้านกฎหมายและระบบราชการที่อยู่ร้อยละ 29 และร้อยละ 24 ตามลำดับ ส่วนนักลงทุนเชิงแสวงหาโอกาส (Opportunistic investors) เห็นว่าเสถียรภาพทางการเมืองนับเป็นอุปสรรคสำคัญในการลงทุนถึงร้อยละ 50 ในขณะที่ไม่เห็นว่าประเด็นทางภาษีนับเป็นอุปสรรคในการลงทุนแต่อย่างใด

รูปที่ 4 ผลสำรวจอุปสรรคต่อการลงทุน ในภูมิภาคยุโรปตะวันออกเฉียงใต้



ที่มา: OECD, "Tax Incentives for Investment: A Global Perspective Experiences in Mena and Non-Mena Countries," in Making Reforms Succeed: Moving Forward with the Mena Investment Policy Agenda (Paris: OECD, 2008). p. 228.

นอกจากนี้การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอาจมีผลสัมฤทธิ์แตกต่างกันออกไปตามบรรยากาศการลงทุนในแต่ละประเทศ แม้ว่าประเทศ 2 ประเทศจะให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรเหมือนกันก็อาจได้ผลสัมฤทธิ์ในการดึงดูดการลงทุนโดยตรงจากต่างชาติที่แตกต่างกันออกไปได้ โดยประเทศที่มีบรรยากาศการลงทุนที่ดีกว่าจะสามารถดึงดูดการลงทุนได้มากกว่า<sup>84</sup>

สำหรับกองทุนการเงินระหว่างประเทศ ได้ข้อสรุปจากการศึกษาการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อดึงดูดการลงทุนนั้นไม่ได้ผลอย่างที่ควร เนื่องจากเป็นการให้ประโยชน์ที่ซ้ำซ้อน ด้วยเหตุนี้นักลงทุนจะตัดสินใจลงทุนอยู่แล้วหากการลงทุนนั้นจะได้กำไร นอกจากนี้การลงทุนที่จะได้กำไรแต่เฉพาะเมื่อมีสิทธิประโยชน์ทางภาษีนับเป็นอันตรายต่อเศรษฐกิจของประเทศผู้รับการลงทุน เนื่องจากกิจการดังกล่าวทำให้ภาครัฐต้องมีค่าใช้จ่ายในการอุดหนุนภาษี โดยที่กิจการไม่ได้สร้างรายได้ให้รัฐกลับคืนผ่าน

<sup>84</sup> Eric M. Zolt, *Design and Assessment of Tax Incentive in Developing Countries* pp. 7-8.

การถ่ายภาษีในภายภาคหน้า และอาจเป็นการเข้ามาใช้ประโยชน์จากทรัพยากรในประเทศผู้รับการลงทุน โดยไม่ก่อให้เกิดผลตอบแทนให้กับเศรษฐกิจแต่อย่างใด<sup>85</sup>

## 2.5.2 สถานการณ์ที่ผ่านมาของประเทศไทย

ในแต่ละปีมีโครงการที่ได้รับอนุมัติการส่งเสริมการลงทุนมากกว่า 1,000 โครงการ โดยมีทั้งโครงการที่ผู้ประกอบการเป็นคนไทยทั้งหมด โครงการที่ผู้ประกอบการเป็นคนต่างชาติทั้งหมด และโครงการร่วมทุนระหว่างคนไทยและคนต่างชาติ กล่าวคือเป็นโครงการซึ่งดำเนินการโดยผู้ประกอบการที่มีผู้ถือหุ้นทั้งคนไทยและคนต่างชาติ โดยในปี พ.ศ. 2558 มีโครงการที่ได้รับอนุมัติการส่งเสริมการลงทุนทั้งหมด 2,237 โครงการมีมูลค่ารวม 809,378 ล้านบาท ในขณะที่ ปี พ.ศ. 2562 ช่วงเดือนมกราคมถึง มีนาคม มีโครงการที่ได้รับอนุมัติส่งเสริมการลงทุนแล้ว 411 โครงการ คิดเป็นมูลค่าการลงทุนรวมกว่า 134,573 ล้านบาท<sup>86</sup> ทั้งนี้จากข้อมูลจะเห็นว่ามูลค่าการลงทุนจากโครงการต่างชาติทั้งหมด มีมูลค่ารวมอยู่ในระดับหนึ่งมีการขยับขึ้นลงในแต่ละปี โดยในช่วงปี พ.ศ. 2558 – พ.ศ. 2562 สัดส่วนการลงทุนจากโครงการต่างชาติทั้งหมด จะอยู่ระหว่างประมาณร้อยละ 15 – 40 ของมูลค่ารวมทั้งหมด โดยหากนับรวมโครงการต่างชาติทั้งหมดและโครงการร่วมทุนเข้าด้วยกันแล้วจะมีมูลค่ารวมเกินกว่าร้อยละ 50 แทบทุกปี เว้นแต่ในปี 2560 ที่มีการลงทุนจากโครงการคนไทยทั้งหมดสูงกว่าร้อยละ 50 ของมูลค่าโครงการทั้งหมดที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน

<sup>85</sup> William B Barker, "An International Tax System for Emerging Economies, Tax Sparing, and Development: It Is All About Source," *U. Pa. J. Int'l L.*: pp 364-365.

<sup>86</sup> สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, "รายงานภาวะส่งเสริมการลงทุนตามนโยบายส่งเสริมการลงทุนระยะ 7 ปี (2558-2564)," [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: [https://www.boi.go.th/index.php?page=statistics\\_condition\\_promotion](https://www.boi.go.th/index.php?page=statistics_condition_promotion) [17 พฤษภาคม 2562]

ตารางที่ 4 การอนุมัติให้การส่งเสริมการลงทุน ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2558 – พ.ศ. 2562

	2558		2559		2560		2561		2562	
	จำนวน โครงการ	มูลค่า (ล้านบาท)	จำนวน โครงการ	มูลค่า (ล้านบาท)	จำนวน โครงการ	มูลค่า (ล้านบาท)	จำนวน โครงการ	มูลค่า (ล้านบาท)	จำนวน โครงการ	มูลค่า (ล้านบาท)
โครงการคนไทย 100%	1,014	273,140	715	326,260	501	359,010	490	116,090	573	116,830
โครงการต่างชาติ 100%	698	235,850	603	139,490	501	112,510	576	131,330	622	188,100
โครงการร่วมทุนไทยและ ต่างชาติ	525	245,770	414	401,770	328	159,560	404	302,070	305	142,430
โครงการทั้งหมด	2,237	809,378	1,732	867,530	1,330	631,080	1,470	549,500	1,500	447,360

ที่มา: สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, "รายงานภาวะส่งเสริมการลงทุนตามนโยบายส่งเสริมการลงทุนระยะ 7 ปี (2558 - 2564)," [ออนไลน์] Accessed: 07-03-2563. แหล่งที่มา:

[https://www.boi.go.th/index.php?page=statistics\\_condition\\_promotion](https://www.boi.go.th/index.php?page=statistics_condition_promotion)(สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน) รวบรวมโดยผู้ศึกษา

จากการให้สิทธิประโยชน์เพื่อส่งเสริมการลงทุนนั้น พบว่าในปี พ.ศ. 2553 ราชอาณาจักรรายได้จากการใช้มาตรการส่งเสริมการลงทุนไปประมาณ 202,000 ล้านบาท<sup>87</sup> ในขณะที่เอกสารงบประมาณ ฉบับที่ 5 รายงานภาวะเศรษฐกิจและการคลัง ประจำปีงบประมาณ 2560 มีการประมาณการการขาดรายได้จากการส่งเสริมการลงทุนภายใต้พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 โดยประมาณการจากข้อมูลการสูญเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากมาตรการ ในปี พ.ศ. 2557 โดยใช้อัตราการเติบโตของ nominal GDP ต่อปีของไทย เพื่อคำนวณหามูลค่าการขาดรายได้ (ร้อยละ 3.1 สำหรับปี พ.ศ. 2558 ร้อยละ 3.7 สำหรับปี พ.ศ. 2559 และร้อยละ 5.5 สำหรับปี พ.ศ. 2560 ตามลำดับ) โดยพบว่าในปี พ.ศ. 2558 ราชอาณาจักรรายได้ไป 244,483 ล้านบาท ปี พ.ศ. 2559 ขาดรายได้ 232,789 ล้านบาท และปี พ.ศ. 2560 ขาดรายได้ 245,593 ล้านบาท

ตารางที่ 5 การขาดรายได้จากการส่งเสริมการลงทุน

	พ.ศ. 2558	พ.ศ. 2559	พ.ศ. 2560
ยกเว้น/ลดหย่อนภาษีศุลกากร (ล้านบาท)	63,543	65,894	69,518
ภาษีมูลค่าเพิ่ม (ล้านบาท)	4,448	4,613	4,867
ยกเว้น/ลดหย่อนภาษีเงินได้ (ล้านบาท)	156,492	162,282	171,208
รวม	244,483	232,789	245,593

ที่มา: เอกสารงบประมาณ ฉบับที่ 5 รายงานภาวะเศรษฐกิจและการคลัง ประจำปีงบประมาณ 2560

จึงเห็นได้ว่าในแต่ละปีรัฐสูญเสียรายได้จากการใช้มาตรการส่งเสริมการลงทุนไปกว่า 200,000 ล้านบาท ซึ่งคิดเป็นอัตราเกือบร้อยละ 10 ของรายได้สุทธิของรัฐบาล ซึ่งในปี พ.ศ. 2561 รัฐบาลมีรายได้สุทธิรวม 2,471,958 ล้านบาท<sup>88</sup> ซึ่งอาจกล่าวอีกนัยหนึ่งได้ว่ารัฐบาลมีการใช้รายได้เกือบร้อยละ 10 ในการส่งเสริมการลงทุน ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ในขณะที่มีรายงานของธนาคารโลกซึ่งจัดทำเสนอต่อกระทรวงการคลังของไทย เมื่อ พ.ศ. 2554 เรื่อง Tax Policy Review ซึ่งพบว่าประเทศพัฒนาแล้วมีการยกเลิกมาตรการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้ว ในขณะที่ประเทศกำลังพัฒนาก็กำลังทยอยยกเลิกมาตรการดังกล่าว และการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนมีผลน้อยมากในการจูงใจนักลงทุนให้เข้ามาลงทุนในประเทศ<sup>89</sup> จึงเป็นข้อที่น่าพิจารณาว่างบประมาณที่รัฐสูญเสียไปในแต่ละปีเกือบร้อยละ 10 เพื่อส่งเสริมการลงทุนนั้นมีประสิทธิภาพเพียงใด และรัฐได้มีมาตรการเพื่อติดตามผลการส่งเสริมการลงทุนที่เพียงพอหรือไม่

<sup>87</sup> ปณณ อนันอภิบุตร, การปฏิรูประบบภาษีเพื่อสังคมไทยเสมอหน้า, หน้า 34.

<sup>88</sup> กระทรวงการคลัง, "ผลการจัดเก็บรายได้ของรัฐบาล,"(กระทรวงการคลัง).

<sup>89</sup> World Bank, *Tax Policy Review, a Review Proposed to the Ministry of Finance, the Royal Thai Government*. อ้างใน ปณณ อนันอภิบุตร, การปฏิรูประบบภาษีเพื่อสังคมไทยเสมอหน้า.

ซึ่งในประเทศไทยเอง ก็มีการตระหนักถึงปัญหาการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรที่ไม่ทราบอย่างแน่ชัดว่าเป็นมาตรการที่มีประสิทธิภาพ คุ่มค่าก็บร่ายได้ที่เสียไปหรือไม่ และได้มีนักวิชาการและนักปฏิบัติการหลายท่านแสดงความเห็นเกี่ยวกับการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรในประเทศไทย เช่น นายพิชัย นริพทะพันธุ์ อดีตรัฐมนตรีว่าการกระทรวงพลังงาน กล่าวว่า การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรนั้น รัฐต้องเสียประโยชน์มาก โดยคาดหวังว่าจะได้รับผลตอบแทนคือ การจ้างงานที่เพิ่มขึ้น การพัฒนาแรงงาน การถ่ายทอดเทคโนโลยี การใช้ทรัพยากรในประเทศเพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุด โดยคาดหวังว่าหลังจกหมดระยะเวลาการส่งเสริมแล้ว รัฐจะสามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วยจากธุรกิจ และคาดหวังให้เกิดอุตสาหกรรมต่อเนื่องกับธุรกิจนั้นที่มีเจ้าของเป็นคนไทยเพิ่มขึ้นในประเทศ ซึ่งทำให้ถูกมองว่าความสำเร็จของการลงทุนของประเทศขึ้นอยู่กับจำนวนเงินลงทุนที่คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนอนุมัติในแต่ละปี ทำให้มีการอนุมัติการลงทุนส่งเสริมการลงทุนอย่างหละหลวม ไม่คำนึงถึงประโยชน์ของประเทศอย่างแท้จริง<sup>90</sup>

นายเกษมสันต์ วีระกุล อดีตรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ได้ให้ความเห็นในหนังสือพิมพ์ โพสต์ทูเดย์ ฉบับวันที่ 18 มิถุนายน พ.ศ. 2555 ว่า ประเทศไทยถูกบังคับให้ต้องลดอัตราภาษีจากการที่เปิดเสรีการค้า AEC เพื่อให้สามารถแข่งขันกับประเทศสมาชิก AEC ได้ แต่เมื่ออัตราภาษีลดลงไปแล้ว แรงดึงดูดด้านภาษีจากมาตรการส่งเสริมทางภาษียกย่อมลดลง สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนจะเตรียมรับมืออย่างไร ประเทศไทยพร้อมที่จะปฏิรูปไปใช้เครื่องมือการส่งเสริมที่ไม่ใช่สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรแล้วหรือไม่ นอกจากนี้ประเทศที่ต่างชาตินิยมไปลงทุนหรือจัดตั้งสำนักงานภูมิภาค ก็มักเป็นประเทศที่ใช้มาตรการส่งเสริมการลงทุนแบบไม่ใช่สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร<sup>91</sup>

ในขณะที่ รศ.ดร.นวลน้อย ตรีรัตน์ อาจารย์ประจำ คณะเศรษฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ได้กล่าวในงานสัมมนาหัวข้อ “สู่สังคมไทยเสมอหน้า การศึกษา โครงสร้าง ความมั่งคั่ง และโครงสร้างอำนาจเพื่อการปฏิรูป” เมื่อวันที่ 16 สิงหาคม พ.ศ. 2555 ว่า มีงานวิจัยหลายชิ้นในต่างประเทศที่พบว่า การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเพื่อส่งเสริมการลงทุนนั้น ไม่ใช่ตัวเลือกของนักลงทุนต่างประเทศ แต่มีปัจจัยอื่นที่สำคัญกว่า BOI จึงเป็นเพียงของแถมไม่ใช่ปัจจัยสำคัญ อย่างไรก็ตามประเทศไทยในอาเซียนมีการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรเพื่อแข่งขันกัน หากประเทศสมาชิกอาเซียนร่วมมือกันก็จะสามารถลดการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรลงไปได้ เนื่องจากการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรอย่างการส่งเสริมการลงทุนเป็นการเอาเปรียบกิจการขนาดเล็ก<sup>92</sup>

<sup>90</sup> ปณณ อนันอภิบุตร, การปฏิรูประบบภาษีเพื่อสังคมไทยเสมอหน้า, หน้า 38.

<sup>91</sup> เกษมสันต์ วีระกุล, "ทศวรรษไทยเพื่อการก้าวสู่ Aec" [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:

[http://www.postbooksonline.com/media/pdf\\_files/post\\_book\\_423.pdf](http://www.postbooksonline.com/media/pdf_files/post_book_423.pdf) [18 พฤษภาคม 2562]

<sup>92</sup> ปณณ อนันอภิบุตร, การปฏิรูประบบภาษีเพื่อสังคมไทยเสมอหน้า, หน้า 38.



ทั้งนี้ เมื่อ ปี พ.ศ. 2554 ธนาคารโลกได้จัดทำรายงานเรื่อง Tax Policy Review เพื่อเสนอต่อกระทรวงการคลังของไทย ซึ่งพบว่าประเทศพัฒนาแล้วมีการยกเลิกมาตรการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลหมดแล้ว ในขณะที่ประเทศกำลังพัฒนาก็กำลังทยอยยกเลิกมาตรการดังกล่าว และการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรเพื่อส่งเสริมการลงทุนมีผลน้อยมากในการจูงใจนักลงทุนให้เข้ามาลงทุนในประเทศ ในทางกลับกันรายได้ที่รัฐสูญเสียจากการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีนั้นเป็นที่แน่นอนและเป็นรูปธรรม เนื่องจากจากนักลงทุนที่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรเหล่านั้นเป็นกลุ่มคนที่ไม่ได้ต้องการสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรเพื่อจูงใจให้ลงทุน การได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรจึงเป็นการได้รับลาภลอยในขณะที่รัฐต้องสูญเสียรายได้ไป<sup>93</sup> นอกจากนี้ประสบการณ์จากเศรษฐกิจระหว่างประเทศยังแสดงให้เห็นว่าปัจจัยสำคัญในการดึงดูดการลงทุนโดยตรงจากต่างประเทศนั้นได้แก่ เสถียรภาพทางเศรษฐกิจและการเมือง ระบบภาษีที่ดีและมีความแน่นอนประกอบกับอัตราภาษีที่สมเหตุสมผล โครงสร้างพื้นฐานที่เพียงพอ แรงงานที่สามารถพัฒนาได้ และปริมาณทรัพยากรธรรมชาติ<sup>94</sup>

### 2.5.3 อุปสรรคและข้อพิจารณาในการใช้สิทธิประโยชน์จากการส่งเสริมการลงทุน

แม้ว่านักลงทุนจะพิจารณารายได้สุทธิหลังหักภาษีเป็นอีกปัจจัยหนึ่งในการตัดสินใจลงทุน แต่รายได้สุทธิหลังหักภาษีนั้นแตกต่างกันออกไปได้ขึ้นอยู่กับหลายปัจจัย ทั้งรายได้ที่จะได้รับในคลาสนั้นๆ ก่อนภาษี ระบบภาษีของประเทศผู้ลงทุนในฐานะประเทศถิ่นที่อยู่ และระบบภาษีของประเทศผู้รับการลงทุนในฐานะประเทศแหล่งเงินได้<sup>95</sup> ดังนั้นการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีในประเทศผู้รับการลงทุนจึงไม่ใช่ปัจจัยที่จะสามารถพิจารณาประกอบการตัดสินใจได้โดยลำพัง นักลงทุนจะพิจารณาปัจจัยอื่นๆข้างต้นประกอบด้วย ทำให้การใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีในประเทศผู้รับการลงทุนอาจมีอุปสรรค หรือปัจจัยอื่นๆเข้ามาเกี่ยวข้องด้วย

<sup>93</sup> World Bank, *Tax Policy Review, a Review Proposed to the Ministry of Finance, the Royal Thai Government*. อ้างใน ปณิณ อนันอภิบุตร, *การปฏิรูประบบภาษีเพื่อสังคมไทยเสมอหน้า*.

<sup>94</sup> ปณิณ อนันอภิบุตร, *การปฏิรูประบบภาษีเพื่อสังคมไทยเสมอหน้า*.

<sup>95</sup> Robert A Green, "The Troubled Rule of Nondiscrimination in Taxing Foreign Direct Investment," *Law & Pol'y Int'l Bus.* 26(1994): p. 124.

### 2.5.3.1 กฎหมายภาษีอากรของประเทศต้นทาง

ในทางภาษีอากรระหว่างประเทศนั้น นักวิชาการมีความเห็นว่าหากไม่มีภาษีอากรเป็นปัจจัยแล้ว เงินลงทุนจะไหลไปยังแหล่งที่ให้ผลตอบแทนทางเศรษฐศาสตร์ดีที่สุด ซึ่งจะช่วยให้ภาพรวมเศรษฐกิจของโลกดีขึ้น และทุกประเทศได้รับผลดีจากการจัดสรรทรัพยากรในการลงทุนอย่างมีประสิทธิภาพ<sup>96</sup> อย่างไรก็ตามในความเป็นจริงแต่ละประเทศมีระบบการจัดเก็บภาษีอากรของตนเอง โดยอาศัยหลักความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับผู้เสียภาษีต่างกันออกไป โดยอาจอาศัยเป็นหลักดินแดน หลักถิ่นที่อยู่ หรือหลักสัญชาติ หลักใดหลักหนึ่งหรือหลายหลักประกอบกัน<sup>97</sup> จึงอาจทำให้เกิดปัญหาการทับซ้อนกันของอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีอากรจากเงินได้เดียวกันของสองประเทศจากความซ้ำซ้อนระหว่างการจัดเก็บภาษีโดยอาศัยหลักแหล่งเงินได้เหมือนกัน ระหว่างหลักถิ่นที่อยู่เหมือนกัน หรือระหว่างหลักถิ่นที่อยู่กับหลักแหล่งเงินได้<sup>98</sup> จึงต้องมีการขจัดความซ้ำซ้อนดังกล่าวโดยการขจัดความซ้ำซ้อนนั้นอาจกระทำได้แต่ฝ่ายเดียวโดยประเทศถิ่นที่อยู่โดยการออกกฎหมายภาษีอากรภายในประเทศ หรือร่วมมือกันจัดภาษีซ้อนระหว่างประเทศโดยการเข้าทำอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างกันเพื่อตกลงแบ่งปันจัดเก็บภาษีระหว่างกัน โดยหากประเทศแหล่งเงินได้มีการจัดเก็บภาษีแล้ว ประเทศถิ่นที่อยู่จะต้องจัดเก็บภาษีซ้อนให้กับผู้เสียภาษี ด้วยวิธีการตามที่ตกลงกันไว้ในอนุสัญญาฉบับนั้นๆ<sup>99</sup>

เมื่อประเทศต่างๆ มีระบบการจัดเก็บภาษีของตนเอง การจะทำให้เกิดความเป็นกลางได้นั้น ทุกประเทศในโลกจะต้องรับเอาหลักความเป็นกลางในการจัดเก็บภาษีอากรระหว่างประเทศทั้งการนำเข้าและส่งออกเงินทุน ซึ่งหมายความว่าประเทศต่างๆ จะจัดเก็บภาษีอากรโดยอาศัยหลักถิ่นที่อยู่เท่านั้น กล่าวคือ จัดเก็บภาษีอากรจากผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศจากเงินได้ที่เกิดขึ้นทั่วโลก แต่ไม่จัดเก็บภาษีอากรจากผู้ที่ไม่ใช่ถิ่นที่อยู่ในประเทศแม้มีเงินได้เกิดขึ้นในประเทศ นอกจากนี้ความเป็นกลางจะเกิดขึ้นได้ ทุกประเทศจะต้องจัดเก็บภาษีในอัตราเท่าเทียมกัน<sup>100</sup> แม้ในความเป็น

<sup>96</sup> Tsilly Dagan, "National Interests in the International Tax Game," *Va. Tax Rev.* 18(1998): p. 364.

<sup>97</sup> ชัยสิทธิ์ ตรีจตุธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 12. (กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2561).

<sup>98</sup> Brian J. Arnold and Michael J. McIntyre, *International Tax Primer*, 2nd ed. (The Hague: Kluwer Law International, 2002), p. 27.

<sup>99</sup> พล ธีรคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ, พิมพ์ครั้งที่ 5. (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561), หน้า 15-18.

<sup>100</sup> Tsilly Dagan, "National Interests in the International Tax Game," *Va. Tax Rev.*: pp 364-365.

จริงสถานการณ์นี้แทบจะเป็นไปไม่ได้ที่จะเกิดขึ้น แต่แนวคิดดังกล่าวก็นำมาสู่หลักความเป็นกลางในทางภาษีอากรระหว่างประเทศ และมีความสัมพันธ์กับวิธีการจัดภาษีซ้อน<sup>101</sup> ดังนี้

### (1) หลักความเป็นกลางในการส่งออกเงินทุน (Capital export neutrality)

หลักความเป็นกลางในการส่งออกเงินทุนนั้นมีแนวคิดคือทำให้เกิดความเป็นกลางทางภาษี โดยไม่บิดเบือนการตัดสินใจเลือกแหล่งที่จะไปลงทุน ดังนั้นแล้วความเป็นกลางในการส่งออกเงินทุนจึงเกิดขึ้นเมื่อผลรวมภาระภาษีที่ประเทศผู้ลงทุนรวมกับภาระภาษีที่ประเทศผู้รับการลงทุนจัดเก็บ เท่ากันกับภาระภาษีที่ประเทศผู้ลงทุนจัดเก็บจากการประกอบกิจการภายในประเทศ<sup>102</sup> กล่าวคือ ไม่ว่านักลงทุนจะไปลงทุนที่ใด ทั้งในประเทศ หรือต่างประเทศ ภาระภาษีสุดท้ายจะเท่ากัน ทำให้ภาษีไม่มีผลต่อการตัดสินใจเลือกแหล่งลงทุน

ความเป็นกลางในการส่งออกเงินทุนนั้น สามารถบรรลุได้โดยการที่ทุกประเทศจัดเก็บภาษีเฉพาะจากผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศบนเงินได้ที่เกิดขึ้นทั่วโลก จึงอาจเรียกได้ว่าหลักเงินได้ทั่วโลก (Worldwide income basis)<sup>103</sup> แต่ปัจจุบันประเทศต่างๆไม่ได้เก็บภาษีในลักษณะนั้น ความเป็นกลางในการส่งออกเงินทุนจึงอาจเกิดขึ้นได้โดยการใช้มาตรการเครดิตภาษีต่างประเทศ<sup>104</sup> ซึ่งการเครดิตภาษีต่างประเทศนี้จะทำให้ความแตกต่างภาษีที่จัดเก็บในประเทศผู้รับการลงทุนแต่ละประเทศนั้นหมดไป เนื่องจากนักลงทุนจะต้องนำเงินได้ในต่างประเทศนั้นกลับมาเสียภาษีในประเทศของตนเอง โดยสามารถนำภาษีที่เสียไปแล้วในต่างประเทศมาเครดิตได้ ทำให้ภาระภาษีสุดท้ายนั้นขึ้นอยู่กับอัตราภาษีภายในประเทศผู้ลงทุน

ทั้งนี้การให้เครดิตภาษีต่างประเทศนั้นจะก่อให้เกิดความเป็นกลางต่อเมื่อประเทศผู้ลงทุนใช้เกณฑ์คงค้างในการรับรู้เงินได้อีกด้วย เพื่อป้องกันการชะลอภาระภาษีออกไป ทั้งประเทศผู้ลงทุนต้องการคืนส่วนต่างให้กับนักลงทุนที่ไปลงทุนในประเทศที่มีภาษีสูงกว่าประเทศผู้ลงทุน เพื่อให้ภาระภาษีจากการลงทุนในประเทศและการลงทุนในต่างประเทศนั้นเท่าเทียม

<sup>101</sup> Ibid, p. 366.

<sup>102</sup> Ibid, p. 367.

<sup>103</sup> Robert A Green, "The Troubled Rule of Nondiscrimination in Taxing Foreign Direct Investment," *Law & Pol'y Int'l Bus.*: p. 126.

<sup>104</sup> Tsilly Dagan, "National Interests in the International Tax Game," *Va. Tax Rev.*: p. 368.

กัน แต่ในทางปฏิบัติที่ประเทศต่างๆ มีข้อจำกัดในการให้เครดิตภาษีต่างประเทศ โดยข้อจำกัดนั้น อาจแบ่งได้เป็น 3 วิธี<sup>105</sup> คือ

1) การจำกัดการให้เครดิตภาษีต่างประเทศได้ไม่เกินภาระภาษีที่ต้องจ่ายจริงในประเทศผู้ลงทุนซึ่งเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ กล่าวคือ หากภาระภาษีที่ประเทศผู้รับการลงทุนซึ่งเป็นประเทศแหล่งเงินได้นั้นต่ำกว่าประเทศผู้ลงทุน กรณีนี้จะไม่เกิดปัญหา นักลงทุนสามารถนำภาษีที่ชำระในประเทศผู้รับการลงทุนมาเครดิตได้ทั้งหมด แต่หากภาระภาษีที่ประเทศผู้รับการลงทุนสูงกว่าภาษีที่ต้องชำระในประเทศผู้ลงทุน แม้นักลงทุนจะเครดิตภาษีต่างประเทศได้ทำให้ไม่ต้องชำระภาษีเพิ่มเติมในประเทศของตนเอง แต่ก็จะไม่ได้รับเงินภาษีที่ชำระเกินไปในประเทศผู้รับการลงทุนคืนจากประเทศผู้ลงทุนด้วย ทำให้ผลรวมภาษีนั่นตนเองมีภาระภาษีสูงกว่าการลงทุนในประเทศ อย่างไรก็ตามการจำกัดรูปแบบนี้หากมีการลงทุนในหลายประเทศ นักลงทุนยังสามารถเฉลี่ยเครดิตภาษีระหว่างเงินได้ที่เกิดในประเทศผู้รับการลงทุนที่มีอัตราภาษีสูงและต่ำระหว่างกันได้ ซึ่งวิธีการนี้เป็นวิธีการที่ใช้กันโดยทั่วไปในทางระหว่างประเทศ<sup>106</sup>

2) การจำกัดการให้เครดิตภาษีต่างประเทศเป็นรายประเทศ นอกจากจะจำกัดจำนวนเครดิตภาษีให้ไม่เกินภาษีที่ต้องชำระในประเทศผู้ลงทุนแล้ว ประเทศผู้ลงทุนยังอาจกำหนดข้อจำกัดให้การเครดิตภาษีต่างประเทศนั้นให้คำนวณเป็นรายประเทศ ทำให้เงินได้ที่เกิดขึ้นคนละประเทศจะนำเครดิตภาษีของกันและกันมาหักกลบกันไม่ได้

3) การจำกัดการให้เครดิตภาษีต่างประเทศเป็นรายประเภทเงินได้ กรณีนี้นอกจากจะจำกัดจำนวนเครดิตภาษีให้ไม่เกินภาษีที่ต้องชำระในประเทศผู้ลงทุนแล้ว ประเทศผู้ลงทุนยังอาจกำหนดข้อจำกัดให้การเครดิตภาษีต่างประเทศนั้นให้คำนวณเป็นรายประเภทเงินได้ ทำให้เงินได้ต่างประเภทกันจะนำเครดิตภาษีของกันและกันมาหักกลบกันไม่ได้

นอกจากประเด็นการจำกัดเครดิตภาษีแล้ว การไม่ใช่เกณฑ์คงค้าง (Accrual basis) ก็เป็นสิ่งที่บิดเบือนความเป็นกลางเช่นกัน เนื่องจากหากเป็นการประกอบกิจการผ่านบริษัทลูกหรือบริษัทในเครือ ประเทศผู้ลงทุนจะจัดเก็บภาษีจากนักลงทุนได้ก็ต่อเมื่อได้มีการจ่ายปันผลกลับไปยังนักลงทุน หากไม่มีการจ่ายปันผลแล้ว ประเทศผู้ลงทุนก็ไม่อาจจัดเก็บภาษีจากรายได้ก่อนดังกล่าวได้<sup>107</sup> จึงทำให้เกิดการชะลอภาระภาษีออกไปโดยหลีกเลี่ยงไม่จ่ายเงินปันผล แม้บางประเทศจะมีกฎหมายที่ด้วยการควบคุมบริษัทต่างชาติเพื่อใช้ในการต่อต้านการเลื่อนภาระภาษีนี้ ก็ไม่สามารถ

<sup>105</sup> Brian J. Arnold and Michael J. McIntyre, *International Tax Primer*, pp. 56-59.

<sup>106</sup> William B. Barker, "An International Tax System for Emerging Economies, Tax Sparing, and Development: It Is All About Source," *U. Pa. J. Int'l L.*: pp 354-355.

<sup>107</sup> Brian J. Arnold and Michael J. McIntyre, *International Tax Primer*, p. 60.

ป้องกันได้ เนื่องจากกฎที่ว่าด้วยการควบคุมบริษัทต่างชาตินั้นจะบังคับจัดเก็บภาษีจากกำไรของบริษัทลูกหรือบริษัทในเครือเสมือนได้มีการปันผลมายังนักลงทุนแล้ว เฉพาะแต่กรณีที่เป็นรายได้ที่ไม่ได้มาจากการทำงาน (Passive income) หากบริษัทลูกหรือบริษัทในเครือมีการประกอบกิจการจริงๆ ก็จะไม่อยู่ภายใต้บังคับของมาตรการกฎที่ว่าด้วยการควบคุมบริษัทต่างชาติ<sup>108</sup>

ประเด็นสุดท้ายที่บิดเบือนความเป็นกลางของการเครดิตภาษีนั้นคือการให้เครดิตภาษีสมมติ (Tax sparing credit) ซึ่งเป็นข้อตกลงที่ปรากฏในอนุสัญญาภาษีซ้อนบางฉบับ โดยเป็นข้อตกลงที่ประเทศถิ่นที่อยู่ให้เครดิตภาษีกับเงินได้จากต่างประเทศ ซึ่งต้องเสียภาษีภายใต้บทบัญญัติของกฎหมายประเทศแหล่งเงินได้ แม้ว่าจะไม่ได้มีการจ่ายภาษีนั้นจริงในประเทศแหล่งเงินได้ก็ตาม โดยมากมักจะเกิดขึ้นในกรณีที่ประเทศแหล่งเงินได้ซึ่งเป็นประเทศผู้รับการลงทุนมีมาตรการจูงใจให้เกิดการลงทุนโดยการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี เช่น การยกเว้นภาษีเงินได้ ซึ่งหากประเทศถิ่นที่อยู่ไม่อนุญาตให้มีเครดิตภาษีสมมติ เมื่อผู้ลงทุนนำเงินได้กลับประเทศตน ก็จะต้องเสียภาษีบนเงินได้ทั้งหมดเต็มจำนวน โดยไม่อาจนำเครดิตภาษีต่างประเทศไปหักออกได้ เนื่องจากไม่ได้มีการชำระภาษีจริงเกิดขึ้นในประเทศแหล่งเงินได้ ผู้ลงทุนจึงไม่ได้ประโยชน์จากการที่ประเทศแหล่งเงินได้ยกเว้นภาษีให้แต่อย่างใด แต่กลายเป็นประเทศถิ่นที่อยู่เป็นผู้รับประโยชน์โดยการจัดเก็บภาษีจากผู้ลงทุนได้เต็มจำนวนโดยไม่ต้องบรรเทาภาระภาษีซ้อน<sup>109</sup> ดังนั้นหากต้องการให้การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีในประเทศแหล่งเงินได้ โดยเฉพาะการยกเว้นภาษี มีผลสัมฤทธิ์ในการดึงดูดการลงทุนจากต่างประเทศ ประเทศแหล่งเงินได้จำเป็นต้องเจรจาให้ประเทศคู่สัญญาที่เข้าทำอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างกันบรรจุข้อตกลงเรื่องการให้เครดิตภาษีสมมติไว้ด้วย ซึ่งในอดีตประเทศพัฒนาแล้วมักจะให้เครดิตภาษีสมมติกับประเทศกำลังพัฒนา แต่ในปัจจุบันก็เริ่มมีข้อถกเถียงถึงข้อดี ข้อเสีย และความจำเป็นของการให้เครดิตภาษีสมมติมากขึ้น เนื่องจากความกังวลผลกระทบจากการแข่งขันทางภาษีอากรระหว่างประเทศผู้รับการลงทุนต่างๆ และความเปราะบางต่อการวางแผนภาษีเชิงรุก<sup>110</sup> อย่างไรก็ตามสำหรับสหรัฐอเมริกาแม้จะเคยมีการพูดคุยกันในสภาสถิติการให้เครดิตภาษีสมมติ แต่ก็ไม่เคยตกลงยินยอมให้เครดิตภาษีสมมติกับประเทศใดๆเลยในการเข้าทำอนุสัญญาภาษีซ้อน<sup>111</sup>

<sup>108</sup> Kristian Reinert Haugland Nilsen, "The Concept of Tax Sparing a General Analysis, and an Analysis and Assessment of the Various Features of Tax Sparing Provisions" (Master of Laws, University of Oslo, 2013), p. 68.

<sup>109</sup> Brian J. Arnold and Michael J. McIntyre, *International Tax Primer*, p. 50.

<sup>110</sup> OECD, *Tax Sparing a Reconsideration* (Paris: OECD Publishing, 1998), p. 41.

<sup>111</sup> Brian J. Arnold and Michael J. McIntyre, *International Tax Primer*, p. 52.

## (2) หลักความเป็นกลางในการนำเข้าเงินทุน (Capital import neutrality)

หลักความเป็นกลางในการนำเข้าเงินทุนนั้นมุ่งเน้นให้เกิดความเป็นกลางทางภาษีไม่ว่าแหล่งเงินทุนนั้นจะมาจากแหล่งใด กล่าวคือ ภาระภาษีโดยรวมที่จัดเก็บจากการลงทุนในประเทศผู้รับการลงทุนหนึ่งๆนั้นจะต้องเท่ากัน ไม่ว่าแหล่งเงินทุนจะมาจากประเทศผู้ลงทุนประเทศใด และเท่ากันกับการลงทุนจากแหล่งเงินทุนในประเทศผู้รับการลงทุนเอง ดังนั้นหลักความเป็นกลางในการนำเข้าเงินทุนเกิดขึ้นเมื่อการลงทุนจากต่างชาตินั้นมีภาระภาษีโดยรวมคือ ภาษีที่จัดเก็บในประเทศผู้รับการลงทุนรวมกับภาษีที่จัดเก็บในประเทศผู้ลงทุนนั้น เท่ากันกับภาษีที่ประเทศผู้รับการลงทุนจัดเก็บจากการประกอบกิจการของผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศผู้รับการลงทุน<sup>112</sup> หลักความเป็นกลางในการนำเข้าเงินทุนอาจเรียกอีกชื่อว่าหลักความเป็นกลางในการแข่งขันเพราะผู้ประกอบการทุกรายในประเทศผู้รับการลงทุนมีภาระภาษีเท่าๆกัน ไม่ว่าจะเป็นผู้ประกอบการในประเทศหรือผู้ประกอบการต่างชาติ ซึ่งทำให้เกิดการใช้ประโยชน์จากทรัพยากรในประเทศได้เกิดประโยชน์สูงสุด<sup>113</sup>

การจะบรรลุความเป็นกลางในการนำเข้าเงินทุนนั้น ทุกประเทศจะต้องจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้เท่านั้น คือ จัดเก็บภาษีจากทุกคนที่มีเงินได้ที่เกิดขึ้นในประเทศของตน จึงอาจเรียกได้ว่าหลักดินแดน (Territorial income basis) แต่ปัจจุบันประเทศต่างๆไม่ได้เก็บภาษีในลักษณะนั้น ความเป็นกลางในการส่งออกเงินทุนจึงอาจเกิดขึ้นได้โดยการใช้มาตรการยกเว้นการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ต่างประเทศ<sup>114</sup>

วิธีการยกเว้นภาษีจากเงินได้ต่างประเทศ ทำให้ภาษีซ้อนนั้นถูกขจัดไปหมดสิ้น อย่างไรก็ตามประเทศส่วนมากไม่ได้ใช้วิธีการยกเว้นภาษีเป็นมาตรการหลักเพียงมาตรการเดียว โดยมักจะใช้วิธีการยกเว้นภาษีกับเฉพาะเงินได้บางประเภทเท่านั้น ส่วนมากได้แก่เงินได้จากธุรกิจการค้า หรือเงินปันผล และมักมีเงื่อนไขที่จะยกเว้นภาษีให้แต่เฉพาะกรณีการเงินได้จากต่างประเทศนั้นได้เสียภาษีมาแล้วในประเทศแหล่งเงินได้ โดยอาจกำหนดอัตราภาษีขั้นต่ำของประเทศแหล่งเงินได้ที่จะทำให้ได้รับสิทธิยกเว้นภาษีต่างประเทศในประเทศผู้ลงทุนซึ่งเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ด้วย ทั้งนี้บางประเทศที่ใช้วิธียกเว้นภาษีบนเงินได้ต่างประเทศ อาจไม่ได้ยกเว้นไปเสียทีเดียว แต่อาจใช้วิธี

<sup>112</sup> Robert A Green, "The Troubled Rule of Nondiscrimination in Taxing Foreign Direct Investment," *Law & Pol'y Int'l Bus.*: pp 134-135.

<sup>113</sup> Richard Crawford Pugh Charles H. Gustafson, *Taxation of International Transactions : Case and Materials*, 4th ed. (Chicago: commerce Clearing House, 1995), p. 18.

<sup>114</sup> Tsilly Dagan, "National Interests in the International Tax Game," *Va. Tax Rev.*: p. 371.

ยกเว้นแบบก้าวหน้า คือแม้ยกเว้นเงินได้จากต่างประเทศให้ไม่ต้องเสียภาษี แต่ในการคำนวณภาษีเงินได้ส่วนที่เหลือนั้นก็ต้องนำเงินได้ที่ได้รับยกเว้นนั้นมารวมคำนวณกับเงินได้อื่นๆด้วย เพื่อหาอัตราภาษี ซึ่งควรจะใช้ได้ ถ้าเงินได้ที่ได้รับการยกเว้นนั้นไม่ได้รับยกเว้นมาก่อน<sup>115</sup> อย่างไรก็ตามการใช้วิธียกเว้นภาษีนั้นไม่จำเป็นต้องอาศัยบทบัญญัติเรื่องเครดิตภาษีสมมติแต่อย่างใด<sup>116</sup>

### (3) หลักความเป็นกลางของชาติ (National neutrality)

หลักการนี้แตกต่างไปจากสองหลักการก่อนหน้าที่เน้นให้เกิดความเป็นกลางในทางใดทางหนึ่ง แต่หลักการความเป็นกลางของชาตินี้ให้ความสำคัญกับความมั่งคั่งของนักลงทุนควรจะไปลงทุนในต่างประเทศต่อเมื่อทั้งนักลงทุนและรัฐได้ประโยชน์ทั้งคู่ คือผลตอบแทนสุทธิหลังหักภาษีที่นักลงทุนได้รับ และจำนวนภาษีที่ประเทศผู้ลงทุนจัดเก็บได้จากการไปลงทุนในต่างประเทศนั้นสูงกว่าการลงทุนประกอบกิจการในประเทศผู้ลงทุน<sup>117</sup>

วิธีการขจัดภาษีซ้อนที่สามารถทำให้บรรลุดุลประสงค์ข้างต้นได้คือการใช้วิธีการอนุญาตให้นำภาษีต่างประเทศมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรเพื่อเสียภาษีในประเทศแหล่งผู้ลงทุน<sup>118</sup> ซึ่งการใช้วิธีการหักค่าใช้จ่ายนั้นส่งผลให้เกิดความไม่เท่าเทียมกันระหว่างเงินได้ที่เกิดในประเทศกับเงินได้ที่เกิดต่างประเทศ เนื่องจากเงินได้ที่เกิดในต่างประเทศนั้นมีภาระภาษีโดยรวมสูงกว่า แต่หากมองแค่นั้นภาพของประเทศผู้ลงทุนซึ่งเป็นประเทศถิ่นที่อยู่แล้ว การใช้วิธีการหักค่าใช้จ่ายจะเป็นวิธีการที่รัฐได้จัดเก็บภาษีจากเงินได้ของผู้มีถิ่นที่อยู่ไม่ว่าจะเป็นเงินได้จากแหล่งใดอย่างเท่าเทียมกัน วิธีการนี้จึงเป็นวิธีการที่พิจารณาผลประโยชน์ของประเทศเป็นสำคัญ<sup>119</sup>

วิธีการหักค่าใช้จ่ายนี้ได้รับความนิยมในอดีตก่อนสงครามโลกครั้งที่สอง โดยในขณะนั้นอัตราภาษีของทั้งโลกนั้นยังไม่สูงมากนัก แต่หลังจากสงครามโลกครั้งที่สองอัตราภาษีสูงขึ้น ทำให้ประเทศต่างๆลดความนิยมในวิธีการหักค่าใช้จ่ายลง โดยหันไปใช้วิธีการยกเว้นเงินได้หรือวิธีการเครดิตภาษีต่างประเทศเป็นหลักแทน แต่หลายๆ ประเทศยังคงวิธีการหักค่าใช้จ่ายไว้เพื่อให้เป็นทางเลือก หรือเป็นวิธีการที่นำมาใช้เมื่อไม่สามารถเครดิตภาษีต่างประเทศได้<sup>120</sup>

<sup>115</sup> Brian J. Arnold and Michael J. McIntyre, *International Tax Primer*, pp. 33-34.

<sup>116</sup> *Ibid.*, p. 52.

<sup>117</sup> Tsilly Dagan, "National Interests in the International Tax Game," *Va. Tax Rev.*: p. 369.

<sup>118</sup> *Ibid.*, p. 370.

<sup>119</sup> Brian J. Arnold and Michael J. McIntyre, *International Tax Primer*, p. 33.

<sup>120</sup> *Ibid.*, p. 32.

นอกจากนี้ นักลงทุนอาจจัดโครงสร้างการลงทุนโดยเข้าไปตั้งบริษัทในประเทศหรือดินแดนที่เอื้อสิทธิประโยชน์ทางภาษี หรือ Tax haven เพื่อใช้เป็นฐานในการออกไปลงทุนในประเทศต่างๆ โดยกักเก็บกำไรไว้ในประเทศเหล่านั้น<sup>121</sup> ทั้งนี้ประเทศหรือดินแดนที่เอื้อสิทธิประโยชน์ทางภาษี หรือ Tax haven คือ เขตหรือดินแดนที่ใช้กรอบทางการคลังและทางกฎหมาย เพื่อให้บุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่นอกเขตหรือนอกดินแดนสามารถลดภาระภาษีที่จะต้องชำระเมื่อได้ดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจบางประการ ทั้งนี้ดินแดนที่เอื้อสิทธิประโยชน์ทางภาษีมักมีลักษณะบางประการดังต่อไปนี้<sup>122</sup>

- ให้สิทธิประโยชน์ทางการเงินกับบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่นอกเขตหรือนอกดินแดนของตน โดยไม่จำเป็นต้องมีการดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่สำคัญเกิดขึ้นในเขตหรือดินแดนนั้น
- มีอัตราภาษีที่แท้จริงต่ำ หรืออัตราภาษีเป็นศูนย์
- มีกฎหมายหรือทางปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ซึ่งกีดขวางการแลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อวัตถุประสงค์ทางภาษี กับรัฐอื่นๆ
- มีการใช้มาตรการทางกฎหมาย หรือทางปกครองซึ่งอำนวยความสะดวกให้กิจการไม่ต้องเปิดเผยโครงสร้างขององค์กร

ทั้งนี้ Oxfam International ซึ่งเป็นสมาพันธ์ที่จัดตั้งขึ้นในปี 1995 จากการรวมตัวกันของกลุ่มองค์กรเอกชนไม่แสวงหากำไรเพื่อวัตถุประสงค์ในการลดความยากจนและความเหลื่อมล้ำทั่วโลก ได้ศึกษาวิจัยเกี่ยวกับดินแดนที่เอื้อสิทธิประโยชน์ทางภาษี ในงาน Tax Battles: The Dangerous Global Race to the Bottom on Corporate Tax โดยได้พิจารณาประเทศต่างๆโดยใช้เกณฑ์ดังต่อไปนี้ ในการถ่วงน้ำหนักคะแนนแต่ละหัวข้อ แล้วเอาคะแนนมารวมกันเพื่อพิจารณา ดังนี้<sup>123</sup>

- ประเทศนั้นมีอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่ากับหรือต่ำกว่าร้อยละ 50 ของค่าเฉลี่ยอัตราภาษีของโลกในช่วงระยะเวลา 10 ปีที่ผ่านมา

<sup>121</sup> Chris Jones and Yama Temouri, "The Determinants of Tax Haven "Fdi," *Journal of World Business* 51(2015): p. 246.

<sup>122</sup> Esmé Berkhout, "Tax Battles: The Dangerous Global Race to the Bottom on Corporate Tax," *OXFAM POLICY PAPER* (2016): p. 11.

<sup>123</sup> Esmé Berkhout, "Technical Methodology Document How Oxfam Identified the World's Worst Corporate Tax Havens," *OXFAM TECHNICAL BRIEFING* (2016): pp. 5-7.



- เป็นประเทศที่มีบริษัทข้ามชาติสหรัฐอเมริกาซึ่งมีกำไรสูงตั้งอยู่หรือมีหนี้ระหว่างบริษัทในเครือสูงกว่า 10,000 ล้านดอลลาร์สหรัฐ และมากกว่าร้อยละ 20 ของผลิตภัณฑ์มวลรวมของประเทศนั้นๆ
  - เป็นประเทศที่บริษัทข้ามชาติส่วนใหญ่ถือหุ้นในบริษัทย่อย
  - มีการโยกย้ายกำไรภายในเครือ
  - ไม่มีภาษีหัก ณ ที่จ่าย
  - มีช่องทางให้วางแผนภาษีเชิงรุก (Aggressive tax planning)
  - ไม่มีกฎที่ว่าด้วยการควบคุมบริษัทต่างชาติ (Controlled Foreign Company Rule หรือ CFC Rule)
  - ไม่มีความพยายามในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี

จากเกณฑ์ดังกล่าว Oxfam International ได้จัดลำดับ 15 ประเทศแรกที่มีแนวโน้มเป็นดินแดนที่เอื้อสิทธิประโยชน์ทางภาษีมากที่สุด<sup>124</sup> รายละเอียดตามตารางที่ 6

---

<sup>124</sup> Esmé Berkhout, "Tax Battles: The Dangerous Global Race to the Bottom on Corporate Tax," OXFAM POLICY PAPER: p. 13.

ตารางที่ 6 รายชื่อประเทศที่มีแนวโน้มเป็นดินแดนที่เอื้อสิทธิประโยชน์ทางภาษีมากที่สุด  
ตามงานวิจัยของ Oxfam

ลำดับ	ประเทศ	ภาษีเงินได้นิติบุคคล	ภาษีเงินปันผล หัก ณ ที่จ่าย	ขาดมาตรการต่อต้าน การเลือกใช้นิติสัญญา ภาษีซ้อนโดยไม่ชอบ ขาดความโปร่งใสใน การแลกเปลี่ยนข้อมูล	มีหลักฐานแสดง ถึงการโยกย้าย กำไรขนาดใหญ่
1	เบอร์มิวดา	0%	0%	ขาด	มี
2	หมู่เกาะเคย์แมน	0%	0%	ขาด	มี
3	เนเธอร์แลนด์	มีสิทธิประโยชน์	0%		มี
4	สวิตเซอร์แลนด์	มีสิทธิประโยชน์	0%	ขาด	มี
5	สิงคโปร์	มีสิทธิประโยชน์	ขาด		มี
6	ไอร์แลนด์	อัตราต่ำ	0%		มี
7	ลักเซมเบิร์ก	มีสิทธิประโยชน์	0%		มี
8	คูราเซา	มีสิทธิประโยชน์	0%	ขาด	มี
9	ฮ่องกง	มีสิทธิประโยชน์	0%		มี
10	ไซปรัส	อัตราต่ำ และมี สิทธิประโยชน์	0%		
11	บาฮามาส	0%	0%	ขาด	
12	เจอร์ซีย์	0%	0%		มี
13	บาร์เบโดส	อัตราต่ำ	0%	ขาด	มี
14	มอริเชียส	อัตราต่ำ	0%	ขาด	
15	หมู่เกาะบริติช เวอร์จิน	0%	0%	ขาด	

ที่มา: Esmé Berkhout, "Tax Battles: The Dangerous Global Race to the Bottom on Corporate Tax,"

OXFAM POLICY PAPER: p. 13.

### 2.5.3.2 ข้อจำกัดทางธุรกิจและความสามารถในการปฏิบัติตามเงื่อนไขการส่งเสริมการลงทุน

นอกจากปัจจัยทางภาษีอากรแล้ว ปัจจัยทางด้านธุรกิจก็อาจเป็นอุปสรรคต่อการขอรับการส่งเสริมการลงทุนได้ เนื่องจากการขอรับการส่งเสริมการลงทุนนั้นมีเงื่อนไขหลายประการ เช่น เงินลงทุนขั้นต่ำ ขนาดกิจการ ลักษณะการประกอบกิจการ การใช้เทคโนโลยี และความซับซ้อนที่เพิ่มขึ้นจากการขอรับการส่งเสริม เช่น การจัดการทางบัญชีภาษีอากรที่ต้องแยกคำนวณระหว่างกิจการที่ได้รับการส่งเสริมและกิจการอื่น การต้องอยู่ภายใต้การกำกับดูแลเพิ่มขึ้น โดยต้องมีการรายงานการประกอบการต่อคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ซึ่งทำให้ต้นทุนของกิจการสูงขึ้น จึงทำให้บางกิจการนั้นพิจารณาต้นทุนที่เพิ่มขึ้นกับผลประโยชน์ที่จะได้รับอาจพบว่าไม่คุ้มค่า<sup>125</sup>

#### (1) ขนาดกิจการ

สำหรับปัจจัยด้านขนาดกิจการนั้น แม้ว่าตาม ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 4/2563 จะกำหนดให้ประเภทกิจการในกลุ่ม A และ B1 ของบัญชีท้ายประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ที่ 2/2557 เป็นกิจการที่ให้การส่งเสริมตามมาตรการเพิ่มขีดความสามารถของผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมก็ตาม แต่สิทธิประโยชน์ที่ให้แก่ผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมนั้น เป็นการให้สิทธิประโยชน์เป็นรอบๆ ไป ไม่มีความแน่นอนในระยะยาว โดยในประกาศฉบับปัจจุบันนี้ มีผลถึงคำขอที่ยื่นภายในสิ้นปี พ.ศ. 2564 เท่านั้น<sup>126</sup> ดังนั้นแล้วโดยทั่วไปกิจการขนาดเล็กที่มีทรัพยากรน้อยอาจประสบปัญหาในการขอรับการส่งเสริมการลงทุน เนื่องจากมีความสามารถไม่เพียงพอที่จะขอรับการส่งเสริมการลงทุนในกิจการที่ตนเองประกอบธุรกิจอยู่ได้ เนื่องจากเงื่อนไขการส่งเสริมการลงทุนตามปกตินั้น เป็นอุปสรรคสำหรับผู้ประกอบการรายย่อยเหล่านี้ ซึ่งอาจไม่สามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขได้ หรือจะเกิดต้นทุนเกินสมควรในการเข้าถึงสิทธิและประโยชน์จากการส่งเสริมการลงทุน

<sup>125</sup> อมรศักดิ์ พงศ์พิศุทธิ์, กลยุทธ์การวางแผนภาษีขั้นสูง, พิมพ์ครั้งที่ 2. (กรุงเทพมหานคร: ชวนพิมพ์ 50, 2556).

<sup>126</sup> ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 4/2563 เรื่อง มาตรการส่งเสริมการลงทุนสำหรับวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs)

## (2) ความสามารถในการปฏิบัติตามเงื่อนไขการส่งเสริมการลงทุน และ ผลกระทบจากการละเมิดเงื่อนไข

แม้ผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนจะได้รับสิทธิและประโยชน์หลายประการ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการประหยัดภาษีทั้งภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินปันผล ตลอดจนการศุลกากรจากการนำเข้าเครื่องจักรและวัตถุดิบ แต่การจะได้รับสิทธิประโยชน์เหล่านั้น ผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด ตลอดจนเงื่อนไขตามที่ปรากฏอยู่ในบัตรส่งเสริมการลงทุน มิเช่นนั้นแล้ว เมื่อคณะกรรมการพิจารณาเห็นว่าผู้ได้รับการส่งเสริมฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนกำหนด คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน มีอำนาจสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ที่ได้ให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมทั้งหมดหรือบางส่วนก็ได้ นอกจากนี้อาจกำหนดระยะเวลาไว้ด้วยหรือไม่ก็ได้ แต่หากคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนเห็นว่าการฝ่าฝืนนั้นไม่ใช่การกระทำโดยจงใจ ก็อาจสั่งให้สำนักงานส่งเสริมการลงทุนเตือนเป็นหนังสือไปยังผู้รับการส่งเสริมก่อนใช้มาตรการสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ก็ได้

ทั้งนี้ หากเป็นสิทธิและประโยชน์ที่เกี่ยวกับภาษีอากร จะมีผลที่ตามมา คือ

1) กรณีเป็นสิทธิประโยชน์เกี่ยวกับภาษีอากรสำหรับของที่นำเข้าหรือส่งออก หากถูกเพิกถอน จะถือว่าผู้ได้รับการส่งเสริมไม่เคยได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากรมาแต่ต้น หรือหากถูกเพิกถอนบางส่วนก็จะถือว่าได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากรมาแต่ต้นเท่าที่ยังคงได้รับสิทธิและประโยชน์อยู่ เป็นผลให้ผู้ได้รับการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากรต้องเสียภาษีอากรสำหรับการนำของเข้าหรือส่งออกนั้น โดยถือสภาพของ ราคาของ และอัตราศุลกากร ในวันนำเข้าหรือส่งออก และจะต้องแจ้งขอชำระภาษีอากรต่อกรมศุลกากรหรือด่านที่ได้นำของเข้าหรือส่งออก ภายใน 1 เดือนนับแต่วันที่ทราบคำสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ และชำระภาษีอากรให้เสร็จสิ้นภายใน 1 เดือน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งจำนวนเงินภาษีอากรที่ต้องชำระ

หากไม่ได้แจ้งขอชำระหรือชำระไม่แล้วเสร็จภายในระยะเวลาที่กำหนด ผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องเสียเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือน ของค่าภาษีอากรที่ต้องชำระ โดยไม่คิดทบต้น นับแต่วันที่พ้นกำหนดการแจ้งหรือชำระ แต่หากพ้น 3 เดือนนับแต่ที่พ้นกำหนดแจ้งหรือชำระแล้ว ยังไม่ได้มีการชำระภาษีอากรและเงินเพิ่ม ก็จะถือว่าของนั้นเป็นของที่นำเข้ามาหรือส่งออกโดยหลีกเลี่ยงอากร<sup>127</sup> ซึ่งมีโทษสูงสุดคือการริบของที่หลีกเลี่ยงอากรและปรับเป็นเงิน 4 เท่าของราคาของรวมค่าภาษีอากร หรือจำคุกไม่เกิน 10 ปี หรือทั้งจำทั้งปรับ<sup>128</sup>

<sup>127</sup> มาตรา 55 พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520

<sup>128</sup> มาตรา 243 พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560

2) กรณีเป็นสิทธิประโยชน์เกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคล หากถูกเพิกถอน จะถือว่าผู้ได้รับการส่งเสริมไม่เคยได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยมีผลเฉพาะในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถูกเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ ทำให้ต้องชำระภาษีตามประมวลรัษฎากร<sup>129</sup>

นอกจากนี้คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนอาจสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ให้มีผลย้อนหลังไปถึงรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดการฝ่าฝืนด้วยก็ได้ ทำให้ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องแจ้งขอชำระภาษีอากรต่อสรรพากร ภายใน 1 เดือน นับแต่ทราบคำสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ โดยถืออัตราภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับยกเว้นนั้นหากไม่แจ้งและชำระภาษีอากรให้แล้วเสร็จใน 1 เดือน ผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องชำระเงินเพิ่มนับแต่วันที่พ้นกำหนดระยะเวลาแจ้งและชำระ ในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือน ทั้งนี้ไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสีย<sup>130</sup>

อย่างไรก็ตามการเพิกถอนสิทธิและประโยชน์เกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น จะไม่กระทบถึงเงินปันผลจากกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนที่ได้จ่ายไปแล้วก่อนวันที่คณะกรรมการมีคำสั่งเพิกถอน

ดังนั้น ความสามารถในการปฏิบัติตามเงื่อนไขการส่งเสริมการลงทุนจึงเป็นสิ่งสำคัญที่ผู้ลงทุนจะต้องพิจารณาก่อนขอรับการส่งเสริมการลงทุน เนื่องจากหากไม่สามารถปฏิบัติตามได้ภายหลังแล้วจะนำไปสู่ความรับผิดในหนี้ภาษีอากรย้อนหลัง ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อสภาพคล่องของกิจการได้ นอกจากนี้การขอรับการส่งเสริมการลงทุนโดยพิจารณาแล้วว่าตนเองอาจไม่มีความสามารถที่จะปฏิบัติตามเงื่อนไขการส่งเสริมได้ในอนาคต ยังเป็นการสร้างภาระและค่าใช้จ่ายโดยสูญเปล่าอีกด้วย

<sup>129</sup> มาตรา 55/1 พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520

<sup>130</sup> มาตรา 27 ประมวลรัษฎากร



### บทที่ 3

#### กรณีศึกษาการส่งเสริมการลงทุนในธุรกิจบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์และ บริการสอบเทียบมาตรฐาน : โครงสร้างและสภาพตลาด

ธุรกิจบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์และบริการสอบเทียบมาตรฐานเป็นบริการโครงสร้างพื้นฐานทางวิทยาศาสตร์ที่จำเป็นต่อการประกอบอุตสาหกรรมต่างๆ เป็นธุรกิจสนับสนุนสำหรับอุตสาหกรรมอื่นๆ เพื่อให้การผลิตและการให้บริการในอุตสาหกรรมต่างๆนั้นเกิดการพัฒนา ผลผลิตมีคุณภาพ ได้มาตรฐาน และมีความน่าเชื่อถือในการที่จะนำผลผลิตออกจำหน่ายต่อไปทั้งในประเทศและต่างประเทศ ภาครัฐจึงมีนโยบายในการส่งเสริมและพัฒนาให้ธุรกิจบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์และบริการสอบเทียบมาตรฐานในประเทศไทยนั้นเกิดการพัฒนา เพื่อรองรับการเติบโตของอุตสาหกรรมอื่นๆ ที่ภาครัฐต้องการให้เป็นกำลังสำคัญในการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศให้ก้าวข้ามกับดักรายได้ปานกลาง

เพื่อให้เข้าใจถึงการประกอบธุรกิจบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์และบริการสอบเทียบมาตรฐาน ในบทที่ 3 จึงได้อธิบายถึงโครงสร้างตลาด ตลอดจนมาตรการสนับสนุนและกำกับดูแลของภาครัฐ ตลอดจนระบุกลุ่มเป้าหมายของการศึกษาในครั้งนี้ ซึ่งได้แก่กิจการที่ห้องปฏิบัติการทดสอบหรือห้องปฏิบัติการสอบเทียบที่ได้รับการรับรองตาม มอก. 17025 (ISO/IEC 17025) ซึ่งประกอบกิจการให้บริการทดสอบและสอบเทียบเป็นการทั่วไป เพื่อนำมาศึกษาวิเคราะห์รูปแบบการเข้ามาลงทุนของผู้ลงทุน อันจะทำให้เห็นถึงโครงสร้างของตลาดธุรกิจบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์และบริการสอบเทียบมาตรฐาน โดยจำเป็นต้องพิจารณาถึงการจัดโครงสร้างการถือหุ้นของผู้ประกอบการแต่ละราย ตลอดจนสถานะความเป็นต่างตัวตามพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542 และผู้มีอำนาจควบคุมกิจการที่แท้จริง ประกอบกับรูปแบบการขอรับการส่งเสริมการลงทุน เพื่อค้นหาว่ามีสถานการณ์การลงทุนโดยตรงจากต่างชาติเกิดขึ้นมากน้อยเพียงใดในตลาดธุรกิจบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์และบริการสอบเทียบมาตรฐาน และการลงทุนโดยตรงจากต่างชาตินั้นมาจากประเทศใด ในรูปแบบใดบ้าง เพื่อจะได้นำผลไปวิเคราะห์ประกอบกับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรและสิทธิประโยชน์อื่นที่ไม่ใช่ภาษีอากร ที่กิจการได้รับจากการส่งเสริมการลงทุน เพื่อแสดงให้เห็นว่าการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรนั้นมีผลในการดึงดูดการลงทุนหรือไม่ หรือมีปัจจัยอื่นที่ผู้ลงทุนให้ความสำคัญยิ่งกว่าสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร

### 3.1 การประกอบธุรกิจบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์และบริการสอบเทียบมาตรฐาน

ในส่วนนี้อธิบายถึงโครงสร้างของตลาดการให้บริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์และบริการสอบเทียบมาตรฐาน ว่ามีการให้บริการในลักษณะใดบ้าง และปัจจุบันในประเทศไทยมีจำนวนผู้ให้บริการมากน้อยเพียงใด เพื่อสร้างความเข้าใจกับสภาพตลาดของกิจการดังกล่าว ตลอดจนอธิบายถึงมีนโยบายสนับสนุนและการกำกับดูแลของภาครัฐ

#### 3.1.1 โครงสร้างตลาด

ในตลาดการให้บริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์และบริการสอบเทียบมาตรฐาน อาจแบ่งได้เป็น การให้บริการทดสอบและตรวจวิเคราะห์สินค้า (Testing) การให้บริการตรวจสอบสินค้า (Inspection) การให้บริการรับรองคุณภาพสินค้า (Certification) และการให้บริการสอบเทียบเครื่องมือวัด (Calibration)<sup>131</sup> โดยอาจแบ่งออกได้เป็น 2 ประเภทหลักได้แก่

- 1) บริการทดสอบและตรวจสอบสินค้า แบ่งได้เป็น
  - การทดสอบ หรือ วิเคราะห์สินค้า (Testing) ดำเนินการทดสอบตัวอย่างในห้องปฏิบัติการ ให้บริการโดยห้องปฏิบัติการทดสอบ (Testing laboratory)
  - การตรวจสอบสินค้า (Inspection) ตรวจสอบผลิตภัณฑ์ การออกแบบ การบริการ กระบวนการผลิต ให้บริการโดยหน่วยตรวจ (Inspection Body)
  - การรับรองคุณภาพสินค้า (Certification) เป็นตรวจประเมินและรับรองคุณภาพผลิตภัณฑ์โดยบุคคลที่สามว่าเป็นไปตามมาตรฐานหรือเกณฑ์ที่กำหนดหรือไม่ เรียกผู้ให้บริการในลักษณะนี้ว่าหน่วยรับรอง (Certification Body) ทั้งนี้หน่วยรับรองจะต้องได้มาตรฐานตาม ISO/IEC 17065 ประกาศคณะกรรมการรับรองหน่วยรับรองฉบับที่ 1 พ.ศ. 2558 เรื่อง แก้ไขข้อกำหนดที่ใช้ในการรับรองหน่วยรับรองผลิตภัณฑ์ โดยหน่วยรับรองภาคเอกชนไทยมักให้บริการครอบคลุมการทดสอบสินค้า และหน่วยตรวจด้วย

ทั้งนี้ห้องปฏิบัติการทดสอบสามารถแบ่งออกได้เป็น 3 กลุ่มคือ<sup>132</sup>

<sup>131</sup> ซี เอ อินเตอร์เนชั่นแนล อินฟอร์เมชัน, การศึกษาสถานภาพและความสามารถในการแข่งขันของธุรกิจบริการทดสอบสินค้าและสอบเทียบเครื่องมือวัดในประเทศไทย (กรุงเทพมหานคร: กรมพัฒนาธุรกิจการค้า, 2553), p. 9.

<sup>132</sup> สำนักงานมาตรฐานผลิตภัณฑ์อุตสาหกรรม, "รายชื่อห้องปฏิบัติการทดสอบที่ได้รับการรับรองตาม มอก. 17025," [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: [https://www.tisi.go.th/website/accreditation/lab\\_test](https://www.tisi.go.th/website/accreditation/lab_test) [10 เมษายน 2562]



- กลุ่มวัสดุก่อสร้าง สามารถทดสอบในขอบข่ายเหล็กโครงสร้างและเหล็กก่อสร้าง เหล็กกล้าไร้สนิม คอนกรีต ซีเมนต์ เซรามิกส์ และวัสดุก่อสร้างอื่นๆ
- กลุ่มไฟฟ้า ยานยนต์ และเครื่องยนต์ สามารถทดสอบในขอบข่ายเครื่องใช้ไฟฟ้า อิเล็กทรอนิกส์ โทรคมนาคม ไฟฟ้ากำลัง ผลิตภัณฑ์เครื่องกล ยานยนต์ ชิ้นส่วนยานยนต์ และ โลหกรรม
- กลุ่มเคมี สิ่งแวดล้อม อาหาร ปิโตรเลียม และเบ็ดเตล็ดอื่นๆ สามารถทดสอบใน ขอบข่ายเคมีภัณฑ์ สิ่งแวดล้อม อาหารและเครื่องดื่ม ปิโตรเลียมและปิโตรเคมี พลาสติก ยาง โภคภัณฑ์กระดาษ โภคภัณฑ์สิ่งทอ โภคภัณฑ์ของเล่น และอื่นๆ

2) บริการสอบเทียบเครื่องมือวัด เป็นการทดสอบ สอบเทียบอุปกรณ์หรือเครื่องมือวัด ต่างๆ เพื่อให้เครื่องมือวัดมีประสิทธิภาพและความเที่ยงตรงสูงสุด ทั้งนี้ห้องปฏิบัติการสอบเทียบ สามารถแบ่งออกได้เป็น 2 กลุ่มคือ <sup>133</sup>

- กลุ่มไฟฟ้า ความถี่ แสง อุณหภูมิ และอื่นๆที่เกี่ยวข้อง
- กลุ่มมวล มิติ เสียง กลศาสตร์ เคมี และอื่นๆที่เกี่ยวข้อง

สำหรับการให้บริการสอบเทียบนั้นผู้ประกอบการมีทั้งที่เป็นผู้ให้บริการสอบเทียบ โดยเฉพาะ ผู้ให้บริการสอบเทียบที่เป็นผู้ขายสินค้าอุปกรณ์ในห้องปฏิบัติการ และผู้ผลิตใน ภาคอุตสาหกรรมซึ่งมีฝ่ายสอบเทียบเครื่องมือของตนเองเป็นการภายในและเปิดให้บริการสอบเทียบ แก่บุคคลภายนอกด้วย ทั้งนี้โครงสร้างการให้บริการสอบเทียบนั้นจะเป็นการนำเครื่องมือทาง วิทยาศาสตร์มาสอบเทียบกับเครื่องมือมาตรฐานเพื่อวัดว่าเครื่องมือที่นำมาสอบเทียบนั้นยังได้ มาตรฐานอยู่หรือไม่ โดยผู้ใช้บริการจะต้องส่งเครื่องมือมายังผู้ให้บริการสอบเทียบ สำหรับผู้ที่ทำ หน้าที่สอบเทียบเป็นมาตรฐานกลางของประเทศไทยได้แก่ สถาบันมาตรวิทยาแห่งชาติ เป็นผู้สอบ เทียบมาตรฐานปฐมภูมิ ซึ่งเป็นมาตรฐานที่ได้กำหนดไว้เป็นคุณสมบัติทางมาตรวิทยาส่งสุดเป็นที่ ยอมรับโดยไม่มีข้ออ้างถึงมาตรฐานอื่นที่เป็นปริมาณเดียวกัน ผู้ให้บริการสอบเทียบในห้องตลาดจะ เป็นผู้สอบเทียบมาตรฐานทุติยภูมิ ซึ่งเป็นมาตรฐานที่ได้ค่ามาจากการเปรียบเทียบกับมาตรฐาน ปฐมภูมิ <sup>134</sup> ก็จะนำเครื่องมือสอบเทียบของตนเองมาเทียบมาตรฐานกับเครื่องมือของสถาบันมาตร วิทยาแห่งชาติ แล้วจึงนำเครื่องมือของตนไปใช้ให้บริการสอบเทียบกับผู้ให้บริการทั่วไปในห้องตลาด

<sup>133</sup> สำนักงานมาตรฐานผลิตภัณฑ์อุตสาหกรรม, "รายชื่อห้องปฏิบัติการสอบเทียบที่ได้รับการรับรองตาม มอก. 17025,"

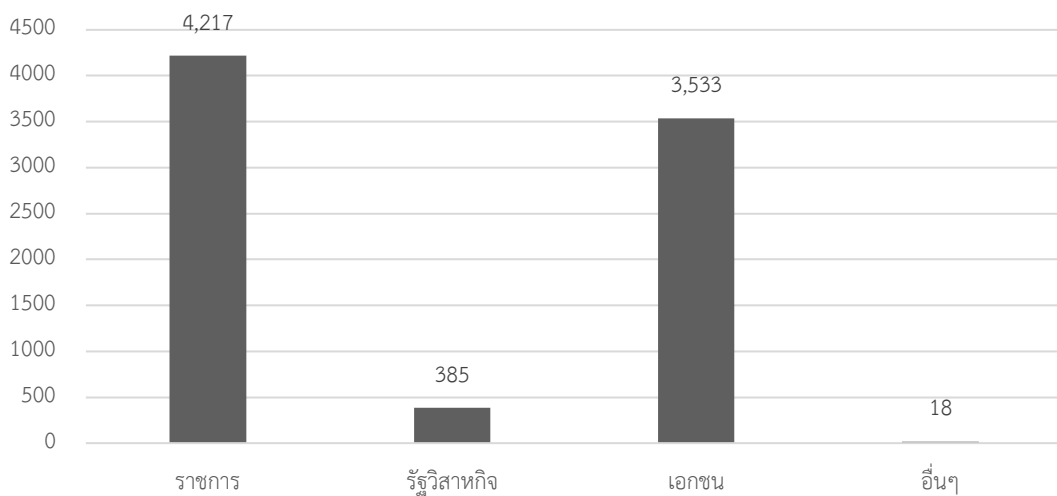
[ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.tisi.go.th/website/accreditation/labgroup> [26 กุมภาพันธ์ 2563].

<sup>134</sup> สถาบันมาตรวิทยาแห่งชาติ, มาตรวิทยาเบื้องต้น (กรุงเทพมหานคร: สถาบันมาตรวิทยาแห่งชาติ, 2551), หน้า 14.

ข้อมูลจากกรมวิทยาศาสตร์บริการ กระทรวงวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี พบว่ามีห้องปฏิบัติการ 8,153 ห้องปฏิบัติการ (ข้อมูล ณ วันที่ 26 กุมภาพันธ์ 2563) แบ่งเป็น

- ห้องปฏิบัติการสังกัดหน่วยงานราช 4,217 ห้องปฏิบัติการ
- ห้องปฏิบัติการสังกัดหน่วยงานรัฐวิสาหกิจ 385 ห้องปฏิบัติการ
- ห้องปฏิบัติการสังกัดเอกชน 3,533 ห้องปฏิบัติการ และ
- ห้องปฏิบัติการสังกัดหน่วยงานอื่นๆอีก 18 ห้องปฏิบัติการ<sup>135</sup>

รูปที่ 5 จำนวนห้องปฏิบัติการในประเทศไทย



ที่มา: สำนักบริหารและรับรองห้องปฏิบัติการ กรมวิทยาศาสตร์, รายงานสรุปจำนวนห้องปฏิบัติการ,

ทั้งนี้ห้องปฏิบัติการที่สามารถรับรองผลการตรวจและผู้ให้บริการนำผลการตรวจไปใช้ต่อได้นั้น จะต้องได้รับมาตรฐาน ISO/IEC 17025 ซึ่งเป็นมาตรฐานขั้นพื้นฐานของห้องปฏิบัติการ อันเป็นการรับรองกระบวนการทำงานของห้องปฏิบัติการ ทั้งนี้นอกจากมาตรฐาน ISO/IEC 17025 แล้ว ยังมีมาตรฐานอื่นๆที่เกี่ยวข้องอีกหลายมาตรฐาน ซึ่งมีทั้งมาตรฐานจากหน่วยงานภาครัฐ ภาคเอกชน และต่างประเทศ ทำให้ห้องปฏิบัติการต่างๆมีจุดเด่นต่างกันออกไปตามมาตรฐานพิเศษที่ได้รับ อย่างไรก็ตามห้องปฏิบัติการในไทยจำนวนมากก็ไม่ได้ขอรับการรับรอง ISO/IEC 17025 โดยปัจจุบันมีห้องปฏิบัติการที่ได้รับการรับรองมาตรฐาน ISO/IEC 17025 อยู่เพียง 686 ห้องปฏิบัติการ<sup>136</sup> ห้องปฏิบัติที่ไม่ได้รับการรับรองมาตรฐาน ISO/IEC 17025 สามารถให้บริการ

<sup>135</sup> สำนักบริหารและรับรองห้องปฏิบัติการ กรมวิทยาศาสตร์, "รายงานสรุปจำนวนห้องปฏิบัติการ," [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: [http://labthai.dss.go.th/dss/report/index\\_report2.php](http://labthai.dss.go.th/dss/report/index_report2.php) [26 กุมภาพันธ์ 2563].

<sup>136</sup> สำนักบริหารและรับรองห้องปฏิบัติการ กรมวิทยาศาสตร์, "รายงานสรุปจำนวนห้องปฏิบัติการ สรุปตามระบบคุณภาพ," [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: [http://labthai.dss.go.th/dss/report/index\\_report1.php](http://labthai.dss.go.th/dss/report/index_report1.php) [26 กุมภาพันธ์ 2563].

ทดสอบและสอบเทียบได้ อย่างไรก็ตามผลการตรวจนั้นไม่สามารถนำไปใช้ดำเนินการต่อได้ เช่น ไม่สามารถนำไปยื่นประกอบเอกสารกับภาครัฐในกรณีที่มีกฎหมายระบุให้ต้องมีผลการตรวจรับรอง หรือยื่นเอกสารประกอบการส่งออกเป็นต้น โดยมากมักจะเป็นกลุ่มที่เป็นห้องปฏิบัติการขนาดเล็ก หรือเป็นการให้บริการภายในของบริษัทเพื่อติดตามผลและควบคุมคุณภาพของสินค้าโดยไม่ได้มีการนำผลการทดสอบไปใช้ภายนอก นอกจากนี้ต่างชาติที่เข้ามาให้บริการในไทยบางกิจการก็เริ่มต้นเข้ามาในรูปแบบนี้เช่นกัน

โดยลูกค้าของผู้ให้บริการสอบเทียบมีทั้งผู้ประกอบการไทยเองและผู้ประกอบการต่างชาติที่มาตั้งฐานการผลิตในไทย โดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้ประกอบการในภาคอุตสาหกรรมการผลิตยานยนต์ รวมไปถึงลูกค้าในกลุ่มประเทศ CLVM ทั้งจากผู้ประกอบการท้องถิ่นและผู้ประกอบการไทยหรือต่างชาติที่เข้าไปลงทุนส่งเครื่องมือกลับมาสอบเทียบในประเทศไทย ทั้งนี้ตลาดของการสอบเทียบนั้นค่อนข้างจะจำกัดอยู่ในประเทศหรือภูมิภาคหนึ่งๆมากกว่า การเป็นบริษัทข้ามชาติที่ให้บริการครบครันทุกสาขาทั่วโลก เนื่องจากมาตรฐานแต่ละประเทศจะขึ้นตรงกับสถาบันมาตรฐานของประเทศนั้นๆ และผู้ให้บริการแต่ละรายจะมีจุดเด่นเฉพาะของตนเองในสาขาและเครื่องมือแตกต่างกันไป มักไม่ได้ให้บริการสอบเทียบที่ซ้ำซ้อนกันมากนัก

### 3.1.2 การสนับสนุนและการกำกับดูแลของภาครัฐ

รัฐบาลมีนโยบายสนับสนุนการลงทุนระบบการวัดและการทดสอบเครื่องมือวัด เนื่องจากเห็นว่าเป็นการให้บริการโครงสร้างพื้นฐานสำหรับอุตสาหกรรมต่างๆ โดยมีหน่วยงานที่เป็นหลักในการสนับสนุน คือสถาบันมาตรฐานแห่งชาติ ดำเนินนโยบายสนับสนุน ภายใต้แผนแม่บทพัฒนาระบบมาตรฐานแห่งชาติ โดยมีจุดมุ่งหมายดังต่อไปนี้

- เพื่อพัฒนาระบบการสอบเครื่องมือวัดที่จำเป็นต่อโครงสร้างพื้นฐานของประเทศ และภาคอุตสาหกรรมหลัก 6 สาขา เพื่อลดการส่งเครื่องมือวัดและสินค้าไปวิเคราะห์ทดสอบและสอบเทียบยังต่างประเทศ ได้แก่<sup>137</sup>

- อุตสาหกรรมเครื่องใช้ไฟฟ้าอิเล็กทรอนิกส์และอุปกรณ์โทรคมนาคม
- อุตสาหกรรมปิโตรเคมีและเคมีภัณฑ์ที่เป็นมิตรกับสิ่งแวดล้อม
- อุตสาหกรรมเกษตรแปรรูป
- อุตสาหกรรมยานยนต์และชิ้นส่วน

<sup>137</sup> สถาบันมาตรฐานแห่งชาติ, แผนแม่บทพัฒนาระบบมาตรฐานแห่งชาติ ฉบับที่ 3 (พ.ศ. 2560-2564) (ปฐมธานี: สถาบันมาตรฐานแห่งชาติ, ม.ป.ป.), หน้า 41-42.

- อุตสาหกรรมระบบราง และ
- อุตสาหกรรมอากาศยาน
- เพื่อต่อยอดพัฒนาเครื่องมือวัดทดแทนการนำเข้าจากต่างประเทศ และสามารถขยายผลไปสู่การจำหน่ายเครื่องมือในภูมิภาคอาเซียน<sup>138</sup>
- เพื่อพัฒนาระบบมาตรวิทยาให้มีความสามารถและความยืดหยุ่นเพียงพอที่จะรองรับการพัฒนาวิทยาศาสตร์ เทคโนโลยี และนวัตกรรม เน้นไปที่การพัฒนาความสามารถทางมาตรวิทยาที่ตอบโจทย์ความต้องการและความจำเป็นของประเทศ ตามนโยบายขับเคลื่อนเศรษฐกิจตามแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 12 และแผนอื่นๆ การถ่ายทอดและส่งเสริมเทคโนโลยีและนวัตกรรมด้านมาตรวิทยาเพื่อเพิ่มผลิตภาพ เพื่อยกระดับภาคการผลิตสินค้าและบริการของไทยให้มีคุณภาพสูงขึ้น<sup>139</sup>
- มุ่งเน้นการทำงานร่วมกับผู้ประกอบการขนาดกลางและขนาดย่อมเพื่อยกระดับความสามารถทางเทคโนโลยีและนวัตกรรม โดยพัฒนาระบบการวัดตลอดจนการถ่ายทอดความรู้และพัฒนาศักยภาพของบุคลากร<sup>140</sup>

นอกจากนี้สำนักงานส่งเสริมเศรษฐกิจดิจิทัลยังมีนโยบายสนับสนุนเงินทุนให้แก่ผู้ประกอบการ โดยมีเป้าหมายเพื่อสร้างให้เกิดระบบนิเวศดิจิทัลของประเทศ โดยการพัฒนาโครงสร้างพื้นฐานเกี่ยวกับการพัฒนาอุตสาหกรรมและนวัตกรรมดิจิทัล การวิเคราะห์ การทดสอบ การสอบเทียบเครื่องมือ การทดลอง และพื้นที่เพื่อการพัฒนาอุตสาหกรรมดิจิทัล ห้องปฏิบัติการ พื้นที่เพื่อการสร้างเครือข่ายธุรกิจอุตสาหกรรมดิจิทัล ระบบคอมพิวเตอร์แบบหมู่เมฆ (cloud computing) ฐานข้อมูล ระบบเครือข่าย ไม่ว่าจะจับต้องได้หรือจับต้องไม่ได้ ตั้งแต่ระยะของการออกแบบ การปรับปรุงอาคารหรือการก่อสร้าง หรือสมทบสำหรับอาคารที่อยู่ระหว่างการออกแบบหรือก่อสร้าง<sup>141</sup> ซึ่งให้การสนับสนุนใน 2 มาตรการคือ

1) มาตรการส่งเสริมและสนับสนุนด้านโครงสร้างพื้นฐานดิจิทัลของภาคเอกชน (depa Digital Infrastructure Fund for Private Investment) สนับสนุนสูงสุด 50 ล้านบาท (คิดเป็นสัดส่วนสูงสุดร้อยละ 50 ของมูลค่าโครงการ)

<sup>138</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 46.

<sup>139</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 5-7.

<sup>140</sup> เรื่องเดียวกัน.

<sup>141</sup> สำนักงานส่งเสริมเศรษฐกิจดิจิทัล, "สำนักงานส่งเสริมเศรษฐกิจดิจิทัลขับเคลื่อนเศรษฐกิจดิจิทัล ปูพรมทั้งภาครัฐเอกชน ชู Depa – Fund เพื่อส่งเสริมพร้อมสนับสนุนทุกรูปแบบของอุตสาหกรรมดิจิทัล," [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.depa.or.th/th/article-view/depa-fund>

2) มาตรการส่งเสริมและสนับสนุนด้านโครงสร้างพื้นฐานของรัฐ (depa Digital Infrastructure Fund for Government & Public Investment) สนับสนุนสูงสุด 250 ล้านบาท ซึ่งแบ่งเป็นการสนับสนุนสำหรับศึกษาความเป็นไปได้ ไม่เกิน 20 ล้านบาท สนับสนุนค่าบริหารโครงการ ไม่เกิน 30 ล้านบาท และสนับสนุนสูงสุดไม่เกิน 200 ล้านบาท สำหรับการลงทุนในโครงสร้างพื้นฐานนั้นๆ

นอกจากหน่วยงานที่มีหน้าที่ส่งเสริมการประกอบกิจการห้องปฏิบัติการทดสอบและสอบเทียบแล้ว รัฐได้มีการกำหนดแผนต่างๆ ขึ้นเพื่อส่งเสริมและพัฒนาความสามารถของผู้ประกอบการ คือ

1) ประกาศเรื่อง ยุทธศาสตร์ชาติ (พ.ศ.2561-2580) ใน ข้อ 4.5.5 กำหนดให้มีการพัฒนาระบบคุณภาพของชาติทั้งระบบมาตรฐานผลิตภัณฑ์ ระบบมาตรวิทยา ระบบทดสอบ และระบบรับรองคุณภาพให้มีประสิทธิภาพ โดยให้ภาคเอกชนเข้ามามีบทบาทมากขึ้น

2) แผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 12 พ.ศ.2560 - 2564 ยุทธศาสตร์ที่ 8 การพัฒนาวิทยาศาสตร์เทคโนโลยีวิจัยและนวัตกรรม ในข้อ 3.3 กำหนดให้มีการพัฒนาสถานะแวดล้อมของการพัฒนาวิทยาศาสตร์ เทคโนโลยี วิจัยและนวัตกรรม ส่งเสริมการพัฒนา ระบบคุณภาพและมาตรฐาน และระบบมาตรวิทยาแห่งชาติ เร่งยกระดับและส่งเสริมการจัดตั้งศูนย์วิเคราะห์ทดสอบ/สอบเทียบ/ห้องปฏิบัติการของเอกชนให้ได้มาตรฐานสากล ผ่านการสนับสนุนทางการเงินและการจูงใจในรูปแบบที่เหมาะสม โดยมีแผนแม่บทการพัฒนาระบบมาตรวิทยาแห่งชาติรองรับ

3) นโยบายและแผนวิทยาศาสตร์เทคโนโลยีและนวัตกรรมแห่งชาติ ฉบับที่ 1 (พ.ศ.2555-2564) ด้าน การพัฒนาโครงสร้างพื้นฐานด้านวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี ข้อ 2.2.3 กำหนดให้สนับสนุนการพัฒนาศูนย์ทดสอบ ศูนย์วิเคราะห์คุณภาพ และระบบมาตรวิทยา ให้มีปริมาณ และคุณภาพเพียงพอต่อความต้องการของภาคอุตสาหกรรม<sup>142</sup> และพัฒนาระบบคุณภาพและมาตรฐาน (MSTQ) โดยพัฒนาเครือข่ายเชื่อมโยงทั้งภาครัฐ สถาบันการศึกษาและภาคการผลิต และเชื่อมโยงกับกลไกการคุ้มครองผู้บริโภคภายในประเทศ เพื่อกำกับดูแลการผลิตและการนำเข้าสินค้าที่มีคุณภาพและปลอดภัยต่อผู้บริโภค<sup>143</sup>

ในด้านการสนับสนุนการลงทุนกิจการห้องปฏิบัติการทดสอบและสอบเทียบเป็นกิจการที่อยู่ในขอบข่ายการได้รับการส่งเสริมการลงทุน เนื่องจากกิจการห้องปฏิบัติการทดสอบและ

<sup>142</sup> สำนักงานคณะกรรมการนโยบายวิทยาศาสตร์ เทคโนโลยีและนวัตกรรมแห่งชาติ, นโยบายและแผนวิทยาศาสตร์ เทคโนโลยีและนวัตกรรมแห่งชาติ ฉบับที่ 1 (พ.ศ. 2555 - 2564) (กรุงเทพมหานคร: สำนักงานคณะกรรมการนโยบายวิทยาศาสตร์ เทคโนโลยีและนวัตกรรมแห่งชาติ, ม.ป.ป.), หน้า 41.

<sup>143</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 104.

สอบเทียบเป็นโครงสร้างพื้นฐานประการหนึ่งและมีความสำคัญในการพัฒนาอุตสาหกรรมและเทคโนโลยีของประเทศ เพื่อพัฒนาเทคโนโลยีเป้าหมาย จำเป็นต้องมีการส่งเสริมกิจการบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์และสอบเทียบมาตรฐาน ทั้งนี้ กิจการบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์และกิจการบริการสอบเทียบมาตรฐาน (7.15) ได้รับการสนับสนุนการลงทุน โดยอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของกองกำกับดูแลที่ 4 ได้รับการส่งเสริมเป็นกลุ่ม A1<sup>144</sup> ซึ่งได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี ดังนี้

- 1) ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นเวลา 8 ปี โดยไม่จำกัดวงเงิน
- 2) ได้รับยกเว้นอากรนำเข้าเครื่องจักร และวัตถุดิบผลิตเพื่อส่งออก
- 3) หากต่างอยู่ในเขตวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีที่ได้รับการส่งเสริมหรือได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน จะได้รับการลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิร้อยละ 50 เป็นระยะเวลา 5 ปี นับแต่วันที่กำหนดระยะเวลาการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสิ้นสุดลง
- 4) หากต่างอยู่ในเขตวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีสามารถหักค่าใช้จ่ายจากการขนส่งไฟฟ้าและประปาได้ 2 เท่าเป็นเวลา 10 ปี ตลอดจนสามารถหักค่าติดตั้งหรือก่อสร้างสิ่งอำนวยความสะดวกได้ร้อยละ 25 ของเงินลงทุน

นอกจากนี้ยังมีบริษัทบางรายขอรับการส่งเสริมการลงทุนในกิจการสนับสนุนการค้าและการลงทุน ซึ่งจะได้รับสิทธิประโยชน์เฉพาะสิทธิประโยชน์ที่ไม่ใช่ภาษีอากรเท่านั้น ซึ่งมีเงื่อนไขในการประกอบกิจการคือ<sup>145</sup>

- 1) จะต้องมียกจ่ายในการดำเนินงาน ปีละไม่น้อยกว่า 10 ล้านบาท
- 2) จะต้องมีแผนดำเนินการและขอขอยุทธกิจตามที่คณะกรรมการให้ความเห็นชอบ ดังนี้
  - การกำกับดูแล และ/หรือการให้บริการบริษัทในเครือและในกลุ่ม รวมถึงการจัดการหรือให้เช่าอาคารสำนักงาน หรืออาคารโรงงานด้วย
  - การให้คำปรึกษาและแนะนำในการประกอบธุรกิจ ยกเว้นธุรกิจด้านซื้อขายหลักทรัพย์และด้านแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศสำหรับธุรกิจด้านบัญชี ด้านกฎหมาย ด้านโฆษณา ด้านสถาปัตยกรรม และด้านวิศวกรรม ต้องได้รับใบอนุญาตให้ประกอบธุรกิจจากกรมพัฒนาธุรกิจหรือส่วนราชการที่เกี่ยวข้อง ก่อนยื่นคำขอรับการส่งเสริม
  - การให้บริการข้อมูลข่าวสารด้านการจัดซื้อจัดหาสินค้า

<sup>144</sup> สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, คู่มือการขอรับการส่งเสริมการลงทุน 2562, หน้า 82.

<sup>145</sup> ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ที่ 2/2557 เรื่อง นโยบายและหลักเกณฑ์ส่งเสริมการลงทุน

- การให้บริการทางวิศวกรรม และเทคนิคที่ไม่รวมถึงการให้บริการทางสถาปัตยกรรมและวิศวกรรมโยธา
- กิจกรรมทางธุรกิจเกี่ยวกับเครื่องจักร เครื่องกล เครื่องมือ และอุปกรณ์ ได้แก่ การนำเข้าเพื่อค้าส่ง การให้บริการฝึกอบรม การติดตั้งบำรุงรักษาซ่อมแซม และการปรับ (Calibration)
- การทดสอบและออกใบรับรองมาตรฐานสินค้า มาตรฐานการผลิต และมาตรฐานการบริการซึ่งมิได้ขอรับการส่งเสริมตามประเภท 7.21 แห่งบัญชีประเภทกิจการท้ายประกาศ ที่ 10/2552
- การค้าส่งสินค้าที่ผลิตในประเทศไทย
- การให้บริการรับจ้างบริหารระบบธุรกิจระหว่างประเทศ โดยให้บริการผ่านเครือข่ายโทรคมนาคมในด้านต่างๆ

3) ไม่สามารถขอรับสิทธิและประโยชน์เพิ่มเติมตามคุณค่าของโครงการ

### ในด้านการกำกับดูแลมีกรอบการกำกับดูแลดังต่อไปนี้

1) สำนักงานคณะกรรมการแห่งชาติว่าด้วยการรับรองระบบงาน (คณะกรรมการมาตรฐานแห่งชาติ) สังกัดสำนักงานมาตรฐานผลิตภัณฑ์อุตสาหกรรม<sup>146</sup> ทำหน้าที่ตรวจสอบและรับรองระบบงานของหน่วยงานต่างๆ ทั้งห้องปฏิบัติการทดสอบ ห้องปฏิบัติการสอบเทียบ รวมไปถึงรับรองระบบงานของหน่วยตรวจและหน่วยรับรอง<sup>147</sup> ตลอดจนกำหนดนโยบายและยุทธศาสตร์การส่งเสริม พัฒนาและดำเนินการด้านการมาตรฐานของประเทศ โดยกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการโฆษณาของผู้ประกอบการตรวจสอบและรับรองและผู้ประกอบกิจการ

2) สำนักงานมาตรฐานสินค้าเกษตรและอาหารแห่งชาติ (มกอช) มีหน้าที่ให้การรับรองระบบงานแก่หน่วยรับรอง (Certification Body : CB) และหน่วยตรวจ (Inspection Body :IB) ในสาขาต่างๆ เช่น การรับรองผลิตภัณฑ์ (Product Certification) การรับรองการบริหารงานคุณภาพ (Quality Management System Certification) เพื่อให้หน่วยรับรอง (CB) และหน่วยตรวจ (IB) ไปตรวจสอบและรับรองมาตรฐานให้แก่ ฟาร์ม โรงงาน ผู้ประกอบการ ในขอบข่ายต่างๆ<sup>148</sup>

<sup>146</sup> สำนักงานมาตรฐานผลิตภัณฑ์อุตสาหกรรม, "ประวัติ สมอ.," [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.tisi.go.th/website/about/history> [26 กุมภาพันธ์ 2563]

<sup>147</sup> สถาบันมาตรวิทยาแห่งชาติ, แผนแม่บทพัฒนาระบบมาตรฐานมาตรวิทยาแห่งชาติ ฉบับที่ 3 (พ.ศ. 2560-2564), หน้า. 12.

<sup>148</sup> สำนักงานมาตรฐานสินค้าเกษตรและอาหารแห่งชาติ, "กองรับรองมาตรฐาน (Division of Standard Accreditation)," [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.acfs.go.th/#/page/81> [26 กุมภาพันธ์ 2563]

3) สำนักบริหารรับรองห้องปฏิบัติการ กรมวิทยาศาสตร์บริการ ดำเนินการเกี่ยวกับการรับรองระบบงานห้องปฏิบัติการทดสอบ ผู้จัดโปรแกรมการทดสอบความชำนาญห้องปฏิบัติการ และผู้ผลิตวัสดุอ้างอิง ให้เป็นไปตามมาตรฐานสากลและองค์การระหว่างประเทศ รวมทั้งประสานงานกับหน่วยงานต่างประเทศและองค์การระหว่างประเทศ เพื่อให้เกิดการยอมรับซึ่งกันและกัน<sup>149</sup> ให้บริการการรับรองความสามารถห้องปฏิบัติการทดสอบตามมาตรฐาน ISO/IEC 17025 ในขอบข่ายการทดสอบด้านฟิสิกส์ เคมี และวิทยาศาสตร์ชีวภาพ แก่ห้องปฏิบัติการทั้งภาครัฐและเอกชน ตลอดจนจัดทำเอกสาร กรบวนการรับรองความสามารถห้องปฏิบัติการ (LA-I-02) เอกสารข้อปฏิบัติทั่วไปสำหรับห้องปฏิบัติการในการเตรียมการเพื่อกระบวนการประเมินและรับรองความสามารถห้องปฏิบัติการ<sup>150</sup>

4) สำนักมาตรฐานคุณภาพห้องปฏิบัติการ กรมวิทยาศาสตร์การแพทย์ ทำหน้าที่ติดตาม ตรวจสอบระบบคุณภาพ และให้การรับรองห้องปฏิบัติการด้านการแพทย์และสาธารณสุข<sup>151</sup>

### 3.2 รายชื่อผู้ประกอบการซึ่งเป็นเป้าหมายของการศึกษา

ในการศึกษาครั้งนี้อ้างอิงกลุ่มผู้ประกอบการตามการศึกษาเรื่อง โครงการศึกษาธุรกิจบัญชีท้ายพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542 เพื่อกำหนดประเภทธุรกิจที่กฎหมายกำกับให้ทันสมัยและเหมาะสมกับสภาพการณ์การค้าการลงทุนของประเทศ โดยศูนย์บริการวิชาการแห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย เสนอต่อกรมพัฒนาธุรกิจการค้า ได้ศึกษาธุรกิจบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์และการสอบเทียบมาตรฐานโดยได้รวบรวมรายชื่อกลุ่มผู้ประกอบการซึ่งมีห้องปฏิบัติการทดสอบและสอบเทียบที่ได้รับการรับรองตาม มอก. 17025 (ISO/IEC 17025) ที่ไม่ใช่ห้องปฏิบัติการภายในของบริษัทใดบริษัทหนึ่งเท่านั้น โดยมีรายชื่อเป้าหมายของการศึกษา ดังนี้<sup>152</sup>

<sup>149</sup> กรมวิทยาศาสตร์บริการ, "หน้าที่ความรับผิดชอบ : สำนักบริหารและรับรองห้องปฏิบัติการ (บร.)," [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <http://www.dss.go.th/index.php/responsibilities-bla> [19 มีนาคม 2563]

<sup>150</sup> ซี เอ อินเทอร์เน็ตเซ็นแนล อินฟอร์เมชัน, การศึกษาสถานภาพและความสามารถในการแข่งขันของธุรกิจบริการทดสอบสินค้าและสอบเทียบเครื่องมือวัดในประเทศไทย, หน้า. 7.

<sup>151</sup> สำนักมาตรฐานห้องปฏิบัติการ กรมวิทยาศาสตร์การแพทย์, "ภารกิจและหน้าที่ความรับผิดชอบ," [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <http://blqs.dmsc.moph.go.th/page-view/79> [19 มีนาคม 2563]

<sup>152</sup> กรมพัฒนาธุรกิจการค้า และ ศูนย์บริการวิชาการแห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, โครงการศึกษาธุรกิจบัญชีท้ายพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542 เพื่อกำหนดประเภทธุรกิจที่กฎหมายกำกับให้ทันสมัยและเหมาะสมกับสภาพการณ์การค้าการลงทุนของประเทศไทย (กรุงเทพมหานคร: ศูนย์บริการวิชาการแห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2562), หน้า 329-335.



- 1) บจ.เคมี อินโนเวชั่น จำกัด
- 2) บจ.เจน แลบส์ (ประเทศไทย) จำกัด
- 3) บจ.เซอร์เฟซ เพลท (ประเทศไทย) จำกัด
- 4) บจ.เซาท์เทิร์น คาลิเบรชั่น เซอร์วิส จำกัด
- 5) บจ.เดลฟี โซเอ็นติฟิค เซอร์วิส เซส จำกัด
- 6) บจ.เทคโนโลยี อีสตรูเมนต์ จำกัด
- 7) บจ.เทคนิคสิ่งแวดล้อมไทย จำกัด
- 8) บจ.เทสดีง เซอร์วิส เอเชีย จำกัด
- 9) บจ.เทอร์โมโลยี จำกัด
- 10) บจ.เนชั่นแนล เฮลท์แคร์ ซิสเต็มส์ จำกัด
- 11) บจ.เบคไทย กรุงเทพอุปกรณ์เคมีภัณฑ์ จำกัด
- 12) บจ.เมเซอร์โทรนิคส์ จำกัด
- 13) บจ.เมโทรโลยี แล็บ จำกัด
- 14) บจ.เมกกะฟิล จำกัด
- 15) บจ.เมทโรธรม สยาม จำกัด
- 16) บจ.เมอร์เมด ซับซี เซอร์วิส เซส (ไทยแลนด์) จำกัด
- 17) บจ.เลคิเซ่ โลท์ดีง จำกัด
- 18) บจ.เวสท์โคสต์ เอ็นจิเนียริง จำกัด
- 19) บจ.เอ.พี.พีริซัน เซ็นเตอร์ จำกัด
- 20) บจ.เอแอลเอส เทสดีง เซอร์วิส เซส (ประเทศไทย) จำกัด
- 21) บจ.เอแอลเอส แลบอราทอรี กรูป (ประเทศไทย) จำกัด
- 22) บจ.เอ็กซ์เพิท ทีม จำกัด
- 23) บจ.เอ็น.เอ็ม.เทคนิคอล เซ็นเตอร์ จำกัด
- 24) บจ.เอ็นเทค แอสโซซิเอท จำกัด
- 25) บจ.เอ็นเอ แคลเทคโนโลยี จำกัด
- 26) บจ.เอ็นไวรอนเมนท์ แอนด์ แลบอราทอรี จำกัด
- 27) บจ.เอ็นซีเอ แล็บส์ จำกัด
- 28) บจ.เอบีบี จำกัด
- 29) บจ.เอ็มเม็กซ์ แอสโซซิเอชั่น จำกัด
- 30) บจ.เอ็มเอ็มที เอ็นจิเนียริง จำกัด
- 31) บจ.เอส เค เซลส์แอนด์เซอร์วิส จำกัด

- 32) บจ.เอส ซี ไอ อีโค่ เซอร์วิสเชส จำกัด
- 33) บจ.เอส พี ซี แคลลิเบรชั่น เซ็นเตอร์ จำกัด
- 34) บจ.เอส. พี. เจ. โซแอนติฟิค จำกัด
- 35) บจ.เอส.พี.เอส. คอนซัลติ้ง เซอร์วิส จำกัด
- 36) บจ.เอสจีเอส (ประเทศไทย) จำกัด
- 37) บจ.เอสวีเอส เอ็นจีวี เซอร์วิส จำกัด
- 38) บจ.เอสอาร์เอส แคลลิเบรชั่น เซ็นเตอร์ จำกัด
- 39) บจ.แคลลิเบรเทค จำกัด
- 40) บจ.แคลลิเทค จำกัด
- 41) บจ.แคลลิเบรชั่น เมเนจเม้นท์ จำกัด
- 42) บจ.แคลลิเบรชั่น แลบบอราทอรี จำกัด
- 43) บจ.แจแปน อิเล็กทริกอล เทสต์ติ้ง ลาบอราทอรี (ประเทศไทย) จำกัด
- 44) บจ.แซน อี. 68 แล็บ จำกัด
- 45) บจ.แม็กซ์ ดีเวลลอปเม้นท์ อินเทอร์เน็ตเนชั่นแนล จำกัด
- 46) บจ.แอ็ดแวนเทจ เซ็นเตอร์ จำกัด
- 47) บจ.แอนนาไลท์ติคอลลส์ เทคโนโลยี จำกัด
- 48) บจ.แอนนาไลท์ติคอล ลาบอราทอรีส์ เซอร์วิส จำกัด
- 49) บจ.แอล แอนด์ อี แมนูแฟคเจอร์ริง จำกัด
- 50) บจ.โกลบอล เอ็นไวรอนเมนทอล เทคโนโลยี จำกัด
- 51) บจ.โปรเกรส แคลลิเบรชั่น เซ็นเตอร์ จำกัด
- 52) บจ.โปรเกรส แคลลิเบรชั่น จำกัด
- 53) บจ.โปรเฟสชั่นแนล แคริเบรชั่น แอนด์ เซอร์วิสเชส จำกัด
- 54) บจ.โปรเฟสชันนอล เทสต์ติ้ง จำกัด
- 55) บจ.โพลว์แล็บ แอนด์ เซอร์วิส จำกัด
- 56) บจ.โลหะกิจรุ่งเจริญทรัพย์ จำกัด
- 57) บจ.โอกาวา เอเชีย จำกัด
- 58) บจ.ไคเนติกส์ คอร์ปอเรชั่น จำกัด
- 59) บจ.ไซเอ็นซ์ เมจิก โกรว์ จำกัด
- 60) บจ.ไซแอนติฟิค แคลลิเบรชั่น เซอร์วิส จำกัด
- 61) บจ.ไดเมนชั่น แคลลิเบรชั่น เซ็นเตอร์ จำกัด
- 62) บจ.ไดเอ็น อิล็คทริก จำกัด

- 63) บจ.ไทย เมโทรโลยี แคลิเบรชั่น จำกัด
- 64) บจ.ไทย ปาร์คเกอร์โรซิง จำกัด
- 65) บจ.ไทย-เกาหลี คาลิเบรชั่น เซ็นเตอร์ จำกัด
- 66) บจ.ไทยแมกซ์เวลอิเล็กทริค จำกัด
- 67) บจ.ไทยคาลิเบรชั่นเซอร์วิส จำกัด
- 68) บจ.ไทยปิทูเมน จำกัด
- 69) บจ.ไทยฮาท แคลิเบรชั่น จำกัด
- 70) บจ.ไทร์เนอร์ยี อินสทรูเมนต์ จำกัด
- 71) บจ.ไปโอ แลบ เซ็นเตอร์ จำกัด
- 72) บจ.ไปโอเซน จำกัด
- 73) บจ.ไมโคร พรีซิชั่น คาลิเบรชั่น แลบบอราทอรี (ประเทศไทย) จำกัด
- 74) บจ.ไลท์เฮาส์ เวิลด์ไวด์ โซลูชั่นส์ จำกัด
- 75) บจ.ไอ เอส อินดัสทรี (ไทยแลนด์) จำกัด
- 76) บจ.ไอ โนว์ แคล จำกัด
- 77) บจ.ไอ อาร์ ซี (เอเชีย) รีเสิร์ช จำกัด
- 78) บจ.ไอ.เอ.เคมีคอลส์ จำกัด
- 79) บจ.ไอเอสซีเอ็ม เทคโนโลยี (ประเทศไทย) จำกัด
- 80) บจ.ไอโซแคล เทคโนโลยี จำกัด
- 81) บจ.ไออาร์ซี เทคโนโลยีส์ จำกัด
- 82) บจ.คริสตัล คาลิเบรชั่น เซลส์แอนด์เซอร์วิส จำกัด
- 83) บจ.ควอลิตี้ คาลิเบรชั่น จำกัด
- 84) บจ.ควอลิตี้ รีบอร์น จำกัด
- 85) บจ.คิว.อาร์.เซอร์วิส แอนด์ แคลิเบรชั่น จำกัด
- 86) บจ.คิวแพค จำกัด
- 87) บจ.คิวอาร์ เทสติ้ง แอนด์ เทคนิเคิล เซ็นเตอร์ จำกัด
- 88) บจ.คิฟ มูฟวิง พอร์เวิร์ด จำกัด
- 89) บจ.จี.ไอ.อินดัสทรี จำกัด
- 90) บจ.ซีวิตและสิ่งแวดล้อม จำกัด
- 91) บจ.ซัคเซส เกทเวย์ จำกัด
- 92) บจ.ชายน้ เทคโนโลยี จำกัด
- 93) บจ.ซาร์โทเรียส (ประเทศไทย) จำกัด

- 94) บจ.ซี. ซี. เอส. แอดวานซ์ เทค จำกัด
- 95) บจ.ดอกเตอร์ คาลิเบรชั่น จำกัด
- 96) บจ.ดับเบิลยูเค อีเล็คทริก จำกัด
- 97) บจ.ดิจิตอล คาลิเบรชั่น จำกัด
- 98) บจ.ดีเคเอสเอช (ประเทศไทย) จำกัด
- 99) บจ.ที.ที. เยนเนอรัล ซัพพลายส์ จำกัด
- 100) บจ.ทีเอ็นพี เทส คอร์ปอเรชั่น จำกัด
- 101) บจ.ทียูวี ไรน์แลนด์ (ประเทศไทย) จำกัด
- 102) บจ.ทูป ซูด (ประเทศไทย) จำกัด
- 103) บจ.บางกอกไฮแล็บ จำกัด
- 104) บจ.บางกอกสตีลไวร์ จำกัด
- 105) บจ.บางกอกอินดัสเทรียลแก๊ส จำกัด
- 106) บจ.บ้านแพนรีเสิร์ช แลบบอราทอรี จำกัด
- 107) บจ.บิทไวส์ (ประเทศไทย) จำกัด
- 108) บจ.บีพีคาลิเบรชั่น จำกัด
- 109) บจ.บุรพา เมโทรโลยี ซิสเต็ม จำกัด
- 110) บจ.พร้อมท์ เอ็นดีที แอนด์ อินสเป็คชั่นส์ จำกัด
- 111) บจ.พร้อมท์ โซลูชั่น จำกัด
- 112) บจ.พรีเมียร์ แคลิเบรท อินสทรูเมนต์ จำกัด
- 113) บจ.พรีเมียร์ซิสเต็มเอ็นจิเนียริง จำกัด
- 114) บจ.พีซีซันสแตนดาร์ดส ลาบอราทอรี จำกัด
- 115) บจ.พลาสติก แล็บ จำกัด
- 116) บจ.พลิค คอร์ปอเรชั่น จำกัด
- 117) บจ.พาราไซแอนติฟิก จำกัด
- 118) บจ.พี.เอส.คาลิเบรชั่น จำกัด
- 119) บจ.พี.ซี.เอส. คาลิเบรชั่น แล็บ จำกัด
- 120) บจ.พี.พี.เจ.เอ็นจิเนียริง จำกัด
- 121) บจ.พีทีเอส คาลิเบรชั่น แอนด์ วาลิเดชั่น จำกัด
- 122) บจ.พีวีเอ็น เอ็นจิเนียริง จำกัด
- 123) บจ.พุนทรัพย์แคน จำกัด
- 124) บจ.ฟอร์ธ แคลิเบรชั่น แอนด์ เซอร์วิส จำกัด

- 125) บจ.มาร์สค์ แมชชีน (ประเทศไทย) จำกัด
- 126) บจ.มาสเตอร์ คาลิเบรชั่น จำกัด
- 127) บจ.มิเนอร์ล แอสเส แอนด์ เซอร์วิส จำกัด
- 128) บจ.มิตุโตโย (ประเทศไทย) จำกัด
- 129) บจ.มิราเคิล อินเตอร์เนชั่นแนล เทคโนโลยี จำกัด
- 130) บจ.อีเอส ยัวซ่า เอเชีย เทคโนโลยี เซ็นเตอร์ จำกัด
- 131) บจ.ยูโรฟินส์ แอ็กโกราโซเอนซ์ เซอร์วิส (ประเทศไทย) จำกัด
- 132) บจ.ยูโรฟินส์ โปรดักส์ เซอร์วิส (ประเทศไทย) จำกัด
- 133) บจ.ยูไนเต็ด แอนนาลิสต์ แอนด์ เอ็นจิเนียริง คอนซัลแตนท์ จำกัด
- 134) บจ.ยูที ควอลิตี้ (ประเทศไทย) จำกัด
- 135) บจ.ยูนิไทย กรุป จำกัด
- 136) บจ.ยูนิตี้ เซอร์วิส เอเชีย จำกัด
- 137) บจ.รีคเกอร์เทค (ไทยแลนด์) จำกัด
- 138) บจ.ลี กิจเจริญแสง จำกัด
- 139) บจ.วิทยุการบินแห่งประเทศไทย จำกัด
- 140) บจ.วี.ซี. เทคโนโลยี จำกัด
- 141) บจ.วีแคร์ เอ็นไวรอนเมนท์ เซอร์วิส จำกัด
- 142) บจ.ศุนย์วิจัยโลหะวิทยา แอลพีเอ็น (ประเทศไทย) จำกัด
- 143) บจ.ศุนย์สอบเทียบเครื่องมือไฮเทค จำกัด
- 144) บจ.ศุนย์ห้องปฏิบัติการและวิจัยทางการแพทย์และการเกษตรแห่งเอเชีย จำกัด
- 145) บจ.สคิป คาลิเบรชั่น เอ็นจิเนียริง จำกัด
- 146) บจ.สยาม เจเนอรัล อินสตรูเมนต์ จำกัด
- 147) บจ.สยาม พีวีเอส เคมิคอลส์ จำกัด
- 148) บจ.สยามเครื่องช่างและวิศวกรรม จำกัด
- 149) บจ.สยามวิจัยและนวัตกรรม จำกัด
- 150) บจ.สยามอินเตอร์คอร์ป (ประเทศไทย) จำกัด
- 151) บจ.สายไฟฟ้าบางกอกเคเบิ้ล จำกัด
- 152) บจ.สิทธิพรแอสโซซิเอต จำกัด
- 153) บจ.สุมิพล คอร์ปอเรชั่น จำกัด
- 154) บจ.ทริกุล ซายเอนซ์ จำกัด
- 155) บจ.อโตเมชั่นเซอร์วิส จำกัด

- 156) บจ.อินเตอร์ เทมป์ เซอร์วิส แอนด์ ซัพพลาย จำกัด
- 157) บจ.อินเตอร์เทค เทสติ้ง เซอร์วิสเชส (ประเทศไทย) จำกัด
- 158) บจ.อินเตอร์เนชั่นแนล เทสติ้ง เซอร์วิส จำกัด
- 159) บจ.อินโทร ทีเอสซี จำกัด
- 160) บจ.อินซ์เทค เมโทรโลจิคอล เซ็นเตอร์ จำกัด
- 161) บจ.อีพีจี อินโนเวชัน เซ็นเตอร์ จำกัด
- 162) บจ.อีสเทิร์น ไทย คอนซัลติง 1992 จำกัด
- 163) บจ.อุตสาหกรรมการบิน จำกัด
- 164) บจ.ฮอลลิวูด อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด
- 165) บจ.ฮอสพิทอล เอสเสทส์ แมเนจเม้นท์ เซอร์วิสส์ จำกัด
- 166) บมจ.เบตเตอร์ เวิลด์ กรีน จำกัด (มหาชน)
- 167) บมจ.เหล็กแผ่นรีดเย็นไทย จำกัด (มหาชน)
- 168) บมจ.เอ็ม.ซี.เอส.สตีล จำกัด (มหาชน)
- 169) บมจ.แปซิฟิกไฟฟ์ จำกัด (มหาชน)
- 170) บมจ.แอล พี เอ็น เพลทมิล จำกัด (มหาชน)
- 171) บมจ.ไออาร์พีซี จำกัด (มหาชน)
- 172) บมจ.กุลธรเคอร์บี้ จำกัด (มหาชน)
- 173) บมจ.คิวทีซี เอนเนอร์ยี จำกัด (มหาชน)
- 174) บมจ.ฉิรไทย จำกัด (มหาชน)
- 175) บมจ.ทีบโก้แอสฟัลท์ จำกัด (มหาชน)
- 176) บมจ.ทีโอที จำกัด (มหาชน)
- 177) บมจ.ปตท. จำกัด (มหาชน)
- 178) บมจ.พีทีที โกลบอล เคมิคอล จำกัด (มหาชน)

### 3.3 การวิเคราะห์การเลือกรูปแบบการประกอบธุรกิจและการให้ความสำคัญกับการขอรับการส่งเสริมการลงทุน

ในส่วนนี้จะได้พิจารณาการถือหุ้นของบริษัทเป้าหมาย เพื่อพิจารณาสถานะทางกฎหมายตามพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542 และพิจารณาการถือหุ้นลงไปตลอดสาย เพื่อพิจารณาว่าผู้มีอำนาจควบคุมที่แท้จริงนั้นเป็นคนไทยหรือคนต่างด้าว โดยพิจารณาทั้งจากสัดส่วนการถือหุ้น ประกอบกับสัดส่วนกรรมการบริษัท ทั้งนี้ในการพิจารณาสถานะของบริษัทเป้าหมาย

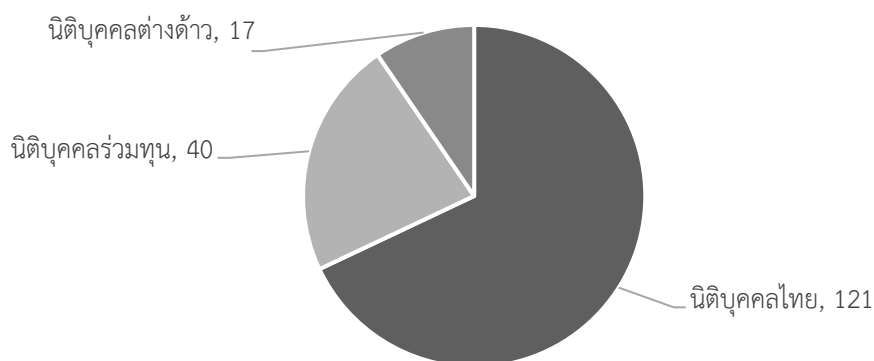
ประกอบกับการขอรับการส่งเสริมการลงทุนนั้นจะพิจารณาสถานะจากอำนาจควบคุมที่แท้จริง โดยจะแบ่งบริษัทเป้าหมายออกเป็น 5 ประเภท เพื่อศึกษาว่าคนต่างด้าวให้ความสำคัญกับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรหรือไม่ ได้แก่

- 1) นิติบุคคลไทย คือ นิติบุคคลที่คนสัญชาติไทยถือหุ้นทั้งหมด
- 2) นิติบุคคลไทยที่มีคนต่างด้าวร่วมทุนอย่างไม่มีนัยสำคัญ คือ ไม่มีคนต่างด้าวถือหุ้นรวมกันตั้งแต่ร้อยละ 10 ขึ้นไป
- 3) นิติบุคคลไทยร่วมทุน คือ มีคนต่างด้าวถือหุ้นตั้งแต่ร้อยละ 10 ขึ้นไป
- 4) นิติบุคคลไทยซึ่งเป็นคนต่างด้าวจัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทย คือ บริษัทซึ่งมีสถานะตามกฎหมายเป็นนิติบุคคลไทย แต่มีคนต่างด้าวเป็นผู้มีอำนาจควบคุมที่แท้จริง
- 5) นิติบุคคลต่างด้าว คือ บริษัทที่มีคนต่างด้าวถือหุ้นตั้งแต่ร้อยละ 51 ขึ้นไป

### 3.3.1 สัดส่วนผู้ประกอบการไทยกับต่างด้าวพิจารณาสถานะตามกฎหมาย

เมื่อพิจารณาจากสัดส่วนการถือหุ้นระหว่างผู้ถือหุ้นสัญชาติไทย กับผู้ถือหุ้นต่างด้าวตามกฎหมาย โดยพิจารณาการถือหุ้นเพียงชั้นเดียว ทั้งนี้จากผู้ประกอบการ 178 ราย แบ่งได้เป็นนิติบุคคลไทย 121 ราย นิติบุคคลไทยร่วมทุน 40 ราย และนิติบุคคลต่างด้าว 17 ราย

รูปที่ 6 ผู้ประกอบการในตลาด แยกตามสถานะทางกฎหมาย



สำหรับผู้ประกอบการต่างด้าว 17 รายนั้น เข้ามาประกอบกิจการตามพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542 โดยแบ่งได้เป็น

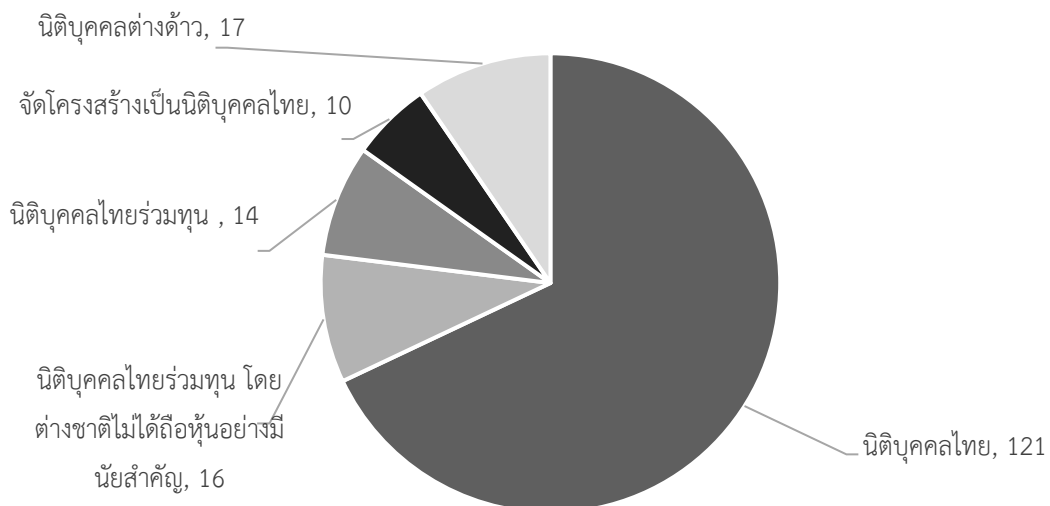
- ขอนหนังสือรับรองตามมาตรา 11 จากสนธิสัญญาระหว่างประเทศ 1 ราย
- ขอนหนังสือรับรองตามมาตรา 12 จากการขอรับส่งเสริมการลงทุน 10 ราย

- ขอบอนุญาตตามมาตรา 17 จำนวน 5 ราย และ
- ขออนุญาตรับรองตามมาตรา 12 พร้อมทั้งขออนุญาตตามมาตรา 17 ด้วย จำนวน 1 ราย

### 3.3.2 ทิศทางการเข้ามาประกอบธุรกิจของต่างด้าวตามความเป็นจริง

เมื่อพิจารณาสถานะของบริษัทเป้าหมายทั้ง 178 ราย โดยพิจารณาตามอำนาจควบคุมที่แท้จริง โดยได้แบ่งบริษัททั้งหมดออกเป็น 5 ประเภทดังที่ได้อธิบายไว้ในตอนต้น โดยพิจารณาการถือหุ้นไปจนตลอดสายจนกว่าจะพบผู้ถือหุ้นที่เป็นบุคคลธรรมดา ซึ่งจะชี้ให้เห็นถึงแหล่งเงินทุนที่แท้จริง ทั้งนี้โดยพิจารณาว่าเป็นการใช้การถือหุ้นทางอ้อมผ่านบริษัทโฮลดิ้ง หรือมีการใช้การถือหุ้นไขว้กันระหว่างบริษัทในเครือหรือไม่ และหากการถือหุ้นนั้นแสดงออกได้ไม่ชัดเจนจะพิจารณาประกอบกับสัดส่วนของกรรมการบริษัทหากมีกรรมการเป็นคนต่างด้าวมากกว่า หรือกรรมการคนต่างด้าวมียอำนาจเด็ดขาด หรือมีอำนาจมากกว่า ก็จะพิจารณาว่าบริษัทนั้นแม้มีสถานะทางกฎหมายเป็นนิติบุคคลไทย แต่มีคนต่างด้าวเป็นผู้มีอำนาจควบคุมจัดเป็นนิติบุคคลต่างด้าวจัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทย ทั้งนี้ เมื่อพิจารณาตามหลักเกณฑ์ข้างต้นแล้ว พบว่า จากบริษัทเป้าหมายการศึกษา 178 ราย แบ่งได้เป็น 5 กลุ่ม ดังนี้

รูปที่ 7 ผู้ประกอบการแบ่งตามช่องทางการเข้ามาประกอบกิจการ





หากพิจารณาเฉพาะบริษัทที่มีต่างด้าวร่วมลงทุนอย่างมีนัยสำคัญ บริษัทต่างด้าวที่จัด  
 รูปเป็นนิติบุคคลไทย และบริษัทต่างด้าว ซึ่งเป็นกลุ่มที่นับว่ามีการลงทุนโดยตรงจากต่างชาติ พบว่ามี  
 จำนวนทั้งสิ้นรวมทั้งสิ้น 41 ราย โดยพบว่า ทั้ง 41 ราย มีรูปแบบการเข้ามาลงทุนคือ เข้ามาลงทุนโดย  
 การร่วมทุนกับคนไทย ทั้งสิ้น 14 ราย โดยขอรับการส่งเสริมการลงทุน 3 ราย เข้ามาโดยการจัด  
 โครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทย 10 ราย โดยขอรับการส่งเสริมการลงทุนเพียง 1 ราย เข้ามาโดยขอ  
 หนังสือรับรองตามมาตรา 11 ด้วยการอาศัยสนธิสัญญา 1 ราย โดยไม่ได้ขอรับการส่งเสริมการลงทุน  
 เข้ามาโดยขอรับหนังสือรับรองตามมาตรา 12 ด้วยการขอรับการส่งเสริมการลงทุน 10 ราย แต่มี 1  
 รายที่ไม่ได้ขอรับการส่งเสริมการลงทุนในกิจการบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์หรือบริการสอบเทียบ  
 มาตรฐาน เข้ามาโดยขออนุญาตประกอบกิจการ ตามมาตรา 17 จำนวน 5 ราย โดยมาขอรับการ  
 ส่งเสริมการลงทุนจำนวน 3 ราย และสุดท้ายอีก 1 รายเข้ามาโดยขอหนังสือรับรองตามมาตรา 12 ใน  
 กิจการบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์ หรือบริการสอบเทียบมาตรฐานประกอบกับขออนุญาต  
 ประกอบกิจการตามมาตรา 17 ในกิจการอื่นๆด้วยในขณะเดียวกัน

ตารางที่ 7 ผู้ประกอบการแบ่งตามช่องทางการเข้ามาประกอบกิจการ

ช่องทางการเข้ามาประกอบ กิจการ	จำนวนผู้ประกอบการ ทั้งหมด (ราย)	จำนวนผู้ประกอบการที่ขอรับส่งเสริมการลงทุน ในกิจการบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์ หรือ บริการสอบเทียบมาตรฐาน (ราย)
1. นิติบุคคลไทย	121	21
2. นิติบุคคลไทยที่มีคนต่าง ด้าวร่วมทุนอย่างไม่มี นัยสำคัญ	16	2
3. นิติบุคคลไทยร่วมทุน	14	3
4. จัดโครงสร้างเป็นนิติ บุคคลไทย	10	1
5. นิติบุคคลต่างด้าว	17	13
- มาตรา 11	1	0
- มาตรา 12	10	9
- มาตรา 12 และ 17	1	1
- มาตรา 17	5	3
รวม	178	40

ทั้งนี้ มีข้อสังเกตคือ นิติบุคคลไทยร่วมทุนนั้น มีการขอรับการส่งเสริมการลงทุน 3 ราย จาก 14 ราย คิดเป็นร้อยละ 21.42 ส่วนกรณีคนต่างด้าวเข้ามาประกอบกิจการโดยจัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทยนั้น แทบจะไม่มีการกลับเข้ามาขอรับการส่งเสริมการลงทุนอีกเลย มีเพียง 1 ราย เท่านั้นที่มาขอรับการส่งเสริมการลงทุนอีก คิดเป็นร้อยละ 10 เท่านั้น ในขณะที่คนต่างด้าวที่เข้ามาประกอบกิจการในลักษณะแสดงตัวเป็นนิติบุคคลต่างด้าวชัดเจนนั้นมีทั้งสิ้น 17 ราย และขอรับการส่งเสริมการลงทุนถึง 13 ราย คิดเป็นร้อยละ 76.47

นอกจากนี้เพื่อพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างขนาดกิจการกับการขอรับการส่งเสริมการลงทุนโดยใช้เกณฑ์แบ่งวิสาหกิจขนาดย่อม และวิสาหกิจขนาดกลาง ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม สามารถแบ่งกลุ่มธุรกิจตามขนาดของกิจการได้ดังนี้<sup>153</sup>

- วิสาหกิจขนาดย่อม ได้แก่ กิจการที่มีจำนวนการจ้างงานไม่เกิน 50 คน หรือมีมูลค่าสินทรัพย์ถาวรไม่เกิน 50 ล้านบาท
- วิสาหกิจขนาดกลาง ได้แก่ กิจการที่มีจำนวนการจ้างงานเกินกว่า 50 คนแต่ไม่เกิน 200 คน หรือมีมูลค่าสินทรัพย์ถาวรเกินกว่า 50 ล้านบาทแต่ไม่เกิน 200 ล้านบาท
- ส่วนวิสาหกิจขนาดใหญ่ไม่มีนิยามกำหนดไว้เฉพาะ จึงกำหนดให้หมายถึงวิสาหกิจที่ไม่เข้าข่ายเป็นวิสาหกิจขนาดย่อมหรือวิสาหกิจขนาดกลาง อันได้แก่ กิจการที่มีจำนวนการจ้างงานเกินกว่า 200 คน หรือมีมูลค่าสินทรัพย์ถาวรเกินกว่า 200 ล้านบาท

จากการศึกษาบริษัทกลุ่มเป้าหมายพบว่านิติบุคคลไทย 121 ราย ไม่พบข้อมูลที่เพียงพอ 3 ราย อีก 118 รายนั้น แบ่งเป็นวิสาหกิจขนาดเล็ก 92 ราย ขอรับการส่งเสริมการลงทุน 13 ราย วิสาหกิจขนาดกลาง 11 ราย ขอรับการส่งเสริมการลงทุน 4 ราย และวิสาหกิจขนาดใหญ่ 15 ราย ขอรับการส่งเสริมการลงทุน 4 ราย ซึ่งแสดงให้เห็นว่าวิสาหกิจขนาดย่อมนั้น เข้าถึงการส่งเสริมการลงทุนน้อยกว่าวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดใหญ่มาก และเมื่อกิจการมีขนาดใหญ่ขึ้นก็มีแนวโน้มจะขอรับการส่งเสริมการลงทุนมากขึ้น

อย่างไรก็ตามเมื่อพิจารณาในกลุ่มนิติบุคคลที่จัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทยและนิติบุคคลร่วมทุนที่มีคนต่างด้าวถือหุ้นอย่างมีนัยสำคัญ กลับไม่พบว่าเมื่อกิจการมีขนาดใหญ่ขึ้นจะส่งผลให้มีการขอรับการส่งเสริมการลงทุนมากขึ้นแต่ประการใด โดยพบว่า

- นิติบุคคลกลุ่มที่มีการจัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทยนั้นจัดอยู่ในกลุ่มวิสาหกิจขนาดเล็ก 5 ราย ขอรับการส่งเสริมการลงทุน 1 วิสาหกิจขนาดกลาง 1 ราย และวิสาหกิจขนาดใหญ่ 4 ราย

<sup>153</sup> กฎกระทรวงกำหนดจำนวนการจ้างงานและมูลค่าสินทรัพย์ถาวรของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม พ.ศ. 2545

- นิติบุคคลร่วมทุน ไม่มีข้อมูลที่เพียงพอ 2 ราย จัดอยู่ในกลุ่มวิสาหกิจขนาดเล็ก 6 ราย ขอรับการส่งเสริมการลงทุน 2 ราย วิสาหกิจขนาดกลาง 3 ราย ขอรับการส่งเสริมการลงทุน 1 ราย และวิสาหกิจขนาดใหญ่ 3 ราย ขอรับการส่งเสริมการลงทุน 1 ราย

เห็นได้ว่าขนาดของกิจการไม่มีผลต่อการขอรับการส่งเสริมการลงทุนในกลุ่มนิติบุคคลที่จัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทยและนิติบุคคลร่วมทุนอย่างมีนัยสำคัญแต่ประการใด ปัจจัยขนาดกิจการ จึงไม่ใช่ปัจจัยสำคัญที่ส่งผลต่อการที่กลุ่มนิติบุคคลนี้ไม่กลับมาขอรับการส่งเสริมการลงทุน

ทางด้านความสามารถในการปฏิบัติตามเงื่อนไขของการขอรับการส่งเสริมการลงทุน ในภาพรวมของกลุ่มนิติบุคคลไทยร่วมทุนและบริษัทที่จัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทยมีวิสาหกิจขนาดเล็กอยู่เพียงร้อยละ 50 ในขณะที่กลุ่มนิติบุคคลต่างด้าวมีวิสาหกิจขนาดเล็กอยู่ประมาณร้อยละ 60 และกลุ่มนิติบุคคลไทยรวมถึงนิติบุคคลไทยที่มีคนต่างด้าวร่วมทุนอย่างไม่มีนัยสำคัญมีวิสาหกิจขนาดเล็กอยู่ประมาณร้อยละ 80 ในแง่นี้จึงกล่าวได้ว่ากลุ่มนิติบุคคลไทยร่วมทุนและบริษัทที่จัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทยมีขนาดกิจการในภาพรวม ใหญ่กว่ากลุ่มนิติบุคคลไทยรวมถึงนิติบุคคลไทยที่มีคนต่างด้าวร่วมทุนอย่างไม่มีนัยสำคัญ จึงสันนิษฐานได้ว่ามีศักยภาพในการปฏิบัติตามเงื่อนไขของการขอรับการส่งเสริมการลงทุนดีกว่านิติบุคคลไทย ในขณะเดียวกันกลุ่มนิติบุคคลไทยร่วมทุนและบริษัทที่จัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทยมีขนาดกิจการในภาพรวมใกล้เคียงกับกลุ่มนิติบุคคลต่างด้าว จึงสันนิษฐานได้ว่ามีศักยภาพในการปฏิบัติตามเงื่อนไขของการขอรับการส่งเสริมการลงทุนไม่ต่างกัน

ตารางที่ 8 จำนวนการขอรับการส่งเสริมการลงทุนแยกตามขนาดกิจการและช่องทางการเข้ามาประกอบกิจการ

ช่องทางการเข้ามาประกอบ กิจการ	ไม่มีข้อมูล (ราย)	วิสาหกิจ ขนาดเล็ก (ราย)	วิสาหกิจ ขนาดกลาง (ราย)	วิสาหกิจ ขนาดใหญ่ (ราย)	รวม (ราย)
<b>นิติบุคคลไทย</b>	<b>3</b>	<b>92</b>	<b>11</b>	<b>15</b>	<b>121</b>
Non-BOI	3	79	7	11	100
BOI	-	13	4	4	21
<b>นิติบุคคลไทยที่มีคนต่างด้าว ร่วมทุนอย่างไม่มีนัยสำคัญ</b>	<b>-</b>	<b>4</b>	<b>1</b>	<b>11</b>	<b>16</b>
Non-BOI	-	2	1	11	14
BOI	-	2			2
<b>นิติบุคคลไทยร่วมทุน</b>	<b>2</b>	<b>6</b>	<b>3</b>	<b>3</b>	<b>14</b>
Non-BOI	2	4	2	2	10
BOI	-	2	1	1	4
<b>จัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทย</b>	<b>-</b>	<b>5</b>	<b>1</b>	<b>4</b>	<b>10</b>
Non-BOI	-	4	1	4	9
BOI	-	1	-	-	1
<b>นิติบุคคลต่างด้าว</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
<b>มาตรา 11</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>1</b>	<b>1</b>
Non-BOI	-	-	-	1	1
<b>มาตรา 12</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>2</b>	<b>1</b>	<b>10</b>
BOI	3	4	2	1	10
<b>มาตรา 12 และ 17</b>	<b>-</b>	<b>1</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>1</b>
BOI	-	1	-	-	1
<b>มาตรา 17</b>	<b>1</b>	<b>3</b>	<b>-</b>	<b>1</b>	<b>5</b>
Non-BOI	-	-	-	1	1
BOI	1	3	-	-	4
<b>รวม</b>	<b>9</b>	<b>115</b>	<b>18</b>	<b>36</b>	<b>178</b>

จากข้อมูลร้อยละการขอรับการส่งเสริมการลงทุนอาจแสดงให้เห็นว่านิติบุคคลไทยร่วมทุนและนิติบุคคลต่างด้าวที่จัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทยนั้น ไม่ค่อยสนใจขอรับการส่งเสริมการลงทุน ในขณะที่นิติบุคคลต่างด้าวนั้นยังคงสนใจขอรับการส่งเสริมการลงทุนอยู่ ซึ่งนิติบุคคลไทยร่วมทุนกับนิติบุคคลต่างด้าวที่จัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทยนั้นมีสถานะเป็นนิติบุคคลไทยตามกฎหมาย ในขณะที่นิติบุคคลต่างด้าวนั้นไม่ใช่ ทำให้นิติบุคคลไทยร่วมทุนกับนิติบุคคลต่างด้าวที่จัดโครงสร้าง

เป็นนิติบุคคลไทยได้รับสิทธิบางประการดีกว่านิติบุคคลต่างด้าว เช่น การสามารถประกอบธุรกิจได้อย่างเสรีและการถือกรรมสิทธิ์ที่ดิน ซึ่งทั้งสองประการนั้นเป็นสิทธิประโยชน์หนึ่งที่จะได้รับหากนิติบุคคลต่างด้าวขอรับการส่งเสริมการลงทุน จุดนี้จึงอาจแสดงได้ว่าเมื่อนิติบุคคลต่างด้าวมีทางเลือกอื่นที่สามารถได้สิทธิทั้งสองประการข้างต้นมาแล้วนั้น นิติบุคคลต่างด้าวอาจเลือกทางเลือกนั้นอันได้แก่การจัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทยหรือการมาร่วมทุนกับนิติบุคคลไทย แทนการขอรับการส่งเสริมการลงทุน เนื่องจากนิติบุคคลต่างด้าวนั้นไม่ได้ให้ความสำคัญกับสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่จะได้รับจากการขอรับการส่งเสริมการลงทุน ซึ่งในบทที่ 4 จะได้พิจารณาเปรียบเทียบสิทธิประโยชน์ทางภาษีระหว่างการขอรับการส่งเสริมการลงทุนกับการไม่ขอรับการส่งเสริมการลงทุนของนิติบุคคลต่างด้าวที่จัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทยว่าแตกต่างกันเพียงใด และในบทที่ 5 จะได้พิจารณาเปรียบเทียบสิทธิประโยชน์อื่น ๆ ระหว่างการขอรับการส่งเสริมการลงทุน เทียบกับของนิติบุคคลต่างด้าวที่จัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทย เพื่อนำไปสู่ข้อสรุปว่าการเลือกเข้ามาประกอบกิจการของนิติบุคคลต่างด้าวที่จัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทยโดยไม่ขอรับการส่งเสริมการลงทุนนั้น แตกต่างกับการขอรับการส่งเสริมการลงทุนอย่างไร มีข้อดี ข้อเสียต่างกันอย่างไร เพื่อนำไปประกอบการพิจารณากับแนวทางการเข้ามาประกอบกิจการของผู้ลงทุนในแต่ละประเทศ

### 3.3.3 พิจารณาทิศทางการเข้ามาประกอบธุรกิจของต่างด้าวตามความเป็นจริง รายประเทศผู้ลงทุน

ในส่วนนี้จะได้พิจารณาบริษัททั้ง 41 บริษัท แยกตามสัญชาติของผู้ถือหุ้นซึ่งมีอำนาจควบคุมเพื่อพิจารณาว่าการลงทุนโดยตรงจากต่างชาติที่เข้ามาในประเทศไทยในกิจการบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์ และบริการสอบเทียบมาตรฐานนั้น มาจากประเทศใดบ้าง และในแต่ละประเทศนั้นผู้ลงทุนเลือกเข้ามาประกอบกิจการในรูปแบบใด และสนใจขอรับการส่งเสริมการลงทุนหรือไม่



### 3.3.3.1 ญี่ปุ่น

จากบริษัทเป้าหมายทั้งหมด เป็นบริษัทที่มีผู้ลงทุนชาวญี่ปุ่นเป็นผู้ถือหุ้นอย่างมีนัยสำคัญ หรือเป็นผู้มีอำนาจควบคุมที่แท้จริงทั้งสิ้น 9 ราย โดยแบ่งเป็น

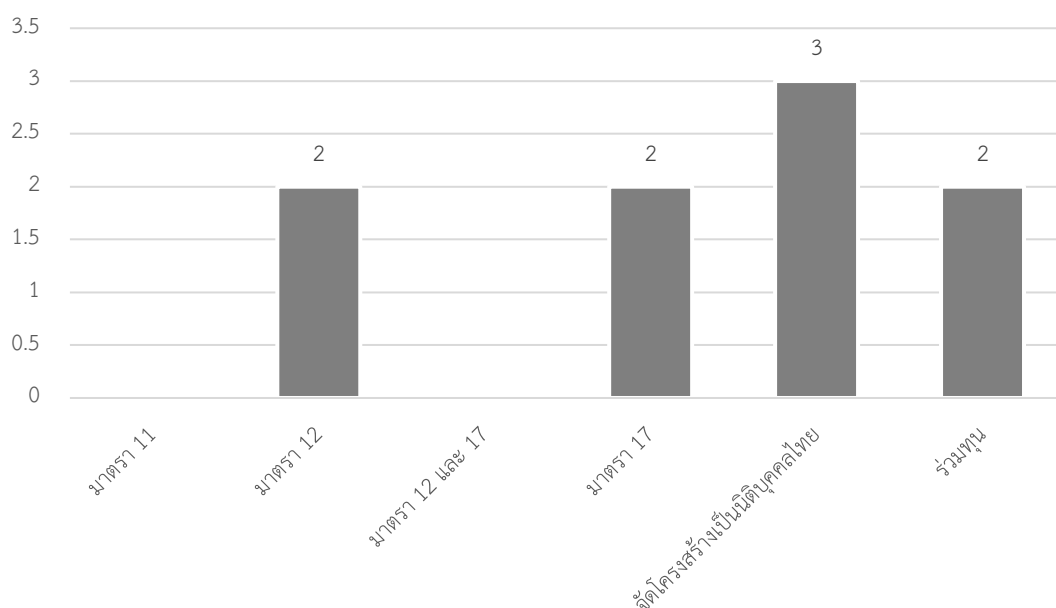
- เข้ามาถือหุ้นในบริษัทที่เป็นนิติบุคคลไทยร่วมทุน 2 ราย
- เข้ามาจัดตั้งบริษัท โดยจัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทย 3 ราย
- เข้ามาจัดตั้งบริษัทต่างด้าว โดยขอหนังสือรับรองตามมาตรา 12

โดยขอรับการส่งเสริมการลงทุนในกิจการบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์ 2 ราย

- เข้ามาจัดตั้งบริษัทต่างด้าว โดยขออนุญาตประกอบกิจการ ตามมาตรา 17 2 ราย โดยมี 1 รายขอรับการส่งเสริมในกิจการบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์

โดยช่องทางหลักที่ผู้ลงทุนชาวญี่ปุ่นเลือกเข้ามาเป็นช่องทางหลักคือการจัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทย

รูปที่ 8 รูปแบบการเข้ามาลงทุนของประเทศญี่ปุ่น



### 3.3.3.2 สหรัฐอเมริกา

จากบริษัทเป้าหมายทั้งหมด เป็นบริษัทที่มีผู้ลงทุนสหรัฐอเมริกาเป็นผู้ถือหุ้นอย่างมีนัยสำคัญ หรือเป็นผู้มีอำนาจควบคุมที่แท้จริงทั้งสิ้น 6 ราย โดยแบ่งเป็น

- เข้ามาถือหุ้นในบริษัทที่เป็นนิติบุคคลไทยร่วมทุน 1 ราย
- เข้ามาจัดตั้งบริษัท โดยจัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทย 1 ราย
- เข้ามาจัดตั้งบริษัทต่างด้าว โดยขอหนังสือรับรองตามมาตรา 12

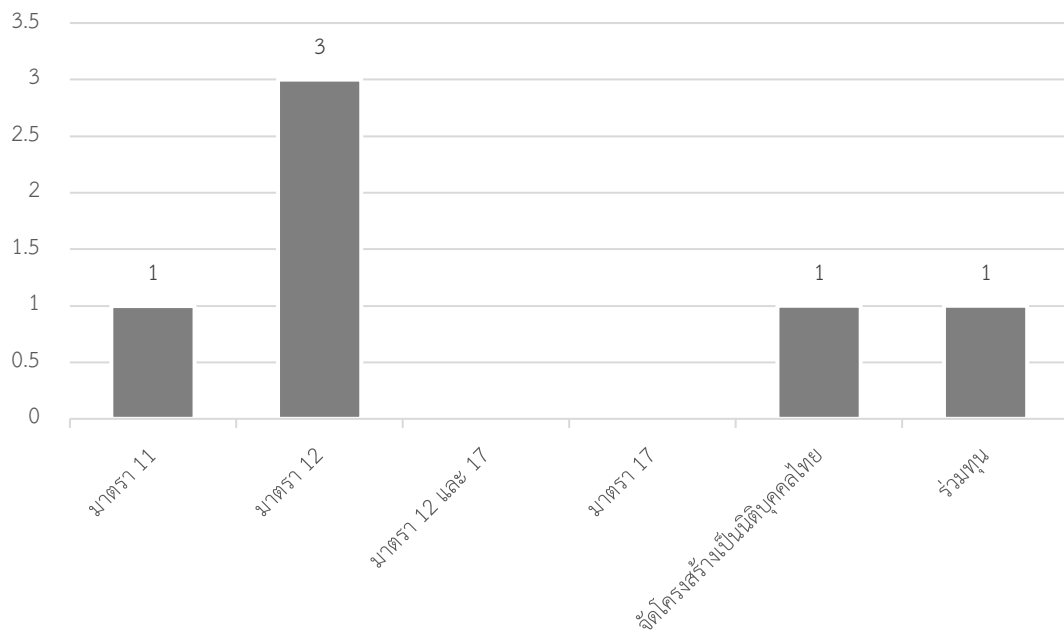
โดยขอรับการส่งเสริมการลงทุน 3 ราย โดยรายหนึ่งขอรับการส่งเสริมการลงทุนในกิจการทดสอบทางวิทยาศาสตร์ อีกรายขอรับการส่งเสริมการลงทุนในกิจการสอบเทียบมาตรฐาน และอีกรายหนึ่งขอรับการส่งเสริมในกิจการสำนักงานสนับสนุนการค้าและการลงทุน

- เข้ามาจัดตั้งบริษัทต่างด้าว โดยขอหนังสือรับรองตามมาตรา 11

โดยอาศัยสนธิสัญญา 1 ราย

โดยช่องทางหลักที่ผู้ลงทุนชาวสหรัฐอเมริกาเลือกเข้ามาเป็นช่องทางหลักคือการขอหนังสือรับรองตามมาตรา 12 โดยขอรับการส่งเสริมการลงทุน

รูปที่ 9 รูปแบบการเข้ามาลงทุนของประเทศสหรัฐอเมริกา





### 3.3.3.3 สิงคโปร์

จากบริษัทเป้าหมายทั้งหมด เป็นบริษัทที่มีผู้ลงทุนชาวสิงคโปร์เป็นผู้ถือหุ้นอย่างมีนัยสำคัญ หรือเป็นผู้มีอำนาจควบคุมที่แท้จริงทั้งสิ้น 5 ราย โดยแบ่งเป็น

- เข้ามาถือหุ้นในบริษัทที่เป็นนิติบุคคลไทยร่วมทุน 2 ราย
- เข้ามาจัดตั้งบริษัทต่างด้าว โดยขอหนังสือรับรองตามมาตรา 12

โดยขอรับการส่งเสริมการลงทุน 1 ราย

- เข้ามาจัดตั้งบริษัทต่างด้าว โดยขออนุญาตประกอบกิจการ ตามมาตรา 17 2 ราย โดยมีรายหนึ่งขอรับการส่งเสริมการลงทุนในกิจการบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์ และอีกรายขอรับการส่งเสริมในกิจการสำนักงานสนับสนุนการค้าและการลงทุน

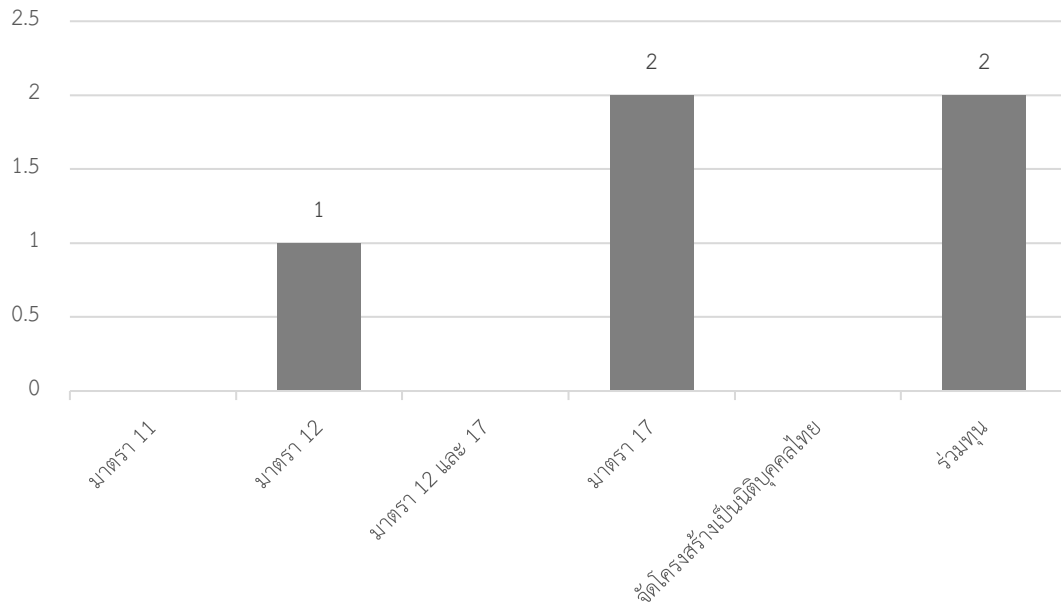
โดยช่องทางหลักที่ผู้ลงทุนชาวสิงคโปร์เลือกเข้ามาเป็นช่องทางหลักคือการขออนุญาตประกอบกิจการ ตามมาตรา 17 และการเข้ามาร่วมทุนกับคนไทย

ทั้งนี้ มีข้อสังเกตว่ามีนิติบุคคลเข้ามาโดยเป็นต่างชาติ 3 ราย โดยเมื่อพิจารณาไปถึงผู้ถือหุ้นที่แท้จริงของบริษัทในสิงคโปร์พบว่า

- บริษัทที่เข้ามาโดยขอรับการส่งเสริมการลงทุนตามมาตรา 12 มีผู้ถือหุ้นที่มีอำนาจเป็นกิจการจากเยอรมนี
- บริษัทที่เข้ามาโดยขออนุญาตตามมาตรา 17 มีผู้ถือหุ้นที่มีอำนาจเป็นบริษัทจาก ญี่ปุ่น 1 ราย และ บริษัทออสเตรเลีย 1 ราย

โดยสรุปแล้วสิงคโปร์จึงเป็นทางผ่านเท่านั้นไม่ใช่ประเทศผู้ลงทุนที่แท้จริง แต่เป็นการเข้ามาตั้งบริษัทในสิงคโปร์เพื่อไปลงทุนในประเทศอื่นๆต่อไป เพื่อใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีในสิงคโปร์ที่ดึงดูดให้มีการเข้ามาตั้งบริษัทในประเทศ

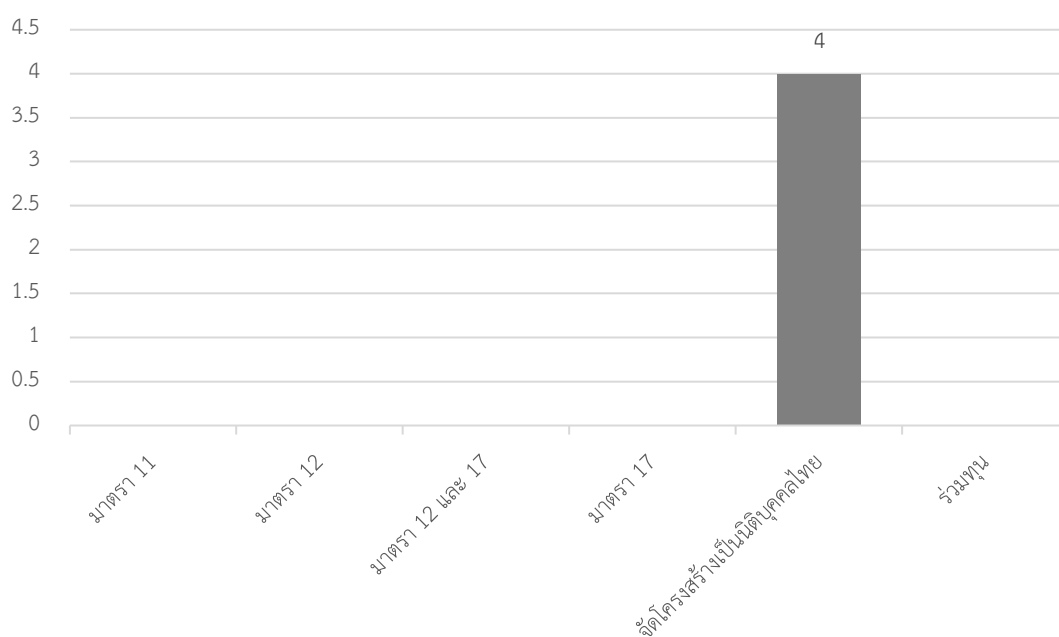
รูปที่ 10 รูปแบบการเข้ามาลงทุนของประเทศสิงคโปร์



### 3.3.3.4 สวิสเซอร์แลนด์

จากบริษัทเป้าหมายทั้งหมด เป็นบริษัทที่มีผู้ลงทุนสวิสเซอร์แลนด์เป็นผู้ถือหุ้นอย่างมีนัยสำคัญ หรือเป็นผู้มีอำนาจควบคุมที่แท้จริงทั้งสิ้น 4 ราย โดยเข้ามาโดยการจัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทยทุกราย โดยมีข้อสังเกตคือ ผู้ลงทุนทุกรายไม่ได้ขอรับการส่งเสริมการลงทุนเลย

รูปที่ 11 รูปแบบการเข้ามาลงทุนของประเทศสวิสเซอร์แลนด์



### 3.3.3.5 สหราชอาณาจักร

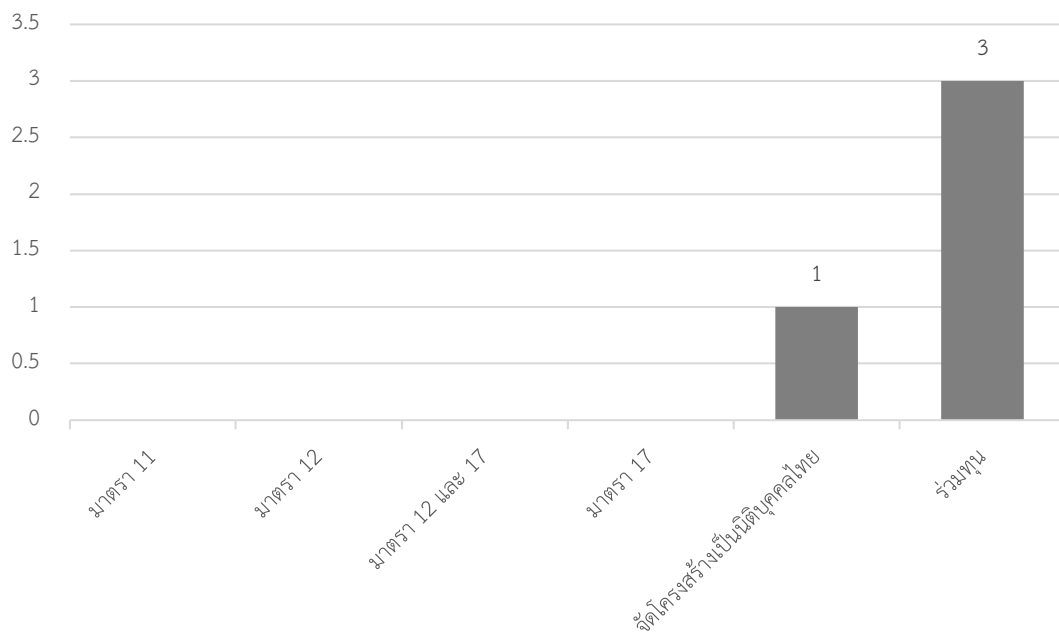
จากบริษัทเป้าหมายทั้งหมด เป็นบริษัทที่มีผู้ลงทุนจากสหราชอาณาจักร เป็นผู้ถือหุ้นอย่างมีนัยสำคัญ หรือเป็นผู้มีอำนาจควบคุมที่แท้จริงทั้งสิ้น 4 ราย โดยแบ่งเป็น

- เข้ามาถือหุ้นในบริษัทที่เป็นนิติบุคคลไทยร่วมทุน 3 ราย โดยขอรับการส่งเสริมการลงทุนในกิจการบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์ 2 ราย

- เข้ามาจัดตั้งบริษัท โดยจัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทย 1 ราย

โดยช่องทางหลักที่ผู้ลงทุนสหราชอาณาจักรเลือกเข้ามาเป็นช่องทางหลักคือการเข้ามาร่วมทุนกับบุคคลสัญชาติไทย อย่างไรก็ตาม ก็มีการเลือกจัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทยอยู่ด้วยเช่นกัน

รูปที่ 12 รูปแบบการเข้ามาลงทุนของสหราชอาณาจักร

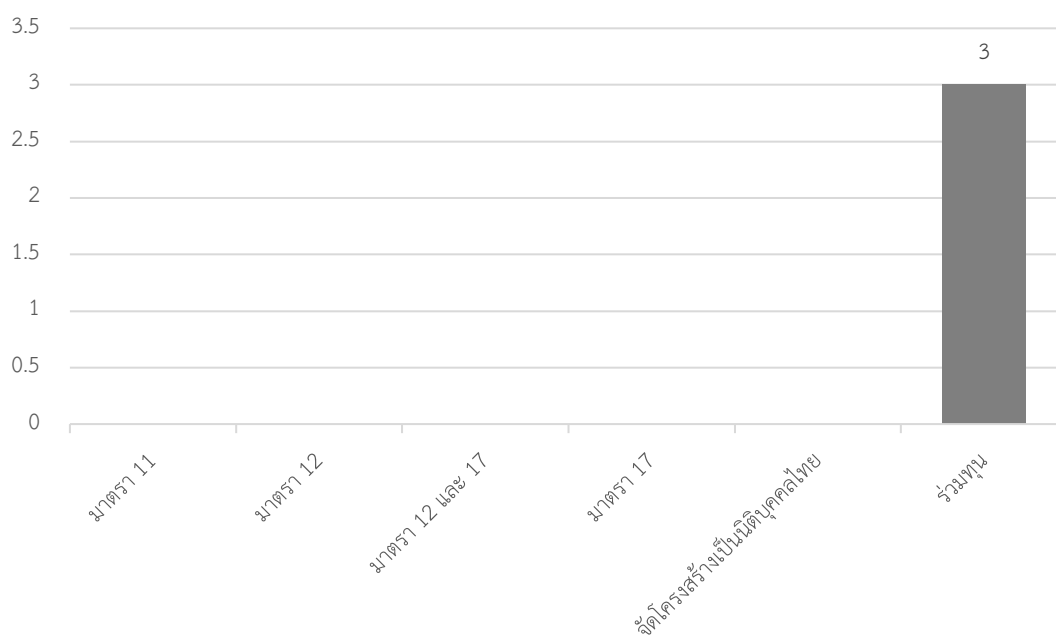


### 3.3.3.6 เยอรมนี

จากบริษัทเป้าหมายทั้งหมด เป็นบริษัทที่มีผู้ลงทุนจากเยอรมนีเป็นผู้ถือหุ้นอย่างมีนัยสำคัญ หรือเป็นผู้มีอำนาจควบคุมที่แท้จริงทั้งสิ้น 3 ราย โดยเป็นการเข้ามาในลักษณะร่วมทุนกับคนสัญชาติไทยทั้งหมด ทั้งนี้มี 1 บริษัทที่ขอรับการส่งเสริมการลงทุนในกิจการสอบเทียบมาตรฐาน

นอกจากนี้ผู้ลงทุนเยอรมนียังมีการลงทุนในประเทศไทยโดยผ่านประเทศที่สาม ด้วยการจัดตั้งบริษัทลูกเซมเบิร์ก 2 ราย โดยทั้งสองบริษัทรับการส่งเสริมการลงทุนในกิจการบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์ทั้งสองกิจการ และลงทุนผ่านการจัดตั้งบริษัทในสิงคโปร์อีก 1 ราย โดยขอรับการส่งเสริมการลงทุนจากการให้บริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์และสอบเทียบมาตรฐาน

รูปที่ 13 รูปแบบการเข้ามาลงทุนของประเทศเยอรมนี

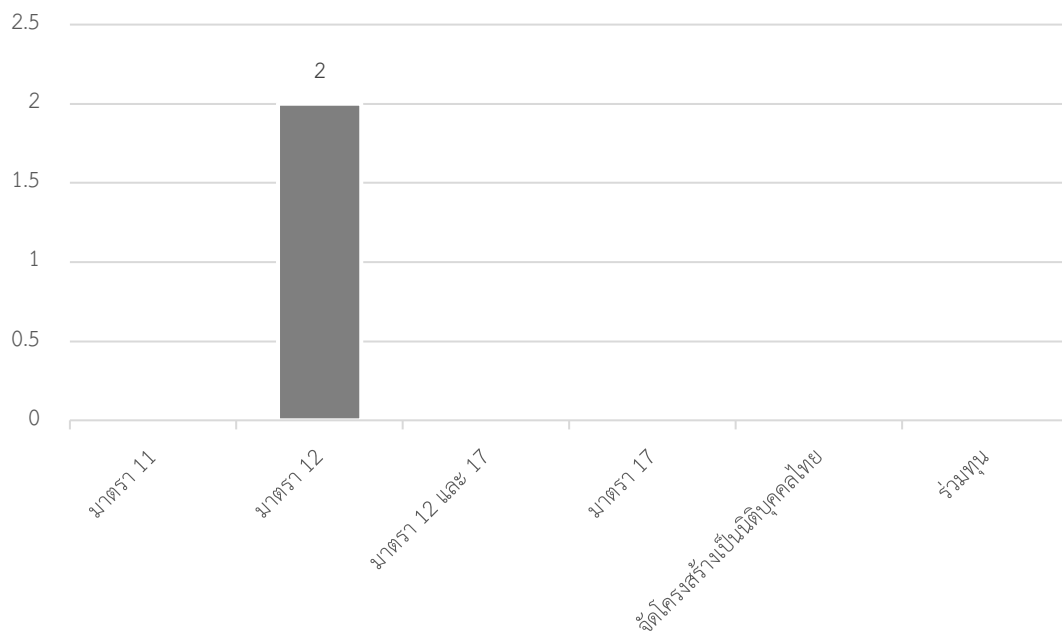


### 3.3.3.7 ลักเซมเบิร์ก

จากบริษัทเป้าหมายทั้งหมด เป็นบริษัทที่มีผู้ลงทุนลักเซมเบิร์กเป็นผู้ถือหุ้นอย่างมีนัยสำคัญ หรือเป็นผู้มีอำนาจควบคุมที่แท้จริงทั้งสิ้น 2 ราย โดยขอหนังสือรับรองตาม มาตรา 12 โดยขอรับการส่งเสริมการลงทุนในกิจการบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์ทั้งหมด

ทั้งนี้ มีข้อสังเกตว่ามีบริษัททั้งสองรายนั้นเมื่อพิจารณาไปถึงผู้ถือหุ้นที่แท้จริงของบริษัทในลักเซมเบิร์ก พบว่าเป็นบริษัทที่มีผู้ถือหุ้นที่มีอำนาจเป็นกิจการจากเยอรมนี ทั้งหมด

รูปที่ 14 รูปแบบการเข้ามาลงทุนของประเทศลักเซมเบิร์ก

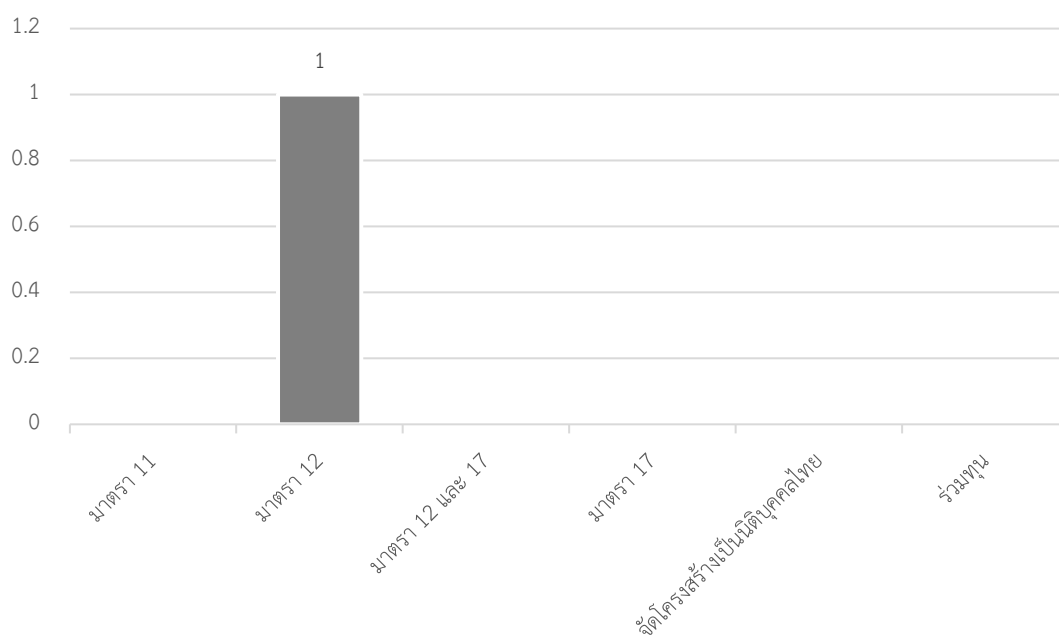


### 3.3.3.8 ออสเตรเลีย

จากบริษัทเป้าหมายทั้งหมด เป็นบริษัทที่มีผู้ลงทุนออสเตรเลียเป็นผู้ถือหุ้นอย่างมีนัยสำคัญ หรือเป็นผู้มีอำนาจควบคุมที่แท้จริงทั้งสิ้น 1 ราย โดยขอหนังสือรับรองตาม มาตรา 12 โดยขอรับการส่งเสริมการลงทุนในกิจการทดสอบทางวิทยาศาสตร์

นอกจากนี้ผู้ลงทุนออสเตรียยังมีการลงทุนในประเทศไทยโดยผ่าน ประเทศที่สาม ด้วยการจัดตั้งบริษัทในสิงคโปร์อีก 1 ราย ซึ่งรับการส่งเสริมการลงทุนในกิจการ ทดสอบทางวิทยาศาสตร์ด้วย

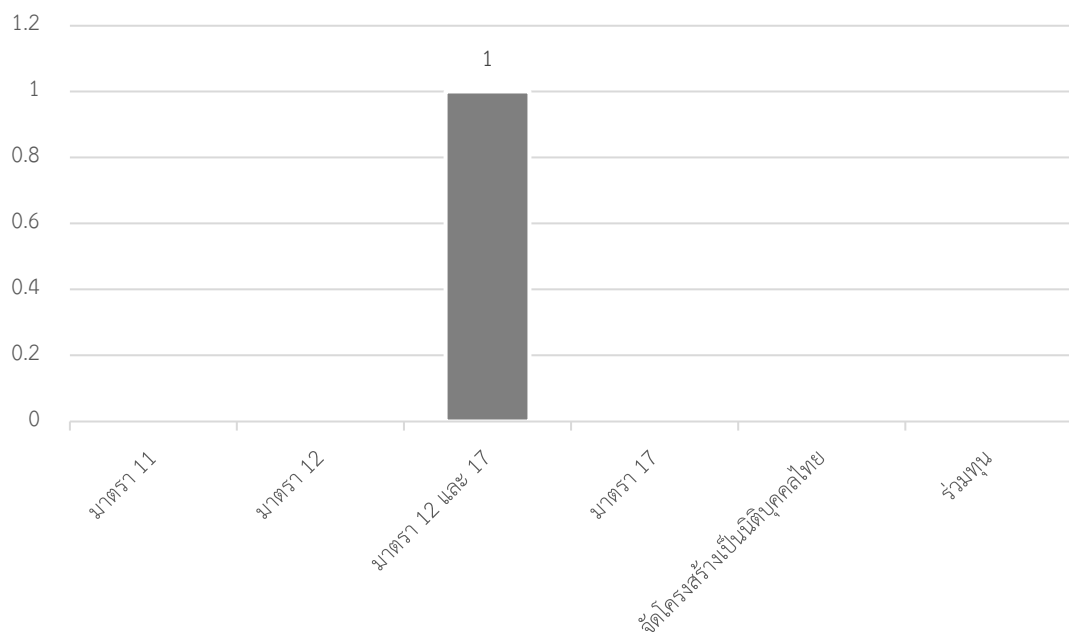
รูปที่ 15 รูปแบบการเข้ามาลงทุนของประเทศออสเตรเลีย



### 3.3.3.9 ฝรั่งเศส

จากบริษัทเป้าหมายทั้งหมด เป็นบริษัทที่มีผู้ลงทุนฝรั่งเศสเป็นผู้ถือหุ้นอย่างมีนัยสำคัญ หรือเป็นผู้มีอำนาจควบคุมที่แท้จริงทั้งสิ้น 1 ราย โดยขอหนังสือรับรองตามมาตรา 12 โดยขอรับการส่งเสริมการลงทุนในกิจการบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์พร้อมกับขออนุญาตประกอบกิจการตามมาตรา 17 ในกิจการอื่นๆ พร้อมกันด้วย

รูปที่ 16 รูปแบบการเข้ามาลงทุนของประเทศฝรั่งเศส

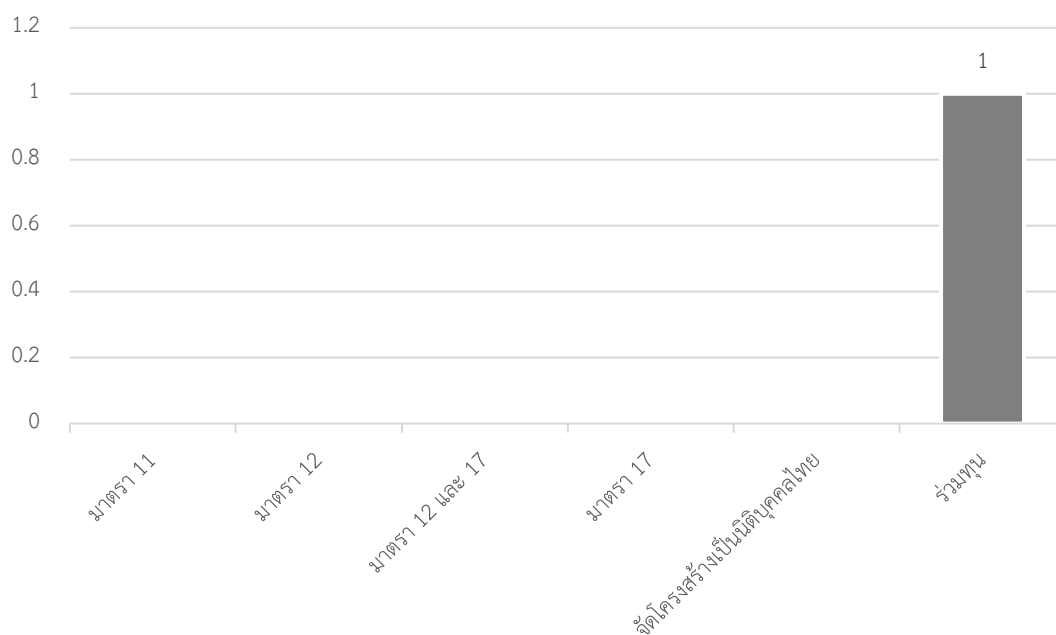




### 3.3.3.10 ฮ่องกง

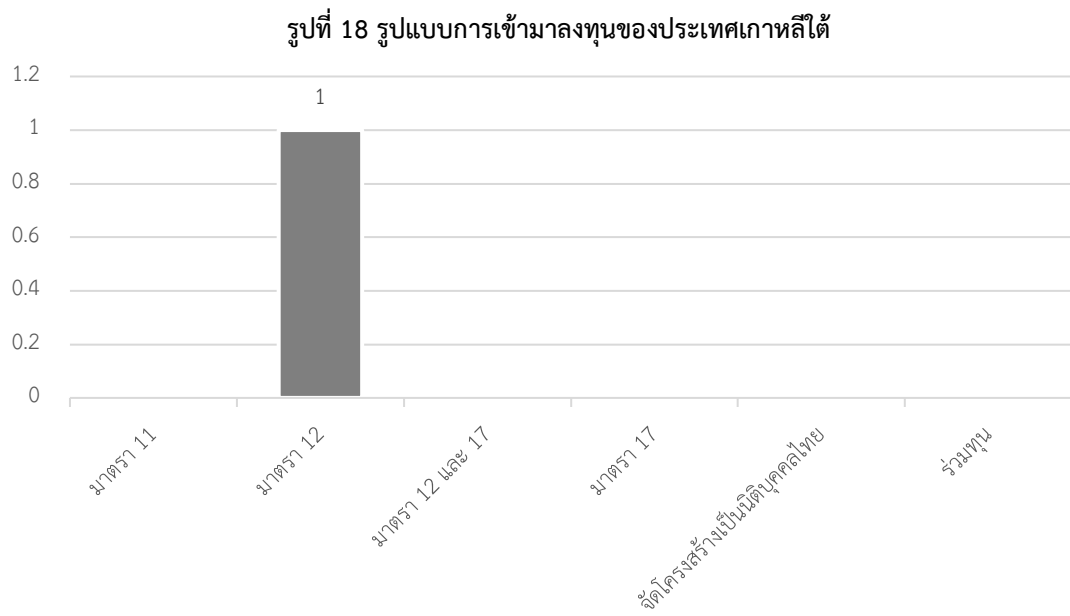
จากบริษัทเป้าหมายทั้งหมด เป็นบริษัทที่มีผู้ลงทุนฮ่องกงเป็นผู้ถือหุ้นอย่างมีนัยสำคัญ หรือเป็นผู้มีอำนาจควบคุมที่แท้จริงทั้งสิ้น 1 ราย โดยเป็นการเข้ามาร่วมทุนกับคนสัญชาติไทย

รูปที่ 17 รูปแบบการเข้ามาลงทุนของฮ่องกง



### 3.3.3.11 เกาหลีใต้

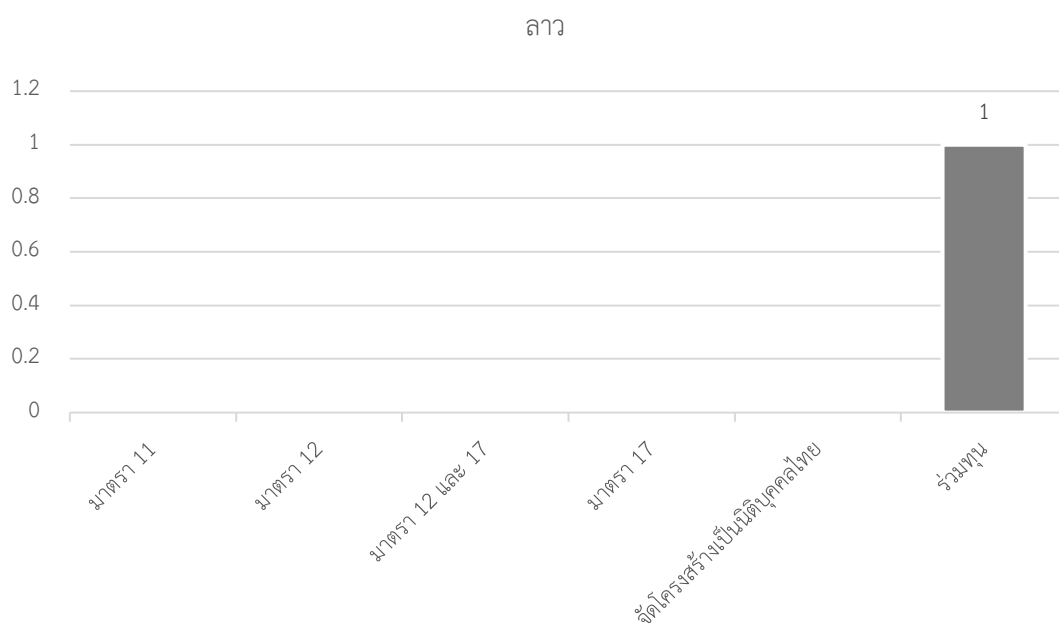
จากบริษัทเป้าหมายทั้งหมด เป็นบริษัทที่มีผู้ลงทุนเกาหลีใต้เป็นผู้ถือหุ้นอย่างมีนัยสำคัญ หรือเป็นผู้มีอำนาจควบคุมที่แท้จริงทั้งสิ้น 1 ราย โดยขอหนังสือรับรองตามมาตรา 12 โดยขอรับการส่งเสริมการลงทุนในกิจการสอบเทียบมาตรฐาน



### 3.3.3.12 ลาว

จากบริษัทเป้าหมายทั้งหมด เป็นบริษัทที่มีผู้ลงทุนลาวเป็นผู้ถือหุ้นอย่างมีนัยสำคัญ หรือเป็นผู้มีอำนาจควบคุมที่แท้จริงทั้งสิ้น 1 ราย โดยเป็นการเข้ามาร่วมทุนกับคนสัญชาติไทย

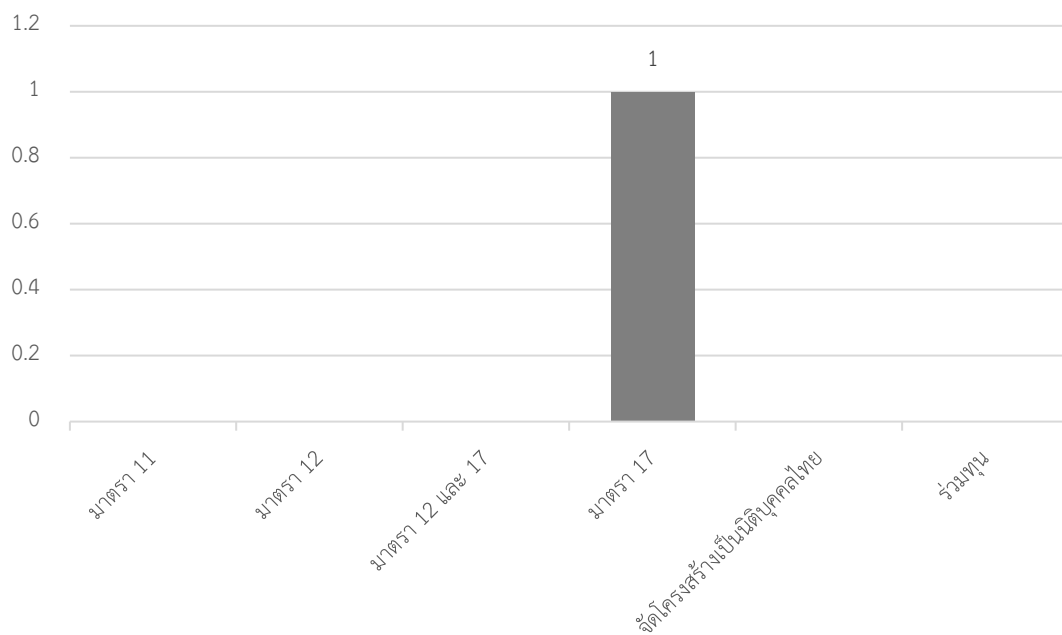
รูปที่ 19 รูปแบบการเข้ามาลงทุนของประเทศลาว



### 3.3.3.13 มาเลเซีย

จากบริษัทเป้าหมายทั้งหมด เป็นบริษัทที่มีผู้ลงทุนมาเลเซียเป็นผู้ถือหุ้นอย่างมีนัยสำคัญ หรือเป็นผู้มีอำนาจควบคุมที่แท้จริงทั้งสิ้น 1 ราย โดยขออนุญาตประกอบกิจการตาม มาตรา 17 โดยขอรับการส่งเสริมการลงทุนในกิจการสอบเทียบมาตรฐานภายหลังด้วย

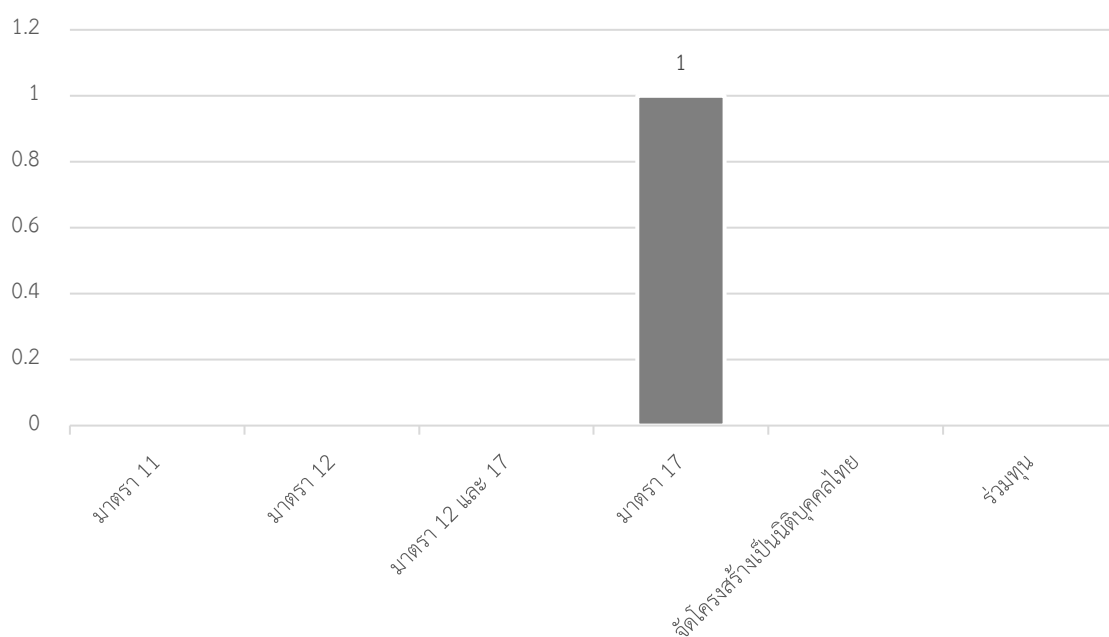
รูปที่ 20 รูปแบบการเข้ามาลงทุนของประเทศมาเลเซีย



### 3.3.3.14 เนเธอร์แลนด์

จากบริษัทเป้าหมายทั้งหมด เป็นบริษัทที่มีผู้ลงทุนเนเธอร์แลนด์เป็นผู้ถือหุ้นอย่างมีนัยสำคัญ หรือเป็นผู้มีอำนาจควบคุมที่แท้จริงทั้งสิ้น 1 ราย โดยขออนุญาตประกอบกิจการตามมาตรา 17

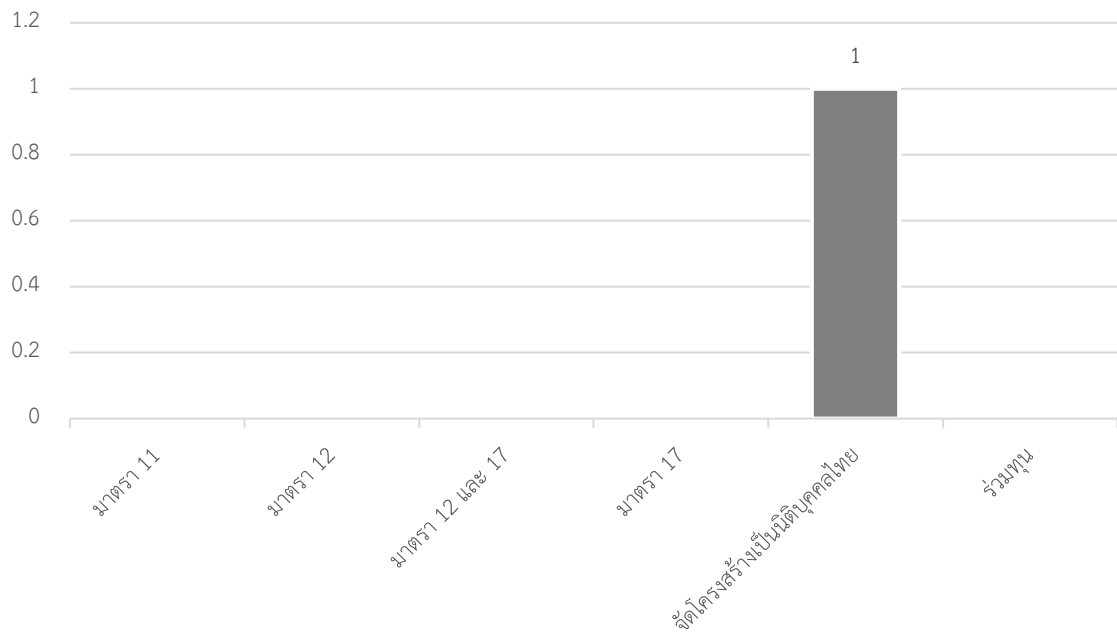
รูปที่ 21 รูปแบบการเข้ามาลงทุนของประเทศเนเธอร์แลนด์



### 3.3.3.15 ได้หวั่น

จากบริษัทเป้าหมายทั้งหมด เป็นบริษัทที่มีผู้ลงทุนได้หวั่นเป็นผู้ถือหุ้นอย่างมีนัยสำคัญ หรือเป็นผู้มีอำนาจควบคุมที่แท้จริงทั้งสิ้น 1 ราย โดยเข้ามาจัดตั้งบริษัท โดยจัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทย และขอรับการส่งเสริมการลงทุนในกิจการทดสอบทางวิทยาศาสตร์ด้วย

รูปที่ 22 รูปแบบการเข้ามาลงทุนของได้หวั่น



## บทที่ 4

กรณีศึกษาการส่งเสริมการลงทุนในธุรกิจบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์และบริการสอบเทียบ

มาตรฐาน : สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร

รูปแบบการลงทุนปกติของผู้ลงทุนต่างด้าวตามช่องทางของกฎหมายนั้น จะเป็นกรณีการเข้ามาประกอบกิจการโดยขออนุญาตประกอบกิจการในประเทศไทย หรือขอรับหนังสือรับรองจากการได้รับการส่งเสริมการลงทุนหรือมีสิทธิตามสนธิสัญญาระหว่างประเทศ โดยในกรณีขอรับหนังสือรับรองจากการได้รับการส่งเสริมการลงทุนนั้น ผู้ลงทุนจะได้รับสิทธิประโยชน์หลายประการ โดยกรณีธุรกิจบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์และบริการสอบเทียบมาตรฐานจัดอยู่ในกลุ่ม A1 ซึ่งได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีสูงสุด โดยได้รับทั้งสิทธิยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ยกเว้นภาษีเงินปันผล ยกเว้นอากรขาเข้า และสิทธิอื่นๆ ในขณะที่การเข้ามาประกอบธุรกิจด้วยวิธีการร่วมทุนกับคนไทยหรือจัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทยนั้นหากไม่ได้ขอรับการส่งเสริมการลงทุน ก็จะได้สิทธิประโยชน์ทางภาษีทั่วไป เช่นเดียวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นตามมาตรการของกรมสรรพากร ในบทนี้จะได้เปรียบเทียบสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรระหว่างสองกรณีข้างต้นนี้

### 4.1 การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

ตามประมวลรัษฎากรนั้น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิซึ่งคำนวณได้จากรายได้จากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการ ที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด ซึ่งปัจจุบันอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นอยู่ที่ร้อยละ 20 อย่างไรก็ตามภาครัฐก็มีมาตรการต่างๆออกมาเพื่อส่งเสริมการลงทุนโดยส่งผลให้อัตราภาษีสุทธิของผู้ประกอบธุรกิจนั้นลดลง

#### 4.1.1 กรณีได้รับการส่งเสริมการลงทุน

ตามมาตรา 31 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ให้สิทธิผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนได้รับยกเว้นภาษีอากรตามเงื่อนไขที่คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนประกาศกำหนด โดยสำหรับกิจการบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์และกิจการบริการสอบเทียบมาตรฐานนั้นได้รับสิทธิในกลุ่ม A1 คือ ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นเวลา 8 ปี โดยไม่กำหนดวงเงินภาษีเงินได้นิติบุคคลที่จะได้รับการยกเว้น นอกจากนี้กรณีที่ประกอบกิจการขาดทุนในระหว่างเวลาได้รับ

ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนสามารถนำผลขาดทุนประจำปีที่เกิดขึ้นไปหักออกจากกำไรสุทธิภายหลังระยะเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ โดยมีกำหนดเวลาไม่เกิน 5 ปี นับแต่วันพ้นกำหนดเวลา ซึ่งสามารถหักจากกำไรสุทธิของปีใดปีหนึ่งหรือหลายปีก็ได้

นอกจากนี้หากกิจการตั้งอยู่ในเขตวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนหรือได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ผู้ขอรับการส่งเสริมจะได้รับการลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิร้อยละ 50 เป็นระยะเวลา 5 ปี หักค่าขนส่งไฟฟ้า และประปาได้ 2 เท่าเป็นเวลา 10 ปี ตลอดจนสามารถหักค่าติดตั้งหรือก่อสร้างสิ่งอำนวยความสะดวกได้ร้อยละ 25 ของเงินลงทุน

โดยในปัจจุบันเขตวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนหรือได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนมีอยู่ทั้งสิ้น 3 แห่งได้แก่

- อุทยานวิทยาศาสตร์ภาคเหนือ (จังหวัดเชียงใหม่) ตำบลแม่เหียะ อำเภอเมืองเชียงใหม่ จังหวัดเชียงใหม่
- อุทยานวิทยาศาสตร์ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ (จังหวัดขอนแก่น) ตำบลในเมือง อำเภอเมืองขอนแก่น จังหวัดขอนแก่น
- อุทยานวิทยาศาสตร์ภาคใต้ (จังหวัดสงขลา) ตำบลทุ่งใหญ่ อำเภอหาดใหญ่ จังหวัดสงขลา

นอกจากนี้ยังมีอุทยานวิทยาศาสตร์ประเทศไทย ตำบลคลองหนึ่ง อำเภอคลองหลวง จังหวัดปทุมธานี ซึ่งเป็นเขตส่งเสริมการลงทุนแต่ได้รับสิทธิเช่นเดียวกับเขตวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี<sup>154</sup>

ทั้งนี้การได้รับสิทธิยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ในเงินได้ที่ได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมเป็นเวลาถึง 8 ปี และอาจลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลอีกร้อยละ 50 เป็นระยะเวลา 5 ปี นับแต่ระยะเวลาสิทธิยกเว้นภาษีเงินได้สิ้นสุดลง เป็นสิทธิประโยชน์ทางภาษีหลักของกิจการ ช่วยให้ผู้ขอรับการส่งเสริมลดค่าใช้จ่ายลง โดยผู้ขอรับการส่งเสริมจะต้องดำเนินการขอใช้สิทธิด้วย

<sup>154</sup> ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ที่ 2/2547 เรื่อง กำหนดให้อุทยานวิทยาศาสตร์ประเทศไทยเป็นเขตส่งเสริมการลงทุน.



#### 4.1.2 กรณีไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน

ในกรณีที่กิจการไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ภาวะภาษีเงินได้ของกิจการจะเป็นไปตามประมวลรัษฎากร ซึ่งปัจจุบันมีอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลอยู่ที่ร้อยละ 20 อย่างไรก็ตาม มีกรณีอื่นๆ ที่ทำให้อัตรามาชีลดลงจากอัตราปกติ เนื่องจากกรมสรรพากรมีการให้สิทธิประโยชน์แก่การประกอบกิจการบางลักษณะหรือบางรูปแบบ ดังนี้

##### 4.1.2.1 กิจการขนาดกลางหรือขนาดย่อม (SMEs)

กรณีผู้ประกอบการเป็นกิจการขนาดกลางหรือขนาดย่อมคือเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งมีทุนที่ชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ไม่เกิน 5,000,000 บาท และมีรายได้จากการขายสินค้าและการให้บริการในรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกิน 30,000,000 บาท จะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี

โดยตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มตั้งแต่หรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2560 เป็นต้นไป บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะได้รับยกเว้นภาษีสำหรับกำไรส่วนที่ไม่เกิน 300,000 บาท สำหรับกำไรสุทธิส่วนที่ส่วนที่เกิน 300,000 บาท แต่ไม่เกิน 3,000,000 บาท เสียภาษีในอัตราร้อยละ 15 กำไรสุทธิส่วนที่เกิน 3,000,000 บาท เสียภาษีในอัตราร้อยละ 20 ซึ่งจะเท่ากับอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลปกติในปัจจุบัน<sup>155</sup>

ตารางที่ 10 อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกิจการขนาดกลางหรือขนาดย่อม

กำไรสุทธิ	อัตราภาษี
300,000 บาทแรก	ยกเว้น
ส่วนที่เกิน 300,000 ถึง 3,000,000	ร้อยละ 15
ส่วนที่เกิน 3,000,000	ร้อยละ 20

ทั้งนี้เมื่อพิจารณาบริษัทเป้าหมายการศึกษาพบว่ามี 59 บริษัทที่เป็นกิจการขนาดกลางหรือขนาดย่อม ในขณะที่หากพิจารณาเพียงบริษัทที่มีต่างด้าวร่วมทุนด้วยไปจนถึงบริษัทต่างด้าวนั้น พบว่ามีเพียง 1 บริษัท ที่อยู่ในเกณฑ์เป็นกิจการขนาดกลางหรือขนาดย่อม โดยมี

<sup>155</sup> พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับ 530) พ.ศ. 2554 และที่แก้ไขเพิ่มเติม

ทุนจดทะเบียน 100,000 บาท และมีรายได้ประมาณ 21.5 ล้านบาท ในขณะที่บริษัทที่เหลือทั้งหมดไม่มีสถานะเป็นกิจการขนาดกลางหรือขนาดย่อมแต่อย่างใด สิทธิประโยชน์นี้จึงไม่ใช่สิทธิประโยชน์ที่กิจการในอุตสาหกรรมนี้ได้รับเป็นการทั่วไป

#### 4.1.2.2 มาตรการศูนย์กลางธุรกิจระหว่างประเทศ

กรมสรรพากรได้ใช้มาตรการส่งเสริมการลงทุนโดยให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรแก่กิจการศูนย์กลางธุรกิจระหว่างประเทศ (International Business Center-IBC) เพื่อใช้แทนมาตรการภาษีเกี่ยวกับสำนักงานปฏิบัติการภูมิภาค (Regional Operating Headquarters-ROH) และมาตรการภาษีเกี่ยวกับสำนักงานใหญ่ข้ามชาติ (International Headquarter-IHQ) ซึ่งได้สิ้นสุดลงไปแล้ว และกำลังจะสิ้นสุดลงสำหรับมาตรการภาษีเกี่ยวกับสำนักงานปฏิบัติการภูมิภาค (ROH1) เพื่อปฏิบัติตามโครงการต่อต้านการกีดกันฐานภาษีและการโยกย้ายกำไรขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา<sup>156</sup> อันเป็นการป้องกันไม่ให้ประเทศไทยได้รับผลกระทบ รายงานว่าเป็นประเทศที่ใช้มาตรการทางภาษีที่เป็นภัย

ทั้งนี้สำหรับมาตรการศูนย์กลางธุรกิจระหว่างประเทศ นั้น มีพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 674) พ.ศ. 2561 กำหนดไว้โดยให้สิทธิแก่บริษัทที่มีลักษณะคือบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยเพื่อประกอบกิจการให้บริการด้านบริหาร ให้บริการด้านเทคนิค ให้บริการสนับสนุน หรือให้บริการด้านการบริหารเงิน แก้ววิสาหกิจในเครือ หรือประกอบกิจการการค้าระหว่างประเทศ โดยได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากร ทั้งนี้ต้องมีพนักงานที่มีความรู้และทักษะที่จำเป็นสำหรับศูนย์กลางธุรกิจระหว่างประเทศ โดยทำงานประจำให้แก่ศูนย์กลางธุรกิจระหว่างประเทศ ไม่น้อยกว่า 10 คน เว้นแต่กรณีการให้บริการด้านบริหารเงินแก่วิสาหกิจในเครืออาจมีพนักงานน้อยกว่า 10 คนก็ได้ แต่ต้องไม่น้อยกว่า 5 คน

สำหรับความหมายของคำว่า “ให้บริการสนับสนุน” นั้น พระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 674 ให้ความหมายว่า การให้บริการสนับสนุน หมายความว่า ให้บริการสนับสนุนในเรื่องดังต่อไปนี้

- การบริหารงานทั่วไป การวางแผนทางธุรกิจ และการประสานงานทางธุรกิจ

<sup>156</sup> มติคณะรัฐมนตรี วันที่ 26 มีนาคม 2562 เรื่อง ร่างพระราชกฤษฎีกาเพื่อยกเลิกมาตรการภาษีเกี่ยวกับสำนักงานใหญ่ [ร่างพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ...) พ.ศ. .... รวม 3 ฉบับ]

- การจัดหาวัตถุดิบและชิ้นส่วน
- การวิจัยและพัฒนาผลิตภัณฑ์
- การสนับสนุนด้านเทคนิค
- การส่งเสริมด้านการตลาดและการขาย
- การบริหารด้านงานบุคคลและการฝึกอบรม
- การให้คำปรึกษาด้านการเงิน
- การวิเคราะห์และวิจัยด้านเศรษฐกิจและการลงทุน
- การจัดการและควบคุมสินเชื่อ
- การให้บริการสนับสนุนอื่น ๆ ตามที่อธิบดีประกาศกำหนด

สำหรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ศูนย์กลางธุรกิจระหว่างประเทศจะ  
ได้รับนั้น ได้แก่

1) ลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรายได้ของกิจการศูนย์กลาง  
ธุรกิจระหว่างประเทศ เป็นระยะเวลา 15 รอบระยะเวลาบัญชี ในรายได้ต่อไปนี้

- รายได้จากบริการให้บริการด้านการบริหาร ให้บริการด้าน  
เทคนิค ให้บริการสนับสนุน หรือ ให้บริการด้านการบริหารเงินแก่วิสาทกิจในเครือ
- ค่าสิทธิที่ได้รับจากวิสาทกิจในเครือ ทั้งนี้ เฉพาะค่าสิทธิที่  
เกิดจากผลการวิจัยและ พัฒนาเทคโนโลยีที่กระทำขึ้นในประเทศไทย โดยศูนย์กลางธุรกิจระหว่าง  
ประเทศได้วิจัยและพัฒนาเอง หรือจ้างผู้อื่นวิจัยและพัฒนา ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่  
อธิบดีประกาศกำหนด

โดยลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลลงเหลือ

- ร้อยละ 8 ของกำไรสุทธิ สำหรับรายได้ของกิจการศูนย์กลาง  
ธุรกิจระหว่างประเทศ เฉพาะศูนย์กลางธุรกิจระหว่างประเทศที่มีรายจ่ายของกิจการ ที่ได้จ่ายให้แก่  
ผู้รับในประเทศไทย ไม่น้อยกว่าหกสิบล้านบาท ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี
- ร้อยละ 5 ของกำไรสุทธิ สำหรับรายได้ของกิจการศูนย์กลาง  
ธุรกิจระหว่างประเทศ เฉพาะศูนย์กลางธุรกิจระหว่างประเทศที่มีรายจ่ายของกิจการ ที่ได้จ่ายให้แก่  
ผู้รับในประเทศไทย ไม่น้อยกว่าสามร้อยล้านบาทในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี
- ร้อยละ 3 ของกำไรสุทธิ สำหรับรายได้ของกิจการศูนย์กลาง  
ธุรกิจระหว่างประเทศ เฉพาะศูนย์กลางธุรกิจระหว่างประเทศที่มีรายจ่ายของกิจการ ที่ได้จ่ายให้แก่  
ผู้รับในประเทศไทย ไม่น้อยกว่าหกร้อยล้านบาท ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี

- 2) ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับรายได้จากเงินปันผลที่ได้รับจากวิสาหกิจในเครือเป็นระยะเวลา 15 รอบระยะเวลาบัญชี
- 3) ยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับการให้บริการด้านการบริหารเงินแก่วิสาหกิจในเครือ เป็นระยะเวลา 15 รอบระยะเวลาบัญชี
- 4) ยกเว้นภาษีเงินปันผล และดอกเบี้ยที่จ่ายให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย เป็นระยะเวลา 15 รอบระยะเวลาบัญชี

เห็นได้ว่าการใช้สิทธิประโยชน์จากการเป็นศูนย์กลางธุรกิจระหว่างประเทศนั้น ทำให้กิจการได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีสูงมาก โดยมีอัตราภาษีที่ต้องชำระลดลงอย่างมีนัยสำคัญ อย่างไรก็ตามลักษณะการประกอบธุรกิจของบริษัทที่ให้บริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์และสอบเทียบมาตรฐานนั้น แม้จะเข้าลักษณะเป็นการให้บริการสนับสนุนอย่างหนึ่ง แต่ผู้ประกอบการธุรกิจในตลาดก็ไม่ได้ให้บริการแก่บริษัทในเครือเท่านั้น มีหลายบริษัทที่เป็นบริษัทเฉพาะด้านนี้และให้บริการแก่บริษัทอื่น ๆ เป็นการทั่วไป ทำให้ไม่เข้าเงื่อนไขของการเป็นศูนย์กลางธุรกิจระหว่างประเทศ มีเพียงบางกิจการเท่านั้นที่เข้ามาตั้งกิจการเพื่อให้บริการทางเทคนิคแก่สายการผลิตสินค้าของตนเอง โดยเฉพาะ ไม่ได้เปิดให้บริการแก่บุคคลภายนอกหรือเปิดให้บริการบ้างเล็กน้อยซึ่งทำให้ได้ประโยชน์จากอัตราภาษีที่ลดลงบนรายได้ที่มาจากกิจการให้บริการบริษัทในเครือ

ทั้งนี้บริษัทที่ประกอบธุรกิจบริการทดสอบและสอบเทียบในประเทศไทย เป็นบริษัทที่จดทะเบียนในประเทศไทยทั้งสิ้น ดังนั้นจึงต้องเสียภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ของประเทศไทย ตามมาตรา 66 ของประมวลรัษฎากร แม้จะมีบริษัทบางส่วนที่มีสถานะเป็นนิติบุคคลต่างด้าวตามกฎหมายการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว แต่ก็ไม่ทำให้ไม่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย และไม่พบว่าบริษัทใดที่ประกอบกิจการโดยเป็นการเปิดสาขาแบบไม่ได้จดทะเบียนตั้งบริษัทในประเทศไทยซึ่งจะก่อปัญหาภาวะภาษีซ้อนเนื่องจากมีแหล่งเงินได้ในประเทศไทยแต่มีถิ่นที่อยู่ในต่างประเทศ การเสียภาษีจึงต้องเสียภาษีในประเทศไทยทั้งตามหลักแหล่งเงินได้และหลักแหล่งถิ่นที่อยู่ จึงไม่เกิดประเด็นปัญหาภาษีซ้อน ในขั้นนี้จึงไม่มีประเด็นพิจารณาในทางภาษีระหว่างประเทศมากนัก

ดังนั้นในประเด็นสิทธิประโยชน์เรื่องภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น การได้รับส่งเสริมการลงทุนจึงมีสิทธิประโยชน์ดีกว่ามาก เนื่องจากได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ยาวนานถึง 8 ปี และยังสามารถนำผลขาดทุนไปใช้ได้ต่อถึง 5 รอบระยะเวลาบัญชี ในขณะที่การไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนนั้น แม้กรมสรรพากรจะมีสิทธิประโยชน์อื่นๆด้วย แต่สิทธิเหล่านั้นมีข้อจำกัดคือ บริษัทเป้าหมายการศึกษาที่มีการลงทุนโดยตรงจากต่างชาตินั้นมีขนาดใหญ่ไม่เข้าเกณฑ์วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ส่วน

การขอเป็นศูนย์กลางธุรกิจระหว่างประเทศนั้น ก็ได้รับยกเว้นภาษีเฉพาะรายได้จากการให้บริการ บริษัทในเครือ ซึ่งทำให้บริษัทส่วนใหญ่ที่ไม่ได้ให้บริการเฉพาะบริษัทในเครือ แต่เป็นการให้บริการเป็นการทั่วไปนั้น ไม่ได้รับสิทธิประโยชน์

## 4.2 การยกเว้นภาษีเงินได้จากเงินปันผล

### 4.2.1 กรณีได้รับการส่งเสริมการลงทุน

มาตรา 34 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ยกเว้นภาษีเงินได้ในเงินปันผลที่จ่ายจากกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนซึ่ง ตลอดระยะเวลาที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ทั้งนี้ เงินปันผลดังกล่าวต้องจ่ายภายในระยะเวลาที่ยังได้รับการส่งเสริมการลงทุน หรือภายใน 6 เดือน นับแต่สิ้นสุดระยะเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

การยกเว้นภาษีเงินปันผลนี้ทำให้ผู้ลงทุนที่แท้จริงได้รับประโยชน์จากการขอรับการส่งเสริมการลงทุนอย่างเต็มที่ แม้ว่ากฎหมายไทยจะมีบทบัญญัติยกเว้นภาษีเงินปันผลอื่นๆ อยู่แล้ว เช่น มาตรา 65 ทวิ(10) แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งยกเว้นภาษีเงินปันผลให้กับบริษัทซึ่งถือหุ้นถึงเกณฑ์ตามที่กฎหมายกำหนดในบริษัทที่จ่ายเงินปันผล แต่การมีบทบัญญัติมาตรา 34 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ก็ทำให้การได้รับสิทธินั้นครอบคลุมขึ้นไม่ว่าจะถือหุ้นมากน้อยเพียงใด หรือผู้ถือหุ้นจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล

แม้ว่ากฎหมายจะยกเว้นภาษีเงินปันผลให้ แต่กรณีการลงทุนโดยตรงจากต่างชาตินั้น เมื่อมีการส่งเงินปันผลกลับประเทศถิ่นที่อยู่ ก็เกิดภาวะภาษี โดยหากมีอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศผู้ลงทุน ก็จะมีมาตรการการจำกัดเก็บภาษีคือ ประเทศไทยในฐานะประเทศแหล่งเงินได้ มีอำนาจจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินปันผล ในอัตราไม่เกินที่อนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนดไว้ และประเทศถิ่นที่อยู่มีหน้าที่บรรเทาภาษีซ้อนให้ โดยอาจใช้มาตรการแตกต่างกัน เช่นการให้เครดิตภาษีต่างประเทศ การยกเว้นภาษีเงินได้บนเงินได้จากต่างประเทศ หรือการให้นำภาษีของประเทศไทยไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ขึ้นอยู่กับข้อตกลงในอนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งในกรณีที่เป็นการให้เครดิตภาษีต่างประเทศ ก็ต้องพิจารณาด้วยว่าประเทศไทยมีการยกเว้นภาษีเงินปันผลให้ผู้ลงทุนหรือไม่ หากมีการยกเว้นภาษีเงินปันผลให้ ประเทศถิ่นที่อยู่จะเก็บภาษีได้มากน้อยเพียงใดก็จะขึ้นอยู่กับอัตราภาษีภายในประเทศ และการมีอยู่ของบทบัญญัติเรื่องการให้เครดิตภาษีสมมติ หากไม่มีบทบัญญัติเครดิตภาษีสมมติแล้ว ประเทศถิ่นที่อยู่สามารถเก็บภาษีได้เต็มจำนวนโดยไม่ต้องบรรเทาภาวะภาษีซ้อน เนื่องจากไม่มีภาษีซ้อนเกิดขึ้นในความเป็นจริง แต่หากมีเครดิตภาษีสมมติ ประเทศถิ่นที่อยู่จะต้องให้เครดิตภาษีเสมือนเงินปันผลนั้นได้มีการชำระภาษีแล้วในประเทศไทย และจะจัดเก็บ

ภาษีในประเทศได้มากน้อยเพียงใดก็ขึ้นอยู่กับอัตราภาษีของตน สมมติว่าผู้ลงทุนมีเงินได้จากเงินปันผลก้อนนี้เท่านั้น หากอัตราภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่สูงกว่าเครดิตภาษีที่ได้รับ ประเทศถิ่นที่อยู่ก็จะจัดเก็บภาษีในส่วนต่างที่เหลือนั้น แต่หากอัตราภาษีต่ำกว่าเครดิตภาษี ประเทศถิ่นที่อยู่ก็จะไม่อาจจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินปันผลก้อนนี้ได้เลย แต่หากประเทศถิ่นที่อยู่ใช้วิธีการยกเว้นเงินได้ ผู้ลงทุนก็จะมีภาระในการนำเงินปันผลนั้นกลับมาเสียภาษี โดยประเทศถิ่นที่อยู่อาจกำหนดเงื่อนไขการได้รับยกเว้นภาษีได้

ทั้งนี้จากการพิจารณาอนุสัญญาภาษีซ้อนและอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศผู้ลงทุนทั้ง 15 ประเทศ ซึ่งเป็นเป้าหมายการศึกษาแล้ว สามารถแสดงออกมาดัง ตารางที่ 11 ดังนี้

ตารางที่ 11 วิธีการขจัดความซ้ำซ้อนของภาษีอากรระหว่างประเทศ และอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้ลงทุนโดยตรงจากต่างชาติในประเทศไทย

ประเทศ	วิธีการจัดภาษีซ้อน กรณีเงินปันผล	กรณีเครดิตภาษี		อัตราภาษีเงินได้ นิติบุคคล ณ ประเทศถิ่นที่อยู่ <sup>157</sup>
		เครดิตภาษี ทางอ้อม	เครดิตภาษีสมมติ	
ญี่ปุ่น	เครดิตภาษี	ถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงไม่น้อยกว่าร้อยละ 25	ไม่เกินร้อยละ 25	ร้อยละ 23.2
สหรัฐอเมริกา	เครดิตภาษี	ถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงไม่น้อยกว่าร้อยละ 10	x	ระดับรัฐ ร้อยละ 1-12 ระดับสหรัฐ ร้อยละ 21 รวมเฉลี่ย ร้อยละ 27
สิงคโปร์	เครดิตภาษี	ถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงไม่น้อยกว่าร้อยละ 10	x	ร้อยละ 17.00

<sup>157</sup> Deloitte, "Corporate Tax Rates 2019," [Online]. Available from:

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-corporate-tax-rates.pdf> [17

March 2020] ;PWC, "Corporate Income Tax (Cit) Rates," [Online]. Available from:

[https://taxsummaries.pwc.com/ID/Corporate-income-tax-\(CIT\)-rates](https://taxsummaries.pwc.com/ID/Corporate-income-tax-(CIT)-rates) [17 March 2020]

ประเทศ	วิธีการจัดภาษีซ้อน กรณีเงินปันผล	กรณีเครดิตภาษี		อัตราภาษีเงินได้ นิติบุคคล ณ ประเทศถิ่นที่อยู่ <sup>157</sup>
		เครดิตภาษี ทางอ้อม	เครดิตภาษีสมมติ	
สวิตเซอร์แลนด์	หากเข้าเงื่อนไขการมีส่วนร่วม ร่วม (participation relief) จะได้รับยกเว้น ทั้งหมด หากไม่เข้าเกณฑ์ จะได้สิทธิเครดิตภาษี (แต่ กรณีเลือกเสียภาษีแบบล้ำ ช้าจะได้ส่วนลดภาษี)	x	ได้รับ participation relief ตามเงื่อนไข กฎหมายสวิส (ยกเว้นเงินได้) <sup>158</sup> แต่หากไม่เข้า เงื่อนไข เครดิตได้ ร้อยละ 10 <sup>159</sup>	ร้อยละ 11.5- 24.2 ขึ้นอยู่กับ ท้องถิ่นที่ตั้งอยู่
สหราชอาณาจักร	เครดิตภาษี	ถือหุ้นที่มีสิทธิออก เสียงไม่น้อยกว่า ร้อยละ 25	/	ร้อยละ 19
เยอรมนี	ยกเว้นแบบก้าวหน้า กรณี ผู้ถือหุ้นเป็นกาปิตัลเกเซล ชาฟท์ แต่หากถือหุ้นที่มี สิทธิออกเสียงในบริษัทไทย อย่างน้อย 25% ให้ตัดออก จากฐานภาษีโดยไม่ต้อง ก้าวหน้า <sup>160</sup> แต่หากผู้รับเงินปันผลเป็น บุคคลประเภทอื่นๆ การ กำจัดภาษีซ้อนให้ใช้วิธี เครดิตภาษี	x	x	ร้อยละ 30-33

<sup>158</sup> ถือหุ้นไม่น้อยกว่าร้อยละ 10 ในบริษัทที่จ่ายเงินปันผล หรือมีมูลค่าการลงทุนตามราคาตลาดไม่น้อยกว่า 1 ล้านฟรังก์  
สวิส

<sup>159</sup> Federal Department of Finance, "Swiss Double Taxation Agreements Status on 1st January  
2020,"(2020), pp. 15-16.

<sup>160</sup> กาปิตัลเกเซลชาฟท์ คือ องค์กรธุรกิจประเภทบริษัทจำกัดซึ่งแบ่งทุนจดทะเบียนเป็นหุ้น โดยมีทุนจดทะเบียนขั้นต่ำ  
ตามที่กฎหมายกำหนด แบ่งได้เป็นหลายประเภท เช่น บริษัทจำกัด บริษัทมหาชนจำกัด เป็นต้น

ประเทศ	วิธีการขจัดภาษีซ้อน กรณีเงินปันผล	กรณีเครดิตภาษี		อัตราภาษีเงินได้ นิติบุคคล ณ ประเทศถิ่นที่อยู่ 157
		เครดิตภาษี ทางอ้อม	เครดิตภาษีสมมติ	
ลักเซมเบิร์ก	เครดิตภาษี	ถือหุ้นที่มีสิทธิออก เสียงไม่น้อยกว่า ร้อยละ 25	สิ้นระยะเวลาให้สิทธิ แล้ว	ร้อยละ 30
ออสเตรเลีย	เครดิตภาษี	ถือหุ้นที่มีสิทธิออก เสียงไม่น้อยกว่า ร้อยละ 10	/	ร้อยละ 24.94
ฝรั่งเศส	เครดิตภาษี ไม่เกินร้อยละ 25	x	x	ร้อยละ 33 ร้อยละ 31 กรณี รายได้ต่ำกว่า 250 ล้านยูโร
ฮ่องกง	เครดิตภาษี	x	สิ้นระยะเวลาให้สิทธิ แล้ว	ร้อยละ 16.5
เกาหลีใต้	เครดิตภาษี	x	สิ้นระยะเวลาให้สิทธิ แล้ว	ร้อยละ 25
ลาว	เครดิตภาษี	ถือหุ้นที่มีสิทธิออก เสียงไม่น้อยกว่า ร้อยละ 25	/	ร้อยละ 24
มาเลเซีย	เครดิตภาษี	ถือหุ้นที่มีสิทธิออก เสียงไม่น้อยกว่า ร้อยละ 15	x	ร้อยละ 24
เนเธอร์แลนด์	เครดิตภาษี	x	x	ร้อยละ 25
ไต้หวัน	เครดิตภาษี	x	x	ร้อยละ 20

จะเห็นได้ว่าประเทศส่วนใหญ่นั้นใช้วิธีการขจัดภาษีซ้อนโดยการเครดิตภาษี โดยมีบางประเทศที่กำหนดให้มีการเครดิตภาษีทางอ้อม (Underlying tax credit) ด้วย หากมีการถือหุ้นในบริษัทที่จ่ายปันผลถึงเกณฑ์ที่กำหนด ซึ่งเป็นการช่วยลดความซ้ำซ้อนทางเศรษฐศาสตร์ของการจัดเก็บภาษี อย่างไรก็ตามมีเพียง 8 ประเทศจาก 15 ประเทศเท่านั้นที่มีบทบัญญัติเรื่องเครดิตภาษีสมมติ และกรณีลักเซมเบิร์ก ฮ่องกง และเกาหลีใต้นั้นเครดิตภาษีสมมติ ได้ครบกำหนดและสิ้นสุดการบังคับใช้แล้ว จึงทำให้เหลือเพียง 5 ประเทศเท่านั้นที่ผู้ลงทุนได้รับสิทธิเครดิตภาษีสมมติ ได้แก่ ญี่ปุ่น สวิสเซอร์แลนด์ สหราชอาณาจักร ออสเตรเลีย และลาว



ทั้งนี้กรณีได้รับการส่งเสริมการลงทุนจะทำให้บริษัทได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล และผู้ถือหุ้นได้รับยกเว้นภาษีเงินปันผล จะมีผลดังนี้

- **กรณีที่มีเครดิตภาษีสมมติ**

หากประเทศถิ่นที่อยู่ซึ่งเป็นผู้สัญญาให้มีการให้เครดิตภาษี และเครดิตภาษีทางอ้อม ผู้ลงทุนจะไม่มีภาระภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่เลยหากภาษีไทยมากกว่าภาษีของประเทศถิ่นที่อยู่เนื่องจากสามารถเครดิตได้เต็มจำนวน หรือหากภาษีไทยน้อยกว่าภาษีของประเทศถิ่นที่อยู่ก็จะเสียภาษีเพียงเท่าที่เป็นส่วนต่าง โดยเครดิตได้สูงสุดร้อยละ 28

หากกรณีมีเฉพาะเครดิตภาษีสมมติ ภาษีสูงสุดที่เครดิตได้จะต่ำกว่าและถูกจำกัดเท่าที่เป็นภาษีในชั้นของเงินปันผล ทำให้เครดิตภาษีได้ไม่เต็มที่

- **กรณีไม่มีเครดิตภาษีสมมติ**

ผู้ลงทุนจะได้รับประโยชน์จากเฉพาะการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่านั้น เนื่องจากการจัดเก็บภาษีในชั้นนิติบุคคลนั้นเป็นอำนาจเต็มของประเทศไทย ไม่ใช่ประเทศถิ่นที่อยู่ ทำให้ผู้ลงทุนได้รับประโยชน์จากการยกเว้นภาษีบ้างแม้ไม่มีเครดิตภาษีสมมติ แต่หากอนุสัญญาภาษีซ้อนให้เครดิตภาษีทางอ้อมด้วยแล้วนั้นจะทำให้การได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีไม่มีความแตกต่างกันกับการไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ เว้นเสียแต่ว่าประเทศถิ่นที่อยู่จะมีอัตราภาษีต่ำกว่าประเทศไทยจึงจะทำให้ผู้ที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนได้ประโยชน์ทางภาษีดีกว่า ดังนั้นผู้ลงทุนอาจต้องใช้วิธีการชะลอการกระจายออกไปโดยการไม่จ่ายปันผลออกไป ใช้การนำเงินไปลงทุนต่อ หรือนำเงินภาษีที่ได้รับยกเว้นนั้นไปเฉลี่ยเครดิตภาษีกับแหล่งอื่นๆที่ได้ไปลงทุนด้วย

ตารางที่ 12 ตัวอย่างภาวะภาษีกรณีไม่รับการส่งเสริมการลงทุน เปรียบเทียบการรับการส่งเสริมการลงทุน  
ไม่ว่าจะมีเครดิตภาษีเพื่อการลงทุน หรือเครดิตภาษีทางอ้อมหรือไม่

	ไม่รับการส่งเสริมการลงทุน		รับการส่งเสริมการลงทุน			
			มีเครดิตภาษีสมมติ		ไม่มีเครดิตภาษีสมมติ	
ประเทศแหล่ง เงินได้	ไม่มีเครดิต ภาษีทางอ้อม	มีเครดิตภาษี ทางอ้อม	ไม่มีเครดิต ภาษีทางอ้อม	มีเครดิตภาษี ทางอ้อม	ไม่มีเครดิต ภาษีทางอ้อม	มีเครดิตภาษี ทางอ้อม
กำไร	100	100	100	100	100	100
ภาษี	20	20	0	0	0	0
สุทธิ	80	80	100	100	100	100
เงินปันผลจ่าย	80	80	100	100	100	100
หัก ณ ที่จ่าย	8	8	0	0	0	0
เงินที่ได้รับ	72	72	100	100	100	100
ประเทศถิ่นที่อยู่						
เงินที่ได้รับ	72	72	100	100	100	100
เงินได้รวม เครดิต	80	100	100	100	100	100
กรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ ประเทศถิ่นที่อยู่อัตราร้อยละ 30						
ภาษี 30%	24	30	30	30	30	30
เครดิต	8	28	10	28	0	0
ภาษีสุทธิ	16	2	20	2	30	30
เงินคงเหลือ	56	70	80	98	70	70
กรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ ประเทศถิ่นที่อยู่อัตราร้อยละ 28						
ภาษี 28%	22.4	28	28	28	28	28
เครดิต	8	28	10	28	0	0
ภาษีสุทธิ	14.4	0	18	0	28	28
เงินคงเหลือ	57.6	72	82	100	72	72
กรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ ประเทศถิ่นที่อยู่อัตราร้อยละ 20						
ภาษี 20%	16	20	20	20	20	20
เครดิต	8	28	10	28	0	0
ภาษีสุทธิ	8	0	10	0	20	20
เงินคงเหลือ	64	72	90	100	80	80

ที่มา : ดัดแปลงจาก OECD, *Corporate Tax Incentives for Foreign Direct Investment*. 2001, p 44.

สำหรับการเฉลี่ยภาษีนั้น อาจอธิบายได้โดยตัวอย่างต่อไปนี้ หากนักลงทุนเข้ามาลงทุนในประเทศไทย ประเทศ ก. และประเทศ ข. โดยสมมติให้ทุกประเทศมีภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ร้อยละ 20 และภาษีเงินปันผลหัก ณ ที่จ่าย ร้อยละ 10 ผลจะได้ตามตารางด้านล่าง

ตารางที่ 13 ตัวอย่างภาวะภาษีกรณีผู้ลงทุนลงทุนในหลายประเทศ

	ไทย	ประเทศ ก.	ประเทศ ข.
เงินได้	100	100	100
ภาษีเงินได้นิติบุคคล	20	20	20
กำไรหลังหักภาษี	80	80	80
ภาษี หัก ณ ที่จ่าย	8	8	8
เงินปันผลหลังหักภาษี	72	72	72
ภาวะภาษีรวม	28	28	28

หากประเทศถิ่นที่อยู่เก็บจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลร้อยละ 20 เช่นกัน ตลอดจนให้เครดิตภาษีรวมไปถึงเครดิตภาษีโดยอ้อม แต่ไม่เกินที่ชำระไปจริง และไม่เกินที่ต้องชำระในประเทศถิ่นที่อยู่จะได้ดังนี้

$$\text{เงินได้รวม : } (72+28)+(72+28)+(72+28) = 300$$

$$\text{ภาษีเงินได้ : } 20\% = 60$$

$$\text{เครดิตภาษีทั้งหมด : } 28+28+28 = 84 \text{ แต่เครดิตได้เพียง } 60 \text{ และไม่ได้เงินคืน}$$

$$\text{ดังนั้นจะเหลือเงิน : } 72+72+72 = 216$$

หากผู้ลงทุนได้รับการส่งเสริมการลงทุนในไทย กรณีมีประเทศถิ่นที่อยู่มีการเครดิตภาษีสมมติผลที่ได้คือผู้ลงทุนเหลือเงิน 244 เนื่องจากไม่ต้องเสียภาษีที่ไทย ดังนี้

$$\text{เงินได้รวม : } 100+(72+28)+(72+28) = 300$$

$$\text{ภาษีเงินได้ : } 20\% = 60$$

$$\text{เครดิตภาษีทั้งหมด : } 28+28+28 = 84 \text{ แต่เครดิตได้เพียง } 60 \text{ และไม่ได้เงินคืน}$$

$$\text{ดังนั้นจะเหลือเงิน : } 100+72+72 = 244$$

แต่หากได้รับการส่งเสริมการลงทุนในไทย โดยประเทศถิ่นที่อยู่ไม่มีการเครดิตภาษี  
สมมติ ผลที่ได้คือ ผู้ลงทุนจะเหลือเงิน 240

$$\text{เงินได้รวม} : 100 + (72 + 28) + (72 + 28) = 300$$

$$\text{ภาษีเงินได้} : 20\% = 60$$

$$\text{เครดิตภาษีทั้งหมด} : 0 + 28 + 28 = 56 \text{ เครดิตได้ทั้งหมด และเสียภาษีเพิ่มอีก } 4$$

$$\text{ดังนั้นจะเหลือเงิน} : 100 + 72 + 72 - 4 = 240$$

หากมีการลงทุนในหลายประเทศ และมีประเทศที่มีภาระภาษีสูง เนื่องจากแม้ไม่ได้  
รับการส่งเสริมการลงทุน เงินภาษีที่เสียไปแต่เดิมก็อาจนำกลับไปเครดิตภาษีที่ประเทศถิ่นที่อยู่ได้ไม่  
หมดอยู่แล้ว การได้รับยกเว้นภาษีในประเทศไทยแต่ไม่สามารถใช้สิทธิเครดิตภาษีได้ จึงไม่เกิดผล  
กระทบมากนักกับผู้ลงทุน เว้นเสียแต่ผู้ลงทุนจะได้รับการยกเว้นภาษีในทุกๆ ประเทศที่ไปลงทุน จนทำ  
ให้ไม่มีพื้นที่ที่มีภาษีสูงมาเฉลี่ยออกไป

#### 4.2.2 กรณีไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน

กรณีไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ผู้ถือหุ้นในบริษัทอาจได้รับสิทธิประโยชน์ทาง  
ภาษีในการยกเว้นหรือลดภาษีเงินปันผลได้ โดยพิจารณาแยกเป็นกรณีผู้ถือหุ้นเป็นบริษัทหรือห้าง  
หุ้นส่วนนิติบุคคล กับผู้ถือหุ้นเป็นบุคคลธรรมดา

##### 4.2.2.1 กรณีผู้ถือหุ้นเป็นบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

กรณีผู้ถือหุ้นเป็นบริษัทจำกัดที่จัดตั้งขึ้นในประเทศไทย มาตรา 65 ทวิ  
(10) แห่งประมวลรัษฎากร ประมวลรัษฎากรกำหนดให้บริษัทนั้นสามารถนำปันผลมารวมคำนวณ  
รายได้เพียงครั้งเดียว ซึ่งทำให้ภาระภาษีเหลือเพียงครั้งเดียว ทั้งนี้ หากบริษัทซึ่งเป็นผู้รับเงินปันผลนั้น  
เป็นบริษัทจดทะเบียน และถือหุ้นในบริษัทที่จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นที่สิทธิออก  
เสียงโดยบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลไม่ได้ถือหุ้นในบริษัทจำกัดไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม บริษัทผู้รับเงินปัน  
ผลได้รับยกเว้นไม่ต้องนำเงินปันผลนั้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี ทั้งนี้บริษัทจดทะเบียน  
หรือบริษัทจำกัด ต้องถือหุ้นมาแล้วอย่างน้อย 3 เดือนก่อนจ่ายปันผล และต้องถือหุ้นต่อไปอย่างน้อย  
3 เดือนนับตั้งแต่มียกจ่ายปันผล

#### 4.2.2.2 กรณีผู้ถือหุ้นเป็นบุคคลธรรมดา

มาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ผู้ได้รับเงินปันผลที่เป็นบุคคลธรรมดา กรณีเลือกเสียภาษีแบบรวมคำนวณได้รับเครดิตภาษีด้วย กล่าวคือให้นำภาษีที่บริษัทผู้จ่ายเงินปันผลเสียภาษีไปแล้วมารวมคำนวณเป็นเงินได้ของผู้รับเงินปันผลเพื่อคำนวณภาระภาษีด้วย แล้วจึงนำภาษีที่บริษัทเสียไปแล้วนั้นมาเครดิตออกจากภาระภาษีที่คำนวณได้ หากภาระภาษีที่คำนวณได้น้อยกว่าเครดิตภาษี ผู้ได้รับเงินปันผลก็สามารถขอคืนภาษีได้ ทั้งนี้การเสียภาษีแบบรวมคำนวณและใช้สิทธิเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวินี้ จะทำให้ผู้มีเงินได้ซึ่งมีอัตราภาษีสุดท้ายต่ำกว่าร้อยละ 28 ได้รับเงินภาษีคืน แต่หากผู้ถือหุ้นมีรายได้สูงมาก การใช้สิทธิเครดิตภาษีจะไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ ซ้ำจะเป็นการเพิ่มภาระภาษีให้กับผู้ถือหุ้นอีกด้วย นอกจากนี้การจะใช้สิทธิเครดิตภาษีได้ผู้มีเงินได้จะต้องมีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศไทย หรือเป็นผู้ที่อยู่ในประเทศไทยไม่น้อยกว่า 180 วัน ทำให้ผู้ลงทุนต่างประเทศที่เป็นบุคคลธรรมดา แทบไม่ได้รับประโยชน์จากสิทธิประโยชน์นี้ จากทั้งเงินได้ที่มีปริมาณมาก และเงื่อนไขการมีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศไทย หรือเป็นผู้ที่อยู่ในประเทศไทยไม่น้อยกว่า 180 วัน

ในกรณีภาษีเงินปันผลนั้นการได้รับการส่งเสริมการลงทุนให้สิทธิประโยชน์แก่ผู้ลงทุนสูงกว่าการไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนอย่างมาก โดยเฉพาะผู้ลงทุนซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นในต่างประเทศ เนื่องจากหากไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนแล้ว ก็จะไม่มีความสิทธิประโยชน์ทางภาษีใดๆเลย จะได้เพียงสิทธิการขจัดความซ้ำซ้อนของภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อนเท่านั้น

ทั้งนี้ แม้บางอนุสัญญาภาษีซ้อนจะไม่มีบทเครดิตภาษีสมมติผู้ลงทุนก็ยังได้รับประโยชน์จากการได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีเงินปันผล จากการอาศัยการเฉลี่ยเครดิตภาษีกับการลงทุนในประเทศอื่นๆได้ หรืออาจใช้การลงทุนต่อ หรือชะลอการจ่ายปันผล เพื่อชะลอภาระภาษีออกไปก็ได้ และการกระทำลักษณะนี้มักจะไม่เข้าลักษณะของกฎที่ว่าด้วยการควบคุมบริษัทต่างชาติ เนื่องจากรายได้ของบริษัทนั้นไม่ใช่รายได้ที่ไม่ได้มาจากการทำงาน อีกทั้งประเทศไทยก็ไม่ใช่อินแดนภาษีต่ำหรือปลอดภาษีแต่อย่างใด<sup>161</sup>

นอกจากนี้เมื่อพิจารณาในประเด็นที่ว่าผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนจะได้รับประโยชน์จากการได้รับยกเว้นภาษีเงินได้แม้ประเทศถิ่นที่อยู่ไม่มีการเครดิตภาษีสมมติ หากภาระภาษีที่ประเทศถิ่นที่อยู่ต่ำกว่าอัตราภาษีสุทธิในประเทศไทยนั้น เมื่อพิจารณาบริษัทเป้าหมายการศึกษาแล้วพบว่าประเทศถิ่นที่อยู่ทุกประเทศมีภาษีเงินได้นิติบุคคลต่ำกว่าอัตราภาษีสุทธิของไทยซึ่งอยู่ที่ร้อยละ 28 ทำ

<sup>161</sup> Kristian Reinert Haugland Nilsen, "The Concept of Tax Sparing a General Analysis, and an Analysis and Assessment of the Various Features of Tax Sparing Provisions," p. 68.

ให้การได้รับการส่งเสริมการลงทุน แม้จะไม่มีเครดิตภาษีสมมติ ก็ยังคงได้รับประโยชน์เนื่องจากการได้รับการส่งเสริมการลงทุนจะทำให้ประหยัดภาษีที่ไทยไป 28 หน่วย และกลับไปเสียภาษีที่ประเทศแหล่งเงินได้ไม่เกิน 28 หน่วย ทำให้มีเงินเหลือ ในขณะที่กรณีไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน บริษัทจะเสียภาษีในไทยทั้งหมด 28 หน่วย และกลับไปเสียภาษีที่ประเทศถิ่นที่อยู่จากยอดเงินได้เดียวกันอีกตามอัตราภาษีซึ่งไม่ถึง 28 หน่วย โดยสามารถนำ 28 หน่วยที่ประเทศไทยไปเครดิตภาษีได้ไม่เกินภาษีที่ต้องชำระในประเทศถิ่นที่อยู่ จึงทำให้เหลือเครดิตส่วนเกิน

#### 4.3 การยกเว้นและลดหย่อนอากรขาเข้า

ในการประกอบกิจการบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์และบริการสอบเทียบมาตรฐานนั้น มีการพึ่งพาเทคโนโลยีจากต่างประเทศด้วย ทั้งเครื่องมือและอุปกรณ์ทางวิทยาศาสตร์ต่างๆ เครื่องจักรในห้องทดลอง ตลอดจนสารเคมีที่ใช้ในการทดลองต่างๆ ที่ต้องมีการนำเข้าจากต่างประเทศ โดยตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 การนำของเข้ามาในราชอาณาจักรจะต้องมีการชำระอากรศุลกากรตามพิกัดและอัตราที่กำหนดไว้ในพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ทั้งนี้อาจมีกรณีที่อัตราศุลกากรนั้นแตกต่างกันออกไปขึ้นอยู่กับสิทธิที่ผู้นำของเข้านั้นเลือกใช้

##### 4.3.1 กรณีได้รับการส่งเสริมการลงทุน

ผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ได้รับสิทธิยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักร หรือ วัตถุดิบที่ใช้ดังนี้

1) ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักร ที่จำเป็นต้องใช้ในกิจการที่ได้รับการส่งเสริมและเครื่องจักรที่จำเป็นต้องใช้ในการก่อสร้างโรงงาน ซึ่งรวมถึงส่วนประกอบ อุปกรณ์ เครื่องมือ เครื่องใช้ และโรงงานสำเร็จรูปที่นำมาติดตั้งเป็นโรงงานแต่เครื่องจักรนั้นต้องไม่เป็นเครื่องจักรที่ผลิตหรือประกอบได้ในราชอาณาจักร ซึ่งมีคุณภาพใกล้เคียงกันกับชนิดที่ผลิตในต่างประเทศ และมีปริมาณเพียงพอที่จะจัดหามาใช้ได้ ทั้งนี้จะต้องมีการยื่นคำขอเพื่อให้คณะกรรมการอนุมัติ ทั้งนี้คณะกรรมการมีแนวทางการพิจารณาว่าเครื่องจักรและอุปกรณ์ที่นำเข้านั้น จะต้องใช้ในกระบวนการผลิตโดยตรงที่ใช้ในโครงการที่ได้รับการส่งเสริมโดยเริ่มตั้งแต่ การออกแบบผลิตภัณฑ์

การผลิตผลิตภัณฑ์ การตรวจสอบคุณภาพ ตลอดจนการขนส่งผลิตภัณฑ์ขึ้นมายาพาทระ โดยพิจารณาตามการติดตั้งใช้จริงเท่านั้น<sup>162</sup>

ทั้งนี้คำว่าเครื่องจักรนั้น หมายถึง เครื่องจักรที่จำเป็นต้องใช้กิจการที่ได้รับการส่งเสริม และเครื่องจักรที่จำเป็นต้องใช้ในการก่อสร้างโรงงาน ซึ่งรวมถึงส่วนประกอบ อุปกรณ์ เครื่องมือเครื่องใช้ และโครงโรงงานสำเร็จรูปที่นำมาติดตั้งเป็นโรงงาน

2) ลดหย่อนอากรขาเข้าเครื่องจักรร้อยละ 50 ในกรณีกิจการใด หรือแก่ผู้ขอรับการส่งเสริมรายใดไม่สมควรให้ได้รับสิทธิยกเว้นอากรขาเข้า

3) ลดหย่อนอากรขาเข้าไม่เกินร้อยละ 90 สำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุที่จำเป็นที่นำเข้ามาเพื่อใช้ผลิต ผสม หรือประกอบในกิจการที่ได้รับการส่งเสริม ซึ่งต้องไม่เป็นของที่ผลิตหรือกำเนิดในประเทศมีคุณภาพใกล้เคียงกันและมีปริมาณเพียงพอที่จะจัดหามาใช้ได้

4) ยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับของที่นำเข้ามาเพื่อใช้ในการวิจัยและพัฒนา รวมทั้งการทดสอบที่เกี่ยวข้อง คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนสามารถอนุญาตให้ผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับของที่นำเข้ามาใช้เพื่อการวิจัยและพัฒนาได้ ซึ่งเป็นมาตรการที่ได้มีการเพิ่มเติมเข้ามาเมื่อมีการแก้ไขกฎหมายในปี พ.ศ. 2560 ทั้งนี้คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนจะอนุมัติให้คร่าวละ 1 ปี โดยของที่นำเข้ามาจะต้องไม่ใช่เครื่องจักร หรือวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นที่สามารถนำเข้ามาโดยได้รับสิทธิยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักรหรือวัตถุดิบและวัสดุจำเป็น โดยจะต้องเป็นกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนประเภท กิจการวิจัยและพัฒนา กิจการเทคโนโลยีชีวภาพ และกิจการพัฒนาเทคโนโลยีเป้าหมาย เฉพาะโครงการที่มีการวิจัยและพัฒนา<sup>163</sup>

5) ยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบที่นำเข้ามาเพื่อผลิตและส่งออก<sup>164</sup>

<sup>162</sup> สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, "วิธปฏิบัติเกี่ยวกับสิทธิและประโยชน์เครื่องจักร," [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: [https://www.boi.go.th/upload/content/Session%203.Incentive\\_UtilizationforMachinery\\_5bf7b708d2c86.pdf](https://www.boi.go.th/upload/content/Session%203.Incentive_UtilizationforMachinery_5bf7b708d2c86.pdf) [19 มีนาคม 2563]

<sup>163</sup> ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ที่ 1/2560 เรื่อง การให้สิทธิประโยชน์ยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับของที่นำเข้ามาเพื่อใช้ในการวิจัยและพัฒนา

<sup>164</sup> สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, "สิทธิและประโยชน์ด้านภาษีอากรสำหรับการส่งเสริมการลงทุนตามมาตรการ Smes," [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: [https://www.boi.go.th/upload/content/สิทธิประโยชน์%20BOI%20มีค%2057\\_1\\_16015.pdf](https://www.boi.go.th/upload/content/สิทธิประโยชน์%20BOI%20มีค%2057_1_16015.pdf) [19 มีนาคม 2563]

### 4.3.2 กรณีไม่ได้รับส่งเสริมการลงทุน

กรณีไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน เมื่อกิจการมีการนำเครื่องจักรจากต่างประเทศ จะต้องชำระอากรขาเข้าตามพิกัดอัตราที่กฎหมายกำหนดไว้ ทั้งนี้ พิกัดและอัตราที่กฎหมายกำหนดนั้น อาจมีการปรับลดได้จากกรณีต่างๆ ดังต่อไปนี้

- 1) การลดหรือยกเว้น ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดศุลกากร พ.ศ. 2530 โดยรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังสามารถออกประกาศกระทรวงได้ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อ
  - เพื่อประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศ หรือ
  - เพื่อความผาสุกของประชาชน หรือ
  - เพื่อความมั่นคงของประเทศ
- 2) การลด หรือยกเว้นตามมาตรา 14 แห่งพระราชกำหนดพิกัดศุลกากร พ.ศ. 2530 เพื่อการปฏิบัติตามข้อผูกพันตามสัญญาหรือความตกลงระหว่างประเทศที่เป็นประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศ
- 3) การยกเว้นอากรตาม ภาค 4 แห่งพระราชกำหนดพิกัดศุลกากร พ.ศ. 2530

ทั้งนี้เครื่องมือวิทยาศาสตร์ส่วนใหญ่เป็นรายการที่ผลิตไม่ได้ในประเทศ อย่างไรก็ตามรัฐได้มีการส่งเสริมตลอดมาตั้งแต่ในอดีตโดยในปี พ.. 2531 ประเทศไทยได้ประกาศลดอากรขาเข้าอุปกรณ์เครื่องมือวิทยาศาสตร์ จากอัตราร้อยละ 35 มาที่ร้อยละ 5 ทำให้ให้เกิดแรงผลักดันและเร่งการวิจัยพัฒนาของกระทรวงวิทยาศาสตร์ เทคโนโลยี และสิ่งแวดล้อมในสมัยนั้น แม้จะสูญเสียรายได้จากอากรขาเข้าประมาณ 1,800 ล้านบาท แต่ผู้นำเข้าหรือผู้ซื้อใช้ของภาคเอกชน เช่น บริษัทตัวแทนนำเข้า นักวิทยาศาสตร์ นักวิจัยอิสระ และผู้ประกอบการทั้งหมด ต่างก็ได้รับผลดีที่สามารถจัดซื้ออุปกรณ์เครื่องมือเหล่านี้ในราคาที่ถูกลง เพิ่มกำลังซื้อประมาณร้อยละ 22<sup>165</sup>

ปัจจุบันมีประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราอากรและยกเว้นอากรศุลกากรตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ออกมายกเลิกประกาศกระทรวงการคลังก่อนหน้า และกำหนดการลดอัตราอากรและยกเว้นอากรศุลกากร และกำหนดลดอัตราอากรสำหรับเครื่องมือเครื่องใช้สำหรับการให้บริการทดสอบและสอบเทียบมาตรฐานลงมา และบางรายการได้รับยกเว้นอากรด้วย ตามข้อ 2 (1) แห่งประกาศกระทรวงการคลัง ข้างต้น กำหนดให้ลดอัตราอากรตามบัญชีท้ายประกาศ ในขณะที่ ข้อ 3(1) กำหนดให้ยกเว้นอากรตามบัญชีท้ายประกาศ โดยไม่ได้กำหนดเงื่อนไขใดๆ ไว้ ซึ่งหลายพิกัดนั้นเป็นสินค้าสำหรับใช้ในกิจการบริการ

<sup>165</sup> ไทยแลนด์แล็บ, "ประเทศไทยกับโอกาสทางธุรกิจวิทยาศาสตร์," [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.thailandlab.com/ประเทศไทยกับโอกาสทางธุรกิจ/> [19 มีนาคม 2563]



ทดสอบทางวิทยาศาสตร์และบริการสอบเทียบมาตรฐาน เช่น สารเคมี เครื่องมือวัดต่างๆ และเครื่องมือที่ใช้ในห้องทดลอง

ตารางที่ 14 พิกัดและอัตราของที่ใช้ในกิจการบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์และบริการสอบเทียบมาตรฐาน

พิกัด	รายการ	อัตรา อากร	ลดลงเหลือ
28	ธาตุทางเคมี	30	ยกเว้นอากร มีบางรายการที่ลดลงเหลือร้อยละ 3 หรือ 5
29	ไฮโดรคาร์บอนและอนุพันธ์ชนิดฮาโลเจนเต็ด ซัลโฟเนเต็ด ไนเตรเต็ดหรือชนิดไนโตรเซเต็ด ของไฮโดรคาร์บอน	30	ยกเว้นอากร มีบางรายการที่ลดลงเหลือร้อยละ 3 หรือ 5
90.11	กล้องจุลทรรศน์แบบใช้เลนส์เชิงประกอบ	15	ยกเว้นอากร
9016.00.00	เครื่องชั่ง (บาลานซ์) ที่มีความไว 5 เซนติกรัมหรือไวกว่า มีหรือไม่มีตุ้มน้ำหนัก	15	ยกเว้นอากร
90.22	เครื่องอุปกรณ์ที่ใช้ในการแผ่เอกซเรย์หรือการแผ่รังสีแอลฟา เบตา หรือแกมมาเป็นหลัก	30	ยกเว้นอากร
90.24	เครื่องจักรและเครื่องใช้สำหรับทดสอบความแข็ง ความแข็งแรง ความคงทนต่อการอัด ความยืดหยุ่น หรือคุณสมบัติเชิงกลอื่น ๆ ของวัตถุ	35	ยกเว้นอากร
90.25	ไฮโดรมิเตอร์และอุปกรณ์ที่คล้ายกัน เทอร์มิเตอร์ ไพโรมิเตอร์ บารอมิเตอร์ ไฮโกรมิเตอร์ และไซโครมิเตอร์	35	ยกเว้นอากร
90.26	อุปกรณ์และเครื่องอุปกรณ์สำหรับวัดหรือตรวจสอบการไหล ระดับ ความดัน หรือตัวแปรอื่น ๆ ของของเหลวหรือก๊าซ	35	ยกเว้นอากร
90.27	อุปกรณ์หรือเครื่องใช้สำหรับตรวจสอบเพื่อวิเคราะห์วัตถุหรือวัดคุณสมบัติ เช่น ความพรุน การขยายตัวเชิงความร้อน	35	ยกเว้นอากร
90.28	เครื่องวัดปริมาณการจ่ายหรือการผลิตก๊าซ ของเหลว หรือไฟฟ้า รวมถึงคาลิเบรตติ้งมิเตอร์ของเครื่องดังกล่าว	35	10
90.30	ออสซิลโลสโคป เครื่องวิเคราะห์สเปกตรัม อุปกรณ์และเครื่องอุปกรณ์อื่น ๆ สำหรับวัดหรือตรวจสอบปริมาณทางไฟฟ้า	35	ยกเว้น
90.31	อุปกรณ์ เครื่องใช้ และเครื่องจักรสำหรับวัดหรือตรวจสอบ ที่ไม่ได้ระบุหรือรวมไว้ในที่อื่นในตอนนี้	35	ยกเว้น

ดังนั้นในประเด็นสิทธิประโยชน์เรื่องอากรขาเข้านั้นจึงแตกต่างกันน้อยมาก เนื่องจากเกือบทุกรายการได้รับยกเว้นอัตราอากร นอกจากนี้รัฐกิจบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์และบริการสอบเทียบมาตรฐานก็เป็นกิจการบริการ ไม่ได้มีการผลิตเพื่อส่งออก จึงไม่มีความจำเป็นต้องใช้สิทธิยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบที่นำเข้ามาเพื่อผลิตส่งออก

## บทที่ 5

### กรณีศึกษาการส่งเสริมการลงทุนในธุรกิจบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์และบริการสอบเทียบ มาตรฐาน : สิทธิประโยชน์ที่ไม่ใช่ภาษีอากร

ในบทนี้ได้พิจารณาว่ากรณีผู้ลงทุนต่างด้าวเข้ามาลงทุนโดยการร่วมทุนกับคนไทยหรือจัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทยโดยไม่รับส่งเสริมการลงทุน จะมีสิทธิประโยชน์อย่างอื่นที่ไม่ใช่ภาษีอากรอย่างไร และมีช่องทางอื่นเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิประโยชน์อย่างอื่นที่ไม่ใช่ภาษีอากรที่ผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนได้รับเพื่อทดแทนสิทธิเหล่านั้นหรือไม่ โดยพิจารณาจากกฎหมายที่กำกับดูแลในเรื่องนี้ๆ

#### 5.1 สิทธิการประกอบธุรกิจในประเทศไทยกรณีผู้ถือหุ้นเป็นคนต่างด้าว

การให้บริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์และสอบเทียบมาตรฐาน แม้ไม่ใช่ธุรกิจที่ระบุไว้ชัดเจนในบัญชีสาม ท้ายพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542 แต่ก็เป็ธุรกิจบริการอย่างหนึ่ง เมื่อไม่มีกฎกระทรวงออกมายกเว้นให้คนต่างด้าวประกอบกิจการได้โดยไม่ต้องขออนุญาต จึงเป็นบริการอย่างอื่นต่าง บัญชีสาม (21) ซึ่งห้ามมิให้คนต่างด้าวประกอบกิจการในประเทศไทย เว้นแต่ได้รับอนุญาตหรือได้รับหนังสือรับรอง

##### 5.1.1 กรณีได้รับการส่งเสริมการลงทุน

กรณีได้รับการส่งเสริมการลงทุน บริษัทที่ให้บริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์หรือสอบเทียบมาตรฐานสามารถมีคนต่างด้าวถือหุ้นเกินกว่ากึ่งหนึ่งได้ โดยไม่ผิดกฎหมาย และไม่จำเป็นต้องขออนุญาตประกอบธุรกิจต่อกรมพัฒนาธุรกิจการค้าอีก โดยอาศัยมาตรา 12 แห่งพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542 ขอนหนังสือรับรองการประกอบธุรกิจซึ่งกระทำได้ง่ายกว่าไม่จำเป็นต้องผ่านขั้นตอนการตรวจสอบคุณสมบัติต่างๆ อย่างการขออนุญาตประกอบธุรกิจตาม มาตรา 17

อย่างไรก็ตาม บริษัทสามารถประกอบธุรกิจโดยไม่ต้องขอรับใบอนุญาตได้เฉพาะกิจการที่ได้รับการส่งเสริมเท่านั้น กล่าวคือหากขอรับการส่งเสริมเฉพาะการให้บริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์ ก็จะประกอบธุรกิจได้เฉพาะการให้บริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์เท่านั้น ไม่สามารถประกอบธุรกิจบริการสอบเทียบมาตรฐานหรือธุรกิจอื่นๆได้ ทำให้สิทธิที่ได้รับจากการส่งเสริมการลงทุนนั้นค่อนข้างจำกัด หากเป็นบริษัทขนาดใหญ่ที่มีธุรกิจหลายธุรกิจ การขอรับการส่งเสริมการ

ลงทุนอาจไม่ครอบคลุมไปในทุกๆธุรกิจ ทำให้ธุรกิจที่ไม่ได้รับการส่งเสริม จำต้องได้รับอนุญาต ประกอบธุรกิจจากกรมพัฒนาธุรกิจการค้าเสียก่อน แม้ว่าจะเป็นการประกอบธุรกิจภายใต้บริษัท เดียวกันก็ตาม เนื่องจากหนังสือรับรองและใบอนุญาตการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าวนั้นเป็นการ ออกให้แต่ละกิจการเป็นการเฉพาะ บริษัทหนึ่งๆ

จากการศึกษาจะพบว่า มีบางบริษัทซึ่งเริ่มเข้ามาประกอบธุรกิจโดยขอรับการ ส่งเสริมการลงทุนและขอรับหนังสือรับรองตามมาตรา 12 แห่งพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของ คนต่างด้าว พ.ศ. 2542 ต่อมา มีการขออนุญาตประกอบกิจการอื่นๆเพิ่มเติม เนื่องจากหนังสือรับรอง นั้นไม่ครอบคลุมไปถึงกิจการนั้นๆ หรืออาจเป็นกรณี que เมื่อเข้ามาประกอบกิจการบริษัทขอหนังสือ รับรองสำหรับกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน และขออนุญาตประกอบธุรกิจสำหรับกิจการอื่นๆที่ ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน

### 5.1.2 กรณีไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน

กรณีบริษัทไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน เมื่อผู้ลงทุนเป็นบริษัทต่างด้าวคือมีคนต่าง ด้าวถือหุ้นเกินกว่ากึ่งหนึ่ง ตามพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542 บริษัท ดังกล่าวจำเป็นต้องขออนุญาตประกอบธุรกิจเสียก่อน โดยการขออนุญาตก็จะมีเงื่อนไขต่างๆ เช่น เงิน ลงทุนขั้นต่ำ โดยจะต้องขออนุญาตเป็นรายกิจการที่จะดำเนินการไป หากมีการดำเนินการหลาย กิจการ ก็ต้องขออนุญาตให้ครอบคลุมทั้งหมด

อย่างไรก็ตามเห็นได้ว่าการมีสถานะเป็นคนต่างด้าวนั้น สร้างความยุ่งยากให้กับ กิจการในการประกอบธุรกิจที่ต้องดำเนินการขออนุญาต จึงมีผู้ลงทุนบางรายใช้วิธีการหลีกเลี่ยง บทบัญญัติของกฎหมายโดยการจัดโครงสร้างการถือหุ้นให้เป็นนิติบุคคลไทย ซึ่งทำให้มีคนต่างด้าวถือ หุ้นไม่เกินกึ่งหนึ่ง แต่ยังสามารถคงอำนาจในการบริหารและตัดสินใจไว้ได้ ซึ่งหากใช้วิธีการถือหุ้นไขว้ กันระหว่างบริษัทในเครือด้วยกันยิ่งจะทำให้สามารถจัดตั้งบริษัทซึ่งเงินทุนแทบทั้งสิ้นเป็นของคนต่าง ด้าวได้ โดยไม่จำเป็นต้องพึ่งคนไทยในการจัดโครงสร้างการถือหุ้นแต่อย่างใด อันส่งผลให้บริษัทไม่อยู่ ภายใต้บทบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว มีอิสระในการประกอบธุรกิจ ไม่จำเป็นต้องขอ อนุญาตประกอบธุรกิจ และยังได้รับประโยชน์จากด้านอื่นๆ เช่น การถือครองที่ดินได้อีกด้วย

ดังนั้นแล้วการร่วมทุนกับคนไทยหรือการจัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทยจะทำให้ บริษัทมีเสรีภาพในการประกอบธุรกิจในประเทศไทยมากกว่าการขอรับการส่งเสริมการลงทุนซึ่งจะ ได้รับหนังสือรับรองให้ประกอบกิจการได้เฉพาะธุรกิจที่ขอรับการส่งเสริมการลงทุน

## 5.2 สิทธินำคนต่างด้าวเข้ามาเพื่อศึกษาลู่ทางการลงทุน

การที่คนต่างด้าวจะเข้ามาในประเทศไทยได้นั้นจำเป็นต้องปฏิบัติตามกฎหมายว่าด้วยคนเข้าเมือง กล่าวคือ จะต้องขอรับการตรวจลงตราจากสถานเอกอัครราชทูตหรือสถานกงสุลใหญ่ของไทย โดยคนต่างด้าวบางสัญชาติสามารถเดินทางเข้าประเทศไทยได้โดยไม่ต้องมีการตรวจลงตราหากเป็นประเทศที่ได้รับยกเว้นการตรวจลงตราเพื่อการท่องเที่ยว และสามารถน่านักอยู่ในไทยได้ไม่เกิน 30 วัน หรือเป็นประเทศที่มีความตกลงยกเว้นการตรวจลงตรากับประเทศไทย<sup>166</sup> อย่างไรก็ตามกรณีการที่คนต่างด้าวจะเข้ามาศึกษาลู่ทางการลงทุนนั้น อาจต้องขอรับการตรวจลงตราเนื่องจากจะต้องขอตรวจลงตราประเภทคนอยู่ชั่วคราว เพื่อให้สามารถดำเนินการติดต่อธุรกิจและอยู่ในประเทศได้มากถึง 90 วัน

### 5.2.1 กรณีได้รับการส่งเสริมการลงทุน

คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนมีอำนาจอนุญาตให้คนต่างด้าวเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อศึกษาลู่ทางการลงทุนหรือกระทำการอื่นใดที่จะเป็นประโยชน์ต่อการลงทุนได้ตามกำหนดระยะเวลาให้อยู่ในราชอาณาจักรเท่าที่คณะกรรมการพิจารณาเห็นสมควร โดยมีแนวทางการพิจารณาในการใช้สิทธิ แบ่งเป็นกรณีต่างๆ ดังนี้<sup>167</sup>

#### 5.2.1.1 กรณีศึกษาลู่ทางการลงทุน

กรณีเข้ามาเพื่อศึกษาลู่ทางการลงทุน อนุญาตให้เข้ามาอยู่ในราชอาณาจักรได้ไม่เกิน 6 เดือน โดยมีเงื่อนไข ดังนี้

1) เป็นกิจการที่อยู่ในข่ายได้รับการส่งเสริม หรือกิจการที่เป็นประโยชน์ต่อประเทศตามที่สำนักงานส่งเสริมการลงทุนเห็นชอบ และ

<sup>166</sup> สำนักงานตรวจคนเข้าเมือง, "วีซ่า," [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.immigration.go.th/content/visa> [19 มีนาคม 2563]

<sup>167</sup> สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, "แนวทางการใช้สิทธินำเข้าช่างฝีมือ/ผู้ชำนาญการต่างชาติ ตามมาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520," [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: [http://www.boi.go.th/upload/VisaWorkPermitDocument/section24/1-24-procedure\\_to\\_bring\\_in\\_foreign\\_experts.pdf](http://www.boi.go.th/upload/VisaWorkPermitDocument/section24/1-24-procedure_to_bring_in_foreign_experts.pdf) [19 มีนาคม 2563]

2) มีหลักฐานการติดต่อในเรื่องเกี่ยวกับการลงทุนจากหน่วยงานหรือสถาบันที่เชื่อถือได้ในประเทศ หรือต่างประเทศ และ

3) มีแผนการดำเนินการในการศึกษาลู่ทางการลงทุน

### 5.2.1.2 กรณีกระทำการที่จะเป็นประโยชน์ต่อการลงทุน

กรณีกระทำการที่จะเป็นประโยชน์ต่อการลงทุน อนุญาตให้เข้ามาอยู่ในราชอาณาจักรได้ไม่เกิน 1 ปี โดยมีเงื่อนไข ดังนี้

1) เป็นกิจการที่อยู่ในข่ายได้รับการส่งเสริม หรือกิจการที่เป็นประโยชน์ต่อประเทศตามที่สำนักงานส่งเสริมการลงทุนเห็นชอบและมีทุนจดทะเบียน หรือมีส่วนของผู้ถือหุ้น 100 ล้านบาทขึ้นไป หรือ

2) เป็นผู้แทนของหอการค้า หรือส่วนราชการ หรือรัฐบาลต่างประเทศ หรือองค์กรที่เกี่ยวข้องกับการลงทุนที่เดินทางเข้ามาเพื่อให้คำแนะนำหรือประสานงานด้านการค้า และการลงทุน

### 5.2.1.3 กรณีปฏิบัติงานในกิจการที่อยู่ระหว่างพิจารณาให้การส่งเสริม หรืออยู่ระหว่างขอรับบัตรส่งเสริม

กรณีปฏิบัติงานในกิจการที่อยู่ระหว่างพิจารณาให้การส่งเสริม หรืออยู่ระหว่างขอรับบัตรส่งเสริมอนุญาตให้เข้ามาอยู่ในราชอาณาจักรได้ไม่เกิน 6 เดือน โดยมีเงื่อนไข ดังนี้

1) เป็นโครงการที่อยู่ในระหว่างการพิจารณาให้การส่งเสริม หรือได้รับอนุมัติให้การส่งเสริมแล้วแต่ อยู่ระหว่างรอรับบัตรส่งเสริม

2) เป็นกรณีขอนำเข้าเฉพาะตัวช่างฝีมือ/ผู้ชำนาญการต่างชาติเท่านั้น และคนต่างด้าวที่จะขอนำเข้า มาปฏิบัติงานต้องมีตำแหน่งหน้าที่ที่สอดคล้องกับสถานภาพของบริษัท ในขณะนั้น

3) ใบตรวจเอกสารของงานช่างฝีมือตามมาตรา 24

4) หนังสือบริษัทแจ้งความประสงค์พร้อมรายละเอียดที่ต้องแนบประกอบการพิจารณา ซึ่งประกอบด้วย

- รายละเอียดการขอรับการส่งเสริม
- ขณะยื่นเรื่อง บริษัทกำลังดำเนินการในขั้นตอนใด
- ความจำเป็นและเหตุผลที่ต้องยื่นเรื่องนี้

- การตรวจประทับลงในหนังสือเดินทางของช่างฝีมือหรือผู้ชำนาญการต้องเป็นชนิดคนอยู่ชั่วคราวประเภทการติดต่อหรือประกอบธุรกิจและการทำงาน (Non-immigrant Visa-B) หรือ การลงทุนหรือการอื่นภายใต้ข้อบังคับกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน (Non-immigrant Visa-IB)

#### 5.2.1.4 เพื่อปฏิบัติงานในหอการค้าต่างประเทศ

กรณีเพื่อปฏิบัติงานในหอการค้าต่างประเทศให้พิจารณาการอยู่ในประเทศคราวละ 2 ปี

1) จะพิจารณาให้แก่ผู้บริหารระดับสูง หรือ ตำแหน่งงานที่เข้ามาเพื่อประสานงานด้านการค้าการลงทุน และจะอนุญาตให้ปฏิบัติงานใน หอการค้าฯ ผู้ขอเท่านั้น โดยจะไม่อนุญาตให้ไปปฏิบัติงานในกิจการอื่น

2) ส่วนพนักงานในตำแหน่งอื่นๆ ซึ่งเป็นงานสนับสนุน คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนจะไม่พิจารณาให้ หากผู้ประกอบการต้องการต้องใช้สิทธิโดยตรงกับสำนักงานตรวจคนเข้าเมืองและกรมการจัดหางาน

#### 5.2.2 กรณีไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน

กรณีที่ไม่ได้รับส่งเสริมการลงทุนนั้น หากคนต่างด้าวต้องการเข้ามาเพื่อศึกษาหลักสูตรการลงทุนนั้น สามารถทำได้ตามกฎหมายคนเข้าเมืองปกติ โดยการตรวจลงตราประเภทคนอยู่ชั่วคราว (Non-Immigrant Visa-B)

กรณีใช้ได้ครั้งเดียว มีอายุ 3 เดือน หรือกรณีสามารถเข้าออกได้หลายครั้งอายุ 1 ปี ซึ่งทั้งสองแบบคนต่างด้าวสามารถพำนักอยู่ในประเทศไทยได้สูงสุด 90 วัน โดยในการขอตรวจลงตราจะต้องใช้เอกสารคือ

##### 1) เอกสารทั่วไป

- หนังสือเดินทางหรือเอกสารการเดินทางที่มีอายุไม่ต่ำกว่า 6 เดือน
- ใบสมัครที่กรอกข้อมูลครบถ้วน
- รูปถ่ายขนาดหนังสือเดินทาง (4 x 6 ซม.) ล่าสุดของผู้สมัครภายใน 6 เดือน

ที่ผ่านมา

##### 2) เอกสารเพิ่มเติม

- จดหมายจากบริษัทของผู้สมัครที่ระบุตำแหน่งของผู้สมัคร, ระยะเวลาการจ้างงาน, เงินเดือนและจุดประสงค์ในการเยี่ยมชมประเทศไทย/จดหมายเชิญจากการค้าขายหรือคู่ค้า/บริษัทที่เกี่ยวข้องในประเทศไทย
- เอกสารแสดงการติดต่อกับพันธมิตรทางธุรกิจในประเทศไทย
- หลักฐานสถานะทางการเงินในกรณีที่คุณสมัครเป็นเจ้าของกิจการ
- เอกสารขององค์กรพันธมิตรหรือบริษัทที่เกี่ยวข้องในประเทศไทย

นอกจากนี้กรณีเข้ามาเพื่อศึกษาลู่ทางการลงทุน หรือเข้ามากระทำการที่จะเป็นประโยชน์ต่อการลงทุนนั้น คนต่างด้าวเองก็อาจใช้สิทธิตามมาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ได้ เนื่องจากเป็นสิทธิที่สามารถใช้ได้โดยยังไม่จำเป็นต้องขอรับการส่งเสริมการลงทุนแต่อย่างใด เพียงแต่ต้องเป็นกิจการที่อยู่ในข่ายได้รับการส่งเสริม และต้องมีหลักฐานอื่นๆ ประกอบการขออนุญาตด้วย

เห็นได้ว่ากรณีได้รับส่งเสริมการลงทุนกับการไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนนั้น ไม่แตกต่างกันมากนัก โดยหากต้องการพำนักอยู่นานกว่า 90 วันก็ต้องมีการรายงานตัวแจ้งที่อยู่ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ทุกๆ 90 วัน โดยอาจแจ้งด้วยตนเอง มอบหมายให้ผู้อื่นนำหนังสือไปแจ้ง แจ้งทางไปรษณีย์ ลงทะเบียน หรือแจ้งผ่านทางออนไลน์ หรือขออนุญาตเดินทางออกนอกประเทศและเดินทางกลับเข้ามาให้ประเทศ (Re-entry) เพื่อเริ่มต้นระยะเวลา 90 วัน ใหม่อีกครั้ง

### 5.3 สิทธินำช่างฝีมือและผู้ชำนาญการเข้ามาทำงานในกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน

ในการจ้างแรงงานต่างด้าวนั้น กฎหมายไทยมีการบัญญัติจำกัดสิทธิการทำงานของคนต่างด้าวไว้ ในพระราชกำหนดการบริหารจัดการการทำงานของคนต่างด้าว พ.ศ. 2560 โดยกำหนดห้ามคนต่างด้าวทำงานโดยไม่มีใบอนุญาตทำงานหรือทำงานนอกเหนือจากที่มีสิทธิจะทำได้<sup>168</sup> และห้ามนายจ้างรับคนต่างด้าวทำงานโดยที่คนต่างด้าวไม่มีใบอนุญาตทำงานหรือให้คนต่างด้าวทำงานนอกเหนือจากที่มีสิทธิจะทำได้<sup>169</sup>

<sup>168</sup> มาตรา 8 พระราชกำหนดการบริหารจัดการการทำงานของคนต่างด้าว พ.ศ. 2560

<sup>169</sup> มาตรา 9 พระราชกำหนดการบริหารจัดการการทำงานของคนต่างด้าว พ.ศ. 2560



### 5.3.1 กรณีได้รับการส่งเสริมการลงทุน

พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ให้ผู้ได้รับส่งเสริมการลงทุนสามารถนำคนต่างด้าวซึ่งเป็นช่างฝีมือและผู้ชำนาญการเข้ามาเพื่อประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมได้ โดยอนุญาตให้คนต่างด้าวเหล่านั้นอยู่ในราชอาณาจักรได้และอนุญาตให้ทำงานเฉพาะตำแหน่งหน้าที่การทำงานที่คณะกรรมการให้ความเห็นชอบตลอดระยะเวลาเท่าที่ได้รับอนุญาตให้อยู่ในราชอาณาจักร โดยกำหนดระยะเวลาอนุญาตการทำงานของช่างฝีมือและผู้ชำนาญการนั้น กำหนดให้อนุญาตคราวละ 2 ปี หากเป็นกิจการสนับสนุนการค้าและการลงทุนให้อนุญาตคราวละ 1 ปี และกิจการบริการการค้าระหว่างประเทศ และกิจการศูนย์กลางธุรกิจระหว่างประเทศ กำหนดให้อนุญาตคราวละ 4 ปี<sup>170</sup> ซึ่งเป็นการอนุญาตทั้งการพำนักในประเทศไทยและการทำงานในประเทศไทยด้วย นอกจากนี้สิทธิการอยู่ในราชอาณาจักรนั้นยังรวมไปถึงคู่สมรสและบุคคลซึ่งอยู่ในอุปการะ เช่น บุตรที่อายุไม่เกิน 20 ปี ของช่างฝีมือและผู้ชำนาญการด้วย อย่างไรก็ตามในการตรวจลงตราประทับคนเข้าเมืองนั้น คนต่างด้าวกลุ่มนี้จะจัดอยู่ในกลุ่มคนอยู่ชั่วคราว (Non-Immigrant Visa – IB) ซึ่งยังอยู่ภายใต้เงื่อนไขการรายงานตัวแจ้งที่อยู่ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ทุกๆ 90 วัน โดยอาจแจ้งด้วยตนเอง มอบหมายให้ผู้อื่นนำหนังสือไปแจ้ง แจ้งทางไปรษณีย์ลงทะเบียน หรือแจ้งผ่านทางออนไลน์ หรือขออนุญาตเดินทางออกนอกประเทศและเดินทางกลับเข้ามาให้ประเทศ (Re-entry) เพื่อเริ่มนับระยะเวลา 90 วัน ใหม่อีกครั้ง เช่นเดียวกับการขออนุญาตตรวจลงตราประทับกรณีไม่ได้ทำงานในกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน

เมื่อคนต่างด้าวได้รับอนุญาตให้เข้ามาทำงานแล้วสำนักงานส่งเสริมการลงทุนต้องแจ้งต่อนายทะเบียนโดยไม่ชักช้า และนายทะเบียนจะต้องออกใบอนุญาตให้แก่คนต่างด้าวนั้นภายใน 7 วัน และใบอนุญาตดังกล่าวมีอายุเท่ากับระยะเวลาที่ได้รับอนุญาตให้เข้ามาทำงานตามกฎหมายส่งเสริมการลงทุน ทั้งนี้ตามมาตรา 62 แห่งพระราชกำหนดการบริหารจัดการการทำงานคนต่างด้าว พ.ศ. 2560 และที่แก้ไขเพิ่มเติม นอกจากนี้คนต่างด้าวที่เข้ามาทำงานในประเทศไทยตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน ไม่จำเป็นต้องได้รับใบอนุญาตก่อนทำงานเหมือนกับคนต่างด้าวประเภทอื่น เนื่องจากมาตรา 10 แห่งพระราชกำหนดการบริหารจัดการการทำงานคนต่างด้าว พ.ศ. 2560 และที่แก้ไขเพิ่มเติมยกเว้นให้คนต่างด้าวทำงานไปพลางก่อนได้ในระหว่างการรอรับใบอนุญาต โดยไม่ต้องมีใบอนุญาตอยู่กับตัวหรืออยู่ ณ สถานที่ทำงานระหว่างการรอรับใบอนุญาต

สำหรับรายละเอียดเกณฑ์การพิจารณาอนุญาตนั้น ได้มีประกาศสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ที่ 2/2563 เรื่อง หลักเกณฑ์การพิจารณาอนุมัติตำแหน่งคนต่างด้าว

<sup>170</sup> สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, "คำถามที่มักพบบ่อย (หน้า 23)," [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: [https://www.boei.go.th/un/faq/?language=th&current\\_page=23](https://www.boei.go.th/un/faq/?language=th&current_page=23)

การบรรจุคนต่างด้าวในตำแหน่งที่ได้รับอนุมัติ และการขยายระยะเวลาตำแหน่งและตัวบุคคล ตาม มาตรา 25 และมาตรา 26 กำหนดคุณสมบัติของต่างด้าวที่สามารถขออนุมัติในตำแหน่งระดับต่างๆได้ ทั้งตำแหน่งระดับผู้บริหาร ผู้จัดการแผนก และระดับปฏิบัติการ โดยกำหนดเงื่อนไขต่างๆ เช่น อายุ และประสบการณ์ทำงาน

ทั้งนี้ สิทธิประโยชน์สำหรับการจ้างคนต่างด้าวทำงานนั้น ครอบคลุมเฉพาะคนต่างด้าวที่เป็นช่างฝีมือและผู้ชำนาญการ ซึ่งมีคุณสมบัติตามที่สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ประกาศกำหนด สำหรับแรงงานต่างด้าวไร้ฝีมือนั้นประกาศสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ที่ ป. 4/2555 ยกเลิกประกาศสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ที่ ป. 4/2553 ซึ่งอนุญาตให้ใช้แรงงานต่างด้าวไร้ฝีมือในโครงการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ทำให้กิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนไม่สามารถจ้างแรงงานต่างด้าวไร้ฝีมือได้ ต่อมาได้มีประกาศผ่อนผันให้ใช้แรงงานต่างด้าวไร้ฝีมือในโครงการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนได้เรื่อยมา ตามประกาศสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ ป. 2/2558 และ ป.1/2559 จนในปี พ.ศ. 2561 สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนได้มีประกาศสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ที่ ป.11/2561 เรื่อง การอนุญาตให้ใช้แรงงานต่างด้าวไร้ฝีมือในโครงการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน โดยไม่จำเป็นต้องเป็นแรงงานที่เข้ามาทำงานในประเทศไทยภายใต้บันทึกความตกลงหรือบันทึกความเข้าใจที่รัฐบาลไทยทำกับรัฐบาลต่างประเทศว่าด้วยความร่วมมือด้านการจ้างงาน อย่างไรก็ตาม การใช้แรงงานต่างด้าวไร้ฝีมือนั้น ยังต้องปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบที่เกี่ยวข้องกับการใช้แรงงานต่างด้าวไร้ฝีมือในด้านต่างๆของหน่วยงานรัฐที่เกี่ยวข้อง ทำให้ในปัจจุบันกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน มีสิทธิพิเศษเฉพาะการจ้างแรงงานที่เป็นช่างฝีมือหรือผู้เชี่ยวชาญเท่านั้น แต่ก็ไม่ได้ถูกจำกัดเรื่องการใช้แรงงานต่างด้าวไร้ฝีมือ

ปัจจุบันรัฐบาลมีนโยบายส่งเสริมการลงทุนเพิ่มเติม โดยอำนวยความสะดวกให้กับกลุ่มชาวต่างชาติที่เป็นผู้ลงทุนหรือบุคลากรที่มีศักยภาพสูง โดยการเปิดให้การตรวจลงตราประจำสำหรับผู้เชี่ยวชาญทักษะสูง นักลงทุน ผู้บริหารระดับสูง และผู้ประกอบการวิสาหกิจเริ่มต้น (SMART Visa) โดยแบ่งประเภทการตรวจลงตราประเภทออกเป็น 5 ประเภท ได้แก่

- 1) SMART-T ผู้เชี่ยวชาญทักษะสูง (Talents/Highly-skilled Experts)
  - 2) SMART-I นักลงทุน (Investors)
  - 3) SMART-E ผู้บริหารระดับสูง (Senior Executives)
  - 4) SMART-S ผู้ประกอบการวิสาหกิจเริ่มต้น (Startup entrepreneurs)
  - 5) SMART-O คู่สมรสและบุตรที่ชอบด้วยกฎหมายของผู้ได้รับสิทธิ SMART Visa
- ทั้งนี้ผู้ที่ตรวจลงตราประเภท SMART Visa นี้ จะได้รับสิทธิพิเศษคือ

- 1) เข้ามาอยู่ในราชอาณาจักรได้เป็นระยะเวลา 4 ปี แต่ไม่เกินระยะเวลาสัญญาจ้าง หรือ 1 ปี กรณีผู้ประกอบการวิสาหกิจเริ่มต้น ในขณะที่ผู้ติดตามมีอายุการใช้งานการตรวจลงตราไม่เกินระยะเวลาตามสิทธิของคนต่างด้าวผู้นั้น
- 2) ขยายการรายงานตัวจากทุกๆ 90 วันเป็น ทุกๆ 1 ปี
- 3) สามารถเดินทางกลับเข้ามาในราชอาณาจักรได้โดยไม่จำกัดจำนวนครั้ง
- 4) ได้รับยกเว้นไม่ต้องปฏิบัติตามพระราชกำหนดการบริหารจัดการการทำงานของคนต่างด้าว พ.ศ. 2560
- 5) ผู้ติดตามซึ่งเป็นคู่สมรสโดยชอบด้วยกฎหมายของคนต่างด้าว และบุตรโดยชอบด้วยกฎหมายของคนต่างด้าวตามซึ่งมีอายุตั้งแต่สิบแปดปี ให้ได้รับอนุญาตให้ทำงานในราชอาณาจักร ซึ่งมีใ้งานที่ห้ามคนต่างด้าวทำได้ โดยไม่ต้องมีใบอนุญาตทำงานตามพระราชกำหนดการบริหารจัดการการทำงานของคนต่างด้าว พ.ศ. 2560 ตลอดระยะเวลาที่ได้รับอนุญาตให้อยู่ในราชอาณาจักร แต่ไม่เกินสิทธิของคนต่างด้าว

อย่างไรก็ตามเมื่อพิจารณาถึงสถิติการใช้สิทธินำช่างฝีมือและผู้ชำนาญการเข้ามาทำงาน ตั้งแต่ปี 2559-2562 พบว่ามีการใช้สิทธินี้้อยมาก โดยพิจารณาได้จากจำนวนโครงการที่ได้รับอนุมัติการส่งเสริมทั้งหมดแล้วนำจำนวนการจ้างงานคนไทยเปรียบเทียบกับการจ้างงานคนต่างด้าวเฉลี่ยแล้วไม่ถึงโครงการละ 1 คน

ตารางที่ 15 สถิติโครงการที่ได้รับอนุมัติการส่งเสริมการลงทุนในด้านการจ้างงาน  
ในธุรกิจบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์

	จำนวน โครงการ (โครงการ)	คนไทย (คน)	คนต่างด้าว (คน)
2559	10	239	6
2560	13	461	12
2561	18	368	20
2562	7	330	0
รวม	48	1398	38

ที่มา: สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน

ตารางที่ 16 สถิติโครงการที่ได้รับอนุมัติการส่งเสริมการลงทุนในด้านการจ้างงาน  
ในธุรกิจบริการสอบเทียบมาตรฐาน

	จำนวน โครงการ	คนไทย	คนต่างด้าว
2559	1	18	0
2560	0	0	0
2561	3	44	0
2562	4	22	0
รวม	8	84	0

ที่มา: สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน

จะเห็นได้ว่ากิจการที่ได้รับอนุมัติการส่งเสริมการลงทุนในช่วงปี พ.ศ. 2559-2562 ในธุรกิจให้บริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์นั้นมีการจ้างงานคนไทยเป็นหลัก 1,398 คน ในขณะที่มีการจ้างงานคนต่างด้าวเพียง 38 คน คิดเป็นร้อยละ 2.65 ของการจ้างงานทั้งหมด และเฉลี่ยมีการจ้างคนต่างด้าวโครงการละ 0.79 คน ส่วนธุรกิจบริการสอบเทียบมาตรฐานนั้นจ้างงานคนไทยทั้งหมด ไม่มีการจ้างคนต่างด้าวเลย ในขณะที่ภาพรวมกิจการที่ได้รับอนุมัติการส่งเสริมการลงทุนในช่วงปี พ.ศ. 2559-2562 มีการจ้างแรงงานรวม 417,238 คน โดยเป็นคนไทย 392,951 คน และคนต่างด้าว 24,287 คน คิดเป็นร้อยละ 5.82 ของการจ้างงานทั้งหมด จึงเห็นได้ว่าในกิจการบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์และบริการสอบเทียบมาตรฐานมีความจำเป็นในการจ้างงานคนต่างด้าวน้อยกว่ากิจการอื่นๆ ที่มีการส่งเสริมการลงทุนโดยเฉลี่ย สอดคล้องกับโครงการศึกษาธุรกิจบัญชีท้ายพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542 เพื่อกำหนดประเภทธุรกิจที่กฎหมายกำกับให้ทันสมัยและเหมาะสมกับสภาพการณ์การค้าการลงทุนของประเทศไทยในปี พ.ศ. 2562 ที่พบว่าบุคลากรไทยมีความสามารถมาก ไม่จำเป็นต้องใช้บุคลากรจากต่างประเทศในการให้บริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์และสอบเทียบมาตรฐาน เพียงแต่จำเป็นต้องมีการเรียนรู้เพิ่มเติมหากมีเทคโนโลยีใหม่ๆ เข้ามา การให้สิทธิประโยชน์ด้านการจ้างแรงงานต่างด้าว จึงไม่ได้เป็นปัจจัยที่สำคัญมากนักในการส่งเสริมการลงทุนในกิจการนี้<sup>171</sup>

<sup>171</sup> กรมพัฒนาธุรกิจการค้า และ ศูนย์บริการวิชาการแห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, โครงการศึกษาธุรกิจบัญชีท้ายพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542 เพื่อกำหนดประเภทธุรกิจที่กฎหมายกำกับให้ทันสมัยและเหมาะสมกับสภาพการณ์การค้าการลงทุนของประเทศไทย, หน้า. 348.

### 5.3.2 กรณีไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน

กรณีไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนนั้น นายจ้างที่ต้องการนำคนต่างด้าวเข้ามาทำงานในประเทศไทยต้องปฏิบัติตามพระราชกำหนดการบริหารจัดการการทำงานของคนต่างด้าว พ.ศ. 2560 โดยจะต้องขอตรวจลงตราประทับประเภทคนอยู่ชั่วคราว (non-immigrant B) และยื่นขอรับใบอนุญาตทำงานตามแบบคำขอ ตท.1 ทั้งนี้ คนต่างด้าวต้องไม่เป็นบุคคลที่ขาดคุณสมบัติหรือลักษณะต้องห้ามตามเงื่อนไข<sup>172</sup> ดังนี้

- 1) มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย หรือได้รับอนุญาตให้เข้ามาในประเทศไทยเป็นการชั่วคราว ตามกฎหมายว่าด้วยคนเข้าเมือง (non-immigrant Visa) โดยต้องไม่ใช้การได้รับอนุญาตให้เข้ามาในฐานะนักท่องเที่ยว (Tourist Visa) หรือผู้เดินทางผ่าน (Transit Visa)
- 2) มีความรู้และความสามารถในการทำงานตามที่ขออนุญาต
- 3) ไม่เป็นบุคคลวิกลจริตหรือมีจิตฟั่นเฟือนไม่สมประกอบ
- 4) ไม่เป็นผู้เจ็บป่วยด้วยโรคเรื้อน วัณโรคในระยะอันตราย โรคเท้าช้างในระยะปรากฏอาการอันเป็นที่รังเกียจแก่สังคม โรคติดยาเสพติดให้โทษอย่างร้ายแรง โรคพิษสุราเรื้อรัง และโรคซิฟิลิสในระยะที่ 3
- 5) ไม่เคยต้องโทษจำคุกในความผิดตามกฎหมายว่าด้วยคนเข้าเมืองหรือกฎหมายว่าด้วยการทำงานของคนต่างด้าวภายในระยะเวลาหนึ่งปีก่อนวันขอรับใบอนุญาต และเมื่อเมื่อครบกำหนดจะต้องมาขอต่ออายุใบอนุญาตการทำงาน ซึ่งจะต่ออายุได้ครั้งละไม่เกิน 2 ปี

ในขณะที่พระราชบัญญัติการทำงานของคนต่างด้าวฉบับเดิมยังใช้บังคับอยู่นั้น จำนวนการพิจารณาออกใบอนุญาตทำงานของคนต่างด้าวสำหรับนายจ้างแต่ละรายนั้น มีระเบียบกรมการจัดหางานว่าด้วยหลักเกณฑ์การพิจารณาอนุญาตการทำงานของคนต่างด้าว พ.ศ. 2552 กำหนดหลักเกณฑ์เอาไว้ สำหรับการทำงานกับนายจ้างซึ่งจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลไว้ ดังนี้

โดยทั่วไปการออกใบอนุญาตให้คนต่างด้าวทำงานกับนายจ้าง 1 คนนั้น นายจ้างซึ่งเป็นนิติบุคคลในประเทศไทย ทุนจดทะเบียนชำระแล้วไม่ต่ำกว่า 2 ล้านบาท หรือจดทะเบียนนิติบุคคลในต่างประเทศนำเงินจากต่างประเทศเข้ามาลงทุนไม่ต่ำกว่า 3 ล้านบาท และให้เพิ่มการออกใบอนุญาตได้ 1 คน ต่อขนาดการลงทุนทุกๆ 2 ล้านบาท หรือ 3 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 10 คน เว้นแต่คนต่างด้าวมีคู่สมรสเป็นคนไทยโดยจดทะเบียนสมรสถูกต้องตามกฎหมายและอยู่กินร่วมกันฉันท์สามี

<sup>172</sup> สุดาศิริ วทวงศ์, กฎหมายการทำงานของคนต่างด้าว (กรุงเทพมหานคร: นิติบรรณาการ, 2555), หน้า 29-30.

ภรรยาโดยเปิดเผย ขนาดของการลงทุนจะลดลงกึ่งหนึ่ง อย่างไรก็ตามการออกใบอนุญาตให้คนต่างด้าวทำงานกับนายจ้างดังต่อไปนี้ จำนวนของการออกใบอนุญาตทำงานเป็นไปตามความจำเป็นและเหมาะสม

- ใช้เทคโนโลยีซึ่งคนไทยยังทำไม่ได้ หรือมีจำนวนไม่เพียงพอต่อความต้องการของตลาดแรงงานภายในประเทศ โดยให้มีการถ่ายทอดเทคโนโลยีให้แก่คนไทยอย่างน้อยสองคน ภายในระยะเวลาที่กำหนด
- ใช้ความรู้ความชำนาญเฉพาะทางเพื่อให้งานสำเร็จภายใต้โครงการที่มีระยะเวลาแน่นอน
- กิจการบันเทิง มหรสพ ดนตรี ซึ่งมีลักษณะการจ้างงานเป็นครั้งคราว มีระยะเวลาที่กำหนดไว้แน่นอน
- นายจ้างได้ชำระภาษีเงินได้ให้แก่รัฐในรอบปีที่ผ่านมาไม่น้อยกว่า 3 ล้านบาท
- นายจ้างดำเนินธุรกิจส่งออกสินค้าไปต่างประเทศและนำเงินตราต่างประเทศเข้ามาประเทศในปีที่ผ่านมาไม่น้อยกว่า 30 ล้านบาท
- ดำเนินธุรกิจท่องเที่ยว ซึ่งนำชาวต่างประเทศเข้ามาท่องเที่ยวในประเทศไม่น้อยกว่า 5,000 คนในรอบปีที่ผ่านมา
- สถานประกอบการมีการจ้างงานคนไทยไม่น้อยกว่า 100 คน

ต่อมา ได้มีการประกาศใช้พระราชกำหนดการบริหารจัดการการทำงานของคนต่างด้าว พ.ศ. 2560 ยกเลิกพระราชบัญญัติการทำงานของคนต่างด้าว พ.ศ. 2551 โดยในมาตรา 11 กำหนดให้การจ้างงานคนต่างด้าวเพื่อทำงานประเภทที่มีคนหางานที่มีสัญชาติไทยขึ้นทะเบียนเพื่อทำงานในประเภทและท้องที่เดียวกันไว้กับกรมการจัดหางาน ถ้าจำนวนคนทำงานมีตั้งแต่ 5 คนขึ้นไปให้นายจ้างจ้างคนต่างด้าวได้ไม่เกินร้อยละ 20 เว้นแต่จะชำระค่าธรรมเนียมพิเศษ และมีบทเฉพาะกาลให้บรรดากฎหมายหรือคำสั่งใดๆ ที่ได้ออกโดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติการทำงานของคนต่างด้าว พ.ศ. 2551 และที่แก้ไขเพิ่มเติม ยังคงใช้บังคับได้ต่อไปเพียงเท่าที่ไม่ขัดหรือแย้งกับพระราชกำหนดนี้ จนกว่าจะมีกฎหมายหรือคำสั่งใดๆ ที่ออกตามพระราชกำหนดนี้ใช้บังคับ

อย่างไรก็ตามในปัจจุบันหลักเกณฑ์ตามมาตรา 11 นี้ยังไม่ได้ใช้บังคับจริง เนื่องจากยังไม่ได้มีการขึ้นทะเบียนคนหางาน ในการพิจารณาอนุญาตการทำงานของคนต่างด้าวสำหรับนายจ้างแต่ละราย จึงเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่ปรากฏในระเบียบกรมการจัดหางานว่าด้วยหลักเกณฑ์การ

พิจารณาอนุญาตการทำงานของคนต่างด้าว พ.ศ. 2552 โดยเป็นดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ที่จะพิจารณาตามความเหมาะสม<sup>173</sup>

เห็นได้ว่ากรณีได้รับส่งเสริมการลงทุนนั้น ระยะเวลาการอนุญาตให้คนต่างด้าวอยู่ในประเทศไทยและอนุญาตให้ทำงานในแต่ละครั้งได้นานกว่ากรณีไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน โดยอยู่ระหว่าง 1-4 ปี แล้วแต่กิจการ ในขณะที่การไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนนั้นอยู่ได้เพียง 1 อย่างไม่กี่ตามคนต่างด้าวทั้งสองประเภทต้องมีการรายงานตัวแจ้งที่อยู่ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ทุกๆ 90 วัน โดยอาจแจ้งด้วยตนเอง มอบหมายให้ผู้อื่นนำหนังสือไปแจ้ง แจ้งทางไปรษณีย์ลงทะเบียน หรือแจ้งผ่านทางออนไลน์ หรือขออนุญาตเดินทางออกนอกประเทศและเดินทางกลับเข้ามาให้ประเทศ (Re-entry) เว้นแต่กรณีที่มีการส่งเสริมการลงทุนที่เข้าข่าย SMART Visa ซึ่งจะได้รับการอนุญาตถึง 4 ปีในแต่ละครั้ง โดยไม่ต้องกลับมาปฏิบัติตามกฎหมายการทำงานของคนต่างด้าวอีก และขยายระยะเวลาการรายงานตัวเป็นทุกๆ 1 ปี จึงทำให้การจ้างคนต่างด้าวกรณีที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนนั้นมีความสะดวกมากกว่า เฉพาะกรณีผู้เชี่ยวชาญทักษะสูงและผู้บริหารระดับสูง

สำหรับกลุ่มบริษัทเป้าหมายการศึกษานั้น พบว่าในกลุ่มที่เป็นบริษัทที่มีต่างด้าวร่วมลงทุนอย่างมีนัยสำคัญ บริษัทต่างด้าวที่จัดรูปเป็นนิติบุคคลไทย และบริษัทซึ่งเป็นนิติบุคคลต่างด้าว รวม 41 ราย มีบริษัทซึ่งมีทุนจดทะเบียนต่ำกว่า 2,000,000 บาท อยู่ทั้งสิ้น 4 ราย โดยเป็นบริษัทที่มีต่างด้าวร่วมลงทุนอย่างมีนัยสำคัญ 3 ราย และบริษัทต่างด้าวที่จัดรูปเป็นนิติบุคคลไทย 1 ราย ซึ่งทั้ง 4 ราย ชำระภาษีในปีภาษี 2560 ไม่ถึง 30 ล้านบาทด้วย เช่นกัน อย่างไรก็ตาม บริษัทต่างด้าวที่จัดรูปเป็นนิติบุคคลไทยอีก 9 ราย และบริษัทที่มีต่างด้าวร่วมลงทุนอย่างมีนัยสำคัญอีก 14 รายที่เหลือนั้น ต่างเข้าเกณฑ์การพิจารณาของเจ้าหน้าที่ในการอนุมัติให้จ้างคนต่างชาติได้อย่างน้อย 1 คน ซึ่งเพียงพอต่อความต้องการของกิจการแล้ว หากเปรียบเทียบโดยค่าเฉลี่ยของกิจการที่ขอรับการส่งเสริมการลงทุน ซึ่งมีการจ้างคนต่างด้าวที่เป็นช่างฝีมือหรือผู้เชี่ยวชาญ เฉลี่ยกิจการละ 0.79 คน ดังนั้น สิทธิประโยชน์ในด้านการนำคนต่างด้าวที่เป็นช่างฝีมือและผู้เชี่ยวชาญเข้ามาทำงานจึงไม่ได้มีความสำคัญอย่างมีนัยสำคัญต่อบริษัทที่ให้บริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์ และสอบเทียบมาตรฐาน

#### 5.4 สิทธิถือกรรมสิทธิ์ที่ดิน

ประมวลกฎหมายที่ดินเป็นบทบัญญัติที่ก่อดำเนินการที่ดินให้แก่ประชาชน โดยกำหนดถึงการได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์ของที่ดินไว้ในมาตรา 3 ซึ่งบัญญัติไว้ว่า

บุคคลย่อมมีกรรมสิทธิ์ในที่ดิน ในกรณีต่อไปนี้

<sup>173</sup> เจ้าหน้าที่ฝ่ายกฎหมาย กรมการจัดหางาน กลุ่มงานกฎหมายและระเบียบ

(1) ได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์ตามบทกฎหมายก่อนวันที่ประมวลกฎหมายนี้ใช้บังคับ หรือได้มาซึ่งโฉนดที่ดินตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายนี้

(2) ได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์ตามกฎหมายว่าด้วยการจัดการที่ดินเพื่อการครองชีพ หรือกฎหมายอื่น

อย่างไรก็ตามประมวลกฎหมายที่ดินจำกัดสิทธิการได้มาซึ่งที่ดินของคนต่างด้าวไว้ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อความมั่นคงปลอดภัยของประเทศและสงวนไว้เพื่อคนไทย กรณีที่คนต่างด้าวอาจได้มาซึ่งสิทธิในที่ดินนั้น จะต้องเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนดเท่านั้น<sup>174</sup>

ทั้งนี้คนต่างด้าวนั้นหมายถึง บุคคลที่ไม่มีสัญชาติไทย และรวมถึงนิติบุคคลที่ไม่ได้ก่อตั้งหรือจัดตั้งขึ้นโดยการจดทะเบียนตามกฎหมายของประเทศไทย สำหรับบริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดที่มีหุ้นอันเป็นทุนจดทะเบียน ถือโดยคนต่างด้าวเกินกว่าร้อยละ 49 ของทุนจดทะเบียน หรือผู้ถือหุ้นเป็นคนต่างด้าวเกินกว่ากึ่งจำนวนผู้ถือหุ้น แม้จะไม่ใช่คนต่างด้าวตามความหมายนี้ แต่ประมวลกฎหมายที่ดินกำหนดให้บริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนข้างต้นมีสิทธิในที่ดินได้เสมือนกับคนต่างด้าว<sup>175</sup> การถือครองที่ดินจึงถูกจำกัดเช่นเดียวกับคนต่างด้าว

อย่างไรก็ตาม แม้ประมวลกฎหมายที่ดินจะมีข้อจำกัดในการถือกรรมสิทธิ์ที่ดินของคนต่างด้าว แต่ก็มีกฎหมายเฉพาะหลายฉบับที่อนุญาตให้คนต่างด้าวถือกรรมสิทธิ์ในที่ดินได้เพื่อวัตถุประสงค์ตามกฎหมายฉบับนั้นโดยมีเงื่อนไขต่าง ๆ กันออกไป เช่น พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรม และพระราชบัญญัติปิโตรเลียม

#### 5.4.1 กรณีได้รับการส่งเสริมการลงทุน

กรณีได้รับการส่งเสริมการลงทุนหากเป็นผู้ลงทุนที่เป็นคนต่างด้าวจะได้รับอนุญาตให้ถือกรรมสิทธิ์ในที่ดินเพื่อประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนตามจำนวนที่คณะกรรมการพิจารณาเห็นสมควร ทั้งนี้แบ่งเป็นที่ดินที่ใช้เพื่อเป็นสถานที่ตั้งโรงงานและที่ดินที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัย

##### ที่ดินเพื่อใช้ตั้งโรงงาน

ผู้ได้รับการส่งเสริมสามารถขอถือกรรมสิทธิ์ในที่ดินเพื่อใช้ตั้งโรงงานได้ โดยสำนักงานมีแนวทางการพิจารณา คือ<sup>176</sup>

<sup>174</sup> วรุณี เทพทอง, คำอธิบายกฎหมายที่ดิน, หน้า 433.

<sup>175</sup> มาตรา 97 ประมวลกฎหมายที่ดิน

<sup>176</sup> สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, "คำถามที่มักพบบ่อย การใช้สิทธิเกี่ยวกับที่ดิน," [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: [https://www.boei.go.th/index.php?page=faq&group\\_id=101400&\\_order\\_by=](https://www.boei.go.th/index.php?page=faq&group_id=101400&_order_by=)



- ตรวจสอบรายชื่อผู้ถือหุ้นและสัดส่วนผู้ถือหุ้นว่า ต้องเป็นหุ้นต่างชาติข้างมาก
- ต้องเป็นที่ดินในจังหวัดและนิคมอุตสาหกรรม ตามเงื่อนไขสถานที่ตั้งโรงงานที่ระบุในบัตรส่งเสริม
- ต้องมีขนาดของที่ดินเหมาะสมกับขนาดของกิจการที่ได้รับการส่งเสริม
- กรณีที่ขอถือกรรมสิทธิ์ที่ดินเพื่อรองรับการขยายกิจการในอนาคต จะต้องเสนอรายละเอียดของแผนการขยายโครงการในอนาคตด้วย
- กิจการที่อาจมีผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม และจำเป็นต้องใช้ที่ดินจำนวนมากเพื่อก่อสร้างระบบป้องกันหรือบำบัดปัญหาสิ่งแวดล้อม เช่น ระบบบำบัดน้ำเสีย เป็นต้น จะอนุญาตให้ถือกรรมสิทธิ์ที่ดินในปริมาณที่เพียงพอต่อการก่อสร้างดังกล่าวด้วย

### ที่ดินสำหรับตั้งสำนักงานและเป็นที่พักอาศัย

ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ที่ 1/2551 เรื่อง หลักเกณฑ์การอนุญาตให้นิติบุคคลต่างด้าวที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนถือกรรมสิทธิ์ที่ดินสำหรับเป็นที่ตั้งสำนักงานและที่พักอาศัย โดยกำหนดจำนวนที่ดินไว้ดังนี้

- ที่ดินสำหรับเป็นที่ตั้งสำนักงานของกิจการ ไม่เกิน 5 ไร่
- ที่ดินสำหรับเป็นที่พักอาศัยของผู้บริหารหรือผู้ชำนาญการ ไม่เกิน 10 ไร่
- ที่ดินสำหรับเป็นที่พักอาศัยของพนักงาน ไม่เกิน 20 ไร่
- ที่ดินสำหรับเป็นที่ตั้งสำนักงานและที่พักอาศัยจะอยู่บริเวณเดียวกันกับที่ตั้งสถานประกอบการหรือไม่ก็ได้

หากผู้ที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ต้องการนำที่ดินที่ได้รับอนุญาตให้ถือกรรมสิทธิ์ไปใช้เพื่อการอื่นนอกเหนือจากกิจการที่ได้รับการส่งเสริม สามารถนำไปใช้ประโยชน์เพื่อการอื่นนั้นได้ไม่เกินร้อยละ 10 ของพื้นที่ทั้งหมดที่ได้รับอนุมัติ นอกจากนี้การถือกรรมสิทธิ์ที่ดินในลักษณะนี้ยังมีข้อจำกัดอื่น ๆ อีก<sup>177</sup> คือ การจำหน่ายที่ดินต้องขออนุญาตจำหน่ายต่อสำนักงานก่อน และการนำที่ดินไปจำนองเพื่อจัดหาเงินทุนให้กิจการนั้น จะต้องได้รับอนุญาตจากสำนักงาน และจะต้องเป็นการจำนองกับสถาบันการเงินเท่านั้น

ทั้งนี้หากผู้รับการลงทุนต้องการใช้ที่ดินเพิ่มเติมอาจเข้าทำสัญญาเช่ากับเจ้าของที่ดินได้ ซึ่งตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ก็สามารถทำสัญญาเช่าได้ระยะเวลา 30 ปี หรือหากต้องการเช่านานกว่านั้นก็สามารถอาศัยบทบัญญัติตามพระราชบัญญัติการเช่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อพาณิชยกรรมและอุตสาหกรรม พ.ศ. 2542 ซึ่งอนุญาตให้สามารถมีการเช่า

<sup>177</sup> คำถามกับงานส่งเสริมการลงทุน, "ที่ดิน : ขั้นตอนการใช้สิทธิ์," [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <http://www.faq108.co.th/boi/land/procedure.php> [18 กุมภาพันธ์ 2563]

อสังหาริมทรัพย์ เกินกว่า 30 ปีได้ แต่ไม่เกิน 50 ปี ในกรณีการเช่าเพื่อนำไปใช้ประกอบพาณิชย์กรรม หรืออุตสาหกรรม โดยต้องทำเป็นหนังสือและจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ โดยเมื่อครบกำหนดเวลาแล้ว ผู้เช่าและผู้ให้เช่าอาจตกลงกันต่อระยะเวลาการเช่าออกไปอีกได้มีกำหนดไม่เกิน 50 ปี โดยต้องเป็นไปตามเงื่อนไขของกฎหมาย

## 5.4.2 กรณีไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน

### 5.4.2.1 การได้มาโดยบทสนธิสัญญา

มาตรา 86 แห่งประมวลกฎหมายที่ดินกำหนดให้คนต่างด้าวอาจได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์ในที่ดิน โดยอาศัยบทสนธิสัญญาที่ประเทศไทยทำกับประเทศต่างๆ โดยในอดีตประเทศไทย เคยทำสนธิสัญญากับประเทศต่างๆ รวม 16 ประเทศ แต่ได้มีการยกเลิกสนธิสัญญาทั้งหมดแล้ว ตั้งแต่วันที่ 27 กุมภาพันธ์ 2514 อย่างไรก็ตาม มาตรา 86 แห่งประมวลกฎหมายที่ดินยังมีผลบังคับใช้อยู่ ในอนาคตหากประเทศไทยได้ทำสนธิสัญญากับประเทศใด คนต่างด้าวจากประเทศนั้นก็สามารถอาศัยสนธิสัญญาดังกล่าวเพื่อให้ได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์ในที่ดินได้<sup>178</sup> นอกจากนี้การได้มาซึ่งสิทธิครอบครองในที่ดินก็ตกอยู่ในบังคับมาตรา 86 เช่นกัน<sup>179</sup>

ทั้งนี้การได้มาซึ่งที่ดินเพื่อใช้เป็นที่อยู่อาศัย ประกอบกิจการในทางพาณิชย์กรรม อุตสาหกรรม เกษตรกรรม การสุสาน การกุศลสาธารณะ หรือการศาสนา นั้นจะต้องเป็นไปตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 8 (พ.ศ. 2497) กล่าวคือคนต่างด้าวต้องได้รับอนุญาตจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทย และจะต้อง

- ใช้ที่ดินด้วยตนเองตามที่ได้รับอนุญาต
- เริ่มใช้ที่ดินนั้นเพื่อกิจการตามที่ขออนุญาตหนึ่งปีนับแต่วันที่

ได้รับโอนสิทธิในที่ดิน

- การจำหน่ายจ่ายโอนที่ดินจะต้องได้รับอนุญาตจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยก่อน

นอกจากนี้กฎหมายได้จำกัดจำนวนที่ดินที่รัฐมนตรีกระทรวงมหาดไทยจะอนุญาตให้แก่คนต่างด้าวได้ โดย

- ที่ดินใช้เพื่ออยู่อาศัย ครอบครัวยุติไม่เกิน 1 ไร่

<sup>178</sup> วรวิทย์ เทพทอง, คำอธิบายกฎหมายที่ดิน, หน้า 433.

<sup>179</sup> เรื่องเดียวกัน.

- ที่ดินใช้เพื่อพาณิชย์กรรม ไม่เกิน 1 ไร่ (ต่อคน)
- ที่ดินใช้เพื่ออุตสาหกรรม ไม่เกิน 10 ไร่ (ต่อคน) ทั้งนี้คนต่างด้าวอาจขออนุญาตกับคณะกรรมการให้สามารถถือครองที่ดินมากกว่า 10 ไร่ก็ได้

#### 5.4.2.2 การได้มาโดยการรับมรดกในฐานะทายาทโดยธรรม

อีกช่องทางหนึ่งที่คนต่างด้าวสามารถถือครองกรรมสิทธิ์ในที่ดินได้นั้นคือการรับโอนที่ดินมาโดยทางมรดก อย่างไรก็ตามการรับมรดกนั้นจะต้องเป็นการรับมรดกในฐานะทายาทโดยธรรม ซึ่งทำให้จำกัดอยู่แต่เฉพาะคนต่างด้าวที่เป็นบุคคลธรรมดาเท่านั้น ทั้งนี้เมื่อคนต่างด้าวได้สิทธิในที่ดินมาแล้ว รวมกับที่ดินมีอยู่เดิมจะต้องไม่เกินที่กฎหมายกำหนดคือ

- ที่ดินใช้เพื่ออยู่อาศัย ครอบครัวยุติไม่เกิน 1 ไร่
- ที่ดินใช้เพื่อพาณิชย์กรรม ไม่เกิน 1 ไร่ (ต่อคน)
- ที่ดินใช้เพื่ออุตสาหกรรม ไม่เกิน 10 ไร่ (ต่อคน)

#### 5.4.2.3 การได้มาโดยการนำเงินมาลงทุนในประเทศไทย

นอกเหนือจากหลักเกณฑ์ข้างต้นแล้ว คนต่างด้าวซึ่งนำเงินมาลงทุนตามที่กำหนดจะได้มาซึ่งที่ดินเพื่อใช้เป็นที่อยู่อาศัยได้ไม่เกิน 1 ไร่ โดยกฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขการได้มาซึ่งที่ดินเพื่อใช้เป็นที่อยู่อาศัยของคนต่างด้าว พ.ศ.2545 ให้คนต่างด้าวซึ่งประสงค์จะได้มาซึ่งที่ดินเพื่อใช้เป็นที่อยู่อาศัยโดยไม่ต้องอาศัย บทสนธิสัญญาซึ่งบัญญัติให้มีกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ ต้องนำเงินมาลงทุนในธุรกิจหรือกิจการ ประเภทหนึ่งประเภทใด ดังต่อไปนี้

- การซื้อพันธบัตรรัฐบาลไทย พันธบัตรธนาคารแห่งประเทศไทย พันธบัตรรัฐวิสาหกิจ หรือพันธบัตรที่กระทรวงการคลังค้ำประกันต้นเงินหรือดอกเบี้ย
- การลงทุนในกองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์ กองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์เพื่อแก้ไขปัญหาในระบบสถาบันการเงิน หรือกองทุนรวมเพื่อแก้ไขปัญหาในระบบสถาบันการเงิน ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์
- การลงทุนในหุ้นเรือนหุ้นของนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน
- การลงทุนในกิจการที่คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนได้ประกาศให้เป็นกิจการที่สามารถขอรับการส่งเสริมการลงทุนได้ตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน

ทั้งนี้จำนวนเงินลงทุน ต้องมีจำนวนไม่ต่ำกว่า 40 ล้านบาท และต้องดำรงการลงทุนไว้นานอย่างน้อย 5 ปี และต้องอยู่ภายในเขตกรุงเทพมหานคร เขตเมืองพัทยา หรือเขตเทศบาล หรืออยู่ภายในบริเวณที่กำหนดเป็นเขตที่อยู่อาศัยตามกฎหมายว่าด้วยการผังเมืองและต้องอยู่นอกเขตปลอดภัยในราชการทหารตามกฎหมายว่าด้วยเขตปลอดภัยในราชการทหาร

#### 5.4.2.4 การเช่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อพาณิชย์กรรมและอุตสาหกรรม

นอกจากการได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์ในที่ดินแล้ว อีกช่องทางหนึ่งที่บริษัทต่างด้าวอาจได้มาซึ่งที่ดินเพื่อใช้ในการประกอบกิจการนั้นก็คือการทำสัญญาเช่าที่ดิน ซึ่งตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กำหนดให้การทำสัญญาเช่าอสังหาริมทรัพย์นั้น กำหนดให้เช่าได้คราวละไม่เกิน 30 ปี

อย่างไรก็ตาม เมื่อปี พ.ศ. 2542 มีพระราชบัญญัติการเช่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อพาณิชย์กรรมและอุตสาหกรรม พ.ศ. 2542 อนุญาตให้สามารถมีการเช่าอสังหาริมทรัพย์ เกินกว่า 30 ปีได้ แต่ไม่เกิน 50 ปี ในกรณีการเช่าเพื่อนำไปใช้ประกอบพาณิชย์กรรมหรืออุตสาหกรรม โดยต้องทำเป็นหนังสือและจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ โดยเมื่อครบกำหนดเวลาแล้ว ผู้เช่าและผู้ให้เช่าอาจตกลงกันต่อระยะเวลาการเช่าออกไปอีกได้มีกำหนดไม่เกิน 50 ปี<sup>180</sup> ทั้งนี้มีเงื่อนไขตาม กฎกระทรวง (พ.ศ. 2543) ออกตามความในพระราชบัญญัติการเช่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อพาณิชย์กรรมและอุตสาหกรรม พ.ศ. 2542 คือ

1) อสังหาริมทรัพย์ที่จะจดทะเบียนเช่าจะต้องอยู่ในบริเวณหนึ่งบริเวณใด ดังนี้

- บริเวณที่กำหนดให้เป็นที่ดินประเภทพาณิชย์กรรมหรืออุตสาหกรรมตามกฎหมายว่าด้วยการผังเมือง
- เขตนิคมอุตสาหกรรมตามกฎหมายว่าด้วยการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย

2) กรณีเช่าเพื่อการพาณิชย์กรรมจะต้องมีการลงทุนไม่ต่ำกว่าสิบล้านบาท หรือเป็นพาณิชย์กรรมที่เป็นประโยชน์ต่อเศรษฐกิจและสังคมของประเทศตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรี

<sup>180</sup> กรมที่ดิน, "สรุปการเช่าที่ดินของคนต่างด้าวเพื่อพาณิชย์กรรม และอุตสาหกรรม," [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.dol.go.th/Pages/สรุปการเช่าที่ดินของคนต่างด้าวเพื่อพาณิชย์กรรม-และอุตสาหกรรมTH.aspx> [18 กุมภาพันธ์ 2563]

3) กรณีเช่าเพื่ออุตสาหกรรม จะต้องเป็นอุตสาหกรรมที่สามารถขอรับการส่งเสริมการลงทุนตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน หรือเป็นอุตสาหกรรมที่เป็นประโยชน์ต่อเศรษฐกิจและสังคมของประเทศตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรี

4) ประเภทของพาณิชย์กรรมหรืออุตสาหกรรมที่ให้คนต่างด้าวจดทะเบียนการเช่าได้ต้องเป็นประเภทที่คนต่างด้าวสามารถประกอบธุรกิจได้ตามกฎหมาย ว่าด้วยการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว

สำหรับการเช่าที่ดินมีเนื้อที่เกินกว่า 100 ไร่ นั้น นอกจากจะต้องอยู่ในหลักเกณฑ์ดังกล่าวข้างต้นแล้ว ยังจะต้องอยู่ภายใต้หลักเกณฑ์อย่างหนึ่งอย่างใด ดังต่อไปนี้ตามกฎหมายกระทรวง ฉบับที่ 2 (พ.ศ. 2543) ออกตามความในพระราชบัญญัติการเช่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อพาณิชย์กรรมและอุตสาหกรรม พ.ศ. 2542 ด้วย คือ

1) เป็นการประกอบกิจการที่เพิ่มมูลค่าการส่งออกหรือสนับสนุนการจ้างแรงงานภายในประเทศ

2) เป็นการประกอบกิจการที่ยังไม่มีในราชอาณาจักรหรือมีแต่ไม่เพียงพอ

3) เป็นการประกอบกิจการที่มีกรรมวิธีการผลิตที่ทันสมัยหรือเป็นการพัฒนาด้านเทคโนโลยี

4) เป็นการประกอบกิจการที่เป็นประโยชน์ต่อเศรษฐกิจและสังคมของประเทศอย่างสูงตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรี

5) ในกรณีที่คนต่างด้าวเป็นผู้เช่า ผู้เช่าช่วง หรือผู้รับโอนสิทธิการเช่าการประกอบพาณิชย์กรรมหรืออุตสาหกรรมนั้นจะต้องมีการลงทุนไม่น้อยกว่า 100 ล้านบาท โดยไม่รวมถึงจำนวนเงินค่าเช่า และต้องนำเงินตราต่างประเทศเข้ามาในราชอาณาจักรหรือถอนเงินจากบัญชีเงินฝาก เงินตราต่างประเทศหรือถอนเงินจากบัญชีเงินบาทของบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่นอก ประเทศ ตามจำนวนเงินลงทุนทั้งหมด

เห็นได้ว่าการได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์ที่ดินของบริษัทต่างด้าวนั้นค่อนข้างจำกัด กล่าวคือ หากต้องการถือกรรมสิทธิ์ในที่ดินเพื่อการพาณิชย์กรรม หรืออุตสาหกรรม จะถูกจำกัดให้ถือครองได้ไม่เกิน 1 ไร่ สำหรับการพาณิชย์กรรม และ 10 ไร่สำหรับการอุตสาหกรรม ซึ่งเป็นไปไม่ได้เลยในปัจจุบันเนื่องจากไม่มีสนธิสัญญาให้สิทธิต่างด้าวชาติใดไว้ ส่วนการรับมรดกทายาทโดยธรรมนั้นก็จำกัดแต่เพียงบุคคลธรรมดา ช่องทางที่สามารถทำได้คือการเช่าที่ดินมาเพื่อประกอบกิจการเท่านั้น ซึ่งมีข้อจำกัดการเช่าได้ไม่เกิน 30 ปีเท่านั้น โดยไม่จำกัดพื้นที่การเช่า แต่หากต้องการเช่าระยะยาวกว่านั้น จะต้องเป็นไปตามพระราชบัญญัติการเช่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อพาณิชย์กรรมและ

อุตสาหกรรม พ.ศ. 2542 คือ กรณีเช่าเพื่อการพาณิชย์กรรมจะต้องมีการลงทุนไม่ต่ำกว่ายี่สิบล้านบาท หรือเป็นพาณิชย์กรรมที่เป็นประโยชน์ต่อเศรษฐกิจและสังคมของประเทศตาม ที่รัฐมนตรีประกาศ กำหนดโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรี และกรณีเช่าเพื่ออุตสาหกรรม จะต้องเป็นอุตสาหกรรมที่สามารถขอรับการส่งเสริมการลงทุนตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน หรือเป็นอุตสาหกรรมที่เป็นประโยชน์ต่อเศรษฐกิจและสังคมของประเทศตาม ที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรี และต้องเป็นการพาณิชย์กรรมและอุตสาหกรรม ที่ไม่ต้องห้ามตามกฎหมายการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว และหากต้องการเช่าเกินกว่า 100 ไร่ การลงทุนขั้นต่ำจะเพิ่มขึ้นเป็น 100 ล้านบาท ซึ่งอาจเป็นข้อจำกัดของการประกอบธุรกิจของบางกิจการได้

ปัจจุบันจึงมีการใช้ช่องทางอื่นๆ เพื่อให้คนต่างด้าวสามารถใช้ประโยชน์บนที่ดินได้ โดยการหลีกเลี่ยงกฎหมาย เช่น การทำสัญญากู้ยืมเงินหรือสัญญาจ้างงานอำพรการขายที่ดินให้คนต่างด้าว โดยอาจมีการจดทะเบียนสิทธิเก็บกินให้แก่คนต่างด้าวด้วย<sup>181</sup> แต่วิธีการข้างต้นหลายวิธีมีความเสี่ยงที่จะถูกเจ้าหน้าที่รัฐตรวจพบ และอาจถูกเพิกถอนนิติกรรมเหล่านั้นได้ การเลือกจัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทย จึงเข้ามาเป็นทางเลือกหนึ่งของผู้ลงทุนต่างชาติ เนื่องจากทำให้บริษัทที่จัดตั้งขึ้นนั้นมีสถานะเป็นนิติบุคคลไทยและสามารถถือกรรมสิทธิ์ในที่ดินได้โดยไม่ติดข้อจำกัด และการจัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทยบางรูปแบบก็ไม่ขัดต่อพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542 หากไม่ได้ใช้ชื่อนิติ และได้มีการถือหุ้นกันตามความเป็นจริง ไม่มีการอำพรการใดๆ เนื่องจากกฎหมายไม่ได้กำหนดรัดกุมให้พิจารณาผู้ถือหุ้นไปจนสุดสายว่าผู้มีอำนาจควบคุมที่แท้จริงเป็นคนต่างด้าวหรือไม่ สิทธิประโยชน์ในกรณีการร่วมทุนกับคนไทยหรือจัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทย จึงมีสิทธิในด้านการถือครองที่ดินดีกว่าการเข้ามาโดยการขอรับการส่งเสริมการลงทุนด้วยสถานะต่างด้าว

## 5.5 สิทธิส่งออกซึ่งเงินตราต่างประเทศ

เพื่อควมมีเสถียรภาพและความมั่นคงทางการเงินของประเทศ รัฐจึงได้มีมาตรการที่ใช้เพื่อกำกับดูแลเงินตราในประเทศ ไม่ว่าจะเป็นการถือครองเงินตราต่างประเทศ การนำเข้าและส่งออกเงินตราทั้งเงินบาทและเงินตราต่างประเทศสกุลอื่นๆ ภายใต้พระราชบัญญัติควบคุมการแลกเปลี่ยนเงิน พ.ศ. 2485 โดยกฎกระทรวงฉบับที่ 13 (พ.ศ. 2497) ออกตามความในพระราชบัญญัติควบคุมการแลกเปลี่ยนเงิน พ.ศ. 2485 และที่แก้ไขเพิ่มเติม ได้กำหนดห้ามมิให้บุคคลใดนอกจากธนาคารรับ

<sup>181</sup> นัทชา โสภณศิริ, "การแสวงหาประโยชน์จากช่องว่างของกฎหมายเพื่อการยึดครองที่ดินของคนต่างด้าวในจังหวัดภูเก็ต" (ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขานิติเศรษฐศาสตร์การค้ำระหว่างประเทศ, คณะนิติศาสตร์และคณะเศรษฐศาสตร์, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2558), หน้า. 79-89.

อนุญาต บริษัทรับอนุญาต หรือบุคคลรับอนุญาต ทำการซื้อขาย ให้กู้ยืม แลกเปลี่ยน หรือโอนเงินตราต่างประเทศ เว้นแต่จะได้รับอนุญาตจากเจ้าพนักงาน<sup>182</sup> ในขณะที่มีประกาศเจ้าพนักงานควบคุมการแลกเปลี่ยนเงิน เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการแลกเปลี่ยนเงิน อนุญาตให้บุคคลทั่วไปซื้อขาย แลกเปลี่ยน หรือโอนเงินตราต่างประเทศได้กับนิติบุคคลรับอนุญาตให้ประกอบธุรกิจเกี่ยวกับปัจจัยชำระเงินต่างประเทศเท่านั้น และ จะต้องแสดงหลักฐานประกอบการทำธุรกรรมตามประเภทธุรกรรมที่ประกาศกำหนดด้วย<sup>183</sup>

### 5.5.1 กรณีได้รับการส่งเสริมการลงทุน

กรณีได้รับการส่งเสริมการลงทุน หากผู้ได้รับการส่งเสริมมีภูมิลำเนาออกราชอาณาจักรจะได้รับอนุญาตให้นำหรือส่งเงินออกนอกราชอาณาจักรเป็นสกุลเงินต่างประเทศได้ ในกรณีที่เป็น

1) เงินทุนที่ผู้ได้รับการส่งเสริมนำเข้ามาในราชอาณาจักรและเงินปันผลหรือผลประโยชน์อื่นที่เกิดจากเงินทุนนั้น

2) เงินกู้ต่างประเทศที่ผู้ได้รับการส่งเสริมนำมาลงทุนในกิจการที่ได้รับการส่งเสริมตามสัญญาที่คณะกรรมการให้ความเห็นชอบ รวมทั้งดอกเบี้ยของเงินกู้ต่างประเทศนั้น

3) เงินที่ผู้ได้รับการส่งเสริมมีข้อผูกพันกับต่างประเทศตามสัญญาเกี่ยวกับการใช้สิทธิและบริการต่าง ๆ ในการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน และสัญญานั้นได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการ

ทั้งนี้ผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนสามารถส่งออกเงินนั้นได้โดยไม่ต้องขออนุญาตคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนก่อนการส่งออก แต่ต้องแสดงหลักฐานประกอบการส่งออกเงินตราต่างประเทศนั้น เช่น บัตรส่งเสริมการลงทุน บอจ. 5 รายงานการประชุมผู้ถือหุ้น

### 5.5.2 กรณีไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน

กรณีไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน การส่งออกเงินไปต่างประเทศนั้นจะต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัติควบคุมการแลกเปลี่ยนเงิน พ.ศ. 2485 โดยการส่งเงินไปต่างประเทศกรณีส่งคืน

<sup>182</sup> ข้อ 7 แห่ง กฎกระทรวงฉบับที่ 13 (พ.ศ. 2497) ออกตามความในพระราชบัญญัติควบคุมการแลกเปลี่ยนเงิน พ.ศ. 2485 และที่แก้ไขเพิ่มเติม

<sup>183</sup> ข้อ 12 และ ข้อ 15 แห่ง ประกาศเจ้าพนักงานควบคุมการแลกเปลี่ยนเงิน เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการแลกเปลี่ยนเงิน

เงินทุน เงินปันผล เงินกู้ หรือการชำระเงินตามข้อผูกพันต่าง ๆ นั้น ผู้ส่งออกเงินกรณีส่งออกเป็นเงินบาทนั้น กฎหมายไม่ได้กำหนดจำนวนเงินที่ต้องขออนุญาตธนาคารแห่งประเทศไทย ส่วนกรณีส่งออกเป็นเงินต่างประเทศนั้น ได้แก่การนำเงินบาทซื้อเงินตราต่างประเทศเพื่อการส่งออก โดยสำหรับวัตถุประสงค์ส่งคืนเงินทุน เงินปันผล เงินกู้ หรือการชำระเงินตามข้อผูกพันต่าง ๆ นั้น ไม่จำเป็นต้องขออนุญาตธนาคารแห่งประเทศไทยแต่อย่างใด แต่ต้องแสดงหลักฐานประกอบการส่งออกเงินนั้น โดยหลักฐานนั้นขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ในการทำธุรกรรมนั้นๆ ดังนี้

ตารางที่ 17 เอกสารที่ต้องใช้เป็นหลักฐานในการส่งออกเงินตราต่างประเทศ

วัตถุประสงค์ของธุรกรรม	เอกสารที่ใช้
ชำระคืนต้นเงินกู้จากต่างประเทศ	หลักฐานที่แสดงรายละเอียดของการกู้ยืมเงินจากต่างประเทศ และหลักฐานการนำเงินกู้จากต่างประเทศเข้ามาในประเทศ
ชำระดอกเบี้ยเงินกู้จากต่างประเทศ	หลักฐานที่แสดงรายละเอียดของการกู้ยืมเงินจากต่างประเทศ และหลักฐานการนำเงินกู้จากต่างประเทศเข้ามาในประเทศ และเอกสารเรียกเก็บเงินค่าดอกเบี้ย
ส่งคืนเงินทุนในตราสารทางการเงิน เช่น หุ้น ใบสำคัญแสดงสิทธิ หน่วยลงทุน พันธบัตร หุ้นกู้ ตั๋วสัญญาใช้เงิน ตั๋วแลกเงิน	หลักฐานที่แสดงการขาย การโอนกรรมสิทธิ์หรือการถือกรรมสิทธิ์
ส่งคืนเงินลงทุนกรณีเลิกกิจการ ลดทุนหรือลดมูลค่าหุ้น	หลักฐานอย่างใดอย่างหนึ่งระหว่างหลักฐานที่แสดงการเสร็จสิ้นการชำระบัญชี หรือ หลักฐานที่แสดงการลดทุนหรือลดมูลค่าหุ้น
จ่ายเงินปันผล	หลักฐานการจ่ายเงินปันผล
วัตถุประสงค์อื่นๆ	หลักฐานอันแสดงภาระผูกพันที่จะต้องชำระให้แก่บุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในต่างประเทศ

ที่มา: ข้อ 15 แห่ง ประกาศเจ้าพนักงานควบคุมการแลกเปลี่ยนเงิน เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการแลกเปลี่ยนเงิน

ดังนั้นในเรื่องสิทธิการส่งออกเงินตราต่างประเทศระหว่างกรณีที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนกับกรณีการจัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทยนั้น ไม่มีความแตกต่างกัน สามารถส่งออกเงินตราต่างประเทศได้เพื่อวัตถุประสงค์การส่งคืนเงินทุน เงินปันผล ผลประโยชน์อื่น เงินกู้ ดอกเบี้ยและการชำระหนี้ตามข้อผูกพัน เหมือนๆกัน โดยต้องแสดงหลักฐานประกอบการส่งออกเช่นเดียวกัน และไม่ต้องการขออนุญาตธนาคารแห่งประเทศไทยทั้งสองกรณี



## บทที่ 6

### บทสรุป

บทสุดท้ายนี้ จะได้อธิบายสรุปถึงความแตกต่างของสิทธิประโยชน์ที่ผู้ลงทุนต่างชาติจะได้รับจากการเลือกประกอบธุรกิจโดยการขอรับการส่งเสริมการลงทุนและขอรับหนังสือรับรองประกอบธุรกิจประเทศไทย กับประกอบกิจการโดยการจัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทยโดยไม่ขอรับการส่งเสริมการลงทุน เพื่อชี้ให้เห็นถึงการให้ความสำคัญของปัจจัยอื่น ๆ ที่ไม่ใช่ภาษีอากร ในการประกอบการตัดสินใจประกอบกิจการ และจะได้อธิบายให้เห็นว่าในสถานการณ์ที่การขอรับการส่งเสริมการลงทุนนั้นผู้ลงทุนจะได้ประโยชน์อย่างเต็มที่ที่สุดในทางภาษีอากร แต่กลับเลือกใช้การประกอบธุรกิจโดยรูปแบบอื่น โดยไม่ขอรับการส่งเสริมการลงทุน เนื่องจากรูปแบบที่กิจการเลือกนั้นมีปัจจัยอื่น ๆ ที่ให้สิทธิดีกว่าการขอรับการส่งเสริมการลงทุน

#### 6.1 สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรที่ธุรกิจบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์และสอบเทียบมาตรฐานได้รับ

จากการศึกษาสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรที่ผู้ขอรับการส่งเสริมการลงทุนได้รับ และสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรกรณีทั่วไปกรณีบริษัทที่จัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทยที่ไม่ได้รับส่งเสริมการลงทุน สามารถสรุปได้ออกเป็น 3 ประเด็น ตามประเภทของการจัดเก็บภาษี ดังนี้

##### 6.1.1 ภาษีเงินได้นิติบุคคล

กรณีได้รับการส่งเสริมการลงทุนนั้น บริษัทจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นระยะเวลา 8 ปี ทั้งสามารถนำผลขาดทุนที่เกิดขึ้นระหว่างได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลไปใช้ภายหลังระยะเวลายกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสิ้นสุดลงโดยมีกำหนดเวลาไม่เกิน 5 ปี นับแต่วันพ้นกำหนดเวลา ซึ่งสามารถหักจากกำไรสุทธิของปีใดปีหนึ่งหรือหลายปีก็ได้

ส่วนการจัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทยโดยไม่ได้รับส่งเสริมการลงทุนนั้น กรมสรรพากรมีมาตรการช่วยเหลือกิจการขนาดกลางหรือขนาดย่อม ซึ่งมีการลดอัตราภาษีลงโดยจะได้รับการยกเว้นภาษีสำหรับกำไรส่วนที่ไม่เกิน 300,000 บาท สำหรับกำไรสุทธิส่วนที่ส่วนที่เกิน 300,000 บาท แต่ไม่เกิน 3,000,000 บาท เสียภาษีในอัตราร้อยละ 15 กำไรสุทธิส่วนที่เกิน 3,000,000 บาท เสียภาษีในอัตราร้อยละ 20 หรือใช้สิทธิลดอัตราภาษีตามมาตรการศูนย์กลางระหว่างประเทศ ซึ่งจะ

ลดอัตราภาษีลงเหลือต่ำสุดร้อยละ 3 และยกเว้นภาษีเงินปันผล รวมถึงภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นเวลา 15 รอบระยะเวลาบัญชี แต่สิทธิทั้งสองนี้มีข้อจำกัดคือ บริษัทเป้าหมายการศึกษาที่มีการลงทุนโดยตรงจากต่างชาตินั้นมีขนาดใหญ่ไม่เข้าเกณฑ์วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ส่วนการขอเป็นศูนย์กลางธุรกิจระหว่างประเทศนั้น ก็ได้รับยกเว้นภาษีเฉพาะรายได้จากการให้บริการบริษัทในเครือ ซึ่งทำให้บริษัทส่วนใหญ่ที่ไม่ได้ให้บริการเฉพาะบริษัทในเครือ แต่เป็นการให้บริการเป็นการทั่วไปนั้น ไม่ได้รับสิทธิประโยชน์

ดังนั้นในประเด็นสิทธิประโยชน์เรื่องภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น การได้รับส่งเสริมการลงทุนจึงมีสิทธิประโยชน์ดีกว่ามาก

### 6.1.2 ภาษีเงินปันผล

กรณีได้รับการส่งเสริมการลงทุนนั้น ผู้ถือหุ้นของบริษัทจะได้รับได้รับยกเว้นภาษีเงินปันผลตลอดระยะเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีนิติบุคคล รวมไปถึงเงินปันผลที่จ่ายภายใน 6 เดือนนับจากนั้น อย่างไรก็ตาม การที่ประเทศถิ่นที่อยู่ไม่ได้มีการขจัดภาษีซ้อนโดยให้เครดิตภาษีสมมติจะทำให้การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีของไทยนั้นมีประโยชน์น้อยลง แต่ผู้รับการส่งเสริมการลงทุนยังสามารถอาศัยช่องทางอื่นๆเพื่อหาประโยชน์ได้ เช่น การเลื่อนภาระภาษีออกไปโดยการไม่จ่ายปันผล หรือการนำเงินไปลงทุนขยายกิจการหรือลงทุนในกิจการใหม่แทนการจ่ายเงินปันผล

ส่วนการจัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทยโดยไม่ได้รับส่งเสริมการลงทุนนั้น บริษัทซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นจะมีมาตรการลดหรือยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 ทวิ (10) และบุคคลธรรมดาซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นจะมีมาตรการเครดิตภาษีเงินปันผลสำหรับบุคคลธรรมดา แต่ทั้งสองกรณีหากผู้ถือหุ้นที่ได้รับเงินปันผลมีถิ่นที่อยู่ในต่างประเทศ จะไม่สามารถใช้สิทธิทั้งสองนี้ได้

ดังนั้นในประเด็นสิทธิประโยชน์เรื่องภาษีเงินปันผล การได้รับส่งเสริมการลงทุนจึงมีสิทธิประโยชน์ดีกว่า แต่จะดีกว่ามากหรือน้อยเพียงใดนั้น ขึ้นอยู่กับกฎหมายภาษีอากรและอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างไทยกับประเทศถิ่นที่อยู่ด้วย โดยหากอนุสัญญาภาษีซ้อนไม่มีเครดิตภาษีสมมติ ผู้ลงทุนจะได้รับประโยชน์จากเฉพาะการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่านั้น เนื่องจากการจัดเก็บภาษีในชั้นนิติบุคคลนั้นเป็นอำนาจเต็มของประเทศไทย ไม่ใช่ประเทศถิ่นที่อยู่ ทำให้ผู้ลงทุนได้รับประโยชน์จากการยกเว้นภาษีนิติบุคคลบ้างแม้ไม่มีเครดิตภาษีสมมติ ทั้งนี้ความแตกต่างระหว่างการได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี กับการไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจะหมดไป หากกรณีไม่มีเครดิตภาษีสมมติแต่อนุสัญญาภาษีซ้อนให้เครดิตภาษีทางอ้อมได้ โดยภาระภาษีรวมจะขึ้นอยู่กับอัตราภาษีของประเทศถิ่นที่อยู่ เว้นเสียแต่ว่าประเทศถิ่นที่อยู่จะมีอัตราภาษีต่ำกว่าประเทศไทย

อย่างไรก็ตามเมื่อพิจารณาบริษัทเป้าหมายการศึกษาแล้วพบว่า ประเทศถิ่นที่อยู่ทุกประเทศที่ไม่มีเครดิตภาษีสมมติแต่มีเครดิตภาษีทางอ้อมนั้น มีภาษีเงินได้นิติบุคคลต่ำกว่าอัตราภาษีสุทธิของไทยซึ่งอยู่ที่ร้อยละ 28 ทำให้การได้รับการส่งเสริมการลงทุน แม้จะไม่มีเครดิตภาษีสมมติ ก็ยังคงได้รับประโยชน์เนื่องจากการได้รับการส่งเสริมการลงทุนจะทำให้ประหยัดภาษีที่ไทยไป 28 หน่วย และกลับไปเสียภาษีที่ประเทศแหล่งเงินได้ไม่เกิน 28 หน่วย ทำให้มีเงินเหลือ ในขณะที่กรณีไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน บริษัทจะเสียภาษีในไทยทั้งหมด 28 หน่วย และกลับไปเสียภาษีที่ประเทศถิ่นที่อยู่จากยอดเงินได้เดียวกันอีกตามอัตราภาษีซึ่งไม่ถึง 28 หน่วย โดยสามารถนำ 28 หน่วยที่ประเทศไทยไปเครดิตภาษีได้ไม่เกินภาษีที่ต้องชำระในประเทศถิ่นที่อยู่ จึงทำให้เหลือเครดิตส่วนเกิน

ตารางที่ 18 ประเทศที่ไม่มีเครดิตภาษีสมมติแต่มีเครดิตภาษีทางอ้อม

ประเทศ	ลักษณะการลงทุน	ดินแดนที่ เอื้อสิทธิ ประโยชน์ ทางภาษี	การจัด ความ ซ้ำซ้อน	สัดส่วนการ ถือหุ้นสำหรับ เครดิตภาษี ทางอ้อม	เครดิต ภาษี สมมติ	อัตราภาษี ณ ประเทศ ถิ่นที่อยู่
สหรัฐอเมริกา	มาตรา 12	-	เครดิต	ร้อยละ 10	-	ระดับรัฐ ร้อยละ 1-12 ระดับสหรัฐ ร้อยละ 21 เฉลี่ย ร้อยละ 27
สิงคโปร์	มาตรา 12, 17 และ ร่วมทุน (เป็นฐานให้ เยอรมนี และ ออสเตรเลีย โดยขอ BOI ทั้งคู่ และเป็นฐาน ให้ญี่ปุ่น ซึ่งไม่ขอ BOI)	อันดับ 5	เครดิต	ร้อยละ 10	-	ร้อยละ 17
ลักเซมเบิร์ก	มาตรา 12 โดยฐานให้ นักลงทุนประเทศอื่น	อันดับ 7	เครดิต	ร้อยละ 10	หมดเขต	ร้อยละ 24.94
มาเลเซีย	มาตรา 17 และขอ BOI	-	เครดิต	ร้อยละ 25	-	ร้อยละ 24

โดยสิงคโปร์ มีความพิเศษคือ ถูกใช้เป็นฐานในการตั้งบริษัทเพื่อมาลงทุนต่อในประเทศไทย โดยการลงทุนที่มาจากเยอรมนี และออสเตรเลียนั้น เมื่อเข้ามาลงทุนในประเทศไทยผ่านสิงคโปร์ จะใช้การขอรับการส่งเสริมการลงทุนพ่วงด้วย ในขณะที่บริษัทจากสิงคโปร์เองเลือกใช้การร่วมทุน

จากข้อมูลข้างต้นสรุปได้ว่าการไม่มีเครดิตภาษีสมมติไม่ใช่อุปสรรคของการได้รับสิทธิประโยชน์จากการส่งเสริมการลงทุนในประเทศไทย ดังนั้นสิทธิประโยชน์ทางภาษีในประเทศไทยกรณีได้รับการส่งเสริมการลงทุนจึงดีกว่าการไม่ขอรับการส่งเสริมการลงทุน

### 6.1.3 อากรขาเข้า

กรณีได้รับการส่งเสริมการลงทุนนั้น บริษัทจะได้รับยกเว้นอากรขาเข้ากรณีนำเข้าเครื่องจักรรวมถึงส่วนประกอบ อุปกรณ์ เครื่องมือเครื่องใช้ และโครงโรงงานสำเร็จรูปที่นำมาติดตั้งเป็นโรงงานตลอดจนยกเว้นอากรขาเข้าของวัตถุดิบที่นำเข้ามาผลิตเพื่อส่งออก

ส่วนการจัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทยโดยไม่ได้รับส่งเสริมการลงทุนนั้น สามารถใช้สิทธิตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ได้ โดยมีประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราอากรและยกเว้นอากรศุลกากร ได้ยกเว้นหรือลดอัตราศุลกากรสำหรับเครื่องจักรที่ใช้ในกิจการ ตลอดจนเครื่องมืออื่นๆ รวมถึงสารเคมี ส่วนมาได้รับยกเว้นอากร ในขณะที่บางรายการอัตราอากรต่ำมาก

ดังนั้นในประเด็นสิทธิประโยชน์เรื่องอากรขาเข้านั้นจึงแตกต่างกันน้อยมาก เนื่องจากเกือบทุกรายการได้รับยกเว้นอัตราอากร นอกจากนี้ธุรกิจบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์และบริการสอบเทียบมาตรฐานก็เป็นกิจการบริการ ไม่ได้มีการผลิตเพื่อส่งออก จึงไม่มีความจำเป็นต้องใช้สิทธิยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบที่นำเข้ามาเพื่อผลิตส่งออก

ตารางที่ 19 สรุปการเปรียบเทียบสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร

สิทธิประโยชน์	กรณีได้รับส่งเสริมการลงทุน	การจัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทยโดยไม่ได้รับส่งเสริมการลงทุน	เปรียบเทียบ
ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล	ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล 8 ปี สามารถนำผลขาดทุนระหว่างได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลไปใช้ภายหลังระยะเวลา ยกเว้นภาษีสิ้นสุดลงโดยมีกำหนดเวลาไม่เกิน 5 ปี นับแต่วันพ้นกำหนดเวลา ซึ่งสามารถหักจากกำไรสุทธิของปีใดปีหนึ่งหรือหลายปีก็ได้	อาจใช้สิทธิอัตราภาษีของกิจการขนาดกลางหรือขนาดย่อม หรือใช้สิทธิลดอัตราภาษีตามมาตรการศูนย์กลางระหว่างประเทศ แต่มีข้อจำกัดคือ บริษัทที่มีขนาดใหญ่ไม่เข้าเกณฑ์วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ส่วนการขอเป็นศูนย์กลางธุรกิจระหว่างประเทศนั้น ได้รับยกเว้นภาษีเฉพาะรายได้จากการให้บริการบริษัทในเครือ	การได้รับส่งเสริมการลงทุนมีสิทธิดีกว่ามาก
ยกเว้นภาษีเงินปันผล	- ได้รับยกเว้นตลอดระยะเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีนิติบุคคล รวมไปถึงเงินปันผลที่จ่ายภายใน 6 เดือนนับจากนั้น - การไม่มีบทเครดิตภาษีสมมติ ไม่ใช่อุปสรรคในการใช้สิทธิ	- มีมาตรการลดหรือยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 ทวิ (10) และมาตรการเครดิตภาษีเงินปันผลสำหรับบุคคลธรรมดา - แต่ทั้งสองกรณีหากผู้ถือหุ้นที่ได้รับเงินปันผลมีถิ่นที่อยู่ในต่างประเทศ จะไม่สามารถใช้สิทธิได้	การได้รับส่งเสริมการลงทุนมีสิทธิดีกว่ามาก
ยกเว้นอากรขาเข้า	- ได้รับยกเว้นอากรขาเข้ากรณีนำเข้าเครื่องจักรรวมถึงส่วนประกอบ อุปกรณ์ เครื่องมือเครื่องใช้ และโครงโรงงานสำเร็จรูปที่นำมาติดตั้งเป็นโรงงาน - ตลอดจนยกเว้นอากรขาเข้าของวัตถุดิบที่นำเข้ามาผลิตเพื่อส่งออก	ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราอากรและยกเว้นอากรศุลกากร ได้ยกเว้นหรือลดอัตราศุลกากรสำหรับเครื่องจักรที่ใช้ในกิจการ ตลอดจนเครื่องมืออื่นๆ รวมถึงสารเคมี ส่วนมากได้รับยกเว้นอากร ในขณะที่บางรายการอัตราอากรต่ำมาก	- ไม่แตกต่างกัน เนื่องจากเกือบทุกรายการได้รับยกเว้นอัตราอากร - เป็นกิจการบริการ ไม่ได้มีการผลิตเพื่อส่งออก

## 6.2 สิทธิประโยชน์อย่างอื่นที่ไม่ใช่ภาษีอากรที่ธุรกิจบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์และสอบเทียบมาตรฐานได้รับ

จากการศึกษาสิทธิประโยชน์อย่างอื่นที่ไม่ใช่ภาษีอากร ที่ผู้ขอรับการส่งเสริมการลงทุนได้รับ และสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรกรณีทั่วไปกรณีบริษัทที่จัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทยที่ไม่ได้รับส่งเสริมการลงทุน สามารถสรุปได้ออกเป็น 5 ประเด็น ดังนี้

### 6.2.1 การประกอบธุรกิจในประเทศไทยกรณีผู้ถือหุ้นเป็นคนต่างด้าว

กรณีได้รับการส่งเสริมการลงทุนนั้น บริษัทซึ่งมีสถานะเป็นต่างด้าว คือมีคนไทยถือหุ้นน้อยกว่ากึ่งหนึ่ง การประกอบธุรกิจของบริษัทจะตกอยู่ภายใต้บังคับของพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542 และที่แก้ไขเพิ่มเติม โดยจะไม่สามารถประกอบธุรกิจที่กำหนดไว้ในบัญชีหนึ่ง ทำพระราชบัญญัติได้โดยเด็ดขาด แต่ยังคงสามารถประกอบธุรกิจที่กำหนดไว้ในบัญชีสองหรือบัญชีสามได้ โดยได้รับอนุญาตเสียก่อน โดยธุรกิจบริการทดสอบ และบริการสอบเทียบมาตรฐานนั้น เป็นธุรกิจที่อยู่ในบัญชีสาม (21) อันได้แก่ การทำธุรกิจบริการอื่นๆ ยกเว้นธุรกิจบริการที่กำหนดในกฎกระทรวง ซึ่งไม่มีกฎกระทรวงออกมายกเว้นให้ธุรกิจบริการทั้งสอง การจะประกอบธุรกิจนี้จึงต้องได้รับอนุญาตจากอธิบดีโดยความเห็นชอบจากคณะกรรมการการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว ซึ่งในกรณีที่บริษัทได้รับการส่งเสริมการลงทุนนั้น บริษัทจะได้สิทธิตามมาตรา 12 แห่งพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542 และที่แก้ไขเพิ่มเติม ไม่ต้องขออนุญาตประกอบกิจการ เพียงแต่ยื่นขอรับหนังสือรับรองต่ออธิบดีกรมพัฒนาธุรกิจการค้าเท่านั้น แต่หากต้องการประกอบธุรกิจอื่นๆ ด้วยก็ต้องพิจารณาขออนุญาตเป็นรายธุรกิจไป

ส่วนการจัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทยโดยไม่ได้รับส่งเสริมการลงทุนนั้น บริษัทจะมีสถานะเป็นนิติบุคคลไทย จึงไม่มีข้อจำกัดในการประกอบธุรกิจตามพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542 และที่แก้ไขเพิ่มเติม และโดยเฉพาะในธุรกิจบริการทดสอบ และบริการสอบเทียบมาตรฐาน บริษัทสามารถประกอบกิจการได้โดยเสรี และสามารถขยายกิจการไปยังธุรกิจอื่นๆ ได้ โดยไม่มีข้อจำกัด เว้นแต่กิจการเฉพาะบางอย่างที่มีกฎหมายพิเศษกำกับดูแล

ดังนั้นในประเด็นสิทธิประโยชน์เรื่องการประกอบธุรกิจในประเทศไทยกรณีผู้ถือหุ้นเป็นคนต่างด้าวนั้น การการจัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทย ได้เปรียบกว่า เนื่องจากไม่มีข้อจำกัดในการประกอบธุรกิจ และการจัดโครงสร้างทำได้ไม่ยากและไม่ผิดกฎหมาย

## 6.2.2 การนำคนต่างด้าวเข้ามาศึกษาเล่าเรียนทางการลงทุน

กรณีที่จะขอรับการส่งเสริมการลงทุนนั้น คนต่างด้าวสามารถขอใช้สิทธิตามมาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 และที่แก้ไขเพิ่มเติมได้ โดยกรณีเข้ามาเพื่อศึกษาเล่าเรียนทางการลงทุนนั้น อนุญาตให้เข้ามาอยู่ในราชอาณาจักรได้ไม่เกิน 6 เดือน กรณีเข้ามาเพื่อกระทำการที่จะเป็นประโยชน์ต่อการลงทุน อนุญาตให้เข้ามาอยู่ในราชอาณาจักรได้ไม่เกิน 1 ปี กรณีขอปฏิบัติงานระหว่างรอพิจารณาให้การส่งเสริมการลงทุน หรืออยู่ระหว่างขอรับบัตรส่งเสริม อนุญาตให้เข้ามาอยู่ในราชอาณาจักรได้ไม่เกิน 6 เดือน และกรณีเข้ามาเพื่อปฏิบัติงานในหอการค้าต่างประเทศ อนุญาตให้เข้ามาอยู่ในราชอาณาจักรได้ไม่เกิน 2 ปี

ในขณะที่การดำเนินกิจการโดยจัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทยโดยไม่ได้รับส่งเสริมการลงทุนนั้น หากต้องการนำคนต่างด้าวเข้ามาศึกษาเล่าเรียนทางการลงทุน เข้ามากระทำการที่จะเป็นประโยชน์ต่อการลงทุน จะต้องขอตรวจลงตราประเภทคนอยู่ชั่วคราว โดยแบบใช้ได้ครั้งเดียว อายุ 3 เดือน หรือแบบเข้าออกได้หลายครั้ง อายุ 1 ปี โดยสามารถพำนักอยู่ในประเทศไทยได้สูงสุดติดต่อกัน 90 วันต่อครั้ง นอกจากนี้กรณีเข้ามาเพื่อศึกษาเล่าเรียนทางการลงทุน หรือเข้ามากระทำการที่จะเป็นประโยชน์ต่อการลงทุนนั้น คนต่างด้าวเองก็อาจใช้สิทธิตามมาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ได้ เนื่องจากเป็นสิทธิที่สามารถใช้ได้โดยยังไม่จำเป็นต้องขอรับการส่งเสริมการลงทุนแต่อย่างใด เพียงแต่ต้องเป็นกิจการที่อยู่ในข่ายได้รับการส่งเสริม และต้องมีหลักฐานอื่นๆ ประกอบการขออนุญาตด้วย

ดังนั้นในประเด็นสิทธิประโยชน์เรื่องการนำคนต่างด้าวเข้ามาศึกษาเล่าเรียนทางการลงทุนนั้น ช่องทางการขอรับการส่งเสริมการลงทุนกับการเลือกจัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทยโดยไม่ขอรับการส่งเสริมการลงทุนนั้นไม่มีความแตกต่างกันในด้านสิทธิประโยชน์อย่างมีนัยสำคัญ

## 6.2.3 การนำช่างฝีมือและผู้ชำนาญการเข้ามาทำงาน

กรณีได้รับการส่งเสริมการลงทุนนั้น บริษัทสามารถขอใช้สิทธิต่อสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนให้เป็นผู้อนุญาตให้นำช่างฝีมือและผู้ชำนาญการเข้ามาทำงานได้ โดยจะอนุญาตให้คนต่างด้าวเหล่านั้นอยู่ในราชอาณาจักรได้และอนุญาตให้ทำงานเฉพาะตำแหน่งหน้าที่การทำงานที่คณะกรรมการให้ความเห็นชอบตลอดระยะเวลาเท่าที่ได้รับอนุญาตให้อยู่ในราชอาณาจักร ซึ่งมีกำหนดเวลาคือ กรณีกิจการผลิตกำหนดให้อนุญาตคราวละ 2 ปี กิจการสนับสนุนการค้าและการลงทุนกำหนดให้อนุญาตคราวละ 1 ปี และ กิจการศูนย์กลางธุรกิจระหว่างประเทศกำหนดให้อนุญาตคราวละ 4 ปี โดยกรมการจัดหางานต้องออกใบอนุญาตให้ภายใน 7 วัน และ

ช่างฝีมือตลอดจนผู้ชำนาญการที่ได้รับอนุญาตนั้น สามารถทำงานได้ก่อนไม่ต้องรอได้รับใบอนุญาต ทั้งนี้ หากเป็นกรณี SMART Visa จะทำได้รับอนุญาตอยู่ในประเทศไทยและทำงานยาวนานถึง 4 ปี และขยายระยะเวลาการรายงานตัวเป็นทุกๆ 1 ปี

กรณีจัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทยโดยไม่ได้รับส่งเสริมการลงทุนนั้น ช่างฝีมือและผู้ชำนาญการที่จะเข้ามาทำงานนั้นต้องขอตรวจลงตราประเภทคนอยู่ชั่วคราวและขออนุญาตทำงานกับกรมการจัดหางาน โดยมีการพิจารณาภายในหน่วยงาน ตามระเบียบกรมการจัดหางานว่าด้วยหลักเกณฑ์การพิจารณาอนุญาตการทำงานของคนต่างด้าว พ.ศ. 2552 คือพิจารณาอนุญาตให้จ้างคนต่างด้าว 1 คน ต่อทุนจดทะเบียน 2 ล้านบาท ยกเว้นเข้ากรณีพิเศษอื่นๆ ที่เจ้าพนักงานสามารถให้จ้างงานคนต่างด้าวได้เพิ่มขึ้นตามความจำเป็นและเหมาะสม

ดังนั้นในประเด็นสิทธิประโยชน์การนำช่างฝีมือและผู้ชำนาญการเข้ามาทำงาน กรณีได้รับส่งเสริมการลงทุนจะมีความสะดวกมากกว่า เนื่องจากสามารถเริ่มทำงานได้โดยไม่ต้องรอใบอนุญาต และข้อจำกัดด้านจำนวนน้อยกว่า โดยพิจารณาตามความเหมาะสมของกิจการ รวมไปถึงระยะเวลาการอนุญาตที่ยาวนานกว่า อย่างไรก็ตามกิจการบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์และสอบเทียบมาตรฐานนั้น มีความต้องการช่างฝีมือและผู้ชำนาญการต่างชาติต่ำ สิทธิที่ได้รับตามหลักเกณฑ์ของกฎหมายคนเข้าเมืองและการทำงานของคนต่างด้าวทั่วไปก็เพียงพอต่อความต้องการของอุตสาหกรรมแล้ว ข้อดีที่เหนือกว่าจึงเป็นด้านความสะดวกเท่านั้น

#### 6.2.4 การถือกรรมสิทธิ์ในที่ดิน

หากบริษัทต่างด้าวได้รับการส่งเสริมการลงทุนนั้น สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนอนุมัติให้ถือครองที่ดินตั้งโรงงาน โดยกำหนดจำนวนเนื้อที่ตามความเหมาะสมสำหรับการประกอบกิจการ และอนุมัติให้ถือครองที่ดินสำหรับเป็นที่ตั้งสำนักงานของกิจการ ไม่เกิน 5 ไร่ ที่ดินสำหรับเป็นที่พักอาศัยของผู้บริหารหรือผู้ชำนาญการ ไม่เกิน 10 ไร่ และที่ดินสำหรับเป็นที่พักอาศัยของพนักงาน ไม่เกิน 20 ไร่ โดยหากต้องการนำที่ดินที่ได้รับอนุญาตให้ถือกรรมสิทธิ์ไปใช้เพื่อการอื่นนอกเหนือจากกิจการที่ได้รับการส่งเสริม สามารถนำไปใช้ประโยชน์เพื่อการอื่นนั้น ได้ไม่เกินร้อยละ 10 ของพื้นที่ทั้งหมดที่ได้รับอนุมัติ ตลอดจนการจำหน่ายที่ดินต้องขออนุญาตจำหน่ายต่อสำนักงานก่อน และการนำที่ดินไปจำนองเพื่อจัดหาเงินทุนให้กิจการนั้น จะต้องได้รับอนุญาตจากสำนักงาน และต้องเป็นการจำนองกับสถาบันการเงินเท่านั้น ทั้งนี้หากกิจการต้องการใช้ที่ดินเพิ่มเติมอาจเข้าทำสัญญาเช่ากับเจ้าของที่ดินได้ ตามพระราชบัญญัติการเช่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อพาณิชยกรรมและอุตสาหกรรม พ.ศ. 2542 ซึ่งอนุญาตให้สามารถมีการเช่าอสังหาริมทรัพย์ เกินกว่า 30 ปีได้ แต่ไม่เกิน 50 ปี ในกรณีการเช่าเพื่อนำไปใช้ประกอบพาณิชยกรรมหรืออุตสาหกรรม โดยต้องทำเป็นหนังสือและ



จดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ โดยเมื่อครบกำหนดเวลาแล้ว ผู้เช่าและผู้ให้เช่าอาจตกลงกันต่อระยะเวลาการเช่าออกไปอีกได้มีกำหนดไม่เกิน 50 ปี โดยต้องเป็นไปตามเงื่อนไขของกฎหมาย

ในขณะที่กรณีจัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทยโดยไม่ได้รับส่งเสริมการลงทุนนั้น บริษัทมีสถานะเป็นนิติบุคคลไทย ทำให้ไม่มีข้อจำกัดในการถือครองที่ดินเพื่อประกอบกิจการ สามารถถือกรรมสิทธิ์ในที่ดินได้เอง มีสิทธิในการขายที่ดินต่อ ตลอดจนการนำที่ดินไปเป็นหลักประกันต่างๆได้โดยเสรี

ดังนั้นในประเด็นสิทธิประโยชน์การถือกรรมสิทธิ์ในที่ดินนั้นการจัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลได้มีสิทธิดีกว่า เนื่องจากไม่มีข้อจำกัดในการถือกรรมสิทธิ์ที่ดิน

### 6.2.5 การส่งออกเงินตราต่างประเทศ

การส่งออกเงินตราต่างประเทศ เพื่อวัตถุประสงค์การส่งคืนเงินทุนที่ผู้ได้รับการส่งเสริมนำเข้ามาในราชอาณาจักรและเงินปันผลหรือผลประโยชน์อื่นที่เกิดจากเงินทุนนั้น การชำระเงินกู้ต่างประเทศที่ผู้ได้รับการส่งเสริมนำมาลงทุนในกิจการที่ผู้ได้รับการส่งเสริมตามสัญญาที่คณะกรรมการให้ความเห็นชอบ รวมทั้งดอกเบี้ยของเงินกู้ต่างประเทศนั้น ตลอดจนการชำระเงินที่ผู้ได้รับการส่งเสริมมีข้อผูกพันกับต่างประเทศตามสัญญาเกี่ยวกับการใช้สิทธิและบริการต่าง ๆ ในประกอบกิจการที่ผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุน และสัญญานั้นได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการ ผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนสามารถส่งออกได้ ผ่านนิติบุคคลรับอนุญาต โดยแจ้งวัตถุประสงค์การโอนและยื่นหลักฐานประกอบ โดยไม่จำกัดจำนวนหากเป็นไปตามเอกสารที่แสดง และไม่ต้องขออนุญาตธนาคารแห่งประเทศไทย

ในขณะที่บริษัทอื่นที่ไม่ได้ขอรับการส่งเสริมการลงทุน ไม่ว่าจะมีการจัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทยหรือไม่ก็ตามสามารถส่งออกเงินตราต่างประเทศตามวัตถุประสงค์เดียวกันได้ โดยส่งออกได้ผ่านนิติบุคคลรับอนุญาต โดยแจ้งวัตถุประสงค์การโอน และยื่นหลักฐานประกอบ โดยไม่จำกัดจำนวนหากเป็นไปตามเอกสารที่แสดง และไม่ต้องขออนุญาตธนาคารแห่งประเทศไทย เช่นกัน จึงไม่มีความแตกต่างกันระหว่างการขอรับการส่งเสริมการลงทุน กับการไม่ขอรับการส่งเสริมการลงทุน

โดยสรุปแล้วจะเห็นได้ว่า การมีสถานะเป็นนิติบุคคลต่างด้าวนั้นทำให้มีข้อจำกัดในการประกอบธุรกิจในประเทศไทย ทั้งสัดส่วนการถือหุ้น การประกอบธุรกิจ ตลอดจนการถือครองที่ดิน แต่เมื่อได้มีการขอรับการลงทุน อุปสรรคเหล่านั้นจะลดลงเนื่องจากผู้ที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนจะได้รับสิทธิในการถือหุ้นข้างมากและประกอบธุรกิจในบัญชีสองและบัญชีสามท้ายพระราชบัญญัติการ

ประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542 ได้ นอกจากนี้ยังสามารถถือครองที่ดินได้ตามความจำเป็นอีกด้วย ทั้งยังได้สิทธิในการนำคนต่างด้าวเข้ามาศึกษาเล่าเรียน และนำช่างฝีมือและผู้ชำนาญการมาทำงาน ในกิจการที่ได้รับการส่งเสริมได้ โดยมีระยะเวลาที่อนุญาตและสามารถพำนักในประเทศไทยยาวนานกว่ากรณีทั่วไป อย่างไรก็ตามแม้การได้รับการส่งเสริมการลงทุนจะมีสิทธิประโยชน์เพิ่มขึ้น แต่สิทธิประโยชน์ด้านการถือหุ้นข้างมากและการถือครองที่ดินนั้นยังมีข้อจำกัด หากผู้ลงทุนเลือกลงทุนโดยการร่วมทุน หรือจัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทยแล้วอุปสรรคนั้นจะหายไป ไม่จำเป็นต้องขอรับการส่งเสริมการลงทุนเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิประโยชน์ด้านการถือหุ้นเพื่อประกอบกิจการ และการถือครองที่ดิน แม้ว่าสิทธิการนำคนต่างด้าวเข้ามาทั้งการศึกษาเล่าเรียน การลงทุน และการเข้ามาทำงานนั้นจะดีกว่าด้วยระยะเวลาที่อนุญาตให้พำนักในประเทศไทยนั้นสั้นกว่า แต่ก็ก็เป็นเพียงความไม่สะดวกเล็กน้อย และธุรกิจบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์และสอบเทียบมาตรฐานนั้น มีความต้องการช่างฝีมือและผู้ชำนาญการต่างชาติต่ำ สิทธิประโยชน์ดังกล่าวจึงไม่ได้สำคัญมากนัก และสุดท้ายสิทธิประโยชน์ด้านการส่งออกเงินตราต่างประเทศก็ไม่มี ความแตกต่างกัน ดังนั้นแล้วการเลือกจัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทยโดยไม่ได้ขอรับการส่งเสริมการลงทุนนั้น จะมีสิทธิประโยชน์อื่นที่ไม่ใช่ภาษีอากรดีกว่าการขอรับการส่งเสริมการลงทุนเนื่องจากสะดวกและคล่องตัวมากกว่าในการประกอบกิจการ

ตารางที่ 20 สรุปการเปรียบเทียบสิทธิประโยชน์อื่น ซึ่งไม่ใช่ภาษีอากร

สิทธิประโยชน์	กรณีได้รับส่งเสริมการลงทุน	การจัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทยโดยไม่ได้รับส่งเสริมการลงทุน	เปรียบเทียบ
การประกอบธุรกิจในประเทศไทยกรณีผู้ถือหุ้นเป็นคนต่างด้าว	กิจการบัญชีสองและสาม ให้ต่างด้าวถือหุ้นข้างมากได้ ไม่ต้องขออนุญาตแต่ต้องขอหนังสือรับรองการประกอบกิจการ	ต้องขออนุญาตประกอบกิจการ แต่เมื่อได้จัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทย ทำให้สามารถจัดโครงสร้างที่มีคนต่างด้าวถือหุ้นข้างมาก หรือถือหุ้นทั้งหมดได้	การจัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทย ได้เปรียบกว่าเนื่องจากไม่มีข้อจำกัดในการประกอบธุรกิจ และการจัดโครงสร้างทำได้ไม่ยาก และไม่ผิดกฎหมาย
การนำคนต่างด้าวเข้ามาศึกษาหลักสูตรการลงทุน	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ศึกษาหลักสูตร 6 เดือน</li> <li>- กระทำการที่จะเป็นประโยชน์ 1 ปี</li> <li>- ปฏิบัติงานระหว่างรอพิจารณา 6 เดือน</li> <li>- ปฏิบัติงานในหอการค้าต่างประเทศ 2 ปี</li> </ul>	ต้องขอตรวจลงตราประเภทคนอยู่ชั่วคราว ครั้งเดียว อายุ 3 เดือน หลายครั้ง อายุ 1 ปี อยู่ได้สูงสุดติดต่อกัน 90 วันต่อครั้ง	ไม่มีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญ
นำช่างฝีมือและผู้ชำนาญการ	<ul style="list-style-type: none"> <li>- สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนเป็นผู้อนุมัติ กิจการผลิต 2 ปี</li> <li>- กิจการสนับสนุนการค้า และการลงทุน (TISO) 1 ปี</li> <li>- กิจการ ITC และ IHQ 4 ปี</li> <li>- กรมการจัดหางานต้องออกใบอนุญาตให้ภายใน 7 วัน และทำงานได้ก่อนไม่ต้องรอได้รับใบอนุญาต</li> <li>- กรณี SMART Visa อยู่ได้ 4 ปี ขยายการรายงานตัวเป็นทุกๆ 1 ปี</li> </ul>	ต้องขอตรวจลงตราประเภทคนอยู่ชั่วคราว และขออนุญาตทำงานกับกรมการจัดหางาน โดยมีการพิจารณาภายในคือทุนจดทะเบียน 2 ล้าน ต่อคนต่างด้าว 1 คน	<ul style="list-style-type: none"> <li>- กรณีได้รับส่งเสริมการลงทุนสะดวกกว่า เนื่องจากสามารถเริ่มทำงานได้โดยไม่ต้องรอใบอนุญาต ข้อจำกัดด้านจำนวนน้อยกว่า โดยพิจารณาตามความเหมาะสม และระยะเวลาการอนุญาตที่ยาวนานกว่า</li> <li>- อย่างไรก็ตามกิจการบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์และสอบเทียบมาตรฐานนั้น มีความต้องการช่างฝีมือและผู้ชำนาญการต่างชาติต่ำ</li> </ul>

สิทธิประโยชน์	กรณีได้รับส่งเสริมการลงทุน	การจัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทยโดยไม่ได้รับส่งเสริมการลงทุน	เปรียบเทียบ
การถือกรรมสิทธิ์ในที่ดิน	<p>- สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนอนุมัติให้ถือครองที่ดินตั้งโรงงานตามความเหมาะสม และอนุมัติ</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>○ ที่ดินสำหรับเป็นที่ตั้งสำนักงานของกิจการ ไม่เกิน 5 ไร่</li> <li>○ ที่ดินสำหรับเป็นที่พักอาศัยของผู้บริหารหรือผู้ชำนาญการ ไม่เกิน 10 ไร่</li> <li>○ ที่ดินสำหรับเป็นที่พักอาศัยของพนักงาน ไม่เกิน 20 ไร่</li> </ul> <p>- หากต้องการที่ดินเพิ่มเติม อาจทำสัญญาเช่าจากเจ้าของที่ดินได้</p>	<p>กรณีไม่ได้จัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทยจะติดขัดหากจะนำที่ดินมาใช้ประกอบธุรกิจ เนื่องจาก การเอาทุนเข้ามา ทำได้แค่ใช้เป็นที่อยู่อาศัย ต้องใช้การเช่าแทน โดยสามารถเช่าได้สูงสุด 50 ปี หากเกิน 100 ไร่ต้องเป็นไปตามเงื่อนไขของกฎหมาย แต่หากจัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทย จะไม่มีข้อจำกัด</p>	<p>การจัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลได้มีสิทธิดีกว่า เนื่องจากไม่มีข้อจำกัดในการถือกรรมสิทธิ์ที่ดิน</p>
การส่งออกเงินตราต่างประเทศ	<p>ส่งออกได้ ผ่านนิติบุคคลรับอนุญาต โดยแจ้งวัตถุประสงค์การโอน และยื่นหลักฐานประกอบ โดยไม่จำกัดจำนวนหากเป็นไปตามเอกสารที่แสดง และไม่ต้องขออนุญาตธนาคารแห่งประเทศไทย</p>	<p>ส่งออกได้ ผ่านนิติบุคคลรับอนุญาต โดยแจ้งวัตถุประสงค์การโอน และยื่นหลักฐานประกอบ โดยไม่จำกัดจำนวนหากเป็นไปตามเอกสารที่แสดง และไม่ต้องขออนุญาตธนาคารแห่งประเทศไทย</p>	<p>ไม่มีความแตกต่างกัน</p>

### 6.3 การดึงดูดการลงทุนในธุรกิจบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์และสอบเทียบมาตรฐาน

เมื่อพิจารณารูปแบบการเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยประกอบกับวิธีการจัดภาษีซ้อนที่ปรากฏในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศนั้นแล้ว สามารถจัดกลุ่มของประเทศตามรูปแบบหลักในการเข้ามาประกอบธุรกิจได้ดังนี้

ตารางที่ 21 ประเทศของผู้ลงทุนโดยตรงจากต่างชาติในประเทศไทย แยกตามรูปแบบการเข้ามาประกอบกิจการ

ขอรับการส่งเสริมการลงทุน	ขออนุญาตประกอบกิจการ	ร่วมทุนกับคนไทย	จัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทย	ไม่แน่นอน
สหรัฐอเมริกา	มาเลเซีย	สหราชอาณาจักร	ญี่ปุ่น	สิงคโปร์
ออสเตรเลีย	เนเธอร์แลนด์	เยอรมนี	สวิสเซอร์แลนด์	
ลักเซมเบิร์ก		ฮ่องกง	ไต้หวัน	
ฝรั่งเศส		ลาว		
เกาหลีใต้				

ทั้งนี้กรณีที่เข้ามาโดยขออนุญาตประกอบกิจการตาม มาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542 นั้นมีการขอรับการส่งเสริมการลงทุน 3 ใน 5 ราย และเมื่อพิจารณารวมกับกลุ่มที่เข้ามาโดยขอหนังสือรับรองจากสนธิสัญญาและจากการได้รับการส่งเสริมการลงทุน รวม 17 ราย จะพบว่าขอรับการส่งเสริมการลงทุนถึง 14 ราย ในขณะที่กลุ่มที่เข้ามาโดยจัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทยนั้นขอรับการส่งเสริมการลงทุนเพียง 1 รายจากทั้งหมด 10 ราย โดยเป็นผู้ลงทุนจากไต้หวัน เช่นเดียวกับกลุ่มที่ร่วมทุนกับคนไทยซึ่งมีเพียง 2 รายจากสหราชอาณาจักร และ 1 รายจากเยอรมนีที่ขอรับการส่งเสริมการลงทุน ในขณะที่อีก 11 รายที่เหลือไม่ขอรับการส่งเสริมการลงทุน

นอกจากนี้ยังมีข้อสังเกตอื่นๆ ที่พบคือ

1) บริษัทที่เข้ามาโดยเลือกจัดโครงสร้างการลงทุนผ่านดินแดนที่เอื้อสิทธิประโยชน์ทางภาษี บริษัทนั้นมีแนวโน้มจะขอรับการส่งเสริมการลงทุน ซึ่งชี้ว่า การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเป็นการจูงใจให้เกิดการวางแผนภาษีเชิงรุก (aggressive tax planning) บั่นทอนความสามารถในการจัดเก็บภาษีของทั่วโลก

ตารางที่ 22 รูปแบบการลงทุนจากต่างชาติในประเทศไทยผ่านประเทศที่มีลักษณะเป็นดินแดนที่เอื้อสิทธิประโยชน์ทางภาษี

ประเทศ	ลักษณะการลงทุน	ดินแดนที่เอื้อสิทธิประโยชน์ทางภาษี	การจัดความซับซ้อน	สัดส่วนการถือหุ้นสำหรับเครดิตภาษีทางอ้อม	เครดิตภาษีสมมติ
สิงคโปร์	มาตรา 12, 17 และร่วมทุน (เป็นฐานให้เยอรมนีและออสเตรเลีย โดยขอ BOI ทั้งคู่ และเป็นฐานให้ญี่ปุ่นโดยไม่ขอ BOI)	อันดับ 5	เครดิต	ร้อยละ 10	-
สวิตเซอร์แลนด์	จัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทย	อันดับ 4	ยกเว้นภาษีกรณีมี participation ร้อยละ 10 หรือเครดิต	-	ร้อยละ 10
ลักเซมเบิร์ก	มาตรา 12 เป็นฐานให้นักลงทุนประเทศอื่น	อันดับ 7	เครดิต	ร้อยละ 25	หมดเขต
ฮ่องกง	ร่วมทุน	อันดับ 9	เครดิต	-	หมดเขต
เนเธอร์แลนด์	มาตรา 17	อันดับ 3	เครดิต	-	-

2) แม้มีเครดิตภาษีสมมติ ประเทศส่วนมากก็เลือกที่จะจัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทยหรือร่วมทุน ทำให้เห็นว่าในสถานการณ์ที่ได้ประโยชน์ทางภาษีสูงสุด บริษัทบางรายก็ยังเลือกที่จะไม่ขอรับการส่งเสริมการลงทุน

ตารางที่ 23 รูปแบบการลงทุนจากต่างชาติในประเทศไทยของประเทศที่มีเครดิตภาษีสมมติ

ประเทศ	ลักษณะการลงทุน	ดินแดนที่เอื้อสิทธิประโยชน์ทางภาษี	การจัดความซับซ้อน	สัดส่วนการถือหุ้นสำหรับเครดิตภาษีทางอ้อม	เครดิตภาษีสมมติ
ญี่ปุ่น	จัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทย		เครดิต	ร้อยละ 25	ร้อยละ 25
สวิตเซอร์แลนด์	จัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทย	อันดับ 4	ยกเว้นภาษี กรณีมี participation ร้อยละ 10 หรือ เครดิต	-	ร้อยละ 10
สหราชอาณาจักร	ร่วมทุน โดยขอ BOI		เครดิต	ร้อยละ 25	/
ออสเตรเลีย	มาตรา 12 และ ลงทุนผ่าน สิงคโปร์		เครดิต	ร้อยละ 10	/
ลาว	ร่วมทุน		เครดิต	ร้อยละ 25	/

ตารางที่ 24 รายละเอียดของการลงทุนโดยตรงจากต่างชาติในประเทศไทย ในกิจการบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์และบริการสอบเทียบมาตรฐาน

ประเทศ	จำนวนบริษัท	ช่องทางหลักที่เข้ามาประกอบกิจการเป็นหลัก	ความสนใจในการขอรับการส่งเสริมการลงทุน	วิธีการจัดภาษี ซ้อน กรณีเงินปันผล	กรณีเครดิตภาษี		อัตราภาษีเงินได้ นิติบุคคล ณ ประเทศถิ่นที่อยู่	ข้อสังเกต
					เครดิตภาษี ทางอ้อม	เครดิตภาษี สมมติ		
ญี่ปุ่น	9	จัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทยหรือขอรับการส่งเสริมการลงทุนเท่าๆกัน	บริษัทที่จัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทยจะไม่ขอรับการส่งเสริม	เครดิตภาษี	ถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงไม่น้อยกว่าร้อยละ 25	ไม่เกินร้อยละ 25	ร้อยละ 23.2	บริษัทที่จัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทยโดยมากเป็นบริษัทที่ประกอบกิจการหลากหลายภายใต้บริษัทเดียวกัน
สหรัฐอเมริกา	6	ขอรับการส่งเสริมการลงทุน	/	เครดิตภาษี	ถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงไม่น้อยกว่าร้อยละ 10	x	ระดับรัฐ ร้อยละ 1-12 ระดับสหรัฐ ร้อยละ 21 รวมเฉลี่ย ร้อยละ 27	ไม่เลือกใช้สิทธิตามสนธิสัญญา แต่เลือกขอรับการส่งเสริม แม้จะไม่มีบทบัญญัติเครดิตภาษีสมมติ
สิงคโปร์	5	ร่วมทุนกับคนไทยโดยไม่ขอรับการส่งเสริมการลงทุนและขออนุญาตประกอบกิจการ	บริษัทที่มีสถานะเป็นต่างด้าว 2 รายขอรับการส่งเสริมการลงทุน จาก 3 ราย	เครดิตภาษี	ถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงไม่น้อยกว่าร้อยละ 10	x	ร้อยละ 17.00	ถูกใช้เป็นฐานในการตั้งบริษัทเพื่อเข้ามาลงทุนในประเทศไทย และบริษัทลักษณะนี้ มีแนวโน้มขอรับการส่งเสริมการลงทุน



ประเทศ	จำนวนบริษัท	ช่องทางหลักที่เข้ามาประกอบกิจการเป็นหลัก	ความสนใจในการขอรับการส่งเสริมการลงทุน	วิธีการจัดภาษี ข้อณ กรณีเงินปันผล	กรณีเครดิตภาษี		อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ ประเทศถิ่นที่อยู่	ข้อสังเกต
					เครดิตภาษีทางอ้อม	เครดิตภาษีสมมติ		
สวิตเซอร์แลนด์	4	จัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทย	x	หากเข้าเงื่อนไขการมีส่วนร่วม (participation relief) จะได้รับยกเว้นทั้งหมด หากไม่เข้าเงื่อนไขสามารถใช้สิทธิเครดิตภาษี	x	ไม่เกินร้อยละ 10 แต่หากเข้าเงื่อนไขการมีส่วนร่วม (participation relief) จะได้รับยกเว้นทั้งหมด	ร้อยละ 11.5-24.2 ขึ้นอยู่กับท้องถิ่นที่ตั้งอยู่	มีลักษณะเป็น ดินแดนที่เอื้อสิทธิประโยชน์ทางภาษี ตามงานวิจัยของ Oxfam ไม่สนใจกลับมาขอรับการส่งเสริมการลงทุนอีก
สหราชอาณาจักร	4	ร่วมทุนกับคนไทยเป็นหลัก และมีการจัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทย 1 ราย	บริษัทร่วมทุน 2 รายขอรับการส่งเสริมการลงทุนจาก 3 ราย	เครดิตภาษี	ถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงไม่น้อยกว่าร้อยละ 25	/	ร้อยละ 19	บริษัทที่เลือกจัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทย ไม่ขอรับการส่งเสริมการลงทุน

ประเทศ	จำนวนบริษัท	ช่องทางหลักที่เข้ามาประกอบกิจการเป็นหลัก	ความสนใจในการขอรับการส่งเสริมการลงทุน	วิธีการจัดภาษีซ้อน กรณีเงินปันผล	กรณีเครดิตภาษี		อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ ประเทศถิ่นที่อยู่	ข้อสังเกต
					เครดิตภาษีทางอ้อม	เครดิตภาษีสมมติ		
เยอรมนี	3	ร่วมทุนกับคนไทยหรือ ลงทุนผ่านลักเซมเบิร์ก และสิงคโปร์	สนใจน้อย เว้นแต่ลงทุนผ่านดินแดนที่เอื้อสิทธิประโยชน์ทางภาษี	ยกเว้นภาษีเงินได้ แบบรวมคำนวณก้าวหน้า เว้นแต่ถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงไม่น้อยกว่าร้อยละ 25	x	x	ร้อยละ 30-33	มีการใช้ ดินแดนที่เอื้อสิทธิประโยชน์ทางภาษี โดยลงทุนผ่านสิงคโปร์ และลักเซมเบิร์กด้วย และขอรับการส่งเสริมการลงทุน
ลักเซมเบิร์ก	2	ขอรับการส่งเสริมการลงทุน	สนใจทุกราย	เครดิตภาษี	ถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงไม่น้อยกว่าร้อยละ 25	สิ้นระยะเวลาให้สิทธิแล้ว	ร้อยละ 30	มีลักษณะเป็น ดินแดนที่เอื้อสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามงานวิจัยของ Oxfam เป็นฐานการลงทุนให้เยอรมนีในการลงทุนต่อมายังประเทศไทย
ออสเตรเลีย	1	ขอรับการส่งเสริมการลงทุน	สนใจทุกราย	เครดิตภาษี	ถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงไม่น้อยกว่าร้อยละ 10	/	ร้อยละ 24.94	มีการใช้ดินแดนที่เอื้อสิทธิประโยชน์ทางภาษี โดยลงทุนผ่านสิงคโปร์ และขอรับการส่งเสริมการลงทุน

ประเทศ	จำนวนบริษัท	ช่องทางหลักที่เข้ามาประกอบกิจการเป็นหลัก	ความสนใจในการขอรับการส่งเสริมการลงทุน	วิธีการจัดภาษีซ้อน กรณีเงินปันผล	กรณีเครดิตภาษี		อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ ประเทศถิ่นที่อยู่	ข้อสังเกต
					เครดิตภาษีทางอ้อม	เครดิตภาษีสมมติ		
ฝรั่งเศส	1	ขอรับการส่งเสริมการลงทุน	สนใจ	เครดิตภาษีไม่เกินร้อยละ 25	x	X	ร้อยละ 33 ร้อยละ 31 กรณีรายได้ต่ำกว่า 250 ล้านยูโร	ขออนุญาตประกอบกิจการอื่นๆด้วย
ฮ่องกง	1	ร่วมทุนกับคนไทย	ไม่สนใจ	เครดิตภาษี	x	สิ้นระยะเวลาให้สิทธิแล้ว	ร้อยละ 16.5	มีลักษณะเป็น ดินแดนที่เอื้อสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามงานวิจัยของ Oxfam
เกาหลีใต้	1	ขอรับการส่งเสริมการลงทุน	สนใจ	เครดิตภาษี	x	สิ้นระยะเวลาให้สิทธิแล้ว	ร้อยละ 25	
ลาว	1	ร่วมทุนกับคนไทย	ไม่สนใจ	เครดิตภาษี	ถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงไม่น้อยกว่าร้อยละ 25	/	ร้อยละ 24	
มาเลเซีย	1	ขออนุญาตประกอบกิจการ	สนใจ	เครดิตภาษี	ถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงไม่น้อยกว่าร้อยละ 15	x	ร้อยละ 24	

ประเทศ	จำนวนบริษัท	ช่องทางหลักที่เข้ามาประกอบกิจการเป็นหลัก	ความสนใจในการขอรับการส่งเสริมการลงทุน	วิธีการจัดภาษี ซ้อน กรณีเงินปันผล	กรณีเครดิตภาษี		อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ ประเทศถิ่นที่อยู่	ข้อสังเกต
					เครดิตภาษีทางอ้อม	เครดิตภาษีสมมติ		
เนเธอร์แลนด์	1	ขออนุญาตประกอบกิจการ	ไม่สนใจ	เครดิตภาษี	x	X	ร้อยละ 25	มีลักษณะเป็น ดินแดนที่เอื้อสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามงานวิจัยของ Oxfam
ไต้หวัน	1	จัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทย	สนใจ	เครดิตภาษี	x	x	ร้อยละ 20	เป็นประเทศเดียวที่เข้ามาประกอบกิจการโดยการจัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลที่ขอรับการส่งเสริมการลงทุน

ข้อมูลข้างต้นชี้ให้เห็นว่ากรณีผู้ลงทุนเข้ามาลงทุนด้วยสถานะความเป็นต่างด้าวนั้นมีแนวโน้มจะขอรับการส่งเสริมการลงทุนสูง ในขณะที่หากเข้ามาด้วยสถานะนิติบุคคลไทย ไม่ว่าจะเป็นการจัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทยซึ่งทำให้ผู้ลงทุนต่างชาตินั้นมีอำนาจเต็มที่ในการบริหารกิจการ หรือโดยเข้ามาร่วมทุนกับคนไทยนั้น มีแนวโน้มจะไม่ขอรับการส่งเสริมการลงทุน

ทั้งนี้แม้ว่าในข้อ 6.1 จะชี้ว่าสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากการได้รับการส่งเสริมการลงทุนนั้นดีกว่าการไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนมาก โดยเฉพาะอย่างยิ่งในส่วนภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีเงินปันผลซึ่งแม้ประเทศถิ่นที่อยู่จะไม่มีเครดิตภาษีสมมติ แต่ผู้ลงทุนก็ยังได้รับประโยชน์อยู่ทั้งจากการใช้การชะลอการภาษี การนำเงินไปลงทุนต่อ การเฉลี่ยภาษี หรือการที่ประเทศไทยเองมีอัตราภาษีสุทธิสูงกว่าประเทศถิ่นที่อยู่ แต่ข้อ 6.2 ก็ชี้ว่าสิทธิประโยชน์อย่างอื่นที่ไม่ใช่ภาษีอากรนั้นไม่ได้ดีกว่าสิทธิของบริษัทที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ยิ่งไปกว่านั้นในส่วนการประกอบธุรกิจและการถือครองที่ดินนั้น บริษัทที่มีสถานะเป็นนิติบุคคลไทยแม้ไม่ได้ขอรับการส่งเสริมการลงทุนก็มีสิทธิดีกว่าบริษัทต่างด้าวที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน เนื่องจากไม่ติดข้อจำกัดใดๆเลย

เมื่อพิจารณาประกอบกับข้อสังเกตข้างต้นที่ว่าบริษัทที่เข้ามาด้วยสถานะต่างด้าวมักมีแนวโน้มจะขอรับการส่งเสริมการลงทุน ในขณะที่บริษัทที่เข้ามาด้วยสถานะนิติบุคคลไทยมีแนวโน้มจะไม่ขอรับการส่งเสริมการลงทุน แสดงให้เห็นว่าบริษัทที่เข้ามาลงทุนในธุรกิจบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์หรือบริการสอบเทียบมาตรฐานนั้นไม่ได้ให้ความสำคัญกับสิทธิประโยชน์ทางภาษีเป็นปัจจัยหลัก โดยมีบางกลุ่มให้ความสำคัญกับความสะดวกในการประกอบกิจการมากกว่าเนื่องจากเมื่อบริษัทเข้ามาในสถานะนิติบุคคลไทย บริษัทนั้นๆจะได้สิทธิที่ดีกว่าบริษัทต่างด้าวในด้านสิทธิประโยชน์อย่างอื่นที่ไม่ใช่ภาษีอากร ไม่ว่าจะเป็นสิทธิในการประกอบกิจการโดยเสรีโดยไม่ติดข้อจำกัดของพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542 สิทธิในการถือครองที่ดินโดยไม่ติดข้อจำกัดการเป็นคนต่างด้าวตามประมวลกฎหมายที่ดิน และสิทธิในการส่งออกเงินตราต่างประเทศที่ไม่แตกต่างกับการได้รับการส่งเสริมการลงทุน แม้ว่าสิทธิในด้านการนำช่างฝีมือและผู้เชี่ยวชาญเข้ามานั้นจะเป็นสิทธิที่เหนือกว่ากรณีการมีสถานะเป็นนิติบุคคลไทย แต่ก็เหนือกว่าเฉพาะด้านความสะดวกของการที่สามารถอยู่ในประเทศไทยได้ยาวนานกว่าโดยไม่ต้องต่ออายุบ่อยครั้ง ประกอบกับในกิจการบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์และบริการสอบเทียบมาตรฐานนั้น ไม่ได้มีความต้องการช่างฝีมือหรือผู้เชี่ยวชาญจำนวนมากแต่อย่างใด สิทธิประโยชน์ส่วนนี้จึงไม่มีผลอย่างมีนัยสำคัญในการตัดสินใจ

นอกจากนี้การที่ผู้ลงทุนเหล่านั้นเลือกการจัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทยและการร่วมทุนกับคนไทยนั้น มีแนวโน้มที่จะไม่กลับมาขอรับการส่งเสริมการลงทุนอีก แม้ว่าจะอยู่ในข่ายที่สามารถขอรับการส่งเสริมการลงทุนได้ ซึ่งการขอรับการส่งเสริมการลงทุนนั้นไม่ได้จำกัดให้สิทธิเฉพาะบริษัทต่างด้าวเท่านั้น แต่บริษัทไทยเองก็มีสิทธิขอรับการส่งเสริมการลงทุนด้วย ประกอบกับแม้ผู้รับการส่งเสริมการลงทุนจะต้องมีการเปิดเผยโครงสร้างการถือหุ้น แต่ก็เป็นการเปิดเผยโครงสร้างการถือหุ้นแค่ชั้นเดียว

ของบริษัทที่ขอรับการส่งเสริมการลงทุน และการพิจารณาความเป็นต่างด้าวก็พิจารณาตามพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542 ซึ่งพิจารณาจากการถือหุ้นแค่ขั้นเดียว บริษัทที่จัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทยจึงไม่มีความกังวลว่าการจัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทยของตนนั้นจะเกิดผลกระทบเชิงลบเมื่อตนไปขอรับการส่งเสริมการลงทุนแต่อย่างใด หรือแม้แต่การเปลี่ยนแปลงผู้ถือหุ้นที่จะต้องรายงานก็เป็นการแสดงโครงสร้างการถือหุ้นใหม่ภายหลังการเปลี่ยนแปลงผู้ถือหุ้นที่จะต้องรายงานกับผู้ถือหุ้นต่างด้าว โดยแสดงการถือหุ้นเพียงขั้นเดียวเท่านั้น การจัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทยจึงไม่ใช่อุปสรรคต่อการขอรับการส่งเสริมการลงทุน แต่การที่บริษัทเกือบทั้งหมดเลือกไม่ขอรับการส่งเสริมการลงทุนนั้น ยิ่งแสดงให้เห็นว่าสิทธิประโยชน์ทางภาษีนั้นไม่ใช่ประเด็นสำคัญที่บริษัทเหล่านี้ใช้ในการประกอบการตัดสินใจเพื่อเข้ามาลงทุนในประเทศไทย แต่ให้ความสำคัญกับความสะดวกในการประกอบกิจการมากกว่า ประกอบกับปัจจัยด้านขนาดของกิจการที่มีผลต่อการขอรับการส่งเสริมการลงทุนอย่างมีนัยสำคัญในกลุ่มนิติบุคคลไทย โดยกิจการขนาดใหญ่มีแนวโน้มจะมีการขอรับการส่งเสริมการลงทุนมากกว่ากิจการขนาดเล็ก ก็ไม่มีผลอย่างมีนัยสำคัญต่อการเลือกขอรับการส่งเสริมการลงทุนกรณีได้มีการร่วมทุนกับคนไทยหรือการจัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทย โดยไม่พบว่าบริษัทขนาดใหญ่จะมีแนวโน้มขอรับการส่งเสริมการลงทุนเพิ่มขึ้นแต่อย่างใด การที่กิจการในกลุ่มนิติบุคคลที่เลือกร่วมทุนกับคนไทยหรือจัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทยตัดสินใจจะขอรับการส่งเสริมการลงทุนหรือไม่ จึงไม่ได้ขึ้นอยู่กับขนาดกิจการอย่างกลุ่มนิติบุคคลไทย

อย่างไรก็ตามงานศึกษาชิ้นนี้ ไม่ได้นำเอาปัจจัยเรื่องต้นทุนในการขอรับการส่งเสริมการลงทุนตลอดจนความสามารถในการปฏิบัติตามเงื่อนไขของบัตรส่งเสริมและผลกระทบจากความรับผิดชอบทางภาษีที่เกิดขึ้นจากการละเมิดเงื่อนไขการส่งเสริมการลงทุนอันเป็นปัจจัยลบที่ทำให้ผู้ลงทุนอาจเลือกไม่ขอรับการส่งเสริมการลงทุนมาพิจารณาด้วย เนื่องจากข้อจำกัดในการเข้าถึงข้อมูล แต่จากการพิจารณากลุ่มผู้ประกอบการที่เลือกเข้ามาลงทุนในทั้งสองช่องทางแล้ว ก็ไม่มีปัจจัยที่จะชี้ให้เห็นถึงความสามารถในการปฏิบัติตามเงื่อนไขของการส่งเสริมการลงทุนที่แตกต่างกันระหว่างกลุ่มนิติบุคคลต่างด้าว กับกลุ่มนิติบุคคลที่เลือกร่วมทุนกับคนไทยหรือจัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทย ประเด็นในเรื่องความสามารถในการปฏิบัติตามเงื่อนไขของการขอรับการส่งเสริมการลงทุนจึงไม่ใช่ปัจจัยสำคัญที่จะส่งผลให้การตัดสินใจขอรับการลงทุนของผู้ลงทุนต่างชาติทั้งสองกลุ่มนี้แตกต่างกัน

ดังนั้นสำหรับการพิจารณาเพื่อลงทุนของคนต่างชาติแล้วสิทธิประโยชน์ทางภาษีเป็นเพียงสิ่งที่ใช้ประกอบการตัดสินใจในการจัดรูปแบบการลงทุนให้ได้รับสิทธิประโยชน์สูงสุด แต่ไม่ใช่เครื่องมือที่จะใช้ตัดสินใจว่าจะลงทุนในประเทศไทยหรือไม่ ซึ่งการจัดโครงสร้างเป็นนิติบุคคลไทยนั้นช่วยตอบโจทย์การอำนวยความสะดวกนั้นได้ ผู้ลงทุนจึงเลือกช่องทางดังกล่าว แต่หากผู้ลงทุนไม่ได้ต้องการมีอำนาจควบคุมเด็ดขาด การเลือกร่วมทุนกับคนไทยก็จะทำให้ได้สถานะการเป็นบริษัทไทยเช่นกัน

คำถามจึงสะท้อนต่อไปว่าการส่งเสริมการลงทุนโดยการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรนั้น คุ่มค่าหรือไม่กับรายได้ที่รัฐบาลสูญเสียไป บรรลุวัตถุประสงค์ในการส่งเสริมการลงทุนเพื่อพัฒนาความสามารถในการแข่งขันของประเทศเพื่อเสริมความสามารถในการแข่งขัน ก้าวพ้นการเป็นประเทศที่มีรายได้ระดับปานกลาง และเติบโตอย่างยั่งยืน อย่างได้ผลหรือไม่ หรือรัฐควรเปลี่ยนมาให้ ความสำคัญกับปัจจัยอื่นๆเพื่ออำนวยความสะดวกในการประกอบธุรกิจ หรืออย่างน้อยรัฐต้องมี มาตรฐานเพื่อประเมินความคุ้มค่าของการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร โดยเทียบให้เห็น ผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจอันคำนวณเป็นมูลค่าที่เพิ่มขึ้นได้จากการมีการส่งเสริมการลงทุนโดยการให้ สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร เทียบกับกรณีไม่มีสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร ซึ่งมีหลายๆประเทศได้ ดำเนินการอยู่แล้ว แต่ในประเทศไทยนั้นการประเมินความคุ่มค่านั้นยังไม่มี ความชัดเจน เพียงแต่มีการ ระบุปริมาณการลงทุนที่เกิดขึ้น ตำแหน่งงานที่เกิดขึ้น ค่าแรงที่เพิ่มขึ้น แต่ขาดซึ่งสถานการณ์ฐานซึ่งใช้ เปรียบเทียบกรณีไม่มีการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร ซึ่งประเด็นเหล่านี้ล้วนเป็นประเด็นที่ต้องมี การศึกษาในเชิงลึกต่อไป





## บรรณานุกรม

### เอกสารภาษาต่างประเทศ

- Alexander, K. Causes, Benefits, and Risks of Business Tax Incentives. IMF Working Paper (2009).
- Arnold, B. J., and McIntyre, M. J. International Tax Primer. 2nd ed. The Hague: Kluwer Law International, 2002.
- Barker, W. B. An International Tax System for Emerging Economies, Tax Sparing, and Development: It Is All About Source. U. Pa. J. Int'l L. 29 (2007): 349.
- Barry Bracewell-Milnes, and J. C. L. Huiskam. Investment Incentives : A Comparative Analysis of the Systems in the Eec, the USA and Sweden. Deventer: Kluwer, 1977.
- Berkhout, E. Tax Battles: The Dangerous Global Race to the Bottom on Corporate Tax. OXFAM POLICY PAPER (2016).
- . Technical Methodology Document How Oxfam Identified the World's Worst Corporate Tax Havens. OXFAM TECHNICAL BRIEFING (2016).
- Charles H. Gustafson, R. C. P. Taxation of International Transactions : Case and Materials. 4th ed. Chicago: commerce Clearing House, 1995.
- Chaudhuri, S., and Mukhopadhyay, U. Role of Fdi in Developing Countries: Basic Concepts and Facts. In Edited by Chaudhuri, S. and Mukhopadhyay, U., Foreign Direct Investment in Developing Countries: A Theoretical Evaluation. New Delhi: Springer India, 2014.
- Chris Jones and Yama Temouri. The Determinants of Tax Haven "Fdi". Journal of World Business 51 (2015).
- Dagan, T. National Interests in the International Tax Game. Va. Tax Rev. 18 (1998): 363.
- David Holland, and Richard J. Vann. Income Tax Incentives for Investment. Tax Law Design and Drafting (1998).
- Fund, I. M. Balance of Payments and International Investment Position Manual. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2009.

- Green, R. A. The Troubled Rule of Nondiscrimination in Taxing Foreign Direct Investment. Law & Pol'y Int'l Bus. 26 (1994): 113.
- Hayakawa, K., Lee, H.-H., and Park, D. The Role of Home and Host Country Characteristics in Fdi: Firm-Level Evidence from Japan, Korea and Taiwan. Global Economic Review 42, 2 (2013): 99-112.
- Kristian Reinert Haugland Nilsen. The Concept of Tax Sparing a General Analysis, and an Analysis and Assessment of the Various Features of Tax Sparing Provisions. Master of Laws, University of Oslo. 2013.
- NUTĀ, A. C., and NUTĀ, F. M. The Effectiveness of the Tax Incentives on Foreign Direct Investments. Journal of Public Administration, Finance and Law, 1 (2012).
- OECD. Corporate Tax Incentives for Foreign Direct Investment. Paris: OECD Publishing, 2001.
- . Foreign Direct Investment for Development: Maximising Benefits, Minimising Costs. Paris: OECD Publishing, 2002.
- . Oecd Benchmark Definition of Foreign Direct Investment 2008. 4th ed. Paris: OECD publishing, 2009.
- . Tax Incentives for Investment: A Global Perspective Experiences in Mena and Non-Mena Countries. In Making Reforms Succeed: Moving Forward with the Mena Investment Policy Agenda. Paris: OECD Publishing, 2008.
- . Tax Sparing a Reconsideration. Paris: OECD Publishing, 1998.
- Tanzi, V., and Zee, H. H. Tax Policy for Emerging Markets: Developing Countries. National Tax Journal 53, 2 (2000): 299-322.
- UNCTAD. Training Manual on Statistics for Fdi and the Operations of Tncs - Volume I: Fdi Flows and Stocks. Switzerland: United Nations Publication, 2009.
- World Bank. Tax Policy Review, a Review Proposed to the Ministry of Finance, the Royal Thai Government. Washington, D.C.: World Bank, 2011.
- Zee, H. H., Stotsky, J. G., and Ley, E. Tax Incentives for Business Investment: A Primer for Policy Makers in Developing Countries. World Development 30, 9 (2002).
- Zolt, E. M. Design and Assessment of Tax Incentive in Developing Countries New York: United Nations, 2018.

## เอกสารภาษาไทย

กรมพัฒนาธุรกิจการค้า และ สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย. รายงานฉบับสมบูรณ์ โครงการศึกษากฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว และธุรกิจบัญชีท้ายพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542. กรุงเทพมหานคร: กรมพัฒนาธุรกิจการค้า สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย, 2560.

กรมพัฒนาธุรกิจการค้า และ ศูนย์บริการวิชาการแห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. โครงการศึกษาธุรกิจบัญชีท้ายพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542 เพื่อกำหนดประเภทธุรกิจที่กฎหมายกำกับให้ทันสมัยและเหมาะสมกับสภาพการณ์การค้าการลงทุนของประเทศไทย. กรุงเทพมหานคร: ศูนย์บริการวิชาการแห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2562.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 12. กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2561.

ซี เอ อินเตอร์เนชั่นแนล อินฟอร์เมชัน. การศึกษาสถานภาพและความสามารถในการแข่งขันของธุรกิจบริการทดสอบสินค้าและสอบเทียบเครื่องมือวัดในประเทศไทย. กรุงเทพมหานคร: กรมพัฒนาธุรกิจการค้า, 2553.

ดวงรัตน์ ประจักษ์ศิลป์ไทย. การลงทุนโดยตรงจากต่างประเทศ (Foreign Direct Investment: FDI) ในประเทศไทย. Academic Focus (2557).

เดชอุดม ไกรฤทธิ. คำอธิบายกฎหมายเกี่ยวกับการเงินในการประกอบธุรกิจระหว่างประเทศ. กรุงเทพมหานคร: คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2559.

นพมาศ มงคลสาร. กฎหมายภาษีอากรกับการส่งเสริมการลงทุน : ศึกษาเปรียบเทียบกฎหมายไทยและเวียดนาม. นิติศาสตรมหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2551.

นันทา โฮล์มควิสต์. การแสวงหาประโยชน์จากช่องว่างของกฎหมายเพื่อการยึดครองที่ดินของคนต่างด้าวในจังหวัดภูเก็ต. ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขานิติเศรษฐศาสตร์การค้าระหว่างประเทศ, คณะนิติศาสตร์และคณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2558.

ปิ่นฉัตร อนันอภิบุตร. การปฏิรูประบบภาษีเพื่อสังคมไทยเสมอหน้า. กรุงเทพมหานคร: ศูนย์ศึกษาเศรษฐศาสตร์การเมือง คณะเศรษฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2555.

พล ธีรคุปต์. สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ. พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561.

โยธิน อินทรประสงค์. กฎหมายการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว. กรุงเทพมหานคร: นิติธรรม, 2558.

วรวิทย์ เทพทอง. คำอธิบายกฎหมายที่ดิน. พิมพ์ครั้งที่ 7. กรุงเทพมหานคร: นิติธรรม, 2561.

ศาสตรา สุตสวาทดี และ ภาวิน ศิริประภาณุกุล. รายงานภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย.

Thailand and The World Economy 36, 2 (2561).

สถาบันมาตรฐานวิชาชีพแห่งชาติ. แผนแม่บทพัฒนาระบบมาตรฐานวิชาชีพแห่งชาติ ฉบับที่ 3 (พ.ศ. 2560-2564). ปทุมธานี: สถาบันมาตรฐานวิชาชีพแห่งชาติ, ม.ป.ป.

———. มาตรฐานเบื้องต้น กรุงเทพมหานคร: สถาบันมาตรฐานวิชาชีพแห่งชาติ, 2551.

สภานิติบัญญัติแห่งชาติ. "รายงานของคณะกรรมการวิสามัญพิจารณาร่างพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ ..) พ.ศ. .... ." กรุงเทพมหานคร: สภานิติบัญญัติแห่งชาติ.

สำนักงานคณะกรรมการนโยบายวิทยาศาสตร์ เทคโนโลยีและนวัตกรรมแห่งชาติ. นโยบายและแผนวิทยาศาสตร์ เทคโนโลยีและนวัตกรรมแห่งชาติ ฉบับที่ 1 (พ.ศ. 2555 - 2564).

กรุงเทพมหานคร: สำนักงานคณะกรรมการนโยบายวิทยาศาสตร์ เทคโนโลยีและนวัตกรรมแห่งชาติ, ม.ป.ป.

สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน. คู่มือการขอรับการส่งเสริมการลงทุน 2562.

กรุงเทพมหานคร: สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, 2562.

———. "รายงานภาวะการณ์ลงทุนโดยตรงจากต่างประเทศในประเทศไทย 2560 ": สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน.

สุดาศิริ วทวงศ์. กฎหมายการทำงานของคนต่างด้าว. กรุงเทพมหานคร: นิติบรรณาการ, 2555.

โสภณ รัตนการ. คำอธิบาย หุ้นส่วนและบริษัท. พิมพ์ครั้งที่ 13. กรุงเทพมหานคร: นิติบรรณาการ, 2556.

อมรศักดิ์ พงศ์พศุทธิ์. กลยุทธ์การวางแผนภาษีชั้นสูง. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร: ชวนพิมพ์ 50, 2556.

## ออนไลน์

Deloitte. Corporate Tax Rates 2019 [Online]. 2019. Available from:

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-corporate-tax-rates.pdf> [17 March 2020].

Federal Department of Finance. "Swiss Double Taxation Agreements Status on 1st January 2020." 2020.

PWC. Corporate Income Tax (Cit) Rates [Online]. 2020. Available from:

[https://taxsummaries.pwc.com/ID/Corporate-income-tax-\(CIT\)-rates](https://taxsummaries.pwc.com/ID/Corporate-income-tax-(CIT)-rates) [17 March 2020].

- Stephenson, M., and Perea, J. R. Outward Foreign Direct Investment: A New Channel for Development [Online]. 2018. Available from:  
<http://blogs.worldbank.org/psd/outward-foreign-direct-investment-new-channel-development>
- UNCTAD. "World Investment Report 2019 Country Fact Sheet: Thailand." 2019.
- World Trade Organisation. Trade and Foreign Direct Investment [ออนไลน์]. 1996. Available from: [https://www.wto.org/english/news\\_e/pres96\\_e/pr057\\_e.htm](https://www.wto.org/english/news_e/pres96_e/pr057_e.htm) [18 January 2020].
- เกษมสันต์ วีระกุล. ทฤษฎีไทยเพื่อการก้าวสู่ Aec [ออนไลน์]. 2555. แหล่งที่มา: [http://www.postbooksonline.com/media/pdf\\_files/post\\_book\\_423.pdf](http://www.postbooksonline.com/media/pdf_files/post_book_423.pdf) [18 พฤษภาคม 2562].
- ไทยแลนด์แล็บ. ประเทศไทยกับโอกาสทางธุรกิจวิทยาศาสตร์ [ออนไลน์]. 2559. แหล่งที่มา: <https://www.thailandlab.com/ประเทศไทยกับโอกาสทางธุรกิจ/> [19 มีนาคม 2563].
- กรมที่ดิน. สรุปการเช่าที่ดินของคนต่างด้าวเพื่อพาณิชย์กรรม และอุตสาหกรรม [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.dol.go.th/Pages/สรุปการเช่าที่ดินของคนต่างด้าวเพื่อพาณิชย์กรรม-และอุตสาหกรรมTH.aspx> [18 กุมภาพันธ์ 2563].
- กรมพัฒนาธุรกิจการค้า. แนวทางในการขอหนังสือรับรองการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว ตามพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542 ภายใต้ความตกลงการค้าเสรีไทย-ออสเตรเลีย (Tafta) [ออนไลน์]. ม.ป.ป. แหล่งที่มา: [https://www.dbd.go.th/download/foreign\\_law/howto/2\\_2\\_2\\_2.pdf](https://www.dbd.go.th/download/foreign_law/howto/2_2_2_2.pdf) [14 กุมภาพันธ์ 2563].
- . แนวทางในการขอหนังสือรับรองการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว ตามพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542 ภายใต้ความตกลงว่าด้วยการค้าบริการของอาเซียน(Afas) [ออนไลน์]. ม.ป.ป. แหล่งที่มา: [https://www.dbd.go.th/download/foreign\\_file/pdf/Web\\_AFAS%209.pdf](https://www.dbd.go.th/download/foreign_file/pdf/Web_AFAS%209.pdf) [14 กุมภาพันธ์ 2563].
- . แนวทางในการขอหนังสือรับรองการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว ตามพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542 ภายใต้ความตกลงว่าด้วยการลงทุนอาเซียน (Acia) [ออนไลน์]. ม.ป.ป. แหล่งที่มา: [https://www.dbd.go.th/download/foreign\\_file/pdf/Web\\_ACIA.pdf](https://www.dbd.go.th/download/foreign_file/pdf/Web_ACIA.pdf) [14 กุมภาพันธ์ 2563].

- . แนวทางในการขอหนังสือรับรองการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว ตามพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542 ภายใต้ความตกลงหุ้นส่วนการค้าไทย-ญี่ปุ่น (Jtepa) [ออนไลน์]. ม.ป.ป. แหล่งที่มา: [https://www.dbd.go.th/download/foreign\\_law/howto/2\\_2\\_2\\_3\\_JTEPA.pdf](https://www.dbd.go.th/download/foreign_law/howto/2_2_2_3_JTEPA.pdf) [14 กุมภาพันธ์ 2563].
- กรมวิทยาศาสตร์การแพทย์, ส. ภารกิจและหน้าที่ความรับผิดชอบ [ออนไลน์]. ม.ป.ป. แหล่งที่มา: <http://blqs.dmsc.moph.go.th/page-view/79> [19 มีนาคม 2563].
- กรมวิทยาศาสตร์บริการ. หน้าที่ความรับผิดชอบ : สำนักบริหารและรับรองห้องปฏิบัติการ (บร.) [ออนไลน์]. 2558. แหล่งที่มา: <http://www.dss.go.th/index.php/responsibilities-bla> [19 มีนาคม 2563].
- กระทรวงการคลัง. "ผลการจัดเก็บรายได้ของรัฐบาล." กระทรวงการคลัง.
- กลุ่มศึกษาข้อตกลงเขตการค้าเสรีภาคประชาชน. 3 นอมีนีชื้อชินคอร์ป ส่อผิดกฎหมายคุมธุรกิจต่างด้าว [ออนไลน์]. 2549. แหล่งที่มา: <http://www.ftawatch.org/node/8056> [18 พฤษภาคม 2562].
- คำถามกับงานส่งเสริมการลงทุน. ที่ดิน : ขั้นตอนการใช้สิทธิ [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <http://www.faq108.co.th/boi/land/procedure.php> [18 กุมภาพันธ์ 2563].
- . ภาพรวมการใช้สิทธิประโยชน์ด้านวัตถุดิบ มาตรา 36 [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <http://www.faq108.co.th/boi/rm36/overview.php> [7 มีนาคม 2563].
- ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. การเข้าจดทะเบียนและผลิตภัณฑ์ [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: [https://www.set.or.th/th/products/listing2/set\\_holding\\_p1.html](https://www.set.or.th/th/products/listing2/set_holding_p1.html) [18 พฤษภาคม 2562].
- ฝ่ายเลขานุการศูนย์ประชาคมอาเซียนของรัฐบาล. "ตราสารอาเซียนและกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับอาเซียน." กรุงเทพมหานคร: รัฐบาล, ม.ป.ป.
- . สรุปสาระสำคัญกรอบความตกลงของอาเซียนว่าด้วยการบริการ [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: [https://www.parliament.go.th/aseanrelated\\_law/files/file\\_20181010143515\\_9.pdf](https://www.parliament.go.th/aseanrelated_law/files/file_20181010143515_9.pdf) [14 กุมภาพันธ์ 2563].
- สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน. แนวทางการใช้สิทธินำเข้าช่างฝีมือ/ผู้ชำนาญการต่างชาติตามมาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: [http://www.boi.go.th/upload/VisaWorkPermitDocument/section24/1-24-procedure\\_to\\_bring\\_in\\_foreign\\_experts.pdf](http://www.boi.go.th/upload/VisaWorkPermitDocument/section24/1-24-procedure_to_bring_in_foreign_experts.pdf) [19 มีนาคม 2563].

- . คำอธิบายเกี่ยวกับแบบรายงานผลการดำเนินงานของบริษัทที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน [ออนไลน์]. ม.ป.ป. แหล่งที่มา:  
[https://www.boi.go.th/thai/download/boi\\_forms/536/คำอธิบายแบบ%20ตส.pdf](https://www.boi.go.th/thai/download/boi_forms/536/คำอธิบายแบบ%20ตส.pdf)
- . คำถามที่มักพบบ่อย (หน้า 23) [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:  
[https://www.boi.go.th/un/faq/?language=th&current\\_page=23](https://www.boi.go.th/un/faq/?language=th&current_page=23)
- . คำถามที่มักพบบ่อย การใช้สิทธิเกี่ยวกับที่ดิน [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:  
[https://www.boi.go.th/index.php?page=faq&group\\_id=101400&\\_order\\_by=](https://www.boi.go.th/index.php?page=faq&group_id=101400&_order_by=)
- . นโยบายส่งเสริมการลงทุน [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:  
[https://www.boi.go.th/index.php?page=policies\\_for\\_investment\\_promotion](https://www.boi.go.th/index.php?page=policies_for_investment_promotion)  
 [17 พฤษภาคม 2562].
- . รายงานภาวะส่งเสริมการลงทุนตามนโยบายส่งเสริมการลงทุนระยะ 7 ปี (2558-2564) [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:  
[https://www.boi.go.th/index.php?page=statistics\\_condition\\_promotion](https://www.boi.go.th/index.php?page=statistics_condition_promotion) [17 พฤษภาคม 2562].
- . วิธีปฏิบัติเกี่ยวกับสิทธิและประโยชน์เครื่องจักร [ออนไลน์]. ม.ป.ป. แหล่งที่มา:  
[https://www.boi.go.th/upload/content/Session%203.Incentive\\_UtilizationforMachinery\\_5bf7b708d2c86.pdf](https://www.boi.go.th/upload/content/Session%203.Incentive_UtilizationforMachinery_5bf7b708d2c86.pdf) [19 มีนาคม 2563].
- . สิทธิและประโยชน์ด้านภาษีอากรสำหรับการส่งเสริมการลงทุนตามมาตรา 34 Smes [ออนไลน์]. ม.ป.ป. แหล่งที่มา: [https://www.boi.go.th/upload/content/สิทธิประโยชน์%20BOI%20มีค%2057\\_1\\_16015.pdf](https://www.boi.go.th/upload/content/สิทธิประโยชน์%20BOI%20มีค%2057_1_16015.pdf) [19 มีนาคม 2563].
- สำนักงานตรวจคนเข้าเมือง. วีซ่า [ออนไลน์]. ม.ป.ป. แหล่งที่มา:  
<https://www.immigration.go.th/content/visa> [19 มีนาคม 2563].
- สำนักงานมาตรฐานผลิตภัณฑ์อุตสาหกรรม. ประวัติ สมอ. [ออนไลน์]. ม.ป.ป. แหล่งที่มา:  
<https://www.tisi.go.th/website/about/history> [26 กุมภาพันธ์ 2563].
- . รายชื่อห้องปฏิบัติการทดสอบที่ได้รับการรับรองตาม มอก. 17025 [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: [https://www.tisi.go.th/website/accreditation/lab\\_test](https://www.tisi.go.th/website/accreditation/lab_test) [10 เมษายน 2562].
- . รายชื่อห้องปฏิบัติการสอบเทียบที่ได้รับการรับรองตาม มอก. 17025 [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.tisi.go.th/website/accreditation/labgroup> [26 กุมภาพันธ์ 2563].

- สำนักงานมาตรฐานสินค้าเกษตรและอาหารแห่งชาติ. กองรับรองมาตรฐาน (Division of Standard Accreditation) [ออนไลน์]. 2563. แหล่งที่มา: <https://www.acfs.go.th/#/page/81> [26 กุมภาพันธ์ 2563].
- สำนักงานส่งเสริมเศรษฐกิจดิจิทัล. สำนักงานส่งเสริมเศรษฐกิจดิจิทัลขับเคลื่อนเศรษฐกิจดิจิทัล บูรณาการรัฐเอกชน ชู Depa – Fund เพื่อส่งเสริมพร้อมสนับสนุนทุกรูปแบบของอุตสาหกรรมดิจิทัล [ออนไลน์]. ม.ป.ป. แหล่งที่มา: <https://www.depa.or.th/th/article-view/depa-fund>
- สำนักบริหารและรับรองห้องปฏิบัติการ กรมวิทยาศาสตร์. รายงานสรุปจำนวนห้องปฏิบัติการ [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: [http://labthai.dss.go.th/dss/report/index\\_report2.php](http://labthai.dss.go.th/dss/report/index_report2.php) [26 กุมภาพันธ์ 2563].
- . รายงานสรุปจำนวนห้องปฏิบัติการ สรุปตามระบบคุณภาพ [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: [http://labthai.dss.go.th/dss/report/index\\_report1.php](http://labthai.dss.go.th/dss/report/index_report1.php) [26 กุมภาพันธ์ 2563].