

ปัญหาการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับธุรกิจ Data Center และ Cloud Service :
กรณีบริษัทต่างชาติจัดตั้งบริษัทลูกในประเทศไทยสำหรับลงทุน Data center
เพื่อสนับสนุน Cloud Service ในต่างประเทศ
(ฉบับสมบูรณ์)

น.ส.อัจฉริยา เครืออ้น
รหัสนิติ 648 02559 34

เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
ปีการศึกษา 2565

หัวข้อเอกัตศึกษา ปัญหาการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับธุรกิจ Data Center และ Cloud Service:กรณีบริษัทต่างชาติจัดตั้งบริษัทลูกในประเทศไทยสำหรับลงทุน Data center เพื่อสนับสนุน Cloud Service ในต่างประเทศ.

โดย นางสาวอัจฉรียา เครืออ้น

รหัสประจำตัว 648 02559 34

หลักสูตร ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

หมวดวิชา ภาษีอากร

อาจารย์ที่ปรึกษาหลัก ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ธิดารัตน์ ศิลปภิมย์สุข

อาจารย์ที่ปรึกษาร่วม ศาสตราจารย์ (พิเศษ) ดร.พล ธีรคุปต์

ปีการศึกษา 2565

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

ลงชื่อ..........อาจารย์ที่ปรึกษาหลัก
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ธิดารัตน์ ศิลปภิมย์สุข)

ลงชื่อ..........อาจารย์ที่ปรึกษาร่วม
(ศาสตราจารย์ (พิเศษ) ดร.พล ธีรคุปต์)

บทคัดย่อ

การประกอบกิจการ **Data center** และ **Cloud service** ในประเทศไทยได้รับการส่งเสริมภายใต้มาตรการภาษี 2 รูปแบบ ได้แก่ การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลภายใต้โครงการส่งเสริมการลงทุน และการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับผู้ประกอบกิจการ **Data center** ภายใต้พระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 759 พ.ศ. 2565 เป็นต้น อย่างไรก็ตาม กรณีบริษัทต่างชาติจัดตั้งบริษัทลูกสำหรับให้บริการ **Data center** ในประเทศไทยเพื่อสนับสนุน **Cloud service** ในต่างประเทศ เป็นการวางแผนโครงสร้างธุรกิจโดยมีเจตนาเลี่ยงการมีสถานประกอบการ และเพื่อควบคุมปริมาณกำไรของบริษัทลูก การประกอบกิจการของบริษัทลูกในประเทศไทยทำให้ผู้ประกอบกิจการ **Cloud service** ในต่างประเทศมีรายได้เพิ่มขึ้น ในขณะที่ประเทศไทยจัดเก็บภาษีได้เพียงกำไรของบริษัทลูกที่จดทะเบียนในประเทศไทยเท่านั้น

จากปัญหาข้างต้นประเทศไทยควรบังคับให้ผู้ประกอบกิจการ **Cloud service** ในต่างประเทศที่ได้รับการสนับสนุนจากบริษัทลูกในประเทศไทยมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร นอกจากนี้ การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่บริษัทลูกในประเทศไทยที่ทำหน้าที่สนับสนุนการให้บริการ **Cloud service** ของต่างประเทศ ไม่ก่อให้เกิดการแลกเปลี่ยนด้านเทคโนโลยี แรงงานทักษะ หรือการซื้อวัตถุดิบภายในประเทศไทยอย่างมีสาระสำคัญ และการประกอบกิจการดังกล่าวเป็นความร่วมมือในการจัดตั้งบริษัทเพื่อวางแผนทางภาษี จึงไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ที่ประเทศไทยต้องการส่งเสริม ดังนั้น การประกอบกิจการภายใต้กรณีบริษัทต่างชาติจัดตั้งบริษัทลูกสำหรับให้บริการ **Data center** ในประเทศไทยเพื่อสนับสนุน **Cloud service** ในต่างประเทศไม่ควรได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีใด

นอกจากนี้ผู้ศึกษามีข้อเสนอแนะเพื่อให้มาตรการภาษีสอดคล้องกับรูปแบบการประกอบธุรกิจและสอดคล้องกับเจตนารมณ์ที่ประเทศไทยต้องการส่งเสริม โดยข้อเสนอแนะเพื่อการปรับปรุง ได้แก่ ประการที่หนึ่ง รัฐควรเพิ่มเงื่อนไขด้านคุณลักษณะของผู้ขอรับสิทธิประโยชน์ โดยรัฐอาจพิจารณาให้ลดหรือลดทอนสิทธิแก่บริษัทลูกในประเทศไทย เพื่อให้สิทธินั้นตกแก่ผู้ประกอบกิจการทั่วไปที่ไม่ใช่การจัดโครงสร้างเพื่อการวางแผนภาษีของบริษัทต่างประเทศ และประการที่สอง มาตรการส่งเสริมควรให้เลือกรับสิทธิประโยชน์เพียงสิทธิเดียว เพื่อให้เป็นประโยชน์ต่อประเทศไทยและลดความเสี่ยงที่จะถูกประเมินจากให้เป็นมาตรการภาษีที่เป็นภัย (**Harmful tax practice**) ตามข้อตกลงของ **OECD** ที่ประเทศไทยได้ไปเข้าร่วม

กิตติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษาเล่มนี้ไม่สามารถประสบความสำเร็จไปได้หากปราศจากความอนุเคราะห์อย่างยิ่งจากท่าน ศ.(พิเศษ) ดร.พล ธีรคุปต์ ซึ่งกรุณาสละเวลาอันมีค่าเพื่อเป็นเข็มทิศชี้แนะแนวทางอันเป็นประโยชน์ กระทั่งกลายเป็นหัวข้อเรื่อง “ปัญหาการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับธุรกิจ Data Center และ Cloud Service : กรณีบริษัทต่างชาติจัดตั้งบริษัทลูกในประเทศไทยสำหรับลงทุน Data center เพื่อสนับสนุน Cloud Service ในต่างประเทศ” ตลอดจนรับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษา และขอขอบพระคุณ ผศ.ดร.ธิดารัตน์ ศิลปภิมมย์ สุข ที่กรุณารับรองหัวข้อเอกัตศึกษาดังกล่าว และแนะนำข้อมูลอันเป็นประโยชน์ในการจัดทำเอกัตศึกษาเล่มนี้

นอกจากนั้น ผู้เขียนขอกล่าวขอบพระคุณคุณคณาจารย์คณะนิติศาสตร์ แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย รวมถึงเจ้าหน้าที่ทุกท่านที่อุทิศความตั้งใจในการจัดการเรียนการสอนในช่วงที่ประเทศไทยและทั่วโลกต่างก็เผชิญปัญหาการแพร่ระบาดเชื้อโคโรนาไวรัส (COVID-19) แต่อุปสรรคดังกล่าวก็มิได้บั่นทอนการจัดการเรียนการสอนแต่อย่างใด ผู้เขียนยังได้รับความรู้และประสบการณ์ที่อันทรงคุณค่าตลอดช่วงการศึกษาที่ผ่านมา นอกจากนี้ ผู้เขียนขอกล่าวขอบพระคุณครอบครัว เพื่อนร่วมงาน และกัลยาณมิตรทุกท่านที่ไม่เพียงให้ความช่วยเหลือด้านเนื้อหาประกอบเอกัตศึกษา แต่ยังส่งมอบกำลังใจ และความห่วงใยมาให้สม่ำเสมอ

สุดท้ายนี้ ผู้เขียนพึงระลึกในความเมตตาของคณาจารย์ทุกท่านที่ถ่ายทอดความรู้ ประสบการณ์อันทรงคุณค่า ตลอดจนส่งมอบทัศนคติอันดี เพื่อให้ผู้เขียนนำความรู้นั้นไปใช้ให้เกิดประโยชน์ในการประกอบสัมมาชีพ อีกทั้งช่วยรักษาผลประโยชน์ให้ประเทศชาติต่อไป ผู้เขียนจึงขอใช้โอกาสนี้นำความรู้ต่างๆที่ได้รับตลอดช่วงการศึกษา และประสบการณ์การทำงานภาคเอกชนตลอดหลายปีมารวบรวมและประยุกต์ในเอกัตศึกษาเล่มนี้ เพื่อเผยแพร่แก่ผู้สนใจศึกษา อย่างไรก็ตามการจัดทำเอกัตฉบับนี้มีข้อจำกัดด้านเวลาในการรวบรวมข้อมูล ทั้งนี้ หากเอกัตศึกษาฉบับนี้มีข้อบกพร่องประการใด ผู้เขียนขอ อภัยมา ณ โอกาสนี้

อัจฉริยา เครืออ้น

สารบัญ

เรื่อง	หน้า
บทคัดย่อ.....	ก
กิตติกรรมประกาศ	ข
สารบัญ	ค
สารบัญตาราง	ฉ
สารบัญรูปภาพ.....	ช
บทที่ 1 บทนำ.....	1
1.1 ที่มาและความสำคัญ.....	1
1.2 วัตถุประสงค์.....	1
1.3 สมมุติฐาน	2
1.4 ขอบเขตการศึกษา.....	2
1.5 วิธีการดำเนินการศึกษา	2
1.6 ประโยชน์ของการศึกษา	2
บทที่ 2 การเข้ามาประกอบกิจการ Data center และ Cloud service ในประเทศไทย.....	3
2.1 การประกอบธุรกิจ Data center	4
2.1.1 ความหมายของ Data center	4
2.1.2 ลักษณะการให้บริการ Data center.....	4
2.1.3 มาตรฐาน Data Center.....	6
2.2 การประกอบธุรกิจ Cloud Service	8
2.2.1 ความหมายของ Cloud service.....	8
2.2.2 ลักษณะการประมวลผลแบบ Cloud	8
2.2.3 มาตรฐาน Cloud service.....	9
2.3 การจัดตั้งบริษัทลูกในประเทศไทยเพื่อสนับสนุนการให้บริการ Cloud service ในต่างประเทศ	11
2.3.1 โครงสร้างการถือหุ้นของผู้ประกอบกิจการ Cloud service ในต่างประเทศที่ต้องการมี รายได้ในประเทศไทย.....	12

2.3.2 ขอบเขตหน้าที่งานและค่าตอบแทนของบริษัทลูกเพื่อสนับสนุน Cloud service ต่างประเทศ.....	13
บทที่ 3 มาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมธุรกิจ Data center และ Cloud service ในประเทศไทยและ ต่างประเทศ.....	14
3.1 มาตรการภาษีสนับสนุน Data center และ Cloud service ในประเทศไทย	14
3.1.1 หลักการทั่วไปในการจัดเก็บภาษีเงินได้ประเทศไทย	14
3.1.2 ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลภายใต้โครงการส่งเสริมการลงทุน.....	15
3.1.2.1 ประเภทการส่งเสริมการลงทุน.....	15
3.1.2.2 เงื่อนไขสำหรับการประกอบกิจการภายใต้โครงการส่งเสริมการลงทุน.....	17
3.1.3 ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มภายใต้พระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 759 พ.ศ. 2565.....	20
3.2 มาตรการภาษีสนับสนุนธุรกิจ Data center และ Cloud service ประเทศมาเลเซีย.....	21
3.2.1 หลักการทั่วไปในการจัดเก็บภาษีเงินได้ประเทศมาเลเซีย.....	21
3.2.2 ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับ Data center และ Cloud service ประเทศมาเลเซีย.....	21
บทที่ 4 ปัญหามาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมธุรกิจ Data center และ Cloud service ในประเทศไทย	27
4.1 ข้อพิจารณาเกี่ยวกับการเข้ามาประกอบกิจการจากต่างประเทศเพื่อให้บริการ Cloud service โดยได้รับการสนับสนุนจากบริษัทลูกในประเทศไทย	28
4.1.1 การหลีกเลี่ยงการเข้ามาประกอบกิจการและมีสถานประกอบการถาวรในไทย	28
4.1.1.1 การเข้ามาประกอบกิจการตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทย.....	28
4.1.1.2 การมีสถานประกอบการถาวรตามหลักอนุสัญญาภาษีซ้อน.....	30
4.1.2 การกำหนดปริมาณกำไรในบริษัทลูก.....	31
4.2 ข้อพิจารณาเกี่ยวกับการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับธุรกิจ Data center และ Cloud service	32
4.2.1 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับผู้ประกอบการ Data center และ Cloud service ในประเทศไทย.....	32
4.2.2 การให้สิทธิประโยชน์ภายใต้โครงการส่งเสริมการลงทุนของกิจการ Cloud service.....	34
บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	35

5.1 บทสรุป	35
5.2 ข้อเสนอแนะ	36
บรรณานุกรม	37
ภาคผนวก	41
ภาคผนวก (ก) French Supreme Administrative Court Finds Taxpayer in ValueClick Case used an Agency Permanent Establishment to Sell Online Advertising Services in France through Local Subsidiary	42
ภาคผนวก (ข) Guideline on MSC Malaysia Financial Incentives (Grandfathering and Transition under service incentive).....	51
ภาคผนวก (ค) MSC Malaysia tax incentives for IP and non-IP income to be amended	62

สารบัญตาราง

ตารางที่ 1: รายชื่อผู้ประกอบการกิจการ Data Center ในประเทศไทยและได้รับการรับรอง จากสถาบัน Uptime Institute (จัดทำโดยผู้เขียน).....	7
ตารางที่ 2: ประเภทมาตรฐานสากลของธุรกิจ Cloud Service	11
ตารางที่ 3: การส่งเสริมการลงทุนด้านดิจิทัลในปัจจุบัน (เรียบเรียงใหม่โดยผู้เขียน).....	16
ตารางที่ 4: สิทธิประโยชน์พื้นฐานแบ่งตามกลุ่มกิจกรรม (เรียบเรียงใหม่โดยผู้เขียน).....	17
ตารางที่ 5: สิทธิประโยชน์และเงื่อนไขกลุ่ม Data Center และ Cloud Service	19
ตารางที่ 6: ระยะที่ 1 กรณีผู้เข้าร่วมโครงการ MSC Malaysia ที่ได้รับอนุมัติ ณ หรือก่อน วันที่ 16 ตุลาคม 2560 (เรียบเรียงใหม่โดยผู้เขียน)	23
ตารางที่ 7: กรณีผู้เข้าร่วมโครงการ MSC Malaysia ที่ได้รับอนุมัติ หลังวันที่ 16 ตุลาคม 2560 (จัดทำโดยผู้เขียน).....	25

สารบัญรูปภาพ

ภาพที่ 1: การออกแบบภายใน Data center.....	4
ภาพที่ 2: ความแตกต่างระหว่าง IaaS, PaaS และ SaaS.....	9
ภาพที่ 3: โครงสร้างการถือหุ้นกลุ่มบริษัท A (จัดทำโดยผู้เขียน).....	12

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ที่มาและความสำคัญ

การให้บริการในรูปแบบ **Cloud service** จากต่างประเทศที่ต้องการเข้ามาให้บริการแก่ลูกค้าในประเทศไทย โดยได้รับการสนับสนุนจากบริษัทลูกในประเทศไทยเพื่อประกอบกิจการ **Data center** และทำการตลาดในประเทศไทย การจัดโครงสร้างดังกล่าวสามารถสร้างรายได้คืนแก่ผู้ประกอบการ **Cloud service** ในต่างประเทศในจำนวนมหาศาล ในขณะที่ประเทศไทยจัดเก็บภาษีได้เพียงแค่งำไรของบริษัทลูกในประเทศไทยเท่านั้น ดังนั้น ประเทศไทยไม่ควรยอมให้เกิดเหตุการณ์เช่นนี้ และควรบังคับให้ผู้ประกอบกิจการ **Cloud service** มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรไทย

นอกจากนั้นประเทศไทยมีนโยบายส่งเสริมการประกอบธุรกิจ **Data Center** และ **Cloud service** โดยให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี 2 รูปแบบ ได้แก่ (1) การยกเว้นภาษีเงินได้ภายใต้โครงการส่งเสริมการลงทุน โดยผู้ประกอบการ **Data center** และ **Cloud service** สามารถขอเข้ารับสิทธิได้ตามโครงการส่งเสริมการลงทุนประเภทดิจิทัล โดยจะอยู่ในหมวดการลงทุนประเภท 7.9.2.3 กิจการนิคมหรือเขต **Data center** และประเภท 7.10 กิจการ **Cloud Service** มีผลให้ผู้ประกอบกิจการฯ ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีขั้นพื้นฐานในลำดับ **A1** หมายถึง อุตสาหกรรมฐานความรู้เน้นการออกแบบ ทำวิจัยและพัฒนาเพื่อเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันของประเทศ ซึ่งเป็นลำดับสูงสุดของกลุ่ม ทำให้ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลจำนวน 8 ปี ไม่กำหนดเขตแดน และ (2) การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ผู้ประกอบการ **Data center** ภายใต้พระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 759 พ.ศ. 2565

อย่างไรก็ตามผู้ศึกษามีความเห็นว่า การส่งเสริมธุรกิจ **Data center** และ **Cloud service** สำหรับกรณีบริษัทต่างชาติจัดตั้งบริษัทลูกสำหรับให้บริการ **Data center** ในประเทศไทยเพื่อสนับสนุน **Cloud service** ในต่างประเทศไม่ก่อให้เกิดการแลกเปลี่ยนด้านเทคโนโลยี แรงงานทักษะ หรือการซื้อวัตถุดิบภายในประเทศไทยอย่างมีสาระสำคัญ และการประกอบกิจการดังกล่าวเป็นความร่วมมือในการจัดตั้งบริษัทเพื่อวางแผนทางภาษี จึงไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ที่ประเทศไทยต้องการส่งเสริม ดังนั้น ควรมีการปรับปรุงข้อกำหนดการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับธุรกิจ **Data center** และ **Cloud service** กรณีบริษัทต่างชาติจัดตั้งบริษัทลูกสำหรับให้บริการ **Data center** ในประเทศไทยเพื่อสนับสนุน **Cloud service** ในต่างประเทศ เพื่อรักษาผลประโยชน์แก่ประเทศไทย

1.2 วัตถุประสงค์

1. เพื่อศึกษาและเข้าใจการวางแผนภาษีสำหรับการประกอบกิจการ **Cloud service** ต่างประเทศที่ได้รับการสนับสนุนจากบริษัทลูกในประเทศไทย

2. เพื่อศึกษาความมีประสิทธิภาพในการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับธุรกิจ **Data center** และ **Cloud service** กรณีบริษัทต่างชาติจัดตั้งบริษัทลูกสำหรับให้บริการ **Data center** ในประเทศไทยเพื่อสนับสนุน **Cloud service** ในต่างประเทศที่มีในปัจจุบัน

3. เพื่อศึกษาแนวทางปรับปรุงมาตรการภาษีที่เหมาะสมสำหรับธุรกิจ **Data center** และ **Cloud service** กรณีบริษัทต่างชาติจัดตั้งบริษัทลูกสำหรับให้บริการ **Data center** ในประเทศไทยเพื่อสนับสนุน **Cloud service** ในต่างประเทศ

1.3 สมมุติฐาน

การประกอบกิจการ **Data center** และ **Cloud service** ภายใต้รูปแบบการจัดตั้งบริษัทลูกในประเทศไทยเพื่อให้การสนับสนุนบริษัทต่างชาติควรอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีตามประมวลรัษฎากรและไม่ควรได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีใด

1.4 ขอบเขตการศึกษา

เอกัตศึกษาฉบับนี้มุ่งเน้นการศึกษารูปแบบการประกอบกิจการ **Data center** และ **Cloud service** กรณีบริษัทต่างชาติจัดตั้งบริษัทลูกในประเทศไทยสำหรับลงทุน **Data center** เพื่อสนับสนุน **Cloud service** ในต่างประเทศ โดยได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีในประเทศไทยภายใต้โครงการส่งเสริมการลงทุน และพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 759 พ.ศ. 2565 นอกจากนี้เอกัตฯ ได้ศึกษารูปแบบการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับธุรกิจ **Data center** และ **Cloud service** ของประเทศมาเลเซียเนื่องจากตั้งอยู่ในภูมิภาคเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ มีขนาดประชากร และการเข้าถึงระบบอินเทอร์เน็ตใกล้เคียงกับประเทศไทย

1.5 วิธีการดำเนินการศึกษา

เอกัตศึกษาฉบับนี้เป็นการศึกษาค้นคว้า และรวบรวมข้อมูลในลักษณะของการวิจัยเอกสาร ตำรา หนังสือ บทความ วารสาร และรายงานการวิจัย ตลอดจนข้อมูลจากอินเทอร์เน็ต เพื่อประกอบการทำความเข้าใจเกี่ยวกับเรื่องที่ต้องการศึกษา และนำมารวบรวมเป็นระบบ พร้อมเสนอแนวทางในการปรับปรุง

1.6 ประโยชน์ของการศึกษา

1. ทำให้ทราบถึงรูปแบบและแนวคิดการประกอบกิจการ **Cloud service** จากต่างประเทศที่ได้รับการสนับสนุนจากบริษัทลูกในประเทศไทย

2. ทำให้ทราบแนวคิดการบังคับใช้มาตรการภาษีเพื่อส่งเสริมการประกอบกิจการ **Data center** และ **Cloud service** รวมถึงประโยชน์ที่ประเทศไทยจะได้รับคืนจากการให้ส่งเสริมภายใต้กรณีบริษัทต่างชาติจัดตั้งบริษัทลูกสำหรับให้บริการ **Data center** ในประเทศไทยเพื่อสนับสนุน **Cloud service** ในต่างประเทศ

3. เพื่อเสนอแนวทางปรับปรุงมาตรการภาษีที่เหมาะสมและสอดคล้องกับลักษณะการประกอบธุรกิจ

บทที่ 2

การเข้ามาประกอบกิจการ **Data center** และ **Cloud service** ในประเทศไทย

การพัฒนาระบบการให้บริการอินเทอร์เน็ต ประกอบกับสถานการณ์ **COVID-19** ทำให้ต้องนำเทคโนโลยีเข้ามาปรับใช้ในการขายสินค้าหรือให้บริการ (**Digital transformation**) ปัจจัยดังกล่าวเป็นตัวผลักดันให้ภาคเอกชนเพิ่มรูปแบบการให้บริการ ผ่านแพลตฟอร์มหรือแอปพลิเคชันต่างๆ เพื่อพัฒนารูปแบบการขาย หรือนำเสนอบริการในรูปแบบแพลตฟอร์มใหม่ ยังมีผู้ใช้งานเข้าถึงอินเทอร์เน็ตได้มากเท่าไร ความต้องการเก็บข้อมูลก็มากขึ้นเท่านั้น

ข้อมูลในการทำธุรกรรมบนอินเทอร์เน็ตจะถูกจัดเก็บในอากาศ (**Cloud**) ซึ่งจะติดตั้งบนเครื่องคอมพิวเตอร์ **Server** อีกที แต่ถ้าหากข้อมูลที่มีอยู่ในอากาศมีจำนวนเยอะมากขึ้น อาจพิจารณาการขยายการจัดเก็บไปไว้ที่ศูนย์ข้อมูล หรือ **Data center** แทน นอกจากนั้นผู้ให้บริการ **Cloud** ไม่มีข้อจำกัดด้านสถานที่ให้บริการ トラบใดที่สามารถปฏิบัติงานได้ตามมาตรฐาน เมื่อความต้องการใช้งานบนอินเทอร์เน็ตเยอะขึ้นทำให้ผู้ประกอบการจึงต้องพิจารณาว่าควรขยายไปเก็บข้อมูลบน **Data center** ด้วยอีกทางหรือไม่

การสร้าง **Data center** ใกล้กับกลุ่มผู้ใช้งานจะทำให้ประสิทธิภาพการส่งข้อมูลเร็วขึ้น อย่างไรก็ตามการเลือกว่าจะลงทุนใน **Cloud** หรือ **Data center** ขึ้นอยู่กับปริมาณข้อมูลว่าลงทุนแบบไหนจะประหยัดต้นทุน (**Economic of scale**) หากกิจการใดมีปริมาณการเก็บข้อมูลจำนวนมาก ใช้การปรับแต่งข้อมูลจำนวนมาก ก็อาจจะพิจารณาจัดตั้ง **Data center** ของตนเอง อย่างไรก็ตามการลงทุนใน **Data center** ใช้เงินลงทุนสูงและบริโภคทรัพยากรจำนวนมาก ผู้ประกอบการที่จะสร้าง **Data center** ของตนเองมักจะมีการจัดตั้งระบบไอทีที่ใหญ่มาก เช่น **Google, Facebook, Amazon** เป็นต้น ที่มีแพลตฟอร์มให้บริการทั่วโลก นอกจากนั้นสถานที่ตั้ง **Data center** ไม่จำเป็นต้องอยู่ที่เดียวกับการให้บริการ **Cloud** เสมอไป ยกเว้นจะมีกฎหมายหรือข้อบังคับพิเศษเกี่ยวกับการรักษาข้อมูล เช่น ธนาคารจะต้องมี **Data center** ตั้งอยู่ในประเทศนั้น ๆ เพื่อควบคุมการรักษาความปลอดภัยของข้อมูล

การประกอบกิจการ **Cloud service** ไม่ได้ขยายตามขนาดของ **Data center** ในทางกลับกันสิ่งที่ทำให้ **Data center** เติบโตก็คือ นวัตกรรมการให้บริการบน **Cloud** ที่ช่วยปรับปรุงงานบางอย่างให้ใช้งานได้ง่ายขึ้น นอกจากนั้น ผู้รับบริการคาดหวังกับประสบการณ์การใช้งาน **Cloud** เพื่อวัตถุประสงค์ด้านความสะดวกและประหยัดในการใช้งาน โดยส่วนใหญ่ผู้ใช้งานก็ไม่ได้พิจารณาว่า **Data center** ตั้งอยู่ที่ไหน

อย่างไรก็ตามรัฐบาลไทยให้ความสำคัญกับธุรกิจ **Data center** และ **Cloud service** เพื่อพัฒนาให้ประเทศไทยเป็นศูนย์กลางดิจิทัลในระดับภูมิภาคและเพื่อดึงดูดการลงทุนระดับ **hyperscale** โดยผู้ศึกษาได้รวบรวมข้อมูลการประกอบธุรกิจ **Data center** และ **Cloud service** ทั้งในด้านความหมาย ลักษณะการให้บริการ รวมถึงมาตรฐานการให้บริการที่บังคับใช้ในอุตสาหกรรมนี้ นอกจากนั้นผู้ศึกษาได้ยกกรณีการจัดตั้งบริษัทลูกในประเทศไทยเพื่อให้บริการ **Data center** เพื่อสนับสนุนการบริการ **Cloud** ในต่างประเทศ โดยสามารถศึกษาได้ในบทนี้

2.1 การประกอบธุรกิจ Data center

2.1.1 ความหมายของ Data center

ศูนย์รวบรวมข้อมูลหรือ Data Center คือสถานที่ที่ให้บริการบุคคลหรือองค์กรเช่าพื้นที่สำหรับจัดเก็บและติดตั้งอุปกรณ์เครือข่าย (Network, Server, Storage) เพื่อใช้งานโดยมีระบบอำนวยความสะดวกต่างๆ ภายในศูนย์ฯ รองรับ อย่างมีเสถียรภาพ เช่น ระบบไฟฟ้า ระบบเครื่องปรับอากาศ ระบบดับเพลิง ระบบรักษาความปลอดภัย ระบบเฝ้าระวัง ระบบเครือข่าย เป็นต้น โดยผู้ให้บริการด้านศูนย์รวบรวมข้อมูลคอมพิวเตอร์นั้น เรียกว่า “Co-location Service Provider”



ภาพที่ 1: การออกแบบภายใน Data center

ที่มา: Datacenterfrontier¹

ข้อแตกต่างที่สำคัญระหว่าง Data Center และ Server room คือขนาดพื้นที่ใช้สอย หากเป็น Data Center จะถูกสร้างขึ้นโดยผู้ให้บริการรายใหญ่ซึ่งมีขนาดพื้นที่ที่สามารถรองรับจำนวนตู้อุปกรณ์ IT (Server Rack) ได้ตั้งแต่ 100 ตู้ขึ้นไป ส่วน Server room มักจะใช้เรียกกับองค์กรขนาดเล็กที่ลงทุนสร้างห้องสำหรับจัดเก็บข้อมูลเป็นของตนเองและมีได้มีวัตถุประสงค์ให้ผู้อื่นเข้ามาใช้พื้นที่ร่วมกัน โดยส่วนใหญ่แล้วระบบอำนวยความสะดวกต่างๆ Server room มักจะมีเสถียรภาพต่ำกว่า Data center ขนาดใหญ่จึงทำให้มีความเสี่ยงสูงในการใช้งาน

2.1.2 ลักษณะการให้บริการ Data center

Data Center Co-location เป็นบริการจัดสรรพื้นที่ให้เช่า รวมถึงให้เช่า Rack แก่องค์กรหรือผู้ใช้งาน เพื่อจัดวางหรือติดตั้งเครื่องเซิร์ฟเวอร์หรืออุปกรณ์เครือข่ายของตนเอง เพื่อวัตถุประสงค์ในการเชื่อมต่ออินเทอร์เน็ตความเร็วสูง อีกทั้งยังถูกติดตั้งอยู่ภายในอาคารสถานที่ที่ได้รับการออกแบบตามมาตรฐานศูนย์ปฏิบัติการข้อมูล (Data Center) ดังนั้นจึงมั่นใจได้ว่าข้อมูลจะถูกเก็บรักษาอย่างปลอดภัยและใช้งานได้อย่างมี

¹ Rich Miller, “Scaling Up: Google Building Four-Story Data Centers” สืบค้นออนไลน์ : <https://www.datacenterfrontier.com/cloud/article/11431213/scaling-up-google-building-four-story-data-centers>

ประสิทธิภาพ ทั้งนี้ ในการประเมินแนวโน้มธุรกิจ **Co-location** จะต้องพิจารณาข้อมูลทางเทคนิคของอุปกรณ์ โดยต้องพิจารณารวมถึงวัตถุประสงค์ในการประกอบธุรกิจ

ธุรกิจการให้บริการศูนย์รวบรวมข้อมูล **Data Center** มักจะถูกใช้งานลักษณะ **Co-location** คือการให้เช่าพื้นที่หรือให้เช่า **Rack** กับองค์กรหรือผู้ใช้งานที่ต้องการจัดวางหรือติดตั้งเครื่องเซิร์ฟเวอร์รวมถึงอุปกรณ์เครือข่ายเพื่อเชื่อมต่ออินเทอร์เน็ตความเร็วสูง โดยฝากไว้กับผู้ให้บริการศูนย์รวบรวมข้อมูล (**Data Center**) ที่มีมาตรฐานสากล ทั้งนี้ การเติบโตของธุรกิจ **Data center** ที่ผ่านมามีการขยายตัวอย่างรวดเร็วเพื่อให้สอดคล้องกับการขยายตัวของภาคธุรกิจต่างๆที่ต้องการพื้นที่จัดเก็บข้อมูลมากขึ้น โดยการใช้บริการ **Data Center Co-location** ของผู้ให้บริการที่มีคุณภาพสูงจะช่วยลดค่าใช้จ่ายด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ และทำให้ผู้ให้บริการสามารถมุ่งเน้นไปที่การสร้างรายได้ธุรกิจของตนเองได้อย่างมีประสิทธิภาพ

จากการศึกษาข้อมูลพบว่า ข้อดีของการใช้บริการ **Data Center** แบ่งออกได้ 3 ประการ ได้แก่ ประการแรกสามารถลดต้นทุนค่าใช้จ่าย ประการที่สองสามารถลดต้นทุนด้านบุคลากร และประการที่สามสามารถเพิ่มความเร็วและความยืดหยุ่นในการเชื่อมต่อเพื่อเข้าถึงข้อมูลจากผู้ให้บริการ

การใช้บริการ **Data center** สามารถลดต้นทุนค่าใช้จ่ายได้เนื่องจากผู้ให้บริการจะเป็นผู้ดูแลระบบสิ่งอำนวยความสะดวกต่างๆ เช่น **Precision Air, UPS, Internet Network** ทำให้องค์กรไม่ต้องเสียค่าใช้จ่ายด้านพลังงานไฟฟ้าและค่าอินเทอร์เน็ตความเร็วสูง สำหรับระบบสารสนเทศภายในองค์กรของตนเอง นอกจากนี้ ต้นทุนในการเช่า **Data Center** จึงต่ำกว่าการสร้าง **Data Center** ของตนเองอีกด้วย นอกจากนี้ยังช่วยลดต้นทุนด้านบุคลากรเนื่องจากผู้ให้บริการ **Data Center** มีผู้เชี่ยวชาญในการดูแลควบคุมระบบต่างๆตลอด 24 ชั่วโมง ดังนั้นผู้ให้บริการ **Data Center Co-location** จึงไม่มีความจำเป็นในการจ้างพนักงานผู้เชี่ยวชาญเพื่อดูแลระบบของตนเองหรืออาจจ้างน้อยลง เนื่องจากไม่ต้องกังวลกับการจัดการและดูแลอุปกรณ์ต่างๆ อาทิ สายเคเบิลหรือกระบวนการทางเทคนิคอื่นๆ และข้อดีประการสุดท้ายเป็นการเพิ่มความเร็วและความยืดหยุ่นในการเชื่อมต่อเพื่อเข้าถึงข้อมูลจากผู้ให้บริการเนื่องจากผู้ให้บริการ **Data Center** ในแต่ละแห่งจะมีการเตรียมช่องสัญญาณ **Bandwidth** ปริมาณมากเพื่อให้บริการระบบเครือข่ายที่ให้ความเร็วและความเสถียรในการเชื่อมต่อสูงกว่าอินเทอร์เน็ตบ้านหรือบริษัททั่วไป ทั้งนี้หากผู้ให้บริการต้องการขยายบริการเนื่องจากการขยายธุรกิจจะสามารถปรับเปลี่ยนได้อย่างรวดเร็ว

นอกจากนี้ผู้ประกอบการมีข้อพิจารณาการจัดตั้ง ได้แก่ ประเด็นสถานที่ตั้ง ประเด็นการออกแบบพื้นที่ โดยประเด็นสถานที่ตั้งควรคำนึงถึงการเข้าถึงระบบสาธารณูปโภคต่างๆที่มีเสถียรภาพและจำเป็นต่อธุรกิจเพื่อให้บริการแก่ลูกค้าได้อย่างต่อเนื่องและมีประสิทธิภาพสูงสุด เช่น พื้นที่ตั้งจะต้องอยู่ในเขตที่ระบบกำลังไฟฟ้ามีกำลังผลิตมากพอ, อยู่ในพื้นที่ที่ระบบสื่อสารสัญญาณ **Internet** ความเร็วสูงเข้าถึง, อยู่ในพื้นที่ที่ระบบน้ำประปาเข้าถึงเพื่อควบคุมระบบความเย็นให้กับอุปกรณ์, อยู่ในพื้นที่ที่มีระบบคมนาคมขนส่งสะดวกแก่การเดินทาง และสถานที่ตั้งไม่ควรอยู่ในพื้นที่ชุมชนหนาแน่นเนื่องจากการบริโภคพลังงานจำนวนมาก นอกจากนี้ประเด็นการออกแบบพื้นที่ ควรออกแบบให้เหมาะสมกับการใช้งานจึงต้องมีการวางแผนที่ดีตั้งแต่

ปริมาณการใช้งานตลอดจนประสิทธิภาพของระบบสิ่งอำนวยความสะดวกต่างๆ และผู้ประกอบกิจการต้องคำนึงว่าต้องการให้เป็นไปตามมาตรฐานสากลระดับใด

จะเห็นได้ว่าการลงทุนการก่อสร้าง **Data center** ใช้เงินลงทุนสูงมากเพื่อดึงดูดความสนใจผู้ใช้บริการที่มีความต้องการหลากหลายซึ่งบางโครงการใช้เงินทุนก่อสร้างหลักสิบล้านไปจนถึงพันล้านบาท ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับขนาดพื้นที่ ขนาดกำลังไฟฟ้า และระดับมาตรฐานสากลที่ใช้อ้างอิงในการออกแบบการก่อสร้าง **Data center**

2.1.3 มาตรฐาน Data Center²

มาตรฐานที่มักจะถูกใช้อ้างอิงในการเลือกรับบริการ ได้แก่ มาตรฐาน ISO270001, ISO20000, ISO22301 ISO50001, ISO14001 และ Green Data Center เป็นต้น ซึ่งส่วนใหญ่เป็นมาตรฐานสากลเพื่อความปลอดภัยของข้อมูลและการดำเนินงาน นอกเหนือจากมาตรฐาน ISO ที่ได้กล่าวไปแล้ว ยังมีมาตรฐานกำหนดไว้โดยสถาบัน Uptime Institute เป็นสถาบันมาตรฐานที่ได้รับการยอมรับทั่วโลก เพื่อใช้สำหรับประเมินประสิทธิภาพโครงสร้างพื้นฐานในอุตสาหกรรม **Data Center** มาตรฐานความพร้อมใช้งานของ **Data Center** ใช้ในการเปรียบเทียบประสิทธิภาพของ **Data Center** แต่ละแห่ง โดยสามารถแบ่งได้เป็น 4 ระดับ ดังนี้

Tier 1: ศูนย์ปฏิบัติการข้อมูล (**Data Center**) ในระดับ **Tier 1** มีพื้นที่โดยเฉพาะสำหรับเทคโนโลยีสารสนเทศแยกจากที่ตั้งของสำนักงาน และต้องประกอบด้วยแหล่งจ่ายพลังงานต่อเนื่อง (ยูพีเอส) และอุปกรณ์ทำความเย็นที่เปิดใช้งานอย่างต่อเนื่องแม้หลังชั่วโมงปฏิบัติงานปกติ โดยอุปกรณ์และงานระบบไม่มีชุดสำรอง

Tier 2: ศูนย์ปฏิบัติการข้อมูล (**Data Center**) ในระดับ **Tier 2** มีสิ่งอำนวยความสะดวกที่ช่วยป้องกันการหยุดทำงานของเทคโนโลยีสารสนเทศ และช่วยให้การซ่อมบำรุงสามารถทำได้ในระหว่างการทำงานโดยไม่มีการหยุดชะงัก ศูนย์ปฏิบัติการข้อมูล (**Data Center**) ในระดับ **Tier 2** ประกอบด้วยอุปกรณ์ชุดสำรองในระบบสำคัญ ได้แก่ อุปกรณ์ไฟฟ้าและอุปกรณ์ทำความเย็น เช่น แหล่งจ่ายพลังงานต่อเนื่อง (ยูพีเอส) เครื่องสูบน้ำ และเครื่องกำเนิดไฟฟ้าหรืออุปกรณ์สำรองอื่นที่ใช้สำหรับแหล่งจ่ายไฟ

Tier 3: ศูนย์ปฏิบัติการข้อมูล (**Data Center**) ในระดับ **Tier 3** ยังคงสามารถทำงานได้ในขณะที่มีการเปลี่ยนแปลงหรือซ่อมบำรุงอุปกรณ์ มีเส้นทางส่งจ่ายพลังงานและความเย็นสำรอง เพิ่มเติมจากอุปกรณ์ชุดสำรองในระบบสำคัญของ **Tier 2**

Tier 4: ศูนย์ปฏิบัติการข้อมูล (**Data Center**) ในระดับ **Tier 4** เป็นศูนย์ปฏิบัติการข้อมูล (**Data Center**) ที่มีระดับสูงสุด ความสามารถเพิ่มจากระดับ **Tier 3** โดยยังคงสามารถทำงานได้เมื่อมีความผิดพลาดเกิดขึ้น

² ธนวัฒน์ ทวีปรีชารัตน์. "รู้ทัน Data Center". สำนักพิมพ์ Mcjub, หน้า 22-26.

โดยรายชื่อผู้ประกอบการ Data center ในประเทศไทยและได้รับการรับรองจากสถาบัน Uptime Institute มีเพียง 13 แห่ง ได้แก่

มาตรฐาน Tier ลำดับที่	Certificate of		ชื่อบริษัทที่ได้รับการรับรองจากสถาบัน Uptime Institute
	Designed Documents	Constructed Facility	
Tier 3	/		CS LOXINFO Public Company Limited
	/	/	EEC Global Cloud Co., Ltd.
	/		Electronic Government Agency
	/	/	ETIX ITEL Bangkok Co., Ltd.
	/	/	Internet Thailand Public Co., Ltd.
	/	/	KTB Computer Services Co., Ltd
	/	/	STT GDC (Thailand) Co., Ltd.
	M&O Stamp of approval		T.C.C. Technology Co., Ltd.
	/		Thailand Treasury Department
	/	/	True Internet Data Center
	/	/	United Information Highway Co., Ltd.
Tier 4	/	/	PTT Public Company Limited
	/		SUPERNAP (Thailand) Co., Ltd

ตารางที่ 1: รายชื่อผู้ประกอบการ Data Center ในประเทศไทยและได้รับการรับรอง
จากสถาบัน Uptime Institute (จัดทำโดยผู้เขียน)

ที่มา: Uptime Institute ข้อมูล ณ วันที่ 20 พฤศจิกายน 2565³

Uptime Institute เป็นสถาบันเพียงแห่งเดียวในขณะนี้ที่ให้รับรองกลุ่มธุรกิจ Data center ดังนั้นบริษัทผู้ให้บริการ Data center มีต้นทุนในการขอใบรับรองดังกล่าวเพื่อใช้สร้างความน่าเชื่อถือในการให้บริการ จะเห็นได้ว่าผู้ประกอบการในไทยเองก็ให้ความสำคัญกับมาตรฐานการให้บริการ Data center โดยมีการขอใบรับรองจากสถาบัน Uptime Institute ตั้งแต่ระดับ 3 ไปจนถึงระดับ 4 ซึ่งถือว่าการให้บริการสูงสุดตามมาตรฐานนี้

³ Uptime Institute. "Tier Certification List" สืบค้นออนไลน์ <https://uptimeinstitute.com/tier-certification/tier-certification-list>

2.2 การประกอบธุรกิจ Cloud Service

2.2.1 ความหมายของ Cloud service

คลาวด์ (Cloud) เป็นระบบคอมพิวเตอร์ที่พร้อมรองรับการทำงานของผู้ใช้งาน มีการให้บริการด้านระบบเครือข่าย การจัดเก็บข้อมูล การทดสอบระบบหรือติดตั้งฐานข้อมูล หรือการใช้การซอฟต์แวร์ต่าง ๆ ซึ่งผู้ใช้งานสามารถปรับเปลี่ยนรูปแบบการใช้งานได้อย่างอิสระ เข้าถึงข้อมูลผ่านทางอินเทอร์เน็ตได้โดยไม่จำกัดเวลาและสถานที่ และรองรับการขยายตัวของธุรกิจได้ ดังนั้นผู้ใช้งานจึงไม่ต้องลงทุนซื้ออุปกรณ์เทคโนโลยีสารสนเทศไว้ที่สำนักงานเอง แต่เปลี่ยนเป็นการจ่ายค่าบริการตามการใช้งานจริงให้แก่ผู้ให้บริการแทน ทั้งนี้การใช้งานผ่านคลาวด์ (Cloud) เป็นการเชื่อมต่อกับศูนย์ปฏิบัติการข้อมูล (Data Center) ของผู้ให้บริการ ซึ่งมีมาตรฐาน มีระบบการรักษาข้อมูล และอุปกรณ์เทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสารที่มีประสิทธิภาพ

2.2.2 ลักษณะการประมวลผลแบบ Cloud

การประมวลผลแบบ Cloud สามารถแบ่งออกเป็น 3 ประเภทดังนี้

1. Infrastructure as a Service (IaaS)

ผู้ให้บริการจะได้รับบริการเฉพาะส่วนฮาร์ดแวร์และโครงสร้างพื้นฐาน ได้แก่ ระบบเครือข่าย (Network), ระบบจัดเก็บข้อมูล (Database), ระบบประมวลผล (CPU) ไปจนถึงอุปกรณ์พื้นฐาน เช่น เซิร์ฟเวอร์ และระบบปฏิบัติการ (OS) ที่รองรับการใช้งานร่วมกับซอฟต์แวร์และแอปพลิเคชันต่าง ๆ รวมถึงการใช้งานคอมพิวเตอร์เสมือนที่สามารถกำหนดสเปคได้ โดยไม่จำเป็นต้องลงทุนซื้อฮาร์ดแวร์ที่มีราคาแพง อย่างไรก็ตาม ซอฟต์แวร์ แอปพลิเคชัน และการจัดการระบบต่าง ๆ ยังคงเป็นสิ่งที่ผู้ใช้บริการต้องรับผิดชอบดูแลด้วยตนเอง จึงเหมาะกับองค์กรที่มีบุคลากรด้านไอทีเป็นของตนเอง ตัวอย่างเช่น เช่น Microsoft Azure, AWS EC2, Google Compute Engine (GCE) เป็นต้น

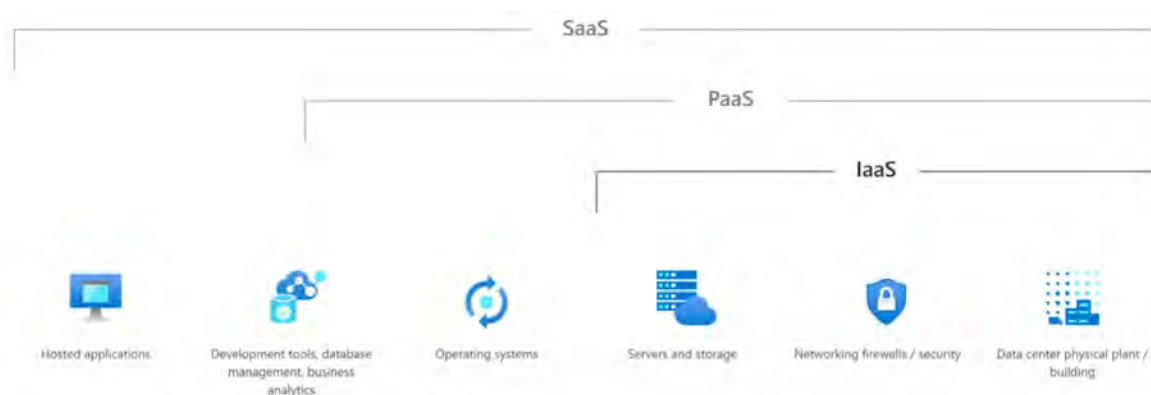
2. Platform as a Service (PaaS)

ผู้ให้บริการจะได้รับบริการที่ครอบคลุมฮาร์ดแวร์และโครงสร้างพื้นฐานคล้ายกับ IaaS แต่พิเศษกว่าตรงที่มีแพลตฟอร์มที่เอื้ออำนวยต่อการพัฒนาซอฟต์แวร์และแอปพลิเคชันที่ช่วยให้ นักพัฒนาโปรแกรมทำงานได้อย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น เช่น บริการแพลตฟอร์มที่ใช้สร้างเว็บไซต์หรือแอปพลิเคชันต่าง ๆ จึงเหมาะกับองค์กรที่มีทรัพยากรด้านเทคโนโลยีสารสนเทศน้อย แต่มีความต้องการพัฒนาและใช้งานเทคโนโลยีสูง โดยเฉพาะกลุ่มสตาร์ทอัพ ซึ่งเป็นบริษัทขนาดเล็กแต่มีความต้องการพัฒนาซอฟต์แวร์เพื่อการทำธุรกิจสูง ตัวอย่างเช่น Google App Engine (GAE), Heroku., Flextainer เป็นต้น

3. Software as a Service (SaaS)

ผู้ให้บริการจะได้รับบริการที่ผู้ให้บริการจะรับผิดชอบดูแลทุกอย่าง ตั้งแต่เรื่องของระบบเครือข่าย เซิร์ฟเวอร์ ฮาร์ดแวร์ ไปจนถึงการออกแบบพัฒนาซอฟต์แวร์ต่าง ๆ ผู้ใช้บริการจึงไม่จำเป็นต้องมีความรู้ด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ เพื่อดูแลระบบด้วยตัวเอง เพียงแค่เรียนรู้วิธีการใช้งานเบื้องต้น ก็สามารถนำมาประยุกต์ใช้กับธุรกิจได้ เช่น บริการอีเมลหรือซอฟต์แวร์สำเร็จรูปอื่น ๆ ที่สามารถเข้าใช้งานผ่านอินเทอร์เน็ตได้

ทันที บริการคลาวด์ (Cloud) ประเภทนี้จึงเป็นส่วนหนึ่งของการดำเนินธุรกิจมากมายในปัจจุบัน ตัวอย่างเช่น Microsoft Office 365, Google Workspace, Dropbox เป็นต้น



ภาพที่ 2: ความแตกต่างระหว่าง IaaS, PaaS และ SaaS

ที่มา: Azure, What is IaaS⁴

นอกจากนั้นรูปแบบการนำไปใช้งาน (Deployment Models) แบ่งออกเป็น 3 ประเภท ดังนี้

1. **Private Cloud** คือคลาวด์ (Cloud) ส่วนตัวซึ่งองค์กรสร้างขึ้นเพื่อใช้ภายในองค์กรเท่านั้น ผู้ให้บริการและผู้ใช้สามารถควบคุมและปรับปรุงระบบความปลอดภัยได้ด้วยตนเอง

2. **Public Cloud** คือคลาวด์ (Cloud) แบบสาธารณะ ซึ่งสร้างขึ้นเพื่อทุกคนสามารถใช้งานได้ ผู้ให้บริการดูแลจัดการภายนอกผ่านอินเทอร์เน็ต และผู้ใช้จะถูกจำกัดสิทธิในการควบคุม ซึ่ง **Public Cloud** มีอัตราการเติบโตสูงกว่า **Private Cloud** เนื่องจากมีระบบรักษาความปลอดภัยที่แข็งแกร่งขึ้น หลายองค์กรจึงหันมาใช้ **Public Cloud**

3. **Hybrid Cloud** คือ คลาวด์ (Cloud) แบบผสมผสานการทำงานระหว่าง **Private Cloud** และ **Public Cloud** ซึ่งเพิ่มความยืดหยุ่นในการจัดการได้มากกว่าการใช้ระบบใดระบบหนึ่ง

2.2.3 มาตรฐาน Cloud service

มาตรฐานการให้บริการ **Cloud** ในประเทศไทยมีการบังคับใช้ภายใต้ประกาศคณะกรรมการธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ เรื่อง แนวทางการให้บริการคลาวด์ พ.ศ.2562 โดยวางหลักไว้ 5 ประการ ได้แก่ การกำหนดนโยบายและแนวทางปฏิบัติขององค์กร, ประสิทธิภาพการให้บริการ, การรักษาความมั่นคงปลอดภัย, การจัดการข้อมูล และการคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล เป็นต้น ซึ่งได้อ้างอิงมาตรฐานสากลไว้ โดยมีสาระสำคัญโดยสรุปดังต่อไปนี้

⁴ Azure, "What is IaaS?", สืบค้นออนไลน์: <https://azure.microsoft.com/en-us/resources/cloud-computing-dictionary/what-is-iaas/>

1. ด้านนโยบายและแนวทางปฏิบัติขององค์กร ผู้ใช้บริการควรพิจารณานโยบายและแนวปฏิบัติในองค์กรของผู้ให้บริการที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการทำงาน มาตรการป้องกันทางกายภาพ และมาตรการป้องกันทางเทคนิค โดยมาตรการต่างๆมีวัตถุประสงค์เพื่อตระหนักถึงความปลอดภัย

2. ด้านประสิทธิภาพการให้บริการ ผู้ใช้บริการต้องพิจารณาข้อตกลงระดับการให้บริการที่เกี่ยวข้องกับสภาพพร้อมใช้งาน (Availability), ระยะเวลาการตอบสนอง (Response Time), ความสามารถรองรับปริมาณงาน (Capacity), บริการสนับสนุน และกระบวนการยุติสัญญา เป็นต้น เพื่อสนับสนุนการใช้งานและลดความเสี่ยงในการเสียหายจากการส่งข้อมูลล่าช้า

สภาพพร้อมใช้งาน (Availability) หมายถึง สภาพพร้อมใช้งานของบริการครอบคลุมร้อยละของเวลาที่พร้อมให้บริการต่อปี (Uptime) เช่น ไม่ต่ำกว่าร้อยละ 99.99 เป็นต้น ส่วนระยะเวลาการตอบสนอง (Response Time) หมายถึง ระยะเวลาการตอบสนองต่อเหตุการณ์ซึ่งเป็นระยยะเวลานับแต่ผู้ใช้บริการแจ้งความประสงค์และผู้ให้บริการได้ดำเนินการต่อความประสงค์นั้น การตอบสนองล่าช้ากว่ากำหนดอาจส่งผลให้เกิดความเสียหาย ส่วนด้านความสามารถรองรับปริมาณงาน (Capacity) หมายถึง จำนวนปริมาณการเชื่อมต่อสูงสุดพร้อมกัน (Maximum Simultaneous Connections) ปริมาณการใช้งานของผู้ใช้บริการพร้อมกัน (Maximum Simultaneous Users) ปริมาณความจุของระบบที่รองรับการใช้งาน (Resource Capacity) และปริมาณงาน (Throughput) ด้านการบริการสนับสนุน เป็นช่องทางและช่วงเวลาที่ใช้บริการสามารถแจ้งปัญหา หรือติดต่อสอบถามจากผู้ให้บริการ เช่น การกำหนดให้ผู้ใช้บริการสามารถติดต่อผู้ให้บริการได้ตลอด 24 ชั่วโมง และระยะเวลาในการแก้ไขปัญหาการใช้งานตั้งแต่เริ่มต้นจนปัญหานั้นสิ้นสุด ส่วนสุดท้ายด้านกระบวนการยุติสัญญา เป็นแนวทางกระบวนการยุติสัญญาล่วงหน้า กรณีผู้ใช้บริการ หรือผู้ให้บริการต้องการยุติสัญญา โดยควรกำหนดแนวทางการดำเนินการ เช่น ระยะเวลาสำหรับการเข้าถึงข้อมูลของผู้ใช้บริการ และระยะเวลาการเก็บรักษาข้อมูลของผู้ให้บริการ และการกำหนดแผนการเลิกใช้บริการ (Exit Plan)

3. ด้านการรักษาความมั่นคงปลอดภัย ผู้ใช้บริการควรพิจารณามาตรการ การรักษาความมั่นคงปลอดภัยในระบบสารสนเทศในข้อตกลงระดับการให้บริการที่เกี่ยวข้องกับความน่าเชื่อถือของบริการ, การพิสูจน์ตัวตนและการอนุญาต, การเข้ารหัส การรายงานเหตุการณ์และการจัดการรักษาความมั่นคงปลอดภัย, การบันทึกและการตรวจสอบข้อมูลการใช้งานระบบ, การตรวจสอบขั้นตอนกระบวนการทำงานและความปลอดภัย, การจัดการช่องโหว่ และธรรมาภิบาล โดยสามารถอ้างอิงตามมาตรฐานสากล เช่น ISO, CSA STAR หรือ NIST เป็นต้น โดยมีตัวอย่างมาตรฐานสากลด้านความปลอดภัยของบริการ cloud ดังตารางต่อไปนี้

มาตรฐานสากล	ประเภทย่อยของมาตรฐานสากล
ISO	- ISO/IEC 20000-1 (Information Technology Service Management System: ITSMS) - ISO/IEC 27001 (Information Security Management System) - ISO/IEC 27017 (Information technology – Security techniques – Code of practice for information security controls based on

มาตรฐานสากล	ประเภทย่อยของมาตรฐานสากล
	<ul style="list-style-type: none"> - ISO/IEC 27002 for Cloud Service) - ISO/IEC 27018 (Information technology – Security techniques – Code of practice for protection of personally identifiable information (PII) in public clouds acting as PII processors)
CSA STAR	<ul style="list-style-type: none"> - CSA STAR Self-Assessment - CSA STAR Certification - CSA STAR Attestation
NIST	- SP 800-171 Protecting Controlled Unclassified Information in Nonfederal Information Systems and Organizations

ตารางที่ 2: ประเภทมาตรฐานสากลของธุรกิจ Cloud Service

ที่มา: ประกาศคณะกรรมการธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์

เรื่อง แนวทางการใช้บริการคลาวด์ พ.ศ.2562

4. ด้านการจัดการข้อมูล โดยผู้ให้บริการควรพิจารณาข้อตกลงระดับการให้บริการที่เกี่ยวข้องกับการจัดประเภทข้อมูล การสำรองข้อมูลและการเรียกคืนข้อมูล วงจรชีวิตของข้อมูล และการโอนย้ายข้อมูล เป็นต้น

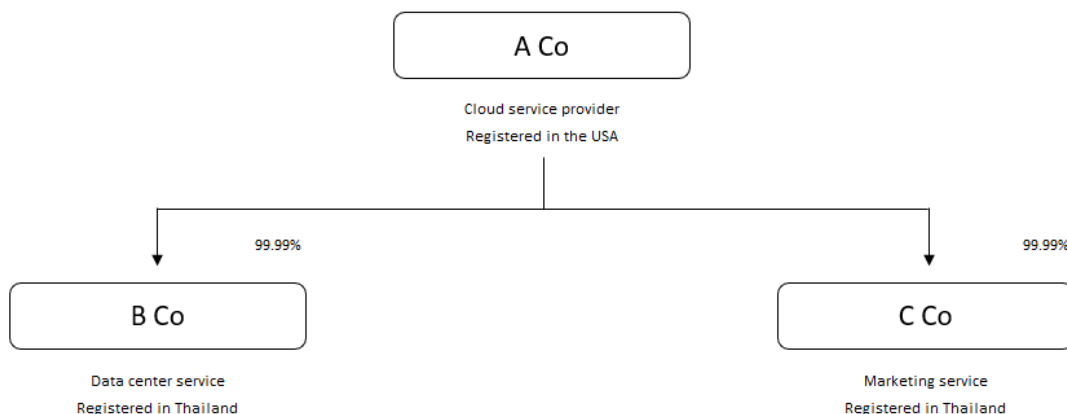
5. ด้านการคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล ผู้ให้บริการควรพิจารณาข้อตกลงระดับการให้บริการ (Service Level Agreement: SLA) ที่เกี่ยวข้องกับแนวปฏิบัติตามมาตรฐานสากลในการคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล การระบุวัตถุประสงค์การเก็บข้อมูล การเก็บรักษาข้อมูลเท่าที่จำเป็น การใช้ เก็บรักษาและการเปิดเผย ความโปร่งใสและการแจ้งเตือน ความรับผิดชอบต่อข้อมูล สถานที่จัดเก็บข้อมูล และการอำนวยความสะดวกในการเข้าถึงข้อมูล เป็นต้น

2.3 การจัดตั้งบริษัทลูกในประเทศไทยเพื่อสนับสนุนการให้บริการ Cloud service ในต่างประเทศ

สำหรับหัวข้อนี้เป็นอธิบายโครงสร้างการบริหารของผู้ประกอบกิจการ Cloud service ในต่างประเทศที่ต้องการเข้ามาให้บริการลูกค้าในประเทศไทย โดยได้รับการสนับสนุนจากบริษัทลูกในประเทศไทยเพื่อเป็น Data center และทำการตลาดในประเทศไทย โครงสร้างการบริหารดังกล่าวเป็นไปเพื่อวัตถุประสงค์ในการวางแผนภาษี โดยจะมีการกำหนดโครงสร้างการถือหุ้น ขอบเขตหน้าทำงาน รวมถึงโครงสร้างรายได้และค่าใช้จ่ายที่เรียกเก็บระหว่างในเครือ ซึ่งสามารถอธิบายได้ดังต่อไปนี้

2.3.1 โครงสร้างการถือหุ้นของผู้ประกอบกิจการ Cloud service ในต่างประเทศที่ต้องการมีรายได้ในประเทศไทย

โครงสร้างถือหุ้นของกลุ่มผู้ประกอบกิจการ Cloud service ในต่างประเทศที่ต้องการเข้ามาให้บริการลูกค้าในประเทศไทย โดยได้รับการสนับสนุนจากบริษัทลูกในประเทศไทยเพื่อเป็น Data center และทำการตลาดในประเทศไทยสามารถเขียนเป็นแผนภาพได้ดังต่อไปนี้



ภาพที่ 3: โครงสร้างการถือหุ้นกลุ่มบริษัท A (จัดทำโดยผู้เขียน)

บริษัท A จดทะเบียนอยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา เป็นผู้ให้บริการเนื้อหาออนไลน์ (Online content) ชื่อโดเมนที่มีผู้ใช้งานระดับภูมิภาค และให้บริการผ่านระบบ Cloud ของตนเอง เนื่องจากบริษัท A ดำเนินธุรกิจต่อเนื่องมาหลายปี ทำให้ปริมาณผู้ใช้งานและข้อมูลสะสมในระบบจำนวนมาก กลายเป็นข้อมูลขนาดใหญ่ (Big Data) ข้อมูลดังกล่าวมีความสำคัญในการพัฒนาบริการให้ตรงความต้องการลูกค้าได้ในอนาคต บริษัท A จึงตัดสินใจสร้าง Data center ของตนเอง

บริษัท A ตัดสินใจลงทุนโดยเข้าไปถือหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัท B ให้บริการ Data center ซึ่งจดทะเบียนจัดตั้งอยู่ในประเทศไทย คิดเป็นสัดส่วนการถือหุ้นร้อยละ 99.99 นอกจากนี้บริษัท A ยังได้ถือหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัท C ซึ่งมีหน้าที่ในการทำการตลาดในประเทศไทย ซึ่งได้แก่ การแนะนำเนื้อหาออนไลน์ของบริษัท A คิดเป็นสัดส่วนการถือหุ้นร้อยละ 99.99 ลักษณะการถือหุ้นดังกล่าวเป็นการเข้าถือหุ้นมากกว่ากึ่งหนึ่งเพื่อประโยชน์ในการควบคุมกิจการ รวมถึงการจำกัดหน้าที่งานของบริษัทลูกไม่ให้เกี่ยวข้องกับการให้บริการรายอื่นในนามบริษัทต่างประเทศ อันเป็นไปเพื่อวัตถุประสงค์ทางภาษีและโยกย้ายกำไรยังบริษัทที่มีอัตราภาษีต่ำกว่า

สาเหตุประการหนึ่งที่บริษัท A พิจารณาโรงงาน Data center ทั้งหมดไว้ที่ประเทศไทย เนื่องจากบริษัท A เล็งเห็นศักยภาพในการเติบโต นอกจากนั้นผู้ให้บริการที่ได้รับมาตรฐานสูงสุด (Tier VI) ในประเทศไทยค่อนข้างน้อย นอกจากนั้นรัฐบาลไทยก็ให้การสนับสนุนธุรกิจนี้โดยออกมาตรการภาษีกลุ่มธุรกิจดิจิทัล

ภายใต้โครงการส่งเสริมการลงทุน ซึ่งครอบคลุมถึงการให้บริการ **Data center** ทำให้ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลจำนวน 8 ปี และได้รับประโยชน์อย่างอื่นที่ไม่ใช่ทางภาษีด้วย เช่น บริษัทต่างชาติสามารถครอบครองที่ดินได้

2.3.2 ขอบเขตหน้าที่งานและค่าตอบแทนของบริษัทลูกเพื่อสนับสนุน **Cloud service** ต่างประเทศ

บริษัท A ได้ร่วมทำสัญญาบริการ 2 ฉบับ โดยสามารถแบ่งเป็น (1) สัญญาบริการด้าน **Data center** และ (2) สัญญาบริการด้านการตลาด เพื่อสนับสนุนการให้บริการ **Cloud service** ในประเทศไทย เป็นไปอย่างต่อเนื่องและมีประสิทธิภาพ

สัญญาบริการด้าน **Data center** เป็นข้อผูกพันระหว่างบริษัท A และบริษัท B โดยสัญญา กำหนดให้บริษัท A มีฐานะเป็น “ผู้รับบริการ” ส่วนบริษัท B มีฐานะเป็น “ผู้ให้บริการ” โดยมีเงื่อนไขหลัก ได้แก่ บริษัท B ต้องจัดให้มีเครื่องแม่ข่าย (**Server**) และ **Rack** โดยมีพื้นที่ความจุใน **Data center** เพียงพอที่จะสามารถประมวลผลได้ตลอด 24 ชั่วโมง เกิดความผิดพลาดในการรับ-ส่งข้อมูลได้ไม่เกิน 99.9995% และให้บริการภายใต้มาตรฐานสูงสุด (**Tier 4**) ตามเกณฑ์ของสถาบัน **Uptime Institute** ด้าน **Data center** นอกจากนี้ยังต้องให้สิทธิแก่บริษัท A ในการบริหารจัดการเครื่องแม่ข่ายผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ ซึ่งบริษัท A จะนำโปรแกรมมาติดตั้งในเครื่องแม่ข่ายดังกล่าว เพื่อที่บริษัท A จะใช้บริการเครื่องแม่ข่ายในการให้บริการคลาวด์ในประเทศไทย

สำหรับค่าตอบแทนภายใต้สัญญาให้บริการ **Data center** กำหนดว่าบริษัท B จะได้ค่าตอบแทนเป็นค่าบริการรายเดือน โดยค่าตอบแทนคำนวณจากราคาทุนบวกส่วนเพิ่ม (**Cost plus margin**) ซึ่งมีการกำหนดอัตรากำไรขั้นต้น (**fixed margin**) ที่ร้อยละ 3% ของมูลค่าให้บริการ นอกจากนี้บริษัท B ไม่สามารถทำสัญญาให้บริการ **Data center** แก่ผู้ใด นอกจากจะได้รับอนุญาตจากบริษัท A

สัญญาบริการด้านการตลาด เป็นข้อผูกพันระหว่างบริษัท A และบริษัท C โดยสัญญากำหนดให้บริษัท A มีฐานะเป็น “ผู้รับบริการ” ส่วนบริษัท C มีฐานะเป็น “ผู้ให้บริการ” โดยมีเงื่อนไขหลัก ได้แก่ บริษัท C ต้องแนะนำบริการเนื้อหาออนไลน์ของบริษัท A รวมถึงการให้บริการ **cloud service** อื่นๆที่สามารถทำให้การใช้บริการเนื้อหาออนไลน์ที่สร้างประสบการณ์ลูกค้าได้ดีขึ้น เช่น ระบบค้นหาข้อมูล, ระบบจัดเก็บข้อมูล และระบบการชำระเงิน เป็นต้น นอกจากนี้ยังต้องมีหน้าที่ให้คำปรึกษาด้านเทคโนโลยีแก่ลูกค้าในประเทศไทย โดยบริษัท C ไม่มีอำนาจในการเจรจาสัญญาในนามของ A แต่อย่างใด

สำหรับค่าตอบแทนภายใต้สัญญาให้บริการด้านการตลาด กำหนดว่าบริษัท C จะได้ค่าตอบแทนเป็นค่าบริการรายเดือน โดยค่าตอบแทนคำนวณจากราคาทุนบวกส่วนเพิ่ม (**Cost plus margin**) ซึ่งมีการกำหนดอัตรากำไรขั้นต้น (**fixed margin**) ที่ร้อยละ 3% ของมูลค่าให้บริการ นอกจากนี้บริษัท C ต้องให้บริการด้านการตลาดให้แก่บริษัท A แต่เพียงรายเดียว

บทที่ 3

มาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมธุรกิจ Data center และ Cloud service

ในประเทศไทยและต่างประเทศ

ในหัวข้อนี้เป็นการอธิบายเกี่ยวกับหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้และสิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อส่งเสริมธุรกิจ Data center และ Cloud service ในประเทศไทยและต่างประเทศ โดยข้อมูลปัจจุบันประเทศไทยมีการกำหนดสิทธิประโยชน์อยู่ 2 ลักษณะ ได้แก่ การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลภายใต้โครงการส่งเสริมการลงทุน และการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มภายใต้พระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 759 พ.ศ. 2565 เพื่อเป็นศูนย์กลางดิจิทัลระดับภูมิภาคและต้องการส่งเสริมให้มีการลงทุนระดับ hyperscale นอกจากนี้ประเทศมาเลเซียได้กำหนดสิทธิประโยชน์เพื่อส่งเสริมผู้ประกอบการ Data center และ Cloud service ภายใต้โครงการ Multimedia Super Corridor Malaysia หรือ MSC Malaysia ซึ่งสามารถศึกษาการจัดเก็บภาษีและการยกเว้นภาษีได้ในบทนี้

3.1 มาตรการภาษีสubsidy Data center และ Cloud service ในประเทศไทย

กรณีบริษัทที่จัดตั้งตามกฎหมายของต่างประเทศจะอยู่ในบังคับเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยหากเป็นการดำเนินงานภายใต้มาตรา 66 วรรคสอง มาตรา 67 มาตรา 70 และมาตรา 76 ทวิแห่งประมวลรัษฎากร โดยรูปแบบสิทธิประโยชน์ที่จะได้รับในปัจจุบันสามารถแบ่งได้ 2 มาตรการหลัก ได้แก่ (1) ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลภายใต้โครงการส่งเสริมการลงทุน และ (2) การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มภายใต้พระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 759 พ.ศ. 2565 โดยมีรายละเอียดดังจะกล่าวต่อไปนี้

3.1.1 หลักการทั่วไปในการจัดเก็บภาษีเงินได้ประเทศไทย

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลภายใต้บังคับประมวลรัษฎากร ได้แก่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย บริษัทหรือหรือห้างหุ้นส่วนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางการค้าหรือหากำไร กิจการร่วมค้า มูลนิธิหรือสมาคม และนิติบุคคลอื่นที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด เป็นต้น โดยมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 20

กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งตามกฎหมายของต่างประเทศ และมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยภายใต้ नियามประมวลรัษฎากรมีอยู่ 4 กรณีหลัก ได้แก่

(ก) บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ และกระทำการกิจการอื่นๆ รวมทั้งในประเทศไทยด้วย (มาตรา 66 วรรคสอง)

(ข) บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ และกระทำการกิจการอื่นๆ รวมทั้งในประเทศไทยด้วย และกิจการที่ทำนั้นเป็นกิจการประเภทขนส่งผ่านประเทศต่างๆ (มาตรา 67)

(ค) บริษัทฯซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 2,3,4,5 หรือ 6 ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย (มาตรา 70)

(ง) บริษัทฯซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ มีลูกจ้างหรือผู้กระทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย (มาตรา 76 ทวิ)

3.1.2 ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลภายใต้โครงการส่งเสริมการลงทุน

โครงการส่งเสริมการลงทุนมีวัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริมการลงทุนและพัฒนาอุตสาหกรรมเป้าหมายรองรับการย้ายฐานการผลิตของนักลงทุนต่างชาติ รวมทั้งส่งเสริมการพัฒนาบุคลากรและจ้างงานที่มีศักยภาพสูง เพื่อยกระดับความสามารถในการแข่งขันของประเทศ นอกจากนี้การให้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลภายใต้โครงการส่งเสริมการลงทุนจะอยู่ภายใต้เงื่อนไขโครงการฯ ประเภท 7.9.2.3 กิจการนิคมหรือเขต Data Center และประเภท 7.10 กิจการ Cloud Service โดยจะได้รับสิทธิประโยชน์ขั้นพื้นฐานลำดับ A1 หมายถึงอุตสาหกรรมฐานความรู้เน้นการออกแบบ ทำวิจัยและพัฒนาเพื่อเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันของประเทศ โดยมีรายละเอียดต่อไปนี้

3.1.2.1 ประเภทการส่งเสริมการลงทุน

ประเทศไทยกำหนดสิทธิประโยชน์สำหรับ Data center และ Cloud service เป็นพิเศษภายใต้โครงการส่งเสริมการลงทุนกลุ่มอุตสาหกรรมดิจิทัล (Digital activity) ผู้ที่จะได้รับการส่งเสริม จะต้องเป็นบริษัท สหกรณ์ หรือมูลนิธิที่จดทะเบียนในประเทศไทยเท่านั้น ทั้งนี้หากยังไม่ได้จดทะเบียนจัดตั้งบริษัทสามารถยื่นคำขอรับการส่งเสริมในนามบุคคลก่อนก็ได้ แล้วจึงจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทหลังจากได้รับหนังสือแจ้งมติให้การส่งเสริมการลงทุน และจดทะเบียนบริษัทให้เรียบร้อยภายใน 6 เดือนก่อนยื่นขอรับบัตรส่งเสริมการลงทุน

กลุ่มอุตสาหกรรมดิจิทัล (Digital activity) ได้แก่ผู้ประกอบการต่อไปนี้

ประเภท 5.10 กิจการพัฒนาซอฟต์แวร์ แพลตฟอร์มเพื่อให้บริการดิจิทัล หรือดิจิทัลคอนเทนต์

ประเภท 7.1 กิจการสาธารณูปโภคและบริการขั้นพื้นฐาน

ประเภท 7.1.6 กิจการโครงสร้างพื้นฐานดิจิทัล

ประเภท 7.1.6.1 กิจการบริการวงจรสื่อสารสัญญาณความเร็วสูงระหว่างประเทศภาคพื้นน้ำ

ประเภท 7.9 กิจการพัฒนาพื้นที่สำหรับกิจการอุตสาหกรรม

ประเภท 7.9.2.2 กิจการนิคมหรือเขตดิจิทัล (Digital Park)

ประเภท 7.9.2.3 กิจการนิคมหรือเขต Data Center

ประเภท 7.9.2.4 กิจการศูนย์บ่มเพาะด้านนวัตกรรม (Innovation Incubation Center)

ประเภท 7.9.2.5 กิจการ Maker Space หรือ Fabrication Laboratory

ประเภท 7.9.2.6 กิจการ Co-Working Space

ประเภท 7.10 กิจกรรม Cloud Service

นอกจากนั้นโครงการส่งเสริมฯ ได้ลำดับสิทธิประโยชน์ขั้นพื้นฐานของกลุ่ม Digital activity ได้แก่ ประเภท A1, A2, A3 และ B1 มีความหมายดังนี้

A1 หมายถึง อุตสาหกรรมฐานความรู้เน้นการออกแบบ ทำวิจัยและพัฒนาเพื่อเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันของประเทศ

A2 หมายถึง กิจกรรมโครงสร้างพื้นฐานเพื่อพัฒนาประเทศ และกิจการที่ใช้เทคโนโลยีขั้นสูงเพื่อสร้างมูลค่าเพิ่ม แต่มีการลงทุนในประเทศน้อยหรือยังไม่มีการลงทุน

A3 หมายถึง กิจการที่ใช้เทคโนโลยีขั้นสูงซึ่งมีความสำคัญต่อการพัฒนาประเทศโดยมีฐานการผลิตอยู่บ้างเล็กน้อย

B1 หมายถึง อุตสาหกรรมสนับสนุนที่ใช้เทคโนโลยีไม่สูงแต่ยังสำคัญต่อห่วงโซ่มูลค่า

	Digital Activities	Digital Infrastructure	Digital Ecosystem – Supporting Business
A1		<ul style="list-style-type: none"> - Digital Park (ประเภท 7.9.2.2) - Data Center (ประเภท 7.9.2.3) - Cloud service (ประเภท 7.10) 	<ul style="list-style-type: none"> - Innovation Incubation Center (ประเภท 7.9.2.4)
A2	<ul style="list-style-type: none"> - Software Development, Platform Services and Digital Content (ประเภท 5.10) 	<ul style="list-style-type: none"> - Submarine Cable system (ประเภท 7.1.6.1) 	
A3			<ul style="list-style-type: none"> - Maker Space or Fabrication Laboratory (ประเภท 7.9.2.5)
B1			<ul style="list-style-type: none"> - Co-working space (ประเภท 7.9.2.6)

ตารางที่ 3: การส่งเสริมการลงทุนด้านดิจิทัลในปัจจุบัน (เรียบเรียงใหม่โดยผู้เขียน)

ที่มา: เอกสารเผยแพร่โดยคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน

สิทธิประโยชน์ทางภาษี ได้แก่ การยกเว้นอากรขาเข้าเครื่องจักรต่างประเทศ (มาตรา 28), การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล (มาตรา 31) และการยกเว้นเงินปันผลจากกิจการที่ได้รับการส่งเสริม (มาตรา 34)

สิทธิประโยชน์ที่ไม่ใช่ทางภาษี ได้แก่ การอนุญาตให้นำคนต่างด้าวเข้ามาเพื่อศึกษากลุ่มทางการลงทุน (มาตรา 24), อนุญาตให้นำช่างฝีมือและผู้ชำนาญการเข้ามาทำงานในกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน (มาตรา 25/26), อนุญาตให้ถือกรรมสิทธิ์ที่ดิน (มาตรา 27), อนุญาตให้ส่งออกซึ่งเงินตราต่างประเทศ (มาตรา 37)

	สิทธิประโยชน์ทางภาษี			สิทธิประโยชน์ไม่ใช่ทางภาษี			
	ม.28	ม.31	ม.34	ม.24	ม.25/26	ม.27	ม.37
A1	/	8 ปี ไม่กำหนดวงเงิน และสิทธิประโยชน์เพิ่มเติมตามคุณค่าของโครงการ	/	/	/	/	/
A2	/	8 ปี และสิทธิประโยชน์เพิ่มเติมตามคุณค่าของโครงการ	/	/	/	/	/
A3	/	5 ปี และสิทธิประโยชน์เพิ่มเติมตามคุณค่าของโครงการ	/	/	/	/	/
B1	/	-	/	/	/	/	/

ตารางที่ 4: สิทธิประโยชน์พื้นฐานแบ่งตามกลุ่มกิจกรรม (เรียบเรียงใหม่โดยผู้เขียน)

ที่มา: เอกสารเผยแพร่จัดทำโดยคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน

3.1.2.2 เงื่อนไขสำหรับการประกอบกิจการภายใต้โครงการส่งเสริมการลงทุน

โดยทั่วไปบริษัทที่จะได้รับการส่งเสริมการลงทุนมีเงื่อนไขเบื้องต้นว่า

1. ต้องมีเงินลงทุนขั้นต่ำไม่น้อยกว่า 1 ล้านบาท (ไม่รวมค่าที่ดินและเงินทุนหมุนเวียน) เว้นแต่กรณีที่กำหนดไว้เป็นการเฉพาะในบัญชีประเภทกิจการที่ให้การส่งเสริมการลงทุน

2. มีอัตราส่วนหนี้สินต่อทุนจดทะเบียนไว้ไม่เกิน 3 ต่อ 1 สำหรับโครงการริเริ่ม ส่วนโครงการขยายจะพิจารณาตามความเหมาะสมเป็นรายกรณี

3. โครงการที่มีเงินลงทุน (ไม่รวมค่าที่ดินและเงินทุนหมุนเวียน) มากกว่า 2,000 ล้านบาท ต้องแนบการศึกษาความเป็นไปได้ของโครงการ

ในการศึกษาเอกัตฯ ผู้เขียนขอกล่าวถึงสิทธิประโยชน์ภายใต้โครงการส่งเสริมการลงทุนประเภท
 ประเภท 7.9.2.3 กิจกรรมนิคมหรือเขต Data center และประเภท 7.10 กิจกรรม Cloud Service เป็นหลัก
 โดยจะกล่าวถึงเงื่อนไขการได้รับการส่งเสริมดังต่อไปนี้

ประเภทกิจการ	เงื่อนไข	กลุ่ม กิจการ และสิทธิ ประโยชน์
ประเภท 7.9.2.3 กิจกรรมนิคมหรือเขต Data center	<ol style="list-style-type: none"> 1. ต้องจัดให้มีบริการ เช่น บริการรับฝากวางคอมพิวเตอร์แม่ข่าย (Server Co-location) บริการดูแลระบบ (Managed Service) บริการ Backup เครื่อง Server ของลูกค้า บริการ Disaster Recovery Service (DRS) เป็นต้น 2. ต้องมีพื้นที่สำหรับให้บริการ Data Center ไม่น้อยกว่า 3,000 ตารางเมตร 3. ต้องมีระบบโทรคมนาคมหลักที่มีการวางสายสื่อสารแบบความเร็วสูงไปยังศูนย์กลางการสื่อสารโทรคมนาคมทั้งในประเทศและระหว่างประเทศอย่างน้อย 4 วงจร ทั้งนี้ ต้องเป็นวงจรในประเทศที่มีความเร็วไม่น้อยกว่า 10 Gbps อย่างน้อย 3 วงจร และมีความเร็วรวมของทุกวงจรไม่น้อยกว่า 60 Gbps. 4. ต้องสามารถให้บริการได้ในขณะที่มีการซ่อมบำรุงหรือมีการเปลี่ยนแปลงอุปกรณ์ต่างๆในระบบ (Concurrently Maintainable) 5. ต้องมีระบบ Engine Generator ที่เป็น Continuous Rating ที่รองรับปริมาณการใช้ไฟทั้งหมดของ Data Center พร้อมระบบสำรองกรณี Engine Generator ตัวหนึ่งตัวใดชำรุดหรือหยุดทำงาน 6. ต้องมีอุปกรณ์หรือระบบสำรองในอุปกรณ์ UPS, IT Cooling และ UPS Cooling โดยต้องทำงานในทันทีที่อุปกรณ์หลักหยุดทำงาน และไม่กระทบต่อการให้บริการ 7. ต้องมีเส้นทางสำรองในระบบส่งจ่ายไฟฟ้าที่ไม่ขึ้นต่อกัน (Independent Distribution Paths) 	A 1

ประเภทกิจการ	เงื่อนไข	กลุ่ม กิจการ และสิทธิ ประโยชน์
	<ol style="list-style-type: none"> 8. ต้องมีระบบป้องกันความเสี่ยงที่เกิดจากความเสียหายกรณีที่อุปกรณ์ตัวหนึ่งตัวใดชำรุด หรือหยุดทำงาน 9. ต้องมีระบบปรับอากาศที่มีประสิทธิภาพสูงพร้อมระบบสำรอง 10. ต้องมีระบบป้องกันอัคคีภัยทั่วพื้นที่ 11. ต้องมีระบบรักษาความปลอดภัยตลอด 24 ชั่วโมง 12. ต้องได้รับมาตรฐาน ISO/IEC 27001 ด้าน Data Center 	
ประเภท 7.10 กิจการ Cloud Service	<ol style="list-style-type: none"> 1. ต้องตั้งอยู่ใน Data Center ที่ได้รับมาตรฐาน ISO/IEC 27001 ด้าน Data Center ไม่น้อยกว่า 2 ศูนย์ที่อยู่ในประเทศไทย 2. ต้องมีการเชื่อมต่อระหว่างศูนย์ Data Center ทุกศูนย์เข้าด้วยกัน ด้วยความเร็วไม่ต่ำกว่า 10 Gbps. ในทุกเส้นทาง และมีวงจรสำรองที่มีขนาดเท่ากัน 3. ต้องได้รับมาตรฐาน ISO/IEC 27001 ด้าน Cloud Security และมาตรฐาน ISO/IEC 20000-1 ด้าน Cloud Service 	A 1

ตารางที่ 5: สิทธิประโยชน์และเงื่อนไขกลุ่ม Data Center และ Cloud Service

ที่มา: เอกสารเผยแพร่จัดทำโดยสำนักงานส่งเสริมการลงทุน

จากข้อมูลข้างต้น หากนิติบุคคลที่ประกอบกิจการ Data center หรือ Cloud service เข้าร่วมโครงการส่งเสริมการลงทุน และปฏิบัติตามเงื่อนไขเฉพาะโครงการครบถ้วน จะทำให้ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้นิติบุคคลตามรูปแบบที่กล่าวไปแล้ว

3.1.3 ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มภายใต้พระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 759 พ.ศ. 2565

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีตามประมวลรัษฎากรรูปแบบหนึ่ง ซึ่งจะจัดเก็บจากการขายสินค้า การให้บริการ หรือการนำเข้าทุกกรณีที่เข้าลักษณะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม การประกอบธุรกิจ **Data center** และ **Cloud service** เป็นการหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งไม่ได้เป็นการขายสินค้าที่มีตัวตน จึงเข้านิยามการให้บริการตามความหมายของประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 แห่งประมวลรัษฎากร นอกจากนั้นผู้ประกอบการที่เข้าเงื่อนไขมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มให้สรรพากร ในอัตราร้อยละ 7⁵

อย่างไรก็ตาม ประเทศไทยได้บังคับใช้พระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 759 พ.ศ. 2565 สำหรับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กิจการ **Data center** เพื่อผลักดันให้เกิดการลงทุนในระดับ **Hyperscale** ให้ประเทศไทยเป็นศูนย์กลางดิจิทัลของภูมิภาคโดยมีรายละเอียดที่สำคัญดังนี้

ผู้ประกอบการศูนย์ข้อมูล หมายถึง การให้บริการพื้นที่ของเซิร์ฟเวอร์และอุปกรณ์ที่เกี่ยวข้องเพื่อใช้ในการจัดเก็บประมวลผล และเชื่อมต่อข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านเครือข่ายอินเทอร์เน็ต นอกจากนั้นยังครอบคลุมถึงการให้บริการสนับสนุนตาม ได้แก่ การสำรองข้อมูลเพื่อป้องกันเหตุขัดข้องอันทำให้ข้อมูลเกิดความเสียหาย, การเชื่อมต่อเครือข่ายกับผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ตหรือผู้ให้บริการคลาวด์ หรือการบริหารจัดการระบบและการรักษาความปลอดภัยทางสารสนเทศ

คุณสมบัติของผู้ประกอบกิจการที่เข้าเงื่อนไข มีสาระสำคัญ กล่าวคือ ต้องเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนจัดตั้งตามกฎหมายไทย, เป็นผู้ประกอบกิจการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และ เป็นผู้ประกอบการซึ่งได้รับการส่งเสริมในกิจการศูนย์ข้อมูลตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน (BOI) หรือตามกฎหมายว่าด้วยการเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันของประเทศ สำหรับอุตสาหกรรมเป้าหมาย หรือกฎหมายอื่นที่อธิบดีประกาศกำหนด

ผู้ประกอบการที่ต้องการใช้สิทธิประโยชน์ต้องแจ้งขอใช้สิทธิต่ออธิบดีกรมสรรพากรภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ 8 พฤศจิกายน 2565 ซึ่งเป็นวันที่พระราชกฤษฎีกามีผลบังคับใช้ และการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้ได้รับสิทธิตั้งแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งผลจากกรมสรรพากร

⁵ มาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับมติรัฐมนตรีวันที่ 24 สิงหาคม 2564 ที่ให้คงการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 จากเดิมอัตราร้อยละ 10 ไปจนถึงวันที่ 30 กันยายน 2566

3.2 มาตรการภาษีสนับสนุนธุรกิจ Data center และ Cloud service ประเทศมาเลเซีย

ประเทศมาเลเซียมีระบบการปกครองแบบสหพันธรัฐ (federal) โดยการภาษีเงินได้นิติบุคคลก็มีการจัดเก็บในระดับสหพันธรัฐ (federal) ดังนั้นบริษัทที่จดทะเบียนและจัดตั้งในประเทศมาเลเซียมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามหลักถิ่นที่อยู่ นอกจากนี้ประเทศมาเลเซียได้จัดตั้งโครงการ MSC Malaysia เพื่อสนับสนุนการลงทุนในธุรกิจ Data center และ Cloud service โดยจะอธิบายในรายละเอียดดังต่อไปนี้

3.2.1 หลักการทั่วไปในการจัดเก็บภาษีเงินได้ประเทศมาเลเซีย

นิติบุคคลที่จดทะเบียนในประเทศมาเลเซียมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลแบ่งเป็น 2 ระดับ ได้แก่ กรณีเป็นนิติบุคคลที่จัดตั้งในประเทศมาเลเซียและมีทุนจดทะเบียนตั้งแต่ 2.5 ล้านริงกิต จะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 24 ของกำไรสุทธิ อย่างไรก็ตามหากเป็นธุรกิจที่มีทุนจดทะเบียนต่ำกว่า 2.5 ล้านริงกิต จะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 18 ของกำไรสุทธิ นอกจากนี้หากเป็นการจัดตั้งบริษัทในเกาะลาบวนซึ่งถือเป็นพื้นที่เศรษฐกิจพิเศษเพื่อสนับสนุนการลงทุนจากต่างประเทศจะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 3 หรือ เหม่าจ่ายภาษีเป็นรายปีเป็นเงิน 20,000 ริงกิต โดยภาษีเงินได้นิติบุคคลมีกำหนดยื่นภายใน 7 เดือน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี

อย่างไรก็ดีกรณีบริษัทต่างประเทศที่ได้ประกอบกิจการอันก่อให้เกิดรายได้หรือกำไรธุรกิจในประเทศมาเลเซียไม่ได้กำหนดนิยามเฉพาะเหมือนประมวลรัษฎากรของไทย แต่จะอาศัยหลักการอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD กล่าวคือ หากบริษัทต่างประเทศนั้นมีสถานประกอบการถาวรในประเทศมาเลเซีย บริษัทต่างประเทศมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

3.2.2 ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับ Data center และ Cloud service ประเทศมาเลเซีย

รัฐบาลมาเลเซียจัดตั้งโครงการ Multimedia Super Corridor Malaysia หรือ MSC Malaysia ภายใต้การบริหารโดย Malaysia Digital Economy Corporation หรือ MDEC โดยนิติบุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีต้องจดทะเบียนจัดตั้งตามกฎหมาย (the Companies Act 2016) และมีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซีย และดำเนินกิจกรรมเกี่ยวข้องกับกลุ่มธุรกิจดิจิทัล (Digital) อย่างน้อยหนึ่งรายการ ซึ่งข้อกำหนดดังกล่าวครอบคลุมการประกอบกิจการ Data Center and Cloud โดยจะยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลทั้งจำนวนเป็นระยะเวลา 5 ปี

นอกจากนั้นผู้ประกอบการที่เข้าเงื่อนไขจะได้รับสิทธิประโยชน์แตกต่างกันไปตามสถานที่ที่เข้าไปประกอบกิจการซึ่งแบ่งออกเป็น 3 ประเภท ได้แก่ ประเภทที่ 1 สถานที่ประกอบการที่กำหนดภายใน Cybercities หรือ Cybercenters ของโครงการ MSC Malaysia, ประเภทที่ 2 สถานที่ประกอบการอื่น ๆ ภายใน Cybercities หรือ Cybercenters ของโครงการ MSC Malaysia และประเภทที่ 3 ไม่มีเงื่อนไข

เกี่ยวกับสถานที่ เป็นต้น ซึ่งกิจการ **Data center** และ **Cloud service** ที่จะได้รับสิทธิตามโครงการนี้จะต้องจัดตั้งในพื้นที่ตามประเภทที่ 1 และ 2 เท่านั้น

เงื่อนไขที่ต้องปฏิบัติแบ่งเป็น 2 ระยะ ได้แก่ ระยะที่ 1 หมายถึง กรณีผู้เข้าร่วมโครงการ **MSC Malaysia** ที่ได้รับอนุมัติ ณ หรือก่อนวันที่ 16 ตุลาคม 2560 และระยะที่ 2 หมายถึง กรณีผู้เข้าร่วมโครงการ **MSC Malaysia** ที่ได้รับอนุมัติ หลังวันที่ 16 ตุลาคม 2560 เงื่อนไขที่สำคัญที่ต้องปฏิบัติตามเพื่อที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีภายใต้โครงการ **MSC Malaysia** มีเงื่อนไขหลักที่สำคัญอยู่ 2 เงื่อนไข ได้แก่ เงื่อนไขด้านแรงงาน และ เงื่อนไขด้านการลงทุน

เงื่อนไขด้านแรงงานมีสาระสำคัญในการกำหนดจำนวนลูกจ้างประจำที่มีทักษะและรับค่าตอบแทนเป็นรายเดือน ซึ่งสามารถแบ่งการอธิบายได้เป็น 2 ระยะ กล่าวคือ กิจการที่จดทะเบียนในระยะเวลาที่ 1 ต้องมีการจ้างแรงงานทักษะที่เป็นลูกจ้างประจำ 50 คน ซึ่งได้รับค่าจ้างพื้นฐาน 5,000 ริงกิตต่อเดือน หรือ ลูกจ้างประจำ 30 คน ซึ่งได้รับค่าจ้างพื้นฐาน 10,000 ริงกิตต่อเดือน แต่ถ้าเป็นกิจการ **Data center** ต้องมี ลูกจ้างประจำ 5 คน ซึ่งได้รับค่าจ้างพื้นฐาน 5,000 ริงกิต ต่อเดือน นอกจากนั้นหากเป็นกิจการที่มีการจดทะเบียนในระยะเวลาที่ 2 จะแบ่งเงื่อนไขจ้างงานเป็น 2 ช่วง ได้แก่ ช่วงปีที่ 1-2 และ ช่วงปีที่ 3 เป็นต้นไป โดยในช่วง 1-2 ปีแรกจะต้องมีการจ้างลูกจ้างประจำ 2 คน ซึ่งได้รับค่าจ้างพื้นฐาน 5,000 ริงกิตต่อเดือน ส่วนปีที่ 3 เป็นต้นไปจะต้องมีการจ้างแรงงานทักษะที่เป็นลูกจ้างประจำ 50 คน ซึ่งได้รับค่าจ้างพื้นฐาน 5,000 ริงกิตต่อเดือน หรือ ลูกจ้างประจำ 30 คน ซึ่งได้รับค่าจ้างพื้นฐาน 10,000 ริงกิตต่อเดือน แต่ถ้าเป็นกิจการ **Data center** ต้องมีลูกจ้างประจำ 5 คน ซึ่งได้รับค่าจ้างพื้นฐาน 5,000 ริงกิตต่อเดือน นอกจากนั้นมีข้อกำหนดด้านสัดส่วนของลูกจ้างชาวมาเลเซียเอาไว้ว่าต้องคงอัตราส่วนร้อยละ 70 โดยไม่มีความแตกต่างกันในระยะเวลาที่ 1 และระยะที่ 2 ซึ่งแสดงให้เห็นว่าการลงทุนดังกล่าวจะต้องก่อให้เกิดการจ้างงานกับประชากรในพื้นที่มากกว่าชาวต่างชาติ

การกำหนดเงื่อนไขการลงทุนมีสาระสำคัญเกี่ยวกับจำนวนเงินที่กิจการต้องนำมาลงทุน ซึ่งสามารถแบ่งการอธิบายได้เป็น 2 ระยะ กล่าวคือ กิจการที่จดทะเบียนในระยะเวลาที่ 1 ต้องมีการลงทุนจำนวน 3.5 ล้านริงกิต แต่ว่ากิจการ **Data center** ต้องมีการลงทุน 10 ล้านริงกิต ส่วนกิจการที่จดทะเบียนในระยะเวลาที่ 2 จะแบ่งการลงทุนเป็น 2 ช่วง ได้แก่ ช่วงปีที่ 1-2 และ ช่วงปีที่ 3 เป็นต้นไป โดยช่วงปีที่ 1-2 ต้องมีการลงทุนอย่างน้อย 50,000 ริงกิต ส่วนช่วงปีที่ 3 เป็นต้นไปต้องมีการลงทุนจำนวน 3.5 ล้านริงกิต แต่ว่ากิจการ **Data center** ต้องมีการลงทุน 10 ล้านริงกิต เป็นต้น

เงื่อนไขที่ต้องปฏิบัติโดยแบ่งเป็น 2 ระยะ ได้แก่ ระยะที่ 1 หมายถึง กรณีผู้เข้าร่วมโครงการ **MSC Malaysia** ที่ได้รับอนุมัติ ณ หรือก่อนวันที่ 16 ตุลาคม 2560 และระยะที่ 2 หมายถึง กรณีผู้เข้าร่วมโครงการ **MSC Malaysia** ที่ได้รับอนุมัติ หลังวันที่ 16 ตุลาคม 2560

ระยะที่ 1 กรณีผู้เข้าร่วมโครงการ **MSC Malaysia** ที่ได้รับอนุมัติ ณ หรือก่อนวันที่ 16 ตุลาคม 2560 ซึ่ง **Data center** จะได้รับสิทธิทางภาษีตามประเภทที่ 1 และ 2 เท่านั้นโดยมีเงื่อนไขที่ต้องปฏิบัติตามตารางสรุปดังนี้

ระยะที่ 1: กรณีผู้เข้าร่วมโครงการ MSC Malaysia ที่ได้รับอนุมัติ ณ หรือก่อนวันที่ 16 ตุลาคม 2560			
เงื่อนไข	ประเภทที่ 1	ประเภทที่ 2	ประเภทที่ 3
(1) สถานที่ที่ได้รับอนุมัติให้ประกอบกิจการที่ได้รับ การส่งเสริมภายใต้ โครงการ MSC Malaysia	สถานที่ประกอบการที่ กำหนดภายใน Cybercities หรือ Cybercenters ของ โครงการ MSC Malaysia ⁶	สถานที่ประกอบการ อื่น ๆ ภายใน Cybercities หรือ Cybercenters ของ โครงการ MSC Malaysia	ไม่มีเงื่อนไขเกี่ยวกับ สถานที่
(2) ดำเนินงานกิจการที่ได้รับการส่งเสริมภายใต้โครงการ MSC Malaysia ในประเทศมาเลเซีย			
	เกณฑ์ตัวเลขขั้นต่ำ		
(3) ลูกจ้างประจำ (ซึ่งเป็นผู้ ทำงานที่มีความรู้และ ทักษะ) ซึ่งได้รับค่าจ้าง เป็นรายเดือน	(i) ลูกจ้างประจำ 50 คน ซึ่งได้รับค่าจ้าง พื้นฐาน 5,000 ริงกิต ต่อเดือน หรือ	(i) ลูกจ้างประจำ 30 คน ซึ่งได้รับค่าจ้าง พื้นฐาน 5,000 ริง กิต ต่อเดือน หรือ	(ii) ลูกจ้างประจำ 20 คน ซึ่งได้รับค่าจ้าง พื้นฐาน 8,000 ริง กิต ต่อเดือน
	(ii) ลูกจ้างประจำ 30 คน ซึ่งได้รับค่าจ้าง พื้นฐาน 10,000 ริงกิต ต่อเดือน		
(4) จำนวนค่าใช้จ่ายในการ ประกอบธุรกิจในแต่ละปี และ เงิน ลง ทุน ใน สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน	3.5 ล้าน ริงกิต		1 ล้าน ริงกิต
	ศูนย์ข้อมูล (Data Centre): 10 ล้าน ริงกิต		
(5) ร้อยละของพนักงานที่มี ความรู้และทักษะที่เป็น ชาวมาเลเซียต่อจำนวน ลูกจ้างทั้งหมด (สำหรับ ลูกจ้างประจำตามข้อ (3))	ร้อยละ 70		ร้อยละ 50

ตารางที่ 6: ระยะที่ 1 กรณีผู้เข้าร่วมโครงการ MSC Malaysia ที่ได้รับอนุมัติ ณ หรือก่อน วันที่ 16 ตุลาคม 2560 (เรียบเรียงใหม่โดยผู้เขียน)

ที่มา: MSC Guideline

⁶รายชื่อของ MSC Cybercities หรือ Cybercentres แสดงไว้ในเว็บไซต์ของ MDEC (www.mdec.my)

ต่อมาคือระยะที่ 2 กรณีผู้เข้าร่วมโครงการ MSC Malaysia ที่ได้รับอนุมัติหลังวันที่ 16 ตุลาคม 2560 ได้แบ่งออกเป็น 2 ช่วงได้แก่ ช่วงปีที่ 1-2 และช่วงปีที่ 3 เป็นต้นไป

ระยะที่ 2 กรณีผู้เข้าร่วมโครงการ MSC Malaysia ที่ได้รับอนุมัติหลังวันที่ 16 ตุลาคม 2560			
เงื่อนไข	ประเภทที่ 1	ประเภทที่ 2	ประเภทที่ 3
(1) สถานที่ที่ได้รับอนุมัติให้ประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมภายใต้โครงการ MSC Malaysia	สถานที่ประกอบการที่กำหนดภายใน Cybercities หรือ Cybercenters ของโครงการ MSC Malaysia ⁷	สถานที่ประกอบการอื่น ๆ ภายใน Cybercities หรือ Cybercenters ของโครงการ MSC Malaysia	ไม่มีเงื่อนไขเกี่ยวกับสถานที่
(2) ดำเนินงานกิจการที่ได้รับการส่งเสริมภายใต้โครงการ MSC Malaysia ในประเทศมาเลเซีย			
เกณฑ์ตัวเลขขั้นต่ำ			
เงื่อนไขที่จะต้องปฏิบัติตามในปีที่ 1 และปีที่ 2 ของระยะเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้			
(3) ลูกจ้างประจำ (ซึ่งเป็นผู้ทำงานที่มีความรู้และทักษะ) ซึ่งได้รับค่าจ้างเป็นรายเดือน	ลูกจ้างประจำ 2 คน ซึ่งได้รับค่าจ้างพื้นฐาน 5,000 ริงกิต ต่อเดือน		
(4) จำนวนรายจ่ายในการประกอบธุรกิจสำหรับแต่ละปี	50,000 ริงกิต		
เงื่อนไขที่จะต้องปฏิบัติตามตั้งแต่ปีที่ 3 ของระยะเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้เป็นต้นไป			
(5) ลูกจ้างประจำ (ซึ่งเป็นผู้ทำงานที่มีความรู้และทักษะ) ซึ่งได้รับค่าจ้างเป็นรายเดือน	(i) ลูกจ้างประจำ 50 คน ซึ่งได้รับค่าจ้างพื้นฐาน 5,000 ริงกิต ต่อเดือน หรือ	(i) ลูกจ้างประจำ 30 คน ซึ่งได้รับค่าจ้างพื้นฐาน 5,000 ริงกิต ต่อเดือน หรือ	
	(ii) ลูกจ้างประจำ 30 คน ซึ่งได้รับค่าจ้างพื้นฐาน 10,000 ริงกิต ต่อเดือน	(ii) ลูกจ้างประจำ 20 คน ซึ่งได้รับค่าจ้างพื้นฐาน 8,000 ริงกิต ต่อเดือน	
	ศูนย์ข้อมูล (Data Centre): ลูกจ้างประจำ 5 คน ซึ่งได้รับค่าจ้างพื้นฐาน 5,000 ริงกิต ต่อเดือน		

⁷ รายชื่อของ MSC Cybercities หรือ Cybercentres แสดงไว้ในเว็บไซต์ของ MDEC (www.mdec.my)

ระยะที่ 2 กรณีผู้เข้าร่วมโครงการ MSC Malaysia ที่ได้รับอนุมัติหลังวันที่ 16 ตุลาคม 2560			
เงื่อนไข	ประเภทที่ 1	ประเภทที่ 2	ประเภทที่ 3
(6) จำนวนรายจ่ายในการประกอบธุรกิจในแต่ละปี และ เงิน ลง ทุน ใน สิ น ท ร ั พ ย์ ไม่ ห ม ุ น เว ย น	3.5 ล้าน ริงกิต		1 ล้าน ริงกิต
	ศูนย์ข้อมูล (Data Centre): 10 ล้าน ริงกิต		
(7) ร้อยละของพนักงานที่มีความรู้ และ ทักษะ ชาว มาเลเซีย จาก ลูก จ้าง ทั้ ง ห ม ด (ส ำ ห ร ั บ ลูก จ้าง ประจ ำ ตาม ข้อ (3))	ร้อยละ 70		ร้อยละ 50

ตารางที่ 7: กรณีผู้เข้าร่วมโครงการ MSC Malaysia ที่ได้รับอนุมัติหลังวันที่ 16 ตุลาคม 2560
(จัดทำโดยผู้เขียน)
ที่มา: MSC Guideline

จากการศึกษาข้อมูลพบว่าประเทศมาเลเซียเข้าร่วมเป็นสมาชิกโครงการป้องกันการถูกกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ (Base Erosion and Profit Shifting: BEPS) ที่นำเสนอโดยองค์การเพื่อความร่วมมือทางด้านเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organization for Economic Co-operation and Development: OECD) อันมีวัตถุประสงค์เพื่อป้องกันการเคลื่อนย้ายกำไรเพื่อเสียภาษีในประเทศที่ภาระภาษีต่ำกว่า ในแผนปฏิบัติการ BEPS ที่เผยแพร่โดย OECD มีทั้งสิ้น 15 มาตรการ ซึ่งประเทศที่ตกลงเข้าร่วมจะมีข้อผูกมัดต้องรับหลักการในแผนปฏิบัติการ BEPS อย่างน้อย 4 หลักการมาใช้บังคับ (Comprehensive BEPS Package) ได้แก่ การทบทวนมาตรการภาษีที่เป็นภัย (Action 5), การป้องกันการใช้อินสุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้อง (The Prevention of Treaty Abuse) (Action 6), การจัดทำเอกสารราคาโอน (Transfer Pricing Documentation) รายงานระหว่างประเทศ (Country-by-Country Reporting: CbCR) (Action 13) และการปรับปรุงข้อโต้แย้งระหว่างประเทศ (Dispute Resolution) (Action 14)

อย่างไรก็ตามสิทธิประโยชน์ทางภาษีภายใต้โครงการ MSC Malaysia เคยอยู่ในขอบข่ายการพิจารณาของ The OECD Forum on Harmful Tax Practices (“FHTP”) โดยปรากฏใน Peer review เมื่อ 2018 โดยโครงการ MSC Malaysia มีประเด็นที่ต้องปรับปรุงเงื่อนไขทั้งด้านสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (Intangible property Regime: IP Regime) และด้านสินทรัพย์มีตัวตน (Non- Intangible Property Regime: Non-IP Regime)

IP Regime มีประเด็นตรวจสอบในด้าน **Nexus approach criteria** เนื่องจากรายได้ทรัพย์สินทางปัญญาภายใต้โครงการฯ จะได้รับสิทธิลดหรือยกเว้นภาษี ซึ่งเป็นแรงจูงใจทำให้เกิดรายจ่ายเพื่อการวิจัยและพัฒนา เพื่อให้รายได้ทรัพย์สินทางปัญญาเพิ่มขึ้น ดังนั้นรัฐบาลมาเลเซียจึงต้องทบทวนวิธีการจำแนกรายได้ที่ได้รับยกเว้นออกมาให้ชัดเจน เนื่องจากผลการตรวจสอบพบว่ามียาได้อื่นที่ไม่เกี่ยวข้องกับการก่อให้เกิดทรัพย์สินทางปัญญา เช่น รายได้การตลาด ที่ไม่ควรนำมารวมไว้เพื่อขอลดหรือยกเว้นอัตราภาษี ดังนั้นโครงการ **MSC Malaysia** ควรจะต้องมีวิธีการจำแนกรายการที่ไม่เกี่ยวข้องให้ชัดเจน

Non-IP Regime มีประเด็นตรวจสอบอยู่ 2 ประเด็นหลัก ได้แก่ ประเด็น **Substantial activities criteria** และประเด็น **Ring fencing criteria** โดยประเด็น **Substantial activities criteria** มีสาระสำคัญที่ต้องพิจารณาถึงเงื่อนไขสำหรับการลงทุนและการจ้างงานในประเทศต้องแสดงถึงจำนวนที่เพียงพอ (**adequate amount**) ส่วนประเด็น **Ring fencing criteria** มีสาระสำคัญที่ต้องพิจารณาว่าจะต้องไม่มีความแตกต่างในการปฏิบัติทางภาษี ซึ่งรวมถึงการจำกัดธุรกรรมและสกุลเงิน ระหว่างผู้มีถิ่นที่อยู่และผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซีย เช่น ผลทางด้านภาษีจากการทำธุรกรรมภายในประเทศไม่ควรแตกต่างจากการทำธุรกรรมกับต่างประเทศ

เอกสารที่เผยแพร่สำหรับการศึกษาเรื่อง **IP regime** และ **Non IP regime** ไม่ได้อธิบายโดยละเอียดว่า **FHTP** นำหลักการใดบ้างเพื่อใช้เปรียบเทียบเงื่อนไขโครงการ **MSC Malaysia** แต่จากข้อมูลที่ปรากฏในเอกสารผู้ศึกษาสรุปตามนัยยะได้ว่าเงื่อนไขที่บังคับใช้ของโครงการ **MSC Malaysia** ด้านแรงงานและการลงทุนยังกำหนดจำนวนเอาไว้ไม่เพียงพอ นอกจากนั้นยังเอื้อประโยชน์ให้นักลงทุนจากต่างชาติมากกว่าการลงทุนโดยนักลงทุนในประเทศทำให้เกิดความเหลื่อมล้ำในการให้สิทธิประโยชน์ก่อให้เกิดเป็นมาตรการกีดกันภาษีและโอนกำไรไปยังประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำ

อย่างไรก็ตามรัฐบาลมาเลเซียได้ดำเนินการแก้ไขข้อบกพร่องตามที่ **FHTP** ได้แสดงความเห็นไว้เกี่ยวกับโครงการ **MSC Malaysia** โดยเสร็จสิ้นเมื่อ 1 กรกฎาคม 2561⁸ ผลจากการประเมินดังกล่าวทำให้มาตรการภาษีภายใต้โครงการ **MSC Malaysia** ต้องแบ่งสิทธิประโยชน์เป็น 2 ระยะตามที่ได้กล่าวไปแล้วข้างต้น

⁸ OECD. "Harmful Tax Practices – 2019 Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings: Inclusive Framework on BEPS: Action 5" สืบค้นออนไลน์ <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/52c4fd38-en/index.html?itemId=/content/component/52c4fd38-en>, Page 291-292.

บทที่ 4

ปัญหามาตรการภาษีเพื่อส่งเสริมธุรกิจ Data center และ Cloud service ในประเทศไทย

จากภาพโครงสร้างการให้บริการ **Cloud service** จากต่างประเทศที่ต้องการเข้ามาให้บริการในประเทศไทยโดยได้รับการสนับสนุนด้าน **Data center** และด้านการตลาดจากบริษัทลูกในประเทศไทย (สามารถศึกษาโดยละเอียดในหัวข้อที่ 2.3) พบว่ามูลค่าของการให้บริการโดยหลักจะอยู่ที่ผู้ประกอบการกิจการ **Cloud service** (หรือ บริษัท A) ซึ่งไม่ได้เข้ามาจดทะเบียนเพื่อเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทย

ผู้ศึกษามีความเห็นว่า การให้บริการสนับสนุนของบริษัทลูกในประเทศไทยทั้งด้าน **Data center** (หรือ บริษัท B) และ ด้านการตลาด (หรือ บริษัท C) ไม่ได้ก่อให้เกิดการแลกเปลี่ยนความรู้ด้านเทคโนโลยี การแลกเปลี่ยนด้านแรงงาน หรือแม้แต่การซื้อวัตถุดิบภายในประเทศ กล่าวคือ การให้บริการด้าน **Data center** แม้จะมีการตั้งสถานีสูนย์ให้บริการในประเทศไทย แต่การควบคุมการดำเนินงานทั้งหมดประมวลผลด้วยระบบคอมพิวเตอร์และส่งผ่านบริษัทแม่ในต่างประเทศอีกทอดหนึ่ง โดยพนักงานในประเทศไทยมีหน้าที่เพียงจัดหางานป้องกันเพื่อไม่ให้สถานีสูนย์บริการเกิดความเสียหาย นอกจากนั้น ความต้องการแรงงานทักษะในอุตสาหกรรมนี้ค่อนข้างน้อยอันเป็นผลกระทบด้าน **technology disruption** ที่สามารถพบเห็นตามข่าวในขณะนี้ว่ากลุ่มอุตสาหกรรมดิจิทัลปลดพนักงานจำนวนมาก นอกจากนั้นอุปกรณ์และเทคโนโลยีต่างๆ แม้จะมีการซื้อชิ้นส่วนในประเทศไทยบ้างแต่อุปกรณ์สำคัญที่ใช้ในการปฏิบัติงานส่วนใหญ่เป็นการซื้อจากต่างประเทศ เช่น ลิขสิทธิ์โปรแกรมต่าง ๆ ส่วนการให้บริการด้านตลาดก็ไม่ได้ใช้เทคโนโลยีใดที่มีลักษณะจำเพาะอันจะก่อให้เกิดการแลกเปลี่ยนความรู้หรือแรงงานทักษะ การบริการด้านการตลาดโดยหน้าที่มีเพียงการติดต่อประสานงานเพื่อจัดหาคำสั่งซื้อกับลูกค้าในประเทศไทยเพื่อทำสัญญากับผู้ให้บริการในต่างประเทศเท่านั้น

อย่างไรก็ดีบริษัทลูกในประเทศไทยภายใต้โครงสร้างดังกล่าวสามารถเข้ามาขอรับการส่งเสริมในประเทศไทยภายใต้มาตรการส่งเสริม 2 ประเภท ได้แก่ โครงการส่งเสริมการลงทุน และพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 759 พ.ศ. 2565 เป็นต้น อย่างไรก็ตาม การประกอบกิจการภายใต้กรณีบริษัทต่างชาติจัดตั้งบริษัทลูกสำหรับให้บริการ **Data center** ในประเทศไทยเพื่อสนับสนุน **Cloud service** ในต่างประเทศเป็นการวางแผนภาษีรูปแบบหนึ่ง อาจไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมายที่ประเทศต้องการสนับสนุน โดยในบทนี้สามารถแบ่งการอธิบายได้เป็นสองประเด็นหลักได้แก่ (1) ข้อพิจารณาเกี่ยวกับการเข้ามาประกอบกิจการจากต่างประเทศเพื่อให้บริการ **Cloud service** โดยได้รับการสนับสนุนจากบริษัทลูกในประเทศไทย และ (2) ข้อพิจารณาเกี่ยวกับการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับธุรกิจ **Data center** และ **Cloud service** ซึ่งมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

4.1 ข้อพิจารณาเกี่ยวกับการเข้ามาประกอบกิจการจากต่างประเทศเพื่อให้บริการ **Cloud service** โดยได้รับการสนับสนุนจากบริษัทลูกในประเทศไทย

การให้บริการ **Cloud service** ของบริษัทต่างประเทศที่ต้องการมีรายได้จากลูกค้าในประเทศไทยโดยกำหนดให้บริษัทลูกในประเทศไทยมีหน้าที่ให้บริการสนับสนุน ในทางปฏิบัติมักเป็นที่เข้าใจว่าการวางโครงสร้างบริษัทลูกในประเทศไทยดังกล่าวเป็นการแยกการประกอบกิจการตามการจดทะเบียนของบริษัท ซึ่งได้แบ่งแยกทั้งด้านรายได้ ต้นทุน ความเสี่ยง และการบริหารงานต่างๆโดยสิ้นเชิง โดยมีแรงจูงใจหลักอยู่ 2 ประการ ได้แก่ เพื่อเลี่ยงการประกอบกิจการแบบมีสถานประกอบการถาวรในไทย และเพื่อควบคุมให้กำไรของบริษัทลูกในประเทศไทย ทำให้บริษัทต่างประเทศที่ให้บริการ **Cloud service** มีรายได้กลับไปจำนวนมาแต่ประเทศไทยจัดเก็บภาษีในธุรกิจเหล่านี้ได้ไม่เต็มเม็ดเต็มหน่วย

4.1.1 การหลีกเลี่ยงการเข้ามาประกอบกิจการและมีสถานประกอบการถาวรในไทย

สถานประกอบการถาวรเป็นจุดเกาะเกี่ยวสำหรับจัดเก็บภาษีเงินได้กรณีบริษัทต่างชาติประกอบกิจการในประเทศไทยโดยผ่านตัวแทน การพิจารณาถึงคำว่าสถานประกอบการถาวรสามารถพิจารณาได้ตามหลักประมวลรัษฎากร และอนุสัญญาภาษีซ้อนตามหลักการทั่วไปของ **OECD** ซึ่งสามารถอธิบายได้ดังนี้

4.1.1.1 การเข้ามาประกอบกิจการตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทย

ประมวลรัษฎากรได้นิยามผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยไว้ชัดเจน สำหรับกรณีบริษัทต่างประเทศเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยได้ระบุภายใต้ มาตรา 66 วรรคสอง มาตรา 67 มาตรา 76 ทวิ และมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร อย่างไรก็ตามก็ตีหากเป็นกรณีศึกษาตามโครงสร้างการประกอบกิจการ **Data center** และ **Cloud service** ของกลุ่มบริษัท **A** (ตามที่ได้กล่าวโดยละเอียดในหัวข้อ 2.3) จะอยู่ภายใต้บังคับมาตรา 66 วรรคสองและมาตรา 76 ทวิแห่งประมวลรัษฎากร โดยสามารถวิเคราะห์การเข้ามาประกอบกิจการของบริษัทต่างประเทศได้ดังต่อไปนี้

มาตรา 66 วรรคสอง เป็นการกล่าวถึงบริษัทต่างประเทศ และกระทำการกิจการอื่นๆ รวมทั้งในประเทศไทยซึ่งเป็นที่เข้าใจว่าเป็นกรณีที่บริษัทต่างประเทศนั้นเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยในลักษณะที่ต่อเนื่องหรือถาวร และอาจกล่าวได้ว่าเป็นกรณีบริษัทต่างประเทศเข้ามาเปิดสาขาในประเทศไทย

มาตรา 76 ทวิ เป็นกรณีบริษัทต่างประเทศที่มีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย และเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือกำไรในประเทศไทย กล่าวคือบริษัทต่างประเทศไม่มีสาขา แต่มีลูกจ้าง ผู้กระทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อ และบุคคลเหล่านี้ก่อให้เกิดเงินได้ในประเทศไทย ในทางปฏิบัติกรมสรรพากรจะพิจารณาตามประเภทของสัญญาโดยสามารถแบ่งออกเป็น (1) สัญญาซื้อขาย และ (2) สัญญาบริการหรือรับจ้างทำของ โดยประเภทที่ (1) สัญญาซื้อขายจะถือสถานที่ทำสัญญาเป็นสำคัญในการพิจารณาว่าเงินได้เกิดขึ้นในประเทศไทยหรือไม่ โดยไม่ได้คำนึงว่าเกิดการส่งมอบสินค้าหรือชำระเงินกันในประเทศไทย หรือมีการลงนามในประเทศไทย แต่บริษัทต่างประเทศผู้ขายมีตัวแทนในประเทศไทยที่ได้รับการแต่งตั้งขึ้นเพื่อเจรจาต่อรองกับผู้ซื้อในประเทศจนมีการทำสัญญาซื้อขายในที่สุด จะถือว่าบริษัท

ต่างประเทศมีลูกจ้างผู้กระทำการแทน หรือทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยจนเป็นเหตุให้ได้รับเงินหรือผลกำไรตามนัยยะมาตรา 76 ทวิ ประเภที่ (2) กรณีสัญญาบริการหรือรับจ้างทำของจะพิจารณาสถานที่ให้บริการหรือรับจ้างทำของในประเทศไทยเป็นสำคัญเพราะการให้บริการหรือรับจ้างทำของมุ่งผลสำเร็จของงานโดยที่ผู้ว่าจ้างจะชำระค่าจ้างเมื่องานเสร็จ ดังนั้น ไม่ว่าสัญญาจ้างจะกระทำที่ใดแต่ถ้าการให้บริการนั้นได้กระทำในประเทศไทยจนเป็นเหตุให้เกิดเงินได้หรือผลกำไรจากการกระทำความดังกล่าวแล้ว จะถือว่ามี การประกอบกิจการในประเทศไทยตามนัยยะมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

จากตัวอย่างโครงสร้างการจัดตั้งบริษัทที่ได้ศึกษาในบทที่ 2.3 ซึ่งประกอบด้วยบริษัททั้ง 3 ได้แก่ บริษัท A ซึ่งเป็นบริษัทแม่จดทะเบียนในต่างประเทศและเป็นเจ้าของบริการ Cloud service โดยต้องการให้บริการลูกค้าในประเทศไทย จึงจัดตั้งบริษัท B เป็นผู้ให้บริการสนับสนุนด้าน Data center ในประเทศไทย และบริษัท C ผู้ให้บริการสนับสนุนด้านการตลาดในประเทศไทย บริษัทในกลุ่มนี้ต่างทำงานประสานกันโดยแบ่งแยกหน้าที่ชัดเจน อย่างไรก็ตามความมั่งคั่งของธุรกิจนี้ทั้งหมดจะอยู่ที่บริษัท A เนื่องจากเป็นผู้พัฒนารูปแบบการให้บริการและมอบประสบการณ์แก่ลูกค้าโดยตรง กรณีบริษัท B และบริษัท C ที่จัดตั้งในประเทศไทยซึ่งถูกควบคุมการดำเนินงาน และการตัดสินใจ ทำให้ขาดความเป็นอิสระในการประกอบกิจการเปรียบเสมือนเป็นลูกจ้างของบริษัท A โดยสมบูรณ์เพียงแค่แบ่งการบริหารงานโดยจัดตั้งบริษัทลูกเพื่อวัตถุประสงค์ในการจำกัดความรับผิดชอบตามประมวลแพ่งและพาณิชย์⁹

บริษัท B และบริษัท C อาจถือเป็นสาขาของบริษัท A ตามนัยของมาตรา 66 ทวิวรรคสอง เนื่องจากการจัดตั้งบริษัทลูกเพื่อเข้ามาประกอบกิจการในไทยเข้าลักษณะการประกอบกิจการที่มีลักษณะต่อเนื่องหรือถาวร กล่าวคือ การจัดตั้งบริษัทลูกมีเจตนาเสมือนว่าต้องการให้มีการประกอบกิจการอย่างต่อเนื่อง อันเป็นผลมาจากข้อบังคับบริษัทที่ต้องการให้มีการดำเนินการเพื่อการค้าหรือหากำไร นอกจากนั้นการมีตัวตนของบริษัทสามารถสะท้อนถึงความถาวร

หากพิจารณาบทบาทความเป็นลูกจ้าง ตัวแทน ตามนัยยะของมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ศึกษามีความเห็นว่าเป็นบริษัท C ผู้ดำเนินการตลาดในประเทศไทยถือเป็นสาขาตัวแทนของบริษัท A ตามนัยยะของมาตรา 76 ทวิ เนื่องจากหน้าที่งานด้านการตลาดทั้งหมดถูกควบคุมโดย A นอกจากนั้นบริษัท B มีบทบาทสำคัญในการเจรจาทางการค้าอันก่อให้เกิดสัญญาบริการระหว่างบริษัท A และผู้ใช้บริการในประเทศไทย อันก่อให้เกิดรายได้ในไทย

อย่างไรก็ดีบทบาทของบริษัท B ในการประกอบกิจการ Data center เป็นเพียงส่วนสนับสนุนด้านสำรองข้อมูล ให้ความปลอดภัยข้อมูล และการประมวลผลข้อมูลให้กับบริษัท A ในต่างประเทศ ผู้ซื้อบริการในประเทศไทยเองไม่ได้คำนึงถึงสถานที่ให้บริการ Data center เป็นสำคัญ กล่าวคือ ลูกค้าไม่ได้สนใจว่า Data center จะตั้งอยู่ที่ไหน แต่จะให้ความสำคัญกับรูปแบบการใช้งานที่ดำเนินงานหลักโดยบริษัท A แม้จะอ้างว่า

⁹ ประมวลแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1096 ระบุว่า อันว่าบริษัทจำกัดนั้น คือบริษัทประเภทซึ่งตั้งขึ้นด้วยแบ่งทุนเป็นหุ้นมีมูลค่าเท่าๆ กัน โดยมีผู้ถือหุ้นต่างรับผิดชอบจำกัดเพียงไม่เกินจำนวนเงินที่ตนยังส่งใช้ไม่ครบมูลค่าของหุ้นที่ตนถือ

กิจกรรมของ **B** ไม่ใช่ส่วนที่จะก่อให้เกิดข้อตกลงทางการค้าอันก่อให้เกิดเงินได้ในประเทศไทยเหมือนกรณีของการทำการตลาดของบริษัท **C** แต่ไม่สามารถปฏิเสธได้ว่าการให้บริการ **Data center** ของบริษัท **B** ในประเทศไทยเป็นการสนับสนุนการปฏิบัติงานเพื่อให้บริษัท **A** สามารถให้บริการในประเทศไทยได้อย่างมีประสิทธิภาพและทำให้บริษัท **A** มีรายได้เพิ่มขึ้นในต่างประเทศจริง ดังนั้น บริษัท **B** ก็สามารถถือได้ว่าเป็นตัวแทนสาขาของบริษัท **A** ตามนัยยะมาตรา 76 ทวิแห่งประมวลรัษฎากร

4.1.1.2 การมีสถานประกอบการถาวรตามหลักอนุสัญญาภาษีซ้อน

อนุสัญญาภาษีซ้อนภายใต้หลักการของ **OECD Commentary on Model Tax Convention 2017** ได้ระบุความหมายทั่วไปของคำว่า “สถานประกอบการถาวร” หมายถึง สถานธุรกิจประจำซึ่งวิสาหกิจใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมดหรือแต่บางส่วน นอกจากนี้ สถานประกอบการในความหมายเฉพาะอาจพิจารณาได้อีก 3 ประการ ได้แก่ สถานประกอบการประเภททรัพย์สิน สถานประกอบการประเภทกิจกรรม และสถานประกอบการประเภทตัวแทน เป็นต้น

จากข้อเท็จจริงตามกรณีศึกษาข้างต้น ทำให้ทราบว่า บริษัท **B** ให้บริการด้าน **Data center** จัดหาสิ่งอำนวยความสะดวกเพื่อให้การประมวลผลของบริษัท **A** และเพื่อให้การรับ-ส่งข้อมูลมีเสถียรภาพและความปลอดภัย ส่วนบริษัท **C** เป็นผู้ประกอบกิจการทางการตลาดและจัดหาคำสั่งซื้อเพื่อให้ลูกค้าในประเทศไทยตัดสินใจใช้บริการของบริษัท **A** อย่างไรก็ตาม บริษัท **B** และ บริษัท **C** ต่างไม่มีอำนาจในการตัดสินใจใด ๆ และไม่สามารถให้บริการแก่รายอื่นได้นอกจากบริษัท **A** ดังนั้น ผู้ศึกษามีความเห็นว่าการกระทำของบริษัท **B** และบริษัท **C** ต่างดำเนินหน้าที่ลักษณะตัวแทนไม่อิสระ ซึ่งถือเป็นสถานประกอบการถาวรตามความหมายเฉพาะของอนุสัญญาภาษีซ้อนภายใต้หลักการของ **OECD** ดังนั้น ประเทศไทยอันเป็นประเทศแหล่งเงินได้จึงสามารถเรียกเก็บรายได้จากบริษัท **A** ภายใต้หลักการของอนุสัญญาภาษีซ้อน

จากการวิเคราะห์ตามหลักประมวลรัษฎากรและหลักการอนุสัญญาภาษีซ้อนข้างต้น ทำให้สรุปได้ว่าบริษัท **A** ได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยตามนัยยะของมาตรา 66 วรรคสองและมาตรา 76 ทวิแห่งประมวลรัษฎากร นอกจากนี้ อาจตีความได้ว่าบริษัท **A** มีสถานประกอบการถาวรในไทยตามหลักการอนุสัญญาภาษีซ้อนของ **OECD**

4.1.2 การกำหนดปริมาณกำไรในบริษัทลูก

การประกอบธุรกิจเป็นไปเพื่อแสวงหากำไร การประกอบกิจการข้ามชาติขนาดใหญ่มักมีการแบ่งการลงทุนไปไว้ในหลายประเทศ เพื่อประโยชน์ในการวางแผนทางด้านภาษีอากร กล่าวคือ เป็นการโยกกำไรจากประเทศที่มีอัตราภาษีสูงไปยังประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำ หรือเพื่อใช้สิทธิประโยชน์พิเศษด้านอื่น

บริษัทข้ามชาติมักมีวางแผนการบริหารกำไรอย่างรัดกุม โดยพฤติการณ์ที่สามารถสังเกตได้ เช่น มีการแบ่งสัญญาออกเป็นหลายสัญญาไปในหลายบริษัท ในสัญญาได้ระบุเงื่อนไขที่สำคัญเกี่ยวกับหน้าที่งานและค่าตอบแทนที่จะได้รับ ซึ่งสามารถกระทำได้ง่ายเมื่อเป็นการกระทำระหว่างบริษัทในเครือ โดยบริษัทแม่ในต่างประเทศมักจะมีอำนาจในการเจรจาต่อรองมากกว่า เนื่องจากเป็นผู้กำหนดแผนการดำเนินงานทั้งหมด และควบคุมกำไรในภาพรวมของบริษัทในเครือ

ในทางปฏิบัตินอกจากจะมีการกำหนดค่าตอบแทนในสัญญาลักษณะกำไรบวกส่วนเพิ่ม (cost plus margin) เพื่อเลี่ยงการประเมินรายได้แล้ว บริษัทแม่ในต่างประเทศสามารถสร้างรายการปรับปรุงราคาโอน (Transfer pricing adjustment) ซึ่งสามารถเป็นได้ทั้งรายได้และค่าใช้จ่ายของบริษัทในเครือ และกระทบกับกำไรขาดทุนประจำปีที่ต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีต่อไป

การทำสัญญาระหว่างบริษัทแม่และบริษัทในเครือดังกล่าวอาจพิจารณาได้ว่าการตกลงสัญญานั้นขาดความเป็นอิสระ แต่ในทางปฏิบัติบริษัทต่างชาติมักจะทำให้เหตุผลว่าการให้บริการตามเงื่อนไขนั้นไม่สามารถหาผู้ให้บริการรายอื่นได้อีก จึงจำเป็นต้องทำข้อตกลงกับบริษัทลูกเท่านั้น ทั้งนี้ผู้ประกอบการที่มีรายการปรับปรุงดังกล่าวต้องสามารถชี้แจงต่อเจ้าหน้าที่ได้ชัดแจ้งว่าได้มีการขายสินค้าหรือให้บริการแก่บริษัทคู่สัญญานั้นจริง และการกำหนดราคานั้นเป็นไปตามหลักเกณฑ์ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ 113/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด อย่างไรก็ตามเจ้าหน้าที่สรรพากรไทยมีอำนาจประเมินรายได้ของบริษัทลูกในไทยโดยอาศัยมาตรา 65 ทวิ (5) แห่งประมวลรัษฎากรได้เช่นกัน

จากเหตุผลในการจัดตั้งบริษัทลูกในไทยข้างต้นโดยมีเจตนาเพื่อหลีกเลี่ยงการมีสถานประกอบการถาวรในไทย และการกำหนดปริมาณกำไรในบริษัทลูก ผู้ศึกษามีความเห็นที่เห็นว่า ประเทศไทยไม่ควรยอมให้เกิดการวางโครงสร้างบริษัทเช่นนี้ จึงควรต้องตีความให้การจัดโครงสร้างดังกล่าวมีการเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยโดยอาศัยการตีความตามนัยยะมาตรา 66 วรรคสองและมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรเพื่อให้บริษัทลูกในประเทศไทยมีสถานะเหมือนสาขา หรือเป็นตัวแทนจากบริษัทต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยอันก่อให้เกิดรายได้ในประเทศไทย การตีความดังกล่าวสอดคล้องกับแนวทางการตีความของศาลฝรั่งเศสคดีเลขที่ 420174 ลงวันที่ 11 ธันวาคม 2020¹⁰

¹⁰ Bob Michel. "French Supreme Administrative Court Finds Taxpayer in ValueClick Case Used an Agency Permanent Establishment to Sell Online Advertising Services through Local Subsidiary" bulletin for International Taxation, 2021 (Volume 75), No.4, publish 6 April 2021

4.2 ข้อพิจารณาเกี่ยวกับการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับธุรกิจ Data center และ Cloud service

การประกอบกิจการ Data center และ Cloud service ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี 2 รูปแบบ ได้แก่ การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลภายใต้โครงการส่งเสริมการลงทุน และการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กิจการ Data center ภายใต้พระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 759 พ.ศ. 2565 อย่างไรก็ตามผู้ศึกษามีข้อสังเกตว่าการประกอบกิจการภายใต้โครงสร้างการให้บริการ Cloud service จากต่างประเทศโดยได้รับการสนับสนุนจากบริษัทลูกในประเทศไทยด้าน Data center และด้านการตลาดไม่เกินไปตามเจตนารมณ์ที่เราต้องการสนับสนุน โดยมีข้อพิจารณาที่ควรปรับปรุงมาตรการภาษีดังกล่าวต่อไปนี้

4.2.1 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับผู้ประกอบกิจการ Data center และ Cloud service ในประเทศไทย

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีตามประมวลรัษฎากรรูปแบบหนึ่ง ซึ่งจะจัดเก็บจากการขายสินค้า การให้บริการ หรือการนำเข้าทุกกรณีที่เข้าลักษณะต้องเสีย โดยอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มปัจจุบันอยู่ที่ร้อยละ 7 อย่างไรก็ตามประเทศไทยได้ประกาศใช้พระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 759 พ.ศ. 2565 (พ.ร.ฎ. ฉบับที่ 759) สำหรับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กิจการ Data center เพื่อผลักดันให้เกิดการลงทุนในระดับ Hyperscale ให้ประเทศไทยเป็นศูนย์กลางดิจิทัลของภูมิภาค โดยกิจการศูนย์ข้อมูลต้องมีคุณสมบัติที่สำคัญสามประการ ได้แก่

- (ก) ต้องเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนจัดตั้งตามกฎหมายไทย,
- (ข) เป็นผู้ประกอบกิจการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และ
- (ค) เป็นผู้ประกอบการซึ่งได้รับการส่งเสริมในกิจการศูนย์ข้อมูลตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน (BOI) หรือตามกฎหมายว่าด้วยการเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันของประเทศ สำหรับอุตสาหกรรมเป้าหมาย หรือกฎหมายอื่นที่อธิบดีประกาศกำหนด

จากโครงสร้างธุรกิจที่ได้กล่าวไปแล้วนั้น บริษัท A ประกอบกิจการในต่างประเทศจึงไม่อยู่ในบังคับจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายใต้กฎหมายดังกล่าว ส่วนบริษัท B และบริษัท C ต่างมีหน้าที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในไทย เนื่องจากเป็นผู้ให้บริการในราชอาณาจักรจึงมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 77/1 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยช่วยลดความซ้ำซ้อนจากการเก็บภาษีจากฐานการบริโภค โดยกำหนดให้กิจการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม สามารถนำภาษีซื้อมาเครดิตกับภาษีขายได้ จากข้อกำหนดดังกล่าวสามารถพิจารณาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มของบริษัท B และบริษัท C ในประเทศไทยได้ดังนี้

บริษัท B ประกอบกิจการ Data center จะมีภาษีซื้อจากการซื้อชิ้นส่วน อุปกรณ์ไอทีต่างๆ จากผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องนำไปยื่นในรายงานภาษีซื้อ นอกจากนี้ยังได้รับยกเว้นภาษีจาก

การนำเข้าเครื่องจักรภายใต้โครงการส่งเสริมการลงทุน เมื่อได้ให้บริการแก่บริษัท A เสร็จสิ้นแล้ว บริษัท B จะเรียกเก็บรายได้อัตราค่าบริการ **Data center** และต้องนำรายได้ดังกล่าวไปยื่นในรายงานภาษีขาย เช่นเดียวกัน สำหรับบริษัท C ผู้ประกอบกิจการด้านให้คำปรึกษาทางการตลาด จะมีภาษีซื้อจากการซื้ออุปกรณ์สำหรับทำโฆษณา และใช้บริการเว็บไซต์ต่างๆเพื่อการโฆษณาออนไลน์ และเมื่อได้ให้บริการด้านการตลาดแก่บริษัท A เสร็จสิ้นก็จะเรียกเก็บค่าบริการนั้นและยื่นในรายงานภาษีขายเช่นกัน

ผู้ศึกษาเข้าใจว่ามาตรการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มภายใต้ พ.ร.ฎ. ฉบับที่ 759 นี้อาจไม่ได้เจตนายกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ **Data center** หรือบริษัท B โดยตรง แต่เป็นการให้ความช่วยเหลือบริษัท A ทางอ้อม เนื่องจากบริษัท A ไม่ได้อยู่ในบังคับการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามบทบัญญัติของกฎหมายไทย เมื่อบริษัท A ใช้บริการ **Data center** ในไทย ทำให้บริษัท A มีภาษีซื้อแต่ไม่สามารถนำภาษีซื้อดังกล่าวไปใช้ในระบบเครดิตภาษีของประเทศไทยได้ ภาษีซื้อนั้นก็จึงกลายเป็นต้นทุนของบริษัท ดังนั้น การออกมาตรการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มภายใต้บทบัญญัตินี้ ส่งผลให้บริษัท B ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำรายได้ที่ให้บริการ **Data** ไปรวมคำนวณเพื่อยื่นภาษีขาย ดังนั้น บริษัท A ก็จะไม่มีการซื้อจากบริการ **Data center** ในไทยเช่นกัน

อย่างไรก็ตาม การประกอบกิจการตามโครงสร้างนี้ควรบังคับให้บริษัท A จดทะเบียนในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย (ซึ่งสอดคล้องกับแนวทางการตีความให้บริษัท A เข้ามาเสียภาษีเงินได้ตามความเห็นในข้อ 4.1) อันมีผลทำให้ธุรกิจ **Cloud service** อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมด กล่าวคือบริษัท A บริษัท B และบริษัท C เข้ามาอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมด ทำให้กระบวนการเครดิตภาษีสามารถกระทำได้ครบวงจร และผู้ประกอบกิจการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มก็ได้ประโยชน์ในทุกกระบวนการ ดังนั้น รัฐบาลไทยจึงไม่จำเป็นต้องตราพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 759 พ.ศ. 2565 ฉบับนี้

นอกจากนั้นผู้ศึกษามีข้อสังเกตเกี่ยวกับเงื่อนไขภายใต้ พ.ร.ฎ. ฉบับที่ 759 ซึ่งได้ระบุว่าต้อง “เป็นผู้ประกอบการซึ่งได้รับการส่งเสริมในกิจการศูนย์ข้อมูลตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน (BOI) หรือตามกฎหมายว่าด้วยการเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันของประเทศ สำหรับอุตสาหกรรมเป้าหมาย หรือกฎหมายอื่นที่อธิบดีประกาศกำหนด” จึงกล่าวได้ว่ามาตรการภาษีต้องการให้เกิดสิทธิประโยชน์ซ้ำซ้อนทั้งการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีทางมูลค่าเพิ่มในคราวเดียวกัน และหากเปรียบเทียบมาตรการส่งเสริมของประเทศมาเลเซียก็ไม่พบว่าการประกอบกิจการ **Data center** และ **Cloud service** ภายใต้โครงการ **MSC Malaysia** ได้รับสิทธิในการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลไปพร้อมกับยกเว้นภาษีการบริโภค

4.2.2 การให้สิทธิประโยชน์ภายใต้โครงการส่งเสริมการลงทุนของกิจการ Cloud service

ผู้ประกอบการกิจการ Data center และ Cloud service สามารถขอเข้ารับสิทธิได้ตามโครงการส่งเสริมการลงทุนประเภทดิจิทัล โดยจะอยู่ในหมวดการลงทุนประเภท 7.9.2.3 กิจการนิคมหรือเขต Data center และประเภท 7.10 กิจการ Cloud Service มีผลให้ผู้ประกอบการฯ ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีขั้นพื้นฐานในลำดับ A1 หมายถึง อุตสาหกรรมฐานความรู้เน้นการออกแบบ ทำวิจัยและพัฒนาเพื่อเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันของประเทศ ซึ่งเป็นลำดับสูงสุดของกลุ่ม ทำให้ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลจำนวน 8 ปี ไม่กำหนดเขตแดน

การจัดตั้งโครงสร้างธุรกิจภายใต้กรณีบริษัทต่างชาติจัดตั้งบริษัทลูกสำหรับให้บริการ Data center ในประเทศไทยเพื่อสนับสนุน Cloud service ในต่างประเทศ ที่อาศัยการตีความว่าบริษัทต่างชาติดังกล่าวได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยโดยผ่านสาขาหรือตัวแทนตามนัยยะของมาตรา 66 วรรคสองและมาตรา 76 ทวิแห่งประมวลรัษฎากร และอาจถือเป็นสถานประกอบการถาวรตามหลักการของอนุสัญญาภาษีซ้อน

จากตัวอย่างกรณีของบริษัท A ซึ่งผู้ให้บริการ Cloud service ในต่างประเทศและได้รับการสนับสนุนจากบริษัท B ผู้ให้บริการ Data center และบริษัท C ผู้สนับสนุนด้านการตลาดในประเทศไทย กรณีดังกล่าวไม่ควรจะได้รับสิทธิประโยชน์ภายใต้โครงการส่งเสริมการลงทุน เนื่องจากการรวมกลุ่มบริษัทโดยมีเจตนาเลี่ยงการเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยและต้องการได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี

อย่างไรก็ตามเงื่อนไขเพื่อเข้ารับสิทธิประโยชน์ดังกล่าวมีระบุเพียงว่าผู้ที่ได้รับการส่งเสริม จะต้องเป็นบริษัท สหกรณ์ หรือมูลนิธิที่จดทะเบียนในประเทศไทย เป็นต้น ซึ่งไม่ครอบคลุมกรณีบริษัทต่างชาติที่วางแผนภาษีโดยการจัดตั้งโครงสร้างบริษัทลูกเพื่อเข้ามาประกอบกิจการผ่านตัวแทนหรือสถานประกอบการถาวรในไทย ผู้ศึกษาจึงมีความเห็นว่าหากต้องการส่งเสริมธุรกิจ Data center และ Cloud service ควรระบุเงื่อนไขการรับสิทธิประโยชน์ให้มีความแน่นอนหนาเพิ่มขึ้น เพื่อให้สิทธินั้นตกแก่ผู้ประกอบการทั่วไป ที่ไม่ใช่การจัดโครงสร้างเพื่อการวางแผนภาษีของบริษัทต่างชาติ

บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ

5.1 บทสรุป

การประกอบกิจการ **Data center** และ **Cloud service** ในประเทศไทยได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี 2 รูปแบบ ได้แก่ การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลภายใต้โครงการส่งเสริมการลงทุน และการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กิจการ **Data center** ภายใต้พระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 759 พ.ศ. 2565 เป็นต้น

อย่างไรก็ดีกรณีบริษัทต่างชาติจัดตั้งบริษัทลูกสำหรับให้บริการ **Data center** ในประเทศไทยเพื่อสนับสนุน **Cloud service** ในต่างประเทศ เป็นการวางแผนโครงสร้างธุรกิจโดยมีเจตนาเลี่ยงการมีสถานประกอบการ และเพื่อควบคุมปริมาณกำไรในบริษัทลูก การประกอบกิจการของบริษัทลูกในประเทศไทยทำให้ผู้ประกอบการ **Cloud service** ในต่างประเทศมีรายได้เพิ่มขึ้น แต่ประเทศไทยจัดเก็บภาษีได้เพียงกำไรของบริษัทลูกที่จดทะเบียนในประเทศไทยเท่านั้น ดังนั้น การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่บริษัทลูกในประเทศไทยที่ทำหน้าที่สนับสนุนการให้บริการ **Cloud service** ของต่างประเทศจึงไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ที่ประเทศไทยต้องการส่งเสริม และไม่ควรมีได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีใด

จากปัญหาข้างต้นประเทศไทยควรมีการบังคับให้ผู้ประกอบการ **Cloud service** ในต่างประเทศที่ได้รับการสนับสนุนจากบริษัทลูกในประเทศไทยต้องมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยเช่นกัน โดยอาศัยการตีความให้บริษัทลูกดังกล่าวเป็นสาขา หรือตัวแทนของบริษัทต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการอันก่อให้เกิดรายได้ในประเทศไทยตามนัยยะของมาตรา 66 วรรคสอง และมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร และอาจพิจารณาได้ว่าบริษัทลูกในประเทศไทยถือเป็นสถานประกอบการถาวรตามหลักการของอนุสัญญาภาษีซ้อนตามหลักการของ OECD เพื่อเป็นจุดเกาะเกี่ยวในการจัดเก็บภาษีเงินได้ นอกจากนี้ ควรบังคับให้ผู้ประกอบการ **Cloud service** ในต่างประเทศเข้ามาจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย เพื่อให้ระบบเครดิตภาษีของการประกอบกิจการ **Cloud service** ครบวงจร ดังนั้น ประเทศไทยไม่จำเป็นต้องบังคับใช้พระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 759 พ.ศ. 2565 นอกจากนั้นควรกำหนดคุณลักษณะของผู้ขอส่งเสริมการลงทุนของกิจการ **Data center** และ **Cloud service** ให้ชัดเจน เพื่อให้สิทธินั้นตกแก่ผู้ประกอบการทั่วไป ที่ไม่ใช่การจัดโครงสร้างเพื่อการวางแผนภาษีของบริษัทต่างประเทศ

5.2 ข้อเสนอแนะ

ประเทศไทยมีมาตรการส่งเสริมธุรกิจ **Data center** และ **Cloud service** ในประเทศไทย 2 ลักษณะ ได้แก่ การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลภายใต้โครงการส่งเสริมการลงทุน และการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กิจการ **Data center** ภายใต้พระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 759 พ.ศ. 2565 อย่างไรก็ตามประเทศไทยสามารถปรับปรุงเงื่อนไขบางประการเพื่อให้มาตรการภาษีสอดคล้องกับรูปแบบการประกอบธุรกิจ และสอดคล้องกับเจตนารมณ์ในการส่งเสริมหากมีการแก้ไขดังต่อไปนี้

ประการที่หนึ่ง รัฐควรเพิ่มเงื่อนไขด้านคุณลักษณะของผู้ขอรับสิทธิประโยชน์ให้รัดกุมขึ้น กล่าวคือ การให้สิทธิประโยชน์ควรพิจารณาไปถึงว่าผู้ที่เข้ามาขอสิทธิประโยชน์แท้จริงนั้นเป็นใคร หากเป็นกรณีบริษัทต่างประเทศที่ประกอบกิจการ **Cloud service** ที่มีเจตนาหลีกเลี่ยงการมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยและเพื่อกำหนดปริมาณกำไรของบริษัทลูก โดยจัดตั้งบริษัทลูกในประเทศไทยเพื่อเป็น **Data center** และให้บริษัทลูกนั้นเข้ามาขอรับการสนับสนุน รัฐอาจพิจารณาให้ถอดหรือลดทอนสิทธิแก่บริษัทลูกได้เช่นกัน เพื่อให้สิทธินั้นตกแก่ผู้ประกอบการทั่วไป ที่ไม่ใช่การจัดโครงสร้างเพื่อการวางแผนภาษีของบริษัทต่างประเทศ

ประการที่สอง มาตรการส่งเสริมควรให้เลือกรับสิทธิประโยชน์เพียงสิทธิเดียว เนื่องจากพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 459 พ.ศ. 2565 มาตรา 5 ระบุไว้ว่า ผู้ได้รับสิทธิต้องเป็นผู้ประกอบการซึ่งได้รับการส่งเสริมในกิจการศูนย์ข้อมูลตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน หรือตามกฎหมายว่าด้วยการเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันของประเทศ สำหรับอุตสาหกรรมเป้าหมาย หรือกฎหมายอื่นที่อธิบดีประกาศกำหนด ดังนั้น การออกแบบสิทธิประโยชน์ดังกล่าวมีเจตนาให้ผู้ประกอบการ **Data center** ในประเทศไทยได้รับยกเว้นทั้งภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่มในคราวเดียวกัน อย่างไรก็ตามสิทธิประโยชน์อื่นที่ประเทศไทยเคยกำหนดไว้มักจะระบุว่าหากได้รับสิทธิประโยชน์ภายใต้โครงการส่งเสริมการลงทุนจะไม่ได้รับสิทธิประโยชน์อื่นอีก นอกจากนี้การประกอบกิจการ **Data center** ในประเทศไทยไม่ได้สร้างข้อแลกเปลี่ยนการลงทุนได้พิเศษไปกว่าการประกอบกิจการอื่น ๆ ดังนั้น มาตรการส่งเสริมก็ควรจะเป็นการเลือกรับเพียงสิทธิตามกฎหมายใดกฎหมายหนึ่ง

การส่งเสริมการลงทุนเป็นเรื่องดีที่จะช่วยพัฒนาประเทศให้มีความเจริญก้าวหน้า ข้อเสนอแนะที่กล่าวไปนั้นผู้ศึกษาหวังเป็นอย่างยิ่งว่ามาตรการส่งเสริมจะได้รับการพัฒนาไปในทิศทางที่ดี และเป็นประโยชน์ต่อประเทศไทย นอกจากนั้นยังช่วยลดความเสี่ยงที่จะถูกประเมินจากให้เป็นมาตรการภาษีที่เป็นภัย (**Harmful tax practice**) ตามข้อตกลงของ **OECD** ที่ประเทศไทยได้ไปเข้าร่วม

บรรณานุกรม

หนังสือ

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

วิทยานิพนธ์และดุขฎิณิพนธ์

เสาวคนธ์ มีแสง. “การพัฒนาแนวทางการกำหนดมาตรการทางภาษีเงินได้นิติบุคคลเพื่อสนับสนุนให้ประเทศไทยเป็นศูนย์กลางการค้า การลงทุนและการเงิน ภายใต้บริบทของความร่วมมือในการป้องกันการกีดกันก่อนฐานภาษีและการโยกย้ายกำไรของประชาคมโลก” รายงานการศึกษาส่วนบุคคล หลักสูตรนักบริหารการทูต รุ่นที่ 12 สถาบันการต่างประเทศเทวะวงศ์วโรปการ กระทรวงการต่างประเทศ, 2563

กาญจนา สาตาระ. “การขาดรายได้จากการยกเว้นภาษีจากมาตรการทางภาษีเพื่อการส่งเสริมการลงทุน” วิทยานิพนธ์ นิติศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2559

ชนิกานต์ เปรมจิตประพันธ์. “แนวทางการนำหลักการและสิทธิประโยชน์ของการหักเงินที่ใช้ไปในการลงทุน (Investment tax allowance : ITA) มาใช้แทนการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนในประเทศไทย” เอกัตศึกษา คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2560

ชัยวัฒน์ ลีเลิศยฤทธิ. “ปัญหาการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทต่างประเทศ: ศึกษากรณีบริษัทต่างประเทศจัดตั้งบริษัทลูกเพื่อสนับสนุนการตลาดในประเทศไทย” เอกัตศึกษา ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ, 2563

ชินดนัย สังคะคุณ, “การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการให้บริการของบริษัทต่างประเทศ กรณีการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์” วิทยานิพนธ์ นิติศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2558

ณัฐวินท์ นิลอนันต์. “แนวทางการปรับปรุงสิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันของประเทศไทยเพื่อให้สอดคล้องกับ BEPS Action 5” วิทยานิพนธ์ นิติศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2561

เอกสารอื่น

คณะอนุกรรมการมาตรฐานปฏิบัติการบริการแบบคลาวด์. “มาตรฐานปฏิบัติการแบบคลาวด์” ฉบับร่างประชาพิจารณ์ วิศวกรรมสถานแห่งประเทศไทย ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2561

ยุทธนา ศรีสวัสดิ์. “ศึกษาภาษีเงินได้ของประเทศมาเลเซียเปรียบเทียบกับประเทศไทย” วารสารรามคำแหง ฉบับนิติศาสตร์, Vol. 10 No. 2 (2021): 1 กรกฎาคม - 31 ธันวาคม 2564

Bob Michel. "French Supreme Administrative Court Finds Taxpayer in ValueClick Case Used an Agency Permanent Establishment to Sell Online Advertising Services through Local Subsidiary" bulletin for International Taxation, 2021 (Volume 75), No.4, publish 6 April 2021

สืบค้นออนไลน์

กรมสรรพสามิต. "ภาษีการค้าและภาษีสรรพสามิต" สืบค้นออนไลน์ <https://www.excise.go.th/cs/groups/public/documents/document/mjaw/mdc4/~edisp/webportal16200078707.ppt>

ธนวัฒน์ ทวีปรีชารัตน์. "รู้ทัน Data Center" สืบค้นออนไลน์ https://www.mebmarket.com/index.php?action=BookDetails&book_id=169407&page_no=1

ประกาศคณะกรรมการธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ เรื่อง แนวทางการให้บริการคลาวด์ พ.ศ.2562 สืบค้นออนไลน์ http://www.ratchakitcha.soc.go.th/DATA/PDF/2562/E/149/T_0039.PDF

ศูนย์ข้อมูลเพื่อธุรกิจไทยในสหรัฐฯ. "ประเภทภาษีในสหรัฐฯ" สืบค้นออนไลน์ <https://www.thaicusa.com/%E0%B8%9B%E0%B8%A3%E0%B8%B0%E0%B9%80%E0%B8%A0%E0%B8%97%E0%B8%A0%E0%B8%B2%E0%B8%A9%E0%B8%B5%E0%B9%83%E0%B8%99%E0%B8%AA%E0%B8%AB%E0%B8%A3%E0%B8%B1%E0%B8%90%E0%B8%AF/>

สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน. "คู่มือการขอรับการส่งเสริมการลงทุน 2565" สืบค้นออนไลน์ https://www.boi.go.th/upload/content/BOI_A_Guide_Web_Th.pdf

สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน. "นโยบายส่งเสริมการลงทุนและสิทธิประโยชน์" สืบค้นออนไลน์ <https://www.boi.go.th/upload/content/25%20Feb%2065.pdf>

สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน. "หลักเกณฑ์การให้สิทธิประโยชน์" สืบค้นออนไลน์ https://www.boi.go.th/upload/menu/incentive_th_5a1e82aa8928f.pdf

สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน. "คำชี้แจง ฉบับลงวันที่ 14 ตุลาคม 2564" สืบค้นออนไลน์ https://www.boi.go.th/upload/content/c1_2564_618883ace701c.pdf

สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน. "TOR" สืบค้นออนไลน์ https://www.boi.go.th/upload/%E0%B8%AA%E0%B8%AA%E0%B8%97-57-001534_15699.pdf

ฐานเศรษฐกิจ. "“ซีป”ขาด จุดอูตาไฮเทค ลุ้นปีกมะกัน ปักฐานผลิตในไทย". สืบค้นออนไลน์ <https://www.thansettakij.com/business/economy/554561?fbclid=IwAR2OT6XXaT30DwYkfp0A3ILOZSuocYqqpSIWDkpfE7ibhcrjAP3e0uv3Hps>

Ajay Wanchoo Gregory A. Bocchino Chaitanya Ejner "Voices Cloud migration could spell tax savings for CTOs" สืบค้นออนไลน์ <https://www.accountingtoday.com/opinion/cloud-migration-could-spell-tax-savings-for-ctos>

Alabama Department Revenue. "Summary of Alabama Taxes and Tax incentives 2021" สืบค้นออนไลน์ https://www.revenue.alabama.gov/wp-content/uploads/2022/05/Taxincentives_Summary.pdf

Bangkokpost. "Asia Pacific set to become world's largest data centre region over next decade" สืบค้นออนไลน์ <https://www.bangkokpost.com/property/2261963/asia-pacific-set-to-become-worlds-largest-data-centre-region-over-next-decade>

Bob Michel. Xx สืบค้นออนไลน์ https://www.itbstevetowers.com/wp-content/uploads/2021/04/12_9_April_2021.pdf

DBD. "คลังข้อมูลธุรกิจ" สืบค้นออนไลน์ <https://datawarehouse.dbd.go.th/searchBusinessObject>

Deloitte. "MSC Malaysia tax incentives for IP and non-IP income to be amended" สืบค้นออนไลน์ <https://www.taxathand.com/article/10079/Malaysia/2018/MSC-Malaysia-tax-incentives-for-IP-and-non-IP-income-to-be-amended>

Energy Tax Saver Inc. "The Tax Aspects of Cloud Computing and Data Centers" สืบค้นออนไลน์ <http://www.energytaxsavers.com/articles/The-Tax-Aspects-Of-Cloud-Computing-And-Data-Centers>

EY Global. "French Administrative Supreme Court expands its definition of a dependent agent constitutive of a permanent establishment" สืบค้นออนไลน์ https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/french-administrative-supreme-court-expands-its-definition-of-a-dependent-agent-constitutive-of-a-permanent-establishment

EY Malaysia Tax. "Guidelines on MSC Malaysia Financial Incentives" สืบค้นออนไลน์ https://www.ey.com/en_my/tax-alerts/guidelines-on-msc-malaysia-financial-incentives

KPMG. "The tax professional guide to the cloud" สืบค้นออนไลน์ [co-tmt-3-the-tax-professionals-guide-to-the-cloud.pdf \(assets.kpmg\)](https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2017/07/co-tmt-3-the-tax-professionals-guide-to-the-cloud.pdf)

Malaysia National ICT Initiative. "GUIDELINES ON MSC MALAYSIA FINANCIAL INCENTIVES (SERVICES INCENTIVE – INCOME TAX EXEMPTION)" สืบค้นออนไลน์ https://mdec.my/wp-content/uploads/assets/documents/MSC-Guidelines_SERVICES-INCENTIVE_Income-Tax-Exemption_Effective-Date-1-Jan-2019_FINAL.pdf

Mike Allen. "States Competing for Data Centers Extend \$1.5B in Tax Breaks (2017)" สืบค้นออนไลน์ <https://www.datacenters.com/news/states-competing-for-data-centers-extend-1-5b-in-tax-breaks>

Nipa Cloud. “ไขข้อข้องใจ SaaS, PaaS, IaaS คืออะไร และแตกต่างกันยังไง?” สืบค้นออนไลน์ <https://www.nipa.cloud/blogs/compare-feature>

OECD. “Harmful Tax Practices – 2019 Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings : Inclusive Framework on BEPS: Action 5” สืบค้นออนไลน์ <https://www.oecdilibrary.org/sites/52c4fd38en/index.html?itemId=/content/component/52c4fd38-en>

PwC. “Tax summary by Country”. สืบค้นออนไลน์ <https://taxsummaries.pwc.com/france>

Royal Malaysian Custom Department. “Guide on Digital service by foreign service provider (FSP)” สืบค้นออนไลน์ https://mystods.customs.gov.my/storage/app/media/pdf/guide/Guide%20on%20Digital%20Service_V2.1_01022021.pdf

Uptime Institute. “Tier Certification List” สืบค้นออนไลน์ <https://uptimeinstitute.com/tier-certification/tier-certification-list>

ภาคผนวก

ภาคผนวก (ก)

French Supreme Administrative Court Finds Taxpayer in ValueClick Case used an Agency Permanent Establishment to Sell Online Advertising Services in France through Local Subsidiary

French Supreme Administrative Court Finds Taxpayer in *ValueClick* Case Used an Agency Permanent Establishment to Sell Online Advertising Services in France through Local Subsidiary

Bob Michel^[1]

Issue: Bulletin for International Taxation, 2021 (Volume 75), No. 4

Published online: 6 April 2021

In this article, the author considers the implications of the recent decision of the French *Conseil d'État* (Supreme Administrative Court) regarding the recognition of a hidden agency permanent establishment that was used by the Irish company to sell online advertising services in France, aided by a local subsidiary.

1. Introduction: In the Slipstream of the *Google* Case

On 11 December 2020, the French *Conseil d'État* (Supreme Administrative Court, CE) issued its highly anticipated decision in the *ValueClick* case.^[1] The case concerned the taxation in France of the online advertising services sold by ValueClick to French clients.

Online advertising business essentially consist of the selling of a service that ensure the displaying of targeted advertising on the screens of computers, tablets and mobile phones, based on the profile of the viewers of the screen. In the last decade, the online advertising business sector has developed in its own complex ecosystem.

ValueClick, a US online advertising group with a subsidiary in Europe to head its European business, sold its services in France by relying on a local French subsidiary. This arrangement, namely the provision of digital services from an offshore location with assistance of a local entity in the market jurisdiction, has been used by many companies active in the online advertising industry. The perceived lack of taxation in the market jurisdiction as a result of such arrangements gave rise to a debate on the taxation of the digital economy.^[2]

A very similar case to *ValueClick*, involving *Google* – one of the most well-known online advertising behemoths – was pending before the CE at the same time as *ValueClick*, but was settled with the French financial public prosecutor by way of a “*convention judiciaire d'intérêt public*” (“judicial agreement of public interest”, CJIP). The *Google* case involved the same questions as that in *ValueClick* – did Google's Irish group company have a permanent establishment (PE) in France to which profits could be attributed beyond the (low) cost-plus profit margin attributed to Google's local French subsidiary for the services provided by the latter to the Google group. In the case of *Google*, both the *Tribunal Administratif* (Administrative Tribunal, TA)^[3] and the *Cour Administrative d'Appel* (Administrative Court of Appeals, CAA)^[4] decided in favour of the taxpayer. In other words, Google Ireland did not have a PE in France. The only profits subject to tax in France from Google's online advertising activities were the profits of Google France, arising from the inter-company services agreement between Google France and Google Ireland. The French tax authorities appealed to the CE. While the case was pending and before the highest court in France could issue a ruling on the core question of whether Google Ireland had a PE in France, Google agreed to settle the case for an amount of nearly EUR 1 billion. The initial amount of additional tax due in the reassessment by the French tax authorities was EUR 1.15 billion. The terms of the settlement did not confirm or deny whether Google Ireland had a PE in France, nor did the settlement imply that the lower courts have erred by holding that there was no PE in France.^[5] The

* Adv. LLM, international tax policy advisor and editor of the Tax Treaty Case Law Collection, IBFD. The author can be contacted at michel.bob@gmail.com.

1. FR: CE, 11 Dec. 2020, [Case No. 420174](#), Case Law IBFD.

2. Technically, however, the issue, i.e. the lack of proper taxation of the effective taxable presence of the multinational enterprise (MNE) in the market jurisdiction, is a base erosion and profit shifting issue, rather than a typical digital economy issue, which is said to require the inception of a new taxing right for the market jurisdiction.

3. FR: TA (Paris), 12 July 2017, [Case No. 1505178/1-1](#), Case Law IBFD.

4. FR: CAA, 25 Apr. 2019, [Case No. 17PA03067](#), Case Law IBFD.

5. In the CJIP settlement, it was stated that Google had received ample professional advice regarding the legality of their tax structure, as confirmed by the administrative courts, yet it took note that the facts as set out by the Prosecutor's office were susceptible of receiving other legal qualifications. The integral

unexpected settlement *Google* resulted in the focus on the *ValueClick* case that was running in parallel before the French administrative courts and offered the CE the opportunity to decide the pressing question of whether, in such circumstances, there was a PE in France.

The CE did not disappoint. In line with the initial programme of the OECD Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Action Plan (2013),^[6] the court relied on old rules to fend off base erosion and profit shifting, thereby restoring the full effects and benefits of the traditional international standards. Who needs a new taxing right on distance selling of digital services when the old ones will do just fine? However, establishing the existence of a PE is only half the work. The CE did not make any pronouncement regarding the attribution of profits to the French PE.

In what follows, a detailed analysis is carried out on the *ValueClick* decision, starting with a description of the facts (see section 2.) and then the decision of the CAA (see section 3.). Next, a description of the CE's decision is provided (see section 4.). In the final part of the article (section 5.), some observations are presented with regard to the CE's approach to the identification of an agency PE, and on possible issues that arise in relation to the attribution of profits to such a PE. The article's conclusions are set out in section 6.

2. *ValueClick*: The Facts

ValueClick Inc. ("ValueClick US") was a company established in the United States and parent company of the ValueClick group, a multinational company (MNC) active in the digital marketing business. In the relevant tax years, i.e. 2009 to 2011, ValueClick was one of the market leaders in the online advertising business. In 2014, ValueClick changed its name to Conversant, after a number of company takeovers that had allowed it to build the world's first fully integrated marketing personalization platform.^[7]

ValueClick had set up a wholly owned subsidiary in Ireland ("ValueClick Ireland") to head its global activities outside North America. For this purpose, ValueClick US licensed to ValueClick Ireland the use of the ValueClick tradename and granted it the right to market and sell the ValueClick online advertising services. To this extent, ValueClick Ireland established local subsidiaries in local European markets and these local subsidiaries provided a range of marketing services. The external contracts between ValueClick and its clients – all business-to-business (B2B) clients – for the sale of advertising services were formally entered into with ValueClick Ireland.

One of the local ValueClick subsidiaries was established in France, (ValueClick France). The intercompany services agreement ("the Agreement") signed between ValueClick Ireland and ValueClick France on 1 July 2008 determined that the latter would provide "marketing services", which were agreed to encompass the prospection of potential clients, management services, back-office services, administrative and accounting services, human resources management and treasury management and the management of the information technology (IT). The Agreement expressly provided that, for its purpose, the contracting parties were independent parties, and its execution could not result in the creation of an agency or partnership relationship. The Agreement also expressly did not authorize one party to sign contracts in the name of the other party or to represent that party for the purpose of binding that party by an agreement. It was agreed that the services provided by ValueClick France were remunerated by ValueClick Ireland on a fixed 8% cost-plus basis.

In the relevant tax years, ValueClick France employed 50 people. In contrast, ValueClick Ireland employed a staff of five to seven employees, who were responsible for account management and sales of ValueClick services for the world except for North America.

Based on documents seized during a site visit to the premises of ValueClick France, the French tax authorities initiated a tax audit of ValueClick Ireland's activities in France between 2009 and 2011. It was concluded that the latter had operated by means of a hidden PE in France. ValueClick Ireland's operations in Ireland with regard to its French clients were believed to be limited to merely formally signing ("rubberstamping") of contracts with French clients and issuing invoices, whereas all of the other activities in relation to the signing of these contracts were performed in France by the employees of ValueClick France. Consequently, the tax authorities concluded that the tasks performed by the employees of ValueClick France exceeded the scope of the "marketing services", which were detailed in the Agreement and gave rise to the existence of an agency PE and/

text of the *Google* CJIP settlement is available at www.agence-francaise-anticorruption.gouv.fr/files/files/ENGLISH%20TRANSLATION%20-%20GOOGLE%20CJIP.pdf (accessed 31 Mar. 2021).

6. See OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* p. 18 (OECD 2013), Primary Sources IBDS, also available at <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en> (accessed 31 Mar. 2021).

7. See Epsilon, *Pressroom: ValueClick rebrands, launches marketing personalization platform as Conversant* (3 Feb. 2014), available at: <https://us.epsilon.com/pressroom/ValueClick-rebrands-launches-marketing-personalization-platform-conversant> (accessed 31 Mar. 2021). As such, the taxpayer party in the French administrative court proceedings was "Conversant International Ltd., formally known as ValueClick International Ltd."

or fixed place of business PE within the meaning of article 2(9) of the France-Ireland Income Tax Treaty (1968).^[8] The profits derived by ValueClick Ireland that were attributable to the alleged PE were subjected to corporate income tax in France. In the same vein, the turnover that was attributable to a fixed establishment (FE) for VAT purposes were assessed as being subject to French VAT. In other words, ValueClick Ireland was supposed to have charged French VAT on the advertising services provided to clients in France.

ValueClick Ireland objected to these assessments. In its decision of 7 March 2017,^[9] the TA of Paris rejected the taxpayer's action for annulment. In an appeal to the CAA of Paris (see section 3.), ValueClick Ireland reiterating that it did not have PEs in France for VAT purposes or under the France-Ireland Income Tax Treaty (1968) in the relevant tax years.

3. The Decision of the CAA^[10]

3.1. FE for VAT purposes

The CAA held that ValueClick Ireland did not have an FE in France for VAT purposes. It observed that it was necessary to determine the place where the services were rendered, and that this was the place where the provider had its seat of economic activities, unless the services were rendered from a permanent base in another state. Such a base existed in another state if the activities of the companies had a sufficient degree of permanence, and there were adequate human and technical means available to operate autonomously.

The CAA observed that the ValueClick group had the means in France to perform in terms of the intercompany agreement, but that this agreement did not authorize French employees to sign advertising contracts. The CAA also observed that the necessary IT infrastructure used by the business was located in the Netherlands, Sweden and the United States, but not in France. The limited infrastructure present in France only allowed access to the group's main infrastructure, which was located elsewhere. On these grounds, the CAA found that ValueClick Ireland did not have the means in France to operate on an autonomous basis, and, therefore, did not have an FE for VAT purposes.

3.2. Fixed place of business PE for income tax purposes

With regard to the existence of a PE within the meaning of article 2(9) of the France-Ireland Income Tax Treaty (1968), the CAA observed that this required ValueClick Ireland either to have a "fixed place of business" in France or to perform activities in France through a dependent agent who habitually exercised in France an authority to conclude contracts in the name of ValueClick Ireland. The CAA stated that, given the broad scope of the services covered in the Agreement and the fact that these services covered, practically all of the aspects of an online marketing business, including the negotiations of contracts with clients, ValueClick France could not be considered to have performed other services beyond the Agreement that would give rise to the carrying on of a business through a PE, separate from its own activities. Accordingly, the CAA held that ValueClick Ireland did not have a fixed place of business in France in the relevant tax years.

3.3. Agency PE for income tax purposes

The tax authorities argued that ValueClick France had been operating as a dependent agent of ValueClick Ireland for the purpose of article 2(9)(c) of the France-Ireland Income Tax Treaty (1968), to the extent that it habitually exercised, in France, the authority to conclude contracts in the name of ValueClick Ireland. However, the CAA observed that the Agreement expressly did not allow for such a scenario. Under the Agreement, the employees of ValueClick France did not have the authority to conclude contracts with clients in the name of ValueClick Ireland.

The CAA also observed that the French tax authorities based their claim of the existence of an agency PE on a number of elements. These elements included the fact that ValueClick France negotiated the terms of the contracts with French clients, and was entitled to draw up certain clauses in consultation with individual clients; that the provision of the final signature by the ValueClick Ireland was something of an automated process and appeared to be a mere confirmation of the contracts as drawn up by ValueClick France; and that the staff of ValueClick France presented themselves with potential clients as employees of ValueClick Ireland, to the extent that confusion was raised with clients regarding the identity of their counterparty being either ValueClick France or ValueClick Ireland.

The CAA noted that none of these elements provided evidence of the fact that the employees of ValueClick France were authorized to act for the account of and in the name of ValueClick Ireland. This situation was not different, even if certain

8. [Convention between Ireland and France for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income](#) (21 Mar. 1968), Treaties & Models IBFD [hereinafter *Fr.-Ir. Income Tax Treaty* (1968)]. Article 2(9) of the *Fr.-Ir. Income Tax Treaty* (1968) and its subparagraphs are identical to [OECD Draft Tax Convention on Income and on Capital](#) art. 5 and subparagraphs (30 July 1963), Treaties & Models IBFD.

9. FR: TA, 7 Mar. 2017, Case No. 1508234/2-1 (not published).

10. FR: CAA (Paris), 1 Mar. 2018, [Case No. 17PA01538](#), Case Law IBFD.

contracts also contained the names and signatures of employees of ValueClick France. This fact alone did not alter the reality that the client contracts were signed with ValueClick Ireland and not with ValueClick France, even if the latter would sign off specific contract modifications, while leaving untouched the general clauses of the contract.

The CAA, therefore, held that ValueClick France did not operate as a dependent agent of ValueClick Ireland. Consequently, the CAA also held that the latter did not have an agency PE in France in the relevant tax years.

The CAA held in favour of ValueClick Ireland on all grounds and annulled the assessments and the decision by the lower court. The only French tax due on ValueClick's operations in France was the tax levied on the 8% cost-plus profit margin generated by ValueClick France on the intra-group services it performed for the benefit of ValueClick Ireland. Unsurprisingly, the tax authorities appealed to the CE (see section 4.)

4. The Decision of the CE^[11]

4.1. FE for VAT purposes

The CE observed that ValueClick France did dispose of the means in France to provide, in an autonomous way, services to ValueClick Ireland under the Agreement. These means included staff in France who were able to take decisions to sign contracts with French advertising clients that allowed these clients to benefit from the services exploited by ValueClick Ireland. The CE observed that ValueClick Ireland had submitted to the court that the execution of the advertisement services provided to its clients implied the online real time linking of advertisers and affiliates, which required technical infrastructure and software for the operation of a digital platform. This infrastructure was hosted on servers in datacentres. The CE noted that the creation, configuration and management of the accounts of French clients by the employees of ValueClick France, as provided for in the agreement between the client and ValueClick Ireland, resulted in tailoring of the services to the particular advertising needs of the client. No further involvement was required from other entities of the ValueClick group. As such, the employees of ValueClick France had to be regarded as having the appropriate means available to operate independently from ValueClick Ireland, despite the fact that the technical infrastructure, i.e. the data centres, used for the operation of the online advertising platform was not located in France nor in Ireland.

Accordingly, the CE held that the CAA had erred by holding that ValueClick Ireland did not have an FE in France based on the activities performed by ValueClick France as it did not have the human and technical means to provide services in an autonomous way to French clients of ValueClick. As a result, the taxpayer had to have charged French VAT on the provision of the online advertising services.

4.2. Agency PE for income tax purposes

The CE did not consider whether ValueClick Ireland had a fixed place of business PE in France. With regard to the issue of an agency PE, the CE observed that for such a PE to exist in France for the purpose of the France-Ireland Income Tax Treaty (1968), ValueClick Ireland had to have been relying on persons acting in France on behalf of the enterprise in Ireland, other than an agent of an independent status who has, and habitually exercises in France, an authority to conclude contracts in the name of the enterprise that relate to the person's own business.

The CE referred to the Commentaries on Article 5 of the OECD Models (2003)^[12] and (2005).^[13] Based on the foregoing, the CE observed that, even if ValueClick France did not formally conclude contracts in the name of the Irish company, a French company that habitually decided on transactions of which the Irish company did no more than approve, and which once they had been approved, bound the Irish company, had to be regarded as a person exercising the power to conclude contracts. Accordingly, the CE held that the CAA had erred by holding that, given the fact that the contracts with the French ValueClick clients were signed by the taxpayer in Ireland under the circumstances described in section 3.3., did not make ValueClick France an agency PE of the taxpayer in Ireland for the purpose of article 2(9)(c) of the France-Ireland Income Tax Treaty (1968).

For these reasons, the CE annulled the decision of the CAA of Paris. The case was remanded to the same court.

11. Case No. 420174 (2020), *supra* n. 1 .

12. *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Commentary on Article 5* para. 32.1 (28 Jan. 2003), Treaties & Models IBFD.

13. *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Commentary on Article 5* para. 33 (15 July 2005), Treaties & Models IBFD.

5. Observations

5.1. Agency PE: Look and you will find it

As in the *Google* case, the CAA took a formal approach in its determination of whether an agency PE existed. The only relevant facts were the terms of the intra-group services agreement. The CE adopted a different approach. First of all, the CE's decision reconfirms its decision in *Société Interhome* (2003)^[14] to the effect that activities of a subsidiary can give rise to PE for its parent company in general, and an agency PE, in particular, if the conditions set out in the relevant tax treaty are fulfilled. An agency PE exists if the dependence test and the test of habitual exercising of the power to, legally or de facto, bind the principal. In *Zimmer* (2010),^[15] the CE distinguished its decision in *Société Interhome* from the case of a commissionaire arrangement. The essential features of a commissionaire contract are defined in the French *Code de commerce* (Commercial Code)^[16] and one of these features is the nature of the commissionaire's mandate, i.e. he is bound to act in his own name and not in the name of the principal.^[17] This might explain why, in *Zimmer*, the CE thought it sufficient to follow what has been referred to as a strict legal approach. If the commissionaire would act in a de facto manner in his or her own name, he or she would overstep his or her mandate, and his or her action would be void in law in relation to his principal.

In the case of *ValueClick*, there was no commissionaire arrangement in place. The CE, therefore, applied its approach as adopted in *Interhome* to determine whether the intercompany relationship gave rise to an agency PE, either in terms of the agreement or de facto.

The CE did not elaborate on the dependence test. With regard to the mandate held by ValueClick France, the CE referred to insertions in the Commentaries on Article 5(3) of the OECD Models (2003)^[18] and (2005).^[19] The France-Ireland Income Tax Treaty (1968) incorporates the agency PE language of the OECD Draft (1963). The facts of the case occurred in the period 2008 to 2011. The amended OECD Commentaries on Article 5(3) (2003) and (2005) provides that the model phrase "authority to conclude contracts in the name of the enterprise" should be understood as not confining the application of the agency PE concept to an agent who enters into contracts literally in the name of the enterprise. Also, a person who conclude contracts that are binding on the enterprise, even if those contracts are not in the name of the enterprise, are indicative of an agency PE.^[20] Similarly, a person who is authorized to negotiate all elements and details of a contract in a way binding on the enterprise can be said to exercise the authority to bind.^[21] Lack of active involvement by an enterprise in transactions may be indicative of a grant of authority to an agent.^[22] Arguably, this last statement in the OECD Commentaries on Article 5(3) (2003) and (2005) was key to the CE's finding that the activities of the employees of ValueClick France resulted in an agency PE for ValueClick Ireland. There was a clear lack of active involvement of ValueClick Ireland in the conclusion of contracts with clients, and all of the necessary tasks to conclude the contract were performed by ValueClick France, with ValueClick Ireland adding a signature automatically. On the other hand, it is uncalled for to conclude that there was no involvement at all on the part of ValueClick Ireland. Contrary to the example in the OECD Commentaries on Article 5(3) (2003) and (2005), ValueClick France did not have *carte blanche* with regard to determining all details of the contracts with clients. It had to rely on a model contract provided by ValueClick Ireland, which set the boundaries of the two most important components of the contract: (i) the description of the services to be provided; and (ii) the price structure for the services to be performed. The CE appeared to give more weight to the fact that the contracts were rubberstamped in Ireland than that the material contracting power of the French employees was restricted. But is rubberstamping a relevant factor if the intermediary can only present clients with a binary choice of either signing a largely prepopulated contract or not? In any case, the CE's approach of emphasizing the lack of active involvement, while, at the same time, seemingly ignoring the limited scope of the intermediary's mandate, is certainly not clearly reflected in the OECD Commentaries on Article 5(3) (2003) and (2005).

14. FR: CE, 20 June 2003, [Case No. 224407](#), Case Law IBFD.

15. FR: CE, 31 Mar. 2010, [Case Nos. 304715 and 308525](#), Case Law IBFD.

16. See of the FR: *Code de commerce* (Commercial Code), articles L132-1 to 132-2 with regard to commissionaire arrangements in general, and article L134-17 with regard to the commercial agent, in particular.

17. The statutory provisions are "*loi de police*" ("mandatory provisions") in the sense of EU Rome I Regulation 593/2008 (17 June 2008) on the law applicable to contractual obligations. Such obligations cannot be opted out of without losing status. This position has recently been confirmed in a decision by CAA of Paris. In an international context, it is possible to opt out of French law applying to the commissionaire arrangement. However, if French law applies, the provisions regarding commissionaire arrangements must be abided with. See FR: CAA, 13 Feb. 2020, Case No. 16/15098.

18. Para. 32.1 *OECD Model: Commentary on Article 5* (2003).

19. Para. 33 *OECD Model: Commentary on Article 5* (2005).

20. Para. 32.1 *OECD Model: Commentary on Article 5(3)* (2003).

21. Para. 33 *OECD Model: Commentary on Article 5(3)* (2005).

22. Para. 32.1 *OECD Model: Commentary on Article 5(3)* (2003).

5.2. The (Non-)impact of the OECD Model (2017)^[23] and the MLI

Since the OECD Model (2017), it has become clear that lack of involvement has to be understood as the intermediary playing “a principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise”.^[24] The CE’s conclusion makes perfect sense against the background of the clarification in the OECD Model (2017). A dynamic interpretation of tax treaties based on updates to the Commentaries on the OECD Model issued after the facts in the case take place is not necessarily problematic.^[25] However, clarification is taken from the agency PE provision itself in updated OECD Model (2017), and not from the Commentaries on the OECD Model (2017). Relying on model language, even implicitly, that was not adopted in the France-Ireland Income Tax Treaty (1968) itself, is an interpretative stretch.

Interestingly, in his opinion, the *Rapporteur General*^[26] warned the CE regarding this issue, but, instead, focused on the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2017) (MLI).^[27] The France-Ireland Income Tax Treaty (1968) is covered by the MLI, but Ireland has reserved the right for the entirety of article 12 of the MLI not to apply to Covered Tax Agreements (CTAs).^[28] The *Rapporteur General* warned the CE that it might be a bold move to retain an interpretation of the France-Ireland Income Tax Treaty (1968) that corresponded to a MLI modification that had been rejected expressly by Ireland. The CE appeared not to be flustered by this observation. And one can only agree with the CE, as the MLI modifies tax treaties, but the policy options pursued by countries with regard to these modifications should not affect the interpretation of tax treaties that are not modified. The understanding of such tax treaties can only be altered through dynamic interpretation by relying on the Commentary on Article 5 of the OECD Model (2017). Yet, as of the update to article 5(5) of the OECD Model (2017), the OECD Commentary on Article 5 (2017) only caters for tax treaties that refer to persons habitually concluding contracts or habitually playing a principal role in the conclusion of contracts.

The unnerving conclusion of the *ValueClick* case is that the MLI and the updated OECD Model (2017) did not contribute to prevent the avoidance of an agency PE status in cases where the OECD member countries refuse to play along. On the contrary, the MLI presented Ireland with an option to formally reject something that previously had been implicitly accepted by the Commentary on Article 5 of the OECD Models.^[29] The fact that the anti-agency PE avoidance rules have been moved from the OECD Commentaries into the text of the OECD Model (2017) and the MLI, and that these instruments have therefore modified the PE threshold under article 5(5), fuels an *a contrario* argument, i.e. that tax treaties that do not incorporate the language of the modification should be interpreted in a restrictive and, therefore, more avoidance-prone way.

The CE did not follow such *a contrario* reasoning. Instead, it interpreted the Commentaries on Article 5 of the OECD Models (2003) and (2005) in a way that was post the OECD/G20 BEPS initiative.

5.3. And now, the crux: Profit attribution to an agency PE

The CE remanded the case to the lower court, i.e. the CAA, and the latter will arguably have to address the most difficult aspect of this case. It is one thing to determine that ValueClick Ireland had an agency PE in France, but attributing profits to this deemed PE is wholly different matter.

There are no specific provisions under French domestic law that apply to the allocation of income to dependent agent PEs. The method used by the tax authorities in the initial reassessments was to determine the total turnover derived by ValueClick Ireland in France by taking the total of payments made by clients on the French bank account of ValueClick Ireland and to deduct expenses, which were deemed to be equal to 80% of the gross income.^[30] This very rudimentary approach to profit attribution was upheld by the TA in Paris, but is certainly is not in line with the Authorised OECD Approach (AOA) and its restatement in the OECD’s 2018 “Additional Guidance”^[31] on profit attributions to agency PEs under article 5(5) of the OECD Model (2017).

23. [OECD Model Tax Convention on Income and on Capital](#) (21 Nov. 2017), Treaties & Models IBFD.

24. OECD Model (2017), art. 5(5).

25. In *Andritz* (2003) (FR: 30 Dec. 2003, [Case No. 233894](#), Case Law IBFD), the CE formally rejected dynamic use of the *OECD Model: Commentaries*. In subsequent decisions, this principled stance has been largely reverted. See, for a recent example (implicitly) allowing dynamic interpretation, FR: CE, 16 July 2020, [Case No. 436570](#), Case Law IBFD.

26. FR: CE, Opinion of *Rapporteur General*, 11 Dec. 2020, Case No. 420174.

27. [Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting](#) (7 June 2017) (MLI), Treaties & Models IBFD.

28. Article 12 of the MLI deals with the artificial avoidance of a PE status through commissionaire arrangements and similar strategies and inserts a provision similar to the new article 5(5) of the *OECD Model* (2017) with regard to CTAs.

29. Ireland did not express any reservations or observations against the agency PE provisions in the [OECD Model Tax Convention on Income and on Capital](#) (28 Jan. 2003), Treaties & Models IBFD and [OECD Model Tax Convention on Income and on Capital](#) (15 July 2005), Treaties & Models IBFD and in the *OECD Model: Commentaries* (2003) and (2005).

30. *Rapporteur General*’s Opinion, Case No. 420174 (2020), *supra* n. 27, at para. 1.4.

31. OECD, [Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, BEPS Action 7](#) (OECD 2018), Primary Sources IBFD, also available at www.oecd.org/tax/beps/additional-guidance-attribution-of-profits-to-a-permanent-establishment-under-beps-action7.htm (accessed 31 Mar. 2021) [hereinafter “*Additional Guidance*”].

The attribution of profits to ValueClick Ireland's agency PE will be a challenging task. The France-Ireland Income Tax Treaty (1968) incorporates a version of article 7 as set out in the OECD Model (2008).^[32] It is unclear whether the CAA will be averse to deciding the attribution issue by applying the AOA and the Additional Guidance. Furthermore, the France-Ireland Income Tax Treaty (1968) does not contain a provision similar to article 5(5) of the OECD Model (2017).

It might have been hoped that the specific example in the Additional Guidance on the "sale of advertising on a website (related intermediary)", and which seems specifically devised to cater for the corporate setup in the *Google* and *ValueClick* cases, would assist. However, it does not.

The Additional Guidance states that, in general, if the intermediary, i.e. the entity acting as the dependent agent, and the non-resident enterprise, i.e. the entity acting as the principal, are associated enterprises, both articles 7 and 9 of the OECD Model apply. Article 7 of the OECD Model determines the basis on which profits are attributable to the PE and article 9 determines the division of profits between the non-resident entity and the intermediary. It is further explained that there is no priority rule in terms of which profit adjustment under article 9 of the OECD Model should necessarily precede the attribution of profits under article 7.^[33] Any approach taken must ensure that there is no double taxation in the source country.^[34] In the *ValueClick* case, there is a fixed order, prescribed not by law but by the procedural economy. The French tax authorities brought the case to the administrative courts by claiming a hidden PE and challenging the lack of profit attribution to ValueClick France under article 7 of the France-Ireland Income Tax Treaty (1968), while leaving the 8% cost-plus remuneration received by ValueClick France for the intra-group services performed for ValueClick Ireland undisputed. This position is important, as it implies that for the sake of attributing profits to the agency PE without creating double taxation, only those functions performed, assets used and risks assumed by the PE are to be taken into account that have not been taken into consideration to determine the undisputed arm's length remuneration received by Google France for the service provided to Google Ireland.

In its decision of 2018, the CAA had observed that the ValueClick intra-group services agreement was drafted in very general terms. The CAA reiterated the view of the tax authorities, which was that "these services covered the entirety of services that an enterprise that provides digital marketing services is expected to provide, including negotiating with clients".^[35] Fifty members of staff were hired to execute these tasks in France, compared to the handful of staff members employed by ValueClick Ireland.

In the online advertising example in the OECD's Additional Guidance, the object of the transactions is framed in radically different terms. Online advertising companies claim to "sell advertising space", and it is the sale of such advertising space that is said to be the subject of the functional analysis for the purpose of attributing PE profits.^[36] In the functional analysis, significant people functions are assigned to the sales activities, and, as such, risk is deemed to be assumed, namely the risk "associated with determining the amount, type and form of advertising are also performed by personnel of the intermediary on behalf of the principal".^[37] Profits should be attributed to the PE to the extent that the internal dealings between PE and head office would have received remuneration had they been performed between unrelated parties.

Arguably, the OECD's take on significant people functions is based on a misconceived notion of the nature of the online advertising industry. First, online advertising companies do not sell advertising space, they sell advertising services, and they do so by operating an advertising display network, i.e. and online interface platform that links advertisers, i.e. economic actors that want to advertise their products or services, with website owners who want to monetize website visitors by being remunerated for advertising being shown to these visitors. ValueClick, like most major players in the industry, does not own advertising space.^[38]

Second, in addition to the digital nature of the services provided, one of the other unique selling points of online advertising compared to the buying and selling of advertising space in, say, a newspaper, is that the efficiency of online adverts can be constantly monitored, tailored and improved.^[39] The skill of what the Additional Guidance calls the "determining the amount, type and form of advertising" is, in fact, the core activity of a digital marketing company like ValueClick. It is also where a large part of the value is created, besides the value created through the operation of an advertising network. In the case of Google, the advertising network operates in a direct and indirect modus: (i) the direct remote modus permits small clients to operate the

32. *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital* (17 July 2008), Treaties & Models IBFD.

33. *Additional Guidance*, *supra* n. 31, at para. 34.

34. *Id.*, at para. 35.

35. Case No. 17PA01538 (2018), *supra* n. 10, at para. 16.

36. *Additional Guidance*, *supra* n. 31, at para. 61.

37. *Id.*, at para. 20.

38. With regard to the websites of Google and Facebook, on which advertising is shown, but even for these online advertising giants, most revenue is generated through the display of advertising on third-party websites. For a further description of the online advertising business, see B. Michel, *The French Crusade to Tax the Online Advertising Business: Reflections on the French Google Case and the Newly Introduced Digital Services Tax*, 59 *Eur. Taxn.* 11, sec. 2.1. (2019), *Journal Articles & Opinion Pieces IBFD*.

39. The efficiency of an online advert is measured by the so-called "click-through rate", i.e. the percentage of clicks on a displayed advert on the advertiser's website as a fraction of the total of times the advert was shown, and the "conversion rate", i.e. the percentage of effective purchases made on the advertiser's website as a fraction of the total of times the advert was shown.

network remotely without the intervention of employees; and (ii) the indirect modus for large clients requires the intervention of employees. ValueClick's business required staff to intervene. As such, the French clients of *ValueClick* dealt with the employees of ValueClick France to set up and manage their online advertising campaigns.

It should be emphasized that, under the intra-group service agreement, ValueClick France was said to be remunerated for its performance of all tasks ordinarily performed by a digital marketing enterprise. This situation includes the core activity of continuously monitoring and optimizing the advertising campaigns of clients, i.e. what the OECD calls in its Additional Guidance the "determining the amount, type and form of advertising".^[40] However, the performance of this function and the risk associated with it has already been taken into account to determine the arm's length remuneration received by ValueClick France. By the OECD's own admission, taking these particular functions and risk into account for the purpose of attributing profits to the agency PE should be avoided, as it gives rise to double taxation.

This position does not imply that there are no profits to be attributed to the French agency PE of ValueClick Ireland. The crux of the matter is that only those profits should be attributed that remunerate functions performed, and assets used and risks assumed by an agency PE acting as an agency PE, namely ValueClick France's playing of a role that results in the conclusion of agreements to provide advertising services. For instance, such activities could relate to the skill involved of persuading prospective clients to use ValueClick as their dedicated online marketing agency. Accordingly, the functions, assets and risks relating the effective performance of the services sold should be kept out of the PE profit attribution.

5.4. A transfer pricing case by any other name

The author believes that the *ValueClick* case, like the *Google* case, has taken a wrong turn from the outset. The focus should not be on the existence of a PE and the attribution of profits to this PE. Rather, the focus should be on the remuneration of the services under the intra-group services agreement.

In both cases, the remuneration was fixed at a level of 8% cost-plus. This "industry standard" is problematic. As in the *Google* case, there are cogent grounds to believe that cost-plus profit margin granted to ValueClick France was simply not in balance with the value added by the intra-group services, considering the online advertising value chain.^[41] Instead, the agency PE concept has been stretched and profit attribution rules have been restated for the grand overarching purpose of attributing more taxable profits to the market jurisdiction (read: the jurisdiction in which the advertising expenses are deducted). All of this leads the innocent bystander to one ultimate question: Why not challenge ValueClick's transfer pricing arrangement instead of taking the PE route?

Here, it should be noted that the *Rapporteur General* referred to a possible explanation suggested in the French doctrine.^[42] The ordinary statute of limitation on transfer pricing adjustments is three years. For the assessment of a hidden PE, the limitation term is ten years. The *ValueClick* assessments concerned tax years as of 2009. The assessments were issued in 2014.

6. Conclusions

By concluding that *ValueClick Ireland* operated its online advertisement business in France by means of an agency PE, did the Supreme Administrative Court restore the full effects of old international standards – to use the parlance of the BEPS Action Plan – or did it stretch old standards to catch the new reality of the digital economy? Whichever view one adopts, the result of the decision is in line with the OECD's post-BEPS view on the prevention of artificial avoidance of agency PE status. However, the outcome starkly contrasts with the fact that the agency PE provisions in the France Ireland Tax Treaty (1968) were not altered by the MLI, nor are they affected by the updated language in article 5(5) of the OECD Model (2017). From this perspective, one could claim that the decision borders on judicial activism.

However, any such claim is strongly tempered by the fact that the hot potato of PE profit attribution is yet to be dealt with by the Administrative Court of Appeal. The analysis above shows that despite the OECD's "Additional Guidance", profit attribution to agency PEs used by online advertisement companies to make sales, aided by a local subsidiary, is difficult, if not impossible, without reassessing the entire value chain of the online advertisement business and the attribution of profits to all activities involved in the operation of the business in local markets, including the activities performed by the local subsidiary (i.e. *ValueClick France*). This requires breaking open the pricing of the intra-group services provided by *ValueClick France* to *ValueClick Ireland*. It is questionable whether the Administrative Court of Appeal is mandated and willing to go that far.

40. *Additional Guidance*, *supra* n. 31, at para. 59.

41. For an attempt of a functional analysis to determine a more realistic remuneration of the intra-group services, see Michel, *supra* n. 38, at sec. 2.7.2.2.

42. *Rapporteur General*'s Opinion, Case No. 420174 (2020), *supra* n. 26, at para. 1.4.

ภาคผนวก (ข)

**Guideline on MSC Malaysia Financial Incentives
(Grandfathering and Transition under service incentive)**



GUIDELINES ON MSC MALAYSIA FINANCIAL INCENTIVES (GRANDFATHERING AND TRANSITION UNDER SERVICES INCENTIVE)

1. INTRODUCTION

- 1.1 Pursuant to Malaysia's participation¹ in the Forum on Harmful Tax Practices (FHTP), Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), to implement the Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) action plans, the income tax exemption under the MSC Malaysia Bill of Guarantee No. 5 has been revised to be consistent with the taxation standards under the OECD BEPS Action 5².
- 1.2 According to the aforesaid taxation standards, existing MSC Malaysia Status companies with income tax exemption are allowed to grandfather i.e. continue to enjoy the income tax exemption granted for non-intellectual property (non-IP) or services income under the Existing Regime, subject to compliance of MSC Malaysia Status Conditions of Grant issued to the companies.
- 1.3 The purpose of this document is to set out the guidelines on:
 - (a) grandfathering timeline applicable to existing MSC Malaysia Status companies with income tax exemption on non-IP or services income³; and
 - (b) transition of these companies from the Existing Regime to the Revised Regime in order to enjoy the income tax exemption in respect of non-IP or services income for the remaining exemption period.

¹ The details of Malaysia's participation can be found at <https://www.treasury.gov.my/index.php/en/tax/malaysia-s-commitment-in-international-tax-standard.html>

² The details on the taxation standards can be found at OECD, "Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5: 2015 Final Report", <http://www.oecd.org/tax/countering-harmful-tax-practices-more-effectively-taking-into-account-transparency-and-substance-action-5-2015-final-report-9789264241190-en.htm> and "Harmful Tax Practices – 2017 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5", <http://www.oecd.org/tax/beps/harmful-tax-practices-2017-progress-report-on-preferential-regimes-9789264283954-en.htm>.

³ The relevant grandfathering timeline has been provided under the Promotion of Investments (Exclusion of Income For MSC Status Company) Regulations 2018 [P.U.(A) 332/2018] and Income Tax (Exemption) (No. 2) 2015 (Amendment) Order 2018 [P.U.(A) 396/2018].

1.4 In this document:

- (a) **“Eligibility Criteria”** means the eligibility criteria as specified in the New Guidelines;
- (b) **“Existing Regime”** means the income tax exemption granted under the Promotion of Investments Act 1986 or Income Tax (Exemption)(No. 2) Order 2015 [P.U.(A) 50/2015];
- (c) **“List of Promoted Activities”** means the list of MSC Malaysia promoted activities as specified in the New Guidelines;
- (d) **“New Conditions”** means the conditions imposed under the Revised Regime, as set out in **Appendix 1** or **Appendix 2**;
- (e) **“New Guidelines”** means the *“Guidelines on MSC Malaysia Financial Incentives (Services Incentive – Income tax Exemption)”* document with Effective Date of 1 January 2019; and
- (f) **“Revised Regime”** means the income tax exemption to be granted under the Income Tax (Exemption)(No. 10) Order 2018 [P.U.(A) 389/2018].

2. COMPANIES APPROVED ON OR BEFORE 16 OCTOBER 2017

2.1 Existing MSC Malaysia Status companies which have been granted approval of MSC Malaysia Status on or before 16 October 2017 and as at 1 January 2019, the exemption period has been activated and has not expired (i.e. either within first 5-year⁴ or second 5-year⁵ of the exemption period):

- (a) **Status quo:** These companies will grandfather under the Existing Regime and the exemption period (either first 5-year or second 5-year) can only be granted **until 30 June 2021**.
- (b) **Transition:** Subject to approval, the **remaining exemption period**⁶ will be granted under the Revised Regime:
 - (i) Eligibility Criteria and List of Promoted Activities are not applicable.
 - (ii) Percentage of tax exemption approved is to remain.

⁴ Pioneer certificate or commencement letter has been issued for the exemption period of first 5-year.

⁵ Approval has been issued for extension of exemption period of second 5-year.

⁶ “Remaining exemption period” refers to the period beginning from the subsequent date after the expiry of the grandfathering timeline until the expiry of 5 years from the commencement date under the Existing Regime.

- (iii) Commencement date of the remaining exemption period under the Revised Regime will be 1 July 2021.
- (iv) Companies are required to comply with the New Conditions in **Appendix 1**, commencing from 1 July 2021.
- (v) Companies may apply to add new activities in accordance with the New Guidelines (must comply with the List of Promoted Activities).
- (vi) For extension of exemption period for second 5-year⁷:
 - (1) Companies are required to submit the application for extension no later than 30 days before the expiry of the first 5-year.
 - (2) Eligibility Criteria and List of Promoted Activities are not applicable.
 - (3) Percentage of tax exemption is to remain⁸.
 - (4) The exemption period for the second 5-year will begin from the subsequent date after the expiry of the exemption period for the first 5-year.
 - (5) Companies are required to comply with the same New Conditions in **Appendix 1** for the second 5-year.
 - (6) Companies may apply to add new activities in accordance with the New Guidelines (must comply with the List of Promoted Activities).

Example:

Company A has been awarded MSC Malaysia Status on 1 October 2017. Company A has been issued a pioneer certificate and the exemption period for the first 5-year is from 1 January 2018 until 31 December 2022 under Existing Regime. Company A is allowed to grandfather under the Existing Regime for the exemption period from 1 January 2018 until 30 June 2021. The remaining exemption period from 1 July 2021 until 31 December 2022 will be granted under the Revised Regime. Company A may apply for extension of exemption period for second 5-year under the Revised Regime. The exemption period to be granted for the second 5-year will be from 1 January 2023 until 31 December 2027.

⁷ A Tier 3 company may apply for extension of exemption period for second 5-year provided that the company applies to change to either Tier 1 or 2 and complies with the conditions imposed under Tier 1 or 2 by the expiry of the exemption period for first 5-year.

⁸ A Tier 3 company which has changed to either Tier 1 or 2 will be approved 100% income tax exemption for second 5-year.

3. COMPANIES APPROVED AFTER 16 OCTOBER 2017

3.1 Existing MSC Malaysia Status companies which have been granted approval of MSC Malaysia Status after 16 October 2017 and as at 1 January 2019, the exemption period has been activated and has not expired (i.e. within first 5-year⁹):

- (a) **Status quo:** These companies will grandfather under the Existing Regime and the exemption period (the first 5-year) can only be granted **until 31 December 2018**.
- (b) **Transition:** Subject to approval, the **remaining exemption period**¹⁰ will be granted under the Revised Regime:
 - (i) Eligibility Criteria and List of Promoted Activities are not applicable.
 - (ii) Percentage of tax exemption approved is to remain.
 - (iii) Commencement date of the remaining exemption period under the Revised Regime will be 1 January 2019.
 - (vii) Companies are required to comply with the New Conditions in **Appendix 2**, commencing from 1 January 2019.
 - (iv) Companies may apply to add new activities in accordance with the New Guidelines (must comply with the List of Promoted Activities).
 - (v) For extension of exemption period for second 5-year¹¹:
 - (1) Companies are required to submit the application for extension no later than 30 days before the expiry of the first 5-year.
 - (2) Eligibility Criteria and List of Promoted Activities are not applicable.
 - (3) Percentage of tax exemption is to remain¹².
 - (4) The exemption period for the second 5-year will begin from the subsequent date after the expiry of the exemption period for the first 5-year.
 - (5) Companies are required to comply with the New Conditions applicable for Year 3 onwards as stated in **Appendix 2** for the second 5-year.

⁹ Pioneer certificate or commencement letter has been issued for the exemption period of first 5-year.

¹⁰ "Remaining exemption period" refers to the period beginning from the subsequent date after the expiry of the grandfathering timeline until the expiry of 5 years from the commencement date under the Existing Regime.

¹¹ A Tier 3 company may apply for extension of exemption period for second 5-year provided that the company applies to change to either Tier 1 or 2 and complies with the conditions imposed under Tier 1 or 2 by the expiry of the exemption period for first 5-year.

¹² A Tier 3 company which has changed to either Tier 1 or 2 will be approved 100% income tax exemption for second 5-year.

- (6) Companies may apply to add new activities in accordance with the New Guidelines (must comply with the List of Promoted Activities).

4. COMPANIES WHICH HAVE YET TO ACTIVATE FIRST 5-YEAR OR YET TO OBTAIN EXTENSION OF SECOND 5-YEAR

- 4.1 If as at 1 January 2019, an existing MSC Malaysia Status company has yet to activate the exemption period for the first 5-year or has yet to obtain the extension of exemption period for the second 5-year¹³:
- (a) The exemption period for the first 5-year will be activated or the approval for the extension of the exemption period for second 5-year will be granted under and in accordance with the Existing Regime¹⁴.
 - (b) The exemption period can only be granted:
 - (i) If the approval of MSC Malaysia Status is granted on or before 16 October 2017, **until 30 June 2021**.
 - (ii) If the approval of MSC Malaysia Status is granted after 16 October 2017, **until 31 December 2018**.
 - (c) Subject to approval, the **remaining exemption period**¹⁵ will be granted under the Revised Regime.
 - (d) If the approval of MSC Malaysia Status is granted after 16 October 2017 and the date of first invoice is after 31 December 2018, the exemption period of the first 5-year will be approved under the Revised Regime.
 - (e) Where the exemption period for the first 5-year or any part of the first 5-year is to be granted under the Revised Regime:
 - (i) Eligibility Criteria and List of Promoted Activities are not applicable.
 - (ii) Percentage of tax exemption approved is to remain.

¹³ Pioneer certificate or commencement letter for the exemption period of first 5-year or approval for extension of exemption period of second 5 year has yet to be issued.

¹⁴ Exemption granted under Existing Regime is subject to the company's compliance of the existing MSC Malaysia Status Conditions of Grant issued to the company.

¹⁵ "Remaining exemption period" refers to the period beginning from the subsequent date after the expiry of the grandfathering timeline until the expiry of 5 years from the commencement date under the Existing Regime.

- (iii) Commencement date of the exemption period under the Revised Regime will be:
 - (1) 1 July 2021 (if the approval of MSC Malaysia Status is granted on or before 16 October 2017); or
 - (2) 1 January 2019 or date of first invoice, whichever is later (if the approval of MSC Malaysia Status is granted after 16 October 2017).
- (iv) If the commencement date is 1 July 2021, companies are required to comply with the New Conditions in **Appendix 1** starting from the said commencement date.
- (v) If the commencement date is 1 January 2019 or date of first invoice, whichever is later, companies are required to comply with the New Conditions in **Appendix 2** starting from the said commencement date.
- (vi) Companies may apply to add new activities in accordance with the New Guidelines (must comply with the List of Promoted Activities).
- (vii) For extension of exemption period for second 5-year¹⁶:
 - (1) Companies are required to submit the application for extension no later than 30 days before the expiry of the first 5-year.
 - (2) Eligibility Criteria and List of Promoted Activities are not applicable.
 - (3) Percentage of tax exemption is to remain¹⁷.
 - (4) The exemption period for the second 5-year will begin from the subsequent date after the expiry of the exemption period for the first 5-year.
 - (5) Companies are required to comply with the New Conditions as stated in **Appendix 1** for the second 5-year.
 - (6) Companies may apply to add new activities in accordance with the New Guidelines (must comply with the List of Promoted Activities).

¹⁶ A Tier 3 company may apply for extension of exemption period for second 5-year provided that the company applies to change to either Tier 1 or 2 and complies with the conditions imposed under Tier 1 or 2 by the expiry of the exemption period for first 5-year.

¹⁷ A Tier 3 company which has changed to either Tier 1 or 2 will be approved 100% income tax exemption for second 5-year.

- (f) Where the remaining exemption period for the second 5-year is to be granted under the Revised Regime:
- (i) Eligibility Criteria and List of Promoted Activities are not applicable.
 - (ii) Percentage of tax exemption is to remain.
 - (vi) Commencement date of the remaining exemption period for the second 5-year under the Revised Regime will be 1 July 2021.
 - (iii) Companies are required to comply with the New Conditions as stated in **Appendix 1** commencing from 1 July 2021.
 - (iv) Companies may apply to add new activities in accordance with the New Guidelines (must comply with the List of Promoted Activities).
- (g) For the avoidance of doubt, for any exemption period granted under the Revised Regime, the commencement date of the said exemption period cannot be earlier than 1 January 2019.
- (h) A summary of the above guidelines on transition is set out below:

MSC Status approval date	Scenario	Exemption period allowed under Existing Regime (grandfathering period)	Exemption period to be granted under Revised Regime	Commencement date under Revised Regime	New Conditions to be complied with starting from the commencement date under Revised Regime
On or before 16 October 2017	Yet to activate first 5-year	From date of first invoice until 30 June 2021	From 1 July 2021 until expiry of 5 years from date of first invoice	1 July 2021	Appendix 1
	For extension of second 5-year:	N/A	From the subsequent date after expiry of first 5-year until expiry of 5 years	Subsequent date after expiry of first 5-year	Appendix 1
	Yet to obtain extension for second 5-year	From the subsequent date after expiry of first 5-year (start date) until 30 June 2021	From 1 July 2021 until expiry of 5 years from start date	1 July 2021	Appendix 1
After 16 October 2017	Yet to activate first 5-year	From date of first invoice until 31 December 2018	From date of first invoice (if issued after 31 December 2018) or 1 January 2019, whichever is later, until expiry of 5 years	Date of first invoice or 1 January 2019, whichever is later	Appendix 2
	For extension of second 5-year	N/A	From the subsequent date after expiry of first 5-year until expiry of 5 years	Subsequent date after expiry of first 5-year	Appendix 1

5. INSTITUTION OF HIGHER LEARNING (IHL) AND INCUBATOR

- 5.1 Existing IHL and Incubator entities impacted by the aforesaid grandfathering timeline may apply for income tax exemption for the **remaining exemption period**¹⁸ or the extension of exemption period for second 5-year, in accordance with the guidelines set out in this document.
- 5.2 For any exemption period granted under the Revised Regime, the IHL and Incubator entities are required to comply with the following new conditions as determined by the approval committee:
- (a) To employ an adequate number of full time employees with adequate amount of monthly base salary; and
 - (b) To incur an adequate amount of annual operating expenditure and investment of fixed asset.

6. TRANSITION

- 6.1 The granting of any exemption period or remaining exemption period under the Revised Regime is subject to the companies fulfilling the applicable New Conditions and approval of the approval committee.

7. SEGREGATION OF INCOME

- 7.1 The companies are required to segregate the IP income from the statutory income in order to enjoy the tax exemption during the grandfathering period and during the exemption period granted under the Revised Regime.
- 7.2 IP income means any income from royalty and other income derived from an intellectual property right¹⁹ if it is receivable as consideration for the commercial exploitation of that right.

ISSUED BY MALAYSIA DIGITAL ECONOMY CORPORATION (MDEC)

EFFECTIVE DATE: 1 JANUARY 2019

Disclaimer: The information contained in these Guidelines is to provide details, explanations and/or clarifications on the financial incentives granted under MSC Malaysia. You are advised to refer to the applicable legislations. MDEC cannot accept responsibility for any action or decision made in reliance of these Guidelines or any liability incurred or loss suffered as a consequence of relying on these Guidelines. These Guidelines are not intended to address all possible tax issues that may arise and you are advised to seek professional advice in respect of the tax issues. MDEC reserves the right to amend or update these Guidelines from time to time, based on approval of the Government of Malaysia.

¹⁸ "Remaining exemption period" refers to the period beginning from the subsequent date after the expiry of the grandfathering timeline until the expiry of 5 years from the commencement date under the Existing Regime.

¹⁹ "Intellectual property right" means a right arising from any patent, utility innovation and discovery, copyright, trade mark and service mark, industrial design, layout-design of integrated circuit, secret processes or formulae and know-how, geographical indication, the grant of protection of a plant variety, or other like rights, whether or not registered or registrable.

APPENDIX 1
New Conditions

Conditions	Tier 1	Tier 2	Tier 3
(1) Location of approved MSC Malaysia qualifying activities	Designated Premises within MSC Malaysia Cybercities or Cybercentres²⁰	Other Commercial Premises within MSC Malaysia Cybercities or Cybercentres	Not subjected to location requirement
(2) Undertake the approved MSC Malaysia qualifying activities in Malaysia			
	Minimum KPI Numbers		
(3) Full time employees (comprising Knowledge Workers) with monthly base salary	(i) 50 full time employees with monthly base salary of RM5k; OR (ii) 30 full time employees with monthly base salary of RM10k	(i) 30 full time employees with monthly base salary of RM5k; OR (ii) 20 full time employees with monthly base salary of RM8k	
	data centre: 5 full time employees with monthly base salary of RM5k		
(4) Annual operating expenditure and investment in fixed asset	RM3.5mil	RM1mil	
	data centre: RM10mil		
(5) % of Malaysian Knowledge Workers (for the full time employees in (3) above)	70%	50%	

²⁰ List of MSC Malaysia Cybercities or Cybercentres is available at MDEC's website (www.mdec.my).

APPENDIX 2
New Conditions

Conditions	Tier 1	Tier 2	Tier 3
(1) Location of approved MSC Malaysia qualifying activities	Designated Premises within MSC Malaysia Cybercities or Cybercentres²¹	Other Commercial Premises within MSC Malaysia Cybercities or Cybercentres	Not subjected to location requirement
(2) Undertake the approved MSC Malaysia qualifying activities in Malaysia			
Minimum KPI Numbers			
To be complied with in Year 1 and Year 2 of the exemption period:			
(3) Full time employees (comprising Knowledge Workers) with monthly base salary	2 full time employees with monthly base salary of RM5k		
(4) Annual operating expenditure	RM50k		
To be complied with from Year 3 onwards until expiry of exemption period:			
(5) Full time employees (comprising Knowledge Workers) with monthly base salary	(i) 50 full time employees with monthly base salary of RM5k; OR (ii) 30 full time employees with monthly base salary of RM10k		(i) 30 full time employees with monthly base salary of RM5k; OR (ii) 20 full time employees with monthly base salary of RM8k
	data centre: 5 full time employees with monthly base salary of RM5k		
(6) Annual operating expenditure and investment in fixed asset	RM3.5mil		RM1mil
	data centre: RM10mil		
(7) % of Malaysian Knowledge Workers (for the full time employees in (5) above)	70%		50%

²¹ List of MSC Malaysia Cybercities or Cybercentres is available at MDEC's website (www.mdec.my).

ภาคผนวก (ค)

MSC Malaysia tax incentives for IP and non-IP income to be amended



MSC Malaysia tax incentives for IP and non-IP income to be amended

24 July 2018

On 6 July 2018, the Malaysia Digital Economy Corporation (MDEC), the government agency overseeing the Multimedia Super Corridor (MSC) Malaysia initiative to promote the growth of local technology companies and attract investments from multinationals, issued an [announcement](#) that the tax incentives under the regime will be amended to reflect the minimum standards under [action 5](#) of the OECD/G20 BEPS project. The government is reviewing the new legislation and guidelines that will amend the incentives.

Background

Malaysia's Ministry of Finance issued an [announcement](#) on 12 June 2018 reiterating its commitment to supporting the OECD taxation initiatives. Malaysia has joined the OECD [Inclusive Framework on BEPS](#) as an associate member and has committed to implement and adhere to the minimum standards under the BEPS action plan.

One of these minimum standards, action 5, deals with identification of regimes offering a zero or low preferential corporate tax rate (preferential regimes) that can be categorized as harmful tax practices. Action 5 focuses on the requirement for any preferential regimes to reward only substantial activities.

The Forum on Harmful Tax Practices (FHTP) is carrying out peer reviews of preferential tax regimes that have been identified for jurisdictions that are members of the Inclusive Framework, to determine if they have features of a harmful regime. The reviews cover preferential regimes for geographically mobile income related to intellectual property (IP) and/or regimes relating to financial or other services (non-IP), but do not focus on income from manufacturing operations. A [progress report](#) on the reviews of preferential regimes was issued on 16 October 2017. An [updated table of results](#) of the reviews was issued on 9 May 2018, and the results of the Malaysian incentives that currently are under evaluation and those already evaluated are summarized below. Four of Malaysia's regimes, including MSC Malaysia, offer both IP and non-IP incentives, so each incentive under the regimes is evaluated based on the relevant standards.

Regime	Status as of 9 May 2018
<i>IP incentives</i>	
Principal hub	In the process of being amended
Pioneer status (High technology)	In the process of being amended
Biotechnology industry (BioNexus)	In the process of being amended
MSC Malaysia	In the process of being amended
<i>Non-IP incentives</i>	
Principal hub	In the process of being amended
Pioneer status (Contract R&D)	In the process of being amended

Regime	Status as of 9 May 2018
Biotechnology industry (BioNexus)	In the process of being amended
MSC Malaysia	In the process of being amended
Economic development regions	In the process of being amended
Labuan financial services	In the process of being amended
Inward re-insurance and offshore insurance	In the process of being amended
Labuan leasing services	Amended
Treasury management center	Abolished
Green technology services	Not harmful
Foreign fund management	Not harmful
Approved services projects	Out of scope
Malaysian International Trading Company	Out of scope

The criteria for evaluating the above tax incentives and the timelines for aligning them with the FHTP recommendations made to new Inclusive Framework members (including Malaysia) as a result of the reviews are based on the final report on BEPS action 5 and the October 2017 progress report on preferential regimes, and are summarized in the table below.

IP incentives	Non-IP incentives
<p><u>Nexus approach criteria</u></p> <p>The IP income of a taxpayer may be exempt or subject to a preferential rate only to the extent that the taxpayer itself incurred qualifying R&D expenditure that gave rise to such IP income.</p> <p>Embedded technology IP income must be segregated from manufacturing/trading income.</p> <p>Embedded marketing IP income must be segregated from manufacturing/trading income (marketing IP income cannot be incentivized).</p>	<p><u>Substantial activities criteria</u></p> <ul style="list-style-type: none"> · An “adequate amount” of investment or annual business operating expenses must be incurred in Malaysia; and · An “adequate number” of full-time jobs must provide employment in Malaysia. <p><u>Ring fencing criteria</u></p> <p>There must be no distinction in tax treatment, including transaction and currency restrictions, between residents and nonresidents, i.e. the tax result for a wholly domestic transaction should not be different from that arising for a cross-border transaction.</p>
<p>Legislation to amend existing IP incentives would be gazetted by 31 December 2018.</p>	<p>Legislation to amend non-IP incentives would be gazetted by 31 December 2018.</p>
<p>Effective 1 July 2018, IP incentives are subject to the nexus approach criteria. No approvals of new entrants will be granted for existing IP incentives that do not comply with the nexus approach criteria.</p>	<p>(This space is intentionally left blank)</p>

IP incentives	Non-IP incentives
<p>For entrants approved on or before 30 June 2018 to existing IP incentives that do not comply with the FHTP criteria, “grandfathering” will be allowed until 30 June 2021. The incentive regimes will need to comply with the nexus approach criteria for such entrants to continue enjoying the incentive beyond 30 June 2021.</p>	<ul style="list-style-type: none"> · For entrants approved on or before 16 October 2017 (the date the 2017 progress report was published) to existing non-IP incentives that do not comply with the FHTP criteria, the grandfathering period is up to 30 June 2021; and · For entrants approved after 16 October 2017 to existing non-IP incentives that do not comply with the FHTP criteria, the grandfathering period is up to the date the legislation amending the incentive is gazetted or 31 December 2018, whichever is earlier.

MSC Malaysia regime

MSC Malaysia tax incentives currently offer an exemption for income deriving from approved MSC Malaysia qualifying activities, which may comprise IP income and/or non-IP income. To comply with the FHTP criteria, both the IP and the non-IP incentives available under the MSC Malaysia regime will be amended, and the MDEC will be adhering to the above timelines. This will mean the following for companies enjoying (or that wish to enjoy) MSC Malaysia tax incentives:

New company	Existing company enjoying MSC Malaysia incentives
<p>No new approvals for MSC applications will be granted starting 1 July 2018.</p>	<p>No new approvals will be granted, starting 1 July 2018, for applications for an extension of the income tax exemption period or applications to add new MSC Malaysia qualifying activities.</p>

New company	Existing company enjoying MSC Malaysia incentives
(This space is intentionally left blank)	<p>Options available:</p> <p>a) Continue to enjoy the income tax exemption granted under existing MSC Malaysia status until 30 June 2021; or</p> <p>b) Subject to the new legislation and guidelines coming into force, move into the new regime and be subject to the new criteria.</p>
	<p>If approval for MSC Malaysia status has been granted on or after 17 October 2017 for non-IP income, the grandfathering period will end no later than 31 December 2018.</p>
<p>New approvals of MSC Malaysia applications and extensions of the income tax exemption period will be considered only after the new legislation and guidelines amending the regime come into force, which is expected by 31 December 2018.</p>	

Accordingly, the following considerations are relevant for companies wishing to benefit from the MSC Malaysia regime, but that have not yet been approved for the regime:

- Companies that have submitted an application for MSC Malaysia status that is pending approval may choose to withdraw the application and wait for the new criteria/conditions for the amended regime to be announced, and obtain a refund of the application fee. If they choose not to withdraw, their application will not be processed yet; it will be reevaluated later based on the new criteria/conditions.
- Companies that plan to submit an application for MSC Malaysia status, or that want to assess if they would qualify for the incentives based on the FHTP criteria, may wish to familiarize themselves with the BEPS action 5 recommendations, as the new criteria for the MSC Malaysia regime will be designed based on this standard. Companies may wish to seek professional advice to carry out an assessment of their business model and prepare an appropriate business case for the application.

Next steps

Pending the release of the new legislation and guidelines for the MSC Malaysia regime, companies should reassess their positions and review the impact of the developments on their current and proposed business models, which may have been structured earlier based on the existing MSC Malaysia regime. Such a review should not be limited only to companies looking at the MSC Malaysia incentive, but is relevant for all companies that are currently enjoying or looking to pursue other existing tax incentives that are under review by the relevant authorities in Malaysia (e.g. principal hub, pioneer status, etc.).

In addition, companies that already are enjoying tax incentives may expect audits to be carried out, and there could be a “claw back” of the tax holiday if a company is found to be noncompliant with the conditions imposed for the approval of the tax incentives. As such, it may be timely to carry out a “health check” of the company and implement controls to manage tax risks moving ahead.

To summarize, given these developments, all companies enjoying IP or non-IP income-related incentives in Malaysia or other countries that are members of the Inclusive Framework should consider re-examining their existing business model and value chain to ensure that they do not fall short of the impending revisions to incentive regimes globally. The preparation for the regulatory revisions could include revamping information technology and accounting systems for segregation of IP income from manufacturing/trading income, revisiting tax estimates, revising transfer pricing policy setting and testing approaches, etc.

Content provided by Deloitte Malaysia.

Location:

Keywords:

Get in touch



Lih Jiun Tham
ljtham@deloitte.com



Siew Chi Thin
sthin@deloitte.com



Subhabrata Dasgupta
sudasgupta@deloitte.com



Hooi Beng Tan
hooitan@DELOITTE.com

© 2022. See [Terms of Use](#) for more information.

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited (“DTTL”), its global network of member firms, and their related entities (collectively, the “Deloitte organization”). DTTL (also referred to as “Deloitte Global”) and each of its member firms and related entities are legally separate and independent entities, which cannot obligate or bind each other in respect of third parties. DTTL and each DTTL member firm and related entity is liable only for its own acts and omissions, and not those of each other. DTTL does not provide services to clients. Please see [About Deloitte](#) to learn more.

