

บทที่ 4

การจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศ และ การสร้างแรงจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการโอนเทคโนโลยีของประเทศมาเลเซีย

ประเทศต่างๆ ล้วนมีระบบอุตสาหกรรมเป็นของตนเอง ซึ่งการให้ความสำคัญกับส่วนใดของวงจรเทคโนโลยีนั้นย่อมแตกต่างกันไปด้วย ความแตกต่างของระบบอุตสาหกรรมเหล่านี้เอง ได้ถูกเชื่อมโยงเข้ากันเพื่อกำหนดโครงสร้างนโยบายทางวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี นโยบายทางวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีจะถูกนำมาใช้เพื่อเสริมสร้างวงจรเทคโนโลยีในส่วนที่อ่อนแอ ด้วยการเน้นหนักในอุตสาหกรรมเทคโนโลยีระดับสูง ทำให้ประเทศกำลังพัฒนาเช่นประเทศมาเลเซียต้องพัฒนาเทคโนโลยีตามระบบอุตสาหกรรมโลกไปด้วย

ประเทศมาเลเซียได้แสดงให้เห็นถึงความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจอันเป็นผลมาจากนโยบายพัฒนาเทคโนโลยีโดยเฉพาะอย่างยิ่งทางอุตสาหกรรม นโยบายการพัฒนาของประเทศมาเลเซียเริ่มมีการเปลี่ยนแปลงสำคัญตั้งแต่แผนพัฒนาในช่วงปี ค.ศ.1960-1969 โดยในช่วงปีดังกล่าวรัฐบาลได้ชักจูงนักลงทุนต่างชาติเพื่อสร้างหน่วยการผลิตที่มุ่งทดแทนการนำเข้าซึ่งคาดว่าจะทำให้ประเทศมาเลเซียสามารถพึ่งพาการนำเข้าน้อยลงและพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศด้วยการให้ความสำคัญกับตลาดภายในประเทศ แต่ผลกลับปรากฏว่าตลาดภายในประเทศไม่สามารถดึงดูดทุนระหว่างประเทศได้เพราะจำนวนประชากรน้อยและมีเงินทุนต่ำ

ในช่วงปี ค.ศ.1970-1980 แผนพัฒนาได้เปลี่ยนจากเป้าหมายในการทดแทนการนำเข้ามาเป็นอุตสาหกรรมส่งออกเป็นหลักเพื่อการพัฒนาเทคโนโลยีทางอุตสาหกรรมและกระตุ้นการลงทุนระหว่างประเทศ แต่ด้วยเหตุที่มีอุปสรรคขัดขวางความเจริญในระบบอุตสาหกรรมจึงใช้นโยบายกำหนดแรงจูงใจต่างๆ จำนวนมาก บรรเทาภาระทางภาษี ให้เงินอุดหนุนการกู้เพื่อลงทุนเพื่อดึงดูดการลงทุนระหว่างประเทศและพัฒนาอุตสาหกรรมขนาดเล็กและขนาดกลาง แรงจูงใจที่กำหนดได้ดึงวิสาหกิจระหว่างประเทศเข้ามาลงทุนภายในประเทศมาเลเซียเนื่องมาจากกระบวนการเอื้อประโยชน์ให้กับอุตสาหกรรมที่เน้นแรงงานซึ่งใช้เทคโนโลยีและทักษะต่ำ ประเทศมาเลเซียจึงเริ่มแผนพัฒนาเทคโนโลยีในช่วงเวลาดังกล่าวนี้ พร้อมทั้งจัดตั้งสถาบันขึ้นเพื่อรองรับอุตสาหกรรมที่เน้นการส่งออกในเขตอุตสาหกรรมส่งออก (Export Processing Zones : EPZ) เพื่อรองรับการขาดแคลนหน่วยงานที่ปฏิบัติงานเกี่ยวกับการพัฒนาเทคโนโลยีทางอุตสาหกรรมทั้งของรัฐบาลและเอกชน

ในปี ค.ศ.1980-1985 รัฐบาลจึงเปลี่ยนจุดมุ่งหมายกลับมาเป็นการทดแทนการนำเข้าอีกครั้งเพื่อสนับสนุนอุตสาหกรรมการผลิตหนักและเพื่อการพัฒนาโครงสร้างทางอุตสาหกรรมโดยผ่านการพัฒนาอุตสาหกรรมต่อเนื่องและศักยภาพทางเทคโนโลยี นโยบายโดยมากในช่วงนี้จึงเกี่ยวข้องกับโครงการอุตสาหกรรมหนัก เช่น การผลิตเครื่องจักรและเครื่องมือ ปีโตรเคมี และเครื่องยนต์ ทำให้อุตสาหกรรมการผลิตหนักได้รับการคุ้มครองมากขึ้น ด้วยการอุดหนุนทางการเงินของรัฐบาลเกี่ยวกับโครงสร้างพื้นฐานจึงทำให้ค่าใช้จ่ายของรัฐบาลเพิ่มขึ้นอย่างมาก ทั้งนี้ เป้าหมายทดแทนการนำเข้าไม่เพียงแต่จะล้มเหลวในการเพิ่มกระแสทุนระหว่างประเทศที่เข้ามาเท่านั้น แต่ยังกระทบถึงอัตราการจ้างงานในประเทศมาเลเซียอีกด้วย

ในปี ค.ศ.1986 รัฐบาลจึงหันเป้าหมายไปยังการส่งออกอีกครั้ง มาตรการต่างๆ ที่เคยใช้ในช่วงที่มีการส่งเสริมการส่งออกจึงถูกนำกลับมาใช้อีกครั้ง ประเทศมาเลเซียจึงจัดทำแผนปฏิบัติการทางอุตสาหกรรมขึ้นเป็นครั้งแรก (First Industrial Master Plan : 1st IMP) เพื่อให้รองรับกับโครงการส่งเสริมอุตสาหกรรมส่งออก แผนปฏิบัติการฉบับนี้ให้ความสำคัญกับการพัฒนาทางวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีตลอดจนแรงงานที่มีทักษะเพื่อเสริมสร้างวิทยาการในการออกแบบผลิตภัณฑ์และเทคโนโลยีการผลิต ดังนั้น แรงจูงใจจึงรวมเอาเป้าหมายในการอบรม การเข้าถึงความรู้ทางเทคโนโลยี การทำวิจัยและพัฒนา การส่งออกและการจัดหาวัตถุดิบเบื้องต้นภายในประเทศ ผลปรากฏว่าการบังคับใช้แผนปฏิบัติการทางอุตสาหกรรมฉบับที่ 1 ประสบความสำเร็จในการวางรากฐานความเจริญเติบโตของภาคการผลิตในประเทศมาเลเซีย โดยเฉพาะอย่างยิ่งในภาคอุปกรณ์ไฟฟ้าและอิเล็กทรอนิกส์ อีกทั้งยังพบว่าอัตราส่วนในการผลิตเพื่อส่งออกและอัตราการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจของประเทศเพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่องตั้งแต่ปี ค.ศ.1986 เรื่อยมาจนถึงต้นทศวรรษที่ 1990

ต่อมาในปี ค.ศ.1990 รัฐบาลได้ทำการพัฒนาเทคโนโลยีทางอุตสาหกรรมและบังคับใช้แผนปฏิบัติการเพื่อพัฒนาเทคโนโลยีทางอุตสาหกรรม (Action Plan for Industrial Technology Development : APITD) โดยมีจุดมุ่งหมายเพื่อเปลี่ยนระบบการผลิตที่เน้นแรงงานมาเป็นการผลิตที่เน้นทุนเป็นหลัก ซึ่งใช้เทคโนโลยีและภาคส่วนที่มีทักษะสูงเพื่อเพิ่มมูลค่าผลิตภัณฑ์เพื่อรองรับแผนปฏิบัติการทางอุตสาหกรรมดังกล่าวไว้ข้างต้น

ด้วยการเคลื่อนไปสู่ขั้นของการพัฒนาเป็นระบบอุตสาหกรรม (Industrialisation) ที่ผลิตสินค้าที่มีมูลค่าเพิ่มขึ้นและดำเนินการโดยใช้เทคโนโลยีสูงนี้เอง ทำให้กระแสลงทุนระหว่างประเทศเข้ามาในประเทศมาเลเซียเพิ่มขึ้นสูงสุดในปีดังกล่าว ต่อมาในปีค.ศ.1992-1993 ภาวะฟองสบู่แตกในเศรษฐกิจประเทศญี่ปุ่นประกอบกับการกำหนดอัตราแลกเปลี่ยนค่าเงินสกุลริงกิต

มาเลเซีย (Malaysian Ringgit : RM) มากเกินจริง¹ ส่งผลให้มูลค่าการลงทุนระหว่างประเทศในประเทศมาเลเซียลดลง

ในปี ค.ศ.1996 จึงมีการกำหนดแผนปฏิบัติการทางอุตสาหกรรมฉบับที่ 2 ขึ้นเพื่อเพิ่มมูลค่าให้กับสินค้าที่ผลิต เน้นจุดเชื่อมต่อกับทางอุตสาหกรรม เพิ่มผลิตภาพ (Productivity) ส่งเสริมการกระจายเทคโนโลยีทางอุตสาหกรรมเพื่อเพิ่มศักยภาพในการแข่งขัน

แผนปฏิบัติการทางอุตสาหกรรมฉบับที่ 2 (2nd Industrial Master Plan) มีระยะเวลาใช้บังคับ 10 ปี (ค.ศ.1996-2005) โดยมีจุดมุ่งหมายเพื่อแก้ไขข้อบกพร่องของแผนปฏิบัติการทางอุตสาหกรรมฉบับที่ 1 เป็นหลัก ซึ่งเมื่อรัฐบาลได้กำหนดกรอบความคิดขององค์กรเพื่อการบังคับใช้แผนจึงนำไปสู่การส่งเสริมการพัฒนาอุตสาหกรรมหลักๆ อีก 2 ยุทธศาสตร์ อันได้แก่ ยุทธศาสตร์เพิ่มการผลิตเพื่อกระบวนการเพิ่มมูลค่า (จากอุตสาหกรรมที่มีมูลค่าเพิ่มน้อยไปเป็นอุตสาหกรรมที่มีมูลค่าเพิ่มมาก เช่น การวิจัยและพัฒนา การพัฒนาแบบผลิตภัณฑ์ ฯลฯ) อันส่งผลต่อผลิตภาพโดยรวมพร้อมกับการเพิ่มความรู้และทุนในการผลิต การใช้เทคโนโลยีที่ใหม่ขึ้นตลอดจนสร้างวิถีปฏิบัติในกระบวนการผลิตที่ดีที่สุด และยุทธศาสตร์ที่สองได้แก่ การพัฒนาฐานอุตสาหกรรมซึ่งใช้เพื่อปรับปรุงกลุ่มวิสาหกิจข้ามชาติ (MNCs) วิสาหกิจมาเลเซียในเครือ ผู้ผลิตสินค้า และสถาบัน ซึ่งยุทธศาสตร์นี้ส่งผลให้เกิดเครือข่ายวิสาหกิจข้ามชาติและจุดเชื่อมต่อกับวิสาหกิจมาเลเซีย อันก่อให้เกิดการแพร่กระจายความรู้และการพัฒนาอุตสาหกรรมขนาดเล็กและกลางของมาเลเซียในเวลาต่อมา² กระแสการลงทุนระหว่างประเทศในมาเลเซียจึงเพิ่มขึ้นมาเป็น 76 ล้านล้านริงกิตในปีดังกล่าว³ แต่ด้วยวิกฤตการณ์ทางเศรษฐกิจในทวีปเอเชีย กระแสการลงทุนระหว่างประเทศและอัตราการจ้างงานในประเทศมาเลเซียจึงลดลงในปี ค.ศ.1997-1998 แต่อัตราการผลิตได้กลับมาเพิ่มขึ้นในปี ค.ศ.1999-2000 ด้วยสาเหตุที่วิสาหกิจข้ามชาติได้รับประโยชน์จากการเพิ่มระดับการผลิตในประเทศมาเลเซียด้วยต้นทุนและค่าแรงที่ต่ำอันเนื่องมาจากวิกฤตการณ์เศรษฐกิจในปี ค.ศ.1997

เพื่อสนับสนุนการดำเนินการตามแผนปฏิบัติการทางอุตสาหกรรมฉบับที่ 1 (The First Industrial Master Plan : 1st IMP) และแผนปฏิบัติการทางอุตสาหกรรมฉบับที่ 2 (The Second Industrial Master Plan : 2nd IMP) รัฐบาลจึงกำหนดโครงสร้างทางการเงินของกระทรวงการค้าและ

¹ Behrooz Asgari and Wong Chan Yuan, "Depicting the technology and economic development of modern Malaysia," Asian Journal of Technology Innovation, 15,1 (2007), pp.172-175.

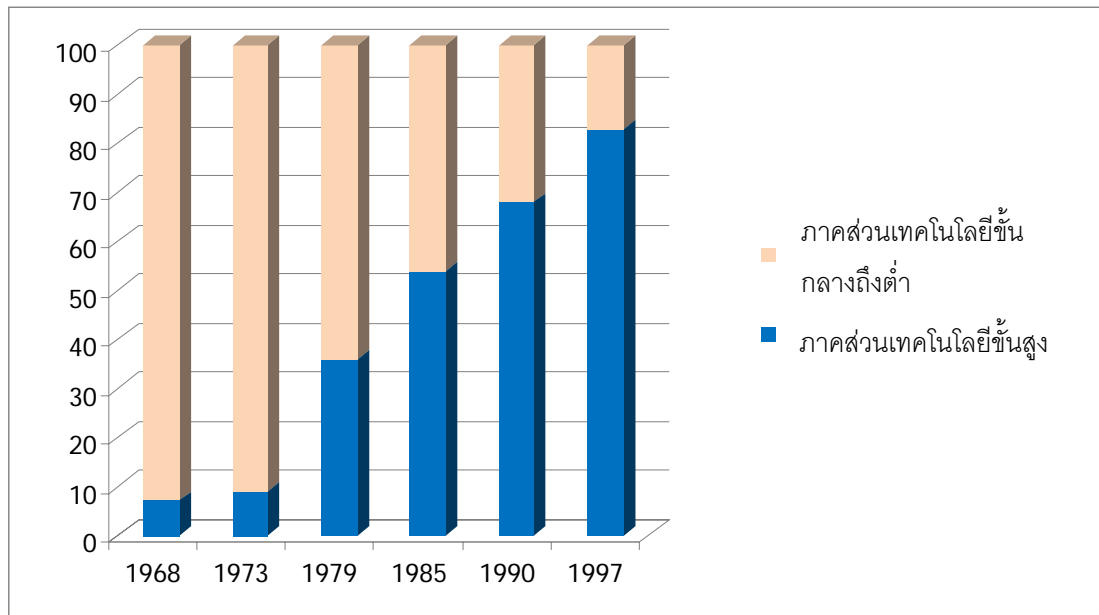
² *Infra note*, p.176.

³ Behrooz Asgari and Wong Chan Yuan, *supra note* 1, p.178.

อุตสาหกรรมระหว่างประเทศ (Ministry of International Trade and Industry : MITI) โดยกำหนดแรงจูงใจทางภาษีประเภทต่างๆ เช่น การให้สถานะ pioneer status ซึ่งจะได้รับยกเว้นภาษีเป็นระยะเวลา 5-10 ปี การอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายส่วนทุนเพิ่มอัตราร้อยละ 60-80 (Investment Tax Allowance : ITA) การอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายเพื่อการกลับมาลงทุนในอัตราร้อยละ 20-40 ของค่าใช้จ่ายส่วนทุน (Reinvestment Allowance : RA) การหักค่าใช้จ่ายเป็นสองเท่าเพื่อส่งเสริมการส่งออก (Double Deduction for Promotion of Export) การหักค่าเสื่อมราคาสำหรับสิ่งก่อสร้างทางอุตสาหกรรม (Industrial Building Allowance) การหักค่าใช้จ่ายเพื่อการวิจัยและพัฒนาเพิ่มขึ้นร้อยละ 50 เป็นเวลา 10 ปี (Incentive for R&D Expenditure) นอกจากนี้ ยังมีข้อกำหนดแรงจูงใจสำหรับการส่งออกโดยยกเว้นภาษีการขายและอากรนำเข้าให้แก่วิสาหกิจที่ประกอบกิจการส่งออกสำหรับวัตถุดิบ เครื่องจักร และอุปกรณ์ทั้งหมด เป็นต้น

แรงจูงใจเหล่านี้ ล้วนถือเป็นปัจจัยสำคัญปัจจัยหนึ่งนอกเหนือจากระบบการจัดเก็บภาษีอากรทั่วไปที่ทำให้เศรษฐกิจของประเทศมาเลเซียเติบโตขึ้นและมีการดำเนินการวิจัยและพัฒนาทางวิทยาศาสตร์ ตลอดจนมีการโอนเทคโนโลยีเข้าสู่ประเทศมาเลเซียมากขึ้น ดังจะเห็นได้จากภาพแผนภูมิแสดงส่วนแบ่งการส่งออกและการผลิตสินค้าที่มาจากภาคส่วนเทคโนโลยีขั้นสูง (เช่น ภาคส่วนที่ใช้เครื่องจักรและอุปกรณ์ และภาคส่วนที่ใช้เครื่องจักรที่ใช้ไฟฟ้าในการผลิตเป็นหลัก) และภาคส่วนเทคโนโลยีขั้นกลางถึงต่ำ (เช่น ภาคส่วนที่เน้นการผลิตผลิตภัณฑ์สิ่งทอ เครื่องนุ่งห่ม อาหาร เครื่องดื่ม บุหรี่ ไม้ ผลิตภัณฑ์เกี่ยวกับไม้ ปิโตรเคมี เวชภัณฑ์ ยาง สินค้าหรือผลิตภัณฑ์ที่ไม่ใช่โลหะ) ซึ่งอัตราส่วนของสินค้าที่ผลิตจากภาควิศวกรรมมีอัตราสูงขึ้นอย่างต่อเนื่อง จนถึงปี ค.ศ.1997 ตั้งแต่ปี ค.ศ.1968 เป็นต้นมา ซึ่งมีอัตราส่วนสินค้าที่อาศัยเทคโนโลยีขั้นสูงในการผลิตจากร้อยละ 7 ขึ้นมาเป็นอัตราร้อยละ 83 ในปีค.ศ.1997 อันเป็นผลสืบเนื่องมาจากแผนพัฒนาทางอุตสาหกรรมและเศรษฐกิจ อันได้แก่ แผนปฏิบัติการทางอุตสาหกรรมฉบับที่ 1 และ ฉบับที่ 2 เรื่อยมา ตลอดจนการกำหนดแรงจูงใจทางภาษีเพื่อสนับสนุนแผนปฏิบัติการทางอุตสาหกรรมดังกล่าวมาแล้วข้างต้น

แผนภูมิที่ 1
 ส่วนแบ่งการส่งออกและการผลิตสินค้าที่มาจากภาคส่วนเทคโนโลยีขั้นสูง
 และภาคส่วนเทคโนโลยีชั้นกลางถึงต่ำ



ที่มา : Rasiyah, R. Manufactured Exports, Employment, Skills and Wages in Malaysia, Geneva : International Labour Office 2002/35. and Department of Statistics, Malaysia External Trade Statistics Annual Report 1970-2004. concluded by Behrooz Asgari and Wong Chan Yuan, "Depicting the technology and economic development of modern Malaysia," Asian Journal of Technology Innovation,(2007),p.122.

4.1 บทบัญญัติทางกฎหมายทั่วไปที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม การโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศ

บทบัญญัติทางกฎหมายทั่วไปในประเทศมาเลเซียที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศ ได้แก่

(1) Copyright Act 1987 เป็นบทบัญญัติทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับลิขสิทธิ์ การจำหน่ายลิขสิทธิ์ กล่าวคือ การจำหน่ายสิทธิในลิขสิทธิ์ทั้งหมดหรือแต่เพียงบางส่วน การอนุญาตให้ใช้สิทธิในลิขสิทธิ์ อันได้แก่ การอนุญาตให้ทำซ้ำ แสดงงานอันมีลิขสิทธิ์ในที่สาธารณะ เผยแพร่หรือแจกจ่ายงานอันมีลิขสิทธิ์แก่สาธารณชน

(2) Patent Act เป็นบทบัญญัติที่ครอบคลุมการทำธุรกรรมที่มีเนื้อหาเกี่ยวข้องกับสิทธิบัตร อันได้แก่ ธุรกรรมการจำหน่ายสิทธิบัตร ธุรกรรมการอนุญาตให้ใช้สิทธิในสิทธิบัตร

(3) Industrial Designs Act 1996 เป็นบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการขอขึ้นทะเบียนออกแบบทางอุตสาหกรรมและการอื่นๆ อันเกี่ยวข้องกับแบบทางอุตสาหกรรม

(4) Companies Act 1965 เป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับบริษัทรูปแบบต่างๆ ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายฉบับดังกล่าว รวมไปถึงการจัดการต่างๆ ภายในบริษัท เช่น ประเภทและการเข้าถือหุ้น การประชุมบริษัท เป็นต้น

(5) Industrial Co-Ordination Act 1975 เป็นบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการร่วมมือกันเพื่อการพัฒนาหรือดำเนินการผลิตในภายในประเทศมาเลเซีย ซึ่งภายในบทบัญญัติฉบับนี้มีการจัดตั้งสภาที่ปรึกษาทางอุตสาหกรรม (Industrial Advisory Council) เพื่อดูแลกิจการเกี่ยวกับการขึ้นทะเบียนขออนุญาตพัฒนาหรือดำเนินการผลิตด้วย

(6) Layout-Designs of Integrated Circuits Act 2000 เป็นบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการออกแบบแผนภูมิวงจรรวมและการขอขึ้นทะเบียนการออกแบบดังกล่าว

4.2 การจัดเก็บภาษีอากรทั่วไปในประเทศมาเลเซีย

ระบบการจัดเก็บภาษีของประเทศมาเลเซียทั่วไปประกอบไปด้วยการจัดเก็บภาษีดังต่อไปนี้ ภาษีเงินได้นิติบุคคล (Company Tax) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Personal Income Tax) ภาษีหัก ณ ที่จ่าย (Withholding Tax) ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม (Petroleum Income Tax) ภาษี

ผลได้จากอสังหาริมทรัพย์ (Real Property Gains Tax)⁴ ภาษีการขาย (Sales Tax) ภาษีการให้บริการ (Service Tax) อากรนำเข้า (Import Duty) ภาษีสรรพสามิต (Excise Duty) และ อากรแสตมป์ (Stamp Duty)

ภาษีที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศ และบทบัญญัติทางภาษี อากรที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมดังกล่าวในประเทศมาเลเซีย ได้แก่

(1) ภาษีเงินได้ (ทั้งภาษีนิติบุคคลและภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา) มีบทบัญญัติหลัก คือ Income Tax Act 1967

(2) ภาษีหัก ณ ที่จ่าย (Withholding Tax) ซึ่งมีการบัญญัติไว้ทั้งในบทบัญญัติแห่ง Income Tax Act 1967 และกำหนดไว้ใน Public Ruling ของกรมสรรพากรบางฉบับ ซึ่งจะได้กล่าวถึงในบทที่ 4.3

(3) ภาษีการขาย บทบัญญัติที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ Sales Tax Act 1972

(4) ภาษีการให้บริการ บทบัญญัติที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ Services Tax Act 1975

(5) อากรนำเข้าและส่งออก บทบัญญัติที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ Customs Act 1967

(6) อากรแสตมป์ บทบัญญัติที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ Stamp Act 1949

4.2.1 ภาษีเงินได้

Income Tax Act 1967⁵ ถือเป็นกฎหมายหลักในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้อันเกี่ยวข้องกับ โดยตรงกับธุรกรรมการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศ ซึ่งกำหนดถึงบทบัญญัติในการจัดเก็บภาษี เงินได้โดยทั่วไป ทั้งภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา⁶ จะจัดเก็บจากเงินได้ที่ เพิ่มขึ้นใน (accruing in) หรือได้รับจาก (derived from) ประเทศมาเลเซีย และเงินได้จาก ต่างประเทศที่ได้รับในประเทศมาเลเซีย⁷ ทั้งนี้ ยกเว้นให้แก่เงินได้ซึ่งเกิดจากกิจการนอกประเทศ มาเลเซียที่กระทำโดยนิติบุคคลต่างประเทศ⁸ โดยไม่ต้องนำมารวมเป็นฐานเงินได้พึงประเมิน⁹

⁴ ภาษีผลได้จากอสังหาริมทรัพย์ถูกเลื่อนการจัดเก็บออกไปโดยไม่มีกำหนด ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน ค.ศ.2007 เป็นต้นมา

⁵ ต่อไปนี้เราจะเรียกบทบัญญัตินี้ว่า ITA1967

⁶ ไม่รวมถึงการจัดเก็บภาษีเงินได้ปิโตรเลียมซึ่งมีบทบัญญัติกำหนดไว้เป็นการเฉพาะ

⁷ มาตรา 3 แห่ง ITA 1967 “ภายใต้บทบัญญัติแห่งกฎหมายนี้ ภาษีเงินได้จะถูกจัดเก็บใน แต่ละรอบปีประเมินภาษี (year of assessment) จากเงินได้ของบุคคลใด (ทั้งบุคคลธรรมดาและ

เกณฑ์การพิจารณานิติบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซีย¹⁰

การพิจารณาเงื่อนไขการเป็นนิติบุคคลมาเลเซีย¹¹ จะต้องปรากฏข้อเท็จจริง ดังนี้

(1) นิติบุคคลใดนิติบุคคลหนึ่งจะถือเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซียในรอบปีประเมินภาษีใด หากการจัดการและการควบคุมของกิจการหรือในกิจการใด กิจการหนึ่งของนิติบุคคลนั้น เกิดขึ้นในประเทศมาเลเซีย ไม่ว่าจะในเวลาใดของรอบปี

(2) มีการจัดการและควบคุมเกี่ยวกับกิจการเกิดขึ้นโดยผู้จัดการหรือหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการควบคุมอื่นใดในประเทศมาเลเซียเป็นสำคัญ ซึ่งตามปกติแล้วการจัดการและควบคุม นั้นจะพิจารณาจากสถานที่ซึ่งมีการประชุมของกรรมการนิติบุคคลเกิดขึ้น

อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับนิติบุคคลมาเลเซียถูกกำหนดไว้เพียงอัตราเดียว (Single rate / Flat rate) สำหรับเงินได้ทุกประเภท ซึ่งจะกำหนดให้อัตราลดลงร้อยละ 1 ตามระยะเวลาทุกปี ตั้งแต่ปี ค.ศ.2007 จนเหลือเพียงร้อยละ 25 ในปีปัจจุบัน (ค.ศ.2009)¹²

กรณีนิติบุคคลซึ่งเป็นกิจการขนาดย่อมและขนาดกลาง (Small and Medium Sized Enterprise : SME) ได้แก่ นิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซียซึ่งมีทุนชำระแล้ว (Paid-up Capital) ไม่เกิน 2.5 ล้านริงกิต จะมีอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลดังต่อไปนี้

สำหรับเงินได้พึงประเมิน 500,000 ริงกิตแรก	ร้อยละ 20
เงินได้ในส่วนตั้งแต่ 500,001 ริงกิตขึ้นไป	ร้อยละ 25 ¹³

นิติบุคคล) ที่เพิ่มขึ้นในหรือได้รับจากประเทศมาเลเซีย หรือเงินได้จากต่างประเทศซึ่งได้รับในประเทศมาเลเซีย”

⁸ เว้นแต่ นิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซีย ซึ่งประกอบกิจการธนาคาร ประกันภัย การขนส่งทางทะเลและขนส่งทางอากาศ ซึ่งจะต้องอยู่ในบังคับถูกจัดเก็บภาษีจากเงินได้จากทั่วโลก (World Wide Income)

⁹ มาตรา 3B แห่ง ITA 1967 “โดยไม่คำนึงถึงมาตรา 3 ภาษีจะไม่ถูกจัดเก็บจากเงินได้ซึ่งเกิดจากกิจการนอกประเทศมาเลเซีย ที่กระทำขึ้นโดยนิติบุคคลต่างประเทศ”

¹⁰ ต่อไปนี้ ผู้เขียนจะขอเรียกนิติบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซียว่านิติบุคคลมาเลเซีย

¹¹ มาตรา 8 (1)(b) และ (c) แห่ง ITA 1967

¹² ในปีค.ศ.2007 อัตราภาษีนิติบุคคลถูกจัดเก็บอยู่ที่ร้อยละ 27 ต่อมาในปี ค.ศ.2008 และ 2009 อัตราภาษีนิติบุคคลได้ลดลงเหลือร้อยละ 26 และร้อยละ 25 ตามลำดับ

ทั้งนี้ อัตราภาษีเงินได้ของนิติบุคคลต่างประเทศถูกกำหนดไว้หลายอัตราซึ่งจะแตกต่างกันตามประเภทของเงินได้ที่เพิ่มขึ้นในหรือได้รับจากประเทศมาเลเซีย ดังนั้น การพิจารณาธุรกรรมไอทีเทคโนโลยีระหว่างประเทศรูปแบบต่างๆ จึงส่งผลกระทบต่อภาระภาษีของนิติบุคคลต่างประเทศอย่างมีนัยสำคัญ ด้วยเหตุที่เงินได้แต่ละประเภทมีอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่แตกต่างกัน ดังจะได้อธิบายต่อไปในบทที่ 4.3

บุคคลธรรมดาทั้งผู้มีถิ่นที่อยู่และผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซียจะอยู่ในบังคับจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Personal Income Tax) จากเงินได้ที่เพิ่มขึ้นในหรือได้รับจากประเทศมาเลเซียเท่านั้น เนื่องจากมีการยกเว้นให้แก่บุคคลธรรมดาทั้งผู้มีถิ่นที่อยู่และผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซียสำหรับเงินได้ที่เกิดจากแหล่งนอกประเทศและมีการส่งกลับมายังประเทศมาเลเซีย ในกรณีเช่นนี้บุคคลธรรมดาทั้งผู้มีถิ่นที่อยู่และผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซียจะได้รับยกเว้นภาษีในเงินได้ที่ส่งกลับมามาดังกล่าว¹⁴

เกณฑ์การพิจารณาบุคคลธรรมดาผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซีย

เกณฑ์การพิจารณาการมีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซียของบุคคลธรรมดานั้น เป็นไปตามเงื่อนไขของมาตรา 7 แห่ง ITA 1967 ซึ่งมีหลักการทั่วไปในอนุมาตรา (1) ว่า “บุคคลธรรมดาจะถูกพิจารณาว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซียหากมีลักษณะเข้าเงื่อนไขที่กำหนดไว้ คือ บุคคลธรรมดานั้น

(a) อยู่ในประเทศมาเลเซียในระยะเวลาหนึ่งระยะเวลาใดหรือหลายระยะเวลา รวมกันตั้งแต่ 182 วันหรือกว่านั้นในรอบปี หรือ

(b) อยู่ในประเทศมาเลเซียเป็นเวลาน้อยกว่า 182 วันในรอบปี แต่ช่วงเวลาที่น้อยกว่า 182 วันดังกล่าว ติดกับอีกช่วงเวลาที่อยู่ในประเทศมาเลเซียเป็นจำนวน 182 วันหรือขึ้นไปในปีภาษีก่อนหน้าหรือปีภาษีถัดไป หากระยะเวลาที่บุคคลเช่นว่าไม่อยู่ในประเทศมาเลเซียชั่วคราว เกิดขึ้นเนื่องมาจาก

(i) การบริการที่เกี่ยวข้องกับบริการในประเทศมาเลเซีย และการเข้าร่วมในการประชุมหรือการศึกษาในต่างประเทศ

¹³ อัตราภาษีนิติบุคคลของวิสาหกิจขนาดย่อมและขนาดกลางในเงินได้จำนวน 500,001 ริงกิตเป็นต้นมาจะเท่ากับอัตราภาษีนิติบุคคลปกติ ทั้งนี้ วิสาหกิจขนาดย่อมและกลางยังได้รับยกเว้นภาษีนิติบุคคลเป็นเวลา 2 ปีตั้งแต่ปีภาษีที่บริษัทเริ่มดำเนินการ ทั้งนี้ ภายใต้เงื่อนไขที่กำหนด

¹⁴ การยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในเงินได้ที่ส่งกลับมายังประเทศมาเลเซียของบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซีย นั้น นับตั้งแต่ พ.ศ.2547 เป็นต้นมา

(ii) ความเจ็บป่วยของบุคคลนั้นหรือสมาชิกในครอบครัวของบุคคลนั้น และ

(iii) การเดินทางตามปกติจะเป็นระยะเวลารวมไม่เกิน 14 วัน

ให้ถือเป็นช่วงเวลาที่ต่อเนื่องกันกับเวลาที่บุคคลนั้นว่าอยู่ในประเทศมาเลเซียก่อนหรือหลังช่วงเวลาที่ไม้อยู่เป็นการชั่วคราวนั้น

(c) อยู่ในประเทศมาเลเซียระยะเวลาหนึ่งระยะเวลาใด หรือหลายระยะเวลาด้วยกันเป็นเวลา 90 วันขึ้นไป และ 3 ใน 4 รอบปีประเมินภาษีก่อนหน้านี้ ปรากฏว่า

(i) บุคคลนั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายนี้ในแต่ละรอบปี หรือ

(ii) บุคคลนั้นอยู่ในประเทศมาเลเซียในระยะเวลาหนึ่งระยะเวลาใด หรือหลายระยะเวลาด้วยกัน เป็นเวลา 90 วันขึ้นไปในแต่ละรอบปี

(d) บุคคลธรรมดาผู้นั้นจะถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซียในรอบปีภาษีถัดมาทันที หากได้อยู่ในประเทศมาเลเซียในแต่ละรอบปีก่อนนี้ เป็นเวลา 3 รอบปีภาษี”

อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับผู้มีถิ่นที่อยู่และผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซีย มีอัตราเดียวกันตั้งแต่ร้อยละ 0 ถึง 27¹⁵ ซึ่งบุคคลธรรมดาผู้มีถิ่นที่อยู่มีสิทธิหักค่าลดหย่อนได้ตามที่กฎหมายกำหนด เช่น ค่าลดหย่อนสำหรับการฝึกอบรมเพื่อเพิ่มทักษะทางวิทยาศาสตร์ เทคโนโลยี และเทคนิคจำนวน 5,000 ริงกิต เป็นต้น โดยบุคคลธรรมดาผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่จะไม่ได้รับอนุญาตให้หักค่าลดหย่อนแต่อย่างใด

ทั้งนี้ การพิจารณาว่าค่าตอบแทนที่ได้รับเป็นเงินได้ประเภทใดอาจส่งผลกระทบต่อภาวะภาษีของบุคคลธรรมดาผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่อย่างมีนัยสำคัญเช่นเดียวกันกับนิติบุคคลต่างประเทศในกรณีที่มีการจ่ายค่าตอบแทนบางประเภทให้แก่บุคคลธรรมดาผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ ซึ่งกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในบังคับหักภาษี ณ ที่จ่ายเป็นการเฉพาะ

ประเภทเงินได้ที่อยู่ในบังคับจัดเก็บภาษีในประเทศมาเลเซียตาม ITA1967

1. เงินได้พึงประเมินประเภทต่างๆ ตามหลักการทั่วไป จะเป็นไปตามบทบัญญัติแห่งมาตรา 4 ซึ่งแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินที่อยู่ในบังคับจัดเก็บภาษีตามบทบัญญัติแห่ง ITA1967 ออกเป็น 6 ประเภท ตามข้อ (a)-(f) ดังนี้

(a) ผลได้หรือกำไรทางธุรกิจ สำหรับระยะเวลาใดๆ ที่มีการดำเนินกิจการ

(b) ผลได้หรือกำไรจากการจ้างงาน

¹⁵ อัตราดังกล่าวนี้เป็นผลจากการปรับลดเพดานอัตราสูงสุดลงมา จากร้อยละ 28 มาเป็นร้อยละ 27 ซึ่งเริ่มใช้บังคับตั้งแต่ ค.ศ.2009

- (c) เงินปันผล ดอกเบี้ย หรือส่วนลด
- (d) ค่าเช่า ค่าสิทธิ หรือเบี้ยประกัน
- (e) บำเหน็จ ค่ารายปี หรือการจ่ายเงินตามระยะเวลาประเภทอื่นซึ่งไม่ตกอยู่ภายใต้ข้อ (a)-(d)
- (f) ผลได้หรือกำไรอันไม่ตกอยู่ภายใต้ข้อ (a)-(e)¹⁶

2. ประเทศมาเลเซียได้กำหนดแยกเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีซึ่งนิติบุคคลต่างประเทศหรือบุคคลธรรมดาผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซียได้รับจากประเทศมาเลเซีย ออกมาเป็นเงินได้ประเภทพิเศษ การจัดเก็บภาษีในธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีซึ่งนิติบุคคลต่างประเทศหรือบุคคลธรรมดาผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซียได้รับจากประเทศมาเลเซียนี้ จึงต้องพิจารณาจากบทบัญญัติในเงินได้ประเภทพิเศษ ตามมาตรา 4A ก่อน หากไม่เป็นไปตามเงื่อนไขเงินได้ประเภทพิเศษ จึงพิจารณาตามเงื่อนไขเงินได้พึงประเมินทั่วไปตามมาตรา 4

เงินได้ประเภทพิเศษที่กำหนดเงื่อนไขไว้ใน มาตรา 4A ได้แก่

- (1) ค่าตอบแทนการบริการอันเนื่องมาจากการใช้ทรัพย์สิน
- (2) ค่าตอบแทนการบริการให้คำปรึกษา ความช่วยเหลือและการจัดการ
- (3) ค่าเช่าหรือค่าตอบแทนในสัญญาการจัดการเพื่อการใช้สังหาริมทรัพย์ใด

4.2.2 ภาษีการขาย (Sales Tax)

ภาษีการขายเป็นภาษีทางอ้อมประเภทหนึ่งที่มีบทบาทสำคัญในประเทศมาเลเซีย การจัดเก็บภาษีการขายนั้นเป็นอำนาจของกรมศุลกากรหรือ Royal Malaysian Customs Department บทบัญญัติที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการจัดเก็บภาษีการขาย มีดังนี้

- (1) Sales Tax Act 1972
- (2) Sales Tax Regulations 1972
- (3) Sales Tax (Exemption from Licensing) Order 1997
- (4) Sales Tax (Rate of Tax) Order 1972
- (5) Sales Tax (Rate of Tax) Order 1997
- (6) Sales Tax (Exemption) Order 1980

¹⁶ อาจถือได้ว่ามาตรา 4 (f) แห่ง ITA1967 นี้เป็นบทกวาด (Sweep up section) ซึ่งกำหนดขึ้นเพื่อรองรับเงินได้ประเภทอื่นใดที่ไม่เข้าลักษณะเงินได้ประเภทเฉพาะ Retrieved September 7, 2009. from <http://www.pwccn.com>

มาตรา 6 แห่ง Sales Tax Act 1972 วางหลักการไว้ว่า “ภาษีการขายในประเทศ มาเลเซียจะถูกจัดเก็บจากสินค้าพึงประเมิน (Taxable goods) ที่มีลักษณะดังต่อไปนี้

(a) ได้ผลิตในประเทศมาเลเซียหรือได้รับตามมาตรา 9 โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษี และได้ขาย ใช้ หรือโอนโดยบุคคลเช่นว่า ทั้งนี้ ไม่รวมถึงการขายหรือโอนให้แก่ผู้ประกอบการจดทะเบียน (licensed manufacturer) ซึ่งได้รับอนุญาตจากอธิบดีกรมศุลกากรให้ไม่เสียภาษีการขายในสินค้า ดังกล่าว

(b) นำเข้ามาในประเทศมาเลเซียเพื่อการใช้ส่วนตัว (Home consumption)”

โดยสินค้าพึงประเมินดังกล่าวจะถูกประเมินราคาขาย (Sale Value) ตามมาตรา 7 แห่ง บทบัญญัติเดียวกัน ซึ่งได้แบ่งไว้เป็นสามกรณี ได้แก่

(1) กรณีที่สินค้าได้ขายโดยผู้มีหน้าที่เสียภาษี หรือได้ผลิตหรือได้รับตามมาตรา 9 กล่าวคือ ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้รับหรือนำเข้าสินค้าพึงประเมินประเภทวัตถุดิบ (ซึ่งได้มีสิทธิ ได้รับยกเว้นภาษีตามที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนด) แต่ต่อมาได้นำสินค้านี้มาใช้เพื่อการอื่น นอกเหนือจากใช้เป็นวัตถุดิบในการผลิตสินค้าพึงประเมิน หรือได้โอนเพื่อการอื่นนอกเหนือจากการ ขาย ราคาสินค้านี้จะถูกกำหนดตาม Regulations ที่กำหนดขึ้นภายใต้ Sales Tax Act 1972

(2) กรณีสินค้าพึงประเมินถูกนำเข้ามาในประเทศมาเลเซียเพื่อใช้ส่วนตัว ราคาขาย ของสินค้านี้ ได้แก่ จำนวนดังต่อไปนี้

(a) มูลค่าของสินค้าทางศุลกากรซึ่งเป็นไปตาม Customs Act 1967

(b) จำนวนอากรที่เสีย หากมี

(c) จำนวนภาษีสรรพสามิตที่เสีย หากมี

(3) กรณีที่ผลิตสินค้าในนามของผู้ผลิตสินค้าพึงประเมินใด จากสินค้าพึงประเมินซึ่ง ผู้ผลิตนั้นผลิตขึ้น และสินค้าที่ถูกผลิตเช่นว่าถูกส่งกลับมายังผู้ผลิตสินค้าพึงประเมิน ราคาขายของ สินค้าในกรณีนี้ ได้แก่ จำนวนค่าธรรมเนียมซึ่งผู้ผลิตคำนวณขึ้นสำหรับงานของตน ทั้งนี้ ภายใต้การ รับรองโดยอธิบดีกรมศุลกากร

บทบัญญัติแห่ง Sales Tax Act 1972 ได้บัญญัติให้อำนาจแก่รัฐมนตรีว่าการ กระทรวงการคลังในการกำหนดบทบัญญัติในรูปแบบของ Order เพื่อยกเว้นภาษีการขายให้แก่ สินค้าชนิดหรือประเภทใด ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนตามมาตรา 8 นอกจากนี้ ยังให้อำนาจแก่ รัฐมนตรีในการยกเว้นและคืนภาษีการขายไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน ตลอดจนการคืนเบี้ยปรับ ให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามมาตรา 10 ซึ่งปัจจุบันมีการยกเว้นภาษีการขายให้กับสินค้าขั้นปฐมภูมิ

วัตถุดิบพื้นฐานในการก่อสร้าง เครื่องมือทางการเกษตร และเครื่องจักรหนักที่ใช้ในอุตสาหกรรม การก่อสร้าง ตลอดจนหนังสือและสื่อการอ่านต่างๆ ก็ได้รับยกเว้นเช่นกัน ในกรณีที่ผู้ประกอบการที่ นำเข้าหรือซื้อวัตถุดิบ ส่วนประกอบ หรือบรรจุมูลภัณฑ์จากผู้ประกอบการจดทะเบียนรายอื่นได้ขอรับ สิทธิยกเว้นภาษีการขาย ผู้ประกอบการดังกล่าวจะไม่สามารถขอคืนภาษีการขายได้ (แบบ S.T.No.5) ในประเทศมาเลเซียเรียกระบบภาษีการขายนี้ว่า “Ring System”

ภาษีการขายจะถูกจัดเก็บในอัตราที่แตกต่างกันตามประเภทของสินค้าพึงประเมิน สินค้าพึงประเมินทั่วไปจะถูกจัดเก็บภาษีการขายในอัตราร้อยละ 10 และวัตถุดิบที่ใช้ในการก่อสร้างใน อัตราร้อยละ 5¹⁷ กรณีที่ผู้ค้า (vendor) เสียภาษีการขายในวัตถุดิบไป ผู้ขายดังกล่าวสามารถยื่นขอ คืนภาษีการขาย (refund) ต่ออธิบดีกรมศุลกากรได้ตามมาตรา 31 (แบบ JKED No.2) ตามระบบ ภาษีการขายแบบ “Refund System” ในกรณีของผู้ประกอบการจดทะเบียน (Licensed Manufacturer¹⁸) สามารถขอหักภาษี (deduction) ต่ออธิบดีกรมศุลกากรได้ตามมาตรา 31A ตาม ระบบภาษีการขายแบบ “Credit System” ทั้งนี้ ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะต้องยื่นคำขอ (แบบ S.T.No.10) เพื่อหักภาษีการขายที่เสียไปสำหรับการซื้อสินค้าระหว่างรอบภาษีที่ได้ส่งคืนแบบนั้น โดยแนบมากับแบบที่ส่งคืนตามมาตรา 19 (แบบปรับปรุงรายการคืนที่แสดงมูลค่าการขายสินค้าพึง ประเมินในแต่ละรอบภาษี¹⁹) ซึ่งจะต้องส่งคืนภายใน 28 วันนับจากวันสุดท้ายของรอบภาษี

¹⁷ นอกจากนี้ ยังมีการกำหนดอัตราพิเศษสำหรับสินค้าประเภทยาสูบ เครื่องดื่ม แอลกอฮอล์ และสุรา ให้จัดเก็บภาษีการขายในอัตราร้อยละ 15

¹⁸ ตามปกติผู้ประกอบการที่มีผลประกอบการไม่เกิน 100,000 ริงกิตต่อปีได้รับยกเว้นให้ ไม่ต้องจดทะเบียน ทำให้ผู้ประกอบการดังกล่าวเสียภาษีจากวัตถุดิบเท่านั้น อย่างไรก็ตาม เพื่อลด ภาระภาษีในวัตถุดิบของผู้ประกอบการขนาดย่อม ผู้ประกอบการขนาดย่อมดังกล่าวจึงสามารถจด ทะเบียนตาม Sales Tax Act 1972 เพื่อให้สามารถซื้อวัตถุดิบได้โดยไม่มีภาระภาษี กล่าวคือ การ เลือกลงทะเบียนจะทำให้ผู้ประกอบการมีภาระภาษีในขั้นสุดท้ายของกระบวนการผลิตเท่านั้น

¹⁹ รอบภาษี (Taxable Period) ตามมาตรา 2 แห่ง Sales Tax Act 1972 ตามปกติ หมายถึง 2 เดือนปฏิทิน

4.2.3 ภาษีการบริการ (Service Tax)²⁰

ภาษีการบริการเป็นภาษีทางอ้อมที่สำคัญอีกประเภทหนึ่งในประเทศมาเลเซีย การจัดเก็บภาษีการบริการเป็นอำนาจของกรมศุลกากรเช่นเดียวกันกับการจัดเก็บภาษีการขาย บทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับภาษีการบริการ ได้แก่

- (1) Service Tax Act 1975²¹
- (2) Service Tax Regulations 1975
- (3) Service Tax (Rate of Tax) Order 1975

ภาษีการบริการจัดเก็บจากการบริการพึงประเมิน ตามที่กำหนดไว้ใน Second Schedule ของ Service Tax Regulations 1975 ซึ่งประกาศโดยอาศัยอำนาจตาม The Service Tax Act 1975 ซึ่ง Second Schedule ได้จัดประเภทการบริการพึงประเมินไว้เป็น 9 ประเภทด้วยกัน (Group A, B1, B2, C, D, E, E1, F และ G) บริการพึงประเมินประเภทที่อาจเกี่ยวข้องกับธุรกรรมอินเทอร์เน็ตระหว่างประเทศ ได้แก่ บริการพึงประเมิน Group G “การบริการอื่นใด” อันได้แก่ บริการดังต่อไปนี้

- (1) การให้บริการเกี่ยวกับติดต่อสื่อสารในรูปแบบของโทรศัพท์ โทรสาร telemail วิทยุสื่อสารตามตัว โทรศัพท์เคลื่อนที่ โทรเลข ความถี่คลื่นวิทยุ (bandwidth service) หรือบริการใดที่มีมูลค่าเพิ่มขึ้น (value added services²²) (ข้อย่อยที่ I ข้อ 2. ของ Group G)
- (2) การให้บริการทั่วไปเกี่ยวกับพาหนะที่มีเครื่องยนต์ การซ่อมและปรับแต่งเครื่องยนต์ เปลี่ยนหรือซ่อมส่วนใดๆ การตั้งศูนย์ถ่วงล้อ การซ่อมตัวรถหรือกันชน การเชื่อมหรือพ่นสีเครื่องยนต์ (ข้อย่อยที่ II ข้อ 4. ของ Group G)
- (3) การให้บริการแรงงานทุกประเภท (ข้อย่อยที่ II ข้อ 6. ของ Group G)
- (4) การให้บริการทางวิศวกรรม การให้คำปรึกษา และการให้บริการทางวิชาชีพใดๆ (ข้อย่อยที่ II ข้อ 9. ของ Group G)
- (5) การให้บริการทางสถาปัตยกรรม การให้คำปรึกษา และการให้บริการทางวิชาชีพใดๆ (ข้อย่อยที่ II ข้อ 10. ของ Group G)

²⁰ ข้อมูลเกี่ยวกับภาษีการบริการสืบค้นจากเว็บไซต์ของกรมศุลกากรแห่งประเทศมาเลเซีย <http://www.customs.gov.my>

²¹ The Service Tax Act 1975 นี้มีการแก้ไขเพิ่มเติมล่าสุดเมื่อวันที่ 1 มกราคม ค.ศ.2003

²² ความถี่คลื่นวิทยุและบริการใดๆ ที่มีมูลค่าเพิ่มขึ้นได้ถูกกำหนดเพิ่มเติมโดย P.U.(A)

(6) การบริการให้คำปรึกษาทุกประเภท (Consultancy Services) ยกเว้น การบริการให้คำปรึกษาทางการแพทย์และการรักษาทางศัลยกรรมที่ให้บริการโดยคลินิกเอกชนหรือคลินิกเชี่ยวชาญเฉพาะทาง และยกเว้นการบริการของบริษัทที่ได้รับการรับรองหรือบริษัทเพื่อการวิจัยและพัฒนา สัญญาวิจัยหรือสัญญาพัฒนาตามความในมาตรา 2 แห่ง Promotion of Investment Act 1986 และสถาบันวิจัยที่ได้รับการรับรองตามมาตรา 34B แห่ง Income Tax Act 1967 (ข้อย่อที่ II ข้อ 12. ของ Group G)

(7) การให้บริการเกี่ยวกับการจัดการทุกประเภท (Management Services) (ข้อย่อที่ II ข้อ 13. ของ Group G)

การบริการตามข้อ (2)-(7) นั้นได้กำหนดเกณฑ์ขั้นต่ำของผลประกอบการประจำปีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเอาไว้ กล่าวคือ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องมีผลประกอบการประจำปีเกินกว่า 150,000 ริงกิตขึ้นไปจึงจะอยู่ในบังคับของภาษีการบริการ

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการบริการ ได้แก่ บุคคลใดไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดา วิสาหกิจ สหกรณ์ บริษัท หรือนิติบุคคลอื่นใดที่ถูกกำหนดให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีการบริการ และรวมไปถึงผู้ให้บริการตาม Second Schedule ดังกล่าวไว้ด้านต้นด้วย

อัตราภาษีการบริการนั้นจะแตกต่างกันตามการบริการพึงประเมิน ซึ่งอัตราของบริการที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมอินเทอร์เน็ตนั้น ได้แก่ อัตราร้อยละ 5 ของค่าธรรมเนียมการบริการ

4.2.4 อากรนำเข้าและส่งออก (Custom Duty)

ประเทศมาเลเซียมีบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีศุลกากรที่สำคัญ ได้แก่ Custom Act 1967 ซึ่งในส่วนที่ 3 (Part III) ของบทบัญญัติแห่งกฎหมายดังกล่าวได้กำหนดถึงการจัดเก็บอากรมาตรา 11 (1) กำหนดว่า “อำนาจของรัฐมนตรีในการกำหนดอากรโดย Order ที่ได้รับรองโดยสภาผู้แทนราษฎร (Dewan Rakyat) โดยรัฐมนตรีอาจกำหนด Order โดยประกาศใน Gazette ณ เวลาใดก็ได้เพื่อกำหนดอัตราอากรที่จะจัดเก็บจากสินค้านำเข้าหรือส่งออกจากประเทศมาเลเซียที่ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกจะต้องเสีย ตามแต่กรณี” ซึ่งของที่อยู่ในบังคับต้องเสียอากรนั้นเป็นไปตามบทบัญญัติที่กำหนดใน Customs Duties Order 1996 เนื่องจากอากรส่งออกในธุรกรรมอินเทอร์เน็ตโดยระหว่างประเทศมักได้รับการยกเว้นให้เพื่อส่งเสริมให้มีการอินเทอร์เน็ตเข้ามาสู่ประเทศมาเลเซียมากขึ้น ประเด็นที่จะต้องพิจารณาจึงได้แก่อากรนำเข้าเป็นสำคัญ

มาตรา 2 แห่ง Customs Act 1967 ได้กำหนดให้คำว่าของ (goods) หมายความว่ารวมถึงสัตว์ นก ปลา พืช และสังหาริมทรัพย์ทุกประเภท ซึ่งอากรนำเข้านั้นจะมีอัตราแตกต่างกันตามประเภทของของที่นำเข้าตามที่ระบุไว้ใน Column (4) และ (5) ของตารางที่ 1 (Schedule 1) แห่ง

Custom Duties Order 1996 อัตราอากรนำเข้าปกติได้แก่ อัตราร้อยละ 30 ของมูลค่าของที่นำเข้า โดยจำนวนอากรพึงชำระจะเป็นไปตามสัดส่วนแห่งของที่นำเข้า ทั้งนี้ ของที่นำเข้าเพื่อใช้เป็นวัตถุดิบในการผลิตในอุตสาหกรรมบางประเภทจะได้รับยกเว้นอากร ผู้ประกอบการที่เป็นบุคคลธรรมดาอาจได้รับยกเว้นอากรในสินค้าที่เป็นวัตถุดิบบางประเภทตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนดตามมาตรา 14 แห่ง Customs Act 1967 สินค้าประเภทวัตถุดิบหรือส่วนประกอบที่นำมาใช้โดยตรงในการผลิตเพื่อการส่งออกนั้นอาจได้รับยกเว้นอากรนำเข้าภายใต้เงื่อนไขเฉพาะและกฎเกณฑ์บางประการเกี่ยวกับผู้ได้รับสิทธิตามที่กำหนดใน Customs Duties (Exemption) Order 1988

เพื่อประโยชน์ในการคำนวณอากรพึงประเมินสำหรับของที่นำเข้าตามสัดส่วนแห่งของที่นำเข้านั้น มาตรา 2 แห่ง Customs Act 1967 ได้กล่าวถึงราคาในกรณีนำเข้าว่าให้หมายความถึงราคาตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังได้ประกาศกำหนด (ในรูปแบบของ Regulations) โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 142 (35B) ราคาสำหรับการนำเข้าจึงหมายความว่าราคาที่ของจะถูกซื้อขายกันโดยอิสระในตลาดแบบเปิด โดยที่ผู้ซื้อและผู้ขายไม่มีความสัมพันธ์หรือเกี่ยวข้องกันในทางธุรกิจ ตราบใดที่ไม่มีความสัมพันธ์กันระหว่างผู้ซื้อและผู้ขาย ราคาที่เกิดขึ้นตามธุรกรรมระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายนั้นจะถือเป็นราคาที่ยอมรับได้ว่าเป็นราคาตลาดแบบเปิด (Open market value) อย่างไรก็ตาม หากผู้ขายจำกัดการขายให้แก่ตัวแทน ผู้กระจายสินค้าแต่เพียงผู้เดียวหรือวิสาหกิจที่มีความสัมพันธ์กัน กรณีดังกล่าวราคาที่ยาจะไม่สามารถยอมรับได้ว่าเป็นราคาตลาดแบบเปิด ราคาดังกล่าวจะต้องถูกปรับเพื่อให้เป็นไปตามนิยามของคำว่าราคาใน Customs Act 1967 ความสัมพันธ์ระหว่างผู้ขายและผู้ซื้อจะถูกนำมาพิจารณาในการปรับราคาที่เจ้าพนักงานศุลกากรสามารถกระทำได้ตามบทบัญญัติแห่งมาตรา 13²³ แห่ง Customs Act 1967 ซึ่งให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานศุลกากรในการกำหนดประเภทของของและราคา รวมทั้งมาตรการในการวัดมูลค่า ซึ่งใน

²³ มาตรา 13 การแยกประเภทและวัดมูลค่าเจ้าพนักงานศุลกากร

(1) เจ้าพนักงานศุลกากรอาจกระทำการดังต่อไปนี้เกี่ยวกับสินค้าในหรือนอกบังคับอากร

(a) กำหนดประเภทสินค้าของสินค้าในหรือนอกบังคับอากร

(b) กำหนดมูลค่า น้ำหนัก มาตรการ หรือการตรวจสอบอื่นใด หรือสาเหตุที่

จะต้องกำหนดมูลค่า น้ำหนัก ว่างมาตรการ ในสินค้าในหรือนอกบังคับอากร เพื่อประโยชน์ในการกำหนดอากรที่อาจจัดเก็บได้จากสินค้านั้น

(2) เมื่อมีการกำหนดมูลค่าของสินค้าโดยเจ้าพนักงานศุลกากร การกำหนดมูลค่างดกล่าวให้ถือว่าถูกต้องจนกว่าจะการคัดค้านจะได้รับการพิสูจน์

กรณีที่เจ้าพนักงานศุลกากรทำการกำหนดราคาของใดๆ จะสันนิษฐานว่าราคาแห่งของดังกล่าวเป็นราคาที่ถูกต้องจนกว่าจะมีการพิสูจน์เป็นอย่างอื่นตาม (2) แห่งมาตราเดียวกัน ทั้งนี้ ในเรื่อง การกำหนดราคาศุลกากร ประเทศมาเลเซียดำเนินการตามแนวทางของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้าแห่งองค์การการค้าโลก เรื่องการกำหนดราคาศุลกากร (Article 7) ซึ่งมีหลักการว่าการตัดสินใจกำหนดราคาศุลกากรจะเป็นสิทธิของหน่วยงานศุลกากรที่มีหน้าที่ในการขอข้อมูลจากผู้นำเข้ากรณีที่มีเหตุผลอันควรสงสัยในความถูกต้องของราคาของที่นำเข้าที่ได้แจ้งไว้ หากเจ้าหน้าที่ศุลกากรมีเหตุผลอันควรสงสัย (ไม่ว่าจะมีข้อมูลเพิ่มเติมหรือไม่ก็ตาม) อาจถือว่าราคาศุลกากรของของที่นำเข้าไม่อาจเป็นไปตามราคาที่แจ้งไว้ โดยการกำหนดราคาศุลกากรจะต้องเป็นไปตามราคาที่พิจารณาตามบทบัญญัติแห่งความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้าใน มาตราอื่นๆ ด้วย

กรณีที่คัดค้านการวินิจฉัยของเจ้าพนักงานศุลกากรในการจัดประเภทสินค้าหรือการกำหนดราคา การชั่งน้ำหนัก วัด หรือตรวจสอบสินค้า บทบัญญัติตามมาตรา 13A กำหนดว่าผู้นำเข้าอาจเสียอากรโดยคัดค้านได้ ซึ่งอธิบดีกรมศุลกากรจะเป็นผู้มีอำนาจชี้ขาดในกรณีที่มีปัญหาเกี่ยวกับการแยกประเภทและกำหนดมูลค่า โดยเจ้าพนักงานศุลกากรจะต้องส่งประเด็นการแยกประเภทและกำหนดมูลค่าสินค้าแก่อธิบดีเพื่อวินิจฉัย ภายใน 30 วันนับจากวันที่ชำระอากร ตามความในมาตรา 13B

ทั้งนี้ ราคาของศุลกากรในกรณีที่นำเข้าโดยทางไปรษณีย์จะต้องถือตามอัตราที่ใช้บังคับในวันที่เจ้าพนักงานศุลกากรได้ประเมินราคา ส่วนในกรณีอื่นๆ จะถือเอาอัตราที่ใช้บังคับในวันที่นำของออกจากความควบคุมของศุลกากร ตามมาตรา 20 (1)(a)(iii) และ (iv) แห่ง Customs Act 1967

4.3 รูปแบบและภาระภาษีในธุรกรรมการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศ ในประเทศมาเลเซีย

ในบทนี้จะขอพิจารณาโดยแยกตามประเภทธุรกรรมการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศ ซึ่งจะมุ่งพิจารณาภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นหลัก และจะกล่าวถึงเฉพาะภาระภาษีในธุรกรรม การโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศที่พบได้บ่อยครั้งในประเทศมาเลเซีย ดังต่อไปนี้

- 4.3.1 ธุรกรรมการจำหน่ายทรัพย์สินทางเทคโนโลยี และการให้บริการภายหลังการจำหน่ายทรัพย์สินนั้น
- 4.3.2 ธุรกรรมการอนุญาตให้ใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา (Licensing Agreement)
- 4.3.3 ธุรกรรมการให้บริการและให้คำปรึกษาทางเทคโนโลยี
- 4.3.4 ธุรกรรมการเช่าเครื่องจักร เครื่องมือ และอุปกรณ์ทางเทคโนโลยี

4.3.1 ธุรกรรมการจำหน่ายทรัพย์สินทางเทคโนโลยี และการให้บริการภายหลังการจำหน่ายทรัพย์สินนั้น

การจ่ายค่าตอบแทนธุรกรรมจำหน่ายทรัพย์สินทางเทคโนโลยีนั้นย่อมก่อให้เกิดค่าตอบแทนทรัพย์สินอันถือเป็นเงินได้ของผู้โอนเทคโนโลยีซึ่งใน ITA1967 มาตรา 2 ได้กำหนดไว้ว่า “ค่าสิทธิ หมายความว่ารวมถึง

(a) จำนวนเงินที่จ่ายเพื่อตอบแทนการใช้ หรือ สิทธิในการใช้

(i) ลิขสิทธิ์ ผลงานทางศิลปะหรือทางวิทยาศาสตร์ สิทธิบัตร การออกแบบหรือแบบจำลอง กระบวนการลับหรือสูตรลับ เครื่องหมายการค้า แลบบันท์กเสียงหรือแลบบันท์กภาพและเสียงซึ่งใช้ในการกระจายเสียงหรือแพร่ภาพ ภาพยนตร์ ฟิล์มหรือแลบบันท์กภาพ และเสียงหรือสื่ออื่นใดที่เป็นการทำซ้ำหรือใช้เพื่อทำซ้ำในประเทศมาเลเซีย ตลอดจนทรัพย์สินหรือสิทธิอื่นใดอันมีลักษณะเดียวกัน

(ii) วิทยาการหรือข้อมูลซึ่งเป็นความรู้ ประสบการณ์ หรือทักษะทางเทคโนโลยี อุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์

(b) เงินได้อันเนื่องมาจากการโอนทรัพย์สิน หรือวิทยาการและข้อมูลตามนิยามในข้อ (a)”

จากบทบัญญัตินิยามของ “ค่าสิทธิ (Royalty)” ตามมาตรา 2 (b) สามารถเข้าใจได้ว่า “ค่าตอบแทนที่จ่ายเพื่อการโอนทรัพย์สินทางปัญญา หรือ วิทยาการที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยี” เป็นค่าตอบแทนประเภท “ค่าสิทธิ” ซึ่งบทบัญญัติแห่ง ITA1967 บัญญัติให้สิทธิในการจัดเก็บภาษีจากค่าตอบแทนอันเป็นค่าสิทธิดังกล่าวไว้ในมาตรา 4 (d) โดยกำหนดให้ค่าสิทธิเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทหนึ่งอันอยู่ในบังคับถูกจัดเก็บภาษีตามอัตราและเงื่อนไขแห่งมาตรา 6 (1)(b)(i) ประกอบกับมาตรา 109 และตารางที่ 1 ส่วนที่ 2 ข้อ 2 ซึ่งมีเงื่อนไขดังต่อไปนี้

1. ค่าตอบแทนนั้นเป็นเงินได้เพื่อตอบแทนการโอนทรัพย์สินทางปัญญาหรือ วิทยาการหรือข้อมูลอันถือเป็นค่าสิทธิตามนิยามในมาตรา 2

2. ค่าสิทธินั้น ต้องเป็นค่าสิทธิที่ถือว่าได้รับจากประเทศมาเลเซีย (Deem to be derived in Malaysia) ซึ่งเงื่อนไขในการได้รับค่าสิทธิในประเทศมาเลเซียถูกกำหนดไว้ในมาตรา 15²⁴ โดยมีเงื่อนไข ดังต่อไปนี้

(2.1) ค่าสิทธิที่จ่ายตกเป็นภาระแก่รัฐหรือสหพันธรัฐ หรือ

(2.2) ค่าสิทธิที่จ่ายตกเป็นภาระแก่ผู้มีถิ่นที่อยู่²⁵ ในประเทศมาเลเซียในรอบปีประเมินภาษีที่มีการจ่ายค่าสิทธิดังกล่าว หรือ

(2.3) ค่าสิทธิที่จ่ายถือเป็นค่าใช้จ่ายที่สามารถนำมาหักกับเงินได้ของผู้จ่ายที่เพิ่มขึ้นหรือได้รับจากประเทศมาเลเซีย

3. ค่าสิทธินั้นจ่ายตอบแทนแก่ผู้ซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซีย (Non-resident in Malaysia) โดยค่าสิทธิเช่นว่าต้องไม่ถูกพิจารณาว่าเป็นค่าสิทธิที่จ่ายให้แก่กิจการของผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในที่ตั้งขึ้นในประเทศมาเลเซีย

หากเข้าเงื่อนไขเหล่านี้ ค่าสิทธิดังกล่าวจะถือเป็นเงินได้ซึ่งอยู่ในบังคับจัดเก็บภาษีในประเทศมาเลเซียโดยจัดเก็บในอัตราร้อยละ 10 ของจำนวนค่าตอบแทนรวม ซึ่งเป็นอัตราที่กำหนดไว้เฉพาะตามตารางที่ 1 ส่วนที่ 2 ข้อ 2²⁶

นอกจากนี้ บทบัญญัติแห่งมาตรา 109 (1) ได้กำหนดให้ผู้ที่จ่ายค่าสิทธิจากประเทศมาเลเซียแก่บุคคลผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายจากค่าสิทธิดังกล่าวพร้อมทั้งแจ้งและ

²⁴ “การได้รับซึ่งเงินได้ประเภทดอกเบี้ยและค่าสิทธิ” ITA1967 มาตรา 15 “เงินได้รวมที่เป็นดอกเบี้ยหรือค่าสิทธิจะถือว่าได้รับในประเทศมาเลเซียหาก..

(a) หากภาระในดอกเบี้ยหรือค่าสิทธิตกเป็นของรัฐหรือสหพันธรัฐ หรือ

(b) (i) หากดอกเบี้ยหรือค่าสิทธิที่จ่ายในรอบปีประเมินภาษี ตกเป็นภาระของนิติบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซียในรอบปีประเมินภาษีนั้น

(ii) ...

(c) หากดอกเบี้ยหรือค่าสิทธิที่จ่ายนั้นถือเป็นค่าใช้จ่ายที่สามารถนำมาหักกับเงินได้ที่เพิ่มขึ้นหรือได้รับในประเทศมาเลเซียได้”

²⁵ Public Ruling 4/2005 ข้อ 3.5 “ผู้มีถิ่นที่อยู่” หมายถึง บุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซียในรอบปีประเมินภาษี ตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 7 มาตรา 8 และมาตรา 61 (3) แห่ง ITA1967

²⁶ ตารางที่ 1 ส่วนที่ 2 ข้อ 2 “โดยไม่คำนึงถึงส่วนที่ 1 ให้จัดเก็บเงินได้จากค่าสิทธิที่ผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ได้รับจากประเทศมาเลเซีย ในอัตราร้อยละ 10 ของจำนวนรวม (10% of gross)”

นำส่งภาษีจำนวนนั้นแก่อธิบดีกรมสรรพากรภายใน 1 เดือนหลังจากที่มีการจ่ายหรือเครดิต²⁷ ค่าสิทธิดังกล่าว

ในกรณีที่มีการให้บริการทางเทคโนโลยีอันเกี่ยวเนื่องกับทรัพย์สินทางเทคโนโลยีที่ได้จำหน่ายและการให้บริการดังกล่าวก่อให้เกิดค่าตอบแทนเพื่อการบริการ บทบัญญัติแห่งมาตรา 4A (i) บัญญัติให้ถือว่าค่าตอบแทนดังกล่าวเป็นเงินได้ประเภทพิเศษอันอยู่ในบังคับจัดเก็บภาษี ทั้งนี้ จะต้องเป็นไปตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

1. ค่าตอบแทนเพื่อการบริการนี้ ถือเป็นเงินได้ของบุคคลผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่²⁸ ในประเทศมาเลเซีย

ตามข้อ 6.1²⁹ ของ Public Ruling No.4/2005 กำหนดให้ค่าตอบแทนอันเป็นเงินได้ตามมาตรา 4A (i) แห่ง ITA ที่จ่ายเพื่อตอบแทนการบริการซึ่งเกิดขึ้นในประเทศมาเลเซีย และมีการให้บริการโดยบุคคลผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่หรือลูกจ้างของบุคคลผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ ซึ่งเป็นบริการที่มีลักษณะตามเงื่อนไขในข้อ 2. และบริการดังกล่าวเกิดขึ้นจากโครงการที่ดำเนินการผ่านสถานประกอบการถาวร (กรณีที่มีการปรับใช้สนธิสัญญาภาษีซ้อน Double Taxation Agreement : DTA) หรือ กรณีที่ปรากฏว่ามีการประกอบกิจการในประเทศมาเลเซีย ค่าตอบแทนดังกล่าวจะต้องอยู่ในบังคับหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 107A แห่ง ITA1967 กล่าวคือ จัดเก็บในอัตราดังต่อไปนี้

(ก) ร้อยละ 10 ของค่าตอบแทนตามสัญญา ที่จ่ายหรืออาจจ่ายให้แก่คู่สัญญาผู้ซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ในรอบปีประเมินภาษีใด

(ข) ร้อยละ 3 ของค่าตอบแทนตามสัญญา ซึ่งจ่ายหรืออาจจ่ายให้แก่ลูกจ้างของคู่สัญญาผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในรอบปีประเมินภาษี

อีกทั้งยังต้องรับผิดชอบในการหัก ณ ที่จ่าย พร้อมทั้งแจ้งและนำส่งแก่อธิบดีกรมสรรพากรภายใน 1 เดือน หลังจากที่มีการจ่ายหรือหักค่าตอบแทนตามสัญญา

²⁷ Public Ruling 4/2005 ข้อ 3.2 “การเครดิต” ที่ใช้กับจำนวนเงินมีความหมายถึงจำนวนรายการที่นอกเหนือจากรายการบันทึกประจำวันหรือภาระความรับผิดชอบที่เพิ่มขึ้นของผู้จ่าย และจำนวนที่ถูกพิจารณาว่าเมื่อมีการเครดิตจะทำให้ประโยชน์ของผู้รับซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซียเพิ่มขึ้น

²⁸ บุคคลในที่นี้หมายความรวมทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล

²⁹ ข้อ 6 ว่าด้วย “การบริการที่เกิดขึ้นเนื่องมาจากการใช้หรือการติดตั้งหรือการดำเนินการเกี่ยวกับทรัพย์สิน ตามมาตรา 4A (i) ของ ITA”

2. ค่าตอบแทนดังกล่าว เป็นค่าตอบแทนที่จ่ายเพื่อตอบแทนการให้บริการของ คู่สัญญาผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่หรือลูกจ้างของคู่สัญญาผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ ดังต่อไปนี้

2.1) บริการเกี่ยวเนื่องกับการใช้ทรัพย์สินหรือสิทธิในทรัพย์สิน

2.2) บริการติดตั้งหรือจัดการ โรงงาน เครื่องจักรและอุปกรณ์ใดๆ ที่ได้ซื้อจากผู้ ไม่มีถิ่นที่อยู่ดังกล่าว

“ตัวอย่างการบริการซึ่งเกี่ยวเนื่องกับการใช้ทรัพย์สินและบริการติดตั้งหรือจัดการ” ดังกล่าวข้างต้นนี้ ถูกกำหนดไว้ใน Public Ruling No.4/2005 ข้อ 6.2 ได้แก่

(i) การบริการส่วนบุคคลเพื่อบริการให้คำปรึกษาหรือบริการควบคุมตรวจตรา (Provision of personnel for advisory or supervisory services)

ตัวอย่างที่ 2³⁰

บริษัท A Sdn ชื่อโรงงานไฟฟ้าจากบริษัท B Ltd (ซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ มาเลเซีย) โดยมีเงื่อนไขการซื้อให้รวมไปถึงการติดตั้งโรงงานโดยบริษัท B Ltd ด้วย บริษัท B Ltd จึง ส่งวิศวกร 2 คนมายังประเทศมาเลเซียเพื่อควบคุมการติดตั้งและการดำเนินการเกี่ยวกับโรงงาน ค่าธรรมเนียมที่จ่ายให้แก่บริษัท B Ltd เพื่อบริการดังกล่าว เป็นจำนวน 100,000 ริงกิต

ค่าธรรมเนียมที่จ่ายให้แก่ B Ltd นิติบุคคลผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ จะต้องถูกหักภาษี ณ ที่ จ่ายในอัตราร้อยละ 10 ของจำนวนค่าตอบแทนรวม

(ii) บริการติดตั้งและทดสอบการใช้งานระบบ (Installation and Commissioning Services)

ตัวอย่างที่ 3

Champ Ltd เป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศญี่ปุ่นขายหม้อน้ำสแตนเลสสตีล ให้แก่ Doublesteel Sdn Bhd ผู้ผลิตเหล็กในประเทศมาเลเซียในราคา 1,000,000 ริงกิต ซึ่งตกลง กันว่าจะจ่ายค่าตอบแทนเพิ่มจำนวน 100,000 ริงกิต ให้แก่บริษัท Champ Ltd เพื่อการบริการ ติดตั้งและทดสอบการใช้งานระบบหม้อน้ำ

จำนวนเงินเพิ่ม 100,000 ริงกิตจะอยู่ในบังคับหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 4A (i) ของ ITA1967 จึงต้องทำการหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 10 ของค่าตอบแทนดังกล่าว

3. เป็นเงินได้ที่ถือว่าได้รับจากประเทศมาเลเซีย กล่าวคือ จะต้องมีลักษณะตาม เงื่อนไขที่กำหนดไว้ในมาตรา 15A ว่าด้วยการได้รับเงินได้ประเภทพิเศษ ดังต่อไปนี้

³⁰ เพื่อความสะดวกในการเทียบเคียงกับเนื้อความเดิมตาม Public Ruling No.4/2005 ที่เป็นภาษาอังกฤษ จึงขอใช้ลำดับตัวอย่างตามเลขลำดับใน Public Ruling No.4/2005

- 3.1) ค่าตอบแทนการบริการจะต้องเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่ง ดังนี้
- (a) ตกเป็นภาระแก่รัฐหรือสหพันธรัฐ หรือ
 - (b) ตกเป็นภาระแก่บุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซียในรอบปีประเมินภาษีที่มีการจ่ายค่าตอบแทนดังกล่าว หรือ
 - (c) ถือเป็นค่าใช้จ่ายที่สามารถนำมาหักกับเงินได้ของผู้จ่าย ที่เพิ่มขึ้นหรือได้รับในประเทศมาเลเซีย

3.2) ทั้งนี้ จะต้องปรากฏว่ามีการบริการตามข้อ 2. เกิดขึ้นในประเทศมาเลเซีย ในกรณีที่ค่าตอบแทนจ่ายให้แก่คู่สัญญาผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซียไม่เข้าเงื่อนไขตามมาตรา 107A และค่าตอบแทนที่จ่ายแก่บุคคลธรรมดาผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่อันเป็นการจ่ายเพื่อตอบแทนการบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระนั้น จะต้องพิจารณาตามมาตรา 4A (i) ประกอบกับ มาตรา 109B (1)(a) (ว่าด้วยการหักภาษี ณ ที่จ่ายจากเงินได้ประเภทพิเศษ) ผู้จ่ายค่าตอบแทนยังมีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายจากค่าบริการดังกล่าวในอัตราร้อยละ 10 ของค่าตอบแทนรวม (ดังที่กำหนดไว้ตามมาตรา 6 (1)(e) ประกอบกับตารางที่ 1 ส่วนที่ 5 (ii)) ตลอดจนมีหน้าที่แจ้งพร้อมนำส่งเงินภาษีจำนวนที่หักไว้แก่อธิบดีกรมสรรพากรภายในกำหนดหนึ่งเดือนนับแต่วันที่มีการจ่ายหรือเครดิต

³¹ ค่าตอบแทนเช่นว่า

นอกจากภาระภาษีเงินได้แล้ว ธุรกรรมจำหน่ายทรัพย์สินทางเทคโนโลยีระหว่างประเทศนี้ยังอยู่ในบังคับจัดเก็บภาษีการขายตามบทบัญญัติแห่ง Sales Tax Act 1972 ซึ่งในกรณีที่มีการนำเข้าสินค้านั้น ภาษีการขายจะถูกจัดเก็บจากผู้นำเข้า ณ เวลาที่สินค้าเหล่านั้นถูกปล่อยออกมาจากการควบคุมของศุลกากร โดยมีอัตราการจัดเก็บภาษีการขายทั่วไปอยู่ในอัตราร้อยละ 10³² ซึ่งจะจัดเก็บตามมูลค่าสินค้า (Ad Valorem) ที่คำนวณตามมูลค่าของสินค้าพึงประเมินที่ได้ใช้หรือนำเข้ามา ทั้งนี้ ในกรณีที่สินค้านำเข้านั้นเป็น เครื่องมือทางการแพทย์และการศึกษา เครื่องมือเกี่ยวกับการถ่ายภาพและภาพยนตร์ เครื่องจักรสำหรับการใช้ในอุตสาหกรรม สิ่งทอ อุตสาหกรรมอาหาร อุตสาหกรรมกระดาษและการพิมพ์ อุตสาหกรรมการก่อสร้าง อุตสาหกรรมเหล็ก ไม่ว่าเครื่องจักรดังกล่าวจะถูกนำมาใช้ในการผลิตสินค้าพึงประเมินหรือไม่ก็ตาม พึงได้รับยกเว้นภาษีการขายคู่เดียวกัน นอกจากนี้ หากทรัพย์สินทางเทคโนโลยีที่จำหน่ายเป็น เครื่องจักรหนักในอุตสาหกรรมก่อสร้าง จะได้รับยกเว้นภาษีการขายทั้งหมดเช่นกัน

³¹ Public Ruling 4/2005 ข้อ 3.9 “วันที่มีการเครดิต” (Date of crediting) หมายถึง วันที่มีการจ่ายค่าตอบแทนหรือหักจำนวนค่าตอบแทนกับบัญชีธนาคารของผู้รับ หรือวันที่มีการหักกลับ

³² อัตราตามตารางที่ 3 ของ Sale Tax (Rate of Tax) Order 1997

4.3.2 ธุรกรรมอนุญาตให้ใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา (Licensing Agreement)

ค่าตอบแทนที่ผู้อนุญาตให้ใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาได้รับจากผู้อนุญาตให้ใช้สิทธินั้น ถือได้ว่าเป็นเงินได้ประเภท “ค่าสิทธิ” ตามนิยามในมาตรา 2 (a) ของ ITA1967 โดยให้หมายความถึง “จำนวนเงินที่จ่ายเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้ทรัพย์สิน ดังต่อไปนี้

(i) ลิขสิทธิ์ ผลงานทางศิลปะหรือทางวิทยาศาสตร์ สิทธิบัตร การออกแบบหรือแบบจำลอง กระบวนการลับหรือสูตรลับ เครื่องหมายการค้า แลบบันท์กเสียงหรือแลบบันท์กภาพ และเสียงซึ่งใช้ในการกระจายเสียงหรือแพร่ภาพ ภาพยนตร์ ฟิล์มหรือแลบบันท์กภาพและเสียงหรือสื่ออื่นใดที่เป็นการทำซ้ำหรือใช้เพื่อทำซ้ำในประเทศมาเลเซีย ตลอดจนทรัพย์สินหรือสิทธิอื่นใดอันมีลักษณะเดียวกัน

(ii) วิทยาการหรือข้อมูลซึ่งเป็นความรู้ ประสบการณ์ หรือทักษะทางเทคโนโลยี อุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์”

ค่าตอบแทนการใช้สิทธิอันถือเป็นค่าสิทธินี้ถูกกำหนดให้เป็นเงินได้พึงประเมินที่จะอยู่ในบังคับจัดเก็บภาษีภายใต้บทบัญญัติแห่ง ITA 1967 ตามมาตรา 4 (d) ซึ่งภาษีที่จะจัดเก็บจากค่าตอบแทนการใช้สิทธิดังกล่าว มีเงื่อนไขและอัตราตาม มาตรา 6 (1)(b) ประกอบกับมาตรา 109B และตารางที่ 1 ส่วนที่ 2 ข้อ 2 ดังต่อไปนี้

1. ค่าตอบแทนการใช้สิทธิจะต้องมีลักษณะตามนิยามแห่งมาตรา 2 (a) กล่าวคือเป็นค่าตอบแทนสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา หรือสิทธิในวิทยาการหรือข้อมูล

2. ค่าตอบแทนการใช้สิทธิจะต้องจ่ายให้แก่ผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซีย

3. ค่าตอบแทนเช่นว่าจะต้องเป็นเงินได้ที่ถือว่าได้รับจากประเทศมาเลเซีย ซึ่งเงื่อนไขในการได้รับในประเทศมาเลเซียถูกกำหนดไว้ใน มาตรา 15 (หลักเกณฑ์เช่นเดียวกับที่กล่าวไว้แล้วในหัวข้อที่ 4.3.1)

4. ค่าตอบแทนการอนุญาตให้ใช้สิทธินั้นต้องไม่ถูกพิจารณาว่าเป็นค่าสิทธิที่จ่ายให้แก่กิจการของผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซีย

หากเข้าเงื่อนไขเหล่านี้ ค่าตอบแทนการอนุญาตให้ใช้สิทธิจะถือเป็นเงินได้ซึ่งอยู่ในบังคับจัดเก็บภาษีในประเทศมาเลเซีย โดยจัดเก็บในอัตราร้อยละ 10 ของจำนวนค่าตอบแทนรวมซึ่งถือเป็นอัตราที่กำหนดไว้เฉพาะใน ตารางที่ 1 ส่วนที่ 2 ข้อ 2

นอกจากนี้ บทบัญญัติแห่ง มาตรา 109 (1) ได้กำหนดให้ผู้ที่จ่ายค่าสิทธิจากประเทศมาเลเซียแก่บุคคลผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในพื้นที่หักภาษี ณ ที่จ่ายจากค่าสิทธิดังกล่าว พร้อมทั้งแจ้งและนำส่งภาษีจำนวนนั้นแก่อธิบดีกรมสรรพากรภายใน 1 เดือนหลังจากที่มีการจ่ายหรือเครดิตค่าสิทธิดังกล่าว หากผู้จ่ายไม่สามารถหักภาษี ณ ที่จ่าย หรือ แจ้งและนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่ายแก่อธิบดี

กรมสรรพากรได้ ผู้จ่ายจะต้องรับผิดชอบในภาษีหัก ณ ที่จ่ายพร้อมทั้งเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 10 ของจำนวนภาษีที่ไม่สามารถหักหรือนำส่งได้

4.3.3 ธุรกรรมการให้บริการและให้คำปรึกษาทางเทคโนโลยี

คำตอบแทนจากธุรกรรมการให้บริการและให้คำปรึกษาทางเทคโนโลยีถูกกำหนดให้เป็นเงินได้ประเภทพิเศษตามมาตรา 4A (ii) ที่อาจอยู่ในบังคับถูกจัดเก็บภาษีเงินได้ตามอัตราและเงื่อนไขของมาตรา 6 (1)(e) ประกอบกับ มาตรา 109B และตารางที่ 1 ส่วนที่ 5 (ii) ซึ่งคำตอบแทนจากธุรกรรมการให้บริการและให้คำปรึกษาทางเทคโนโลยีที่จะถูกจัดเก็บภาษีเงินได้ในประเทศมาเลเซีย นั้น จะต้องมึลักษณะตามเงื่อนไข ดังนี้

1. คำตอบแทนเพื่อการบริการ การให้ความช่วยเหลือ คำปรึกษาทางเทคโนโลยี ที่เกี่ยวข้องกับ

1.1) เทคโนโลยีการจัดการ (Technical Management)

1.2) การบริหาร (Administration)

สำหรับการดำเนินการ การลงทุน โครงการหรือแผนงานในสาขาวิทยาศาสตร์ อุตสาหกรรม หรือพาณิชยกรรม (มาตรา 4A(ii))

ทั้งนี้ Public Ruling No.4/2005 ข้อ 7.2 และ 7.3 ได้ขยายขอบเขตของคำตอบแทนที่จ่ายให้แก่ผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ตามมาตรา 4A (ii) แห่ง ITA1967 ข้างต้นให้รวมไปถึง

(ก) คำตอบแทนเพื่อความช่วยเหลือหรือบริการอันไม่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยี ซึ่งมีเนื้อหาเกี่ยวกับการประกอบกิจการ การดำเนินธุรกิจ โครงการ หรือแผนงานใดๆ ในสาขาวิทยาศาสตร์ อุตสาหกรรม หรือ พาณิชยกรรม

(ข) การส่งผ่าน (Passing over) หรือการใช้ความเชี่ยวชาญ ความรู้เฉพาะทักษะ ความชำนาญ ตัวอย่างของการจัดการทางเทคนิคนี้ รวมถึงการจัดหาตลาด บริการให้คำปรึกษาทางกฎหมาย บริการส่วนบุคคลเกี่ยวกับเทคโนโลยีและซอฟต์แวร์ และบริการทางเทคโนโลยีระหว่างวิสาหกิจ

นอกจากนี้ ในข้อ 7.4 ยังได้กำหนดให้การบริหาร (Administration) ครอบคลุมบริการในการจัดการและบริการเชิงบริหาร (management or administrative services) อันเกี่ยวข้องกับ การประกอบกิจการ การดำเนินธุรกิจ โครงการ หรือแผนงานอื่นใดในสาขาวิทยาศาสตร์ อุตสาหกรรม หรือพาณิชยกรรม

ให้รวมตัวอย่างของการบริหารไปถึงการให้ความช่วยเหลือและบริการที่ไม่ใช่ทางเทคโนโลยี หน้าที่ในการจัดการและบริหาร เช่น การวางแผน การกำกับทิศทาง การควบคุม การประสานงาน การบัญชี การให้คำปรึกษาและการจัดการทางการเงิน การต่อรองเกี่ยวกับแรงงาน

อย่างไรก็ตาม การจัดสรรค่าใช้จ่ายในการบริหารงานประจำวันหรือค่าใช้จ่ายในการบริการงานอันเป็นปกติธุระโดยสำนักงานใหญ่ผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ไปยังสาขาในประเทศมาเลเซีย หรือโดยบริษัทแม่ผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ไปยังบริษัทลูกในประเทศมาเลเซียจะไม่รวมอยู่ในขอบเขตค่าตอบแทนบริการทางเทคโนโลยีเกี่ยวกับการบริหารข้างต้น หากปรากฏข้อเท็จจริงว่าค่าตอบแทนที่จ่ายให้แก่สำนักงานใหญ่ผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ หรือค่าตอบแทนที่จ่ายให้แก่บริษัทแม่ผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ไม่เกี่ยวข้องกับบริการเฉพาะข้างต้นแต่อย่างใด

ตัวอย่างที่ 4

Koizumi Appliance Ltd, บริษัทญี่ปุ่นดำเนินกิจการเกี่ยวกับการขายเครื่องใช้ไฟฟ้ามีสาขาตั้งอยู่ใน Kuala Lumpur บริษัทญี่ปุ่นได้ให้บริการในงานธุรการและการบริหาร เช่น การออกไปกำกับภาษีและการลงบัญชีให้แก่สาขาใน Kuala Lumpur โดยได้รับค่าตอบแทนเป็นค่าธรรมเนียมรายเดือน เดือนละ 3,000 ริงกิต

ด้วยเหตุที่งานด้านธุรการและการบริหาร เช่น การออกไปกำกับภาษีและการลงบัญชี เป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายในการบริหารงานประจำวัน และไม่เกี่ยวข้องกับการบริการเฉพาะทางที่สำนักงานใหญ่ในประเทศญี่ปุ่นจัดให้แก่สาขามาเลเซีย ดังนั้น ค่าตอบแทนดังกล่าวจึงไม่ตกอยู่ภายใต้ มาตรา 4A แห่ง ITA1967 อันส่งผลให้ไม่อยู่ในบังคับฎกหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 109B แห่งบทบัญญัติเดียวกัน

ตัวอย่างการบริการที่อยู่ในบังคับของมาตรา 4A (ii) แห่ง ITA1967³³

- (i) บริการด้านการจัดการหรือการตลาด (Management or Marketing Services)

ตัวอย่างที่ 5

KMN International Hotel Management Ltd บริษัทนอร์เวย์ เข้าทำสัญญาฉบับกับบริษัท KMN Hotel (M) Sdn Bhd เพื่อให้บริการเกี่ยวกับการจัดการและการตลาดในประเทศมาเลเซีย อันเนื่องมาจาก

- การดูแลตรวจตราและควบคุมผู้จัดการทั่วไป

³³ Public Ruling No.4/2005 เกี่ยวกับการหักภาษี ณ ที่จ่ายของเงินได้ประเภทพิเศษ ข้อ

- การดูแลตรวจตราและประสานงานเจ้าหน้าที่ในโครงการฝึกอบรมและ พัฒนา และ

- การส่งเสริมแผนการตลาดสำหรับโรงแรมในประเทศมาเลเซีย

ภายใต้สัญญาดังกล่าว บริษัทมาเลเซียจะจ่ายค่าธรรมเนียมรายเดือนในอัตรา ร้อยละ 5 ของผลตอบแทนรวมให้แก่บริษัท KMN International Hotel Management เพื่อตอบแทน การบริการด้านการจัดการและการตลาดที่กระทำขึ้นในประเทศมาเลเซีย นอกจากนี้ ยังตกลงจ่าย ค่าตอบแทนรายปีในอัตราร้อยละ 2 ของยอดขายในต่างประเทศรวม เพื่อการบริการด้านการตลาด ในต่างประเทศ

ค่าตอบแทนรายเดือนในอัตราร้อยละ 5 ของผลตอบแทนรวมจะอยู่ในบังคับหัก ภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 10 ตามมาตรา 109B แห่ง ITA แต่ค่าตอบแทนเพื่อการตลาดใน ต่างประเทศอัตราร้อยละ 2 นั้นไม่อยู่ภายใต้บังคับหักภาษี ณ ที่จ่ายแต่อย่างใด เพราะการบริการ ดังกล่าวมิได้เกิดในประเทศมาเลเซีย

(ii) บริการให้คำปรึกษา (Consultancy Services)

ตัวอย่างที่ 6

M & A Ltd, บริษัทให้บริการเชิงสถาปัตยกรรมใน London ได้ตกลงออกแบบ โรงพยาบาลสมัยใหม่ใน Kuala Lumpur โดยเจ้าหน้าที่จากบริษัท M & A ได้เดินทางเข้ามาใน ประเทศมาเลเซียหลายครั้งเพื่อตรวจสอบสถานที่, ปรึกษาหารือกับบริษัทในมาเลเซีย และได้ส่งต้น ร้าง (Master Plan) ซึ่งถูกออกแบบขึ้นในสำนักงานใน London เพื่อการนี้ได้ตกลงจะจ่าย ค่าธรรมเนียมการให้คำปรึกษา จำนวน 1,000,000 ริงกิต โดยจะชำระเป็นรายเดือนตามความ คืบหน้าของงาน สัญญาดังกล่าวยังรวมไปถึงค่าธรรมเนียมการวิเคราะห์ด้วย

ค่าธรรมเนียมส่วนที่ชำระเพื่อการบริการที่เกิดในประเทศมาเลเซียจะอยู่ในบังคับ หักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 109B แห่ง ITA อย่างไรก็ตาม หากบริษัท M & A Ltd เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ใน ประเทศอังกฤษ อัตราหักภาษี ณ ที่จ่ายนี้จะลดลงเหลือร้อยละ 8 ของมูลค่าการบริการที่ได้ให้ใน ประเทศมาเลเซีย ทั้งนี้ ตามความตกลงอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศมาเลเซียและประเทศ อังกฤษ

ตัวอย่างที่ 7

บริษัท Jet Engineering (M) Sdn Bhd ได้ทำสัญญากับบริษัท Jet Engineering Services (Asia) Pte Ltd (บริษัทสิงคโปร์) โดยบริษัทสิงคโปร์ตกลงว่าจะจัดส่งผู้เชี่ยวชาญหรือ บุคลากรทางเทคนิคไปดำเนินการตรวจสอบทางวิศวกรรมและแก้ไขงานในท่าเรือ Dickson

Kuantan และ Malaka เป็นระยะเวลา 2 เดือน โดยตกลงจะจ่ายค่าธรรมเนียมจำนวน 300,000 ริงกิต

ค่าธรรมเนียมจำนวน 300,000 ริงกิต จะต้องอยู่ในบังคับหักภาษี ณ ที่จ่ายร้อยละ 10 ของจำนวนค่าตอบแทนรวมเพื่อการบริการที่เกิดในประเทศมาเลเซีย

ตัวอย่างที่ 8

บริษัท FGH (M) Sdn Bhd เป็นผู้จำหน่ายซอฟต์แวร์และฮาร์ดแวร์ได้เข้าทำสัญญากับบริษัท PQR Software Pte Ltd (ซึ่งเป็นบริษัทอินเดีย) โดยบริษัท PQR ตกลงจะเป็นผู้จัดหาบุคลากรเพื่อทำงานร่วมกับบริษัท FGH เพื่อจัดหาและปรับใช้ระบบ Integrated Cash Management ในธนาคารมาเลเซีย โดยบริษัท FGH ตกลงจ่ายค่าธรรมเนียมรายเดือนพร้อมทั้งชำระค่าน้ำมันค่าบัตรโดยสารเครื่องบิน ค่าที่พักอาศัยในประเทศมาเลเซีย ค่าอาหารและค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องอื่นๆ

ค่าธรรมเนียมดังกล่าวจะอยู่ในบังคับหักภาษี ณ ที่จ่ายอัตราร้อยละ 10 ของค่าตอบแทนรวมเพื่อการบริการที่เกิดในประเทศมาเลเซีย

(iii) การบริการทางกฎหมายซึ่งเกี่ยวกับการจัดการหนี้หรือการเป็นตัวแทน (Legal Services in connection with a debt or agency arrangement)

ตัวอย่างที่ 9

บริษัททางกฎหมายซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศสิงคโปร์ได้ทำสัญญากับบริษัทซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซีย โดยตกลงจะให้คำปรึกษาในเรื่องที่เกี่ยวกับสัญญาลดหนี้ และ สัญญาเป็นตัวแทน บริการดังกล่าวทั้งหมดเกิดขึ้นในประเทศสิงคโปร์

ค่าตอบแทนการให้บริการทางกฎหมายตามตัวอย่างนี้ จะไม่อยู่ในบังคับหักภาษี ณ ที่จ่าย เพราะการบริการทั้งหมดเกิดขึ้นนอกประเทศมาเลเซีย

(iv) การให้บริการทางเทคโนโลยีระหว่างบริษัท (Inter-company technical services)

ตัวอย่างที่ 10

บริษัท Em Electric Canada Limited เป็นบริษัทข้ามชาติ (Multi-national company) ซึ่งประกอบกิจการเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์ยี่ห้อต่างๆ ที่ใช้ในการติดต่อสื่อสาร กระบวนการจัดการ storage solution เครื่องจักรอัตโนมัติทางอุตสาหกรรม และบริการอื่นที่เกี่ยวข้อง บริษัท Em Technology Sdn Bhd เป็นบริษัทในเครือในประเทศมาเลเซีย ดำเนินโครงการแก่ลูกค้าในประเทศมาเลเซียโดยมีหน้าที่จัดหาความช่วยเหลือจากบริษัทแม่และบริษัทในเครืออื่นๆ ซึ่งมีได้มีถิ่นที่อยู่ใน

ประเทศมาเลเซียเพื่อจัดฝึกโครงการอบรมทางเทคโนโลยี การจัดการ หรือบริการที่เกี่ยวข้องอื่นใด
เจ้าหน้าที่จากบริษัทแม่และบริษัทในเครืออื่นๆ จะได้รับมอบหมายให้เข้ามาทำงานในประเทศ
มาเลเซียเป็นเวลา 2-3 เดือนหรือ 1 ปี ขึ้นอยู่กับเงื่อนไขของโครงการ โดยเงินเดือนของพนักงานผู้
ได้รับมอบหมายนั้นจะตกเป็นภาระของบริษัทแม่หรือบริษัทในเครือผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ ซึ่งบริษัทแม่หรือ
บริษัทในเครือจะทำการออกใบเพิ่มหนี้ (debit note) เพื่อให้ครอบคลุมเงินเดือนพนักงานและการ
ชำระเงินคืนอื่นใดจากบริษัท Em Technology Sdn Bhd โดยใบเพิ่มหนี้จะออกเพื่อแบ่งค่าใช้จ่าย
ตามลักษณะของงานที่เกี่ยวข้อง

จำนวนเงินที่กำหนดในใบเพิ่มหนี้จะอยู่ในบังคับกฎหมายที่จ่าย ในอัตรา
ร้อยละ 10 ของจำนวนรวมตามบริการที่เกิดขึ้นในประเทศมาเลเซีย ในกรณีที่บริการบางส่วนได้
กระทำในต่างประเทศให้ถือเอามูลค่าบริการเฉพาะที่เกิดขึ้นในประเทศมาเลเซียเท่านั้นที่จะอยู่ในบังคับ
กฎหมายที่จ่าย

(v) หลักสูตรฝึกอบรมเฉพาะ (Specially-tailored training course)

ตัวอย่างที่ 11

บริษัทซึ่งจัดการเกี่ยวกับทรัพยากรบุคคลในประเทศสิงคโปร์ ได้เข้าทำสัญญากับ
บริษัทมาเลเซียว่าจะจัดหลักสูตรฝึกอบรมโดยปรับแต่งให้รับกับความต้องการของบริษัทมาเลเซีย
เป็นพิเศษ โดยหลักสูตรดังกล่าวจัดขึ้นทั้งในประเทศมาเลเซียและประเทศสิงคโปร์

คำตอบแทนสำหรับหลักสูตรที่ได้จัดขึ้นในประเทศมาเลเซียอยู่ในบังคับกฎหมาย
ที่จ่าย ภายใต้มาตรา 109B แห่ง ITA1967

2. คำตอบแทนตามข้อ 1. ได้จ่ายให้แก่ผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซีย

3. คำตอบแทนตามข้อ 1. ถือว่าได้รับจากประเทศมาเลเซีย ตามเงื่อนไขการได้รับ
เงินได้ประเภทพิเศษตามมาตรา 15A ดังที่กล่าวไว้ในหัวข้อ 4.3.1 แล้ว กล่าวคือ คำตอบแทนการ
ให้บริการและให้คำปรึกษาทางเทคโนโลยีต้องตกเป็นภาระแก่ประเทศมาเลเซีย หรือ ตกเป็นภาระ
แก่บุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซียในรอบปีประเมินภาษีที่มีการจ่ายคำตอบแทนดังกล่าว
หรือ ถูกลำบากเป็นค่าใช้จ่ายกับเงินได้ของผู้จ่ายในประเทศมาเลเซีย ทั้งนี้ จะต้องปรากฏการ
บริการตามข้อ 1. เกิดขึ้นในประเทศมาเลเซีย

หากคำตอบแทนการให้บริการและให้คำปรึกษาทางเทคโนโลยีเป็นไปตามเงื่อนไข
ดังกล่าวข้างต้นแล้ว ก็จะได้ถือว่าคำตอบแทนนั้นอยู่ในบังคับถูกจัดเก็บภาษีได้ โดยอัตราภาษีที่
จัดเก็บนั้นจะเป็นไปตามอัตราที่กำหนดไว้ในตารางที่ 1 ส่วนที่ 5 (ii) คือ ร้อยละ 10 ของคำตอบแทน
รวม

ทั้งนี้ ผู้จ่ายค่าตอบแทนการให้บริการและการให้คำปรึกษาทางเทคโนโลยีดังกล่าวจะมีหน้าที่ตามบทบัญญัติมาตรา 109B (1)(b) ในการหักภาษี ณ ที่จ่ายพร้อมทั้งแจ้งจำนวนและนำส่งแก่อธิบดีกรมสรรพากรภายใน 1 เดือนนับแต่มีการจ่ายหรือเครดิตค่าตอบแทนการให้บริการและคำปรึกษาทางเทคโนโลยีดังกล่าว หากต่อมาผู้จ่ายไม่สามารถหักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่งแก่อธิบดีกรมสรรพากรภายในกำหนดได้ผู้จ่ายจะต้องรับภาระในการเสียเงินเพิ่มเป็นจำนวนร้อยละ 10 ของภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่ไม่สามารถนำส่งได้ ซึ่งเงินเพิ่มดังกล่าวจะถือว่าเป็นหนี้ที่ถึงกำหนดชำระแก่รัฐโดยการนำส่งอธิบดีกรมสรรพากรในทันที³⁴

ในกรณีที่มีการให้บริการทั้งในและนอกประเทศมาเลเซียตามเงื่อนไขในสัญญา Public Ruling No.4/2005 ข้อ 5.1 ได้วางหลักไว้ว่าในกรณีนี้จะต้องมีการกำหนดมูลค่าตามส่วนของบริการในสัญญาซึ่งเกิดขึ้นในประเทศมาเลเซีย ซึ่งวิธีการกำหนดนั้นจะต้องสมเหตุสมผลและเป็นธรรมการแบ่งส่วนมูลค่าตามสัญญาจะต้องคำนวณตามฐานมูลค่าการบริการที่เกิดขึ้นจริงในประเทศมาเลเซีย ซึ่งจะต้องแบ่งส่วนอย่างเหมาะสมกับข้อเท็จจริงในแต่ละกรณีเป็นสำคัญและเฉพาะค่าตอบแทนเพื่อการบริการที่เกิดในประเทศมาเลเซียเท่านั้นที่จะถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 109B แห่ง ITA1967 โดย Public Ruling ฉบับดังกล่าวได้กำหนดตัวอย่าง ดังนี้

ตัวอย่างที่ 1

บริษัทมาเลเซีย Syarikat Maju Sdn Bhd ลงนามในสัญญากับบริษัท Excel Ltd, เพื่อให้รายงานที่เกี่ยวกับโครงสร้างอุตสาหกรรม สภาพตลาดและมูลค่าเทคโนโลยีสำหรับโครงการ Multimedia Super Corridor Grant Scheme โดยที่ปรึกษาจากบริษัท Excel Ltd, ได้พักอาศัยในประเทศมาเลเซียเป็นเวลา 6 วันสำหรับการอภิปรายในเบื้องต้นของโครงการ ซึ่งระยะเวลาโครงการทั้งหมดรวมเป็น 42 วัน จำนวนค่าธรรมเนียมที่จ่ายในโครงการนี้ คือ 20,000 ริงกิต รายงานดังกล่าวจะเสร็จสมบูรณ์ในต่างประเทศ

³⁴ เดิมให้ผู้จ่ายรับผิดชอบในเงินเพิ่มจำนวนร้อยละ 10 ของค่าตอบแทนรวม แต่นับจากวันที่ 2 กันยายน ค.ศ.2006 เป็นต้นมา Addendum to Public Ruling No.4/2005 ข้อ 3.2 ได้เปลี่ยนฐานการคำนวณเงินเพิ่มจากค่าตอบแทนรวม (gross income) มาเป็นจำนวนภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่ไม่สามารถนำส่งได้

มูลค่าตามส่วนของโครงการที่ถือว่าเป็นการบริการในประเทศมาเลเซียจะถูก
คำนวณตามระยะเวลา

ค่าธรรมเนียมทั้งหมดสำหรับโครงการ	20,000	ริงกิต
จำนวนระยะเวลาทั้งหมดของโครงการ	42	วัน

ต้นทุนตามระยะเวลาดำเนินการในประเทศมาเลเซีย (Time Cost in Malaysia) ได้แก่

$$(6/42 \times 20,000 \text{ ริงกิต}) = 2,857.14 \text{ ริงกิต}$$

ค่าธรรมเนียมจำนวน 2,857.14 ริงกิตอยู่ในบังคับถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายจำนวน
ร้อยละ 10 ของค่าธรรมเนียมดังกล่าวตามมาตรา 109B แห่ง ITA1967

4.3.4 ธุรกิจการเช่าเครื่องจักร เครื่องมือ และ อุปกรณ์ทางเทคโนโลยี

ค่าตอบแทนการเช่าหรือการใช้ทรัพย์สินอันเกิดจากธุรกิจการเช่า การใช้ หรือการ
ครอบครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้างหรือทรัพย์สินอื่นใด ตามความหมายของ “ค่าเช่า” ในมาตรา 2³⁵
นั้นถือเป็นเงินได้พึงประเมินอันอาจอยู่ในบังคับถูกจัดเก็บภาษีในประเทศมาเลเซียได้ ตาม
บทบัญญัติในมาตรา 2 ประกอบกับ มาตรา 4 (d)

แต่ในกรณีค่าเช่าหรือค่าตอบแทนการใช้สังหาริมทรัพย์ใดๆ อันเกิดจากธุรกิจการเช่า
หรือธุรกิจการจัดการเกี่ยวกับการใช้ทรัพย์สินอื่นใดที่ได้จ่ายให้แก่ผู้รับซึ่งเป็นผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ใน
ประเทศมาเลเซีย ค่าตอบแทนดังกล่าวนี้ถือเป็นเงินได้ประเภทพิเศษที่จะอยู่ในบังคับถูกจัดเก็บ
ภาษีในประเทศมาเลเซียเมื่อมีลักษณะเป็นไปตามเงื่อนไขในมาตรา 4A (3) ประกอบกับมาตรา 6
(1)(e) ดังต่อไปนี้

1. ค่าเช่าหรือค่าตอบแทนในสัญญาการจัดการเพื่อการใช้สังหาริมทรัพย์ใด

Public Ruling No.4/2005 ข้อ 8 ได้กำหนดให้ค่าเช่าหรือค่าตอบแทนสัญญาการจัดการ
เพื่อการใช้สังหาริมทรัพย์นี้รวมไปถึงกรณีดังต่อไปนี้ด้วย

1.1) ค่าตอบแทนการใช้แทนชุดเจาะน้ำมัน เรือ เรือทะเล รถยนต์ เครื่องบิน
หรืออุปกรณ์อื่นใด อย่างไรก็ตามไม่รวมถึงเงินได้ดังต่อไปนี้

³⁵ มาตรา 2 ให้คำนิยามของ “ค่าเช่า” ให้หมายความรวมถึง จำนวนที่จ่ายเพื่อตอบแทน
การใช้หรือการครอบครองซึ่งอสังหาริมทรัพย์ ส่วนใดของอสังหาริมทรัพย์ หรือเพื่อตอบแทนการเช่า
ทรัพย์สินใด

(ก) ค่าระวาง (Freight Charges) ที่จ่ายให้แก่บุคคลผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่เพื่อการส่งออกสินค้า ไม่อยู่ในขอบเขตแห่งมาตรานี้ เนื่องจากค่าระวางเป็นค่าธรรมเนียมสำหรับการขนส่งสินค้าและไม่ใช่ค่าตอบแทนการใช้สิทธิทรัพย์สิน และ

(ข) Pooling Arrangement ที่ผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ได้รับตามมาตรา 4A (iii) แห่ง ITA1967 ประกอบด้วยค่าตอบแทนที่จ่ายเพื่อการเข้าร่วมใน pool โดยบริษัทผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซียอันเนื่องมาจากการประกอบธุรกิจขนส่งผู้โดยสารหรือบรรทุกสินค้าทางทะเลจะได้รับยกเว้นภาษีหัก ณ ที่จ่ายเป็นพิเศษภายใต้ Income Tax (Exemption)(No.25) Order 1995 (P.U.(A) 322/1995)

1.2) การเช่า Slot ในเรือ

1.3) การเช่าเรือ (ทั้งการเช่าเรืออย่างเดียวและเช่าเรือพร้อมลูกเรือ)

1.4) Time Charter (การได้รับอนุญาตให้ใช้เรือภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้)

1.5) Voyage Charter (การได้รับอนุญาตให้ใช้เรือในรอบเดินทางใดๆ)

2. ค่าตอบแทนดังกล่าวจ่ายให้แก่บุคคลผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซีย

3. ค่าตอบแทนดังกล่าวได้รับจากประเทศมาเลเซีย ซึ่งเงื่อนไขการได้รับจากประเทศมาเลเซียจะเป็นไปตามมาตรา 15A ดังที่กล่าวไว้แล้วในหัวข้อ 4.3.1 กล่าวคือ ค่าตอบแทนการเช่าทรัพย์สินทางเทคโนโลยีต้องตกเป็นภาระแก่ประเทศมาเลเซีย หรือ ตกเป็นภาระแก่บุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซียในรอบปีประเมินภาษีที่มีการจ่ายค่าตอบแทนดังกล่าว หรือ ถูกนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายกับเงินได้ของผู้จ่ายในประเทศมาเลเซีย

หากค่าเช่าหรือค่าตอบแทนการใช้สิทธิทรัพย์สินที่จ่ายให้แก่บุคคลผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่เป็นไปตามเงื่อนไขข้างต้น ค่าเช่าหรือค่าตอบแทนการใช้สิทธิทรัพย์สินเช่นว่าจะอยู่ในบังคับจัดเก็บภาษีตามอัตราที่กำหนดเอาไว้ในมาตรา 6 (1)(e) ประกอบกับตารางที่ 1 ส่วนที่ 5 (iii) ซึ่งกำหนดให้จัดเก็บในอัตราร้อยละ 10 ของค่าตอบแทนรวม

ทั้งนี้ ผู้จ่ายค่าตอบแทนดังกล่าวมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายจากค่าตอบแทนดังกล่าวพร้อมกับหน้าที่ในการแจ้งและนำส่งอธิบดีกรมสรรพากรภายใน 1 เดือนนับแต่มีการจ่ายหรือเครดิตค่าตอบแทน

นอกจากนี้ ในกรณีที่มีการทดรองจ่ายเงินได้ประเภทพิเศษตามมาตรา 4A ไปล่วงหน้า ทั้งค่าตอบแทนการให้บริการและค่าตอบแทนการใช้สิทธิทรัพย์สินใด แล้วต่อมาภายหลังผู้จ่ายชำระเงินคืน Public Ruling No.4/2005 ข้อ 9 วางหลักการทั่วไปของการชำระเงินคืน (Reimbursement) ให้หมายความว่า การชำระเงิน ค่าใช้จ่ายตามจริงที่ผู้รับได้จ่ายไปเนื่องมาจาก

การให้บริการแก่ผู้จ่าย หรือเนื่องมาจากการใช้สิ่งหาทรัพย์สินใด ซึ่งต่อมาได้จ่ายคืนโดยผู้จ่าย ค่าใช้จ่ายเหล่านี้รวมทั้ง ค่าโดยสารทางอากาศ ค่าเดินทาง ค่าที่พักอาศัย ค่าโทรศัพท์ ค่าถ่ายเอกสารถือเป็นมูลค่าส่วนหนึ่งของการบริการตามสัญญาที่มีขึ้นเพื่อค่าเช่า ค่าตอบแทนที่จ่ายเพื่อการใช้สิ่งหาทรัพย์สิน ซึ่งถือเป็นเงินได้ของผู้รับตามมาตรา 4A แห่ง ITA และอยู่ในบังคับหัก ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 10 ของจำนวนรวม ตามมาตรา 109B แห่ง ITA1967

ตัวอย่างที่ 12

KJ Pte Ltd บริษัทออสเตรเลีย ให้บริการทางเทคโนโลยีแก่บริษัท Pillarworks Sdn Bhd ซึ่งให้บริการในประเทศมาเลเซีย KJ Pte Ltd ได้ออกใบกำกับโดยระบุจำนวนเงิน 15,000 ริงกิต ซึ่งรวมทั้งการชำระเงินคืนค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในบริษัท เป็นต้นว่า ค่าโดยสารทางอากาศ, ค่าโรงแรม จำนวน 5,000 ริงกิต ค่าใช้จ่ายเหล่านี้ถูกแยกประเภทเป็นค่าใช้จ่ายในการเดินทางและค่าที่พักอาศัย ในบัญชีกำไรและขาดทุนของบริษัท Pillarworks Sdn Bhd.

การชำระเงินคืนจำนวน 5,000 ริงกิต จากค่าธรรมเนียมการบริการทางเทคโนโลยี เงินที่ชำระคืนในส่วนนี้จะต้องอยู่ในบังคับหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 109B แห่ง ITA ดังนั้น Pillarworks Sdn Bhd มีหน้าที่ในการหักภาษีร้อยละ 10 จากค่าธรรมเนียมรวมจำนวน 15,000 ริงกิต (เท่ากับจำนวนเงิน 1,500.00 ริงกิต) และต้องนำส่งอธิบดีกรมสรรพากรภายใน 1 เดือนนับจากวันที่มีการเครดิตค่าธรรมเนียมสุทธิให้แก่บริษัท KJ Pte Ltd

และในกรณีที่มีการชำระเงินหรือค่าใช้จ่ายตามจริงที่เกิดขึ้น โดยผู้จ่ายจ่ายแก่บุคคลที่สามในนามของผู้รับอันเนื่องมาจากการบริการที่จัดให้โดยผู้รับ หรือการใช้สิ่งหาทรัพย์สินใด (ตามมาตรา 4A แห่ง ITA) ข้อ 10 แห่ง Public Ruling No.4/2005 ได้กำหนดให้ถือว่าการชำระเงินเหล่านี้เป็นมูลค่าส่วนหนึ่งตามสัญญาของการบริการ ค่าเช่าหรือค่าตอบแทนเพื่อการใช้สิ่งหาทรัพย์สิน ดังนั้น ผู้รับเงินได้จะต้องอยู่ในบังคับหักภาษี ณ ที่จ่ายจากเงินได้ดังกล่าวในอัตราร้อยละ 10 ของค่าตอบแทนรวมตามมาตรา 4A ประกอบกับมาตรา 109B แห่ง ITA1967

ตัวอย่างที่ 13

SH Pte Ltd บริษัทสิงคโปร์ ให้บริการทางเทคโนโลยีแก่บริษัท Roadworks Sdn Bhd โดยทำการให้บริการในประเทศมาเลเซีย บริษัท SH Pte Ltd ได้ออกใบกำกับมูลค่า 1,000 ริงกิต บริษัท Roadworks Sdn Bhd ได้จ่ายค่าโดยสารทางอากาศจำนวน 500 ริงกิต สำหรับตัวแทนบริษัท SH Pte Ltd ให้แก่สายการบิน Singapore Airlines (SIA) ซึ่งค่าใช้จ่ายดังกล่าวถูกจัดประเภทให้เป็นค่าใช้จ่ายสำหรับการเดินทางในบัญชีกำไรและขาดทุนของบริษัท Roadworks Sdn

Bhd ในขณะที่ได้รับใบกำกับนี้ บริษัท Roadworks Sdn Bhd ได้จ่าย 900 ริงกิตให้แก่บริษัท SH Pte Ltd และได้นำส่งเงินจำนวน 100 ริงกิตให้แก่อธิบดีกรมสรรพากร

การชำระเงินหรือค่าใช้จ่ายตามจริงจำนวน 500 ริงกิตที่เกิดขึ้นโดยบริษัท Roadworks Sdn Bhd จะต้องอยู่ในบังคับหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 109B แห่ง ITA โดยค่าตอบแทนส่วนที่เป็นค่าโดยสารทางอากาศที่จ่ายให้แก่สายการบิน Singapore Airlines จะต้องถูกหัก ณ ที่จ่ายเต็มจำนวน 50 ริงกิต (ร้อยละ 10 ของ 500 ริงกิต) และนำส่งต่ออธิบดีกรมสรรพากรภายใน 1 เดือนนับจากวันที่มีการจ่ายค่าโดยสารเครื่องบิน จำนวนรวมของภาษี ณ ที่จ่ายที่จะถูกหัก ได้แก่

ร้อยละ 10 ของ 1,000 ริงกิต	100.00 ริงกิต
ร้อยละ 10 ของ 500 ริงกิต	50.00 ริงกิต
รวม	150.00 ริงกิต

ทั้งนี้ ผู้จ่ายอาจเรียกคืนภาษีจำนวน 50.00 ริงกิต คืนจาก บริษัท SH Pte Ltd ได้ในภายหลัง

ส่วนเงินมัดจำที่วางไว้และค่าตอบแทนที่จ่ายล่วงหน้าให้แก่ผู้รับโดยไม่สามารถเรียกคืนได้เพื่อการบริการ หรือการใช้สิ่งหาริมทรัพย์อันถือเป็นเงินได้ประเภทพิเศษตามมาตรา 4A แห่ง ITA ซึ่ง Public Ruling No.4/2005 ข้อ 11 กำหนดให้ค่าตอบแทนตามมาตรา 4A แห่ง ITA ดังกล่าวต้องอยู่ในบังคับหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 109B แห่ง ITA แต่หากกรณีเป็นเงินมัดจำที่วางไว้ในขณะลงนามในสัญญาให้บริการทางเทคโนโลยีซึ่งอาจเรียกคืนได้ในเวลาที่การให้บริการตามสัญญาเสร็จสิ้น จะไม่ถือเป็นค่าตอบแทนประเภทพิเศษซึ่งอยู่ในบังคับหักภาษี ณ ที่จ่ายตามที่กำหนดไว้ในข้อ 12.1 (c) แห่ง Public Ruling No.4/2005 ตามตัวอย่างที่ 19

ตัวอย่างที่ 19

บริษัท Projec Sdn Bhd ลงนามในสัญญาให้บริการทางเทคโนโลยีกับบริษัท Professional Pte Ltd (บริษัทเยอรมัน) ซึ่งมีมูลค่าเป็นจำนวน 1,000,000 ริงกิต โดยบริษัท Professional Pte Ltd เป็นผู้ให้บริการในประเทศมาเลเซีย ตามข้อตกลงดังกล่าว บริษัท จะต้องวางเงินมัดจำร้อยละ 10 ของค่าตอบแทนทั้งหมด (กรณีนี้เท่ากับ 100,000 ริงกิต) ในระหว่างลงนามในสัญญา เงินมัดจำดังกล่าวอาจถูกถอนคืนได้เมื่อเสร็จสิ้นการบริการและมีการจ่ายค่าตอบแทนจำนวนเต็ม 1,000,000 ริงกิต สำหรับบริการทางเทคโนโลยีดังกล่าว

เงินมัดจำดังกล่าวไม่อยู่ในบังคับหักภาษี ณ ที่จ่าย เนื่องจากอาจเรียกคืนได้ มัดจำซึ่งเรียกคืนได้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของค่าตอบแทนรวมที่พึงจ่ายเพื่อการให้บริการทางเทคโนโลยี

ทั้งนี้ ค่านายหน้า (commission) ซึ่งจ่ายให้แก่บุคคลผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่เพื่อการเป็นตัวแทนขายทั่วไป (สำหรับการเจรจาตกลงในธุรกรรมข้ามชาติ) ที่ทำในนามของนิติบุคคลหรือบุคคลธรรมดาผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซียและค่าบริการทดสอบเพื่อจัดหาผลทดลองในผลิตภัณฑ์สำเร็จที่เป็นไปตามมาตรฐานที่ต้องการซึ่งไม่เกี่ยวข้องกับการให้คำแนะนำหรือปรึกษาทางเทคโนโลยี ไม่ถือเป็นค่าตอบแทนประเภทพิเศษในมาตรา 4A ตามที่กำหนดไว้ในข้อ 12.1 (a) และ (d) ของ Public Ruling No.4/2005 ตามตัวอย่างที่ 17 และ ตัวอย่างที่ 20

ตัวอย่างที่ 17

บริษัท Matrix Inc. ตัวแทนค้าต่างทั่วไป (general commission agency) ทำหน้าที่สำรวจการขายในประเทศญี่ปุ่นในนามของบริษัทมาเลเซีย โดยบริษัทมาเลเซียจ่ายค่า นายหน้าให้แก่บริษัทผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ (ที่ไม่มีความสัมพันธ์กัน) ตามยอดขายที่ทำได้

ค่าตอบแทนการเป็นตัวแทนค้าต่างไม่ตกอยู่ภายใต้ขอบเขตของค่าตอบแทนอันส่งผลให้ไม่อยู่ในบังคับฎกหักภาษี ณ ที่จ่าย

ตัวอย่างที่ 20

บริษัท JC Safety Products Sdn Bhd จ่ายค่าตอบแทนให้แก่บริษัท Inspec Ltd บริษัทที่ตั้งอยู่ในประเทศสวิตเซอร์แลนด์ เพื่อตอบแทนการให้บริการทดสอบ บริการทดสอบนี้ เกี่ยวข้องกับการจัดหาผลทดสอบอันมีวัตถุประสงค์เพื่อการรับรอง (Certification or Accreditation) ผลิตภัณฑ์สำเร็จของบริษัท JC

บริการทดสอบผลิตภัณฑ์สำเร็จเพื่อวัตถุประสงค์ในการขอการรับรองมาตรฐาน จะไม่อยู่ในขอบเขตของมาตรา 4A แห่ง ITA หากบริการทดสอบนั้นเพียงแต่เพื่อจัดหาผลการทดสอบโดยไม่มีกรให้คำปรึกษาหรือคำแนะนำแก่บริษัท JC Safety Products Sdn Bhd แต่ประการใด

ตารางที่ 2

อัตราภาษีสำหรับผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซียในธุรกรรมอินเทอร์เน็ตระหว่างประเทศ

ประเภทของเงินได้	บทบัญญัติที่กำหนดอัตรา	อัตราภาษี (ร้อยละ)
ค่าสิทธิ	มาตรา 6 (1)(b) ประกอบกับ ตารางที่ 1 ส่วนที่ 2 ข้อ 2	10
เงินได้ประเภทพิเศษตามมาตรา 4A		
- ค่าตอบแทนการให้บริการที่เกี่ยวข้อง กับทรัพย์สิน การติดตั้งหรือการดำเนินงาน เกี่ยวกับโรงงาน เครื่องจักร เครื่องมือหรือ อุปกรณ์อื่นใดที่ได้ซื้อโดยบุคคลผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่*	มาตรา 6 (1)(e) ประกอบกับ ตารางที่ 1 ส่วนที่ 5 ข้อ 1	10
- ค่าธรรมเนียมการให้บริการทาง เทคโนโลยีหรือการจัดการ*	มาตรา 6 (1)(e) ประกอบกับ ตารางที่ 1 ส่วนที่ 5 ข้อ 2	10
- ค่าเช่าสังหาริมทรัพย์	มาตรา 6 (1)(e) ประกอบกับ ตารางที่ 1 ส่วนที่ 5 ข้อ 3	10

ที่มา : Income Tax Act 1967 ประกอบกับ 2008/2009 Malaysian Tax and Business Booklet, PricewaterhouseCoopers³⁶ หน้า 3

หมายเหตุ : * เฉพาะค่าธรรมเนียมกรณีที่มีการให้บริการเกิดขึ้นในประเทศมาเลเซียเท่านั้น

ทั้งนี้ อัตราภาษีสำหรับเงินได้ประเภทพิเศษตามมาตรา 4A ในกรณีที่มีความตกลงอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศคู่สัญญา และปรากฏข้อเท็จจริงว่าอัตราตามความตกลงในอนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นคุณแก่ผู้มีเงินได้มากกว่า ก็จะต้องนำอัตราตามความตกลงในอนุสัญญาภาษีซ้อนมาใช้ ซึ่งในการขอใช้อัตราที่เป็นคุณตามอนุสัญญานั้น คู่สัญญา (ผู้รับ) จะต้องยื่น

³⁶ PricewaterhouseCoopers, 2008/2009 Malaysian Tax and Business Booklet, (PricewaterhouseCoopers, 2008).

หนังสือต่อกรมสรรพากรของประเทศผู้รับ³⁷ เพื่อขอรับรองสถานะการเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศผู้รับ โดยภาวะภาษีหัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 4A แห่ง ITA ประกอบกับ Public Ruling No.4/2005 ข้อ 13.3 ให้ถือเป็นภาวะภาษีสุดท้าย (Final Tax)

ผลของการไม่หักภาษี ณ ที่จ่าย และ นำส่งแก่อธิบดีกรมสรรพากรภายในระยะเวลาที่กำหนดตามมาตรา 109B (2) นั้น The Addendum to Public Ruling No.4/2005 ซึ่งมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 2 กันยายน 2006 กำหนดให้ผู้จ่ายจะต้องรับผิดชอบในภาระเงินเพิ่มจำนวนร้อยละ 10 ของจำนวนภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่มีได้นำส่ง³⁸ ซึ่งถือว่าเป็นหนี้อันถึงกำหนดชำระแก่รัฐ ส่งผลให้ผู้จ่ายต้องหัก และนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่ายจำนวนดังกล่าวให้แก่อธิบดีกรมสรรพากรในทันที ตามมาตรา 109B (2) แห่ง ITA

ตัวอย่างที่ 24

หากบริษัท Golden Sdn Bhd ไม่หักและนำส่งภาษีจำนวน 5,000 ริงกิตจาก ค่าตอบแทนจำนวน 50,000 ริงกิตที่จ่ายให้แก่บริษัท Bright Spark Ltd ที่ตั้งอยู่ในประเทศไทย ซึ่งอยู่ภายใต้บังคับหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 109B แห่ง ITA และภาษีหัก ณ ที่จ่ายจำนวนดังกล่าวถึงกำหนดต้องนำส่งแก่อธิบดีกรมสรรพากรภายในวันที่ 30 กันยายน 2006 เมื่อบริษัท Golden Sdn Bhd ไม่นำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่ายภายในกำหนดระยะเวลา ภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่ค้างนำส่งนั้นจะถูกเพิ่มด้วยเงินจำนวน 500 ริงกิต (ร้อยละ 10 ของ 5,000 ริงกิต) และเงินจำนวนรวมทั้ง 5,500 ริงกิต (ภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่ค้างนำส่ง จำนวน 5,000 ริงกิต + เงินเพิ่มจำนวน 500 ริงกิต) ถือเป็นหนี้ที่ถึงกำหนดจะต้องชำระแก่รัฐทันที

นอกจากนั้นแล้ว ในกรณีผู้จ่ายค่าตอบแทนตามมาตรา 4A ไม่ทำการหักและนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่ายแก่อธิบดีกรมสรรพากรตามมาตรา 109B (1) แห่ง ITA จะไม่ได้รับอนุญาตให้นำค่าตอบแทนดังกล่าวมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณเงินได้พึงประเมินของผู้จ่าย (ถือเป็นรายจ่ายต้องห้าม (Deduction not allowed ตามมาตรา 39 (1)(j) แห่ง ITA)

อย่างไรก็ดี หากผู้จ่ายได้นำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่ายในภายหลังพร้อมกับเงินเพิ่ม (increased amount) ผู้จ่ายจึงจะได้รับอนุญาตให้นำค่าตอบแทนตามมาตรา 4A แห่ง ITA ที่จ่ายให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่มาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ (เป็นไปตามเงื่อนไขของมาตรา 39 (1)(j) แห่ง ITA)

³⁷ ข้อ 13.2 แห่ง Public Ruling No.4/2005 “Withholding Tax on Special Classes of Income”.

³⁸ ใน Public Ruling No.4/2005 เดิม ให้รับผิดชอบในเงินเพิ่มจำนวนร้อยละ 10 ของค่าตอบแทนรวม

ตัวอย่างที่ 25

บริษัท Powerplant Pte Ltd บริษัทผู้มีถิ่นที่อยู่ในอินเดีย ให้บริการทางเทคโนโลยีแก่บริษัท Tokoh Sdn Bhd มูลค่า 1,000,000 ริงกิต โดยบริษัท Powerplant Pte Ltd ได้ให้บริการในประเทศมาเลเซีย บริษัท Tokoh Sdn Bhd ไม่ยอมปฏิบัติตามบทบัญญัติในการหักภาษี ณ ที่จ่ายจากค่าบริการดังกล่าว ในช่วงเวลาประเมินภาษี กรมสรรพากรได้แจ้งให้บริษัท Tokoh Sdn Bhd นำส่ง แต่บริษัท Tokoh Sdn Bhd ไม่นำส่งภาษี ณ ที่จ่ายจำนวนนั้น

จำนวนค่าใช้จ่ายในการบริการทางเทคโนโลยีรวม 1,000,000 ริงกิต จะไม่ได้รับอนุญาตให้นำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในปีประเมินภาษีนั้น ตามความในมาตรา 39 (1)(j) แห่ง ITA นอกจากนี้ อธิบดีกรมสรรพากรยังสามารถใช้อำนาจเรียกเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายจำนวนที่ถึงกำหนดแล้ว

หากผู้จ่ายได้นำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่าย ตามบังคับของมาตรา 109B ให้แก่อธิบดีกรมสรรพากรโดยไม่หักจากค่าตอบแทนที่จ่ายไปยังผู้รับซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ ณ ที่จ่ายอาจเรียกคืนจำนวนเงินเท่ากับภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่ตนได้ออกไปก่อนจากผู้รับที่เป็นผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ได้ ตามมาตรา 109B (3)(b) แห่ง ITA

4.4 การสร้างแรงจูงใจและสิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อส่งเสริมการโอนเทคโนโลยีเข้ามาในประเทศมาเลเซีย

ประเทศมาเลเซียมีการกำหนดแรงจูงใจทางภาษีทั้งในทางตรงและทางอ้อมเพื่อส่งเสริมการโอนเทคโนโลยีเข้ามาในประเทศ โดยบัญญัติไว้ใน Income Tax Act 1967 Promotion of Investment Act 1986 Sales Tax Act 1972 Customs Act 1976 และ Free Zones Act 1990

การจูงใจทางภาษีโดยตรงจะให้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้ทั้งหมดหรือบางส่วนในช่วงระยะเวลาหนึ่ง ในขณะที่การจูงใจทางภาษีโดยอ้อมจะอยู่ในรูปของการยกเว้นอากรนำเข้า ภาษีการขาย ภาษีสรรพสามิต

4.4.1 แรงจูงใจทางภาษีตาม Income Tax Act 1967

4.4.1.1 การอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายได้เป็นสองเท่า (Double Deduction Expenditures)

4.4.1.2 การอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายส่วนทุนตามมาตรา 42 แห่ง ITA ประกอบกับตารางที่ 3 ซึ่งประกอบไปด้วย

(1) ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเครื่องจักร โรงงาน ซึ่งใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในการประกอบกิจการ รวมทั้งค่าใช้จ่าย (ข้อ 1 ของตารางที่ 3) ดังต่อไปนี้

- ค่าใช้จ่ายที่เกิดระหว่างการปรับปรุงหรือก่อสร้างเพื่อวัตถุประสงค์ในการติดตั้งเครื่องจักรและโรงงาน รวมทั้งค่าใช้จ่ายอื่นใดที่เกิดจากการติดตั้งเครื่องจักรและโรงงานดังกล่าว (ข้อ 2 (1)(a) ของตารางที่ 3)

- ค่าใช้จ่ายเนื่องจากการเตรียมที่ดิน ขุดเจาะ ยกกระดบที่ดิน เพื่อเตรียมพื้นที่สำหรับการติดตั้งเครื่องจักรหรือโรงงาน ทั้งนี้ต้องไม่เกินร้อยละ 10 ของยอดค่าใช้จ่ายส่วนทุนรวมกัน (ข้อ 2 (1)(b) ของตารางที่ 3)

(2) ในกรณีที่บุคคลใดใช้เครื่องจักรหรือโรงงานเพื่อวัตถุประสงค์ในการอื่น และต่อมาได้นำเครื่องจักรและโรงงานเข้ามาใช้เพื่อการประกอบกิจการในภายหลัง จะถือว่าบุคคลนั้นมีค่าใช้จ่ายส่วนทุนที่เข้าเงื่อนไขสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ในวันที่นำเครื่องจักรหรือโรงงานมาใช้เพื่อการประกอบกิจการ โดยถือมูลค่าตามราคาตลาดในวันที่นำเครื่องจักรหรือโรงงานมาใช้เพื่อการประกอบกิจการ (ข้อ 2A)

(3) ในกรณีที่เครื่องจักรถูกใช้เพื่อกิจการนอกประเทศมาแล้วเสียมาก่อน แล้วต่อมามีการนำเข้ามาใช้เพื่อการประกอบกิจการในประเทศมาเลเซีย จะถือว่าค่าใช้จ่ายส่วนทุนเกิดขึ้นตามราคาตลาดหรือราคาตามบัญชีสุทธิ (Net book Value) แล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่า ในวันที่เครื่องจักรถูกนำเข้ามาใช้ในประเทศมาเลเซีย (ข้อ 2C)

(4) ค่าใช้จ่ายส่วนทุนรวมทั้งค่าสิ่งปลูกสร้าง หรืออาคารที่ซื้อเพื่อใช้เป็น "อาคารทางอุตสาหกรรม" ในเวลาใดๆ ภายหลังจากก่อสร้างหรือการซื้อ (ข้อ 3 (1)) ทั้งนี้ ถือตามราคาของอาคารหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น (ข้อ 3 (2))

(5) ค่าใช้จ่ายสำหรับโรงงานนั้น สามารถหักเป็นค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นได้จำนวนเท่ากับ 1 ใน 5 ของค่าใช้จ่ายดังกล่าว (หรืออาจหักได้ตามกรณีที่กฎหมายกำหนด) และค่าเสื่อมราคารายปีได้อีกตามสัดส่วนที่ได้กำหนด ส่วนค่าใช้จ่ายในการก่อสร้างหรือการซื้ออาคาร จะสามารถหักค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นได้เท่ากับ 1 ใน 10 ของค่าใช้จ่ายและค่าเสื่อมราคารายปีเท่ากับร้อยละ 3 หรือตามสัดส่วนที่กำหนด ทั้งนี้ ต้องปรากฏว่าในสิ้นปีภาษีผู้มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายจะต้องยังเป็นเจ้าของทรัพย์สินและใช้โรงงานเพื่อการประกอบกิจการ หรือใช้อาคารในลักษณะที่เป็นอาคารทางอุตสาหกรรม

4.4.1.3 การอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายเพื่อการวิจัย (Special deduction for research expenditure) ตามมาตรา 34A แห่ง ITA1967 ประกอบกับมาตรา 31 แห่ง Promotion of Investments Act 1986³⁹

ซึ่งกรมสรรพากรของประเทศมาเลเซียได้กำหนด Public Ruling ที่ 5/2004 ขึ้นเพื่อกำหนดกิจกรรมเฉพาะประเภทที่เข้าเงื่อนไขการวิจัย ค่าใช้จ่ายที่เข้าเงื่อนไขการหักค่าใช้จ่ายสองเท่า ตลอดจนกระบวนการในการขอรับสิทธิหักค่าใช้จ่ายเพื่อการวิจัยเป็นสองเท่า (ข้อ 1 แห่ง Public Ruling ที่ 5/2004) โดยกำหนดให้ผู้เสียภาษีที่มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายได้นั้นจะต้องได้รับอนุมัติโดยรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง หรือประกอบกิจการโดยเข้าร่วมในการปรับเปลี่ยนทางอุตสาหกรรมที่ได้รับอนุมัติภายใต้มาตรา 31A แห่ง Promotion of Investment Act 1986 (ซึ่งในกรณีหลังจะต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดภายใน 10 ปี นับแต่ได้รับอนุมัติการปรับเปลี่ยนทางอุตสาหกรรม) ค่าใช้จ่ายที่อนุญาตให้หักได้นั้นจะอนุญาตให้หักได้สองเท่าของค่าใช้จ่ายจริง ทั้งนี้ ค่าใช้จ่ายดังกล่าวจะต้องมิใช่ค่าใช้จ่ายส่วนทุน (ข้อ 2 แห่ง Public Ruling ที่ 5/2004)

เงินได้ที่มีค่าใช้จ่ายจากการวิจัยเกิดขึ้นโดยตรงของบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซียเท่านั้นที่จะสามารถขอรับสิทธิหักค่าใช้จ่ายสองเท่าได้ ซึ่งค่าใช้จ่ายเหล่านี้จะต้องเกิดจาก In-house-research ในเชิงธุรกิจ (ข้อ 3 กำหนดให้ In-house-research หมายถึง การวิจัยซึ่งประกอบขึ้นในประเทศมาเลเซียโดยบุคคลใดในเชิงการค้า เพื่อวัตถุประสงค์ในการใช้ผลการวิจัยในทางธุรกิจต่อไปในอนาคต) การวิจัยดังกล่าวจะต้องได้รับการรับรองโดยรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังก่อน ซึ่งรัฐมนตรีการคลังได้มอบอำนาจให้แก่อธิบดีกรมสรรพากร

ทั้งนี้ กรณีที่เป็นการวิจัยทางวิทยาศาสตร์ซึ่งไม่มีเงื่อนไขว่าต้องได้รับการรับรองจากอธิบดีกรมสรรพากรก่อน ตามมาตรา 34A การขอหักค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการการวิจัยทางวิทยาศาสตร์อาจได้รับการพิจารณาตามมาตรา 34 (7) เงื่อนไขซึ่งจะต้องปฏิบัติตามเพื่อให้ได้รับสิทธิในการหักค่าใช้จ่าย จะต้องปรากฏว่าค่าใช้จ่ายดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดจากเงินได้ และการวิจัยต้องเป็นเชิงธุรกิจและประกอบขึ้นโดยตรงโดยผู้ได้รับอนุมัติ

Public Ruling ที่ 5/2004 ได้แบ่งการวิจัยทั่วไปเป็นสองประเภทตามข้อ 6 อันได้แก่ การวิจัยทั่วไปและการวิจัยเกี่ยวกับข้อมูลเทคโนโลยีและสารสนเทศ (IT) หรือซอฟต์แวร์ ซึ่งกิจกรรมวิจัยทั่วไปนั้นรวมไปถึงกิจกรรมดังต่อไปนี้ด้วย ดังนี้ การทดลองหรืองานอื่นใดที่มีวัตถุประสงค์เพื่อค้นพบความรู้ใหม่หรือพัฒนาความก้าวหน้าในความรู้ที่มีอยู่แล้ว การวิจัยเพื่อปรับใช้ผลการวิจัย

³⁹ ประกอบกับ Public Ruling No.5/2004 ว่าด้วยเรื่องการหักค่าใช้จ่ายเพื่อการวิจัยเป็นสองเท่า

หรือความรู้อื่น การวิจัยเพื่อคิดค้นวิธีทดสอบชิ้นใหม่ (ไม่รวมการทดสอบประจำวันและการทำให้เป็นมาตรฐาน) การวางหลักเกณฑ์หรือออกแบบผลิตภัณฑ์ใหม่ ผลิตภัณฑ์ที่ก้าวหน้าขึ้น หรือวิธีการทางเลือก การออกแบบ การสร้าง หรือการทดสอบต้นแบบหรือแม่แบบ การออกแบบ สร้างหรือดำเนินการเกี่ยวกับโรงงานนำร่อง (pilot plant) ซึ่งไม่ได้มีขนาดสำหรับผลิตเพื่อการค้า การออกแบบและการสร้างโรงงานนำร่องก่อนที่จะทำการผลิตเพื่อการค้า และการออกแบบเครื่องมือเครื่องจักร แม่พิมพ์ และแม่พิมพ์ตอกโลหะที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีใหม่ โดยกิจกรรมวิจัยเหล่านี้ต้องมีวัตถุประสงค์เพื่อใช้ผลการศึกษาในการผลิตหรือการพัฒนาวัตถุดิบ เครื่องมืออุปกรณ์ ผลิตภัณฑ์ กระบวนการหรือวิธีการผลิต

กิจกรรมวิจัยในเทคโนโลยีสารสนเทศและซอฟต์แวร์จะต้องเป็นไปตามข้อ 8 ได้แก่ ความคิดหรือวิธีการในกิจกรรมวิจัยที่มีความสัมพันธ์กันตั้งแต่ขั้นตอนการวางกรอบหลักการหรือความคิด (conceptual stage) จนถึงขั้นตอนพิสูจน์หลักการหรือความคิด (proof-to-concept) ของโครงการ หรือเป็นการวิจัยซอฟต์แวร์ ซึ่งอาจรวมทั้งการออกแบบซอฟต์แวร์ ระเบียบวิธี ระบบคอมพิวเตอร์ เช่น ภาษาคอมพิวเตอร์ (computer language) ตัวแปลภาษา (compiler) ระบบปฏิบัติการ (operating systems) ชุดคำสั่ง (algorithms) หรือการพัฒนาหรือการใช้ซอฟต์แวร์ในโครงการวิจัยขนาดใหญ่ ซึ่งขอบเขตการวิจัยซอฟต์แวร์ครอบคลุมสาขา ดังต่อไปนี้

(i) สาขาวิทยาการคอมพิวเตอร์ (Theoretical Computer Science)

มีความหมายโดยทั่วไป หมายถึง ความก้าวหน้าทางเทคโนโลยีหรือทางวิทยาศาสตร์ในการสร้างทฤษฎีหรือชุดคำสั่งใหม่ๆ

(ii) ระบบปฏิบัติการ (Operating Systems)

ความก้าวหน้าทางเทคโนโลยีในกรณีนี้ ประกอบไปด้วย

- a. ความก้าวหน้าทางเทคโนโลยีในการจัดการทรัพยากรและคอมพิวเตอร์
- b. ระบบปฏิบัติการใหม่ หรือ
- c. การแปลงระบบปฏิบัติให้อยู่ในสภาพฮาร์ดแวร์

(ตัวอย่างระบบปฏิบัติการที่มีในท้องตลาดปัจจุบัน ได้แก่ Linux Windows Oracle และ

Unix)

(iii) ภาษาโปรแกรม (Programming Language)

ความก้าวหน้าทางเทคโนโลยีในภาษาโปรแกรม ได้แก่

- a. ภาษาใหม่
- b. การเพิ่มเติมภาษาที่มีอยู่แล้วอย่างมีนัยสำคัญ และ

c. ตัวแปลภาษาใหม่หรือที่แตกต่างจากเดิมอย่างมีนัยสำคัญ
(ตัวอย่างโปรแกรมภาษาซึ่งมีในปัจจุบันได้แก่ C++ COBOL PASCAL Visual Basic และ JAVA)

(iv) การประยุกต์ (Applications)

ความก้าวหน้าทางเทคโนโลยีอาจเกิดขึ้นเมื่อปรากฏว่าในการพัฒนานั้นมีการก้าวข้ามขั้นทางเทคโนโลยี (Significant technological step forward) อย่างมีนัยสำคัญ (ยกตัวอย่างเช่น การรวมโปรแกรมทางคอมพิวเตอร์ที่สร้างขึ้น หรือการรู้ถึงหลักการในการเขียนโปรแกรม) ทั้งนี้ การบูรณาการดังกล่าวจะต้องเป็นการแก้ปัญหาความไม่แน่นอนทางเทคโนโลยี

(v) การจัดการข้อมูล (Data Management)

ความก้าวหน้าทางเทคโนโลยีในการจัดการข้อมูล ได้แก่ การพัฒนาที่มีลักษณะดังต่อไปนี้

- a. การพัฒนาชุดคำสั่งซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อให้การปฏิบัติการพื้นฐานดียิ่งขึ้น
- b. การพัฒนาภาษาระดับสูง (query language) สำหรับฐานข้อมูลซึ่งจะเพิ่มอำนาจในการสืบค้นหรือศักยภาพในการจัดการอย่างมีนัยสำคัญ

c. การพัฒนา Object representation⁴⁰ หรือโครงสร้างข้อมูล

(ทั้งนี้ การเพิ่มอำนาจในการสืบค้นหรือศักยภาพในการจัดการตามข้อ b. หมายถึง การเพิ่มภายใต้เงื่อนไขการตอบสนองต่อเวลา ประสิทธิภาพ ความยืดหยุ่น ความแม่นยำของข้อมูล หรือความก้าวหน้าของคำสั่งในภาษาระดับสูง)

(vi) วิศวกรรมซอฟต์แวร์ (Software Engineering)⁴¹

ความก้าวหน้าในระเบียบวิธีซึ่งจะต้องสร้างโปรแกรมคอมพิวเตอร์ที่มีความยืดหยุ่น ประสิทธิภาพ ความน่าเชื่อถือ และการลดภาระในการบำรุงรักษาลง

(vii) ปัญญาประดิษฐ์ (Artificial Intelligence : AI)⁴²

⁴⁰ Object representation หมายถึง สิ่งที่ใช้เพื่อแสดงการรับรู้ในวัตถุ

⁴¹ ศาสตร์เกี่ยวกับวิศวกรรมด้านซอฟต์แวร์ คือการใช้กระบวนการทางวิศวกรรมดูแลการผลิต ตั้งแต่การเริ่มเก็บความต้องการ การตั้งเป้าหมายของระบบ การออกแบบ กระบวนการพัฒนา การตรวจสอบ การประเมินผล การติดตามโครงการ การประเมินต้นทุน การรักษาความปลอดภัย ไปจนถึงการคิดราคาซอฟต์แวร์ เป็นต้น <<http://blog.eduzones.com/dena/5234>> วันที่ 18 ตุลาคม 2552.

ความก้าวหน้าทางวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีที่ถูกสร้างในรูปของเครื่องตรวจเช็คคุณภาพ (Machine vision) หุ่นยนต์ (Robotics) การสร้างทฤษฎี การเข้าใจภาษาธรรมชาติ การแปลภาษาอัตโนมัติ โปรแกรมทางตรรกะ การสร้างระบบในอนาคต แม้โดยทั่วไปแล้วยังไม่มีการสร้างแนวทางปฏิบัติของขอบเขตปัญญาประดิษฐ์ อย่างไรก็ตามต้องแสดงให้เห็นอย่างชัดเจนถึงความพยายามในการแก้ปัญหาความไม่แน่นอนทางเทคโนโลยี อันถือเป็นเกณฑ์พื้นฐานของค่าใช้จ่ายที่เข้าเงื่อนไข โดยความมีอยู่ของวิธีแก้ปัญหาจะเป็นสิ่งสะท้อนให้เห็นความคลุมเครือในการกำหนดขอบเขต

กิจกรรมในสาขาเทคโนโลยีสารสนเทศและซอฟต์แวร์ที่มีใช้การวิจัยถูกกำหนดไว้ในข้อ 10 ซึ่งรวมถึงกรณีดังต่อไปนี้

- (1) การพัฒนาผลิตภัณฑ์ที่ใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ ส่วนประกอบและข้อมูลเชิงพาณิชย์
- (2) การเขียนโปรแกรมคอมพิวเตอร์ ระบบบำรุงรักษา การประยุกต์ทางซอฟต์แวร์ หรือการปรับปรุงระบบประยุกต์ที่มีอยู่แล้วให้ดีขึ้น ซึ่งเป็นปกติธุระ (routine) และ
- (3) ซอฟต์แวร์ที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรม เช่น การสนับสนุนระบบที่มีอยู่เดิม การแปลงและแปลภาษาคอมพิวเตอร์ การเพิ่มความสามารถในการปฏิบัติการให้กับโปรแกรมการประยุกต์ การแก้ไขจุดบกพร่องในระบบ (Debugging of Systems) การปรับเปลี่ยนซอฟต์แวร์ที่มีอยู่เดิม และการจัดเตรียมกระบวนการจัดเอกสารของผู้ใช้

⁴² การศึกษาเพื่อทำความเข้าใจถึงความฉลาดและสร้างระบบคอมพิวเตอร์ให้ชาญฉลาดและนำมาทำงานแทนหรือช่วยมนุษย์ทำงานที่ต้องใช้ความฉลาดนั้นๆ ได้ โดยการพัฒนาพฤติกรรม ความฉลาดของมนุษย์ให้แก่คอมพิวเตอร์ เช่น การเรียนรู้และเข้าใจจากประสบการณ์ การตอบสนองต่อข้อความที่คลุมเครือหรือขัดแย้งกัน ความสามารถที่จะตอบสนองต่อสถานการณ์ใหม่ๆ ได้อย่างรวดเร็วและประสบผลสำเร็จ ความสามารถในการให้เหตุผลในการแก้ปัญหาได้อย่างมีประสิทธิภาพ ความสามารถในการจัดการและแก้ไขสถานการณ์ที่ซับซ้อนได้ ความสามารถในการเข้าใจและทำงานในทิศทางที่ถูกต้อง ความสามารถในการใช้ความรู้เพื่อจัดการกับสภาพแวดล้อมได้ ความสามารถในการหาความรู้และใช้ความรู้นั้นได้ ความสามารถในการคิดและใช้เหตุผล <http://store.tkc.go.th/multimedia/tkcteam/Flash/PHASE3/WU56_AI=2007-09-27/index.html>, 18 ตุลาคม 2552.

หลักเกณฑ์การขอรับสิทธิของโครงการหรือกิจกรรมวิจัย (Criteria for eligibility of research project/activity) เป็นไปตามที่กำหนดในข้อ 12 ได้แก่

(1) จะต้องเป็นโครงการหรือกิจกรรมวิจัยที่ประกอบการโดยบุคคลใด อันมีลักษณะเป็นการวิจัยดังที่กำหนดข้างต้น

(2) กิจกรรมวิจัยจะต้องมุ่งสู่การผลิตวัตถุดิบ เครื่องมือ ผลิตภัณฑ์ กระบวนการระบบ หรือการบริการที่ใหม่และก้าวหน้าขึ้นอย่างมีนัยสำคัญ ก่อนที่จะเริ่มการผลิตหรือการใช้เชิงพาณิชย์

(3) กิจกรรมวิจัยแบ่งโดยลักษณะ “ไม่ใช่กิจกรรมประจำวัน” (Non-routine) และเป็นสิ่งที่ยังสร้างขึ้นใหม่ ซึ่งหากประสบผลสำเร็จจะส่งผลเป็นการแผ่ความก้าวหน้าหรือมวลความรู้ทางวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี (แม้ว่าการวิจัยอาจไม่ประสบความสำเร็จเสมอไปก็ตาม)

(4) สำหรับโครงการพัฒนาซอฟต์แวร์ การเสร็จสิ้นโครงการต้องขึ้นอยู่กับการพัฒนาความก้าวหน้าทางวิทยาศาสตร์หรือเทคโนโลยี วัตถุประสงค์ของโครงการต้องอยู่บนหลักการแก้ไขปัญหาคความไม่แน่นอนทางวิทยาศาสตร์หรือเทคโนโลยีอย่างเป็นระบบ

(5) การวิจัยที่เกิดขึ้นต้องสอดคล้องกับความต้องการของประเทศและต้องเป็นประโยชน์ต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศมาเลเซีย เป็นต้นว่า การฝึกอบรมชาวมาเลเซียเกี่ยวกับการไอเทคโนโลยีและดำเนินกิจกรรมวิจัยในประเทศมาเลเซีย

ค่าใช้จ่ายซึ่งมีสิทธิหักได้เป็นสองเท่า ตามข้อ 13 มีดังต่อไปนี้

(1) ค่าใช้จ่ายสำหรับวัตถุดิบซึ่งใช้ในการวิจัย (Raw material used in research)

(i) วัตถุดิบที่ใช้โดยตรงในโครงการวิจัย ทั้งนี้ ไม่รวมถึงการซื้อสินทรัพย์ถาวร (Fixed assets) ที่ใช้ในโครงการ โดยต้องเก็บรักษาชื่อ จำนวนที่ใช้ และค่าใช้จ่ายของวัตถุดิบไว้พร้อมกับข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับโครงการสำหรับแต่ละโครงการ หากวัตถุดิบถูกนำออกจากบัญชีวัตถุดิบ ค่าใช้จ่ายสำหรับวัตถุดิบนั้นๆ จะต้องกำหนดแยกออกมาและสามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ

(ii) ค่าใช้จ่ายเพื่อแม่พิมพ์ แม่พิมพ์ตอกโลหะ และเครื่องมือเบา (soft tools ซึ่งมียอายุการใช้งานไม่เกิน 1 ปีและไม่สามารถนำกลับมาใช้ใหม่ได้) แม่พิมพ์ แม่พิมพ์ตอกโลหะ และเครื่องมือเบา จะไม่สามารถนำมาหักค่าใช้จ่ายส่วนทุนได้ ในกรณีที่เครื่องมือถูกนำกลับมาใช้ใหม่ในการผลิต ค่าใช้จ่ายในโครงการวิจัยจะต้องแบ่งส่วนใหม่ด้วยการเปรียบเทียบระยะเวลาที่ใช้เพื่อพัฒนาต้นแบบกับระยะเวลาที่ใช้เพื่อการผลิต (ค่าใช้จ่ายของวัตถุดิบที่ใช้เพื่อการผลิตหรือใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในการบริหารไม่สามารถนำมาหักค่าใช้จ่ายเป็นสองเท่าได้)

ในกรณีแม่พิมพ์ แม่พิมพ์ตอกโลหะ และเครื่องมือเบาที่ใช้เพื่อพัฒนาต้นแบบซึ่งเกิดขึ้นในรอบบัญชี และต่อมามีการนำกลับมาใช้ซ้ำในการผลิตในรอบบัญชีถัดไป การใช้สิทธิหักค่าใช้จ่ายสองเท่าตามรอบบัญชีแรกดังกล่าวถึงจะต้องทำการปรับปรุงใหม่เช่นกัน และผู้เสียภาษีจะต้องชำระภาษีหากผลจากการปรับปรุงดังกล่าวก่อให้เกิดภาษีพึงประเมินในปีประเมินภาษีแรก ทั้งนี้ หากการใช้สิทธิดังกล่าวเกิดโดยสุจริตจะไม่มีกำหนดเงินเพิ่มในกรณีเช่นว่า

(2) แรงงานซึ่งใช้ในโครงการวิจัย (Manpower used in research project)

(i) เฉพาะค่าใช้จ่ายที่เป็นเงินเดือนของลูกจ้างที่เกี่ยวข้องกับโครงการวิจัย โดยตรงเท่านั้นที่จะสามารถนำมาหักค่าใช้จ่ายได้สองเท่า ค่าใช้จ่าย เช่น EPF SOCSO โบนัส ค่าธรรมเนียมการแพทย์ ประโยชน์อันอยู่ในรูปของทรัพย์สินอื่นใดซึ่งมิใช่เงิน (Benefits-in-kind) จะไม่สามารถนำมาหักค่าใช้จ่ายสองเท่าได้ กรณีลูกจ้างไม่ได้ทำงานเต็มเวลาในโครงการวิจัย ค่าใช้จ่ายที่ใช้สิทธิหักไปจะต้องถูกแบ่งส่วนตามเวลาที่ลูกจ้างได้ใช้ในโครงการวิจัยที่แท้จริง ทั้งนี้ หลักการแบ่งสรรจะต้องควบคู่กับการเก็บรักษานบันทึกเวลาทำงานของลูกจ้าง (Time-sheet)

(ii) เงินเดือนพนักงานอันเนื่องมาจากหลักสูตรฝึกอบรมหรือการสัมมนาในการวิจัยโดยตรงซึ่งเกี่ยวข้องกับโครงการวิจัยสามารถนำมาหักค่าใช้จ่ายสองเท่าได้

(iii) ลูกจ้างที่เกี่ยวข้องกับการวิจัย ได้แก่ บุคคลที่ใช้เทคโนโลยีในการป้อนข้อมูลให้กับอุปกรณ์ควบคุมแบบอัตโนมัติ และผู้ทำการแนะนำหรือกำกับดูแลโครงการวิจัย

(3) การบริการทางเทคโนโลยี (Technical Services)

(i) ค่าตอบแทนการบริการทางเทคโนโลยีรวมไปถึง

(a) ค่าธรรมเนียมการให้คำปรึกษาซึ่งจ่ายให้แก่องค์กรวิจัยโดยเฉพาะหรือบุคคลธรรมดา เพื่อตอบแทนข้อมูลหรือคำปรึกษาที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการวิจัย

(b) ค่าตอบแทนแก่องค์กรเฉพาะเพื่อตอบแทนการใช้เครื่องมือทดสอบ เช่น สถาบันและมาตรฐานการวิจัยทางอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย (Standards & Industrial Research Institute of Malaysia : SIRIM) สถาบันวิจัยการป่าไม้แห่งประเทศไทย (Forest Research Institute of Malaysia) และมหาวิทยาลัยต่างๆ

(c) ค่าตอบแทนที่จ่ายแก่องค์กรเฉพาะหรือบุคคลธรรมดาเพื่อตอบแทนการบริการวิเคราะห์และกระบวนการประเมินข้อมูล

(ii) หากค่าตอบแทนนั้นจ่ายเพื่อตอบแทนการบริการทางเทคโนโลยีที่เกิดนอกประเทศไทยเกินกว่าร้อยละ 70 ของค่าใช้จ่ายที่สามารถหักได้ ค่าตอบแทนดังกล่าวจะไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายสองเท่าได้ อย่างไรก็ตาม ยอดค่าใช้จ่ายที่ไม่ต้องห้าม (กรณีที่มีค่าใช้จ่าย

ตามปกติที่อนุญาตให้หักได้เกิดขึ้นในประเทศ เช่น การซื้อวัตถุดิบ ค่าแรงงาน และค่าขนส่ง) จะสามารถหักค่าใช้จ่ายสองเท่าได้

(iii) ค่าใช้จ่ายเพื่อตอบแทนการบริการทางเทคโนโลยีซึ่งได้รับในต่างประเทศ และนำมาใช้ในประเทศมาเลเซีย สามารถนำมาหักค่าใช้จ่ายสองเท่าได้

(iv) ค่าตอบแทนซึ่งได้จ่ายให้กับผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ เช่น ในกรณีที่จ้างนักวิจัยหรือที่ปรึกษาชาวต่างประเทศ หากค่าตอบแทนดังกล่าวก่อให้เกิดภาวะภาษีหัก ณ ที่จ่าย ผู้เสียภาษีต้องอยู่ในบังคับถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายด้วย

(4) ค่าใช้จ่ายในการเดินทาง (Travelling cost)

(i) การเดินทางไปสถานที่ดำเนินการวิจัย (Visiting research stations) ค่าใช้จ่ายในการเดินทางที่เกิดขึ้นโดยลูกจ้างในการวิจัยอันเนื่องมาจากการเดินทางไปสถานที่ดำเนินการวิจัยซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อกระทำการวิจัยเท่านั้น ค่าใช้จ่ายที่อนุญาตให้หักนี้ ประกอบด้วยค่าใช้จ่ายเพื่อการเดินทางและค่าใช้จ่ายประจำวัน (รวมทั้งค่าใช้จ่ายเพื่ออาหารและที่พักอาศัย) ค่าใช้จ่ายประจำวันจะต้องไม่เกิน 400.00 ริงกิตต่อคน หรือค่าใช้จ่ายที่เกิดตามจริงแล้วแต่จำนวนใดจะต่ำกว่า

(ii) การเข้าร่วมหลักสูตรฝึกอบรมหรือการสัมมนา (Attending courses /seminars) ค่าใช้จ่ายเพื่อการเดินทางภายในประเทศหรือระหว่างประเทศที่เกิดโดยลูกจ้างการวิจัยเพื่อการเข้าร่วมหลักสูตรฝึกอบรม หรือการสัมมนาอันเกี่ยวข้องกับโครงการวิจัย หลักสูตรฝึกอบรม หรือการสัมมนานี้จะต้องมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ได้รับข้อมูลทางวิทยาศาสตร์ที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับโครงการล่าสุดหรือทันสมัยที่สุดเท่านั้น ค่าใช้จ่ายที่อนุญาตให้หักได้ประกอบด้วยค่าเดินทาง ค่าใช้จ่ายประจำวัน (รวมทั้งค่าใช้จ่ายเพื่ออาหารและที่พักอาศัย) และค่าธรรมเนียมหลักสูตรฝึกอบรมหรือการสัมมนา ค่าใช้จ่ายประจำวันจะต้องไม่เกิน 400.00 ริงกิตต่อคนหรือค่าใช้จ่ายที่เกิดตามจริง แล้วแต่จำนวนใดจะต่ำกว่า

(5) ค่าใช้จ่ายในการขนส่ง (Transportation cost)

ค่าขนส่งวัตถุดิบซึ่งใช้โดยตรงในการวิจัย ยกเว้นค่าใช้จ่ายเช่นค่าขนส่งสินทรัพย์ถาวร ผลิตภัณฑ์สำเร็จ (end-products) ค่าไปรษณีย์เพื่อวัตถุประสงค์ในการบริหารหรือวัตถุประสงค์อื่นใดซึ่งไม่เกี่ยวข้องกับการวิจัยไม่มีสิทธินำมาหักค่าใช้จ่ายสองเท่า ในกรณีที่การวิจัยใช้วัตถุดิบเดียวกันกับที่ใช้ในการผลิตสินค้าที่มีอยู่เดิมและวัตถุดิบถูกซื้อมาทั้งจำนวน โดยได้ส่งต่างเวลาและค่าขนส่งต่างกัน เช่นนี้ค่าขนส่งในรอบบัญชีจะถูกแบ่งออกตามจำนวนวัตถุดิบที่ใช้เพื่อการวิจัยต่อจำนวนวัตถุดิบรวมที่ได้ซื้อในรอบบัญชีเดียวกัน

(6) ค่าเช่า (Rental)

(i) ค่าเช่ายานพาหนะที่มีเครื่องยนต์ อาคาร อุปกรณ์ เครื่องจักรที่ใช้โดยตรงในโครงการวิจัยสามารถนำมาหักค่าใช้จ่ายเป็นสองเท่าได้ ส่วนค่าใช้จ่ายที่ไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการวิจัยไม่สามารถนำมาหักค่าใช้จ่ายสองเท่าได้ เช่น ค่าเช่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพื่อวัตถุประสงค์ในการประกอบกิจการ ค่าเช่ารถยนต์สำหรับลูกจ้างในการวิจัย ที่ปรึกษา (รวมทั้งค่าน้ำมัน ประกันภัย และภาษีถนน) ตลอดจนค่าเช่าเครื่องจักรสำหรับการผลิต ไม่ถือเป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการวิจัยจึงไม่สามารถนำมาหักค่าใช้จ่ายเป็นสองเท่าได้

(ii) ในกรณีที่อาคารหรือเครื่องจักรถูกใช้เพื่อวัตถุประสงค์อื่นซึ่งมิใช่การวิจัยด้วย จะต้องมีการแบ่งส่วนค่าใช้จ่ายดังกล่าวตามการใช้เพื่อการวิจัย เช่น พื้นที่ที่ใช้สำหรับการวิจัย หรือการใช้เครื่องจักรเพื่อการพัฒนาต้นแบบในระยะเวลาหนึ่งเปรียบเทียบกับระยะเวลาในการใช้เพื่อกิจกรรมที่มีใช้เพื่อการวิจัย

ทั้งนี้ ค่าใช้จ่ายส่วนทุนซึ่งเกิดจากโรงงานหรือเครื่องจักร สิ่งปลูกสร้าง ที่ดิน ที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง อาคาร โครงสร้างหรือโครงการซึ่งมีลักษณะถาวร หรือการเปลี่ยนแปลง การเพิ่มเติมและการขยายทรัพย์สินดังกล่าว หรือการได้มาซึ่งสิทธิในทรัพย์สินใดๆ (รวมทั้งกรณีที่เป็นค่าสิทธิ) ไม่สามารถนำมาหักค่าใช้จ่ายสองเท่าได้

4.4.1.4 ค่าใช้จ่ายสำหรับแผนโครงการ (Expenditure on Prospecting Operations) ตามมาตรา 43 และ 44 ประกอบกับตารางที่ 4

4.4.1.5 ค่าใช้จ่ายก่อนเริ่มดำเนินการ (Qualifying Pre-Operational Business Expenditure) มาตรา 43 และ 44 ประกอบกับตารางที่ 4B

4.4.1.6 ค่าใช้จ่ายเพื่อการกลับมาลงทุน (Reinvestment Allowance) ตามมาตรา 133A ประกอบกับตารางที่ 7A ตาม ITA1967

การอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายเพื่อการกลับมาลงทุนถือเป็นกรให้แรงจูงใจรอบที่สองสำหรับกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีตามสิทธิในสถานะ Pioneer Status หรือได้รับอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุนมาแล้ว โดยกำหนดให้แก่กิจการที่ดำเนินการผลิตและมีค่าใช้จ่ายส่วนทุนเกิดขึ้นเพื่อการต่างๆ ดังต่อไปนี้

- (1) การเพิ่มศักยภาพการผลิต
- (2) การยกระดับหรือทำให้สิ่งอำนวยความสะดวกทันสมัยขึ้น และ
- (3) การเพิ่มความหลากหลายของผลิตภัณฑ์ หรือ
- (4) การใช้เครื่องจักรแทนแรงงานคนในกิจการเดิม

สิทธิในการหักค่าใช้จ่ายเพื่อการกลับมาลงทุนนี้ขยายไปถึงบุคคลธรรมดาผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซียที่ประกอบกิจการอย่างน้อย 12 เดือน และบุคคลธรรมดาดังกล่าวจะต้องเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในปีประเมินภาษีนั้น

สิทธิในการหักค่าใช้จ่ายเพื่อการกลับมาลงทุนเพิ่มเติมไปถึงค่าใช้จ่ายส่วนทุนตามปกติ โดยอัตราค่าใช้จ่ายเพื่อการกลับมาลงทุน ได้แก่ อัตราร้อยละ 60 ของค่าใช้จ่ายส่วนทุนจากโรงงานหรือเครื่องจักรที่เข้าเงื่อนไขและใช้ในประเทศมาเลเซียเพื่อวัตถุประสงค์ของกิจการที่ได้รับการรับรอง (แต่ไม่รวมถึงค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับโรงงานและเครื่องจักรที่ใช้เพื่อการบริหารหรืองานทางเลขานุการ)

โครงการที่เข้าเงื่อนไข ได้แก่

(1) โครงการที่ดำเนินการโดยบริษัทเพื่อการขยาย ปรับปรุงให้ทันสมัยหรือเปลี่ยนไปใช้เครื่องจักรแทนแรงงานคนในกิจการเดิมอันเกี่ยวข้องกับการผลิตหรือกระบวนการผลิตภัณฑ์หรือผลิตภัณฑ์ที่เกี่ยวข้องภายในอุตสาหกรรมเดียวกัน หรือในการทำให้กิจการที่มีอยู่เดิมหลากหลายขึ้นในผลิตภัณฑ์และสาขาของอุตสาหกรรมเดิม และ

(2) โครงการที่ดำเนินการโดยบริษัทซึ่งมีส่วนในการปรับเปลี่ยนที่ได้รับการรับรองตามมาตรา 31A แห่ง Promotion of Investment Act ในการขยายกิจการเดิมหรือปรับปรุงเทคนิคหรือกระบวนการการผลิตให้ทันสมัย

สำหรับบริษัทที่จะได้รับการอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายเพื่อการกลับมาลงทุนได้นั้น จะต้องเข้าเงื่อนไขดังนี้

(1) เป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซีย

(2) มีค่าใช้จ่ายที่เข้าเงื่อนไขที่เกิดขึ้นเนื่องจากการดำเนินการผลิตหรือการเพิ่มศักยภาพ การปรับปรุงให้ทันสมัย การใช้เครื่องจักรแทนแรงงานคน หรือการทำให้กิจการเดิมหลากหลายในสาขาอุตสาหกรรมเดิม และ

(3) ได้ประกอบการมาอย่างน้อย 12 เดือน

ระยะเวลาในการหักค่าใช้จ่ายเพื่อการกลับมาลงทุน ได้แก่ 5 ปีนับตั้งแต่ปีประเมินซึ่งค่าใช้จ่ายส่วนทุนเกิดขึ้นครั้งแรก ทรัพย์สินซึ่งเข้าเงื่อนไขการหักค่าใช้จ่ายเพื่อการกลับมาลงทุนจะไม่สามารถจำหน่ายได้ภายในสองปีนับจากวันที่ได้รับทรัพย์สินนั้น ในกรณีจำหน่ายทรัพย์สินภายในสองปีนับแต่วันที่ได้รับทรัพย์สิน จะถูกเพิกถอนการอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายเพื่อการกลับมาลงทุนอันส่งผลให้มีภาวะภาษีเพิ่มในปีภาษีที่มีการใช้สิทธิหักค่าใช้จ่าย

ร้อยละ 60 ของค่าใช้จ่ายส่วนทุนที่เข้าเงื่อนไขที่เกิดขึ้นจะถือเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อการกลับมาลงทุนของบริษัท ซึ่งค่าใช้จ่ายเพื่อการกลับมาลงทุนนั้นจะสามารถหักได้ไม่เกินร้อยละ 70 ของ statutory income ค่าใช้จ่ายส่วนเกินสามารถนำไปหักในปีประเมินถัดไปได้

การจำกัดร้อยละ 70 ของ statutory income จะไม่ปรับใช้หากโครงการที่ได้รับการรับรองตั้งอยู่ในเขต Eastern Corridor เขต Sabah และเขต Sarawak

ทั้งนี้ เพื่อที่จะส่งเสริมให้บริษัทกลับมาลงทุนในอุปกรณ์เพิ่มระดับผลิตภาพ การกลับมาลงทุนในเครื่องมือที่ได้รับการรับรองให้ใช้สิทธิหักค่าใช้จ่ายเพื่อการกลับมาลงทุนร้อยละ 60 นั้น ค่าใช้จ่ายเพื่อการกลับมาลงทุนจะสามารถหักกับ statutory income ได้ร้อยละ 100 โดย Process Efficiency ratio (PER) ถูกนำมาใช้เพื่อวัดการเพิ่มผลิตภาพอย่างมีนัยสำคัญ บริษัทจะต้องแสดงว่า PER ได้เพิ่มขึ้นอย่างน้อยในอัตราเดียวกันกับอัตราการเติบโตของผลิตภัณฑ์มวลรวมประชาชาติ (Gross Domestic Product : GDP) ของอุตสาหกรรมนั้น การเพิ่มอัตราที่ต้องการของ PER อาจเปลี่ยนแปลงได้ตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังกำหนด

อาจกล่าวได้โดยสรุป บริษัทจะเข้าเงื่อนไขได้รับยกเว้นสำหรับ statutory income หากต้องตามหลักเกณฑ์ประการใดประการหนึ่ง ดังนี้ บริษัทตั้งอยู่ในเขต Eastern Corridor รัฐ Sabah หรือ Sarawak หรือบริษัทได้บรรลุระดับผลิตภาพที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังกำหนด

โดยหลักแล้ว บริษัทที่ใช้สิทธิในสถานะ Pioneer Status หรือหักค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุน (ITA) นั้น จะไม่มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายเพื่อการกลับมาลงทุน อย่างไรก็ตาม บริษัทที่มีสถานะ Pioneer Status ซึ่งมีความประสงค์จะกลับมาลงทุนก่อนสิ้นสุดสถานะ Pioneer Status จะได้รับสิทธิหักค่าใช้จ่ายเพื่อการกลับมาลงทุนภายใต้เงื่อนไขของการสิ้นสุดสถานะ Pioneer Status

การใช้สิทธิหักค่าใช้จ่ายนี้ไม่ต้องขอรับการรับรองก่อนซึ่งตามปกติจะได้รับการพิจารณาโดยหน่วยงานทางภาษีพร้อมกันกับแบบคืนและคำนวณภาษีประจำปี

เพื่อเป็นการส่งเสริมให้มีการลงทุนทั้งภายในและจากต่างประเทศ นับแต่ปี ค.ศ.2001 เป็นต้นมา บริษัทซึ่งผลิตผลิตภัณฑ์ที่ได้รับการส่งเสริมสามารถหักค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่งสำหรับค่าใช้จ่ายส่วนทุนภายในระยะเวลาหักค่าใช้จ่ายเพื่อการกลับมาลงทุน การหักค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่งของทรัพย์สินส่วนทุนจะต้องหักภายในกำหนด 3 ปี และสามารถหักค่าใช้จ่ายเพื่อการกลับมาลงทุนได้เป็นระยะเวลา 15 ปีติดต่อกันนับตั้งแต่ปีที่เริ่มกลับมาลงทุนครั้งแรก

4.4.1.8 การบรรเทาภาระภาษีให้กับสำนักปฏิบัติการภูมิภาค (The Operational Headquarters : OHQ)⁴³

วิสาหกิจในประเทศมาเลเซียที่จัดตั้งเป็นสำนักปฏิบัติงานใหญ่ ได้แก่ กิจการซึ่งจัดให้มีบริการที่เป็นไปตามเงื่อนไข รวมทั้งการวิจัยและพัฒนาให้แก่วิสาหกิจอื่นที่มีความสัมพันธ์กันในประเทศ

สำนักปฏิบัติงานใหญ่ อาจได้รับสิทธิยกเว้นภาษีอัตราร้อยละ 100 เช่นเดียวกับกับผู้ถือหุ้น ที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินปันผลที่จ่ายจากแหล่งเงินได้ซึ่งได้รับยกเว้น โดยยกเว้นเป็นระยะเวลา 10 ปี⁴⁴ ให้แก่เงินได้จากการบริการที่เป็นไปตามเงื่อนไข รวมทั้งเงินได้ประเภทค่าธรรมเนียมการจัดการและค่าสิทธิ

บริการที่เป็นไปตามเงื่อนไข (Qualifying Services) ได้แก่

- การจัดการและบริหารงานทั่วไป
- การวางแผนธุรกิจและการประสานงาน
- การประสานงานจัดซื้อวัตถุดิบ ส่วนประกอบ และผลิตภัณฑ์สำเร็จ
- การให้ความช่วยเหลือทางเทคนิคและการดูแล
- การควบคุมตลาดและวางแผนส่งเสริมการขาย
- การจัดการและประมวลผลข้อมูลและสถิติ
- กิจกรรมวิจัยและพัฒนาที่กระทำขึ้นในประเทศมาเลเซียในนามของสำนักงาน

และบริษัทในเครือไม่ว่าในหรือนอกประเทศก็ตาม

- การฝึกอบรมและการจัดการบุคลากรเพื่อสำนักงานหรือบริษัทในเครือในหรือนอกประเทศมาเลเซีย

- บริการเงินทุนให้แก่สำนักงานและบริษัทในเครือภายนอกประเทศมาเลเซีย

- บริการให้คำปรึกษาทางการเงินขององค์กรแก่สำนักงานและบริษัทในเครือนอก

ประเทศมาเลเซีย

⁴³ ก่อนวันที่ 21 กันยายน 2002 มีการจัดเก็บภาษีจากดอกเบี้ยและค่าสิทธิในอัตราร้อยละ 10 เป็นระยะเวลา 5 ปี โดยผู้ถือหุ้นไม่ได้รับยกเว้นภาษีจากเงินปันผลที่ได้รับ

⁴⁴ ในปีงบประมาณ ค.ศ.2003 มีการเสนอให้ขยายระยะเวลายกเว้นภาษีสำหรับสำนักปฏิบัติการภูมิภาค (Operational Headquarters) จากเดิม 5 ปีเป็นระยะเวลา 10 ปี

4.4.2 แรงจูงใจทางภาษีตาม Promotion of Investment Act 1986

สามารถแยกพิจารณาได้ ดังนี้

4.4.2.1 สถานะ Pioneer Status (PS)

เงื่อนไขสำหรับกิจการซึ่งมีสถานะเป็น Pioneer Status

(1) กิจการที่ได้รับสถานะ Pioneer status จะต้องยื่นคำร้องขอไปรับรองการมีสถานะ Pioneer ภายใน 6 เดือนนับจากวันที่มีการผลิตซึ่งมีการยกเว้นภาษีทั้งหมดหรือบางส่วนให้

(2) การหักค่าใช้จ่ายส่วนทุนจะต้องใช้ระหว่าง มีสถานะ Pioneer และไม่สามารถนำไปใช้เมื่อหมดช่วงเวลาได้รับสถานแล้ว

(3) ผลขาดทุนที่ไม่ได้ใช้ระหว่างมีสถานะ Pioneer จะไม่ได้รับอนุญาตให้นำไปหักในภายหลังสิ้นสุดสถานะ Pioneer ทั้งนี้ ยกเว้นให้แก่กิจการรับจ้างวิจัยและพัฒนาเท่านั้น

(4) เงินปันผลที่จ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้นจากเงินได้ซึ่งได้รับยกเว้นภาษี จะได้รับยกเว้นภาษีด้วยเช่นกัน

สถานะ Pioneer Status ถูกกำหนดให้แก่กิจการต่างๆ ที่เข้าเงื่อนไข ทั้งนี้ จำนวนภาษีที่ยกเว้นให้จะแตกต่างกันไปตามระดับมูลค่าที่เพิ่มขึ้น โดยขึ้นอยู่กับประเภทผลิตภัณฑ์หรือกิจกรรมที่ได้รับการส่งเสริม เทคโนโลยีที่ใช้ และความเชื่อมโยงทางอุตสาหกรรมเป็นสำคัญ ซึ่งแบ่งประเภทกิจกรรมได้ ดังนี้

(ก) กิจกรรมหรือผลิตภัณฑ์ที่ได้รับการส่งเสริม (Promoted activities or promoted products) ที่กำหนดไว้ จะได้รับสิทธิยกเว้นภาษีร้อยละ 70 ของเงินได้พึงประเมินเป็นระยะเวลา 5 ปี (เงินได้พึงประเมินอีกร้อยละ 30 นั้นจะต้องเสียภาษีตามอัตราภาษีนิติบุคคลที่กำหนด)

(ข) กิจกรรมหรือผลิตภัณฑ์ที่ได้รับการส่งเสริมในพื้นที่ส่งเสริมพิเศษเพื่อสนับสนุนการลงทุนในพื้นที่ส่งเสริม (Promoted activities or promoted products in promoted area) เช่น The States of Perlis⁴⁵ (Sabah and Sarawak และ Eastern-Corridor) หากบริษัทที่ขอรับสิทธิตั้งอยู่ในพื้นที่ดังกล่าว จะได้รับยกเว้นภาษีในอัตราร้อยละ 100 ของเงินได้พึงประเมินตลอดเป็นเวลา 5 ปี ซึ่งการขอรับสิทธิต้องทำก่อนวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ.2510 โดยผู้ขอรับสิทธิจะต้องยื่นแบบขอรับสิทธิต่อ Malaysian Industrial Development Authority : MIDA

⁴⁵ State of Perlis ถูกประกาศให้เป็นพื้นที่ที่ได้รับการส่งเสริมมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 2 กันยายน 2549 โดยกิจการที่ประกอบกิจกรรมที่ได้รับการส่งเสริมหรือผลิตสินค้าในเขตนี้ จะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามที่กำหนดให้แก่กิจการในเขตเหล่านี้เป็นพิเศษ

(ค) กิจกรรมหรือผลิตภัณฑ์ของบริษัทที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีขั้นสูง ซึ่งบริษัทที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีขั้นสูงหมายถึงบริษัทที่ดำเนินกิจกรรมหรือทำการผลิตผลิตภัณฑ์ใดที่เป็นเทคโนโลยีใหม่ และเพิ่งปรากฏมีขึ้น

เงื่อนไขการขอรับสิทธิในฐานะกิจการที่ใช้เทคโนโลยีขั้นสูง (High Technology Company)

(1) มีการใช้รายได้ลงทุนในการวิจัยและพัฒนาอย่างน้อยที่สุดร้อยละ 1 ของเงินได้ในแต่ละรอบบัญชี

(2) มีพนักงานที่จบการศึกษาสาขาวิทยาศาสตร์ หรือ เทคโนโลยีอย่างน้อยร้อยละ 7 ของจำนวนพนักงานในบริษัททั้งหมด

บริษัทที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีขั้นสูงนี้ จะได้รับสิทธิยกเว้นภาษีในอัตราร้อยละ 100 ของเงินได้พึงประเมิน เป็นระยะเวลา 5 ปี

(ง) กิจกรรมหรือผลิตภัณฑ์ของกิจการที่เป็นจุดเชื่อมต่อทางอุตสาหกรรมซึ่งได้รับการรับรองแล้ว (Industrial Linkage Scheme) ได้รับสิทธิยกเว้นภาษีร้อยละ 100 ของเงินได้พึงประเมิน เป็นระยะเวลา 5 ปี

(จ) กิจกรรมหรือผลิตภัณฑ์ที่มีความสำคัญระดับยุทธศาสตร์ของประเทศในโครงการ The Multimedia Super Corridor : MSC (เกี่ยวกับการสื่อสารและสารสนเทศ การติดต่อสื่อสาร โทรคมนาคม และมัลติมีเดีย ทั้งด้านข้อมูล เสียง และรูปภาพ) ได้รับสิทธิยกเว้นภาษีร้อยละ 100 ของเงินได้พึงประเมิน เป็นระยะเวลา 5 ปี

(ฉ) บริษัทรับจ้างวิจัยและพัฒนา (Contract Research and Development Company) ได้แก่ กิจการที่ให้บริการวิจัยและพัฒนาแก่บริษัทอื่นนอกเหนือจากบริษัทในที่มีความสัมพันธ์กันในประเทศมาเลเซีย กิจการดังกล่าวจะได้รับยกเว้นภาษีเป็นจำนวนร้อยละ 100 ของเงินได้พึงประเมิน เป็นระยะเวลา 5 ปี

(ช) แรงจูงใจเพื่อกิจกรรมนำขยะกลับมาใช้ซ้ำ (Incentive for Waste Recycling Activities) กิจการที่ใช้เทคโนโลยีขั้นสูงในกระบวนการรีไซเคิลมูลค่าสูง จะได้รับยกเว้นภาษีร้อยละ 70 ของเงินได้พึงประเมินเป็นเวลา 5 ปี

4.4.2.2 การอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุน (Investment Tax Allowance : ITA)

(ก) กิจกรรมหรือผลิตภัณฑ์ซึ่งได้รับการส่งเสริม จะได้รับสิทธิในการหักค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุนในอัตราร้อยละ 60 ของค่าใช้จ่ายส่วนทุนที่เข้าเงื่อนไข (เช่น ค่าใช้จ่ายสำหรับโรงงาน

เครื่องจักร อุปกรณ์อื่นใดที่ใช้ในโครงการที่รับรอง ทั้งนี้ ค่าใช้จ่ายดังกล่าวจะต้องเกิดภายใน 5 ปีนับแต่วันที่ มีค่าใช้จ่ายส่วนทุนเกิดขึ้นครั้งแรก ซึ่งกิจการดังกล่าวสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ถึงร้อยละ 70 ของเงินได้พึงประเมินในปีประเมินภาษี โดยจะมีการจัดเก็บภาษีตามอัตราปกติของกิจการในส่วนที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษี และค่าใช้จ่ายที่ยังมิได้นำมาหักสามารถนำไปหักได้ในปีถัดไปจนกว่าจะเต็มจำนวน

(ข) กิจกรรมหรือผลิตภัณฑ์ที่ได้รับการส่งเสริมในพื้นที่ส่งเสริมพิเศษ (Promoted activities or promoted products in promoted area) มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุนได้สูงถึงร้อยละ 80 ของค่าใช้จ่ายที่เป็นไปตามเงื่อนไข ทั้งนี้ จะต้องไม่เกินร้อยละ 80 ของเงินได้พึงประเมิน

(ค) กิจการที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีขั้นสูง นอกจากจะได้รับสิทธิในการยกเว้นภาษีเงินได้ ดังกล่าวในข้อ (ค) ของ 4.4.2.1 แล้ว กิจการที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีขั้นสูงยังสามารถเลือกหักค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุนได้ถึงร้อยละ 60 ของค่าใช้จ่ายที่เป็นไปตามเงื่อนไขเป็นเวลา 5 ปี นับตั้งแต่วันที่ มีค่าใช้จ่ายส่วนทุนเกิดขึ้นครั้งแรก (ทั้งนี้ อาจหักค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุนได้สูงถึงร้อยละ 100 ของเงินได้พึงประเมินที่เกิด) ค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุนตามกรณีนี้สามารถนำไปหักหลังจากสิ้นสุดระยะเวลาใช้สิทธิหักค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุน ได้จนกว่าจะหักค่าใช้จ่ายได้หมดทั้งจำนวน

(ง) กิจกรรมหรือผลิตภัณฑ์ของกิจการที่เป็นจุดเชื่อมต่อทางอุตสาหกรรมซึ่งได้รับการรับรองแล้ว (Industrial Linkage Scheme) สามารถหักค่าใช้จ่ายส่วนทุนได้ในอัตราร้อยละ 100 ของค่าใช้จ่ายที่เข้าเงื่อนไขและเกิดขึ้นภายในระยะเวลา 5 ปี นับแต่วันมีค่าใช้จ่ายส่วนทุนเกิดขึ้นครั้งแรก โดยสามารถนำไปหักหลังจากสิ้นสุดระยะเวลาใช้สิทธิหักค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุน ได้จนกว่าจะหักค่าใช้จ่ายได้หมดทั้งจำนวน

(จ) กิจกรรมหรือผลิตภัณฑ์ที่มีความสำคัญระดับยุทธศาสตร์ของประเทศในโครงการ The Multimedia Super Corridor : MSC (เกี่ยวกับการสื่อสารและสารสนเทศ การติดต่อสื่อสาร โทรคมนาคม และมัลติมีเดีย ทั้งด้านข้อมูล เสียง และรูปภาพ) สามารถหักค่าใช้จ่ายส่วนทุนได้ในอัตราร้อยละ 100 ของค่าใช้จ่ายที่เข้าเงื่อนไขและเกิดขึ้นภายในระยะเวลา 5 ปี นับแต่วันมีค่าใช้จ่ายส่วนทุนเกิดขึ้นครั้งแรก โดยสามารถนำไปหักหลังจากสิ้นสุดระยะเวลาใช้สิทธิหักค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุนได้จนกว่าจะหักค่าใช้จ่ายได้หมดทั้งจำนวน

(ฉ) กิจการรับจ้างวิจัยและพัฒนา (Contract Research and Development Company) ประเภทกิจกรรมวิจัยและพัฒนาที่แตกต่างกันจะทำให้กิจการได้รับแรงจูงใจในการหักค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุนได้แตกต่างกัน ดังนี้

(1) บริษัทวิจัยและพัฒนา (Research and Development Company) ได้แก่ บริษัทที่ให้บริการวิจัยและพัฒนาในประเทศมาเลเซียให้แก่บริษัทในเครือหรือบริษัทอื่นใด

จะได้รับสิทธิหักค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุนได้ในอัตราร้อยละ 100 ของค่าใช้จ่ายที่เข้าเงื่อนไขซึ่งเกิดภายใน 10 ปีนับตั้งแต่วันที่มียears ค่าใช้จ่ายส่วนทุนเกิดขึ้นครั้งแรก ซึ่งค่าใช้จ่ายนี้สามารถนำมาหักกับเงินได้พึงประเมินในปีประเมินภาษีได้ร้อยละ 70 ของเงินได้พึงประเมิน จำนวนที่เหลือจะต้องนำมาเสียภาษีในอัตราปกติ ค่าใช้จ่ายใดซึ่งมิได้นำมาหักสามารถยกไปหักได้ในปีต่อไปจนกว่าจะหักได้หมดทั้งจำนวน

(2) บริษัทรับจ้างวิจัยและพัฒนา (Contract R&D Company) ได้แก่ บริษัทซึ่งให้บริการวิจัยและพัฒนาในประเทศมาเลเซีย ให้แก่บริษัทอื่นที่มีใช้บริษัทในเครือ

พึงได้รับยกเว้นภาษีเต็มจำนวนเป็นเวลา 5 ปี หรือ สามารถเลือกใช้สิทธิหักค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุนเป็นจำนวนร้อยละ 100 ของค่าใช้จ่ายที่เป็นไปตามเงื่อนไขซึ่งเกิดภายใน 10 ปีนับตั้งแต่วันที่มียears ค่าใช้จ่ายส่วนทุนเกิดขึ้นครั้งแรก ทั้งนี้ จะต้องไม่เกินร้อยละ 70 ของเงินได้พึงประเมินในปีประเมินภาษี จำนวนเงินได้พึงประเมินที่เหลือจากการหักค่าใช้จ่ายแล้วจะต้องเสียภาษีตามอัตราปกติ ค่าใช้จ่ายใดซึ่งมิได้นำมาหักสามารถยกไปหักได้ในปีต่อไปจนกว่าจะหักได้หมดทั้งจำนวน

(3) การวิจัยและพัฒนาภายในหน่วยงาน (In-house Research and Development) ได้แก่ การวิจัยและพัฒนาที่กระทำขึ้นในประเทศมาเลเซียภายในบริษัทเพื่อวัตถุประสงค์ของกิจการเอง

พึงได้รับสิทธิในการหักค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุนเป็นจำนวนร้อยละ 50 ของค่าใช้จ่ายที่เป็นไปตามเงื่อนไขซึ่งเกิดภายใน 10 ปีนับตั้งแต่วันที่มียears ค่าใช้จ่ายส่วนทุนเกิดขึ้นครั้งแรก ทั้งนี้ จะต้องไม่เกินร้อยละ 70 ของเงินได้พึงประเมินในปีประเมินภาษี จำนวนเงินได้พึงประเมินที่เหลือจากการหักค่าใช้จ่ายแล้วจะต้องเสียภาษีตามอัตราปกติ ค่าใช้จ่ายใดซึ่งมิได้นำมาหักสามารถยกไปหักได้ในปีต่อไปจนกว่าจะหักได้หมดทั้งจำนวน

(ข) กิจการฝึกอบรมทางเทคโนโลยีหรือทางวิชาชีพ (Technical or Vocational Training Company)

บริษัทจะได้รับสิทธิในการหักค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุนในอัตราร้อยละ 100 ของค่าใช้จ่ายที่เป็นไปตามเงื่อนไขซึ่งเกิดภายใน 10 ปีนับตั้งแต่วันที่มียears ค่าใช้จ่ายส่วนทุนเกิดขึ้นครั้งแรก ทั้งนี้ จะต้องไม่เกินร้อยละ 70 ของเงินได้พึงประเมินในปีประเมินภาษี จำนวนเงินได้พึงประเมินที่เหลือ

จากการหักค่าใช้จ่ายแล้วจะต้องเสียภาษีตามอัตราปกติ ค่าใช้จ่ายใดซึ่งมิได้นำมาหัก สามารถยกไปหักได้ในปีต่อไปจนกว่าจะหักได้หมดทั้งจำนวน

ทั้งนี้ บริษัทที่มีสถาบันฝึกอบรมทางเทคโนโลยีหรือทางวิชาชีพอยู่เดิมแล้ว และได้ลงทุนเพื่อทำให้อุปกรณ์การฝึกอบรมก้าวหน้าขึ้น หรือขยายศักยภาพในการฝึกอบรมพึงได้รับสิทธิในการหักค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุนนี้ด้วย

4.4.2.3 การหักค่าใช้จ่ายในโครงสร้างปัจจัยพื้นฐาน (Infrastructure Allowance : IA)

โครงสร้างปัจจัยพื้นฐาน หมายถึง การก่อสร้าง ต่อเติม ขยายหรือพัฒนาสิ่งก่อสร้างถาวร เช่น สะพาน ท่าเรือ ถนน ที่เกี่ยวข้องกับกิจการหรือที่ใช้ในการดำเนินการในพื้นที่ที่ได้รับการส่งเสริม

สิทธิในการหักค่าใช้จ่ายเพื่อโครงสร้างปัจจัยพื้นฐานจะให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซียซึ่งเกี่ยวข้องกับภาคการผลิต เกษตรกรรม การท่องเที่ยวและโรงแรม กิจกรรมทางอุตสาหกรรมหรือพาณิชยกรรม ซึ่งอยู่ในเขต Sabah and Sarawak และ Eastern-Corridor

ค่าใช้จ่ายที่เข้าเงื่อนไขจะต้องไม่เป็นค่าใช้จ่ายดังต่อไปนี้

- (1) ค่าใช้จ่ายที่เข้าเงื่อนไขการหักค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุน (ITA)
- (2) ค่าใช้จ่ายส่วนทุนตามตาราง 3 แห่ง Income Tax Act 1967
- (3) ค่าใช้จ่ายที่เข้าเงื่อนไขการหักค่าใช้จ่ายเพื่อการกลับมาลงทุน (RA)
- (4) ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเนื่องมาจากโรงงาน เครื่องจักรที่ใช้โดยตรงหรือโดยอ้อมเพื่อประโยชน์ในการเป็นที่เก็บของเสียตามที่กำหนดไว้ใน The Environment Quality (Scheduled Wastes) Regulations 1989 และ

(5) ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เพื่อการพักอาศัย และโรงงานหรือเครื่องจักรซึ่งมีขึ้นเพื่อประโยชน์ในเชิงบริหาร จัดการ หรือเพื่อประโยชน์ของฝ่ายเลขานุการ

กิจการเช่นว่าพึงมีสิทธิหักค่าใช้จ่ายในอัตราร้อยละ 100 ของค่าใช้จ่ายเพื่อโครงสร้างปัจจัยพื้นฐาน (เป็นต้นว่า การซ่อมแซม การขยาย การพัฒนาสิ่งก่อสร้างถาวรใดๆ รวมทั้ง สะพาน สะพานเรือ ท่าเรือ ถนน) ทั้งนี้ จะต้องไม่เกินร้อยละ 85 ของเงินได้พึงประเมินในปีประเมินภาษี จำนวนเงินได้พึงประเมินที่เหลือจากการหักค่าใช้จ่ายแล้วจะต้องเสียภาษีตามอัตราปกติ ค่าใช้จ่ายใดซึ่งมิได้นำมาหักสามารถยกไปหักกับเงินได้พึงประเมินในปีถัดไปจนกว่าจะหมดทั้งจำนวน ทั้งนี้ กิจการที่มีสถานะ Pioneer Status ซึ่งมีค่าใช้จ่ายส่วนทุนเกิดขึ้นจากโครงสร้างปัจจัยพื้นฐานในระหว่างรอบปีภาษี ค่าใช้จ่ายส่วนทุนดังกล่าวจะถือเป็นเสมือนว่าเกิดในวันแรกหลังพ้นสถานะ Pioneer Status

4.4.2.4 การอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายเป็นสองเท่าเพื่อส่งเสริมการส่งออก
(Double Deduction on Expenses for Promotion of Export)

แรงจูงใจนี้ถูกกำหนดให้แก่บุคคลซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซียที่ดำเนินกิจกรรมส่งออกสินค้าที่ได้ผลิตหรือผลิตผลทางการเกษตร โดยกำหนดให้ค่าใช้จ่ายดังต่อไปนี้ มีสิทธินำมาหักได้เป็นสองเท่า

- (a) ค่าโฆษณาระหว่างประเทศ
- (b) ค่าจัดตัวอย่างทดลองไปต่างประเทศ
- (c) การทำวิจัยตลาดเกี่ยวกับการส่งออก
- (d) การเตรียมการเสนอราคาสำหรับการส่งออกสินค้าไปต่างประเทศ
- (e) การให้ข้อมูลทางเทคโนโลยีไปยังต่างประเทศ
- (f) การจัดแสดง หรือเข้าร่วมนิทรรศการทางการค้าหรืออุตสาหกรรมที่จัดขึ้นในท้องถิ่นหรือต่างประเทศ ซึ่งได้รับการรับรองโดยกระทรวงการค้าและอุตสาหกรรมต่างประเทศ
- (g) ค่าโดยสารในการเดินทางไปต่างประเทศของลูกจ้างของกิจการ
- (h) ค่าที่พักอาศัยและค่าครองชีพ ของตัวแทนบริษัทซึ่งเดินทางไปต่างประเทศเพื่อปฏิบัติหน้าที่ (จำนวนไม่เกิน 300 ริงกิตต่อวัน และ 150 ริงกิตต่อวัน ตามลำดับ)
- (i) ค่าใช้จ่ายเพื่อการบริการเพื่อการส่งออก
- (j) ค่าใช้จ่ายในการดูแลสำนักงานขายในต่างประเทศเพื่อส่งเสริมการส่งออก
- (k) ค่าธรรมเนียมการบริการทางวิชาชีพเพื่อตอบแทนการออกแบบบรรจุภัณฑ์สินค้าส่งออก ภายใต้เงื่อนไขว่าสินค้านั้นจะต้องมีเพื่อส่งออก และบริษัทใช้บริการทางวิชาชีพที่มีในท้องถิ่น

4.4.2.5 แรงจูงใจเพื่อกิจกรรมนำขยะกลับมาใช้ซ้ำ (Incentive for Waste Recycling Activities)

กิจการที่ดำเนินกิจกรรมนำขยะกลับมาใช้ซ้ำโดยทำให้เพิ่มมูลค่าสูงขึ้นและใช้เทคโนโลยีขั้นสูง ซึ่งประกอบไปด้วย

- (1) การนำของเสียทางเกษตรกรรมหรือผลิตผลทางเกษตรกรรมมาใช้ซ้ำ
- (2) การใช้ซ้ำทางเคมี และ
- (3) การนำวัสดุที่เป็นไม้หรือแผ่นไม้เข้าสู่กระบวนการผลิตใหม่อีกครั้ง

สามารถเลือกยกเว้นภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 70 ของเงินได้พึงประเมิน เป็นระยะเวลา 5 ปี หรือหักค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุนในอัตราร้อยละ 60 ของค่าใช้จ่ายที่ต้องตามเงื่อนไข ซึ่งเกิด

ภายใน 5 ปี ทั้งนี้ จะต้องไม่เกินร้อยละ 70 ของเงินได้พึงประเมินในปีประเมินภาษี ค่าใช้จ่ายใดซึ่งมิได้นำมาหักสามารถยกไปหักได้ในปีต่อไปจนกว่าจะหักได้หมดทั้งจำนวน

ทั้งนี้ กิจกรรมที่ตั้งอยู่ในพื้นที่ส่งเสริมพิเศษจะได้รับสิทธิยกเว้นภาษีเงินได้ หรือ สิทธิหักค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุนตามบทบัญญัติเรื่องพื้นที่ซึ่งได้รับการส่งเสริม

4.4.2.6 การยกเว้นอากรนำเข้า

กิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนบางกิจการ จะได้รับสิทธิในการยกเว้นอากรนำเข้าสำหรับวัตถุดิบ อุปกรณ์และเครื่องจักร เช่น กิจการเกี่ยวกับเทคโนโลยีชีวภาพ เป็นต้น

4.5 มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศ ของประเทศมาเลเซีย

แม้บทบัญญัติทางราชการของประเทศมาเลเซียไม่มีการกำหนดบทบัญญัติเฉพาะขึ้นมาเกี่ยวกับมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษี อย่างไรก็ตาม บทบัญญัติแห่ง Income Tax Act 1967 ในส่วนที่ 10 บางมาตราดังต่อไปนี้ เป็นบทบัญญัติที่สามารถนำมาปรับใช้กับการป้องกันการเลี่ยงภาษีได้ในบางกรณี

มาตรา 139 ว่าด้วยบริษัทในเครือ (Controlled Companies)

“(1) เพื่อประโยชน์ของบทบัญญัติแห่งกฎหมายนี้ บุคคลดังต่อไปนี้ จะถูกพิจารณาว่ามีอำนาจควบคุมบริษัท

(a) หากบุคคลนั้นใช้หรือสามารถใช้อำนาจควบคุมกิจการของบริษัทใดๆ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง กรณีที่บุคคลดังกล่าวถือหุ้นส่วนมาก หรือมีสิทธิในการออกเสียงส่วนมากในบริษัท

(b) หากบุคคลนั้นเป็นเจ้าของหรือมีสิทธิ

(i) ส่วนมากในหุ้นของบริษัท

(ii) ในหุ้นส่วนที่ทำให้บุคคลดังกล่าวมีสิทธิในอันที่จะได้รับเงินจำนวนที่จ่ายคืนเป็นส่วนใหญ่ เมื่อเงินได้ของบริษัททั้งหมดได้ถูกจ่ายคืนให้แก่สมาชิก หรือ

(iii) ในหุ้นส่วนชนิดใดก็ได้ อันก่อสิทธิให้บุคคลดังกล่าวในอันที่จะได้รับการไถ่ถอนในทรัพย์สินส่วนมากเมื่อเทียบกับหุ้นส่วนรายอื่นเมื่อมีการเลิกกิจการ

(c) หากบุคคลดังกล่าวมีสิทธิในทรัพย์สินส่วนมากที่มีการจำหน่ายให้แก่หุ้นส่วนเมื่อเลิกกิจการ”

ในอนุมาตรา (2) และ (3) แห่งบทบัญญัติมาตราเดียวกันได้กำหนดไว้ว่า “กรณีเป็นที่พอใจว่าบุคคลสองคนหรือมากกว่านั้นขึ้นไปทั้งหมด มีลักษณะดังระบุในอนุมาตรา (1) บุคคลดังกล่าวจะถูกพิจารณาว่ามีอำนาจควบคุมบริษัท ในกรณีที่มีสิทธิหรืออำนาจต้องถูกมอบให้แก่ตัวแทนของตน กล่าวคือ อีกบุคคลหนึ่งเป็นเจ้าของสิทธิหรืออำนาจในนาม หรือใช้สิทธิหรืออำนาจตามคำสั่งของอีกบุคคลหนึ่งนั้น” ทั้งนี้ ในมาตรา 139 (7)(a) นิยาม “บุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน” (associate) ให้ความหมายรวมถึง บุคคลที่มีความสัมพันธ์กับบุคคลอื่นใด เช่น สามี ภรรยา ผู้ปกครอง ญาติที่มีลำดับชั้นใกล้ชิด บุตร พี่ชายน้องชาย พี่สาวน้องสาว และหุ้นส่วน และคำว่า “หุ้นส่วน” (member) ในกรณีของบริษัท ให้ความหมายถึง บุคคลใดที่มีหุ้นหรือผลประโยชน์ในทุนหรือเงินได้ของบริษัท และเพื่อประโยชน์แห่งอนุมาตรา (1) บุคคลนั้นต้องถูกพิจารณาว่ามีสิทธิได้รับประโยชน์ใดๆ อันอาจได้รับในอนาคตหรือจะมีสิทธิได้รับในอนาคตได้

มาตรา 140 เป็นบทบัญญัติที่ให้อำนาจในการพิจารณาไม่ถือตามธุรกรรมบางประเภท

“(1) กำหนดให้อำนาจแก่อธิบดีกรมสรรพากร กรณีมีเหตุผลอันควรเชื่อได้ว่าธุรกรรมใดมีผลโดยตรงหรือโดยอ้อมในการ

(a) เปลี่ยนแปลงอัตราทางภาษีที่พึงต้องชำระโดยผู้เสียภาษี

(b) ลดภาระภาษีของผู้เสียภาษีที่เพิ่มขึ้นหรือจะเพิ่มขึ้น หรือเพื่อให้ได้รับการคืนภาษี

(c) หลีกเลียงหรือหลบเลี่ยงภาระอากรใดที่จัดเก็บตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายนี้

(d) ขัดขวางหรือป้องกันการดำเนินการตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายนี้

กรณีเหล่านี้อธิบดีกรมสรรพากรสามารถพิจารณาไม่ยอมรับหรือเปลี่ยนแปลงธุรกรรมและปรับเปลี่ยนตามแต่จะเห็นควรว่าเหมาะสมตามความเห็น เพื่อลดผลกระทบทั้งทางตรงและทางอ้อมจากธุรกรรมนั้น โดยไม่ต้องคำนึงว่าธุรกรรมดังกล่าวจะมีวัตถุประสงค์เพื่อประการอื่นใดด้วยหรือไม่

(2) ในการใช้อำนาจตามมาตรานี้ อธิบดีกรมสรรพากรสามารถ

(a) ถือว่ารายได้รวม (gross income) จากแหล่งใดๆ ของบุคคลหนึ่ง เป็นเงินได้รวมจากแหล่งใดๆ ของอีกบุคคลหนึ่ง หรือถือว่าเงินได้รวมของบริษัทในเครือได้ถูกจำหน่ายให้แก่หุ้นส่วนของบริษัทในเครือ (ตามนิยามที่กำหนดไว้ในมาตรา 139 (7))

(b) ทำการคำนวณหรือคำนวณซ้ำสำหรับรายได้รวม รายได้ที่ปรับปรุงแล้ว ผลขายทุนที่นำมาหัก เงินได้พึงประเมิน เงินได้รวม เงินได้พึงประเมินทั้งหมดของผู้เสียภาษีในกรณีที่จำเป็น เพื่อตรวจทานภาระภาษีของผู้เสียภาษีหรือเพื่อจัดเก็บภาษีจากผู้เสียภาษี ตามแต่กรณี

(c) ทำการประเมินหรือประเมินเพิ่มเติม ในกรณีที่มีความจำเป็นอธิบดีอาจใช้อำนาจเพิกถอนสิทธิในการชำระภาษีใหม่หรือขอคืนภาษีที่ชำระแล้ว

(3) โดยไม่ต้องคำนึงถึงอนุมาตราก่อน อำนาจของอธิบดีกรมสรรพากรตามมาตรา 103 ให้ขยายไปถึง

(a) อำนาจในการเรียกเก็บภาษีจากผู้เสียภาษี ผู้ซึ่งเมื่อปรับเปลี่ยนตามมาตรานี้แล้วไม่ต้องเสียภาษีหรือไม่ถูกจัดเก็บภาษีในจำนวนเดิม และ

(b) อำนาจในการเรียกเก็บภาษีในจำนวนที่เพิ่มขึ้นกว่าที่จะพึงประเมินภายหลังจากการปรับเปลี่ยนแล้ว

(4) กรณีตามมาตรา 103 อธิบดีกรมสรรพากรอาจเรียกคืนจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีได้รับชำระคืนแล้ว

(a) อธิบดีต้องแจ้งผู้เสียภาษีถึงการเรียกคืนโดยการบอกกล่าว ซึ่งการบอกกล่าวเช่นนี้จะถือว่าเป็นการบอกกล่าวการประเมินในกรณีที่มีการอุทธรณ์ บทบัญญัติที่เกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินในส่วนที่ 6 บทที่ 2 จะถูกนำมาใช้กับกรณีนี้โดยอนุโลม และ

(b) จำนวนดังกล่าวจะถือว่าเป็นภาษีพึงประเมินภายใต้การประเมินและจะต้องนำ มาตรา 103 และบทบัญญัติอื่นในส่วนที่ 7 มาปรับใช้แก่กรณีนี้ด้วย

(5) กรณีมีการประเมินเกิดขึ้นอันเป็นผลจากการปรับตามมาตรา 103 ไม่ว่าสิทธิในการชำระคืนจะถูกปฏิเสธหรือจะต้องมีการคืนภาษี จะต้องมีการแจ้งการประเมินพร้อมกันกับการปรับปรุงดังกล่าว พร้อมกับหนังสือปฏิเสธหรือหนังสือแจ้งคืนภาษี ตามแต่กรณี

(6) ธุรกรรมอันเกิดขึ้น

(a) ระหว่างกลุ่มบุคคลที่มีอำนาจควบคุมเหนืออีกบุคคลหนึ่ง

(b) ระหว่างบุคคลธรรมดาซึ่งเป็นญาติกัน หรือ

(c) ระหว่างบุคคลทั้งคู่ที่ถูกควบคุมโดยบุคคลอื่น

จะถูกพิจารณาว่าเป็นธุรกรรมที่น่าอนุมาตรา (1) มาปรับใช้ตามความเห็นของอธิบดีกรมสรรพากร ซึ่งธุรกรรมเหล่านั้นไม่อาจกระทำภายใต้เงื่อนไขของความยุติธรรมได้ในกรณีที่บุคคลที่เกี่ยวข้องกันหรือมีกิจกรรมคล้ายคลึงกันนี้ทำการตกลงกัน ณ ราคาของวิสาหกิจอิสระ (Arm's Length Price)

(7) โดยไม่ต้องพิจารณาบทบัญญัติอื่นใดตามมาตรา นี้ ธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับมาตรา นี้เป็นข้อตกลงระหว่างญาติหรือญาติกับบุคคลอื่นใด บทบัญญัติแห่งมาตรานี้จะไม่นำมาใช้บังคับ และอธิบดีจะไม่มีอำนาจใดในการโดยกระทบผลประโยชน์ของญาติตามความตกลงนั้น

(8) ในมาตรา นี้

ญาติ (relative) หมายถึง ผู้ปกครอง บุตร (รวมทั้งบุตรเลี้ยง บุตรตามกฎหมายอื่นใด) พี่ชายน้องชาย พี่สาวน้องสาว ลุง ป้า น้า อา หลานชาย หลานสาว บรรพบุรุษและผู้สืบเชื้อสาย

ธุรกรรม (transaction) หมายถึง การให้สินเชื่อ การให้ ข้อตกลง สัญญา การจัดการ หรือการโอนใดๆ หรือธุรกรรมที่สร้างขึ้นหรือเข้าร่วมไม่ว่าโดยวาจาหรือลายลักษณ์อักษร (ไม่ว่าก่อนหรือหลังเริ่มบังคับใช้บทบัญญัติแห่งกฎหมายนี้) รวมถึงธุรกรรมที่บุคคลตั้งแต่สองบุคคลหรือกว่า นั้นขึ้นไปเข้าร่วมกับบุคคลอื่นหรือคณะบุคคลอื่น”

จากบทบัญญัติแห่งมาตรา 139 และ 140 ดังกล่าวนี้เป็นการกำหนดถึงลักษณะระหว่าง วิสาหกิจหรือบุคคลธรรมดาที่มีความสัมพันธ์กัน ซึ่งเป็นปัจจัยสำคัญในการพิจารณาต่อไปถึงราคาใน ธุรกรรมระหว่างวิสาหกิจหรือบุคคลดังกล่าว นั้นว่าราคาตามธุรกรรมจะสามารถถือได้ว่าเป็นราคาที่ เป็นธรรมหรือไม่ มาตรา 139 ได้วางหลักการไว้ว่าผู้ที่สามารถใช้อำนาจควบคุมกิจการอีกกิจการ หนึ่งหรือถือหุ้นส่วนเป็นส่วนใหญ่และมีสิทธิออกเสียงข้างมากได้ในอีกกิจการหนึ่งนั้นจะถูกพิจารณา ว่าเป็นผู้มีความสัมพันธ์กันหรือเป็นวิสาหกิจในเครือ เมื่อพิจารณาว่าเป็นบุคคลที่มีความสัมพันธ์ กันหรือเป็นวิสาหกิจในเครือแล้ว มาตรา 140 (6) ได้กำหนดไว้ว่าธุรกรรม (ไม่ว่าจะเป็นการให้ สินเชื่อ การให้ ข้อตกลง สัญญา การจัดการ หรือการโอนใดๆ หรือธุรกรรมที่สร้างขึ้นหรือเข้าร่วมไม่ว่า โดยวาจาหรือลายลักษณ์อักษร ตามความหมายในมาตรา 140 (7)) ที่เกิดขึ้นระหว่างกลุ่มบุคคลที่มี อำนาจควบคุมเหนืออีกบุคคลหนึ่ง ระหว่างบุคคลธรรมดาซึ่งเป็นญาติกัน หรือระหว่างบุคคลทั้งคู่ที่ ถูกควบคุมโดยบุคคลอื่นนั้นจะถูกพิจารณาว่าธุรกรรมซึ่งทำการตกลงกัน ณ ราคาของวิสาหกิจอิสระ (Arm's length Price) ไม่อาจกระทำได้อย่างยุติธรรม และถือว่าธุรกรรมดังกล่าวมีผลในการ เปลี่ยนแปลงอัตราภาษี ลดภาระภาษีของผู้เสียภาษี หรือกระทำเพื่อให้ได้รับภาษีคืน หลีกเลียงและ หลบเลี่ยงภาระภาษีอากร หรือขัดขวางการปฏิบัติตาม Income Tax Act 1967 ดังนั้น อธิบดี กรมสรรพากรจึงมีอำนาจไม่ยอมรับหรือเปลี่ยนแปลงธุรกรรมและปรับเปลี่ยนตามแต่จะเห็นควรว่า เหมาะสม เพื่อลดผลกระทบทางภาษีทั้งทางตรงและทางอ้อมจากธุรกรรมนั้นตามอำนาจแห่ง มาตรา 140 (1)

จึงอาจกล่าวได้ว่าหลักการตามมาตรา 140 นี้เป็นไปตามหลักการไม่บังคับตามเจตนา ลวงของคู่กรณี (Sham Transaction Principle) กล่าวคือ กรณีที่มีการทำนิติกรรม สัญญาหรือ

ธุรกรรมใดโดยคู่กรณีได้มีเจตนาที่จะบังคับตามนิติกรรม สัญญา หรือธุรกรรมนั้น แต่เป็นการทำขึ้นเพื่อลวงหรืออำพรางเจตนาที่แท้จริง เพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง หน่วยงานที่มีอำนาจบริหารจัดการทางภาษีจะมีอำนาจปฏิเสธไม่ยอมรับนิติกรรม สัญญา หรือธุรกรรมนั้นและบังคับตามเจตนาที่แท้จริงเพื่อประเมินเรียกเก็บภาษีให้ถูกต้องครบถ้วนได้⁴⁶

ในกรณีที่จำเป็น อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจตามมาตรา 140 (2) ในการพิจารณาถือว่ารายได้รวม (gross income) จากแหล่งใดๆ ของบุคคลหนึ่ง เป็นเงินได้รวมจากแหล่งใดๆ ของอีกบุคคลหนึ่ง หรือถือว่าเงินได้รวมของบริษัทในเครือได้ถูกจำหน่ายให้แก่หุ้นส่วนของบริษัทในเครือ และอาจทำการคำนวณหรือคำนวณซ้ำสำหรับรายได้รวม รายได้ที่ปรับปรุงแล้ว ผลขาดทุนที่นำมาหัก เงินได้พึงประเมิน เงินได้รวม เป็นเงินได้พึงประเมินทั้งหมดของผู้เสียภาษี เพื่อประโยชน์แห่งการตรวจทานภาวะภาษีของผู้เสียภาษีหรือเพื่อจัดเก็บภาษีจากผู้เสียภาษี ตามแต่กรณี อีกทั้งมีอำนาจทำการประเมินหรือประเมินเพิ่มเติม ซึ่งในกรณีที่มีความจำเป็นอธิบดีอาจใช้อำนาจเพิกถอนสิทธิในการชำระภาษีใหม่หรือขอคืนภาษีที่ชำระแล้ว จึงอาจกล่าวได้ว่า บทบัญญัติที่ให้อำนาจแก่อธิบดีกรมสรรพากรนี้เป็นมาตรการป้องกันการตั้งราคาโอนระหว่างวิสาหกิจที่มีความสัมพันธ์กันอันมีวัตถุประสงค์เพื่อลดภาระภาษีของผู้เสียภาษีพึงต้องชำระ

มาตรา 141

“(1) กรณีที่

(a) บุคคลซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ในรอบปีประเมินภาษีซึ่งประกอบกิจการกับบุคคลอื่นซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซียในรอบปีประเมินภาษี (ซึ่งจะได้เรียกต่อไปในมาตรานี้ว่าผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ ผู้มีถิ่นที่อยู่ และปีภาษีที่เกี่ยวข้องตามลำดับ) และ

(b) กรณีปรากฏแก่อธิบดีกรมสรรพากรว่า มีการติดต่อกันอย่างใกล้ชิดระหว่างผู้มีถิ่นที่อยู่และผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ และผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ควบคุมผู้มีถิ่นที่อยู่ในสาระสำคัญ การดำเนินธุรกิจระหว่างบุคคลเหล่านี้สามารถหรือถูกจัดการให้กิจการสำเร็จได้โดยผู้มีถิ่นที่อยู่ผ่านการติดต่อกับผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ ซึ่งทำให้ผู้มีถิ่นที่อยู่ไม่มีรายได้หรือมีรายได้ที่น้อยกว่าที่ควรจะได้รับจากการกระทำกิจการนั้น

ให้ถือว่าผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่มีเงินได้พึงประเมินในรอบปีประเมินภาษีนั้น และสามารถถูกประเมินเพื่อเสียภาษีในนามของผู้มีถิ่นที่อยู่ โดยอ้างอิงรายได้ซึ่งควรจะเกิดจากกิจการของผู้มีถิ่นที่อยู่โดยถือเสมือนว่าผู้มีถิ่นที่อยู่เป็นตัวแทนของผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่

⁴⁶ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร : บริษัท บิ๊กไฟร์เพรส จำกัด, 2552), น.702.

(2) กรณีจำนวนรายได้ที่แท้จริงจากกิจการของผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ไม่อาจจะประมาณได้แน่นอน เพื่อประโยชน์แห่งอนุมาตรา (1)

(a) อธิปไตยกรรมสรรพากรอาจประเมินภาษีและจัดเก็บจากผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่สำหรับรอบปีประเมินภาษีนั้นในอัตราที่เป็นธรรมและมีเหตุผลของรายได้รวม (turnover) จากกิจการที่กระทำผ่านหรือร่วมกับผู้มีถิ่นที่อยู่ ตามที่เห็นควร (อัตราร้อยละจะถูกกำหนดตามแต่ละกรณีโดยคำนึงถึงสภาพและลักษณะของกิจการ) และ

(b) บทบัญญัติแห่งกฎหมายนี้ซึ่งเกี่ยวข้องกับการยื่นแบบสำหรับบุคคลที่กระทำการแทนบุคคลอื่น หรือบุคคลที่กระทำการในนามของบุคคลอื่นโดยเฉพาะ จะต้องยื่นแบบหรือข้อมูลของกิจการที่กระทำโดยผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่โดยผ่านหรือร่วมกันกับผู้มีถิ่นที่อยู่ พร้อมกันกับแบบหรือข้อมูลของผู้มีถิ่นที่อยู่ในกิจการเดียวกันโดยแสดงข้อมูลเกี่ยวกับเงินได้ส่งไปให้ผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ที่บุคคลนั้นได้กระทำการแทน”

นอกจากนี้ บทบัญญัติแห่ง ITA1967 ยังได้กำหนดให้อำนาจในการพิจารณาธุรกรรมที่กระทำขึ้นโดยผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ตามมาตรา 141 ทำให้กรณีที่ผู้มีถิ่นที่อยู่และผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซียประกอบกิจการร่วมกัน และความปรากฏต่ออธิบดีกรมสรรพากรว่ามีการติดต่อใกล้ชิดกันระหว่างผู้มีถิ่นที่อยู่และผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ โดยผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ควบคุมผู้มีถิ่นที่อยู่ในสาระสำคัญในการดำเนินธุรกิจ และการดำเนินธุรกิจเช่นว่าสามารถหรือถูกจัดการให้กิจการสำเร็จได้โดยผู้มีถิ่นที่อยู่ผ่านการติดต่อกับผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ ซึ่งการดำเนินกิจการดังกล่าวทำให้ผู้มีถิ่นที่อยู่ไม่มีรายได้หรือมีรายได้น้อยลงกว่าที่ควรจะได้รับจากการประกอบกิจการนั้น ผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่จะถูกพิจารณาว่ามีเงินได้พึงประเมินในรอบปีประเมินภาษี และอาจถูกประเมินเพื่อให้เสียภาษีในนามของผู้มีถิ่นที่อยู่โดยอ้างอิงรายได้ซึ่งควรจะเกิดจากกิจการของผู้มีถิ่นที่อยู่ โดยถือเสมือนว่าผู้มีถิ่นที่อยู่เป็นตัวแทนของผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ ซึ่งอัตราที่จะจัดเก็บภาษีดังกล่าวนี้จะต้องพิจารณาจากรายได้ที่เกิดจากกิจการที่กระทำร่วมกันหรือโดยผ่านผู้มีถิ่นที่อยู่ โดยคำนึงถึงสภาพกิจการอย่างเป็นธรรมและอยู่ภายใต้เหตุผล ตามแต่กรณี

4.6 การบรรเทาภาระภาษีซ้อนอันอาจเกิดจากธุรกรรมโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศ ในประเทศมาเลเซีย

เช่นเดียวกับหลักการทั่วไปและหลักการในประเทศไทย ประเทศมาเลเซียมีบทบัญญัติทางกฎหมายเพื่อการบรรเทาภาระภาษีซ้อนอันอาจเกิดในธุรกรรมการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศ ทั้งที่อยู่ในรูปบทบัญญัติภายในเพื่อการบรรเทาภาระภาษีซ้อนฝ่ายเดียวซึ่งกำหนดไว้ตาม

ITA1967 และการทำความตกลงในอนุสัญญาเพื่อการขจัดภาษีซ้อนที่ประเทศมาเลเซียได้ทำความตกลงกับประเทศต่างๆ เพื่อการบรรเทาภาระภาษีซ้อนในระดับทวิภาคี ซึ่งสามารถแยกพิจารณาได้ดังนี้

4.6.1 การบรรเทาภาระภาษีซ้อนฝ่ายเดียว

มาตรา 133 แห่ง ITA1967 กำหนดว่า “ในการบรรเทาภาระภาษีซ้อนให้แก่ภาระภาษีตาม ITA1967 และภาษีต่างประเทศตามกฎหมายในต่างประเทศ (กรณีไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนซึ่งได้ตกลงกับประเทศนั้นบังคับใช้) อันส่งผลให้ต้องนำบทบัญญัติที่เหมาะสมตามตารางที่ 7 มาปรับใช้นั้นจะต้องปรากฏว่าไม่มีการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ภาษีที่พึงชำระภายใต้กฎหมายภายในประเทศมาเลเซีย หรือภาษีที่พึงชำระภายในส่วนหนึ่งส่วนใดของประเทศมาเลเซีย หรือภาษีที่จัดเก็บในนามของเทศบาลหรือองค์กรท้องถิ่นอื่นของประเทศมาเลเซีย”

ในตารางที่ 7 ท้าย ITA 1967 ได้กำหนดบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องไว้ ในส่วนที่ว่าด้วยการให้เครดิตภาษีฝ่ายเดียว ซึ่งมีสาระสำคัญ คือ

ข้อ 13. “ภายใต้มาตรา 14 และมาตรา 15 การเครดิตภาษีฝ่ายเดียวจะต้องเป็นไปในลักษณะเช่นเดียวกันกับการเครดิตภาษีสองฝ่าย ให้นำบทบัญญัติในส่วนที่ว่าด้วยการให้เครดิตภาษีสองฝ่ายมาปรับใช้แก่กรณีนี้ด้วย”

ข้อ 14. “เครดิตภาษีฝ่ายเดียว อันเกิดจากเงินได้ในต่างประเทศในปีประเมินภาษีต้องไม่เกินมูลค่ากึ่งหนึ่งของภาษีที่พึงชำระในต่างประเทศจากเงินได้สำหรับปีนั้น”

ข้อ 15. “กรณีลูกจ้างเสียภาษีเงินได้ในประเทศมาเลเซียและในต่างประเทศ โดยภาระภาษีเงินได้ในต่างประเทศเกิดจากเงินได้ซึ่งได้รับเพื่อตอบแทนการจ้างงานนอกประเทศมาเลเซีย ไม่ว่าบุคคลนั้นจะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรอบปีประเมินภาษีที่มีการจ่ายภาษีมาเลเซียหรือไม่ อาจอนุญาตให้เครดิตภาษีสำหรับภาษีต่างประเทศนั้นได้ด้วยเครดิตภาษีฝ่ายเดียว”

การกำหนดให้บรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนอันเกิดเนื่องจากภาระภาษีในต่างประเทศซึ่งประเทศมาเลเซียไม่มีการตกลงอนุสัญญาภาษีเพื่อการบรรเทาภาระภาษีซ้อนกับประเทศนั้น ภายใต้บทบัญญัติเหล่านี้ ส่วนแบ่งทางภาษีที่ได้จ่ายไปในต่างประเทศจะได้รับอนุญาตให้นำมาหักจากภาษีที่พึงต้องชำระในประเทศมาเลเซียสำหรับเงินได้ที่จะถูกจัดเก็บภาษีถึงสองครั้ง

ในทางปฏิบัติ แม้ภาระของผู้เสียภาษีอาจถูกลดลงด้วยการหักจำนวนภาษีต่างประเทศกับภาษีในประเทศมาเลเซีย กระนั้นก็ตาม ยังไม่เป็นที่แน่นอนว่าผู้เสียภาษีจะได้รับการบรรเทาภาระภาษีอันเนื่องมาจากจำนวนภาระภาษีต่างประเทศ⁴⁷ ที่ได้เสียไปนั่นเอง

⁴⁷ Consultant Editors, Malaysia Tax Guide 2009, 26th Edition, หน้า 844 – 845.

โดยเครดิตภาษีฝ่ายเดียวที่ประเทศมาเลเซียกำหนดนั้น ต้องต่ำกว่าจำนวนดังต่อไปนี้

(a) ภาษีพึงประเมินในประเทศมาเลเซียซึ่งจัดเก็บจากเงินได้ที่เกิดในต่างประเทศอันอยู่ในบังคับถูกจัดเก็บภาษีสองครั้ง

(b) ครึ่งหนึ่งของภาษีเงินได้พึงประเมินในต่างประเทศซึ่งจัดเก็บจากเงินได้ที่อันอยู่ในบังคับถูกจัดเก็บภาษีสองครั้ง

ตัวอย่างที่ 1 : บริษัท ABC Sdn Bhd ซึ่งเป็นบริษัทมาเลเซียได้รับเงินปันผลในปี ค.ศ. 1998 จากประเทศอเมริกาซึ่งจัดเก็บภาษีจากแหล่งเงินได้ในอัตราร้อยละ 15 ของเงินปันผล การบรรเทาภาระภาษีฝ่ายเดียวสามารถคำนวณได้ ดังนี้

เงินได้จากธุรกิจ (ภายหลังหักค่าใช้จ่ายส่วนทุน)	10,000 ริงกิต
เงินปันผล (จำนวนรวมเป็นหน่วยริงกิต)	<u>2,000</u> ริงกิต
รวมเงินได้พึงประเมิน	<u>12,000</u> ริงกิต
เสียภาษีในอัตราร้อยละ 28 เป็นจำนวน	3,360 ริงกิต

เครดิตภาษีที่ได้รับจากการบรรเทาภาระภาษีฝ่ายเดียวต่ำกว่า $\frac{2,000}{12,000} \times 3,360 = 560$

หรือ ครึ่งหนึ่งของภาษีที่ชำระไปในประเทศอเมริกา = $\frac{1}{2} \times 15\% \times 2,000 = 150$

ดังนั้น บริษัท ABC Sdn Bhd จะได้รับเครดิตภาษีจำนวน 150 ริงกิต

คงเหลือภาษีพึงประเมินที่ บริษัท ABC Sdn Bhd ต้องชำระอีก 3,210 ริงกิต

ตัวอย่างที่ 2 : บริษัท XYZ Sdn Bhd ซึ่งเป็นบริษัทมาเลเซีย ได้รับเงินได้จากการขายในประเทศบรูไน และเงินได้ทั้งหมดถูกส่งกลับไปยังประเทศมาเลเซีย เงินได้จากการขายในประเทศบรูไนจะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 30 ของเงินได้รวม เครดิตจากการบรรเทาภาระภาษีฝ่ายเดียวที่ประเทศมาเลเซียให้แก่เงินได้ที่เกิดในประเทศบรูไน (ก่อนหักภาษี) จะสามารถคำนวณได้ ดังนี้

เงินได้ในประเทศมาเลเซีย	100,000 ริงกิต
เงินได้ในประเทศบรูไน (ก่อนหักภาษี)	<u>20,000</u> ริงกิต
รวมเงินได้พึงประเมินของบริษัท	120,000 ริงกิต

เงินได้จำนวน 120,000 ถูกจัดเก็บภาษีในประเทศมาเลเซียอัตราร้อยละ 28 33,600 ริงกิต

เครดิตจากการบรรเทาภาระภาษีซ้อนฝ่ายเดียวซึ่งเท่ากับครึ่งหนึ่งของอัตรากำหนดสำหรับเงินได้ที่เกิดในประเทศบรูไนที่บริษัทจะได้รับจึงเท่ากับ (3,000) ริงกิต

คงเหลือภาษีพึงประเมินที่ต้องชำระในประเทศมาเลเซียอีก 30,600 ริงกิต

4.6.2 การบรรเทาภาระภาษีซ้อนด้วยอนุสัญญาภาษีซ้อน

ด้วยเหตุที่การบรรเทาภาระภาษีซ้อนแต่ฝ่ายเดียวไม่สามารถขจัดภาระภาษีซ้อนได้ในบางกรณี ประเทศมาเลเซียจึงมีการทำความตกลงในอนุสัญญาเพื่อการจัดภาษีซ้อนโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 132 แห่ง ITA1967 ซึ่งบัญญัติไว้ดังนี้

“(1) หากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังกำหนดกฎกระทรวง (Order)⁴⁸ อันเกี่ยวกับ

(a) ความตกลงซึ่งได้ทำขึ้นระหว่างรัฐบาลมาเลเซียกับรัฐบาลประเทศอื่นว่าด้วยการบรรเทาภาระภาษีซ้อนอันเกี่ยวกับภาษีภายใต้กฎหมายนี้และภาษีในต่างประเทศของประเทศคู่สัญญา และ

(b) ความตกลงดังกล่าวเป็นคุณแก่ผู้เสียภาษีให้บังคับตามนั้น โดยไม่คำนึงถึงบทบัญญัติแห่งกฎหมายในประเทศมาเลเซีย”

ดังนั้น หากความตกลงว่าด้วยการบรรเทาภาระภาษีซ้อนเป็นคุณแก่ผู้เสียภาษีมากกว่าบทบัญญัติแห่งกฎหมายอื่นใดในประเทศมาเลเซีย กรณีจะต้องถือตามความตกลงว่าด้วยการบรรเทาภาระภาษีซ้อน

(2) กรณีที่มีความตกลงใดอันมีผลบังคับโดยบทบัญญัติแห่งมาตรานี้ มาตรา 138 ต้องไม่นำมาบังคับใช้ต่อการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับความตกลงให้แก่เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจหรือตัวแทนของรัฐในการทำความตกลงนั้น ทั้งนี้ ตามที่ความตกลงดังกล่าวกำหนดให้ต้องเปิดเผย

(3) ภายใต้ความตกลงกับต่างประเทศที่มีผลตามมาตรา 138 นี้ บทบัญญัติตามตารางที่ 7 จะนำมาปรับใช้แก่กรณีที่มีภาระภาษีที่พึงชำระตามกฎหมายต่างประเทศ และได้รับอนุญาตให้ถือเป็นเครดิตเพื่อหักกับภาษีที่ต้องเสียตามบทบัญญัตินี้

(4) ความตกลงต่างๆ ซึ่งมีผลตามมาตรา 138 นี้ ให้อำนาจถึง

(a) บทบัญญัติว่าด้วยการบรรเทาภาษีให้แก่บุคคลใด

(b) บทบัญญัติที่ใช้บังคับแก่เงินได้โดยไม่ก่อให้เกิดภาระภาษีซ้อน

(c) บทบัญญัติว่าด้วยการยกเว้นการจัดเก็บภาษีจากบุคคลใด หรือประเภทบุคคลใด หรือการยกเว้นภาษี (ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน) ให้แก่เงินได้ของบุคคลหรือกลุ่มบุคคลเฉพาะ และ

(d) นอกจากนี้ ให้หมายความรวมถึงบทบัญญัติเพื่อการบรรเทาภาระภาษีซ้อน บทบัญญัติอื่นใดอันเกี่ยวกับภาษีภายใต้ ITA1967 นี้ หรือเกี่ยวกับภาษีต่างประเทศตาม

⁴⁸ Order ในที่นี้น่าจะมีศักดิ์เท่ากับกฎกระทรวง จึงขอเรียก Order ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังเป็นผู้กำหนดว่า “กฎกระทรวงการคลัง”

กฎหมายต่างประเทศซึ่งเกี่ยวข้องกับความตกลง และความตกลงอื่นใดที่มีบทบัญญัติบังคับใช้ระหว่างช่วงเวลาที่ผ่านกฎหมายนี้หรือช่วงเวลาก่อนที่จะทำความตกลงนี้และอนุมาตราที่กล่าวมาก่อนหน้านี้ด้วยเช่นกัน

(5) (a) การบรรเทาภาษีซ้อนสองฝ่าย (ตามตารางที่ 7) ให้แก่บุคคลในปีประเมินภาษีใด จะเป็นไปตามผลของกฎกระทรวงการคลังตามมาตรา นี้ และ

(b) การบรรเทาภาษีซ้อนฝ่ายเดียวที่ให้แก่บุคคลในปีที่สิ้นสุดก่อนวันที่กำหนดกฎกระทรวงการคลัง โดยผลแห่งมาตรา 133 นั้นจะไม่มีผลต่อไปภายหลังจากวันที่กำหนดในกฎกระทรวงการคลัง และหากมีการบรรเทาภาษีซ้อนฝ่ายเดียวดังกล่าวให้แก่ผู้เสียภาษีในปีดังกล่าว นั้น จะต้องนำจำนวนที่ได้รับบรรเทาภาษีซ้อนมาหักออกจากจำนวนที่ได้จากการบรรเทาภาษีตามอนุสัญญา

(6) กฎกระทรวงที่กำหนดขึ้นตามบทบัญญัติแห่งมาตรา นี้จะต้องทำการเสนอต่อสภาผู้แทนราษฎร”

ประเทศมาเลเซียได้ทำความตกลงในอนุสัญญาเพื่อบรรเทาภาษีซ้อนกับประเทศต่างๆ ซึ่งในปัจจุบันมีอนุสัญญาภาษีซ้อนที่มีผลบังคับใช้แล้วถึง 65 ฉบับ โครงสร้างข้อบทแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศมาเลเซียได้ทำความตกลงกับประเทศต่างๆ นั้น มีรูปแบบเช่นเดียวกับแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ซึ่งในส่วนที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมอินเทอร์เน็ตระหว่างประเทศนั้น จะต้องพิจารณาข้อบทที่ว่าด้วยเงินได้ประเภทกำไรธุรกิจ ค่าสิทธิ เงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระ เงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ ตลอดจนเงินได้ประเภทค่าธรรมเนียมทางเทคนิคซึ่งกำหนดไว้ในอนุสัญญาบางฉบับด้วย

เงินได้ประเภทกำไรธุรกิจมักถูกกำหนดไว้ในข้อบทที่ 7 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งข้อบทดังกล่าวได้วางหลักการไว้ ดังนี้

“1. กำไรของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งจะถูกจัดเก็บภาษีได้ในรัฐนั้นเท่านั้น เว้นแต่ กรณีที่วิสาหกิจได้ประกอบกิจการในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งผ่านสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง กำไรของวิสาหกิจดังกล่าวอาจถูกจัดเก็บภาษีได้ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งเพียงเท่าที่ถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวรนั้น

2. ภายใต้บทบัญญัติตามวรรค 3 กรณีที่วิสาหกิจแห่งรัฐผู้ทำสัญญากระทำกิจการในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งผ่านสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในรัฐนั้น ในแต่ละรัฐผู้ทำสัญญาต้องถือว่ากำไรเป็นของสถานประกอบการถาวรในส่วนที่คาดว่าจะได้รับหากวิสาหกิจที่แยกจากกัน

นั้นได้กระทำกิจกรรมภายใต้เงื่อนไขเดียวกันหรือคล้ายกันและตกลงโดยกันอย่างเป็นอิสระกับ
วิสาหกิจที่เป็นสถานประกอบการถาวร

3. ในการกำหนดกำไรของสถานประกอบการถาวรอนุญาตให้หักค่าใช้จ่าย รวมทั้ง
ค่าใช้จ่ายเพื่อการบริหารงานทั่วไป ซึ่งสามารถนำมาหักได้หากสถานประกอบการถาวรเป็นวิสาหกิจ
ไม่อิสระ トラบเท่าที่ได้แบ่งสรรอย่างเหมาะสมแก่สถานประกอบการถาวรนั้น ไม่ว่าจะค่าใช้จ่าย
ดังกล่าวจะเกิดในรัฐซึ่งสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่หรือไม่ก็ตาม

4. ไม่ให้ถือว่ากำไรเป็นของสถานประกอบการถาวรเพียงเพราะการซื้อสินค้าหรือ
สิ่งของโดยสถานประกอบการดังกล่าว

5. กรณีที่กำไรรวมรายการเงินได้ซึ่งตกลงตามข้อบทยื่นๆ ของอนุสัญญาภาษีนี้
บทบัญญัติตามมาตรานี้จะไม่กระทบต่อบทบัญญัติตามข้อบทยื่นๆ นั้น”

โดยข้อบทยื่นที่ 5 กำหนดถึงความหมายของสถานประกอบการถาวรไว้ ดังนี้

“1. เพื่อวัตถุประสงค์แห่งอนุสัญญานี้คำว่า “สถานประกอบการถาวร” หมายความว่า
ถึงสถานที่ตั้งซึ่งธุรกิจของวิสาหกิจไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนได้กระทำผ่าน

2. สถานประกอบการถาวรให้หมายความรวมถึง สถานจัดการ สาขา สำนักงาน
โรงงาน ห้องทำงาน เหมือน บ่อน้ำมัน บ่อแก๊ส เหมือนหินหรือสถานที่ที่มีการสกัดทรัพยากร
ธรรมชาติใดๆ รวมทั้งสถานที่ผลิตท่อนซุงและป่าไม้ ฟาร์มและที่เพาะปลูก ที่ตั้งอาคารหรือการ
ก่อสร้าง การติดตั้ง หรือโครงการซึ่งมีขึ้นเป็นเวลาไม่น้อยกว่า 6 เดือน

3. โดยไม่ต้องคำนึงถึงความตามวรรคก่อน คำว่าสถานประกอบการถาวรจะถือ
เสมือนว่าไม่รวม

(a) การใช้สิ่งอำนวยความสะดวกเพียงเพื่อวัตถุประสงค์ในการเก็บ ใช้จ่าย
หรือส่งสินค้าหรือสิ่งของที่เป็นของวิสาหกิจนั้น

(b) การดูแลรักษาลังสินค้าหรือสิ่งของที่เป็นของวิสาหกิจเท่านั้นเพื่อ
วัตถุประสงค์ในการเก็บรักษา แสดง หรือจัดส่ง

(c) การดูแลรักษาลังสินค้าหรือสิ่งของที่เป็นของวิสาหกิจที่มีเพื่อ
วัตถุประสงค์ในการผลิตโดยวิสาหกิจอื่นเท่านั้น

(d) การดูแลรักษาสถานธุรกิจประจำเพื่อวัตถุประสงค์ในการซื้อสินค้าหรือ
สิ่งของ หรือเพื่อรวบรวมข้อมูลสำหรับวิสาหกิจเท่านั้น

(e) การดูแลรักษาสถานธุรกิจประจำเพื่อวัตถุประสงค์ในการกระทำกิจการ
หรือกิจกรรมใดๆ ในการเตรียมการหรือมีหน้าที่ช่วยเหลือวิสาหกิจ

(f) การดูแลรักษาสถานธุรกิจประจำเพื่อวัตถุประสงค์ในการกระทำกิจกรรมตาม (a)– (e) เท่านั้น โดยปรากฏว่ากิจกรรมทั้งหมดของสถานธุรกิจประจำของกิจการเป็นผลมาจาก การเตรียมการหรือช่วยเหลือ

4. หากวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งดำเนินกิจกรรมให้คำปรึกษาเกี่ยวกับการก่อสร้าง การติดตั้ง หรือโครงการในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งเป็นเวลาเกินกว่า 6 เดือน ซึ่งดำเนินการในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง จะถือว่าวิสาหกิจนั้นมีสถานประกอบการถาวรในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง

5. บุคคล (ที่มีใช้นายหน้า ตัวแทนค้าต่าง หรือตัวแทนอิสระ ซึ่งอยู่ในบังคับ บทบัญญัติตามวรรค 6) กระทำการในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งในนามของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งจะถูกพิจารณาว่าเป็นสถานประกอบการถาวรในรัฐผู้ทำสัญญารัฐแรก หาก

(a) บุคคลดังกล่าวมีและใช้อำนาจในการตกลงสัญญาในนามของวิสาหกิจ อย่างเป็นปกติวิสัย เว้นแต่ กิจกรรมของบุคคลดังกล่าวถูกจำกัดแต่เพียงการซื้อสินค้าหรือสิ่งของ เพื่อวิสาหกิจ หรือ

(b) บุคคลดังกล่าวดูแลคลังสินค้าหรือสิ่งของที่เป็นของวิสาหกิจในรัฐผู้ทำสัญญาที่กล่าวถึงรัฐแรก เพื่อดำเนินการตามคำสั่งซื้อในนามของวิสาหกิจ

6. วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาจะไม่ถือว่ามีสถานประกอบการถาวรอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งเพียงเพราะกระทำการในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งผ่านนายหน้า ตัวแทนค้าต่าง ตัวแทน หรือตัวแทนที่เป็นอิสระอื่นใด ซึ่งบุคคลเช่นว่ากระทำการอันเป็นปกติวิสัยแห่งธุรกิจตน

7. ข้อเท็จจริงที่ว่าวิสาหกิจซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งควบคุมหรือถูกควบคุมโดยวิสาหกิจซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง หรือกระทำการในรัฐอีกรัฐหนึ่ง (ไม่ว่าจะผ่านสถานประกอบการถาวรหรือไม่) จะไม่เป็นเหตุให้วิสาหกิจนั้นเป็นสถานประกอบการถาวรของอีกรัฐหนึ่ง”

จากข้อบทที่ 7 กล่าวถึงอำนาจในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ธุรกิจของนิติบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญาตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ทำกับประเทศมาเลเซีย และนิติบุคคลมาเลเซีย ตามหลักการในวรรคแรกนั้นได้กำหนดให้รัฐถิ่นที่อยู่มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีได้เท่านั้น ยกเว้นกรณีที่นิติบุคคลดังกล่าวกระทำการผ่านสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ กรณีนี้ รัฐแหล่งเงินได้มีอำนาจจัดเก็บภาษีจากเงินได้ธุรกิจได้เพียงส่วนที่ถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวรเท่านั้น ทั้งนี้ ข้อบทที่ 5 ได้มีการกำหนดนิยามของสถานประกอบการถาวรเอาไว้ ซึ่งนอกจากจะหมายความว่าถึงสถานจัดการแล้ว ยังหมายความว่ารวมถึงกรณีที่นิติบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐถิ่นที่อยู่

ได้ให้คำปรึกษาเกี่ยวกับการก่อสร้าง การติดตั้ง หรือโครงการในรัฐแหล่งเงินได้เป็นเวลาเกิน 6 เดือน โดยดำเนินการในรัฐแหล่งเงินได้นั้น กรณีเช่นนี้รัฐแหล่งเงินได้มีอำนาจจัดเก็บภาษีได้ เพราะถือว่า นิติบุคคลดังกล่าวมีและดำเนินการผ่านสถานประกอบการถาวรในรัฐแหล่งเงินได้ นอกจากนี้ รัฐแหล่งเงินได้ยังมีอำนาจจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจที่เกิดขึ้น หากปรากฏว่านิติบุคคลดังกล่าวมีตัวแทนไม่อิสระซึ่งกระทำการในนามของนิติบุคคลนั้นในรัฐแหล่งเงินได้

ในข้อบทที่ 12 นั้นกำหนดถึงเงินได้ประเภทค่าสิทธิไว้ ดังนี้

“1. ค่าสิทธิที่เกิดในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งและจ่ายให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง อาจเก็บภาษีได้ในรัฐอีกรัฐหนึ่ง

2. อย่างไรก็ตาม หากค่าสิทธิดังกล่าวถูกจัดเก็บภาษีในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งซึ่งค่าสิทธิดังกล่าวนั้นเกิดขึ้นในรัฐนั้น และจัดเก็บตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายของรัฐนั้น หากผู้รับเป็นเจ้าของประโยชน์ในค่าสิทธิและอยู่ในบังคับถูกจัดเก็บภาษีในอีกรัฐหนึ่ง ดังนี้ ภาษีที่ถูกจัดเก็บจะต้องไม่เกินร้อยละของค่าสิทธิทั้งสิ้นที่ได้รับ (อัตราที่กำหนดแตกต่างกันไปตามอนุสัญญาแต่ละฉบับตั้งแต่ร้อยละ 0 ถึงร้อยละ 10 ดังแสดงในตารางแสดงอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายสำหรับค่าสิทธิตามความตกลงในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศมาเลเซียกับประเทศต่างๆ)

3. คำว่า “ค่าสิทธิ” ที่ใช้ในข้อบทนี้ หมายถึง ค่าตอบแทนใดที่ได้รับเพื่อตอบแทนการใช้หรือสิทธิในการใช้ซึ่งลิขสิทธิ์ในงานวรรณกรรม ศิลปกรรม วิทยาศาสตร์ (รวมทั้งภาพถ่าย ภาพยนตร์ หรือเทปสำหรับการกระจายเสียงทางวิทยุหรือแพรมภาพทางโทรทัศน์) สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า แบบหรือหุ่นจำลอง แผนผัง สูตรลับหรือกระบวนการลับ หรือเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรมหรือวิทยาศาสตร์ หรือเพื่อข้อมูล (วิทยาการ) เกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรมหรือวิทยาศาสตร์

4. บทบัญญัติตามวรรค 1 และ 2 แห่งข้อบทนี้จะไม่นำมาปรับใช้หากเจ้าของประโยชน์ในค่าสิทธิซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง กระทำกิจการในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งที่ค่าสิทธินั้นเกิดขึ้น โดยผ่านสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในอีกรัฐหนึ่งนั้น หรือได้ให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระในอีกรัฐหนึ่งนั้นผ่านสถานประกอบการประจำที่ตั้งอยู่ในอีกรัฐหนึ่ง และสิทธิหรือทรัพย์สินอันเกี่ยวเนื่องกับค่าสิทธิที่ได้จ่ายมีส่วนเกี่ยวข้องในประการสำคัญกับสถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำ ในกรณีดังกล่าวจะต้องนำข้อบทที่ 7 หรือ 15 แห่งอนุสัญญามาปรับใช้ตามแต่กรณี

5. กรณีรัฐ องค์การบริหารส่วนท้องถิ่น ส่วนราชการ หรือผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งเป็นผู้จ่ายค่าสิทธิจะถือว่าค่าสิทธินั้นเกิดในรัฐนั้น อย่างไรก็ตาม กรณีผู้จ่ายค่าสิทธิมีสถาน

ประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำซึ่งก่อให้เกิดหน้าที่ในอันจะต้องจ่ายค่าสิทธินั้น และค่าสิทธิดังกล่าวตกเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำนั้น ค่าสิทธิดังกล่าวจะถือกำเนิดในรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งสถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำตั้งอยู่ ทั้งนี้ ไม่ว่าผู้จ่ายค่าสิทธิจะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาหรือรัฐหนึ่งหรือไม่ก็ตาม

6. กรณีด้วยเหตุผลของความสัมพันธ์พิเศษระหว่างผู้จ่ายและเจ้าของประโยชน์ หรือระหว่างบุคคลทั้งสองกับบุคคลอื่นใด จำนวนค่าสิทธิที่จ่ายเกินจำนวนที่ควรจะต้องตกลงกันระหว่างผู้จ่ายและเจ้าของประโยชน์หากไม่มีความสัมพันธ์พิเศษเช่นว่า ไม่ว่าด้วยเหตุผลใด บทบัญญัติตามข้อบทนี้ให้ใช้บังคับเฉพาะกับเงินจำนวนหลัง ในกรณีเช่นนี้ ส่วนที่เกินจากค่าตอบแทนให้รัฐผู้ทำสัญญาเก็บภาษีได้ตามกฎหมายของรัฐแต่ละรัฐ โดยคำนึงถึงข้อบทอื่นตามอนุสัญญานี้

7. บทบัญญัติตามข้อบทนี้จะไม่ปรับใช้ หากวัตถุประสงค์ของบุคคลใดในการสร้างหรืออนุญาตให้ใช้สิทธิอันเนื่องมาจากค่าสิทธิที่จ่ายเป็นไปเพียงเพื่อถือเอาประโยชน์แห่งข้อบทนี้ด้วยวิธีสร้างหรืออนุญาตให้ใช้สิทธิ”

ค่าสิทธิในความหมายของอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศมาเลเซีย นั้น มีความหมายตามวรรค 3 แห่งข้อบทที่ 12 ข้างต้น อันหมายความว่า ค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้ซึ่งลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า แบบหรือหุ่นจำลอง แผนผัง สูตรลับหรือกระบวนการลับ หรือ เพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรมหรือวิทยาศาสตร์ หรือเพื่อข้อมูล (วิทยาการ) เกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรมหรือวิทยาศาสตร์

รัฐที่มีอำนาจจัดเก็บภาษีจากค่าสิทธิดังกล่าวนี้ โดยหลักแล้วได้แก่ รัฐถิ่นที่อยู่ แต่ทั้งนี้ มีข้อยกเว้นให้จัดเก็บภาษีในรัฐแหล่งเงินได้ได้ หากข้อเท็จจริงปรากฏว่ามีบทบัญญัติแห่งกฎหมายในรัฐแหล่งเงินได้กำหนดให้จัดเก็บภาษีจากค่าสิทธิได้ในอัตราตั้งแต่ร้อยละ 0-10 ซึ่งเป็นไปตามความตกลงในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศมาเลเซียทำกับประเทศต่างๆ แต่ละฉบับ หรือกรณีที่ข้อเท็จจริงปรากฏว่าเจ้าของประโยชน์กระทำการผ่านสถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำในรัฐแหล่งเงินได้และสิทธิหรือทรัพย์สินอันเกี่ยวเนื่องกับค่าสิทธิที่ได้จ่ายเกี่ยวข้องกับสถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำอย่างมีนัยสำคัญ รัฐแหล่งเงินได้จะมีอำนาจจัดเก็บภาษีจากค่าสิทธิในกรณีนี้เช่นกัน

ทั้งนี้ ในกรณีที่ผู้จ่ายและผู้รับประโยชน์ในค่าสิทธิมีความสัมพันธ์พิเศษระหว่างกัน บทบัญญัติแห่งข้อบทนี้จะใช้บังคับกับเงินได้ประเภทค่าสิทธิเฉพาะในส่วนที่คู่สัญญาควรพึงตกลงกันภายใต้เงื่อนไขที่ไม่มีความสัมพันธ์พิเศษเท่านั้น รัฐแหล่งเงินได้และรัฐถิ่นที่อยู่ต่างมีอำนาจจัดเก็บภาษีได้จากส่วนที่เกินจากค่าตอบแทนดังกล่าวได้ในทั้งสองรัฐ

ข้อบทที่ 15 มักกำหนดถึงการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ

“1. เงินได้ที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่งได้รับอันเนื่องมาจากการให้บริการทางวิชาชีพหรือกิจกรรมอื่นใดที่มีลักษณะเป็นอิสระจะจัดเก็บภาษีได้แต่เพียงในรัฐนั้น เว้นแต่ กรณีดังต่อไปนี้

(a) หากบุคคลเช่นว่ามีฐานประกอบการประจำในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง เพื่อวัตถุประสงค์ในการกระทำกิจกรรมดังกล่าว ในกรณีนี้เงินได้จำนวนที่ถือเป็นของฐานประกอบการประจำอาจจัดเก็บภาษีในรัฐอีกรัฐหนึ่งได้ หรือ

(b) หากบุคคลดังกล่าวอยู่ในอีกรัฐหนึ่งนั้นเป็นระยะเวลาหรือหลายระยะเวลา รวมกันจำนวนเกิน 183 วันในรอบสิบสองเดือนใดๆ ทั้งนี้ จะสามารถจัดเก็บภาษีในอีกรัฐหนึ่งได้ เฉพาะจากเงินได้เท่าที่ได้รับจากกิจกรรมที่กระทำในอีกรัฐหนึ่งเท่านั้น

2. คำว่า “วิชาชีพอิสระ” หมายความว่ารวมทั้งกิจกรรมที่เป็นอิสระในสาขา วิทยาศาสตร์ วรรณกรรม ศิลปกรรม การศึกษา หรือการสอน เช่นเดียวกันกับกิจกรรมอิสระของ แพทย์ ทนายความ วิศวกร สถาปนิก ทันตแพทย์ และนักบัญชี”

ในกรณีที่บุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากการให้บริการอันเป็นอิสระจะตกอยู่ในบังคับของข้อบทที่ 15 ซึ่งโดยหลักแล้วรัฐที่มีอำนาจจัดเก็บภาษีจากเงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระได้แก่รัฐถิ่นที่อยู่ อย่างไรก็ตาม หากผู้มีเงินได้มีฐานประกอบการประจำในรัฐแหล่งเงินได้โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อการให้บริการนั้น หรืออาศัยอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้รวมระยะเวลาแล้วเกินกว่า 183 วันในรอบสิบสองเดือนใดๆ กรณีเหล่านี้รัฐแหล่งเงินได้จะเป็นรัฐผู้ที่มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ดังกล่าว

ข้อบทที่ 16 กำหนดเกี่ยวกับเงินได้จากการบริการส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระ

“1. ภายใต้ข้อบทที่ 17 19 20 21 และ 22 แห่งอนุสัญญา⁴⁹ เงินเดือน ค่าจ้าง และค่าตอบแทนอื่นใดอันมีลักษณะเดียวกันที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่งได้รับอันเนื่องมาจากการจ้างงานจะถูกจัดเก็บภาษีได้ในรัฐนั้นเท่านั้น เว้นแต่ การจ้างงานเกิดขึ้นในอีกรัฐหนึ่งอีกรัฐหนึ่งนั้นอาจเก็บภาษีจากค่าตอบแทนในกรณีนี้ได้

⁴⁹ ซึ่งเป็นข้อบทเกี่ยวกับเงินได้เฉพาะ เช่น เงินได้ประเภทค่าธรรมเนียมผู้บริหาร บำเหน็จ และค่ารายปี การบริการของรัฐ เงินได้ของอาจารย์และนักวิจัย เงินได้ของนักเรียน เงินได้ของนักเรียนและผู้รับการฝึกอบรม กรณีเหล่านี้จะต้องปรับใช้ข้อบทนั้นๆ ตามประเภทของเงินได้ที่มีการกำหนดไว้เฉพาะแล้ว

2. โดยไม่คำนึงถึงบทบัญญัติตามวรรค 1 แห่งข้อบทนี้ ค่าตอบแทนที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาได้รับอันเนื่องมาจากการจ้างงานในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งจะถูกเก็บภาษีในรัฐผู้ทำสัญญาแรกได้ต่อเมื่อ

(a) ผู้รับอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งเป็นระยะเวลาหรือหลายระยะเวลา รวมกันไม่เกิน 183 วัน ในรอบสิบสองเดือนใดๆ นับแต่วันสิ้นปีภาษีที่เกิดเงินได้ และ

(b) ค่าตอบแทนได้จ่ายโดยหรือในนามของนายจ้างซึ่งไม่ใช่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง และ

(c) ค่าตอบแทนไม่ตกเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำซึ่งนายจ้างมีในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง

3. โดยไม่คำนึงถึงบทบัญญัติแห่งข้อบทนี้ ค่าตอบแทนอันเนื่องมาจากการจ้างงานในต่างประเทศบนเรือหรืออากาศยานที่ดำเนินกิจการขนส่งระหว่างประเทศโดยวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งอาจจัดเก็บภาษีได้ในรัฐนั้นเท่านั้น

กรณีที่เป็นเงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคลอันไม่เป็นอิสระหรือการจ้างงานตามสัญญาจ้างแรงงานนั้น รัฐซึ่งมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ประเภทดังกล่าวโดยทั่วไปแล้วได้แก่รัฐถิ่นที่อยู่ เว้นแต่ กรณีที่การจ้างงานเกิดขึ้นในรัฐแหล่งเงินได้ กรณีหลังนี้รัฐแหล่งเงินได้จึงมีอำนาจจัดเก็บภาษี ทั้งนี้ หากผู้มีเงินได้อยู่ในรัฐแหล่งเงินได้เป็นระยะเวลา รวมกันไม่เกิน 183 วัน ในรอบสิบสองเดือนใด และค่าตอบแทนนั้นจ่ายโดยนายจ้างซึ่งมิได้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ และค่าตอบแทนเช่นว่าไม่ตกเป็นภาระของสถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำที่นายจ้างมีในรัฐแหล่งเงินได้ กรณีที่เข้าเงื่อนไข 3 ประการนี้ จะทำให้รัฐถิ่นที่อยู่มีอำนาจจัดเก็บภาษี แต่เพียงรัฐเดียวตามวรรค 2 แห่งข้อบทที่ 16 ดังกล่าวข้างต้น

ทั้งนี้ ในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศอังกฤษและประเทศมาเลเซียในข้อบทที่ 13 ได้กำหนดถึงเงินได้ประเภท “ค่าธรรมเนียมทางเทคนิค” (Technical Fees) ไว้ดังนี้

“1. ค่าธรรมเนียมทางเทคนิคจากรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งได้รับ โดยผู้มีถิ่นที่อยู่ดังกล่าวเป็นเจ้าของประโยชน์ในค่าธรรมเนียมทางเทคนิคนั้น อยู่ในบังคับจัดเก็บภาษีในอีกรัฐหนึ่ง ซึ่งอาจมีการจัดเก็บภาษีในรัฐผู้ทำสัญญาแรกได้เพียงไม่เกิน อัตราร้อยละ 8 ของค่าธรรมเนียมทางเทคนิครวม

2. คำว่า “ค่าธรรมเนียมทางเทคนิค” ที่ใช้ในข้อบทนี้หมายถึง ค่าตอบแทนใดที่จ่ายแก่บุคคลใดนอกเหนือจากลูกจ้างของผู้จ่ายค่าตอบแทน เพื่อเป็นค่าตอบแทนการบริการทางเทคนิค การจัดการ หรือการปรึกษา

3. ความตามวรรค 1 จะไม่ปรับใช้หากเจ้าของประโยชน์ในค่าธรรมเนียมทางเทคนิค ซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญา ประกอบกิจการในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งซึ่งค่าธรรมเนียมทางเทคนิคได้เกิดขึ้นโดยผ่านสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในรัฐนั้น หรือกระทำการให้บริการส่วนบุคคลอันเป็นอิสระจากฐานประกอบการประจำที่ตั้งอยู่ในรัฐนั้น และค่าธรรมเนียมทางเทคนิค นั้นเกี่ยวข้องกับโดยตรงกับสถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำ ในกรณีดังกล่าว จะต้องนำบทบัญญัติแห่งข้อบทที่ 7 หรือข้อบทที่ 15 มาปรับใช้ ตามแต่กรณี

4. กรณีรัฐ องค์การบริหารส่วนท้องถิ่น ส่วนราชการ หรือผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญา รัฐหนึ่งเป็นผู้จ่ายค่าธรรมเนียมทางเทคนิค จะถือว่าค่าธรรมเนียมทางเทคนิคเกิดในรัฐนั้น อย่างไรก็ตาม กรณีผู้จ่ายค่าธรรมเนียมทางเทคนิคมีสถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำ ซึ่งก่อให้เกิดหน้าที่ในอันจะต้องจ่ายค่าธรรมเนียมทางเทคนิคนั้น และค่าธรรมเนียมทางเทคนิค ดังกล่าวตกเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำนั้น ค่าธรรมเนียมทางเทคนิคนั้นจะถือว่าเกิดในรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งสถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำ ตั้งอยู่ ทั้งนี้ ไม่ว่าผู้จ่ายค่าธรรมเนียมทางเทคนิคจะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญา รัฐหนึ่งหรือไม่ก็ตาม

5. ด้วยเหตุผลของความสัมพันธ์พิเศษระหว่างผู้จ่ายและเจ้าของประโยชน์ หรือระหว่างบุคคลทั้งสองกับบุคคลอื่นใด จำนวนค่าธรรมเนียมทางเทคนิคที่จ่ายเกินจำนวนอันควรจะตกลงกันระหว่างผู้จ่ายและเจ้าของประโยชน์หากไม่มีความสัมพันธ์พิเศษเช่นว่า ไม่ว่าด้วยเหตุผลใด บทบัญญัติตามข้อบทนี้ให้ใช้บังคับเฉพาะกับเงินจำนวนหลัง ในกรณีเช่นนี้ ส่วนที่เกินจากค่าตอบแทนให้รัฐผู้ทำสัญญาเก็บภาษีได้ตามกฎหมายของรัฐแต่ละรัฐ โดยคำนึงถึงข้อบทอื่นตามอนุสัญญา

ในข้อบทที่ 15 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศอังกฤษและประเทศมาเลเซียซึ่งว่าด้วยการบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ ได้กำหนดบทบัญญัติเอาไว้ในวรรค 1 ตอนต้นว่า “ภายใต้ บทบัญญัติแห่งข้อบทที่ 13” ดังนั้น จึงต้องพิจารณาว่ากรณีที่เข้าข่ายค่าธรรมเนียมทางเทคนิค หรือไม่เพื่อบังคับตามข้อบทที่ 13 ก่อนด้วย

กรณีที่มีความตกลงตามอนุสัญญาภาษีซ้อนให้ใช้วิธีการเครดิตภาษี ในส่วนที่ว่าด้วยการให้เครดิตสองฝ่าย (Bilateral Credit⁵⁰) ในตารางที่ 7 ท้าย ITA1967 จึงได้กำหนดถึงการบรรเทาภาระภาษีซ้อนสองฝ่ายด้วยวิธีการเครดิตไว้ โดยมีสาระสำคัญ ดังต่อไปนี้

ข้อ 1. ตามบทบัญญัติในตารางที่ 7 นี้ จำนวนภาษีที่จะต้องเสียให้แก่ประเทศมาเลเซียในปีประเมินภาษีจะต้องหักด้วยจำนวนเครดิตสองฝ่าย

ข้อ 2. จะไม่มีการอนุญาตให้เครดิตภาษีสองฝ่ายสำหรับภาษีที่ต้องเสียในประเทศมาเลเซีย⁵¹ ในแต่ละรอบปีประเมินภาษี เว้นแต่ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรอบปีประเมินภาษีนั้น

ข้อ 3. กรณีที่เงินได้ในต่างประเทศ⁵² ที่พึงต้องเสียภาษีต่างประเทศถือเป็นเงินได้ในช่วงเวลาที่ยกซ้อนกับปีประเมินภาษี เงินได้จะต้องถูกแบ่งส่วน และสำหรับปีประเมินภาษีนั้น เครดิตสองฝ่ายจะให้เฉพาะเท่าที่เงินได้ถูกแบ่งส่วนตามช่วงเวลาที่หักซ้อน

ข้อ 4. กรณีเงินได้ในต่างประเทศ (เป็นเงินได้ในช่วงเวลาเฉพาะ) ถูกจัดเก็บภาษีในประเทศมาเลเซียเกินกว่าหนึ่งรอบปีประเมินภาษี หรือถูกจัดเก็บภาษีต่างประเทศมากกว่าหนึ่งครั้ง จะอนุญาตให้มีการเครดิตภาษีสองฝ่ายสำหรับภาษีที่จัดเก็บจากเงินได้ในต่างประเทศในปีประเมินภาษีที่เสียภาษีต่างประเทศนั้น ทั้งนี้ต้องปรากฏว่า

(a) เครดิตที่อนุญาตให้ไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศมาเลเซียอันพึงจัดเก็บจากเงินได้ในต่างประเทศ และ

(b) กรณีอนุญาตให้เครดิตภาษีต่างประเทศในรอบปีประเมินภาษี จะไม่มีการให้เครดิตสำหรับภาษีจำนวนเดียวกันในปีประเมินอื่นอีก

ข้อ 5. เครดิตสองฝ่ายที่จะอนุญาตให้แก่บุคคลใดๆ ตามจำนวนเงินได้ในต่างประเทศที่เกิดในรอบปีประเมินภาษี จะต้องไม่เกินจำนวนภาษีที่พึงชำระในประเทศมาเลเซียสำหรับปีประเมินภาษีนั้น (ก่อนหักค่าใช้จ่ายและเครดิตภาษีฝ่ายเดียว)

⁵⁰ Bilateral credit หรือการเครดิตภาษีสองฝ่าย หมายถึง เครดิตอันเนื่องมาจากภาษีที่เสียในต่างประเทศ ที่ได้รับอนุญาตให้เครดิตกับภาษีในประเทศมาเลเซียได้ตามที่กำหนดไว้ (ข้อ 16 แห่งตารางที่ 7 ท้าย ITA1967)

⁵¹ Malaysian tax หมายถึง ภาษีที่จัดเก็บตามบทบัญญัติแห่ง ITA1967 (ข้อ 16 แห่งตารางที่ 7 ท้าย ITA 1967)

⁵² Foreign income หมายถึง เงินได้ที่ได้รับจากนอกประเทศมาเลเซีย (ข้อ 16 แห่งตารางที่ 7 ท้าย ITA 1967)

ข้อ 6. โดยไม่คำนึงถึงข้อ 5. จำนวนเครดิตสองฝ่ายทั้งหมดที่ให้แก่บุคคลใดสำหรับปี ประเมินภาษีจะต้องไม่เกินภาษีพึงชำระในประเทศมาเลเซียที่คำนวณจากเงินได้พึงประเมินสำหรับ ปีนั้น ก่อนหักค่าใช้จ่ายหรือเครดิตภาษีฝ่ายเดียว

ข้อ 7. จะไม่มีการให้เครดิตสองฝ่ายแก่ผู้เสียภาษีที่เลือกไม่ใช้วิธีเครดิตภาษีในปี ประเมินภาษีดังกล่าว

ข้อ 9. การขอเครดิตสองฝ่ายสำหรับปีประเมินภาษีจะต้องทำเป็นลายลักษณ์อักษร ต่ออธิบดีกรมสรรพากรภายใน 2 ปีนับแต่สิ้นปีนั้น

4.7 สรุป

ด้วยเหตุที่ประเทศมาเลเซียยกเว้นอากรนำเข้าวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตทางอุตสาหกรรม และอากรนำเข้าวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตบางประเภทในกรณีผู้นำเข้าเป็นบุคคลธรรมดาตาม ประกาศที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังกำหนด อีกทั้งมีการยกเว้นให้แก่อากรนำเข้าที่ใช้ผลิต เพื่อส่งออกตาม Customs Duties (Exemption) Order 1988 ส่งผลให้ผู้นำเข้าไม่มีภาระในอากร นำเข้าในหลายกรณี ยิ่งไปกว่านั้น เพื่อส่งเสริมให้มีการโอนเทคโนโลยีเข้าสู่ประเทศมาเลเซีย จึงมี การยกเว้นให้แก่อากรส่งออกในธุรกรรมการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศ ดังนั้น อากรนำเข้าและ ส่งออกจึงมีบทบาทในธุรกรรมการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศไม่มากนักเมื่อเทียบกับภาษี ประเภทอื่น ผู้เขียนจึงเห็นว่าภาษีอากรที่มีบทบาทสำคัญที่สุดในระบบภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับ ธุรกรรมการโอนเทคโนโลยีของประเทศมาเลเซีย จึงได้แก่ ภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดา และภาษีที่มีความสำคัญในลำดับรองลงมาก็คือภาษีการขายและภาษีการบริการ

บทบัญญัติหลักทางวิชาการในประเทศมาเลเซียที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติ บุคคลและภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ได้แก่ Income Tax Act 1967 มาตรา 4 ซึ่งได้แบ่งประเภทเงิน ได้ทั่วไปเอาไว้เป็น 6 ประเภท ได้แก่

- (a) ผลได้หรือกำไรทางธุรกิจ สำหรับระยะเวลาใดๆ ที่มีการดำเนินกิจการ
- (b) ผลได้หรือกำไรจากการจ้างงาน
- (c) เงินปันผล ดอกเบี้ย หรือส่วนลด
- (d) ค่าเช่า ค่าสิทธิ หรือเบี้ยประกัน
- (e) บำเหน็จ ค่ารายปี หรือการจ่ายเงินตามระยะเวลาประเภทอื่นซึ่งไม่ตกอยู่ภายใต้ ข้อ (a)-(d)
- (f) ผลได้หรือกำไรอันไม่ตกอยู่ภายใต้ข้อ (a)-(e)

ซึ่งผู้เขียนเห็นว่า ประเภทเงินได้ทั่วไปตามมาตรา 4 ที่เกี่ยวข้องในธุรกรรมการโอนเทคโนโลยีของประเทศมาเลเซีย ได้แก่ เงินได้ประเภทค่าสิทธิ ซึ่งตามมาตรา 2 (a) แห่ง ITA1967 นั้นได้บัญญัติให้หมายความถึงค่าตอบแทนที่จ่ายเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้ ทรัพย์สินทางปัญญา หรือวิทยาการ ข้อมูล ความรู้ ประสบการณ์ หรือทักษะทางเทคโนโลยีในด้านอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ อันอยู่ในบังคับหักภาษีเพื่อนำส่งตามมาตรา 109 ในอัตราร้อยละ 10 ของค่าตอบแทนรวมตามตารางที่ 1 ส่วนที่ 2 ข้อ 2

นอกจากนี้ ยังต้องพิจารณาเงินได้ประเภทพิเศษที่ประเทศมาเลเซียมีบทบัญญัติเกี่ยวกับประเภทเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมการโอนเทคโนโลยีไว้โดยตรง อันได้แก่ บทบัญญัติแห่ง ITA1967 มาตรา 4A ซึ่งกำหนดเงินได้ประเภทพิเศษไว้ ดังนี้

1) ค่าตอบแทนการบริการอันเนื่องมาจากการใช้ทรัพย์สินทางเทคโนโลยี เพื่อตอบแทนการบริการที่เกิดในประเทศมาเลเซียและมีการให้บริการโดยผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่หรือลูกจ้างของผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ ซึ่งบริการดังกล่าวเป็นการบริการที่เกี่ยวข้องกับการใช้ทรัพย์สินรวมทั้งสิทธิในทรัพย์สิน หรือเป็นการบริการติดตั้งหรือจัดการโรงงาน เครื่องจักร หรืออุปกรณ์ใดที่ได้ซื้อจากผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่

โดยค่าตอบแทนการบริการดังกล่าวจะต้องตกเป็นภาระแก่รัฐ ตกเป็นภาระแก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซียในรอบปีที่มีการจ่ายค่าตอบแทน หรือถูกถือเป็นค่าใช้จ่ายที่นำมาหักกับเงินได้ของผู้จ่าย

ค่าตอบแทนการบริการดังกล่าวอยู่ในบังคับหักภาษีเพื่อนำส่ง ตามมาตรา 107A แห่ง ITA1967 (ว่าด้วยการหักภาษีจากค่าตอบแทนที่จ่ายตามสัญญา ซึ่งในที่นี้หมายถึง ค่าตอบแทนที่จ่ายเพื่อตอบแทนการให้บริการใดตามสัญญาที่ทำกับผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่หรือตัวแทนของผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ ตามมาตรา 107A (5) อัตราร้อยละ 10 ของค่าตอบแทนที่จ่ายให้แก่คู่สัญญาซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซีย หรือในอัตราร้อยละ 3 ของค่าตอบแทนที่จ่ายให้แก่ลูกจ้างของคู่สัญญาผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ โดยผู้จ่ายมีหน้าที่นำส่งภาษีดังกล่าวแก่อธิบดีกรมสรรพากรภายใน 1 เดือนนับแต่วันที่มีการจ่ายค่าตอบแทนตามสัญญา

2) ค่าตอบแทนการบริการให้คำปรึกษา ความช่วยเหลือ หรือการจัดการ ซึ่งจ่ายให้แก่ผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซีย และค่าตอบแทนดังกล่าวตกเป็นภาระแก่รัฐ ตกเป็นภาระแก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซียในรอบปีที่มีการจ่ายค่าตอบแทน หรือถูกถือเป็นค่าใช้จ่ายที่นำมาหักกับเงินได้ของผู้จ่าย

คำตอบแทนในกรณีนี้จะอยู่ในบังคับหักภาษีเพื่อนำส่งอธิบดีกรมสรรพากรภายใน 1 เดือนนับแต่มีการจ่ายตามมาตรา 109B (1)(b) ในอัตราร้อยละ 10 ของคำตอบแทนรวมตามตารางที่ 1 ส่วนที่ 5 (ii) แห่ง ITA1967

3) ค่าเช่าหรือคำตอบแทนในสัญญาการจัดการเพื่อการใช้สังหาริมทรัพย์ได้อันเกิดจากธุรกรรมเช่าหรือธุรกรรมการจัดการเกี่ยวกับการใช้ทรัพย์สินอื่นใด ที่ผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซียได้รับ และตกเป็นภาระแก่รัฐ ตกเป็นภาระแก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซียในรอบปีที่มีการจ่ายคำตอบแทน หรือถูกถือเป็นค่าใช้จ่ายที่นำมาหักกับเงินได้ของผู้จ่าย

ค่าเช่าหรือคำตอบแทนการใช้สังหาริมทรัพย์ที่จ่ายให้แก่ผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ นั้น จะอยู่ในบังคับหักภาษีเพื่อนำส่งตามมาตรา 109B ในอัตราร้อยละ 10 ของคำตอบแทนรวมตามตารางที่ 1 ส่วนที่ 5 (iii) แห่ง ITA1967

นอกเหนือจากประเด็นสำคัญอันจะต้องพิจารณาเป็นพิเศษในภาวะภาษีเงินได้ที่จัดเก็บจากคำตอบแทนการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศตามบทบัญญัติแห่ง ITA1967 แล้ว ผู้เขียนยังเห็นว่าการกำหนดแรงจูงใจทางภาษีให้แก่กิจการที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีขั้นสูง กิจกรรมวิจัยและพัฒนา และกิจกรรมที่เป็นจุดเชื่อมต่อทางอุตสาหกรรม รวมถึงกิจกรรมที่มีความสำคัญระดับยุทธศาสตร์ของประเทศ เช่น กิจการติดต่อสื่อสารโทรคมนาคม เป็นต้น โดยให้เลือกระหว่างได้รับสิทธิยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและสิทธิในการหักค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุน (ITA) เพิ่มขึ้นในช่วงแรกที่เริ่มประกอบกิจการ โดยสามารถนำค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุนมาหักจากเงินได้พึงประเมินในจำนวนที่เท่ากับอัตราร้อยละ 60 ของค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุนที่เกิดขึ้นภายใน 5 ปีนับแต่วันที่มีค่าใช้จ่ายส่วนทุนเกิดขึ้นครั้งแรก ซึ่งสามารถหักค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุนได้ถึงร้อยละ 100 ของค่าใช้จ่ายที่เข้าเงื่อนไข ทั้งนี้ เงินได้พึงประเมินที่เหลือเมื่อหักค่าใช้จ่ายแล้วจะอยู่ในบังคับจัดเก็บภาษีเงินได้ตามอัตราปกติ (ร้อยละ 25 ของเงินได้พึงประเมิน) ดังนี้ ผู้เขียนเห็นว่าการกำหนดแรงจูงใจดังกล่าวเป็นประโยชน์ต่อวิสาหกิจผู้ประกอบการเริ่มมากกว่า เพราะกิจการทางด้านเทคโนโลยีส่วนมากมักอาศัยเงินทุนสูง และมักปรากฏผลขาดทุนเมื่อสิ้นรอบบัญชี ทำให้สิทธิประโยชน์ในการได้รับยกเว้นภาษีในช่วงแรกนั้นเป็นอันสิ้นผลไปโดยปริยาย

นอกเหนือจากนี้ ผู้เขียนเห็นว่าประเทศมาเลเซียมีการกำหนดเงื่อนไขของการเป็นกิจการที่ใช้เทคโนโลยีขั้นสูงและกิจการที่ใช้เทคโนโลยีสารสนเทศไว้ ตามคำสั่งกรมสรรพากรฉบับที่ 5/2004 ว่าด้วยเงื่อนไขการหักค่าใช้จ่ายเพื่อการวิจัยและพัฒนา โดยอาศัยอำนาจแห่ง PIA1986 มาตรา 31A โดยอนุมัติของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ซึ่งแม้คำสั่งกรมสรรพากรฉบับดังกล่าวจะว่าด้วยเรื่องการหักค่าใช้จ่ายเพื่อการวิจัยและพัฒนาก็ตาม แต่ผู้เขียนเห็นว่าสามารถนำหลักเกณฑ์

การกำหนดเงื่อนไขการเป็นกิจการที่ใช้เทคโนโลยีขั้นสูง และกิจการเทคโนโลยีสารสนเทศมาปรับ
ใช้ได้ ด้วยเหตุที่ เงื่อนไขในการเป็นกิจการที่ได้รับแรงจูงใจนี้มีผลอย่างมีนัยสำคัญต่อการบรรลุ
เป้าหมายในการให้แรงจูงใจ หากไม่มีการกำหนดหลักเกณฑ์หรือเงื่อนไขหรือมีการกำหนดเงื่อนไขที่
จะได้รับสิทธิด้วยนิยามที่ไม่ชัดเจนหรือกว้างเกินไป อาจทำให้แรงจูงใจทางภาษีที่สร้างขึ้นไม่บรรลุ
เป้าหมาย ซึ่งจะส่งผลโดยตรงต่อประสิทธิภาพต่อต้นทุน ดังกล่าวไว้ในบทที่ 2 แล้วนั่นเอง