

บันทึก

เรื่อง สิทธิอย่างอื่นตามมาตรา ๓๓ แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐

สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ได้มีหนังสือ ที่ สร.๑๓๐๖/๓๘๗ ลงวันที่ ๒๔ สิงหาคม ๒๕๒๔ ขอให้คณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณาให้ความเห็นในปัญหาเกี่ยวกับคำว่า “สิทธิอย่างอื่น” ตามมาตรา ๓๓ แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนพ.ศ. ๒๕๒๐ ว่า มีความหมายเพียงใด กล่าวคือ จะหมายความว่าเฉพาะสิทธิที่ได้รับการพิจารณาตามกฎหมายว่าเป็น “ทรัพย์สินทางปัญญา” เช่น สิทธิบัตรและเครื่องหมายการค้าเท่านั้น หรือจะหมายความรวมถึงวิทยาการ แผนผัง สูตรหรือกรรมวิธีการผลิตซึ่งโดยปกติถือว่าเป็นความลับทางการค้าและมีลักษณะไม่เป็นที่เปิดเผยด้วย ในทางปฏิบัติที่ผ่านมาสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนพิจารณาเห็นว่า คำวิชาการ คำรับรองเรื่อง Performance Guarantee, Technical Know-Now, Charts Drawings, Assembly Flow Chart, Inspection Standard มีลักษณะเป็นค่าจ้างและค่าตอบแทนบริการทางวิชาการ ไม่เข้าข่ายที่จะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ตามนัยมาตรา ๓๓ แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว และได้เคยเสนอไม่อนุมัติให้ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ซึ่งคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนก็ไม่มีความเห็นเป็นอย่างอื่น

คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ ๒) ได้พิจารณาปัญหาดังกล่าวโดยได้รับฟังข้อเท็จจริงจากผู้แทนสำนักนายกรัฐมนตรี (สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน) และผู้แทนกระทรวงพาณิชย์ (กรมทะเบียนการค้า) แล้ว ปรากฏข้อเท็จจริงจากคำชี้แจงของผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนว่า ในการพิจารณาที่จะให้บุคคลใดได้รับการส่งเสริมการลงทุนจะต้องเป็นไปตามขั้นตอนที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ กล่าวคือ กิจกรรมที่จะพึงได้รับการส่งเสริมต้องเป็นกิจกรรมที่คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนประกาศกำหนด ผู้ประสงค์จะได้รับการส่งเสริมจะต้องยื่นคำขอรับการส่งเสริมต่อเลขาธิการคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนเมื่อได้รับบัตรส่งเสริมแล้วจะต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขที่กำหนดในบัตรส่งเสริม และจะได้รับสิทธิและประโยชน์ตามที่กำหนดไว้ในหมวด ๓ แห่งกฎหมายดังกล่าว สำหรับสิทธิและประโยชน์ที่จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา ๓๓ ซึ่งสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนขอให้พิจารณานั้น ผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนจะต้องยื่นคำขอรับสิทธิยกเว้นภาษีเงินได้พร้อมทั้งสัญญาซึ่งแสดงถึงฐานะของผู้ได้รับการส่งเสริมกับค่าแห่งกู้ดวิลล์ค่าแห่งลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่นต่อคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน เมื่อคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนพิจารณาเห็นชอบกับสิทธิที่ระบุไว้ในสัญญานั้นแล้ว ผู้ได้รับการส่งเสริม จึงจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนกำหนด และในทางปฏิบัติที่ผ่านมา คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนยังไม่เคยอนุมัติให้ผู้ใดได้รับสิทธิและประโยชน์เกี่ยวกับการยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา ๓๓ นี้เลย

คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ ๒) จึงมีความเห็นว่า ข้อความที่ว่า “ค่าแห่งกู้ดวิลล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่นจากผู้ได้รับการส่งเสริมตามสัญญา ที่ได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการ....ฯลฯ....” ดังปรากฏในมาตรา ๓๓^๑ แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ เป็นข้อความทำนองเดียวกับที่ได้บัญญัติไว้ในมาตรา ๔๐ (๓)^๒ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๖) พ.ศ. ๒๕๐๒ แต่เมื่อนำบทบัญญัติของพระราชบัญญัติทั้งสองมาเปรียบเทียบกันแล้วจะเห็นว่า พระราชบัญญัติแต่ละฉบับได้บัญญัติแบ่งวรรคตอนไว้ในลักษณะที่แสดงให้เห็นความแตกต่างกัน กล่าวคือ มาตรา ๔๐ (๓) แห่งประมวลรัษฎากรฯ ได้บัญญัติว่า “ค่าแห่งกู้ดวิลล์” ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่นเงินปีหรือเงินได้มีลักษณะเป็นเงินรายปีอันได้มาจากพินัยกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล” แต่มาตรา ๓๓ แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ได้บัญญัติว่าค่าแห่งกู้ดวิลล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่นจากผู้ได้รับการส่งเสริมตามสัญญาที่ได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการ....” ความที่ว่า “ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น” ที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรเช่นนี้เป็นถ้อยคำซึ่งอยู่ในวรรคเดียวกัน ย่อมมีความหมายว่าสิทธิอย่างอื่นอันมีลักษณะทำนองเดียวกับค่าลิขสิทธิ์ กล่าวคือ ต้องเป็นสิทธิในทางปัญญาเช่นเดียวกับลิขสิทธิ์ ทั้งนี้ ตามหลักกฎหมาย “Ejusdem Generis” ซึ่งมีความหมายว่า ในกรณีที่กฎหมายใช้คำธรรมดาตามหลังคำพิเศษหรือเฉพาะ คำธรรมดานั้นจะต้องมีความหมายจำกัดถึงสิ่งที่มีลักษณะทำนองเดียวกับคำพิเศษ แต่ในมาตรา ๓๓ แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ ได้บัญญัติคำว่า “สิทธิอย่างอื่น” แยกจากคำว่า “ค่าแห่งลิขสิทธิ์” เพราะฉะนั้นคำว่าสิทธิอย่างอื่นจึงมิใช่คำธรรมดาที่ตามหลังคำว่า “ลิขสิทธิ์” ซึ่งเป็นคำพิเศษหรือเฉพาะ แต่เป็นคำธรรมดาตามความหมายทั่ว ๆ ไป ซึ่งเมื่อพิจารณาประกอบกับข้อความที่ต่อเนื่องกับคำว่า “สิทธิอย่างอื่น” ซึ่งได้แก่ความที่ว่า “จากผู้ได้รับการส่งเสริมตามสัญญาที่ได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการ....” ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่คณะกรรมการกำหนด” ย่อมแปลความได้ว่า คำว่า “สิทธิอย่างอื่น” จะต้องเป็นสิทธิอย่างใดอย่างหนึ่งที่ปรากฏอยู่ในสัญญาที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้ยื่นต่อคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนเพื่อขอรับความเห็นชอบและไม่จำเป็นต้องเป็นสิทธิทำนองเดียวกับกู้ดวิลล์ หรือลิขสิทธิ์ แต่จะเป็นสิทธิอะไรบางนั้น ย่อมอยู่ในดุลพินิจของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่จะเป็นผู้ให้ความเห็นชอบว่า สิทธิดังกล่าวไว้ในสัญญานั้นสมควรจะให้การยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้หรือไม่

^๑ มาตรา ๓๓ ค่าแห่งกู้ดวิลล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่นจากผู้ได้รับการส่งเสริมตามสัญญาที่ได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการ ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้มีกำหนดระยะเวลาห้าปีนับแต่วันที่ผู้ได้รับการส่งเสริมเริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริม ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่คณะกรรมการกำหนด

^๒ มาตรา ๔๐ เงินได้พึงประเมินนั้น คือเงินได้ประเภทต่อไปนี้

๑. ค่าแห่งกู้ดวิลล์

๒. ค่าแห่งลิขสิทธิ์

(๓) ค่าแห่งกู้ดวิลล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปีหรือเงินได้มีลักษณะเป็นรายปี

อันได้มาจากพินัยกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล

๑. ค่าแห่งกู้ดวิลล์

๒. ค่าแห่งลิขสิทธิ์

กล่าวโดยสรุป คำว่า “สิทธิอย่างอื่น” ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา ๓๓ แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ จะมีความหมายเพียงใดนั้น เป็นเรื่องที่จะต้องพิจารณาเป็นกรณีๆ ไป และคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนให้ความเห็นชอบหรือไม่ก็ได้

(ลงชื่อ) วัฒนา รัตนวิจิตร

(นายวัฒนา รัตนวิจิตร)

รองเลขาธิการ ฯ

รักษาราชการแทน เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

พฤศจิกายน ๒๕๒๔