



รายงานการศึกษาส่วนบุคคล  
(Individual Study)

เรื่อง การวิเคราะห์ผลสัมฤทธิ์มาตรการภาษีเพื่อส่งเสริม  
การส่งออกบริการ : เปรียบเทียบกรณีประเทศไทย  
กับสิงคโปร์และมาเลเซีย

จัดทำโดย นายเวทวงศ์ พ่วงทรัพย์  
รหัส 8012

รายงานนี้เป็นส่วนหนึ่งของการฝึกอบรม  
หลักสูตรนักบริหารการทูต รุ่นที่ 8 ปี 2559  
สถาบันการต่างประเทศเทวะวงศ์วโรปการ กระทรวงการต่างประเทศ  
ลิขสิทธิ์ของกระทรวงการต่างประเทศ



รายงานการศึกษาส่วนบุคคล  
(Individual Study)

เรื่อง การวิเคราะห์ผลสัมฤทธิ์มาตรการภาษีเพื่อส่งเสริม  
การส่งออกบริการ : เปรียบเทียบกรณีประเทศไทย  
กับสิงคโปร์และมาเลเซีย

จัดทำโดย นายเวทวงศ์ พ่วงทรัพย์  
รหัส 8012

หลักสูตรนักบริหารการทูต รุ่นที่ 8 ปี 2559  
สถาบันการต่างประเทศเทวะวงศ์วโรปการ กระทรวงการต่างประเทศ  
รายงานนี้เป็นความคิดเห็นเฉพาะบุคคลของผู้ศึกษา



เอกสารรายงานการศึกษาส่วนบุคคลนี้ อนุมัติให้เป็นส่วนหนึ่งของการฝึกอบรม  
หลักสูตรนักบริหารการทูตของกระทรวงการต่างประเทศ

ลงชื่อ.....

(ศาสตราจารย์ ดร. พลภัทร บุราคำ)  
อาจารย์ที่ปรึกษา

ลงชื่อ.....

(ศาสตราจารย์ ดร. สร้อยตระกูล อรรถมานะ)  
อาจารย์ที่ปรึกษา

ลงชื่อ.....

(เอกอัครราชทูต ดร. สมเกียรติ อริยปรัชญา)  
อาจารย์ที่ปรึกษา

## บทสรุปสำหรับผู้บริหาร

การศึกษานี้มีวัตถุประสงค์ คือ (1) ศึกษาเปรียบเทียบมาตรการภาษีเพื่อส่งเสริมการส่งออกบริการของประเทศไทย สิงคโปร์และมาเลเซีย และ (2) วิเคราะห์และเสนอแนะมาตรการภาษีเพื่อส่งเสริมการส่งออกบริการของประเทศไทย

จากการวิเคราะห์เปรียบเทียบมาตรการภาษีเพื่อส่งเสริมการส่งออกบริการของประเทศไทย สิงคโปร์และมาเลเซีย พบว่ามีมาตรการทางเลือกที่สามารถพิจารณานำมาประยุกต์ใช้สำหรับ ประเทศไทย 3 มาตรการดังนี้

1) การยกเว้นภาษีเงินได้จากการส่งออกบริการ โดยไม่มีการให้บริการในประเทศไทยและยกเว้นภาษี หัก ณ ที่จ่ายจากเงินปันผลจากกำไรจากเงินได้ดังกล่าว

2) การหักภาษี 2 เท่าสำหรับค่าใช้จ่ายการส่งเสริมการส่งออกบริการ

3) การหักภาษีเพิ่มสำหรับเงินลงทุนที่เกี่ยวข้องกับการส่งออกบริการ

เพื่อเป็นการวิเคราะห์ผลสัมฤทธิ์เชิงเปรียบเทียบของมาตรการภาษีทางเลือกทั้ง 3 จึงได้จัดทำการรวบรวมความเห็นของผู้เกี่ยวข้อง ทำการวิเคราะห์ให้เห็นต่อมาตรการภาษีทั้ง 3 ใน 4 ด้านคือ

1) ความมีประสิทธิภาพในการเพิ่มการส่งออกบริการ (Effectiveness)

2) การสร้างความไม่มีประสิทธิภาพในการใช้ทรัพยากรและบิดเบือนระบบเศรษฐกิจ (Economic Efficiency or Economic Distortion)

3) การสูญเสียรายได้ของรัฐบาล (Revenue Loss)

4) ต้นทุนในการบริหารจัดการมาตรการภาษี (Cost of Tax Administration)

ทั้งนี้ จากการรวบรวมความเห็นผู้เกี่ยวข้องสรุปได้ว่า

1) มาตรการที่ 1. การยกเว้นภาษีเงินได้จากการส่งออกบริการ โดยไม่มีการให้บริการในประเทศไทยและยกเว้นภาษี หัก ณ ที่จ่ายจากเงินปันผลจากกำไรจากเงินได้ดังกล่าว ส่งผลกระทบต่อ การเพิ่มการส่งออกบริการมากที่สุด โดยมีสาเหตุสำคัญคือการช่วยเพิ่มรายได้ให้ผู้ประกอบการ (ลดภาระภาษี) และลดความเสียเปรียบในการแข่งขันกับผู้ประกอบการในประเทศสิงคโปร์และมาเลเซีย

2) มาตรการที่ 3. ส่งผลต่อการบิดเบือนระบบเศรษฐกิจน้อยที่สุด

3) มาตรการที่ 1. มีผลต่อการสูญเสียรายได้ของรัฐบาลน้อยที่สุดเนื่องจากการให้บริการที่เกิดขึ้นในต่างประเทศ ผู้ประกอบการสามารถวางแผนภาษี หรือหลบเลี่ยงภาษีได้

4) มาตรการที่ 1. และ 3. มีต้นทุนในการบริหารจัดการต่ำกว่ามาตรการที่ 2

สำหรับข้อเสนอแนะมาตรการภาษีเพื่อส่งเสริมการส่งออกบริการมีดังนี้

1) พิจารณาจัดทำมาตรการการยกเว้นภาษีเงินได้จากการให้บริการในต่างประเทศโดยมีสิทธิประโยชน์ (1) ยกเว้นภาษีเงินได้จากการให้บริการในต่างประเทศที่ไม่ได้มีการให้บริการในประเทศไทย และ (2) ยกเว้นภาษี หัก ณ ที่จ่ายจากเงินปันผล

สำหรับผลกระทบจากมาตรการภาษีที่สำคัญคือ (1) ส่งเสริมผู้ประกอบการไทยในการส่งออกบริการ โดยลดภาระภาษีและภาระเอกสาร ตลอดจนช่วยลดความเสียเปรียบในการแข่งขันกับ

ผู้ประกอบการในประเทศสิงคโปร์และมาเลเซีย และ (2) รัฐบาลสูญเสียรายได้ในระดับที่ไม่สูง เนื่องจากการให้บริการที่เกิดในต่างประเทศ ผู้ประกอบการสามารถวางแผนภาษี หรือหลบเลี่ยงภาษี ได้ง่าย

2) พิจารณาจัดทำมาตรการอื่นประกอบ เนื่องจากมาตรการภาษีเป็นเพียงปัจจัยหนึ่งในการส่งเสริมการส่งออกบริการ

## กิตติกรรมประกาศ

ในการจัดทำรายงานฉบับนี้ผู้ศึกษาขอขอบพระคุณคณะอาจารย์ที่ปรึกษา ศาสตราจารย์ ดร. พลภัทร บุราคำ ศาสตราจารย์ ดร. สร้อยตระกูล อรรถมานะ และเอกอัครราชทูต ดร. สมเกียรติ อริยปรัชญา ที่ได้กรุณาสละเวลาอันมีค่ามาให้คำแนะนำ แนวคิด กรอบการศึกษา และสาระสำคัญของรายงานอย่างมีคุณค่ายิ่ง ส่งผลให้รายงานฉบับนี้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยความเรียบร้อยและตรงตามวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้

ผู้ศึกษาขอขอบพระคุณ นางสาวกุลนิดา แวรวีวงศ์ เศรษฐกรปฏิบัติการ สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง ที่ให้การสนับสนุนด้านข้อมูลที่เกี่ยวข้อง

ท้ายสุดนี้ ผู้ศึกษาขอขอบพระคุณเจ้าหน้าที่สถาบันการต่างประเทศสรวงศ์โวหาร กระทรวงการต่างประเทศทุกท่าน ที่กรุณาอำนวยความสะดวกและให้การสนับสนุนต่างๆ ตลอดจนกำลังใจในการศึกษาและจัดทำรายงาน

เวทวงศ์ พงษ์ทรัพย์  
สิงหาคม 2559

## สารบัญ

บทสรุปสำหรับผู้บริหาร	ง
กิตติกรรมประกาศ	ฉ
สารบัญ	ช
สารบัญตาราง	ซ
สารบัญแผนภาพ	ฅ
บทที่ 1 บทนำ	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา	2
1.3 ขอบเขตการศึกษา	2
1.4 ระเบียบวิธีการศึกษา	2
1.5 ประโยชน์ของการศึกษา	3
บทที่ 2 แนวคิดทฤษฎีและวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง	4
2.1 แนวคิดทฤษฎีภาษาซี	4
2.2 แนวคิดทฤษฎีมาตรการจูงใจทางภาษาซี	6
2.3 แนวคิดทฤษฎีการออกแบบมาตรการจูงใจทางภาษาซีเพื่อการลงทุน	10
2.4 สรุปกรอบแนวคิด	11
บทที่ 3 ผลการศึกษา	13
3.1 การส่งออกบริการของไทย และการเปรียบเทียบกับบริการของสิงคโปร์และมาเลเซีย	13
3.2 วิเคราะห์เปรียบเทียบมาตรการภาษาซีเพื่อส่งเสริมการส่งออกบริการของประเทศไทย สิงคโปร์และมาเลเซีย	17
3.3 ผลการวิเคราะห์	19
บทที่ 4 บทสรุปและข้อเสนอแนะ	25
4.1 สรุปผลการศึกษา	25
4.2 ข้อเสนอแนะ	26
บรรณานุกรม	28
ภาคผนวก	29
ประวัติผู้เขียน	35

## สารบัญตาราง

ตารางที่ 1	สรุปการวิเคราะห์ทางเลือกมาตรการภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุน	11
ตารางที่ 2	ดุลบัญชีเดินสะพัดของไทย	13
ตารางที่ 3	การส่งออกบริการของไทยรายสาขา	14
ตารางที่ 4	การส่งออกบริการของไทย สิงคโปร์และมาเลเซียรายสาขาปี 2015	15
ตารางที่ 5	เปรียบเทียบภาษีที่เกี่ยวข้องกับการส่งเสริมการส่งออกบริการ	19
ตารางที่ 6	สรุปผลคะแนนเฉลี่ยจากความเห็นผู้เกี่ยวข้องต่อมาตรการภาษีส่งเสริมการส่งออกบริการ	20
ตารางที่ 7	จำนวนผู้ให้ข้อมูลที่จัดลำดับความสำคัญของมาตรการภาษี 1. ถึงมาตรการภาษี 3. เป็นอันดับแรก	22



## สารบัญแผนภาพ

แผนภาพที่ 1 เปรียบเทียบการส่งออกบริการสาขาขนส่ง ท่องเที่ยวและเชิงพาณิชย์อื่น ของประเทศไทย สิงคโปร์และมาเลเซีย	16
แผนภาพที่ 2 เปรียบเทียบการส่งออกบริการเชิงพาณิชย์อื่น ปี 2006-2015 ของประเทศไทย สิงคโปร์และมาเลเซีย	17

# บทที่ 1

## บทนำ

### 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

การส่งออกบริการมีความสำคัญในการขับเคลื่อนเศรษฐกิจของประเทศ ช่วยสร้างงานและรายได้ให้ประเทศ โดยเฉพาะในขณะที่การส่งออกสินค้ามีการแข่งขันสูงมากขึ้นและมีแนวโน้มการขยายตัวต่ำสำหรับประเทศไทย

ในปี 2558 ภาคการท่องเที่ยวสร้างรายได้ให้ประเทศเป็นเงิน 47,578 ล้านเหรียญสหรัฐ มีสัดส่วนสูง คิดเป็นร้อยละ 74.2 ของการส่งออกบริการของไทย ในขณะที่การส่งออกบริการอื่นๆ เช่น การให้บริการทางเทคโนโลยี ซอฟต์แวร์ ทรัพย์สินทางปัญญา และการให้บริการทางธุรกิจในต่างประเทศ ยังอยู่ในระดับไม่สูงนัก มีมูลค่ารวม 16,538 ล้านเหรียญสหรัฐ คิดเป็นร้อยละ 25.8 ของการส่งออกบริการ

นอกจากการท่องเที่ยว ซึ่งรัฐให้การสนับสนุนอย่างมาก การส่งออกบริการอื่นๆ ยังมีโอกาสเพิ่มมูลค่าอีก ควรมีการส่งเสริมอย่างเป็นรูปธรรม โดยการจัดทำมาตรการส่งเสริมทั้งทางการเงิน การคลัง รวมทั้งจัดทำมาตรการต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง

การส่งออกบริการมีความสำคัญในฐานะเป็นกลไกในการส่งเสริมการขยายตัวของเศรษฐกิจ ช่วยสร้างงานและรายได้ให้ประเทศดังกล่าว ด้วยเหตุนี้ รัฐบาลของประเทศต่างๆ จึงได้มีการจัดทำมาตรการสนับสนุนการส่งออกบริการ โดยเฉพาะกรณีของประเทศสิงคโปร์และมาเลเซียมีการใช้มาตรการภาษีเพื่อส่งเสริมการส่งออกบริการ เช่น สิงคโปร์มีมาตรการ Export of Service Incentive ที่ยกเว้นภาษีเงินได้ที่เกิดขึ้นจากการส่งออกบริการ และ มาตรการ Double Tax Deduction for Internationalization ที่ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นสองเท่าสำหรับค่าใช้จ่ายในการขยายกิจการออกไปต่างประเทศ ทั้งค่าใช้จ่ายการตลาด ค่าใช้จ่ายการศึกษาความเป็นไปได้ และค่าใช้จ่ายการร่วมงานประชุมหรือนิทรรศการในต่างประเทศ เป็นต้น

สำหรับมาเลเซียมีมาตรการ Approved Service Projects ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับการให้บริการที่มีความสำคัญต่อประเทศ และ มาตรการ Private and International School Incentive ที่ยกเว้นภาษีเงินได้ร้อยละ 70 สำหรับรายได้จาก International School เป็นต้น

ด้วยความสำคัญของการส่งออกบริการดังกล่าว และประเทศในภูมิภาค อาทิ ประเทศสิงคโปร์และมาเลเซียได้จัดทำมาตรการทางภาษีเพื่อสนับสนุนการส่งออกบริการดังกล่าว ประเทศไทยจึงควรมีการศึกษาและพิจารณาการจัดทำมาตรการการคลัง โดยเฉพาะมาตรการภาษีเพื่อส่งเสริมการส่งออกบริการอย่างเหมาะสม เพื่อเพิ่มมูลค่าและยกระดับการส่งออกบริการ ให้เป็นกลไกสำคัญยิ่งขึ้นในการขับเคลื่อนเศรษฐกิจ สร้างงานและสร้างรายได้ให้ประเทศ

## 1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1.2.1 ศึกษาเปรียบเทียบมาตรการภาษีเพื่อส่งเสริมการส่งออกบริการของประเทศไทย สิงคโปร์และมาเลเซีย

1.2.2 วิเคราะห์และเสนอแนะมาตรการภาษีเพื่อส่งเสริมการส่งออกบริการของประเทศไทย

## 1.3 ขอบเขตการศึกษา

1.3.1 ศึกษาการส่งออกบริการในภาพรวม โดยไม่เน้นรายภาคบริการ รวมทั้งไม่เน้นภาคการท่องเที่ยว

1.3.2 ศึกษามาตรการภาษีเพื่อส่งเสริมการส่งออกบริการในภาพรวม โดยไม่เน้นรายภาคบริการ

1.3.3 ศึกษาและเปรียบเทียบมาตรการภาษีเพื่อส่งเสริมการส่งออกบริการของประเทศไทย มาเลเซียและสิงคโปร์

## 1.4 ระเบียบวิธีการศึกษา

การศึกษานี้เป็นการศึกษาเชิงพรรณนา โดยมุ่งศึกษาวิเคราะห์ จากเอกสาร หนังสือ หรือ บทความเชิงวิชาการ ทำแบบสอบถามและสัมภาษณ์ผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีที่เกี่ยวข้อง

### 1.4.1 ประเภทข้อมูล

1) ข้อมูลทุติยภูมิ โดยการรวบรวมข้อมูลจากตำราเอกสาร เว็บไซต์ และงานวิชาการ ทั้งที่เป็นภาษาอังกฤษและภาษาไทย โดยเป็นข้อมูลด้านภาษีและมาตรการภาษีที่เกี่ยวข้องกับการส่งออกบริการของประเทศไทย มาเลเซีย และสิงคโปร์

2) ข้อมูลปฐมภูมิ โดยการสัมภาษณ์และสำรวจความเห็นผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีหรือผู้ที่เกี่ยวข้อง จากหน่วยงานภาครัฐ และเอกชน 8-10 ราย

### 1.4.2 การเก็บข้อมูล

1) ข้อมูลทุติยภูมิ โดยการรวบรวมข้อมูลจากตำราเอกสาร เว็บไซต์ และงานวิชาการทั้งที่เป็นภาษาอังกฤษและภาษาไทย โดยเป็นข้อมูลด้านภาษีและมาตรการภาษีที่เกี่ยวข้องกับการส่งออกบริการของประเทศไทย มาเลเซีย และสิงคโปร์

2) ข้อมูลปฐมภูมิ โดยการสัมภาษณ์และสำรวจความเห็นผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีหรือผู้ที่เกี่ยวข้องจากหน่วยงานภาครัฐ และเอกชน 8-10 ราย ประกอบด้วยข้าราชการที่เกี่ยวข้องของกรมสรรพากร ข้าราชการที่เกี่ยวข้องของสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง และข้าราชการของกระทรวงพาณิชย์ ผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีหรือที่ปรึกษาทางภาษีของภาคเอกชน เป็นต้น เพื่อให้ได้ข้อมูลประกอบการจัดทำข้อเสนอมาตรการภาษี ฯ

### 1.4.3 การประมวลผลข้อมูลและวิเคราะห์ข้อมูล

1) วิเคราะห์ เปรียบเทียบ ข้อมูลด้านภาษีและมาตรการภาษีที่เกี่ยวข้องกับการส่งออกบริการของทั้ง 3 ประเทศ และจัดทำทางเลือกมาตรการภาษีเพื่อส่งเสริมการส่งออกบริการของไทย

- 2) วิเคราะห์ผลกระทบจากทางเลือกมาตรการภาษีเพื่อส่งเสริมการส่งออกบริการต่างๆ โดยใช้ข้อมูลจากความเห็นผู้เชี่ยวชาญและข้อมูลทุติยภูมิ
- 3) จัดทำข้อเสนอแนะจากผลการวิเคราะห์

## 1.5 ประโยชน์ของการศึกษา

1.5.1 ข้อเสนอมาตรการภาษีเพื่อส่งเสริมการส่งออกบริการที่เหมาะสมสำหรับประเทศไทยและเป็นมาตรการที่เทียบได้กับมาตรการของประเทศมาเลเซีย และสิงคโปร์

1.5.2 ข้อมูลประกอบการศึกษาและพิจารณาในการดำเนินมาตรการภาษีเพื่อส่งเสริมการส่งออกบริการที่เหมาะสมสำหรับประเทศไทยต่อไป

## บทที่ 2

### แนวคิดทฤษฎีและวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

#### 2.1 แนวคิดทฤษฎีภาษี (Tax Theory)<sup>1</sup>

เหตุผลที่รัฐบาลต้องมีการจัดเก็บภาษีอากร เพราะว่ารัฐบาลต้องมีหน้าที่ทางเศรษฐกิจหลายประการและการออกกฎหมายภาษีอากรควรที่รัฐบาลจะต้องคำนึงถึงหลักการของภาษีอากรที่ดีด้วย

##### 2.1.1 หน้าที่ทางเศรษฐกิจของรัฐบาล

ประเทศต่างๆ ไม่ว่าจะมึระบอบการเมืองการปกครองและระบบเศรษฐกิจแตกต่างกันอย่างไร รัฐบาลนั้นย่อมมีเป้าหมายและหน้าที่ทางเศรษฐกิจที่คล้ายคลึงกัน ซึ่งอาจพิจารณาได้อย่างน้อย 4 ประการคือ

1) การส่งเสริมความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ คือ การส่งเสริมให้ประชาชนมีการออมและการลงทุนในระดับที่เหมาะสม เพื่อให้ระบบเศรษฐกิจมีทรัพยากรในการผลิตเพิ่มขึ้น รายได้ของประชาชนและของประเทศขยายตัวเพิ่มขึ้น

2) การรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ คือ การกำกับและควบคุมให้การเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจเป็นไปด้วยความราบรื่น ได้แก่ การป้องกันไม่ให้เกิดภาวะเงินเฟ้อ ภาวะการว่างงาน ภาวะการขาดดุลการค้าและดุลการชำระเงิน หรือเกิดความผันผวนทางการเงินที่รุนแรง

การรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจทำได้โดยการพยายามควบคุมระดับการใช้จ่ายรวมของประเทศ ให้ได้สัดส่วนกับรายได้รวมของประเทศ เช่น กรณีเกิดภาวะเงินเฟ้อเนื่องจากการใช้จ่ายรวมในประเทศมีมากเกินไป รัฐบาลต้องพยายามลดการใช้จ่ายของภาครัฐบาลและภาคเอกชนลงมา และพยายามเพิ่มการผลิตสินค้าและบริการต่างๆ ขึ้น เพื่อก่อให้เกิดดุลยภาพระหว่างการผลิตและการใช้จ่าย เป็นต้น

3) การกระจายรายได้ที่เป็นธรรม คือ การกระจายผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจให้แก่ประชาชนอย่างทั่วถึง โดยเฉพาะอย่างยิ่งการได้รับสิ่งจำเป็นขั้นพื้นฐาน เช่น การศึกษา บริการทางการแพทย์ การช่วยเหลือผู้มีรายได้น้อยให้มีงานทำ มีความรู้ความสามารถในการทำงานมากขึ้น

4) การจัดสรรการใช้ทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพ คือ การที่รัฐบาลต้องแบ่งสรรทรัพยากรที่มีอยู่จำกัดเพื่อผลิตสินค้าและบริการต่างๆ ให้เหมาะสมที่สุด ทำให้การผลิตสินค้าและบริการต่างๆ เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และทำให้การบริโภคสินค้าและบริการของประชาชนเป็นไปอย่างเหมาะสมและเป็นประโยชน์ต่อสังคมส่วนรวมให้มากที่สุด ในกรณีที่กลไกตลาดหรือกลไกราคาไม่สามารถทำหน้าที่ในการจัดสรรสินค้าและบริการได้ดี เช่น มีการผูกขาด หรือเกิดการเอาเปรียบ

<sup>1</sup> เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและกระจายรายได้, พิมพ์ครั้งที่ 9 2552. และ รุ่งสรรค์ ณะพรพันธ์, ทฤษฎีการภาษีอากร, พระนคร: สำนักพิมพ์เคล็ดไทย, 2516.

ผู้บริโภค เป็นต้น รัฐบาลอาจจะต้องเข้าไปแทรกแซง เช่น การจัดระเบียบของตลาด ควบคุมราคา ผลิต และจำหน่ายสินค้าหรือบริการเหล่านั้น เป็นต้น

### 2.1.2 หลักภาษีที่ดี

โดยที่รัฐบาลต้องมีหน้าที่ทางเศรษฐกิจหลายประการข้างต้น จึงมีความจำเป็นที่รัฐบาลต้องหารายได้มาใช้จ่ายในการดำเนินนโยบายเศรษฐกิจดังกล่าว ซึ่งการจัดเก็บภาษีจากประชาชนถือเป็นเครื่องมือหลักของทุกรัฐบาลที่ใช้เพื่อหารายได้

ในทางทฤษฎี ลักษณะที่ดีของภาษีอากร ควรมีคุณสมบัติดังนี้

2.1.2.1 Equity หรือความเป็นธรรม แบ่งออกได้เป็น 2 หลักใหญ่ๆ คือ หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (Absolute Equity) และหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Relative Equity)

1) หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ หมายความว่า ผู้เสียภาษีอากรทุกคน ต้องเสียภาษีอากรเท่ากัน เนื่องจากมีแนวคิดที่ว่า รัฐบาลควรจะกระจายภาระค่าใช้จ่ายให้แก่ผู้เสียภาษีทุกคนในจำนวนที่เท่ากัน

การจัดเก็บภาษีอากรตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์นี้มีข้อโต้แย้งหลายประการ ที่สำคัญได้แก่ การจัดเก็บภาษีอากรตามหลักนี้ไม่ได้คำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีที่แตกต่างกันของผู้เสียภาษีแต่ละคน และผู้เสียภาษีบางคนอาจจะเสียภาษีมากกว่ารายได้

2) หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ หมายความว่า ผู้เสียภาษีควรจะเสียภาษีอากรตามผลประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐบาล หรือตามความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีแต่ละราย

(1) หลักผลประโยชน์ (Benefit Principle) หมายความว่า ผู้ที่ได้บริโภคสินค้าหรือบริการต่างๆ ถือว่าเป็นผู้ได้รับผลประโยชน์จากสังคม เนื่องจากได้ใช้ทรัพยากรมากกว่าบุคคลอื่นที่ไม่ได้บริโภคฯ ซึ่งอาจทำให้บุคคลอื่นได้รับการบริโภคสินค้าหรือบริการนั้นน้อยลง หรือไม่ได้บริโภคสินค้าหรือบริการนั้นเลย ผู้ได้บริโภคสินค้าและบริการดังกล่าวจึงควรต้องเสียภาษีให้แก่รัฐ โดยผู้บริโภคมักควรต้องเสียภาษีมากกว่าผู้บริโภคน้อยหรือผู้ไม่ได้บริโภค

(2) หลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability-to-Pay Principle) หมายความว่า ผู้มีความสามารถในการเสียภาษีมากควรเสียภาษีอากรมากกว่าผู้มีความสามารถในการเสียภาษีน้อยโดยความสามารถในการเสียภาษีอาจวัดจากรายได้ ทรัพย์สิน หรือการใช้จ่ายของผู้เสียภาษี ดังนั้น ผู้มีความสามารถในการเสียภาษีเท่ากันควรเสียภาษีอากรเท่ากัน เรียกว่า ความเป็นธรรมในแนวนอน (horizontal equity) และผู้มีความสามารถในการเสียภาษีต่างกันก็ควรเสียภาษีต่างกัน เรียกว่า ความเป็นธรรมในแนวตั้ง (vertical equity)

2.1.2.2 Certainty หรือความแน่นอน หมายความว่า ภาษีอากรที่จัดเก็บต้องมีความชัดเจน คือ ต้องกำหนดชัดเจนว่าใครเป็นผู้เสียภาษี เสียจากฐานอะไร ในอัตราเท่าไร เสียเมื่อไร ที่ไหน

2.1.2.3 Neutrality หรือความเป็นกลาง หมายความว่า ภาษีอากรที่เรียกเก็บต้องมีผลเปลี่ยนแปลงหรือผลกระทบต่อพฤติกรรมทางเศรษฐกิจด้านต่างๆ น้อยที่สุด ไม่ว่าจะเป็นการบริโภค การออม การลงทุน การแข่งขันของผู้ผลิตสินค้าและบริการ หลักนี้มีแนวคิดที่ว่า ภาษีควรจัดเก็บเพื่อ

รายได้ของรัฐบาลอย่างเดียว ไม่ควรมีผลกระทบกระเทือนต่อการตัดสินใจทางเศรษฐกิจของภาคเอกชน

2.1.2.4 Productivity หรือการอำนวยความสะดวก หมายความว่า ภาษีอากรที่จัดเก็บต้องสามารถทำรายได้สูงให้กับรัฐบาล ดังนั้นภาษีอากรที่จัดเก็บต้องมีฐานกว้าง กล่าวคือ ควรจะครอบคลุมจำนวนผู้เสียภาษีจำนวนมากและสร้างรายได้ให้กับได้อย่างสม่ำเสมอ

2.1.2.5 Flexibility หรือ ความยืดหยุ่น หมายความว่า ภาษีอากรจะต้องมีการปรับตัวเข้ากับการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจได้อย่างเหมาะสม เช่น กรณีเกิดปัญหาเงินเฟ้อ (ราคาสินค้าสูงขึ้น) ภาษีอากรที่ดีควรจะส่งผลให้มีการจัดเก็บภาษีได้มากขึ้น เพื่อลดการใช้จ่ายของภาคเอกชน หรือในกรณีตรงกันข้าม เมื่อระบบเศรษฐกิจประสบภาวะซบเซา มีการว่างงานสูง ภาษีที่ดีก็ควรจะลดภาระภาษีลง เพื่อช่วยให้ผู้เสียภาษีมีรายได้เหลือที่จะนำไปใช้จ่ายมากขึ้น โดยทั่วไปภาษีอากรประเภทนี้จะเปลี่ยนเป็นภาษีที่มีโครงสร้างอัตราภาษีก้าวหน้า ซึ่งจะทำให้ภาษีเพิ่มขึ้นในอัตราสูงกว่ารายได้ หรือทำให้ภาษีลดลงเร็วกว่าการลดลงของรายได้ของประชาชน

2.1.2.6 Administrative Efficiency ประสิทธิภาพในการบริหาร หมายความว่า ภาษีอากรที่เรียกเก็บควรมีค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บน้อยที่สุด คือค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นกับผู้เกี่ยวข้องทั้งหมด ไม่ว่าจะเป็นหน่วยงานที่จัดเก็บ ผู้เสียภาษี และผู้เกี่ยวข้องอื่น เช่น ผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่ง เป็นต้น

### 2.1.3 ประเภทภาษีของไทย

#### 2.1.3.1 ภาษีทางตรง ได้แก่

- 1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
- 2) ภาษีเงินได้นิติบุคคล
- 3) ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม
- 4) ภาษีโรงเรือนและที่ดิน
- 5) ภาษีบำรุงท้องที่
- 6) ภาษีสรรพสามิต
- 7) ภาษีป้าย

#### 2.1.3.2 ภาษีทางอ้อม ได้แก่

- 1) ภาษีมูลค่าเพิ่ม
- 2) ภาษีสรรพสามิต
- 3) ภาษีศุลกากร
- 4) ภาษีสุรภักดิ์
- 5) ภาษีแสตมป์

## 2.2 แนวคิดทฤษฎีมาตรการจูงใจทางภาษี (Tax Incentives)

มาตรการจูงใจทางภาษีหรือมาตรการภาษีเป็นเครื่องมือสำคัญของรัฐในการส่งเสริมให้เกิดกิจกรรมทางเศรษฐกิจ โดยเฉพาะการลงทุนหรือทำโครงการในเรื่องที่รัฐต้องการสนับสนุน ซึ่งการลงทุนเกิดขึ้นได้ทั้งจากเงินลงทุนในประเทศ และเกิดขึ้นจากเงินลงทุนต่างประเทศ

แนวคิดที่เกี่ยวข้องกับการศึกษานี้ เป็นเรื่องการใช้มาตรการภาษีเพื่อสนับสนุนกิจกรรมทางเศรษฐกิจ โดยเฉพาะการส่งออกบริการ ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของเศรษฐกิจ และรัฐต้องการสนับสนุนให้เกิดการลงทุนเพื่อการส่งออกบริการ (ทั้งในรูปแบบการลงทุนในเครื่องจักร สิ่งก่อสร้างที่จับต้องได้ หรือการลงทุนสำหรับทุนมนุษย์) แนวคิดทฤษฎีและวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องเป็นเรื่องของมาตรการจูงใจทางภาษีสำหรับการลงทุน

### 2.2.1 แนวคิดว่าด้วยการใช้มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อการลงทุน

Bolnick (2004) ได้สรุปข้อสนับสนุนสำหรับการใช้มาตรการภาษีเพื่อการลงทุน 10 ข้อดังนี้

1) Higher Return หรือการเพิ่มผลตอบแทนการลงทุน จากการใช้มาตรการลดอัตราหรือยกเว้นภาษีที่เก็บจากผลกำไรหรือทุน ช่วยเพิ่มผลตอบแทนการลงทุน และสนับสนุนการลงทุนให้เกิดมากขึ้น

2) Positive Externalities หรือผลประโยชน์ทางอ้อม จากการใช้มาตรการลงทุน ทำให้เกิดการสะสมทุน ทั้งในรูปแบบทรัพย์สินและทุนมนุษย์ ตลอดจนการเพิ่มการวิจัยและพัฒนา ส่งผลให้เกิดประโยชน์ทางอ้อมตามมาอีกมากมาย โดยเฉพาะการส่งออก ที่ช่วยให้เกิดเครือข่ายการส่งออก ตลอดจนเพิ่มศักยภาพและความชำนาญในการส่งออกและหารตลาดใหม่ๆ มากขึ้น ฉะนั้น หากไม่มีการใช้มาตรการทางภาษีส่งเสริมการลงทุน ก็มีแนวโน้มว่า จะมีการลงทุนน้อยกว่าที่ควร

3) Practicality หรือ ความเหมาะสมในทางปฏิบัติ เนื่องจากมาตรการภาษีนี้สามารถออกแบบให้ส่งเสริมการลงทุน การจ้างงาน ในอุตสาหกรรม หรือ พื้นที่ที่ต้องการส่งเสริมได้

4) Signaling หรือการส่งสัญญาณว่ารัฐสนับสนุนการลงทุน

5) Capital Mobility หรือการเคลื่อนไหวได้อย่างรวดเร็วของทุน และมุ่งหาผลตอบแทนที่สูงกว่า โดยเฉพาะในโลกที่มีการแข่งขัน แย่งเงินทุนและการลงทุน ทั้งทุนจากภายนอกประเทศ และการป้องกันไม่ให้ทุนไหลออกจากประเทศ อัตราภาษีจึงควรเอื้ออำนวยต่อการลงทุน

6) Tax Competition หรือการแข่งขันการลดภาษี เมื่อประเทศอื่นๆ ลดภาษีหรือใช้มาตรการภาษีเพื่อดึงดูดการลงทุน ประเทศที่ไม่ได้ลดภาษีหรือใช้มาตรการภาษีย่อมเสียเปรียบในการดึงดูดการลงทุน

7) Compensating for Other Deficiencies in the Investment Climate หรือการชดเชยการเสียเปรียบ หรือปัญหาที่มีของบรรยากาศการลงทุนของประเทศ

8) Revenue Gains หรือการเพิ่มรายได้ให้รัฐ จากการทำนักลงทุนจะไปลงทุนที่อื่น และส่งผลให้สูญเสียการลงทุนและรายได้จากการลงทุน การใช้มาตรการภาษีส่งเสริมการลงทุน ถึงแม้จะทำให้สูญเสียรายได้ภาษีทางตรง แต่หากสามารถดึงดูดการลงทุน ก็ย่อมจะมีรายได้เพิ่มจากภาษีทางอ้อม

9) Political Cover หรือการที่การใช้มาตรการภาษีไม่สามารถพิจารณาต้นทุนได้ชัดเจน และเห็นได้ไม่ชัดเมื่อเปรียบเทียบกับการใช้งบประมาณ ที่มีต้นทุนชัดเจนและต้องแสดงการใช้งบประมาณต่อประชาชนหรือภาคสาธารณะ

10) Experiences Shows that Incentives Can Work! หรือประสบการณ์ในหลายประเทศพบว่าการใช้มาตรการภาษี สามารถส่งเสริมการลงทุน



นอกจากนี้ Bolnick (2004) ได้สรุปข้อแย้งสำหรับการใช้มาตรการภาษีเพื่อการลงทุนที่สำคัญ 10 ข้อดังนี้

- 1) Revenue Loss หรือการสูญเสียรายได้ของรัฐจากการใช้มาตรการภาษี เพื่อสนับสนุนการลงทุน และบ่อยครั้งที่ การตัดสินใจการลงทุน ไม่ได้เกิดจากมาตรการจูงใจทางภาษี
- 2) Revenue Leakage through Tax Avoidance หรือการสูญเสียรายได้รัฐจากการใช้ช่องโหว่เลี่ยงภาษี
- 3) Impact on Tax Administration หรือการกระทบกับการบริหารจัดการเก็บภาษี จากความสลับซับซ้อนของระบบภาษีที่มากขึ้น หรือปัญหาในการควบคุมดูแลไม่ให้ผู้เสียภาษีมีการใช้มาตรการภาษีโดยไม่ตรงกับวัตถุประสงค์ที่มีเพื่อส่งเสริมการลงทุน
- 4) Economic Cost of Fiscal Adjustment หรือการสร้างต้นทุนต่อระบบการคลัง เนื่องการสูญเสียรายได้รัฐ ส่งผลให้รัฐต้องปรับลดรายจ่าย หรือเพิ่มอัตราภาษีเพื่อชดเชยรายได้ที่สูญเสียไป
- 5) Economic Distortion หรือการบิดเบือนทางเศรษฐกิจ อาจส่งผลให้ลดประสิทธิภาพการผลิต จากการที่สนับสนุนอุตสาหกรรม หรือกิจกรรมที่ไม่มีประสิทธิภาพ ทำให้เกิดการไร้ทรัพยากรอย่างไม่มีประสิทธิภาพ
- 6) Equity หรือความไม่เป็นธรรม จากการเลือกสนับสนุนบางกลุ่ม บางพื้นที่ หรือบางอุตสาหกรรม
- 7) Lack of Transparency หรือความไม่โปร่งใส เนื่องจากต้นทุนของมาตรการภาษีไม่สามารถเข้าใจได้อย่างชัดเจนสำหรับประชาชนทั่วไป โดยเฉพาะเมื่อเทียบกับการใช้งบประมาณ
- 8) Political Dynamics หรือการเคลื่อนไหวทางการเมือง เนื่องจากมาตรการภาษีเป็นรูปแบบหนึ่งของการอุดหนุน เกิดประโยชน์ทางการเงินแก่กลุ่มผู้ได้รับประโยชน์ ทำให้เกิดการเคลื่อนไหวทางการเมืองเพื่อผลักดันให้เกิดมาตรการเหล่านี้ได้
- 9) There are other Instruments หรือมีเครื่องมืออื่นๆ อีก เพื่อส่งเสริมการลงทุน เช่น การอุดหนุนด้านการศึกษาทางเทคนิค การพัฒนามาตรฐานอุตสาหกรรม และการสนับสนุนการสร้างตลาดเพื่อการส่งออก เป็นต้น
- 10) Experience Shows That Tax Incentive Usually Don't Work หรือประสบการณ์ในหลายประเทศพบว่าการใช้มาตรการภาษี ไม่มีผล หรือช่วยส่งเสริมการลงทุน

## 2.2.2 ทางเลือกของมาตรการภาษี

Tanzi and Zee (2000) ได้สรุปทางเลือกมาตรการภาษีและผลจากการใช้มาตรการภาษีดังนี้

- 1) Tax holidays and reduced tax rates หรือการลดหรือยกเว้นภาษีเงินได้ เพื่อจูงใจการลงทุน และมาตรการภาษีนี้เป็นมาตรการที่ได้รับความนิยมมากที่สุด เนื่องจากเป็นมาตรการที่มีความง่ายในการบริหารจัดการ

อย่างไรก็ตามมาตรการภาษีนี้ มีปัญหาส่งผลให้เกิดการสูญเสียรายได้รัฐ และจงใจให้เกิดการโอนกำไรจากธุรกิจที่ต้องมีการเสียภาษี ไปสู่ธุรกิจที่ได้รับการยกเว้นภาษี นอกจากนี้ มาตรการภาษีลักษณะนี้ ยังมีแนวโน้มดึงดูดการลงทุนระยะสั้น

2) Investment allowances and tax credits หรือการให้หักค่าใช้จ่ายทางภาษีสูงพิเศษสำหรับการลงทุนหรือการให้เครดิตภาษีพิเศษสำหรับการลงทุน ซึ่งมาตรการภาษีนี้มีความง่ายในการบริหารจัดการ เช่นเดียวกับมาตรการลดหรือยกเว้นภาษีเงินได้ ในขณะเดียวกันสามารถใช้เพื่อสนับสนุนการลงทุนในประเภทที่ต้องการ เช่น การวิจัยและพัฒนา หรือประเภทการผลิตด้วยเทคโนโลยีแบบพิเศษ

อย่างไรก็ตามมาตรการภาษีนี้ มีปัญหาส่งผลให้เกิดการสูญเสียรายได้รัฐ และจงใจให้เกิดการโอนการลงทุนจากบริษัทที่ไม่สามารถได้สิทธิประโยชน์ทางภาษี ไปสู่บริษัทที่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี นอกจากนี้ มาตรการภาษีลักษณะนี้ ยังมีแนวโน้มดึงดูดการลงทุนระยะสั้น

3) Accelerated depreciation หรือการให้หักค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่ง ซึ่งโดยปกติเป็นมาตรการที่ดีกว่ามาตรการ 1) และ มาตรการ 2) โดยมีการบิดเบือนระบบเศรษฐกิจน้อยกว่า และไม่ส่งผลให้รัฐเสียรายได้ อย่างไรก็ตาม มาตรการนี้มีแนวโน้มดึงดูดการลงทุนระยะสั้น

4) Investment subsidies หรือมาตรการให้เงินอุดหนุนการลงทุน ซึ่งเป็นมาตรการที่สามารถกำหนดกลุ่มเป้าหมายหรือกิจกรรมได้ชัดเจน

อย่างไรก็ตาม มาตรการนี้ มีปัญหาหลายประการ ทั้งการใช้งบประมาณที่สูง การสนับสนุนโครงการที่มีแนวโน้มไม่คุ้มค่าหรือไม่มีความเป็นไปได้

5) Indirect tax incentives หรือการใช้ภาษีทางอ้อมสนับสนุน เช่นการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับค่าใช้จ่ายที่กำหนด โดยปกติ มาตรการนี้ไม่แนะนำให้ใช้เนื่องจากมีการจูงใจไม่มาก เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มได้รับการเครดิตภาษีซื้ออยู่แล้ว และไม่มีเหตุผลสนับสนุนที่การพอเพียงให้ยกเว้นกิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่งจากภาษีมูลค่าเพิ่ม

### 2.2.3 การศึกษาเชิงประจักษ์เรื่องมาตรการภาษีเพื่อการลงทุน

หลักการสำคัญของการลงทุนคือการที่ทุนมุ่งหาผลตอบแทนสูงสุดเมื่อได้ปรับด้วยความเสี่ยงแล้ว (Risk Adjusted Rate of Return) และโดยทั่วไป ทุนหรือการลงทุนจะไปยังพื้นที่ที่ให้ผลตอบแทนที่ปรับด้วยความเสี่ยงแล้วสูงกว่า โดยภาษีเป็นต้นทุนประเภทหนึ่งของทุนหรือการลงทุน ซึ่งภาษีส่งผลให้ผลตอบแทนการลงทุนลดลง ดังนั้นการใช้มาตรการภาษีย่อมส่งผลให้ผลตอบแทนการลงทุนเพิ่มขึ้น

อย่างไรก็ตาม มาตรการภาษี หรืออัตราภาษี ไม่ใช่ปัจจัยสำคัญที่สุดของการตัดสินใจในการลงทุน Bolnick (2004) ได้สรุปผลการศึกษารื่องบรรยายภาคการลงทุนของธนาคารโลก และการดึงดูดการลงทุนในอีกหลายกรณี พบว่าโดยทั่วไปภาษีไม่ใช่ปัจจัยสำคัญอันดับแรกในการดึงดูดการลงทุน

นอกจากนี้ จากการศึกษาของ Chirinko (1993), OECD (2001), Morisset and Pirnia (2001) ซึ่งใช้ข้อมูลในระดับมหภาคและทำการศึกษามาตรการภาษีต่อการดึงดูดการลงทุนทางตรงจากต่างประเทศ (Foreign Direct Investment) ไม่พบว่ามาตรการทางภาษามีผลกระทบเป็นบวกต่อการดึงดูดการลงทุนทางตรงจากต่างประเทศ อย่างไรก็ตาม Chirinko (1993) ให้ข้อสังเกตว่า

การใช้ข้อมูลและแบบจำลองเศรษฐกิจในระดับมหภาค มีข้อจำกัดในการสรุปว่ามาตรการภาษีมีผลต่อการดึงดูดการลงทุนทางตรงจากต่างประเทศหรือไม่

Zee et al (2002) ได้สรุปผลการศึกษา elasticity of investment หรือความยืดหยุ่นของการลงทุน ต่อปัจจัยต่างๆ ต่อการลงทุน โดยประมาณการว่า การลดต้นทุนทางการเงิน (User cost of fund) จากภาษีร้อยละ 10 จะส่งผลให้เพิ่มการลงทุนร้อยละ 5-10 อย่างไรก็ดี ต้นทุนจากการใช้มาตรการภาษี ขึ้นกับการออกแบบมาตรการภาษี มาตรการภาษีที่ดีความมุ่งสู่การลงทุนใหม่ และเห็นว่ามาตรการภาษีอาจจะไม่ใช่มาตรการส่งเสริมการลงทุนที่มีประสิทธิภาพที่สุด

Toft (1996) สังเกตว่าพฤติการณ์ลงทุนแบ่งเป็น 2 ขั้นตอน โดยขั้นตอนแรกนักลงทุนจะพิจารณาปัจจัยพื้นฐานทั่วไป เช่น ตลาด หรือทรัพยากรของประเทศนั้นๆ โดยไม่ได้ให้ความสำคัญกับภาษี จากนั้น เมื่อพิจารณาปัจจัยพื้นฐานและสรุปรายชื่อประเทศที่มีพื้นฐานใกล้เคียงกัน จึงจะพิจารณาถึงมาตรการจูงใจทางภาษี

### 2.3 แนวคิดทฤษฎีการออกแบบมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อการลงทุน (Design of Investment Tax Incentives)

Bolnick (2004) ได้แนะนำแนวทางการออกแบบมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อการลงทุน ดังนี้

1) Effectiveness in Stimulating Investment หรือ ความมีประสิทธิภาพในการส่งเสริมการลงทุน การใช้มาตรการภาษีมีประสิทธิภาพในการส่งเสริมการลงทุน หรือเป็นการใช้มาตรการภาษี โดยไม่มีความจำเป็นเนื่องจากการลงทุนที่อาจจะเกิดขึ้นเองโดยไม่ต้องใช้มาตรการภาษี

2) Economic Efficiency หรือ Economic Distortions หรือความมีประสิทธิภาพทางเศรษฐศาสตร์ เนื่องจากการใช้มาตรการภาษีจะกระทบต่อพฤติกรรมการลงทุน ทั้งในด้านเพิ่มประสิทธิภาพ และในขณะเดียวกันก็อาจจะลดประสิทธิภาพได้

3) Revenue Forgone หรือ การสูญเสียรายได้ของรัฐ จากการใช้มาตรการภาษี

4) Tax Administration หรือ การบริหารจัดการเก็บภาษี ที่ได้รับผลกระทบจากการใช้มาตรการภาษี

นอกจากนี้ Bolnick (2004) ได้สรุปทางเลือกมาตรการภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุน ประกอบด้วย

1) การใช้อัตราภาษีเงินได้พิเศษ (Special income tax rate)

2) การยกเว้นภาษีเงินได้ (Income tax exemption)

3) หักค่าเสื่อมในอัตราเร่งหรือหักภาษีการลงทุนอัตราพิเศษ (Accelerated depreciation or Investment Tax Allowance)

4) เครดิตภาษีการลงทุน (Investment Tax credit)

5) ยกเว้นภาษีเงินปันผล (Dividend tax exemption)

6) การหักค่าใช้จ่ายเป็นพิเศษ (Double tax deduction) เช่น r&d และการตลาด

7) ลดภาษีทางอ้อม (indirect tax incentive) เช่น VAT

และทำการประเมินผลตามกรอบ Effectiveness Economic Efficiency Revenue Forgone และ Tax Administration ดังนี้

**ตารางที่ 1** สรุปการวิเคราะห์ทางเลือกมาตรการภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุน

ทางเลือกมาตรการ	Effectiveness	Economic Distortions	Revenue	Tax Admin.
1. การใช้อัตราภาษีเงินได้พิเศษ	ปานกลาง	ปานกลาง	สูง	ปานกลาง-สูง
2. การยกเว้นภาษีเงินได้	ปานกลาง	สูง	ปานกลาง-สูง	ปานกลาง-สูง
3. หักค่าเสื่อมในอัตราเร่งหรือหักภาษีการลงทุนอัตราพิเศษ	ต่ำ-สูง	ปานกลาง	ต่ำ-ปานกลาง	ต่ำ-สูง
4. เครดิตภาษีการลงทุน	ต่ำ-สูง	ปานกลาง	ต่ำ-ปานกลาง	ต่ำ-สูง
5. ยกเว้นภาษีเงินปันผล	สูง	ต่ำ	ต่ำ	ปานกลาง
6. การหักค่าใช้จ่ายเป็นพิเศษ เช่น r&d และการตลาด	ต่ำ-ปานกลาง	ต่ำ	ต่ำ-ปานกลาง	ปานกลาง
7. ลดภาษีทางอ้อม เช่น VAT	ต่ำ-สูง	ต่ำ	ต่ำ-สูง	สูง

Chen (2015) ได้สรุปแนวทางในการวิเคราะห์มาตรการภาษี ที่สำคัญ ดังนี้

1) Computational General Equilibrium ซึ่งสามารถวิเคราะห์ผลกระทบได้เป็นรายอุตสาหกรรมและ welfare โดยรวมได้ อย่างไรก็ตาม Chen ได้ให้ข้อสังเกตว่า เป็นการยาก ในการใช้เทคนิคนี้ในการวิเคราะห์ เนื่องจากข้อจำกัดของข้อมูล

2) Cost-Benefit Analysis หรือการวิเคราะห์ต้นทุนและประโยชน์ ซึ่งมีหลายแนวทาง Chen แนะนำ Cost-Benefit Analysis ที่ประกอบด้วย การวัดผลใน 4 เรื่องหลักคือ (1) Additionality หรือการลงทุนที่เพิ่มขึ้นและประโยชน์ที่เกิดต่อเนื่อง (2) Opportunity Cost การสูญเสียรายได้ของรัฐและค่าสูญเสียโอกาสจากการสูญเสียรายได้ (3) Additional Cost การสูญเสียในเรื่องอื่นๆ นอกเหนือจากการสูญเสียรายได้ของรัฐ และ (4) the Multiplier Effect ซึ่งคือผลจากการใช้มาตรการภาษี และเป็นผลกระทบต่อในรอบสอง (second-round effect) หลักจากคำนวณผลกระทบจาก ข้อ (1)- (3) ที่เป็นผลกระทบรอบแรก (first round effect)

## 2.4 สรุปกรอบแนวคิด

มาตรการภาษีเพื่อจูงใจหรือส่งเสริมกิจกรรมทางเศรษฐกิจ มีหลักการสนับสนุนที่สำคัญคือ การลดต้นทุนของการทำกิจกรรมดังกล่าว โดยหวังว่าจะมีกิจกรรมทางเศรษฐกิจดังกล่าวมากขึ้น อย่างไรก็ตาม การใช้มาตรการภาษิดังกล่าว มีทั้งข้อดีและข้อเสีย โดยมีหลักฐานการศึกษาสนับสนุนทั้งในด้านที่ประสบความสำเร็จ และที่ไม่ประสบความสำเร็จดังกล่าว

สำหรับแนวทางในการวิเคราะห์มาตรการภาษีนั้น พบว่ามีหลายแนวทาง โดย Bolnick (2004) ได้แนะนำให้วิเคราะห์ใน 4 เรื่อง ดังนี้

- 1) Effectiveness in Stimulating Investment หรือ ความมีประสิทธิภาพในการส่งเสริมการลงทุน หรือส่งเสริมกิจกรรมทางธุรกิจให้เพิ่มขึ้น
- 2) Economic Efficiency or Economic Distortions หรือ ความมีประสิทธิภาพทางเศรษฐศาสตร์
- 3) Revenue Forgone หรือ การสูญเสียรายได้ของรัฐ จากการใช้มาตรการภาษี
- 4) Tax Administration หรือ การบริหารจัดการเก็บภาษี ที่ได้รับผลกระทบจากการใช้มาตรการภาษี

### บทที่ 3 การวิเคราะห์และผลการศึกษา

ในบทนี้ แบ่งเป็น 3 ส่วน โดยส่วนแรกคือข้อ 3.1 เป็นการสรุปภาพรวมการส่งออกบริการของประเทศไทยและทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบกับข้อมูลการส่งออกบริการของประเทศสิงคโปร์และมาเลเซีย

ในข้อ 3.2 เป็นการรวบรวมและวิเคราะห์เปรียบเทียบข้อมูลภาษีที่เกี่ยวข้องกับการส่งเสริมการส่งออกบริการของประเทศไทย สิงคโปร์และมาเลเซีย และทำการพิจารณามาตรการภาษีทางเลือกเพื่อส่งเสริมการส่งออกบริการสำหรับประเทศไทย

สำหรับในส่วนที่ 3 ข้อ 3.3 สรุปผลการรวบรวมข้อมูลจากการสัมภาษณ์และกรอกแบบสอบถามผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีหรือผู้ที่เกี่ยวข้องจากหน่วยงานภาครัฐ และเอกชน 10 ราย และทำการวิเคราะห์ผลกระทบจากทางเลือกมาตรการภาษีเพื่อส่งเสริมการส่งออกบริการต่างๆ ตามกรอบ Effectiveness, Economic Efficiency, Revenue และ Tax Administration

#### 3.1 การส่งออกบริการของไทย และการเปรียบเทียบกับการส่งออกบริการของ สิงคโปร์และมาเลเซีย

##### 3.1.1 การส่งออกบริการของไทย

1) การส่งออกบริการเป็นส่วนหนึ่งของดุลบัญชีเดินสะพัด (Current Account) โดยดุลบัญชีเดินสะพัดประกอบด้วย ดุลการค้า (Trade Balance) ดุลบริการ (Services Income) และรายได้ (Primary and Secondary Income) ตามตารางที่ 2 ดังนี้

#### ตารางที่ 2 ดุลบัญชีเดินสะพัดของไทย

(หน่วย : พันล้านดอลลาร์ สหรัฐ)

	2011	2012	2013	2014	2015
<b>1. ดุลบัญชีเดินสะพัด</b>	<b>8.9</b>	<b>-1.5</b>	<b>-5.2</b>	<b>15.4</b>	<b>34.8</b>
<b>1.1 ดุลการค้า</b>	16.9	6.7	6.7	24.5	34.6
-ส่งออก	219.1	225.7	225.4	224.8	212.1
-นำเข้า	-202.1	-219.0	-218.7	-200.2	-177.5
<b>1.2 ดุลบริการ</b>	-10.6	-3.4	3.7	2.1	13.0
-รับ	41.6	49.6	58.6	55.3	64.1
-จ่าย	-52.1	-53.0	-54.9	-53.2	-51.0
<b>1.3 รายได้</b>	<b>2.5</b>	<b>-4.8</b>	<b>-15.6</b>	<b>-11.3</b>	<b>-10.4</b>
-รับ	19.9	22.2	19.4	18.6	15.7
-จ่าย	-17.4	-27.0	-34.9	-29.8	-26.1

ที่มา: ธนาคารแห่งประเทศไทย โดยข้อมูลปี 2015 เป็นข้อมูลเบื้องต้น

2) จากการวิเคราะห์การส่งออกบริการของไทยในระยะ 5 ปีที่ผ่านมา (ตารางที่ 3) พบว่า การส่งออกบริการของไทยในปี 2015 เทียบกับปี 2014 เพิ่มขึ้นร้อยละ 54 หรือเพิ่มขึ้น 22.5 พันล้านดอลลาร์ สรอ. โดยการท่องเที่ยวมีรายรับเพิ่มขึ้นร้อยละ 75 หรือเพิ่มขึ้น 20.4 พันล้านดอลลาร์ สรอ. ในช่วงเวลาดังกล่าว อย่างไรก็ตาม พบว่ารายรับจากค่าขนส่ง ค่ารับเหมาก่อสร้าง ค่าประกันภัย ค่าบริการทางการเงิน ค่าบริการทรัพย์สินทางปัญญา ค่าบริการโทรคมนาคม คอมพิวเตอร์ และสารสนเทศ มีการเปลี่ยนแปลงเล็กน้อย หรือมีมูลค่าลดลงในช่วงเวลาดังกล่าว

### ตารางที่ 3 การส่งออกบริการของไทยตามรายสาขา

(หน่วย : ล้านดอลลาร์ สรอ.)

	2011	2012	2013	2014	2015
การส่งออกบริการ	41,571	49,646	58,641	55,337	64,116
<b>1. ค่าบริการเชิงพาณิชย์ (1.1-1.9)</b>	<b>41,279</b>	<b>49,309</b>	<b>58,250</b>	<b>54,984</b>	<b>63,717</b>
1.1 ค่าท่องเที่ยว	27,184	33,855	41,779	38,422	47,578
1.2 ค่าขนส่ง	5,830	5,923	6,144	5,723	5,907
1.3 ค่ารับเหมาก่อสร้าง	442	441	817	613	435
1.4 ค่าประกันภัย	156	384	231	82	79
1.5 ค่าบริการทางการเงิน	269	373	445	178	170
1.6 ค่าบริการทรัพย์สินทางปัญญา	177	240	222	212	184
1.7 ค่าบริการโทรคมนาคม คอมพิวเตอร์ และสารสนเทศ	561	474	539	528	469
1.8 ค่าบริการส่วนบุคคลและนันทนาการ	92	83	44	61	66
1.9 ค่าบริการทางธุรกิจอื่นๆ	6,567	7,537	7,996	9,163	8,984
<b>2. ค่าบริการและค่าใช้จ่ายอื่นๆ ของรัฐ</b>	<b>292</b>	<b>337</b>	<b>391</b>	<b>353</b>	<b>399</b>

ที่มา: เว็บไซต์ธนาคารแห่งประเทศไทย

3) สาขาการท่องเที่ยว (ตามตารางที่ 3) สร้างรายรับเข้าประเทศ 47.6 พันล้านดอลลาร์ สรอ. ในปี 2015 คิดเป็นร้อยละ 74.2 ของรายรับจากการส่งออกบริการทั้งหมด การท่องเที่ยวได้รับการสนับสนุนจากรัฐบาลต่อเนื่อง โดยเมื่อวันที่ 17 พฤศจิกายน 2015 คณะรัฐมนตรีได้มีมติเห็นชอบในหลักการจัดทำมาตรการสนับสนุน 10 อุตสาหกรรมเป้าหมาย : กลไกขับเคลื่อนเศรษฐกิจเพื่ออนาคต (New Engine of Growth) โดยการท่องเที่ยวระดับคุณภาพเป็นหนึ่งใน 10 อุตสาหกรรมเป้าหมาย และล่าสุดเมื่อวันที่ 15 ธันวาคม 2558 คณะรัฐมนตรีมีมติรับทราบการแต่งตั้งคณะกรรมการภาครัฐและเอกชนเพื่อขับเคลื่อนเศรษฐกิจของประเทศ รวมทั้งคณะกรรมการบริหารและคณะทำงาน 12 ชุด โดยมีคณะทำงานการส่งเสริมการท่องเที่ยว & MICE โดยมีรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการท่องเที่ยวและกีฬาเป็นหัวหน้าทีมภาครัฐ และนายกลินท์ สารสิน บริษัทมหาชนจำกัด ปูนซิเมนต์ไทย เป็นหัวหน้าทีมภาคเอกชน

4) สาขาการขนส่ง (ตารางที่ 3) สร้างรายรับเข้าประเทศ 5.9 พันล้านดอลลาร์ สรอ. ในปี 2015 คิดเป็นร้อยละ 9.2 ของรายรับจากการส่งออกบริการทั้งหมด สำหรับรายรับค่าขนส่ง

ส่วนใหญ่เกิดจากการขนส่งผู้โดยสาร (ร้อยละ 63.0 ของรายรับค่าขนส่ง) สำหรับสาขาการขนส่งนี้ มีกระทรวงคมนาคมเป็นหน่วยงานหลักในการสนับสนุน

5) สาขาบริการเชิงพาณิชย์อื่น (ข้อ 1.2-1.11 ตามตารางที่ 3) สร้างรายรับเข้าประเทศ 10.6 พันล้านดอลลาร์ สรอ. ในปี 2015 คิดเป็นร้อยละ 16.5 ของการส่งออกบริการทั้งหมด

### 3.1.2 เปรียบเทียบการส่งออกบริการของไทยกับสิงคโปร์และมาเลเซีย

1) จากข้อมูลของ World Trade Organization การส่งออกบริการเชิงพาณิชย์ของไทย ในปี 2015 มีมูลค่า 60.3 พันล้านดอลลาร์ สรอ. ในขณะที่ประเทศสิงคโปร์และมาเลเซียมีมูลค่า 139.3 และ 34.7 พันล้านดอลลาร์ สรอ. ตามลำดับ โดยประเทศไทยมีมูลค่าการส่งออกบริการเชิงพาณิชย์สูงกว่าของมาเลเซีย แต่ต่ำกว่าประเทศสิงคโปร์ (ตารางที่ 4)

2) เปรียบเทียบข้อมูลการส่งออกบริการเชิงพาณิชย์ที่ไม่รวมการขนส่งและการท่องเที่ยว (หรือการส่งออกบริการเชิงพาณิชย์อื่น) ตามแผนภาพที่ 1 พบว่า ในปี 2015 ประเทศไทย สิงคโปร์และมาเลเซีย 15.8 122.6 และ 30.6 พันล้านดอลลาร์ สรอ. ตามลำดับ โดยประเทศไทยมีมูลค่าการส่งออกบริการเชิงพาณิชย์ไม่รวมการขนส่งและการท่องเที่ยวต่ำกว่าของสิงคโปร์และมาเลเซียมาก

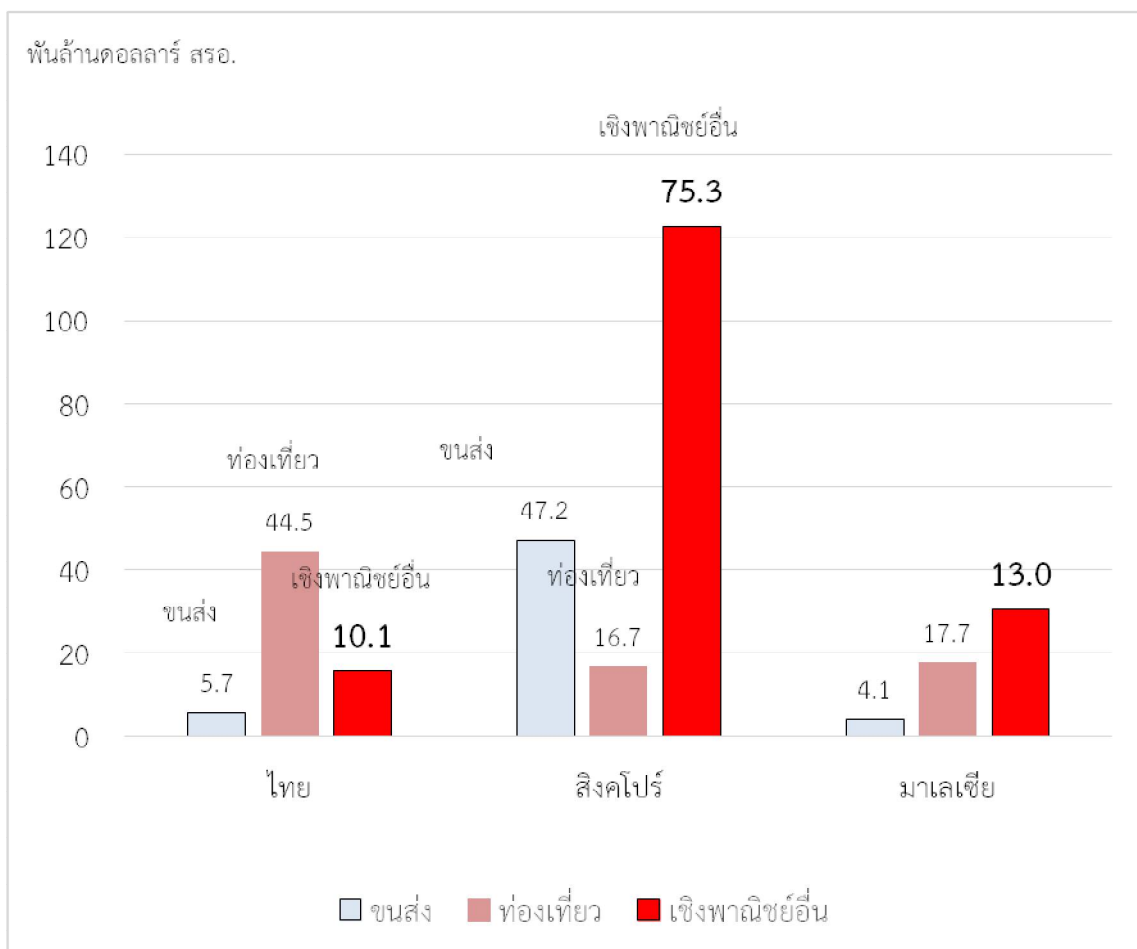
#### ตารางที่ 4 การส่งออกบริการของไทย สิงคโปร์และมาเลเซียรายสาขาปี 2015

(หน่วย : พันล้านดอลลาร์ สรอ.)

	ไทย	สิงคโปร์	มาเลเซีย
การส่งออกบริการเชิงพาณิชย์ (1.-9.)	60.3	139.3	34.7
1. ค่าขนส่ง	5.7	47.2	4.1
2. ค่าท่องเที่ยว	44.5	16.7	17.7
3. ค่ารับเหมาก่อสร้าง	0.5	1.1	1.0
4. ค่าประกันภัย	0.1	4.6	0.4
5. ค่าบริการทางการเงิน	0.2	20.2	0.4
6. ค่าบริการทรัพย์สินทางปัญญา	0.2	3.2	0.1
7. ค่าบริการโทรคมนาคม ฯ	0.5	4.8	2.7
8. ค่าบริการส่วนบุคคลและนันทนาการ	0.1	0.5	0.4
9. ค่าบริการทางธุรกิจอื่นๆ	8.6	33.8	5.7

ที่มา: เว็บไซต์ World Trade Organization หรือ WTO โดยข้อมูลของประเทศไทยของ WTO แตกต่างจากของธนาคารแห่งประเทศไทย แต่เพื่อประโยชน์ในการเปรียบเทียบกับข้อมูลของสิงคโปร์และมาเลเซียจึงใช้ข้อมูลของ WTO

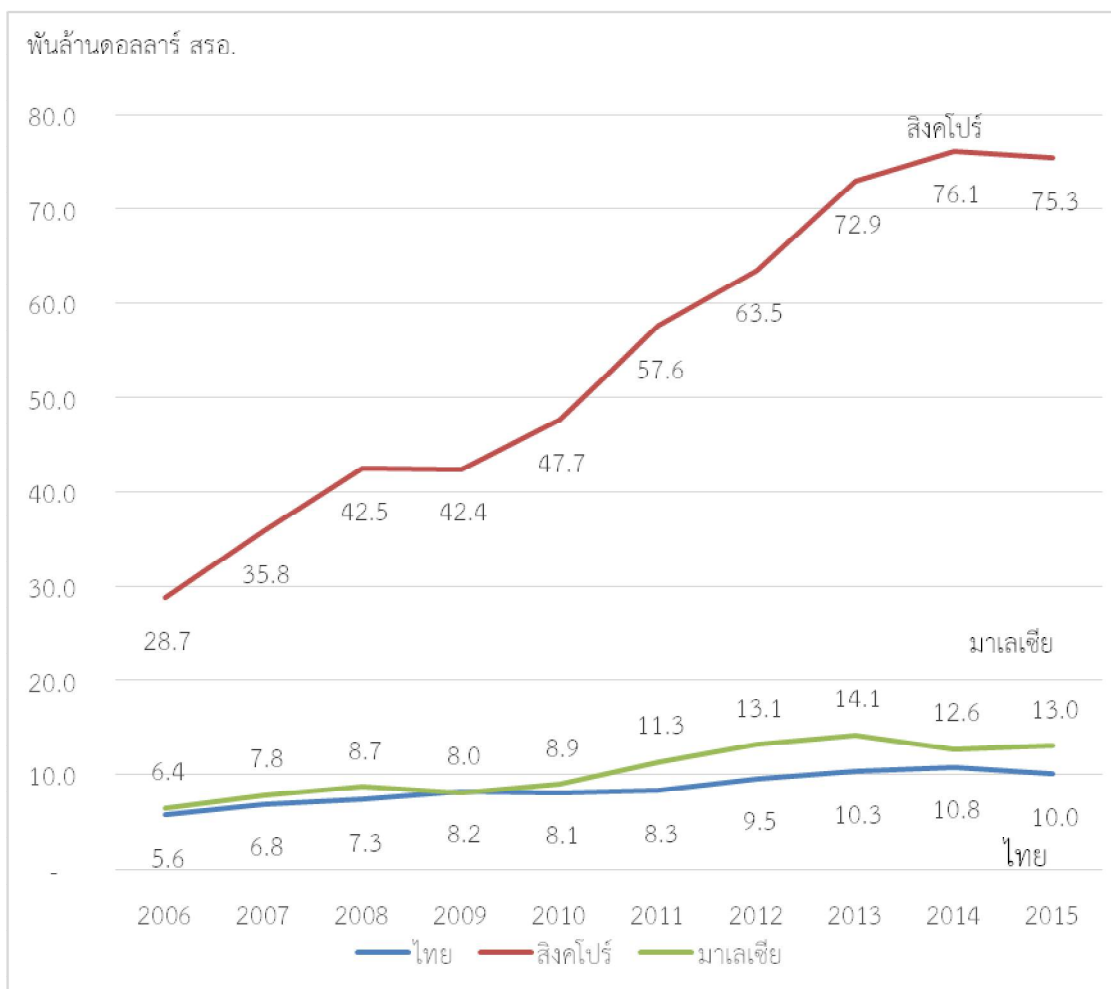




แผนภาพที่ 1 เปรียบเทียบการส่งออกบริการสาขาขนส่ง ท่องเที่ยว และเจริญพาณิชย์อื่นของประเทศไทย สิงคโปร์และมาเลเซีย (หน่วย พันล้านดอลลาร์ สรอ.)

ที่มา: ข้อมูล WTO

3) เปรียบเทียบข้อมูลการส่งออกบริการเจริญพาณิชย์อื่น (หรือการส่งออกเจริญพาณิชย์ที่ไม่รวมการขนส่งและการท่องเที่ยว) ในปี 2006 และ 2015 (ตามแผนภาพที่ 2) พบว่าประเทศไทย สิงคโปร์ และมาเลเซีย มีอัตราการเพิ่มขึ้นที่ร้อยละ 78.0 162.0 และ 103.0 ตามลำดับ โดยประเทศไทยมีมูลค่าการส่งออกบริการเจริญพาณิชย์ไม่รวมการขนส่งและการท่องเที่ยว ต่ำกว่าของสิงคโปร์และมาเลเซีย และพบว่าประเทศสิงคโปร์สามารถเพิ่มรายได้จากการส่งออกบริการนี้ได้ ในอัตราที่สูงและมีมูลค่ามากกว่าประเทศไทย 65.3 พันล้านดอลลาร์ สรอ. หรือ 7.5 เท่าตัว



แผนภาพที่ 2 เปรียบเทียบการส่งออกบริการเชิงพาณิชย์อื่น ปี 2006-2015 ของประเทศไทย สิงคโปร์และมาเลเซีย (หน่วย พันล้านดอลลาร์ สหรัฐ.)

ที่มา: ข้อมูลเว็บไซต์ WTO

### 3.2 วิเคราะห์เปรียบเทียบมาตรการภาษีเพื่อส่งเสริมการส่งออกบริการของประเทศไทย สิงคโปร์ และมาเลเซีย

#### 3.2.1 ภาษีเงินได้นิติบุคคล (Corporate Income Taxes : CIT)

ประเทศไทยมีภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เก็บจากกำไรสุทธิ ร้อยละ 20 ในขณะที่ประเทศสิงคโปร์ และมาเลเซีย มีอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล ร้อยละ 18 และ 25 ตามลำดับ นับว่าประเทศไทยมีอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ไม่สูง และแข่งขันได้เมื่อเทียบกับประเทศสิงคโปร์และมาเลเซีย

#### 3.2.2 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Personal Income Taxes : PIT)

ประเทศไทยมีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักจากหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนต่างๆ แบบขั้นบันได ที่ร้อยละ 5-35 ในขณะที่ประเทศสิงคโปร์ และมาเลเซีย มีอัตราภาษีเงินได้บุคคล

ธรรมดาแบบขั้นบันไดที่ร้อยละ 3.5-20 และ 1.0-26 ตามลำดับ เห็นได้ว่าประเทศไทยมีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่สูงกว่าประเทศสิงคโปร์และมาเลเซีย

### 3.2.3 ภาษีเงินได้นิติบุคคลจากรายได้ที่เกิดจากการให้บริการในต่างประเทศ

ประเทศไทยไม่ได้ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เกิดขึ้นในต่างประเทศ โดยมีอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ร้อยละ 20 ในขณะที่ประเทศสิงคโปร์ และมาเลเซีย ยกเว้นภาษีเงินได้ที่เกิดขึ้นในต่างประเทศ ส่งผลให้ประเทศไทย มีต้นทุนภาษีที่สูงกว่า ประเทศสิงคโปร์และมาเลเซีย

สำหรับกรณีประเทศไทย เงินได้จากการให้บริการที่เกิดขึ้นในต่างประเทศ ต้องนำมาคำนวณรวมกับรายจ่าย รวมทั้งภาษีที่ได้ชำระในต่างประเทศ มารวมยื่นแบบเสียภาษีในประเทศไทยรวมกับรายได้รายจ่ายที่เกิดขึ้นต่างๆ ในประเทศไทย อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติ เอกสารหลักฐานต่างๆ ที่เกิดขึ้นในต่างประเทศ อาจจะไม่ได้รับการยอมรับโดยกรมสรรพากร ส่งผลให้เกิดภาระภาษี ทั้งจากการรวบรวมเอกสารหลักฐานและภาระภาษีเงินได้

### 3.2.4 ภาษีหัก ณ ที่จ่ายจากการจ่ายเงินปันผล

ประเทศไทยมีภาษีหัก ณ ที่จ่ายจากเงินปันผล ที่ร้อยละ 10 ในขณะที่ประเทศสิงคโปร์ และมาเลเซีย ไม่มีภาษีที่เก็บจากเงินปันผล ส่งผลให้ประเทศไทยมีต้นทุนภาษีที่สูงกว่าประเทศสิงคโปร์และมาเลเซีย

สำหรับภาษีหัก ณ ที่จ่ายของประเทศไทยดังกล่าว สามารถนำไปเป็นเครดิตภาษีกับกรมสรรพากรได้ อย่างไรก็ตาม กรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นชาวต่างชาติหรือนิติบุคคลในต่างประเทศจะไม่สามารถนำเครดิตภาษีไปใช้ได้ ตลอดจนผู้มีถิ่นพำนักในประเทศไทย สามารถนำเงินปันผลและเครดิตภาษีไปรวมยื่นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้

### 3.2.5 มาตรการหักภาษีค่าใช้จ่ายในการส่งเสริมการส่งออกบริการ 2 เท่า

ประเทศไทยไม่มีมาตรการพิเศษส่งเสริมการส่งออกบริการ ในขณะที่ประเทศสิงคโปร์ และมาเลเซีย จัดทำมาตรการส่งเสริมการส่งออกบริการ โดยการให้นิติบุคคลสามารถนำค่าใช้จ่ายในการส่งเสริมการตลาด การร่วมประชุมสัมมนา การศึกษาวิจัยตลาด ตลอดจนการพัฒนาตลาดในต่างประเทศ หักภาษีได้ 2 เท่า (Double Tax Deduction)

### 3.2.6 มาตรการหักภาษีได้เพิ่มสำหรับค่าใช้จ่ายในการลงทุนเพื่อการส่งออกบริการ

ประเทศไทยมีมาตรการส่งเสริมการลงทุนในอุปกรณ์ เครื่องจักรและสิ่งปลูกสร้าง เฉพาะค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุนในปี พ.ศ. 2559 โดยสามารถหักภาษีได้ 2 เท่า นอกจากนี้ ยังมีมาตรการส่งเสริมการลงทุนของ สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน (BOI) ให้สิทธิประโยชน์ ยกเว้นภาษีเงินได้ 3-8 ปี สำหรับอุตสาหกรรมที่ใช้นวัตกรรมและเทคโนโลยีระดับสูง และกิจการนิคม Data Center Software Park เป็นต้น ซึ่งสิทธิประโยชน์ขึ้นกับพื้นที่และระดับเทคโนโลยีที่ใช้

สำหรับประเทศสิงคโปร์ มีมาตรการส่งเสริมการลงทุนในภาคบริการรายสาขา อาทิ การศึกษา การแพทย์และซอฟต์แวร์ โดยมีการให้สามารถหักภาษี 1.5-1.7 เท่าสำหรับค่าใช้จ่ายด้านการลงทุนที่เกี่ยวข้อง (Investment Allowances) นอกจากนี้ เช่นเดียวกับประเทศไทย สิงคโปร์มี Economic Development Board จัดทำมาตรการส่งเสริมการลงทุน โดยยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับกิจการที่ใช้นวัตกรรมและเทคโนโลยีระดับสูง

สำหรับประเทศมาเลเซีย มีมาตรการส่งเสริมภาคบริการรายสาขา แพบทุนสาขา โดยมีการให้สามารถหักภาษี 1.5-2.0 เท่าสำหรับค่าใช้จ่ายด้านการลงทุนที่เกี่ยวข้อง (Investment Allowances) นอกจากนี้ เช่นเดียวกับประเทศไทย และสิงคโปร์ มาเลเซียมี Malaysian Investment Development Authority จัดทำมาตรการส่งเสริมการลงทุน โดยยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับกิจการที่ใช้นวัตกรรมและเทคโนโลยีระดับสูง และภาคบริการหลายสาขา อาทิ การท่องเที่ยว การแพทย์และการศึกษา

#### ตารางที่ 5 เปรียบเทียบภาษีที่เกี่ยวข้องกับการส่งเสริมการส่งออกบริการ

	ไทย	สิงคโปร์	มาเลเซีย
1 ภาษีเงินได้นิติบุคคล (CIT)	ร้อยละ 20	ร้อยละ 18	ร้อยละ 25
2 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (PIT)	ร้อยละ 5 - 35	ร้อยละ 3.5 - 20	ร้อยละ 1.0 - 26
3 CIT เงินได้จากการให้บริการในต่างประเทศ	ร้อยละ 20	ยกเว้น	ยกเว้น
4 ภาษีหัก ณ ที่จ่ายจากการจ่ายเงินปันผล	ร้อยละ 10	ยกเว้น	ยกเว้น
5 หักภาษี 200% ค่าใช้จ่ายส่งเสริมการส่งออกบริการ	ไม่มี	มี	มี
6 หักภาษีเพิ่มค่าใช้จ่ายลงทุนเพื่อการส่งออกบริการ	2 เท่า	1.5 - 1.7 เท่า	1.5 - 2 เท่า
	เฉพาะปี 59		

ที่มา: รวบรวมจากหลายแหล่ง กรมสรรพากร สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน BOI Singapore's Economic Development Board Malaysian Investment Development Authority

จากข้อมูลข้างต้น สรุปได้ว่า มาตรการส่งเสริมการส่งออกบริการของประเทศสิงคโปร์และมาเลเซีย ที่สามารถพิจารณานำมาประยุกต์ใช้สำหรับประเทศไทยมี 3 มาตรการดังนี้

- 1) การยกเว้นภาษีเงินได้จากการส่งออกบริการ โดยไม่มีการใช้บริการในประเทศไทยและยกเว้นภาษี หัก ณ ที่จ่ายจากเงินปันผลจากกำไรจากเงินได้ดังกล่าว (Income Tax Exemption)
- 2) การหักภาษี 2 เท่าสำหรับค่าใช้จ่ายการส่งเสริมการส่งออกบริการ (Double Tax Deduction)
- 3) การหักภาษีเพิ่มสำหรับเงินลงทุนที่เกี่ยวข้องกับการส่งออกบริการ (Investment Allowances)

### 3.3 วิเคราะห์ผล

จากการส่งแบบสอบถามหรือสัมภาษณ์กับผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีหรือผู้ที่เกี่ยวข้องจากหน่วยงานภาครัฐ และเอกชน 10 ราย ประกอบด้วยข้าราชการที่เกี่ยวข้อง จากกระทรวงการคลัง 3 ราย (สัมภาษณ์) ข้าราชการกระทรวงพาณิชย์ที่เกี่ยวข้องกับการส่งออก 4 ราย (เป็นการส่งแบบสอบถาม

ให้กรอก) ผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีหรือที่ปรึกษาทางภาษีของภาคเอกชน 3 ราย (สัมภาษณ์) เพื่อให้ได้ข้อมูลประกอบการจัดทำข้อเสนอมาตรการภาษี

สำหรับมาตรการภาษีที่ได้ขอความเห็นมี 3 มาตรการดังนี้

1) การยกเว้นภาษีเงินได้จากการให้บริการในต่างประเทศโดยไม่มีการใช้บริการในประเทศไทย รวมทั้งยกเว้นภาษีหัก ณ ที่จ่ายจากเงินปันผล (Corporate Income Tax Exemption)

2) การหักภาษีจากการส่งเสริมการตลาด การร่วมประชุมสัมมนา การศึกษาวิจัยตลาด ตลอดจนการพัฒนาตลาดในต่างประเทศ หักภาษีได้ 2 เท่า (Double Tax Deduction) วงเงินไม่เกิน 200,000 บาท

3) การหักภาษี 2 เท่าสำหรับเงินลงทุนที่เกี่ยวข้องกับการส่งออกบริการ (Investment Allowances)

โดยกรอบในการวิเคราะห์ประกอบด้วย 4 ประเด็นดังนี้

1) ความมีประสิทธิภาพในการเพิ่มการส่งออกบริการ (Effectiveness)

2) การสร้างความไม่มีประสิทธิภาพในการใช้ทรัพยากรและบิดเบือนระบบเศรษฐกิจ (Economic Efficiency or Economic Distortion)

3) การสูญเสียรายได้ของรัฐบาล (Revenue Loss)

4) ต้นทุนในการบริหารจัดการมาตรการ (Tax Administration)

สำหรับผลจากการสัมภาษณ์/ให้ข้อมูล โดยการแสดงความเห็นด้วยกับคำถาม ระดับคะแนน ตั้งแต่ 1-5 ซึ่ง 5 คะแนนหมายถึงเห็นด้วยมากที่สุด สรุปลักษณะเห็นจากการรวมคะแนนและหาค่าเฉลี่ย (คะแนนเต็ม 5 คือเห็นด้วยมากที่สุด) ได้ดังนี้

**ตารางที่ 6** สรุปลักษณะเฉลี่ยจากความเห็นผู้เกี่ยวข้องต่อมาตรการภาษีส่งเสริมการส่งออกบริการ

	มาตรการ 1. ยกเว้นภาษีเงินได้ การให้บริการในต่างประเทศ	มาตรการ 2. หักค่าใช้จ่าย สนับสนุนการตลาด 2 เท่า	มาตรการ 3. หักภาษีเงินลงทุน 2 เท่า
<b>1</b> เพิ่มการส่งออกบริการ			
เพราะลดความเสียเปรียบผู้ประกอบการไทย	4.7	3.8	4.2
เพราะเพิ่มรายได้ผู้ประกอบการไทย	4.9	4.1	4.3
ดึงดูดชาวต่างประเทศลงทุนในไทย	4.2	2.7	2.9
<b>2</b> ไม่มีประสิทธิภาพ บิดเบือนระบบเศรษฐกิจ			
บิดเบือนระบบเศรษฐกิจมาก	1.9	2.1	1.8
ช่วยผู้ไม่มีประสิทธิภาพ			
<b>3</b> การสูญเสียรายได้รัฐบาล			
ไม่มากเพราะรายได้ในต่างประเทศมีการวางแผนภาษี	4.2		
ไม่มากเพราะมีผู้ร่วมมาตรการน้อย		3.7	3.5
<b>4</b> ต้นทุนการบริหารจัดการของกรมสรรพากร			
ไม่มาก	3.8	3.2	3.8

หมายเหตุ: คะแนนเฉลี่ยจากผู้ให้ข้อมูล 10 คน โดยให้คะแนน 1-5 และ 5 หมายถึงเห็นด้วยมากที่สุด

โดยสามารถสรุปประเด็นที่สำคัญได้ดังนี้

1) ผู้ให้ข้อมูลเห็นว่ามาตรการยกเว้นภาษีเงินได้จากการให้บริการในต่างประเทศมีผลกระทบต่อ การส่งออกบริการมากที่สุด โดยมีคะแนนเฉลี่ยสูงสุด โดยมีสาเหตุสำคัญมาจากการที่ มาตรการนี้ ช่วยเพิ่มรายได้ผู้ประกอบการไทย และช่วยลดความเสียหายเปรียบของผู้ประกอบการใน ประเทศไทยต่อผู้ประกอบการในประเทศสิงคโปร์และมาเลเซีย นอกจากนี้ ยังมีส่วนช่วยดึงดูดนัก ลงทุนต่างชาติให้เข้ามาใช้ประเทศไทยในการส่งออกบริการมากขึ้น

สำหรับมาตรการที่ 3. หักภาษีเงินลงทุนมีส่วนช่วยส่งเสริมการส่งออกบริการ รองจาก มาตรการที่ 1. โดยเห็นว่ามีส่วนช่วยเพิ่มรายได้ผู้ประกอบการในประเทศไทย

สำหรับมาตรการที่ 2. การหักค่าใช้จ่ายการส่งเสริมตลาดในต่างประเทศ ผู้ให้ข้อมูลเห็นว่า มีผลกระทบน้อยที่สุด

2) ผู้ให้ข้อมูลเห็นว่า มาตรการทั้ง 3 มาตรการที่ส่งผลกระทบต่อ การบิดเบือนเศรษฐกิจ ในระดับ ไม่สูงนัก โดยทั้ง 3 มาตรการมีระดับผลกระทบต่อ การบิดเบือนระบบเศรษฐกิจใกล้เคียงกัน

3) ผู้ให้ข้อมูลเห็นว่ามาตรการที่ส่งผลกระทบต่อ การสูญเสียรายได้ของรัฐในระดับต่ำคือมาตรการที่ 1. โดยมีสาเหตุมาจากการที่ผู้ประกอบการที่มีรายได้จากการให้บริการในต่างประเทศมีการวางแผนภาษี และสามารถหลบเลี่ยงภาษีที่มีแหล่งรายได้ในต่างประเทศได้ง่าย ในขณะที่มาตรการภาษีที่ 2. และ 3. จะส่งผลกระทบต่อรายได้รัฐบาลสูงกว่า

4) ผู้ให้ข้อมูลเห็นว่ามาตรการ 1. และ 3. มีผลในการเพิ่มภาระการบริหารจัดการของ กรมสรรพากรน้อยกว่า มาตรการ 2.

นอกจากการได้สอบถามในเชิงตัวเลข ได้ขอผู้ให้ข้อมูลช่วยจัดลำดับความสำคัญของ มาตรการภาษีทั้ง 3 มาตรการ ใน 4 หัวข้อของกรอบการวิเคราะห์

- 1) การเพิ่มการส่งออกบริการ
- 2) การสร้างความไม่มึประสิทธิภาพในการใช้ทรัพยากรและบิดเบือนระบบเศรษฐกิจมาก
- 3) การสูญเสียรายได้ของรัฐบาลมาก
- 4) ต้นทุนในการบริหารจัดการมาตรการต่ำ

สำหรับผลการให้ความเห็นของผู้เชี่ยวชาญสรุปได้ตามตารางที่ 7 ดังนี้

ตารางที่ 7 จำนวนผู้ให้ข้อมูลที่จัดลำดับความสำคัญของมาตรการภาษี 1. ถึงมาตรการภาษี 3. เป็นอันดับแรกในแต่ละหัวข้อของกรอบการวิเคราะห์ 4 ด้าน

	มาตรการ 1. ยกเว้นภาษีเงินได้ การให้บริการในต่างประเทศ	มาตรการ 2. หักค่าใช้จ่าย สนับสนุนการตลาด 2 เท่า	มาตรการ 3. หักภาษีเงินลงทุน 2 เท่า
1 เพิ่มการส่งออกบริการมาก	8	0	2
2 ไม่มีประสิทธิภาพ บิดเบือนระบบเศรษฐกิจมาก	4	3	3
3 การสูญเสียรายได้รัฐบาลมาก	2	4	4
4 ต้นทุนการบริหารจัดการของกรมสรรพากรน้อย	7	0	3

หมายเหตุ: คะแนนหมายถึงจำนวนผู้ให้ข้อมูลที่จัดลำดับความสำคัญอันดับแรกต่อมาตรการภาษีในแต่ละหัวข้อของกรอบการวิเคราะห์ 4 ด้าน

โดยสามารถสรุปประเด็นที่สำคัญได้ดังนี้

- 1) ผู้ให้ข้อมูลส่วนใหญ่ 8 ใน 10 เห็นว่ามาตรการยกเว้นภาษีเงินได้จากการให้บริการในต่างประเทศมีผลกระทบต่อส่งออกบริการมากที่สุด รองลงมาคือมาตรการหักภาษีเงินลงทุนได้ 2 เท่า
- 2) ผู้ให้ข้อมูลมีจำนวนใกล้เคียงกัน ต่อทั้ง 3 มาตรการที่ส่งผลต่อการบิดเบือนเศรษฐกิจ
- 3) ผู้ให้ข้อมูลจำนวน 4 รายเท่ากันเห็นว่ามาตรการที่ส่งผลต่อการสูญเสียรายได้ของรัฐในระดับสูงคือ มาตรการภาษีที่ 2 และ 3
- 4) ผู้ให้ข้อมูลจำนวน 7 ใน 10 เห็นว่ามาตรการ 1. มีผลต่อการบริหารจัดการของกรมสรรพากรน้อยที่สุด

นอกจากนี้ ได้ทำการวิเคราะห์โดยแบ่งตามกลุ่มผู้ให้ข้อมูลทั้ง 3 กลุ่มประกอบด้วย ข้าราชการกระทรวงการคลัง ข้าราชการกระทรวงพาณิชย์ และภาคเอกชน (ผู้เชี่ยวชาญภาษีและผู้ประกอบการ) ต่อความเห็น 4 ข้อของกรอบการวิเคราะห์

- 1) สำหรับการวิเคราะห์ ความเห็นในด้านการเพิ่มการส่งออกบริการ แบ่งตามกลุ่มของผู้ให้ข้อมูลสรุปได้ว่า

(1) ข้าราชการกระทรวงการคลัง เห็นว่ามาตรการภาษีที่สำคัญที่สุดคือยกเว้นภาษีเงินได้จากการให้บริการในต่างประเทศ (3 ใน 3)

(2) ข้าราชการกระทรวงพาณิชย์ 2 ใน 4 มาตรการภาษีที่สำคัญที่สุดคือยกเว้นภาษีเงินได้จากการให้บริการในต่างประเทศ และ 2 ใน 4 เห็นว่ามาตรการภาษีที่สำคัญที่สุดหักค่าใช้จ่ายเพิ่มจากการลงทุน

(3) ภาคเอกชน (ผู้เชี่ยวชาญภาษีและผู้ประกอบการ) เห็นว่า มาตรการภาษีที่สำคัญที่สุดคือยกเว้นภาษีเงินได้จากการให้บริการในต่างประเทศ

- 2) สำหรับความเห็นต่อการสร้างความไม่มีประสิทธิภาพและบิดเบือนระบบเศรษฐกิจ แบ่งตามกลุ่มของผู้ให้ข้อมูลสรุปได้ว่า

(1) ข้าราชการกระทรวงการคลัง 1 ราย ข้าราชการกระทรวงพาณิชย์ 1 ราย และภาคเอกชน 1 ราย เห็นว่ามาตรการภาษีที่สร้างความไม่มีประสิทธิภาพมากที่สุดคือมาตรการ 1.

(2) ข้าราชการกระทรวงการคลัง 1 ราย และภาคเอกชน 2 ราย เห็นว่ามาตรการภาษีที่สร้างความไม่มีประสิทธิภาพมากที่สุดคือมาตรการ 2.

(3) ข้าราชการกระทรวงการคลัง 1 ราย และข้าราชการกระทรวงพาณิชย์ 2 ราย เห็นว่ามาตรการภาษีที่สร้างความไม่มีประสิทธิภาพมากที่สุดคือมาตรการ 3.

3) สำหรับความเห็นต่อการสูญเสียรายได้ของรัฐบาลมากที่สุด แบ่งตามกลุ่มของผู้ให้ข้อมูลสรุปได้ว่า

(1) ข้าราชการกระทรวงการคลัง 1 ราย และข้าราชการกระทรวงพาณิชย์ 4 ราย เห็นว่ามาตรการภาษีที่สร้างการสูญเสียรายได้รัฐบาลมากที่สุดคือมาตรการ 1.

(2) ข้าราชการกระทรวงการคลัง 2 ราย และภาคเอกชน 3 ราย เห็นว่ามาตรการภาษีที่สร้างการสูญเสียรายได้รัฐบาลมากที่สุดคือมาตรการ 3.

(3) ไม่มีผู้ให้ข้อมูลรายใดเห็นว่ามาตรการภาษีที่สร้างการสูญเสียรายได้รัฐบาลมากที่สุดคือมาตรการ 2.

4) สำหรับความเห็นต่อการสร้างภาระในการบริหารจัดการเก็บภาษีมากที่สุด แบ่งตามกลุ่มของผู้ให้ข้อมูลสรุปได้ว่า

(1) ข้าราชการกระทรวงการคลัง 2 ราย และข้าราชการกระทรวงพาณิชย์ 4 ราย เห็นว่ามาตรการภาษีสร้างภาระในการบริหารจัดการเก็บภาษีมากที่สุด คือมาตรการ 2.

(2) ข้าราชการกระทรวงการคลัง 1 ราย และภาคเอกชน 3 ราย เห็นว่ามาตรการภาษีที่สร้างภาระในการบริหารจัดการเก็บภาษีมากที่สุด คือมาตรการ 3.

(3) ไม่มีผู้ให้ข้อมูลรายใดเห็นว่ามาตรการภาษีที่สร้างภาระในการบริหารจัดการเก็บภาษีมากที่สุด คือมาตรการ 1.

นอกจากนี้ ได้ขอความเห็นเพิ่มเติมจากผู้ให้ข้อมูล โดยการบรรยายหรืออธิบาย ซึ่งสรุปความเห็นได้ดังนี้

1) ความเห็นเพิ่มเติมด้านภาษี

(1) ต้องการแน่นอน ชัดเจน

(2) ลดการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ และเพิ่มการบริการให้ดีขึ้น

(3) เร่งรัดการคืนภาษี

(4) ภาคบริการพึ่งพาอุปกรณ์เครื่องจักรน้อย ลงทุนไม่มากแต่มีการเพิ่มมูลค่าเศรษฐกิจสูง และ BOI เป็นเครื่องมือที่ไม่เหมาะสมเนื่องจากการส่งเสริมการลงทุนในอุปกรณ์เครื่องจักร และภาคอุตสาหกรรม

(5) ควรใช้แนวทางเดียวกับสิงคโปร์ ยกเว้นภาษีเงินได้

(6) มาตรการภาษีอาจจะไม่จำเป็น ต้องการมาตรการอุดหนุนทางการเงิน

2) ความเห็นเพิ่มเติมด้านอื่นๆ

(1) รัฐสนับสนุนการให้ข้อมูล การให้คำปรึกษา

(2) รัฐเป็นผู้นำในการสร้างตลาดในต่างประเทศ



- (3) ส่งเสริมความร่วมมือระหว่างรัฐและเอกชน มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลสม่ำเสมอ
- (4) รัฐอุดหนุนผ่านกองทุน
- (5) ควรพัฒนาผู้ประกอบการที่มีศักยภาพ
- (6) เพิ่มช่องทางการให้คำปรึกษาในต่างประเทศ การจับคู่ธุรกิจ การจัดกิจกรรมส่งเสริมการส่งออกบริการ ร่วมกับ E-commerce
- (7) ปัจจุบันมีมาตรการจำนวนมากแต่ไม่ส่งเสริมการส่งออกได้เท่าที่ควร ต้องการระบบการอุดหนุนเงิน การเข้าถึงเงินทุน การให้คำปรึกษา ข้อมูลเชิงลึก

## บทที่ 4

### บทสรุปและข้อเสนอแนะ

ในบทนี้ เป็นการสรุปและจัดทำข้อเสนอแนะมาตรการภาษีเพื่อส่งเสริมการส่งออกบริการ ต่อเนื่องจากการวิเคราะห์เปรียบเทียบมาตรการภาษีเพื่อส่งเสริมการส่งออกบริการของประเทศไทย สิงคโปร์และมาเลเซีย และการวิเคราะห์ผลสัมฤทธิ์ของมาตรการภาษีทางเลือก 3 มาตรการ

#### 4.1 สรุปผลการศึกษา

จากการวิเคราะห์เปรียบเทียบมาตรการภาษีเพื่อส่งเสริมการส่งออกบริการของประเทศไทย สิงคโปร์และมาเลเซีย พบว่ามีมาตรการทางเลือกที่สามารถพิจารณานำมาประยุกต์ใช้สำหรับประเทศไทย มี 3 มาตรการดังนี้

- 1) การยกเว้นภาษีเงินได้จากการส่งออกบริการ โดยไม่มีการให้บริการในประเทศไทยและ ยกเว้นภาษี หัก ณ ที่จ่ายจากเงินปันผลจากกำไรจากเงินได้ดังกล่าว (Income Tax Exemption)
- 2) การหักภาษี 2 เท่าสำหรับค่าใช้จ่ายการส่งเสริมการส่งออกบริการ (Double Tax Deduction)
- 3) การหักภาษีเพิ่มสำหรับเงินลงทุนที่เกี่ยวข้องกับการการส่งออกบริการ (Investment Allowances)

การศึกษานี้ได้วิเคราะห์ผลสัมฤทธิ์เชิงเปรียบเทียบของมาตรการภาษีทางเลือกทั้ง 3 โดย ทำการรวบรวมความเห็นของผู้เกี่ยวข้อง ทำการวิเคราะห์ให้เห็นต่อมาตรการภาษีทั้ง 3 ใน 4 ด้านคือ

- 1) ความมีประสิทธิภาพในการเพิ่มการส่งออกบริการ (Effectiveness)
- 2) การสร้างความไม่มีประสิทธิภาพในการใช้ทรัพยากรและบิดเบือนระบบเศรษฐกิจ (Economic Efficiency or Economic Distortion)
- 3) การสูญเสียรายได้ของรัฐบาล (Revenue Loss)
- 4) ต้นทุนในการบริหารจัดการมาตรการ (Cost of Tax Administration)

ทั้งนี้โดยรวมพบว่า

1) มาตรการที่ 1. ยกเว้นภาษีเงินได้จากการส่งออกบริการ โดยไม่มีการให้บริการใน ประเทศไทยและยกเว้นภาษี หัก ณ ที่จ่ายจากเงินปันผลจากกำไรจากเงินได้ดังกล่าว ส่งผลกระทบต่อ การเพิ่มการส่งออกบริการมากที่สุด โดยมีสาเหตุสำคัญคือการช่วยเพิ่มรายได้ให้ผู้ประกอบการ (ลด ภาระภาษี)

2) มาตรการที่ 3. การหักภาษีเพิ่มสำหรับเงินลงทุนที่เกี่ยวข้องกับการการส่งออกบริการ ส่งผลต่อการบิดเบือนระบบเศรษฐกิจน้อยที่สุด

3) มาตรการที่ 1. มีผลต่อการสูญเสียรายได้ของรัฐบาลน้อยที่สุดเนื่องจากการให้บริการที่ เกิดในต่างประเทศ ผู้ประกอบการสามารถวางแผนภาษี หรือหลบเลี่ยงภาษีได้

4) มาตรการที่ 1. และ 3. มีต้นทุนในการบริหารจัดการต่ำกว่ามาตรการที่ 2

## 4.2 ข้อเสนอแนะ

### 4.2.1 ข้อเสนอแนะเชิงนโยบาย

สำหรับข้อเสนอแนะมาตรการภาษีเพื่อส่งเสริมการส่งออกบริการมีดังนี้

4.2.1.1 พิจารณาจัดทำมาตรการการยกเว้นภาษีเงินได้จากการให้บริการในต่างประเทศ มีรายละเอียดดังนี้

#### 1) สิทธิประโยชน์

(1) ยกเว้นภาษีเงินได้จากการให้บริการในต่างประเทศที่ไม่ได้มีการให้บริการในประเทศไทย

(2) ยกเว้นภาษี หัก ณ ที่จ่ายจากเงินปันผล

#### 2) เงื่อนไข

(1) ขึ้นทะเบียนขอสิทธิประโยชน์กับกรมสรรพากร

(2) จัดทำบัญชีธุรกรรมรายรับรายจ่ายที่เกี่ยวข้องแยกเป็นบัญชีเพื่อ

การรับสิทธิประโยชน์

(3) บัญชีเพื่อรับสิทธิประโยชน์ ไม่สามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีของมาตรการส่งเสริมของสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน

#### 3) ผลกระทบ<sup>2</sup>

(1) ส่งเสริมผู้ประกอบการไทยในการส่งออกบริการ โดยลดภาระภาษีและภาระเอกสาร ตลอดจนช่วยลดความเสียหายเปรียบในการแข่งขันกับผู้ประกอบการในประเทศสิงคโปร์และมาเลเซีย

(2) การสูญเสียรายได้ของรัฐบาลในระดับที่ไม่สูง เนื่องจากการให้บริการที่เกิดในต่างประเทศ ผู้ประกอบการสามารถวางแผนภาษี หรือหลบเลี่ยงภาษีได้ง่าย

4.2.1.2 พิจารณาจัดทำมาตรการอื่นประกอบ<sup>3</sup> เนื่องจากมาตรการภาษีเป็นเพียงปัจจัยหนึ่งในการส่งเสริมการส่งออกบริการ ควรพิจารณา

1) การสร้างความแน่นอน ชัดเจนของภาษี การลดการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ภาษี การอำนวยความสะดวกทางภาษี และการเร่งคืนภาษี

2) การส่งเสริมการสร้างเครือข่าย การจับคู่ทางธุรกิจ

3) การส่งเสริมการตลาด การจัดกิจกรรมและการพัฒนาตลาดในต่างประเทศ

4) การพัฒนาผู้ประกอบการที่มีศักยภาพให้มีความสามารถในการแข่งขันเพิ่มขึ้น

<sup>2</sup> จากบทที่ 3. สรุปผลจากการรวบรวมความเห็นผู้เชี่ยวชาญหรือผู้ที่เกี่ยวข้อง

<sup>3</sup> จากบทที่ 2. งานวิจัยชี้ว่ามาตรการภาษีไม่ใช่มาตรการที่สำคัญที่สุดในการส่งเสริมการลงทุน หรือ การส่งเสริมกิจกรรมทางธุรกิจ และจากการสอบถามความเห็นผู้ที่เกี่ยวข้องในบทที่ 3. มีข้อเสนอแนะให้ใช้มาตรการด้านอื่นๆ สนับสนุนการส่งออกบริการ

#### 5) การอุดหนุนทางการเงินสำหรับผู้ส่งออกบริการ

##### 4.2.2 ข้อเสนอแนะในการดำเนินการต่อไป

1) การเพิ่มจำนวนผู้ให้ข้อมูล ให้ได้ความเห็นจากจำนวนกลุ่มผู้ให้ข้อมูลที่มากขึ้น เพิ่มความน่าเชื่อถือในความเห็นของผู้ที่เกี่ยวข้องมากขึ้น โดยเฉพาะเฉพาะผู้ประกอบการ และเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร ที่มีประสบการณ์ในการประเมินการบริหารจัดการที่เกิดจากรนำมาตรการภาษีไปใช้ดำเนินการ

2) การศึกษาเปรียบเทียบมาตรการอื่นของต่างประเทศ ที่ส่งเสริมการส่งออกบริการ อาทิ การให้เงินอุดหนุน การอุดหนุนด้านสินเชื่อ การประกันความเสี่ยงสินเชื่อ การสร้างเครือข่าย และการส่งเสริมการตลาดในต่างประเทศโดยภาครัฐเป็นต้น เพื่อให้ได้ภาพรวมและมีข้อมูลที่ดีขึ้นเพื่อประกอบการจัดทำนโยบายที่เกี่ยวข้อง

## บรรณานุกรม

### ภาษาไทย

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลังว่าด้วยการจัดสรรและกระจายรายได้. พิมพ์ครั้งที่ 9. ม.ป.ท., 2552.

รังสรรค์ ณะพรพันธ์. ทฤษฎีการภาษีอากร. พระนคร: สำนักพิมพ์เคล็ดไทย, 2516.

### ภาษาอังกฤษ

Bolnick, Bruce. Effectiveness and Economic Impact of Tax Incentives in The SADC Region. Nathan-MSI Group, 2004.

Chen, Duanjie. The Framework for Assessing Tax Incentives: A Cost-Benefit Analysis Approach. In Paper for Workshop on Tax Incentives and Base Protection, New York (23-24 April 2015).

Chirinko, Robert. Business Fixed Investment Spending: Modeling Strategies, Empirical Results, and Policy Implications. *Journal of Economic Literature* 31, 4 (1993): 1875-1911

Morisset and Pirnia. How Tax Policy and Incentives Affect Foreign Direct Investment. The World Bank eLibrary, 2001.

OECD. Corporate Tax Incentives for Foreign Direct Investment. OECD Tax Policy Study No.4 Paris, 2001.

Tanzi, Vito and Howell Zee. Tax Policy for Emerging Markets: Developing Countries. IMF Working Paper WP/00/35 International Monetary Fund, 2000.

Toft, Graham. Doing Battle Over Incentives War. Federal Reserve Bank of Minneapolis, pp. 37-40. Special issue on The Economic War among the States. Minneapolis, 1996.

Zee, Howell, Janet Stotsky and Eduardo Ley. Tax Incentives for Business Investment : A Primer for Policy Makers in Developing Countries. *World Development* 30:9 (2002): 1497-1561

ภาคผนวก

**แบบสอบถาม**  
**ความเห็นต่อมาตรการภาษีส่งเสริมการส่งออกบริการของไทย**

**1. ข้อมูลประกอบ**

1.1 การส่งออกบริการ อาทิ การให้บริการทางเทคโนโลยี ซอฟต์แวร์ ทรัพย์สินทางปัญญา การให้บริการทางการแพทย์และสุขภาพ และการให้บริการทางธุรกิจ ในต่างประเทศ หรือในประเทศไทย แก่ ชาวต่างชาติที่ไม่มีถิ่นพำนักในไทย (non-resident)

1.2 ประเทศสิงคโปร์ มีมาตรการภาษีสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการส่งออกบริการ

- ยกเว้นภาษีเงินได้จากการส่งออกบริการที่ไม่ได้ใช้บริการในประเทศสิงคโปร์
- ยกเว้นภาษีจากเงินปันผล
- มาตรการหักภาษี 200% สำหรับค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการส่งเสริมการขยายตลาดในต่างประเทศ

- มาตรการหักภาษี เพิ่ม 50-70% สำหรับ การลงทุนในอุปกรณ์และเครื่องจักรที่ใช้ในการประกอบกิจการ

1.3 ประเทศมาเลเซีย มีมาตรการภาษีสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการส่งออกบริการ

- ยกเว้นภาษีเงินได้จากการส่งออกบริการที่ไม่ได้มีการใช้บริการในประเทศมาเลเซีย
- ยกเว้นภาษีเงินปันผล
- มีมาตรการหักภาษี 200% สำหรับค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับส่งเสริมการขยายตลาดในต่างประเทศ

- มาตรการหักภาษีเพิ่ม 50-100% สำหรับ การลงทุนในอุปกรณ์และเครื่องจักรที่ใช้ในการประกอบกิจการ

- ลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลลง 70% สำหรับเงินได้ที่เพิ่มขึ้นจากการให้บริการด้านการศึกษาและรักษาพยาบาลชาวต่างชาติในมาเลเซีย

- ลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลลง 50% สำหรับการบริหารกองทุน หรือการบริหารเงินให้นักลงทุนชาวต่างชาติ

1.4 ประเทศไทยมีมาตรการภาษีสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการส่งออกบริการ

- สิทธิประโยชน์ของ BOI ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล 3-8 ปี โดยมีเงื่อนไข เรื่องการลงทุน สำหรับกิจการดังต่อไปนี้ (ตัวอย่าง บางอุตสาหกรรม)

- อุตสาหกรรมบนฐานความรู้ การออกแบบ ทำ R&D
- ศูนย์กระจายสินค้าระหว่างประเทศ
- กิจการนิคม Software Park/Data Center

## 2. ข้อมูลผู้รับการสัมภาษณ์

- 2.1 ชื่อ นามสกุล .....
- 2.2 หน่วยงานที่ท่านสังกัด .....
- 2.3 งานในหน้าที่ของท่านเกี่ยวข้องกับการส่งออกหรือไม่.....
- 2.4 ท่านมีความรู้เกี่ยวกับภาษีอากรของการส่งออกหรือไม่.....

3. ความเห็น ใส่เครื่องหมาย  $\checkmark$  คะแนน 1-5 โดย 1 หมายถึงเห็นด้วยน้อยที่สุด และ 5 หมายถึงเห็นด้วยมากที่สุด

	1	2	3	4	5
1. การใช้มาตรการยกเว้นภาษีเงินได้จากการส่งออกบริการที่ไม่ได้ใช้ในบริการประเทศไทยรวมทั้งเงินปันผลที่จ่าย และผลกระทบต่อมูลค่าการส่งออกบริการของไทย					
1.1 ช่วยลดความเสียหายในการแข่งขันของผู้ประกอบการส่งออกบริการไทย กับผู้ประกอบการในประเทศสิงคโปร์และมาเลเซีย					
1.2 ช่วยเพิ่มรายได้ให้ผู้ส่งออกบริการในไทยให้มีความสามารถในการขยายกิจการ					
1.3 ดึงดูดผู้ประกอบการกิจการส่งออกบริการที่เป็นชาวต่างชาติเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย					
2. การใช้มาตรการยกเว้นภาษีเงินได้จากการส่งออกบริการที่ไม่ได้ใช้ในบริการประเทศไทย รวมทั้งเงินปันผลที่จ่าย สร้างความไม่มีประสิทธิภาพต่อระบบเศรษฐกิจ					
2.1 การใช้มาตรการภาษีนี้นับส่งเสริมผู้ไม่มีศักยภาพในการส่งออกบริการ					
3. การใช้มาตรการยกเว้นภาษีเงินได้จากการส่งออกบริการที่ไม่ได้ใช้ในบริการประเทศไทย รวมทั้งเงินปันผลที่จ่าย และผลกระทบต่อรายได้ภาษีของรัฐบาล					
3.1 การใช้มาตรการภาษีนี้นับมีผลต่อการสูญเสียรายได้ภาษีของรัฐบาลเล็กน้อยเนื่องจากเป็นรายได้จากการให้บริการที่เกิดในต่างประเทศ ผู้ประกอบการสามารถวางแผนภาษี หรือหลบเลี่ยงภาษีได้ง่าย ในขณะเดียวกัน การใช้มาตรการภาษีนี้นับจะดึงดูดให้มีกิจกรรมที่เกี่ยวข้องในประเทศไทย และสร้างรายได้ชดเชยให้รัฐบาลไทย					
3.2 การใช้มาตรการภาษีนี้นับมีผลต่อการสูญเสียรายได้ภาษีของรัฐบาลสูงมาก เนื่องจากรัฐบาลสามารถจัดเก็บภาษีจากการให้บริการที่เกิดในต่างประเทศได้มาก					
4. การใช้มาตรการยกเว้นภาษีเงินได้จากการส่งออกบริการที่ไม่ได้ใช้ในบริการประเทศไทย รวมทั้งเงินปันผลที่จ่ายและผลกระทบต่อการบริหารจัดการของกรมสรรพากร					



	1	2	3	4	5
4.1 การใช้มาตรการภาษีนี้ เพิ่มภาระเล็กน้อยในการบริหารจัดการเก็บภาษีของกรมสรรพากร					
4.2 การใช้มาตรการภาษีนี้ เพิ่มภาระอย่างมากในการบริหารจัดการเก็บภาษีของกรมสรรพากร					
5. การใช้มาตรการหักภาษี 200% สำหรับค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับส่งเสริมการขยายตลาดในต่างประเทศ ไม่เกิน 200,000 บาท และผลกระทบต่อมูลค่าการส่งออกบริการของไทย					
5.1 ช่วยลดความเสียหายเปรียบเทียบในการแข่งขันของผู้ประกอบการส่งออกบริการไทย กับผู้ประกอบการในประเทศสิงคโปร์และมาเลเซีย					
5.2 ช่วยเพิ่มรายได้ให้ผู้ส่งออกบริการในไทยให้มีความสามารถในการขยายกิจการ					
5.3 ดึงดูดผู้ประกอบการกิจการส่งออกบริการที่เป็นชาวต่างชาติเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย					
6. การใช้มาตรการหักภาษี 200% สำหรับค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับส่งเสริมการขยายตลาดในต่างประเทศ ไม่เกิน 200,000 บาท สร้างความไม่มีประสิทธิภาพต่อระบบเศรษฐกิจ					
6.1 การใช้มาตรการภาษีนี้ ส่งเสริมผู้ไม่มีศักยภาพในการส่งออกบริการ					
7. การใช้มาตรการหักภาษี 200% สำหรับค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับส่งเสริมการขยายตลาดในต่างประเทศ ไม่เกิน 200,000 บาท และผลกระทบต่อรายได้ภาษีของรัฐบาล					
7.1 การใช้มาตรการภาษีนี้ มีผลต่อการสูญเสียรายได้ภาษีของรัฐบาลเล็กน้อย เนื่องจากมีผู้ประกอบการเข้าร่วมมาตรการจำนวนไม่มาก					
7.2 การใช้มาตรการภาษีนี้ มีผลต่อการสูญเสียรายได้ภาษีของรัฐบาลสูงมาก เนื่องจากมีผู้ประกอบการเข้าร่วมมาตรการจำนวนมาก					
8. การใช้มาตรการหักภาษี 200% สำหรับค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับส่งเสริมการขยายตลาดในต่างประเทศ ไม่เกิน 200,000 บาท และผลกระทบต่อการบริหารจัดการของกรมสรรพากร					
8.1 การใช้มาตรการภาษีนี้ เพิ่มภาระเล็กน้อยในการบริหารจัดการเก็บภาษีของกรมสรรพากร และหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง					
8.2 การใช้มาตรการภาษีนี้ เพิ่มภาระอย่างมากในการบริหารจัดการเก็บภาษีของกรมสรรพากร และหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง					
9. การใช้มาตรการหักภาษีเพิ่ม 50-100% สำหรับ การลงทุนในอุปกรณ์และเครื่องจักรที่ใช้ในการประกอบกิจการส่งออกบริการ และผลกระทบต่อมูลค่าการส่งออกบริการของไทย					

	1	2	3	4	5
9.1 ช่วยลดความเสียหายเปรียบเทียบในการแข่งขันของผู้ประกอบการส่งออกบริการไทย กับผู้ประกอบการในประเทศสิงคโปร์และมาเลเซีย					
9.2 ช่วยเพิ่มรายได้ให้ผู้ส่งออกบริการในไทยให้มีความสามารถในการขยายกิจการ					
9.3 ดึงดูดผู้ประกอบการกิจการส่งออกบริการที่เป็นชาวต่างชาติเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย					
10. การใช้มาตรการหักภาษีเพิ่ม 50-100% สำหรับ การลงทุนในอุปกรณ์และเครื่องจักรที่ใช้ในการประกอบกิจการส่งออกบริการ สร้างความไม่มีประสิทธิภาพต่อระบบเศรษฐกิจ					
10.1 การใช้มาตรการภาษีนี้ ส่งเสริมผู้ไม่มีศักยภาพในการส่งออกบริการ					
11. การใช้มาตรการหักภาษีเพิ่ม 50-100% สำหรับ การลงทุนในอุปกรณ์และเครื่องจักรที่ใช้ในการประกอบกิจการส่งออกบริการ และผลกระทบต่อรายได้ภาษีของรัฐบาล					
11.1 การใช้มาตรการภาษีนี้ มีผลต่อการสูญเสียรายได้ภาษีของรัฐบาลเล็กน้อย เนื่องจากมีผู้ประกอบการเข้าร่วมมาตรการจำนวนไม่มาก					
11.2 การใช้มาตรการภาษีนี้ มีผลต่อการสูญเสียรายได้ภาษีของรัฐบาลสูงมาก เนื่องจากมีผู้ประกอบการเข้าร่วมมาตรการจำนวนมาก					
12. การใช้มาตรการหักภาษีเพิ่ม 50-100% สำหรับ การลงทุนในอุปกรณ์และเครื่องจักรที่ใช้ในการประกอบกิจการส่งออกบริการ และผลกระทบต่อการบริหารจัดการของกรมสรรพากร					
12.1 การใช้มาตรการภาษีนี้ เพิ่มภาระเล็กน้อยในการบริหารจัดการเก็บภาษีของกรมสรรพากร และหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง					
12.2 การใช้มาตรการภาษีนี้ เพิ่มภาระอย่างมากในการบริหารจัดการเก็บภาษีของกรมสรรพากร และหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง					

คำถามที่ 13-16 เรียงลำดับความสำคัญของมาตรการภาษี 3 มาตรการ

ก. การใช้มาตรการยกเว้นภาษีเงินได้จากการส่งออกบริการที่ไม่ได้ใช้ในบริการประเทศไทย รวมทั้งเงินปันผลที่จ่าย

ข. การใช้มาตรการหักภาษี 200% สำหรับค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับส่งเสริมการขยายตลาดในต่างประเทศ

ค. การใช้มาตรการหักภาษีเพิ่ม 50-100% สำหรับ การลงทุนในอุปกรณ์และเครื่องจักรที่ใช้ในการประกอบกิจการส่งออกบริการ

13. จงเรียงลำดับความสำคัญของมาตรการภาษี ต่อการเพิ่มมูลค่าการส่งออกบริการของไทย จากมากที่สุด ไปหา น้อยที่สุด (เช่น ก. ค. ข.) .....
14. จงเรียงลำดับความสำคัญของมาตรการภาษี ต่อการส่งเสริมผู้ไม่มีศักยภาพในการส่งออกบริการ จากมากที่สุด ไปหา น้อยที่สุด (เช่น ก. ค. ข.) .....
15. จงเรียงลำดับความสำคัญของมาตรการภาษี ต่อการสร้างการสูญเสียรายได้ของรัฐบาล จากสูญเสียมากที่สุด ไปหาสูญเสียน้อยที่สุด (เช่น ก. ค. ข.) .....
16. จงเรียงลำดับความสำคัญของมาตรการภาษี ต่อการสร้างภาระในการบริหารจัดการเก็บภาษีของกรมสรรพากรและหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง จากภาระมากที่สุด ไปหาภาระที่น้อยที่สุด (เช่น ก. ค. ข.)  
.....
17. ท่านมีข้อเสนอแนะด้านมาตรการภาษีเพื่อส่งเสริมการส่งออกบริการอย่างไร  
.....  
.....
18. ท่านมีข้อเสนอแนะเพื่อส่งเสริมการส่งออกบริการโดยทั่วไปอย่างไร (ที่ไม่ใช่มาตรการภาษี)  
.....  
.....

## ประวัติผู้เขียน

ชื่อ-สกุล	นายเวทวงศ์ พ่วงทรัพย์
ประวัติการศึกษา	- เศรษฐศาสตร์ดุซมิบัณฑิต มหาวิทยาลัยคอร์เนล สหรัฐอเมริกา - วิศวกรรมศาสตร์บัณฑิต จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
ประวัติการทำงาน	
พ.ศ. 2547	เศรษฐกรอาวุโส สำนักนโยบายภาษี สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กระทรวงการคลัง
พ.ศ. 2548-2550	หัวหน้าฝ่ายแบบจำลองและประมาณการเศรษฐกิจ สำนักนโยบายเศรษฐกิจระหว่างประเทศ สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง
พ.ศ. 2551-2554	ผู้อำนวยการส่วนนโยบายการเคลื่อนย้ายเงินทุน สำนักนโยบายการออมและการลงทุน สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง
พ.ศ. 2555	ผู้อำนวยการส่วนกลยุทธ์และพัฒนาสถาบันการเงินเฉพาะกิจ สำนักนโยบายระบบการเงินและสถาบันการเงิน สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง
พ.ศ. 2556-ปัจจุบัน	ผู้เชี่ยวชาญด้านคุณภาพการออมและการลงทุน สำนักนโยบายการออมและการลงทุน สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง
ตำแหน่งปัจจุบัน	ผู้เชี่ยวชาญด้านคุณภาพการออมและการลงทุน