

ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์



นายอาทิตย์ ศรีชัย

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

CHULALONGKORN UNIVERSITY

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2556

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทคัดย่อและแฟ้มข้อมูลฉบับเต็มของวิทยานิพนธ์ตั้งแต่ปีการศึกษา 2554 ที่ให้บริการในคลังปัญญาจุฬาฯ (CUIR)

เป็นแฟ้มข้อมูลของนิสิตเจ้าของวิทยานิพนธ์ ที่ส่งผ่านทางบัณฑิตวิทยาลัย

The abstract and full text of theses from the academic year 2011 in Chulalongkorn University Intellectual Repository (CUIR) are the thesis authors' files submitted through the University Graduate School.

THE PROBLEM OF THE COLLECTION OF INCOME TAX  
FROM ROYALTY UNDER FRANCHISE CONTRACT

Mr. Arthit Srichai



จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

**CHULALONGKORN UNIVERSITY**

A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements  
for the Degree of Master of Laws Program in Finance and Tax Laws

Faculty of Law

Chulalongkorn University

Academic Year 2013

Copyright of Chulalongkorn University

หัวข้อวิทยานิพนธ์	ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธิในสัญญาแพรรน ไซส์
โดย	นายอาทิตย์ ศรีชัย
สาขาวิชา	กฎหมายการเงินและภาษีอากร
อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก	ศาสตราจารย์ ดร. ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล
อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม	อาจารย์ ประภาศ คงเอียด

---

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้หัวข้อวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่ง  
ของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาโทบริหารธุรกิจ

.....คณบดีคณะนิติศาสตร์  
(ศาสตราจารย์ ดร. นันทวัฒน์ บรมานันท์)

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์

.....ประธานกรรมการ  
(รองศาสตราจารย์ สำเรียง เมฆเกรียงไกร)

.....อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก  
(ศาสตราจารย์ ดร. ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล)

.....อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม  
(อาจารย์ ประภาศ คงเอียด)

.....กรรมการภายนอกมหาวิทยาลัย  
(อาจารย์ ธนะศักดิ์ จรรยาพูน)

อาทิตย์ ศรีชัย : ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์. (THE PROBLEM OF THE COLLECTION OF INCOME TAX FROM ROYALTY UNDER FRANCHISE CONTRACT) อ.ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก: ศ. ดร. ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, อ.ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม: อ. ประภาศ คงเอียด, 137 หน้า.

คำตอบแทนจากการให้ใช้สิทธิตามสัญญาแฟรนไชส์ ถือว่าเป็นเงินได้ของแฟรนไชส์ซอร์ อันอยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร การบริหารจัดการเก็บภาษีเงินได้ โดยเฉพาะในส่วนของความหมายของค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์นั้น ยังขาดความชัดเจนแน่นอน เพราะมีจุดประสงค์ในการเรียกเก็บที่แตกต่างกัน ก่อให้เกิดปัญหาและเป็นอุปสรรคต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้ ในหลายกรณี ได้แก่การพิจารณาขอบเขตความหมายของเงินได้พึงประเมินที่เกิดจากค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์ ไม่สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ ที่เป็นการจัดเก็บจากความมั่งคั่งในทางทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้นอย่างแท้จริงของผู้มีเงินได้ ตามหลักในประมวลรัษฎากรเรื่องเกณฑ์เงินสดและเกณฑ์สิทธิ ประกอบกับการพิจารณาเรื่องการเป็นเงินได้พึงประเมินที่เข้าลักษณะตามที่กฎหมายกำหนด ต้องการตีความอย่างเคร่งครัดและต้องตีความภายใต้เจตนารมณ์ของประมวลรัษฎากร มาตรา 39 เป็นสำคัญ

การพิจารณาความหมายของเงินได้ที่เกิดจากค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์ว่าจะถือเป็น “ค่าสิทธิอย่างอื่น” ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (3) หรือไม่ ซึ่งสาระสำคัญของสัญญาแฟรนไชส์ เป็นการให้สิทธิที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินทางปัญญาเป็นหลัก ดังนั้นการกำหนดนิยามหรือขอบเขตความหมายของค่าสิทธิอย่างอื่น จึงต้องสอดคล้องกับหลักสิทธิเด็ดขาด (Exclusive rights) ของกฎหมายทรัพย์สินทางปัญญาด้วย

การแยกประเภทของเงินได้จากความช่วยเหลือต่างๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับการใช้สิทธิในสัญญาแฟรนไชส์ โดยเงินได้จากค่าตอบแทนที่แฟรนไชส์ซีต้องชำระให้แก่แฟรนไชส์ซอร์นั้นอาจเป็นค่าสิทธิหรือไม่เป็นค่าสิทธิก็ได้ โดยต้องพิจารณาจากนิติกรรมที่เป็นฐานในการก่อให้เกิดเงินได้นั้น และต้องพิจารณาเจตนาที่แท้จริงของคู่สัญญา ประกอบกับต้องพิจารณาพฤติการณ์ที่คู่สัญญาได้ปฏิบัติต่อกันเป็นสำคัญ

การหักค่าใช้จ่ายของเงินได้ที่เกิดจากค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์ เนื่องจากประสบการณ์หรือการประสบความสำเร็จของแฟรนไชส์ซอร์ ย่อมจะต้องมีค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องเป็นจำนวนมาก ซึ่งการหักค่าใช้จ่ายตามประมวลรัษฎากร ไม่เป็นการสะท้อนต้นทุนที่แท้จริง กับค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเป็นธุรกิจแฟรนไชส์ เพื่อแก้ปัญหาดังกล่าว จึงควรมีการให้อนุญาตเลือกหักค่าใช้จ่ายสำหรับค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์ โดยจะต้องสามารถหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรได้

สาขาวิชา กฎหมายการเงินและภาษีอากร

ปีการศึกษา 2556

ลายมือชื่อนิสิต .....

ลายมือชื่อ อ.ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก .....

ลายมือชื่อ อ.ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม .....

# # 5386076634 : MAJOR FINANCE AND TAX LAWS

KEYWORDS: FRANCHISE

ARTHIT SRICHAJ: THE PROBLEM OF THE COLLECTION OF INCOME TAX FROM ROYALTY UNDER FRANCHISE CONTRACT. ADVISOR: PROF. SUPALAK PINITPUVADOL, Ph.D., CO-ADVISOR: PRAPAS KONG-IED, 137 pp.

The royalty gained from the use of rights under the Franchise Contract can be regarded as sources of income, which are taxable under the Revenue Code. Organizing the collection of income tax relating to the royalty under the Franchise Contract can be uncertain since the meaning of the term “royalty” is unclear and ambiguity. This is because the purposes of tax collection can be different and this can cause the problems as well as becoming obstacles to the collection of income tax in several cases. For instance, the current approach on the determination of the scope of the taxable income resulting from royalty under the Franchise Contract is inconsistent with the concept of the income tax collection, which provides that such collection of tax should be based on the increase of actual income of the taxable person. Under the Revenue Code, the provision is based primarily on a cash basis and accrual basis together with the consideration of the amount of assessable income that meet the criteria provided by the law, which must be strictly interpreted and construed in accordance with section 39 of the Revenue Code.

The main issue is to consider whether the income generated from royalty under the Franchise Agreement can be regarded as income from “other royalties” under section 40(3) of the Revenue Code. The core element of the Franchise Agreement is normally based on the use of intellectual property and thus, the term “other royalties” and its scope should be defined in the direction which is consistent with the concept of exclusive rights in the intellectual property law.

The classification of income from various assistances in relation to the use of rights under the Franchise Contract and the income gained from royalty in which franchisee must pay to the franchiser can probably be considered as royalty or it may not be regarded as royalty. In order to determine this, it must consider the following factors: the content of the contract which create the income; the actual intent of the parties to the contract; the circumstances and the practices of the parties.

The deductible expenses for the income generated from royalty under the Franchise Contracts in accordance with the Revenue Code may not reflect the actual cost or actual expense in establishing franchise business. This is because in order to gain the experience or create the successful franchise business, it may require large amount of sum or expenses. This problem can be solved by allowing a deduction of expenses or cost for royalty gained under the Franchise Contracts as necessary and appropriate.

Field of Study: Finance and Tax Laws

Academic Year: 2013

Student's Signature .....

Advisor's Signature .....

Co-Advisor's Signature .....

## กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ริเริ่มและสำเร็จลุล่วงลงไปได้ เพราะความเมตตากรุณาอย่างสูงของศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พิณีภูวตล ที่ให้ความกรุณาได้รับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก และท่านอาจารย์ประสาท คงเอียด ที่ให้ความกรุณาได้รับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม ทั้งได้กรุณาให้คำแนะนำ ให้ข้อคิดเห็นต่างๆ รวมทั้งเสียสละเวลาอันมีค่าอีกด้วย ผู้เขียนขอขอบพระคุณเป็นอย่างสูง นอกจากนี้แล้ว ผู้เขียนขอขอบพระคุณรองศาสตราจารย์ สำเรียง เมฆเกรียงไกร ที่ให้ความกรุณาได้รับเป็นประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ และท่านอาจารย์ธนะศักดิ์ จรรย์ยาพูน ที่ให้ความกรุณาได้รับเป็นกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ ทั้งได้กรุณาให้คำแนะนำ ข้อคิดเห็นต่างๆ อันเป็นประโยชน์ต่อวิทยานิพนธ์นี้เป็นอย่างยิ่ง

ขอขอบพระคุณ ดร.ศุภนันท์ ศุภศิริพงษ์ชัย ดร.ปฐมมาตี จงรักษ์ ดร.ขวัญ สงวนเสริมศรี ดร.ปิยะวดี โรหิตารชุน และดร.มณฑิชา ภักดีคง ที่ได้กรุณาให้ความช่วยเหลือในทุกด้านอันเป็นประโยชน์อย่างยิ่ง รวมไปถึงอาจารย์ณภัทร บุญประสาธ อาจารย์พลอยขวัญ เหล่าอมต อาจารย์วิฑูรย์ ตฤตกำ คุณเกรียงไกร โพธิ์แก้ว คุณอชิบ บุตราช และคุณวราชัย พรศิวะกุล มา ณ โอกาสนี้ด้วย

ขอบคุณเพื่อนร่วมหลักสูตรทุกคนโดยเฉพาะคุณเมขลา คันธมธูรพจน์ อาจารย์กนกกาญจน์ แสงสมุทรพิทักษ์ อาจารย์วาสิณี นันทขว้าง คุณลีลาชนก สงวนรักศักดิ์ และคุณบรรจนา ต้นศยานนท์ ที่ได้เป็นกำลังใจและให้ความช่วยเหลือในทุกด้านอย่างที่ทำไหนไม่ได้มาโดยตลอด

ขอขอบพระคุณเหล่าคณาจารย์ทุกท่าน ที่ได้มาสอนในหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร ทำให้ผู้เขียนได้รับความรู้ ความเข้าใจ มุมมอง แนวคิดและประสบการณ์ที่มีค่าทั้งในด้านวิชาการและด้านวิชาชีพ อันไม่สามารถหาได้จากที่ไหนๆ

ขอขอบพระคุณมหาวิทยาลัยเชียงใหม่ มหาวิทยาลัยนเรศวรและมหาวิทยาลัยพะเยา ที่ได้ให้ทุนการศึกษาบางส่วนแก่ผู้เขียนและทำให้ผู้เขียนได้มีโอกาสใช้เวลาอย่างเต็มที่ในการเพิ่มพูนความรู้ และประสบการณ์ต่างๆในการเป็นนิสิตคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

กราบขอบพระคุณทุกคนในครอบครัวอันอบอุ่น ทั้งครอบครัวที่ถือกำเนิดมาและที่ถือว่ามีผู้เขียนเป็นส่วนหนึ่งของครอบครัว ในการให้ความเมตตากรุณาอย่างสุดซึ้ง ให้ความช่วยเหลืออย่างสุดความสามารถและสุดกำลังที่มี อย่างดีเสมอมา โดยเฉพาะด้านกำลังใจ กำลังกาย กำลังทรัพย์ และการเสียสละเวลาที่มี จนทำให้ผู้เขียนสามารถสำเร็จการศึกษาเป็นนิติศาสตรมหาบัณฑิต

ถ้าหากมีคุณูปการใดๆของวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้เขียนขอมอบให้กับทุกคนที่ได้กล่าวถึงมาแล้วข้างต้น และขอมอบให้กับ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย สถาบันอันเป็นที่รักและเทิดทูนยิ่ง

## สารบัญ

หน้า

บทคัดย่อภาษาไทย.....	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	จ
กิตติกรรมประกาศ.....	ฉ
สารบัญ.....	ช
บทที่ 1.....	1
บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย.....	5
1.3 ขอบเขตของการวิจัย.....	6
1.4 สมมติฐานของการวิจัย.....	6
1.5 วิธีดำเนินการวิจัย.....	6
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	7
บทที่ 2.....	8
หลักการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรและ.....	8
ขอบเขตความหมายของเงินได้ในทางกฎหมายภาษีอากร.....	8
2.1 หลักการบริหารจัดการเก็บภาษีอากร.....	8
2.1.1 หลักการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรที่ดี.....	8
2.1.1.1 หลักความเป็นธรรม (Equity).....	8
2.1.1.2 หลักความแน่นอน (Certainly).....	10
2.1.1.3 หลักความสะดวก (Convenience).....	10
2.1.1.4 หลักความประหยัด (Economy).....	10
2.1.2 หลักการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรที่ดีในปัจจุบัน.....	11
2.1.2.1 หลักของการยอมรับ (Acceptability).....	11
2.1.2.2 หลักของการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (Enforceability).....	11
2.1.2.3 หลักของการทำรายได้ (Productivity).....	11
2.1.2.4 หลักของการยืดหยุ่น (Flexibility).....	12
2.1.2.5 หลักของการเป็นกลาง (Neutrality).....	13





3.2.3.4 การให้สิทธิเข้าร่วมระบบแฟรนไชส์ทั้งระบบ(Trade Name Franchise System).....	49
3.2.4 แบ่งตามลักษณะการทำธุรกิจ .....	49
3.2.4.1 แฟรนไชส์สินค้าและชื่อทางการค้า (Product Or Brand Franchising) ..	49
3.2.4.2 แฟรนไชส์ที่มีรูปแบบทางธุรกิจ (Business Format Franchise) .....	50
3.2.5 แบ่งตามประเภทของกิจการ .....	50
3.2.5.1 ประเภทจำหน่ายสินค้า.....	50
3.2.5.2 ประเภทบริการ.....	51
3.2.6 แบ่งตามรูปแบบการดำเนินธุรกิจ .....	52
3.2.6.1 การกระจายสินค้า (Product Distribution) .....	52
3.2.6.2 รูปแบบทางธุรกิจ (Business Format).....	52
3.2.6.3 การเป็นสาขา (Affiliation).....	52
3.3 รูปแบบของการให้ใช้สิทธิในสัญญาแฟรนไชส์ .....	52
3.3.1 แฟรนไชส์แบบหน่วยเดียว (Individual Franchise Or Single Unit Franchise).....	53
3.3.2 แฟรนไชส์แบบหลายหน่วยหรือแบบพัฒนาพื้นที่ (Multiunit Franchise Or Area Development Franchise).....	53
3.3.3 แฟรนไชส์แบบย่อย (Sub Franchise).....	54
3.4 ค่าตอบแทนที่แฟรนไชเซอร์ได้รับจากการให้ใช้สิทธิในสัญญาแฟรนไชส์ .....	54
3.4.1 เงินลงทุนในการประกอบธุรกิจแฟรนไชส์.....	54
3.4.1.1 เงินลงทุนขั้นต้น (Initial Investment).....	54
3.4.1.2 เงินลงทุนต่อเนื่อง (Continuing Investment) .....	55
3.4.2 ความหมายและประเภทของค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์.....	55
3.4.2.1 ค่าสิทธิเบื้องต้น (Initial Royalty) หรือค่าธรรมเนียมแฟรนไชส์ (Franchise Fee) หรือค่าสิทธิแรกเข้า (Initial Franchise Fee) หรือ Entrance Fee..	56
3.4.2.2 ค่าสิทธิต่อเนื่อง (Running Royalty) หรือ ค่าสิทธิระยะยาว (Royalty Fees) หรือค่ารายอัลตี้ปี .....	57
3.4.3 การกำหนดค่าสิทธิต่อเนื่อง (Running Royalty) หรือค่าสิทธิระยะยาว (Royalty Fees).....	58

3.5	ภาวะภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรที่แฟรนไชซอร์ได้รับเป็นค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์ ...	61
3.5.1	ขอบเขตความหมายของเงินได้ที่เกิดจากค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์.....	61
3.5.2	ประเภทของเงินได้ที่เกิดจากค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์ .....	63
3.5.3.1	กรณีที่แฟรนไชส์ซอร์เป็นบุคคลธรรมดา.....	64
3.5.3.2	กรณีที่แฟรนไชส์ซอร์เป็นนิติบุคคล .....	65
3.5.4	การบรรเทาภาระภาษีตามประมวลรัษฎากรที่แฟรนไชซอร์ได้รับเป็นค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์.....	66
3.5.4.1	การยกเว้นภาษีเงินได้ตามพระราชกฤษฎีกาที่ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 .....	66
3.5.4.2	การยกเว้นภาษีเงินได้ตามพระราชบัญญัติว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520.....	79
บทที่ 4	.....	80
	บทบัญญัติของกฎหมายต่างประเทศที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้.....	80
	จากค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์.....	80
4.1	บทบัญญัติที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์ขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา หรือ Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD).....	80
4.2	บทบัญญัติที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์ของสหรัฐอเมริกา	92
4.3	บทบัญญัติที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์ของสหราชอาณาจักร .....	97
4.4	บทวิเคราะห์เกี่ยวกับบทบัญญัติที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์ขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา หรือ Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) สหรัฐอเมริกาและสหราชอาณาจักร .....	99
บทที่ 5	.....	104
	สภาพปัญหาพร้อมบทวิเคราะห์ที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธิ .....	104
	ในสัญญาแฟรนไชส์.....	104
5.1	การพิจารณาขอบเขตความหมายของเงินได้พึงประเมินที่เกิดจากค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์ .....	104
5.2	การพิจารณาความหมายของเงินได้ที่เกิดจากค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์ .....	111

5.3 การพิจารณาประเภทของเงินได้จากความช่วยเหลือต่างๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับการใช้สิทธิในสัญญาแฟรนไชส์ .....	114
5.4 การหักค่าใช้จ่ายของเงินได้ที่เกิดจากค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์ .....	121
บทที่ 6 .....	122
บทสรุปและข้อเสนอแนะเกี่ยวกับ .....	122
ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์ .....	122
6.1 บทสรุป.....	122
6.2 ข้อเสนอแนะ .....	125
6.2.1 แนวทางการแก้ไขเกี่ยวกับการพิจารณาขอบเขตความหมายของค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์.....	125
6.2.2 แนวทางการแก้ไขเกี่ยวกับการพิจารณาความหมายของเงินได้ที่เกิดจากค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์.....	127
6.2.3 แนวทางการแก้ไขเกี่ยวกับการพิจารณาประเภทของเงินได้ที่เกิดจากค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์.....	129
6.2.4 แนวทางการแก้ไขเกี่ยวกับการหักค่าใช้จ่ายของเงินได้ที่เกิดจากค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์.....	131
รายการอ้างอิง .....	133
ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์ .....	137

# บทที่ 1

## บทนำ

### 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

การประกอบธุรกิจแฟรนไชส์เป็นกรณีที่แฟรนไชส์ซอร์(ผู้ให้สิทธิในการประกอบธุรกิจแฟรนไชส์) ตกลงให้แฟรนไชส์ซี(ผู้รับสิทธิในการประกอบธุรกิจแฟรนไชส์) ประกอบธุรกิจโดยใช้รูปแบบระบบ ขั้นตอนและสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาในการประกอบธุรกิจขายสินค้าหรือให้บริการในระยะเวลาหรือเขตพื้นที่ที่กำหนด โดยแฟรนไชส์ซีมีหน้าที่ชำระค่าตอบแทนจากการรับสิทธินั้นให้แก่แฟรนไชส์ซอร์ ทั้งนี้การให้สิทธิของแฟรนไชส์ซอร์นั้นจะมีความเกี่ยวข้องกับทรัพย์สินทางปัญญาด้วย ซึ่งทรัพย์สินทางปัญญานั้น อาจประกอบไปด้วย ลิขสิทธิ์ เครื่องหมายการค้า เครื่องหมายรับรอง สิทธิบัตร ความลับทางการค้า หรือกระบวนการบริหารและจัดการทางธุรกิจ เป็นต้น

อย่างไรก็ตามค่าตอบแทนจากการให้ใช้สิทธิตามสัญญาแฟรนไชส์ที่แฟรนไชส์ซอร์ได้รับดังกล่าว ประกอบไปด้วยค่าตอบแทนหลายชนิดขึ้นอยู่กับข้อตกลงกันของคู่สัญญาเช่น ค่าแฟรนไชส์เริ่มต้น ค่า royalties ค่าสิทธิทางการตลาด เป็นต้นนอกจากนี้แล้วยังหมายความรวมถึงประโยชน์อย่างอื่นที่ไม่ใช่ตัวเงินด้วย ทั้งนี้ทั้งนั้นก็เพื่อที่จะทำให้การประกอบธุรกิจแฟรนไชส์สามารถดำเนินไปได้ด้วยดี ซึ่งค่าตอบแทนดังกล่าวถือว่าเป็นเงินได้ของแฟรนไชส์ซอร์ อันอยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีเงินได้ แต่ค่าตอบแทนดังกล่าวนี้มีจุดประสงค์ในการเรียกเก็บแตกต่างกัน ทำให้การเสียภาษีเงินได้จึงแตกต่างกันตามไปด้วย ทำให้เกิดปัญหาในการพิจารณาประเภทของเงินได้จากค่าตอบแทนจากการให้สิทธิตามสัญญาแฟรนไชส์

ในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรจากค่าตอบแทนของการให้สิทธิตามสัญญาแฟรนไชส์ที่แฟรนไชส์ซอร์ได้รับนั้น จะเป็นเงินได้ที่แฟรนไชส์ซอร์ต้องเสียภาษีหรือไม่อย่างไร ในทางปฏิบัติเป็นเรื่องที่ต้องพิจารณาข้อเท็จจริงเป็นเรื่องๆไปไม่มีกฎเกณฑ์ที่ชัดเจนแน่นอน ทำให้เป็นปัญหาในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากร เช่นการพิจารณาว่า ค่าสิทธิทางการตลาดหรือค่าการโฆษณาประชาสัมพันธ์สินค้าหรือบริการของแฟรนไชส์นั้นเป็นเงินได้ของแฟรนไชส์ซอร์ อันอยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีเงินได้หรือไม่ กล่าวคือ การโฆษณาประชาสัมพันธ์เป็นสิ่งที่ทำให้ธุรกิจแฟรนไชส์ ที่แฟรนไชส์ซีได้รับสิทธิไปได้เติบโตไปพร้อมกับชื่อสินค้าของแฟรนไชส์ซอร์และจะเป็นที่รู้จักในที่สุด อันจะส่งผลทำให้แฟรนไชส์ซอร์สามารถคาดหวังรายได้ที่เพิ่มขึ้นจากยอดขายได้ ซึ่งในปัจจุบันสัญญาแฟรนไชส์ส่วนใหญ่ แฟรนไชส์ซอร์มักจะกำหนดให้แฟรนไชส์ซีมีหน้าที่ชำระค่าใช้จ่ายที่ใช้ในการโฆษณาประชาสัมพันธ์และการตลาดนั้นโดยผ่านช่องทางสื่อต่างๆ เช่น การโฆษณาประชาสัมพันธ์ทางโทรทัศน์ วิทยุ หนังสือพิมพ์ เป็นต้น แต่ทั้งนี้ทั้งนั้นแฟรนไชส์ซีมีอิสระที่จะคัดเลือกผู้โฆษณาประชาสัมพันธ์ในสื่อ

ต่างๆนั้นได้อย่างเสรี ซึ่งในความเป็นจริงแล้วแฟรนไชส์ซอร์ มักจะคอยควบคุมการโฆษณา ประชาสัมพันธ์ เพื่อจะได้แน่ใจว่าแฟรนไชส์ซีจะไม่ทำความเสียหายให้กับชื่อเสียงของแฟรนไชส์ซอร์ ปัญหาดังกล่าวนี้ได้เป็นปัญหาข้อพิพาทจนเกิดการฟ้องร้องเป็นคดีความจนถึงศาลฎีกามาแล้วกล่าวคือ

ได้มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4440/2552 ได้วินิจฉัยชี้แจงความโดยสรุปว่า “งบโฆษณา ประชาสัมพันธ์ที่แฟรนไชส์ซีได้ชำระไปให้กับบริษัทที่ได้ทำการประชาสัมพันธ์ ที่แม้จะเป็นเงินได้พึง ประเมินของบริษัทที่ได้ทำการประชาสัมพันธ์แล้ว ยังเป็นเงินได้พึงประเมินของแฟรนไชส์ซอร์ด้วย” ทำให้งบโฆษณาประชาสัมพันธ์ดังกล่าวเป็นเงินได้ที่มีการจ่ายเพียงครั้งเดียวแต่ทำการเสียภาษีถึงสอง ครั้ง<sup>1</sup> ซึ่งคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4440/2552 นี้มีบริษัทเดอะไมเนอร์ฟู้ดกรุ๊ป จำกัด (มหาชน) เป็นโจทก์ และกรมสรรพากร เป็นจำเลย โดยคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวมีใจความว่า

“แม้สัญญาแฟรนไชส์ระหว่างโจทก์กับบริษัท พ. จะไม่เข้าลักษณะเป็น “ค่าแห่งลิขสิทธิ์” แต่ก็ มีลักษณะเป็นค่าตอบแทนในการใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา ซึ่งจัดเป็นค่าแห่งสิทธิอื่นๆ ทำนอง เดียวกับค่าแห่งก๊วนด์วิลล์และค่าแห่งลิขสิทธิ์ตามที่บัญญัติไว้ใน ป.รัชฎากร มาตรา 40 (3)

การโฆษณาและส่งเสริมการขายตามสัญญาแฟรนไชส์ระหว่างโจทก์กับบริษัท พ.เจ้าของ แฟรนไชส์ เป็นข้อตกลงที่กำหนดให้โจทก์ต้องปฏิบัติภายใต้การควบคุมและดุลพินิจของบริษัทดังกล่าว โดยเฉพาะ โจทก์ในฐานะผู้รับแฟรนไชส์ไม่มีอิสระที่จะทำการโฆษณาตามรูปแบบและเนื้อหาตามที่ โจทก์ต้องการ ดังนั้น งบโฆษณาและส่งเสริมการขายที่โจทก์มีหน้าที่ต้องรับผิดชอบ แม้โจทก์จะมีได้ จ่ายให้แก่บริษัทดังกล่าวโดยตรงก็ตาม แต่ก็ยังเป็นประโยชน์ที่บริษัทดังกล่าวได้รับโดยไม่ต้องไป ดำเนินการโฆษณาสินค้าภายใต้ “เครื่องหมาย” ของตนตามรูปแบบและเนื้อหาที่ตนพอใจ จึงถือได้ว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตาม ป.รัชฎากร มาตรา 39

การที่โจทก์ต้องใช้งบโฆษณาและส่งเสริมการขายตามสัญญาแฟรนไชส์ก็เพื่อตอบแทนการที่ บริษัท พ. ยินยอมให้โจทก์เป็นผู้รับแฟรนไชส์ กรณีจึงถือได้ว่าบริษัท พ. ได้รับประโยชน์หรือ “เงินได้ พึงประเมิน” เช่นว่านี้ เป็นส่วนหนึ่งของค่าแฟรนไชส์ นอกเหนือจากที่ได้ตกลงไว้ในสัญญาเข้าลักษณะ เป็นค่าตอบแทนในการใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา อันเป็นค่าแห่งก๊วนด์วิลล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิ อย่างอื่นตาม ป.รัชฎากร มาตรา 40 (3)”

เมื่อพิจารณาจากคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าว จะเห็นได้ว่าการที่จะพิจารณาว่า งบโฆษณาใน วงเงินที่แฟรนไชส์ซอร์กำหนดและต้องมีรูปแบบเนื้อหาการโฆษณาที่แฟรนไชส์ซอร์พอใจ นั้นเป็นเงิน

<sup>1</sup> Thanasak Chanyapoon and Piphob Veraphong, “Options when one payment is taxable twice”, Bangkok Post Business (3/11/2009), p. 12.

ได้ฟังประเมินของแฟรนไชส์ซอร์และถือว่าเป็นเงินได้ที่เกี่ยวกับสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาหรือไม่ ก็ยังมีข้อถกเถียงกันอยู่ โดยมีนักวิชาการได้ให้ความเห็นเกี่ยวกับปัญหาดังกล่าวไว้ดังนี้

ศาสตราจารย์ ดร. ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล ศาสตราจารย์ประจำคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ได้ให้ความเห็นว่า<sup>2</sup>

“การเป็นเงินได้ฟังประเมินตามมาตรา 39 ต้องประกอบด้วยสาระสำคัญ 3 ประการ ดังนี้

1.) เป็นเงินได้ตามมาตรา 40 ได้แก่ เงินได้จากน้ำพักน้ำแรง เงินที่ได้มาโดยไม่ต้องใช้น้ำพักน้ำแรง เงินได้แบบผสม

2.) รูปแบบของเงินได้ (คิดคำนวณได้เป็นเงิน) ประกอบด้วย ตัวเงิน ทรัพย์สิน ประโยชน์อย่างอื่น (เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ตามมาตรา 40 และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ)

3.) เป็นสิ่งที่ผู้มีเงินได้ ได้รับมาแล้วในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว มีลักษณะเป็นเงินสุทธิ จึงต้องนำหลักเกณฑ์ทางบัญชี คือเกณฑ์เงินสด มาใช้คำนวณการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และเกณฑ์สิทธิ ใช้กับการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

และได้มีความเห็นต่อไปว่า กฎหมายภาษีอากรต้องตีความโดยเคร่งครัด เพราะเป็นกฎหมายที่จำกัดสิทธิการใช้ทรัพย์สินของบุคคล งบประมาณ ในวงเงินดังกล่าวเป็นเงินได้ของบริษัทที่รับผลิตโฆษณามิใช่เงินได้ของผู้ให้สิทธิ เมื่อบริษัทที่รับผลิตโฆษณา รับจ้างผลิตโฆษณา ย่อมต้องเสียภาษีเงินได้ในส่วนนี้ ข้อกำหนดที่ผู้ให้สิทธิระบุไว้ในสัญญาเป็นเพียงข้อตกลงระหว่างผู้ใช้สิทธิกับผู้ให้สิทธิเท่านั้น หากจะตีความว่าการโฆษณาทำให้ผู้ใช้สิทธิได้รับประโยชน์ในประการที่ “มีชื่อเสียงเป็นที่รู้จัก” เข้ากรณี “ประโยชน์อย่างอื่น” ก็ยังคงเป็นที่ถกเถียงได้ว่า มาตรา 39 ได้บัญญัติให้เป็นประโยชน์อย่างอื่น เป็นสิ่งที่สามารถคิดคำนวณได้เป็นตัวเงิน แต่ความมีชื่อเสียงมีลักษณะเป็นนามธรรม (แต่มีผลที่ดีในแง่เพิ่มรายได้แก่กิจการ ซึ่งส่งผลให้ค่าแห่งสิทธิสูงขึ้น ผู้ใช้สิทธิต้องจ่ายค่าแห่งสิทธิ ให้ผู้ให้สิทธิเพิ่มขึ้น) นอกจากนั้น อาจได้รับการโต้แย้งได้ว่า การโฆษณามีได้หมายถึงการเพิ่มขยายชื่อเสียงเพียงประการเดียว แต่อาจเป็นการกระทำเพื่อ “รักษาระดับของชื่อเสียง”

กล่าวโดยสรุปเมื่อ งบประมาณเป็นเพียงข้อกำหนดหรือข้อตกลงระหว่างคู่สัญญาและไม่ปรากฏว่า งบโฆษณาดังกล่าวเป็นสิ่งที่ผู้ใช้สิทธิได้รับ (บริษัทผู้ผลิตโฆษณาได้รับ) ผู้เขียนเห็นว่า งบโฆษณาในวงเงินที่กำหนด ไม่เป็นเงินได้ตามมาตรา 39 แต่เป็นเพียงข้อกำหนดในสัญญาระหว่างคู่สัญญาเท่านั้น

<sup>2</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพฯ : วิญญูชน), หน้า 174-175.

การตีความในลักษณะดังกล่าวน่าจะสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายภาษีเงินได้ที่ตราขึ้นตามนโยบายของรัฐในประการที่มุ่งประสงค์กำหนดส่วนแบ่งภาระภาษี (เงินได้) ตามความสามารถในการจ่าย (การมีเงินได้) ของบุคคล มากกว่าจะเป็นเครื่องมือให้มีการหารายได้ตามใจคิด”

นายชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ผู้พิพากษาศาลฎีกา ได้ให้ความเห็นเกี่ยวกับเรื่องนี้โดยได้หมายเหตุไว้ท้ายคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4440 / 2552 ว่า<sup>3</sup>

“ปัญหาควมมีว่าค่าโฆษณาและส่งเสริมการขายสินค้าและบริการ "พิชซ่า ฮัท" ที่โจทก์ต้องจ่ายเป็นจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 3.5 ของยอดขายรวมต่อปีตามที่สัญญาแพรนไฮส์กำหนดไว้ จะถือเป็นเงินได้พึงประเมินของบริษัทพิชซ่า ฮัท อิงค์ ผู้ให้แพรนไฮส์ ทำให้โจทก์ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 และนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 83/6 (2) เหมือนกับค่าแพรนไฮส์ทั้งสองรายการดังกล่าวหรือไม่?

ศาลภาษีอากรกลางเห็นว่า การที่โจทก์จ่ายค่าโฆษณาและส่งเสริมการขายดังกล่าวไม่ถือว่าผู้ให้แพรนไฮส์ได้รับเงินได้พึงประเมิน โจทก์จึงไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 และนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 83/6 (2) เพราะเงินได้พึงประเมินที่จะนำมาคำนวณภาษีจะต้องเป็นสิ่งที่ได้รับมาแล้ว มิใช่เป็นสิ่งที่เสมือนว่าได้รับ

แต่ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นว่า ผู้ให้แพรนไฮส์ ได้รับประโยชน์จากการที่โจทก์ต้องจ่ายค่าโฆษณาและส่งเสริมการขาย เพราะเมื่อยอดขายของโจทก์เพิ่มขึ้น ย่อมส่งผลโดยตรงทำให้ผู้ให้แพรนไฮส์ได้รับค่าแพรนไฮส์ที่คำนวณจากร้อยละ 4 ของยอดขายในแต่ละไตรมาสเพิ่มขึ้น ทั้งผลของการโฆษณา ย่อมสนับสนุนส่งเสริมกูดวิลล์ (Goodwill) และเครื่องหมายการค้าและชื่อทางการค้า "พิชซ่า ฮัท" ของผู้ให้แพรนไฮส์ไปในตัว ซึ่งในที่สุด ย่อมส่งผลให้ผู้ให้แพรนไฮส์มีอำนาจต่อรองที่จะเรียกร้องค่าตอบแทนจากโจทก์หรือผู้ซื้อแพรนไฮส์รายอื่นๆ ได้เพิ่มขึ้น เมื่อประโยชน์ดังกล่าวสามารถคิดคำนวณได้เป็นเงินจริง เป็นเงินได้พึงประเมินของบริษัทผู้ให้แพรนไฮส์ตามมาตรา 39 และเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) เพราะเป็นค่าตอบแทนการใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา โจทก์จึงมีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 70 และนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 83/6 (2)

ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรมีความเห็นดังกล่าว เพราะตามสัญญาแพรนไฮส์กำหนดให้โจทก์ต้องจ่ายค่าโฆษณาและส่งเสริมการขายเป็นจำนวนแน่นอน และต้องโฆษณาตามรูปแบบและเนื้อหาที่ผู้ให้แพรนไฮส์กำหนด ไม่มีอิสระที่จะเลือกรูปแบบและเนื้อหาเอง แสดงว่าความจริงค่าโฆษณาและส่งเสริมการขาย เป็นรายจ่ายของผู้ให้แพรนไฮส์ ตามปกติผู้ให้แพรนไฮส์จะต้องคิดค่าแพรนไฮส์เพิ่มอีก

<sup>3</sup>ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชา กฎหมายภาษีอากร พิมพ์ครั้งที่ 8(กรุงเทพฯ : สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2554), หน้า 130-131.

ร้อยละ 3.5 ของยอดขายรวมต่อปีเพื่อชดเชยรายจ่ายดังกล่าว แต่การคิดค่าแพนไซส์เพิ่มขึ้น ทำให้ต้องเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 70 และภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 83/6 (2) เพิ่มขึ้น เพื่อมิให้ต้องเสียภาษีเพิ่ม จึงมีการทำสัญญาแปลงจากรายได้เป็นรายจ่ายดังกล่าว หากยอมให้มีการกระทำเช่นนี้ได้ รัฐก็ไม่อาจเรียกเก็บภาษีได้เต็มเม็ดเต็มหน่วยและไม่เป็นธรรมต่อผู้ให้แพนไซส์รายอื่น ที่คิดค่าแพนไซส์เต็มจำนวนโดยมิได้แปลงเป็นรายจ่าย และต้องเสียภาษีมากกว่า การทำให้ไม่ต้องเสียภาษิดังกล่าว จึงเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้หรือไม่บริสุทธิ์ (Unacceptable หรือ Abusive Tax Avoidance) ไม่ถือเป็นการวางแผนภาษีอากร (Tax Planning)

แต่ถ้าไม่มีข้อตกลงให้โจทก์ต้องจ่ายค่าโฆษณาและส่งเสริมการขายเป็นจำนวนแน่นอน และโจทก์มีอิสระที่จะเลือกรูปแบบและเนื้อหาในการโฆษณาเอง ค่าโฆษณาและส่งเสริมการขายที่โจทก์จ่ายไปย่อมไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของผู้ให้แพนไซส์ที่จะต้องเสียภาษี ฉะนั้นกรณีที่ผู้รับแพนไซส์ออกค่าโฆษณาและส่งเสริมการขายจะถือเป็นเงินได้พึงประเมินของผู้ให้แพนไซส์ หรือไม่จึงน่าจะพิจารณาจากข้อเท็จจริงเป็นเรื่องๆ ไป”

จะเห็นได้ว่าวงโฆษณาในวงเงินที่แพนไซส์ซอร์กำหนดและต้องมีรูปแบบเนื้อหาการโฆษณาที่แพนไซส์ซอร์พอใจ นั้นเป็นเงินได้พึงประเมินของแพนไซส์ซอร์และถือว่าเป็นเงินได้ที่เกี่ยวกับสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาหรือไม่ ก็ยังมีข้อถกเถียงกันอยู่ ซึ่งความเห็นและเหตุผลดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้นล้วนแล้วแต่เป็นเหตุผลที่น่ารับฟังทั้งสิ้น อย่างไรก็ตามในสัญญาแพนไซส์นั้นแพนไซส์ซอร์ยังคงต้องผูกพันตามสัญญาที่ต้องกระทำการ งดเว้นกระทำการและชำระค่าตอบแทนจากการได้ใช้สิทธิตามสัญญาอยู่อีกหลายประการ ทำให้การพิจารณาถึงเกณฑ์ที่ชัดเจนแน่นอนของความหมายของค่าสิทธิในสัญญาแพนไซส์ จึงเป็นสิ่งสำคัญที่จะทำให้การบริหารจัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธิในสัญญาแพนไซส์ดำเนินไปได้อย่างมีประสิทธิภาพ

## 1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อศึกษาถึงมูลเหตุ แนวความคิด เกี่ยวกับการวินิจฉัยขอบเขตความหมายของเงินได้จากค่าสิทธิในสัญญาแพนไซส์
2. เพื่อศึกษาถึงหลักการของการจัดเก็บภาษีเงินได้ หลักการภาษีอากรที่ดีและนำไปสู่การบริหารจัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธิในสัญญาแพนไซส์ดำเนินไปได้อย่างมีประสิทธิภาพ
3. เพื่อศึกษาถึงเจตนารมณ์ บทบัญญัติ หลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่เกี่ยวกับ การจัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธิในสัญญาแพนไซส์ตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทยและกฎหมายของต่างประเทศ



4. เพื่อศึกษาถึงสภาพปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์
5. เพื่อศึกษาถึงแนวทางในการบังคับใช้ การปรับปรุงแก้ไขกฎหมาย และเป็นแนวทางในการพิจารณา วินิจฉัย ตีความขอบเขตความหมายของเงินได้จากค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์

### 1.3 ขอบเขตของการวิจัย

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มุ่งที่จะศึกษาถึงหลักการในบทบัญญัติกฎหมายของต่างประเทศที่เกี่ยวกับขอบเขตความหมายของเงินได้จากค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์ เพื่อนำมาใช้เป็นแนวทางสำหรับประเทศไทยในการบริหารจัดการเก็บภาษีเงินได้ ตลอดทั้งหลักเกณฑ์ เงื่อนไขและวิธีการในการบังคับใช้ หลักการบริหารจัดเก็บภาษีอากรที่ดี หลักความเสมอภาคทางภาษีอากร และหลักความชอบด้วยกฎหมายของภาษีอากรและการตรวจสอบโดยองค์กรตุลาการ ตลอดจนเจตนารมณ์แห่งกฎหมาย ในการกำหนดให้บทบัญญัติเหล่านั้นรวมตลอดจนสภาพปัญหาจากตัวบทบัญญัติ หลักเกณฑ์ เงื่อนไขและวิธีการเกี่ยวกับการวินิจฉัยขอบเขตความหมายของเงินได้ จากค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์ดังกล่าวด้วย

### 1.4 สมมติฐานของการวิจัย

ความหมายของค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์ยังขาดความชัดเจนแน่นอน ก่อให้เกิดปัญหาและเป็นอุปสรรคต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้

### 1.5 วิธีดำเนินการวิจัย

การวิจัยนี้ ใช้วิธีวิจัยเอกสาร (Documentary Research) โดยศึกษาค้นคว้ารวบรวมข้อมูลจากกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ กฎกระทรวง ประกาศกระทรวง ประกาศอธิบดี ตำรา บทความ เอกสารสัมมนา แนวคำพิพากษาศาลฎีกา หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร ตัวอย่างกฎหมายที่เกี่ยวข้องทั้งในประเทศไทยและต่างประเทศ โดยข้อมูลส่วนใหญ่ได้ดำเนินการขอตรวจดูและขออนุญาตคัดถ่ายเอกสารจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการทำงานวิจัยนี้ และได้มีการค้นคว้าข้อมูลจากห้องสมุดหรือหอสมุดต่างๆ ด้วยการวางกรอบข้อมูลที่ต้องการค้นคว้า และค้นหาข้อมูลเพิ่มเติมจาก Web site และฐานข้อมูลที่ห้องสมุดหรือหอสมุดนั้นๆ มี

## 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. เข้าใจถึงมูลเหตุ แนวความคิดเกี่ยวกับการพิจารณาขอบเขตความหมายของเงินได้จากค่าสิทธิในสัญญาแพรนไฮส์
2. เข้าใจถึงหลักการของการจัดเก็บภาษีเงินได้ หลักการภาษีอากรที่ดี และนำไปสู่การบริหารจัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธิในสัญญาแพรนไฮส์ที่ดี
3. เข้าใจถึงเจตนารมณ์ บทบัญญัติ หลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่เกี่ยวกับ การจัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธิในสัญญาแพรนไฮส์ตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทย และกฎหมายของต่างประเทศ
4. เข้าใจถึงสภาพปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธิในสัญญาแพรนไฮส์
5. เข้าใจถึงแนวทางในการบังคับใช้ การปรับปรุงแก้ไขกฎหมาย และเป็นแนวทางในการพิจารณา การตีความขอบเขตความหมายของเงินได้จากค่าสิทธิในสัญญาแพรนไฮส์

## บทที่ 2

### หลักการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรและ

### ขอบเขตความหมายของเงินได้ในทางกฎหมายภาษีอากร

#### 2.1 หลักการบริหารจัดการเก็บภาษีอากร

##### 2.1.1 หลักการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรที่ดี<sup>4</sup>

ในคริสต์ศักราชที่ 1776 นักเศรษฐศาสตร์ชาวตะวันตกชื่อ Adam Smith ซึ่งได้รับการยกย่องว่าเป็นบิดาแห่งวิชาเศรษฐศาสตร์ ได้ประมวลลึทธิคิดและการปฏิบัติต่างๆของประชาชาติที่เป็นการทั่วไป แล้วนำมาสรุปเป็นหลักการ 4 ประการเกี่ยวกับภาษี (Four Maxims Regarding Taxes In General)<sup>5</sup> ซึ่งเป็นที่ยอมรับกันมาจนถึงปัจจุบัน ได้แก่

##### 2.1.1.1 หลักความเป็นธรรม (Equity)

หลักการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรที่ดีที่มีความเป็นธรรมนั้น คือภาษีอากรที่ถูกจัดเก็บจากบุคคลซึ่งเท่าเทียมกันเป็นจำนวนเท่ากันและเก็บจากบุคคลซึ่งแตกต่างกันตามความเหมาะสมกับความแตกต่างนั้น

อย่างไรก็ตามการที่จะพิจารณาว่าภาษีอากรที่ถูกจัดเก็บนั้นจะมีความเป็นธรรมหรือไม่ เป็นเรื่องที่พิจารณาค่อนข้างยาก เนื่องจากว่าจะถือมาตรฐานใดเป็นตัววัดความเท่าเทียมกันหรือความแตกต่างกัน และหากมีความแตกต่างกันแล้ว การจัดเก็บภาษีจะต้องเป็นไปในลักษณะใดจึงจะถือว่ามีเหมาะสม<sup>6</sup> ทั้งนี้ทั้งนั้นเนื่องจากเป็นที่ยอมรับกันว่าประชาชนต้องให้เงินแก่รัฐตามสัดส่วนของรายได้เป็นการตอบแทนที่รัฐได้คุ้มครองประชาชนที่อยู่อาศัยในรัฐนั้น ภาษีอากรที่ถูกจัดเก็บอย่างเป็นธรรมนั้น จึงต้องมีความสัมพันธ์กับสิ่งที่เป็นความสามารถหรือมีความสัมพันธ์กับสิ่งที่แสดงความสามารถของผู้เสียภาษีโดยอาจวัดได้จากรายได้ (Income) จากความมั่งคั่ง (Wealth) หรือจากการใช้จ่าย (Expenditure) ก็ได้ซึ่งหลักเกณฑ์ในการวัดความสามารถหรือสิ่งที่แสดงความสามารถของผู้เสียภาษีต้องเป็นหลักเกณฑ์ที่บังคับเป็นการทั่วไปด้วย นอกจากนี้แล้วการบัญญัติกฎหมายเพื่อ

<sup>4</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพมหานคร : ห้างหุ้นส่วนสามัญ จตุลักษ์ 79, 2556), หน้า 54-56.

<sup>5</sup> เรื่องเดียวกัน

<sup>6</sup> วิทย์ ตันตยกุล, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร : สำนักอบรมศึกษากฎหมายเนติบัณฑิตยสภา, 2538), หน้า 24.

ยกเว้นภาษีหรือการเพิ่มอัตราภาษี ต้องกระทำด้วยความระมัดระวังและคำนึงถึงจำนวนภาษีขั้นต่ำที่ประชาชนทุกคนควรแบกรับเสมอหน้ากัน<sup>7</sup>

อย่างไรก็ตามการจัดเก็บภาษีตามส่วนแห่งความสามารถควมมีความหมายอย่างไร และมีหลักเกณฑ์ใดที่เป็นเครื่องวัดความสามารถของผู้เสียภาษี เป็นเรื่องที่มีความเห็นแตกต่างกัน ระหว่างเป็นการชำระภาษีเท่าเทียมกันเฉพาะตามส่วนของจำนวนรายได้ที่เป็นตัวเลข หรือตามส่วนแห่งสถานะส่วนบุคคล ดังนั้น การบริหารจัดการเก็บภาษีอากรที่ดีที่มีความเป็นธรรมนั้นจึงต้องควบคู่กับหลักความเสมอภาคทางภาษีด้วย โดยนักเศรษฐศาสตร์ได้พิจารณาการจัดเก็บภาษีและแบ่งหลักความเป็นธรรมออกเป็น 2 ลักษณะดังต่อไปนี้

1. หลักความเป็นธรรมโดยสมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity) หรือหลักความเป็นธรรมเชิงขนาน (Horizontal Equity) เป็นการวัดความเป็นธรรมในการเสียภาษีของประชาชนในรูปของตัวเงิน กล่าวคือ ผู้เสียภาษีควรต้องเสียภาษีเป็นเงินจำนวนเท่ากัน เพราะภาระค่าใช้จ่ายของรัฐควรต้องกระจายแก่ผู้เสียภาษีทุกคนเป็นจำนวนเท่าเทียมกัน

2. หลักความเป็นธรรมสัมพันธ์ (Modified Equity Principle) หรือหลักความเป็นธรรมเชิงตั้ง (Vertical Equity) ได้แบ่งความเป็นธรรมในการเสียภาษีของประชาชนออกเป็น 2 หลักคือ

- หลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (The Benefit Principle) คือ ผู้ได้รับประโยชน์จากการบริการใดของรัฐมากก็ต้องเสียภาษีมาก ผู้ได้รับประโยชน์น้อยก็ควรเสียภาษีน้อย และหากไม่ได้รับประโยชน์จากการบริการนั้นเลยก็ไม่ควรเสียภาษีเพื่อการนั้น อย่างไรก็ตาม<sup>8</sup> หลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (The Benefit Principle) ถือว่าผู้ที่ได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการของรัฐ จะต้องเป็นผู้เสียภาษีเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการผลิตสินค้าหรือบริการเหล่านั้น ตามสัดส่วนของประโยชน์ที่ตนได้รับ เช่น ภาษีการใช้ถนนจะจัดเก็บจากผู้เป็นเจ้าของหรือผู้ขับขี่รถยนต์ ซึ่งได้รับประโยชน์โดยตรงจากการใช้ถนน เป็นต้น แต่การจัดเก็บภาษีโดยถือหลักประโยชน์ที่ได้รับนี้ มีข้อยุ่งยากในทางปฏิบัติหลายประการ ที่สำคัญก็คือ สินค้าหรือบริการสาธารณะบางอย่างเช่น การป้องกันประเทศและการรักษาความสงบภายในไม่อาจคำนวณได้ ว่าตกแก่บุคคลใด เป็นมูลค่าเท่าใด นอกจากนี้ บริการของรัฐบางอย่างเป็นประโยชน์ทางสังคม ที่ถือเป็นหน้าที่โดยตรงของรัฐอยู่แล้วเช่นการให้การศึกษา เป็นต้น ดังนั้น การเก็บค่าเล่าเรียนของสถานศึกษาของรัฐ อาจมีผลเป็นการจำกัดมิให้คนยากจนมีโอกาสได้รับการศึกษา ซึ่งอาจก่อให้เกิดผลเสียแก่ประเทศชาติโดยส่วนรวมในที่สุด

- หลักความสามารถในการเสียภาษี (The Ability to Pay Principle) คือการวัดความเป็นธรรมในการเสียภาษี โดยถือว่าผู้ที่มีความสามารถเสียภาษีมากก็ควรเสียภาษีมาก ผู้ที่มี

<sup>7</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, หน้า 61.

<sup>8</sup> ณัฐพงศ์ โปษกะบุตร, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 1(กรุงเทพมหานคร: ศรีเมืองการพิมพ์, 2532) , หน้า 18-19.

ความสามารถในการเสียภาษีน้อยก็ควรเสียภาษีน้อย โดยความสามารถนี้ในปัจจุบันนิยมวัดจากทรัพย์สิน รายได้หรือรายจ่ายของแต่ละบุคคลเป็นเกณฑ์ในการกำหนดจำนวนภาษีที่ต้องเสีย<sup>9</sup>

### 2.1.1.2 หลักความแน่นอน (Certainly)

หลักการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรที่ดีที่มีความแน่นอนนั้น คือ บทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรในทุกเรื่องต้องมีความชัดเจนและแน่นอนตั้งอยู่บนพื้นฐานของเหตุและผลของทั้งทางฝ่ายผู้จัดเก็บภาษีและทางฝ่ายผู้เสียภาษีเช่น รัฐต้องบัญญัติหลักเกณฑ์เกี่ยวกับฐานภาษี การคำนวณภาษี และการจัดเก็บภาษีอย่างชัดเจนไม่คลุมเครือ ทำให้ผู้เสียภาษีสามารถคำนวณภาษีที่ตนจะต้องชำระและชำระภาษีได้ถูกต้องตามกำหนดเวลา การจัดเก็บภาษีที่ไม่เคร่งครัดหรือสอดคล้องกับหลักความแน่นอนย่อมนำมาซึ่งความเดือดร้อนของประชาชน เช่น การจัดเก็บภาษีของเจ้าภาษีนายอากรที่ขาดหลักเกณฑ์แน่นอน เป็นต้น ดังนั้น เมื่อใดระบบภาษีอากรมีความแน่นอนชัดเจนแล้วย่อมจะสร้างความสมัครใจในการเสียภาษีอากรให้เกิดขึ้นได้ นอกจากนี้ยังลดการทุจริตของเจ้าหน้าที่ได้ด้วย

หลักการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรที่ดีควรจะมี ความแน่นอนในการทำรายได้ให้กับรัฐบาลด้วย กล่าวคือ จำนวนหรือสัดส่วนของภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องชำระให้แก่รัฐต้องมีลักษณะที่แน่นอนและเฉพาะเจาะจง ไม่เป็นไปตามความต้องการของฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง ตลอดจนการชำระภาษีต้องมีวิธีการประเมินจัดเก็บที่สะดวกแก่ผู้เสียภาษีและมีการกำหนดจำนวนเงินที่ต้องชำระไว้อย่างชัดเจนแน่นอนด้วย

### 2.1.1.3 หลักความสะดวก (Convenience)

หลักการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรที่ดีที่มีความสะดวกนั้น คือ ภาษีทุกประเภทควรต้องเรียกเก็บตรงตามเวลา มีวิธีการชำระภาษี มีสถานที่จัดเก็บภาษีหรือชำระภาษีที่ทำให้ผู้เสียภาษีได้รับความสะดวกและสอดคล้องกับรายได้ของผู้เสียภาษีมากที่สุด หลักความสะดวกที่กล่าวนี้ ต้องสอดคล้องกับหลักความแน่นอนดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้นด้วย ดังเช่นในปัจจุบันกรมสรรพากรได้กำหนดสถานที่ชำระภาษีเงินได้หลายสถานที่และสามารถชำระภาษีผ่านอินเทอร์เน็ตได้ ซึ่งถือเป็นทางเลือกใหม่อีกทางหนึ่งที่ไม่บังคับ แต่ช่วยให้ผู้เสียภาษีที่สนใจเลือกใช้บริการและได้รับความสะดวกมากยิ่งขึ้น ในขณะที่การชำระภาษีที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา ยังคงมีอยู่ตามปกติ

### 2.1.1.4 หลักความประหยัด (Economy)

หลักการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรที่ดีที่มีความประหยัดนั้น คือ ภาษีทุกประเภทที่รัฐได้จัดเก็บเพื่อนำรายได้มาสู่คลังนั้น ควรมีจำนวนที่ใกล้เคียงกับจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีได้ชำระให้แก่รัฐ กล่าวคือ รัฐต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีให้น้อยที่สุดและผู้เสียภาษีเองก็ต้องเสียค่าใช้จ่าย

<sup>9</sup> อรรถพร พจนานูรัตน์, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (Law of Taxation), (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง), หน้า 21-22.

เกี่ยวกับการชำระภาษีให้น้อยที่สุดด้วย เพื่อลดการสูญเสียกับสิ่งที่ไม่ใช่ภาษีอากรให้มากที่สุด เพื่อก่อให้เกิดประโยชน์ต่อระบบภาษีให้มากที่สุดด้วย

## 2.1.2 หลักการบริหารจัดเก็บภาษีอากรที่ดีในปัจจุบัน

หลังจากที่ Adam Smith ได้ประมวลวิธีคิดและการปฏิบัติต่างๆของประชาชาติที่เป็นการทั่วไป แล้วนำมาสรุปเป็นหลักการ 4 ประการเกี่ยวกับภาษี (Four Maxims Regarding Taxes In General) ไว้ว่าสองร้อยปีมาแล้ว ในปัจจุบันได้มีการพัฒนาแนวความคิดดังกล่าวและเพิ่มหลักเกณฑ์อื่นๆที่เกี่ยวกับการบริหารจัดการเก็บภาษีอากร เพื่อให้เหมาะสมกับการเปลี่ยนแปลงในสภาพสังคมและเศรษฐกิจมากยิ่งขึ้น ทำให้ในปัจจุบันได้มีแนวความคิดเพิ่มเติมเกี่ยวกับหลักการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรที่ดีนอกจากที่ Adam Smith ได้กำหนดเอาไว้หลายหลักการ ได้แก่

### 2.1.2.1 หลักของการยอมรับ (Acceptability)

หลักการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรที่ดีในปัจจุบันที่อยู่บนหลักของการยอมรับนั้น คือ มีการจัดเก็บภาษีอากรอย่างยุติธรรมและเป็นที่ยอมรับของประชาชน หากรัฐต้องการให้ประชาชนผู้เสียภาษียอมรับการเสียภาษีมากขึ้น รัฐต้องแสดงให้เห็นถึงประโยชน์หรือผลตอบแทนโดยรวมในอนาคต ที่ผู้เสียภาษีจะได้รับจากการที่ได้เสียภาษีไป<sup>10</sup>

### 2.1.2.2 หลักของการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (Enforceability)

หลักการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรที่ดีในปัจจุบันที่อยู่บนหลักของการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ นั้น คือ การจัดเก็บภาษีอากรต้องสามารถทำการบริหารจัดการเก็บได้อย่างมีประสิทธิภาพและมีผลบังคับได้จริงในทางปฏิบัติ ซึ่งในแต่ละรัฐอาจมีรายละเอียดหรือรูปแบบและวิธีการจัดเก็บภาษีที่แตกต่างกัน ขึ้นอยู่กับบริบทด้านต่างๆของแต่ละรัฐ โดยต้องมีความเกี่ยวข้องเชื่อมโยงกับรูปแบบโครงสร้างการบริหารของแต่ละรัฐเป็นสำคัญ<sup>11</sup>

### 2.1.2.3 หลักของการทำรายได้ (Productivity)

หลักการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรที่ดีในปัจจุบันที่อยู่บนหลักของการทำรายได้นั้น คือ ภาษีอากรที่จัดเก็บได้ต้องทำรายได้ให้รัฐเป็นอย่างดีและสอดคล้องไปความเจริญเติบโตของสภาพเศรษฐกิจของรัฐโดยต้องไม่เพิ่มอัตราการจัดเก็บภาษี โดยจะบรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าวได้ ฐานภาษีนั้นต้องมีลักษณะที่มีฐานกว้างและเป็นฐานของภาษีที่ขยายตัวได้รวดเร็ว<sup>12</sup> เนื่องจาก<sup>13</sup> ในปัจจุบัน

<sup>10</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, หน้า 56.

<sup>11</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 57.

<sup>12</sup> เรื่องเดียวกัน.

บทบาทของรัฐบาลทางด้านเศรษฐกิจได้ทวีความสำคัญมากขึ้น รัฐจึงจำเป็นต้องหารายได้เพื่อนำมาใช้จ่ายให้มากขึ้น ระบบภาษีอากรที่ดีจึงควรเป็นระบบที่ทำรายได้สูงให้แก่รัฐบาล หากระบบภาษีอากรมีโครงสร้างอันววยรายได้ให้แก่รัฐบาลต่ำ รัฐบาลก็จำเป็นต้องเก็บภาษีเพิ่มเติม ซึ่งจะสร้างความเดือดร้อนให้กับประชาชนเพิ่มขึ้น ดังนั้น ระบบภาษีอากรที่ดีตามหลักนี้จึงควรประกอบไปด้วยภาษีน้อยประเภท และภาษีแต่ละประเภทสามารถทำรายได้สูงทั้งในปัจจุบันและเมื่อสถานการณ์ทางเศรษฐกิจเปลี่ยนแปลงไป

ระบบภาษีอากรที่จะทำรายได้สูงให้แก่รัฐบาลมีลักษณะดังนี้

(1) ภาษีอากรที่มีฐานกว้าง กล่าวคือ จะต้องครอบคลุมผู้เสียภาษีจำนวนมาก ขณะเดียวกันฐานภาษีที่ใช้เรียกเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีแต่ละรายต้องมีขนาดใหญ่ด้วย เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีการขาย ซึ่งไม่จำเป็นต้องใช้อัตราสูง ไม่กระทบกระเทือนต่อการทำงาน การออม

(2) ภาษีอากรที่มีอัตราก้าวหน้า เมื่อฐานภาษีมีขนาดใหญ่ขึ้นรัฐบาลจะมีรายได้เพิ่มขึ้นในส่วนที่สูงกว่าการขยายตัวของฐานภาษีอย่างไรก็ดี การกำหนดอัตราภาษีในลักษณะก้าวหน้าจนเกินไปอาจกระทบกระเทือนในด้านอื่นได้ ภาษีที่น่าจะอำนวยความสะดวกให้แก่รัฐบาลมากและตลอดไปคือภาษีมรดกและภาษีทรัพย์สิน

#### 2.1.2.4 หลักของการยืดหยุ่น (Flexibility)

หลักการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรที่ดีในปัจจุบันที่อยู่บนหลักของการยืดหยุ่นนั้น คือ การจัดภาษีบางประเภทต้องสามารถปรับตัวให้สอดคล้องไปความเจริญเติบโตของสภาพเศรษฐกิจของรัฐหรือการเปลี่ยนแปลงฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีได้ง่าย อันควรนำมาใช้เป็นเครื่องมือควบคุมภาวะเศรษฐกิจของประเทศ<sup>14</sup> กล่าวคือ<sup>15</sup> อากรที่ดีต้องมีความยืดหยุ่น สามารถปรับตัวเข้ากับการเปลี่ยนแปลงของภาวะเศรษฐกิจได้ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งจัดเก็บในอัตราก้าวหน้านับเป็นภาษีที่ดีเพราะในยามเศรษฐกิจรุ่งเรือง รายได้ประชาชนเพิ่มขึ้น เมื่ออัตราภาษีที่จัดเก็บเป็นอัตราก้าวหน้า อัตราภาษีจะเพิ่มตามรายได้ที่เพิ่มขึ้น ทำให้รายได้ของประชาชนลดลงหรือมีเงินเข้าสู่ภาครัฐบาลมากเป็นเหตุหนึ่งที่ทำให้ลดความกดดันของเงินเฟ้อได้ ในกรณีตรงกันข้าม ในยามเศรษฐกิจตกต่ำ รายได้ประชาชนลดลง เมื่ออัตราภาษีที่จัดเก็บเป็นอัตราก้าวหน้า อัตราภาษีจะลดลงตามรายได้ที่ลดลง ทำให้มีเงินเหลือในภาคเอกชนมาก ความเดือดร้อนของประชาชนจะบรรเทาเบาบางลงและเศรษฐกิจก็

<sup>13</sup> อรรถรรณ พจนานุกรณ์, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (Law of Taxation), หน้า 23.

<sup>14</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, หน้า 57.

<sup>15</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, กฎหมายภาษีอากร เล่มที่ 1, พิมพ์ครั้งที่ 2 ปรับปรุงใหม่(กรุงเทพมหานคร : สถาบัน T.Training Center , 2542), หน้า 20.

จะฟื้นตัวได้เร็ว ดังนั้น<sup>16</sup> โครงสร้างภาษีอากรที่มีลักษณะยืดหยุ่น โดยทั่วไปจะเป็นโครงสร้างภาษีอากรในอัตราก้าวหน้าและโครงสร้างอัตราตามราคา

### 2.1.2.5 หลักของการเป็นกลาง (Neutrality)

หลักการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรที่ดีในปัจจุบันที่อยู่บนหลักของการเป็นกลางนั้น คือหมายถึงภาษีอากรที่ดีควรมีความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ<sup>17</sup> กล่าวคือ<sup>18</sup> ระบบภาษีอากรจะต้องไม่เปลี่ยนแปลงหรือกระทบกระเทือนรูปแบบการบริโภค การออม การแข่งขันการผลิตสินค้าและบริการ ตลอดจนการทำงานของกำไรตลาด เช่น ถ้ามีการเก็บภาษีสินค้าที่หนึ่ง ก็ต้องมีการเก็บภาษีสินค้าประเภทเดียวกันกับยี่ห้ออื่นๆ ด้วย มิฉะนั้นจะก่อให้เกิดการกระทบกระเทือนรูปแบบการบริโภคได้ แนวความคิดนี้มีรากฐานมาจากแนวความคิดที่ว่าภาษีอากรควรจะเป็นแหล่งรายได้ของรัฐเพียงแหล่งเดียว รัฐไม่ควรดำเนินกิจการใดๆ ที่จะกระทบกระเทือนการตัดสินใจทางเศรษฐกิจของภาคเอกชน

อย่างไรก็ตาม ปัจจุบันรัฐบาลของหลายประเทศจงใจใช้ระบบภาษีอากรที่ไม่เป็นกลางบางประเภทเป็นเครื่องมือดำเนินการให้บรรลุเป้าหมายทางเศรษฐกิจด้านต่างๆ ความเป็นกลางหรือไม่เป็นกลางอาจพิจารณาได้จากผลกระทบกระเทือนทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นในด้านต่างๆ เช่น การบริโภค การออม และการผลิต เป็นต้น

ในด้านการบริโภค ภาษีที่กระทบกระเทือนรูปแบบการบริโภคน้อยที่สุดคือ ภาษีที่มีผลทำให้ราคาสินค้าเปรียบเทียบระหว่างสินค้าชนิดต่างๆ เปลี่ยนแปลงไปน้อยที่สุดนั่นคือ ภาษีการขายทั่วไป ซึ่งเก็บจากสินค้าและบริการต่างๆ ในอัตราเท่ากัน แต่ภาษีสรรพสามิตหรือภาษีสินค้าฟุ่มเฟือยต่างๆ รัฐบาลจงใจใช้ความไม่เป็นกลางทางเศรษฐกิจ ทั้งนี้เป็นการจงใจบิดเบือนรูปแบบของการบริโภคและเป็นเครื่องมือจำกัดการบริโภคหรือบังคับการเลือกบริโภคให้เหมาะสมได้

ในด้านการออมและการลงทุน รัฐบาลอาจใช้ความไม่เป็นกลางทางภาษีอากรกระตุ้นให้เกิดการออมและการลงทุนในรูปแบบที่ต้องการ เช่น เก็บภาษีเงินปันผลจากบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในลักษณะพิเศษกว่าเงินปันผลที่จ่ายจากบริษัททั่วไป

ในด้านการผลิต รัฐบาลอาจลดภาษีอากรให้แก่อุตสาหกรรมที่รัฐบาลต้องการให้ลงทุนการผลิตหรือเก็บภาษีต่ำกว่าอุตสาหกรรมที่มีอยู่แล้วและไม่จำเป็น หรือระหว่างผลิตที่ใช้เครื่องจักรกับการ

<sup>16</sup> สมคิด บางโม, ภาษีอากรธุรกิจ, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร : นาวอักษรการพิมพ์, 2537 ), หน้า 17.

<sup>17</sup> ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม, หลักกฎหมายภาษีอากร (The Principles of Tax Law), (กรุงเทพมหานคร : สถาบัน T.Training Center), หน้า 6-7.

<sup>18</sup> อรรถรรณ พจนานูรัตน์, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (Law of Taxation), หน้า 22-23.



ผลิตที่ใช้แรงงาน รัฐบาลอาจใช้ความไม่เป็นกลางทางภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการเปลี่ยนรูปแบบของการผลิตได้<sup>19</sup>

จากหลักภาษีอากรที่ดีตามที่กล่าวมาแล้วจะเห็นได้ว่า หลักภาษีอากรที่ดีมิได้มีอยู่พร้อมทั้งหมดในภาษีอากรชนิดใดชนิดหนึ่ง ดังนั้น การนำหลักที่ดีของภาษีอากรมาใช้กับภาษีชนิดใดจึงต้องคำนึงถึงนโยบายของรัฐบาลและสภาพเศรษฐกิจของประเทศควบคู่กันไปด้วย<sup>20</sup>

### 2.1.3 การควบคุมการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรโดยองค์กรตุลาการ<sup>21</sup>

องค์กรตุลาการเป็นองค์กรที่มีความสำคัญในการพิจารณาข้อขัดแย้งหรือข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างเจ้าพนักงานภาษีและผู้เสียภาษี กล่าวคือ องค์กรตุลาการเป็นผู้มีอำนาจในการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาททางภาษีต่างๆ เช่น คดีที่อุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร คดีที่พิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ภาษีอากร คดีที่พิพาทเกี่ยวกับการขอคืนภาษีอากร คดีที่พิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร เป็นต้น ซึ่งอาจมีผลเป็นการแก้ไขเปลี่ยนแปลงจำนวนภาษีหรืออาจมีผลเป็นการยกเลิก เพิกถอน คำสั่งของเจ้าพนักงานภาษี (เจ้าพนักงานฝ่ายปกครอง) เกี่ยวกับการประเมินภาษี

การบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรที่ตราขึ้นโดยฝ่ายนิติบัญญัตินั้น ต้องมีการบังคับใช้ให้เป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมายและคำนึงถึงหลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากรดังนั้น การตีความกฎหมายภาษีอากร จึงจำเป็นต้องตีความอย่างเคร่งครัดโดยคำนึงถึงเหตุผลและเจตนารมณ์ของบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรด้วย โดยเฉพาะเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติที่ได้ตรากฎหมายนั้น นอกเหนือจากนี้แล้ว องค์กรตุลาการยังต้องคำนึงสิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากร (Taxpayers' Right and Obligations) ต่างๆ ได้แก่ สิทธิในการได้รับข้อมูล ความช่วยเหลือ และการรับฟัง (The right to be Informed, Assisted and Heard) สิทธิในการอุทธรณ์ (The right to Appeal) สิทธิในการชำระภาษีเพียงเท่าที่กฎหมายกำหนด (The right to pay no more than the Correct Amount of Tax) สิทธิในการได้รับการปฏิบัติจากเจ้าพนักงานตามกฎหมายอย่างชัดเจนแน่นอน (The right to Certainty) สิทธิส่วนบุคคล (The right to Privacy) และสิทธิในการได้รับการรักษาปกปิดความลับ (The right to Confidentiality and Secrecy) ด้วย<sup>22</sup>

<sup>19</sup> สมคิด บางโม, ภาษีอากรธุรกิจ, พิมพ์ครั้งที่ 2, หน้า 16.

<sup>20</sup> อรรถพร พจนานุกรณ์, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (Law of Taxation), หน้า 24.

<sup>21</sup> ศุภลักษณ์ พิณจิวาดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, หน้า 75-76.

<sup>22</sup> สนธิศาสตร์ เจตนารวาพงศ์, “ความรู้พื้นฐานเกี่ยวกับการวางแผนภาษีอากร,” เอกสารประกอบการบรรยายรายวิชา การระงับข้อพิพาททางภาษีอากร บรรยาย ณ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย 30 มิถุนายน 2554. (เอกสารไม่ตีพิมพ์เผยแพร่)

## 2.2 ขอบเขตความหมายของเงินได้ในทางกฎหมายภาษีอากร

### 2.2.1 ความหมายโดยทั่วไปของเงินได้ในทางกฎหมายภาษีอากร<sup>23</sup>

เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรมีลักษณะพิเศษเฉพาะตัว (Principe De L'autonomie Du Droit Fiscal) ผู้บัญญัติกฎหมายภาษีอากรจึงสามารถกำหนดเนื้อหา ตลอดจนกำหนดคำจำกัดความของเงินได้ให้แตกต่างจากกฎหมายอื่นได้ จึงส่งผลทำให้ความหมายโดยทั่วไปของเงินได้ในทางกฎหมายภาษีอากร จึงมีความหมายครอบคลุมมากกว่าเงินได้ในทางเศรษฐศาสตร์ อย่างไรก็ตามความหมายโดยทั่วไปของเงินได้ในทางกฎหมายภาษีอากรก็ได้มีความชัดเจนแต่อย่างใด จึงได้มีการวิเคราะห์สาระสำคัญของเงินได้ตามความหมายในทางบัญชีและทางเศรษฐศาสตร์ มาใช้ประกอบการพิจารณากำหนดความหมายและการคำนวณเงินได้ เพื่อนำมาสู่การกำหนดความหมายของเงินได้ในทางกฎหมายภาษีอากร แต่ก็ยังไม่สามารถให้คำจำกัดความของเงินได้ ไว้อย่างชัดเจน ดังเห็นได้จากประมวลรัษฎากรมาตรา 39 และมาตรา 56 กล่าวคือ คำว่า “เงินได้” ของบุคคลธรรมดา นั้นประมวลรัษฎากรใช้คำเต็มว่า “เงินได้พึงประเมิน (Assessable Income)” เงินได้ ตามบทบัญญัติดังกล่าว มีความหมายที่ผสมผสานกันระหว่างความหมายของเงินได้ในทางบัญชี(เกณฑ์เงินสด)และทางเศรษฐศาสตร์ ดังนี้

ประมวลรัษฎากร มาตรา 39 บัญญัติว่า “เงินได้พึงประเมิน หมายความว่า เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงตลอดถึงทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่างๆ ตามมาตรา 40 และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ ด้วย”

ประมวลรัษฎากร มาตรา 56 บัญญัติว่า “ให้บุคคลทุกคนเว้นแต่ผู้เยาว์หรือผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วพร้อมทั้งข้อความอื่นๆภายในเดือนมีนาคมทุกๆ ปี...”

เมื่อวิเคราะห์ความหมายของเงินได้ตามบทบัญญัติข้างต้นนี้ จะพบว่าเงินได้ที่เข้าลักษณะตามที่กฎหมายกำหนด มี 5 ความหมาย ดังนี้<sup>24</sup>

1. เงิน มีความหมายตามที่เราเข้าใจกันอยู่ทั่วไปไม่ว่าจะเป็นธนบัตร เหรียญกษาปณ์ หรือสิ่งอื่นใดที่มีสภาพคล่องเช่นเดียวกับเงินสด และไม่ว่าจะได้รับมาโดยตรงหรือโดยปริยายก็ตาม เช่นได้รับเป็นเงินสดหรือโอนเงินเข้าบัญชี เป็นต้น

2. ทรัพย์สิน มีความหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 138 กล่าวคือทรัพย์สิน หมายความว่ารวมทั้งทรัพย์สินและวัตถุไม่มีรูปร่าง ซึ่งอาจ มีราคาและอาจถือเอาได้ การได้รับ

<sup>23</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, หน้า 174-176.

<sup>24</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชา กฎหมายภาษีอากร พิมพ์ครั้งที่ 8(กรุงเทพมหานคร : สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา), หน้า 125-133.

ทรัพย์สินถือว่าได้รับเงินได้ ฉะนั้น ถ้ามีคนยกทรัพย์สินให้เราในทางกฎหมายภาษีอากรถือว่าเรามีเงินได้พึงประเมินเกิดขึ้นหรือมีคนยกหุ้นให้เราในทางกฎหมายภาษีอากรก็ถือว่าเรามีเงินได้พึงประเมินเกิดขึ้นเช่นกัน เพราะหุ้นถือเป็นทรัพย์สินอย่างหนึ่ง\* ส่วนจะถือว่าเงินได้เกิดขึ้นเท่าใดนั้น ย่อมแล้วแต่ว่าทรัพย์สินในขณะที่เขายกให้เรา นั้น มีราคาหรือมีค่าอันพึงมีในวันที่เราได้รับทรัพย์สินเป็นเท่าใด (ประมวลรัษฎากร มาตรา 9 ทวิ) หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง ให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินเท่ากับราคาตลาดของทรัพย์สินในวันที่ได้รับมา

อนึ่ง กรณีที่มีการให้ทรัพย์สินแก่กันโดยเสนหาหรือไม่มีค่าตอบแทนนั้น โดยหลักแล้วถือว่าผู้รับเป็นผู้มีเงินได้ เพราะเป็นผู้ได้รับประโยชน์ แต่มีข้อยกเว้นที่ให้ถือว่า ผู้ให้ เป็นผู้ที่มีเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 41 ทวิ คือกรณีที่ทรัพย์สินที่ให้โดยเสนหาหรือไม่มีค่าตอบแทนนั้น เป็นอสังหาริมทรัพย์ ให้ถือว่า ผู้ให้ เป็นผู้ที่มีเงินได้พึงประเมินและต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

3. ประโยชน์ที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน หมายถึงเงินได้นั้นไม่จำเป็นต้องเป็นเงินหรือทรัพย์สิน การได้รับประโยชน์อย่างใดอย่างหนึ่งซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน ก็ถือเป็นเงินได้พึงประเมินด้วย เช่น กรณีที่ลูกจ้างพนักงานนั้นได้ประโยชน์ ประโยชน์นี้สามารถคิดคำนวณเป็นเงินได้ จึงถือว่า มีเงินได้พึงประเมินเกิดขึ้น ส่วนจะถือว่าเงินได้พึงประเมินเกิดขึ้นเท่าใดนั้น หากดูมาตรา ๙ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรแล้วถือว่า มีเงินได้พึงประเมินเกิดขึ้นเท่ากับ ค่าอันพึงมีในวันที่ได้รับประโยชน์นั้น แต่ในทางปฏิบัติ กรมสรรพากร\* ให้พิจารณาว่าบ้านที่บริษัทนายจ้างให้อยู่เป็นบ้านของบริษัทนายจ้างเองหรือต้องไปเช่ามาให้ลูกจ้าง พนักงานอยู่ หากบ้านนั้นเป็นบ้านของบริษัทนายจ้างเอง กรมสรรพากร ให้ถือว่าลูกจ้าง พนักงานมีเงินได้พึงประเมินเกิดขึ้นเท่ากับร้อยละ 20 ของเงินเดือนหรือค่าจ้างรวมทั้งเงินเพิ่มตลอดปี (ถ้ามี) แต่ไม่รวมโบนัสที่จ่ายเป็นรายปี แต่ถ้าเป็นบ้านที่นายจ้างเช่ามา ก็ให้ถือว่าลูกจ้างพนักงานมีเงินได้พึงประเมินเกิดขึ้นเท่ากับค่าเช่าที่นายจ้างต้องจ่ายให้แก่ผู้ให้เช่า

กรณีที่นายจ้างเลี้ยงอาหารลูกจ้าง ก็ถือเป็นประโยชน์เพิ่ม ถือเป็นเงินได้ของลูกจ้างที่จะต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีด้วย แม้จะเป็นสวัสดิการที่นายจ้างให้แก่ลูกจ้างก็ตาม แต่เมื่อเป็นประโยชน์เพิ่มนอกเหนือจากเงินเดือนที่ลูกจ้างได้รับแล้ว และประโยชน์เพิ่มนี้สามารถคิดคำนวณเป็นเงินได้ จึงต้องถือเป็นเงินได้พึงประเมินที่จะต้องเสียภาษีและนายจ้างจะต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายด้วย ซึ่งในทางปฏิบัติกรมสรรพากร\*\* ให้คิดมื้อละ 7 บาท แต่ถ้าเลี้ยง 3 มื้อต่อวัน กรมสรรพากรให้คิดเพียงวันละ 15 บาท ฉะนั้น ถ้าหากนายจ้างเลี้ยงอาหารลูกจ้างวันละ 3 มื้อ กรมสรรพากรจะถือว่าลูกจ้างได้รับเงินได้พึงประเมินเพิ่มขึ้นอีกวันละ 15 บาท แต่ถ้าเลี้ยงวันละเพียง 1 มื้อ ก็ถือว่าเงินได้พึงประเมินวันละ 7 บาท ถ้าเลี้ยงวันละ 2 มื้อ เช่น มื้อกลางวันและมื้อเย็นหรือมื้อค่ำก็ถือว่าลูกจ้างมีเงินได้พึงประเมินเพิ่มขึ้น อีกวันละ 14 บาท

\* โปรดดูคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1174/2487, 909/2519, 1438/2519 และ 3853/2524

\* โปรดดูคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 23/2533 ลงวันที่ 26 เมษายน 2533.

\*\* โปรดดูหนังสือกรมสรรพากรที่ กค. 0802/5621 ลงวันที่ 25 มีนาคม 2531, กค. 0802/4490 ลงวันที่ 4 เมษายน 2532.

อย่างไรก็ตามประโยชน์ที่จะถือเป็นเงินได้พึงประเมินนั้น จะต้องสามารถคิดคำนวณได้เป็นเงิน ถ้าประโยชน์ใดๆไม่สามารถที่จะคิดคำนวณได้เป็นเงินแล้ว ประโยชน์นั้นก็ถือเป็นเงินได้พึงประเมินแต่อย่างใด

กรณีที่ประโยชน์ที่ได้รับสามารถคิดคำนวณได้เป็นเงิน ก็ให้ถือว่าเงินได้พึงประเมินเท่ากับค่าอันพึงมีในวันที่ได้รับประโยชน์นั้น (ประมวลรัษฎากร มาตรา 9 ทวิ)

4. เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่างๆ เช่น นายจ้างออกภาษีแทนลูกจ้าง เงินค่าภาษีที่นายจ้างออกแทนลูกจ้างนั้นถือเป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้างด้วย โดยประมวลรัษฎากรมาตรา 40 วรรคสองให้ถือเป็นเงินได้ประเภทเดียวกับเงินเดือนค่าจ้าง และแม้จะออกแทนเมื่อข้ามปีภาษีแล้ว มาตรา 40 วรรคสอง ก็ให้ถือเป็นเงินได้ในปีภาษีเดียวกับเงินเดือนค่าจ้างที่มีการออกภาษีแทนให้

5. เครดิตภาษีเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรตามมาตรา 47 ทวิ เครดิตภาษีเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไร คือเงินภาษีที่รัฐบาลคืนให้แก่ผู้เสียภาษี ซึ่งได้ รับเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เหตุที่มีการคืนภาษีเพราะ เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไร นั้น มีที่มาจากกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กำไรสุทธินั้นโดยทั่วไปจะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 30 เมื่อนำกำไรหลังจากเสียภาษีแล้วมาจัดสรรจ่ายเป็นเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้นของบริษัทหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลก็ต้องเสียภาษีอีก เป็นการเสียภาษีซ้ำซ้อนจากเงินได้ที่ได้เสียภาษีไปแล้ว เป็นการเสียภาษีซ้ำซ้อนเชิงเศรษฐกิจ (Economic Double Taxation) จึงต้องมีการจัดการระงับการซ้ำซ้อน ซึ่งประมวลรัษฎากร มาตรา 47 ทวิ ให้ใช้วิธีเครดิตภาษี (Credit Method) คือ คืนเงินภาษีให้แก่ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน

ดังนั้น การเป็นเงินได้ ที่เข้าลักษณะตามที่กฎหมายกำหนด จึงเป็นเงื่อนไขสำคัญของการบังคับใช้กฎหมาย นอกจากนั้น การตีความกฎหมายหรือการให้ความหมายต่อถ้อยคำในกฎหมายเพื่อเป็นกฎเกณฑ์ที่แท้จริงในการบังคับใช้กฎหมายทุกกรณียังมีความสำคัญ แม้ว่าตัวบทกฎหมายจะมีความชัดเจนก็ตาม และเนื่องจากกฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่มีลักษณะเป็นการจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของประชาชน จึงต้องอาศัยการตีความอย่างเคร่งครัด และต้องตีความภายใต้เจตนารมณ์ของกฎหมาย ในกรณีการเสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร ต้องพิจารณากรอบหลักเกณฑ์พื้นฐานเบื้องต้นเสียก่อน ว่าเป็นการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ของบุคคลตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรา 39 40 และมาตรา 56 ตามลำดับ

## 2.2.2 ความหมายและการจำแนกประเภทของเงินได้ตามประมวลรัษฎากร

ประมวลรัษฎากร มาตรา 40 ได้จำแนกเงินได้ ออกเป็น 8 ประเภทดังนี้<sup>25</sup>

ประเภทที่ 1 คือเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน

<sup>25</sup> ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, คำสอนวิชา กฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 8, หน้า 160-208.

ประเภทที่ 2 คือเงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือการรับทำงานให้  
ประเภทที่ 3 คือเงินได้จากค่าแห่งกวีตวิลล์ ค่าสิทธิ (Royalty) และเงินปี

ประเภทที่ 4 คือเงินได้จากเงินลงทุน

ประเภทที่ 5 คือเงินได้เนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สิน ผิดสัญญาเช่าซื้อหรือการซื้อขายเงิน  
ผ่อน

ประเภทที่ 6 คือเงินได้จากวิชาชีพอิสระ

ประเภทที่ 7 คือเงินได้จากการรับเหมาทั้งค่าแรงและค่าของ

ประเภทที่ 8 คือเงินได้จากการประกอบธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม  
การขนส่งหรือการอื่นๆ นอกจากที่ระบุไว้ใน ประเภทที่ 1 ถึง 7

การแยกเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 มีความสำคัญอย่างมาก เพราะเงินได้พึงประเมินแต่ละ  
ประเภทนั้น จะถูกจัดเก็บภาษีเงินได้ในลักษณะที่แตกต่างกัน การแยกเงินได้พึงประเมินออกเป็น 8  
ประเภท ตามมาตรา 40 มีความสำคัญอย่างน้อย 3 ประการ ประการที่ 1 คือ ในเรื่องการหักภาษี ณ  
ที่จ่าย ประการที่ 2 คือ ในเรื่องการแยกยื่นแบบแสดงรายการของภริยาต่างหากจากสามี และ  
ประการที่ 3 คือ ในเรื่องการหักค่าใช้จ่าย กล่าวคือ<sup>26</sup> เพื่อความสะดวกในการกำหนดค่าใช้จ่าย ที่ยอม  
ให้หักได้สำหรับการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นสำคัญ ประมวลรัษฎากรได้กำหนดค่าใช้จ่าย  
ที่ยอมให้หักได้สำหรับเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภทไว้ในมาตรา 42 ทวิ มาตรา 42 ตรี และมาตรา  
43 ถึงมาตรา 46 โดยลักษณะของค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักได้ แบ่งออกเป็นลักษณะต่างๆ ดังต่อไปนี้

(1) การให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาคิดเป็นร้อยละของเงินได้แต่ไม่เกินกว่าจำนวนที่  
กำหนด

(2) การให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาคิดเป็นร้อยละของเงินได้โดยไม่จำกัดจำนวน

(3) ให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร (หักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริง)

(4) ให้เลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา หรือหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร

(5) ไม่ยินยอมให้หักค่าใช้จ่ายใดๆ

การแยกประเภทเงินได้พึงประเมินอย่างถูกต้องเป็นสิ่งสำคัญเพราะการหักค่าใช้จ่าย  
สำหรับเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภทแตกต่างกัน ทำให้เงินได้สุทธิหลังจากหักค่าใช้จ่าย (และค่า  
ลดหย่อน) แตกต่างกัน และเมื่อนำไปคำนวณภาษีตามอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ผลลัพธ์ที่ได้คือ

<sup>26</sup> วิทย์ ตันตยกุล, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร, หน้า 135.

จำนวนภาษีที่แตกต่างกัน กล่าวอีกนัยหนึ่งคือ อัตราภาษีที่จริง (Effective Rate) สำหรับเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภทจะแตกต่างกัน<sup>27</sup>

เงินได้ประเภทที่ 1 ได้แก่ เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานไม่ว่าจะเป็นเงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่นายจ้างจ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) บัญญัติว่า “เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานไม่ว่าจะเป็นเงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่นายจ้างจ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน”

เงินได้ประเภทที่ 2 ได้แก่ เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ ไม่ว่าจะเป็ค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่ผู้จ่ายเงินได้จ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ นั้น ไม่ว่าจะเป็หน้าที่หรือตำแหน่งงาน หรืองานที่รับทำให้นั้นจะเป็นการประจำหรือชั่วคราว ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (2) บัญญัติว่า “เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ ไม่ว่าจะเป็ค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณ ได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่ผู้จ่ายเงินได้จ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่ หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ นั้น ไม่ว่าจะเป็หน้าที่ หรือตำแหน่งงาน หรืองานที่รับทำให้นั้นจะเป็นการประจำหรือชั่วคราว”

เงินได้ประเภนี้มีทั้งเงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ เงินได้ประเภทที่ 2 นี้จึงอาจเกิดจากสัญญาจ้างทำของหรือสัญญาตัวแทนนายหน้าเป็นเงินได้ที่ต้องใช้น้ำพักน้ำแรงในการได้มาเหมือนเงินได้ประเภทที่ 1 เพียงแต่มิได้เกิดจากสัญญาจ้างแรงงานเหมือนเงินได้ประเภท 1

เงินได้ประเภทที่ 1 และประเภทที่ 2 เป็นเงินได้ที่หักค่าใช้จ่ายได้เท่ากันคือ ร้อยละ 40 แต่รวมกันไม่เกิน 60,000 บาท (มาตรา 42 ทวิ) เงินได้ประเภทที่ 2 นี้ มีทั้งเงินได้ตามสัญญาจ้างทำของและสัญญาตัวแทนนายหน้า ฉะนั้น กรณีที่ได้รับค่าบำเหน็จ ค่าบำเหน็จที่ได้รับถือเป็นเงินได้

<sup>27</sup> อนุพันธ์ กิจนิจชีวะ, “ความหมายของคำสิทธิตามกฎหมายไทยและการจัดเก็บภาษีเงินได้,”

(วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2535), หน้า 11.

ประเภทที่ 2 แต่ตัวแทนนายหน้านั้น จะต้องไม่เป็นลูกจ้างพนักงานของผู้จ่ายค่าบำเหน็จจึงจะถือเป็นเงินได้ประเภทที่ 2 หากเป็นกรณีลูกจ้างพนักงานได้รับค่าบำเหน็จนอกเหนือ จากเงินเดือน ค่าบำเหน็จที่ได้รับนั้นจะถือเป็นเงินได้ประเภทที่ 1 นอกจากนี้ เบี้ยประชุมถือเป็นเงินได้ประเภทที่ 2 แต่ถ้าเบี้ยประชุมที่ลูกจ้างได้รับจากบริษัทนายจ้างของตนเอง จะถือเป็นเงินได้ประเภทที่ 1 เพราะเป็นเงินที่ได้รับเนื่องจากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40(1) ดังนั้น เงินได้ประเภทที่ 1 และประเภทที่ 2 จึงต่างกันตรงที่ เงินได้ประเภทที่ 1 เป็นเงินได้ที่เกิดจากสัญญาแรงงานระหว่างลูกจ้างกับนายจ้าง ส่วนเงินได้ประเภทที่ 2 เป็นเงินได้ที่เกิดจากสัญญาจ้างทำของหรือสัญญาตัวแทนนายหน้าหรือหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำก็ได้ นิติสัมพันธ์ระหว่างผู้มีเงินได้กับผู้จ่ายเงินได้ จึงมิได้เป็นนิติสัมพันธ์ตามสัญญาจ้างแรงงานเหมือนเงินได้ประเภทที่หนึ่ง

เงินได้ประเภทที่ 3 ได้แก่ ค่าแห่งกียรติวิไล ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปี หรือเงินได้มีลักษณะเป็นเงินรายปีอันได้มาจากพินัยกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (3) บัญญัติว่า “ค่าแห่งกียรติวิไล ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปี หรือเงินได้มีลักษณะเป็นเงินรายปีอันได้มาจาก พินัยกรรม นิติกรรมอย่างอื่นหรือคำพิพากษาของศาล”

ค่าแห่งกียรติวิไล (Goodwill) นั้นหมายถึง ค่าความนิยมเป็นผลจากการที่บริษัทห้างร้านซื้อขายด้วยความยุติธรรมอีกทั้งสินค้าหรือบริการก็มีคุณภาพดีจนเป็นที่เชื่อถือและวางใจของลูกค้า ในธุรกิจถือว่าค่าความนิยมเป็นสินทรัพย์ที่มีค่ามากที่สุดและบันทึกไว้ในบัญชีค่าความนิยม (Goodwill Account)<sup>28</sup> กรณีที่มีการขายกิจการโดยคิดค่าความนิยมด้วยค่าความนิยมที่ผู้ขายกิจการได้รับนั้น เป็นเงินได้ประเภทที่ 3

ส่วนค่าสิทธิ (Royalty) นั้นโดยทั่วไปหมายถึง ค่าตอบแทนการอนุญาตให้ใช้ทรัพย์สินทางปัญญา (Intellectual Property) เช่นค่าตอบแทนการอนุญาตให้ใช้ลิขสิทธิ์(Copyright) สิทธิบัตร (Patent) เครื่องหมายการค้า (Trademark) เครื่องหมายบริการ(Trade Service) แฟรนไชส์ (Franchise) ค่าวิทยากร (Know-How) สูตรลับหรือกรรมวิธีลับในการผลิตสินค้าหรือสิ่งประดิษฐ์ เช่น ก. เป็นเจ้าของลิขสิทธิ์หนังสือเล่มหนึ่ง ทำสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิ (Licensing Agreement) กับ ข. โดยอนุญาต ให้ ข. พิมพ์หนังสือเล่มดังกล่าวออกจำหน่ายจำนวน 5,000 เล่ม ดังนี้เงินค่าลิขสิทธิ์ที่ ข. ชำระให้ ก. ถือเป็นเงินได้ ตามมาตรา 40 (3) หรือ ก. เป็นเจ้าของสูตรลับในการผลิตสุรา ได้เปิดเผยสูตรลับให้ ข. โดย ข. ชำระค่าสูตรลับให้ ก. ดังนี้ ค่าสูตรลับที่ ข. ชำระให้ ก. ถือเป็นเงินได้ตาม มาตรา 40 (3) เช่นเดียวกัน

ประมวลรัษฎากรมิได้ให้ความหมายของค่าสิทธิไว้ ปัญหาจึงมีว่าค่าสิทธิมีความหมายอย่างไร “ค่าสิทธิ” ตามที่ปรากฏในอนุสัญญาภาษีซ้อน (Double Taxation Agreement) โดยทั่วไปหมายถึง ค่าตอบแทนในกรณีใดกรณีหนึ่งใน 3 กรณีดังต่อไปนี้

<sup>28</sup> วารีย์ พงษ์เวช, พจนานุกรมอังกฤษ-ไทย ว่าด้วย เศรษฐศาสตร์การธนาคารและธุรกิจ, หน้า 248.

1) ค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้สิทธิในลิขสิทธิ์ของงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือวิทยาศาสตร์ (รวมทั้งฟิล์มภาพยนตร์หรือเทปสำหรับการเผยแพร่ทางวิทยุหรือโทรทัศน์ด้วย) สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า แบบหรือหุ่นจำลอง แผนผังสูตรลับ หรือกรรมวิธีลับใดๆ ค่าสิทธิในกรณีนี้ คือค่าตอบแทนการอนุญาตให้ใช้ทรัพย์สินทางปัญญา ตามสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิ (Licensing Agreement) โดยอนุสัญญาภาชีซ้อนที่ประเทศไทยทำไว้กับประเทศต่างๆ จะถือว่าค่าตอบแทนในกรณีนี้ เป็นค่าสิทธิ

2) ค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์

ค่าตอบแทนในกรณีนี้ ความจริงเป็นค่าเช่าอุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ เช่น ค่าเช่าเครื่องจักร ตามปกติถือเป็นเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจ (Business Profit) ตามอนุสัญญาภาชีซ้อน ฉะนั้น หากผู้ให้เช่า เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาชีซ้อน กับประเทศไทยและมีได้มีสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) ในประเทศไทย แล้ว ประเทศไทยก็เก็บภาษีไม่ได้ เงินค่าเช่าดังกล่าวจะได้รับยกเว้นภาษี ผู้จ่ายค่าเช่าจึงไม่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร อย่างไรก็ตาม อนุสัญญาภาชีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำไว้กับประเทศส่วนใหญ่ รวม 37 ประเทศ ได้แก่ ปากีสถาน, อินโดนีเซีย, มาเลเซีย, ฟิลิปปินส์, แคนาดา, ออสเตรเลีย, ฟินแลนด์, อินเดีย, สาธารณรัฐประชาชนจีน, เยอรมัน, ออสเตรเลีย, แอฟริกาใต้, โรมานี, สหรัฐอเมริกา, ลาว, ลักเซมเบิร์ก, เนปาล, สเปน, สาธารณรัฐอาหรับเอมิเรตส์, ไชปรัส, บัลแกเรีย, อาร์เมเนีย, บาร์เรน, โอมาน, สโลเวเนีย, ยูเครน, ตุรกี, ฮองกง, เซเชลส์ และคูเวต ถือว่าค่าเช่าดังกล่าว เป็นค่าสิทธิและไม่ถือว่าเป็นกำไรจากธุรกิจ ฉะนั้น แม้ผู้ให้เช่าจะไม่มีสถานประกอบการถาวรอยู่ในประเทศไทย ประเทศไทยก็เก็บภาษีได้ ผู้จ่ายค่าเช่าจึงต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

ส่วนอนุสัญญาที่ประเทศไทยได้ทำไว้กับอีก 14 ประเทศ ได้แก่ นอร์เวย์, เดนมาร์ก, เยอรมัน, ฝรั่งเศส, สิงคโปร์, เนเธอร์แลนด์, เกาหลีใต้, อิตาลี, เบลเยียม, อังกฤษและไอร์แลนด์เหนือ, โปรแลนด์, มอร์เซียม, นิวซีแลนด์และอุซเบกิสถาน ไม่ถือว่า ค่าเช่าอุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรมหรือวิทยาศาสตร์เป็นค่าสิทธิ แต่ถือว่าเป็นกำไรจากธุรกิจ หากผู้ให้เช่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศดังกล่าวและไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย ก็ไม่ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทย ผู้จ่ายค่าเช่าจึงไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70

อนุสัญญาภาชีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับญี่ปุ่น ไม่ถือว่าค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรมหรือวิทยาศาสตร์ เป็นค่าสิทธิ ขณะเดียวกัน ก็ไม่ถือเป็นกำไรจากธุรกิจ เพราะข้อ 7 วรรค 8 ของอนุสัญญาภาชีซ้อนไม่ให้ถือว่าค่าตอบแทนดังกล่าว เป็นกำไรจากธุรกิจ แต่ให้ถือว่าเป็นเงินได้ที่มิได้เกี่ยวข้องกับเงินได้ในข้อก่อนๆ ของอนุสัญญาภาชีซ้อน ประเทศแหล่งเงินได้จึงมีสิทธิเก็บภาษีได้ตามข้อ 20 วรรค 3 ของอนุสัญญาภาชีซ้อน เช่น บริษัท ก. ซึ่งอยู่ในประเทศไทย ทำสัญญาเช่าเครื่องจักรจากบริษัท J. ในประเทศญี่ปุ่น ซึ่งมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทยและไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย ประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศแหล่งเงินได้



ยอมมีสิทธิเก็บภาษีได้ บริษัท ก. จึงมีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่งในอัตราร้อยละ 15 ของค่าเช่าที่จ่ายตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70

3) ค่าตอบแทนเพื่อข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ หรืออาจเรียกว่า “ค่าวิทยากร (Know – How)” ก็ได้

ค่าวิทยากร (Know – How) หมายถึง ค่าตอบแทนที่จ่าย เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อสนเทศเกี่ยวกับความรู้ความชำนาญหรือประสบการณ์พิเศษทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรมหรือวิทยาศาสตร์ ซึ่งยังมีได้เปิดเผยต่อสาธารณชน โดยผู้ให้วิทยากรไม่ต้องลงมือดำเนินการใดๆ และไม่ต้องรับประกันว่าความรู้ความชำนาญหรือประสบการณ์พิเศษของตน จะให้ผลสำเร็จตามความประสงค์ของผู้จ่ายเงิน ตัวอย่างเช่น\* บริษัท ก. ประกอบกิจการสำรวจและขุดเจาะน้ำมันอันเป็นกิจการที่ต้องใช้เทคนิคและความรู้ในวิทยากรชั้นสูงโดยเฉพาะ แต่บริษัท ก. มีความสามารถในวิทยากรด้านนี้น้อย จึงทำสัญญากับบริษัท ข. ซึ่งเป็นศูนย์กลางข้อมูลในทางวิทยาศาสตร์ด้านขุดเจาะน้ำมัน เพื่อให้ข้อมูลและคำแนะนำทุกอย่างที่เกี่ยวข้องกัน การสำรวจขุดเจาะน้ำมันแก่บริษัท ก. โดย บริษัท ก. ต้องจ่ายค่าตอบแทนตามที่ตกลงกันไว้ แต่ไม่มีสิทธินำความรู้ทางวิทยาศาสตร์ดังกล่าวไปเปิดเผย อันเป็นสัญญาต่างตอบแทนซึ่งเรียกขานกันในปัจจุบันว่า “สัญญาให้ใช้สิทธิ” สิ่งที่บริษัท ก. ได้มานั้น จึงเป็นข้อสนเทศเกี่ยวกับความรู้ความชำนาญหรือประสบการณ์ทางอุตสาหกรรมและวิทยาศาสตร์ ซึ่งเป็นสิทธิในลักษณะที่เป็นทรัพย์สินทางปัญญา ค่าตอบแทนที่บริษัท ก. จ่ายให้บริษัท ข. จึงเป็นค่าสิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อน บริษัท ก. จึงมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70

ค่าตอบแทนในกรณีที่ 3 นี้้อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำไว้กับประเทศต่างๆ จะถือเป็นค่าสิทธิ

อย่างไรก็ตาม การจ่ายค่าตอบแทนตามสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิหรือสัญญาให้ใช้สิทธิ (Licensing Agreement) นั้น อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำไว้กับประเทศต่างๆ ถือเป็นค่าสิทธิ แต่การจ่ายค่าตอบแทนตามสัญญาโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินทางปัญญาหรือสัญญาซื้อขายทรัพย์สินทางปัญญานั้น อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำไว้กับบางประเทศไม่ถือเป็นค่าสิทธิ เช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับสาธารณรัฐประชาชนจีน, เกาหลีใต้, อิตาลี, เนเธอร์แลนด์, ลักเซมเบิร์ก ฯลฯ จะถือเป็นเงินได้ประเภทผลได้จากทุน (Capital Gain) ประเทศผู้ซื้อ จะเก็บภาษีได้หรือไม่ ย่อมแล้วแต่ข้อตกลงในอนุสัญญา เช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับเนเธอร์แลนด์ ประเทศผู้ซื้อเก็บภาษีไม่ได้ ประเทศผู้ขายเท่านั้นที่เก็บภาษีได้ (ข้อ 14 วรรค 4) แต่ถ้าเป็นอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับสาธารณรัฐประชาชนจีน ประเทศผู้ซื้อเก็บภาษีได้ (ข้อ 13 วรรค 4)

อย่างไรก็ดี มีอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำไว้กับบางประเทศ ถือว่าค่าตอบแทนการขายหรือการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินทางปัญญาเป็นค่าสิทธิ เช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่าง

\* โปรดดูคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4043 /2535

ประเทศไทยกับญี่ปุ่น, สหรัฐอเมริกา, เยอรมนี, ฝรั่งเศส, อังกฤษ, สิงคโปร์, ออสเตรเลีย, ปากีสถาน, ฟินแลนด์, แคนาดา, สวิตเซอร์แลนด์, เดนมาร์ก, มอริเชียส, แอฟริกาใต้ ประเทศผู้ซื้อจึงเก็บภาษีได้ กรณีผู้ซื้อเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย จึงต้องหักภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 ในอัตราร้อยละ 15 ของเงินได้ที่จ่าย เว้นแต่ อนุสัญญาบางฉบับกำหนดให้เสียภาษีในอัตรานี้ต่ำกว่านี้ ก็ให้หักภาษีในอัตรานั้น เช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับปากีสถานกำหนดให้เสียเพียงร้อยละ 10 หากเป็นค่าตอบแทนเพื่อการจำหน่ายงานวรรณกรรม ศิลปะหรือวิทยาศาสตร์ก็ให้หักภาษีในอัตราดังกล่าว หรืออนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับเยอรมนีกำหนดให้เสียเพียงร้อยละ 5 ถ้าเป็นการจำหน่ายทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดลิขสิทธิ์ ก็ให้หักภาษีในอัตราดังกล่าว

ดังนั้น จะเห็นได้ว่าความหมายของค่าสิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อน ที่ประเทศไทยได้ทำไว้กับประเทศต่างๆ เหมือนกันเฉพาะความหมายที่ 1 และที่ 3 ส่วนความหมายที่ 2 นั้นยังมีบางอนุสัญญาไม่ถือเป็นค่าสิทธิ และกรณีการขายหรือโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินทางปัญญานั้นอนุสัญญาภาษีซ้อนบางฉบับถือเป็นค่าสิทธิ แต่บางฉบับก็ไม่ถือเป็นค่าสิทธิ แต่ถือว่าเป็นผลได้จากทุน (Capital Gain)

เงินได้ประเภทที่ 4 ได้แก่ เงินได้จากเงินลงทุน (Investment Income, Portfolio Income, Passive Income) เงินได้ประเภทนี้ เป็นเงินได้ที่เกิดจากการนำเงินไปลงทุนในตราสารทุน เช่น หุ้น หรือตราสารหนี้ เช่น พันธบัตร หุ้นกู้ ตั๋วสัญญาใช้เงินและการเป็นผู้ถือหุ้นหรือผู้ถือหุ้นส่วนในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (4) บัญญัติว่า

“เงินได้ที่เป็น

(ก) ดอกเบี้ยพันธบัตร ดอกเบี้ยเงินฝาก ดอกเบี้ยหุ้นกู้ ดอกเบี้ยตัวเงิน ดอกเบี้ยเงินกู้ยืม ไม่ว่าจะมียกเว้นหรือไม่ ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายดังกล่าว หรือผลต่างระหว่างราคาไถ่ถอนกับราคาจำหน่ายตัวเงินหรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออกและจำหน่ายครั้งแรกในราคาต่ำกว่าราคาไถ่ถอน รวมทั้งเงินได้ที่มียกเว้นทำนองเดียวกันกับดอกเบี้ย ผลประโยชน์หรือค่าตอบแทนอื่น ๆ ที่ได้จากการให้กู้ยืมหรือจากสิทธิเรียกร้องในหนี้ทุกชนิดไม่ว่าจะมีหลักประกันหรือไม่ก็ตาม

(ข) เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว เพื่อประโยชน์ในการคำนวณเงินได้ตามวรรคหนึ่ง ในกรณีที่บุตรชอบด้วยกฎหมายที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะเป็นผู้มีเงินได้ และความป็นสามีภริยาของบิดาและมารดาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดา แต่ถ้าความป็นสามีภริยาของบิดาและมารดาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าว

เป็นเงินได้ของบิดาหรือของมารดาผู้ใช้อำนาจปกครอง หรือของบิดาในกรณีบิดามารดาใช้อำนาจปกครองร่วมกัน

ความในวรรคสองให้ใช้บังคับกับบุตรบุญธรรมที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะซึ่งเป็นผู้มีเงินได้ด้วยโดยอนุโลม

(ค) เงินโบนัสที่จ่ายแก่ผู้ถือหุ้น หรือผู้เป็นหุ้นส่วนในบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(ง) เงินลดทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเฉพาะส่วนที่จ่ายไม่เกินกว่ากำไร และเงินที่กัณฑ์ไว้รวมกัน

(จ) เงินเพิ่มทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งจากกำไรที่ได้มาหรือเงินที่กัณฑ์ไว้รวมกัน

(ฉ) ผลประโยชน์ที่ได้จากการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควบเข้ากัน หรือรับช่วงกัน หรือเลิกกัน ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน

(ช) ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนการเป็นหุ้นส่วนหรือโอนหุ้น หุ้นกู้ พันธบัตร หรือตั๋วเงิน หรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออกทั้งนี้ เฉพาะซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน”

หมายเหตุ

1. ดอกเบี้ยทุกชนิดถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(4)(ก) แม้จะเป็นดอกเบี้ยซึ่งเกิดจากการผิดสัญญาที่ถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(4)(ก) นอกจากนี้ เงินที่ผู้ซื้อสินค้าชำระเพิ่มเติมให้แก่ผู้ขายสินค้า นอกเหนือจากราคาสินค้าเนื่องจากผู้ขายสินค้ายอมผ่อนปรนกำหนดเวลาการชำระราคาสินค้าออกไปอีกก็ถือเป็นเงินได้ประการที่ 4 ตาม มาตรา 40(4)(ก)นี้ด้วย เพราะเป็นเงินได้ที่มีลักษณะทำนองเดียวกันกับดอกเบี้ยผลประโยชน์หรือค่าตอบแทนอื่นๆ ที่ได้จากสิทธิเรียกร้องในหนี้ทุกชนิด

2. เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น เมื่อพิจารณาตามมาตรา 40(4)(ข) วรรคสอง แล้วจะเห็นได้ว่าหากผู้มีเงินได้เป็นผู้ที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะ เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับจะถือเป็นเงินได้ของบิดา ถ้าหากความเป็นสามีภริยาของบิดามารดานั้นมีอยู่ตลอดปีภาษี แต่ถ้าหากความเป็นสามีภริยาของบิดามารดาไม่มีอยู่ตลอดปีภาษีก็ให้ดูว่าบุตรที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะนั้นบิดาหรือมารดาเป็นผู้ใช้อำนาจปกครอง ถ้าหากบิดาเป็นผู้ใช้อำนาจปกครอง เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรนั้นจะถือเป็นเงินได้ของบิดา แต่ถ้าหากมารดาเป็นผู้ใช้อำนาจปกครอง เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรนั้นจะถือเป็นเงินได้ของมารดา แต่ถ้าหากบิดาและ

\* โปรดดูคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4781/2540

มารดาใช้อำนาจปกครองร่วมกัน เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรซึ่งบุตรที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะได้รับนั้นจะถือเป็นเงินได้ของบิดาฝ่ายเดียว

กรณีดังกล่าวมีบัญญัติไว้ชัดแจ้งในมาตรา 40(4)(ข) วรรคสอง ซึ่งถือเป็นข้อยกเว้นจากหลักที่ว่า “เมื่อบุคคลใดมีเงินได้ เงินได้นั้นถือเป็นของบุคคลผู้นั้นและบุคคลผู้นั้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษี”

บุตรดังกล่าว มาตรา 40(4)(ข) วรรคสาม ให้หมายความรวมถึงบุตรบุญธรรมที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะด้วย ฉะนั้น หากบุตรบุญธรรมได้รับเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไร เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรนั้นต้องถือเป็นเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรของผู้รับบุตรบุญธรรม อย่างไรก็ตามบุตรจะต้องยังไม่บรรลุนิติภาวะ เงินปันผลหรือเงินแบ่งกำไรที่บุตรได้รับจึงจะถือเป็นของบิดาหรือมารดา ถ้าบุตรบรรลุนิติภาวะแล้ว เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรที่บุตรได้รับจะถือเป็นของบุตรเอง ไม่ถือเป็นของบิดาหรือมารดา เว้นแต่บุตรที่บรรลุนิติภาวะนั้นจะถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนแทนบิดาหรือมารดา เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรที่บุตรได้รับจึงจะถือเป็นของบิดาหรือมารดาซึ่งเป็นตัวการ และขอให้สังเกตต่อไปอีกว่าเงินได้ประเภทอื่นของบุตรที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะ เช่น ดอกเบี้ย ค่าเช่า กำไรจากการขายหุ้นไม่ถือเป็นเงินได้ของบิดาหรือมารดา เว้นแต่บุตรนั้นจะเป็นตัวแทนของบิดาหรือมารดา เงินได้ประเภทอื่นนั้นจึงจะถือเป็นเงินได้ของบิดาหรือมารดาซึ่งเป็นตัวการ

3. ในกรณีที่แทนที่บริษัทจะจ่ายเงินปันผลในลักษณะตัวเงินกลับจ่ายเป็นหุ้นปันผล (Stock Dividend) หุ้นปันผลนี้ย่อมถือเป็นเงินได้พึงประเมินของผู้ถือหุ้น\* เพราะหุ้นเป็นสิ่งที่ราคาและถือเอาได้ ถือเป็นทรัพย์สินตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 138 ซึ่งทรัพย์สินที่ได้มานี้ มาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ถือเป็นเงินได้ถึงประเมิน ผู้ถือหุ้นต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษี โดยหุ้นปันผลที่ได้รับนั้นเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4)(จ) เพราะการออกหุ้นปันผลเป็นการออกหุ้น อย่างหนึ่งจึงต้องมีการเพิ่มทุนก่อนออกหุ้น เมื่อการเพิ่มทุนนั้นนำกำไรที่ได้มา มาจัดสรรเป็นหุ้นปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้น จึงเข้าลักษณะของเงินได้พึงประเมินตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 40(4)(จ) ว่า “เงินเพิ่มทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งจากกำไรที่ได้มาหรือเงินที่กันไว้ร่วมกัน” อนึ่ง ตามกฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกาการได้รับหุ้นปันผลของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัทไม่ต้องเสียภาษีเงินได้<sup>29</sup>

4. เงินได้จากกำไรฝ่ายทุน (Capital Gain) ตามมาตรา 40(4)(ข) นั้น หมายถึงผลประโยชน์ที่ได้รับจากการโอนการเป็นหุ้นส่วนหรือโอนหุ้น หุ้นกู้ พันธบัตรหรือตัวเงินหรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออก ทั้งนี้เฉพาะซึ่งตราความเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน เช่น ก. ซื้อหุ้นบริษัทแห่งหนึ่งจำนวน 100 หุ้น ราคาหุ้นละ 100 บาท เป็นเงิน 10,000 บาท ต่อมา ก. ขายให้ ข. ในราคาหุ้นละ 120 บาท รวมเป็นเงิน 12,000 บาท มีกำไรรวม 2,000 บาท กำไร

\* โปรดดูคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3853/2524

<sup>29</sup> J.K.Lasser, *J.K.Lasser Your Income Tax 2009*, (New Jersey : John Wiley & Sons, Inc , 2049), p.74.

จำนวนนี้ถือเป็นกำไรฝ่ายทุนตามมาตรา 40(4)(ข) ก. ต้องเสียภาษีและ ข. ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในอัตราที่กำหนดตามมาตรา 50(2) แห่งประมวลรัษฎากรเว้นแต่<sup>30</sup> การขายหุ้นในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

กำไรฝ่ายทุน (Capital Gain) ที่จะถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(4) จะต้องเป็นกำไรที่เกิดจากการโอนขายหลักทรัพย์หรือตราสารที่ระบุไว้ในมาตรา 40(4)(ข) หากเป็นการโอนขายหลักทรัพย์อื่นกำไรที่ได้รับจะไม่ถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(4)(ข) เมื่อไม่อาจจัดเข้าเป็นเงินได้ประเภทที่ 1 ถึง 7 ก็ต้องถือเป็นเงินได้ประเภทที่ 8 ตามมาตรา 40 (8) เช่น ก. ซื้อเครื่องเพชรมาในราคา 1,000,000 บาท ต่อมาขายให้ ข. ในราคา 1,200,000 บาท กำไร 200,000 บาท นี้ถือเป็นเงินได้ประเภทที่ 8 ตามมาตรา 40 (8) หรือกำไรจากการโอนขายหน่วยลงทุนในกองทุนรวมไม่ถือเป็นกำไรฝ่ายทุนตามมาตรา 40 (4) (ข) แต่ถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8) เช่นเดียวกัน

5. เงินที่ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับคืนเนื่องจากการลดทุน ซึ่งไม่มีกำไรหรือเงินที่กั้นไว้จากกำไรรวมอยู่ด้วย ไม่ถือเป็นเงินได้ที่จะต้องเสียภาษี เพราะเป็นเพียงเงินลงทุนที่ได้รับคืนเท่านั้น

6. เงินได้ประเภทที่ 4 ดังกล่าวทุกรายการ เป็นเงินได้ที่ได้มาโดยไม่ต้องใช้น้ำพักน้ำแรงประมวลรัษฎากร จึงไม่ยอมให้หักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีทุกรายการ

เงินได้ประเภทที่ 5 ได้แก่ เงินได้เนื่องจากการใช้เช่าทรัพย์สินผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สินหรือผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อนตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (5)

“เงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจาก

(ก) การให้เช่าทรัพย์สิน

(ข) การผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน

(ค) การผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อน ซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ซื้อขายนั้นโดยไม่ต้องคืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว

ในกรณี (ก) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้มีเงินได้แสดงเงินได้ต่ำไปไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินได้นั้นตามจำนวนเงินที่ทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าได้ตามปกติ และให้ถือว่า จำนวนเงินที่ประเมินนี้เป็นเงินได้พึงประเมินของผู้มีเงินได้ ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้ ทั้งนี้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการอุทธรณ์ตามส่วน ๒ หมวด ๒ ลักษณะ ๒ มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ในกรณี (ข) และ (ค) ให้ถือว่าเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้วแต่วันทำสัญญาจนถึงวันผิดสัญญาทั้งสิ้น เป็นเงินได้พึงประเมินของปีที่มีการผิดสัญญานั้น”

<sup>30</sup> กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ.2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ข้อ 2 (23)

เงินได้ประเภทที่ 5 นี้แบ่งออกเป็น 3 ประเภทย่อย คือ

- เงินได้เนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สิน
- เงินได้จากการผิดสัญญาเช่าซื้อและ
- เงินได้จากการผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อน

เงินได้เนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สิน มิได้มีความหมายจำกัดเฉพาะค่าเช่าเท่านั้น การได้รับเงินกินเปล่าหรือเงินแป๊ะเจี๊ยะ ก็ถือว่ามีเงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สินด้วย และการได้รับประโยชน์อย่างอื่นเนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สิน ก็ถือเป็นเงินได้ประเภทที่ 5 นี้ด้วย\*

ถ้าเป็นกรณีเช่าซื้อหรือขายสินค้าเงินผ่อน จะต้องเป็นเงินได้ ที่เกิดจากการผิดสัญญาจึงจะถือเป็นเงินได้ประเภทที่ 5 นี้ หากเป็นเงินค่างวดที่ชำระตามสัญญา เช่น ค่าเช่าซื้อชำระเป็นรายเดือน จะไม่ถือเป็นเงินได้ประเภทที่ 5 นี้

ค่าเช่าซื้อที่ชำระตามสัญญาทุกเดือน ในเมื่อพิจารณาเงินได้พึงประเมินตั้งแต่ประเภทที่ 1 ถึง 7 แล้ว ค่าเช่าซื้อไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทใดประเภทหนึ่งใน 7 ประเภท ก็ต้องถือเป็นเงินได้ประเภทที่ 8 เพราะเงินได้ประเภทที่ 8 นั้นมาตรา 40 อนุมาตรา 8 บัญญัติว่าเงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่นๆ นอกจากที่ระบุไว้ในอนุมาตรา 1 ถึง 7 แล้ว

เงินได้ที่ชำระตามสัญญาซื้อขายเงินผ่อน ก็เช่นเดียวกันไม่ถือเป็นเงินได้ประเภทที่ 5 เพราะเงินได้ประเภทที่ 5 จะต้องเป็นเงินได้จากการผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อน กรณีนี้ต้องถือเป็นเงินได้ประเภทที่ 8

เงินหรือประโยชน์ที่ได้เนื่องจากการผิดสัญญาเช่าซื้อหรือสัญญาซื้อขายเงินผ่อนนั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (5) วรรคสาม ให้ถือว่าเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้วตั้งแต่วันทำสัญญาจนถึงวันผิดสัญญาทั้งสิ้น เป็นเงินได้พึงประเมินของปีที่มีการผิดสัญญานั้น

เงินได้ประเภทที่ 6 ได้แก่ เงินได้จากวิชาชีพอิสระตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (6) บัญญัติว่า

“เงินได้จากวิชาชีพอิสระ คือวิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอิสระอื่น ซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้”

กล่าวคือ วิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอิสระอื่นซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดไว้ ปัจจุบันยังไม่มีพระราชกฤษฎีกากำหนดให้วิชาชีพอิสระอื่น นอกเหนือจาก 6 วิชาชีพดังกล่าวเป็นวิชาชีพอิสระตามประมวลรัษฎากร ฉะนั้น วิชาชีพอิสระตามประมวลรัษฎากรในปัจจุบันจึงมีเพียง 6 วิชาชีพเท่านั้น และจะถือเป็นเงินได้

\* โปรดดูคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3968/2532

จากวิชาชีพอิสระก็ต่อเมื่อมีรายได้ตามสัญญาจ้างทำของ หากมีรายได้ตามสัญญาจ้างแรงงานแล้วแม้จะใช้ความรู้ในวิชาชีพดังกล่าวก็ไม่ถือเป็นเงินได้ประเภทที่ 6 แต่ถือเป็นเงินได้ประเภทที่ 1 ซึ่งเงินได้ประเภทที่ 1 และประเภทที่ 6 นี้หักค่าใช้จ่ายไม่เท่ากัน เงินได้จากวิชาชีพอิสระหักค่าใช้จ่ายได้ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา ซึ่งได้แก่พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 ในมาตรา 6 ของพระราชกฤษฎีกาดังกล่าว ถ้าเป็นเงินได้จากวิชาชีพอิสระ การประกอบโรคศิลปะจะหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ถึงร้อยละ 60 โดยไม่มีเพดาน ส่วนวิชาชีพอิสระที่เหลืออีก 5 วิชาชีพนั้นหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 30 โดยไม่มีเพดาน ฉะนั้น จึงหักค่าใช้จ่ายได้มากกว่าเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1

เงินได้จากวิชาชีพอิสระ วิชากฎหมายนั้นไม่จำกัดเฉพาะเงินได้จากค่าว่าความเท่านั้น ยังรวมถึงเงินได้จากการให้คำปรึกษาทางกฎหมายด้วย

สำหรับประณีตศิลปกรรมนั้นหมายถึงกระทำการใดๆ ที่มีคุณค่าทางศิลปะ เช่น จิตรกรรม ประติมากรรม

เงินได้ประเภทที่ 7 ได้แก่ เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนจัดสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (7) บัญญัติว่า “เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ”

เงินได้ประเภทที่ 8 ได้แก่ เงินได้จากการประกอบธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่นๆ นอกจากที่ระบุไว้ใน ในอนุมาตรา 1-7 ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (8) บัญญัติว่า “เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (7) แล้ว”

เงินได้ ประเภทที่ 8 ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (8) ความตอนท้ายระบุว่า “หรือการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ในประเภทที่ 1 ถึง 7” นั่นคือหากเงินได้ที่ได้รับนั้นไม่เข้าลักษณะเป็นเงินได้ประเภทที่ 1 ถึง 7 แล้วก็ต้องถือเป็นเงินได้ประเภทที่ 8

นอกจากนี้เงินสดที่ผู้ต้องเสียภาษีพิสูจน์ไม่ได้ว่าเป็นเงินที่ได้รับจากการชำระหนี้ก็ต้องถือเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 8 \* เงินที่มีผู้ให้เพื่อหวังผลประโยชน์ทางการเมืองหรือเพื่อให้ได้ชนะการประมูลหรือได้งานก็ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) เช่นเดียวกัน \*\*

\* โปรดดูคำพิพากษาศาลฎีกา ที่ 3201/2516

\*\* โปรดดูคำพิพากษาศาลฎีกา ที่ 1261/2520

## บทที่ 3

### หลักการสำคัญเกี่ยวกับสัญญาแฟรนไชส์

#### 3.1 ประวัติความเป็นมาของธุรกิจแฟรนไชส์และความหมายของคำว่าแฟรนไชส์

##### 3.1.1 ประวัติความเป็นมาของธุรกิจแฟรนไชส์

“แฟรนไชส์” เชื่อว่าเริ่มต้นจากประเทศอังกฤษสมัยกลาง<sup>31</sup> เมื่อครั้งกษัตริย์ยังมีอำนาจสูงสุดในการปกครอง ทรงกระจายพระราชอำนาจผ่านทางบุคคลที่ทรงคัดเลือก โดยพระราชทานอำนาจพิเศษ<sup>32</sup> (Granting Royal Prerogatives) ที่ให้เป็นสิทธิจำเพาะ (A Grant of Exclusivity) ผู้รับสิทธิจะผูกขาดสิทธิในเรื่องนั้นๆ เพียงผู้เดียวในอาณาเขตเฉพาะพื้นที่ โดยจะต้องถวายบรรณาการตอบแทน ในรูปของเสบียงอาหาร พืชผล อาวุธ สินค้า หรือการบริการ ด้วยลักษณะเช่นนี้ทำให้มีนายอากร (Tax Collector) เจ้าที่ดิน (Landlords) เกิดขึ้น จึงสามารถมีกองทัพสำหรับป้องกันตัว มีกองเรือเพื่อการสำรวจและขนส่ง คงรูปแบบควบคุมกิจการงานได้ โดยไม่ต้องอาศัยเงินในท้องพระคลัง สิทธิหน้าที่ดังกล่าวนี้เอง ที่เป็นผลตามมาของลักษณะความสัมพันธ์แบบแฟรนไชส์

ระบบแฟรนไชส์ได้ถูกนำมาพัฒนาใช้ในประเทศสหรัฐอเมริกา<sup>33</sup> ในรูปของการให้สิทธิแฟรนไชส์ โดยรัฐบาลมอบให้บริษัทเอกชนดำเนินกิจการทำประโยชน์สาธารณะและบริการประชาชน จึงเกิดการขยายตัวของทางรถไฟ รถยนต์โดยสารขนส่ง ธนาคาร และอื่นๆ ต่อมาจากสภาพสังคม เศรษฐกิจยุคปฏิวัติอุตสาหกรรมที่เพิ่มความซับซ้อน จำนวนประชากรที่ขยายตัวเพิ่มขึ้นอย่างรวดเร็ว ทำให้มีการนำเอาวิธีแฟรนไชส์มาใช้เพื่อจัดจำหน่ายสินค้า จากเดิมจำกัดเฉพาะเรื่องการให้สิทธิโดยรัฐบาล (Government grants) ก็ก้าวเข้ามาสู่ระบบแฟรนไชส์ในเชิงธุรกิจ

บริษัทแรกที่เริ่มนำเอาระบบแฟรนไชส์มาใช้คือบริษัท Singer Sewing Machine ในปี 1851 โดย Isaac Merrit Singer ผู้คิดค้นจักรเย็บผ้าแบบใหม่ขายโดยใช้วิธีให้ผู้ขายชำระค่าสิทธิแก่บริษัท อันเนื่องมาจากการที่ได้ขายเครื่องจักรเย็บผ้าภายในเขตเฉพาะพื้นที่ เป็นแฟรนไชส์ประเภทชื่อทางการค้าซึ่งแม้จะไม่ประสบความสำเร็จและระงับไปภายหลังจากนั้นในสิบปีต่อมา แต่ก็นับว่าเป็นการ

---

<sup>31</sup> Dennis L. Foster, “Fact on File,” in *The Encyclopedia of Franchise and Franchising*, (1989), p.92.

<sup>32</sup> Coleman R. Rosenfield, *The Law of Franchising*. (New York : Lawyer Co-op. Publishing Co. Rochester, 1970), pp. 1-3.

<sup>33</sup> ถวิลวงค์ ภาวะพิงค์, “ลักษณะทางกฎหมายของสัญญาแฟรนไชส์,” (วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2535), หน้า 5.



เริ่มต้นของการนำเอาระบบแฟรนไชส์มาใช้ในเชิงธุรกิจ นั่นคือระบบการให้สิทธิผู้อื่นดำเนินกิจการในรูปแบบของตนแล้วเก็บค่าธรรมเนียม

แฟรนไชส์ถูกนำมาใช้ในอุตสาหกรรมรถยนต์ เพื่อแก้ปัญหาการขาดแคลนช่องทางกระจายสินค้า ลดค่าใช้จ่ายด้านกำลังคนและสถานที่ ต่อมาได้นำมาใช้ในอุตสาหกรรมเครื่องดื่มน้ำอัดลม เพื่อลดค่าใช้จ่ายและความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นจากการขนส่งของเหลวปริมาณมากไปยังท้องถิ่นห่างไกล และในอุตสาหกรรมปิโตรเลียม โดยการนำสินค้าเข้าสู่ตลาดผ่านทาง Dealer อีสรระด้วยความเชื่อที่ว่าผู้รับแฟรนไชส์เป็นเจ้าของกิจการเองจะทำให้ประสบผลสำเร็จได้ดีกว่า และอีกประการหนึ่งคือความต้องการหลีกเลี่ยงปัญหาแรงงาน<sup>34</sup>

นับแต่ยุคหลังสงครามโลกครั้งที่สองเป็นต้นมาในประเทศสหรัฐอเมริกาสิ่งที่เกิดขึ้นเคียงคู่กับเศรษฐกิจยุคใหม่คือ แนวโน้มของธุรกิจขนาดเล็กที่มีเจ้าของเพียงผู้เดียวเริ่มลดจำนวนลง เกิดร้านค้าที่มีลักษณะประเภท Chain store และ Super store เข้ามามีบทบาทแทนที่ รูปแบบการค้าก็เปลี่ยนจากเดิมที่ขายเพียงสินค้า (Product) นั้น จะหันมาเป็นการให้บริการ (service) ด้วยแฟรนไชส์สามารถนำมาใช้กับธุรกิจได้แทบทุกประเภท ที่สำคัญได้แก่ร้านอาหาร โรงแรม ร้านค้าประเภทสะดวกซื้อ เป็นที่นิยมแพร่หลายในอัตราเร่งที่สูงมากทั้งจำนวนแฟรนไชส์และจำนวนเงินลงทุน ทั้งระดับภายในและระหว่างประเทศ

แฟรนไชส์ในประเทศไทย ธุรกิจประเภทแรกที่น่าเอาแนวคิดแบบแฟรนไชส์มาใช้ในประเทศไทยคือบริษัทน้ำมันเชื้อเพลิง เป็นแฟรนไชส์ประเภทแฟรนไชส์ชื่อการค้าผลิตภัณฑ์ (Product trade name franchise) โดยขายให้แก่สถานีบริการน้ำมันต่างๆ กลุ่มร้านรองเท้าบาจาก็เป็นแฟรนไชส์ในรูปแบบให้สิทธิเป็นผู้จัดจำหน่าย ที่สำคัญต่อมา คือกิจการร้านอาหารแบบ Fast Food ได้แก่ Kentucky Fried Chicken, Pizza Hut, McDonald's เป็นต้น เนื่องจากความต้องการสินค้าและบริการที่มีคุณภาพและได้ระดับมาตรฐาน พร้อมทั้งความสะดวกรวดเร็ว การใช้ระบบแฟรนไชส์จึงเป็นวิธีการขยายตัวทางการตลาดแนวใหม่ เป็นที่ยอมรับและสามารถนำไปใช้กับธุรกิจได้แทบทุกประเภท ทำให้แนวโน้มมีแต่จะเพิ่มจำนวนมากยิ่งขึ้นต่อไปอย่างไม่อาจหยุดยั้ง<sup>35</sup>

อย่างไรก็ตาม<sup>36</sup> ธุรกิจแฟรนไชส์ในประเทศไทย มีการพัฒนาไปอย่างรวดเร็วจน กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ ได้เสนอให้มีการตรากฎหมายที่เกี่ยวกับการประกอบธุรกิจแฟรนไชส์ ซึ่งก็คือ “ร่างพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจแฟรนไชส์ พ.ศ.....” โดยมีคำชี้แจงถึงความจำเป็นในการตรากฎหมาย สรุปเป็นสาระสำคัญเป็นข้อๆได้ดังต่อไปนี้

## 1. ความเป็นมา

<sup>34</sup> John Adams and KV. Prichard Jones, *Franchising*, (London Butterworths, 1987), p.4.

<sup>35</sup> ถวิลวงษ์ ภาวะพิงค์, “ลักษณะทางกฎหมายของสัญญาแฟรนไชส์”, หน้า 8.

<sup>36</sup> สัมภาษณ์ ปัทมาวดี บุญโญภาส, นิติกรชำนาญการพิเศษ กลุ่มพัฒนากฎหมาย สำนักกฎหมาย กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์, 11 กุมภาพันธ์ 2557.

สืบเนื่องมาจากการประกอบธุรกิจแฟรนไชส์ในประเทศไทย ได้แพร่หลายและเติบโตขึ้นเป็นอันมาก ประกอบกับมีผู้ซื้อแฟรนไชส์ร้องเรียนว่าไม่ได้รับความเป็นธรรมหรือถูกผู้ขายแฟรนไชส์เอาไรต์เอาเปรียบเกิดขึ้นอย่างต่อเนื่อง แต่กฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันเช่น ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วยนิติกรรมสัญญา และพระราชบัญญัติคุ้มครองผู้บริโภค พ.ศ. 2522 ยังไม่สามารถที่จะให้ความคุ้มครองแก่ผู้ซื้อแฟรนไชส์ได้

คณะเจรจาข้อตกลงและการประเมินการพัฒนากฎหมายของส่วนราชการ คณะที่ 3 ได้พิจารณาเห็นว่า กรมพัฒนาธุรกิจการค้า เป็นองค์กรภาครัฐ ที่มีหน่วยงานตั้งอยู่ในเขตพื้นที่ทั่วราชอาณาจักรและมีความเชี่ยวชาญด้านการจดทะเบียนและกำกับดูแลธุรกิจมาเป็นเวลานาน เป็นหน่วยงานที่เหมาะสมในการกำกับดูแล และให้การส่งเสริมการประกอบธุรกิจแฟรนไชส์ จึงได้มอบหมายให้กรมพัฒนาธุรกิจการค้า ทำการยกร่างกฎหมายขึ้น เพื่อคุ้มครองและให้ความเป็นธรรมในการประกอบธุรกิจแฟรนไชส์

เมื่อกรมพัฒนาธุรกิจการค้า ได้เสนอร่างพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจแฟรนไชส์ พ.ศ. .... ไปแล้วครั้งหนึ่ง ได้มีหน่วยงานต่างๆ เช่น กระทรวงยุติธรรม สำนักงานตำรวจแห่งชาติ สำนักงานคณะกรรมการคุ้มครองผู้บริโภค เป็นต้น ให้ข้อเสนอแนะและข้อสังเกตบางประการ กรมพัฒนาธุรกิจการค้าจึงได้มีการทบทวนข้อเสนอแนะและข้อสังเกตดังกล่าว พร้อมทั้งปรับปรุงร่างกฎหมายให้สมบูรณ์ยิ่งขึ้น

## 2. วัตถุประสงค์และเป้าหมายของภารกิจ คือ

- (1) เพื่อส่งเสริมและสนับสนุนการประกอบธุรกิจแฟรนไชส์ให้มีการขยายตัวเพิ่มมากขึ้น
- (2) เพื่อจัดระเบียบการประกอบธุรกิจแฟรนไชส์และเพื่อให้ความคุ้มครองแก่ผู้ซื้อแฟรนไชส์ไม่ให้ถูกหลอกลวงหรือเอาไรต์เอาเปรียบ

โดยมีความจำเป็นที่ต้องทำภารกิจเนื่องจาก ในปัจจุบันมีการประกอบธุรกิจการค้าและบริการในลักษณะที่ นำเอาธุรกิจที่ตนเองประกอบอยู่หรือธุรกิจของต่างประเทศ มาให้สิทธิในการประกอบธุรกิจนั้นแก่บุคคลอื่นที่เรียกว่า “ธุรกิจแฟรนไชส์” เพิ่มขึ้นเป็นจำนวนมาก ซึ่งการประกอบธุรกิจในลักษณะดังกล่าวนี้เป็นประโยชน์ต่อการขยายตัวทางเศรษฐกิจของประเทศ จึงมีความจำเป็นที่จะต้องได้รับการส่งเสริมและสนับสนุน เพื่อให้มีการขยายการประกอบธุรกิจในลักษณะนี้เพิ่มมากขึ้น โดยที่ในการประกอบธุรกิจแฟรนไชส์ที่ผ่านมา ยังไม่มีกฎหมายควบคุมเป็นการเฉพาะ คงมีแต่การบังคับโดยสัญญา ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ จึงทำให้มีผู้ประกอบธุรกิจบางราย ใช้วิธีการชักชวนและโฆษณาถึงผลสำเร็จของการประกอบธุรกิจ เพื่อให้ผู้ที่จะเริ่มประกอบธุรกิจใหม่ หลงเชื่อเข้าทำสัญญาเป็นผู้รับสิทธิและประกอบธุรกิจตามที่มีการชักชวนหรือโฆษณา อันมีลักษณะที่เกินความจริงหรือเมื่อผู้รับสิทธิเข้าทำสัญญาและประกอบธุรกิจนั้นแล้วผู้ให้สิทธิก็ไม่ปฏิบัติตามสัญญาที่ตกลงกันได้ หรือสัญญาที่ผู้ให้สิทธิ นำมาใช้มีลักษณะที่ไม่เป็นธรรมต่อผู้รับสิทธิ อันทำให้ผู้ประกอบธุรกิจ (ผู้รับ

สิทธิ) เป็นจำนวนมาก ไม่ประสบความสำเร็จในการประกอบธุรกิจและได้รับความเสียหาย ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมและไม่สงบสุขในสังคม ตลอดจนเป็นผลเสียต่อเศรษฐกิจของประเทศโดยรวม

นอกจากนั้นแล้วยังพบปัญหาหรือข้อบกพร่องที่ต้องการแก้ไข 2 ประการคือ

(1) ไม่มีหน่วยงานซึ่งเป็นเจ้าภาพหลัก ในการทำหน้าที่ส่งเสริมและสนับสนุนการประกอบธุรกิจแฟรนไชส์

(2) กฎหมายที่ใช้บังคับ ไม่สามารถแก้ไขปัญหาการเอาเปรียบของผู้ประกอบธุรกิจแฟรนไชส์ที่มีต่อผู้ซื้อแฟรนไชส์ได้

ดังนั้นจึงมีมาตรการที่จะบรรลุวัตถุประสงค์ของภารกิจอยู่ 4 ประการและไม่มีทางเลือกอื่นที่จะสามารถบรรลุวัตถุประสงค์เดียวกันนี้ได้ ได้แก่

(1) กำหนดให้ผู้ประกอบธุรกิจแฟรนไชส์มีหน้าที่เปิดเผยข้อมูลในการชักชวนหรือโฆษณาด้วยข้อความจริงหรือไม่เป็นเท็จ และเป็นข้อมูลที่เพียงพอต่อการตัดสินใจก่อนเข้าทำสัญญา รวมทั้งสัญญาที่จะใช้ในการประกอบธุรกิจแฟรนไชส์จะต้องเป็นธรรมและไม่เอาเปรียบ

(2) ให้มีคณะกรรมการการประกอบธุรกิจแฟรนไชส์ทำหน้าที่พิจารณาเรื่องราวร้องทุกข์จากผู้ซื้อแฟรนไชส์ที่ได้รับความเสียหาย รวมทั้งประชาสัมพันธ์ข่าวสารเกี่ยวกับผู้ประกอบธุรกิจแฟรนไชส์ที่อาจก่อให้เกิดความเสียหายในวงการธุรกิจแฟรนไชส์

(3) ให้มีหน่วยงานของรัฐที่เป็นเจ้าภาพหลักรับผิดชอบในการส่งเสริมสนับสนุนจัดระเบียบตรวจตราดูแลประสานงานกับหน่วยงานต่างๆ เกี่ยวกับการประกอบธุรกิจแฟรนไชส์

(4) กำหนดโทษสำหรับผู้ที่กระทำการฝ่าฝืนมาตรการตามที่กฎหมายกำหนด โดยกำหนดให้มีทั้งโทษทางปกครองและโทษทางอาญา

โดยกรมการพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ ได้ให้เหตุผลที่ทำให้เชื่อว่า มาตรการนี้จะสามารถแก้ไขปัญหาหรือข้อบกพร่องนั้นได้ คือ มาตรการทางกฎหมายที่กำหนดขึ้น ตามร่างพระราชบัญญัตินี้ ซึ่งมีทั้งมาตรการในการป้องกันและมาตรการในการแก้ไขเยียวยา กล่าวคือ ในมาตรการป้องกัน กำหนดห้ามไม่ให้ผู้ที่ไม่ได้ประกอบธุรกิจแฟรนไชส์ทำธุรกิจโดยแอบอ้างว่าเป็นธุรกิจแฟรนไชส์ กำหนดให้ผู้ที่ทำธุรกิจแฟรนไชส์ได้ต้องมีคุณสมบัติและผ่านความสำเร็จในการประกอบธุรกิจนั้นมาพอสมควรถึงจะสามารถขายแฟรนไชส์ให้กับประชาชนได้ โดยผู้จะประกอบธุรกิจแฟรนไชส์ ต้องจดทะเบียนและผ่านการตรวจสอบคุณสมบัติและผลการประกอบการของทางราชการ เพื่อให้เกิดความแน่ใจในขั้นหนึ่ง ก่อนที่จะขายแฟรนไชส์ให้กับประชาชน สำหรับการแก้ไขเยียวยา ได้กำหนดมาตรการที่ให้มีการเพิกถอนการจดทะเบียนซึ่งมีผลทำให้ผู้ประกอบธุรกิจแฟรนไชส์ต้องระมัดระวังและไม่เอาเปรียบผู้ซื้อแฟรนไชส์มากยิ่งขึ้นกว่าที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน

### 3. ผู้ทำภารกิจ

กำหนดให้กรมพัฒนาธุรกิจการค้าซึ่งเป็นองค์กรของรัฐเป็นผู้ทำภารกิจเนื่องจากเป็นองค์กรที่มีเครือข่ายในการปฏิบัติภารกิจได้กว้างขวางและครอบคลุมพื้นที่ทั่วประเทศ รวมทั้งมีประสบการณ์ในการดำเนินการเพียงพอที่จะบังคับให้ผู้ที่เกี่ยวข้องทุกฝ่ายปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนดได้อย่างเคร่งครัด

### 4. ความจำเป็นในการตรากฎหมาย

#### 4.1 ความจำเป็นในการตรากฎหมาย

เนื่องจากการประกอบธุรกิจแฟรนไชส์ ยังไม่มีกฎหมายควบคุมเป็นการเฉพาะ คงมีแต่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยนิติกรรมสัญญา ซึ่งยังไม่เพียงพอในการควบคุมไม่ให้ผู้ประกอบการธุรกิจแฟรนไชส์เอาเปรียบประชาชนผู้ซื้อแฟรนไชส์ได้ นอกจากนี้พระราชบัญญัติคุ้มครองผู้บริโภค พ.ศ. 2522 ซึ่งเป็นกฎหมายในการคุ้มครองผู้บริโภค ไม่ครอบคลุมถึงการให้ความคุ้มครองผู้ซื้อแฟรนไชส์ เพราะถือว่าไม่ใช่ผู้บริโภค

#### 4.2 การใช้บังคับกฎหมาย

เนื่องจากการประกอบธุรกิจแฟรนไชส์เป็นการประกอบธุรกิจการค้าซึ่งสามารถดำเนินการได้ทั่วราชอาณาจักร ดังนั้นเพื่อให้มีการคุ้มครองประชาชนผู้ซื้อแฟรนไชส์ได้อย่างครอบคลุมและทั่วถึงจึงสมควรกำหนดให้เป็นกฎหมายในระดับพระราชบัญญัติโดยให้ใช้บังคับในทุกท้องที่ทั่วราชอาณาจักร

#### 4.3 สภาพบังคับของกฎหมาย

กฎหมายนี้ มีลักษณะเป็นการส่งเสริมผู้ประกอบการธุรกิจแฟรนไชส์ เพื่อควบคุมผู้ประกอบการธุรกิจแฟรนไชส์ ให้ดำเนินการในกรอบที่กฎหมายกำหนด หากผู้ใดฝ่าฝืนและทำให้เกิดความเสียหายผู้นั้นก็ต้องรับโทษตามกฎหมาย ซึ่งมีทั้งโทษทางปกครองและโทษทางอาญา

### 5. ความซ้ำซ้อนของกฎหมาย

กฎหมายที่สามารถนำมาใช้แก่การประกอบธุรกิจแฟรนไชส์มี 2 ฉบับ ได้แก่ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยนิติกรรมสัญญา และพระราชบัญญัติว่าด้วยข้อสัญญาที่ไม่เป็นธรรม พ.ศ. 2540 แต่กฎหมายเหล่านั้น ยังไม่สามารถให้ความคุ้มครองและไม่สามารถให้ความเป็นธรรมแก่ผู้ซื้อแฟรนไชส์ได้ จึงสมควรมีกฎหมาย ที่ให้ความคุ้มครองแก่ผู้ซื้อแฟรนไชส์เป็นการเฉพาะ และสามารถนำไปอุดช่องว่างต่างๆ ได้

### 6. ภาระต่อบุคคลและความคุ้มค่า

ผู้ที่ได้รับผลกระทบโดยตรงจากกฎหมายฉบับนี้มีอยู่ 2 กลุ่ม คือ ผู้ประกอบธุรกิจแฟรนไชส์ และผู้ซื้อแฟรนไชส์

ภาระที่เกิดแก่ผู้ประกอบธุรกิจแฟรนไชส์ เช่น ต้องมีคุณสมบัติและผ่านความสำเร็จในการประกอบธุรกิจมาพอสมควร และต้องจดทะเบียนการประกอบธุรกิจแฟรนไชส์ก่อน ถึงจะสามารถขายแฟรนไชส์ได้ ต้องไม่ทำการชักชวนหรือโฆษณาด้วยข้อความที่เกิดจริงหรือเป็นเท็จ ต้องมีการเปิดเผยข้อมูล ต้องมีคู่มือการปฏิบัติงานที่มีความชัดเจน เป็นต้น ซึ่งที่กล่าวมานี้ อาจเป็นภาระที่เพิ่มขึ้น ของผู้ประกอบธุรกิจแฟรนไชส์อยู่บ้าง แต่ก็เป็นการเพื่อประโยชน์ส่วนรวม และในอีกด้านหนึ่ง ก็เป็นประโยชน์ต่อการรักษาชื่อเสียงและคุณภาพของผู้ประกอบธุรกิจแฟรนไชส์อีกทางหนึ่งด้วย

สำหรับผู้ซื้อแฟรนไชส์ ก็จะทำให้มีความมั่นใจว่าจะไม่ถูกเอารัดเอาเปรียบและแฟรนไชส์ที่จะซื้อ มีมาตรฐาน เนื่องจากมีหน่วยงานของรัฐคอยกำกับดูแลอย่างใกล้ชิด

## 7. ความพร้อมของรัฐ

กรมพัฒนาธุรกิจการค้ามีสำนักงานตั้งอยู่ในทุกจังหวัดและมีความเชี่ยวชาญในการจดทะเบียนการประกอบธุรกิจมาเป็นเวลานาน จึงมีความพร้อมในการดำเนินการตามพระราชบัญญัตินี้ โดยการจัดตั้งสำนักงานเลขานุการคณะกรรมการประกอบธุรกิจแฟรนไชส์ขึ้นในกรมพัฒนาธุรกิจการค้า

## 8. อำนาจในการตราอนุบัญญัติ

ร่างกฎหมายนี้ ได้กำหนดอำนาจในการตราอนุบัญญัติ เฉพาะที่เกี่ยวกับหลักเกณฑ์และวิธีการที่เป็นสาระสำคัญเท่านั้น เช่น กำหนดธุรกิจอย่างอื่นที่จะให้ถือว่าเป็นธุรกิจแฟรนไชส์ การกำหนดเรื่องและรายละเอียดที่ผู้ประกอบธุรกิจแฟรนไชส์ต้องเปิดเผยแก่ผู้ซื้อแฟรนไชส์ และการกำหนดเรื่องและรายละเอียดที่ต้องมีในคู่มือการปฏิบัติงาน เป็นต้น ไม่ได้ให้อำนาจแก่เจ้าหน้าที่ของรัฐในการใช้ดุลพินิจแต่อย่างใด

## 9. การรับฟังความคิดเห็น

ได้มีการรับฟังความคิดเห็นจากผู้ที่อยู่ภายใต้บังคับกฎหมายและผู้ที่จะได้รับผลกระทบจากร่างกฎหมายดังกล่าวแล้วด้วยวิธีการ ดังนี้

9.1 นำร่างพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจแฟรนไชส์ พ.ศ. ... ที่ยกร่างขึ้นเผยแพร่ในเว็บไซต์ของกรมพัฒนาธุรกิจการค้า และเปิดโอกาสให้ประชาชนทั่วไปสามารถแสดงความคิดเห็นเกี่ยวกับร่างกฎหมายดังกล่าวต่อกรมพัฒนาธุรกิจการค้าได้

9.2 จัดประชุมและสัมมนา เพื่อรับฟังความคิดเห็นและข้อเสนอแนะ จากผู้ที่อยู่ภายใต้บังคับกฎหมายและผู้ที่จะได้รับผลกระทบจากกฎหมาย รวมทั้งภาครัฐและเอกชนที่เกี่ยวข้อง ตลอดจนผู้ทรงคุณวุฒิ นักกฎหมาย นักวิชาการ รวม 7 ครั้ง ดังนี้

(1) จัดประชุมผู้ทรงคุณวุฒิและผู้ประกอบธุรกิจแฟรนไชส์เพื่อรับฟังความคิดเห็นและข้อเสนอแนะประกอบการร่างกฎหมายว่าด้วยธุรกิจแฟรนไชส์ เมื่อวันที่ 8 กันยายน 2548 ณ กรมพัฒนาธุรกิจการค้ากระทรวงพาณิชย์

(2) จัดประชุมผู้ทรงคุณวุฒิและผู้ประกอบธุรกิจแฟรนไชส์ เพื่อรับฟังความคิดเห็นและข้อเสนอแนะ ประกอบการร่างกฎหมายว่าด้วยธุรกิจแฟรนไชส์ เมื่อวันที่ 25 พฤศจิกายน 2548 ณ กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์

(3) จัดประชุมผู้ทรงคุณวุฒิและผู้ประกอบธุรกิจแฟรนไชส์ เพื่อรับฟังความคิดเห็นและข้อเสนอแนะ ประกอบการร่างกฎหมายว่าด้วยธุรกิจแฟรนไชส์ เมื่อวันที่ 30 พฤศจิกายน 2548 ณ กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์

(4) จัดสัมมนาเพื่อรับฟังความคิดเห็นร่างพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจแฟรนไชส์ พ.ศ. ... จากผู้ที่อยู่ภายใต้บังคับกฎหมาย และผู้ที่จะได้รับผลกระทบจากกฎหมาย ประกอบด้วย ผู้ประกอบธุรกิจแฟรนไชส์ ผู้ซื้อแฟรนไชส์ สมาคมการค้าที่มีวัตถุประสงค์เกี่ยวกับธุรกิจแฟรนไชส์ สภาหอการค้าแห่งประเทศไทย สภาอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย และหน่วยงานภาครัฐที่เกี่ยวข้องได้แก่ สำนักงานคณะกรรมการคุ้มครองผู้บริโภค กรมการค้าภายใน และกรมทรัพย์สินทางปัญญา เมื่อวันที่ 15 ธันวาคม 2548 ณ กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์

(5) จัดสัมมนาเพื่อรับฟังความคิดเห็นร่างพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจแฟรนไชส์ พ.ศ. ... จากผู้ที่อยู่ภายใต้บังคับกฎหมาย ผู้ที่จะได้รับผลกระทบจากกฎหมาย และผู้แทนหน่วยงานที่ได้ให้ข้อสังเกตและข้อเสนอแนะไว้ ประกอบด้วย ผู้ประกอบธุรกิจแฟรนไชส์ สมาคมการค้าที่มีวัตถุประสงค์เกี่ยวกับธุรกิจแฟรนไชส์ สภาหอการค้าแห่งประเทศไทย สภาอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย กระทรวงยุติธรรมสำนักงานคณะกรรมการคุ้มครองผู้บริโภค สำนักงานตำรวจแห่งชาติ กรมการค้าภายใน กรมทรัพย์สินทางปัญญา และนักวิชาการ เมื่อวันที่ 28 กันยายน 2552 กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์

(6) จัดสัมมนาเพื่อรับฟังความคิดเห็นร่างพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจแฟรนไชส์ พ.ศ. ... จากผู้ประกอบธุรกิจแฟรนไชส์ ที่ปรึกษากฎหมายและผู้สนใจทั่วไป เมื่อวันที่ 23 มีนาคม 2554 ณ กรมพัฒนาธุรกิจการค้า สรุปความเห็นที่สำคัญได้ ดังนี้

(ก) ปรับปรุงอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการการประกอบธุรกิจแฟรนไชส์ ให้สามารถรับเรื่องร้องเรียนจากแฟรนไชส์ซอร์ได้ด้วย นอกจากการรับเรื่องร้องเรียนจากแฟรนไชส์ซี

(ข) ยกเลิกความเป็นโมฆะของสัญญา เพราะในร่างพระราชบัญญัติกำหนดรายการที่จำเป็นต้องมีในสัญญาซึ่งมีใช้แบบของสัญญา ประกอบกับธุรกิจเป็นช่องทางแห่งที่คู่สัญญาสามารถตกลงกันได้

(7) จัดประชุมเพื่อรับฟังความคิดเห็นร่างพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจแฟรนไชส์ พ.ศ. ... จากผู้ประกอบการแฟรนไชส์ หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง นักวิชาการ และผู้สนใจทั่วไป เมื่อวันที่ 28 มิถุนายน 2555 ณ กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ สรุปความคิดเห็นที่สำคัญได้ดังนี้

(ก) ปรับปรุงองค์ประกอบของคณะกรรมการการประกอบธุรกิจแฟรนไชส์ โดยเพิ่มนายกสภาคณะกรรมการไทยด้วย

(ข) กำหนดให้คณะกรรมการมีอำนาจผ่อนผันให้ผู้ประกอบธุรกิจแฟรนไชส์รายย่อยไม่ต้องมีคุณสมบัติข้อหนึ่งข้อใดก็ได้ทั้งจะกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขใดๆ ให้ปฏิบัติด้วยก็ได้

(ค) กำหนดให้ผู้มีส่วนได้เสียสามารถขอให้นายทะเบียนทำใบสำคัญแสดงการจดทะเบียนการประกอบธุรกิจได้ด้วย

สรุปผลการประชุมและสัมมนาทั้ง 7 ครั้ง ที่ประชุมและสัมมนาเห็นด้วยกับร่างพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจแฟรนไชส์ พ.ศ. ... ตามที่กรมพัฒนาธุรกิจการค้าได้ยกร่างขึ้น

### 3.1.2 ความหมายของคำว่าแฟรนไชส์

“แฟรนไชส์” เป็นศัพท์ภาษาอังกฤษที่มีรากฐานมาจากภาษาฝรั่งเศสที่ใช้คำว่า Affranchire<sup>37</sup> หรืออแฟรองซีร์ ซึ่งหมายถึงการให้อิสระ เสรีภาพ ในขณะที่แฟรนไชส์ในภาษาอังกฤษแปลว่า สิทธิพิเศษ ซึ่งหมายถึงสิทธิพิเศษที่บริษัทแม่หรือผู้ที่เป็นเจ้าของสิทธิหรือผู้ให้สิทธิประโยชน์ทางการค้าจะมอบให้แก่ผู้ที่เข้าร่วมกิจการหรือผู้ที่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางการค้าโดยแลกกับค่าตอบแทนจำนวนหนึ่ง<sup>38</sup> ในปัจจุบันได้มีการให้ความหมายของคำว่าแฟรนไชส์อยู่มากมายหลายแห่งมั่วกันยกตัวอย่างเช่น

<sup>37</sup> หนังสือประกอบการอบรมหลักสูตรผู้ขายแฟรนไชส์ขั้นต้น, (สำนักส่งเสริมและพัฒนาธุรกิจ กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์), หน้า 10.

<sup>38</sup> ปรีศนา จิรวัดนพร, “มาตรการทางกฎหมายในการกำกับดูแลธุรกิจแฟรนไชส์,” (วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2535), หน้า 9.

ใน Black's Law Dictionary <sup>39</sup> ได้ให้นิยามคำว่า “แฟรนไชส์” ว่าเป็นสิทธิที่เจ้าของเครื่องหมายการค้าหรือชื่อทางการค้าเรียกว่าแฟรนไชส์ซอร์ให้สิทธิ แก่บุคคลอีกบุคคลหนึ่งเรียกว่าแฟรนไชส์ซี เพื่อให้แฟรนไชส์ซีทำการจัดจำหน่ายสินค้าหรือบริการภายใต้เครื่องหมายการค้าหรือชื่อทางการค้าของแฟรนไชส์ซอร์ในพื้นที่ใดพื้นที่หนึ่งซึ่งโดยส่วนใหญ่ จะมีการทำสัญญากำหนดให้แฟรนไชส์ซีดำเนินการบริหารธุรกิจภายใต้ข้อกำหนดหรือวิธีการของแฟรนไชส์ซอร์และแฟรนไชส์ซอร์ก็มีหน้าที่ในการช่วยเหลือ ให้คำแนะนำแก่แฟรนไชส์ซี ตลอดจนการโฆษณาและส่งเสริมการขาย

นักกฎหมายบางท่าน <sup>40</sup> ได้ให้คำจำกัดความของ แฟรนไชส์ ว่ามีอยู่ 2 แนวมุม คือ ในมุมมองด้านธุรกิจ และในมุมมองด้านกฎหมาย คือ

1. นิยามของการประกอบธุรกิจแฟรนไชส์ในมุมมองด้านธุรกิจ คือ วิธีหนึ่งในการขยายตลาด ที่หน่วยธุรกิจซึ่งประสบความสำเร็จ และต้องการขยายการจัดจำหน่ายบริการหรือผลิตภัณฑ์ของตน เลือกลงใช้โดยผ่านหน่วยค้าปลีกที่เป็นของผู้ปฏิบัติการอิสระ ซึ่งได้รับอนุญาตให้ใช้เครื่องหมายการค้าหรือบริการ เทคนิคการตลาด และอำนาจในการควบคุมหน่วยธุรกิจที่ได้ขยายออกไปนั้นๆ เพื่อแลกกับการได้รับชำระค่าธรรมเนียมและค่ารายลดตั้งจากหน่วยค้าปลีกดังกล่าว ซึ่งในมุมมองด้านธุรกิจระบบแฟรนไชส์จะมีประโยชน์ในด้านของการมีคนมาช่วยขาย โดยที่ไม่ต้องลงทุนเสี่ยงในการเริ่มธุรกิจเอง มีคนมาช่วยทำตลาดให้เป็นวิธีการขยายสาขา โดยไม่ต้องลงทุนและยังสร้างรายได้ โดยมีการเก็บค่าธรรมเนียมจากแฟรนไชส์ซี เช่น การเก็บค่าแรกเข้า และค่าโฆษณา หรือค่าส่งเสริมการตลาดที่เกิดขึ้น

ส่วนที่สำคัญก็คือ ผู้รับสิทธิคือตัวแทนของผู้ให้สิทธิ ในการจัดจำหน่ายสินค้าหรือบริการของผู้ให้สิทธิแบบปลีก ความสำเร็จหรือความล้มเหลวของฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งตามความสัมพันธ์พิเศษนี้ โดยทั่วไปจะเป็นตัวกำหนดความสำเร็จหรือความล้มเหลวของอีกฝ่ายหนึ่งด้วย

2. นิยามของแฟรนไชส์ในมุมมองของกฎหมาย ก็คือ แฟรนไชส์ซีได้รับมอบสิทธิในการเสนอจำหน่ายสินค้าและบริการภายใต้แผนการตลาดที่ระบุไว้เป็นสำคัญ เช่น เครื่องหมายการค้า ช่องทางการค้าและโฆษณา

ในประเทศสหรัฐอเมริกา กรรมาธิการการค้าสหรัฐอเมริกา (The Federal Trade Commission: Ftc) ได้ออกกฎของกรรมาธิการการค้าสหรัฐอเมริกา หรือ Ftc Rule ที่เรียกว่า “Disclosure Requirements and Prohibitions Concerning Franchising and Business Opportunity Ventures” ซึ่งประกาศใช้ครั้งแรกในปี ค.ศ. 1978 และมีการแก้ไขเพิ่มเติมครั้งแรกในวันที่ 1 กรกฎาคม 2007 เรียกว่า “Disclosure Requirement and Prohibitions Concerning

<sup>39</sup> Bryan A. Garner, *Black's Law Dictionary*, 8<sup>th</sup> edition (United States of America: Thomson West, 2004), P. 683.

<sup>40</sup> เออร์วิน เจ. คูป, *แฟรนไชส์เบเบิ้ล*, พิมพ์ครั้งที่ 1 แปลโดย ศรราวดี จุลโสภณศรี และนริศรา อุดมวงศ์, (กรุงเทพมหานคร: บริษัทคู่แข่งจำกัด (มหาชน) , 2539), หน้า 4-5.



Franchising” มาตรา 436.1 (h) \* ที่ได้ให้คำจำกัดความของคำว่าแฟรนไชส์ไว้ ซึ่งสามารถสรุปได้ดังต่อไปนี้

“แฟรนไชส์ หมายถึง ความสัมพันธ์หรือการจัดการทางการค้าอย่างต่อเนื่อง ไม่ว่าจะมิชื่อเรียกอย่างไร และไม่ว่าจะกระทำโดยวาจาหรือลายลักษณ์อักษร ซึ่งเกิดขึ้นเนื่องจากการจัดการในลักษณะดังนี้

1. แฟรนไชส์ซึ่งจะได้รับสิทธิในการจัดการธุรกิจ ที่เกี่ยวข้องกับเครื่องหมายการค้า การเสนอขาย การจัดจำหน่ายสินค้าหรือบริการ ที่มีลักษณะเฉพาะของแฟรนไชส์ซอร์
2. แฟรนไชส์ซอร์มีอำนาจหรือมีสิทธิที่จะใช้อำนาจในการควบคุมวิธีการจัดการที่สำคัญของแฟรนไชส์ซีและจัดหาความช่วยเหลืออย่างมีนัยสำคัญต่อการดำเนินธุรกิจของแฟรนไชส์ซี
3. เงื่อนไขของการได้รับการจัดการในระบบแฟรนไชส์นั้น แฟรนไชส์ซีจะต้องจ่ายเงินหรือให้คำมั่นว่าจะจ่ายค่าสิทธิแก่แฟรนไชส์ซอร์หรือบริษัทในเครือของแฟรนไชส์ซอร์

ประเทศออสเตรเลียภายใต้กฎหมาย Trade Practices (Industry Codes — Franchising) Regulations 1998. ในส่วนของ Franchising Code Of Conduct มาตรา 4 (1) \* ได้ให้คำจำกัดความของ สัญญาแฟรนไชส์ ไว้ซึ่งสามารถสรุปได้ดังต่อไปนี้

---

\* 436.1 (h) *Franchise Means Any Continuing Commercial Relationship Or Arrangement, Whatever It May Be Called, In Which The Terms Of The Offer Or Contract Specify, Or The Franchise Seller Promises Or Represents, Orally Or In Writing, That:*

(1) The Franchisee Will Obtain The Right To Operate A Business That Is Identified Or Associated With The Franchisor's Trademark, Or To Offer, Sell, Or Distribute Goods, Services, Or Commodities That Are Identified Or Associated With The Franchisor's Trademark;

(2) The Franchisor Will Exert Or Has Authority To Exert A Significant Degree Of Control Over The Franchisee's Method Of Operation, Or Provide Significant Assistance In The Franchisee's Method Of Operation; And

(3) As A Condition Of Obtaining Or Commencing Operation Of The Franchise, The Franchisee Makes A Required Payment Or Commits To Make A Required Payment To The Franchisor Or Its Affiliate.

\* Article 4 Meaning Of franchise Agreement

(1) A Franchise Agreement Is An Agreement:

(a) That Takes The Form, In Whole Or Part, Of Any Of The Following:

- 
- (i) A Written Agreement;
  - (ii) An Oral Agreement;
  - (iii) An Implied Agreement; And
- (b) In Which A Person (The Franchisor) Grants To Another Person (The Franchisee) The Right To Carry On The Business Of Offering, Supplying Or Distributing Goods Or Services In Australia Under A System Or Marketing Plan Substantially Determined, Controlled Or Suggested By The Franchisor Or An Associate Of The Franchisor; And
- (c) Under Which The Operation Of The Business Will Be Substantially Or Materially Associated With A Trade Mark, Advertising Or A Commercial Symbol:
- (i) Owned, Used Or Licensed By The Franchisor Or An Associate Of The Franchisor; Or
  - (ii) Specified By The Franchisor Or An Associate Or The Franchisor; And
- (d) Under Which, Before Starting Business Or Continuing The Business, The Franchisee Must Pay Or Agree To Pay To The Franchisor Or An Associate Of The Franchisor An Amount Including, For Example:
- (i) An Initial Capital Investment fee; Or
  - (ii) A Payment For Goods Or Services; Or
  - (iii) A Fee Based On A Percentage Of Gross Or Net Income Whether Or Not Called A Royalty Or Franchise Service Fee; Or
  - (iv) A Training Fee Or Training School Fee;
- But Excluding:
- (v) Payment For Goods And Services At Or Below Their Usual Wholesale Price; Or
  - (vi) Repayment By The Franchisee Of A Loan From The Franchisor; Or
  - (vii) Payment Of The Usual Wholesale Price For Goods Taken On Consignment; Or
  - (viii) Payment Of Market Value For Purchase Or Lease Of Real Property, Fixtures, Equipment Or Supplies Needed To Start Business Or To Continue Business Under The Franchise Agreement.
- (2) For subclause (1), each of the following is taken to be a franchise agreement:
- (a) transfer, renewal, extension, or extension of the scope of a franchise agreement;
  - (b) a motor vehicle dealership agreement.
- (3) However, any of the following does not in itself constitute a franchise agreement:
- (a) an employer and employee relationship;
  - (b) a partnership relationship;
  - (c) a landlord and tenant relationship;
  - (d) a mortgagor and mortgagee relationship;
  - (e) a lender and borrower relationship;

“1. สัญญาแฟรนไชส์ คือสัญญาซึ่ง

ก. เป็นสัญญาที่ทำขึ้นทั้งหมดหรือบางส่วนโดยลายลักษณ์อักษรปากเปล่า หรือเป็นข้อตกลงโดยนัย

ข. แฟรนไชส์ซอร์อนุญาตให้แฟรนไชส์ซีประกอบธุรกิจในการเสนอขายจัดหา หรือจำหน่ายสินค้าหรือบริการในประเทศออสเตรเลียภายใต้ระบบหรือแผนการตลาดซึ่งโดยส่วนใหญ่กำหนดควบคุมหรือแนะนำโดยแฟรนไชส์ซอร์หรือผู้ที่เกี่ยวข้องกับแฟรนไชส์ซอร์และ

ค. การประกอบธุรกิจโดยส่วนใหญ่และที่สำคัญกระทำร่วมกับเครื่องหมายการค้า การโฆษณา หรือสัญลักษณ์ทางพาณิชย์ ซึ่ง

1. เป็นของใช้ หรือให้อนุญาตใช้โดยแฟรนไชส์ซอร์หรือผู้ที่เกี่ยวข้อง หรือ
2. กำหนดโดยแฟรนไชส์ซอร์หรือผู้ที่เกี่ยวข้อง และ

ง. ก่อนเริ่มประกอบธุรกิจหรือประกอบธุรกิจต่อไป แฟรนไชส์ซีจ่ายหรือตกลงจ่ายเงิน ให้แฟรนไชส์ซอร์หรือผู้ที่เกี่ยวข้องซึ่งรวมถึงกรณี

1. ค่าธรรมเนียมแรกเริ่ม หรือ
2. ค่าสินค้าหรือบริการ หรือ
3. ค่าธรรมเนียมที่คำนวณจากสัดส่วนของรายได้ทั้งหมดหรือสุทธิ ไม่ว่าจะเรียกว่าเงินรายงวด(Royalty) หรือค่าบริการ (Franchise service fee) หรือ
4. ค่าธรรมเนียมฝึกอบรม

ทั้งนี้ไม่รวมถึง

5. ค่าสินค้าหรือค่าบริการซึ่งเท่ากับหรือน้อยกว่าราคาขายส่งโดยปกติ หรือ
6. การใช้หนี้เงินกู้แก่แฟรนไชส์ซอร์
7. การจ่ายเงินค่าสินค้าขายส่งในการฝากขาย
8. การจ่ายเงินสำหรับการซื้อหรือเช่าสังหาริมทรัพย์ การซ่อมแซม เครื่องมือ หรือวัสดุที่จำเป็นในการเริ่มธุรกิจ หรือดำเนินธุรกิจต่อไปภายใต้สัญญาแฟรนไชส์

---

(f) the relationship between the members of a cooperative that is registered, incorporated or formed under any of the following laws

2. สัญญาแฟรนไชส์ให้รวมถึง การโอน การต่อสัญญา หรือ การขยายเวลา และ สัญญาเกี่ยวกับตัวแทนจำหน่ายยานยนต์

3. กรณีดังต่อไปนี้ไม่ถือว่าเป็นสัญญาแฟรนไชส์

ก. การจ้างแรงงาน

ข. หุ้นส่วน

ค. การเช่า

ง. การจ้างองจํานำ

จ. การกู้ยืม

ฉ. การจดทะเบียน การรวมตัวกัน หรือการก่อตั้งภายใต้กฎหมายว่าด้วยสมาคม หรือห้างหุ้นส่วนบริษัท”

ประเทศมาเลเซีย ภายใต้กฎหมายแฟรนไชส์ที่เรียกว่า Franchise Act 1998 มาตรา 4<sup>\*</sup> ได้ให้คำนิยามของแฟรนไชส์ไว้ว่า แฟรนไชส์ หมายถึง สัญญาหรือข้อตกลง ไม่ว่าจะแสดงโดยชัดแจ้งหรือโดยนัย ไม่ว่าจะกระทำโดยวาจาหรือลายลักษณ์อักษร ระหว่างบุคคลสองคนหรือมากกว่านั้น ซึ่ง

\* Article 4

“Franchise” means a contract or an agreement, either expressed or implied, whether oral or written, between two or more persons by which—

(a) the franchisor grants to the franchisee the right to operate a business according to the franchise system as determined by the franchisor during a term to be determined by the franchisor;

(b) the franchisor grants to the franchisee the right to use a mark, or a trade secret, or any confidential information or intellectual property, owned by the franchisor or relating to the franchisor, and includes a situation where the franchisor, who is the registered user of, or is licensed by another person to use, any intellectual property, grants such right that he possesses to permit the franchisee to use the intellectual property;

(c) the franchisor possesses the right to administer continuous control during the franchise term over the franchisee’s business operations in accordance with the franchise system;

(d) the franchisor has the responsibility to provide assistance to the franchisee to operate his business including such assistance as the provision or supply of materials and services, training, marketing, and business or technical assistance;

(e) in return for the grant of rights, the franchisee may be required to pay a fee or other form of consideration;

1. แฟรนไชส์ซอร์ให้สิทธิแฟรนไชส์ซี ในการดำเนินธุรกิจภายใต้ระบบแฟรนไชส์ ภายในระยะเวลาที่กำหนดโดยแฟรนไชส์ซอร์
2. แฟรนไชส์ซอร์ให้แฟรนไชส์ซีมีสิทธิใช้เครื่องหมาย หรือความลับทางการค้า หรือข้อมูลใดๆ ที่เป็นความลับ หรือทรัพย์สินทางปัญญาที่แฟรนไชส์ซอร์เป็นเจ้าของหรือเกี่ยวข้องกับแฟรนไชส์ซอร์ และรวมถึงกรณีที่แฟรนไชส์ซอร์มีสิทธิใช้ทรัพย์สินทางปัญญาของผู้อื่น อนุญาตให้แฟรนไชส์ซีใช้สิทธิ นั้น
3. แฟรนไชส์ซอร์ครอบครองสิทธิในการควบคุมการดำเนินธุรกิจของแฟรนไชส์อย่างต่อเนื่อง ตลอดอายุของสัญญา
4. แฟรนไชส์ซอร์ต้องรับผิดชอบในการจัดหาความช่วยเหลือในการดำเนินธุรกิจให้แก่แฟรนไชส์ซีรวมถึงการเตรียมการหรือจัดหาวัตถุดิบและบริการ การฝึกอบรม การตลาดและที่ปรึกษา ทางด้านเทคนิคและที่ปรึกษาทางธุรกิจ
5. เพื่อเป็นการตอบแทนการให้สิทธิ แฟรนไชส์ซีต้องจ่ายค่าธรรมเนียมหรือค่าใช้จ่ายอย่างอื่น ให้แก่แฟรนไชส์ซอร์
6. การดำเนินธุรกิจของแฟรนไชส์ซีแยกต่างหากจากแฟรนไชส์ซอร์ และความสัมพันธ์ ระหว่างแฟรนไชส์ซีกับแฟรนไชส์ซอร์ ไม่ใช่ความสัมพันธ์ของการเป็น หุ้นส่วน สัญญาบริการ หรือ ตัวแทน

ประเทศแคนาดา ภายใต้พระราชบัญญัติอาเธอร์วิชซาร์ท (การเปิดเผยข้อมูลแฟรนไชส์) ของเมืองออนแทรีโอ (Arthur Wishart Act (Franchise Disclosure) 2000)\* ได้ให้คำนิยามของแฟรน

---

and

(f) the franchisee operates the business separately from the franchisor, and the relationship of the franchisee with the franchisor shall not at anytime be regarded as a partnership, service contract or agency;

\* “franchise” means a right to engage in a business where the franchisee is required by contract or otherwise to make a payment or continuing payments, whether direct or indirect, or a commitment to make such payment or payments, to the franchisor, or the franchisor’s associate, in the course of operating the business or as a condition of acquiring the franchise or commencing operations and,

(a) in which,

(i) the franchisor grants the franchisee the right to sell, offer for sale or distribute goods or services that are substantially associated with the franchisor’s, or the franchisor’s associate’s, trade-mark, service mark, trade name, logo or advertising or other commercial symbol, and

ไซส์ไว้ว่า “แฟรนไชส์ หมายถึง สิทธิในการมีส่วนร่วมในธุรกิจ ซึ่งโดยสัญญาแฟรนไชส์ซีต้องจ่ายเงิน ครั้งหนึ่งหรือหลายครั้งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อม หรือผูกพันว่าจะต้องจ่ายแก่แฟรนไชส์ซอร์หรือผู้ที่เกี่ยวข้องกับแฟรนไชส์ซอร์ในการประกอบธุรกิจหรือเป็นเงื่อนไขในการได้มาของแฟรนไชส์หรือเริ่มกิจการ และ

#### 1. โดย

ก. แฟรนไชส์ซอร์อนุญาตให้แฟรนไชส์ซีขาย เสนอขาย หรือจำหน่ายสินค้าหรือบริการร่วมกับเครื่องหมายการค้า เครื่องหมายบริการ ชื่อทางการค้า สัญลักษณ์ การโฆษณา หรือสัญญาทางพาณิชย์อื่นใด ของแฟรนไชส์ซอร์หรือผู้ที่เกี่ยวข้องกับแฟรนไชส์ซอร์เป็นส่วนใหญ่ และ

ข. แฟรนไชส์ซอร์หรือผู้ที่เกี่ยวข้องกับแฟรนไชส์ซอร์ ควบคุมหรือให้ความช่วยเหลือเกี่ยวกับวิธีการประกอบธุรกิจ รวมถึงออกแบบและตกแต่งสถานที่ การบริหารการจัดการ เทคนิคการตลาด หรือการฝึกอบรม หรือ

#### 2. โดย

ก. แฟรนไชส์ซอร์หรือผู้ที่เกี่ยวข้องกับแฟรนไชส์ซอร์ อนุญาตให้แฟรนไชส์ซีใช้สิทธิในการขาย เสนอขาย หรือจำหน่ายสินค้าหรือบริการจัดหาโดยแฟรนไชส์ซอร์หรือผู้จัดหาตามที่แฟรนไชส์ซอร์กำหนด ไม่ว่าจะเกี่ยวข้องกับเครื่องหมายการค้า เครื่องหมายบริการชื่อทางการค้า สัญลักษณ์ โฆษณา หรือสัญลักษณ์ทางพาณิชย์อื่นใดหรือไม่ และ

ข. แฟรนไชส์ซอร์หรือผู้ที่เกี่ยวข้องกับแฟรนไชส์ซอร์ หรือบุคคลที่สามที่แฟรนไชส์ซอร์กำหนด จัดหาสถานที่ ความสะดวกเหลือ รวมถึงตลาดหรือ บัญชีสำหรับสินค้าหรือบริการที่จะขาย เสนอขาย หรือจำหน่าย หรือสถานที่สำหรับเครื่องจำหน่ายสินค้าอัตโนมัติหรือสำหรับสินค้าที่แฟรนไชส์ซีใช้”

(ii) the franchisor or the franchisor’s associate exercises significant control over, or offers significant assistance in, the franchisee’s method of operation, including building design and furnishings, locations, business organization, marketing techniques or training, or

(b) in which,

(i) the franchisor, or the franchisor’s associate, grants the franchisee the representational or distribution rights, whether or not a trade-mark, service mark, trade name, logo or advertising or other commercial symbol is involved, to sell, offer for sale or distribute goods or services supplied by the franchisor or a supplier designated by the franchisor, and

(ii) the franchisor, or the franchisor’s associate, or a third person designated by the franchisor, provides location assistance, including securing retail outlets or accounts for the goods or services to be sold, offered for sale or distributed or securing locations or sites for vending machines, display racks or other product sales displays used by the franchisee; (“franchise”)

นอกจากกฎหมายของประเทศต่างๆ แล้ว สมาคมแฟรนไชส์ระหว่างประเทศ (International Franchise Association) หรือ IFA \* ได้ให้คำจำกัดความของแฟรนไชส์ไว้ ซึ่งสามารถสรุปได้ดังต่อไปนี้\*\*

“แฟรนไชส์ หมายถึง ความสัมพันธ์ทางสัญญา ระหว่างแฟรนไชส์ซอร์และแฟรนไชส์ซี โดยแฟรนไชส์ซอร์เสนอหรือรับภาระที่จะดูแลผลประโยชน์และสนับสนุนในทางธุรกิจของแฟรนไชส์ซีอย่างต่อเนื่อง โดยแฟรนไชส์ซีมีสิทธิในสินค้าหรือบริการภายใต้เครื่องหมายการค้า ซึ่งทางการค้า รูปแบบ และวิธีการดำเนินการของแฟรนไชส์ซอร์ และแฟรนไชส์ซีมีหน้าที่จ่ายค่าธรรมเนียมให้กับแฟรนไชส์ซอร์”

สำหรับคำว่าแฟรนไชส์ในประเทศไทยนั้น ผู้ที่อยู่ในธุรกิจประเภทนี้ก็จะเรียกกันว่า แฟรนไชส์ ทับศัพท์อยู่เสมอ แต่ก็มีนักกฎหมายบางท่าน<sup>41</sup> ได้ให้ความหมายของแฟรนไชส์ไว้ว่าเป็น “สัมปทาน” ทั้งนี้ก็อาจเนื่องมาจาก “สัมปทาน” หมายถึง การที่รัฐให้สัมปทานแก่เอกชน กระทำการอย่างใดอย่างหนึ่งโดยเฉพาะ โดยบุคคลนั้นจ่ายค่าตอบแทนให้แก่รัฐ เพื่อแลกเปลี่ยนกับผลประโยชน์ที่ได้รับ นอกจากนี้ยังได้ให้คำจำกัดความของคำว่า “สัมปทานเอกชน” หรือ Private Franchise ว่า หมายถึง การที่บุคคลหนึ่งเรียกว่า “ผู้ให้สัมปทาน” (Franchisor) ตกลงให้บุคคลอีกคนหนึ่งซึ่งเรียกว่า “ผู้รับสัมปทาน” (Franchisee) ทำการจัดจำหน่ายสินค้าหรือบริการภายใต้ชื่อทางการค้าและการอำนวยความสะดวกของผู้ให้สัมปทาน โดยผู้รับสัมปทานจะจ่ายค่าตอบแทนเพื่อการนั้น

อย่างไรก็ตามกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ ได้อธิบายความหมายของคำว่า แฟรนไชส์ ไว้ว่า<sup>42</sup> การทำแฟรนไชส์ (Franchising) คือ กระบวนการทางธุรกิจ ซึ่งกลุ่มบุคคลที่ได้พัฒนาวิธีการ อันได้รับการพิสูจน์แล้วว่า ประสบความสำเร็จในการประกอบการและการจัดการธุรกิจ

\* ก่อตั้งในปี 1960 เป็นองค์การที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจแฟรนไชส์ที่ใหญ่ที่สุดในโลก มีบทบาทสำคัญในการออกกฎหมายและทางปฏิบัติในการประกอบธุรกิจแฟรนไชส์ โดยจะบริหารจัดการข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจแฟรนไชส์ให้กับผู้ที่สนใจ มีสำนักงานใหญ่ตั้งอยู่ที่กรุง Washington D.C ประเทศสหรัฐอเมริกา

\*\* A franchise is the agreement or license between two legally independent parties which gives:

- a person or group of people (franchisee) the right to market a product or service using the trademark or trade name of another business (franchisor)
- the franchisee the right to market a product or service using the operating methods of the franchisor
- the franchisee the obligation to pay the franchisor fees for these rights
- the franchisor the obligation to provide rights and support to franchisees

<sup>41</sup> พิเศษ เสตเสถียร, “สัมปทานเอกชน (Private Franchise),” วารสารกฎหมายจุฬา 7,ฉบับที่ 1 (มิถุนายน 2525): หน้า.120.

<sup>42</sup> หนังสือประกอบการอบรมหลักสูตรผู้ขายแฟรนไชส์ขั้นต้น, หน้า 21.

ได้ถ่ายทอดสิทธิในการประกอบธุรกิจรูปแบบดังกล่าว ให้กับกลุ่มบุคคลอื่น ภายใต้ตราสินค้าหรือบริการหรือเครื่องหมายการค้าอันหนึ่งอันใด โดยกระบวนการนี้เกี่ยวข้องกับทำนิติกรรมระหว่างกลุ่มบุคคล 2 กลุ่มในข้างต้น และร่างพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจแฟรนไชส์ พ.ศ..... \* มาตรา 4 ได้ให้คำจำกัดความของคำว่า แฟรนไชส์ว่า

“แฟรนไชส์ หมายความว่า

(1) การประกอบธุรกิจที่บุคคลหนึ่งเรียกว่า “แฟรนไชส์ซอร์” ตกลงให้บุคคลอีกคนหนึ่งเรียกว่า “แฟรนไชส์ซี” ใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาของตน หรือที่ตนมีสิทธิที่จะให้ผู้อื่นใช้เพื่อประกอบธุรกิจภายในระยะเวลาหรือเขตพื้นที่ที่กำหนดและการประกอบธุรกิจนั้นอยู่ภายใต้การ

\* เหตุผลความจำเป็นในการที่เสนอให้มีกฎหมายที่ในกำกับดูแลธุรกิจแฟรนไชส์ คือ

ในการประกอบธุรกิจแฟรนไชส์ในปัจจุบัน กฎหมายที่ใช้ในการกำกับดูแล คือ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วยนิติกรรมสัญญา และพระราชบัญญัติว่าด้วยสัญญาที่ไม่เป็นธรรม พ.ศ. 2540 เพราะแต่เดิมมองว่า ธุรกิจนี้เป็นความสัมพันธ์ระหว่างเจ้าของแฟรนไชส์ กับผู้ที่จะซื้อแฟรนไชส์เท่านั้นไม่มีผลกระทบในวงกว้างเพราะจุดสำคัญคือสัญญาระหว่างทั้งสองฝ่ายเท่านั้น แต่ต่อมาเมื่อธุรกิจนี้มีการเติบโตมากขึ้น เริ่มมีผลต่อเศรษฐกิจและความเป็นอยู่ของประชาชนในประเทศ ผู้ซื้อแฟรนไชส์เริ่มถูกเอารัดเอาเปรียบจากเจ้าของแฟรนไชส์ แต่ไม่อาจได้รับความคุ้มครองจากกฎหมายว่าด้วยการคุ้มครองผู้บริโภคเพราะข้อจำกัดของกฎหมายฉบับดังกล่าวที่มองว่าผู้ซื้อแฟรนไชส์มิใช่ผู้บริโภค

จากปัญหาดังกล่าวกรมพัฒนาธุรกิจการค้าซึ่งมีหน้าที่ส่วนหนึ่งในการพัฒนาและส่งเสริมธุรกิจได้พิจารณาเห็นว่า รัฐควรมีหน้าที่ในการให้ความคุ้มครองผู้ประกอบการประกอบธุรกิจโดยเฉพาะผู้ประกอบการขนาดกลางและขนาดเล็กซึ่งถูกเอารัดเอาเปรียบได้ง่ายไม่มีกำลังต่อรอง

ดังนั้นเพื่อเป็นการประสานประโยชน์ของภาคส่วนต่างๆ ให้มีความเสมอภาคและมีความสมดุลมากที่สุด จึงได้ยกร่างกฎหมายที่เกี่ยวกับธุรกิจเฉพาะ คือ ร่างพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจแฟรนไชส์ ขึ้นเพื่อสร้างความเป็นธรรมให้เกิดขึ้นกับระบบในการประกอบธุรกิจมากที่สุด โดยโครงสร้างของกฎหมาย มีดังนี้

1. กำหนดหลักเกณฑ์เพื่อจัดระเบียบการประกอบธุรกิจแฟรนไชส์ในประเทศไทย
2. มีคณะกรรมการที่ประกอบด้วยผู้แทนภาคราชการ เอกชน และนักวิชาการทำหน้าที่เสนอแผนพัฒนาส่งเสริมและสนับสนุนการประกอบธุรกิจแฟรนไชส์ต่อรัฐมนตรี พิจารณาเรื่องร้องเรียน เป็นต้น
3. กำหนดมาตรการให้ความคุ้มครองแฟรนไชส์ซอร์และแฟรนไชส์ซี เช่น คุ้มครองไม่ให้มีการโฆษณาที่เกินความจริง สัญญาต้องมีความเป็นธรรม มีคู่มือประกอบธุรกิจที่ชัดเจน มีการเปิดเผยข้อมูลที่เพียงพอเพื่อประกอบการตัดสินใจในการที่จะซื้อแฟรนไชส์
4. กำหนดบทลงโทษทั้งทางอาญาและปกครองสำหรับผู้ทำผิดตามกฎหมายนี้



ส่งเสริมและควบคุมตามแผนการดำเนินธุรกิจของแฟรนไชส์ซอร์ และแฟรนไชส์ซีมีหน้าที่ต้องจ่ายค่าตอบแทนแก่แฟรนไชส์ซอร์

(2) การประกอบธุรกิจอื่นตามที่กำหนดในกฎกระทรวง”

โดยสรุป แล้วอาจกล่าวได้ว่าธุรกิจแฟรนไชส์มีองค์ประกอบดังต่อไปนี้<sup>43</sup>

1. เป็นนิติสัมพันธ์ในทางพาณิชย์ ระหว่างแฟรนไชส์ซอร์กับแฟรนไชส์ซี คือ แฟรนไชส์ซีจะขายสินค้าและให้บริการภายใต้เครื่องหมายการค้า เครื่องหมายบริการ หรือชื่อทางการค้า ตามสิทธิที่ได้รับจากแฟรนไชส์ซอร์และแฟรนไชส์ซอร์แต่เพียงผู้เดียวที่จะให้สิทธิดังกล่าว รวมทั้งมีสิทธิในการควบคุมดูแล การดำเนินกิจการของแฟรนไชส์ซี โดยที่ระบบธุรกิจจะมีการทำงานที่เป็นกลุ่มมาตรฐานเดียวกัน วิธีการบริการหรือสินค้าจะเป็นเครื่องมือหรือสูตรเฉพาะที่คิดค้นขึ้น

2. แฟรนไชส์ซอร์จะถ่ายทอดเทคโนโลยี สอนงาน และช่วยเหลือในการดำเนินงานแก่แฟรนไชส์ซีทั้งก่อนเริ่มต้นสัญญาและในระหว่างเวลาตามสัญญาแฟรนไชส์

3. แฟรนไชส์ซีจะต้องชำระค่าตอบแทน จากการให้สิทธิตามสัญญานั้น เงินที่แฟรนไชส์ซีจ่ายในการทำแฟรนไชส์นั้นแบ่งได้เป็นสองกองคือ เงินลงทุนขั้นต้น (Initial Investment) และเงินลงทุนต่อเนื่อง (Continuing Investment) ซึ่งเงินลงทุนขั้นต้น หมายถึง เงินทุกอย่างที่แฟรนไชส์ซีจ่าย เพื่อให้เกิดร้านแฟรนไชส์ของตนขึ้น แบ่งง่ายๆ จะเป็น เงินที่แฟรนไชส์ซีจ่ายตั้งแต่วันแรกจนถึงวันเปิดร้าน เงินกองนี้ยังแบ่งออกเป็นหลายก้อน เช่น เงินค่าธรรมเนียมแฟรนไชส์ (Franchise Fee) ค่าออกแบบตกแต่ง (Design Fee) ค่าก่อสร้างตกแต่ง ค่าเช่าพื้นที่ ซึ่งรวมถึงเงินประกันการเช่า เงินค่าสินค้า และวัตถุดิบ เป็นต้น สำหรับเงินลงทุนต่อเนื่อง หมายถึง ค่าตอบแทนที่ต้องจ่ายอย่างต่อเนื่อง ตามสัดส่วนของผลการดำเนินงาน และเงินกองนี้ยังแบ่งออกเป็นหลายก้อน เช่น ค่าธรรมเนียมผลการดำเนินการ (Royalty Fee) ค่าธรรมเนียมในการโฆษณา (Advertising Fee) เป็นต้น

<sup>43</sup> อรรักษ์ ยอสิทธ์, “วิเคราะห์ร่างพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจแฟรนไชส์ พ.ศ...( Analysis Of Franchise Bill,” (วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2535), หน้า 25.

### 3.2 การจัดประเภทของสัญญาแฟรนไชส์

สัญญาแฟรนไชส์นั้นมีความหลากหลาย เพราะองค์กรธุรกิจที่ประสบความสำเร็จและมีชื่อเสียง ได้ทำขยายธุรกิจโดยการสร้างธุรกิจแฟรนไชส์ขึ้น เพื่อให้เป็นธุรกิจสำเร็จรูปในด้านต่างๆ ไม่ว่าจะเป็นด้านการบริหารจัดการ ด้านการตลาด ด้านการผลิต เป็นต้น ทำให้การกำหนดประเภทของสัญญาแฟรนไชส์นั้นมีความหลากหลายตามไปด้วย อย่างไรก็ตามสามารถกำหนดของสัญญาแฟรนไชส์ได้หลายประเภท ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงว่าจะใช้เกณฑ์ใดเป็นตัวจำแนกประเภทของสัญญาแฟรนไชส์ โดยมีรายละเอียดดังนี้

#### 3.2.1 แบ่งตามลักษณะทางการตลาด<sup>44</sup> คือ

##### 3.2.1.1 การให้สิทธิในตัวสินค้า (Product Franchise)

เป็นวิธีจัดจำหน่ายสินค้าของโรงงานผู้ผลิต ไม่ว่าจะขายส่ง ขายปลีก หรือวิธีอื่น ในข้อกำหนดที่ให้ผู้ขายมีสิทธิเพียงผู้เดียวในพื้นที่เฉพาะที่กำหนด ตัวอย่างเช่น การจำหน่ายน้ำมันเชื้อเพลิง

##### 3.2.1.2 การให้สิทธิทั้งระบบของธุรกิจ (Business/System Franchise)

แฟรนไชส์ซอร์ส่งมอบรูปแบบของธุรกิจทั้งหมด ได้แก่ เครื่องหมายการค้า กลยุทธ์ทางการค้า แบบแผน คู่มือการจัดการ คุณภาพมาตรฐาน เป็นต้น ภายใต้การควบคุมที่เข้มงวดและการกำกับดูแลของแฟรนไชส์ซอร์ แต่ทั้งนี้แฟรนไชส์ซีเป็นเจ้าของกิจการเองโดยอิสระ

##### 3.2.1.3 การให้สิทธิในกรรมวิธีการผลิตและข้อมูลการผลิต (A Processing or Manufacturing Franchise)

แฟรนไชส์ซอร์เป็นผู้จัดหาส่วนประกอบอันจำเป็นหรือสูตรหรือกรรมวิธีการผลิตให้แก่ผู้ประกอบการ หรือโรงงาน ตัวอย่างเช่น อุตสาหกรรมเครื่องดื่มน้ำอัดลม

##### 3.2.1.4 การให้สิทธิในฐานะกลุ่มของผู้ค้า (Group Trading Franchise)

กลุ่มร้านค้าอิสระสมัครใจเข้ามาในลักษณะเป็นกลุ่มเพื่อซื้อและส่งเสริมการขายภายใต้ชื่อการค้าเดียวกัน เป็นการประหยัดค่าโฆษณา มักเป็นการดำเนินการของกลุ่มผู้ขายส่งอิสระ ตัวอย่างเช่น ร้านขายของชำ

<sup>44</sup> ถวิลวงค์ ภายะพิงค์, “ลักษณะทางกฎหมายของสัญญาแฟรนไชส์”, หน้า 13.

### 3.2.2 แบ่งตามลักษณะเครือข่ายธุรกิจ<sup>45</sup>

3.2.2.1 เครือข่ายธุรกิจที่มีเจ้าของเพียงคนเดียว (Corporate Vertical Marketing) เช่น เครือข่ายเอ็มเคสุกี้ ร้านอาหารญี่ปุ่นโออิชิ ภัตตาคารเอสแอนด์พี เป็นต้น

3.2.2.2 เครือข่ายธุรกิจที่มีเจ้าของหลักเพียงรายเดียว แต่ Outsource การดำเนินการบางส่วนให้ แพรนไชส์ซี (Administered Vertical Marketing) ซึ่งแพรนไชส์ซีจะดำเนินการอยู่ภายใต้การควบคุมอย่างเคร่งครัด เช่น ผู้ผลิตรถยนต์ฮอนด้า แต่งตั้งตัวแทนจำหน่ายฮอนด้าในแต่ละจังหวัด หรือกลุ่มของจังหวัด โดยตัวแทนหรือแพรนไชส์ซี ต้องสร้างห้องโชว์ตามแบบ มีบริการหลังการขายตามมาตรฐาน ด้วยราคามาตรฐาน และขายสินค้าจากฮอนด้าได้เท่านั้น

3.2.2.3 เครือข่ายธุรกิจซึ่งแพรนไชส์ซอร์และแพรนไชส์ซี ผูกพันกันด้วยสัญญาทางธุรกิจ (Contractual Vertical Marketing) เช่น ผู้ประกอบการร้านสะดวกซื้อ เซเว่น-อีเลฟเว่น จะต้องปฏิบัติตามระบบของบริษัทฯ และต้องซื้อสินค้าที่จะขายในร้านจากบริษัทแม่เท่านั้น

ในกรณีกิจการแพรนไชส์ขนาดเล็กในเมืองไทย เช่น ขายส้มตำไก่ย่าง หรือลูกชิ้นแฮมปิ้งนั้นอาจจะเป็นแบบ Contractual Vertical Marketing แต่ในทางปฏิบัติแล้ว ไม่มีสัญญาที่มีผลบังคับทางกฎหมายควบคุม เป็นเพียงข้อตกลงปากเปล่าว่าจะซื้อลูกชิ้นหรือส้มตำไก่ย่างจากแพรนไชส์ซอร์เท่านั้น

### 3.2.3 แบ่งตามวิธีการจัดจำหน่าย<sup>46</sup>

การแบ่งแพรนไชส์ตามวิธีการจัดจำหน่ายนี้พบในประเทศสหรัฐอเมริกาโดยจัดแบ่งออกเป็น 4 ประเภท คือ

#### 3.2.3.1 การให้สิทธิในการจัดจำหน่าย (Manufacturer-Retailer System)

เป็นเรื่องผู้ผลิตให้สิทธิจัดจำหน่ายแก่ผู้ค้าปลีก แพรนไชส์ซีมีสิทธินี้อย่างมากในกระบวนการผลิตหรือกำหนดลักษณะสินค้า เช่น บริษัทผู้ผลิตรถยนต์ Ford ให้สิทธิ Dealer เฉพาะรายเป็นตัวแทนจำหน่ายรถยนต์ในพื้นที่ต่างๆ หรือกรณีบริษัทน้ำมันเชื้อเพลิงให้สิทธิ สถานีจำหน่ายน้ำมันเชื้อเพลิงและการบริการ

<sup>45</sup> สรรค์ชัย เตียวประเสริฐกุล, “มนต์ขลัง ความล้มเหลว และความสำเริง” Franchising, Br and Age 6 ,ฉบับที่ 10 (ตุลาคม 2548): หน้า 154-155.

<sup>46</sup> ยุทธจักรแพรนไชส์ในประเทศไทยกว่าเครื่องจะติด ภาค 1.(กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์คู่แข่งบุ๊ค, 2532) หน้า 69.

### 3.2.3.2 การให้สิทธิในการผลิตและกระจายสินค้า (Manufacture-Wholesaler Franchise System)

เกิดจากการที่ต้นทุนการขนส่งสินค้าไม่คุ้มต่อการกระทำทุกขั้นตอนการผลิต ณ ส่วนกลางและอาจเกิดความเสียหายจากการขนส่งระยะทางไกล แฟรนไชส์ซีจึงเข้าเป็นส่วนหนึ่งของการผลิตและกระจายสินค้า สามารถพบได้ในธุรกิจเครื่องดื่มน้ำอัดลมหรือเบียร์ ที่ขายสิทธิส่งมอบหัวน้ำเชื้อแก่บริษัทผู้ค้าส่ง ซึ่งจะเป็นผู้ผลิตโดยเติมส่วนผสมบรรจุขวดก่อนจำหน่ายให้พ่อค้าปลีกตามท้องถิ่นต่างๆ

### 3.2.3.3 การให้สิทธิเข้าร่วมระบบแฟรนไชส์บางส่วน(Wholesaler-Retailer Franchise System)

ผู้ค้าส่งให้สิทธิจัดจำหน่ายแก่ผู้ค้าปลีกเข้ามาในระบบแฟรนไชส์ เช่น ธุรกิจจำหน่ายยาง Firestone, Good year เป็นต้น

### 3.2.3.4 การให้สิทธิเข้าร่วมระบบแฟรนไชส์ทั้งระบบ(Trade Name Franchise System)

แฟรนไชส์ซอร์เป็นเจ้าของเครื่องหมายการค้าที่มีชื่อเสียงและประสบความสำเร็จมาแล้ว แฟรนไชส์ซีต้องดำเนินและปฏิบัติตามระบบที่ได้ออกแบบมาแล้วจากเจ้าของอย่างเคร่งครัด และสามารถผลิตสินค้าหรือให้บริการได้ทั้งชุดที่เน้นการควบคุมคุณภาพมาตรฐานโดยแฟรนไชส์ซอร์

## 3.2.4 แบ่งตามลักษณะการทำธุรกิจ <sup>47</sup>

### 3.2.4.1 แฟรนไชส์สินค้าและชื่อทางการค้า (Product Or Brand Franchising)

เป็นระบบแฟรนไชส์ที่ให้สิทธิเพื่อจัดจำหน่ายผลิตภัณฑ์ของแฟรนไชส์ซอร์ รวมถึงการให้สิทธิในการใช้เครื่องหมายการค้าของผู้ผลิต ซึ่งแฟรนไชส์ซีเป็นผู้เข้าร่วมในการจัดส่ง หรือจัดจำหน่ายสินค้าให้แฟรนไชส์ซอร์เท่านั้น โดยแฟรนไชส์ซีจะได้รับประโยชน์จากชื่อเสียงทางการค้าของแฟรนไชส์ซอร์ในการจัดส่งหรือจัดจำหน่ายสินค้า

แฟรนไชส์ประกอบนี้ยังสามารถแบ่งออกเป็นประเภทย่อยๆได้<sup>48</sup> คือ แฟรนไชส์ระหว่างผู้ผลิตและผู้ค้าปลีก (Manufacturer-Retailer Franchise) ซึ่งจะพบในธุรกิจการจัดจำหน่าย

<sup>47</sup> ถวิลวงค์ ภาวะพิงค์, “ลักษณะทางกฎหมายของสัญญาแฟรนไชส์”, หน้า 29-30.

<sup>48</sup> มนตรี ศิลป์มหาบัณฑิต, “มาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับข้อตกลงพ่วงขายในสัญญาแฟรนไชส์,” (วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2535), หน้า 78.

รถยนต์และสถานีบริการน้ำมัน เป็นต้น และแฟรนไชส์ระหว่างผู้ผลิตและผู้ค้าส่ง (Manufacturer-Wholesaler-Retailer Franchise) พบทั่วไปในธุรกิจยา และการขายของชำ เป็นต้น

ระบบแฟรนไชส์แบบนี้มักจะใช้กับธุรกิจขนาดเล็ก ไม่มีความซับซ้อนในการทำธุรกิจ ไม่เน้นการให้ความช่วยเหลือกับตัวแฟรนไชส์ซีเท่าใดนัก มักจะเป็นแฟรนไชส์ที่มีการลงทุนไม่สูงนัก รูปแบบการทำงานเกือบเหมือนการเป็นตัวแทนจำหน่ายเพียงแต่มีขั้นตอนในการทำงานมากขึ้นมีการให้ความรู้ในการบริหารงานมากกว่าบ้างเท่านั้น

### 3.2.4.2 แฟรนไชส์ที่มีรูปแบบทางธุรกิจ (Business Format Franchise)

เป็นระบบแฟรนไชส์ที่ให้สิทธิ เพื่อจัดจำหน่ายผลิตภัณฑ์ของแฟรนไชส์ซอร์ รวมถึงการให้สิทธิในการใช้เครื่องหมายการค้าของผู้ผลิตเพื่อขายสินค้าหรือบริการ โดยมีการถ่ายทอดวิธีการดำเนินธุรกิจแบบร้านมาตรฐาน รูปแบบของแฟรนไชส์ประเภทนี้แฟรนไชส์ซอร์จะเป็นผู้จัดหาทุกสิ่งทุกอย่างเกี่ยวกับการประกอบธุรกิจนั้นๆ ให้แก่แฟรนไชส์ซีตั้งแต่เริ่มแรกและควบคุมการประกอบธุรกิจของแฟรนไชส์ซีอย่างต่อเนื่องไปจนตลอดอายุของสัญญา ซึ่งอาจเรียกอีกอย่างหนึ่งว่าแฟรนไชส์ชุด (Package Franchising) ซึ่งแม้ว่าจะมีการประกอบธุรกิจแฟรนไชส์ประเภทนี้น้อยกว่าประเภทแรกในระยะแรก แต่ในปัจจุบันได้รับความนิยมมากขึ้นซึ่งปรากฏในหลายๆ ธุรกิจ เช่น ธุรกิจอาหาร พาสต์ฟูด ธุรกิจคอนวีนีเียนสโตร์ เป็นต้น ซึ่งแฟรนไชส์ประเภทนี้ถือว่ามีส่วนสำคัญใน การขยายตัวของแฟรนไชส์ในประเทศสหรัฐอเมริกา และทำให้ปริมาณของแฟรนไชส์ประเภทนี้เพิ่มมากขึ้นดังเช่นในปัจจุบัน

### 3.2.5 แบ่งตามประเภทของกิจการ <sup>49</sup>

การประกอบธุรกิจแฟรนไชส์ก็เช่นเดียวกับการประกอบธุรกิจทั่วไป ที่จะต้องมีสินค้าที่เป็นตัวจำหน่ายให้กับผู้บริโภคหรือบางธุรกิจก็จะเป็นในรูปแบบการให้บริการ ซึ่งมีมากมายหลายประเภท การที่จะแบ่งประเภทของกิจการแฟรนไชส์อาจจะไม่สามารถทำได้ครอบคลุมทั้งหมด ฉะนั้นจึงขอแบ่งประเภทของการประกอบธุรกิจ แฟรนไชส์ออกเป็น 2 ประเภทใหญ่ๆ ดังนี้

#### 3.2.5.1 ประเภทจำหน่ายสินค้า

ธุรกิจแฟรนไชส์ที่มีการจำหน่ายสินค้ามีมากมายไม่ว่าจะเป็นอาหาร เครื่องดื่ม หนังสือหรือผลิตภัณฑ์ต่างๆ เช่น แวนตา เครื่องอุปโภคบริโภค เป็นต้น ในประเภทของการจำหน่ายสินค้านี้จะแบ่งออกเป็น 8 หมวดใหญ่ๆ ได้แก่

<sup>49</sup> ปรีศนา จิรวัดนพร, “มาตรการทางกฎหมายในการกำกับดูแลธุรกิจแฟรนไชส์, หน้า 41-42.

1. หมวดอาหาร เช่น แบล็คแคนยอน โคคาสุกกี้ ข้าวมันไก่หงษ์ทอง เป็นต้น
2. หมวดฟาสต์ฟู้ด เช่น แมคโดนัลด์ A&W KFC เซสเตอร์กริล เป็นต้น
3. หมวดเบเกอรี่ เช่น ดั่งกั้นโดนัท มิสเตอร์โดนัท มิลค์พลัส เป็นต้น
4. หมวดเครื่องดื่ม/ไอศกรีม เช่น โยเก้นพรีต บัสโตไอกรีมบาสดักันรอบบิสเป็นต้น
5. หมวดร้านกาแฟ เช่น สตาร์บัคส์ คอฟฟี่เวิลด์ 9คอฟฟี่ เป็นต้น
6. หมวดร้านหนังสือ เช่น ดอกหญ้า นายอินทร์ เออาร์พอร์ยู เป็นต้น
7. หมวดคอนวีเนียนสโตร์ เช่น 7-อีเลฟเว่น แพมิลี่มาร์ท วีซีเอส AM-PM เป็นต้น
8. หมวดธุรกิจค้าปลีก เช่น หอแว่น ฟิตแฟล็กซ์ มิสเตอร์คอร์เท่น ซีแพ็ค เป็นต้น

### 3.2.5.2 ประเภทบริการ

ธุรกิจประเภทบริการก็เช่นเดียวกับประเภทการจำหน่ายสินค้าซึ่งมีหลากหลาย ยากต่อการจัดแบ่งหมวดหมู่ได้ทั้งหมด จะจัดแบ่งออกเป็น 6 หมวด ดังนี้

1. หมวดการศึกษา เช่น ค่อมอง บีซีซี ฟิวเจอร์คิดส์ อีซีซี อิงลิช เฟิร์ส ไอแอมจี เนียส สถาบันติวแมค สมาร์ทแบน สยามคอมพิวเตอร์ สถาบันดนตรีเคพีเอ็น เป็นต้น
2. หมวดธุรกิจความงาม เช่น ฟลอยสวย แฮร์แม็ก คริสตี้คอสเมติก อีสเมติกส์ เฮ้าส์ออฟ เบลล่ามิน่า เป็นต้น
3. หมวดบันเทิง เช่น โชว์ไทม์ ซีทาญา บล็อกบัสเตอร์ แมงป่อง วีดีโออีซี วีดีโอระคุระคุ เป็นต้น
4. หมวดซักรีด เช่น ดรายคลินิก โปรลอนดรี มิสซิสลอนดรี ลอนดรีคิก เป็นต้น
5. หมวดให้บริการที่ปรึกษา เช่น อีอาร์เอ(ที่ปรึกษาที่บ้าน) จีบีเอส(ที่ปรึกษาบัญชี) เป็นต้น
6. หมวดงานบริการอื่นๆ เช่น โฟโตอองไวค สวิทเวดดิ้ง สตูดิโอเช็คพอยท์ ไอทีคลินิกโพสท์เน็ต เมลบล็อกส์ ดับเบิลเอก็อปปี พรินมาร์ท อัลฟากราฟฟิค เป็นต้น

### 3.2.6 แบ่งตามรูปแบบการดำเนินธุรกิจ<sup>50</sup>

#### 3.2.6.1 การกระจายสินค้า (Product Distribution)

เป็นรูปแบบของแฟรนไชส์ที่มีลักษณะความสัมพันธ์ในรูปแบบของการซื้อและการขาย (buy-and-sell) แต่แฟรนไชส์ซึ่งจะมีเอกลักษณ์ในรูปแบบของเครื่องหมายการค้าของแฟรนไชส์ซอร์เป็นสำคัญและทำให้มีความแตกต่างจากสินค้าของคู่แข่ง เช่น สถานีบริการน้ำมัน (Shell, Esso, Caltex) เป็นต้น

#### 3.2.6.2 รูปแบบทางธุรกิจ (Business Format)

แฟรนไชส์ในรูปแบบทางธุรกิจนี้ เป็นที่ได้รับความนิยมมากในประเทศไทยดังเช่นในต่างประเทศ ซึ่งแฟรนไชส์ซึ่งจะได้รับรูปแบบของการดำเนินธุรกิจแฟรนไชส์ จากแฟรนไชส์ซอร์อย่างครบถ้วนทั้งทางด้านเทคนิค ความชำนาญ อุปกรณ์ ความช่วยเหลือต่างๆ และได้รับอนุญาตในการใช้เครื่องหมายการค้าหรือเครื่องหมายบริการของแฟรนไชส์ซอร์ด้วย ตัวอย่างเช่น ร้านฟาสต์ฟูด ไอศกรีม โรงแรม เป็นต้น

#### 3.2.6.3 การเป็นสาขา (Affiliation)

การขยายตลาดแฟรนไชส์โดยอยู่ในรูปแบบของสาขากำลังเพิ่มความนิยมมากขึ้นในประเทศไทย ซึ่งจะพบได้ในธุรกิจตัวแทนประกันภัยหรือธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ เป็นต้น

### 3.3 รูปแบบของการให้สิทธิในสัญญาแฟรนไชส์<sup>51</sup>

นอกจากประเภทของแฟรนไชส์ที่แตกต่างกันแล้ว การให้สิทธิกับแฟรนไชส์ซึ่งมีระดับแตกต่างกันด้วย ซึ่งอาจจะแบ่งรูปแบบได้ 3 รูปแบบ ซึ่งรูปแบบการให้สิทธิทั้ง 3 แบบนี้มีทั้งข้อดีและข้อเสียอยู่ในตัวเอง การตัดสินใจว่าจะใช้รูปแบบใด ก็ขึ้นอยู่กับเป้าหมายและธุรกิจเป็นเกณฑ์ อย่างไรก็ตาม มีแฟรนไชส์ซอร์บางราย ใช้รูปแบบทั้งสามผสมผสานกันในกลยุทธ์ของแฟรนไชส์ ตามแต่เงื่อนไขของธุรกิจและการตลาด รวมถึงการแข่งขัน ซึ่งรูปแบบดังกล่าวมีดังต่อไปนี้

<sup>50</sup> อีรพงษ์ รัชชานานนท์, แฟรนไชส์ Return Brand Age 3, พิมพ์ครั้งที่ 11(2545), หน้า 165.

<sup>51</sup> แฟรนไชส์ มหัศจรรย์แห่งธุรกิจ เล่มที่ 16, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์คู่แข่งบุ๊ค, 2540), หน้า 18-

### 3.3.1 แฟรนไชส์แบบหน่วยเดียว (Individual Franchise Or Single Unit Franchise)

แฟรนไชส์ประเภทนี้เป็นรูปแบบการให้สิทธิแฟรนไชส์แก่บุคคลหนึ่งบุคคลใดหรือนิติบุคคลองค์กรหนึ่งองค์กรใดในการดำเนินธุรกิจที่ได้รับสิทธิจากแฟรนไชส์ซอร์เพียงแห่งหนึ่งแห่งภายในทำเลที่ตั้งหรือพื้นที่ภูมิประเทศที่กำหนดขึ้นตามสัญญาในรูปแบบการให้สิทธินี้นิยมใช้กันมากในแฟรนไชส์หลายประเภททั้งนี้เพราะเป็นรูปแบบที่ง่ายในการเริ่มต้นโดยแฟรนไชส์ซอร์โดยเฉพาะช่วงเริ่มต้น ของการขยายธุรกิจด้วยแฟรนไชส์อีกทั้งยังช่วยให้แฟรนไชส์ซอร์สามารถให้การสนับสนุน และเรียนรู้ข้อผิดพลาดของการทำแฟรนไชส์ได้โดยตรง จากสาขาต้นๆ ทำให้การปรับปรุง พัฒนา แก้ไขทำได้อย่างรวดเร็ว นอกจากนี้ การทำแฟรนไชส์ประเภทนี้ ยังช่วยให้การหาผู้สนใจเกิดขึ้นได้ง่ายกว่า เพราะขนาดการลงทุนเพียงหนึ่งแห่งก็จะต่ำกว่าการลงทุนหลายๆ แห่ง ทำให้แฟรนไชส์ที่มีการลงทุนต่อหน่วยที่สูง เช่น ร้านอาหารฟาสต์ฟูดจากต่างประเทศ หรือแม้แต่แฟรนไชส์ที่มีโอกาสทางการตลาดในอนาคตนิยมใช้กัน

สำหรับแฟรนไชส์ซอร์ก็มักจะนิยมใช้รูปแบบของแฟรนไชส์ประเภทนี้ เพื่อไม่ให้แฟรนไชส์ซอร์เสียโอกาสในอนาคต หรือคิดค่าสิทธิที่สูงเกินไปกับแฟรนไชส์ซี อันเนื่องมาจากการรวมค่าเสียโอกาสในอนาคตไว้ด้วย ซึ่งจะเป็นผลให้มูลค่าการลงทุนของแฟรนไชส์ซีแต่ละรายสูง นอกเหนือจากข้อดีของรูปแบบนี้ในด้านการลงทุนแล้ว การหาคุณสมบัติของแฟรนไชส์ซีที่จะบริหารธุรกิจหนึ่งแห่ง ก็จะหาได้ง่ายกว่าผู้ที่บริหารธุรกิจหลายแห่ง ซึ่งต้องเป็นผู้ที่มีความสามารถในการบริหารค่อนข้างสูง ในขณะที่ข้อเสียของแฟรนไชส์รูปแบบนี้ ก็คือ การให้การสนับสนุนและบริการของแฟรนไชส์ซอร์ต่อแฟรนไชส์ซี ซึ่งถ้าในอนาคตมีจำนวนแฟรนไชส์ซีมากขึ้นจะทำให้บริหารงานลำบาก ซึ่งหากจัดระบบการติดต่อสื่อสารได้ไม่ดีพอปัญหาต่างๆ ก็อาจเกิดขึ้นได้มากเช่นกัน

### 3.3.2 แฟรนไชส์แบบหลายหน่วยหรือแบบพัฒนาพื้นที่ (Multiunit Franchise Or Area Development Franchise)

แฟรนไชส์ประเภทนี้เป็นรูปแบบการให้สิทธิแก่บุคคลหนึ่งบุคคลใดหรือกลุ่มบุคคลหรือนิติบุคคลองค์กรต่างๆ ในลักษณะการกำหนดเป็นพื้นที่รับสิทธิ ที่จะสามารถดำเนินธุรกิจที่ได้รับสิทธิมาจากแฟรนไชส์ซอร์มากกว่าหนึ่งแห่งตามจำนวนที่ได้ตกลงกัน รูปแบบการให้สิทธิเช่นนี้ การขยายตัวของแฟรนไชส์จะเป็นไปได้อย่างรวดเร็วกว่าแบบแรก หากแฟรนไชส์ซอร์คัดเลือกได้แฟรนไชส์ซีที่มีกำลังเงินทุนในการเปิดสาขาได้พร้อมๆ กันในเวลาอันสั้นที่ได้กำหนดไว้

ด้วยเหตุที่รูปแบบแฟรนไชส์ ประเภทนี้ต้องการการลงทุนและคุณสมบัติที่สูงจากแฟรนไชส์ซี ทำให้แฟรนไชส์ใหม่ๆ ที่ยังไม่มีชื่อเสียงหรือไม่มีเอกลักษณ์เป็นที่ยอมรับของตลาด ยังไม่เหมาะที่จะนำมาใช้ ตรงกันข้ามกับแฟรนไชส์ที่มีชื่อเสียงและเป็นที่ยอมรับ โดยเฉพาะอย่างยิ่งถ้าแฟรนไชส์ซอร์มีจุดมุ่งหมายในการขยายตัวเพื่อรองรับการแข่งขันที่รุนแรงด้วยแล้ว การให้สิทธิในรูปแบบนี้จะช่วยส่งเสริมชื่อเสียงของแฟรนไชส์ให้ดียิ่งขึ้น



### 3.3.3 แฟรนไชส์แบบย่อย (Sub Franchise)

รูปแบบการให้แฟรนไชส์ประเภทนี้ เป็นการให้สิทธิแก่บุคคลหรือกลุ่มบุคคลหรือนิติบุคคลในพื้นที่รับสิทธิที่กำหนดเพื่อให้บุคคลกลุ่มบุคคลหรือนิติบุคคลดังกล่าว ทำการขยายการให้สิทธิหน่วยย่อยแบบ Individual Franchise หรือ Multiunit Franchise แก่บุคคลอื่นในพื้นที่ต่อไป ในบางกรณีก็มีการเรียกผู้รับสิทธิประเภทนี้ว่าเป็น Sub Franchise หรือ Regional Franchise หรือแม้แต่ Master Franchise ก็จัดอยู่ในการให้สิทธิประเภทนี้ด้วย การให้สิทธิในลักษณะนี้เป็นการให้สิทธิที่มักจะเหมาะกับพื้นที่ที่อยู่ห่างไกล ซึ่งแฟรนไชส์ซอร์ไม่สามารถให้บริการ หรือให้การสนับสนุนได้ดี จึงจัดรูปแบบการให้สิทธิแก่บุคคลอื่นที่สามารถจะดำเนินงานดูแลงาน สนับสนุนบริการของตนให้พื้นที่นั้นในลักษณะ Sub Franchise กล่าวคือเป็นการหาตัวแทนของตน จากนั้นทาง Sub Franchise จึงดำเนินการจัดหาคัดเลือกแฟรนไชส์อีกต่อหนึ่ง ซึ่งจะเห็นได้ว่าการขยายแฟรนไชส์ของแฟรนไชส์จากต่างประเทศเข้ามาในประเทศไทยต่างก็นิยมใช้รูปแบบดังกล่าวนี้ สำหรับแฟรนไชส์ในประเทศที่จะขยายตัวไปต่างจังหวัดไกลๆ โดยที่ตนเองไม่สามารถสนับสนุนบริการได้สะดวก ก็สามารถจัดการให้สิทธิเป็นระดับภาคแก่คนอื่นเพื่อจัดหาผู้รับสิทธิอีกทอดต่อไป

## 3.4 ค่าตอบแทนที่แฟรนไชซอร์ได้รับจากการให้ใช้สิทธิในสัญญาแฟรนไชส์

### 3.4.1 เงินลงทุนในการประกอบธุรกิจแฟรนไชส์

แฟรนไชส์ซีจะต้องชำระค่าตอบแทนจากการใช้สิทธิตามสัญญาแฟรนไชส์ ให้กับแฟรนไชส์ซอร์ ซึ่งค่าตอบแทนที่แฟรนไชส์ซีจ่ายในเพื่อนำมาซึ่งการประกอบธุรกิจในสัญญาแฟรนไชส์นั้นแบ่งได้เป็นสองส่วน คือ เงินลงทุนขั้นต้น (Initial Investment) และเงินลงทุนต่อเนื่อง (Continuing Investment) โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้<sup>52</sup>

#### 3.4.1.1 เงินลงทุนขั้นต้น (Initial Investment)

หมายถึง เงินทุกอย่างที่แฟรนไชส์ซีจ่ายเพื่อให้เกิดร้านแฟรนไชส์ของตนขึ้น แบ่งง่ายๆจะเป็นเงินที่แฟรนไชส์ซีจ่ายตั้งแต่วันแรก จนถึงวันเปิดร้านเงินกองนี้ยังแบ่งออกเป็นหลายก้อน เช่น เงินค่าธรรมเนียมแฟรนไชส์ (Franchise Fee) ค่าออกแบบตกแต่ง (Design Fee) ค่าก่อสร้างตกแต่งค่าเช่าพื้นที่ เงินประกันการเช่า เงินค่าสินค้า และวัตถุดิบ เป็นต้น

<sup>52</sup> อูรารักษ์ ยอสิทธิ. “วิเคราะห์ร่างพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจแฟรนไชส์ พ.ศ....( Analysis Of Franchise Bill,” หน้า 25.

### 3.4.1.2 เงินลงทุนต่อเนื่อง (Continuing Investment)

หมายถึง เงินที่ต้องจ่ายอย่างต่อเนื่องตามสัดส่วนของผลการดำเนินงานและเงินกองนี้ยังแบ่งออกเป็นหลายก้อน เช่น ค่าธรรมเนียมผลการดำเนินการ (Royalty Fee) ค่าธรรมเนียมในการโฆษณา (Advertising Fee) เป็นต้น

### 3.4.2 ความหมายและประเภทของค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์

เนื่องจาก<sup>53</sup> ธุรกิจแฟรนไชส์ หมายถึงธุรกิจที่แฟรนไชส์ซอร์ ให้สิทธิแก่แฟรนไชส์ซี ในการประกอบธุรกิจขายสินค้าหรือบริการ โดยแฟรนไชส์ซอร์เป็นเจ้าของทรัพย์สินทางปัญญา

(Intellectual Property) ที่เกี่ยวกับธุรกิจที่ใช้ซึ่งสิทธินั้น โดยการให้ใช้สิทธินั้นจะต้องเกี่ยวเนื่องกับทรัพย์สินทางปัญญา<sup>54</sup> ซึ่งทรัพย์สินทางปัญญานั้น อาจประกอบไปด้วย เครื่องหมายการค้า (Trademark) เครื่องหมายบริการ (Service Mail) ชื่อทางการค้า (Tradenam) สูตรกรรมวิธีการผลิต (Know-How) ความลับทางการค้า (Trade Secret) หรือกระบวนการบริหารและจัดการทางธุรกิจ เป็นต้น นอกจากนี้<sup>55</sup> แฟรนไชส์ซี จะต้องชำระค่าตอบแทนจากการให้ใช้สิทธิตามสัญญาแฟรนไชส์ (Franchise Agreement) นั้นด้วย

คำว่า “ค่าสิทธิ” หรือ “Royalty” ในสัญญาแฟรนไชส์ คือ ค่าความรู้ในการประกอบธุรกิจค่าชื่อเสียง ค่าระบบการจัดการ ค่าการใช้เครื่องหมายการค้า รวมทั้งค่าการถ่ายทอดวิทยายุทธ์ต่างๆ<sup>56</sup> กล่าวคือ<sup>57</sup> การเรียกเก็บค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์นั้น มักจะเป็นค่าตอบแทนในการขอใช้สิทธิให้แก่แฟรนไชส์ซอร์ เพื่อเป็นค่าตอบแทนในการเข้าเป็นเครือข่ายของแฟรนไชส์ และเป็นค่าให้ความช่วยเหลือแนะนำที่ทางแฟรนไชส์ซอร์ จะจัดการวางระบบร้านค้า การจัดการ การบัญชีค่าตอบแทนในการขอใช้สิทธิ ที่แฟรนไชส์ซอร์มีสิทธิได้รับนั้นมักจะเรียกว่าเป็น “ค่าสิทธิ (Royalty)” หรือเรียกว่าเป็น “ค่าสิทธิเบื้องต้น (Initial Royalty)” และยังมีค่าตอบแทนอีกจำนวนหนึ่ง ซึ่งเป็นค่าสิทธิที่จะเรียกเก็บจากแฟรนไชส์ซี โดยคิดจากร้อยละของยอดขายก่อนหักรายจ่าย โดยไม่คำนึงว่าแฟรนไชส์ซีจะมีผลกำไรจากการประกอบธุรกิจการค้าหรือไม่ เราอาจจะเรียกว่าเป็นค่าสิทธิต่อเนื่อง (Running Royalty) ซึ่งการกำหนดอัตรานี้ ก็ขึ้นอยู่กับธุรกิจแต่ละประเภท

<sup>53</sup> กิติพงศ์ อรุณพัฒน์พงศ์, 10 กลยุทธ์การวางแผนภาษี บุคคลธรรมดา ธุรกิจครอบครัว, พิมพ์ครั้งแรก(กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์การเงินธนาคาร, 2546), หน้า 156.

<sup>54</sup> สุจินต์ ชัยมงคลานนท์, กิติพงศ์ อรุณพัฒน์พงศ์ และเฉลียว สุวรรณกิติ, อ่านแล้วรวย ธุรกิจแฟรนไชส์ (Franchise) มิติใหม่ของการค้าและการลงทุน ข้อพิจารณาทางกฎหมายในการเจรจาว่าจ้างสัญญา, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์คู่แข่งบุ๊ก, 2536), หน้า 19.

<sup>55</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 18.

<sup>56</sup> เพิ่มบุญ แก้วเขียว, “การเสียภาษีเงินได้จากค่าสิทธิ (Royalty) ในธุรกิจแฟรนไชส์,” วารสารข่าวกฎหมายใหม่ “Tax & Business Law Magazine” 1, ฉบับที่ 22 (กุมภาพันธ์ 2547): หน้า 34.

<sup>57</sup> กิติพงศ์ อรุณพัฒน์พงศ์, 10 กลยุทธ์การวางแผนภาษี บุคคลธรรมดา ธุรกิจครอบครัว, หน้า 156.

ดังนั้น<sup>58</sup> ค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์ จึงเป็นรูปแบบรายได้หลักของแฟรนไชส์ซอร์ ในการดำเนินธุรกิจแฟรนไชส์ โดยแบ่งเป็นสองประเภทคือ

### 3.4.2.1 ค่าสิทธิเบื้องต้น (Initial Royalty)<sup>59</sup> หรือค่าธรรมเนียมแฟรนไชส์ (Franchise Fee) หรือค่าสิทธิแรกเข้า (Initial Franchise Fee)<sup>60</sup> หรือ Entrance Fee

ค่าสิทธิประเภทนี้เป็นค่าตอบแทนที่เป็นจำนวนเงินแน่นอน ที่แฟรนไชส์ซีจ่ายให้แก่แฟรนไชส์ซอร์ ก่อนเริ่มดำเนินงาน เพื่อตอบแทนการให้สิทธิแก่แฟรนไชส์ซี ตามระยะเวลาที่กำหนดในสัญญาแฟรนไชส์ หรือเพื่อตอบแทนที่แฟรนไชส์ซอร์ยอมให้แฟรนไชส์ซีมีสิทธิใช้เครื่องหมายการค้า ความรู้ประสบการณ์ เทคนิค วิธีการในการบริหารจัดการธุรกิจของแฟรนไชส์ซอร์

โดยปกติแล้ว ค่าสิทธิเบื้องต้น (Initial Royalty) ถือเป็นค่าเรียกเก็บสำหรับสิ่งต่างๆ ดังต่อไปนี้<sup>61</sup>

1. ความรู้ (Know-How) เป็นการพัฒนาความรู้ที่สามารถทำได้โดยที่คนอื่นไม่รู้ หรือทำไม่ได้ไม่ดีเท่า ซึ่งแฟรนไชส์ซอร์ก็จะถ่ายทอดความรู้เหล่านี้ให้กับผู้ที่เป็นแฟรนไชส์ซีด้วย ซึ่งอาจจะเห็นได้จากคู่มือการประกอบการ ที่รวบรวมสารพันวิธีในการดำเนินธุรกิจทุกๆ ด้าน

2. เครื่องหมายการค้า (Trademarks) คือการลงทุนชนิดหนึ่งของธุรกิจ เนื่องจากตราสินค้ากว่าจะได้รับการยอมรับจากลูกค้า มีชื่อติดปากคนที่เป็นกลุ่มเป้าหมายนั้นต้องลงทุนโฆษณาทั้งต้องใช้เวลาและเงินทุนทั้งทางตรงและทางอ้อม และตราที่ดีจะนำลูกค้ามาสู่ธุรกิจของเรา ดังนั้นจึงต้องมีค่าใช้จ่ายในการสร้างตราสินค้าที่แฟรนไชส์ซอร์ต้องมาคิดจากแฟรนไชส์ซี

3. การสร้างองค์กรของแฟรนไชส์ซอร์ (Organization Cost) การจัดทีมงานการบริหารงานที่มีระบบต้องมีทีมงานที่เข้ามารับผิดชอบแต่ละส่วน การสร้างระบบงานแฟรนไชส์จะมีงานที่หน่วยงานกลาง รับผิดชอบคอยช่วยเหลือร้านค้าในระบบทั้งหมดที่ต้องมีค่าใช้จ่าย

4. การอบรม (Training) การสร้างหน่วยงานที่ให้ความรู้กับพนักงานสายปฏิบัติงานและแฟรนไชส์ซีการจัดการอบรมที่มีระบบและมีมาตรฐานก็ต้องมีค่าใช้จ่ายในการจัดการ การฝึกอบรมมีขึ้นเพื่อให้แฟรนไชส์ซีทำธุรกิจได้เหมือนแฟรนไชส์ซอร์ระยะเวลาในการฝึกอบรมนั้นจะมีมากน้อยเพียงใดขึ้นอยู่กับความซับซ้อนของธุรกิจนั้นสิ่งที่แฟรนไชส์ซอร์อบรมให้คือประสบการณ์การทำธุรกิจของแฟรนไชส์ซอร์นั่นเองแฟรนไชส์ซอร์ต้องสร้างบุคลากรหลักสูตรและแผนงานต่าง ๆ ในการฝึกอบรม

<sup>58</sup> แฟรนไชส์ มหัทศจรยแห่งธุรกิจ เล่มที่ 16, หน้า 24-25.

<sup>59</sup> กิตติพงษ์ อรุณีพัฒน์พงศ์, 10 กลยุทธ์การวางแผนภาษี บุคคลธรรมดา ธุรกิจครอบครัว, หน้า 156.

<sup>60</sup> อูรารักษ์ ยอสิทธิ. “วิเคราะห์ร่างพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจแฟรนไชส์ พ.ศ....( Analysis Of Franchise Bill,” หน้า 26.

<sup>61</sup> หนังสือประกอบการอบรมหลักสูตรผู้ขายแฟรนไชส์ขั้นต้น, หน้า.126-127.

บางครั้งอาจไปฝึกให้ที่ร้านแฟรนไชส์ซี (On-job Training) นอกจากนั้นอาจมี “คู่มือแฟรนไชส์” (Franchise Manual หรือ Franchise Operation Manual) ซึ่งรวบรวมระบบของแฟรนไชส์เซอร์ไว้แทบทั้งหมด<sup>62</sup>

5. การเลือกทำเล (Location Selection) แฟรนไชส์เซอร์ที่รอบคอบ ต้องมีการตรวจสอบพื้นที่และตรวจสอบความเป็นไปได้ในการลงทุน ต้องทำการสำรวจ โดยพิจารณาจากกลุ่มลูกค้า ซึ่งสิ่งเหล่านี้เป็นการสร้างความมั่นใจให้เกิดขึ้นกับแฟรนไชส์เซอร์และผู้ที่ต้องการลงทุนเนื่องจากทำให้เห็นภาพการลงทุนล่วงหน้าและสามารถคาดการณ์ได้อย่างชัดเจน ซึ่งการสำรวจที่ดีจะต้องมีการใช้งบประมาณและเวลาในการจัดทำอย่างรอบคอบเช่นกัน

6. ความช่วยเหลือจนกระทั่งเปิดดำเนินงาน ซึ่งระบบแฟรนไชส์จะต้องมีทีมงานพร้อมในการเปิดร้านในพื้นที่ต่างๆ เพื่อช่วยเหลือแฟรนไชส์ซีในระยะแรกและสร้างระบบงานให้ดำเนินไปได้ดีก่อนที่จะปล่อยให้ แฟรนไชส์ซีรับผิดชอบต่อไป การเปิดร้านแฟรนไชส์สักสาขา แม้แฟรนไชส์ซีลงทุนทั้งหมดแต่แฟรนไชส์เซอร์ ก็มีบทบาทสำคัญในการทำให้ร้านเกิดขึ้นให้ได้ การเตรียมพร้อมของแฟรนไชส์เซอร์ทั้งแผนงานและบุคลากรจึงเป็นหัวใจของความสำเร็จในระบบแฟรนไชส์<sup>63</sup>

7. ค่าใช้จ่ายในการคัดเลือกแฟรนไชส์ซี ซึ่งในกระบวนการสรรหาผู้ร่วมลงทุนมีค่าใช้จ่ายต่อเนื่อง เช่นในเรื่องบุคลากร ค่าใช้จ่ายในการออกงานเพื่อส่งเสริมการขาย การสร้างเอกสารการขายงานระบบแฟรนไชส์ที่เป็นต้นทุนในการจัดการทั้งสิ้น

8. ค่าใช้จ่ายในการควบคุมการตบแต่ง กล่าวคือ การทำงานให้กับแฟรนไชส์ซีด้านหนึ่งคือการควบคุมการก่อสร้างตกแต่งให้เป็นไปตามคุณภาพที่วางไว้ การดูแลและคัดเลือกผู้ก่อสร้างต่างๆ ทางแฟรนไชส์เซอร์จะเป็นผู้ช่วยเหลือดูแลให้ ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายในการทำงานที่เกิดขึ้นของแฟรนไชส์เซอร์ ด้วย

3.4.2.2 ค่าสิทธิต่อเนื่อง (Running Royalty)<sup>64</sup> หรือ ค่าสิทธิระยะยาว (Royalty Fees) หรือค่ารายอัลตี้<sup>65</sup>

ซึ่งเป็นค่าตอบแทน ที่ต้องจ่ายอย่างต่อเนื่องตามสัดส่วนรายได้ที่แฟรนไชส์ซีได้รับ จากการดำเนินธุรกิจ ที่ได้รับสิทธิจากแฟรนไชส์เซอร์และการดำเนินงาน การบริการ การสนับสนุน และการ

<sup>62</sup> สมชาย รัตนชื้อสกุล, “เงินค่าธรรมเนียมแฟรนไชส์,” วารสารธรรมนิทัศน์ฉบับกฎหมายธุรกิจ 3 ,ฉบับที่ 35 (พฤศจิกายน 2548) : หน้า 23-26.

<sup>63</sup> เรื่องเดียวกัน

<sup>64</sup> กิติพงศ์ อรุณพัฒน์พงศ์, 10 กลยุทธ์การวางแผนภาษี บุคคลธรรมดา ธุรกิจครอบครัว, หน้า 156.

<sup>65</sup> แฟรนไชส์, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์เค & พีบุ๊กส์, 2547), หน้า 11.

พัฒนาต่อเนื่องของแฟรนไชส์ซอร์ นอกจากนี้จากค่าสิทธิดังกล่าวแล้ว ก็ยังมีค่าสิทธิอย่างอื่นที่ถือว่าเป็นค่าสิทธิต่อเนื่องคือ

- ค่าสิทธิทางการตลาด<sup>66</sup> (Marketing Or Advertising Fee)<sup>67</sup> เป็นค่าสิทธิที่มักเรียกเก็บจากฐานรายได้เช่นเดียวกัน ซึ่งเป็นค่าตอบแทนที่ต้องจ่ายอย่างต่อเนื่องตามสัดส่วนของการดำเนินงาน โดยมีวัตถุประสงค์ในการนำมาใช้เพื่อการทำตลาด การโฆษณาโดยรวม อันส่งผลต่อชื่อเสียงและผลการตลาดแก่แฟรนไชส์ซีทั้งระบบโดยรวม ในส่วนนี้แฟรนไชส์ซอร์อาจเรียกเก็บหรือไม่เรียกเก็บก็ได้ตามแต่จะตกลงกัน

- Franchise Package Fee<sup>68</sup> หมายถึง ค่าตอบแทนในระบบหรือเทคนิคต่างๆ (เป็นคำศัพท์ที่ใช้เรียกรวมๆ หมายถึง ค่าธรรมเนียมอื่นๆ เช่น ค่าโฆษณา ค่าประชาสัมพันธ์ ค่าอบรม เป็นต้น)

ค่าสิทธิที่เป็นรายได้เหล่านี้ ถือเป็นหลักในการดำเนินธุรกิจแฟรนไชส์ ซึ่งมีแนวทางการคิดคำนวณและการเรียกเก็บที่แตกต่างกัน ตามปัจจัยของแต่ละแฟรนไชส์ โดยปัจจัยที่ใช้ในการคิดคำนวณการเรียกเก็บค่าสิทธิโดยทั่วไปประกอบด้วย

1. การแข่งขันในตลาดที่ธุรกิจของแฟรนไชส์ซีได้ดำเนินอยู่เมื่อเทียบกับคู่แข่ง ว่ามีอัตราการเรียกเก็บสูงหรือต่ำอย่างไร

2. อัตราผลตอบแทนหรืออัตรากำไรของแฟรนไชส์ซีในการดำเนินธุรกิจว่ามีมากน้อยเพียงใด

3. ต้นทุนและผลกำไรของแฟรนไชส์ซีในการดำเนินธุรกิจในระบบแฟรนไชส์

แต่ไม่ว่าจะคำนึงถึงปัจจัยต่างๆ ข้างต้นอย่างไร ปัจจัยที่สำคัญที่สุดก็คือ ขนาดการลงทุนที่แฟรนไชส์ซีจะรองรับได้ (Affordability) ด้วยเหตุนี้ การคิดคำนวณตามปัจจัยทั้งหมดที่กล่าวมา ต้องไม่ส่งผลให้เกิดขนาดการลงทุนที่สูงเกินกว่าจะรับได้ กล่าวคือ การลงทุนยิ่งสูงยิ่งหาผู้สนใจยากขึ้นในทางตรงกันข้ามการลงทุนยิ่งต่ำยิ่งทำให้ความสนใจสูงขึ้นแต่อย่างไรก็ตามการลงทุนจะต้องไม่ต่ำเกินไปจนแฟรนไชส์ซอร์ไม่สามารถบริหารการสนับสนุนต่างๆ ได้

### 3.4.3 การกำหนดค่าสิทธิต่อเนื่อง (Running Royalty) หรือค่าสิทธิระยะยาว (Royalty Fees)

ตามที่ได้ทราบความหมายของค่าสิทธิต่อเนื่อง (Running Royalty) หรือค่าสิทธิระยะยาว (Royalty Fees) ไปแล้วว่ามี ความหมายเหมือนกัน ในที่นี้ผู้เขียนจะขอเรียกค่าสิทธิต่อเนื่อง (Running Royalty) หรือค่าสิทธิระยะยาว (Royalty Fees) ว่าค่าสิทธิต่อเนื่อง

<sup>66</sup> แฟรนไชส์ มหัทศจรย์แห่งธุรกิจ เล่มที่ 16, หน้า 24.

<sup>67</sup> แฟรนไชส์, หน้า 11.

<sup>68</sup> เรื่องเดียวกัน

ในปัจจุบันการกำหนดค่าสิทธิเบื้องต้นและค่าสิทธิต่อเนื่องสามารถกระทำได้หลายวิธี ขึ้นอยู่กับการจัดการของแฟรนไชส์ซอร์ เช่น<sup>69</sup>

ในการกำหนดค่าสิทธิเบื้องต้นและค่าสิทธิต่อเนื่องสำหรับกรณีรูปแบบแฟรนไชส์ ชนิด Multiunit แฟรนไชส์ซอร์ ก็สามารถให้อัตราส่วนที่ลดลงทั้งสำหรับค่าสิทธิเบื้องต้นและค่าสิทธิต่อเนื่อง หรือเป็นการจูงใจต่างๆ แก่ผู้ที่สนใจ อาทิเช่น อัตราปกติของค่าสิทธิเบื้องต้นคือ 300,000 บาท สำหรับ ค่าสิทธิต่อเนื่อง ในกรณีของ Multiunit แฟรนไชส์ซอร์อาจให้ส่วนลดเป็น 250,000 บาท สำหรับ Unit ที่ 2 และ 200,000 บาทสำหรับ Unit ที่ 3 เป็นต้น ขณะที่ค่าสิทธิต่อเนื่อง แฟรนไชส์ซอร์ก็อาจจะคิดเป็น 5.75 เปอร์เซ็นต์ สำหรับกรณีที่ลงทุนทั้งหมด 3 Unit เป็นต้น ในลักษณะเช่นนี้การลงทุน Multiunit ที่เพิ่มมากขึ้น ก็สามารถให้อัตราส่วนลด เพื่อเพิ่มแรงจูงใจและเป็นการลดการลงทุนของแฟรนไชส์ซีด้วยอีกทาง

ในกรณีของ Subfranchise แฟรนไชส์ซอร์ก็สามารถกำหนดค่าสิทธิเบื้องต้นและค่าสิทธิต่อเนื่อง โดยยึดหลักการเดียวกันกับที่กล่าวมา เป็นแต่เพียงฐานรายได้ของ Subfranchise ที่ใช้จะเป็นค่าสิทธิเบื้องต้นและค่าสิทธิต่อเนื่อง ที่แฟรนไชส์ซอร์ใช้และตั้งขึ้นตามข้างต้น แทนตัวรายได้ที่ได้จากการทำยอดขายของสินค้าหรือบริการในรูปแบบแฟรนไชส์ซีปกติ โดยปกติทั่วไปในค่าสิทธิต่อเนื่อง ที่เรียกเก็บจาก Subfranchisor มักจะมีค่าเฉลี่ยอยู่ระหว่าง 20-30 เปอร์เซ็นต์ ของค่าสิทธิที่ทาง Subfranchisor เก็บจากแฟรนไชส์ซี ทั้งนี้ยังคงเป็นไปตามหลักการของการบริการที่ยังมาก อัตราค่าสิทธิต่อเนื่องก็ยิ่งสูงขึ้นเช่นเดียวกันหรือการจัดเก็บค่าสิทธิต่อเนื่องที่เรียกเก็บตามรอบระยะเวลา โดยเป็นอัตราเปอร์เซ็นต์บนยอดขาย หรือรายได้จากกิจการ ซึ่งมักจะเกิดเป็นรอบรายเดือน ราย 2 เดือน หรือรายไตรมาส การเรียกเก็บค่าสิทธิต่อเนื่องนี้ก็เพื่อช่วยให้แฟรนไชส์ซอร์ สามารถตรวจสอบควบคุม หรือเป็นการเตือนแฟรนไชส์ซีได้ดี ในกรณีที่แฟรนไชส์ซีมีผลประกอบการที่ไม่ดีเมื่อทราบก็จะสามารถดำเนินการแก้ไขได้ทันที่ ค่าสิทธิต่อเนื่องในธุรกิจแต่ละประเภทมักจะมี ความแตกต่างกันไป การตั้งระดับที่เหมาะสมของค่าสิทธิต่อเนื่องนี้ จะขึ้นอยู่กับบริการและการสนับสนุน รวมถึงการพัฒนาการต่างๆ ซึ่งค่าสิทธิต่อเนื่อง จะต้องครอบคลุมค่าใช้จ่ายเหล่านี้ และเพิ่มเติมด้วยผลกำไรของแฟรนไชส์ซอร์ ยิ่งการบริการต่างๆ มีมาก อัตราค่าสิทธิต่อเนื่องจะยิ่งสูงขึ้น เช่น ในธุรกิจอาหาร และร้านค้าปลีกต่างๆ อัตราเปอร์เซ็นต์ของค่าสิทธิต่อเนื่อง บนยอดขายหรือลบได้ มักจะมีค่าประมาณ 4-6 เปอร์เซ็นต์ ขณะที่ธุรกิจประเภทการบริการมักอยู่ที่ 8-10 เปอร์เซ็นต์ อย่างไรก็ตามอัตราเฉลี่ยข้างต้น มิได้หมายความว่า เป็นอัตราที่เหมาะสมสำหรับธุรกิจ จำเป็นอย่างยิ่งที่ผู้ที่เข้ามาเป็นแฟรนไชส์ซอร์จะต้องคำนวณหาต้นทุนการดำเนินงาน สนับสนุนที่ผู้ที่เข้ามาเป็นแฟรนไชส์ซอร์ต้องมีชื่อเหมาะสมกับธุรกิจ และนำต้นทุนดังกล่าวหารด้วย จำนวนสาขาทั้งหมดที่การลงทุนนั้นจะให้การดูแลได้ ซึ่งเป็นการเฉลี่ยและคำนวณเป็นเปอร์เซ็นต์กับยอดขายได้ เท่านั้นผู้ที่เข้ามาเป็นแฟรนไชส์ซอร์ก็จะได้เปอร์เซ็นต์เฉลี่ยของค่าสิทธิต่อเนื่อง ที่แฟรนไชส์ซอร์สามารถนำมาใช้ในการตั้งค่าสิทธิต่อเนื่อง เพื่อการขยายแฟรนไชส์ เป็นต้น

<sup>69</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 25-28.

อย่างไรก็ตาม\* สิ่งสำคัญของการคิดค่าสิทธิต่อเนื่อง ก็คือ จะต้องนำมาคิดร่วมกับค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ด้วยเสมอเพราะนั่นคือต้นทุนของแฟรนไชส์ซี ซึ่งจะทำให้แฟรนไชส์ซี ประสบความสำเร็จได้ง่าย ในกรณีที่แฟรนไชส์ซีมีค่าใช้จ่ายด้านต่าง ๆ มากเกินไป เช่น ถ้าแฟรนไชส์ซอร์ ตกลงใจว่าจะคิดค่าสิทธิ เบื้องต้นสูงอย่างธุรกิจ Fast Food ค่าสิทธิเบื้องต้นอาจอยู่ที่ 3-5 ล้านบาทขึ้นไป ค่าสิทธิต่อเนื่องอาจอยู่ที่ 1% ก็เพียงพอแล้ว หรือถ้าแฟรนไชส์ซอร์ ต้องการขายสินค้าและทำกำไรจากสินค้าได้ ก็อาจจะคิด ค่าสิทธิเบื้องต้นและค่าสิทธิต่อเนื่องไม่มากนัก แต่ควรจำไว้เสมอว่า ผู้ลงทุนชอบที่จะให้แฟรนไชส์ซอร์ แบ่งกำไรรายเดือนค่าสิทธิต่อเนื่อง มากกว่าคิดค่าสิทธิเบื้องต้นมาก ๆ ในคราวเดียว เพราะเท่ากับว่า ร่วมหัวจมท้ายกันและกัน เพราะถ้าธุรกิจดี ก็ได้แบ่งมาก ถ้าธุรกิจไม่ดี ก็แบ่งน้อย และแฟรนไชส์ซอร์ จะต้องดูแล ช่วยเหลือ เอาใจใส่ สนับสนุนอย่างเต็มที่ เพื่อแฟรนไชส์ซีมีรายได้มาก ก็ทำให้แฟรนไชส์ ซอร์มีรายได้มากตามไปด้วย ซึ่งอาจจะต้องดูองค์ประกอบอื่น ๆ อีกเช่น ภาวะเศรษฐกิจ คู่แข่งทางการ ค้า ระยะเวลาของสัญญาความสำเร็จของแฟรนไชส์ซอร์ในปัจจุบันและอนาคต เป็นต้น

ในปัจจุบันมีการจัดเก็บค่าสิทธิต่อเนื่องอยู่หลายวิธี ขึ้นอยู่กับข้อตกลงในสัญญาแฟรนไชส์ โดยไม่ได้มีแนวทางที่เป็นสูตรสำเร็จตายตัว แต่แนวทางการจัดเก็บค่าสิทธิต่อเนื่องที่จะกล่าวต่อไปนี้เป็นเพียงแนวทางที่จะช่วยให้แฟรนไชส์ซอร์ทำงานได้ง่ายขึ้นเท่านั้น เช่นการจัดเก็บค่าสิทธิต่อเนื่องคิด เป็นเปอร์เซ็นต์จากยอดขายหรือจากผลกำไรของธุรกิจ

การจัดเก็บค่าสิทธิต่อเนื่องแบบอัตราคงที่ หรือแบบเหมาจ่าย หรือเป็นจำนวนเงินก้อน (Lump Sum Payment)

การจัดเก็บค่าสิทธิต่อเนื่องแบบผสมหรือแบบขั้นบันได คือ มีอัตราคงที่จำนวนหนึ่งที่ไม่มากนัก เรียกว่าอัตราขั้นต่ำ และถ้าทำรายรับมากขึ้นก็จะเพิ่มตามเปอร์เซ็นต์ที่มากขึ้น

การจัดเก็บค่าสิทธิต่อเนื่องโดยคิดจากยอดขายสินค้าหรือคิดรายหัว

การจัดเก็บค่าสิทธิต่อเนื่องเป็นเงินดาวน์ (Down Payment หรือ Fee) ซึ่งในกรณีดังกล่าว มักจะเป็นกรณีที่ผู้ขายแฟรนไชส์จะต้องจ่ายค่าเดินทางแก่พนักงานหรือเจ้าหน้าที่ที่มาช่วยฝึกอบรม ในช่วงเริ่มต้นของกิจการ ในกรณีที่ผู้ขาย แฟรนไชส์อยู่ต่างประเทศ<sup>70</sup>

การจัดเก็บค่าสิทธิต่อเนื่องเป็นค่าธรรมเนียม ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายในการบริการเป็นครั้งคราว ในกรณีที่ผู้ขายแฟรนไชส์ส่งเจ้าหน้าที่มาดำเนินการช่วยเหลือผู้ซื้อแฟรนไชส์ส่งเจ้าหน้าที่มาดำเนินการช่วยเหลือผู้ซื้อแฟรนไชส์ในการดำเนินธุรกิจของตน ซึ่งค่าใช้จ่ายนี้มักจะรวมเงินเดือน เงินสวัสดิการ

\* การตั้งค่าธรรมเนียม [ออนไลน์], 22 มกราคม 2555. แหล่งที่มา:

[http://brightlives.th.88db.com/BUSINESS/FRANCHISE/FRANCHISOR\\_010.HTM](http://brightlives.th.88db.com/BUSINESS/FRANCHISE/FRANCHISOR_010.HTM).

<sup>70</sup> สุจินต์ ชัยมงคลานนท์, กิติพงศ์ อรุณพัฒน์พงศ์ และเฉลียว สุวรรณกิติ, อ่านแล้วรวย ธุรกิจแฟรนไชส์ (Franchise) มิติใหม่ของการค้าและการลงทุน ข้อพิจารณาทางกฎหมายในการเจรจาร่างสัญญา, หน้า 55.

ของลูกจ้างแต่ละคนที่ได้ส่งมาให้ความช่วยเหลือหรือค่าใช้จ่าย overhead ของพนักงานที่ให้ความช่วยเหลือผู้ซื้อแฟรนไชส์อยู่ด้วย<sup>71</sup>

### 3.5 ภาวะภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรที่แฟรนไชส์ซอร์ได้รับเป็นค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์

#### 3.5.1 ขอบเขตความหมายของเงินได้ที่เกิดจากค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์

ดังที่ได้กล่าวไปแล้วว่าค่าตอบแทนจากการให้ใช้สิทธิในสัญญาแฟรนไชส์หรือค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์เป็นรูปแบบรายได้หลักของแฟรนไชส์ซอร์ในการดำเนินธุรกิจแฟรนไชส์ โดยค่าสิทธินี้ได้แบ่งเป็นสองประเภทคือ

1. ค่าสิทธิเบื้องต้น (Initial Royalty) หรือ ค่าธรรมเนียมแฟรนไชส์ (Franchise Fee) หรือ ค่าสิทธิแรกเข้า (Initial Franchise Fee) หรือ Entrance Fee โดยปกติแล้วค่าสิทธิเบื้องต้นถือเป็นค่าเรียกเก็บสำหรับสิ่งต่างๆ ดังต่อไปนี้ ค่าความรู้ (Know-how) ค่าเครื่องหมายการค้า (Trademarks) ค่าการสร้างองค์กรของแฟรนไชส์ซอร์ (Organization Cost) ค่าการอบรม (Training) ค่าการเลือกทำเล (Location Selection) ค่าความช่วยเหลือจนกระทั่งเปิดดำเนินงาน ค่าใช้จ่ายในการคัดเลือกแฟรนไชส์ซี ค่าใช้จ่ายในการควบคุมการตกแต่ง เป็นต้น และ

2. ค่าสิทธิต่อเนื่อง (Running Royalty) หรือ ค่าสิทธิระยะยาว (Royalty Fees) หรือค่า royalti ดีพี ซึ่งเป็นค่าตอบแทนที่ต้องจ่ายอย่างต่อเนื่อง ตามสัดส่วนรายได้ที่แฟรนไชส์ซีได้รับ จากการดำเนินธุรกิจที่ได้รับสิทธิจากแฟรนไชส์ซอร์และการดำเนินงาน การบริการ การสนับสนุน และการพัฒนาต่อเนื่องของแฟรนไชส์ซอร์ นอกจากนี้ก็ยังมีค่าสิทธิอย่างอื่นที่ถือว่าเป็นค่าสิทธิต่อเนื่องด้วยก็คือ ค่าสิทธิทางการตลาด (Marketing or Advertising Fee) และค่า Franchise Package Fee

มาตรา 39 ได้กำหนดนิยามของเงินได้พึงประเมินว่า หมายถึง “เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่างๆ ตามมาตรา ๔๐ และเครดิตภาษีตามมาตรา ๔๗ ทวิ ด้วย”

ค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์ที่แฟรนไชส์ซอร์ได้รับ อันเป็นเงินได้ที่อยู่ในบังคับจะต้องเสียภาษีเงินได้ทั้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้วแต่กรณี จึงหมายถึง

ก. เงินสด

ข. ทรัพย์สินที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน

ค. ประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน

<sup>71</sup> เรื่องเดียวกัน.



ง. เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อนุออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ตาม มาตรา 40

จ. เครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ

ดังนั้นหากแพรนไฮส์ซอร์ ได้รับค่าสิทธิในสัญญาแพรนไฮส์เป็นค่าตอบแทนจากการให้ใช้สิทธิ ในสัญญาแพรนไฮส์เป็นอย่างใดอย่างหนึ่งในความหมายของเงินได้พึงประเมินข้างต้น ค่าสิทธิใน สัญญาแพรนไฮส์ดังกล่าว ย่อมถือเป็นเงินได้พึงประเมินของแพรนไฮส์ซอร์ เช่น ค่าโฆษณาและส่งเสริม การขายสินค้าและบริการที่แพรนไฮส์ซอร์ต้องจ่ายเป็นจำนวนไม่น้อยกว่า ร้อยละ 3.5 ของยอดขายรวม ต่อปีตามที่สัญญาแพรนไฮส์กำหนดไว้ ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินของแพรนไฮส์ซอร์ ดังที่ศาลฎีกาได้ วินิจฉัยไว้ในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 440/2552 โดยมี

บริษัท เดอะไมเนอร์ฟู้ดกรุ๊ป จำกัด (มหาชน) เป็นโจทก์ และกรมสรรพากร เป็นจำเลย ว่า

งบโฆษณาและส่งเสริมการขายที่โจทก์มีหน้าที่ต้องรับผิดชอบตามสัญญาแพรนไฮส์ระหว่าง โจทก์กับบริษัท พ. ซึ่งเป็นบริษัทต่างประเทศและมีได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยข้อ 7 เป็น จำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละสามจุดห้าของ “ยอดขายรวม” ต่อปี ที่โจทก์จ่ายให้แก่บริษัทผู้รับทำ โฆษณาและสื่อต่างๆ ในประเทศไทยมิได้จ่ายให้แก่บริษัท พ. ผู้ให้แพรนไฮส์ แต่ก็เป็นประโยชน์ที่ บริษัทดังกล่าวได้รับโดยไม่ต้องไปดำเนินการโฆษณาสินค้าภายใต้ “เครื่องหมาย” ของตนตามรูปแบบ และเนื้อหาที่ตนพอใจ จึงถือได้ว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามบทนิยามความหมายของ “เงินได้พึง ประเมิน” ในประมวลรัษฎากรมาตรา 39 เมื่อตามสัญญาข้อ 7 ก. ระบุว่า โจทก์จะต้องใช้งบโฆษณา และส่งเสริมการขายเป็นจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละสามจุดห้าของ “ยอดขายรวม” ต่อปี แสดงว่าโจทก์ ต้องใช้งบโฆษณาและส่งเสริมการขายเพื่อตอบแทนการที่บริษัท พ. ยินยอมให้โจทก์เป็นผู้รับแพรนไฮส์ จึงถือได้ว่าบริษัท พ. ได้ประโยชน์หรือ “เงินได้พึงประเมิน” เช่นว่านี้เป็นส่วนหนึ่งของค่าแพรนไฮส์ นอกเหนือจากที่ได้ตกลงกันไว้ในสัญญาข้อ 9 เงินได้พึงประเมินที่บริษัท พ. ได้รับจากโจทก์ จึงเป็น ค่าตอบแทนในการใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา อันเป็นค่าแห่งก๊อติวัลส์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์ หรือสิทธิ อย่างอื่นตามมาตรา 40 (3) และการที่โจทก์จ่ายเงินค่าแพรนไฮส์ที่เข้าลักษณะเป็นค่าแห่งสิทธิอย่าง อื่นตามมาตรา 40 (3) ให้แก่บริษัท พ. ย่อมเป็นการชำระราคาค่าบริการให้แก่ผู้ประกอบการที่ได้ ให้บริการในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร โจทก์ผู้จ่ายเงินค่าบริการมีหน้าที่ นำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่บริษัท พ. ผู้ประกอบการมีหน้าที่เสียภาษีตามมาตรา 83/6 (2)

คำว่า “เงินได้พึงประเมิน” ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 70 ต้องถือตาม ความหมายที่มาตรา 39 ได้กำหนดนิยามไว้ซึ่ง “...ให้ความหมายรวมถึง ทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่าง อื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน...ด้วย

ประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (3) มิได้ระบุเฉพาะ “ค่าแห่งลิขสิทธิ์” เพียงอย่างเดียว หากแต่บัญญัติว่า “ค่าแห่งก๊อติวัลส์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่น...” ด้วย ดังนั้น แม้สัญญาแพร ไฮส์ระหว่างโจทก์กับบริษัท พ. จะไม่เข้าลักษณะเป็น “ค่าแห่งลิขสิทธิ์” แต่ก็มีลักษณะเป็น

ค่าตอบแทนในการใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา จึงจัดเป็นค่าแห่งสิทธิอื่นๆ ทำนองเดียวกับค่าแห่งก๊อวิลล์และค่าแห่งลิขสิทธิ์ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 40 (3) ”

### 3.5.2 ประเภทของเงินได้ที่เกิดจากค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์

เนื่องจาก<sup>72</sup> ธุรกิจแฟรนไชส์ หมายถึงธุรกิจที่แฟรนไชส์ซอร์ ให้สิทธิแก่แฟรนไชส์ซี ในการประกอบธุรกิจขายสินค้าหรือบริการ โดยแฟรนไชส์ซอร์เป็นเจ้าของทรัพย์สินทางปัญญา (Intellectual Property) ที่เกี่ยวกับธุรกิจให้ใช้ซึ่งสิทธินั้น โดยการให้ใช้สิทธินั้นจะต้องเกี่ยวข้องกับทรัพย์สินทางปัญญา<sup>73</sup> ซึ่งทรัพย์สินทางปัญญานั้น อาจประกอบไปด้วย เครื่องหมายการค้า (Trademark) เครื่องหมายบริการ (Service Mail) ชื่อทางการค้า (Tradenam) สูตรกรรมวิธีการผลิต (Know-how) ความลับทางการค้า (Trade secret) หรือกระบวนการบริหารและจัดการทางธุรกิจ เป็นต้น และ<sup>74</sup> แฟรนไชส์ซี จะต้องชำระค่าตอบแทนจากการให้ใช้สิทธิตามสัญญาแฟรนไชส์ นั้นด้วย โดยค่าตอบแทนจากการใช้สิทธิดังกล่าวไม่ว่าจะเป็นค่าสิทธิเบื้องต้น (Initial Royalty) หรือ ค่าสิทธิต่อเนื่อง (Running Royalty) ถือได้ว่าเป็น “ค่าสิทธิ (Royalty)” ทั้งสิ้น

ดังนั้น “ค่าสิทธิ (Royalty)” ในสัญญาแฟรนไชส์ จึงเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (3)<sup>75</sup> ที่บัญญัติว่า

“ค่าแห่งก๊อวิลล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปี หรือเงินได้มีลักษณะเป็นเงินรายปีอันได้มาจากพินัยกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล”

โดย<sup>76</sup> ค่าสิทธิ เป็นเงินได้พึงประเมินที่ได้รับอันเนื่องจากสิทธิในทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง อันได้แก่ ก๊อวิลล์ ลิขสิทธิ์ ชื่อการค้า เครื่องหมายการค้า สิทธิบัตร และความลับทางการค้าและสิทธิในทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างอย่างอื่น ซึ่งสิทธิในที่นี้มีความหมายอย่างกว้าง กล่าวคือ เป็นความชอบธรรมที่บุคคลควรจะทำอย่างไ้ยันบุคคลอื่นได้ ไม่ว่าจะได้รับการรับรองตามกฎหมายหรือไม่ก็ตาม ค่าตอบแทนที่ได้รับจากสิทธิดังกล่าว ไม่ว่าจะรับเนื่องจากการโอนสิทธิหรือให้ใช้สิทธิเหล่านั้น ไม่ว่าจะการโอนหรือการให้ใช้สิทธินั้นจะทำโดยถูกต้องหรือโดยละเมิดก็ตาม

<sup>72</sup> กิติพงศ์ อรุณพัฒน์พงศ์, 10 กลยุทธ์การวางแผนภาษี บุคคลธรรมดา ธุรกิจครอบครัว, หน้า 156.

<sup>73</sup> สุจินต์ ชัยมงคลานนท์, กิติพงศ์ อรุณพัฒน์พงศ์ และเฉลียว สุวรรณกิติ, อ่านแล้วรวย ธุรกิจแฟรนไชส์ (Franchise) มิติใหม่ของการค้าและการลงทุน ข้อพิจารณาทางกฎหมายในการเจรจาสร้างสัญญา, หน้า 19.

<sup>74</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 18.

<sup>75</sup> เพิ่มบุญ แก้วเขียว, “การเสียภาษีเงินได้จากค่าสิทธิ (Royalty) ในธุรกิจแฟรนไชส์,” วารสารข่าวกฎหมายใหม่ “Tax & Business Law Magazine” 1, ฉบับที่ 22 (กุมภาพันธ์ 2547): หน้า 34.

<sup>76</sup> อนุพันธ์ กิจนิจชีวะ, “ความหมายของค่าสิทธิตามกฎหมายไทยและการจัดเก็บภาษีเงินได้,” (วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2535), หน้า 44.

นอกจากนี้ คำว่า “สิทธิอย่างอื่น” ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(3) นั้นหมายถึงสิทธิอย่างอื่นที่มีลักษณะทำนองเดียวกันกับค่าแห่งกู้ดวิลล์หรือค่าแห่งลิขสิทธิ์ ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1271/2531 ที่ได้วินิจฉัยว่า

คำว่า “สิทธิอย่างอื่น” ตามมาตรา 40(3) หมายถึงสิทธิอย่างอื่นที่มีลักษณะทำนองเดียวกันกับค่าแห่งกู้ดวิลล์หรือค่าแห่งลิขสิทธิ์ ฉะนั้นสิทธิการเช่าจึงไม่ใช่เป็นสิทธิอย่างอื่นตามมาตรา 40(3) ดังนั้นเงินได้จากการโอนสิทธิการเช่าจึงไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(3) แต่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8)

ประกอบกับศาลฎีกาได้วินิจฉัยว่า ค่าแฟรนไชส์ เป็นค่าแห่งสิทธิอย่างอื่น ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(3) \* ด้วย

โดยเหตุผลต่างๆที่กล่าวมาแล้วข้างต้น ทำให้ “ค่าสิทธิ (Royalty)” ในสัญญาแฟรนไชส์ จึงเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (3) ดังนั้นจึงส่งผลทำให้

- ค่าสิทธิเบื้องต้น (Initial Royalty) หรือ ค่าธรรมเนียมแฟรนไชส์ (Franchise Fee) หรือ ค่าสิทธิแรกเข้า (Initial Franchise Fee) หรือ Entrance Fee ค่าความรู้ (Know-How) ค่าเครื่องหมายการค้า (Trademarks) ค่าการสร้างองค์กรของแฟรนไชส์ซอร์ (Organization Cost) ค่าการอบรม (Training) ค่าการเลือกทำเล (Location Selection) ค่าความช่วยเหลือจนกระทั่งเปิดดำเนินงาน ค่าใช้จ่ายในการคัดเลือกแฟรนไชส์ซี ค่าใช้จ่ายในการควบคุมการตกแต่ง และ

- ค่าสิทธิต่อเนื่อง (Running Royalty) หรือ ค่าสิทธิระยะยาว (Royalty Fees) หรือค่ารอยัลตี้ฟี ค่าสิทธิทางการตลาด (Marketing or Advertising Fee) และค่าFranchise Package Fee เป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (3) ด้วย

3.5.3 การจัดเก็บภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรที่แฟรนไชซอร์ได้รับเป็นค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์

ค่าสิทธิ (Royalty) ในสัญญาแฟรนไชส์อยู่ในบังคับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

### 3.5.3.1 กรณีที่แฟรนไชส์ซอร์เป็นบุคคลธรรมดา

ในการคำนวณเงินได้สุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 ตรี ไม่ยอมให้หักค่าใช้จ่ายใดๆ สำหรับเงินได้ประเภทค่าแห่งสิทธิตามมาตรา 40 (3) เว้นแต่ ค่าแห่งลิขสิทธิ์ ซึ่งให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตราร้อยละ 20 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท ทั้งนี้ตาม ที่ มาตรา 42 ตรี บัญญัติไว้การที่กฎหมายให้หักค่าใช้จ่ายในลักษณะดังกล่าว แสดงให้เห็นว่ากฎหมายถือ

\* โปรดดูคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 440/2552

ว่า ค่าสิทธิเป็นประโยชน์ที่ได้มาโดยมิต้องใช้น้ำพักน้ำแรงหรือต้องออกทุนใดๆ อีก<sup>77</sup> แต่ความเป็นจริงในปัจจุบัน การจะได้มาซึ่งสิทธิอันจะก่อให้เกิดค่าแห่งสิทธิตามมาตรา 40 (3) เช่น สิทธิบัตร จำเป็นจะต้องใช้ค่าใช้จ่ายในการประดิษฐ์คิดค้นหรือสร้างสรรค์เป็นจำนวนมาก การที่กฎหมายไม่ยอมให้หักค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้ประเภทนี้ หรือให้หักสำหรับค่าแห่งสิทธิได้เพียงไม่เกิน 60,000 บาท จึงเป็นการสวนทางกับความเป็นจริง และเป็นการไม่สนับสนุนและส่งเสริม ให้คนไทยประดิษฐ์คิดค้นหรือสร้างสรรค์งานของตนเอง อันจะนำไปสู่การพัฒนาเทคโนโลยีของประเทศ ซึ่งเป็นประโยชน์ต่อประเทศชาติโดยรวม<sup>78</sup>

อย่างไรก็ตามการหักภาษี ณ ที่จ่ายในการจ่ายค่าสิทธิตามสัญญาแฟรนไชส์ให้แก่แฟรนไชส์ซอร์ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 50 และมาตรา 52 กำหนดให้แฟรนไชส์ซีผู้จ่ายค่าสิทธิที่เป็นบุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือคณะบุคคล มีหน้าที่จะต้องหักภาษีเงินได้โดยให้คำนวณหักตามอัตราภาษีเงินได้และนำส่ง ณ ที่ว่าการอำเภอภายใน 7 วัน นับแต่วันสิ้นเดือนที่จ่ายเงินได้ ภาษีเงินได้ที่หักไว้ถือเป็นเครดิตภาษีในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้มีเงินได้

แต่หากแฟรนไชส์ซอร์นั้นมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ให้คำนวณหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15.0 ของเงินได้ ทั้งนี้ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 50 (2) (ก) บัญญัติไว้

### 3.5.3.2 กรณีที่แฟรนไชส์ซอร์เป็นนิติบุคคล

ค่าสิทธิ ถือเป็นรายได้的一种方式 ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ในอัตราร้อยละ 30 ตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้ท้ายหมวดที่ 3 ส่วนที่ 3 (2) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร เช่นเดียวกับ เงินได้พึงประเมินประเภทอื่นๆ สำหรับแฟรนไชส์ซอร์ที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังต่อไปนี้

#### (1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไทย

<sup>77</sup> มานะ พิทยาภรณ์, คำอธิบายประมวลรัษฎากร เล่ม 1, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพมหานคร : การพิมพ์พระนคร, 2526), หน้า 131.

<sup>78</sup> อนุพันธ์ กิจนิจชีวะ, “ความหมายของค่าสิทธิตามกฎหมายไทยและการจัดเก็บภาษีเงินได้”, หน้า 17.

\* ประมวลรัษฎากร มาตรา ๖๖ บัญญัติว่า

“บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการกิจการในประเทศไทย ต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการกิจการในที่อื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทย ให้เสียภาษีในกำไรสุทธิจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชีและการคำนวณกำไรสุทธิให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับมาตรา ๖๕ และมาตรา ๖๕ ทวิ แต่ถ้าไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิดังกล่าวแล้วได้ ให้หน้า บทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา ๗๑ (๑) มาใช้บังคับโดยอนุโลม”

(2) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศเฉพาะที่กระทำการในประเทศไทย เท่านั้น และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศที่ประกอบกิจการในประเทศไทย อื่นๆ รวมทั้งประเทศไทย

ทั้งนี้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไทยที่เป็นแพรนไชส์ซอร์ตามข้อ (1) จะต้องนำค่าสิทธิมา รวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ไม่ว่าจะได้รับการประกอบกิจการในหรือนอก ประเทศไทย

ส่วนบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศที่เป็นแพรนไชส์ซอร์ตามข้อ (2) นั้น จะต้อง นำค่าสิทธิที่ได้รับจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทย มารวมคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศที่เป็นแพรนไชส์ซอร์ซึ่งได้ประกอบกิจการใน ประเทศไทย หมายความรวมถึง บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศที่เป็นแพรนไชส์ซอร์ที่มี ลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการประเทศไทย โดยเป็นเหตุให้ได้รับเงิน ได้หรือผลกำไรในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ ด้วย<sup>79</sup> และให้ถือว่าบุคคลผู้เป็นลูกจ้างหรือผู้ทำการ แทน หรือผู้ทำการติดต่อเช่นว่านั้น ไม่ว่าจะเป็นผู้คนธรรมดาหรือนิติบุคคล เป็นตัวแทนของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศที่เป็นแพรนไชส์ซอร์ และให้บุคคลนั้นมีหน้าที่และความรับผิดชอบ ในการยื่นรายการและเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทยนั้น

### 3.5.4 การบรรเทาภาระภาษีตามประมวลรัษฎากรที่แพรนไชซอร์ได้รับเป็นค่าสิทธิใน สัญญาแพรนไชส์

การบรรเทาภาระภาษีของเงินได้ที่เกิดจากค่าสิทธิในสัญญาแพรนไชส์มีสองกรณีคือ

#### 3.5.4.1 การยกเว้นภาษีเงินได้ตามพระราชกฤษฎีกาที่ออกตามความในประมวล รัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505

พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 ได้ออกโดยอาศัยอำนาจของประมวลรัษฎากร มาตรา 3<sup>\*</sup> ซึ่งกำหนดให้ยกเว้นภาษีเงินได้

<sup>79</sup> ไพจิตร โรจนวานิช, ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร, (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์สาม เจริญพานิช, 2532), หน้า 335.

<sup>\*</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 3 บัญญัติว่า

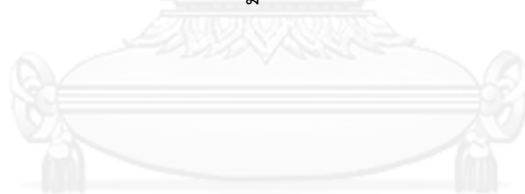
บรรดารัษฎากรประเภทต่าง ๆ ซึ่งเรียกเก็บตามประมวลรัษฎากรนี้ จะตราพระราชกฤษฎีกาเพื่อการ ต่อไปนี้ก็ได้ คือ

(1) ลดอัตรา หรือยกเว้นเพื่อให้เหมาะสมกับเหตุการณ์ กิจการหรือสภาพของท้องถิ่นบางแห่งหรือทั่วไป

ตามข้อผูกพันตามสัญญาที่นานาชาติประเทศซึ่งเรียกว่า “อนุสัญญาว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้” หรืออนุสัญญาภาษีซ้อนในขณะนี้<sup>80</sup> ประเทศไทยได้ทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศต่างๆ ซึ่งสัญญานี้มีผลบังคับแล้ว รวม 57 ฉบับได้แก่ประเทศดังต่อไปนี้คือ เกาหลีใต้ แคนาดา คูเวต จีน ซิลี เซก เซเชลส์ ไชปรัส ญี่ปุ่น เดนมาร์ก ตุรกี นอร์เวย์ นิวซีแลนด์ เนเธอร์แลนด์ เนปาล บาเรนห์ บังคลาเทศ บัลแกเรีย เบลเยียม ปากีสถาน โปแลนด์ ฝรั่งเศส พม่า ฟินแลนด์ ฟิลิปปินส์ รัสเซีย มาเลเซีย ยูเครน เยอรมัน มอริเชียส โรมานี ลักเซมเบิร์ก ลาว เวียดนาม ศรีลังกา สเปน สวิตเซอร์แลนด์ สวีเดน สหรัฐอเมริกา สิงคโปร์ สโลวีเนีย ออสเตรเลีย ออสเตรีย อังกฤษและไอร์แลนด์เหนือ อาร์เมเนีย อิตาลี อินเดีย อินโดนีเซีย อิสราเอล อุซเบกิสถาน อามิเรตส์ แอฟริกาใต้ โอมาน ฮังการี เอสโตเนียและซิลี

อนุสัญญาภาษีซ้อน ได้แยกประเภทเงินได้ออกเป็นประเภทต่างๆ และได้กำหนดเงื่อนไขที่รัฐคู่สัญญา ที่เป็นรัฐที่เป็นแหล่งเงินได้ จะเก็บภาษีจากเงินได้ประเภทนั้นๆ ได้ รวมทั้งกำหนดหน้าที่ของรัฐที่เป็นถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้ ที่จะต้องขจัดการเก็บภาษีซ้อน สำหรับเงินได้แต่ละประเภท หากประเทศคู่สัญญาจัดประเภทเงินได้แตกต่างกัน ก็จะทำให้เกิดการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนกัน อันเป็นผลที่ไม่พึงประสงค์ในการทำอนุสัญญาภาษีซ้อน

ค่าสิทธิ เป็นเงินได้ประเภทหนึ่งซึ่งมีกำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยสามารถสรุปเป็นตารางการจำกัดเขตแดนอัตราภาษีในประเทศผู้จ่ายค่าสิทธิ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับต่างๆ ถ้าผู้รับค่าสิทธิไม่มีสถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำอยู่ในประเทศผู้จ่ายค่าสิทธิ ให้ประเทศผู้จ่ายค่าสิทธิมีสิทธิเก็บภาษีได้ตามกฎหมายภายใน แต่ต้องไม่เกินเขตแดนอัตราดังต่อไปนี้<sup>81</sup>



จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  
CHULALONGKORN UNIVERSITY

(2) ยกเว้นแก่บุคคลหรือองค์การระหว่างประเทศ ตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ต่อองค์การสหประชาชาติ หรือตามกฎหมายระหว่างประเทศหรือตามสัญญาหรือตามหลักกฤษฎีกาที่ถือปฏิบัติต่อกันกับนานาประเทศ

(3) ยกเว้นแก่รัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล องค์การศาสนา หรือองค์การการกุศลสาธารณะ

การลดหรือยกเว้นตาม (1) (2) และ (3) นั้น จะตราพระราชกฤษฎีกายกเลิกหรือเปลี่ยนแปลงก็ได้

<sup>80</sup> กรมสรรพากร, อนุสัญญาภาษีซ้อน. [ออนไลน์], 12 มกราคม, 2555. แหล่งที่มา:

<http://www.rd.go.th/publish/765.0.html>.

<sup>81</sup> กรมสรรพากร, ตารางการจำกัดเขตแดนอัตราภาษีในประเทศผู้จ่ายดอกเบี้ยตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับต่างๆ. [ออนไลน์], 8 ธันวาคม 2554. แหล่งที่มา: <http://www.rd.go.th/publish/14933.0.html>.

ตารางแสดงการจำกัดเขตแดนอัตราภาษีในประเทศผู้จ่ายค่าสิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับต่างๆ ถ้าผู้รับค่าสิทธิไม่มีสถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำอยู่ในประเทศผู้จ่ายค่าสิทธิ ให้ประเทศผู้จ่ายค่าสิทธิมีสิทธิเก็บภาษีได้ตามกฎหมายภายใน แต่ต้องไม่เกินเขตแดนอัตราดังต่อไปนี้

ประเทศคู่สัญญา	อัตราภาษีไม่เกินร้อยละ	เงื่อนไข
1. สหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมัน	5	ค่าสิทธิในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือวิทยาศาสตร์
	15	ค่าสิทธิในกรณีอื่นๆ
2. ฝรั่งเศส	5	ค่าสิทธิในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือวิทยาศาสตร์
	15	ค่าสิทธิในกรณีอื่นๆ
	ยกเว้น	ค่าสิทธิเกี่ยวกับฟิล์มหรือเทปที่จ่ายให้แก่รัฐคู่สัญญา หรือบริษัท ซึ่งเป็นของรัฐ
	10	ตราบเท้าที่กฎหมายฝรั่งเศสได้บัญญัติอัตราภาษีซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศฝรั่งเศสได้รับหรือสิทธิให้ใช้โดยเฉพาะซึ่งสิทธิบัตร กรรมวิธี หรือข้อสนเทศใดๆ เกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม
3. สาธารณรัฐสิงคโปร์	15	ค่าสิทธิทุกกรณี
4. เนเธอร์แลนด์	5	ค่าสิทธิในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือวิทยาศาสตร์
	15	ค่าสิทธิในกรณีอื่นๆ

ตารางแสดงการจำกัดเขตแดนอัตราภาษีในประเทศผู้จ่ายค่าสิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับต่างๆ ถ้าผู้รับค่าสิทธิไม่มีสถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำอยู่ในประเทศผู้จ่ายค่าสิทธิ ให้ประเทศผู้จ่ายค่าสิทธิมีสิทธิเก็บภาษีได้ตามกฎหมายภายใน แต่ต้องไม่เกินเขตแดนอัตราดังต่อไปนี้ (ต่อ)

ประเทศคู่สัญญา	อัตราภาษีไม่เกินร้อยละ	เงื่อนไข
5. สาธารณรัฐเกาหลี	5	เพื่อการใช้ หรือสิทธิในการใช้ในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือวิทยาศาสตร์ รวมทั้งซอฟต์แวร์และฟิล์มภาพยนตร์ และงานฟิล์มเทป หรือการกระทำอื่น ๆ เพื่อถอดแบบสำหรับการใช้ที่เกี่ยวข้องกับการกระจายเสียงของวิทยุหรือโทรทัศน์
	10	เพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้าแบบหรือหุ่นจำลอง แผนผัง สูตรลับหรือกรรมวิธีลับใด ๆ
	15	เพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้อุปกรณ์ทางพาณิชยกรรม วิทยาศาสตร์ หรืออุตสาหกรรม หรือเพื่อข้อเสนอเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์
6. อิตาลี	5	ค่าสิทธิในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือวิทยาศาสตร์
	15	ค่าสิทธิในกรณีอื่นๆ



ตารางแสดงการจำกัดเขตงานอัตรากาซีในประเทศผู้จ่ายค่าสิทธิตามอนุสัญญาภาษาซีชั้นฉบับต่างๆ ถ้าผู้รับค่าสิทธิไม่มีสถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำอยู่ในประเทศผู้จ่ายค่าสิทธิ ให้ประเทศผู้จ่ายค่าสิทธิมีสิทธิเก็บภาษีสืบได้ตามกฎหมายภายใน แต่ต้องไม่เกินเขตงานอัตรากาซีดังต่อไปนี้ (ต่อ)

ประเทศคู่สัญญา	อัตรากาซีไม่เกินร้อยละ	เงื่อนไข
7. เบลเยียม	5	ค่าสิทธิในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือวิทยาศาสตร์
	15	ค่าสิทธิในกรณีอื่นๆ
8. สาธารณรัฐอิสลามปากีสถาน	10	ค่าสิทธิในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือวิทยาศาสตร์ (รวมถึงการจำหน่ายสิทธิดังกล่าวด้วย)
	20	ค่าสิทธิในกรณีอื่นๆ
	ยกเว้น	ค่าสิทธิเกี่ยวกับฟิล์มหรือเทปที่จ่ายให้แก่รัฐคู่สัญญา หรือบริษัท ซึ่งเป็นของรัฐ
9. สหราชอาณาจักรอังกฤษ และไอร์แลนด์เหนือ	5	ค่าสิทธิในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือวิทยาศาสตร์
	15	ค่าสิทธิในกรณีอื่นๆ
10. มาเลเซีย	15	ค่าสิทธิทุกกรณี แต่ไม่รวมค่าสิทธิเกี่ยวกับฟิล์มภาพยนตร์ หรือเทปสำหรับใช้ทางโทรทัศน์หรือวิทยุ การทำเหมืองแร่ บ่อน้ำมัน เหมืองหินหรือที่มีการขุดใช้ทรัพยากรธรรมชาติ ป่าไม้ หรือผลิตภัณฑ์จากป่า
	ยกเว้นภาษีสืบในมาเลเซีย	ค่าสิทธิทางอุตสาหกรรมในมาเลเซียที่ได้รับความเห็นชอบจากเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของมาเลเซียแล้ว

ตารางแสดงการจำกัดเขตแดนอัตราภาษีในประเทศผู้จ่ายค่าสิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับต่างๆ ถ้าผู้รับค่าสิทธิไม่มีสถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำอยู่ในประเทศผู้จ่ายค่าสิทธิ ให้ประเทศผู้จ่ายค่าสิทธิมีสิทธิเก็บภาษีได้ตามกฎหมายภายใน แต่ต้องไม่เกินเขตแดนอัตราดังต่อไปนี้ (ต่อ)

ประเทศคู่สัญญา	อัตราภาษีไม่เกินร้อยละ	เงื่อนไข
11. สาธารณรัฐฟิลิปปินส์	15	ถ้าค่าสิทธินั้นจ่าย (1) โดยวิสาหกิจที่จดทะเบียนกับสำนักงานส่งเสริมการลงทุนแห่งประเทศฟิลิปปินส์ และดำเนินการในกิจกรรมที่เลือกสรรแล้ว หรือ (2) โดยวิสาหกิจภายใต้การส่งเสริมของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนแห่งประเทศไทย หรือ (3) ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับฟิล์มภาพยนตร์ หรือเทปบันทึกภาพสำหรับโทรทัศน์ หรือการกระจายเสียง
	25	ค่าสิทธิในกรณีอื่นๆ
12. สาธารณรัฐประชาชนโปแลนด์	5	ค่าสิทธิในการใช้งานวรรณกรรมศิลปะ หรือวิทยาศาสตร์แต่ไม่รวมถึงฟิล์มภาพยนตร์ หรือเทปบันทึกภาพสำหรับโทรทัศน์หรือการกระจายเสียง
	15	ค่าสิทธิในกรณีอื่นๆ
	ยกเว้น	ค่าสิทธิเกี่ยวกับฟิล์มหรือเทปที่จ่ายให้แก่รัฐคู่สัญญา หรือบริษัทซึ่งเป็นของรัฐ

ตารางแสดงการจำกัดเขตแดนอัตราภาษีในประเทศผู้จ่ายค่าสิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับต่างๆ ถ้าผู้รับค่าสิทธิไม่มีสถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำอยู่ในประเทศผู้จ่ายค่าสิทธิ ให้ประเทศผู้จ่ายค่าสิทธิมีสิทธิเก็บภาษีได้ตามกฎหมายภายใน แต่ต้องไม่เกินเขตแดนอัตราดังต่อไปนี้ (ต่อ)

ประเทศคู่สัญญา	อัตราภาษีไม่เกินร้อยละ	เงื่อนไข
13. แคนาดา	5	ค่าสิทธิเกี่ยวกับการผลิตหรือการถอดแบบวรรณกรรม ละคร ดนตรี หรืองานศิลปะ แต่ไม่รวมถึงฟิล์มภาพยนตร์ หรืองานบนแผ่นฟิล์ม หรือเทปวีดิโอที่ใช้กับโทรทัศน์
	15	ค่าสิทธิทุกกรณี
14. สาธารณรัฐฟินแลนด์	15	ค่าสิทธิทุกกรณี
15. สาธารณรัฐอินเดีย	15	ค่าสิทธิทุกกรณี
16. สาธารณรัฐออสเตรเลีย	15	ค่าสิทธิทุกกรณี
17. สาธารณรัฐประชาชนจีน	15	ค่าสิทธิทุกกรณี
18. สวีเดน	15	ค่าสิทธิทุกกรณี
19. สาธารณรัฐประชาชนฮังการี	15	ค่าสิทธิทุกกรณี
20. ออสเตรีย	15	ค่าสิทธิทุกกรณี
21. สาธารณรัฐสังคมนิยมประชาธิปไตยศรีลังกา	15	ค่าสิทธิทุกกรณี
22. ญี่ปุ่น	15	ค่าสิทธิทุกกรณี
23. สาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนาม	15	ค่าสิทธิทุกกรณี
24. สาธารณรัฐเชค	5	ค่าสิทธิในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือวิทยาศาสตร์ ยกเว้นฟิล์มภาพยนตร์ หรือฟิล์ม หรือเทปสำหรับการกระจายเสียงทางวิทยุหรือโทรทัศน์
	10	ค่าสิทธิในกรณีสิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า แบบ หรือหุ่นจำลอง แผนผังหรือกรรมวิธีลับใดๆ
	15	ค่าสิทธิในกรณีอื่นๆ

ตารางแสดงการจำกัดเพดานอัตราภาษีในประเทศผู้จ่ายค่าสิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับต่างๆ ถ้าผู้รับค่าสิทธิไม่มีสถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำอยู่ในประเทศผู้จ่ายค่าสิทธิ ให้ประเทศผู้จ่ายค่าสิทธิมีสิทธิเก็บภาษีได้ตามกฎหมายภายใน แต่ต้องไม่เกินเพดานอัตราดังต่อไปนี้ (ต่อ)

ประเทศคู่สัญญา	อัตราภาษีไม่เกินร้อยละ	เงื่อนไข
25. สวิตเซอร์แลนด์	5	ค่าสิทธิในการใช้งานวรรณกรรม ศิลปะ หรืองานวิทยาศาสตร์ใดๆแต่ไม่รวมถึงฟิล์มภาพยนตร์ หรือฟิล์ม หรือเทปบันทึกภาพสำหรับการกระจายเสียงทางวิทยุหรือโทรทัศน์
	10	ค่าสิทธิกรณีสิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า แบบหรือหุ่นจำลอง แผนผัง สูตรหรือกรรมวิธีลับใดๆ
	15	ค่าสิทธิในกรณีอื่นๆ แต่ประเทศไทยจะต้องลดภาษีลง คงเก็บได้จริงไม่เกินร้อยละ 10 ของค่าสิทธิ ถ้าหากเข้าเงื่อนไข 2 ประการ คือ ตามกฎหมายของสวิตเซอร์แลนด์ไม่เก็บภาษี ณ ที่จ่าย จากค่าสิทธิที่จ่ายให้แก่ผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในสวิตฯ และในการเครดิตภาษีในสวิตเซอร์แลนด์ยอมให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายที่พึงหักได้ร้อยละ 50 ของค่าสิทธิ
26. อิสราเอล	5	ค่าสิทธิในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือวิทยาศาสตร์ ไม่รวมฟิล์มภาพยนตร์ หรือฟิล์มหรือเทปสำหรับการกระจายเสียงของวิทยุหรือโทรทัศน์
	15	ค่าสิทธิในกรณีอื่นๆ

ตารางแสดงการจำกัดเพดานอัตราภาษีในประเทศผู้จ่ายค่าสิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับต่างๆ ถ้าผู้รับค่าสิทธิไม่มีสถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำอยู่ในประเทศผู้จ่ายค่าสิทธิ ให้ประเทศผู้จ่ายค่าสิทธิมีสิทธิเก็บภาษีได้ตามกฎหมายภายใน แต่ต้องไม่เกินเพดานอัตราดังต่อไปนี้ (ต่อ)

ประเทศคู่สัญญา	อัตราภาษีไม่เกินร้อยละ	เงื่อนไข
27. สาธารณรัฐแอฟริกาใต้	15	ค่าสิทธิทุกกรณี
28. สาธารณรัฐสังคมนิยมโรมาเนีย	15	ค่าสิทธิทุกกรณี
29. สหรัฐอเมริกา	5	ค่าสิทธิในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือ วิทยาศาสตร์ รวมทั้งซอฟต์แวร์และฟิล์มภาพยนตร์ งานฟิล์ม เทป หรือ การกระทำอื่นๆ เพื่อถอดแบบสำหรับการใช้ที่เกี่ยวข้องกับการกระจายเสียงของวิทยุหรือโทรทัศน์
	8	ค่าสิทธิกรณีการใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือ วิทยาศาสตร์
	15	ค่าสิทธิในกรณีอื่นๆ
30. สาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาว	15	ค่าสิทธิทุกกรณี
31. สาธารณรัฐมอริเชียส	5	ค่าสิทธิในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือ งานวิทยาศาสตร์ แต่ไม่รวมถึงฟิล์มภาพยนตร์ หรือฟิล์ม เทป หรือดิสก์ที่ใช้ในการกระจายเสียงทางวิทยุ หรือ ทางโทรทัศน์
	15	ค่าสิทธิในกรณีอื่นๆ
32. ลักเซมเบิร์ก	15	ค่าสิทธิทุกกรณี
33. สาธารณรัฐประชาชนบังกลาเทศ	15	ค่าสิทธิทุกกรณี
34. เนปาล	15	ค่าสิทธิทุกกรณี

ตารางแสดงการจำกัดเขตแดนอัตราภาษีในประเทศผู้จ่ายค่าสิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับต่างๆ ถ้าผู้รับค่าสิทธิไม่มีสถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำอยู่ในประเทศผู้จ่ายค่าสิทธิ ให้ประเทศผู้จ่ายค่าสิทธิมีสิทธิเก็บภาษีได้ตามกฎหมายภายใน แต่ต้องไม่เกินเขตแดนอัตราดังต่อไปนี้ (ต่อ)

ประเทศคู่สัญญา	อัตราภาษีไม่เกินร้อยละ	เงื่อนไข
35. สเปน	5	ค่าสิทธิในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือ วิทยาศาสตร์ (ไม่รวมถึงฟิล์มภาพยนตร์ เทป วิดีโอ โทรทัศน์)
	8	ค่าสิทธิในการเช่าทรัพย์สินแบบสลิสซิ่ง การใช้ หรือสิทธิในการใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือทางวิทยาศาสตร์
	15	ค่าสิทธิในกรณีอื่นๆ
36. นิวซีแลนด์	10	การใช้หรือสิทธิในการใช้ลิขสิทธิ์ อุปกรณ์ทาง อุตสาหกรรม วิทยาศาสตร์หรือพาณิชยกรรม ฟิล์มภาพยนตร์ ฟิล์ม หรือวีดีโอเทป เทป หรือ อุปกรณ์อื่นใดที่เกี่ยวข้องกับการกระจายเสียง ทางวิทยุหรือโทรทัศน์ การรับหรือสิทธิในการ รับภาพยนตร์หรือเสียงโดยจานดาวเทียม หรือ เคเบิล หรือใยแก้วนำแสง การใช้หรือสิทธิใน การใช้ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการกระจายเสียงทาง โทรทัศน์ หรือวิทยุโดยจานดาวเทียม หรือ เคเบิล หรือเส้นใยแก้วนำแสง
	15	ค่าสิทธิในกรณีอื่นๆ
37. เดนมาร์ก	5	ค่าสิทธิในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือ วิทยาศาสตร์
	15	ค่าสิทธิในกรณีอื่นๆ
38. อุซเบกิสถาน	15	ค่าสิทธิทุกกรณี

ตารางแสดงการจำกัดเขตแดนอัตราภาษีในประเทศผู้จ่ายค่าสิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับต่างๆ ถ้าผู้รับค่าสิทธิไม่มีสถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำอยู่ในประเทศผู้จ่ายค่าสิทธิ ให้ประเทศผู้จ่ายค่าสิทธิมีสิทธิเก็บภาษีได้ตามกฎหมายภายใน แต่ต้องไม่เกินเขตแดนอัตราดังต่อไปนี้ (ต่อ)

ประเทศคู่สัญญา	อัตราภาษีไม่เกินร้อยละ	เงื่อนไข
39. สาธารณรัฐไซปรัส	5	ค่าสิทธิในงานวรรณกรรม ละคร ดนตรี ศิลปหรือวิทยาศาสตร์ รวมถึงซอฟต์แวร์ फिल्मหรือภาพยนตร์ หรือเทปที่ใช้ในการกระจายเสียงวิทยุโทรทัศน์
	10	ค่าสิทธิในการให้ใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ หรือข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ในทาง อุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์
	15	ค่าสิทธิในกรณีอื่นๆ
40. สหรัฐอาหรับเอมิเรตส์	15	ค่าสิทธิทุกกรณี
41. สาธารณรัฐบัลแกเรีย	5	ค่าสิทธิในงานวรรณกรรม ศิลป หรือ วิทยาศาสตร์ (ไม่รวมถึงฟิล์มภาพยนตร์ फिल्मเทปหรือดิสก์ในการกระจายเสียงทางวิทยุโทรทัศน์)
	15	ค่าสิทธิในกรณีอื่นๆ
42. สาธารณรัฐอาร์เจนตินา	15	ค่าสิทธิทุกกรณี
43. สาธารณรัฐอินโดนีเซีย	15	ค่าสิทธิทุกกรณี
44. นอร์เวย์	5	ค่าสิทธิในงานวรรณกรรมศิลปะ หรือ วิทยาศาสตร์
	10	ค่า สิ ท หิ ใน ก า ร ใช้ อ ุป ก ร ณ ์ ท าง อุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือ วิทยาศาสตร์
	15	ค่าสิทธิในกรณีอื่นๆ

ตารางแสดงการจำกัดเขตแดนอัตราภาษีในประเทศผู้จ่ายค่าสิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับต่างๆ ถ้าผู้รับค่าสิทธิไม่มีสถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำอยู่ในประเทศผู้จ่ายค่าสิทธิ ให้ประเทศผู้จ่ายค่าสิทธิมีสิทธิเก็บภาษีได้ตามกฎหมายภายใน แต่ต้องไม่เกินเขตแดนอัตราดังต่อไปนี้ (ต่อ)

ประเทศคู่สัญญา	อัตราภาษีไม่เกินร้อยละ	เงื่อนไข
45. บาร์เรน	15	ค่าสิทธิทุกกรณี
46. โอมาน	15	ค่าสิทธิทุกกรณี
47. สโลวีเนีย	10	ค่าสิทธิในงานวรรณกรรม ศิลปะหรือวิทยาศาสตร์ รวมถึงฟิล์มภาพยนตร์ ถ่ายทอดสด ฟิล์ม เทป หรือการกระทำอื่นเพื่อการใช้หรือการถอดแบบที่เกี่ยวข้องกับการเผยแพร่ทางวิทยุและโทรทัศน์และในการใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์
	15	ค่าสิทธิในกรณีอื่นๆ
48. ยูเครน	15	ค่าสิทธิทุกกรณี
49. ตุรกี	15	ค่าสิทธิทุกกรณี
50. ฮองกง	5	ค่าสิทธิในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือวิทยาศาสตร์
	10	ค่าสิทธิใน สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า แบบหรือหุ่นจำลอง แผนผัง สูตรลับหรือกรรมวิธีลับใดๆ
	15	ค่าสิทธิในกรณีอื่นๆ
51. เซเชลล์	15	ค่าสิทธิทุกกรณี
52. คูเวต	20	ค่าสิทธิทุกกรณี
53. รัสเซีย	15	ค่าสิทธิทุกกรณี



ตารางแสดงการจำกัดเพดานอัตราภาษีในประเทศผู้จ่ายค่าสิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับต่างๆ ถ้าผู้รับค่าสิทธิไม่มีสถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำอยู่ในประเทศผู้จ่ายค่าสิทธิ ให้ประเทศผู้จ่ายค่าสิทธิมีสิทธิเก็บภาษีได้ตามกฎหมายภายใน แต่ต้องไม่เกินเพดานอัตราดังต่อไปนี้ (ต่อ)

ประเทศคู่สัญญา	อัตราภาษีไม่เกินร้อยละ	เงื่อนไข
54. พม่า	5	ค่าสิทธิของลิขสิทธิ์ในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือวิทยาศาสตร์
	10	ค่าสิทธิที่จ่ายเป็นค่าตอบแทนสำหรับการบริการในลักษณะการจัดการหรือการให้คำปรึกษาหรือเพื่อซื้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือทางวิทยาศาสตร์
	15	ค่าสิทธิในกรณีอื่นๆ
55. เอสโตเนีย	8	ค่าสิทธิทั้งสิ้นที่จ่ายไปเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์
	10	ค่าสิทธิในกรณีอื่นๆ
56. ซิลี	10	ค่าสิทธิทั้งสิ้น เพื่อการใช้สิทธิในการใช้สิทธิใดๆ ในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือวิทยาศาสตร์ หรือเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์
	15	ค่าสิทธิในกรณีอื่นๆ
57. ใต้หวัน	10	ค่าสิทธิที่เป็นการจ่ายไม่ว่าชนิดใดๆ ที่ได้รับเป็นค่าตอบแทนเพื่อการใช้ หรือสิทธิในการใช้สิทธิใดๆ ในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือวิทยาศาสตร์ รวมทั้งฟิล์มภาพยนตร์หรือเทปที่ใช้สำหรับการกระจายเสียงทางโทรทัศน์หรือทางวิทยุ สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า แบบหรือหุ่นจำลอง แผ่นผัง สูตรลับหรือกรรมวิธีลับใดๆ หรือเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรมหรือทางวิทยาศาสตร์ หรือเพื่อซื้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์

โดยทั่วไปแล้ว<sup>82</sup> อัตราภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำกับประเทศต่างๆ ส่วนใหญ่ จะถูกกำหนดให้ไม่เกินร้อยละ 15 ของค่าสิทธิ ซึ่งเท่ากับอัตราภาษีตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร และทำให้ประเทศคู่สัญญาในระยะหลังๆ เรียกร้องให้ประเทศไทยยอมลดอัตราตามอนุสัญญาภาษีซ้อนลง เพื่อให้เป็นอัตราที่ต่ำกว่าอัตราตามกฎหมายภายใน ด้วยเหตุดังกล่าว จะเห็นได้ว่า อัตราภาษีสำหรับค่าสิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทยในช่วง 15 ปีที่ผ่านมา จะมีการลดลงต่ำกว่าร้อยละ 15 ในหลายกรณี เช่น ลดลงเหลือร้อยละ 5 ของค่าสิทธิ หากเป็นกรณีที่เกี่ยวข้องกับลิขสิทธิ์ในงานวรรณกรรม งานศิลป์ หรืองานวิทยาศาสตร์เช่น กรณีของอนุสัญญาภาษีซ้อนไทย-สหรัฐอเมริกา ไทย-นิวซีแลนด์ ไทย-เดนมาร์ก เป็นต้น หรือลดลงเหลือร้อยละ 8 ของค่าสิทธิ หากเป็นกรณีของค่าตอบแทนการใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์(ค่าเช่า) เช่น กรณีของอนุสัญญาภาษีซ้อนไทย-สหรัฐ เป็นต้น

### 3.5.4.2 การยกเว้นภาษีเงินได้ตามพระราชบัญญัติว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน

พ.ศ.2520

พระราชบัญญัติว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 มาตรา 33 ได้ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับค่าสิทธิไว้โดยได้บัญญัติไว้ว่า

*มาตรา 33 ค่าแห่งกิวติวัลส์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น จากผู้ได้รับการส่งเสริมตามสัญญาที่ได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการ ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้มีกำหนดเวลาห้าปีนับแต่วันที่ผู้ได้รับการส่งเสริมมีรายได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริม ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่คณะกรรมการกำหนด*

สาระสำคัญของการยกเว้นภาษี มีดังต่อไปนี้

1. เป็นการจ่ายค่าสิทธิตามสัญญาที่ได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน
2. เป็นการยกเว้นให้ทั้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล
3. ยกเว้นให้ตลอดระยะเวลา 5 ปี ที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับการส่งเสริม
4. เป็นการยกเว้นตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนกำหนด

<sup>82</sup> พล ธีรคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ เล่ม 3, (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2550), หน้า 51.

## บทที่ 4

### บทบัญญัติของกฎหมายต่างประเทศที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ จากค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์

4.1 บทบัญญัติที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์ขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา หรือ Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)

องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา หรือ Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) ได้จัดตั้งขึ้นในปี ค.ศ. 1961 โดยพัฒนามาจาก OEEC (Organisation for European Economic Co-operation) เพื่อบริหารเงินที่ได้รับการช่วยเหลือจากประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศแคนาดา ภายใต้แผนมาร์แชล (Marshall Plan) เพื่อบูรณะฟื้นฟูสภาพเศรษฐกิจและสังคมของยุโรปภายหลังสงครามโลก ครั้งที่ 2

OECD มีบทบาทสำคัญ ในการเสริมสร้างความแข็งแกร่งทางเศรษฐกิจให้แก่ประเทศสมาชิก โดยการปรับปรุงประสิทธิภาพการบริหารจัดการ ส่งเสริมการค้าเสรี และให้ความช่วยเหลือเพื่อการพัฒนา ทั้งในประเทศอุตสาหกรรมและประเทศกำลังพัฒนา ทั้งนี้ ภารกิจของ OECD เปลี่ยนแปลงไปจากเดิม คือจากเดิมที่เน้นการตรวจสอบนโยบายในด้านต่างๆ ของประเทศสมาชิก ไปสู่การวิเคราะห์แนวทางที่นโยบายต่างๆ จะสามารถมีปฏิสัมพันธ์ร่วมกันระหว่างประเทศสมาชิกและกับประเทศภายนอกกลุ่ม โดยเฉพาะในประเด็นปัญหาข้ามชาติต่างๆ อันเกิดจากกระแสโลกาภิวัตน์ ในปัจจุบัน OECD ถือเป็นองค์กรวิจัยที่มีคุณภาพที่สุดองค์กรหนึ่งของโลก เป็นแหล่งรวมข้อมูลวิจัยต่างๆ ให้ประเทศสมาชิกสามารถ ปรึกษา คำนคว้า รวมทั้งขอข้อเสนอแนะเกี่ยวกับแนวปฏิบัติอันเป็นเลิศในด้านต่างๆ

ปัจจุบัน OECD ประกอบด้วยสมาชิก 34 ประเทศ ได้แก่ ออสเตรเลีย ออสเตรีย เบลเยียม แคนาดา ชิลี สาธารณรัฐเช็ก เดนมาร์ก เอสโตเนีย ฟินแลนด์ ฝรั่งเศส เยอรมนี กรีซ ฮังการี ไอร์แลนด์ ไอร์แลนด์ อิสราเอล อิตาลี ญี่ปุ่น สาธารณรัฐเกาหลี ลักเซมเบิร์ก เม็กซิโก เนเธอร์แลนด์ นิวซีแลนด์ นอร์เวย์ โปแลนด์ โปรตุเกส สโลวาเกีย สโลวีเนีย สเปน สวีเดน สวิตเซอร์แลนด์ ตุรกี สหราชอาณาจักร และสหรัฐอเมริกา และ 1 องค์กร คือสหภาพยุโรป นอกจากนี้ OECD ยังร่วมมือและมีข้อตกลงต่างๆ กับประเทศที่ไม่ได้เป็นสมาชิกกว่า 70 ประเทศ ผ่าน Centre for Co-operation with Non-Members (CCNM)

OECD ใช้คลังข้อมูลที่มีอยู่ ในการช่วยรัฐบาลสร้างความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจและขจัดความยากจน โดยคำนึงถึงผลกระทบต่อความเจริญด้านเศรษฐกิจและสังคมมีต่อสิ่งแวดล้อม โดยกลไกหลักในการทำงานของ OECD คือการติดตามประเมินสถานการณ์ของทั้งประเทศสมาชิกและประเทศ

อื่นๆ อย่างใกล้ชิด รวมถึงการประเมินแนวโน้มการพัฒนาทางเศรษฐกิจในระยะสั้นและระยะกลางอย่างสม่ำเสมอ โดยมีคณะกรรมการเป็นผู้คิดแนวนโยบายจากข้อมูลที่ได้รับ และให้คณะมนตรีเป็นผู้ตัดสินใจ เพื่อให้คำแนะนำแก่รัฐบาล นอกจากนี้การแลกเปลี่ยนความคิดเห็นใน OECD ในระดับกรรมการ ก็พัฒนาไปสู่การเจรจาข้อกำหนดต่างๆ ในระดับระหว่างประเทศต่างๆ ทั้งในรูปแบบของความตกลงระหว่างประเทศ ร่างความตกลงฉบับมาตรฐาน รวมไปถึงแนวปฏิบัติต่างๆ ซึ่งประเทศสมาชิกสามารถนำมาใช้ได้ตามความสมัครใจ

ประเทศไทยเข้าเป็น Full Participant ของ OECD Development Centre เมื่อวันที่ 21 มีนาคม 2548 และผู้แทนจากสถานเอกอัครราชทูต ณ กรุงปารีส เข้าร่วมการประชุมของคณะกรรมการบริหาร (Governing Board) เพื่อร่วมกำหนดแผนการดำเนินการและกิจกรรมต่างๆ ของศูนย์การพัฒนา เพื่อให้สอดคล้องกับทิศทางนโยบายของรัฐบาลไทย ทำให้ประเทศไทยสามารถร่วมกำหนดแนวทางกิจกรรมเพื่อให้สอดคล้องกับนโยบายของประเทศไทย และสามารถใช้อัตราวิจัยทั้งหมดของ OECD<sup>83</sup>

อนุสัญญามาตรฐานทางภาษีเงินได้และทุน (Model Tax Convention on Income and on Capital) ของ OECD ได้บัญญัติมาตรฐานของการจัดเก็บภาษีในค่าสิทธิเอาไว้ใน Article 12 (Concerning The Taxation Of Royalties) โดยได้ให้นิยามความหมายของคำว่า ค่าสิทธิ ว่า หมายถึง การจ่ายค่าตอบแทนที่ได้รับทุกชนิด สำหรับการ ใช้ หรือสิทธิในการใช้ ลิขสิทธิ์ใดๆ ของงานวรรณกรรม งานศิลปะ หรืองานวิทยาศาสตร์ รวมทั้งฟิล์มภาพยนตร์ สิทธิบัตรใดๆ เครื่องหมายการค้า การออกแบบ รูปแบบ การวางแผน สูตรลับหรือกระบวนการลับ หรือข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม ประสบการณ์ทางพาณิชย์ หรือประสบการณ์ทางวิทยาศาสตร์ ทั้งนี้ตามที่ Article 12 วรรค 2 บัญญัติไว้ว่า

*“The term “royalties” as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience.”*

<sup>83</sup> กรมเศรษฐกิจระหว่างประเทศ, กรอบความร่วมมือเศรษฐกิจระหว่างประเทศ. [ออนไลน์], 18 มกราคม 2555. แหล่งที่มา: <http://www.mfa.go.th/business/2026.php>.



เพื่อเป็นแนวทางในการพิจารณา คำอธิบายต่อไปนี้จะใช้อธิบายขอบเขตของมาตรา 12 ที่เกี่ยวข้องกับบทความอื่นๆในอนุสัญญาโดยเฉพาะเรื่องการให้ข้อมูล

ในกรณีที่ข้อมูลตามวรรค 2 ได้ถูกให้หรือในกรณีที่การใช้หรือสิทธิในการใช้ประเภทของทรัพย์สินในวรรคดังกล่าวได้ถูกให้ เจ้าของข้อมูลหรือทรัพย์สินอาจตกลงที่จะไม่ให้ข้อมูลหรือสิทธิแก่บุคคลอื่น การชำระเงินเพื่อการทำสัญญานั้นทำเพื่อรักษาสิทธิพิเศษในข้อมูลหรือ สิทธิพิเศษในสิทธิที่จะใช้ทรัพย์สินนั้น การชำระเงินนี้เป็นการชำระเงิน “ของการได้รับสัญญาสำหรับ...สิทธิในการใช้” ทรัพย์สิน หรือ “เพื่อข้อมูล” อยู่ภายใต้คำนิยามของคำสิทธิ

ในขณะที่คำนิยามของคำว่า “คำสิทธิ” ในร่างอนุสัญญาปี 1963 และ ตัวอย่างอนุสัญญาปี 1977 รวมถึงการชำระเงิน “เพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม การค้า และวิทยาศาสตร์” การอ้างอิงถึงการชำระเงินต่างๆเหล่านี้ได้ถูกลบออกจากความหมาย ด้วยธรรมชาติของเงินได้จากการให้เช่าของอุปกรณ์อุตสาหกรรม การค้าและวิทยาศาสตร์ รวมถึงการใช้เช่าตู้บรรจุสินค้า คณะกรรมการด้านการเงินได้ตัดสินใจที่จะเอารายได้จากการเช่าดังกล่าวออกนอกนิยามคำว่า คำสิทธิและเป็นผลให้ถูกลบออกไปจากมาตรา 12 เพื่อที่จะได้แน่ใจว่ามันจะถูกรวมอยู่ในกฎสำหรับการเก็บภาษีของกำไรจากธุรกิจดังที่นิยามไว้ในมาตราที่ 5 และ 7

ผู้ให้บริการดาวเทียมและลูกค้า (รวมถึงบริษัทวิทยุและโทรทัศน์และโทรคมนาคม) มักจะรวมอยู่ในสัญญา “การเช่าสัญญาการสื่อสาร” ซึ่งผู้ให้บริการดาวเทียมอนุญาตให้ลูกค้าใช้ประโยชน์จากดาวเทียมในการส่งสัญญาณไปยังพื้นที่ที่กว้างขึ้น

การจ่ายเงินของลูกค้าภายใต้สัญญา “การเช่าสัญญาการสื่อสาร” ทำขึ้นเพื่อการใช้ประโยชน์ในการรับส่งสัญญาณ และไม่รวมเป็นคำสิทธิในความหมายของวรรค 2 การจ่ายเงิנדังกล่าวนี้อาจได้ทำขึ้นเพื่อการใช้งานของทรัพย์สินหรือสิทธิในการใช้ทรัพย์สินหรือข้อมูลที่อ้างถึงในคำนิยาม (มันไม่อาจถือว่าเป็นการจ่ายเงินสำหรับข้อมูลหรือสำหรับการใช้หรือสิทธิในการใช้กระบวนการที่เป็นความลับ เนื่องจากเทคโนโลยีดาวเทียมไม่ได้ถูกถ่ายทอดสู่ลูกค้า)

ในส่วนของสนธิสัญญาที่รวมเรื่องการเช่าอุปกรณ์ด้านอุตสาหกรรม การค้า และวิทยาศาสตร์ไว้ในนิยามของคำว่าคำสิทธินั้น การให้คำจำกัดความของการจ่ายเงินนั้นส่วนมากขึ้นอยู่กับการจัดทำสัญญาที่เกี่ยวข้อง

ในขณะที่สัญญาที่เกี่ยวข้องมักจะอ้างคำว่า “การเช่า” ของตัวรับส่งสัญญาณ แต่ในส่วนมากลูกค้าไม่ได้รับการเป็นเจ้าของทางกายภาพของตัวรับส่งสัญญาณเพียงแต่ได้รับความสามารถในการรับส่งสัญญาณของมัน ดาวเทียมถูกใช้งานโดยผู้ให้เช่าและผู้เช่าไม่สามารถเข้าถึงตัวรับส่งสัญญาณที่ได้ถูกจัดให้ ในกรณีดังกล่าว การจ่ายเงินของลูกค้าจึงถือเป็นการจ่ายเงินเพื่อการบริหาร ซึ่งอยู่ในมาตรา 7 มากกว่าการเป็นการจ่ายเงินเพื่อการใช้ หรือสิทธิในการใช้อุปกรณ์ทางด้านอุตสาหกรรม การค้า และวิทยาศาสตร์

การทำธุรกรรมที่แตกต่างไปจากที่กล่าวข้างต้น คือการที่เจ้าของดาวเทียมให้เช่าดาวเทียมแก่บุคคลอื่นโดยที่บุคคลนั้นสามารถใช้งานดาวเทียมได้ตามวัตถุประสงค์ของตนหรือให้ความสามารถในการส่งข้อมูลให้แก่บุคคลที่สาม ในกรณีนี้ การจ่ายเงินของผู้ใช้ดาวเทียมแก่เจ้าของดาวเทียมจึงถือเป็นการจ่ายเงินเพื่อการเช่าอุปกรณ์ด้านอุตสาหกรรม การค้า และวิทยาศาสตร์ เช่นเดียวกับการเช่าหรือซื้อความสามารถของเคเบิลในการส่งกำลังไฟฟ้าหรือการสื่อสาร (เช่น การทำสัญญาให้สิทธิในการใช้ความสามารถนั้นๆ) หรือท่อส่ง (เช่น สำหรับการส่งก๊าซหรือน้ำมัน)

รวมไปถึงการจ่ายเงินของเครือข่ายโทรคมนาคมหนึ่งให้แก่ผู้ให้บริการอีกเครือข่ายหนึ่ง ซึ่งถือว่าเป็นสัญญาการ “โรมมิ่ง” (ดูวรรค 9.1 ของคำอธิบายในมาตรา 5) ไม่ถือเป็นค่าสิทธิภายใต้ค่านियามตามมาตรา 2 เนื่องจากการจ่ายเงินนี้ไม่ถือเป็นการจ่ายเงินเพื่อการใช้ หรือสิทธิในการใช้ทรัพย์สินหรือข้อมูล ดังที่ให้ค่านियามไว้ (มันไม่สามารถมองว่าเป็นการจ่ายเงินเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้กระบวนการที่เป็นความลับเนื่องจากไม่มีความลับทางเทคโนโลยีได้ถูกใช้หรือถ่ายทอดไปสู่ผู้ให้บริการอีกฝ่าย)

ข้อสรุปนี้ใช้กับกรณีของสนธิสัญญาที่รวมการเช่าอุปกรณ์ด้านอุตสาหกรรม การค้าและวิทยาศาสตร์ ในค่านियามของค่าสิทธิ เนื่องจากผู้ให้บริการที่จ่ายค่าธรรมเนียมภายใต้สัญญาโรมมิ่งนั้นไม่ได้จ่ายเงินสำหรับการใช้ หรือสิทธิในการใช้สัญญา ซึ่งมันไม่ได้มีสิทธิในการเข้าถึงในเชิงกายภาพ แต่ว่าเข้าถึงบริการด้านโทรคมนาคมของบริษัทผู้ให้บริการต่างชาติเท่านั้น

การจ่ายเงินเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้คลื่นสัญญาณวิทยุบางส่วนหรือทั้งหมด ไม่รวมเป็นการจ่ายเงินเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้ทรัพย์สินหรือข้อมูลตามค่านियามในวรรค 2 ข้อสรุปนี้ใช้กับกรณีของสนธิสัญญาที่รวมการเช่าอุปกรณ์ด้านอุตสาหกรรม การค้าและวิทยาศาสตร์ ในค่านियามของค่าสิทธิ เนื่องจากการจ่ายดังกล่าวยังไม่ใช่เพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้อุปกรณ์ใดๆเลย

การเช่าภาพยนตร์ก็ถือเป็นค่าสิทธิ ไม่ว่าจะภาพยนตร์นั้นจะฉายในโรงภาพยนตร์หรือทางโทรทัศน์ อย่างไรก็ตาม มันอาจสามารถตกลงผ่านการเจรจาสองฝ่ายว่าการเช่าภาพยนตร์นั้นควรจะถือเป็นกำไรจากธุรกิจ ซึ่งอยู่ในมาตรา 7 และ 9

การจ่ายเงินเพื่อการได้รับสิทธิพิเศษในการแจกจ่ายสิทธิของผลิตภัณฑ์หรือบริการในเขตพื้นที่เฉพาะไม่ถือว่าเป็นค่าสิทธิ เนื่องจากมันไม่ได้เป็นสัญญาสำหรับการใช้ หรือสิทธิในการใช้ ส่วนประกอบของทรัพย์สินดังที่หมายรวมในค่านियาม การจ่ายเงินเช่นนี้ (ซึ่งน่าจะมองว่าเป็นการจ่ายเงินเพื่อเพิ่มการขาย) ควรจะอยู่ภายใต้มาตรา 7 ยกตัวอย่างเช่น การจ่ายเงินของผู้จัดจำหน่ายเสื้อผ้าที่อาศัยอยู่ในประเทศหนึ่ง แต่จ่ายเงินก่อนหนึ่งให้กับโรงงานผลิตเสื้อผ้าที่อยู่ในอีกประเทศหนึ่ง เพื่อเป็นการทำสัญญาเพื่อได้รับสิทธิพิเศษในการขายเสื้อผ้าในประเทศของผู้จัดจำหน่าย โดยเสื้อผ้านั้นผลิตในต่างประเทศโดยผู้ผลิต

ในกรณีตัวอย่าง ผู้จัดจำหน่ายในประเทศไม่ได้จ่ายเงินเพื่อสิทธิในการใช้ซื้อการค้าหรือตราสินค้าของเสื้อ แต่เพียงแค่ว่าได้รับสิทธิพิเศษในการขายในประเทศนั้นๆซึ่งเขาจะซื้อจากผู้ผลิต

การจ่ายเงินไม่สามารถบอกได้ว่า “เพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้” การออกแบบ ต้นแบบ หรือ แผน (แปลน) ถ้าการจ่ายเงินนั้นมีเพื่อการพัฒนาการออกแบบ ต้นแบบ หรือแผนซึ่งยังไม่มีอยู่ก่อนแล้ว ในกรณีนี้ การจ่ายเงินทำขึ้นเพื่อการบริการที่จะมีผลทำให้เกิดการพัฒนาการออกแบบ ต้นแบบ หรือแผนนั้น ซึ่งจะอยู่ภายใต้มาตรา 7 ปัญหาอาจเกิดขึ้นแม้กระทั่งผู้ออกแบบของ ต้นแบบ หรือแผน มีสิทธิทั้งหมดในลิขสิทธิ์ของการออกแบบ ต้นแบบ และแผน อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่เจ้าของลิขสิทธิ์ในแผนที่ถูกพัฒนามาก่อนเพียงแคให้สิทธิแก่คนอื่นในการดัดแปลงหรือผลิตแผนเหล่านี้ใหม่ โดยไม่ได้เพิ่มเติมงานใหม่เข้าไป เงินที่จ่ายให้แก่เจ้าของลิขสิทธิ์ในสัญญาเพื่อให้สิทธิในการใช้แผนดังกล่าวถือว่าเป็นค่าสิทธิ

ในการจัดกลุ่มค่าสิทธิของเงินที่ได้รับจากการทำสัญญาสำหรับข้อมูลเกี่ยวกับอุตสาหกรรม การค้า หรือประสบการณ์ทางวิทยาศาสตร์ ในวรรค 2 หมายถึงแนวคิดเรื่อง “Know – How” หลายนหน่วยงานเชี่ยวชาญพิเศษและผู้เขียนหลายคนได้ให้ความหมายของคำว่า “Know – How” คำว่า “การจ่ายเงินเพื่อข้อมูลเกี่ยวกับอุตสาหกรรม การค้า หรือประสบการณ์ทางวิทยาศาสตร์” ถูกใช้ในบริบทของการถ่ายโอนข้อมูลจำเพาะที่ไม่ได้จดสิทธิบัตรและไม่อยู่ในหมวดอื่นๆของสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา โดยทั่วไปหมายถึงรวมถึงข้อมูลที่ไม่เปิดเผยของอุตสาหกรรม การค้า หรือปรากฏการณ์ทางวิทยาศาสตร์ที่เกิดจากประสบการณ์ก่อนหน้านี้ ซึ่งมีการใช้จริงในการปฏิบัติงานของบริษัทและจากการเปิดเผยซึ่งสามารถได้รับผลประโยชน์ในเศรษฐกิจ เนื่องจากคำนิยามเกี่ยวข้องกับข้อมูลเกี่ยวกับการทดลองที่ผ่านมาแล้ว มาตรการนี้ไม่รวมถึงการจ่ายเงินสำหรับข้อมูลใหม่ที่ได้รับจากบริการที่กำลังดำเนินอยู่ในปัจจุบันที่ผู้จ่ายเงินร้องขอ

ในการให้บริการ Know – How ฝ่ายหนึ่งต้องตกลงที่จะบอกให้อีกฝ่ายทราบถึงความรู้พิเศษหรือประสบการณ์ที่ไม่เปิดเผยต่อสาธารณะ เพื่อให้อีกฝ่ายสามารถใช้งานเองได้ โดยปกติแล้วผู้ให้ Know – How ไม่จำเป็นต้องมีส่วนร่วมด้วยตนเองในการใช้สูตรที่ให้แก่ผู้ได้รับใบอนุญาตและผู้ให้ Know – How ไม่สามารถการันตีผลที่จะเกิดขึ้น

สัญญาชนิดนี้จึงแตกต่างจากสัญญาสำหรับการให้บริการ ที่ฝ่ายหนึ่งต้องทำงานนั้นด้วยตนเองให้แก่อีกฝ่ายหนึ่ง การจ่ายเงินภายใต้สัญญาดังกล่าวอยู่ภายใต้มาตรา 7

การแยกชนิดของการจ่ายเงินเป็นสองประเภท (การจ่ายเงินเพื่อ Know – How และการจ่ายเงินเพื่อการให้บริการ) บางครั้งสร้างปัญหาในทางปฏิบัติ หลักเกณฑ์ข้างล่างนี้เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ที่จะต้องแยกประเภทการจ่ายเงิน

สัญญาสำหรับการให้บริการ Know – How เกี่ยวกับข้อมูลที่อธิบายไว้ในวรรค 11 ที่มีอยู่แล้วหรือเกี่ยวกับการให้ข้อมูลชนิดนั้นหลังจากที่ได้ถูกพัฒนามาแล้วหรือสร้างขึ้นแล้ว และรวมไปถึงการให้ที่จำเพาะในเรื่องที่เป็นความลับของข้อมูลนั้น



ในกรณีของสัญญาสำหรับการให้บริการ ผู้ให้บริการต้องเป็นคนให้บริการเองซึ่งอาจต้องอาศัยความรู้ ทักษะ และความชำนาญพิเศษของผู้ให้บริการ แต่ความรู้ ทักษะ และความชำนาญพิเศษนั้นไม่ได้ถูกถ่ายทอดไปสู่อีกฝ่ายหนึ่ง

ส่วนมากในกรณีของการให้ Know – How ผู้ให้ Know – How อาจต้องทำอะไรที่มากกว่าแค่ข้อมูลที่มีอยู่แล้วหรือการผลิตวัตถุดิบที่มีอยู่แล้วขึ้นมาใหม่ โดยส่วนมากมันมักจะมีค่าใช้จ่ายที่เพิ่มขึ้นจากภาระผูกพันทางสัญญา เช่น ผู้ให้บริการต้องเพิ่มเงินเดือนให้แก่พนักงานเพื่อการวิจัย ออกแบบ ทดสอบ เขียนแบบ และกิจกรรมอื่นๆที่เกี่ยวข้องหรือจ่ายเงินให้กับผู้รับช่วงสัญญาเพื่อให้ทำงานดังกล่าวข้างต้น

ตัวอย่างของการจ่ายเงินที่ไม่ถือว่าเป็นการทำสัญญาเพื่อการให้ Know – How แต่เป็นการจ่ายเงินเพื่อรับบริการ ได้แก่

- การจ่ายเงินที่ได้รับมาจากสัญญาการให้บริการหลังการขาย
- การจ่ายเงินสำหรับบริการที่ได้รับจากผู้ขายให้แก่ผู้ซื้อภายใต้การประกัน
- การจ่ายเงินสำหรับความช่วยเหลือทางด้านเทคนิค
- การจ่ายเงินสำหรับรายชื่อผู้ที่คาดว่าจะเป็ลูกค้า เมื่อรายชื่อนั้นถูกพัฒนาสมบูรณ์แล้ว โดยเฉพาะผู้จ่ายเงินเพื่อข้อมูลที่ไม่ได้มีอยู่โดยทั่วไป (การจ่ายเงินสำหรับรายชื่อลูกค้าที่เป็นความลับซึ่งผู้ได้รับเงินได้ให้บริการสินค้าหรือบริการเฉพาะ ทำให้ผู้จ่ายเงินต้องจ่ายค่า Know – How ให้แก่ผู้รับเงินเนื่องจากมันเกี่ยวข้องกับประสบการณ์ทางการค้าของผู้รับเงินในการจัดการกับลูกค้าเหล่านี้)

ในบางกรณีของสัญญาที่เกี่ยวข้องกับการให้ข้อมูลเกี่ยวกับโปรแกรมคอมพิวเตอร์โดยผู้ผลิตตามกฎโดยทั่วไปการจ่ายเงินจะถือว่าเป็นการจ่ายเงินเพื่อทำสัญญาในการให้ข้อมูลเพื่อสร้าง Know – How ที่ใช้ข้อมูลในการสร้างความคิดและหลักการพื้นฐานของโปรแกรม เช่น ตรรกะ (Algorithms) หรือภาษาโปรแกรม หรือเทคนิค ที่ข้อมูลเหล่านี้ถูกให้ภายใต้เงื่อนไขที่ว่าลูกค้าต้องไม่เปิดเผยมันโดยไม่ได้รับอนุญาตและขึ้นอยู่กับ การป้องกันความลับทางการค้าที่มีอยู่

ในทางธุรกิจ สัญญานั้นอาจรวมถึงทั้ง Know – How และการให้ความช่วยเหลือด้านเทคนิค ตัวอย่างหนึ่งก็คือการทำธุรกิจแฟรนไชส์ ซึ่งแฟรนไชส์ซอร์ให้ความรู้และประสบการณ์แก่แฟรนไชส์ซี นอกจากนี้ยังให้ความช่วยเหลือด้านเทคนิคอีกหลายอย่าง ซึ่งในหลายกรณีก็รวมถึงการสนับสนุนทางการเงินและสินค้าด้วย การปฏิบัติที่เหมาะสมกับสัญญาที่เป็นได้หลายอย่างอย่างนี้คือ การแตกย่อยมันออกมา บนพื้นฐานของข้อมูลที่มีอยู่ในสัญญา หรือโดยวิธีการจำแนกสัดส่วนที่เหมาะสม สัญญาทั้งหมดขึ้นอยู่กับหลายส่วนของสิ่งที่ให้ไว้ในสัญญา และบังคับใช้กับแต่ละส่วนของมัน ดังนั้นจึงเป็นตัวกำหนดการเก็บภาษีที่เหมาะสม อย่างไรก็ตามถ้ามีส่วนใดส่วนหนึ่งของสัญญาเป็นวัตถุประสงค์หลัก

ของสัญญาและส่วนอื่นๆ ส่วนมากไม่ได้มีใจความสาระสำคัญ การปฏิบัติควรปฏิบัติตามหลักการใหญ่ของสัญญาและใช้กับสัญญาทั้งหมด

เงินที่ได้รับจากการทำสัญญาสำหรับคอมพิวเตอร์ซอฟต์แวร์นั้นอาจถือว่าเป็นค่าสิทธิหรือไม่ นั้นยังเป็นเรื่องที่เป็นปัญหา แต่วามันเป็นเรื่องที่สำคัญเนื่องจากการพัฒนาอย่างรวดเร็วของเทคโนโลยีคอมพิวเตอร์ในปัจจุบันและปริมาณการถ่ายโอนเทคโนโลยีเหล่านั้นข้ามประเทศ ในปี 1992 ได้แก้ไขคำอธิบายเรื่องการจัดประเภท วรรค 12-17 ได้ถูกแก้ไขเพิ่มเติมในปี 2000 เพื่อเพิ่มรายละเอียดการวิเคราะห์ที่ว่ากำไรจากธุรกิจนั้นแตกต่างจากค่าสิทธิในการทำธุรกรรมในคอมพิวเตอร์ซอฟต์แวร์ โดยส่วนใหญ่ การแก้ไขการวิเคราะห์ไม่ได้เปลี่ยนแปลงผลที่เกิดขึ้นแต่อย่างใด

ซอฟต์แวร์อาจเป็นโปรแกรม หรือชุดของโปรแกรม ที่มีคู่มือการใช้งานสำหรับกระบวนการทำงานของคอมพิวเตอร์ (ซอฟต์แวร์ปฏิบัติการ) หรือ เพื่อการใช้งานอย่างอื่น (ซอฟต์แวร์ประยุกต์) ซอฟต์แวร์อาจถูกถ่ายทอดผ่านสื่อที่หลากหลาย เช่น เป็นลายลักษณ์อักษรหรือทางอิเล็กทรอนิกส์ บนแผ่นแม่เหล็กหรือดิสก์ หรือบนเลเซอร์ดิสก์หรือซีดีรอม มันอาจถูกทำให้เป็นมาตรฐานเดียวกันกับหลายๆแอปพลิเคชันหรือทำขึ้นมาเฉพาะผู้ใช้คนใดคนหนึ่ง มันสามารถถูกส่งต่อโดยถือเป็นส่วนหนึ่งของคอมพิวเตอร์ฮาร์ดแวร์หรือแยกส่วนสำหรับการใช้งานบนฮาร์ดแวร์หลายๆประเภท

เงินที่ได้รับจากการทำธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับการถ่ายโอนคอมพิวเตอร์ซอฟต์แวร์ขึ้นอยู่กับลักษณะของสิทธิที่ผู้รับการถ่ายโอนได้รับภายใต้สัญญาเกี่ยวกับการใช้ประโยชน์ของโปรแกรม สิทธิในโปรแกรมคอมพิวเตอร์ถือเป็นทรัพย์สินทางปัญญา การปฏิบัติของประเทศสมาชิก OECD เป็นดังที่กล่าวข้างต้นทั้งหมด ยกเว้นหนึ่งประเทศที่สิทธิในการปกป้องโปรแกรมคอมพิวเตอร์อยู่ภายใต้กฎหมายลิขสิทธิ์

แม้ว่าคำว่า “คอมพิวเตอร์ซอฟต์แวร์” มักจะใช้อธิบายทั้งโปรแกรมซึ่งถือเป็นทรัพย์สินทางปัญญาและตัวกลางที่ตัวโปรแกรมถูกใส่ไป กฎหมายลิขสิทธิ์ของประเทศ OECD ส่วนใหญ่จะแยกความแตกต่างระหว่างลิขสิทธิ์ในโปรแกรมและซอฟต์แวร์ที่รวมอยู่ในโปรแกรมที่ได้รับลิขสิทธิ์ การถ่ายโอนสิทธิที่เกี่ยวกับซอฟต์แวร์เกิดขึ้นในหลายรูปแบบ ตั้งแต่การโอนกรรมสิทธิ์ของสิทธิทั้งหมดในลิขสิทธิ์ของโปรแกรม ไปจนถึงการขายผลิตภัณฑ์ที่จำกัดการใช้งานของมัน สัญญาที่จ่ายสามารถทำได้หลายรูปแบบ ซึ่งปัจจัยเหล่านี้ทำให้มันยากต่อการพิจารณาขอบเขตของการจ่ายเงินเพื่อซอฟต์แวร์ที่ควรจะเป็นค่าสิทธิและการชำระเงินประเภทอื่น ความยากในการพิจารณารวมไปถึงความง่ายในการผลิตชิ้นใหม่ของคอมพิวเตอร์ซอฟต์แวร์ และการได้มาของซอฟต์แวร์เจ้าของมักจะต้องทำชุดสำรองไว้เพื่อให้สามารถใช้งานซอฟต์แวร์ได้

สิทธิของผู้รับการถ่ายโอนส่วนมากจะประกอบด้วยสิทธิเพียงบางส่วนหรือสิทธิทั้งหมดในลิขสิทธิ์ (ดูวรรค 13.1 และ 15 ด้านล่าง) หรือมันอาจจะเป็นสิทธิบางส่วนหรือสิทธิทั้งหมดในชุดคัดลอกของโปรแกรม ไม่ว่าจะชุดที่คัดลอกมานั้นจะถูกใส่ไว้ในตัวกลางหรือให้ทางอิเล็กทรอนิกส์ (ดูวรรค 14 ถึง 14.2 ด้านล่าง) ในกรณีที่ไม่ปกติ การทำธุรกรรมอาจเป็นตัวแทนการถ่ายโอน “Know – How” หรือ สูตรที่เป็นความลับ (วรรค 14.3)

การจ่ายเงินเพื่อการเป็นเจ้าของสิทธิบางส่วนในลิขสิทธิ์ (โดยไม่ได้โอน หรือ ยกสิทธิในลิขสิทธิ์ทั้งหมดให้) จะถือเป็นค่าสิทธิโดยที่ถ้าไม่มีสัญญาในการให้สิทธิในการใช้โปรแกรมนี้จะถือเป็นการละเมิดลิขสิทธิ์ ตัวอย่างเช่น ใบอนุญาตให้ผลิตซอฟต์แวร์ที่มีโปรแกรมลิขสิทธิ์ขึ้นมาใหม่และแจกจำหน่าย ในกรณีนี้ การจ่ายเงินทำเพื่อสิทธิในการใช้ลิขสิทธิ์ของโปรแกรม (เช่น เพื่อให้ประโยชน์สิทธิที่ถ้าไม่ได้รับใบอนุญาตจะเป็นสิทธิเฉพาะเจ้าของลิขสิทธิ์เท่านั้น) ข้อสังเกตก็คือในกรณีที่การจ่ายเงินเพื่อซอฟต์แวร์ถือว่าเป็นค่าสิทธิ มันอาจจะไม่มีปัญหาในการใช้กฎหมายลิขสิทธิ์ในการจ่ายเงินสำหรับซอฟต์แวร์ เนื่องจากวรรค 2 กำหนดให้ซอฟต์แวร์ต้องอยู่ในหมวด วรรณกรรม ศิลปกรรมหรือ งานทางวิทยาศาสตร์ ซึ่งไม่มีหมวดไหนที่เหมาะสมกับซอฟต์แวร์

กฎหมายลิขสิทธิ์ของหลายประเทศจัดการกับปัญหานี้โดยกำหนดให้ซอฟต์แวร์เป็นวรรณกรรมหรืองานทางวิทยาศาสตร์ บางประเทศถือว่าซอฟต์แวร์เป็นผลงานทางวิทยาศาสตร์สำหรับประเทศที่ไม่สามารถเอาซอฟต์แวร์ร่วมกับหมวดเหล่านั้นได้ อาจใช้การทำสนธิสัญญาสองฝ่ายในวรรค 2 ที่แก้ไขแล้ว ซึ่งอนุญาตให้ทุกอย่างเป็นลิขสิทธิ์หรือระบุเฉพาะเจาะจงเฉพาะซอฟต์แวร์

ในการทำธุรกรรมประเภทอื่น ๆ สิทธิที่ได้รับจากลิขสิทธิ์จำกัดเฉพาะสิ่งที่จะทำให้ผู้ใช้สามารถใช้โปรแกรมได้ เช่น ในกรณีที่ผู้ได้รับลิขสิทธิ์ได้รับสิทธิจำกัดในการผลิตโปรแกรมขึ้นมาใหม่ ถือเป็นการทำธุรกรรมเพื่อการได้รับสำเนาของโปรแกรม สิทธิที่ถูกถ่ายโอนในกรณีนี้จำเพาะเจาะจงถึงธรรมชาติของโปรแกรมคอมพิวเตอร์ สิทธิที่อนุญาตให้ผู้ใช้สำเนาโปรแกรม เช่น ลงในฮาร์ดดิสก์ของผู้ใช้ หรือเพื่อจัดเก็บไว้ ซึ่งกฎหมายเกี่ยวกับโปรแกรมคอมพิวเตอร์ในกฎหมายลิขสิทธิ์แตกต่างกันในแต่ละประเทศ

ในบางประเทศการก๊อปปี้โปรแกรมลงในฮาร์ดดิสก์หรือแหล่งอื่น ๆ ถือว่าเป็นการละเมิดลิขสิทธิ์ อย่างไรก็ตามกฎหมายลิขสิทธิ์ของหลายประเทศให้สิทธิในซอฟต์แวร์ที่รวมเข้ากับโปรแกรมไม่ว่าสิทธินั้นจะได้รับจากกฎหมายหรือข้อตกลงอนุญาตกับเจ้าของลิขสิทธิ์ การสำเนาโปรแกรมลงในฮาร์ดดิสก์ของคอมพิวเตอร์ หรือที่อื่น หรือสำเนาเก็บไว้ เป็นขั้นตอนสำคัญในการใช้งานโปรแกรม ดังนั้น สิทธิในการทำสำเนา ที่ผู้ใช้ไม่ได้ทำมากกว่าการทำให้การปฏิบัติการมีประสิทธิภาพ ไม่ควรถือเป็นการทำธุรกรรมที่ต้องคิดภาษี การจ่ายเงินในการทำธุรกรรมในรูปแบบนี้ควรอยู่ในรายได้จากการค้าตามมาตรา 7

วิธีการในการถ่ายโอนโปรแกรมคอมพิวเตอร์ให้กับผู้รับไม่เกี่ยวข้อง ยกตัวอย่างเช่น มันไม่เกี่ยวข้องกับผู้รับได้รับ ดิสก์ของคอมพิวเตอร์ที่มีโปรแกรมอยู่ในนั้นหรือได้รับโปรแกรมจากการต่อโมเด็มและมันก็ไม่เกี่ยวข้องว่ามันอาจจะมีการจำกัดในการใช้ที่ผู้รับสามารถใช้ซอฟต์แวร์

ความง่ายในการผลิตใหม่ของโปรแกรมทำให้ผู้ที่ได้รับโปรแกรมสามารถผลิตสำเนาโปรแกรมขึ้นมาได้หลายชุดเพื่อการใช้งานในธุรกิจของเขาเท่านั้น ซึ่งมักจะเรียกว่า “ใบอนุญาตในที่ทำงาน” “ใบอนุญาตของบริษัท” หรือ “ใบอนุญาตเครือข่าย” แม้ว่าการอนุญาตนั้นจะอนุญาตให้ทำสำเนาหลายชุด แต่สิทธินั้นโดยทั่วไปแล้วจะจำกัดอยู่เฉพาะการใช้งานในคอมพิวเตอร์ของผู้ที่ได้รับใบอนุญาต

หรือเครือข่ายคอมพิวเตอร์ของผู้ได้รับใบอนุญาตเท่านั้น การผลิตใหม่เพื่อวัตถุประสงค์อื่นไม่ได้รับการอนุญาต การจ่ายเงินในลักษณะนี้ถือเป็นผลกำไรจากธุรกิจตามมาตรา 7

การทำธุรกรรมประเภทอื่นๆที่เกี่ยวกับการถ่ายโอนคอมพิวเตอร์ซอฟต์แวร์เป็นกรณีที่ไม่ค่อยพบบ่อยนัก ที่บริษัทซอฟต์แวร์หรือคนเขียนโปรแกรมตกลงให้ข้อมูลเกี่ยวกับความคิดหรือหลักการพื้นฐานของโปรแกรม เช่น ตรรกะ (Algorithms) หรือภาษาโปรแกรมหรือเทคนิคในกรณีนี้ การจ่ายเงินอาจถือว่าเป็นค่าสิทธิ ซึ่งถือว่าเป็นการใช้ หรือสิทธิในการใช้ สูตรที่เป็นความลับหรือข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับอุตสาหกรรม การค้า และประสบการณ์ทางวิทยาศาสตร์ ที่ไม่สามารถแยกให้ลิขสิทธิ์ได้ ซึ่งในกรณีนี้แตกต่างจากกรณีปกติทั่วไปที่โปรแกรมจะถูกใช้โดยผู้ใช้คนสุดท้าย

การจัดการระหว่างผู้ถือลิขสิทธิ์ซอฟต์แวร์กับผู้จัดจำหน่ายนั้น ผู้จัดจำหน่ายมักจะได้รับสิทธิในการแจกจ่ายสำเนาของโปรแกรมโดยไม่ได้สิทธิในการผลิตโปรแกรมนั้นขึ้นมาใหม่ ในธุรกรรมแบบนี้ผู้ค้าคนกลางจะได้รับสิทธิที่จำเป็นในการแจกจ่ายสำเนาของซอฟต์แวร์โปรแกรมเท่านั้น

ในการทำธุรกรรมดังกล่าว ผู้จัดจำหน่ายจ่ายเงินเพียงเพื่อได้รับสำเนาของซอฟต์แวร์เท่านั้น ไม่ใช่การใช้ประโยชน์ในลิขสิทธิ์ของซอฟต์แวร์ ดังนั้น ในธุรกรรมที่ผู้จัดจำหน่ายจ่ายเงินเพื่อได้รับสิทธิในการจัดจำหน่ายเท่านั้น การทำธุรกรรมแบบนี้ไม่ถือว่าต้องนำมาคิดภาษี การจ่ายเงินในลักษณะควรถือเป็นผลกำไรทางธุรกิจตามมาตรา 7 ซึ่งถือเป็นกรณีนี้ไม่ว่าสำเนานั้นจะถูกแจกจ่ายโดยสื่อที่จับต้องได้หรือทางอิเล็กทรอนิกส์ก็ตาม (โดยที่ผู้จัดจำหน่ายไม่มีสิทธิในการผลิตใหม่) หรือแม้ว่าซอฟต์แวร์นั้นจะต้องถูกดัดแปลงเล็กน้อยเพื่อวัตถุประสงค์ในการติดตั้ง

ในกรณีการจ่ายเงินนั้นมีเพื่อการถ่ายโอนสิทธิในความเป็นเจ้าของลิขสิทธิ์ การจ่ายเงินนั้นไม่ถือว่าเป็นค่าสิทธิและไม่สามารถใช้มาตรานี้ได้ ปัญหาอาจเกิดขึ้นในกรณีที่การโอนสิทธินั้นเกี่ยวข้องกับ

- สิทธิพิเศษในการใช้ลิขสิทธิ์ในช่วงเวลาหนึ่งหรือในพื้นที่ใดพื้นที่หนึ่ง
- การจ่ายเงินเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับการใช้
- การจ่ายเงินทั้งหมดในงวดเดียว

แต่ละกรณีขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงโดยเฉพาะกรณี แต่โดยทั่วไปถ้าการจ่ายเงินนั้นทำเพื่อการถ่ายโอนสิทธิที่เป็นส่วนหนึ่งของทรัพย์สินที่พิเศษและเฉพาะเจาะจง (ซึ่งมักจะเป็นกรณีของสิทธิที่จำกัดในพื้นที่มากกว่าเรื่องสิทธิที่จำกัดด้านเวลา) การจ่ายดังกล่าวมักจะถือเป็นผลกำไรทางธุรกิจตามมาตรา 7 หรือเป็นกำไรในมาตรา 13 มากกว่าค่าสิทธิในมาตรา 12 ซึ่งอ้างตามข้อเท็จจริงที่ว่าเจ้าของสิทธิได้ถูกเปลี่ยนมือ การจ่ายดังกล่าวไม่สามารถเป็นการจ่ายเงินเพื่อการใช้สิทธิ ลักษณะที่สำคัญของการเปลี่ยนกรรมสิทธิ์ไม่สามารถเปลี่ยนแปลงได้จากรูปแบบการจ่ายเงิน การจ่ายเงินเป็นงวด หรือการจ่ายเงินที่เฉพาะเรื่อง

การจ่ายเงินของซอฟต์แวร์อาจทำได้ภายใต้สัญญาหลายชนิดรวมกัน เช่น สัญญาที่รวมการขายฮาร์ดแวร์คอมพิวเตอร์ที่รวมซอฟต์แวร์ที่สร้างไว้ภายในและสิทธิในการใช้ซอฟต์แวร์ที่รวมมากับการให้บริการ วิธีการที่อธิบายในมาตรา 11 ข้างต้นสำหรับจัดการกับปัญหาที่ใกล้เคียงกันกับเรื่องค่าสิทธิของสิทธิบัตรและ Know – How สามารถนำมาใช้กับคอมพิวเตอร์ซอฟต์แวร์ได้เช่นกัน หากจำเป็นจำนวนทั้งหมดของการจ่ายเงินภายใต้สัญญาควรจะแยกออกมาบนพื้นฐานของข้อมูลในสัญญาหรือโดยการแบ่งตามความเหมาะสมโดยใช้การปฏิบัติทางภาษาที่เหมาะสมกับแต่ละส่วน

หลักการที่กล่าวมาข้างต้นที่เกี่ยวกับการจ่ายเงินเพื่อซอฟต์แวร์สามารถใช้ได้กับการทำธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับสินค้าดิจิทัลอื่นๆ เช่น รูปภาพ เสียง หรือข้อความ การพัฒนาของการค้าอิเล็กทรอนิกส์ทำให้เกิดการทำธุรกรรมแบบนี้มากขึ้น ในการตัดสินว่าการทำธุรกรรมแบบนี้เป็นค่าสิทธิหรือไม่ สิ่งที่ต้องพิจารณาคือการจำแนกว่าการจ่ายเงินนั้นทำเพื่อจุดประสงค์หลักอะไร

ภายใต้กฎระเบียบของบางประเทศ การทำธุรกรรมที่อนุญาตให้ลูกค้าดาวน์โหลดสินค้าดิจิทัลทางอิเล็กทรอนิกส์ได้นั้น อาจเป็นการเพิ่มสิทธิในลิขสิทธิ์ของลูกค้า เช่น เพราะสิทธิที่จะทำสำเนาอันเดียวหรือมากกว่านั้นได้ถูกให้ภายใต้สัญญา ในกรณีที่มีการจ่ายเงินจำเป็นอย่างอื่นที่นอกเหนือจากการใช้ หรือสิทธิในการใช้ สิทธิในลิขสิทธิ์ (เช่น เพื่อได้รับสิทธิในทางสัญญา ข้อมูลหรือบริการชนิดอื่นๆ) และการใช้สิทธิในลิขสิทธิ์จำกัดอยู่เฉพาะสิทธิดังกล่าวดังที่จำเป็นต่อการดาวน์โหลด เก็บข้อมูล และการใช้งานบนเครือข่ายคอมพิวเตอร์ของผู้ใช้งาน หรือที่เก็บข้อมูลอื่นๆ อุปกรณ์ในการแสดง การใช้ลิขสิทธิ์ดังกล่าวไม่ควรกระทบต่อการพิจารณาลักษณะของการจ่ายเงินภายใต้คำนิยามของ “ค่าสิทธิ”

กรณีธุรกรรมที่อนุญาตให้ลูกค้า (ซึ่งอาจเป็นบริษัท) สามารถดาวน์โหลดสินค้าดิจิทัล (เช่น ซอฟต์แวร์ รูปภาพ เสียง หรือข้อความ) เพื่อการใช้งานหรือเพื่อความบันเทิงของลูกค้า ในการทำธุรกรรมแบบนี้ การจ่ายเงินนี้จำเป็นต่อการได้รับการส่งข้อมูลในรูปแบบดิจิทัลและดังนั้น ไม่สามารถถือเป็นค่าสิทธิ แต่อยู่ภายใต้มาตรา 7 หรือ มาตรา 13 ขึ้นอยู่กับกรณี การกระทำการสำเนาสัญญาณดิจิทัลลงบนฮาร์ดดิสก์หรือสื่อที่ไม่ใช่ชั่วคราวอื่นๆ เกี่ยวข้องกับการใช้ลิขสิทธิ์โดยลูกค้าภายใต้กฎหมายหรือข้อตกลงสัญญาที่เกี่ยวข้อง การทำสำเนานั้นเป็นเพียงวิธีการจับสัญญาณดิจิทัลและเก็บรักษาเท่านั้น

การใช้ลิขสิทธิ์ไม่สำคัญต่อการจัดประเภทเพราะมันไม่สัมพันธ์กับวัตถุประสงค์ที่แท้จริงของการจ่ายเงิน (เช่น เพื่อได้รับข้อมูลที่ถูกส่งผ่านมาในรูปแบบสัญญาณดิจิทัล) ซึ่งเป็นปัจจัยที่ใช้พิจารณาคำนิยามคำว่าค่าสิทธิ และมันไม่สามารถถือธุรกรรมดังกล่าวเป็น “ค่าสิทธิ” ได้ ถ้าการสร้างสำเนาถือเป็นการใช้ลิขสิทธิ์โดยผู้ให้บริการไม่ใช่ลูกค้า

ในทางตรงกันข้าม ธุรกรรมที่มีวัตถุประสงค์หลักเพื่อการมอบสิทธิในการใช้ลิขสิทธิ์ในสินค้าดิจิทัลที่ดาวน์โหลดทางอิเล็กทรอนิกส์เพื่อวัตถุประสงค์ดังกล่าวถือว่าเป็นค่าสิทธิ เช่น สำนักพิมพ์หนังสือที่จ่ายเงินเพื่อได้รับสิทธิในภาพที่มิใช่ลิขสิทธิ์โดยจะดาวน์โหลดทางอิเล็กทรอนิกส์เพื่อนำรูปภาพนั้นมาใช้เป็นปกหนังสือที่สำนักพิมพ์ผลิต การทำธุรกรรมนี้ การจ่ายเงินทำเพื่อได้รับสิทธิที่จะใช้

ลิขสิทธิ์ในสินค้าดิจิทัล เช่น สิทธิที่จะผลิตและจัดจำหน่ายรูปภาพ และไม่ใช่แค่สิทธิสำหรับการได้รับรูปภาพ

ข้อเสนอข้างต้นเกี่ยวกับสัญญาหลายรูปแบบสามารถใช้กับการแสดงผลงานของศิลปิน และโดยเฉพาะในคอนเสิร์ตออเคสตราที่มีวาทยากรและนักดนตรี ค่าธรรมเนียมสำหรับการแสดงดนตรี รวมไปถึงการจ่ายเงินเพื่อการออกอากาศวิทยุกระจายเสียงพร้อมกัน ถือว่าอยู่ภายใต้มาตรา 17 ในกรณีที่การแสดงดนตรีถูกบันทึกและศิลปินได้ระบุว่า จะจ่ายค่าสิทธิในการจำหน่ายหรือการเปิดในที่สาธารณะของสิ่งที่บันทึกนั้น การจ่ายเงินของเขาที่ประกอบด้วยค่าสิทธิถือว่าอยู่ภายใต้มาตรา 12

อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่ลิขสิทธิ์ในการบันทึกเสียงขึ้นอยู่กับบุคคลคนหนึ่ง ศิลปินนั้นมีสัญญาอยู่ด้วยกว่าจะให้บริการ (เช่น การแสดงดนตรีระหว่างการบันทึกเสียง) หรือบุคคลที่สาม การจ่ายเงินภายใต้สัญญาดังกล่าวอยู่ภายใต้มาตรา 7 (เช่น ถ้าการแสดงมีขึ้นนอกประเทศของแหล่งในการจ่ายเงิน) หรือ มาตรา 17 มากกว่าจะอยู่ใต้มาตรานี้ แม้ว่าการจ่ายเงินนี้ขึ้นอยู่กับการขายของแผ่นเสียง

นอกจากนี้ การจ่ายเงินที่คงที่และไม่คงที่สำหรับการทำงานในเมืองแร่ หรือแหล่งทรัพยากรธรรมชาติอื่นๆ อยู่ภายใต้มาตรา 6 ดังนั้นจึงไม่ถือว่าอยู่ในมาตรานี้

โดยสรุปแล้วค่าสิทธิขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา หรือ Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) จึงหมายถึงรวมถึงสิ่งต่างๆดังต่อไปนี้คือ

1. การจ่ายค่าตอบแทนที่ได้รับทุกชนิดสำหรับการใช้ หรือสิทธิในการใช้ ลิขสิทธิ์ใดๆในงานวรรณกรรม
2. การจ่ายค่าตอบแทนที่ได้รับทุกชนิดสำหรับการใช้ หรือสิทธิในการใช้ลิขสิทธิ์ใดๆในงานศิลปะ
3. การจ่ายค่าตอบแทนที่ได้รับทุกชนิดสำหรับการใช้ หรือสิทธิในการใช้ลิขสิทธิ์ใดๆในงานวิทยาศาสตร์ รวมทั้งฟิล์มภาพยนตร์
4. การจ่ายค่าตอบแทนที่ได้รับทุกชนิดสำหรับการใช้ หรือสิทธิในการใช้สิทธิบัตร
5. การจ่ายค่าตอบแทนที่ได้รับทุกชนิดสำหรับการใช้ หรือสิทธิในการใช้เครื่องหมายการค้า
6. การจ่ายค่าตอบแทนที่ได้รับทุกชนิดสำหรับการใช้ หรือสิทธิในการใช้การออกแบบหรือรูปแบบ
7. การจ่ายค่าตอบแทนที่ได้รับทุกชนิดสำหรับการใช้ หรือสิทธิในการใช้การวางแผน
8. การจ่ายค่าตอบแทนที่ได้รับทุกชนิดสำหรับการใช้ หรือสิทธิในการใช้สูตรลับหรือกระบวนการลับ
9. การจ่ายค่าตอบแทนที่ได้รับทุกชนิดสำหรับการใช้ หรือสิทธิในการใช้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม ประสบการณ์ทางพาณิชย์ ประสบการณ์ทางวิทยาศาสตร์

แต่อย่างไรก็ตามค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์ ตามอนุสัญญามาตรฐานทางภาษีเงินได้และทุน (Model Tax Convention on Income and on Capital) ของ OECD ไม่ได้บัญญัติมาตรฐานของการจัดเก็บภาษีในสัญญาแฟรนไชส์และไม่ได้ให้ความหมายหรือคำนิยามเกี่ยวกับสัญญาแฟรนไชส์เอาไว้

ดังนั้นการพิจารณาว่าสิ่งใดจะเป็นค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์หรือไม่ คงต้องพิจารณาก่อนว่าค่าตอบแทนที่ได้รับนั้นเกิดมาจากสัญญาแฟรนไชส์หรือไม่ แล้วจึงค่อยมาพิจารณาต่อไปว่าค่าตอบแทนที่ได้รับมานั้น อยู่ในความหมายใดความหมายหนึ่งของค่าสิทธิใน Article 12 วรรค 2 หรือไม่ หากเข้าเงื่อนไขใดเงื่อนไขหนึ่งใน Article 12 วรรค 2 แล้ว ค่าตอบแทนที่ได้รับจากสัญญาแฟรนไชส์นั้นจึงจะถือว่าเป็น ค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์

#### 4.2 บทบัญญัติที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์ของสหรัฐอเมริกา

ตาม United States Code Title 26 (Internal Revenue Code) Subtitle A (Income Taxes) Chapter 1 (Normal Taxes and Surtaxes) Subchapter P (Capital Gains and Losses) Part IV (Special Rules For Determining Capital Gains And Losses)

Section 1253 (Transfers of franchises, trademarks, and trade names) (b) ได้บัญญัติว่า

*“(b) Definitions For purposes of this section --(1) Franchise The term “franchise” includes an agreement which gives one of the parties to the agreement the right to distribute, sell, or provide goods, services, or facilities, within a specified area.”*

ซึ่งสามารถสรุปความได้ว่า คำว่า แฟรนไชส์ รวมถึง ข้อตกลงที่ช่วยให้คู่สัญญาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง มีสิทธิในการ แจกจ่าย จำหน่าย หรือจัดให้ซึ่งสินค้า บริการ หรือสิ่งอำนวยความสะดวกภายในพื้นที่ที่กำหนด

อย่างไรก็ตามในการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษี ได้มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการแยกรายการการหักค่าใช้จ่ายสำหรับบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล ในการตัดจำหน่ายเงินได้ของแฟรนไชส์ โดยให้ถือว่าแฟรนไชส์เป็นสิ่งที่ไม่มีตัวตนตาม Section 197 (a) และ (d) (1) (F) ที่ได้บัญญัติว่า

*“Sec. 197. Amortization of goodwill and certain other intangibles (a) General rule A taxpayer shall be entitled to an amortization deduction with respect to any amortizable section 197 intangible. The amount of such deduction shall be determined by amortizing the adjusted basis (for purposes of determining gain) of*

*such intangible ratably over the 15-year period beginning with the month in which such intangible was acquired.” และ “(d) Section 197 intangible For purposes of this section --(1) In general Except as otherwise provided in this section, the term “section 197 intangible” means--(A) (B) (C) (D) (E) (F) any franchise, trademark, or trade name.”*

ดังที่ได้ทราบมาจากบทก่อนหน้านี้อันแล้ว ว่า เงินได้จากการใช้สิทธิในสัญญาแฟรนไชส์นี้ถือว่าเป็น “ค่าสิทธิ (Royalties)” แบบหนึ่ง โดยตาม Internal Revenue Code ไม่ได้ให้ความหมายของค่าสิทธิเอาไว้ว่า แต่อย่างไรก็ตามได้ปรากฏความหมายของค่าสิทธิในสนธิสัญญาทางภาษีที่สหรัฐอเมริกาได้ทำไว้กับประเทศต่างๆ หลายประเทศ เช่น

สนธิสัญญาทางภาษีและทุนระหว่างสหรัฐอเมริกากับประเทศแคนาดา (Convention Between Canada And The United States Of America With Respect To Taxes On Income And On Capital) ใน มาตรา 7 วรรค 4 บัญญัติว่า

*“Article XII The term “royalties” as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work (including motion pictures and works on film, videotape or other means of reproduction for use in connection with television), any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for the use of, or the right to use, tangible personal property or for information concerning industrial, commercial or scientific experience, and, notwithstanding the provisions of Article XIII (Gains), includes gains from the alienation of any intangible property or rights described in this paragraph to the extent that such gains are contingent on the productivity, use or subsequent disposition of such property or rights.”*

คำว่า “ค่าสิทธิ” ที่ใช้ในมาตรานี้ หมายถึง การจ่ายค่าตอบแทนที่ได้รับทุกชนิดสำหรับการใช้หรือสิทธิในการใช้ ลิขสิทธิ์ใดๆ ในงานวรรณกรรม งานศิลปะ หรืองานวิทยาศาสตร์ (รวมถึงภาพเคลื่อนไหว และผลงานบนแผ่นฟิล์ม วีดีโอเทป หรือในความหมายอื่นสำหรับการทำสำเนาเพื่อใช้ในการเชื่อมต่อกับโทรทัศน์) สิทธิบัตรใดๆ เครื่องหมายการค้า การออกแบบ หรือรูปแบบ การวางแผน สูตรลับหรือกระบวนการลับ หรือเพื่อการใช้ หรือสิทธิในการใช้ ทรัพย์สินที่มีตัวตนส่วนบุคคล หรือสำหรับข้อมูลทางอุตสาหกรรม ข้อมูลทางพาณิชย์ หรือประสบการณ์ทางวิทยาศาสตร์ และแม้จะมีบทบัญญัติของมาตรา 8 (กำไร) รวมถึงกำไรจากการโอนทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตนใดๆ หรือสิทธิที่ได้บัญญัติไว้ในวรรคนี้ ครอบคลุมถึงกำไรเกี่ยวกับผลผลิตที่มีขึ้นในอนาคต การใช้งานหรือผลที่ตามมาของการกำหนดทรัพย์สินหรือสิทธิดังกล่าว

สนธิสัญญาทางภาษีระหว่างสหรัฐอเมริกากับประเทศลิทัวเนีย (Us Tax Convention With Lithuania) มาตรา 12 วรรค 3 บัญญัติว่า



“Article 12: Royalties 3. The term “royalties” as used in this Convention means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work, including computer software, cinematographic films and films or tapes and other means of image or sound reproduction for radio or television broadcasting, any patent, trademark, design or model, plan, secret formula or process, or other like right or property, or for the use of, or the right to use, industrial, commercial or scientific equipment, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience. The term “royalties” also includes payments derived from the disposition of any such right or property which are contingent on the productivity, use or further disposition thereof.”

คำว่า “ค่าสิทธิ” ที่ใช้ในอนุสัญญานี้ หมายถึง การชำระค่าตอบแทนทุกชนิดที่ได้รับที่เป็นค่าตอบแทนสำหรับการใช้ หรือสิทธิในการใช้ ลิขสิทธิ์ในของงานวรรณกรรมใดๆ งานศิลปะหรืองานวิทยาศาสตร์ รวมทั้งซอฟต์แวร์คอมพิวเตอร์ ภาพยนตร์และฟิล์ม หรือเทปและวิธีการอื่น การทำซ้ำของภาพหรือเสียงใด ๆ สำหรับวิทยุกระจายเสียงวิทยุหรือโทรทัศน์ และ สำหรับการใช้หรือสิทธิในการใช้ สิทธิบัตรใด ๆ เครื่องหมายการค้า การออกแบบ หรือรูปแบบ การวางแผน สูตรลับหรือกระบวนการลับหรืออื่น ๆ ที่มีลักษณะเช่นเดียวกับ สิทธิ หรือทรัพย์สิน หรือเพื่อการใช้ หรือสิทธิในการใช้ในอุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม ทางการค้า หรือทางวิทยาศาสตร์ หรือข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการอุตสาหกรรม การพาณิชย์ หรือประสบการณ์ทางวิทยาศาสตร์ ยังรวมถึงการชำระเงินที่ได้จากการจำหน่ายสิทธิหรือทรัพย์สินใด ๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับความสามารถในการผลิต การใช้หรือจำหน่ายต่อไปนี้

สนธิสัญญาทางภาษีระหว่างสหรัฐอเมริกากับสหราชอาณาจักร (United States – United Kingdom Income Tax Convention) มาตรา 12 (3) บัญญัติว่า

“Article 12: Royalties (3) The term “royalties” as used in this Article

(a) means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work (but not including cinematographic films or films or tapes used for radio or television broadcasting); any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or other like right or property, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience, and

(b) shall include gains derived from the alienation of any such right or property which are contingent on the productivity, use, or disposition thereof,

*including the supply of assistance of an ancillary and subsidiary nature furnished as a means of enabling the application or enjoyment of any such right or property.”*

คำว่า “ค่าสิทธิ” ที่ใช้ในอนุสัญญานี้ หมายถึง

(a) การชำระค่าตอบแทนทุกชนิดที่ได้รับที่เป็นค่าตอบแทนสำหรับการใช้ หรือสิทธิในการใช้ ลิขสิทธิ์ในงานวรรณกรรมใดๆ งานศิลปะหรืองานวิทยาศาสตร์ (แต่ไม่รวมถึง ภาพยนตร์ หรือ ภาพยนตร์ หรือเทปที่ใช้สำหรับการกระจายเสียงวิทยุหรือโทรทัศน์) ; สิทธิบัตรใด ๆ เครื่องหมายการค้า การออกแบบหรือรูปแบบ การวางแผน สูตรลับหรือกระบวนการลับหรืออื่น ๆ ที่มีลักษณะ เช่นเดียวกับสิทธิ หรือทรัพย์สิน หรือเพื่อข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับอุตสาหกรรม ประสิทธิภาพในทาง พาณิชยกรรมหรือทางวิทยาศาสตร์ และ

(b) ให้หมายความรวมถึง กำไรที่ได้จากการโอนสิทธิหรือทรัพย์สินใด ๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับ ความสามารถในการผลิต การใช้ หรือจำหน่ายไปดังกล่าว รวมทั้งการจัดให้ความช่วยเหลือและการ เพิ่มเติมจากที่เป็นปกติซึ่งเป็นวิธีการที่ทำให้สามารถปรับใช้หรือใช้ประโยชน์จากสิทธิหรือทรัพย์สิน ใดๆ

โดยสรุปแล้วค่าสิทธิในสหรัฐอเมริกาจึงหมายความถึงสิ่งต่างๆดังต่อไปนี้คือ

1. การชำระค่าตอบแทนที่ได้รับทุกชนิดสำหรับการใช้ หรือสิทธิในการใช้ลิขสิทธิ์ใดๆใน งานวรรณกรรม
2. การชำระค่าตอบแทนที่ได้รับทุกชนิดสำหรับการใช้ หรือสิทธิในการใช้ลิขสิทธิ์ใดๆงาน ศิลปะ
3. การชำระค่าตอบแทนที่ได้รับทุกชนิดสำหรับการใช้ หรือสิทธิในการใช้ลิขสิทธิ์ใดๆใน งานวิทยาศาสตร์ (รวมถึงภาพเคลื่อนไหว และผลงานบนแผ่นฟิล์ม วีดีโอเทป หรือในความหมายอื่น สำหรับการทำสำเนาเพื่อใช้ในการเชื่อมต่อกับโทรทัศน์)
4. การชำระค่าตอบแทนที่ได้รับทุกชนิดสำหรับการใช้ หรือสิทธิในการใช้สิทธิบัตร
5. การชำระค่าตอบแทนที่ได้รับทุกชนิดสำหรับการใช้ หรือสิทธิในการใช้เครื่องหมาย การค้า
6. การชำระค่าตอบแทนที่ได้รับทุกชนิดสำหรับการใช้ หรือสิทธิในการใช้การออกแบบ หรือรูปแบบ
7. การชำระค่าตอบแทนที่ได้รับทุกชนิดสำหรับการใช้ หรือสิทธิในการใช้การวางแผน
8. การชำระค่าตอบแทนที่ได้รับทุกชนิดสำหรับการใช้ หรือสิทธิในการใช้สูตรลับหรือ กระบวนการลับ
9. การชำระค่าตอบแทนที่ได้รับทุกชนิดสำหรับการใช้ หรือสิทธิในการใช้ทรัพย์สินที่มี ตัวตนส่วนบุคคล หรือสำหรับข้อมูลทางอุตสาหกรรม ข้อมูลทางทางพาณิชยกรรม หรือประสิทธิภาพทาง วิทยาศาสตร์

10. กำไรจากการโอนทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตนใดๆ หรือสิทธิที่ได้บัญญัติไว้ในกฎหมายนี้ ครอบคลุมถึงกำไรเกี่ยวกับผลผลิตที่มีขึ้นในอนาคต การใช้งานหรือผลที่ตามมาของการกำหนด ทรัพย์สินหรือสิทธิดังกล่าว

11. การชำระค่าตอบแทนที่ได้รับทุกชนิดสำหรับการใช้ หรือสิทธิในการใช้งาน วิทยาศาสตร์ รวมทั้งซอฟต์แวร์คอมพิวเตอร์ ภาพยนตร์และฟิล์ม หรือเทปและวิธีการอื่น การ ทำซ้ำของภาพหรือเสียงใด ๆ สำหรับวิทยุกระจายเสียงวิทยุหรือโทรทัศน์<sup>85</sup>

12. การชำระค่าตอบแทนที่ได้รับทุกชนิดสำหรับการใช้ หรือสิทธิในการใช้อย่างอื่นที่มี ลักษณะเช่นเดียวกับ สิทธิ หรือทรัพย์สิน

13. การชำระค่าตอบแทนที่ได้รับทุกชนิดสำหรับการใช้ หรือสิทธิในการใช้อุปกรณ์ทาง อุตสาหกรรม ทางการค้า หรือทางวิทยาศาสตร์

14. การชำระเงินที่ได้จากการจำหน่ายสิทธิหรือทรัพย์สินใด ๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับ ความสามารถในการผลิต การใช้หรือจำหน่ายต่อไปนั้น

15. การชำระค่าตอบแทนที่ได้รับทุกชนิดสำหรับการใช้ หรือสิทธิในการใช้งาน วิทยาศาสตร์ (แต่ไม่รวมถึง ภาพยนตร์ หรือฟิล์ม หรือเทปที่ใช้สำหรับการกระจายเสียงวิทยุหรือ โทรทัศน์)<sup>86</sup>

16. กำไรที่ได้จากการโอนสิทธิหรือทรัพย์สินใด ๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับความสามารถในการ ผลิต การใช้ หรือจำหน่ายไปดังกล่าว

17. กำไรที่ได้จากการจัดให้ความช่วยเหลือและการเพิ่มเติม จากที่เป็นปกติ ซึ่งเป็นวิธีการ ที่ทำให้สามารถปรับใช้หรือใช้ประโยชน์จากสิทธิหรือทรัพย์สินใดๆ

แต่อย่างไรก็ตาม ค่าสิทธิในสัญญาแพรนไฮส์ ตามบทบัญญัติที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ ของสหรัฐอเมริกา ไม่ได้บัญญัติถึงความหมายหรือให้คำนิยามเกี่ยวกับค่าสิทธิในสัญญาแพรนไฮส์ เอาไว้ และไม่ได้ให้ความหมายหรือให้คำนิยามเกี่ยวกับสัญญาแพรนไฮส์อีกด้วย คงมีแต่การให้ ความหมายของ คำว่า แพรนไฮส์ ว่ารวมถึง ข้อตกลงที่ช่วยให้คู่สัญญาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง มีสิทธิในการ แจกจ่าย จำหน่าย หรือจัดให้ซึ่งสินค้า บริการ หรือสิ่งอำนวยความสะดวกภายในพื้นที่ที่กำหนด

ดังนั้นการพิจารณาว่าสิ่งใดจะเป็นค่าสิทธิในสัญญาแพรนไฮส์หรือไม่ คงต้องพิจารณา ความหมายของคำว่าแพรนไฮส์และความหมายของคำว่า ค่าสิทธิ มาประกอบกันว่า ค่าตอบแทนที่ ได้รับนั้นเกิดมาจากสัญญาแพรนไฮส์ตามความหมายที่ได้กำหนดไว้หรือไม่ แล้วจึงค่อยมาพิจารณา ต่อไปว่า ค่าตอบแทนที่ได้รับมานั้น อยู่ในความหมายใดความหมายหนึ่งของค่าสิทธิหรือไม่ หากเข้า เงื่อนไขใดเงื่อนไขหนึ่งของค่าสิทธิแล้ว ค่าตอบแทนที่ได้รับจากสัญญาแพรนไฮส์นั้น จึงจะถือว่าเป็น ค่าสิทธิในสัญญาแพรนไฮส์

<sup>85</sup> สนธิสัญญาทางภาษีระหว่างสหรัฐอเมริกากับประเทศลิทัวเนีย (Us Tax Convention With Lithuania) มาตรา 12 วรรค 3

<sup>86</sup> สนธิสัญญาทางภาษีระหว่างสหรัฐอเมริกากับสหราชอาณาจักร (United States - United Kingdom Income Tax Convention) มาตรา 12 (3)

#### 4.3 บทบัญญัติที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์ของสหราชอาณาจักร

การจัดเก็บภาษีเงินได้ที่เกิดจากค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์ของสหราชอาณาจักรนั้นไม่มีบทบัญญัติเฉพาะของการจัดเก็บภาษีเงินได้ดังกล่าวเอาไว้ แต่ถือได้ว่าเงินได้ที่เกิดจากค่าสิทธิ (Royalties) เป็นเงินได้เบ็ดเตล็ดและเป็นเงินได้ที่เกิดจากทรัพย์สินทางปัญญาอย่างหนึ่ง ทั้งนี้ตามที่ Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005 Part 5 (Miscellaneous income ) Chapter 2 (Receipts from intellectual property) Section 578 (1) (a) บัญญัติไว้ว่า *“Section 578 Contents of Chapter (1) This Chapter imposes charges to income tax under — (a) section 579 (royalties and other income from intellectual property),”*

โดยเงินได้ที่เกิดจากค่าสิทธิ ต้องเป็นเงินได้ที่เกิดจากทรัพย์สินทางปัญญาประเภทต่างๆ ซึ่งทรัพย์สินทางปัญญาตาม Section 579 ได้ให้ความหมายว่าหมายถึง สิทธิบัตรใด ๆ เครื่องหมายการค้า การออกแบบที่จดทะเบียน ลิขสิทธิ์ สิทธิในการออกแบบ สิทธิของนักแสดง หรือสิทธิในพันธุ์พืช หรือสิทธิใด ๆ ตามส่วนใดส่วนหนึ่งของกฎหมายของสหราชอาณาจักรซึ่งมีลักษณะที่คล้ายกับสิทธิดังกล่าว นอกจากนี้ทรัพย์สินทางปัญญา ยังหมายถึง สิทธิใด ๆ ภายใต้กฎหมายของดินแดนใด ๆ ที่อยู่นอกสหราชอาณาจักรซึ่งสอดคล้องหรือมีลักษณะที่คล้ายกับสิทธิดังกล่าว และรวมถึงความคิด ข้อมูล หรือเทคนิคใด ๆ ที่ไม่ได้รับการคุ้มครองป้องกันโดยสิทธิภายใต้ข้างต้น ทั้งนี้ตามที่ Section 579 บัญญัติไว้ว่า

*“Section 579 Charge to tax on royalties and other income from intellectual property.(1) Income tax is charged on royalties and other income from intellectual property.(2) In this section “intellectual property” means—*

*(a) any patent, trade mark, registered design, copyright, design right, performer's right or plant breeder's right,*

*(b) any rights under the law of any part of the United Kingdom which are similar to rights within paragraph (a),*

*(c) any rights under the law of any territory outside the United Kingdom which correspond or are similar to rights within paragraph (a), and*

*(d) any idea, information or technique not protected by a right within paragraph (a), (b) or (c).”*

อย่างไรก็ตามผู้มีความรับผิดชอบในการเสียภาษีตาม Section 579 นั้น ต้องเป็นบุคคลที่ได้รับเงินได้หรือมีสิทธิที่จะได้รับเงินได้นั้นด้วย ทั้งนี้ตามที่ Section 581 บัญญัติไว้ว่า

*“Section 581 Person liable for tax under section 579 The person liable for any tax charged under section 579 is the person receiving or entitled to the income.”*

นอกจากบทบัญญัติใน Section 579 แล้วคำว่า ค่าสิทธิ (Royalties) ในสหราชอาณาจักรนั้น ยังหมายความรวมถึง การได้รับชำระเงินเป็นค่าตอบแทนสำหรับการใช้ หรือ สิทธิในการใช้ ลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า การออกแบบ กระบวนการหรือข้อมูล และการดำเนินการทางการขาย ทั้งหมดหรือแต่บางส่วนของสิทธิบัตร ทั้งนี้ตามที่ Income Tax Act 2007 Part 15 Deduction of income tax at source Chapter 8 Chapters 6 and 7: special provision in relation to royalties Section 913 บัญญัติไว้ว่า

*“Section 913 Interpretation of sections 911 and 912 (1) In sections 911 and 912 “royalty” includes—*

*(a) a payment received as consideration for the use of, or the right to use, a copyright, patent, trade mark, design, process or information, and*

*(b) the proceeds of the sale of the whole or part of any patent rights.*

*(2) In sections 911 and 912 “payee” means the person beneficially entitled to the income in respect of which the payment is made.”*

โดยสรุปแล้วค่าสิทธิในสหราชอาณาจักรจึงหมายถึงความถึงสิ่งต่างๆดังต่อไปนี้คือ

1. เงินได้หรือสิทธิที่จะได้รับเงินได้จากสิทธิบัตร
2. เงินได้หรือสิทธิที่จะได้รับเงินได้จากเครื่องหมายการค้า
3. เงินได้หรือสิทธิที่จะได้รับเงินได้จากการออกแบบที่จดทะเบียน
4. เงินได้หรือสิทธิที่จะได้รับเงินได้จากลิขสิทธิ์
5. เงินได้หรือสิทธิที่จะได้รับเงินได้จากการออกแบบ
6. เงินได้หรือสิทธิที่จะได้รับเงินได้จากสิทธิของนักแสดง
7. เงินได้หรือสิทธิที่จะได้รับเงินได้จากสิทธิในพันธุ์พืช
8. เงินได้หรือสิทธิที่จะได้รับเงินได้จากสิทธิใด ๆ ตามส่วนใดส่วนหนึ่งของกฎหมายของสหราชอาณาจักรซึ่งมีลักษณะที่คล้ายกับสิทธิดังกล่าว ในข้อ 1 – 7
9. เงินได้หรือสิทธิที่จะได้รับเงินได้จากสิทธิใด ๆ ภายใต้กฎหมายของดินแดนใด ๆ ที่อยู่นอกสหราชอาณาจักรซึ่งสอดคล้องหรือมีลักษณะที่คล้ายกับสิทธิดังกล่าวในข้อ 1 – 8
10. เงินได้หรือสิทธิที่จะได้รับเงินได้จากความคิด ข้อมูลหรือเทคนิคใด ๆ ที่ไม่ได้รับการคุ้มครองป้องกันโดยสิทธิในข้อต่างๆข้างต้น

11. การได้รับชำระเงินเป็นค่าตอบแทนสำหรับการใช้ หรือสิทธิในการใช้ ลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า การออกแบบ กระบวนการหรือข้อมูล

12. การได้รับชำระเงินเป็นค่าตอบแทนสำหรับการดำเนินการทางการขาย ทั้งหมดหรือ แต่บางส่วนของสิทธิบัตร

แต่อย่างไรก็ตามค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์ ตามบทบัญญัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ ของสหราชอาณาจักรไม่ได้บัญญัติถึงความหมายหรือให้คำนิยามเอาไว้เอาไว้ คงมีแต่การให้ความหมายของคำว่า ค่าสิทธิไว้ดังกล่าว นอกจากนี้ก็ไม่ได้ให้ความหมายหรือคำนิยามเกี่ยวกับสัญญาแฟรนไชส์เอาไว้

ดังนั้นการพิจารณาว่าสิ่งใดจะเป็นค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์หรือไม่ คงต้องพิจารณาว่า ค่าตอบแทนที่ได้รับนั้นเกิดมาจากสัญญาแฟรนไชส์ไว้หรือไม่ แล้วจึงค่อยมาพิจารณาต่อไปว่า ค่าตอบแทนที่ได้รับมานั้น อยู่ในความหมายใดความหมายหนึ่งของค่าสิทธิหรือไม่ หากเข้าเงื่อนไขใด เงื่อนไขหนึ่งของค่าสิทธิแล้ว ค่าตอบแทนที่ได้รับจากสัญญาแฟรนไชส์นั้น จึงจะถือว่าเป็น ค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์

#### 4.4 บทวิเคราะห์เกี่ยวกับบทบัญญัติที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์ขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา หรือ Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) สหรัฐอเมริกาและสหราชอาณาจักร

ค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์ ตามบทบัญญัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา หรือ Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) สหรัฐอเมริกาและสหราชอาณาจักร ไม่ได้บัญญัติถึงความหมายหรือให้คำนิยามเอาไว้ คงมีแต่การให้ความหมายเฉพาะของค่าสิทธิเอาไว้ประกอบกับไม่ได้ให้ความหมายหรือให้คำนิยามเกี่ยวกับสัญญาแฟรนไชส์เอาไว้ชัดเจน

ดังนั้นการพิจารณาว่าสิ่งใดจะเป็นค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์หรือไม่ คงต้องพิจารณาว่า ค่าตอบแทนที่ได้รับนั้นเกิดมาจากสัญญาแฟรนไชส์หรือไม่ แล้วจึงค่อยมาพิจารณาต่อไปว่า ค่าตอบแทนที่ได้รับมานั้น อยู่ในความหมายใดความหมายหนึ่งของค่าสิทธิหรือไม่ หากเข้าเงื่อนไขใด เงื่อนไขหนึ่งของค่าสิทธิแล้ว ค่าตอบแทนที่ได้รับจากสัญญาแฟรนไชส์นั้น จึงจะถือว่าเป็น ค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์

ความหมายของค่าสิทธิที่องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา หรือ Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) สหรัฐอเมริกาและสหราชอาณาจักรได้ให้ความหมายหรือให้คำนิยามไว้มีรายละเอียดตามที่ปรากฏอยู่ในตารางที่จะได้กล่าวถึงต่อไปนี้

อย่างไรก็ตามการให้ความหมายของค่าตอบแทนที่ได้รับจากค่าสิทธิระหว่างองค์การเพื่อความ  
ร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา หรือ Organisation for Economic Co-operation and  
Development (OECD) กับสหรัฐอเมริกา และ สหราชอาณาจักรได้ให้ความหมายแตกต่างกันคือ

องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา หรือ Organisation for Economic  
Co-operation and Development (OECD) กับสหรัฐอเมริกา ได้ให้ความหมายของค่าตอบแทนที่  
ได้รับจากค่าสิทธิไว้ว่า “การชำระค่าตอบแทนที่ได้รับทุกชนิด (payments of any kind received)”

สหราชอาณาจักรได้ให้ความหมายของค่าตอบแทนที่ได้รับจากค่าสิทธิไว้ว่า “เงินได้หรือสิทธิ  
ที่จะได้รับเงินได้ (the person receiving or entitled to the income)”

อย่างไรก็ตามความหมายของค่าตอบแทนที่ได้รับจากค่าสิทธินั้น ก็อาจมีการให้คำจำกัดความไว้แตกต่าง  
กันไปขึ้นอยู่กับข้อกำหนดของแต่ละประเทศหรือแต่ละองค์กรโดยเป็นเรื่องที่เป็นอิสระ คำจำกัดความ  
บางคำที่ใช้ในความหมายของกฎหมายแต่ละฉบับอาจปรากฏอยู่ในกฎหมายทุกฉบับ หรือปรากฏอยู่ใน  
กฎหมายฉบับใดฉบับหนึ่งก็ได้โดยมีรายละเอียดปรากฏตามตารางต่อไปนี้

ตารางแสดงการเปรียบเทียบเกี่ยวกับการให้คำจำกัดความหรือความหมายของคำว่า “ค่าสิทธิ” หรือ (Royalties) ขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา หรือ Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) สหรัฐอเมริกา และสหราชอาณาจักร

ความหมายของค่าสิทธิ	OECD	สหรัฐอเมริกา	สหราชอาณาจักร
1. ลิขสิทธิ์ในงานวรรณกรรม	ปรากฏ	ปรากฏ	ปรากฏ
2. ลิขสิทธิ์ในงานงานศิลปะ งานวิทยาศาสตร์ รวมทั้งฟิล์มภาพยนตร์	ปรากฏ	ปรากฏ	ปรากฏ
3. ลิขสิทธิ์ในงานวิทยาศาสตร์	ปรากฏและรวมถึงฟิล์มภาพยนตร์	ปรากฏและรวมถึง ภาพเคลื่อนไหวและผลงานบนแผ่นฟิล์ม วีดีโอเทป หรือในความหมายอื่นสำหรับกาทำซ้ำเพื่อใช้ในการเชื่อมต่อกับโทรทัศน์ รวมถึงซอฟต์แวร์ คอมพิวเตอร์ ฟิล์มภาพยนตร์ และฟิล์ม หรือเทปและวิธีการอื่น การทำซ้ำของภาพหรือเสียงใด ๆ สำหรับวิทยุกระจายเสียง วิทยุ หรือโทรทัศน์ <sup>87</sup> แต่ไม่รวมถึง ฟิล์มภาพยนตร์ หรือฟิล์ม หรือเทปที่ใช้สำหรับการกระจายเสียงวิทยุหรือโทรทัศน์ <sup>88</sup>	ปรากฏ

<sup>87</sup> สนธิสัญญาทางภาษีระหว่างสหรัฐอเมริกากับประเทศลิทัวเนีย (Us Tax Convention With Lithuania) มาตรา 12 วรรค 3

<sup>88</sup> สนธิสัญญาทางภาษีระหว่างสหรัฐอเมริกากับสหราชอาณาจักร (United States - United Kingdom Income Tax Convention) มาตรา 12 (3)



ตารางแสดงการเปรียบเทียบเกี่ยวกับการให้คำจำกัดความหรือความหมายของคำว่า “ค่าสิทธิ” หรือ (Royalties) ขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา หรือ Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) สหรัฐอเมริกา และสหราชอาณาจักร (ต่อ)

ความหมายของค่าสิทธิ	OECD	สหรัฐอเมริกา	สหราชอาณาจักร
4. สิทธิบัตร	ปรากฏ	ปรากฏ	ปรากฏ
5. เครื่องหมายการค้า	ปรากฏ	ปรากฏ	ปรากฏ
6. การออกแบบหรือรูปแบบ	ปรากฏ	ปรากฏ	ไม่รวมถึงรูปแบบ
7. การออกแบบที่จดทะเบียน	ไม่ปรากฏ	ไม่ปรากฏ	ปรากฏ
8. การวางแผน	ปรากฏ	ปรากฏ	ไม่ปรากฏ
9. สูตรลับหรือกระบวนการลับ	ปรากฏ	ปรากฏ	ไม่ปรากฏ
10. ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม ประสบการณ์ทางทางพาณิชย์ ประสบการณ์ทางทางวิทยาศาสตร์	ปรากฏ	ปรากฏ	ไม่จำกัดประเภทของข้อมูลที่เกี่ยวข้อง
11. อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม การการค้า หรือทางวิทยาศาสตร์	ไม่ปรากฏ	ปรากฏ	ไม่ปรากฏ
12. กำไรจากการโอนทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตนใดๆ หรือสิทธิที่ได้บัญญัติไว้ในกฎหมายครอบคลุมถึงกำไรเกี่ยวกับผลผลิตที่มีขึ้นในอนาคต การใช้งาน หรือผลที่ตามมาของการกำหนดทรัพย์สินหรือสิทธิดังกล่าว	ไม่ปรากฏ	ปรากฏ	ไม่ปรากฏ
13. อย่างอื่นที่มีลักษณะเช่นเดียวกับ สิทธิ หรือทรัพย์สิน	ไม่ปรากฏ	ปรากฏ	ไม่ปรากฏ
14. การจำหน่ายสิทธิหรือทรัพย์สินใด ๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับความสามารถในการผลิต การใช้หรือจำหน่ายต่อไปนั้น	ไม่ปรากฏ	ปรากฏ	ไม่ปรากฏ

ตารางแสดงการเปรียบเทียบเกี่ยวกับการให้คำจำกัดความหรือความหมายของคำว่า “ค่าสิทธิ” หรือ (Royalties) ขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา หรือ Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) สหรัฐอเมริกา และสหราชอาณาจักร (ต่อ)

ความหมายของค่าสิทธิ	OECD	สหรัฐอเมริกา	สหราชอาณาจักร
15. กำไรที่ได้จากการโอนสิทธิหรือทรัพย์สินใด ๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับความสามารถในการผลิต การใช้ หรือจำหน่ายไปดังกล่าว	ไม่ปรากฏ	ปรากฏ	ไม่ปรากฏ
16. กำไรที่ได้จากการจัดให้ความช่วยเหลือและการเพิ่มเติม จากที่เป็นปกติ ซึ่งเป็นวิธีการที่ทำให้สามารถปรับใช้หรือใช้ประโยชน์จากสิทธิหรือทรัพย์สินใด ๆ	ไม่ปรากฏ	ปรากฏ	ไม่ปรากฏ
17. สิทธิของนักแสดง	ไม่ปรากฏ	ไม่ปรากฏ	ปรากฏ
18. สิทธิในพันธู์พีช	ไม่ปรากฏ	ไม่ปรากฏ	ปรากฏ
19. สิทธิใด ๆ ตามส่วนใดส่วนหนึ่งของกฎหมายของประเทศซึ่งมีลักษณะที่คล้ายกับสิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า การออกแบบที่จดทะเบียน ลิขสิทธิ์ การออกแบบ สิทธิของนักแสดง สิทธิในพันธู์พีช	ไม่ปรากฏ	ไม่ปรากฏ	ปรากฏ
20. สิทธิใด ๆ ภายใต้กฎหมายของดินแดนใด ๆ ที่อยู่นอกประเทศซึ่งสอดคล้องหรือมีลักษณะที่คล้ายกับสิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า การออกแบบที่จดทะเบียน ลิขสิทธิ์ การออกแบบ สิทธิของนักแสดง สิทธิในพันธู์พีช	ไม่ปรากฏ	ไม่ปรากฏ	ปรากฏ
21. ความคิด ข้อมูลหรือเทคนิคใด ๆ ที่ไม่ได้รับการคุ้มครองป้องกันจากสิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า การออกแบบที่จดทะเบียน ลิขสิทธิ์ การออกแบบ สิทธิของนักแสดง สิทธิในพันธู์พีช หรือตามข้อที่ 19 หรือ 20	ไม่ปรากฏ	ไม่ปรากฏ	ปรากฏ
22. การดำเนินการทางการขาย ทั้งหมดหรือแต่บางส่วนของสิทธิบัตร	ไม่ปรากฏ	ไม่ปรากฏ	ปรากฏ

## บทที่ 5

### สภาพปัญหาพร้อมบทวิเคราะห์เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธิ ในสัญญาแฟรนไชส์

#### 5.1 การพิจารณาขอบเขตความหมายของเงินได้พึงประเมินที่เกิดจากค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์

ธุรกิจแฟรนไชส์เป็นธุรกิจที่แฟรนไชส์ซอร์ ให้สิทธิแก่แฟรนไชส์ซีในการประกอบธุรกิจขายสินค้าหรือบริการ โดยแฟรนไชส์ซอร์เป็นเจ้าของทรัพย์สินทางปัญญา ที่เกี่ยวกับธุรกิจที่ใช้ซึ่งสิทธิ นั้น โดยการให้ใช้สิทธินั้นจะต้องเกี่ยวเนื่องกับทรัพย์สินทางปัญญา ซึ่งทรัพย์สินทางปัญญานั้น อาจประกอบไปด้วย เครื่องหมายการค้า เครื่องหมายบริการ ชื่อทางการค้า สูตรกรรมวิธีการผลิต ความลับทางการค้า หรือกระบวนการบริหารและจัดการทางธุรกิจ เป็นต้น โดยแฟรนไชส์ซี จะต้องชำระค่าตอบแทนจากการให้ใช้สิทธิตามสัญญาแฟรนไชส์ นั้นด้วย

ดังที่ได้ทราบไปแล้วว่า ค่าตอบแทนจากการให้ใช้สิทธิตามสัญญาแฟรนไชส์นั้น เรียกว่า “ค่าสิทธิ” โดยค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์นั้นประกอบไปด้วยค่าตอบแทนหลายชนิดเช่น ค่าแฟรนไชส์เริ่มต้น ค่ารอยัลตี้ ค่าสิทธิทางการตลาด เป็นต้น ทั้งนี้ทั้งนั้น ก็เพื่อที่จะสามารถทำให้การประกอบธุรกิจแฟรนไชส์ดำเนินไปได้ด้วยดี

ค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์ เป็นรูปแบบรายได้หลักของแฟรนไชส์ซอร์ในการดำเนินธุรกิจแฟรนไชส์ โดยแบ่งเป็นสองประเภทคือ ค่าสิทธิเบื้องต้น (Initial Royalty) และค่าสิทธิต่อเนื่อง (Running Royalty)

ค่าสิทธิเบื้องต้น เป็นค่าตอบแทนที่เป็นจำนวนเงินแน่นอน ที่แฟรนไชส์ซีจ่ายให้แก่แฟรนไชส์ซอร์ ก่อนเริ่มดำเนินงาน เพื่อตอบแทนการให้สิทธิแก่แฟรนไชส์ซี ตามระยะเวลาที่กำหนดในสัญญาแฟรนไชส์ หรือเพื่อตอบแทนที่แฟรนไชส์ซอร์ยอมให้แฟรนไชส์ซีมีสิทธิใช้เครื่องหมายการค้า ความรู้ประสบการณ์ เทคนิค วิธีการในการบริหารจัดการธุรกิจของแฟรนไชส์ซอร์ โดยปกติแล้ว ค่าสิทธิเบื้องต้นถือเป็นค่าเรียกเก็บสำหรับสิ่งต่างๆ ดังต่อไปนี้ ความรู้ (Know-How) เครื่องหมายการค้า (Trademarks) การสร้างองค์กรของแฟรนไชส์ซอร์ (Organization Cost) การอบรม (Training) การเลือกทำเล (Location Selection) การให้ความช่วยเหลือจนกระทั่งเปิดดำเนินงาน ค่าใช้จ่ายในการคัดเลือกแฟรนไชส์ซี และค่าใช้จ่ายในการควบคุมการดำเนินงาน

ค่าสิทธิต่อเนื่อง เป็นค่าตอบแทนที่ต้องจ่ายอย่างต่อเนื่องหลังจากเริ่มดำเนินธุรกิจแฟรนไชส์ ตามสัดส่วนรายได้ที่แฟรนไชส์ซีได้รับจากการดำเนินธุรกิจที่ได้รับสิทธิจากแฟรนไชส์ซอร์และการดำเนินงาน การบริการ การสนับสนุน และการพัฒนาอย่างต่อเนื่องของแฟรนไชส์ซอร์ นอกจากนี้แล้ว

ยังมีค่าสิทธิอย่างอื่น ที่ถือได้ว่าเป็นค่าสิทธิต่อเนื่องคือ ค่าสิทธิทางการตลาด (Marketing Or Advertising Fee) และค่าตอบแทนในระบบหรือเทคนิคต่างๆ (Franchise Package Fee)

ค่าสิทธิเหล่านี้ ถือเป็นรายได้หลักในการดำเนินธุรกิจแฟรนไชส์ โดยมีแนวทางการคิดคำนวณ และการเรียกเก็บที่แตกต่างกัน ตามปัจจัยของแต่ละธุรกิจแฟรนไชส์เป็นสำคัญ

การบริหารจัดเก็บภาษีสำหรับค่าสิทธิเบื้องต้นต่างๆ ไม่ว่าจะเป็นค่าความรู้ ค่าเครื่องหมายการค้า ค่าการสร้างองค์กรของแฟรนไชส์ซอร์ ค่าการอบรม ค่าการเลือกทำเล ค่าการให้ความช่วยเหลือจนกระทั่งเปิดดำเนินงาน ค่าใช้จ่ายในการคัดเลือกแฟรนไชส์ซี และค่าใช้จ่ายในการควบคุมการตกแต่ง นอกจากนี้ยังรวมถึงค่าสิทธิต่อเนื่อง และค่าตอบแทนในระบบหรือเทคนิคต่างๆ ด้วยโดยที่ค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์ที่ได้กล่าวมาแล้วเหล่านี้ แฟรนไชส์ซีมักจะชำระด้วยเงินเป็นการตอบแทนแก่แฟรนไชส์ซอร์ จึงไม่เป็นปัญหาในการบริหารจัดการจัดเก็บภาษี สำหรับกรณีที่วินิจฉัยว่าเงินที่ได้รับดังกล่าวเป็นเงินได้พึงประเมินของแฟรนไชส์ซอร์ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 หรือไม่

แต่กรณีที่เป็นปัญหาในการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์คือ การวินิจฉัยว่า ค่าสิทธิทางการตลาดหรือค่าการโฆษณาประชาสัมพันธ์สินค้าหรือบริการที่แฟรนไชส์ซีได้ชำระไป เป็นเงินได้ของแฟรนไชส์ซอร์หรือไม่ อย่างไร เนื่องจากแฟรนไชส์ซอร์ ไม่ได้รับเงินค่าสิทธิทางการตลาดหรือค่าการโฆษณาประชาสัมพันธ์สินค้าหรือบริการโดยตรง ซึ่งการโฆษณาประชาสัมพันธ์สินค้าหรือบริการที่แฟรนไชส์ซีได้กระทำไปตามสัญญานั้น ทำให้สินค้าหรือการให้บริการของแฟรนไชส์ซอร์เป็นที่รู้จักหรือมีความนิยมเพิ่มขึ้น กล่าวคือ เนื่องจากการโฆษณาประชาสัมพันธ์ จะทำให้ธุรกิจแฟรนไชส์ที่แฟรนไชส์ซีได้รับสิทธิไป สามารถเติบโตและเป็นที่รู้จักไปพร้อมกับชื่อสินค้าหรือบริการของแฟรนไชส์ซอร์ได้ อันจะส่งผลทำให้แฟรนไชส์ซอร์สามารถคาดหวังรายได้ที่เพิ่มขึ้นจากยอดขายได้ ซึ่งหากปรากฏข้อเท็จจริงว่าในข้อสัญญาแฟรนไชส์ที่กำหนดให้แฟรนไชส์ซีมีหน้าที่เสียค่าใช้จ่าย ที่ใช้ในการโฆษณาประชาสัมพันธ์และทำการตลาดโดยผ่านสื่อต่างๆ เช่น การโฆษณาทางโทรทัศน์ วิทยุ หนังสือพิมพ์ นิตยสาร เป็นต้นแล้ว และแม้ว่าแฟรนไชส์ซีจะมีอิสระที่จะคัดเลือกผู้โฆษณาประชาสัมพันธ์ในสื่อต่าง ๆ นั้นได้อย่างเสรี หากปรากฏข้อเท็จจริงว่าแฟรนไชส์ซอร์คอยควบคุมการโฆษณาประชาสัมพันธ์ เพื่อจะได้แน่ใจว่าแฟรนไชส์ซี จะไม่ทำให้ความเสียหายให้กับชื่อเสียงของธุรกิจแฟรนไชส์ นั้นได้มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4440/2552 ได้วินิจฉัยโดยสรุปว่า งบโฆษณาและส่งเสริมการขายที่แฟรนไชส์ซีมีหน้าที่ต้องรับผิดชอบดังกล่าว แม้แฟรนไชส์ซีจะมีได้จ่ายให้แก่แฟรนไชส์ซอร์โดยตรง ก็ถือว่าเป็นประโยชน์ที่แฟรนไชส์ซอร์ได้รับ โดยไม่ต้องไปดำเนินการโฆษณาสินค้าภายใต้ "เครื่องหมาย" ของแฟรนไชส์ซอร์ตามรูปแบบและเนื้อหาที่ตนพอใจ จึงถือได้ว่าเป็นค่าสิทธิทางการตลาดหรือค่าการโฆษณาประชาสัมพันธ์สินค้าหรือบริการที่แฟรนไชส์ซีได้ชำระไป เป็นเงินได้พึงประเมินตาม ประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ของแฟรนไชส์ซอร์

ปัญหาจึงมีอยู่ว่า ค่าสิทธิทางการตลาดหรือค่าการโฆษณาประชาสัมพันธ์สินค้าหรือบริการที่แฟรนไชส์ซีได้ชำระไปให้กับผู้รับทำการโฆษณาประชาสัมพันธ์สินค้าหรือบริการ จะถือว่าเป็นเงินได้

พึงประเมินตาม ประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ที่แพรนไซส์ซอร์ได้รับ อย่างไรก็ตาม เนื่องจากเงินได้ตาม ประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ประกอบไปด้วยสิ่งใดสิ่งหนึ่งต่อไปนี้

1. เงิน มีความหมายตามที่เราเข้าใจกันอยู่ทั่วไป ไม่ว่าจะเป็นธนบัตร เหรียญกษาปณ์ หรือสิ่งอื่นใดที่มีสภาพคล่องเช่นเดียวกับเงินสด และไม่ว่าจะได้รับมาโดยตรงหรือโดยปริยายก็ตาม

2. ทรัพย์สิน มีความหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 138 กล่าวคือ ทรัพย์สิน หมายความรวมทั้งทรัพย์สินและวัตถุไม่มีรูปร่าง ซึ่งอาจ มีราคาและอาจถือเอาได้ การได้รับทรัพย์สินถือว่าได้รับเงินได้ ให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินเท่ากับราคาตลาดของทรัพย์สินในวันที่ได้รับมา

3. ประโยชน์ที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน หมายถึงเงินได้นั้น ไม่จำเป็นต้องเป็นเงินหรือทรัพย์สิน การได้รับประโยชน์อย่างใดอย่างหนึ่งซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน ก็ถือเป็นเงินได้พึงประเมิน อย่างไรก็ตามประโยชน์ที่จะถือเป็นเงินได้พึงประเมินนั้น จะต้องสามารถคิดคำนวณได้เป็นเงิน ถ้าประโยชน์ใดๆไม่สามารถที่จะคิดคำนวณได้เป็นเงินแล้ว ประโยชน์นั้นก็มิถือเป็นเงินได้พึงประเมินแต่อย่างใด กรณีที่ประโยชน์ที่ได้รับสามารถคิดคำนวณได้เป็นเงิน ก็ให้ถือว่ามีเงินได้พึงประเมินเท่ากับค่าอันพึงมีในวันที่ได้รับประโยชน์นั้น

4. เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้ออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ

5. เครดิตภาษีเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรตามมาตรา 47 ทวิ เครดิตภาษีเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไร คือเงินภาษีที่รัฐบาลคืนให้แก่ผู้เสียภาษี ซึ่งได้รับเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

ดังนั้น การเป็นเงินได้ที่เข้าลักษณะตามที่กฎหมายกำหนด จึงเป็นเงื่อนไขสำคัญ ของการบังคับใช้กฎหมาย นอกจากนั้นการตีความกฎหมายหรือการให้ความหมาย ต่อถ้อยคำในกฎหมาย เพื่อเป็นกฎเกณฑ์ที่แท้จริงในการบังคับใช้กฎหมายทุกกรณี ยังมีความสำคัญ แม้ว่าตัวบทกฎหมายจะมีความชัดเจนก็ตาม และเนื่องจากกฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่มีลักษณะเป็นการจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของประชาชน จึงต้องอาศัยการตีความอย่างเคร่งครัดและต้องตีความภายใต้เจตนารมณ์ของกฎหมาย ในกรณีการเสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร ต้องพิจารณากรอบหลักเกณฑ์พื้นฐานเบื้องต้นเสียก่อน ว่าเป็นการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ของบุคคลตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 39 หรือไม่

อย่างไรก็ตามหากพิจารณาขอบเขตความหมายของเงินได้พึงประเมินตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ข้างต้นแล้ว ทำให้ทราบได้ว่าขอบเขตความหมายดังกล่าว ยังไม่มีความชัดเจนแน่นอนแต่อย่างใด ทำให้เป็นปัญหาในการบริหารจัดการเก็บภาษีเงินได้ จากค่าสิทธิในสัญญาแพรนไซส์ ในส่วนของค่าสิทธิทางการตลาดหรือค่าการโฆษณาประชาสัมพันธ์สินค้าหรือบริการของแพรนไซส์ดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น

โดยปัญหาว่า ค่าสิทธิทางการตลาดหรือค่าการโฆษณาประชาสัมพันธ์สินค้าหรือบริการที่แฟรนไชส์ซีได้ชำระไปให้กับผู้รับทำการโฆษณาประชาสัมพันธ์สินค้าหรือบริการ จะถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตาม ประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ของแฟรนไชส์ซอร์หรือไม่ ได้มีองค์กรและนักวิชาการด้านกฎหมายภาษีอากรที่มีชื่อเสียง ได้ให้ความเห็นเกี่ยวกับเรื่องนี้ไว้แตกต่างกันดังนี้

กรมสรรพากร ให้ความเห็นโดยสรุปว่า

“ข้อตกลงที่กำหนดให้ต้องทำการโฆษณาและส่งเสริมการขายเป็นจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 3.5 ของยอดขายรวมต่อปี เป็นค่าตอบแทนหรือประโยชน์อย่างอื่นที่แฟรนไชส์ซอร์ได้รับโดยถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของการจ่ายค่าสิทธิแฟรนไชส์ กล่าวคือ เป็นส่วนหนึ่งของค่าตอบแทนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 และ 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร เพราะการโฆษณาดังกล่าวเป็นหน้าที่ที่แฟรนไชส์ซีต้องปฏิบัติภายใต้การควบคุมของแฟรนไชส์ซอร์ โดยวัตถุประสงค์ที่ใช้ในการโฆษณาทั้งหมดต้องอยู่ในรูปแบบและเนื้อหาอันเป็นที่พอใจของแฟรนไชส์ซอร์ จึงเห็นได้ประจักษ์ว่าการโฆษณาภายใต้ “เครื่องหมาย” นั้น แฟรนไชส์ซีมีอาจกระทำได้โดยอิสระแต่ต้องได้รับความเห็นชอบของแฟรนไชส์ซอร์ และการโฆษณาดังกล่าวเป็นการโฆษณาสินค้า และชื่อทางการค้าของแฟรนไชส์ซอร์ มิใช่โฆษณาชื่อของแฟรนไชส์ซี เงินที่จ่ายเป็นค่าโฆษณาแม้จะมีได้จ่ายให้แฟรนไชส์ซอร์โดยตรง แต่ก็ยังเป็นประโยชน์ที่แฟรนไชส์ซอร์ได้รับโดยมีต้องไปดำเนินการโฆษณาสินค้าภายใต้ “เครื่องหมาย” ของตน ตามรูปแบบ วิธีการ และเนื้อหาที่ตนพอใจ ถือได้ว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามความหมายของมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ที่แฟรนไชส์ซอร์ได้รับและเป็นส่วนหนึ่งของค่าแฟรนไชส์ อันเป็นค่าตอบแทนในการใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาถือเป็นค่าแห่งกู้ดวิลล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่นตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร”

ศาลภาษีอากรกลาง วินิจฉัยโดยสรุปว่า

“การที่แฟรนไชส์ซีจ่ายเงินค่าโฆษณาและส่งเสริมการขายให้บริษัทผู้รับทำโฆษณาและสื่อต่างๆ ในประเทศไทย ไม่อาจฟังได้ว่าแฟรนไชส์ซอร์ ได้รับเงินได้พึงประเมิน”

ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร วินิจฉัยโดยสรุปว่า

“การโฆษณาและส่งเสริมการขายตามสัญญาแฟรนไชส์ระหว่างแฟรนไชส์ซอร์กับแฟรนไชส์ซีเป็นข้อตกลงที่กำหนดให้แฟรนไชส์ซี ต้องปฏิบัติภายใต้การควบคุมและดุลพินิจ ของแฟรนไชส์ซอร์ โดยเฉพาะ แฟรนไชส์ซีไม่มีอิสระที่จะทำการโฆษณาตามรูปแบบและเนื้อหาที่แฟรนไชส์ซีต้องการได้เลย ดังนั้น งบโฆษณาและส่งเสริมการขายที่แฟรนไชส์ซีมีหน้าที่ต้องรับผิดชอบตามสัญญา แม้แฟรนไชส์ซี จะมีได้ให้แก่แฟรนไชส์ซอร์โดยตรงก็ตาม แต่ก็ยังเป็นประโยชน์ที่แฟรนไชส์ซอร์ได้รับโดย ไม่ต้องไปดำเนินการโฆษณาสินค้าภายใต้ “เครื่องหมาย” ของตนตามรูปแบบและเนื้อหาที่ตนพอใจ จึงถือได้ว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามบทนิยามความหมายของ “เงินได้พึงประเมิน” ในมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร”

ศาสตราจารย์ ดร. ศุภลักษณ์ พิณีจิวดล ศาสตราจารย์ประจำคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ได้ให้ความเห็นโดยสรุปว่า<sup>89</sup>

“กฎหมายภาษีอากรต้องตีความโดยเคร่งครัด เพราะเป็นกฎหมายที่จำกัดสิทธิการใช้ทรัพย์สินของบุคคล งบประมาณ ในวงเงินดังกล่าว เป็นเงินได้ของบริษัทที่รับผลิตโฆษณา มิใช่เงินได้ของแฟรนไชส์ซอร์ เมื่อบริษัทที่รับผลิตโฆษณารับจ้างผลิตโฆษณาย่อมต้องเสียภาษีเงินได้ในส่วนนี้ ข้อกำหนดที่แฟรนไชส์ซอร์ระบุไว้ในสัญญา เป็นเพียงข้อตกลงระหว่างผู้ใช้สิทธิแฟรนไชส์ซอร์กับแฟรนไชส์ซีเท่านั้น หากจะตีความว่าการโฆษณาทำให้แฟรนไชส์ซอร์ได้รับประโยชน์ในประการที่ “มีชื่อเสียงเป็นที่รู้จัก” เข้ากรณี “ประโยชน์อย่างอื่น” ก็ยังคงเป็นที่ถกเถียงได้ว่ามาตรา 39 ได้บัญญัติให้เป็นประโยชน์อย่างอื่นเป็นสิ่งที่สามารถคิดคำนวณได้เป็นตัวเงิน แต่ความมีชื่อเสียงมีลักษณะเป็นนามธรรม (แต่มีผลที่ดีในแง่เพิ่มรายได้แก่กิจการซึ่งส่งผลให้ค่าแห่งสิทธิสูงขึ้น แฟรนไชส์ซีต้องจ่ายค่าแห่งสิทธิให้แฟรนไชส์ซอร์เพิ่มขึ้น) นอกจากนั้น อาจได้รับการโต้แย้งได้ว่า การโฆษณามีได้หมายถึงการเพิ่มขยายชื่อเสียงเพียงประการเดียว แต่อาจเป็นการกระทำเพื่อ “รักษาระดับของชื่อเสียง”

กล่าวโดยสรุปเมื่อ งบประมาณเป็นเพียงข้อกำหนดหรือข้อตกลงระหว่างคู่สัญญาและไม่ปรากฏว่า งบโฆษณาดังกล่าวเป็นสิ่งที่แฟรนไชส์ซอร์ได้รับ (บริษัทผู้ผลิตโฆษณาได้รับ) งบประมาณในวงเงินที่กำหนด ไม่เป็นเงินได้ตามมาตรา 39 แต่เป็นเพียงข้อกำหนดในสัญญาระหว่างคู่สัญญาเท่านั้น การตีความในลักษณะดังกล่าว น่าจะสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายภาษีเงินได้ ที่ตราขึ้นตามนโยบายของรัฐ ในประการที่มุ่งประสงค์กำหนดส่วนแบ่งภาระภาษี (เงินได้) ตามความสามารถในการจ่าย(การมีเงินได้)ของบุคคล มากกว่าจะเป็นเครื่องมือให้มีการหารายได้ตามใจคิด”

ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ผู้พิพากษาศาลฎีกา ได้ให้ความเห็นโดยสรุปว่า<sup>90</sup>

“ตามสัญญาแฟรนไชส์กำหนดให้แฟรนไชส์ซีต้องจ่ายค่าโฆษณาและส่งเสริมการขายเป็นจำนวนแน่นอน และต้องโฆษณาตามรูปแบบและเนื้อหาที่แฟรนไชส์ซอร์กำหนด แฟรนไชส์ซีไม่มีอิสระที่จะเลือกรูปแบบและเนื้อหาเอง แสดงว่าความจริงค่าโฆษณาและส่งเสริมการขายเป็นรายจ่ายของแฟรนไชส์ซอร์ ตามปกติแฟรนไชส์ซอร์จะต้องคิดค่าแฟรนไชส์เพิ่มอีกร้อยละ 3.5 ของยอดขายรวมต่อปีเพื่อชดเชยรายจ่ายดังกล่าว แต่การคิดค่าแฟรนไชส์เพิ่มขึ้นทำให้ต้องเสียภาษีเงินได้ และภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มขึ้น เพื่อมิให้ต้องเสียภาษีเพิ่ม จึงมีการทำสัญญาแปลงจากรายได้เป็นรายจ่ายดังกล่าว หากยอมให้มีการกระทำเช่นนี้ได้ รัฐก็ไม่อาจเรียกเก็บภาษีได้เต็มเม็ดเต็มหน่วยและไม่เป็นธรรมต่อแฟรนไชส์ซอร์รายอื่น ที่คิดค่าแฟรนไชส์เต็มจำนวน โดยมิได้แปลงเป็นรายจ่าย และต้องเสียภาษีมากกว่า การทำให้ไม่ต้องเสียภาษีดังกล่าว จึงเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้หรือไม่

<sup>89</sup> ศุภลักษณ์ พิณีจิวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพฯ : วิญญูชน), หน้า 179.

<sup>90</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชา กฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 8(กรุงเทพฯ : สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2554), หน้า 130-131.

บริษัท (Unacceptable หรือ Abusive Tax Avoidance) ไม่ถือเป็นการวางแผนภาษีอากร (Tax Planning)

แต่ถ้าไม่มีข้อตกลงให้แพรนไชน์ซีต้องจ่ายค่าโฆษณาและส่งเสริมการขายเป็นจำนวนแน่นอน และแพรนไชน์ซีมีอิสระที่จะเลือกรูปแบบและเนื้อหาในการโฆษณาเอง ค่าโฆษณาและส่งเสริมการขายที่แพรนไชน์ซีจ่ายไป ย่อมไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของแพรนไชน์ซอร์ที่จะต้องเสียภาษี ฉะนั้น กรณีที่แพรนไชน์ซีออกค่าโฆษณาและส่งเสริมการขายจะถือเป็นเงินได้พึงประเมินของแพรนไชน์ซอร์หรือไม่จึงน่าจะพิจารณาจากข้อเท็จจริงเป็นเรื่องๆ ไป ”

อาจารย์ธนะศักดิ์ จรรยาพูน ได้ให้ความเห็นสรุปได้ว่า<sup>91</sup>

“แพรนไชน์ซอร์ยังไม่ได้รับผลประโยชน์ในรูปของตัวเงินโดยตรงจากการลงทุนในด้าน การตลาดของแพรนไชน์ซี แพรนไชน์ซอร์จะได้รับค่าธรรมเนียมจากการขายก็ต่อเมื่อ ยอดขายของแพรนไชน์ซีสูงขึ้น ดังนั้น ไม่ว่าแพรนไชน์ซีจะลงทุนไปกับการตลาดมากเท่าไร แต่ถ้ายอดขายไม่เพิ่มขึ้น แพรนไชน์ซอร์ก็ไม่ได้เงิน

ในความเป็นจริงแล้ว ค่าใช้จ่ายในการโฆษณาและจัดโปรโมชั่น ไม่ได้ทำให้เกิดผลด้านบวก โดยตรงต่อแพรนไชน์ซอร์ที่สามารถคิดเป็นรายได้และต้องเก็บภาษีของแพรนไชน์ซอร์ได้ในทันที มูลค่าของแพรนไชน์ซีมักจะตั้งอยู่บนพื้นฐานการสร้างผลกำไรของแพรนไชน์ซีซึ่งได้มาจากปริมาณการขายที่มากขึ้น ไม่ว่าแพรนไชน์ซอร์จะบังคับให้แพรนไชน์ซีลงทุนกับการตลาดมากขนาดไหน แต่ถ้าแพรนไชน์ซีไม่สามารถจำหน่ายสินค้าได้ ความตั้งใจนั้นก็ไม่มีความหมาย ดังนั้น การตลาดสะท้อนเพียงแค่ว่า ความคาดหวังในการเพิ่มการขาย แต่ไม่ได้สะท้อนผลกำไรที่แท้จริง ที่แพรนไชน์ซอร์ได้รับ การเก็บภาษีควรจะทำได้ต่อเมื่อ สินค้าได้ถูกขายและแพรนไชน์ซีต้องจ่ายเงินเป็นเปอร์เซ็นต์จากรายได้ที่เกิดจากการขายให้แก่แพรนไชน์ซอร์

ในหลายกรณี แม้ว่าบริษัทลูกได้จ่ายค่าจัดโปรโมชั่นและการตลาดเป็นจำนวนมาก แต่ก็ยังขาดทุน ดังนั้น ค่าใช้จ่ายในการตลาดกับหลักการของศาลฎีกา ที่ว่าการตลาดนั้น ได้ทำให้แพรนไชน์ซอร์ได้รับสิ่งที่คาดหวัง (ยอดขายสูงขึ้น) นั้นไม่ไปด้วยกัน ทำให้การชำระเงินเพียงครั้งเดียวกลับต้องเสียภาษีถึงสองครั้ง”

จะเห็นได้ว่าการตีความถึงความหมายของเงินได้พึงประเมินในส่วนของคำว่า “ประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน” ยังไม่มีความชัดเจนแน่นอน ชัดกับหลักการภาษีอากรที่ดี ก่อให้เกิดความซ้ำซ้อนขึ้นในการจัดเก็บภาษี กล่าวคือ เงินได้ที่ได้จ่ายไปเพียงครั้งเดียวกลับต้องเสียภาษีถึงสองครั้ง การบริหารจัดการเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธิในสัญญาแพรนไชน์ในส่วนที่เป็นเงินค่าโฆษณาและส่งเสริมการขาย ที่แพรนไชน์ซีมีหน้าที่ต้องรับผิดชอบตามสัญญาแพรนไชน์ที่ได้จ่ายให้แก่บริษัทผู้รับทำโฆษณาและสื่อต่างๆ ในประเทศไทย มิได้จ่ายให้แก่แพรนไชน์ซอร์แต่อย่างใด แต่ศาลฎีกา

<sup>91</sup> Thanasak Chanyapoon and Piphob Veraphong, “Options when one payment is taxable twice”, Bangkok Post Business (3/11/2009), p.12.



ถือว่าแฟรนไชส์ซอร์ได้รับประโยชน์ โดยเป็นประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงินที่แฟรนไชส์ซอร์ไม่ต้องไปดำเนินการโฆษณาสินค้าภายใต้เครื่องหมายของแฟรนไชส์ซอร์ ตามรูปแบบและเนื้อหาที่แฟรนไชส์ซอร์พอใจ ทำให้เงินค่าโฆษณาและส่งเสริมการขายดังกล่าว เป็นเงินได้พึงประเมินของแฟรนไชส์ซอร์และเป็นเงินได้พึงประเมินของบริษัทผู้รับทำโฆษณาและส่งเสริมการขายดังกล่าวในเวลาเดียวกัน

อย่างไรก็ตามข้อสัญญาในสัญญาแฟรนไชส์ ที่กำหนดให้แฟรนไชส์ซีมีหน้าที่ต้องจ่ายค่าตอบแทนอย่างต่อเนื่องตามสัดส่วนของการดำเนินธุรกิจแฟรนไชส์ เพื่อนำไปใช้ในโฆษณาและส่งเสริมการขาย ถือได้ว่าเป็นข้อตกลงทั่วไปทางการค้าของสัญญาแฟรนไชส์ เพราะหากไม่มีข้อกำหนดดังกล่าว แฟรนไชส์ซีอาจไม่ดำเนินการหรือจัดกิจการส่งเสริมการโฆษณาและส่งเสริมการขายอย่างจริงจัง เป็นเหตุให้ยอดขายหรือรายได้ไม่เป็นไปตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ได้และส่งผลให้ ค่าสิทธิต่อเนื่องที่เป็นค่าตอบแทนที่ต้องจ่ายอย่างต่อเนื่องตามสัดส่วนของผลการดำเนินงาน อาจลดลงตามไปด้วยในที่สุด

นอกจากนี้การโฆษณาและส่งเสริมการขายที่มีประสิทธิภาพ ย่อมทำให้ยอดขายหรือรายได้ในการประกอบธุรกิจแฟรนไชส์ของแฟรนไชส์ซีเพิ่มขึ้น ส่งผลให้แฟรนไชส์ซอร์ย่อมได้รับค่าสิทธิต่อเนื่องเพิ่มขึ้นตามไปด้วย แต่หากแฟรนไชส์ซีไม่ทำกิจกรรมโฆษณาและส่งเสริมการขายอย่างเพียงพอ แฟรนไชส์ซอร์ย่อมไม่อาจคาดหวังในค่าสิทธิต่อเนื่องได้ เพราะถ้ายอดขายไม่ดี ย่อมส่งผลให้แฟรนไชส์ซอร์ได้รับค่าสิทธิต่อเนื่องน้อยลงตามไปด้วย

การได้รับค่าความนิยมในตัวสินค้าหรือบริการ แม้เป็นผลโดยตรงกับรายได้ที่จะเกิดขึ้นแต่ก็ไม่ใช่ว่าปัจจัยเดียวที่ทำให้สินค้าหรือบริการได้รับความนิยม กล่าวคือ การที่สินค้าและบริการจะได้รับความนิยมหรือไม่ ขึ้นอยู่กับหลายปัจจัย เช่น คุณภาพของสินค้าหรือบริการ ราคาของสินค้าหรือบริการ อรรถประโยชน์ของสินค้าหรือบริการ เป็นต้น การโฆษณา การส่งเสริมการขายและการทำการตลาด ก็เป็นเพียงปัจจัยหนึ่งที่ทำให้ความนิยมในสินค้าหรือบริการนั้นเพิ่มขึ้น โดยอาจเป็นปัจจัยหลักหรือเป็นเพียงปัจจัยเสริมที่ทำให้ความนิยมในสินค้าหรือบริการนั้นเพิ่มขึ้นก็ได้ ทั้งนี้ต้องพิจารณาข้อเท็จจริงเป็นเรื่องๆไป

หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ เป็นการจัดเก็บจากความมั่งคั่งในทางทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้น แม้ข้อเท็จจริงจะยุติได้ว่า ธุรกิจแฟรนไชส์นั้นเป็นที่รู้จักและมีค่าความนิยมเพิ่มขึ้น จากการโฆษณา การส่งเสริมการขายและการทำการตลาด แต่ประโยชน์ที่ได้รับนี้ก็ไม่ใช่ประโยชน์ในลักษณะที่เป็นทรัพย์สิน อันจะทำให้แฟรนไชส์ซอร์มีความมั่งคั่งเพิ่มขึ้นแต่อย่างใด เพราะความมั่งคั่งที่เพิ่มขึ้นของแฟรนไชส์ซอร์นั้น อยู่ที่ค่าสิทธิต่อเนื่อง ที่ได้รับตามสัดส่วนของการค้าหรือบริการที่แฟรนไชส์ซีได้รับเป็นหลัก

หากการบริหารจัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์ ในส่วนของค่าสิทธิทางการตลาดหรือค่าการโฆษณาประชาสัมพันธ์ของธุรกิจแฟรนไชส์ ยึดถือตามคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวเป็นบรรทัดฐาน การส่งเสริมการขายหรือการตลาด การขยายตัวการลงทุนของธุรกิจแฟรน

ไซส์ คงเป็นไปได้ไม่เท่าที่ควรจะเป็น เพราะหากขาดการโฆษณาประชาสัมพันธ์แล้ว ธุรกิจแฟรนไชส์ นั้นก็ไม่ใช่ที่รู้จักแพร่หลาย ผู้บริโภคก็ไม่มีโอกาสของในการเลือกใช้สินค้าหรือบริการที่หลากหลาย ก่อให้เกิดการแข่งขันตามกลไกของตลาดเป็นไปอย่างจำกัด ไม่อำนวยความสะดวกการสร้างสรรคการบริหาร จัดการองค์กรธุรกิจ หรือสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา และจะส่งผลกระทบต่อระบบเศรษฐกิจ โดยรวมของประเทศในที่สุด

อย่างไรก็ตาม หากเป็นกรณีที่มีการจ่ายค่าสิทธิทางการตลาดหรือค่าการโฆษณาประชาสัมพันธ์ สินค้าหรือบริการ ที่แฟรนไชส์ซีได้ชำระไป อยู่บนพื้นฐานของเจตนาที่ไม่สุจริต กล่าวคือ มีข้อกำหนด ในสัญญาแฟรนไชส์ดังกล่าว เพื่อมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากรของแฟรนไชส์ซอร์แล้ว การจ่ายค่าสิทธิ ทางการตลาดหรือค่าการโฆษณาประชาสัมพันธ์สินค้าหรือบริการที่แฟรนไชส์ซีมีหน้าที่ต้องรับผิดชอบ ดังกล่าว แม้แฟรนไชส์ซีจะมีได้จ่ายให้แก่แฟรนไชส์ซอร์โดยตรง ก็ถือได้ว่า ค่าสิทธิทางการตลาดหรือ ค่าการโฆษณาประชาสัมพันธ์สินค้าหรือบริการนั้น เป็นเงินได้พึงประเมินตาม ประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ของแฟรนไชส์ซอร์ เพราะคำว่า “สุจริต หมายถึง การกระทำโดยไม่รู้หรือไม่ควรรู้ถึงความ บกพร่องแห่งสิทธิที่มีมาแต่อดีต แต่ถ้าการกระทำโดยรู้ถึงความบกพร่องแห่งสิทธิของตน จะถือว่า สุจริตไม่ได้ รวมไปถึงกรณีที่ความไม่รู้นั้นเกิดจากความประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรงของผู้กระทำ ก็ ถือว่าไม่สุจริตเช่นเดียวกัน

“หลักสุจริต” เป็นบทกฎหมายยุติธรรม ที่มีได้กำหนดข้อเท็จจริงอันเป็นองค์ประกอบหรือผล ทางกฎหมายเอาไว้อย่างแน่ชัดและเป็นหลักกฎหมายทั่วไป โดยมีใช้เป็นหลักกฎหมายทั่วไปที่จะถูก จำกัดการใช้โดยกฎหมายพิเศษ นอกจากนี้หลักสุจริต ยังเป็นบทกฎหมายที่มีลักษณะครอบจักรวาล กล่าวคือ แม้จะมีบทบัญญัติเกี่ยวกับเรื่องนั้นไว้อยู่แล้ว แต่หลักสุจริต ก็ยังสามารถใช้เป็นฐานกำหนด มาตรฐานเพื่อควบคุมความประพฤติของบุคคลในทุกเรื่อง เพราะมนุษย์ในสังคมจะต้องปฏิบัติต่อกัน โดยสุจริต อย่างไรก็ตาม เหตุที่สามารถนำหลักสุจริตมาใช้ในคดีทางภาษีอากรซึ่งถือเป็นกฎหมาย มหาชนได้ เพราะหลักสุจริต เป็นแนวคิดในทางกฎหมายทั่วไป ที่สามารถนำมาบังคับใช้ได้ขอบเขต ของกฎหมายมหาชน เท่าที่ไม่ขัดหรือแย้งกับการอ้างไว้ซึ่งลักษณะพิเศษของความสัมพันธ์ในทาง มหาชน

## 5.2 การพิจารณาความหมายของเงินได้ที่เกิดจากค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์

ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (3) บัญญัติว่า เงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40 (3) ประกอบไปด้วย

- 1) ค่าแห่งกิวติวัลส์
- 2) ค่าแห่งลิขสิทธิ์
- 3) หรือค่าสิทธิอย่างอื่น

4) เงินปีหรือเงินได้มีลักษณะเป็นรายปีอันได้มาจากพินัยกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล

อย่างไรก็ตาม ความหมายของเงินได้พึงประเมินต่างๆ ตามมาตรา 40 (3) ได้อธิบายไว้บ้างแล้ว ในบทที่สองแต่ที่เป็นปัญหาคือ ความชัดเจนเกี่ยวกับความหมายของคำว่าค่าสิทธิอย่างอื่น โดยคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1271/2531 ได้ให้ความหมายของคำว่า สิทธิอย่างอื่น ตามมาตรา 40 (3) หมายถึง สิทธิอย่างอื่นที่มีลักษณะทำนองเดียวกับค่าแห่งกัญติวิสต์ หรือค่าแห่งลิขสิทธิ์ แต่อย่างไรก็ตาม ก็ไม่ได้ให้ความหมายกับคำว่า สิทธิอย่างอื่น ตามมาตรา 40 (3) ไว้แต่อย่างใด จึงทำให้ความหมายของคำว่า สิทธิอย่างอื่น นั้นยังไม่มี ความชัดเจนแน่นอน ทราบเพียงแต่ว่ามีลักษณะทำนองเดียวกับค่าแห่งกัญติวิสต์หรือค่าแห่งลิขสิทธิ์เท่านั้น ก่อให้เกิดปัญหาในการตีความคำว่า ค่าสิทธิอย่างอื่น ทำให้การตีความคำว่าสิทธิอย่างอื่นมีความหมายกว้าง ดังจะเห็นได้จากในหลายๆกรณีต่อไปนี้ ที่ถือว่าเงินได้จากสิ่งต่างๆเหล่านี้ล้วนแล้วแต่เป็นสิทธิอย่างอื่นทั้งสิ้น อาทิเช่น

- ในกรณีของ โปรแกรมคอมพิวเตอร์ (Software) ระบบบัญชีสำเร็จรูปถือเป็นงานอันมีลิขสิทธิ์ตาม พ.ร.บ. ลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537 ดังนั้น ค่าตอบแทนการเขียนโปรแกรมคอมพิวเตอร์ ค่าตอบแทนการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ หรือค่าตอบแทนการซื้อโปรแกรมคอมพิวเตอร์ที่ขายโดยทั่วไป ไม่ว่าจะ มี License หรือไม่ กรมสรรพากรจึงถือเป็นค่าแห่งลิขสิทธิ์ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) ผู้จ่ายเงินค่าตอบแทนมีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค. 0811/ ก. 631 ลว. 22 พ.ย. 2544, กค. 0811/3092 ลว. 18 เม.ย. 2545)

- ในกรณีของกรณีตามหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0706/1309 ลงวันที่ 9 กุมภาพันธ์ 2547 ซึ่งได้วินิจฉัยว่า ในกรณีที่โรงแรมได้มีการจ่ายเงินภายใต้ license agreement ในการรับสื่อสัญญาณดาวเทียมประเภทข่าว การ์ตูน เพื่อสิทธิในการถ่ายทอดรายการ (broadcasting rights) ซึ่งเข้าลักษณะเป็นเงินได้ถึงประเมินตามมาตรา 40(3) แห่งประมวลรัษฎากร

- ในกรณีของคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4440/2552 ที่วินิจฉัยโดยสรุปว่า

งบประมาณและส่งเสริมการขายที่แฟรนไชส์ซีมีหน้าที่ต้องรับผิดชอบตามสัญญาแฟรนไชส์ระหว่างแฟรนไชส์ซีกับแฟรนไชส์ซอร์ซึ่งเป็นบริษัทต่างประเทศและมีได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยข้อ ที่แฟรนไชส์ซีจ่ายให้แก่บริษัทผู้รับทำโฆษณาและสื่อต่างๆ ในประเทศไทยมิได้จ่ายให้แก่แฟรนไชส์ซอร์ แต่ก็เป็นประโยชน์ที่แฟรนไชส์ซอร์ได้รับ โดยไม่ต้องไปดำเนินการโฆษณาสินค้าภายใต้ “เครื่องหมาย” ของแฟรนไชส์ซอร์ตามรูปแบบและเนื้อหาที่ตนพอใจ จึงถือได้ว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามบทนิยามความหมายของ “เงินได้พึงประเมิน” ในประมวลรัษฎากรมาตรา 39 และถือได้ว่าเป็นส่วนหนึ่งของค่าแฟรนไชส์ นอกเหนือจากที่ได้ตกลงกันไว้ในสัญญา เงินได้พึงประเมินที่แฟรนไชส์ซอร์ได้รับ จึงเป็นค่าตอบแทนในการใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา อันเป็นค่าแห่งกัญติวิสต์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่นตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (3)

มาตรา 40 (3) มิได้ระบุเฉพาะ “ค่าแห่งลิขสิทธิ์” เพียงอย่างเดียว หากแต่บัญญัติว่า “ค่าแห่งกัญติวิสต์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น...” ด้วย ดังนั้น แม้สัญญาแฟรนไชส์จะไม่เข้าลักษณะ

เป็น “ค่าแห่งลิขสิทธิ์” แต่ก็มีลักษณะเป็นค่าตอบแทนในการใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา จึงจัดเป็นค่าแห่งสิทธิอื่นๆ ทำนองเดียวกับค่าแห่งกวีลิขสิทธิ์และค่าแห่งลิขสิทธิ์ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 40 (3)

ตามตัวอย่างที่ได้กล่าวมาแล้ว ทำให้เงินได้พึงประเมินข้างต้น อยู่ในขอบเขตความหมายของคำว่า สิทธิอย่างอื่น ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(3) ทั้งสิ้น

อย่างไรก็ตาม สาระสำคัญของสัญญาแฟรนไชส์ คือการใช้สิทธิ และการให้ค่าตอบแทนการใช้สิทธินั้น โดยค่าตอบแทนการใช้สิทธินี้จะเรียกว่า ค่าสิทธิ (Royalty) โดยอาจเป็นค่าสิทธิต่อเนื่อง (Continuing Royalty) และค่าสิทธิเบื้องต้น (Initial Royalty)

โดยศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ได้ให้ความหมายว่า

ค่าสิทธิ (Royalty) หมายถึง ส่วนค่าสิทธิ (Royalty) นั้นโดยทั่วไปหมายถึงค่าตอบแทนการอนุญาตให้ใช้ทรัพย์สินทางปัญญา (Intellectual Property) เช่น ค่าตอบแทนการอนุญาตให้ใช้ลิขสิทธิ์ (Copyright), สิทธิบัตร (Patent), เครื่องหมายการค้า (Trademark), เครื่องหมายบริการ (Trade service), แฟรนไชส์ (Franchise), ค่าวิทยากร (Know-how) สูตรลับหรือกรรมวิธีลับในการผลิตสินค้าหรือสิ่งประดิษฐ์

จากปัญหาเรื่องขอบเขตความหมายที่ไม่ชัดเจนแน่นอนของค่าสิทธิอย่างอื่น ตามมาตรา 40 (3) ที่ได้กล่าวไปแล้วนั้น ประกอบกับสัญญาแฟรนไชส์ ทำให้การพิจารณาขอบเขตความหมายของค่าสิทธิจากสัญญาแฟรนไชส์ จำเป็นเรื่องที่ไม่มีความชัดเจนแน่นอนตามไปด้วย ทำให้การจัดเก็บภาษีในค่าสิทธิจากสัญญาแฟรนไชส์เป็นไปอย่างไม่ถูกต้อง ก่อให้เกิดปัญหาการตีความ ความหมายของค่าสิทธิที่ได้ถูกตีความขยายออกไปเพื่อขยายอำนาจในการจัดเก็บภาษี โดยเทียบเคียงได้กับกรณีของโปรแกรมคอมพิวเตอร์โดยค่าตอบแทนการใช้หรือสิทธิในการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ เข้าลักษณะเป็นค่าสิทธินั้น คำว่า “ค่าตอบแทนการใช้หรือสิทธิในการใช้” ดังกล่าว ในหลักการ หมายถึงกรณีผู้จ่ายเงิน ได้สิทธิในการทำขึ้นใหม่ และจำหน่ายแก่สาธารณชน (licenses to reproduce and distribute to the public) หรือในการดัดแปลงและเผยแพร่ต่อสาธารณชน (modify and publicly display) ซึ่งโปรแกรมคอมพิวเตอร์นั้น ในความหมายดังกล่าว ค่าตอบแทนการซื้อโปรแกรมคอมพิวเตอร์มาใช้เองโดยผู้ซื้อไม่มีสิทธิใดๆ ดังกล่าวข้างต้นจึงไม่เข้าลักษณะเป็นค่าสิทธิ (หากแต่ถือเป็นกำไรจากธุรกิจ) แม้ว่าผู้ซื้อจะมีสิทธิในการทำซ้ำ (copy) โปรแกรมลงไปใน hard disk ของเครื่อง computer หรือใน random access memory ก็ตาม เพราะการซ้ดังกล่าวเป็นเพียงเพื่อให้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ใช้งานได้โดยผู้ใช้นั้น<sup>92</sup> กล่าวคือ<sup>93</sup> การขายสินค้าดังกล่าวเป็นการขายสินค้ามีรูปร่าง ผู้ซื้อคงมีสิทธิที่จะใช้สอยและจำหน่ายสินค้าขึ้นดังกล่าวและติดตามเอาคืนซึ่งสินค้าขึ้น

<sup>92</sup> Commentary On Article 12 Concerning The Taxation Of Royalties

[http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/occd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2010\\_mtc\\_cond-2010-en](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/occd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2010_mtc_cond-2010-en)

<sup>93</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชา กฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 8, หน้า 181.

ดังกล่าวจากบุคคลซึ่งไม่มีสิทธิที่จะยึดถือไว้และมีสิทธิขัดขวางมิให้ผู้อื่นสอดเข้ามาเกี่ยวข้องกับสินค้าขึ้นดังกล่าวตาม หลักกรรมสิทธิ์ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1336 ผู้ซื้อสินค้าดังกล่าวไม่ได้ลิขสิทธิ์ในสินค้านั้น กล่าวคือ ไม่มีสิทธิจะนำสินค้านั้นไปทำซ้ำหรือดัดแปลงหรืออนุญาตให้ผู้อื่นใช้ลิขสิทธิ์ในงานดังกล่าวตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537 มาตรา 15 หรือโอนลิขสิทธิ์ให้แก่ผู้อื่นตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 17 ของพระราชบัญญัติดังกล่าว เพราะสิทธิดังกล่าวเป็นเจ้าของลิขสิทธิ์เท่านั้น หากฝ่าฝืนกระทำไปโดยไม่ได้รับอนุญาตจากเจ้าของลิขสิทธิ์แล้ว ถือว่าเป็นการละเมิดลิขสิทธิ์ของเจ้าของลิขสิทธิ์ มีความผิดทั้งทางแพ่งและทางอาญา ดังนั้น เมื่อผู้ซื้อสินค้านั้นดังกล่าวไม่ได้ ลิขสิทธิ์ในสินค้าที่ซื้อมา หากผู้ซื้อสินค้าขายสินค้านั้นดังกล่าวไป เงินได้จากการขาย สินค้านั้นจึงไม่ถือเป็นเงินค่าลิขสิทธิ์ตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร

อย่างไรก็ดี กรมสรรพากรได้ตอบข้อหารือ ในหนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/3092 ลงวันที่ 18 เมษายน 2545 ว่า ค่าตอบแทนการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ในทุกกรณี เป็นค่าสิทธิทั้งหมด แม้ว่าจะเป็นกรณีที่ผู้จ่ายค่าตอบแทนมีสิทธิใช้โปรแกรมได้โดยตนเองเท่านั้น เช่น ค่าตอบแทนโปรแกรมคอมพิวเตอร์ที่รวมเข้ากับคอมพิวเตอร์ที่ขายให้แก่ลูกค้าที่มีใช้โปรแกรมพื้นฐานของเครื่องคอมพิวเตอร์ เช่น ระบบ Dos หรือ Windows ซึ่งเป็นโปรแกรมพื้นฐานอันจำเป็นก่อนจะนำโปรแกรมอื่นๆ มาใช้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของเครื่องคอมพิวเตอร์และถือเป็นค่าสิทธิ

### 5.3 การพิจารณาประเภทของเงินได้จากความช่วยเหลือต่างๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับการใช้สิทธิในสัญญาแฟรนไชส์

เนื่องจากสัญญาแฟรนไชส์ คือ <sup>94</sup>

1. นิติสัมพันธ์ในทางพาณิชย์ ระหว่างแฟรนไชส์ซอร์กับแฟรนไชส์ซี คือ แฟรนไชส์ซีจะขายสินค้าและให้บริการภายใต้เครื่องหมายการค้า เครื่องหมายบริการ หรือชื่อทางการค้า ตามสิทธิที่ได้รับจากแฟรนไชส์ซอร์และแฟรนไชส์ซอร์แต่เพียงผู้เดียวที่จะให้สิทธิดังกล่าว รวมทั้งมีสิทธิในการควบคุมดูแล การดำเนินกิจการของแฟรนไชส์ซี โดยที่ระบบธุรกิจจะมีการทำงานที่เป็นกลุ่มมาตรฐานเดียวกัน วิธีการบริการหรือสินค้าจะเป็นเครื่องมือหรือสูตรเฉพาะที่คิดค้นขึ้น

2. แฟรนไชส์ซอร์จะถ่ายทอดเทคโนโลยี สอนงาน และช่วยเหลือในการดำเนินงานแก่แฟรนไชส์ซีทั้งก่อนเริ่มต้นสัญญาและในระหว่างเวลาตามสัญญาแฟรนไชส์

<sup>94</sup> อูราวัณ ยอสิทธ์, “วิเคราะห์ร่างพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจแฟรนไชส์ พ.ศ....( Analysis Of Franchise Bill,” (วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2535), หน้า 24-25.

3. แฟรนไชส์ซีจะต้องชำระค่าตอบแทน จากการใช้สิทธิตามสัญญานั้น เงินค่าตอบแทนที่แฟรนไชส์ซีจ่ายให้กับแฟรนไชส์ซอร์ในการประกอบธุรกิจแฟรนไชส์นั้นแบ่งได้เป็นสองกองคือ เงินลงทุนขั้นต้น (Initial Investment) และเงินลงทุนต่อเนื่อง (Continuing Investment)

เงินลงทุนขั้นต้น หมายถึง เงินทุกอย่างที่แฟรนไชส์ซีจ่าย เพื่อให้เกิดร้านแฟรนไชส์ของตนขึ้น แบ่งง่ายๆ จะเป็นเงินที่แฟรนไชส์ซีจ่ายตั้งแต่วันแรกจนถึงวันเปิดร้าน เงินกองนี้ยังแบ่งออกเป็นหลายก้อน ซึ่งอาจจะเป็นเงินได้พึงประเมินคนละประเภทกันตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงเป็นเรื่องๆไปเช่น เงินค่าธรรมเนียมแฟรนไชส์ (Franchise Fee) ค่าออกแบบตกแต่ง (Design Fee) ค่าก่อสร้างตกแต่ง ค่าเช่าพื้นที่ เงินประกันการเช่า เงินค่าสินค้าและวัตถุดิบ เป็นต้น

เงินลงทุนต่อเนื่อง หมายถึง ค่าตอบแทนที่ต้องจ่ายอย่างต่อเนื่อง ตามสัดส่วนของผลการดำเนินงาน และเงินกองนี้ยังแบ่งออกเป็นหลายก้อน เช่น ค่าธรรมเนียมผลการดำเนินการ (Royalty Fee) ค่าธรรมเนียมในการโฆษณา (Advertising Fee) เป็นต้น

จะเห็นได้ว่าเงินค่าตอบแทนที่แฟรนไชส์ซีต้องชำระให้แก่แฟรนไชส์ซอร์ในสัญญาแฟรนไชส์ อาจเป็นค่าตอบแทนหลายแบบ โดยอาจเป็นเงินค่าตอบแทนเพื่อการใช้สิทธิ(ค่าสิทธิ) หรือไม่เป็นเงินค่าตอบแทนเพื่อการใช้สิทธิก็ได้ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงเป็นเรื่องๆไป แต่ที่จะได้กล่าวถึงเป็นประเด็นในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ จะเป็นเงินค่าตอบแทนเพื่อการใช้สิทธิ(ค่าสิทธิ)เท่านั้น

ค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์ เป็นรูปแบบรายได้หลักของแฟรนไชส์ซอร์ในการดำเนินธุรกิจแฟรนไชส์ โดยแบ่งเป็นสองประเภทคือ ค่าสิทธิเบื้องต้น (Initial Royalty) และค่าสิทธิต่อเนื่อง (Running Royalty)

ค่าสิทธิเบื้องต้น เป็นค่าตอบแทนที่เป็นจำนวนเงินแน่นอน ที่แฟรนไชส์ซีจ่ายให้แก่แฟรนไชส์ซอร์ ก่อนเริ่มดำเนินการเพื่อตอบแทนการให้สิทธิแก่แฟรนไชส์ซี ตามระยะเวลาที่กำหนดในสัญญาแฟรนไชส์ หรือเพื่อตอบแทนที่แฟรนไชส์ซอร์ยอมให้แฟรนไชส์ซี มีสิทธิใช้เครื่องหมายการค้า ความรู้ ประสบการณ์ เทคนิค วิธีการในการบริหารจัดการธุรกิจของแฟรนไชส์ซอร์ โดยปกติแล้ว ค่าสิทธิเบื้องต้น ถือเป็นค่าเรียกเก็บสำหรับสิ่งต่างๆ ดังต่อไปนี้ ความรู้ (Know-How) เครื่องหมายการค้า (Trademarks) การสร้างองค์กรของแฟรนไชส์ซอร์ (Organization Cost) การอบรม (Training) การเลือกทำเล (Location Selection) การให้ความช่วยเหลือจนกระทั่งเปิดดำเนินการ ค่าใช้จ่ายในการคัดเลือกแฟรนไชส์ซี และค่าใช้จ่ายในการควบคุมการตกแต่ง

ค่าสิทธิเบื้องต้นเหล่านี้เป็นค่าตอบแทนที่แฟรนไชส์ซีจ่ายให้แก่แฟรนไชส์ซอร์ ก่อนเริ่มดำเนินการเพื่อตอบแทนการให้สิทธิแก่แฟรนไชส์ซี เป็นค่าตอบแทนที่แฟรนไชส์ซีมีเจตนาที่จ่ายเงินค่าตอบแทนเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิหรือใช้สิทธิในสัญญาแฟรนไชส์เป็นหลัก ค่าสิทธิเบื้องต้น เหล่านี้ถือได้ว่าเป็นเงินได้ประเภทค่าสิทธิตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (3)

ค่าสิทธิต่อเนื่อง เป็นค่าตอบแทนที่ต้องจ่ายอย่างต่อเนื่องหลังจากเริ่มดำเนินธุรกิจแฟรนไชส์ ตามสัดส่วนรายได้ที่แฟรนไชส์ซีได้รับจากการดำเนินธุรกิจที่ได้รับสิทธิจากแฟรนไชส์ซอร์และการดำเนินงาน การบริการ การสนับสนุน และการพัฒนาอย่างต่อเนื่องของแฟรนไชส์ซอร์ นอกจากนี้แล้ว ยังมีค่าสิทธิอย่างอื่น ที่ถือได้ว่าเป็นค่าสิทธิต่อเนื่องคือ ค่าสิทธิทางการตลาด (Marketing Or Advertising Fee) และค่าตอบแทนในระบบหรือเทคนิคต่างๆ (Franchise Package Fee)

ค่าสิทธิเหล่านี้ ถือเป็นรายได้หลักในการดำเนินธุรกิจแฟรนไชส์ ซึ่งมีแนวทางการคิดคำนวณ และการเรียกเก็บที่แตกต่างกัน ตามปัจจัยของแต่ละธุรกิจแฟรนไชส์

อย่างไรก็ตาม ค่าสิทธิที่เป็นปัญหา ในการที่จะวินิจฉัยว่าเป็นเงินได้ประเภทใดตามประมวล รัษฎากร มาตรา 40 คือ ค่าสิทธิเบื้องต้นในส่วนที่เป็น Know-how กล่าวคือ เงินค่าตอบแทนที่แฟรนไชส์ซีต้องชำระให้แก่แฟรนไชส์ซอร์ในสัญญาแฟรนไชส์บางอย่าง มีลักษณะที่ใกล้เคียงกับ Know-how แต่ไม่ใช่ Know-how ทำให้เงินค่าตอบแทนที่ได้จ่ายไปนั้นกลายเป็นเงินได้ประเภทเดียวกันกับค่าสิทธิ ซึ่งถือว่าเป็นเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (3) แทนที่จะเป็นเงินได้จากการรับจ้างหรือเป็นการให้บริการซึ่งถือว่าเป็นเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (2) โดยหากมีการแยกประเภทของเงินได้ไม่ถูกต้อง ก็จะทำให้เกิดปัญหาเรื่องการหักค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้นั้นตามมาในที่สุด หรือทำให้เกิดปัญหาว่า เงินค่าตอบแทนที่แฟรนไชส์ซีได้จ่ายไปให้กับแฟรนไชส์ซอร์ไปนั้นเป็นค่าสิทธิ ไม่ถือว่าเป็นเงินได้จากการบริการทั่วไป(หรือเงินได้จากกำไรธุรกิจ) ซึ่งไม่เข้าเงื่อนไขตามอนุสัญญาเพื่อการเว้น การเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากร ดังนั้นการพิจารณาว่ากรณีใดที่จะถือว่าเป็น Know-how และกรณีใดที่จะถือว่าเป็นเงินได้จากการรับจ้างหรือการให้บริการหรือเป็นเงินได้จากการบริการทั่วไป(หรือเงินได้จากกำไรธุรกิจ) จึงมีความสำคัญเป็นอย่างยิ่ง เพราะจะสามารถนำไปสู่การบริหารจัดเก็บภาษีเงินได้ที่ถูกต้องได้

Know-how หรือข้อมูลเกี่ยวกับอุตสาหกรรม การพาณิชย์ หรือประสบการณ์ทาง วิทยาศาสตร์ หลายๆหน่วยงานที่มีความเชี่ยวชาญพิเศษได้ให้ความหมายของคำว่า Know-how หรือ การจ่ายเงินเพื่อข้อมูลเกี่ยวกับอุตสาหกรรม การพาณิชย์ หรือประสบการณ์ทางวิทยาศาสตร์ ถูกใช้ใน บริบทของการถ่ายโอนข้อมูลจำเพาะ ที่ไม่ได้จดทะเบียนสิทธิบัตรและไม่อยู่ในหมวดอื่นๆของสิทธิใน ทรัพย์สินทางปัญญา โดยทั่วไปหมายรวมถึงข้อมูลที่ไม่เปิดเผยของอุตสาหกรรม การพาณิชย์ หรือ ประสบการณ์ทางวิทยาศาสตร์ที่เกิดจากประสบการณ์ก่อนหน้า ซึ่งมีการใช้จริงในการปฏิบัติงาน ขององค์กรและจากการเปิดเผยซึ่งสามารถได้รับผลประโยชน์ในเศรษฐกิจ เนื่องจากคำนิยามเกี่ยวข้องกับ ข้อมูลเกี่ยวกับการทดลองที่ผ่านมาแล้ว มาตรานี้ไม่รวมถึงการจ่ายเงินสำหรับข้อมูลใหม่ที่ได้รับจาก บริการที่กำลังดำเนินอยู่ในปัจจุบันที่ผู้จ่ายเงินร้องขอ<sup>95</sup>

ในสัญญา Know-how ฝ่ายหนึ่งต้องตกลงที่จะบอกให้อีกฝ่ายทราบถึงความรู้พิเศษหรือ ประสบการณ์ที่ไม่เปิดเผยต่อสาธารณะ เพื่อที่อีกฝ่ายสามารถใช้งานเองได้ โดยปกติแล้วผู้ให้ Know-

<sup>95</sup> Commentary On Article 12 Concerning The Taxation Of Royalties ข้อ 11

how ไม่จำเป็นต้องมีส่วนร่วมด้วยตนเอง ในการใช้สูตรที่ให้แก่ผู้ได้รับใบอนุญาตและผู้ให้ Know-how ไม่สามารถการันตีผลที่จะเกิดขึ้น<sup>96</sup>

อย่างไรก็ตามสัญญา Know-how ผู้ให้ Know-how ไม่ต้องทำการใดๆ นอกจากถ่ายทอด Know-how ที่มีอยู่แล้วให้แก่ผู้รับ ซึ่งทำให้สัญญาดังกล่าวแตกต่างจากสัญญาการรับจ้างหรือสัญญาให้บริการ ที่ผู้รับจ้างต้องทำงานที่รับจ้างและต้องรับผิดชอบในผลของงานที่ทำนั้น ในทางปฏิบัติ ปรากฏว่ากรมสรรพากร ตีความให้การให้บริการในหลายกรณี โดยเฉพาะในกรณีที่ผู้ให้บริการหรือผู้รับจ้างมีความรู้ความชำนาญพิเศษ เข้าลักษณะเป็นสัญญา Know-how ด้วย และมีผลให้ค่าจ้างตามสัญญาให้บริการหรือสัญญารับจ้าง เป็นค่าสิทธิ (แทนที่จะเป็นกำไรธุรกิจ) และทำให้ผู้มีเงินได้ต้องถูกเก็บภาษีในประเทศแหล่งเงินได้ แม้ว่าจะไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้ก็ตาม อันเป็นตีความขยายความหมายของค่าสิทธิเพื่อที่จะทำให้ประเทศไทยสามารถที่จะจัดเก็บภาษีจากเงินได้ดังกล่าวได้

ตัวอย่างของการตีความในลักษณะดังกล่าว ได้แก่ กรณีตามหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรเรื่องหนึ่ง<sup>\*\*</sup> ซึ่งมีข้อเท็จจริงสรุปได้ว่า มูลนิธิแห่งหนึ่งได้ทำสัญญาจ้างบริษัท A ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา และไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย เพื่อให้ดำเนินการจัดทำแผนงานศูนย์สุขภาพ โดยบริษัท A ต้องระบุรายละเอียดของผังอาคาร ขนาดห้อง ขนาดเครื่องมือเครื่องใช้ในแต่ละศูนย์ การให้บริการทั้งหมดจะเกิดจากการระดมความคิดของบุคลากรที่มากด้วยประสบการณ์หลากหลายวิชาชีพ เช่น แพทย์ วิศวกร พยาบาล สถาปนิก มัณฑนากร ทั้งนี้ เป็นการออกแนวคิดในการก่อสร้างเฉพาะส่วนที่ต้องดัดแปลงตัวอาคารที่ใช้ในการแข่งขัน (กีฬา) มาเป็นโรงพยาบาล ในเรื่องดังกล่าวกรมสรรพากรได้มีคำวินิจฉัยสรุปได้ว่า เนื่องจากบริษัท A จะมีผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้านและจะจัดหาบุคลากรที่มีความรู้และวุฒิทางด้านสถาปัตยกรรมที่เคยออกแบบโรงพยาบาลมาก่อน และทราบข้อกำหนดทั่วไปทางด้านอนามัยและความปลอดภัยของโรงพยาบาลเป็นอย่างดี เพื่อการออกแนวคิดและทำแผนงานดังกล่าว อันเข้าลักษณะเป็นข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม ค่าจ้างตามสัญญาดังกล่าว จึงถือเป็นค่าสิทธิตามข้อ 12 วรรคสาม แห่งอนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งสหรัฐอเมริกาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน

นอกจากนั้น กรมสรรพากรยังได้เคยวินิจฉัยด้วยว่าการให้บริการที่เป็นการให้คำปรึกษาในด้านระบบการจัดการ วิศวกรรม และการผลิต โดยผู้ให้บริการมีหน้าที่ในการให้คำปรึกษาเกี่ยวกับการปรับปรุงระบบการจัดการและโครงสร้างองค์กร ให้คำปรึกษาในการเตรียมระบบควบคุมคุณภาพ ชิ้นส่วน และอุปกรณ์ที่ใช้ในการผลิต ให้คำแนะนำในการจัดหาชิ้นส่วน และอุปกรณ์ที่ใช้ในการประกอบกิจการซึ่งไม่มีในประเทศไทย และให้คำปรึกษาในการจัดการอื่นๆ รวมทั้งให้คำแนะนำและช่วยเหลือตามที่กำหนดเป็นครั้งคราว มีลักษณะเป็นการให้คำปรึกษาที่ต้องใช้และช่วยเหลือตามที่

<sup>96</sup> Commentary On Article 12 Concerning The Taxation Of Royalties ข้อ 11.1

<sup>\*\*</sup> โปรดดูหนังสือกรมสรรพากร ที่ กค 0706/108 ลงวันที่ 7 มกราคม 2548



กำหนดเป็นครั้งคราว และมีลักษณะเป็นการให้คำปรึกษาที่ต้องใช้ความรู้ความสามารถของผู้ให้บริการ จึงมิใช่ความรู้ทางการจัดการหรือวิศวกรรมที่เป็นการทั่วไป และค่าตอบแทนการให้บริการดังกล่าว เข้าลักษณะเป็นค่าตอบแทนจากการให้ข้อสนเทศที่เกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชย

กรรม\*

อนึ่ง นอกจากการตีความว่าค่าตอบแทนการรับจ้างที่ต้องใช้ความชำนาญพิเศษ เป็นค่าสิทธิ แล้ว ยังปรากฏว่ากรมสรรพากรมักตีความว่า ในกรณีที่สัญญาจ้างมีการกำหนดให้คู่สัญญามีหน้าที่ ต้องรักษาความลับในด้านการค้า ความรู้เฉพาะทางหรือข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจที่ได้มาจากการรับจ้าง (confidentiality clause) ค่าตอบแทนตามสัญญาที่มีข้อกำหนดดังกล่าว จะถือเป็นค่าสิทธิด้วย ทั้งๆ ที่การรักษาข้อมูลทางการค้า ที่ได้มาจากการรับจ้างกับการถ่ายทอดวิทยาการ เป็นคนละเรื่องกัน ดังเช่นกรณีของนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศไทยได้ว่าจ้างนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตาม กฎหมายของต่างประเทศ ซึ่งมีความรู้ ความสามารถ ความเชี่ยวชาญประสบการณ์ในเทคนิคการผลิต สิ่งทอและการพิมพ์สกรีนอีกทั้งเป็นผู้นำด้านเทคโนโลยีการพัฒนาโรงงานและเครื่องจักรที่ใช้ในการ ผลิตสินค้า โดยนิติบุคคลฯต่างประเทศจะให้การสนับสนุนช่วยเหลือ ในด้านเทคนิคความรู้ความ ชำนาญ (Technical Know-How) เกี่ยวกับเทคโนโลยีข้อมูลจำเพาะสินค้า ข้อมูลของเครื่องจักร ขั้นตอนการผลิต การซื้อวัตถุดิบตลอดจนให้คำแนะนำการจัดหาชิ้นส่วนอุปกรณ์ที่ใช้ในการประกอบ กิจการและโปรแกรมคอมพิวเตอร์ที่เกี่ยวข้อง เพื่อที่จะให้นิติบุคคลฯไทยสามารถผลิตสินค้าที่ ได้ มาตรฐานตรงความต้องการของลูกค้า ทั้งนี้นิติบุคคลฯไทยจะต้องรักษาความลับและไม่เปิดเผย ข้อแนะนำ ข้อมูลที่ได้รับแก่บุคคลภายนอก และจะต้องส่งข้อมูลดังกล่าว คืนให้แก่นิติบุคคลฯ ต่างประเทศทันทีที่สัญญาสิ้นสุดลง โดยนิติบุคคลฯไทยจะเป็นผู้รับผิดชอบค่าใช้จ่ายทั้งหมด กรมสรรพากรได้มีแนววินิจฉัยเกี่ยวกับข้อเท็จจริงดังกล่าว สรุปได้ความว่า การให้บริการด้านเทคนิค ของนิติบุคคลฯต่างประเทศ ตามสัญญาฉบับดังกล่าว เข้าลักษณะเป็นการให้ข้อมูลทางเทคนิคที่มี ลักษณะพิเศษและเป็นการถ่ายทอดข้อสนเทศ ที่ได้จากประสบการณ์ในการผลิตสิ่งทอและการพิมพ์ สกรีนของนิติบุคคลฯต่างประเทศ ให้แก่นิติบุคคลฯไทย เพื่อให้สามารถผลิตสินค้าได้ตามที่ลูกค้า ต้องการ และโดยที่ตามสัญญาฉบับดังกล่าว ยังกำหนดให้นิติบุคคลฯไทยต้องเก็บรักษาข้อมูลไว้เป็น ความลับ และไม่สามารถนำไปใช้ในกิจการอื่นใดได้ ค่าตอบแทนจากการให้บริการตามสัญญาดังกล่าว จึงเข้าลักษณะเป็นค่าตอบแทนจากการให้ข้อสนเทศที่เกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชย กรรม หรือทางวิทยาศาสตร์ ซึ่งถือเป็นค่าสิทธิ \*\*

ตามตัวอย่างที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น หากตีความตามแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร ข้างต้นแล้ว ค่าตอบแทนตามสัญญาจ้างทำของ จึงกลายเป็นค่าสิทธิไปทั้งหมด<sup>97</sup>

\* โปรดดูหนังสือกรมสรรพากร ที่ กค 0706/10455 ลงวันที่ 15 ธันวาคม 2548

\*\* โปรดดูหนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706/207 ลงวันที่ 10 มกราคม 2551

<sup>97</sup> พล ธีรคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ เล่ม 3, (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์ มหาวิทยาลัย, 2550), หน้า 55.

อย่างไรก็ตามในปัจจุบัน<sup>\*\*\*</sup> กรมสรรพากร มีแนววินิจฉัยเกี่ยวกับกรณีการให้บริการที่มีการให้คำแนะนำ โดยผู้ให้บริการเป็นนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ได้ให้คำแนะนำตามสัญญาให้บริการ ซึ่งคำแนะนำนั้นมีลักษณะเป็นการทั่วไปและรายละเอียดของคำแนะนำ ไม่เข้าลักษณะเป็นวิทยาการหรือ Know-how โดยกรมสรรพากรได้มีแนววินิจฉัยว่า เงินได้ตามสัญญาดังกล่าวมีลักษณะเป็นกำไรธุรกิจ กล่าวคือ เป็นกรณีของนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ได้ประกอบกิจการเป็นสำนักงานบริการส่วนภูมิภาค เพื่อให้บริการส่วนภูมิภาคแก่บริษัทในเครือของตน โดยนิติบุคคลฯต่างประเทศนั้นได้ทำสัญญาให้บริการกับบริษัทในเครือ ซึ่งบริษัทในเครือดังกล่าวเป็นนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศไทย โดยนิติบุคคลฯไทยต้องจ่ายค่าตอบแทนให้แก่นิติบุคคลฯต่างประเทศ ตามราคาทุนที่เกิดขึ้นจริงบวกส่วนเพิ่ม ในอัตราร้อยละ 5

กรมสรรพากรได้มีแนววินิจฉัยเกี่ยวกับข้อเท็จจริงดังกล่าวสรุปได้ความว่า การให้บริการของนิติบุคคลฯต่างประเทศตามสัญญาให้บริการ เป็นการให้คำแนะนำที่มีลักษณะทั่วไป โดยรายละเอียดของคำแนะนำ ไม่เข้าลักษณะเป็นวิทยาการหรือ Know-how แต่อย่างใด ดังนั้น ค่าตอบแทนตามสัญญาให้บริการดังกล่าว จึงเข้าลักษณะเป็นกำไรธุรกิจ

จะเห็นได้ว่าแนววินิจฉัยดังกล่าว เป็นแนววินิจฉัยเกี่ยวกับการให้บริการเกี่ยวกับการให้คำแนะนำที่มีลักษณะเป็นการทั่วไปเท่านั้น ไม่รวมกรณีถึง การให้บริการที่เป็นกรณีที่ผู้ให้บริการหรือผู้รับจ้างเป็นผู้มีความรู้ความชำนาญพิเศษ หรือเป็นกรณีที่การให้บริการที่มีลักษณะเป็นการให้คำปรึกษาที่ต้องใช้ความรู้ความสามารถของผู้ให้บริการโดยเฉพาะ หรือเป็นกรณีที่การให้บริการมีการกำหนดให้คู่สัญญาามีหน้าที่ต้องรักษาความลับในด้านการค้า ความรู้เฉพาะทางหรือข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจที่ได้มาจากการรับจ้าง (confidentiality clause) ดังที่กล่าวมาแล้วข้างต้น

แนววินิจฉัยดังที่ได้กล่าวข้างต้น เป็นแนววินิจฉัยที่มาจากกรมสรรพากรอันเป็นองค์กรที่มีหน้าที่หลักในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศไทย ซึ่งการมีแนววินิจฉัยดังกล่าวอาจก่อให้เกิดปัญหากับผู้เสียภาษีแต่ละหน่วยภาษีโดยตรง ซึ่งในปัจจุบันได้มีคำพิพากษาศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร<sup>\*\*\*\*</sup> ได้ให้แนววินิจฉัยที่เพิ่มความกระจ่างมากขึ้นเกี่ยวกับประเด็นของความแตกต่างระหว่างค่าสิทธิและค่าตอบแทนจากการให้บริการ โดยคำพิพากษาดังกล่าวมีใจความโดยสรุปว่า การพิจารณาว่าเงินได้พึงประเมินจำนวนหนึ่งที่ได้รับมา เป็นเงินได้ประเภทใดนั้น จะต้องพิจารณาจากนิติกรรมที่เป็นฐานในการก่อให้เกิดเงินได้นั้น และต้องพิจารณาลักษณะเนื้อหาของงานที่ทำการจริงๆ ประกอบกัน กล่าวคือ

ค่าสิทธิไม่จำกัดเฉพาะเพียงค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้าฯลฯ เท่านั้น แต่ยังหมายความรวมถึงค่าตอบแทนเพื่อข้อเสนอแนะเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม ทางพาณิชย์ หรือทางวิทยาศาสตร์ด้วย สัญญาให้บริการในต่างประเทศ (Offshore Service Agreement) ตามที่ปรากฏในข้อพิพาท ได้แบ่งค่าตอบแทนออกเป็น 2 ส่วน คือ ส่วนที่หนึ่ง

\*\*\* โปรดดูหนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0702/9729 ลงวันที่ 9 ธันวาคม 2554

\*\*\*\* โปรดดูคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 13993/2555

จ่ายเป็นจำนวนคงที่เป็นระยะเวลา 6 ปี เรียกว่า Monthly Flat Free และอีกส่วนหนึ่งจ่ายจำนวนแปรผันขึ้นอยู่กับรายได้ เรียกว่า Variable Fee

ซึ่งโดยทั่วไปค่าตอบแทนจากการให้บริการ ควรขึ้นอยู่กับเนื้อหาของบริการที่ได้รับ แต่หากไม่ได้รับบริการใดๆ หากยังมีหน้าที่ต้องชำระตามสัญญา เงินค่า Monthly Flat Free ที่ชำระไปนั้น ถือว่าเป็นเงินตอบแทนค่าสิทธิ ที่แฝงอยู่ในค่าบริการตามสัญญาให้บริการในต่างประเทศ (Offshore Service Agreement)

ในส่วนของเงินค่า Variable Fee ที่ต้องจ่ายจำนวนแปรผันขึ้นอยู่กับรายได้นั้น เป็นเพียงการให้คำแนะนำ คำปรึกษา ให้ความช่วยเหลือในด้านต่างๆเกี่ยวกับธุรกิจของผู้รับบริการ ซึ่งมีลักษณะเป็นเพียงการบริการทั่วไปและไม่มีข้อกำหนดในสัญญาให้ผู้รับบริการต้องรักษาข้อมูลเกี่ยวกับคำแนะนำ คำปรึกษา หรือการให้ความช่วยเหลือในด้านต่างๆนั้นเป็นความลับแต่อย่างใด อีกทั้งผู้รับบริการไม่จำเป็นต้องส่งผลของการบริการคืนแก่ผู้ให้บริการ นอกจากนี้เงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (3) ในส่วนของคำว่า “สิทธิอย่างอื่น” หมายถึง สิทธิที่มีลักษณะทำนองเดียวกับค่าแห่งกีดวิสต์หรือค่าแห่งลิขสิทธิ์ คำว่า “ค่าสิทธิ” ซึ่งเป็นข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรมและทางวิทยาศาสตร์ ต้องเป็นข้อมูลหรือความรู้เฉพาะของผู้ให้ใช้สิทธิ โดยทั่วไปแล้วเจ้าของผู้ให้ใช้สิทธิหรือข้อมูลต่างๆ ยังมีความหวงกันข้อมูลอยู่และเป็นที่ยอมรับกันว่า ค่าสิทธินั้นไม่ใช่ค่าบริการ แต่ค่าสิทธิเป็นการตั้งค่าโอนหรือค่าอนุญาตให้ใช้หรือค่าถ่ายทอดทรัพย์สินทางปัญญา เช่น อนุญาตให้ใช้ลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้าหรือเครื่องหมายบริการที่มีอยู่ ต่างกับวิชาชีพอิสระที่เป็นค่าบริการสำหรับการปรับใช้ความรู้ ความชำนาญ ประสบการณ์ที่ผู้รับจ้างมีอยู่ เพื่อก่อให้เกิดงานหรือผลผลิตแก่ผู้ว่าจ้าง เช่นวิศวกรใช้ความรู้ความชำนาญและประสบการณ์ที่ตนมีอยู่ ออกแบบสร้างโรงงานแก่ผู้ว่าจ้าง เป็นต้น ค่าตอบแทนที่จะถือเป็นค่าสิทธิสามารถนำไปปรับใช้โดยไม่ต้องมีการให้บริการ ดังนั้นเงินค่า Variable Fee ที่ได้จ่ายไปจึงไม่ใช่ค่าสิทธิ แต่เป็นค่าบริการเพราะเนื้อหาของผู้ให้บริการกระทำแก่ผู้รับบริการเป็นการให้บริการทั่วไป มิใช่ลักษณะค่าตอบแทนเพื่อข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรมและทางวิทยาศาสตร์แต่อย่างใด

จะเห็นได้ว่าจะเห็นได้ว่าศาลฎีกา ได้ให้แนววินิจฉัย การพิจารณาถึงความแตกต่างของค่าสิทธิ และค่าบริการคือ ต้องพิจารณาจากนิติกรรมที่เป็นฐานในการก่อให้เกิดเงินได้นั้น ประกอบกับต้องพิจารณาลักษณะเนื้อหาของงานที่ทำกันจริงๆประกอบกัน กล่าวคือ

- ค่าสิทธิต้องไม่เป็นเพียงการบริการทั่วไป
- ค่าสิทธิต้องไม่มีข้อกำหนดในสัญญาให้ผู้รับบริการต้องรักษาข้อมูลเกี่ยวกับคำแนะนำ คำปรึกษา หรือการให้ความช่วยเหลือในด้านต่างๆนั้นเป็นความลับ
- ค่าสิทธินั้นผู้รับข้อมูลเกี่ยวกับคำแนะนำ คำปรึกษา หรือการให้ความช่วยเหลือในด้านต่างๆนั้นไม่จำเป็นต้องส่งผลของข้อมูลนั้นคืนแก่ผู้ให้ข้อมูล

- ค่าสิทธินั้นต้องเป็นข้อมูลหรือความรู้เฉพาะของผู้ให้ใช้สิทธิ โดยทั่วไปแล้วเจ้าของผู้ให้ใช้สิทธิหรือข้อมูลต่างๆ ยังมีความหวงกันข้อมูลอยู่

#### 5.4 การหักค่าใช้จ่ายของเงินได้ที่เกิดจากค่าสิทธิในสัญญาแพรนไฮส์

ดังที่ได้ทราบมาแล้วว่า สัญญาแพรนไฮส์เป็นสัญญาที่ให้อนุญาตให้ใช้สิทธิ โดยสิทธิส่วนใหญ่เป็นสิทธิทางทรัพย์สินทางปัญญา โดยแพรนไฮส์ซอร์ให้สิทธิหรืออนุญาตให้แพรนไฮส์ซี ขายสินค้าหรือบริการของแพรนไฮส์ซอร์ ภายใต้วิธีดำเนินการที่สอดคล้องกับข้อกำหนดและตามเงื่อนไขที่แพรนไฮส์ซอร์กำหนด โดยแพรนไฮส์ซอร์จะเป็นผู้ที่มีประสบการณ์ และประสบความสำเร็จในกิจการของตนมาแล้ว และแพรนไฮส์ซีเข้ามาประกอบธุรกิจที่มีชื่อเสียงของแพรนไฮส์ซอร์ โดยวิธีลัดหรือตามแบบสำเร็จรูปของแพรนไฮส์ซอร์ ภายใต้รูปแบบ ข้อจำกัด เงื่อนไข การควบคุมดูแลการดำเนินธุรกิจของแพรนไฮส์ซอร์

ประสบการณ์หรือความสำเร็จของแพรนไฮส์ซอร์ อันทำให้แพรนไฮส์ซีได้มาซึ่งสิทธิที่จะก่อให้เกิดการอนุญาตให้ใช้สิทธิได้นั้น ย่อมจะต้องมีค่าใช้จ่ายในการคิดค้นการดำเนินงาน หรือการสร้างสรรค์ต่างๆ เป็นจำนวนมาก การที่กฎหมายตามประมวลรัษฎากรมาตรา 42 ตรี กำหนดให้เงินได้พึงประเมินที่เป็นค่าสิทธิตามมาตรา 40 (3) หักค่าใช้จ่ายเฉพาะที่เป็นค่าแห่งลิขสิทธิ์ เป็นการเหมาได้ร้อยละ 40 แต่ต้องไม่เกิน 60,000 บาท นั้น จึงไม่เป็นการสะท้อนต้นทุนที่แท้จริง ของการได้มาซึ่งสิทธิที่ต่างๆในสัญญาแพรนไฮส์นั้นๆ ทำให้เป็นการไม่สนับสนุนและส่งเสริมให้มีการคิดค้นหรือสร้างสรรค์ให้เกิดธุรกิจแพรนไฮส์รูปแบบใหม่ๆ ที่หลากหลาย อันจะนำไปสู่การพัฒนาารูปแบบธุรกิจในสัญญาแพรนไฮส์และการพัฒนาระบบเศรษฐกิจโดยรวมในที่สุด

## บทที่ 6

### บทสรุปและข้อเสนอแนะเกี่ยวกับ ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์

#### 6.1 บทสรุป

ธุรกิจแฟรนไชส์เป็นธุรกิจที่แฟรนไชส์ซอร์ ให้สิทธิแก่แฟรนไชส์ซีในการประกอบธุรกิจขายสินค้าหรือบริการ โดยแฟรนไชส์ซอร์เป็นเจ้าของทรัพย์สินทางปัญญาที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจที่ให้ซึ่งสิทธินั้น โดยการให้ใช้สิทธินั้นจะต้องเกี่ยวเนื่องกับทรัพย์สินทางปัญญา ซึ่งทรัพย์สินทางปัญญานั้น อาจประกอบไปด้วย เครื่องหมายการค้า เครื่องหมายบริการ ชื่อทางการค้า สูตรกรรมวิธีการผลิต ความลับทางการค้า หรือกระบวนการบริหารและจัดการทางธุรกิจ เป็นต้น โดยแฟรนไชส์ซีจะต้องชำระค่าตอบแทนจากการใช้สิทธิตามสัญญาแฟรนไชส์ให้แก่แฟรนไชส์ซอร์เป็นการตอบแทน ค่าตอบแทนจากการใช้สิทธิตามสัญญาแฟรนไชส์นั้นเรียกว่า “ค่าสิทธิ”

ค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์ เป็นรูปแบบรายได้หลักของแฟรนไชส์ซอร์ในการดำเนินธุรกิจแฟรนไชส์ โดยแบ่งเป็นสองประเภทคือ ค่าสิทธิเบื้องต้น (Initial Royalty) ซึ่งเป็นค่าตอบแทนที่เป็นจำนวนเงินแน่นอน ที่แฟรนไชส์ซีจ่ายให้แก่แฟรนไชส์ซอร์ ก่อนเริ่มดำเนินงาน เพื่อตอบแทนการให้สิทธิแก่แฟรนไชส์ซี ตามระยะเวลาที่กำหนดในสัญญาแฟรนไชส์ หรือเพื่อตอบแทนที่แฟรนไชส์ซอร์ยอมให้แฟรนไชส์ซีมีสิทธิใช้เครื่องหมายการค้า ความรู้ประสบการณ์ เทคนิค วิธีการในการบริหารจัดการธุรกิจของแฟรนไชส์ซอร์ และค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์อีกประเภทหนึ่งคือค่าสิทธิต่อเนื่อง (Running Royalty) ซึ่งเป็นค่าตอบแทนที่ต้องจ่ายอย่างต่อเนื่องหลังจากเริ่มดำเนินธุรกิจแฟรนไชส์ ตามสัดส่วนรายได้ที่แฟรนไชส์ซีได้รับจากการดำเนินธุรกิจที่ได้รับสิทธิจากแฟรนไชส์ซอร์และการดำเนินงาน การบริการ การสนับสนุน และการพัฒนาอย่างต่อเนื่องของแฟรนไชส์ซอร์ นอกจากนี้แล้วยังมีค่าสิทธิอย่างอื่น ที่ถือได้ว่าเป็นค่าสิทธิต่อเนื่องคือ ค่าสิทธิทางการตลาด (Marketing Or Advertising Fee) และค่าตอบแทนในระบบหรือเทคนิคต่างๆ (Franchise Package Fee)

ค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์เหล่านี้ ถือเป็นรายได้หลักในการดำเนินธุรกิจแฟรนไชส์ ซึ่งมีแนวทางการคิดคำนวณและการเรียกเก็บที่แตกต่างกัน ตามปัจจัยของแต่ละธุรกิจแฟรนไชส์

การบริหารการจัดเก็บภาษีเงินได้เกี่ยวกับเงินได้หรือค่าตอบแทนจากสัญญาแฟรนไชส์ ตามประมวลรัษฎากรนั้น ยังกระทำไม่ได้ดีเท่าที่ควร เนื่องจากไม่สอดคล้องตามหลักการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ในเรื่องของความชัดเจนแน่นอน ทั้งในส่วนของความไม่ชัดเจนแน่นอนของคำว่า เงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 39 และความไม่ชัดเจนแน่นอนเกี่ยวกับการจัดประเภทเงินได้พึงประเมินที่ตามมาตรา 40 โดยสามารถแยกพิจารณาได้เป็นประเด็นๆดังต่อไปนี้ คือ

1. การพิจารณาขอบเขตความหมายของเงินได้พึงประเมินที่เกิดจากค่าสิทธิในสัญญาแพรนไฮส์ กล่าวคือ การบริหารจัดการเก็บภาษีสำหรับค่าสิทธิเบื้องต้นต่างๆ ไม่ว่าจะเป็นค่าความรู้ ค่าเครื่องหมายการค้า ค่าการสร้างองค์กรของแพรนไฮส์ซอร์ ค่าการอบรม ค่าการเลือกทำเล ค่าการให้ความช่วยเหลือจนกระทั่งเปิดดำเนินงาน ค่าใช้จ่ายในการคัดเลือกแพรนไฮส์ซี และค่าใช้จ่ายในการควบคุมการตกแต่ง นอกจากนี้ยังรวมถึงค่าสิทธิต่อเนื่อง และค่าตอบแทนในระบบหรือเทคนิคต่างๆ ด้วยโดยที่ค่าสิทธิในสัญญาแพรนไฮส์ที่ได้กล่าวมาแล้วเหล่านี้ แพรนไฮส์ซีมักจะชำระด้วยเงินเป็นการตอบแทนแก่แพรนไฮส์ซอร์ จึงไม่เป็นปัญหาในการบริหารจัดการเก็บภาษี สำหรับการที่จะวินิจฉัยว่าเงินที่ได้รับดังกล่าวเป็นเงินได้พึงประเมินของแพรนไฮส์ซอร์ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 หรือไม่ แต่กรณีที่เป็นปัญหาคือ การวินิจฉัยว่าค่าสิทธิทางการตลาดหรือค่าการโฆษณาประชาสัมพันธ์สินค้าหรือบริการที่แพรนไฮส์ซีได้ชำระไป เป็นเงินได้ของแพรนไฮส์ซอร์ หรือไม่ อย่างไร เนื่องจากแพรนไฮส์ซอร์ไม่ได้รับเงินค่าสิทธิทางการตลาดหรือค่าการโฆษณาประชาสัมพันธ์สินค้าหรือบริการจากแพรนไฮส์ซีโดยตรง การโฆษณาประชาสัมพันธ์มีประโยชน์เพียงทำให้สินค้าหรือการให้บริการของแพรนไฮส์ซอร์เป็นที่รู้จักหรือมีความนิยมเพิ่มขึ้น ทำให้ธุรกิจแพรนไฮส์ที่แพรนไฮส์ซีได้รับสิทธิไป สามารถเติบโตและเป็นที่รู้จักไปพร้อมๆกับชื่อสินค้าหรือบริการของแพรนไฮส์ซอร์ อันจะส่งผลทำให้แพรนไฮส์ซอร์สามารถคาดหวังรายได้ที่เพิ่มขึ้นจากยอดขายได้ ทำให้เกิดข้อสงสัยว่า เงินค่าโฆษณาและส่งเสริมการขายที่แพรนไฮส์ซีมีหน้าที่ต้องรับผิดชอบตามสัญญาแพรนไฮส์ ที่ได้จ่ายให้แก่บริษัทผู้รับทำโฆษณาและสื่อต่างๆ มิได้จ่ายให้แก่แพรนไฮส์ซอร์นั้น ถือว่าเป็นเงินได้ของแพรนไฮส์ซอร์ โดยถือว่าเป็นประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน จึงส่งผลทำให้เงินค่าโฆษณาและส่งเสริมการขายดังกล่าว เป็นเงินได้พึงประเมินของแพรนไฮส์ซอร์และเป็นเงินได้พึงประเมินของบริษัทผู้รับทำโฆษณาและส่งเสริมการขายดังกล่าวในเวลาเดียวกัน ทำให้เงินได้ที่จ่ายไปเพียงครั้งเดียวกลับต้องเสียภาษีถึงสองครั้ง

โดยหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ เป็นการจัดเก็บจากความมั่งคั่งในทางทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้น แม้ข้อเท็จจริงจะยุติได้ว่า ธุรกิจแพรนไฮส์นั้นเป็นที่รู้จักและมีค่าความนิยมเพิ่มขึ้น จากการโฆษณา การส่งเสริมการขายและการทำตลาด แต่ประโยชน์ที่ได้รับนี้ ก็ไม่ใช่ว่าประโยชน์ในลักษณะที่เป็นทรัพย์สิน อันจะทำให้แพรนไฮส์ซอร์มีความมั่งคั่งเพิ่มขึ้นแต่อย่างใด เพราะความมั่งคั่งที่เพิ่มขึ้นของแพรนไฮส์ซอร์นั้น อยู่ที่ค่าสิทธิต่อเนื่อง ที่ได้รับตามสัดส่วนของการค้าหรือบริการเป็นหลัก นอกจากนี้ การพิจารณาเรื่องการเงินได้พึงประเมินที่เข้าลักษณะตามที่กฎหมายกำหนด เป็นเงื่อนไขสำคัญของ การบังคับใช้กฎหมาย และเนื่องจากกฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่มีลักษณะเป็นการจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของประชาชน จึงต้องอาศัยการตีความอย่างเคร่งครัดและต้องตีความภายใต้เจตนารมณ์ของกฎหมายเป็นสำคัญ ว่าเป็นการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ของบุคคลตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 39 หรือไม่

2. การพิจารณาความหมายของเงินได้ที่เกิดจากค่าสิทธิในสัญญาแพรนไฮส์

คำว่า “ค่าสิทธิอย่างอื่น” ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (3) ศาลฎีกาได้มีคำพิพากษาให้ความหมายของ ค่าสิทธิอย่างอื่น ตามมาตรา 40 (3) ว่ามีลักษณะทำนองเดียวกับค่าแห่งก๊วนด์วิลล์ หรือค่าแห่งลิขสิทธิ์ แต่อย่างไรก็ตาม ก็ไม่ได้ให้ความหมายที่ชัดเจนกับคำว่า สิทธิอย่างอื่น ตามมาตรา 40 (3) ไว้แต่อย่างใด จึงทำให้ความหมายของคำว่า สิทธิอย่างอื่น นั้นยังไม่มี ความชัดเจนแน่นอน ทราบเพียงแต่ว่ามีลักษณะทำนองเดียวกับค่าแห่งก๊วนด์วิลล์หรือค่าแห่งลิขสิทธิ์เท่านั้น ก่อให้เกิดปัญหาในการตีความคำว่า ค่าสิทธิอย่างอื่น ทำให้การตีความคำว่าสิทธิอย่างอื่นมีความหมายกว้างเกินไปกว่าธรรมชาติโดยพื้นฐานของเงินได้ ในหลายๆกรณี ที่กรมสรรพากรถือว่าเงินได้จากสิ่งต่างๆเหล่านี้ล้วนแล้วแต่เป็นสิทธิอย่างอื่นทั้งสิ้น อาทิเช่น ค่าตอบแทนการซื้อโปรแกรมคอมพิวเตอร์(Software)ที่ขายโดยทั่วไป ไม่ว่าจะ มี License หรือไม่ การจ่ายเงินภายใต้ license agreement ในการรับซื้อ สัญญาอนุญาตเผยแพร่ประเภทข่าว การ์ตูน เพื่อสิทธิในการถ่ายทอดรายการ (broadcasting rights) งบประมาณและส่งเสริมการขายที่แฟรนไชส์ซีมีหน้าที่ต้องรับผิดชอบตามสัญญาแฟรนไชส์ระหว่างแฟรนไชส์ซีกับแฟรนไชส์ซอร์ ที่แฟรนไชส์ซีจ่ายให้แก่บริษัทผู้รับทำโฆษณาและสื่อต่างๆ เป็นต้น

อย่างไรก็ตาม สาระสำคัญของสัญญาแฟรนไชส์ คือการใช้สิทธิและการให้ค่าตอบแทนการใช้สิทธิ นั้น ซึ่งค่าตอบแทนการใช้สิทธินี้จะเรียกว่า ค่าสิทธิ (Royalty) โดยเป็นค่าสิทธิเบื้องต้น (Initial Royalty) และค่าสิทธิต่อเนื่อง (Continuing Royalty)

จากปัญหาเรื่องขอบเขตความหมายที่ไม่ชัดเจนแน่นอนของค่าสิทธิอย่างอื่น ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (3) ที่ได้กล่าวไปแล้วนั้น ประกอบกับในสัญญาแฟรนไชส์เป็นการใช้สิทธิที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินทางปัญญา ทำให้การพิจารณาถึงค่าตอบแทนการใช้สิทธิในสัญญาแฟรนไชส์ จึงเป็นเรื่องที่ไม่มีความชัดเจนแน่นอนตามไปด้วย ทำให้การจัดเก็บภาษีในค่าสิทธิจากสัญญาแฟรนไชส์ไม่เป็นไปในทิศทางที่ควรจะเป็น ก่อให้เกิดการตีความความหมายของค่าสิทธิ ที่ได้ถูกตีความขยายออกไป เพื่อขยายอำนาจในการจัดเก็บภาษีอากร

3. ปัญหาการแยกประเภทของเงินได้จากความช่วยเหลือต่างๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับการใช้สิทธิในสัญญาแฟรนไชส์

เงินค่าตอบแทนที่แฟรนไชส์ซีต้องชำระให้แก่แฟรนไชส์ซอร์ในสัญญาแฟรนไชส์ อาจเป็นค่าตอบแทนหลายแบบ โดยอาจเป็นเงินค่าตอบแทนเพื่อการใช้สิทธิ(ค่าสิทธิ) หรือไม่เป็นเงินค่าตอบแทนเพื่อการใช้สิทธิก็ได้ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงเป็นเรื่องๆไป เงินค่าตอบแทนเพื่อการใช้สิทธิ(ค่าสิทธิ)หรือค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์ เป็นรูปแบบรายได้หลักของแฟรนไชส์ซอร์ในการดำเนินธุรกิจแฟรนไชส์ โดยแบ่งเป็นสองประเภทคือ ค่าสิทธิเบื้องต้น (Initial Royalty) และค่าสิทธิต่อเนื่อง (Running Royalty)

ค่าสิทธิเหล่านี้ ถือเป็นรายได้หลักในการดำเนินธุรกิจแฟรนไชส์ ซึ่งมีแนวทางการคิดคำนวณ และการเรียกเก็บที่แตกต่างกัน ตามปัจจัยของแต่ละธุรกิจแฟรนไชส์

อย่างไรก็ตาม ค่าสิทธิที่เป็นปัญหา ในการที่จะวินิจฉัยว่าเป็นเงินได้ประเภทใดตามประมวล รัชฎากร มาตรา 40 คือ ค่าสิทธิเบื้องต้นในส่วนที่เป็น Know-how กล่าวคือ เงินค่าตอบแทนที่แพรน ไซส์ซีต้องชำระให้แก่แพรนไซส์ซอร์ในสัญญาแพรนไซส์บางอย่าง มีลักษณะที่ใกล้เคียงกับ Know-how แต่ไม่ใช่ Know-how ทำให้เงินค่าตอบแทนที่ได้จ่ายไปนั้นกลายเป็นเงินได้ประเภทเดียวกันกับค่าสิทธิ ซึ่งถือว่าเป็นเงินได้ตามประมวลรัชฎากร มาตรา 40 (3) แทนที่จะเป็นเงินได้จากการรับจ้างหรือเป็น การให้บริการซึ่งถือว่าเป็นเงินได้ตามประมวลรัชฎากร มาตรา 40 (2) โดยหากมีการแยกประเภทของ เงินได้ไม่ถูกต้อง ก็จะทำให้เกิดปัญหาเรื่องการหักค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้นั้นตามมาในที่สุด หรือทำให้ เกิดปัญหาว่า เงินค่าตอบแทนที่แพรนไซส์ซีได้จ่ายไปให้กับแพรนไซส์ซอร์ไปนั้นเป็นค่าสิทธิ ไม่ถือว่าเป็นเงินได้จากการบริการทั่วไป(หรือเงินได้จากกำไรธุรกิจ) ซึ่งไม่เข้าเงื่อนไขตามอนุสัญญาเพื่อการเว้น การเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัชฎากร ดังนั้นการพิจารณาว่ากรณีใดที่จะถือว่าเป็น Know-how และกรณีใดที่จะถือว่าเป็นเงินได้จากการรับจ้างหรือการให้บริการหรือเป็นเงินได้จากการ บริการทั่วไป(หรือเงินได้จากกำไรธุรกิจ) จึงมีความสำคัญเป็นอย่างยิ่ง เพราะจะสามารถนำไปสู่การ บริหารจัดเก็บภาษีเงินได้ที่ถูกต้องได้

#### 4. ปัญหาการหักค่าใช้จ่ายของเงินได้ที่เกิดจากค่าสิทธิในสัญญาแพรนไซส์

ประสบการณ์หรือความสำเร็จของแพรนไซส์ซอร์อันทำให้แพรนไซส์ซีได้มาซึ่งสิทธิ ที่จะก่อให้เกิดการอนุญาตให้ใช้สิทธิได้นั้น ย่อมจะต้องมีค่าใช้จ่ายในการคิดค้นการดำเนินงาน หรือการ สร้างสรรค์ต่างๆ เป็นจำนวนมาก การที่กฎหมายตามประมวลรัชฎากรมาตรา 42 ตรี กำหนดให้เงินได้ พึ่งประเมินที่เป็นค่าสิทธิตามมาตรา 40 (3) หักค่าใช้จ่ายเฉพาะที่เป็นค่าแห่งลิขสิทธิ์ เป็นการเหมาได้ ร้อยละ 40 แต่ต้องไม่เกิน 60,000 บาท นั้น จึงไม่เป็นการสะท้อนต้นทุนที่แท้จริงของการได้มาซึ่งสิทธิ ที่ต่างๆในสัญญาแพรนไซส์นั้นๆ ทำให้เป็นการไม่สนับสนุนและส่งเสริมให้มีการคิดค้นหรือสร้างสรรค์ ให้เกิดธุรกิจแพรนไซส์รูปแบบใหม่ๆ ที่หลากหลาย อันจะนำไปสู่การพัฒนาในรูปแบบธุรกิจในสัญญาแพรน ไซส์ในที่สุด

## 6.2 ข้อเสนอแนะ

### 6.2.1 แนวทางการแก้ไขเกี่ยวกับการพิจารณาขอบเขตความหมายของค่าสิทธิใน สัญญาแพรนไซส์

การพิจารณาว่าสิ่งใดจะถือเป็นประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน อันจะ ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัชฎากร ซึ่งจะทำได้สามารถจัดเก็บภาษีเงินได้จากประโยชน์ ดังกล่าวนั้นได้ คงต้องตีความอย่างเคร่งครัด ตามหลักการตีความกฎหมายภาษีกฎหมาย ภาษีกการเป็นกฎหมายที่จำกัดสิทธิของบุคคล



สิ่งที่จะต้องนำมาพิจารณาเป็นหลัก คือ ความมั่งคั่งที่เพิ่มขึ้นอย่างแท้จริงของผู้มีเงินได้ โดยจะต้องเป็นความมั่งคั่งในทำนองเดียวกันกับสิทธิในทางกฎหมายด้วย กล่าวคือ เป็นสิทธิที่จะกีดกันผู้อื่นมิให้เข้ามาเกี่ยวข้องกับสิ่งที่ตนเป็นเจ้าของได้ โดยต้องพิจารณาประกอบกับเนื้อหาในสัญญาประกอบธุรกิจแฟรนไชส์นั้นว่า แฟรนไชส์ซีมีหน้าที่จะต้องชำระกับแฟรนไชส์ซอร์อย่างไร

ในกรณีของค่าโฆษณา การส่งเสริมการขายและการตลาด หน้าที่แฟรนไชส์ซีต้องชำระแก่แฟรนไชส์ซอร์ คือ หน้าที่กระทำการ คือ ต้องทำการโฆษณาส่งเสริมการขายและทำการตลาดเป็นจำนวนตามสัดส่วนของรายได้ที่ได้ตกลงกัน และแม้หน้าที่การดังกล่าวไม่ใช่หน้าที่ที่ต้องชำระด้วยเงิน เพราะแฟรนไชส์ซอร์เป็นเจ้าของหน้าที่มีสิทธิบังคับให้ลูกหนี้กระทำการบางอย่างตามสัญญาได้เท่านั้น ไม่สามารถบังคับให้ลูกหนี้ชำระหนี้เป็นเงินได้ เว้นแต่แฟรนไชส์ซอร์จะได้รับความเสียหาย แต่อย่างไรก็ตามแม้เป็นเพียงหน้าที่การแต่หน้าที่การดังกล่าวในบางกรณีก็อาจคำนวณมูลค่าเป็นเงินออกมาได้ โดยคำนวณได้ตามมูลค่าที่เกิดขึ้น

นอกจากนี้สิ่งสำคัญที่ต้องพิจารณาประกอบว่าหน้าที่การที่ได้กล่าวมาข้างต้น จะถือเป็นเงินได้ของแฟรนไชส์ซอร์หรือไม่ก็คือ การพิจารณาว่าบุคคลใดเป็นผู้ได้รับประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงินจากข้อสัญญาประกอบธุรกิจแฟรนไชส์นั้น กล่าวคือ ค่าโฆษณา การส่งเสริมการขายและการตลาดนั้น จะต้องจ่ายให้กับบริษัทที่ทำการโฆษณาส่งเสริมการขายและทำการตลาด แฟรนไชส์ซอร์ไม่ได้มีส่วนเกี่ยวข้องกับใดๆ ก็กับการได้รับชำระค่าโฆษณาส่งเสริมการขายและการตลาดนั้นเลย เนื่องจากการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรจะใช้เกณฑ์เงินสด หากผู้มีเงินได้เป็นบุคคลธรรมดา และจะใช้เกณฑ์สิทธิหากผู้มีเงินได้เป็นนิติบุคคล

อนึ่งแม้ผลจากการค่าโฆษณา การส่งเสริมการขายและการตลาดจะทำให้ธุรกิจของแฟรนไชส์ซอร์เป็นที่รู้จักและมีค่าความนิยมที่เพิ่มขึ้น และแม้จะเป็นผลโดยตรง ที่อาจทำให้ผลการประกอบธุรกิจในการค้า หรือบริการนั้นเพิ่มสูงขึ้นก็ตาม แต่การเป็นที่รู้จักและค่าความนิยมที่เพิ่มขึ้นนั้น ก็ยังไม่อยู่ในความหมายของ “ประโยชน์ที่สามารถคิดคำนวณออกมาเป็นเงินได้” อันจะถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร เพราะการเป็นที่รู้จักและมีค่าความนิยมนั้น ไม่ถึงขั้นเป็นสิทธิใดๆ ที่มีกฎหมายรับรองคุ้มครองให้ ดังเช่น สิทธิต่างๆในทางทรัพย์สินทางปัญญา(intellectual property) ซึ่งทรัพย์สินทางปัญญา เป็นสิทธิทางกฎหมายที่มีอยู่เหนือผลงานการสร้างสรรค์ทางปัญญาของบุคคล รวมทั้งการประดิษฐ์ (invention) การออกแบบ (designs) เครื่องหมายการค้าและบริการ (trade and service marks) สิ่งบ่งชี้ทางภูมิศาสตร์ (geographical indications)และการแสดงออกซึ่งความคิด (expression of idea) เป็นต้น ผลงานการสร้างสรรค์ทางปัญญาหลายประเภทเป็นสิ่งที่กฎหมายให้การคุ้มครองรวมทั้งบรรดาสิ่งที่เกี่ยวข้องกับข้อมูล ความรู้ อุปกรณ์ และเครื่องมือต่างๆ ซึ่งสามารถนำไปใช้ประโยชน์ในทางอุตสาหกรรมและพาณิชย์กรรม

นอกจากนี้การเป็นที่รู้จักหรือมีค่าความนิยมนั้น ก็ไม่อยู่ในความของประมวลกฎหมายหมายหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 137 และ 138 ที่บัญญัติความหมายของ “ทรัพย์สิน” ว่าหมายความรวมถึง วัตถุมีรูปร่างและไม่มีรูปร่างซึ่งอาจมีราคาและอาจถือเอาได้ แต่อย่างไรก็ตามแม้กฎหมายจะเน้นว่าทรัพย์สินเป็นวัตถุ (ไม่ว่าจะมีรูปร่างหรือไม่มีรูปร่างก็ตาม) แต่ในความเป็นจริง ทรัพย์สินหาได้มีความหมายถึงตัววัตถุไม่ หากแต่หมายความถึงสิทธิทางกฎหมายด้วย กล่าวคือ เป็นสิทธิที่จะกีดกันผู้อื่นมิให้เข้ามาเกี่ยวข้องกับสิ่งที่ตนเป็นเจ้าของ

ดังนั้น การที่จะพิจารณาว่า ขอบเขตความหมายของเงินได้พึงประเมินที่เกิดจากค่าสิทธิในสัญญาแพรนไฮส์ต่างๆ ไม่ว่าจะเป็น ค่าความรู้ ค่าเครื่องหมายการค้า ค่าการสร้างองค์กรของแพรนไฮส์ชอร์ ค่าการอบรม ค่าการเลือกทำเล ค่าการให้ความช่วยเหลือจนกระทั่งเปิดดำเนินงาน ค่าใช้จ่ายในการคัดเลือกแพรนไฮส์ซี และค่าใช้จ่ายในการควบคุมการตกแต่ง นอกจากนี้ยังรวมถึงค่าสิทธิต่อเนื่อง ค่าตอบแทนในระบบหรือเทคนิคต่างๆ รวมไปถึงค่าสิทธิทางการตลาดหรือค่าการโฆษณาประชาสัมพันธ์สินค้าหรือบริการที่แพรนไฮส์ซีได้ชำระไป ว่าจะจะเป็นเงินได้ของแพรนไฮส์ชอร์ หรือไม่อย่างไร ต้องคำนึงถึงหลักการตีความกฎหมายภาษีอากรเป็นสำคัญ ที่ต้องมีการตีความอย่างเคร่งครัด ประกอบกับการพิจารณาถึงความมั่งคั่งที่เพิ่มขึ้นอย่างแท้จริงของผู้มีเงินได้ ว่าบุคคลใดเป็นผู้มีเงินได้อย่างแท้จริง ตามหลักในประมวลรัษฎากรเรื่องเกณฑ์เงินสดและเกณฑ์สิทธิ

### 6.2.2 แนวทางการแก้ไขเกี่ยวกับการพิจารณาความหมายของเงินได้ที่เกิดจากค่าสิทธิในสัญญาแพรนไฮส์

“ค่าสิทธิอย่างอื่น” ตามประมวลรัษฎากร นั้นยังไม่มีนิยามที่ชัดเจนแน่นอน ทราบเพียงแต่ว่ามีลักษณะทำนองเดียวกับค่าแห่งกิวิลล์หรือค่าแห่งลิขสิทธิ์เท่านั้น ก่อให้เกิดปัญหาในการตีความถึงค่าสิทธิในสัญญาแพรนไฮส์ด้วย กล่าวคือ ค่าสิทธิอย่างอื่นจะมีความหมายที่ครอบคลุมถึงค่าสิทธิในสัญญาแพรนไฮส์หรือไม่ อย่างไร เพราะสาระสำคัญของสัญญาแพรนไฮส์ คือการใช้สิทธิและการให้ค่าตอบแทนจากการใช้สิทธินั้น ซึ่งค่าตอบแทนจากการใช้สิทธินี้จะเรียกว่า ค่าสิทธิ โดยอาจเป็นค่าสิทธิเบื้องต้นและค่าสิทธิต่อเนื่องก็ได้

จากปัญหาเรื่องขอบเขตความหมายที่ไม่ชัดเจนแน่นอนของค่าสิทธิอย่างอื่น ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (3) ที่ได้กล่าวไปแล้วนั้น ประกอบกับในสัญญาแพรนไฮส์เป็นการใช้สิทธิที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินทางปัญญา การพิจารณาถึงค่าตอบแทนการใช้สิทธิในสัญญาแพรนไฮส์เพื่อการจัดเก็บภาษีในค่าสิทธิจากสัญญาแพรนไฮส์ จึงควรมีการแก้ไขกฎหมาย(ประมวลรัษฎากร)โดยการร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม มาตรา 40(3) โดยกำหนดนิยามหรือขอบเขตความหมายของค่าสิทธิอย่างอื่นเอาไว้ เพื่อให้การบริหารการจัดการจัดเก็บภาษีมีความแน่นอน

อนึ่งการกำหนดนิยามหรือขอบเขตความหมายของค่าสิทธิอย่างอื่นที่ชัดเจนแน่นอนนั้น จะต้องสอดคล้องกับหลักการของกฎหมายทรัพย์สินทางปัญญาด้วย กล่าวคือ จะต้องสอดคล้องกับ

สิทธิเด็ดขาด (Exclusive rights) ทางกฎหมายที่มีอยู่เหนือผลงานการสร้างสรรค์ทางปัญญาของบุคคลด้วย เพราะทรัพย์สินทางปัญญาเป็นสิทธิทางกฎหมายที่มีอยู่เหนือสิ่งที่เกิดจากความคิดสร้างสรรค์ทางปัญญาของมนุษย์

นอกจากนี้จะต้องสอดคล้องกับกฎหมายของสหราชอาณาจักร กล่าวคือใน Income Tax 2005 และ Income Tax 2007 ของสหราชอาณาจักร ได้จัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธิ โดยถือว่าค่าสิทธิเป็นเงินได้จากทรัพย์สินทางปัญญา ซึ่งกฎหมายดังกล่าวได้นิยามความหมายของค่าสิทธิให้ครอบคลุมไปถึง สิทธิใดๆ ที่มีลักษณะคล้ายๆ กับทรัพย์สินทางปัญญาตามกฎหมายของสหราชอาณาจักรหรือของประเทศอื่น ซึ่งสอดคล้องหรือมีลักษณะที่คล้ายกับทรัพย์สินทางปัญญาของสหราชอาณาจักรอีกด้วย และยังครอบคลุมไปถึงความคิด ข้อมูล หรือเทคนิคใดๆ ที่ไม่ได้รับการคุ้มครองจากกฎหมายทรัพย์สินทางปัญญาอีกด้วย

ทั้งนี้ทั้งนั้น หากมีการให้คำจำกัดความของค่าสิทธิ ที่ไม่สอดคล้องกับหลักการของทรัพย์สินทางปัญญาแล้ว ก็จะเป็นการรับรองคุ้มครองสำหรับสิทธิที่ไม่ได้รับการคุ้มครองตามกฎหมายและมีผลทำให้เป็นการฝ่าฝืนกฎหมายทรัพย์สินทางปัญญาในที่สุดเช่น ค่าสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาที่หมดอายุของการคุ้มครองไปแล้ว ค่าสิทธิสำหรับความคิดที่ยังไม่มีการสร้างสรรค์ ถึงขั้นได้รับการคุ้มครองตามกฎหมายทรัพย์สินทางปัญญา ค่าสิทธิในงานที่เกิดจากการละเมิดทรัพย์สินทางปัญญา เป็นต้น

ดังนั้นการแก้ไขกฎหมาย(ประมวลรัษฎากร)โดยการร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม มาตรา 40(3) โดยกำหนดนิยามหรือขอบเขตความหมายของค่าสิทธิอย่างอื่นเอาไว้ เพื่อให้การบริหารการจัดการจัดเก็บภาษีมีความแน่นอน จึงควรมีความหมายและอยู่ในขอบเขตของ สิทธิที่ได้รับการคุ้มครองตามกฎหมายทรัพย์สินทางปัญญา หรือสิทธิหรือความคิดใดๆ ข้อมูลหรือเทคนิคใด ที่มีลักษณะคล้ายกับทรัพย์สินทางปัญญา แต่ไม่ได้รับการคุ้มครองจากกฎหมายทรัพย์สินทางปัญญาด้วย โดยขอบเขตความหมายของค่าสิทธิอย่างอื่นอาจประกอบไปด้วย สิ่งต่างๆ ต่อไปนี้

1. ลิขสิทธิ์และสิทธิของนักแสดงตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537 และฉบับแก้ไขเพิ่มเติม
2. สิทธิบัตรและอนุสิทธิบัตรตามพระราชบัญญัติสิทธิบัตร พ.ศ. 2522 และฉบับแก้ไขเพิ่มเติม
3. เครื่องหมายการค้า เครื่องหมายบริการ และเครื่องหมายรับรองตามพระราชบัญญัติเครื่องหมายการค้า พ.ศ. 2534และฉบับแก้ไขเพิ่มเติม
4. สิ่งบ่งชี้ทางภูมิศาสตร์พระราชบัญญัติคุ้มครองสิ่งบ่งชี้ทางภูมิศาสตร์ พ.ศ. 2546
5. สูตรลับหรือกระบวนการลับ ความลับทางการค้าตามพระราชบัญญัติความลับทางการค้า พ.ศ. 2545

6. สิทธิในทรัพย์สินที่ตามมาตราพระราชบัญญัติคุ้มครองทรัพย์สิน พ.ศ. 2542
7. สิทธิในแบบผังภูมิวงจรรวมพระราชบัญญัติคุ้มครองแบบผังภูมิของวงจรรวม พ.ศ. 2543
8. ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม ทางพาณิชย์ หรือทางวิทยาศาสตร์
9. การออกแบบ
10. สิทธิใดๆ ตามส่วนใดส่วนหนึ่งของกฎหมายซึ่งมีลักษณะที่คล้ายกับสิทธิทั้งหมดข้างต้น เป็นต้น

### 6.2.3 แนวทางการแก้ไขเกี่ยวกับการพิจารณาประเภทของเงินได้ที่เกิดจากค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์

เนื่องจากเงินค่าตอบแทนที่แฟรนไชส์ซีต้องชำระให้แก่แฟรนไชส์ซอร์ในสัญญาแฟรนไชส์ ซึ่งเป็นรูปแบบรายได้หลักของแฟรนไชส์ซอร์ในการดำเนินธุรกิจแฟรนไชส์ อาจเป็นค่าตอบแทนหลายแบบ โดยอาจเป็นเงินค่าตอบแทนเพื่อการใช้สิทธิ(ค่าสิทธิ) หรือไม่เป็นเงินค่าตอบแทนเพื่อการใช้สิทธิก็ได้ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงเป็นเรื่องราวไป หากเป็นเงินค่าตอบแทนเพื่อการใช้สิทธิ(ค่าสิทธิ)หรือค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์ ก็จะมีแนวทางการคิดคำนวณและการเรียกเก็บที่แตกต่างกัน ตามปัจจัยของแต่ละธุรกิจแฟรนไชส์ ทั้งนี้ทั้งนั้น ค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์ ไม่จำกัดเฉพาะเพียงค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า ฯลฯ เท่านั้น แต่ยังหมายความรวมถึงค่าตอบแทนเพื่อข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม ทางพาณิชย์หรือทางวิทยาศาสตร์ด้วย

อย่างไรก็ตาม ค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์ ที่เป็นปัญหาในการที่จะวินิจฉัยว่า เป็นเงินได้ประเภทใดตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 คือ ค่าสิทธิเบื้องต้นในส่วนที่เป็น Know-how กล่าวคือเงินค่าตอบแทนบางอย่างที่แฟรนไชส์ซีต้องชำระให้แก่แฟรนไชส์ซอร์ มีลักษณะที่ใกล้เคียงกับ Know-how แต่ไม่ใช่ Know-how โดยหากมีการแยกประเภทของเงินได้ไม่ถูกต้อง ก็จะทำให้เกิดปัญหาเรื่องการหักค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้นั้นตามมาในที่สุด หรือทำให้เกิดปัญหาว่าเงินค่าตอบแทนที่แฟรนไชส์ซีได้จ่ายไปให้กับแฟรนไชส์ซอร์นั้นเป็นค่าสิทธิ โดยไม่ถือว่าเป็นเงินได้จากการบริการทางเทคนิค(หรือเงินได้จากกำไรธุรกิจ) ซึ่งไม่เข้าเงื่อนไขตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรที่ประเทศไทยได้กระทำกับประเทศต่างๆ ทั้ง 57 ฉบับ

การพิจารณาว่าเงินได้ที่แฟรนไชส์ซีได้จ่ายไปให้กับแฟรนไชส์ซอร์เป็น Know-how หรือเป็นการบริการทางเทคนิคนั้น ต้องพิจารณาข้อเท็จจริงเป็นเรื่องราวไป โดยต้องพิจารณาจากนิติกรรมที่เป็นฐานในการก่อให้เกิดเงินได้นั้น และต้องพิจารณาเจตนาที่แท้จริงของคู่สัญญา(ลักษณะเนื้อหาของงานที่ทำ

กันจริงๆ) ประกอบกันด้วย อีกทั้งต้องพิจารณาพฤติการณ์ที่คู่สัญญาได้ปฏิบัติต่อกันเป็นสำคัญ กล่าวคือหากเป็นกรณีที่มีพฤติการณ์ที่เป็นอย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้

- ค่าสิทธิต้องไม่เป็นเพียงการบริการทั่วไป
- ค่าสิทธิต้องมีข้อกำหนดในสัญญาให้แฟรนไชส์ซีต้องรักษาข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับคำแนะนำ คำปรึกษา หรือการให้ความช่วยเหลือในด้านต่างๆนั้นเป็นความลับ
- ค่าสิทธินั้นแฟรนไชส์ซีผู้รับข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับคำแนะนำ คำปรึกษา หรือการให้ความช่วยเหลือในด้านต่างๆนั้นไม่จำเป็นต้องส่งผลของข้อมูลนั้นคืนแก่แฟรนไชส์ซอร์ผู้ให้ข้อมูล
- ค่าสิทธินั้นต้องเป็นข้อมูลหรือความรู้เฉพาะของแฟรนไชส์ซอร์ โดยทั่วไปแล้วแฟรนไชส์ซอร์ยังมีความหวงกันข้อมูลอยู่

เงินได้ที่เข้าลักษณะดังกล่าวจะถือว่าเป็น Know-how และเป็นค่าสิทธิ

นอกจากการพิจารณาข้างต้นแล้ว ยังสามารถนำหลักเกณฑ์ตามบทบัญญัติที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์ขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา หรือ Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) ต่อไปนี้ มาพิจารณาประกอบได้อีกด้วย ได้แก่

1. การให้ Know-how เป็นสิ่งที่แฟรนไชส์ซอร์ตกลงที่จะให้แฟรนไชส์ซีได้ทราบถึงองค์ความรู้พิเศษ หรือได้ทราบถึงประสบการณ์ที่ไม่เปิดเผยต่อสาธารณะ เพื่อที่จะทำให้แฟรนไชส์ซีสามารถใช้องค์ความรู้หรือประสบการณ์ที่ไม่เปิดเผยนั้นได้ด้วยตนเอง กล่าวคือ แฟรนไชส์ซอร์ไม่จำเป็นต้องมีส่วนร่วมด้วยตนเองในการใช้องค์ความรู้หรือประสบการณ์นั้น แก่แฟรนไชส์ซี
2. การให้ Know-how แฟรนไชส์ซอร์ไม่สามารถรับรองถึงผลที่จะเกิดขึ้น จากการที่ให้แฟรนไชส์ซีได้ทราบถึง องค์ความรู้พิเศษหรือประสบการณ์ที่ไม่เปิดเผยต่อสาธารณะนั้น แต่การให้บริการนั้น ผู้ให้บริการต้องให้บริการด้วยตัวเอง กล่าวคือผู้ให้บริการต้องทำงานให้กับผู้ใช้บริการด้วยตัวเอง
3. การให้ Know-how องค์ความรู้หรือประสบการณ์ที่ให้ต้องเป็นข้อมูลเกี่ยวกับอุตสาหกรรม การพาณิชย์หรือประสบการณ์ทางวิทยาศาสตร์ กล่าวคือ เป็นการถ่ายโอนข้อมูลจำเพาะ ที่ไม่ได้จดสิทธิบัตร และไม่เป็นทรัพย์สินทางปัญญาชนิดใดๆ โดยทั่วไปหมายความรวมถึงข้อมูลที่ไม่เปิดเผยที่เกิดจากประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม การพาณิชย์ หรือวิทยาศาสตร์ โดยต้องเป็นข้อมูลที่ได้มีการใช้จริงในการปฏิบัติงานขององค์กร ซึ่งจากการเปิดเผยข้อมูลจะทำให้สามารถได้รับผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจ โดยต้องเป็นข้อมูลที่มีอยู่แล้ว หรือเป็นการให้ข้อมูลที่ได้ถูกพัฒนาหรือสร้างขึ้นมาแล้ว รวมถึงการให้ที่เป็นการจำเพาะในเรื่องที่เป็นความลับของข้อมูลนั้น ซึ่งจะแตกต่างกับการให้บริการ ที่

ผู้ให้บริการต้องอาศัยความรู้ทักษะ และความชำนาญพิเศษของผู้ให้บริการเอง แต่ความรู้ ทักษะและความชำนาญพิเศษนั้นไม่ได้ถูกถ่ายทอดไปสู่อีกฝ่ายหนึ่ง<sup>98</sup>

ตัวอย่างของการจ่ายเงิน ที่ไม่ถือว่าเป็นการทำสัญญาเพื่อการค้า Know-how แต่เป็นการจ่ายเงินเพื่อได้รับบริการ ได้แก่<sup>99</sup>

- การจ่ายเงินที่ได้รับมาจากสัญญาการให้บริการหลังการขาย
- การจ่ายเงินสำหรับบริการที่ได้รับจากผู้ขายให้แก่ผู้ซื้อภายใต้การประกัน
- การจ่ายเงินสำหรับความช่วยเหลือทางด้านเทคนิค
- การจ่ายเงินสำหรับรายชื่อผู้ที่คาดว่าจะเป็นลูกค้า เมื่อรายชื่อผู้นั้นถูกพัฒนาสมบูรณ์แล้ว

การกำหนดแนวทางการพิจารณาดังกล่าวสามารถทำได้โดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๑๓ สัตต ที่ให้อำนาจคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร กำหนดขอบเขตในการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินและพนักงานเจ้าหน้าที่ และกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาในการตรวจสอบและประเมินภาษีอากร ซึ่งเมื่อได้รับความเห็นชอบจากคณะรัฐมนตรีและประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว ให้เจ้าพนักงานประเมินและพนักงานเจ้าหน้าที่ปฏิบัติตาม

อย่างไรก็ตามในสัญญาแฟรนไชส์ มักจะประกอบไปด้วยการให้ Know-how และการให้บริการปนกันมาอยู่ในสัญญาแฟรนไชส์ การพิจารณาถึงสัญญาซึ่งประกอบไปด้วยการบริการหลายประเภทเช่นนี้ ต้องพิจารณา แยกการบริการแต่ละชนิดออกจากกัน บนพื้นฐานหรือข้อมูลที่มีอยู่ในสัญญาหรือแยกตามสัดส่วนที่เหมาะสม หากสัญญาแฟรนไชส์ใดจะมีผลบังคับใช้ได้แต่ต้องขึ้นอยู่กับหลายส่วนของการบริการต่างๆ ที่มีอยู่ในสัญญานั้นและสามารถใช้บังคับตามแต่ละส่วนได้ ก็สามารถจัดเก็บภาษีที่เหมาะสมกับบริการแต่ละประเภทในสัญญานั้นได้ แต่หากในสัญญาแฟรนไชส์นั้น มีส่วนใดส่วนหนึ่งเป็นวัตถุประสงค์หลักของสัญญาและส่วนที่เหลือส่วนใหญ่ ไม่ได้เป็นสาระสำคัญของสัญญาแล้ว การจัดเก็บภาษีก็น่าจะจัดเก็บภาษีตามการบริการที่เป็นวัตถุประสงค์หลักของสัญญานั้น

#### 6.2.4 แนวทางการแก้ไขเกี่ยวกับการหักค่าใช้จ่ายของเงินได้ที่เกิดจากค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์

การแก้ไขเกี่ยวกับปัญหาการหักค่าใช้จ่ายของเงินได้ที่เกิดจากค่าสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์ มักจะเป็นปัญหาเฉพาะกรณีที่ผู้มีเงินได้อยู่ในขอบเขตของหน่วยภาษีที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเท่านั้น เพราะในการที่ผู้มีเงินได้อยู่ในขอบเขตของหน่วยภาษีที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

<sup>98</sup> Commentary On Article 12 Concerning The Taxation Of Royalties paragraph 1 no. 11.3

<sup>99</sup> Commentary On Article 12 Concerning The Taxation Of Royalties paragraph 1 no. 11.4

นั้น ผู้มีเงินได้สามารถนำต้นทุนหรือค่าใช้จ่าย ที่ได้เกิดขึ้นจริงระหว่างการพัฒนาปรับปรุงธุรกิจแพรนไฮส์ หรือการคิดค้น การดำเนินงาน หรือการสร้างสรรคส์สิทธิต่างๆ ที่มีอยู่ในสัญญาแพรนไฮส์ มาหักเป็นค่าใช้จ่ายตามประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ได้อยู่แล้ว แต่ในกรณีที่ผู้มีเงินได้อยู่ขอบเขตของหน่วยภาษี ที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นั้นไม่มีกฎหมายใดๆ ให้อำนาจให้ผู้มีเงินได้ดังกล่าว นำต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายที่ได้เกิดขึ้นจริงระหว่างการพัฒนาปรับปรุงธุรกิจแพรนไฮส์ หรือการคิดค้น การดำเนินงาน หรือการสร้างสรรคส์สิทธิต่างๆ ที่มีอยู่ในสัญญาแพรนไฮส์ มาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้แต่อย่างใด

ดังนั้น ควรมีการให้อนุญาตเลือกหักค่าใช้จ่ายสำหรับค่าสิทธิ จากการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40(3) โดยจะต้องสามารถหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรได้ ซึ่งการอนุญาตดังกล่าวสามารถทำได้โดยเป็นการแก้ไขพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจาก เงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 ทั้งนี้เพื่อที่จะทำให้สามารถสะท้อนต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายที่ได้เกิดขึ้นจริงระหว่างการพัฒนาปรับปรุงธุรกิจแพรนไฮส์ หรือการคิดค้น การดำเนินงาน หรือการสร้างสรรคส์สิทธิต่างๆ ที่มีอยู่ในสัญญาแพรนไฮส์ อันจะก่อให้เกิดการส่งเสริมและสนับสนุนการสร้างสรรคส์เพื่อประโยชน์ของสังคมโดยรวม และการพัฒนาโครงสร้างทางเศรษฐกิจในที่สุด

จากปัญหาเกี่ยวกับการหักค่าใช้จ่ายของเงินได้ที่เกิดจากค่าสิทธิในสัญญาแพรนไฮส์ ที่ได้กล่าวไปแล้วนั้น จึงควรมีการแก้ไขกฎหมาย(ประมวลรัษฎากร)โดยการร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม มาตรา 42 ตรี โดยกำหนดให้เงินได้ตามมาตรา 40(3) สามารถหักค่าใช้จ่ายตามพระราชกฤษฎีกาได้ เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีของผู้มีเงินได้ และยังเป็น การช่วยส่งเสริมให้มีการขยายตัวของธุรกิจแพรนไฮส์และเศรษฐกิจโดยรวมของประเทศในที่สุด

## รายการอ้างอิง

- "Arthur Wishart Act (Franchise Disclosure) 2000."
- "Commentary on Article 12 Concerning the Taxation of Royalties ".
- "Convention between Canada and the United States of America with Respect to Taxes on Income and on Capital."
- "Disclosure Requirements and Prohibitions Concerning Franchising and Business Opportunity Ventures."
- "Franchise Act 1998."
- Garner, Bryan A. *Black's Law Dictionary*. 8 ed. United States of America: Thomson West, 2004.
- "Income Tax 2005 ".
- "Income Tax 2007."
- J.K.Lasser. *J.K.Lasser Your Income Tax* 2009. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc, 2009.
- Jones, John Adams and KV. Prichard. *Franchising*. London Butterworths 1987.
- "Model Tax Convention on Income and on Capital."
- Rosenfield, Coleman R. *The Law of Franchising*. New York: Lawyer Co-op. Publishing Co. Rochester, 1970.
- "Trade Practices (Industry Codes — Franchising) Regulations 1998."
- "United States - United Kingdom Income Tax Convention ".
- "Us Tax Convention with Lithuania ".
- Veraphong, Thanasak Chanyapoon and Piphob. "Options When One Payment Is Taxable Twice." *Bangkok Post Business*, 2009, 12.
- "กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ข้อ 2 (23)." 2509.
- กรมเศรษฐกิจระหว่างประเทศ. "กรอบความร่วมมือเศรษฐกิจระหว่างประเทศ " <http://www.mfa.go.th/business/2026.php>.
- กรมสรรพากร. "ตารางการจำกัดเขตแดนอัตราภาษีในประเทศผู้จ่ายดอกเบี้ยตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับต่างๆ." <http://www.rd.go.th/publish/14933.0.html>
- . "อนุสัญญาภาษีซ้อน." <http://www.rd.go.th/publish/765.0.html#2555>.
- กระทรวงพาณิชย์. "หนังสือประกอบการอบรมหลักสูตรผู้ขายแฟรนไชส์ขั้นต้น." In หลักสูตรผู้ขายแฟรนไชส์ขั้นต้น. กรมพัฒนาธุรกิจการค้า สำนักส่งเสริมและพัฒนาธุรกิจ.
- "การตั้งค่าธรรมเนียม." [http://brightlives.th.88db.com/BUSINESS/FRANCHISE'/FRANCHISOR\\_010.HTML](http://brightlives.th.88db.com/BUSINESS/FRANCHISE'/FRANCHISOR_010.HTML).
- กิติพงษ์ อรุณีพัฒน์พงศ์. 10 กลยุทธ์การวางแผนภาษี บุคคลธรรมดา ธุรกิจครอบครัว. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์การเงินธนาคาร, 2546.



- "คำสั่งกรมสรรพากร ". In ป. 23/2533, edited by กรมสรรพากร, 2533.
- จิรวัดนพร., ปรีศนา. " มาตรการทางกฎหมายในการกำกับดูแลธุรกิจแฟรนไชส์." จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2535.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. กฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2554.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. กฎหมายภาษีอากร เล่มที่ 1. กรุงเทพมหานคร: T.Training Center, 2542.
- ณัฐพงศ์ โปษะบุตร. กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: ศรีเมืองการพิมพ์, 2532.
- ดุษฎีลักษณ์ ตราชูธรรม. หลักกฎหมายภาษีอากร (*the Principles of Tax Law*). กรุงเทพมหานคร: สถาบัน T.Training Center.
- ถวิลวงค์ ฉายะพิงค์. "ลักษณะทางกฎหมายของสัญญาแฟรนไชส์." จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. , 2535.
- ธีรพงษ์ รัชชธนานนท์. แฟรนไชส์ *Return Brand Age* 3. 2545.
- ปัทมาวดี บุญญเษาศ. "ร่างพรบ.ประกอบธุรกิจแฟรนไชส์." By นายอาทิตย์ ศรีชัย (11 กุมภาพันธ์ 2557 2557).
- พล ธีรคุปต์. สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ เล่ม 3. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2550.
- พิเศษ เสตเสถียร. "สัมปทานเอกชน (Private Franchise)." วารสารกฎหมายจุฬา 7 (มิถุนายน 2525).  
เพิ่มบุญ แก้วเขียว. "การเสียภาษีเงินได้จากค่าสิทธิ (Royalty) ในธุรกิจแฟรนไชส์." ข่าวกฎหมายใหม่ no. 22 (กุมภาพันธ์ 2547): 34.
- ไพจิตร โรจนวานิช. ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร. . กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์สามเจริญพานิช, 2532.
- แฟรนไชส์ มหัทศจรย์แห่งธุรกิจ เล่มที่ 16. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์คู่แข่งบุ๊ก, 2540.
- มนตรี ศิลป์มหาบัณฑิต. "มาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับข้อตกลงฟางขายในสัญญาแฟรนไชส์." มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2535.
- มานะ พิทยาภรณ์. คำอธิบายประมวลรัษฎากร เล่ม 1 กรุงเทพมหานคร: การพิมพ์พระนคร, 2526.
- ยุทธจักรแฟรนไชส์ในไทยกว่าเครื่องจะติด ภาค 1. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์คู่แข่งบุ๊ก, 2532.
- พจนานุกรมอังกฤษ-ไทย ว่าด้วย เศรษฐศาสตร์การธนาคารและธุรกิจ.
- วิทย์ ต้นตยกุล. กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2538.
- ศุภลักษณ์ พิณภูวดล. คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2547.
- สนธิศาสตร์ เจตน์วราพงศ์. "ความรู้พื้นฐานเกี่ยวกับการวางแผนภาษีอากร." In การระงับข้อพิพาททางภาษีอากร. ณ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- สมคิด บางโม. ภาษีอากรธุรกิจ. กรุงเทพมหานคร: นำอักษรการพิมพ์, 2537.
- สมชาย รัตนชื้อสกุล. "เงินค่าธรรมเนียมแฟรนไชส์." วารสารธรรมนิติฉบับกฎหมายธุรกิจ 3 35 (พฤศจิกายน 2548): 23-26.

สรรรค์ชัย เทียวประเสริฐกุล. "มนต์ขลัง ความล้มเหลว และความสำเร็จ." *Franchising Brand Age* 10 (ตุลาคม 2548 2548).

สุจินต์ ชัยมงคลานนท์ กิติพงษ์ อรุณีพัฒน์พงศ์และเฉลียว สุวรรณกิติ. อ่านแล้วรวย ธุรกิจแฟรนไชส์ (Franchise) มิติใหม่ของการค้าและการลงทุน ข้อพิจารณาทางกฎหมายในการเจรจาร่างสัญญา. กรุงเทพมหานคร สำนักพิมพ์คู่แข่งบุ๊ก, 2536.

"หนังสือกรรมสรรพากร." In กค. 0802/5621, edited by กรมสรรพากร, 2531

"หนังสือกรรมสรรพากร." In กค. 0802/4490 2532.

"หนังสือกรรมสรรพากร." In กค. 0706(กม.07)/1205, 2548.

"หนังสือกรรมสรรพากร." In กค. 0706/10455 2548.

อนุพันธ์ กิจนิจชีวะ. "ความหมายของค่าสิทธิตามกฎหมายไทยและการจัดเก็บภาษีเงินได้." มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2535.

อรวรรณ พจนานูรัตน์. กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (*Law of Taxation*) กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

ออร์วิน เจ. คูป. แฟรนไชส์ไปเบิล. Translated by ศราวดี จุลโสภณศรี และนริศรา อุดมวงศ์. กรุงเทพมหานคร: บริษัทคู่แข่งจำกัด (มหาชน) 2539.

อุรารักษ์ ยอสิทธ์. "วิเคราะห์ร่างพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจแฟรนไชส์ พ.ศ.....( Analysis of Franchise Bill)." มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2535.



ภาคผนวก

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  
CHULALONGKORN UNIVERSITY

### ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์

นายอาทิตย์ ศรีชัย เกิดเมื่อวันที่ 11 กรกฎาคม พ.ศ.2525 สำเร็จการศึกษาระดับประถมศึกษาตอนปลาย จากโรงเรียนอนุบาลพะเยา เมื่อปีพ.ศ.2537 ระดับมัธยมศึกษาตอนต้นและตอนปลาย จากโรงเรียนพะเยาพิทยาคม เมื่อปีพ.ศ.2541 และปีพ.ศ.2544 ตามลำดับระดับอุดมศึกษา ปริญญานิติศาสตรบัณฑิต จากคณะสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ เมื่อปีพ.ศ. 2548 ประกาศนียบัตรเนติบัณฑิตไทย จากสำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา เมื่อปีพ.ศ.2549 และประกาศนียบัตรวิชาชีพว่าความ จากสภาทนายความ เมื่อปีพ.ศ.2549 โดยได้เข้าศึกษาในหลักสูตรปริญญาตรีสาขาวิชานิติศาสตร์ สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร ภาควิชากฎหมายภาษีอากรคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ในปีการศึกษา 2553

ประวัติการทำงาน รัับราชการในตำแหน่งอาจารย์ประจำคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยพะเยาตั้งแต่ปีพ.ศ.2549 มาจนถึงปัจจุบัน นอกจากนี้ในระหว่างการรับราชการดังกล่าว ยังได้ประกอบธุรกิจส่วนตัวและดำรงตำแหน่งเป็นผู้ประสานงานชุมชนสัมพันธ์ของมหาวิทยาลัยพะเยา เลขานุการสโมสรฟุตบอลพะเยาเอฟซี และเลขานุการมูลนิธิธรรมนัส พรหมเผ่า