

บทที่ 6  
บทสรุปและข้อเสนอแนะ

เมื่อได้ศึกษาเปรียบเทียบกฎหมายภาษีอากรกับการส่งเสริมการลงทุน ตามกฎหมายไทยและกฎหมายเวียดนามมาข้างต้นแล้ว พบว่าการส่งเสริมการลงทุนโดยมาตรการทางภาษีนั้น เป็นปัจจัยสำคัญที่จะดึงดูดนักลงทุนให้เข้ามาลงทุนในประเทศ ซึ่งนโยบายในการส่งเสริมการลงทุนของแต่ละประเทศนั้นก็มีความแตกต่างกันออกไป โดยประเทศไทยจะเน้นการส่งเสริมการลงทุนในพื้นที่ที่ห่างไกลเพื่อเป็นการกระจายรายได้ ขณะเดียวกันก็ให้ความสำคัญกับกิจการต่าง ๆ ที่มีความสำคัญต่อการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศอีกด้วย ซึ่งเมื่อศึกษาเปรียบเทียบแล้ว มีข้อสรุปและข้อเสนอแนะดังต่อไปนี้

1. ขอบเขตการบังคับใช้กฎหมาย

ประเทศเวียดนามได้มีการแบ่งแยกการใช้บังคับกฎหมายสำหรับคนต่างด้าว และคนสัญชาติเวียดนาม เช่น การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งบุคคลสัญชาติเวียดนามจะเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่าบุคคลธรรมดาชาวต่างชาติ ในขณะที่ประเทศไทย มีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราที่เท่ากันไม่ว่าบุคคลธรรมดานั้นจะมีสัญชาติใดก็ตาม

ซึ่งในประเด็นนี้ ผู้เขียนมีความเข้าใจว่าเหตุที่มีการกำหนดอัตราภาษีให้แตกต่างกัน เช่นนี้ เนื่องจากชาวต่างชาติที่มาทำงานในประเทศไทยกำลังพัฒนา ส่วนใหญ่มักจะทำงานในระดับผู้บริหารหรือผู้เชี่ยวชาญในด้านต่าง ๆ ซึ่งโดยปกติจะมีฐานเงินเดือนที่สูงกว่าบุคคลในท้องถิ่น ทำให้ต้องเสียภาษีเงินได้เป็นจำนวนมาก รัฐบาลจึงได้มีการจัดเก็บภาษีของบุคคลชาวต่างชาติให้อัตราที่ต่ำกว่าบุคคลสัญชาติเวียดนาม เพื่อดึงดูดให้คนต่างชาติเข้ามาทำงาน นับเป็นการส่งเสริมการลงทุน โดยเฉพาะในด้านการถ่ายทอดเทคโนโลยี

แต่อย่างไรก็ตาม มาตรการดังกล่าวขัดกับหลักการในการจัดเก็บภาษีซึ่งคนที่มีรายได้สูงต้องเสียภาษีมากกว่าคนที่มียาได้ต่ำกว่า ดังนั้นผู้เขียนจึงเห็นว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศไทยในอัตราที่เท่ากัน ไม่ว่าจะ เป็นชาวต่างชาติหรือบุคคลสัญชาติไทยนั้น เหมาะสมแล้ว

## 2. วัตถุประสงค์ของมาตรการเพื่อการส่งเสริมการลงทุน

ทั้งประเทศไทยและประเทศเวียดนามมีนโยบายส่งเสริมการลงทุนในลักษณะที่คล้ายคลึง นอกจากนี้ เวียดนามยังได้มีการส่งเสริมกิจการที่มีการจ้างแรงงานเป็นจำนวนมาก ให้ได้รับสิทธิประโยชน์มากกว่ากิจการที่มีการจ้างแรงงานจำนวนน้อยกว่า

ดังนั้นผู้เขียนมีความเห็นว่าพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนควรเพิ่มบทบัญญัติเพื่อเกี่ยวกับการจ้างแรงงานท้องถิ่น โดยให้ได้รับสิทธิประโยชน์ในทางภาษีอากร เช่นการนำค่าจ้างมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้เป็น 2 เท่า เพื่อเป็นการส่งเสริมการจ้างงานในพื้นที่ ทำให้เกิดการกระจายรายได้ และลดอัตราการว่างงานในประเทศอีกด้วย

## 3. หน่วยทางธุรกิจที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน

หน่วยทางธุรกิจที่จะได้รับการส่งเสริมการลงทุนตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนของประเทศไทยจำกัดอยู่แค่เพียงหน่วยทางธุรกิจเพียง 3 ประเภทเท่านั้น นอกจากนี้หากผู้ได้รับการส่งเสริมเป็นสหกรณ์ สิทธิประโยชน์ที่ได้รับก็จะเป็นการซ้ำซ้อนกับที่รับตามประมวลรัษฎากร กล่าวคือ หากผู้ได้รับการส่งเสริมเป็นสหกรณ์ โดยผลของมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรก็ไม่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เนื่องจากสหกรณ์มิใช่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้มีหน้าที่ต้องเสียภาษี<sup>1</sup> ทำให้สิทธิประโยชน์ในการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตาม พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ไม่มีความจำเป็นสำหรับสหกรณ์ เพราะขณะนี้สหกรณ์เปรียบเสมือนได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นการถาวรไม่มีกำหนดระยะเวลาอยู่แล้ว<sup>2</sup> นอกจากนี้ แม้ว่ามูลนิธิ จะเป็นหน่วยงานที่สามารถขอรับการส่งเสริมได้ แต่เนื่องจากมูลนิธิไม่ได้มีวัตถุประสงค์หลักเพื่อการค้ากำไร วัตถุประสงค์ของมูลนิธิ จึงไม่อยู่ในข่ายกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน จึงทำให้หน่วยทางธุรกิจที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนอย่างแท้จริงมีเพียงนิติบุคคลที่อยู่ในรูปของบริษัทเท่านั้น ไม่ครอบคลุมถึง คณะบุคคล กิจการร่วมค้า หรือสำนักงานสาขาต่างประเทศ เมื่อเปรียบเทียบกับประเทศเวียดนามซึ่งครอบคลุมหน่วยทางธุรกิจที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนหลากหลายกว่า

ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าควรเพิ่มประเภทของหน่วยทางธุรกิจ ให้สามารถขอรับการส่งเสริมการลงทุนให้ครอบคลุมหน่วยงานหลากหลายประเภท เช่น กิจการร่วมค้า ซึ่งเป็นการทำ

<sup>1</sup> หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0802/2166 ลงวันที่ 19 กุมภาพันธ์ พ.ศ.

2531

<sup>2</sup> กนกพรพรรณ อุดมอิทธิพงศ์, “กฎหมายภาษีอากรกับการส่งเสริมการลงทุน”,

(วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2536), น. 51.

สัญญาาร่วมกันระหว่างหน่วยทางธุรกิจตั้งแต่ 2 หน่วยขึ้นไป โดยลักษณะของกิจการร่วมค่านั้น ไม่ถือเป็นนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่ถือเป็นนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยถือเป็นหน่วยทางภาษีแยกต่างหากจากหน่วยทางธุรกิจเดิมของแต่ละหน่วย ดังนั้นจึงมีการคำนวณภาษีเงินได้เฉพาะกิจการที่ร่วมลงทุนแยกต่างหากจากกิจการที่ไม่ได้อยู่ในสัญญาาร่วมค้า

กิจการร่วมค้าไม่สามารถขอรับการส่งเสริมการลงทุนได้ แต่บริษัทที่เป็นคู่สัญญาสามารถขอรับการส่งเสริมการลงทุนได้ หากเข้าเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน แต่หากคู่สัญญาที่เป็นหน่วยงานที่ไม่สามารถขอรับการส่งเสริมการลงทุนได้ เช่น ห้างหุ้นส่วนสำนักงานสาขาต่างประเทศ ก็จะทำให้คู่สัญญาที่แต่ละฝ่ายที่ทำสัญญาาร่วมค้าในกิจการเดียวกัน แต่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีแตกต่างกัน

#### 4. ขั้นตอนและระยะเวลาในการขอรับการส่งเสริมและสิทธิประโยชน์

ประเทศไทย มีระยะเวลาในการพิจารณาอนุมัติการส่งเสริมการลงทุนเป็นระยะเวลาตั้งแต่ 40-90 วัน ขึ้นอยู่กับจำนวนทุนของกิจการที่ขอรับการส่งเสริมการลงทุน ซึ่งมีระยะเวลายาวนานกว่าขั้นตอนการขอรับการส่งเสริมการลงทุนของเวียดนาม ซึ่งมีระยะเวลาเพียง 15-30 วันเท่านั้น ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าควรปรับลดขั้นตอนในการขอรับการส่งเสริมที่ไม่จำเป็น และปรับแก้ระเบียบให้สามารถพิจารณาอนุมัติการส่งเสริมการลงทุนให้รวดเร็วยิ่งขึ้น เพื่อเป็นการลดความยุ่งยากในการปฏิบัติตามขั้นตอนของมาตรการการส่งเสริมการลงทุน

#### 5. สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามกฎหมายส่งเสริมการลงทุน

##### 1. สิทธิประโยชน์ตามเขตส่งเสริมการลงทุน

ประเทศไทยมีการแบ่งเขตส่งเสริมการลงทุนของประเทศไทย ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน ซึ่งได้แบ่งเขตตามปัจจัยทางเศรษฐกิจและสิ่งอำนวยความสะดวกพื้นฐานของแต่ละจังหวัดเป็นเกณฑ์ และตามพระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรม ซึ่งในเรื่องสิทธิประโยชน์นั้น จะให้สิทธิประโยชน์ในเขตที่อยู่ห่างไกลจากเมืองหลวง และมีปัจจัยทางเศรษฐกิจและสิ่งอำนวยความสะดวกพื้นฐานน้อย ยิ่งได้รับสิทธิประโยชน์มาก ส่วนในประเทศเวียดนาม ได้แบ่งเขตการส่งเสริมการลงทุนออกเป็น 3 เขต คือ 1) Export Processing Zone (EPZ) เป็นเขตอุตสาหกรรมซึ่งเน้นสินค้าเพื่อการส่งออก 2) Industrial Zone (IZ) หรือ Industrial Park เป็นเขตอุตสาหกรรมซึ่ง

เน้นผลิตสินค้าเพื่อจำหน่ายในประเทศ 3) High-Tech Zone (HTZ) เป็นเขตส่งเสริมการลงทุนที่จัดตั้งขึ้นเพื่อการวิจัยและพัฒนา รวมทั้งผลิตสินค้าที่ใช้เทคโนโลยีการผลิตขั้นสูงเป็นสำคัญอีกด้วย จะเห็นได้ว่าการแบ่งเขตส่งเสริมการลงทุนของประเทศไทยนั้น ยังมีได้เน้นในเรื่องของการพัฒนาเทคโนโลยีเพื่อดึงดูดนักลงทุนจากต่างประเทศ ซึ่งผู้เขียนเห็นควรเพิ่มเขตส่งเสริมการลงทุนในเรื่องการพัฒนาเทคโนโลยีไว้โดยเฉพาะ เพื่อก่อให้เกิดความสะดวกรวดในการจัดการสาธารณูปโภค และง่ายต่อการประสานงานกับกิจการที่มีลักษณะประเภทเดียวกัน

## 2. ระยะเวลาในการให้สิทธิประโยชน์

ระยะเวลาในการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทย แบ่งตามเขตของการลงทุนโดยให้จังหวัดที่อยู่ในพื้นที่ห่างไกลได้รับการยกเว้นภาษีเป็นระยะเวลาที่ยาวนานกว่า ซึ่งระยะเวลาที่ได้รับการยกเว้นภาษีจะอยู่ในช่วง 3-8 ปี นอกจากนี้ยังแบ่งตามประเภทกิจการอีกด้วย ซึ่งกิจการที่รัฐให้ความสำคัญและมีประโยชน์ต่อประเทศมากเป็นพิเศษก็จะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้เป็นระยะเวลา 8 ปี ส่วนประเทศเวียดนามได้ประกาศใช้กฎหมายใหม่ซึ่งมีระยะเวลาการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลที่น้อยกว่าระยะเวลาเดิม คือ 2-4 ปี และเป็นระยะเวลาที่น้อยกว่าการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทย

ซึ่งการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทยเป็นเวลายาวนานถึง 8 ปีนั้น ก่อให้เกิดการสูญเสียรายได้ต่อประเทศ และเป็นการส่งเสริมการลงทุนที่มีความเสี่ยง เนื่องจากนักลงทุนก็จะเข้ามาในประเทศเพื่อประกอบกิจการในระยะเวลาที่เท่าที่ที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน เมื่อหมดเวลาของการส่งเสริมการลงทุน ก็จะย้ายฐานการลงทุนไปยังประเทศอื่น ๆ ทำให้ประเทศไทยไม่ได้รับประโยชน์จากการส่งเสริมการลงทุน อีกทั้งยังเป็นการดึงดูดการลงทุนในระยะสั้น ซึ่งผู้เขียนมีความเห็นว่า การที่ประเทศเวียดนามได้ปรับลดระยะเวลาการยกเว้นภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจ ให้เหลือระยะเวลาที่สั้นลง เพียง 2-4 และเพิ่มมาตรการการลดหย่อนอัตราภาษีต่อเนื่องไปอีกนั้นเพื่อเป็นการดึงดูดการลงทุนระยะยาว เนื่องจากนักลงทุนในโครงการใหญ่ ๆ ที่ไม่สามารถทำผลกำไรได้ปีแรก ๆ ของการลงทุนก็จะให้ความสำคัญถึงสิทธิประโยชน์ในระยะยาวด้วย ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าควรจะมีมาตรการเสริมโดยการลดอัตราภาษีให้อีกช่วงหนึ่ง โดยรัฐอาจใช้วิธีการลดการยกเว้นภาษีประโยชน์ โดยให้เฉพาะแก่กิจการใหม่ ๆ ที่เป็นประโยชน์แก่ประเทศ และที่เป็นการลงทุนระยะยาว นอกจากนี้ควรมีมาตรการเสริมเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีโดยอาศัยสิทธิประโยชน์ทางภาษีอีกด้วย

### 3. การลดหย่อนอัตราภาษีเงินได้

รัฐบาลเวียดนามได้ใช้นโยบายส่งเสริมการลงทุน เพื่อลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามโครงการแต่ละประเภท และแต่ละพื้นที่ เพื่อดึงดูดให้นักลงทุนต่างชาติเข้ามาลงทุน และยังให้การสนับสนุนในกิจการที่มีผลต่อการพัฒนาประเทศเป็นสำคัญ ซึ่งจะมีทั้งการลดอัตราภาษีจากปกติ 28% เป็น 10%-20% และยังมี การลดหย่อนเงินภาษีโดยเสียภาษีเพียงครึ่งหนึ่งของจำนวนภาษีที่ต้องชำระเต็มอีกด้วย ส่วนในประเทศไทย ไม่ได้มีการปรับลดอัตราภาษี แต่ได้มีการลดหย่อนภาษีเพียงอัตราเดียว คือลดหย่อนภาษี 50% ตามเขตส่งเสริมการลงทุนเท่านั้น

จากมาตรการนี้ จะเห็นได้ว่าเป็นการดึงดูดกิจการที่มีการขนาดการลงทุนขนาดใหญ่ เนื่องจากกิจการดังกล่าวนี้ จะไม่ได้รับสิทธิประโยชน์จากการยกเว้นภาษีในปีแรก ๆ ได้อย่างเต็มที่ ดังนั้น การที่ได้รับการลดหย่อนภาษีหลังจากระยะเวลาในการยกเว้นภาษีผ่านไป จึงทำให้กิจการที่มีการลงทุนขนาดใหญ่ได้รับสิทธิประโยชน์ได้เพิ่มมากขึ้น

ผู้เขียนมีความเห็นว่า จึงควรเพิ่มอัตราลดหย่อนภาษีให้มีความหลากหลายยิ่งขึ้น เช่นกำหนด อัตราภาษีหลาย ๆ อัตรา เพื่อส่งเสริมการลงทุนสำหรับกิจการที่มีความสำคัญต่อประเทศในระดับที่แตกต่างกันออกไป รวมทั้งเพื่อดึงดูดนักลงทุนที่มีการลงทุนขนาดใหญ่ ซึ่งจะให้ความสำคัญกับสิทธิประโยชน์ทางภาษีในระยะยาวมากกว่าการยกเว้นภาษีในระยะเวลานั้น ๆ เท่านั้น

### 4. การลดหย่อนอัตราภาษีในกรณีอื่น ๆ

ประเทศเวียดนามได้มีการลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่กิจการที่จ้างแรงงานหญิงเป็นจำนวนมาก ในขณะที่ประเทศไทยยังไม่มีกฎหมายบัญญัติไว้สำหรับการลดหย่อนภาษีในเรื่องดังกล่าว ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าควรที่จะเพิ่มหลักเกณฑ์ในการลดหย่อนภาษีไว้ในกรณีต่าง ๆ สำหรับผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุน เพื่อเป็นการพัฒนาการจ้างแรงงานตามมาตรการส่งเสริมการลงทุนในอีกทางหนึ่งด้วย