

บทคัดย่อ

การลงทุนจากต่างประเทศในรูปแบบของกิจการร่วมค้า (Joint Venture) เป็นรูปแบบการลงทุนที่มีความสำคัญมากสำหรับประเทศกำลังพัฒนา (Developing Countries) เนื่องจากการดำเนินการตามโครงการใหญ่ ๆ (Mega Project) มักต้องอาศัยเทคโนโลยีขั้นสูง และมีมูลค่าการลงทุนแต่ละโครงการด้วยเงินลงทุนมหาศาล โดยเฉพาะรูปแบบการลงทุนเหล่านี้จำเป็นต้องมีการปรับปรุงพัฒนาเสริมสร้างทั้งระบบสาธารณูปโภค (Infrastructure) ในประเทศนั้น เช่น การคมนาคมขนส่งขนาดใหญ่ เมื่อโครงการเหล่านี้ต้องการทั้งเงินทุน และเทคโนโลยีที่มีความสลับซับซ้อนเป็นการเฉพาะด้าน จึงเป็นการยากสำหรับกลุ่มธุรกิจท้องถิ่น ซึ่งเป็นผู้ประกอบการขนาดกลาง หรือผู้รับเหมาเพียงรายเดียว ที่จะมีศักยภาพในการรับเหมาดำเนินโครงการดังกล่าวได้ตามลำพัง

ลักษณะการประกอบกิจการของกิจการร่วมค้ามีได้หลายรูปแบบ ซึ่งอาจแบ่งรูปแบบของกิจการร่วมค้าที่พบเห็นในประเทศไทยได้เป็น 2 ประเภท โดยแบ่งตามลักษณะของสภาพบุคคลตามกฎหมาย กล่าวคือ ประเภทกิจการร่วมค้าที่มีสภาพนิติบุคคล ประการหนึ่ง และกิจการร่วมค้าที่ไม่มีสภาพนิติบุคคล อีกประการหนึ่ง โดยจากการศึกษากฎหมายของต่างประเทศพบว่า มีบทบัญญัติที่ครอบคลุมถึงรูปแบบกิจการร่วมค้าทั้งสองไว้ด้วยเช่นกัน ซึ่งแตกต่างจากประเทศไทย

มาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ได้ให้นิยามคำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” ให้ความหมายรวมถึงกิจการร่วมค้าด้วย อย่างไรก็ตาม การดำเนินกิจการร่วมค้าในรูปแบบที่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลในประเทศไทยนั้น เข้าลักษณะบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ตามมาตรา 39 แต่มิได้เข้าลักษณะนิยามของกิจการร่วมค้าแต่อย่างใด ดังนั้น ความแตกต่างทางความหมายที่เกี่ยวข้องกับการเสียภาษีของกิจการร่วมค้าที่ดำเนินการในประเทศไทยภายใต้มาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรข้างต้น นับเป็นสมมติฐานเบื้องต้นของวิทยานิพนธ์ว่ามีความแตกต่างของภาระภาษีและสิทธิประโยชน์ทางภาษีระหว่างประเภททั้งสองของกิจการร่วมค้ามีเกิดขึ้นหรือไม่

จากการศึกษาพบว่า การแยกนิยามของกิจการร่วมค้าที่ไม่มีสภาพบุคคล ให้เป็น “กิจการร่วมค้า” โดยมีสภาพเป็นหน่วยทางภาษีประเภทหนึ่ง และกำหนดว่ากิจการร่วมค้าที่มีสภาพบุคคล ให้เป็น “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย” และมีสภาพเป็นหน่วยทางภาษีในอีกประเภทหนึ่งนั้น ย่อมนำไปสู่ผลที่ได้รับการปฏิบัติและสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่อาจ

แตกต่างกันได้ตามกฎหมาย เห็นได้ชัดเจนว่า กรณีคู่ค้าที่เป็น “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและประกอบกิจการในประเทศไทย” จะต้องแบกรับภาระภาษีซ้ำซ้อนกรณีการดำเนินกิจการร่วมค้าในรูปแบบที่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลในประเทศไทย (หรือ บริษัทในเครือ) ซึ่งแตกต่างจากกรณีกิจการร่วมค้าที่ไม่มีสภาพบุคคลตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์หรือกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง ที่เงินส่วนแบ่งกำไรจะได้รับการยกเว้นตามกฎหมายเฉพาะ คือ พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 10) พิจารณาได้ว่า นิยาม “กิจการร่วมค้า” ภายใต้ประมวลรัษฎากร มีความหมายที่ไม่ครอบคลุมรูปแบบกิจการร่วมค้าในแต่ละประเภทตามความเป็นจริง และมีประเด็นความไม่เป็นกลางในทางภาษี (Non-neutrality) สำหรับคู่ค้า ส่งผลกระทบต่อพฤติกรรมการตัดสินใจของผู้ประกอบการที่เป็นบริษัทที่มาจากต่างประเทศเป็นอย่างมาก ปัญหาสำคัญคือ เพราะเหตุใดจึงต้องจำกัดสิทธิประโยชน์ของคู่ค้าตามนิยาม “กิจการร่วมค้า” ไว้เพียงรูปแบบกิจการร่วมค้าที่ไม่มีสภาพบุคคลตามกฎหมายเท่านั้น

กรณีปัญหาภาษีเงินได้ของกิจการร่วมค้า นอกเหนือจากที่ได้กล่าวมาข้างต้น มีความซับซ้อนเพิ่มมากขึ้นเมื่อพิจารณาประกอบกับบทบัญญัติแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ได้แก่ ปัญหาการกำหนดถิ่นที่อยู่ เนื่องจากกิจการร่วมค้าตามประมวลรัษฎากร ถือเป็นหน่วยภาษีที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแม้ไม่มีสถานภาพของนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หรือตามพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด เนื่องจากมิได้มีการจดทะเบียนของผู้ค้าร่วมกัน หากกิจการร่วมค้าที่ประกอบกิจการในประเทศไทย ได้มีการดำเนินการบางส่วนในต่างประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย เมื่อกิจการร่วมค้าได้รับเงินได้จากต่างประเทศจะถูกจัดเก็บภาษีจากเงินได้ดังกล่าวทั้งในประเทศไทยและต่างประเทศด้วยหรือไม่ หากมี กิจการร่วมค้าจะสามารถถือเอาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศดังกล่าวเพื่อขจัดภาษีซ้ำซ้อนในประเทศไทยได้หรือไม่

ปัญหาประการสุดท้าย คือ ปัญหาเชิงนโยบายกรณีการวางแผนโดยใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษี ถือเป็นอีกกรณีหนึ่ง ที่ภาครัฐในปัจจุบันยังมิได้ให้ความสำคัญ กรณีช่องว่างที่เกิดขึ้นเนื่องจากการจัดตั้งกิจการร่วมค้าด้วยวัตถุประสงค์เป็นการถาวร (ซึ่งมิได้ต่างจากบริษัทห้างร้านทั่วไป) แทนที่จะให้สิทธิประโยชน์เพื่อส่งเสริมกิจการร่วมค้าด้วยวัตถุประสงค์เพื่อดำเนินการตามโครงการใหญ่ (Mega Project) เป็นการเฉพาะเช่นนี้

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้เสนอทางแก้ไข โดยไม่จำเป็นต้องทบทวนและแก้ไขบทบัญญัติ นิยาม คำว่า “กิจการร่วมค้า” ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรขึ้นใหม่ แต่เสนอให้กรมสรรพากรออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. ซึ่งเป็นเสมือนคู่มือให้แก่เจ้าพนักงานประเมินและผู้เสีย

ภาษีในการแก้ไขปัญหาค่าเงินปราคจากความชัดเจนของนิยาม กิจกรรมร่วมค้าและสัญญาร่วมกันทำงาน (Consortium) ภายใต้บทบัญญัติของกฎหมายทางภาษีอากร และเพื่อให้เกิดความเท่าเทียมในการรับรู้และเสียภาษีของคู่ค้าระหว่างสองรูปแบบของกิจกรรมร่วมค้า ควรออกพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 65 ทวิ (10) แห่งประมวลรัษฎากร โดยกำหนดเพิ่มเติมเป็นอนุวรรค (ค) ของมาตราดังกล่าว ให้ยกเว้นภาษีจากเงินปันผลที่จ่ายโดยกิจกรรมร่วมค้าที่จดทะเบียนขึ้นเป็นนิติบุคคลให้แก่คู่ค้าที่เป็นนิติบุคคลต่างประเทศที่ประกอบกิจการในประเทศไทย การแก้ไขมาตราดังกล่าว จะแก้ไขปัญหาค่าเงินปราคความไม่เท่าเทียมในการเสียภาษีของคู่ค้าที่เป็นบริษัทต่างประเทศและประกอบกิจการในประเทศไทยในกรณีที่มาจัดตั้งกิจกรรมร่วมค้าซึ่งเป็นรูปแบบบริษัทในเครือ เป็นการช่วยกระตุ้นให้คู่ค้าต่างชาติมีแรงสนับสนุนที่จะกลับเข้ามาลงทุนผ่านกิจกรรมร่วมค้าในประเทศไทยมากขึ้นกว่าเดิม นอกจากนี้ได้เสนอให้จำกัดอำนาจการจัดเก็บจากแหล่งเงินได้ทั้งในและนอกประเทศไทยสำหรับกิจกรรมร่วมค้าที่ไม่มีสภาพบุคคล พร้อมไปกับขยายสิทธิประโยชน์ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 300 เพื่อลดปัญหาภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศจากการจัดเก็บภาษีดังกล่าว

ในส่วนสุดท้ายของวิทยานิพนธ์ ได้เสนอให้ประเทศไทยจัดทำข้อเสนอรูปแบบเครดิตพิเศษเพื่อให้ประเทศคู่สัญญาให้ความอนุเคราะห์ในการขจัดภาระภาษีซ้ำซ้อนที่เกิดจากการจัดเก็บภาษีกิจกรรมร่วมค้าในประเทศไทย โดยมีรูปแบบหลักการเทียบเคียงคล้ายกับหลักการเครดิตภาษีแบบให้เพิ่มเติมพิเศษ (Tax Sparing Credit) กรณีได้รับการส่งเสริมการลงทุน ด้วยวัตถุประสงค์เป็นการสนับสนุนการจัดตั้งกิจกรรมร่วมค้าในประเทศไทยให้มากขึ้น ทั้งนี้ ตัวอย่างรูปแบบการให้เครดิตพิเศษจะเป็นประโยชน์อย่างยิ่งกับประเทศกำลังพัฒนา