

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความสำคัญของปัญหา

การลงทุนจากต่างประเทศในรูปแบบของกิจการร่วมค้า (Joint Venture) เป็นรูปแบบการลงทุนที่พบเห็นได้มากประการหนึ่งในประเทศกำลังพัฒนา (Developing Countries) ทั้งนี้ เนื่องจากการดำเนินการตามโครงการใหญ่ ๆ (Mega Project) ที่เป็นมูลค่าสูง ต้องการเงินลงทุนมหาศาล โดยเฉพาะหลายโครงการ เป็นการสร้างระบบสาธารณูปโภค (Infrastructure) ขนาดใหญ่ ซึ่งต้องการเทคโนโลยีระดับสูงและมีความสลับซับซ้อนเป็นการเฉพาะด้าน จึงเป็นการยากสำหรับกลุ่มธุรกิจท้องถิ่นซึ่งเป็นผู้ประกอบการขนาดกลาง หรือผู้รับเหมาเพียงรายเดียว ที่จะมีศักยภาพในการให้บริการ หรือรับเหมาดำเนินโครงการดังกล่าวได้ตามลำพัง ดังนั้น ผู้ประกอบการท้องถิ่นที่มีความประสงค์จะเข้ามารับดำเนินการ จำต้องมีผู้ร่วมลงทุนระหว่างผู้ประกอบการหลายราย โดยบางรายมีเงินทุนมหาศาล และบางรายมีเทคโนโลยีและประสบการณ์ด้านนั้นมาก่อนเป็นอย่างดี ซึ่งมักเป็นนิติบุคคลซึ่งมาจากต่างประเทศ เห็นได้ว่า โครงการขนาดใหญ่ในประเทศไทย มักจะมีนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศเข้ามาร่วมทุน หรือเป็นผู้ร่วมค้าแทบทั้งสิ้น

อาจกล่าวได้ว่า การลงทุนในรูปแบบของกิจการร่วมค้า เป็นวิธีการที่นักลงทุนต่างชาติและนักลงทุนไทยต่างก็ได้รับประโยชน์จากอีกฝ่ายหนึ่งร่วมกัน โดยนักลงทุนต่างชาติจะได้ประโยชน์จากผู้ร่วมลงทุนฝ่ายไทยซึ่งมีความสามารถในการติดต่อ หรือประสานงานกับหน่วยงานราชการไทยได้ดีกว่า และมีความคุ้นเคยกับเรื่องของการตลาดภายในประเทศ กฎหมายภายในที่เกี่ยวข้อง แนวโน้มนโยบายของรัฐบาล สภาพเศรษฐกิจประเทศไทยที่ดีกว่าตนมาก ส่วนผู้ร่วมลงทุนฝ่ายไทยเอง ก็จะได้รับประโยชน์จากผู้ร่วมลงทุนต่างชาติ คือ จะได้รับการถ่ายทอดความรู้และประสบการณ์ในการบริหารงาน ได้รับเทคโนโลยีใหม่ ๆ ได้เงินทุนจากต่างประเทศ นอกจากนี้ผู้ร่วมลงทุนทั้งสองฝ่ายจะมีส่วนร่วมในการควบคุมบริหารงาน และได้รับส่วนแบ่งผลกำไรจากกิจการร่วมค้านั้น

เนื่องจากลักษณะการประกอบกิจการของกิจการร่วมค้ามีได้หลายรูปแบบ ซึ่งอาจแบ่งรูปแบบของกิจการร่วมค้าที่พบเห็นในประเทศไทยได้เป็น 2 ประเภท โดยแบ่งตามลักษณะของการจดทะเบียน กล่าวคือ ประเภทกิจการร่วมค้าที่มีสภาพนิติบุคคล ประการหนึ่ง และกิจการร่วมค้าที่ไม่มีสภาพนิติบุคคล อีกประการหนึ่ง

กิจการร่วมค้าประเภทที่มีสภาพนิติบุคคล (Incorporated Joint Venture หรือ Equity Joint Venture) เป็นกิจการร่วมค้าที่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคล และหากจดทะเบียนภายใต้กฎหมายฉบับใดก็ต้องอยู่ภายในบังคับของกฎหมายนั้น เช่น กิจการร่วมค้าที่จดทะเบียนเป็นบริษัทจำกัดตามกฎหมายไทย ย่อมต้องอยู่ในบังคับของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยบริษัทจำกัด

กิจการร่วมค้าที่ไม่มีสภาพนิติบุคคล (Unincorporated Joint Venture หรือ Contractual Joint Venture) เป็นกิจการร่วมค้าที่เกิดขึ้นจากข้อตกลงหรือสัญญาของผู้ร่วมค้าทุกฝ่ายร่วมกัน โดยมิได้มีการจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลตามกฎหมาย ซึ่งสิทธิ หน้าที่ และความรับผิดชอบของผู้ร่วมค้าย่อมเป็นไปตามสัญญาที่ตกลงร่วมกันไว้

อย่างไรก็ดี หากพิจารณามาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ได้ให้นิยามคำว่า “บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” ให้ความหมายรวมถึงกิจการร่วมค้าด้วย และคำว่า “กิจการร่วมค้า” ได้แก่กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางการค้าหรือหากำไรระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือระหว่างบริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือนิติบุคคลอื่น โดยถือว่ากิจการร่วมค้ามีฐานะเป็นหน่วยภาษี (the tax entity) และมีความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยมีฐานะเป็นหน่วยภาษีแยกต่างหากจากตัวผู้ร่วมค้า อย่างไรก็ตาม นิยามตามกฎหมายดังกล่าวมีนัยยะหมายถึงกิจการร่วมค้าประเภทที่ไม่มีสภาพนิติบุคคล ซึ่งเป็นกิจการร่วมค้าที่เกิดขึ้นจากข้อตกลงหรือสัญญา โดยมิได้มีการจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายเท่านั้น เนื่องจาก การดำเนินกิจการร่วมค้าในรูปแบบที่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลในประเทศไทยนั้น เข้าลักษณะบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ตามมาตรา 39 มิได้เข้าลักษณะนิยามของกิจการร่วมค้าแต่อย่างใด

แม้ปรากฏความแตกต่างทางความหมายภายใต้มาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรดังกล่าวข้างต้น แต่วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ยังคงมีเนื้อหาที่วิเคราะห์ครอบคลุมรูปแบบกิจการค้าทั้งสองรูปแบบ เพื่อแสดงให้เห็นผลกระทบและปัญหาที่เกิดขึ้นจากภาวะภาษีเงินได้ของกิจการร่วมค้าที่ประกอบกิจการในประเทศไทย และเพื่อนำมาวิเคราะห์เปรียบเทียบต่อไป

กรณีปัญหาภาษีเงินได้ของกิจการร่วมค้านอกเหนือจากที่ได้กล่าวมาข้างต้น ยังทวีความซับซ้อนเพิ่มมากขึ้นเมื่อพิจารณาประกอบกับบทบัญญัติแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ได้แก่ ปัญหาการกำหนดถิ่นที่อยู่ เนื่องจากกิจการร่วมค้าตามประมวลรัษฎากร ถือเป็นหน่วยภาษีที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแต่ไม่มีสถานภาพของนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หรือตามพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด เพราะมิได้มีการจดทะเบียนของผู้ค้าร่วมกัน หากกิจการร่วมค้าที่ประกอบกิจการในประเทศไทย ให้บริการกับลูกค้าที่อยู่ในต่างประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย เมื่อลูกค้าจ่ายเงินได้ออกจากประเทศของตนและถูกเก็บภาษีจากเงินได้ดังกล่าวในประเทศนั้น กิจการร่วมค้าจะสามารถถือเอาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศดังกล่าวเพื่อขจัดภาษีซ้ำซ้อนในประเทศไทยได้หรือไม่

นอกจากประเด็นปัญหาเรื่องนิยามความหมายและการมีถิ่นที่อยู่ข้างต้นแล้ว ยังปรากฏปัญหากรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งได้เข้าร่วมในกิจการร่วมค้าและได้รับเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไร โดยอาจแบ่งแยกปัญหาในกรณีดังกล่าว ออกเป็นประเด็นย่อย ดังนี้

กรณีแรก ปัญหาการยกเว้นภาษีจากกำไรสุทธิสำหรับกรณีเงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไรของกิจการร่วมค้าโดยมีผู้รับเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ โดยแยกเป็นกรณีผู้จ่ายเงินดังกล่าวเป็น กิจการร่วมค้าที่มีสภาพนิติบุคคล ประการหนึ่ง และกรณีผู้จ่ายเงินดังกล่าวเป็น กิจการร่วมค้าที่ไม่มีสภาพนิติบุคคล อีกประการหนึ่ง โดยหากเป็นกรณีผู้จ่ายเงินดังกล่าว เป็นกิจการร่วมค้าที่มีสภาพนิติบุคคล โดยมีผู้รับเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแล้ว กรณีย่อมเกิดความได้เปรียบเสียเปรียบเมื่อเทียบกับกรณีผู้จ่ายเงินดังกล่าว เป็นกิจการร่วมค้าที่ไม่มีสภาพนิติบุคคล โดยมีผู้รับเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งได้รับสิทธิทางภาษีตามมาตรา 5 ทวิ แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 108) พ.ศ. 2527 กรณีเช่นนี้อาจพิจารณาได้ว่าเป็นการขัดต่อหลักความเป็นกลางทางภาษี ซึ่งผู้เขียนจะได้อธิบายและวิเคราะห์โดยละเอียดต่อไป

ปัญหาเชิงนโยบายกรณีการวางแผนโดยใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษี จะเป็นอีกกรณีหนึ่งที่ภาครัฐในปัจจุบันยังมิได้ให้ความสำคัญ กรณีช่องว่างที่เกิดขึ้นเนื่องจากการจัดตั้งกิจการร่วมค้าด้วยวัตถุประสงค์เป็นการถาวร (ซึ่งมิได้ต่างจากบริษัทห้างร้านทั่วไป) แทนที่จะให้สิทธิประโยชน์เพื่อส่งเสริมกิจการร่วมค้าด้วยวัตถุประสงค์เพื่อดำเนินการตามโครงการใหญ่ (Mega Project) เป็นการเฉพาะเช่นนี้ อาจถือได้ว่าเป็นการทำลายความเป็นธรรมและความเป็นกลางทางภาษีอย่างมีนัยยะสำคัญ

กล่าวโดยสรุป กฎหมายทางภาษีอากรในประเทศไทยตลอดจนเครือข่ายอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ลงนามกับประเทศหรือดินแดนต่าง ๆ กว่า 52 คู่สัญญา ยังคงปรากฏปัญหามากมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีตลอดจนการให้สิทธิประโยชน์ ปัญหาเหล่านี้ส่วนใหญ่เกิดขึ้นจากการขาดความชัดเจนสำหรับการตีความและกำหนดรูปแบบกิจการร่วมค้า ซึ่งส่งผลกระทบต่อและเป็นอุปสรรคต่อการสร้างบรรยากาศในการส่งเสริมการลงทุนและการถ่ายทอดเทคโนโลยีจากต่างประเทศมาสู่ประเทศไทยเป็นอย่างยิ่ง

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีวัตถุประสงค์ เพื่อทำความเข้าใจต่อกรณีการะภาษีเงินได้ของกิจการร่วมค้าในรูปแบบต่างๆ ตลอดจนการยกเว้นการจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไร ของผู้ร่วมค้าในกิจการร่วมค้าทั้งประเภทมีสภาพนิติบุคคลและประเภทไม่มีสภาพนิติบุคคล ทั้งภายใต้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร และบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน พร้อมหาแนวทางแก้ไขปรับปรุงเสนอเป็นประโยชน์ต่อหน่วยงานที่เกี่ยวข้องต่อไป ทั้งนี้ วัตถุประสงค์ในการศึกษาวิทยานิพนธ์ สรุปได้ดังนี้

1. ศึกษาการจัดเก็บภาษีเงินได้ของกิจการร่วมค้าในรูปแบบต่าง ๆ ตลอดจนการยกเว้นการจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไร ของผู้ร่วมค้าในกิจการร่วมค้าทั้งประเภทมีสภาพนิติบุคคลและประเภทไม่มีสภาพนิติบุคคล ภายใต้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรและอนุสัญญาภาษีซ้อน

2. ศึกษาปัญหาที่เกิดขึ้น จากการจัดเก็บภาษีเงินได้ของกิจการร่วมค้าในรูปแบบต่าง ๆ ตลอดจนการยกเว้นการจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไร ของผู้ร่วมค้าในกิจการร่วมค้าทั้งประเภทมีสภาพนิติบุคคลและประเภทไม่มีสภาพนิติบุคคล ภายใต้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร

3. ศึกษาปัญหาที่เกิดขึ้น จากการจัดเก็บภาษีเงินได้ของกิจการร่วมค้าในรูปแบบต่าง ๆ ตลอดจน การกำหนดถิ่นที่อยู่ และการขอใช้สิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนของกิจการร่วมค้า ภายใต้บทบัญญัติแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน

4. ศึกษาแนวทางในการจัดการแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้น กรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้ของกิจการร่วมค้าในรูปแบบต่าง ๆ ตลอดจนการยกเว้นการจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไร ของผู้ร่วมค้าที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในกิจการร่วมค้าทั้งประเภทมีสภาพนิติบุคคลและประเภทไม่มีสภาพนิติบุคคล ภายใต้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรและอนุสัญญาภาษีซ้อน

1.3 ขอบเขตของการศึกษา

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะศึกษาถึงปัญหาทางด้านภาษีของกิจการร่วมค้า ตลอดจนการใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยศึกษาทั้งกรณีกิจการร่วมค้าที่มีสภาพนิติบุคคลและไม่มีสภาพนิติบุคคล ทั้งนี้ จะได้มีการเปรียบเทียบระหว่างกฎหมายภาษีของประเทศไทยและของต่างประเทศ ซึ่งได้แก่สาธารณรัฐประชาชนจีน ทั้งนี้ จะศึกษาเฉพาะกรณีภาษีเงินได้ที่จัดเก็บจากกิจการค้าที่ประกอบกิจการในประเทศไทยเป็นสำคัญ แต่ไม่ครอบคลุมไปถึงภาระภาษีอื่น ๆ ภายใต้ประมวลรัษฎากร อาทิ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ หรืออากรแสตมป์

1.4 วิธีการศึกษา

วิธีการศึกษาในการทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ จะทำโดยรวบรวมข้อมูลจากประมวลรัษฎากร และเครือข่ายอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ลงนามกับประเทศหรือดินแดนต่าง ๆ กว่า 52 คู่สัญญา หนังสือตำราต่าง ๆ ทั้งของประเทศไทยและต่างประเทศ บทความทางวิชาการ แนวคำพิพากษาของศาล ประกาศ คำสั่ง แนวปฏิบัติ และแนวข้อหารือของกรมสรรพากร และข้อมูลจากเว็บไซต์ต่าง ๆ ทั้งในประเทศและต่างประเทศ เมื่อรวบรวมและเรียบเรียงวิธีเชิงวิจยเชิงเอกสารแล้ว และใช้แนวอนุมานเชิงพิจารณาและทำการวิเคราะห์หลักเกณฑ์ตลอดจนประเด็นปัญหาต่าง ๆ พร้อมเสนอแนวทางแก้ไขปัญหาและข้อเสนอแนะ

1.5 ความหมายของคำที่ใช้ในวิทยานิพนธ์

ถ้อยคำที่ใช้ในวิทยานิพนธ์ดังต่อไปนี้ เว้นแต่ที่ระบุไว้ว่ามีความหมายอย่างอื่น โดยเฉพาะแล้ว มีความหมายดังต่อไปนี้

อนุสัญญาภาษีซ้อน หมายถึง อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ลงนามกับประเทศหรือดินแดนต่าง ๆ ตามบริบทที่อ้างถึง

แบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อน หมายถึง ต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนขององค์การความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (The Organisation for Economic and Development)

อนึ่ง หากวิทยานิพนธ์นี้ระบุเลขมาตราไว้โดยมิได้ระบุชื่อกฎหมายกำกับไว้โดยเฉพาะ
แล้วให้หมายถึงเลขมาตราตามประมวลรัษฎากร