

บทที่ 4

วิเคราะห์ปัญหาภาษีเงินได้กรณีกิจการร่วมค้าที่ประกอบกิจการในประเทศไทย

ในบทนี้ ผู้เขียนวิเคราะห์ถึงปัญหาภาษีเงินได้ กรณีกิจการร่วมค้าที่ประกอบกิจการในประเทศไทย โดยสามารถแยกออกได้เป็น 3 กรณี ได้แก่

ปัญหากรณีที่หนึ่ง คือ ภาระภาษีเงินได้ของคู่ค้าที่แตกต่างกันตามรูปแบบกิจการร่วมค้า และปราศจากความชัดเจนของนิยาม กรณีกิจการร่วมค้า (Joint Venture) และสัญญาร่วมกันทำงาน (Consortium) ภายใต้บทบัญญัติของกฎหมายทางภาษีอากร

ปัญหากรณีที่สอง คือ การจัดเก็บภาษีจากกิจการร่วมค้าภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนและ

ปัญหากรณีที่สาม เป็นปัญหาเชิงนโยบายในการจัดตั้งกิจการร่วมค้า

โดยสรุปรายละเอียดและสาระสำคัญของปัญหาในแต่ละกรณี ดังนี้

4.1 ปัญหาภาระภาษีเงินได้ของคู่ค้าที่แตกต่างกันตามรูปแบบกิจการร่วมค้าและปราศจากความชัดเจนของนิยามกรณีกิจการร่วมค้า (Joint Venture) และสัญญาร่วมกันทำงาน (Consortium) ภายใต้บทบัญญัติของกฎหมายทางภาษีอากร

4.1.1 ภาระภาษีเงินได้ของคู่ค้าที่แตกต่างกันตามรูปแบบกิจการร่วมค้า

ด้วยคำว่า กิจการร่วมค้า ปัจจุบันไม่มีการนิยามถึงสถานภาพ “บุคคล” ไว้เป็นการเฉพาะภายใต้บทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ดังนั้น การจัดตั้งกิจการร่วมค้าในกรณีที่เป็นการจัดตั้งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขึ้นใหม่ สถานภาพ “บุคคล” ของกิจการร่วมค้าในกรณีดังกล่าว จึงเป็นไปตามบทบัญญัติว่าด้วย “หุ้นส่วนบริษัท” อันเป็นหลักกฎหมายทั่วไป

ขณะที่ การจัดตั้งกิจการร่วมค้า ในกรณีที่เป็นการจัดตั้งโดยสัญญา แต่มิได้การจัดตั้งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขึ้นใหม่นั้น สถานภาพ “บุคคล” ของกิจการร่วมค้าในกรณีดังกล่าวทางกฎหมาย ย่อมไม่ปรากฏว่ามีสถานภาพทางนิติบุคคล แต่อาจถือได้ว่า เข้าลักษณะเป็น “ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคล” โดยความสัมพันธ์ตลอดจนความรับผิดชอบ

ของผู้เป็นหุ้นส่วน (คือ ผู้ร่วมค้า) ต่างๆ จึงเป็นไปตามบทบัญญัติว่าด้วย “หุ้นส่วนสามัญที่มีใช้นิติบุคคล” อันเป็นหลักกฎหมายทั่วไป

อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาถึงกฎหมายทางภาษีในประเทศไทย นิยาม กิจกรรมร่วมค้า ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร อ้างถึงรูปแบบกิจกรรมร่วมค้าที่ไม่มีสภาพบุคคลตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์หรือกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง ให้มีสภาพเป็นหน่วยทางภาษี ซึ่งต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามกฎหมายไทยแยกออกต่างหากจากผู้ร่วมค้าทุกฝ่าย แม้ว่า ไม่ปรากฏว่ามีสถานภาพทางนิติบุคคลตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แต่อย่างใด

ประเด็นที่ชัดเจน คือ นิยามตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรดังกล่าว ไม่ครอบคลุมถึงรูปแบบกิจกรรมร่วมค้ากรณีที่เป็นการจัดตั้งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขึ้นใหม่ ซึ่งถือว่า เป็นการดำเนินกิจกรรมร่วมค้าในรูปแบบที่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลในประเทศไทย โดยจะเข้าลักษณะบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยตามนิยามมาตรา 39 และมีใช้กิจกรรมร่วมค้า¹

คำถามประการหนึ่ง คือ กิจกรรมร่วมค้า ตามนิยามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร แตกต่างจากหน่วยภาษีกรณี ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้นิติบุคคล และ คณะบุคคล อย่างไร

¹ ผู้เขียนมีความเห็นว่า การดำเนินกิจกรรมร่วมค้าในรูปแบบที่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลในประเทศไทย ที่เข้าลักษณะบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย แม้มีความหมายที่อาจกล่าวได้ว่าเป็นส่วนหนึ่งของการจัดรูปแบบองค์กรกลุ่มบริษัทที่เรียกว่า บริษัทในเครือ (กรณีการที่บริษัทหนึ่ง ควบคุมอีกบริษัทในเครือโดยการถือหุ้น) อย่างไรก็ตามรูปแบบบริษัทในเครือ ก็มีเฉพาะที่เป็นกิจกรรมร่วมค้าในรูปแบบที่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลในประเทศไทยแต่เพียงแบบเดียว แต่ในทางปฏิบัติอาจมีบริษัทในเครือ ในรูปแบบอื่นๆ เช่น บริษัท ก จัดตั้งบริษัท ข โดยบริษัท ก และควบคุมบริษัท ข ผ่านการถือหุ้นกว่าร้อยละ 70 เพื่อให้บริษัท ข ไปดำเนินการซื้อหุ้นบริษัท ค อีกทอดหนึ่ง กรณีนี้ บริษัท ก ใช้ บริษัท ข เป็น Holding Companies ในการควบคุมบริษัท ค แทนตน (ด้วยวัตถุประสงค์เพื่อเทคนิคการจัดรูปแบบบริหารกลุ่มองค์กร หรือเพื่อหลบหลีกปัญหาหรือข้อกฎหมายบางประการหากบริษัท ก ถือหุ้นบริษัท ค โดยตรง) เห็นได้ว่า ในกรณีรูปแบบนี้นั้น ไม่อาจกล่าวได้ว่าเป็นการจัดตั้งเพื่อเป็นวัตถุประสงค์เป็นกิจกรรมร่วมค้าแต่อย่างใด ดังนั้น เพื่อความชัดเจนในการอธิบายสภาพปัญหาภายในบทนี้ ผู้เขียนจึงใช้คำว่า กิจกรรมร่วมค้าในรูปแบบที่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลในประเทศไทย แทนที่จะใช้คำว่า บริษัทในเครือ เพื่อป้องกันความสับสนต่อความเข้าใจ

มาตรา 39 บัญญัติลักษณะของ “กิจการร่วมค้า” ให้หมายถึง กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางการค้าหรือหากำไรระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือระหว่างบริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือนิติบุคคลอื่น

หมายความว่า “กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางการค้าหรือหากำไร” ถือเป็นลักษณะสำคัญของ “กิจการร่วมค้า” ซึ่งสอดคล้องกับการมีวัตถุประสงค์เพื่อแสวงหากำไรเพื่อมาแบ่งปันกันระหว่างผู้เป็นหุ้นส่วนของห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีหุ้นนิติบุคคล ในขณะที่ คณะบุคคล ไม่จำเป็นต้องมีวัตถุประสงค์เพื่อแสวงหากำไรเพื่อมาแบ่งปันกัน

แนววินิจฉัยของกรมสรรพากร² ในปี 2547 วางแนวพิจารณาชัดเจนถึง กรณีบริษัทสองบริษัทได้ร่วมกันซื้อที่ดินแปลงหนึ่งพร้อมกัน แต่เป็นกรณีที่ บริษัท ก ซื้อที่ดินแปลงดังกล่าวมาก่อนและยินยอมให้บริษัท ข เข้าร่วมกรรมสิทธิ์รวมภายหลัง ต่อมา เมื่อบริษัททั้งสองขายที่ดินพร้อมบ้านไป ต้องแยกเสียภาษีเฉพาะรายรับที่มีอยู่ในส่วนอสังหาริมทรัพย์ของตน ไม่อาจถือว่าเป็น “กิจการร่วมค้า” ได้ เนื่องจากมิใช่ “กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางการค้าหรือหากำไร”³

อย่างไรก็ตาม ความแตกต่างของกิจการร่วมค้า กับ ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีหุ้นนิติบุคคล คือ กิจการร่วมค้าต้องมีผู้ร่วมค้าฝ่ายหนึ่งฝ่ายใดที่มีสถานภาพของตนเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเสมอ จึงมีหน้าที่เสียภาษีในฐานะหน่วยภาษีประเภท “กิจการร่วมค้า” หากผู้ร่วมค้าทุกฝ่ายเป็นบุคคลธรรมดา แม้ทำสัญญาจัดตั้ง “กิจการร่วมค้า” ก็มิอาจทำให้เปลี่ยนแปลงสถานภาพของผู้มีหน้าที่เสียภาษีในฐานะหน่วยภาษีประเภท “ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีหุ้นนิติบุคคล” ไปได้

² หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค 0706/4328 ลงวันที่ 4 พฤษภาคม 2547

³ ดังนั้น “กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางการค้าหรือหากำไร” ที่มีลักษณะแตกต่างจากกรณีดังกล่าว อาทิ กรณีบริษัทตั้งแต่สองแห่งขึ้นไปรวมกันเข้าร่วมทำงานในโครงการเดียวกัน แต่ไม่มีการร่วมทุนหรือร่วมกันในผลกำไรและขาดทุนในกิจการแล้ว แม้จะมีสัญญากำหนดให้ต้องร่วมกันรับผิดชอบคู่สัญญาฝ่ายที่สาม หรือ กรณีร่วมกันเข้าทำสัญญากับผู้ว่าจ้างโดยลงนามร่วมกันหรือมอบอำนาจให้ผู้ประกอบการรายหนึ่งรายใดเป็นผู้ลงนามแทนในสัญญาฉบับเดียวกัน เพื่อดำเนินกิจการในโครงการเดียวกัน แต่มิได้มีการร่วมทุนกันเหมือนกิจการร่วมค้าและมิได้ร่วมกันรับผิดชอบคู่สัญญาหรือผู้ว่าจ้าง ย่อมมิอาจถือได้ว่าเป็นการรวมกันในลักษณะกิจการร่วมค้า แต่เป็นเพียงกลุ่มบริษัท (Consortium) โดยผู้ประกอบการแต่ละรายจะต้องนำผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เกิดจากการเข้าร่วมดำเนินการในโครงการเดียวกันไปแยกยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเงินได้ (ถ้ามี) ในนามของตนเองต่อไป

โดยกรมสรรพากรได้วางแนวคำวินิจฉัยเกี่ยวกับกิจการร่วมค้า จะต้องมียกเว้นดังนี้

- (1) ได้มีการตกลงเข้าร่วมทุนกันไม่ว่าจะเป็นเงิน ทรัพย์สิน แรงงานหรือเทคโนโลยี หรือร่วมกันในผลกำไรหรือขาดทุนอันจะพึงได้ตามสัญญาที่กระทำร่วมกันกับบุคคลภายนอก หรือ
- (2) ได้ร่วมกันทำสัญญากับบุคคลภายนอก โดยระบุไว้ในสัญญาว่าเป็น กิจการร่วมค้า หรือ

(3) ได้ร่วมกันทำสัญญากับบุคคลภายนอก โดยสัญญากำหนดให้ต้องรับผิดชอบร่วมกันในงานที่ทำไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน และต้องรับค่าตอบแทนตามสัญญาร่วมกันโดยสัญญาไม่ได้แบ่งแยกงานและค่าตอบแทนร่วมกันไว้อย่างชัดเจน⁴

ทั้งนี้ มีข้อสังเกตว่า เมื่อพิจารณาถึงความมุมมองทางเศรษฐศาสตร์ (Economic Point of Views) การดำเนินกิจการร่วมค้าในรูปแบบที่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลในประเทศไทย ถือเป็นกิจการร่วมค้าเช่นเดียวกันกับกรณีกิจการร่วมค้าที่ไม่มีสภาพบุคคลตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หรือกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง นอกจากนี้ กิจการร่วมค้าที่ไม่มีสภาพบุคคลตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์หรือกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง ถือเป็นผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีตามมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติการบัญชี พุทธศักราช 2543 จึงมีหน้าที่ที่จะต้องจัดทำบัญชีเช่นเดียวกันกับนิติบุคคลอื่นโดยมีหลักเกณฑ์ วิธีการ ตามที่กำหนดในพระราชบัญญัติดังกล่าว

ดังนั้น การแยกนิยามของกิจการร่วมค้าที่ไม่มีสภาพบุคคล ให้เป็น “กิจการร่วมค้า” โดยมีสภาพเป็นหน่วยทางภาษีประเภทหนึ่ง และกำหนดว่ากิจการร่วมค้าที่มีสภาพบุคคล ให้เป็น “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย” และมีสภาพเป็นหน่วยทางภาษีในอีกประเภทหนึ่ง กลับนำไปสู่ผลที่ได้รับการปฏิบัติและสิทธิประโยชน์ทางภาษีของคู่ค้าที่อาจแตกต่างกัน ดังนี้

1. กรณีกิจการร่วมค้าที่ไม่มีสภาพบุคคลตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์หรือกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง ต้องเสียภาษีในฐาน “กิจการร่วมค้า” จากกำไรสุทธิตามมาตรา 65 และมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร ในอัตราร้อยละ 30 และเมื่อเสียภาษีแล้ว จำหน่ายกำไรให้แก่ผู้ร่วมค้าที่เป็น

1.1 กรณีคู่ค้าเป็น “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย” และ “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและประกอบกิจการในประเทศไทย” จะได้รับยกเว้นภาษีจากเงินส่วนแบ่งกำไรดังกล่าวที่ได้รับตามมาตรา 5 ทวิ แห่ง

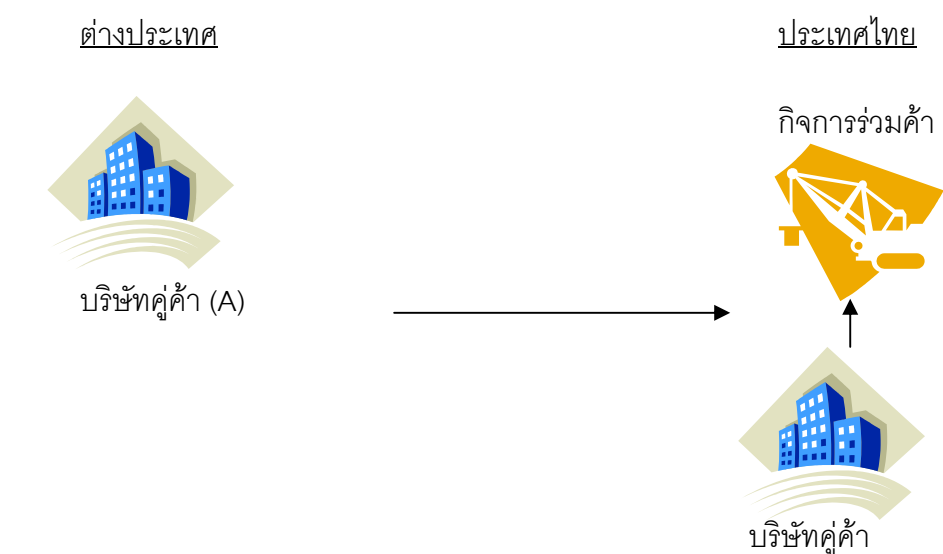
⁴ หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค 0808/2272 ลงวันที่ 15 กุมภาพันธ์ 2530.

พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500⁵ อย่างไรก็ตาม เมื่อคู่ค้าที่เป็น “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและประกอบกิจการในประเทศไทย” เมื่อจำหน่ายกำไรที่ได้รับออกจากประเทศไทย ยังคงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรที่ได้จำหน่ายออกไปตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ในอัตราร้อยละ 10 ภายในวันที่ 7 ของเดือนถัดไป

1.2 กรณีคู่ค้าเป็น “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ และมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย” เงินส่วนแบ่งกำไรถือว่าเป็นเงินได้ ตามมาตรา 40 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อจ่ายเงินได้ดังกล่าวจากประเทศไทย จะถูกหักภาษีไว้ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ในอัตราร้อยละ 10 โดยผู้จ่ายเงินได้คือ กิจการร่วมค้าต้องหักภาษีจากส่วนแบ่งกำไรที่ต้องจ่ายให้กับนิติบุคคลต่างประเทศผู้เข้าร่วมค้าและนำส่งภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการจำหน่ายเงินกำไรในอัตราร้อยละ 10 ภายในวันที่ 7 ของเดือนถัดไป

ภาพที่ 4.1

กิจการร่วมค้า



⁵มาตรา 5 ทวิ แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 เป็นการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับเงินได้พึงประเมินที่เป็นเงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไรให้แก่ผู้เข้าร่วมค้าที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและประกอบกิจการในประเทศไทย และเป็นการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลในเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรทั้งจำนวน

ตารางที่ 4.1 ภาระภาษีในเงินส่วนแบ่งกำไรของคู่ค้าในกิจการร่วมค้า

บริษัทคู่ค้า กรณี	ภาระภาษีในประเทศไทย
A	ไม่อยู่ในบังคับของกฎหมายที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีจากกำไรสุทธิ เนื่องจากมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ถูกหักภาษี ร้อยละ 10 จากกำไรที่แบ่งออกมาจากกิจการร่วมค้า
B	มีหน้าที่ต้องเสียภาษีจากกำไรสุทธิ แต่ได้รับยกเว้นภาษีจากกำไรสุทธิ (ตาม พรฎ. 10) และไม่มีประเด็นการจำหน่ายกำไร
C	มีหน้าที่ต้องเสียภาษีจากกำไรสุทธิ แต่ได้รับยกเว้นภาษีจากกำไรสุทธิ (ตาม พรฎ. 10) อย่างไรก็ตาม มีภาระภาษีจากการจำหน่ายกำไร ในอัตรา ร้อยละ 10
ข้อสรุป	กรณีคู่ค้าเป็นนิติบุคคลต่างประเทศ ไม่ว่าจะประกอบกิจการในประเทศไทยหรือไม่ ภาระภาษีทั้งหมดในประเทศไทยเมื่อนำออกจากประเทศไทย จะเท่ากับ ร้อยละ 10 ของกำไรส่วนแบ่งของกิจการร่วมค้า ในขณะที่กรณี คู่ค้าเป็นนิติบุคคลไทย จะไม่มีภาระภาษีแต่อย่างใด

หมายเหตุ ในกรณี (B) บริษัทไทย หรือ (C) บริษัทต่างประเทศ ประกอบกิจการในประเทศไทย

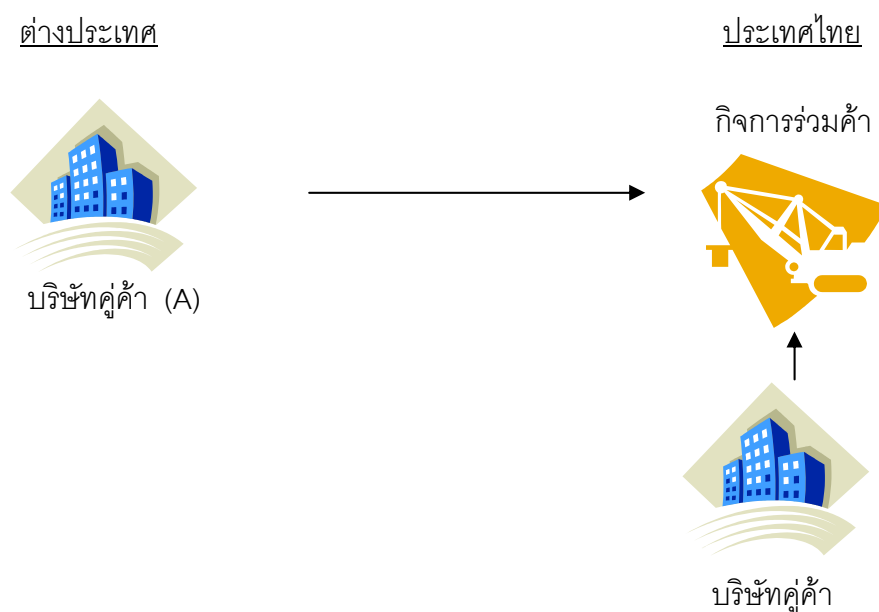
2. กรณีกิจการร่วมค้าที่มีสภาพบุคคลตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์หรือกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง มิได้เสียภาษีในฐานะ “กิจการร่วมค้า” แต่มีฐานะตามกฎหมายเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย จะเสียภาษีจากกำไรสุทธิตามมาตรา 65 และมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร ในอัตราร้อยละ 30 และเมื่อเสียภาษีในกำไรสุทธิแล้ว ประกาศจ่ายเงินปันผลให้แก่ผู้ร่วมค้า (ผู้ถือหุ้น) ที่เป็น

2.1 กรณีคู่ค้าเป็น “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย” อาจได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำเงินปันผลดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นรายได้ตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในมาตรา 65 ทวิ (10) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและประกอบกิจการในประเทศไทย” จะไม่ได้รับสิทธิดังกล่าวแต่อย่างใด นอกจากนี้ เมื่อคู่ค้าที่เป็น “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและประกอบกิจการในประเทศไทย” จำหน่ายกำไรที่ได้รับออกจากประเทศไทย ยังคงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรที่ได้จำหน่ายออกไปอีกครั้ง ตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ในอัตรา ร้อยละ 10 ภายในวันที่ 7 ของเดือนถัดไป

2.2 กรณีคู่ค้าเป็น “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ และมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย” เงินปันผลเมื่อจ่ายจากประเทศไทย ต้องถูกหักภาษีไว้ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ในอัตราร้อยละ 10 ภายในวันที่ 7 ของเดือนถัดไป

ภาพที่ 4.2

กิจการร่วมค้า



ตารางที่ 4.2 ภาระภาษีในเงินปันผลของผู้ถือหุ้นในบริษัทในเครือ

บริษัทคู่ค้า กรณี	ภาระภาษีในประเทศไทย
A	ไม่อยู่ในบังคับของกฎหมายที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีจากกำไรสุทธิ เนื่องจากมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ถูกหักภาษี ร้อยละ 10 จากเงินปันผลที่จ่ายจากกิจการร่วมค้าซึ่งตนถือหุ้นอยู่
B	มีหน้าที่ต้องเสียภาษีจากกำไรสุทธิ แต่อาจได้รับยกเว้นภาษีจากกำไรสุทธิ ตาม มาตรา 65 ทวิ(10) แห่งประมวลรัษฎากร และไม่มีประเด็นการ จำหน่ายกำไรใดๆ
C	มีหน้าที่ต้องเสียภาษีจากกำไรสุทธิ ไม่ได้รับยกเว้นภาษีจากกำไรสุทธิ ตาม มาตรา 65 ทวิ(10) แห่งประมวลรัษฎากร และมีภาระภาษีจากการ จำหน่ายกำไรอีกครั้ง ในอัตราร้อยละ 10

ข้อสรุป	กรณีคู่ค้าเป็นนิติบุคคลต่างประเทศ หากมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ภาระภาษีทั้งหมดในประเทศไทยเมื่อนำออกจากประเทศไทย จะเท่ากับ ร้อยละ 10 ของเงินปันผลจ่ายโดยกิจการร่วมค้า ในขณะที่กรณีคู่ค้าเป็นนิติบุคคลต่างประเทศ หากประกอบกิจการในประเทศไทย ภาระภาษีทั้งหมดในประเทศไทยจะมีภาระภาษีนิติบุคคลในกำไรสุทธิ ร้อยละ 30 และเมื่อนำออกจากประเทศไทย จะเท่ากับ ร้อยละ 10 ของเงินปันผลจ่ายโดยกิจการร่วมค้า โดยมีภาระภาษีทั้งหมดคือ 37 จาก 100
---------	---

หมายเหตุ ในกรณี (B) บริษัทไทย หรือ (C) บริษัทต่างประเทศ ประกอบกิจการในประเทศไทย

เห็นได้ชัดเจนว่า กรณีคู่ค้าที่เป็น “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและประกอบกิจการในประเทศไทย” จะต้องแบกรับภาระภาษีซ้อนกรณีการดำเนินกิจการร่วมค้าในรูปแบบที่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลในประเทศไทย (หรือบริษัทในเครือ) ซึ่งแตกต่างจากกรณีกิจการร่วมค้าที่ไม่มีสภาพบุคคลตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หรือกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง ที่เงินส่วนแบ่งกำไรจะได้รับการยกเว้นตามกฎหมายเฉพาะ คือ พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 10)

พิจารณาได้ว่า นิยาม “กิจการร่วมค้า” ภายใต้ประมวลรัษฎากร มีความหมายที่ไม่ครอบคลุมรูปแบบกิจการร่วมค้าในแต่ละประเภทตามความเป็นจริง และมีประเด็นความไม่เป็นกลางในทางภาษี (Non-neutrality) สำหรับคู่ค้า ส่งผลกระทบต่อการตัดสินใจของผู้ประกอบการที่เป็นบริษัทที่มาจากต่างประเทศเป็นอย่างมาก ปัญหาสำคัญคือ เพราะเหตุใดจึงต้องจำกัดสิทธิประโยชน์ของคู่ค้าตามนิยาม “กิจการร่วมค้า” ไว้เพียงรูปแบบกิจการร่วมค้าที่ไม่มีสภาพบุคคลตามกฎหมายเท่านั้น

จากการศึกษาของผู้เขียน (ซึ่งได้เขียนอธิบายไว้ในบทที่ 3) ประเทศต่างๆ ที่มีกฎหมายว่าด้วยกิจการร่วมค้า ผู้ร่วมประกอบการสามารถเลือกรูปแบบของกิจการได้ว่าจะจัดตั้งให้มีสถานะทางกฎหมายเช่นเดียวกับกิจการร่วมค้าแบบนิติบุคคล หรือในอีกรูปแบบหนึ่งซึ่งไม่มีสถานะทางกฎหมายก็ได้ อาทิ กิจการร่วมค้าแบบสัญญา (Sino Foreign Cooperative Joint Venture) ในการจัดตั้งองค์การธุรกิจขึ้นในสาธารณรัฐประชาชนจีน ในรูปแบบของกิจการร่วมค้าแบบสัญญา และกิจการร่วมค้าแบบนิติบุคคล (Sino-Foreign Equity Joint Venture) เป็นต้น

เป็นที่ชัดเจนทางทฤษฎีว่า กฎหมายภาษีที่ดีไม่ควรเป็นอุปสรรค (Distortions) ต่อการตัดสินใจใด ๆ ของผู้เสียภาษี การแบ่งแยกรูปแบบกิจการร่วมค้าออกจนเหลือเพียงรูปแบบเดียวคือ

กิจการร่วมค้าในแบบสัญญา และที่สำคัญที่มีภาวะภาษีที่แตกต่างกันภายใต้ประมวลรัษฎากร เช่นนี้ น่าจะเกิดเป็นผลเสียของกฎหมายที่ไม่สอดคล้องและไม่เหมาะสม ทั้งนี้ เป็นที่น่าพิจารณาว่า ประเทศไทย ซึ่งถือเป็นหนึ่งในกลุ่มประเทศที่นำเข้าการลงทุน (Capital importing Countries) ควรปรับปรุงแก้ไขให้กิจการร่วมค้า ช่วยเป็นเสมือนกลจักรสำคัญเพื่อขับเคลื่อนทุนและเทคโนโลยีจากต่างประเทศเข้าสู่ประเทศไทย หากกฎหมายการจัดเก็บภาษีของประเทศไทยในปัจจุบันกรณี กิจการร่วมค้า ไม่เป็นไปตามความเป็นจริง และมีบทบัญญัติทางกฎหมายที่สร้างผลกระทบต่อการตัดสินใจ (Distortion to Decision making) ของคู่ค้าที่เป็นบริษัทต่างประเทศ ตัวอย่างเช่น

บริษัทค้าน้ำมันรายยักษ์ของโลกที่มีสำนักงานสาขาในประเทศไทย หากต้องการจัดตั้ง กิจการร่วมค้ากับบริษัทคู่ค้าที่เป็นบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยเพื่อดำเนินโครงการขนาดใหญ่ ในประเทศไทย แม้มีความประสงค์อยากจะทำตั้งในรูปแบบกิจการร่วมค้าที่เป็นนิติบุคคลเพื่อความ น่าเชื่อถือและความมั่นคง ย่อมมีโอกาสกระทำได้ด้วยดีติดขัดภาวะภาษีเมื่อมีการจำหน่ายกำไร กลับมาให้ตนตามที่ได้อธิบายไปข้างต้น ทำให้ต้องจัดตั้งกิจการร่วมค้าในรูปแบบสัญญาที่อาจมีความ เสี่ยงสูงและความมั่นคงน้อยกว่ามาก เป็นต้น

จากการศึกษาของผู้เขียน ประเทศไทยยังไม่เคยมีการทบทวน หรือพิจารณาถึงผลเสีย เหล่านี้เลย และยังคงบังคับใช้กฎหมายในรูปแบบที่มีอยู่ในกรณีกิจการร่วมค้าต่อไป

4.1.2 กรณีปราศจากความชัดเจนของนิยาม กรณีกิจการร่วมค้า (Joint Venture) และสัญญา ร่วมกันทำงาน (Consortium) ภายใต้บทบัญญัติของกฎหมายทางภาษีอากร

ปัญหาที่สืบเนื่องมาจากคำนิยาม คือ หลักการแบ่งแยกระหว่าง กิจการร่วมค้า และ สัญญาร่วมกันทำงาน (Consortium) สำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้ ที่ปัจจุบันอาศัยแนววินิจฉัย ของกรมสรรพากรเป็นราย ๆ ไป นิยาม “กิจการร่วมค้า” หรือ “สัญญาร่วมกันทำงาน” มิได้มีการ รวบรวมหรือมีการบัญญัติไว้เป็นการเฉพาะ มิได้มีการทำความเข้าใจให้แก่ผู้เสียภาษีเป็นการทั่วไป เพื่อสร้างความชัดเจน ทั้งที่ภาวะภาษีของสองกรณีนี้แตกต่างกันชัดเจน เนื่องจากสัญญาร่วมกัน ทำงานมิได้มีการเสียภาษีในฐานะหน่วยภาษีเดียวกัน แต่แยกออกจากกัน ผู้เสียภาษีซึ่งขาดโอกาส ในการเข้าถึงข้อมูลของหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร อาจไม่มีความเข้าใจที่ชัดเจนถูกต้อง นำไป สู่กรณีพิพาทระหว่างผู้เสียภาษีและกรมสรรพากรว่าด้วยเรื่องการทำหนดหน่วยภาษีดังกล่าวอยู่อย่างซ้ำๆ เว้นแต่ ย่อมมีภาระในการว่าจ้างที่ปรึกษาทางภาษี เช่นนี้ย่อมเป็นการสร้างต้นทุนและทำลายความสมัครใจในการ เสียภาษี (Tax Compliances) ของผู้ประกอบการ

4.2 ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากกิจการร่วมค้าภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน

ประเด็นปัญหาในกรณีต่อมา พิจารณาในมุมมองที่กว้างกว่าประเด็นปัญหาตามข้อ 1 โดยขยายผลการพิจารณาไปสู่ประเด็นการจัดเก็บภาษีจากกิจการร่วมค้าในกรณีที่ปรากฏอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยลงนามกับประเทศต่าง ๆ ซึ่งถือเป็นปัญหาที่มีความซับซ้อนมากขึ้น เพราะมีกฎหมายที่เกี่ยวข้องในการจัดเก็บภาษีจากกิจการร่วมค้ามากกว่าหนึ่งฉบับ นั่นคือ บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรและอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับดังกล่าว

อนุสัญญาภาษีซ้อน เป็นกฎหมายที่จัดสรรอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีกรณีเงินได้ที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีในรัฐคู่สัญญาทั้งสอง โดยให้สิทธิประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีเพื่อช่วยบรรเทาหรือขจัดภาระภาษีซ้ำซ้อนจากการจัดเก็บภาษีโดยรัฐคู่สัญญาทั้งสอง ทั้งนี้ เมื่อพิจารณาถึงอนุสัญญาภาษีซ้อนในแต่ละฉบับที่ประเทศไทยลงนามกับประเทศคู่สัญญาต่าง ๆ ตั้งแต่อดีตถึงปัจจุบัน ล้วนนำหลักการพื้นฐานเพื่อพิจารณาสถานภาพของผู้เสียภาษีที่จะกล่าวอ้างสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญา ฉบับนั้น ๆ ได้คือ จะต้องมี “ถิ่นที่อยู่” ในประเทศคู่สัญญาเสียก่อน ตัวอย่างเช่น ข้อ 1 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศญี่ปุ่น กำหนดให้ใช้บังคับแก่บุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาหนึ่ง หรือ ทั้งสองรัฐ

พิจารณาได้ว่า กรณีการดำเนินกิจการร่วมค้าในรูปแบบที่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลในประเทศไทย และกรณีการดำเนินกิจการร่วมค้าในรูปแบบที่มีได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลในประเทศไทย ต่างจะมีสภาพเป็นหน่วยทางภาษี ซึ่งต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามกฎหมายไทย แยกออกจากผู้ร่วมค้าทุกฝ่าย ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ย่อมถือว่าเข้าลักษณะ “บริษัท” และถือว่าเป็นบุคคล ตามหลักการของข้อยินยอมทั่วไปภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน

อย่างไรก็ตาม ประเด็นที่ยังไม่มีความชัดเจนและต้องวิเคราะห์ต่อไปคือ คำถามที่ว่า กิจการร่วมค้าเหล่านี้ ให้ถือเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยหรือไม่ หรือมีถิ่นที่อยู่ในประเทศใด (ซึ่งจะมีผลต่อการพิจารณาภาระภาษีและสิทธิประโยชน์ทางภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับใดฉบับหนึ่ง) และต้องใช้หลักการทางกฎหมายใดในการพิจารณาสถานภาพดังกล่าว ทั้งนี้ ปัญหาการพิจารณาดังกล่าว เป็นประเด็นที่นำมาซึ่งผลทางภาษีที่ซับซ้อนและยุ่งยากเกิดขึ้นตามมาอีกหลายประการ

แนวทางการพิจารณาการเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน ให้ถือตามบทบัญญัติทางภาษีของรัฐคู่สัญญานั้น ๆ เอง ว่า จะกำหนดให้ผู้เสียภาษีมีหน้าที่เสียภาษีให้รัฐนั้น

โดยเหตุผลของการมีภูมิลำเนา ถิ่นที่อยู่ สถานจัดการ สำนักงานใหญ่ หรือ โดยหลักเกณฑ์อื่นใด ที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน แต่คำนี้มิได้รวมถึงบุคคลใด ๆ ซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีในรัฐนั้นด้วยเหตุ เฉพาะการมีเงินได้จากแหล่งในรัฐนั้นแต่เพียงรัฐเดียว ตัวอย่างเช่น ข้อ 4 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน ระหว่างประเทศไทยและประเทศญี่ปุ่น เป็นต้น

เมื่อผู้เขียนได้วิเคราะห์บทบัญญัติต่าง ๆ ภายใต้ประมวลรัษฎากร กรณีการจัดเก็บภาษี จากเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล มีประเด็นน่าสังเกตว่า ไม่พบ คำนิยามของการมี “สถานภาพถิ่นที่อยู่” ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไว้เป็นการเฉพาะแต่อย่างใด ซึ่งแตกต่าง จากกรณีบุคคลธรรมดา ซึ่งมาตรา 41 วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร ได้มีการให้นิยามโดยใช้ หลักการเรื่องการอยู่ในประเทศไทยถึง 180 วันในปีภาษีนั้น ๆ มาเป็นเกณฑ์การพิจารณาในการใช้ อำนาจรัฐเพื่อจัดเก็บภาษีจากเงินได้

ดังนั้น การพิจารณาว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล (รวมถึง กิจการร่วมค้า) ใดตาม นัยมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ที่เข้าลักษณะ “ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย” จึงต้องเทียบเคียง กับแนวคิดของการจัดเก็บภาษีจาก “รายได้ทั่วโลก” (Worldwide Income) ของผู้เสียภาษีนั่น ๆ ซึ่งเป็นลักษณะสำคัญของหลักการ “ถิ่นที่อยู่” ที่มุ่งเน้นพิจารณาความเชื่อมโยงระหว่างรัฐกับผู้เสียภาษีบน พื้นฐานของการมี “สถานภาพ” มากกว่าการพิจารณาที่มาของเงินได้

มาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีนั้น ต้อง นำรายได้จากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่กระทำภายในรอบระยะเวลาบัญชีของบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าว ซึ่งเมื่อพิจารณาต่อไปถึงมาตรา 66 วรรคแรก กำหนดให้การเสีย ภาษีจากกำไรสุทธิ คือ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตาม กฎหมายของต่างประเทศและกระทำการกิจการในประเทศไทย โดยมาตรา 66 วรรคสอง ขยาย ประเด็นพิจารณาต่อไปอีกว่า เฉพาะบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของ ต่างประเทศ และกระทำการกิจการในประเทศไทย ให้เสียภาษีจากกำไรสุทธิเฉพาะจากรายได้จาก กิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในประเทศไทยภายในรอบระยะเวลาบัญชีของบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวเท่านั้น

ดังนั้น สรุปได้ว่า เมื่อไม่มีกฎหมายที่ได้ตั้งเงื่อนไขไว้เป็นการเฉพาะเช่นมาตรา 66 วรรค สอง แห่งประมวลรัษฎากรปรากฏอยู่แล้ว การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีจากเงินได้ของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยนั้น จึงต้องนำรายได้จากกิจการ หรือเนื่องจาก กิจการที่กระทำภายในรอบระยะเวลาบัญชีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวมารวม คำนวณเพื่อเสียภาษีในประเทศไทยทั้งสิ้น รวมถึงรายได้ของสำนักงานสาขาที่ตั้งขึ้นในต่างประเทศ

ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยนั้นอีกด้วย ซึ่งสอดคล้องกับหลักการของแนวคิดของการจัดเก็บภาษีจาก “รายได้ทั่วโลก” (Worldwide Income) ของผู้เสียภาษีรายนั้นๆ ซึ่งเป็นลักษณะสำคัญของหลักการ “ถิ่นที่อยู่” ที่มุ่งเน้นพิจารณาความเชื่อมโยงระหว่างรัฐกับผู้เสียภาษีบนพื้นฐานของการมี “สถานภาพ” มากกว่าการพิจารณาที่มาของเงินได้นั้นเอง

การพิจารณาเทียบเคียงกับแนวคิดของการจัดเก็บภาษีจาก “รายได้ทั่วโลก” (Worldwide Income) ของผู้เสียภาษีรายนั้นๆ ตามที่ได้กล่าวมาข้างต้น ทำให้เห็นภาพที่เด่นชัดว่าเฉพาะบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยเท่านั้น ที่เสียภาษีในลักษณะทำนองเดียวกับหลักการจัดเก็บภาษีจากการมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย⁶ หรือกล่าวให้ชัดแจ้งคือเมื่อมีสถานที่จดทะเบียนจัดตั้ง (Place of Incorporation) ในประเทศไทยแล้ว ย่อมถือได้ว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าว มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยแล้ว ดังนั้น กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศแม้ว่าจะมีสถานที่ของการจัดการ การควบคุม (Place of Effective Control) หรือการกระทำกิจการเป็นส่วนมากในประเทศไทย แต่เมื่อไม่ปรากฏข้อเท็จจริงว่า มีสถานที่จดทะเบียนจัดตั้ง (Place of Incorporation) ในประเทศไทยย่อมถือไม่ได้ว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าว มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย โดยให้เสียภาษีจากเงินได้เฉพาะเท่าที่มีแหล่งที่มาซึ่งเกิดขึ้นในประเทศไทยเท่านั้น

เมื่อนำหลักการข้างต้นภายใต้ประมวลรัษฎากร มาวิเคราะห์ประกอบกับแนวทางการพิจารณาการเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน ที่ให้ถือตามบทบัญญัติทางภาษีของรัฐคู่สัญญานั้น ๆ เองว่าจะกำหนดให้ผู้เสียภาษีมีหน้าที่เสียภาษีให้รัฐนั้นโดยเหตุผลของการมีภูมิลำเนา ถิ่นที่อยู่ สถานจัดการ สำนักงานใหญ่ หรือ โดยหลักเกณฑ์อื่นใดที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน แต่คำนี้มิได้รวมถึงบุคคลใด ๆ ซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีในรัฐนั้นด้วยเหตุเฉพาะการมีเงินได้จากแหล่งในรัฐนั้นแต่เพียงรัฐเดียว ย่อมสรุปได้ว่า กรณีการดำเนินกิจการร่วมค้าในรูปแบบ

⁶ ความคิดและหลักการดังกล่าวปรากฏในตำราภาษีอากรหลายเล่ม ตลอดจนวิทยานิพนธ์ที่ได้ยอมรับว่าหลักการจัดเก็บภาษีกรณีผู้มีถิ่นที่อยู่สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในประเทศไทยที่ใช้ระบบ Place of Incorporation เพียงหลักการเดียว จึงได้นำปัญหาดังกล่าวมาเป็นประเด็นปัญหาหลักของวิทยานิพนธ์ โปรดดู อาริยา อนันต์วรวัช, *อำนาจการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐ: ศึกษาหลักถิ่นที่อยู่เพื่อรัษฎากรเปรียบเทียบระหว่างกฎหมายไทยกับกฎหมายอังกฤษ*, วิทยานิพนธ์หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, หน้า 5, พุทธศักราช 2549

ที่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลในประเทศไทย เข้าลักษณะบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย และมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยแล้ว จึงสามารถอ้างถึงภาวะภาษีและสิทธิประโยชน์ทางภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับใด ๆ ที่ประเทศไทยลงนามแล้วได้

อย่างไรก็ตาม กรณีกิจการร่วมค้าในรูปแบบที่มีได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลในประเทศไทย โดยเฉพาะกรณีที่คู่ค้าฝ่ายหนึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย และอีกฝ่ายหนึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศนั้น เมื่อไม่มีการจดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคลขึ้นตามกฎหมายไทย คำถาม คือ จะถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยหรือไม่ หรือมีถิ่นที่อยู่ในประเทศใด (เนื่องจากคู่ค้าต่างเป็นนิติบุคคลที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นในคนละประเทศ)

กรณีการเสียภาษีของกิจการร่วมค้าในรูปแบบที่มีได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลในประเทศไทย กรมสรรพากรได้มีการตอบหนังสือหารือในปี 2548⁷ว่า กิจการร่วมค้าแห่งหนึ่ง มีสำนักงานใหญ่ตั้งอยู่ในประเทศไทย เข้าลักษณะเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 และมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร โดยนำรายได้จากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการทั้งที่กระทำในประเทศไทยและต่างประเทศภายในรอบระยะเวลาบัญชีของกิจการร่วมค้าดังกล่าวมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีในประเทศไทย

ภายใต้แนวการตอบข้อหารือดังกล่าว อาจสรุปเป็นหลักการ 2 ข้อ ดังนี้

หนึ่ง กิจการร่วมค้าในรูปแบบที่มีได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลในประเทศไทย เสียภาษีจากรายได้ทั่วโลก

สอง สถานภาพของกิจการร่วมค้าในรูปแบบที่มีได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลในประเทศไทย มิได้พิจารณาถึงข้อเท็จจริงว่า มีสถานที่จดทะเบียนจัดตั้ง (Place of Incorporation) ในประเทศไทยแล้วหรือไม่ แต่ดูถึงประเด็นข้อเท็จจริงว่า มีสำนักงานใหญ่ตั้งอยู่ในประเทศไทยหรือไม่ เป็นสำคัญ

การตอบข้อหารือด้วยหลักการข้างต้น ผู้เขียนมีความเห็นว่า ในมุมมองทางกฎหมายแล้ว เมื่อไม่มีบทบัญญัติที่ได้ตั้งเงื่อนไขไว้เป็นการเฉพาะเช่นมาตรา 66 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากรที่บังคับเฉพาะ “บริษัทหรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการกิจการในประเทศไทย” ปรากฏอยู่แล้ว การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี

⁷ หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค 0706/7046 ลงวันที่ 23 สิงหาคม 2548

จากเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในกรณีที่นอกเหนือจากนี้ ซึ่งต้องรวมถึง กิจกรรมร่วมค้าในรูปแบบที่มีได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลในประเทศไทย จะต้องนำรายได้จากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่กระทำภายในรอบระยะเวลาบัญชีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีในประเทศไทยตามนัยมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากรทั้งสิ้น อาจกล่าวว่า แนวตอบของกรมสรรพากรฉบับดังกล่าว อ้างหลักทั่วไปที่เมื่อ “ไม่มีบทบัญญัติห้ามไว้เป็นการเฉพาะ” มาปรับใช้

อย่างไรก็ดี ผู้เขียนพิจารณาต่อไปอีกว่า แนวการตอบดังกล่าว ยังอาจมีช่องว่างให้เกิดการโต้แย้งตามมา ดังนี้

หนึ่ง การพิจารณาเพียงข้อเท็จจริงของการมีสำนักงานใหญ่ว่าตั้งอยู่ในประเทศไทยหรือไม่ เป็นสำคัญนั้น เป็นการตั้งประเด็นพิจารณาที่ไม่ครบถ้วนและไม่สอดคล้องกับหลักการตามมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร เห็นได้ว่า ในมาตรา 66 วรรคแรก กำหนดให้การเสียภาษีจากกำไรสุทธิ คือ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการกิจการในประเทศไทย และวรรคสอง ขยายประเด็นพิจารณาต่อไปอีกว่า เฉพาะบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการกิจการในประเทศไทย ให้เสียภาษีจากกำไรสุทธิเฉพาะจากรายได้จากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในประเทศไทยภายในรอบระยะเวลาบัญชีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวเท่านั้น ซึ่งเห็นได้ชัดแจ้งว่ามาตรานี้ ยึดติดกับข้อเท็จจริงของการมีสถานที่จดทะเบียนจัดตั้ง (Place of Incorporation) ในประเทศไทยเป็นสำคัญ

ดังนั้น หากพิจารณาตามแนวตอบของกรมสรรพากร กรณีกิจการร่วมค้าในรูปแบบที่มีได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลในประเทศไทย โดยเป็นการจัดตั้งขึ้นในรูปแบบสัญญาที่ลงนามในต่างประเทศ เพียงแต่มีสำนักงานใหญ่ในประเทศไทย จะต้องอยู่ในสถานภาพของการมีถิ่นที่อยู่และเสียภาษีเช่นเดียวกับผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย คือ รายได้ทั่วโลก ถูกต้องหรือไม่ กรณีดังกล่าวจะถือว่า เข้าลักษณะบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการกิจการในประเทศไทยได้ตามนัยมาตรา 66 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ได้หรือไม่ แต่ที่แน่นอนคือ กรณีดังกล่าว ย่อมไม่อาจถือได้ว่า เข้าลักษณะบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย

สอง และสืบเนื่องจากข้อโต้แย้งข้อแรก หากวิเคราะห์จากแนวทางการพิจารณาการเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน ที่ให้ถือตามบทบัญญัติทางภาษีของรัศมีสัญญานั้น ๆ เอง ว่า จะกำหนดให้ผู้เสียภาษีมีหน้าที่เสียภาษีให้รัฐนั้นโดยเหตุผลของการมีภูมิลำเนา ถิ่นที่อยู่

สถานจัดการ สำนักงานใหญ่ หรือ โดยหลักเกณฑ์อื่นใดที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน ประกอบกับแนวทางการตอบข้อหารือในกรณีดังกล่าว ที่พิจารณาเพียงข้อเท็จจริงของการมีสำนักงานใหญ่ว่าตั้งอยู่ในประเทศไทยหรือไม่ เป็นสำคัญนั้น ข้อโต้แย้งคือ กรณีแนวตอบข้อหารือนี้ ถือว่าเพียงพอที่จะเข้าลักษณะเป็นไป “ตามบทบัญญัติทางภาษีของรัฐคู่สัญญานั้น ๆ เอง” หรือไม่ เมื่อยังปรากฏความไม่สอดคล้องกับบทบัญญัติตามมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากรกับหนังสือตอบฉบับนี้อยู่ดังที่กล่าวไปแล้ว อย่างไรก็ตาม หากมีผู้พิจารณาว่า กิจกรรมร่วมค้าในรูปแบบที่มีได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลในประเทศไทย โดยจัดตั้งขึ้นในรูปแบบสัญญาที่ลงนามในต่างประเทศ เพียงแต่มีสำนักงานใหญ่ในประเทศไทย เข้าลักษณะผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยตามนัยแห่งบทบัญญัติแห่งอนุสัญญา และสามารถอ้างถึงภาวะภาษีและสิทธิประโยชน์ทางภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับใดๆ ที่ประเทศไทยลงนามได้แล้วนั้น มีข้อกังวลว่า อาจเปิดช่องว่างให้เกิดการเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศโดยผู้ที่ไม่มียุติในอนุสัญญา (Treaty Shopping) ในการเข้ามาจกขยสิทธิประโยชน์ที่ประเทศไทยยินยอมภายใต้อนุสัญญา ฉบับหนึ่งฉบับใดก็ได้ ซึ่งปัญหานี้ ผู้เขียนจะได้อธิบายต่อไปในส่วน 2.2

สาม ภายใต้การตีความของกรมสรรพากรตามหนังสือตอบข้อหารือดังกล่าว ย่อมเกิดผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศขึ้นได้ เนื่องจากหนังสือตอบฉบับนี้ เป็นการตอบข้อหารือกรณีเพื่อจัดเก็บภาษี โดยให้ครอบคลุมรายได้ทั่วโลก แต่มิได้กล่าวถึงการขจัดการะภาษีซ้ำซ้อนให้ ที่สำคัญมิได้มีข้อความใดที่กล่าวไว้ว่า “ให้ถือว่ามิถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย” ปัญหาที่ตามมาคือ หากกิจกรรมร่วมค้าดังกล่าว มีการกระทำกิจการและเกิดรายได้ในอีกประเทศ เช่น เข้าลักษณะการมีสำนักงานอื่นถือเป็นสถานประกอบการถาวรในประเทศคู่สัญญา รายได้ในต่างประเทศย่อมเสียภาษีในประเทศดังกล่าวหนึ่งครั้ง และเมื่อต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีในประเทศไทยอีกครั้งตามแนวตอบข้อหารือดังกล่าว กิจกรรมร่วมค้าจะสามารถนำภาษีที่เสียไปแล้วนั้นมาเป็นเครดิตตามบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนได้หรือไม่ เจ้าพนักงานจะสามารถอ้างว่ากรณีแนวตอบข้อหารือนี้ ไม่อาจถือว่าเพียงพอที่จะเข้าลักษณะเป็นไป “ตามบทบัญญัติทางภาษีของรัฐคู่สัญญานั้น ๆ เอง” ตามนัยอนุสัญญา เพื่อปฏิเสธการใช้สิทธิเครดิตหักออกจกการะภาษีในประเทศไทยได้หรือไม่ เพราะดังที่ได้กล่าวแล้วว่า หนังสือตอบฉบับนี้ เป็นการตอบข้อหารือกรณีเพื่อจัดเก็บภาษี โดยให้ครอบคลุมรายได้ทั่วโลก ที่สำคัญมิได้มีข้อความใดที่กล่าวไว้ว่า “ให้ถือว่ามิถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย” เลย ดังนี้ หากไม่สามารถใช้สิทธิเครดิตได้ การะภาษีย่อมมีมากขึ้น และย่อมลดแรงจูงใจต่อการเกิดกิจกรรมร่วมค้าในประเทศไทยแน่นอน

นอกจากนี้ ปัญหาตามข้อโต้แย้งที่สามย่อมมีนัยยะที่สำคัญมากขึ้น ในกรณีกิจการร่วมค้าที่มีการกระทำกิจการและเกิดรายได้ในอีกประเทศหรือรัฐอื่น ที่ไม่มีการลงนามอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย เช่น ใต้หวัน หากเป็นกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ย่อมใช้สิทธิขอลำภาษีที่เสียไปแล้วในต่างประเทศมาหักออกจากภาษีในประเทศไทยได้ ทั้งนี้ ตามมาตรา 3 แห่ง พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300) พ.ศ. 2535 แต่เนื่องจากบทบัญญัติดังกล่าว ให้ใช้บังคับกับ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย เท่านั้น กรณีกิจการร่วมค้าในรูปแบบที่มีได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลในประเทศไทยจึงไม่ได้รับสิทธิดังกล่าว และต้องแบกรับภาระภาษีในต่างประเทศไม่สามารถนำมาเป็นเครดิตภาษีได้เช่นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลในประเทศไทย⁸ ดังนี้ จึงมีประเด็นความไม่เป็นกลางในทางภาษีซึ่งส่งผลกระทบต่อพฤติกรรมกระตือรือร้นของผู้ประกอบการที่เป็นบริษัทที่มาจากต่างประเทศเป็นอย่างมากอีกกรณีหนึ่ง

4.3 ปัญหาเชิงนโยบายในการจัดตั้งกิจการร่วมค้า

ปัญหาเชิงนโยบายกรณีการวางแผนโดยใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษี ถือเป็นช่องว่างที่เกิดขึ้นเนื่องจากการจัดตั้งกิจการร่วมค้าด้วยวัตถุประสงค์เป็นการถาวร (ซึ่งมิได้ต่างจากบริษัทห้างร้านทั่วไป) เพื่อให้สามารถได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีของกิจการร่วมค้าเช่นนี้ อาจถือได้ว่าเป็นการทำลายความเป็นธรรมและความเป็นกลางทางภาษีอย่างมีนัยยะสำคัญ

ตัวอย่างสำคัญคือ หากบริษัทยักษ์ใหญ่ทางการเกษตรในประเทศไทย คิดค้นพันธุ์พืชผลพิเศษซึ่งสามารถสร้างผลกำไรมหาศาลทางการค้าในระยะยาวไปทั่วโลกได้ โดยได้เสนอแนวคิดดังกล่าวให้บริษัทการค้า (Trading Company) จากต่างประเทศที่มีสาขาในประเทศไทย เข้าร่วมทุนกันในการผลิตและทำการตลาดผลิตพันธุ์พืชผลไปทั่วโลก หากทั้งสองจัดตั้งบริษัทร่วมกันเป็นบริษัทลูกแบบทั่วไปแล้ว บริษัทการค้า (Trading Company) จากต่างประเทศที่มีสาขาในประเทศไทยย่อมจะเสียเปรียบ เนื่องจากเมื่อบริษัทลูกในประเทศไทยเสียภาษีนิติบุคคลไปหนึ่งครั้งแล้วเมื่อจ่ายเป็นเงินปันผลให้ตน ย่อมจะไม่สามารถสิทธิการขจัดภาษีซ้ำซ้อนตามมาตรา 65 ทวิ (10) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ต้องนำมารวมคำนวณภาษีเพื่อเสียภาษีอีกครั้งทั้งจำนวน ดังนั้น หากบริษัท

⁸ อย่างไรก็ตาม กิจการร่วมค้ายังอาจนำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิในประเทศไทยได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตี แห่งประมวลรัษฎากร

ทั้งสอง เลี่ยงไปจัดตั้งกิจการร่วมค้าแบบไม่มีสภาพบุคคลขึ้นแทนแล้ว บริษัทการค้า (Trading Company) จากต่างประเทศที่มีสาขาในประเทศไทย เมื่อได้รับเงินส่วนแบ่งกำไรก็จะได้รับการยกเว้นเงินกำไรดังกล่าวไม่ต้องนำมารวมคำนวณภาษีในประเทศไทยอีก ตามนัยมาตรา 5 ทวิ แห่งพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 10 ทั้งที่แท้จริงแล้ว สิทธิประโยชน์ดังกล่าว ได้ให้เพื่อส่งเสริมการลงทุนในประเทศไทยสำหรับโครงการ (Project) ขนาดใหญ่ที่เกี่ยวกับการถ่ายทอดเทคโนโลยีและการสร้างโครงการพื้นฐานทางคมนาคมหรือสาธารณูปโภคอื่น ๆ มากกว่า นำมาใช้ร่วมกันเพื่อเป็นเชิงพาณิชย์ทั่วไปเช่นนี้ และดังที่ได้เห็นจากตัวอย่างกรณีบริษัทจากไต้หวัน ที่ใช้ชั้นเชิงอันแยบยลเพื่อหลีกเลี่ยงภาระภาษีในประเทศเวียดนามด้วยการใช้ประเทศไทยเป็นสถานที่จัดตั้งกิจการร่วมค้าให้สามารถก้าวข้ามไปใช้สิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างสองประเทศได้ที่ตนเองแท้จริงมิได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในทั้งสองประเทศแต่อย่างใด ปัญหาดังกล่าวปัจจุบันไม่มีกฎหมายใดภายใต้ประมวลรัษฎากรสามารถป้องกันหรือปิดช่องทางเช่นนี้ได้ ผู้เขียนมีความเห็นว่า ปัญหาเหล่านี้ถือได้ว่าเป็นปัญหาสำคัญที่ประเทศไทยสมควรหยิบยกขึ้นมาพิจารณาโดยเร่งด่วนเป็นอย่างยิ่ง

ปัญหาต่าง ๆ ที่ได้วิเคราะห์ในบทที่ 4 นี้ ล้วนแต่เป็นปัญหาที่เกิดจากการขาดความชัดเจนและสมดุลในระบบกฎหมายภาษีภายใต้ประมวลรัษฎากร และส่งผลต่อเนื่องไปยังเครือข่ายอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทย ในบทสุดท้าย ผู้เขียนจะได้สรุปและวิเคราะห์ข้อเสนอแนะเพื่อเป็นแนวทางในการแก้ไขปัญหาดังกล่าวอย่างเป็นระบบต่อไป