

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

5.1 สาระสำคัญเกี่ยวกับกิจการร่วมค้า

ดังที่ได้กล่าวไปแล้วในบทที่ผ่านมา การลงทุนจากต่างประเทศในรูปแบบของกิจการร่วมค้า (Joint Venture) เป็นรูปแบบการลงทุนที่พบเห็นได้มากประการหนึ่งในประเทศกำลังพัฒนา (Developing Countries) โดยเฉพาะประเทศไทย ทั้งนี้ การลงทุนในรูปแบบของกิจการร่วมค้า เป็นวิธีการที่นักลงทุนต่างชาติและนักลงทุนไทยต่างก็ได้รับประโยชน์จากอีกฝ่ายหนึ่งร่วมกัน โดยนักลงทุนต่างชาติจะได้ประโยชน์จากผู้ร่วมลงทุนฝ่ายไทยซึ่งมีความสามารถในการติดต่อ หรือประสานงานกับหน่วยงานราชการไทยได้ดีกว่า และมีความคุ้นเคยกับเรื่องของ การตลาดภายในประเทศ กฎหมายภายในที่เกี่ยวข้อง แนวโน้มนโยบายของรัฐบาล สภาพ เศรษฐกิจประเทศไทยที่ดีกว่าตนมาก ส่วนผู้ร่วมลงทุนฝ่ายไทยเอง ก็จะได้รับประโยชน์จากผู้ร่วม ลงทุนต่างชาติ คือ จะได้รับการถ่ายทอดความรู้และประสบการณ์ในการบริหารงาน ได้รับ เทคโนโลยีใหม่ ๆ ได้เงินทุนจากต่างประเทศ นอกจากนั้นผู้ร่วมลงทุนทั้งสองฝ่ายจะมีส่วนร่วมใน การควบคุมบริหารงาน และได้รับส่วนแบ่งผลกำไรจากกิจการร่วมค้านั้น

ลักษณะการประกอบกิจการของกิจการร่วมค้ามีได้หลายรูปแบบ ซึ่งอาจแบ่งรูปแบบ ของกิจการร่วมค้าที่พบเห็นในประเทศไทยได้เป็น 2 ประเภท โดยแบ่งตามลักษณะของการ จัดทะเบียน กล่าวคือ ประเภทกิจการร่วมค้าที่มีสภาพนิติบุคคล ประการหนึ่ง และกิจการร่วมค้า ที่ไม่มีสภาพนิติบุคคล อีกประการหนึ่ง โดยจากการศึกษากฎหมายของต่างประเทศ พบว่า มี บทบัญญัติที่ครอบคลุมถึงรูปแบบกิจการร่วมค้าทั้งสองไว้ด้วยเช่นกัน ซึ่งแตกต่างจากประเทศไทย

มาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ได้ให้นิยามคำว่า "บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล" ให้หมายความรวมถึงกิจการร่วมค้าด้วย และคำว่า "กิจการร่วมค้า" ได้แก่กิจการที่ดำเนินการ ร่วมกันเป็นทางการค้าหรือหากำไรระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือระหว่างบริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช่นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือนิติบุคคลอื่น โดยถือว่า กิจการร่วมค้ามีฐานะเป็นหน่วยภาษี (the tax entity) และมีความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดง รายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยมีฐานะเป็นหน่วยภาษีแยกต่างหากจากตัวผู้ร่วมค้า

อย่างไรก็ตาม นิยามตามกฎหมายดังกล่าวมีนัยยะหมายถึงกิจการร่วมค้าประเภทที่ไม่มีสภาพนิติบุคคล ซึ่งเป็นกิจการร่วมค้าที่เกิดขึ้นจากข้อตกลงหรือสัญญา โดยมีได้มีการจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายเท่านั้น เนื่องจาก การดำเนินกิจการร่วมค้าในรูปแบบที่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลในประเทศไทยนั้น เข้าลักษณะ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ตามมาตรา 39 มิได้เข้าลักษณะนิยามของกิจการร่วมค้าแต่อย่างใด

5.2 ประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้นจากการจัดเก็บภาษีเงินได้กรณีกิจการร่วมค้า ที่ประกอบกิจการในประเทศไทย

ประเด็นปัญหาภาษีเงินได้ กรณีกิจการร่วมค้าที่ประกอบกิจการในประเทศไทย โดยสามารถแยกออกได้เป็น 3 กรณี ได้แก่

1. ปัญหาภาระภาษีเงินได้ของคู่ค้าที่แตกต่างกันตามรูปแบบกิจการร่วมค้า และปราศจากความชัดเจนของนิยาม กรณีกิจการร่วมค้าและ Consortium ภายใต้บทบัญญัติของกฎหมายทางภาษีอากร
2. ปัญหาการจัดเก็บภาษีจากกิจการร่วมค้าภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน
3. ปัญหาเชิงนโยบายในการจัดตั้งกิจการร่วมค้า

5.2.1 ปัญหาภาระภาษีเงินได้ของคู่ค้าที่แตกต่างกันตามรูปแบบกิจการร่วมค้า และปราศจากความชัดเจนของนิยาม กรณีกิจการร่วมค้า (Joint Venture) และ สัญญาร่วมกันทำงาน (Consortium) ภายใต้บทบัญญัติของกฎหมายทางภาษีอากร

5.2.1.1 ปัญหาภาระภาษีเงินได้ของคู่ค้าที่แตกต่างกันตามรูปแบบกิจการร่วมค้า นิยามตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรดังกล่าว ไม่ครอบคลุมถึงรูปแบบกิจการร่วมค้ากรณีที่เป็นการจัดตั้งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขึ้นใหม่ ซึ่งถือว่า เป็นการดำเนินกิจการร่วมค้าในรูปแบบที่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลในประเทศไทย โดยจะเข้าลักษณะบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยตามมาตรา 39 และมีใช้กิจการร่วมค้า

อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาถึงความมุมมองทางเศรษฐศาสตร์ (Economic Point of Views) การดำเนินกิจการร่วมค้าในรูปแบบที่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลในประเทศไทย ถือเป็นกิจการร่วมค้าเช่นเดียวกันกับกรณีกิจการร่วมค้าที่ไม่มีสภาพบุคคลตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

หรือกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง นอกจากนี้ กิจกรรมร่วมค้าที่ไม่มีสภาพบุคคลตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์หรือกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง ถือเป็นผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีตามมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติการบัญชี พุทธศักราช 2543 จึงมีหน้าที่ที่จะต้องจัดทำบัญชีเช่นเดียวกันกับนิติบุคคลอื่นโดยมีหลักเกณฑ์ วิธีการ ตามที่กำหนดในพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าว

ดังนั้น การแยกนิยามของกิจกรรมร่วมค้าที่ไม่มีสภาพบุคคล ให้เป็น “กิจกรรมร่วมค้า” โดยมีสภาพเป็นหน่วยทางภาษีประเภทหนึ่ง และกำหนดว่ากิจกรรมร่วมค้าที่มีสภาพบุคคล ให้เป็น “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย” และมีสภาพเป็นหน่วยทางภาษีในอีกประเภทหนึ่ง จึงสร้างความแตกต่างและนำไปสู่ผลที่ได้รับการปฏิบัติและสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่แตกต่างกัน โดยเฉพาะกรณีคู่ค้าที่เป็น “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและประกอบกิจการในประเทศไทย” จะต้องแบกรับภาระภาษีซ้ำซ้อนกรณีการดำเนินกิจกรรมร่วมค้าในรูปแบบที่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลในประเทศไทย (หรือ บริษัทในเครือ) เนื่องจากมาตรา 65 ทวิ (10) แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ครอบคลุมถึงกรณีดังกล่าว แตกต่างจากกรณีกิจกรรมร่วมค้าที่ไม่มีสภาพบุคคลตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์หรือกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง ที่เงินส่วนแบ่งกำไรจากกิจกรรมร่วมค้าจะได้รับการยกเว้นตามกฎหมายเฉพาะ คือ พระราชกฤษฎีกา

จึงอาจพิจารณาได้ว่า นิยาม “กิจกรรมร่วมค้า” ภายใต้ประมวลรัษฎากร มีความหมายที่ไม่ครอบคลุมรูปแบบกิจกรรมร่วมค้าในแต่ละประเภทตามความเป็นจริง และมีประเด็นความไม่เป็นกลางในทางภาษี (Non neutrality) ซึ่งส่งผลกระทบต่อพฤติกรรมการตัดสินใจของบริษัทคู่ค้าซึ่งเป็นบริษัทต่างประเทศเป็นอย่างมาก ปัญหาสำคัญคือ เพราะเหตุใดจึงต้องจำกัดสิทธิประโยชน์ทางภาษีให้แก่บริษัทคู่ค้าภายใต้นิยาม “กิจกรรมร่วมค้า” รูปแบบที่ไม่มีสภาพบุคคลตามกฎหมายเท่านั้น

5.2.1.2 กรณีปราศจากความชัดเจนของนิยาม กรณีกิจกรรมร่วมค้า (Joint Venture) และสัญญา ร่วมกันทำงาน (Consortium) ภายใต้บทบัญญัติของกฎหมายทางภาษีอากร ปัญหาที่สืบเนื่องมาจากคำนิยาม คือ หลักการแบ่งแยกระหว่างกิจกรรมร่วมค้า (Joint Venture) และสัญญา ร่วมกันทำงาน (Consortium) สำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้ ที่ปัจจุบันอาศัยแนววินิจฉัยของกรมสรรพากรเป็นราย ๆ ไป นิยาม “กิจกรรมร่วมค้า” หรือ “สัญญา ร่วมกันทำงาน” มิได้มีการรวบรวมหรือมีการบัญญัติไว้เป็นการเฉพาะ มิได้มีการทำความเข้าใจให้แก่ผู้เสียภาษีเป็นการทั่วไปเพื่อสร้างความชัดเจน ทั้งที่ภาระภาษีของสองกรณีนี้แตกต่างกันชัดเจน เนื่องจากสัญญา ร่วมกันทำงานมิได้มีการเสียภาษีในฐานะหน่วยภาษีเดียวกัน แต่แยกออกจากกัน ผู้เสียภาษีซึ่งขาด

โอกาสในการเข้าถึงข้อมูลของหนังสือตอบข้อหาหรือของกรมสรรพากร อาจไม่มีความเข้าใจที่ชัดเจน ถูกต้อง นำไปสู่กรณีพิพาทระหว่างผู้เสียภาษีและกรมสรรพากรว่าด้วยเรื่องการกำหนดหน่วยภาษี ดังกล่าวอยู่อย่างซ้ำๆ เว้นแต่ยอมมีภาระในการว่าจ้างที่ปรึกษาทางภาษี เช่นนี้ย่อมเป็นการสร้าง ต้นทุนและทำลายความสนใจในการเสียภาษี (Tax Compliances) ของผู้ประกอบการ

5.2.2 ปัญหาการจัดเก็บภาษีจากกิจการร่วมค้าภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน

อนุสัญญาภาษีซ้อน เป็นกฎหมายที่จัดสรรอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีกรณีเงินได้ที่อยู่ใน บังคับต้องเสียภาษีในรัฐคู่สัญญาทั้งสอง โดยให้สิทธิประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีเพื่อช่วยบรรเทาหรือ ขจัดภาระภาษีซ้ำซ้อนจากการจัดเก็บภาษีโดยรัฐคู่สัญญาทั้งสอง ทั้งนี้ เมื่อพิจารณาถึงอนุสัญญา ภาษีซ้อนในแต่ละฉบับที่ประเทศไทยลงนามกับประเทศคู่สัญญาต่าง ๆ ตั้งแต่อดีตถึงปัจจุบัน ล้วน นำหลักการพื้นฐานเพื่อพิจารณาสถานภาพของผู้เสียภาษีที่จะกล่าวอ้างสิทธิประโยชน์จาก อนุสัญญาฯ ฉบับนั้น ๆ ได้คือ จะต้องมีการมี “ถิ่นที่อยู่” ในประเทศคู่สัญญาเสียก่อน ตัวอย่างเช่น ข้อ 1 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศญี่ปุ่น กำหนดให้ใช้บังคับแก่บุคคลผู้มีถิ่น ที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาของรัฐหนึ่ง หรือ ทั้งสองรัฐ

พิจารณาได้ว่า กรณีการดำเนินกิจการร่วมค้าในรูปแบบที่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลใน ประเทศไทย และกรณีการดำเนินกิจการร่วมค้าในรูปแบบที่มีได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลใน ประเทศไทย ต่างจะมีสภาพเป็นหน่วยทางภาษี ซึ่งต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามกฎหมายไทย แยกออกจากกันจากผู้ร่วมค้าทุกฝ่าย ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ย่อมถือว่าเข้า ลักษณะ “บริษัท” และถือว่าเป็นบุคคล ตามหลักการของข้อนิยามทั่วไปภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน

อย่างไรก็ตาม กิจการร่วมค้าเหล่านี้ ถือเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยหรือไม่ หรือมีถิ่น ที่อยู่ในประเทศใด (ซึ่งจะมีผลต่อการพิจารณาภาระภาษีและสิทธิประโยชน์ทางภาษีภายใต้ อนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับใดฉบับหนึ่ง) และต้องใช้หลักการทางกฎหมายใดในการพิจารณา สถานภาพดังกล่าว โดยแนวทางการพิจารณาการเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน ให้ถือ ตามบทบัญญัติทางภาษีของรัฐคู่สัญญานั้น ๆ เองว่าจะกำหนดให้ผู้เสียภาษีมีหน้าที่เสียภาษีให้รัฐนั้น โดยเหตุผลของการมีภูมิลำเนา ถิ่นที่อยู่ สถานจัดการ สำนักงานใหญ่ หรือ โดยหลักเกณฑ์อื่นใดที่ มีลักษณะคล้ายคลึงกัน แต่คำนี้มีได้รวมถึงบุคคลใด ๆ ซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีในรัฐนั้นด้วยโดยเฉพาะ การมีเงินได้จากแหล่งในรัฐนั้นแต่เพียงรัฐเดียว ตัวอย่างเช่น ข้อ 4 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่าง ประเทศไทยและประเทศญี่ปุ่น เป็นต้น

เนื่องจากภายใต้ประมวลรัษฎากร กรณีการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ไม่พบ คำนิยามของการมี “สถานภาพถิ่นที่อยู่” ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไว้เป็นการเฉพาะแต่อย่างใด ดังนั้น การพิจารณาว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล (รวมถึง กิจการร่วมค้า) ใดตามนัยมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ที่เข้าลักษณะ “ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย” จึงต้องเทียบกับแนวคิดของการจัดเก็บภาษีจาก “รายได้ทั่วโลก” (Worldwide Income) ของผู้เสียภาษีนั่น ๆ ซึ่งเป็นลักษณะสำคัญของหลักการ “ถิ่นที่อยู่” ที่มุ่งเน้นพิจารณาความเชื่อมโยงระหว่างรัฐกับผู้เสียภาษีบนพื้นฐานของการมี “สถานภาพ” มากกว่าการพิจารณาที่มาของเงินได้

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

กรณีการเสียภาษีของกิจการร่วมค้าในรูปแบบที่มีได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลในประเทศไทย กรมสรรพากรได้ตอบหนังสือข้อหารือในปี 2548¹ว่า กิจการร่วมค้าแห่งหนึ่งมีสำนักงานใหญ่ตั้งอยู่ในประเทศไทย เข้าลักษณะเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 และมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร โดยนำรายได้จากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการทั้งที่กระทำในประเทศไทยและต่างประเทศภายในรอบระยะเวลาบัญชีของกิจการร่วมค้าดังกล่าวมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีในประเทศไทย

แนวการตอบดังกล่าว ยังอาจมีช่องว่างให้เกิดการโต้แย้ง ดังนี้

หนึ่ง การพิจารณาเพียงข้อเท็จจริงของการมีสำนักงานใหญ่ว่าตั้งอยู่ในประเทศไทยหรือไม่ เป็นสำคัญนั้น เป็นการตั้งประเด็นพิจารณาที่ไม่ครบถ้วนและไม่สอดคล้องกับหลักการตามมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากกิจการร่วมค้าในรูปแบบที่มีได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลในประเทศไทย โดยเป็นการจัดตั้งขึ้นในรูปแบบสัญญาที่ลงนามในต่างประเทศ เพียงแต่มีสำนักงาน

¹ หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค 0706/7046 ลงวันที่ 23 สิงหาคม 2548

ใหญ่ในประเทศไทย ย่อมไม่อาจถือได้ว่า เข้าลักษณะบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย

สอง ภายใต้การตีความของกรมสรรพากรตามหนังสือตอบข้อหารือดังกล่าว เป็นการตอบข้อหารือกรณีเพื่อจัดเก็บภาษี โดยให้ครอบคลุมรายได้ทั่วโลก แต่มิได้กล่าวถึงการขจัดภาระภาษีซ้ำซ้อนให้ ที่สำคัญมิได้มีข้อความใดที่กล่าวไว้ว่า “ให้ถือว่ามีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย” ปัญหาที่ตามมาคือ หากกิจการร่วมค้าดังกล่าว มีการกระทำกิจการและเกิดรายได้ในอีกประเทศ เช่น เข้าลักษณะการมีสำนักงานอันถือเป็นสถานประกอบการถาวรในประเทศคู่สัญญา รายได้ในต่างประเทศย่อมเสียภาษีในประเทศดังกล่าวหนึ่งครั้ง และเมื่อต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีในประเทศไทยอีกครั้งตามแนวตอบข้อหารือดังกล่าว กิจการร่วมค้าจะสามารถนำภาษีที่เสียไปแล้วนั้นมาเป็นเครดิตตามบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนได้หรือไม่ ดังนี้ หากไม่สามารถใช้สิทธิเครดิตได้ ภาระภาษีย่อมมีมากขึ้น และย่อมลดแรงจูงใจต่อการเกิดกิจการร่วมค้าในประเทศไทยอย่างแน่นอน นอกจากนี้ ปัญหาตามข้อโต้แย้งที่สามย่อมมีนัยยะที่สำคัญมากขึ้น ในกรณีกิจการร่วมค้าที่มีการกระทำกิจการและเกิดรายได้ในอีกประเทศหรือรัฐอื่น ที่ไม่มีการลงนามอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย เช่น ใต้หวัน หากเป็นกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ย่อมใช้สิทธิขอนำภาษีที่เสียไปแล้วในต่างประเทศมาหักออกจากภาษีในประเทศไทยได้ ทั้งนี้ตามมาตรา 3 แห่ง พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300) พ.ศ. 2535 แต่เนื่องจากบทบัญญัติดังกล่าว ให้ใช้บังคับกับ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย เท่านั้น กรณีกิจการร่วมค้า ในรูปแบบที่มีได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลในประเทศไทยจึงไม่ได้รับสิทธิดังกล่าว และต้องแบกรับภาระภาษีในต่างประเทศไม่สามารถนำมาเป็นเครดิตภาษีได้เช่นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลในประเทศไทย ดังนี้ จึงมีประเด็นความไม่เป็นกลางในทางภาษี ซึ่งส่งผลกระทบต่อพฤติกรรมการค้าตัดสินใจของผู้ประกอบการที่เป็นบริษัทที่มาจากต่างประเทศเป็นอย่างมากอีกกรณีหนึ่ง

5.2.3 ปัญหาเชิงนโยบายในการจัดตั้งกิจการร่วมค้า

ปัญหาเชิงนโยบายกรณีการวางแผนโดยใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษี ถือเป็นช่องว่างที่เกิดขึ้นเนื่องจากการจัดตั้งกิจการร่วมค้าด้วยวัตถุประสงค์เป็นการถาวร (ซึ่งมิได้ต่างจากบริษัทห้างร้านทั่วไป) เพื่อให้สามารถได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีของกิจการร่วมค้าเช่นนี้ อาจถือได้ว่าเป็น

การทำลายความเป็นธรรมและความเป็นกลางทางภาษีอย่างมีนัยยะสำคัญ ปัญหาดังกล่าวปัจจุบันไม่มีกฎหมายใดภายใต้ประมวลรัษฎากรสามารถป้องกันหรือปิดช่องทางนี้ได้

5.3 ข้อเสนอแนะ

ปัญหาต่าง ๆ ที่ได้วิเคราะห์มานี้ เป็นปัญหาที่เกิดจากการขาดความชัดเจนและสอดคล้องต่อความเป็นจริงของรูปแบบกิจการร่วมค้าภายใต้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร และส่งผลต่อเนื่องไปยังเครือข่ายอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทย

ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับประเด็นปัญหาดังกล่าวข้างต้น สามารถแยกระดับการแก้ปัญหาเป็นสองระดับ ดังนี้

1. ข้อเสนอแนะที่เกี่ยวกับประเด็นตามกฎหมายภายใน
2. ข้อเสนอแนะที่เกี่ยวกับประเด็นปัญหาตามอนุสัญญาภาษีซ้อน

5.3.1 ข้อเสนอแนะที่เกี่ยวกับประเด็นตามกฎหมายภายใน

ผู้เขียนพิจารณาเห็นว่า ไม่มีความจำเป็นต้องทบทวนและแก้ไขบทบัญญัตินิยาม คำว่า “กิจการร่วมค้า” ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรขึ้นใหม่ อย่างไรก็ตาม กรมสรรพากรสมควรออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. ซึ่งเป็นเสมือนคู่มือให้แก่เจ้าพนักงานประเมินและผู้เสียภาษีในการแก้ไขปัญหาคำข้อ 2.1.2 กรณีปราศจากความชัดเจนของนิยามกิจการร่วมค้า (Joint Venture) และสัญญา ร่วมกันทำงาน (Consortium) ภายใต้บทบัญญัติของกฎหมายทางภาษีอากร โดยผู้เขียนเห็นว่า ประเด็นปัญหาคำข้อปราศจากความชัดเจนของนิยามระหว่างกิจการร่วมค้า (Joint Venture) และ สัญญา ร่วมกันทำงาน (Consortium) ไม่มีความจำเป็นต้องออกแก้ไขบทบัญญัติแห่งกฎหมายใดเพิ่มเติมใดๆ อีก

กรณีปัญหาคำข้อ 2.1.1 เพื่อให้เกิดความเท่าเทียมในการรับรู้และเสียภาษีของคู่ค้าระหว่างสองรูปแบบของกิจการร่วมค้าแล้ว กรมสรรพากรสมควรเสนอพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 65 ทวิ (10) แห่งประมวลรัษฎากร โดยกำหนดเพิ่มเติมเป็นอนุวรรค (ค) ของมาตราดังกล่าว ให้ยกเว้นภาษีจากเงินปันผลที่จ่ายโดยกิจการร่วมค้าที่จดทะเบียนขึ้นเป็นนิติบุคคลให้แก่คู่ค้าที่เป็นนิติบุคคลต่างประเทศที่ประกอบกิจการในประเทศไทย ผู้เขียนพิจารณาว่า การแก้ไขมาตราดังกล่าว จะแก้ไขปัญหาค่าความไม่เท่าเทียมในการเสียภาษีของคู่ค้าที่เป็นบริษัทต่างประเทศและประกอบกิจการในประเทศไทยในกรณีที่มาจัดตั้งกิจการร่วมค้าซึ่งเป็นรูปแบบบริษัทในเครือ

เป็นการช่วยกระตุ้นให้คู่ค้าต่างชาติมีแรงสนับสนุนที่จะกลับเข้ามาลงทุนผ่านกิจการร่วมค้าในประเทศไทยมากขึ้นกว่าเดิม

นอกจากนี้ กรมสรรพากรสมควรออกระเบียบหรือประกาศที่เกี่ยวกับกรณีที่เกิดการร่วมค้าประเภทที่ไม่มีสภาพนิติบุคคล ประสงค์จะได้รับสิทธิประโยชน์ตามพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 10 (รวมถึงกรณีที่เกิดการร่วมค้าประเภทที่มีสภาพนิติบุคคล ประสงค์จะได้รับสิทธิประโยชน์ตามมาตรา 65 ทวิ (10)) ให้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขและหลักเกณฑ์ที่กำหนดโดยประกาศอธิบดีกรมสรรพากร หรือ ประกาศกระทรวงการคลัง กำหนด แล้วแต่กรณี² อาทิ การขอเลขประจำตัวและการขึ้นทะเบียนเป็นกรณีเฉพาะ มิเช่นนั้นบริษัทคู่ค้าเหล่านี้ไม่อาจขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีดังกล่าวได้ เป็นการแก้ไขปัญหาคำ 2.3 โดยให้กิจการร่วมค้าทั้งสองรูปแบบต้องมีความโปร่งใสในการดำเนินการและพร้อมที่จะอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของภาครัฐเพื่อจะได้มาซึ่งสิทธิประโยชน์ทางภาษีต่อไป

5.3.2 ข้อเสนอแนะที่เกี่ยวกับประเด็นปัญหาตามอนุสัญญาภาษีซ้อน

ปัจจุบัน กิจการร่วมค้ายังมีความสับสนในสภาพว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยอีกหรือไม่ อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนพิจารณาว่า แนวทางแก้ไขแบ่งออกได้เป็นสองแนว คือ

แนวทางที่หนึ่ง ไม่ถือว่ากิจการร่วมค้าเป็นผู้ที่อยู่ในประเทศไทยตามนัยของประมวลรัษฎากรและบทบัญญัติว่าด้วยถิ่นที่อยู่ของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนเห็นว่าแนวทางดังกล่าวเกิดปัญหาหลายประการตามมา โดยปัญหาสำคัญที่เกิดขึ้นคือ ประเทศไทยจะไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากรายได้ในต่างประเทศของกิจการร่วมค้าประเภทที่ไม่มีสภาพเป็นนิติบุคคลอีกต่อไป ขณะที่รายได้ในต่างประเทศของกิจการร่วมค้าประเภทที่มีสภาพเป็นนิติบุคคล ยังคงต้องเสียภาษีจากรายได้ทั่วโลกตามนัยมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากถือว่าเป็นนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย

² การกำหนดเงื่อนไขและหลักเกณฑ์ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายประเทศไทยดังกล่าว เป็นการกำหนดโดยร่วมกับกระทรวงพาณิชย์ เพื่อเน้นพิจารณาถึงลักษณะโครงการ ระยะเวลา ของการดำเนินการของกิจการร่วมค้านั้น ๆ และเพื่อป้องกันมิให้เกิดเป็นการจัดตั้งที่มีวัตถุประสงค์แบบทั่วไปตามประเด็นปัญหาที่สรุปในหัวข้อ 2.3 ปัญหาเชิงนโยบายในการจัดตั้งกิจการร่วมค้า

ดังนั้น ย่อมเกิดความไม่เป็นธรรมและไม่เป็นกลางทางภาษีระหว่างกิจการร่วมค้าในสองรูปแบบอีกครั้ง นอกจากนี้ ยังเปิดช่องให้นิติบุคคลต่างประเทศอาศัยช่องว่างดังกล่าว มาจัดทำสัญญากิจการร่วมค้า (แทนที่จะเป็นรูปแบบบริษัทในเครือเดียวกัน) แล้วหลบหลีกการนำรายได้ที่เกิดขึ้นในต่างประเทศมาเสียภาษีในประเทศไทยอย่างง่ายดาย

ดังนั้น ผู้เขียนพิจารณาว่า แนวทางแก้ไขปัญหานี้แนวทางที่สอง ซึ่งจะได้กล่าวในลำดับต่อไป มีความเหมาะสมสอดคล้องมากกว่าแนวทางแรก

แนวทางที่สองนั้น ให้ถือว่ากิจการร่วมค้าเป็นผู้ที่อยู่ในประเทศไทยตามนัยของประมวลรัษฎากรบทบัญญัติว่าด้วยถิ่นที่อยู่ของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

กรณีแนวทางแก้ไขที่สองนี้สอดคล้องกับแนวตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ผ่านมา และสร้างความเป็นธรรมและเป็นกลางทางภาษีระหว่างกิจการร่วมค้าในสองรูปแบบได้อย่างชัดเจน เนื่องจากเสียภาษีจากรายได้ทั่วโลกเช่นเดียวกัน

อย่างไรก็ตาม หากกรมสรรพากรพิจารณาการจัดเก็บภาษีตามแนวทางที่สองนี้ ผู้เขียนยังมีข้อสังเกตเพิ่มเติมสองประการ คือ

หนึ่ง สมควรแก้ไขมาตรา 3 แห่ง พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300) พ.ศ. 2535 เนื่องจากแต่เดิมบทบัญญัติดังกล่าว ใช้บังคับกับ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยเท่านั้น ดังนั้น กรณีกิจการร่วมค้า ในรูปแบบที่มีได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลในประเทศไทยจึงไม่ได้รับสิทธิดังกล่าว จึงควรเพิ่มเติมให้ครอบคลุมถึงกิจการร่วมค้าที่ไม่มีสภาพบุคคลในประเทศไทย เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีที่อาจเกิดขึ้นซ้ำซ้อนจากรายได้จำนวนเดียวกันในอีกประเทศ

ทั้งนี้ การแก้ไขมาตรา 3 แห่ง พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300) พ.ศ. 2535 เพื่ออนุญาตให้กิจการร่วมค้าประเภทที่ไม่มีสภาพนิติบุคคลสามารถนำภาษีที่เสียไปแล้วในต่างประเทศมาหักออกจากจำนวนภาษีที่ต้องชำระในประเทศไทยได้นั้น กรมสรรพากรจำเป็นต้องเร่งปรับปรุงระบบการคืนภาษีในกรณีที่กิจการร่วมค้ามีภาษีชำระไว้เกินให้รวดเร็วมากยิ่งขึ้น เนื่องจากกิจการร่วมค้าประเภทที่ไม่มีสภาพนิติบุคคล เมื่อสิ้นสุดโครงการก็จะเลิกกิจการไป แต่ภาษีที่ขอคืนไว้หากได้รับการพิจารณาคืนล่าช้าหลังจากการเลิกกิจการร่วมค้าไปแล้ว ย่อมเป็นภาระและเป็นประเด็นปัญหาข้อกฎหมายว่าผู้ใดเป็นผู้มีสิทธิขอคืน อย่างไรก็ตาม ปัจจุบัน กรมสรรพากรได้พัฒนาระบบการชำระและการขอคืนภาษีที่รวดเร็วมากขึ้นตามลำดับ โดยเฉพาะการอำนวยความสะดวกผ่านอินเทอร์เน็ตของกรมสรรพากร ประเด็นข้อสังเกตนี้จึงไม่น่าจะเป็นปัญหาในทางปฏิบัติมากเหมือนเช่นในอดีต

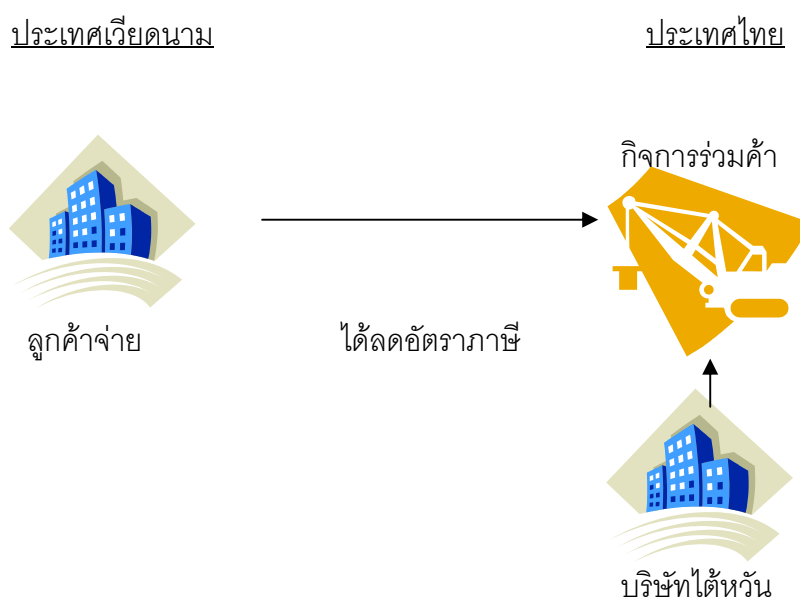
สอง การพิจารณาถึงการเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ดังกล่าว อาจนำไปสู่กรณีการเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศโดยผู้ที่ไม่เสียสิทธิในอนุสัญญาฯ (Treaty Shopping) ในการเข้ามาฉกฉวยสิทธิประโยชน์ที่ประเทศไทยยินยอมภายใต้อนุสัญญาฯ ฉบับหนึ่งฉบับใด โดยเฉพาะกิจการร่วมค้าใน

รูปแบบที่มีได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลในประเทศไทย แต่จัดตั้งขึ้นในรูปแบบสัญญาที่ลงนามในต่างประเทศ เพียงมีสำนักงานใหญ่ในประเทศไทย ซึ่งเมื่อเข้าลักษณะผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ตามนัยแห่งบทบัญญัติแห่งอนุสัญญาฯ จึงสามารถอ้างถึงภาระภาษีและสิทธิประโยชน์ทางภาษี ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับใด ๆ ที่ประเทศไทยลงนามได้แก่ว่านั้น ปัญหาที่เกิดขึ้นตามมาอาจแสดงด้วยตัวอย่าง ดังนี้

บริษัทแห่งหนึ่ง เป็นบริษัทที่จดทะเบียนขึ้นตามกฎหมายของไต้หวัน ซึ่งไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย ทำธุรกิจเกี่ยวกับจำหน่ายโปรแกรมคอมพิวเตอร์ชื่อดังที่แพร่หลายไปทั่วโลก มีรายได้หลักจากค่าสิทธิในการจำหน่าย มีฐานการผลิตในประเทศไทย ต้องการเข้ามาทำตลาดในประเทศอื่น ๆ แถบอาเซียน รวมทั้งประเทศเวียดนาม อย่างไรก็ตาม ไต้หวันไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศเวียดนาม ทำให้มีภาระภาษีหัก ณ ที่จ่ายจากค่าสิทธิที่ประเทศเวียดนามในอัตราสูงถึงร้อยละ 20 ในขณะที่อนุสัญญาฯ ระหว่างประเทศไทยและเวียดนามลดอัตราภาษีดังกล่าวลงเหลือเพียงร้อยละ 5 ของจำนวนค่าสิทธิทั้งสิ้น บริษัทฯ จึงสั่งการให้สำนักงานสาขาของตนที่กรุงเทพฯ เข้าทำสัญญากิจการร่วมค้ากับคู่ค้าเป็นบริษัทไทยเล็ก ๆ แห่งหนึ่ง เพื่อวัตถุประสงค์ในการจำหน่ายโปรแกรมคอมพิวเตอร์ในประเทศเวียดนามในนามกิจการร่วมค้าแยกต่างหากจากคู่ค้าทั้งสอง ดังนี้ หากเทียบเคียงกับแนวตอบข้อหารือของกรมสรรพากรและอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศเวียดนาม กิจการร่วมค้านี้ สมควรได้สิทธิในฐานะผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย และเมื่อได้รับเงินค่าสิทธิที่จ่ายจากประเทศคู่สัญญา คือ ประเทศเวียดนาม จึงได้รับการลดอัตราภาษีลงเหลือเพียงร้อยละ 5 แทนที่ ดังแสดงในภาพที่ 5.1

ภาพที่ 5.1

กิจการร่วมค้า



นอกจากนี้ เมื่อกิจการร่วมค้าได้รายได้จากต่างประเทศมา บริษัทได้หันมาดำเนินการถ่ายโอนกำไรของกิจการร่วมค้าออกจากประเทศไทยด้วยการตั้งราคาโอน (Transfer Pricing) ซึ่งทำให้กำไรทั้งในส่วนที่ได้จากรายได้ในประเทศไทยและประเทศเวียดนามของกิจการร่วมค้าไม่มีภาระภาษีในประเทศไทย ซึ่งการดำเนินการดังกล่าวมีความเป็นไปได้สูง เนื่องจากกิจการร่วมค้า มีสภาพหน่วยภาษีที่แยกจากบริษัทคู่ค้าอยู่แล้ว ผนวกกับแนวทางการป้องกันปัญหาการตั้งราคาโอนในประเทศไทยยังไม่เข้มแข็งด้วยอาศัยคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.113/2545 เพียงฉบับเดียว และยังไม่มีความหมายเฉพาะเพื่อป้องกันกรณีดังกล่าวโดยตรง

ดังนั้น แนวทางแก้ไขในรูปแบบที่สองตามที่คุณเขียนเสนอนี้ กรมสรรพากรจำเป็นต้องเพิ่มความระมัดระวังและวางกฎระเบียบเพื่อตรวจสอบปัญหาผู้ไม่มีสิทธิในอนุสัญญา (Treaty-shopping) ตลอดจนปัญหาการตั้งราคาโอน (Transfer Pricing) ดังกล่าวอย่างเข้มงวดต่อไป แต่เนื่องจากประเด็นการหลีกเลี่ยงภาษีดังกล่าวเป็นเรื่องนอกเหนือจากวัตถุประสงค์ของวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้เขียนจึงเพียงตั้งประเด็นข้อสังเกตเพื่อให้มีการศึกษาค้นคว้าขยายความในโอกาสต่อไป

กล่าวโดยสรุป การแก้ไขสมควรดำเนินการ ดังตารางที่ 5.1

ตารางที่ 5.1 แนวทางการแก้ไขปัญหาตามอนุสัญญาภาษีซ้อน

การดำเนินการ	ผลจากการดำเนินการ
1. แก้ไขมาตรา 65 ทวิ (10) แห่งประมวลรัษฎากร และ กำหนดให้มีการขึ้นทะเบียนและแจ้งวัตถุประสงค์ของกิจการร่วมค้าให้แก่ภาครัฐ	จะทำให้เกิดความเท่าเทียมทางภาษีสำหรับคู่ค้าของกิจการร่วมค้าทั้งสองรูปแบบ
2. ออกคำสั่ง ป. นิยามกิจการร่วมค้า (Joint Venture) และ สัญญา ร่วม กัน ทำ งาน (Consortium) และกำหนดให้กิจการร่วมค้าเสียภาษีจากแหล่งทั้งในและนอกประเทศไทย	เพื่อสร้างความชัดเจนและวางแนวทางการจัดเก็บภาษีจากกิจการร่วมค้าทั้งสองรูปแบบ
3. แก้ไข พระราชกฤษฎีกา 300	จะมีผลให้คู่ค้าที่เป็นกิจการร่วมค้าสามารถบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนได้

ในท้ายสุดนี้ ผู้เขียนยังมีความกังวลถึงปัญหาต่อเนื่องจากข้อเสนอแนะทั้งหมดนี้ ประการหนึ่งว่า แม้จะได้พยายามลดความเหลื่อมล้ำระหว่างกิจการร่วมค้าทั้งสองประเภท และพยายามสร้างความชัดเจนในภาระภาษีของคู่ค้า โดยพยายามขจัดภาระภาษีที่มากเกินไปจาก กำไรที่ได้รับจากกิจการร่วมค้าของคู่ค้าต่างประเทศไปแล้วก็ตาม แต่หากพิจารณาให้ละเอียดต่อไป การตั้งรูปแบบกิจการร่วมค้า (ทั้งรูปแบบที่ไม่มีและมีสภาพนิติบุคคล) โดยคู่ค้าต่างชาติที่ประกอบ กิจการในประเทศไทย อาจมีข้อเสียเปรียบการเข้ามาในรูปสัญญาาร่วมกันทำงาน (Consortium) (ดำเนินกิจการในนามของตนเองคือ สถานประกอบการถาวรในประเทศไทย กรณีคู่ค้ามาจาก ประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กับประเทศไทย)

สมมติให้ คู่ค้าจาก UK สนใจเข้ามาดำเนินงานโครงการยักษ์แห่งหนึ่งในประเทศไทย อาจเปรียบเทียบได้ ดังนี้

<u>กิจการร่วมค้า</u>		<u>สถานประกอบการถาวร</u>
ไทย	กำไร 100	100
ภาษี	<u>30</u>	<u>30</u>
	70	70
(คู่ค้าต่างชาติได้ยกเว้นภาษี)		
จำหน่ายสุทธิ	63 (70-7)	63 (70-7)
UK ภาษี	<u>21</u>	<u>30</u>
<u>เครดิตภาษี</u>	7	37
สรุปภาษี UK	14	0
ภาระภาษีรวม	51/100	37/100

โดยในกรณีกิจการร่วมค้า กิจการร่วมค้าจะถูกจัดตั้งแยกออกจากคู่ค้า แต่การจัดตั้ง เป็นสัญญาาร่วมกันทำงาน (Consortium) คู่ค้าจะดำเนินการในนามของตนเองเป็นเอกเทศ เพียงแต่ร่วมกันทำงานกับรายอื่นๆ

ดังนั้น ผู้เขียนขอเสนอให้ประเทศไทย จัดทำข้อเสนอในการเจรจาอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ในแบบร่างของประเทศไทย (Thai DTA Model) ให้ประเทศคู่สัญญายินยอมให้เครดิตภาษีพิเศษ โดยให้ถือว่าภาระภาษีของกิจการร่วมค้าที่จ่ายจากกำไรในประเทศไทยสามารถนำมาเป็นเครดิต ภาษีหักออกจากภาระภาษีในประเทศคู่สัญญาได้ทั้งจำนวน (ตามตัวอย่างข้างต้น ภาษีในประเทศ ไทยของกิจการร่วมค้าจำนวน 30 จะสามารถมาเป็นเครดิตหักออกได้ทันที) เพื่อดึงดูดให้เกิดการ ดำเนินการโครงการกิจการร่วมค้าในประเทศไทยมากขึ้น ทั้งนี้ หลักการดังกล่าว คล้ายคลึงกับ

หลักการวิธีเครดิตภาษีแบบให้เพิ่มเติมพิเศษหรือเครดิตภาษีสมมติ (Tax Sparing Credit) ซึ่งเป็นสิทธิของประเทศคู่สัญญาที่จะให้หรือไม่ให้ความอนุเคราะห์แก่ประเทศไทยก็ได้ อย่างไรก็ตาม หากเครดิตพิเศษสำหรับกิจการร่วมค้าสามารถนำมาปรับใช้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับใดได้ จะเป็นคุณอนันต์แก่การพัฒนาโครงการขนาดใหญ่ในประเทศไทย และสามารถนำมาเป็นต้นแบบให้ประเทศกำลังพัฒนาอื่นๆ โดยเฉพาะในแถบภูมิภาคเดียวกันสามารถถือเป็นตัวอย่างในการปรับปรุงกฎหมายของตนได้อีกด้วย