

การวางแผนภาษี : นิติบุคคลต่างประเทศ (3)

สำหรับตอนนี้จะเป็นประเด็นการเลือกรูปแบบองค์กรของบริษัทต่างประเทศที่จะเข้ามาประกอบกิจการในไทย เพื่อให้ได้ประโยชน์สูงสุดทางภาษีอากร

3. องค์กรรูปแบบใดจึงเหมาะสมกับบริษัทต่างประเทศ ก่อนอื่นคงต้องกล่าวถึงทางเลือกหลักๆ ของบริษัทต่างประเทศที่จะเข้ามาประกอบธุรกิจในประเทศไทยว่ามีรูปแบบได้บ้าง การขอเปิดเป็นสาขาของบริษัทต่างประเทศ

- การประกอบกิจการโดยผ่านลูกจ้างหรือผู้ทำการแทน (ที่ไม่อิสระ)
- การตั้งผู้แทนจำหน่ายในลักษณะซื้อมาขายไป
- การตั้งเป็นกิจการร่วมค้า
- การให้ franchise, license

3.1 การขอเปิดเป็นสาขาของบริษัทต่างประเทศ เช่น สาขาของธนาคารต่างประเทศหลายแห่ง อาทิ CitiBank (สาขาสาทร) ธนาคารสมิโตโม (ญี่ปุ่น) ธนาคารสแตนดาร์ด ชาร์เตอร์ด เป็นต้น ซึ่งก็คือการจัดตั้งสำนักงาน หรือสาขาดำเนินการตามนัยมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร ตามที่เคยกล่าวถึงในบทความตอนที่ 2 นั่นเอง การประกอบกิจการในลักษณะเช่นนี้ จะมีภาระภาษีเช่นเดียวกันกับบริษัทที่จดทะเบียนในประเทศไทย (ขอเรียกบริษัทไทย) ทั้งหลายนั่นเอง กล่าวคือ ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล (30% ของกำไรสุทธิ) และเสีย VAT 7% หรือเสียภาษีธุรกิจเฉพาะในอัตรา 3.3% ตามแต่กรณี นอกจากนั้น กรณีมีการส่งเงินกำไรออกจากประเทศไทยกลับไปยังบริษัทแม่ในต่างประเทศ กรณีก็จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการจำหน่ายกำไรในอัตรา 10% ตามนัยมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ด้วย รูปแบบองค์กรเช่นนี้ มักเป็นกรณีของบริษัทข้ามชาติขนาดใหญ่ ซึ่งมีชื่อเสียงแข็งแกร่ง และบางกรณีอาจติดข้อจำกัดในเรื่องใบอนุญาตประกอบธุรกิจ (เช่นกรณีของธนาคารต่างประเทศ) เป็นต้น ดังนั้น จึงแทบจะกล่าวได้ว่าบริษัทขนาดใหญ่เหล่านี้แทบจะไม่มีสิทธิเลือกรูปแบบองค์กรเป็นอย่างอื่นก็ว่าได้

3.2 การประกอบกิจการโดยผ่านลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทนที่ไม่อิสระ ซึ่งถือเป็นการเข้ามาประกอบกิจการ ตามนัยมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร นั่นเอง การประกอบการในลักษณะนี้ มักเป็นกรณีที่มีธุรกรรมน้อย หรือเป็นครั้งคราวในลักษณะที่ไม่ค่อยแน่นอน หรือเป็นงานโครงการที่จบสิ้นในระยะเวลาไม่นาน ตัวอย่างเช่น การขายเครื่องจักรโดยส่งลูกจ้างเข้ามาให้บริการติดตั้ง (set up) หรือโครงการประมูลงานก่อสร้างสะพานข้ามแม่น้ำเจ้าพระยา หรือการเข้ามาประมูลงานเพื่อวิเคราะห์ความเป็นไปได้ของโครงการปุ๋ยแห่งชาติ เป็นต้น ภาระภาษีของการประกอบกิจการในลักษณะนี้ ก็มีได้แตกต่างจากกรณีตามข้อ 3.1 ข้างต้น เว้นแต่กรณีภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามนัยมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งมักต้องเสียทันทีที่โครงการจบและมีการโอนเงินกำไรกลับไป การประกอบการในลักษณะนี้ ค่อนข้างจะมีปัญหาในการวินิจฉัยว่า ลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนดังกล่าว มีความสัมพันธ์แนบแน่นจนถึงขั้นที่จะถือว่าไม่อิสระหรือไม่ เพราะถ้าเป็นผู้ทำการแทนที่อิสระ ก็จะไม่ถือว่าบริษัทต่างประเทศดังกล่าว ประกอบกิจการในประเทศไทยตามนัยมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งผลก็คือ บริษัทต่างประเทศรายดังกล่าวไม่ต้องยื่นแบบ ภ.ง.ด.50 จึงคงมีประเด็นให้พิจารณาเพียงว่าเงินค่าจ้าง หรือค่าบริการที่จ่ายแก่บริษัทต่างประเทศรายนั้น จะต้องถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามนัยมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร หรือไม่ เท่านั้นเอง ซึ่งถ้าไม่

ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายตามนัยมาตรา 70 อีกด้วย ก็แปลว่าบริษัทต่างประเทศราย นั้นปลอดภาระภาษีเงินได้ที่เกิดจากประเทศไทยโดยสิ้นเชิง !
กรณีการเป็นผู้ทำการแทนที่ไม่อิสระตามนัยมาตรา 76 ทวิ นั้น ได้เคยมีบรรทัดฐาน ของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 2/2526 ดังนี้ครับ

ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ ขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อใน ประเทศ โดยบุคคลในประเทศเป็นผู้ดำเนินการแนะนำให้ผู้ซื้อสั่งซื้อสินค้าจากต่าง ประเทศ ถ้าบุคคลในประเทศได้ประกอบธุรกิจอย่างเป็นอิสระจากบริษัทหรือห้างหุ้น ส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศดังกล่าว โดยปรากฏว่า

(1) ในทางปฏิบัติ บุคคลในประเทศได้กระทำการเป็นนายหน้าหรือตัวแทนเพื่อการ ขายสินค้าให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างๆ ในต่างประเทศเป็นการทั่วไป โดยมีได้กระทำให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศแห่งใดแห่ง หนึ่ง หรือกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งโดยเฉพาะหรือเป็นส่วนใหญ่ และ

(2) ไม่มีสัญญาหรือข้อตกลงระหว่างบุคคลในประเทศกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติ บุคคลในต่างประเทศ ที่มีผลเป็นการจำกัดสิทธิบุคคลในประเทศในการกระทำการ เป็นนายหน้าหรือตัวแทนเพื่อการขายสินค้าประเภทเดียวกันกับบุคคลอื่นในต่าง ประเทศ และในทางปฏิบัติไม่เคยปรากฏว่ามีการจำกัดสิทธิเช่นนั้น และ

(3) ในการประกอบธุรกิจดังกล่าว บุคคลในประเทศมิได้รับประโยชน์อย่างอื่นจาก บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ เว้นแต่ค่านายหน้าสำหรับการซื้อ ขายสินค้า แต่ละคราวเท่านั้น และ

(4) ในการซื้อขายสินค้า ผู้ซื้อสินค้าได้ชำระหรือจะได้ชำระเงินค่าสินค้าให้แก่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศซึ่งเป็นผู้ขายสินค้านั้นโดยตรง กรณีเช่นนี้ พึงเข้าใจได้ว่า บุคคลในประเทศมิใช่เป็นลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือ ผู้ทำการติดต่อที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ ในการประกอบกั การในประเทศไทยตามความในมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

คำว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติ บุคคลตามคำนิยามในมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร

3.3 การตั้งผู้แทนจำหน่ายในลักษณะซื้อมาขายไป เช่นกรณีบริษัท ก. ซึ่งได้รับ แต่งตั้งเป็นตัวแทนจำหน่ายเครื่องใช้ไฟฟ้าของบริษัท A (ยี่ห้อ ซากุระ) แต่ผู้เดียว ในประเทศไทย ได้สั่งซื้อและนำเข้าเครื่องปรับอากาศ ซากุระ จากบริษัท A (ต่าง ประเทศ) แล้วขายสินค้าดังกล่าวแก่บริษัท ข. (ไทย) เป็นต้น กรณีเช่นนี้ เป็นที่ยุติ ชัดเจนว่า บริษัท ก. ไม่มีโอกาสเป็นผู้ทำการแทนของ A ตามนัยมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ส่วนบริษัท A ก็จะถือว่ามิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย จึงไม่มีภาระภาษีเงินได้นิติบุคคล และไม่ต้องเสีย VAT สำหรับบริษัท ก. คงมีภาระ ภาษีเช่นเดียวกับบริษัทต่างๆ ที่ทำธุรกรรมในประเทศไทยนั่นคือ ต้องชำระภาษีเงิน ได้นิติบุคคล 30% ของกำไรสุทธิ และเสีย VAT 7% ตามปกติ

ข้อดีของรูปแบบธุรกรรมในลักษณะเช่นนี้ ก็คือ ขจัดปัญหาการตีความ ตามนัย มาตรา 76 ทวิ นั่นเอง เพราะถ้าเข้าใจผิด ก็มีสิทธิแจ้งด้วยคำปรับทางภาษีอากร!

3.4 กิจการร่วมค้า (Joint Venture) ตามความหมายในมาตรา 39 แห่งประมวล รัษฎากร คือ กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางค้าหรือหากำไรระหว่างบริษัทกับ บริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติ บุคคล หรือระหว่างบริษัทและ/ หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา คณะ บุคคลที่มีใช่นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือนิติบุคคลอื่น ในทางปฏิบัติ กรม

สรรพากรได้วางบรรทัดฐานในการพิจารณาเพิ่มเติม โดยกำหนดว่ากิจการร่วมค้าจะต้องมีคุณสมบัติเข้าลักษณะใดลักษณะหนึ่งดังต่อไปนี้ ด้วย

(1) มีการร่วมทุนกัน ไม่ว่าจะเป็เงิน ทรัพย์สิน แรงงาน หรือเทคโนโลยี หรือร่วมกันในผลกำไรหรือขาดทุนอันจะพึงได้ตามสัญญาที่ร่วมกันทำกับบุคคลภายนอก หรือ

(2) ได้ร่วมกันทำสัญญากับบุคคลภายนอก โดยระบุในสัญญาว่าเป็น กิจการร่วมค้า หรือ

(3) ได้ร่วมกันทำสัญญากับบุคคลภายนอกโดยสัญญานั้นกำหนดให้ต้องรับผิดชอบร่วมกัน ในงานที่ทำไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนและต้องรับค่าตอบแทนตามสัญญาร่วมกัน โดยสัญญานั้นไม่ได้แบ่งแยกงานและค่าตอบแทนระหว่างกันไว้อย่างชัดเจน ตัวอย่าง 7 บริษัท ข จำกัด ร่วมกับบริษัท ก.การช่าง จำกัด เข้าทำสัญญารับจ้างก่อสร้าง ถนนวงแหวนใยแมงมุม แก่กรุงเทพมหานคร มูลค่าโครงการ 1,000 ล้านบาท กำหนดเวลา 3 ปี เช่นนี้ ย่อมถือว่าการร่วมค้ารายนี้เป็นหน่วยภาษี (tax entity) ใหม่แยกต่างหากจากผู้ร่วมค้าเดิมแต่ละราย

ข้อดี ของการตั้งเป็นกิจการร่วมค้าก็คือ ถ้าโครงการขาดทุน ก็ไม่ต้องชำระภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่ข้อเสียก็คือผู้ร่วมค้าแต่ละรายไม่สามารถนำผลขาดทุนของกิจการร่วมค้าดังกล่าวไปขอหักเป็นรายจ่ายในการยื่นแบบ ภ.ง.ด.50 ของโครงการปกติอื่นๆ เช่นกัน

3.5 การให้ Franchise, License กรณีดังกล่าวจะถือว่าบริษัทต่างประเทศเจ้าของลิขสิทธิ์ มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทยตามนัยมาตรา 66 และ 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ภาระภาษีของบริษัทต่างประเทศ คงมีเพียงการถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ในอัตรา 15% (อาจลดลงได้ กรณีตั้งอยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับไทย)

ข้อดีข้อเสียพร้อมภาระภาษีของแต่ละทางเลือก สามารถสรุปเป็นตารางเพื่อง่ายแก่การเปรียบเทียบ ดังนี้ครับ

รูปแบบองค์กร ภาระภาษี

1. ตั้งสำนักงาน หรือสาขา (ม.66) ภาษีนิติบุคคล 30% ของกำไรสุทธิ VAT 7% ของรายรับ

2. ประกอบการผ่านลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน (ม.76 ทวิ) - ภาษีนิติบุคคล 30% ของกำไรสุทธิ VAT 7% ของรายรับจากการดำเนินงานและเมื่อจบโครงการ ภาษีจำหน่ายกำไร 10% เมื่อส่งกำไรออกไป หลังหมดโครงการ มีโอกาสถูกตรวจสอบภาษี เนื่องจากมีประเด็นข้อกฎหมาย กรณีตัวแทนอิสระ /ไม่อิสระ

3. การตั้งผู้แทนจำหน่ายในลักษณะซื้อมาขายไป บริษัทต่างประเทศไม่มีภาระภาษีเงินได้ในไทย บริษัทไทย (ผู้นำเข้า) ต้องเสีย VAT 7% และเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และ VAT จากธุรกรรมซื้อมาขายไป

4. กิจการร่วมค้า กิจการร่วมค้าถือเป็นหน่วยภาษีที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และ VAT ต่างหากจากผู้ร่วมค้าเดิม ส่วนแบ่งกำไรแก่ผู้ร่วมค้าไทย และผู้ร่วมค้าต่างประเทศที่ประกอบกิจการในไทย จะได้รับยกเว้นภาษี

5. การให้ Franchise License ต้องถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย 15% กรณีเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (2)-(6) เว้นแต่กรณีมีภาษีซ้อน ก็จะถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายเฉพาะค่าสิทธิ ดอกเบี้ย เงินปันผล และผลได้จากทุน (Capital gain)

แหล่งที่มา หนังสือพิมพ์กรุงเทพธุรกิจ