by ชินภัทร วิสุทธิแพทย์[1]

“ภาษีนาทีทอง” เวลาที่หมดลงและกำลังจะ “ต่อเวลา” (ภาคแรก)

31 ธันวาคม 2560 ที่ผ่านมาเป็นวันสุดท้ายที่มาตรการยกเว้นภาษีและลดค่าธรรมเนียมโอนที่ดินเพื่อ “แปลงทรัพย์สินเป็นทุนบริษัทใหม่” ของรัฐบาลสิ้นสุดลง

[1] Partner SCL Law Group, email : chinapat@siamcitylaw.com

อธิบดีกรมสรรพากร (คุณประสงค์ พูนธเนศ) ยืนยันในการแถลงข่าวกรมสรรพากรเมื่อเดือนมีนาคม 2561 ว่า “มาตรการภาษี” นี้จะขยายเวลาการยกเว้นภาษีให้อีกไปจนสิ้นเดือนธันวาคม 2561

ที่ผ่านมา “เจ้าของกิจการบุคคลธรรมดา” หลายรายเร่งมือจัดตั้ง “บริษัทใหม่” เพื่อนำ “ทรัพย์สินในกิจการเดิม” ที่ใช้อยู่ในกิจการ “แปลงเป็นทุนหุ้นบริษัทใหม่”

ใครทำไม่เป็นเรื่อง “แปลงทรัพย์สินเป็นทุนบริษัท” ก็จ้าง “สำนักงานบัญชี” หรือ “สำนักงานทนายความ” ที่คุ้นเคยกันมาก่อน ช่วยจัดทำให้

ผลที่ตามมา “น่าเป็นห่วงมาก” ยิ่งน่าห่วงมากกว่านั้น คือ “ที่ปรึกษามือใหม่” แต่มาจากหลากหลายอาชีพหันมา “หากิน” กับเรื่องนี้โดยขาดความรู้พื้นฐานด้านกฎหมายบริษัทและกฎหมายภาษี รวมถึงงานเอกสารและสัญญาที่เกี่ยวข้องกับงานนี้ ส่วนใหญ่ใช้วิธี “สอบถาม” กรมพัฒนาธุรกิจการค้า และกรมที่ดิน รวมถึงการ “ขอตัวอย่าง” มาดูและทำตาม

หลายราย มีปัญหาจัดตั้งบริษัทไม่ได้ ต้อง “ซ่อม” กันภายหลัง / ส่วนมาก ไม่เคยจัดตั้งบริษัทแบบนี้ที่ต้องชำระ “ค่าหุ้น” ด้วยทรัพย์สินอื่นแทนเงินสด ผลสุดท้าย คือ “ทิ้งงาน” ...

ผมจึงขออธิบายเรื่องราวเหล่านี้ให้ทราบโดยละเอียด

1. ย้อนเวลามาตรการรัฐ

9 สิงหาคม 2559 คณะรัฐมนตรีได้มีมติกำหนดมาตรการส่งเสริมให้ “เจ้าของกิจการบุคคลธรรมดา” แปลงทรัพย์สินในกิจการมาเป็นทุนบริษัท เพื่อให้ “บุคคลธรรมดา” ที่เป็นเจ้าของกิจการ “เข้าสู่ระบบบริษัท” โดยหวังว่ารัฐบาล (กรมสรรพากร) จะตรวจสอบข้อมูลรายได้และภาษีของบริษัทผ่าน “งบการเงิน” ได้ง่ายกว่าบุคคลธรรมดา

23 ธันวาคม 2559 กระทรวงมหาดไทยออกประกาศฯ ลดค่าธรรมเนียมการโอนที่ดิน/อาคารชุดจาก 2% เหลือ 0.01%

16 มกราคม 2560 กรมที่ดินมีหนังสือเวียนไปยังสำนักงานที่ดินทั่วประเทศว่ากรมสรรพากรยังไม่กำหนด “กฎหมายลำดับรอง” (พระราชกฤษฎีกา) ระบุเงื่อนไขการยกเว้นภาษี จึงขอให้สำนักงานที่ดิน “รอก่อน” และหากผู้จดทะเบียนโอนที่ดินต้องการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษี ต้องเสียภาษีไปก่อนแล้วจึง “ขอคืนภาษี” จากกรมสรรพากรในภายหลัง แต่ “ค่าธรรมเนียมโอนที่ดิน” นั้นได้รับการลดหย่อนตั้งแต่ 23 ธันวาคม 2559 เป็นต้นมาแล้ว

27 มกราคม 2560 รัฐบาลออกพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 630 ยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ อากรแสตมป์ (เฉพาะ “บุคคลธรรมดา” เท่านั้น ไม่รวม “คณะบุคคล” และ “ห้างหุ้นส่วนสามัญ”) สำหรับการขายทรัพย์สินให้แก่บริษัทที่ “แปลงเป็นทุนบริษัทใหม่”

20 มีนาคม 2560 กรมสรรพากรออกประกาศอธิบดีฯ ฉบับที่ 4 กำหนดเงื่อนไขการยกเว้นภาษีประเภทต่างๆ (ไม่มีเงื่อนไข “กิจการ” ของบุคคลธรรมดา และกำหนดให้ใช้ “ราคาตลาด” ของทรัพย์สินเท่านั้นในการ “ตีมูลค่า” เป็นทุนบริษัทใหม่)

ประเด็นนี้เป็นที่ฮือฮากันมากใน “กลุ่มนักเก็งกำไรที่ดิน” เพราะเท่ากับ “เปิดช่อง” ให้นำที่ดิน “แปลงเป็นทุนบริษัท” ตาม “ราคาตลาด” โดยได้รับยกเว้นภาษีในตอนแรก (Step-up Cost Stage) และสามารถ “ขายที่ดินในนามบริษัทใหม่” ตาม “มูลค่าทุนของที่ดินในราคาตลาด” หรือ “ขายหุ้นทุนบริษัทใหม่เจ้าของที่ดิน” แบบที่ “มีกำไรน้อย” หรือ “ไม่มีกำไร” (หากขายทันที) เมื่อไม่มีกำไรจึง “ไม่มีภาษีจากกำไร” ที่ต้องเสียภาษี

1 มิถุนายน 2560 กรมสรรพากรมีหนังสือเวียนไปยังกรมที่ดิน ระบุว่า “บริษัทใหม่” ที่ตั้งบริษัทแล้วตั้งแต่ 10 สิงหาคม 2559 สามารถนำ “ทรัพย์สิน” มาเพิ่มทุนบริษัทได้โดยอยู่ในข่ายได้รับ “สิทธิประโยชน์ทางภาษี” ด้วยเช่นกัน

5 มิถุนายน 2560 กรมสรรพากรออกประกาศอธิบดีฯ ฉบับที่ 5 แก้ไขเงื่อนไขการยกเว้นภาษี (เพิ่มเงื่อนไขให้มี “กิจการของบุคคลธรรมดา” ก่อนแปลงทรัพย์สินเป็นทุนบริษัทใหม่ / กำหนดเงื่อนไข “ราคาโอนทรัพย์สิน” และเงื่อนไขการโอนหุ้นบริษัทใหม่)

นัยสำคัญของประกาศอธิบดีฯ ฉบับนี้ คือ ปิดช่องโหว่ของกฎหมายในประกาศอธิบดีฯ ฉบับที่ 4

9 มิถุนายน 2560 กรมที่ดินมีหนังสือเวียนให้ตรวจสอบการ “แปลงทรัพย์สินเป็นทุน” อย่างเข้มงวดในการจดทะเบียนโอนที่ดินสำหรับ “การแปลงที่ดินเป็นทุนบริษัทใหม่”

13 สิงหาคม 2560 รัฐบาลออกพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 644 ยกเว้นภาษีให้แก่ “คณะบุคคล” และ “ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มิใช่นิติบุคคล”

เดิมยกเว้นภาษีเฉพาะ “บุคคลธรรมดา” คนเดียวเท่านั้นที่เป็น “เจ้าของกิจการ” ผลของการแก้ไขกฎหมายนี้คือ ยกเว้นภาษีให้แก่ “เจ้าของที่ดิน” ที่ทำกิจการร่วมกัน และมีชื่อร่วมกันในโฉนดที่ดินมากกว่า 1 คน

เมื่อย้อนไปพิจารณา “มติ ครม. 9 สิงหาคม 2559” แล้วจะพบว่านโยบายและมาตรการของรัฐบาลเป็นสิ่งที่ดีมากหากมองจากมุมของ “ผู้ประกอบการ” กล่าวคือ ในมุม “ความรับผิดทางกฎหมาย” ของบุคคลนั้น “มากกว่า” บริษัทที่รับผิดจำกัดเพียงค่าหุ้นที่ค้างชำระ และอีกมุมคือ มุมภาษีของบุคคลธรรมดาที่อัตราภาษี (5 - 35%) สูงกว่าบริษัท (28% คือระดับบริษัท 20% และระดับผู้ถือหุ้นอีก 8% มาจาก 10% ของเงินปันผล 80 ที่เหลือจากกำไรหักภาษี คือ 100 - 20)

อย่างไรก็ตาม แม้มาตรการจะดี แต่รัฐก็ไม่ได้สื่อสารให้ “ผู้เสียภาษี” เห็นว่า “บริษัทดีกว่าบุคคลอย่างไร” แต่กลับกลายเป็นว่าการสื่อสารของรัฐออกมาในมุมที่มาตรการนี้จะเป็นผลดีต่อรัฐในการตรวจสอบรายได้และภาษีของผู้เสียภาษี

ผลที่ปรากฏ คือ ผู้เสียภาษี “หวาดระแวง” การตรวจสอบภาษีบุคคลธรรมดา “ย้อนหลัง” ในกิจการที่ทำอยู่เดิมก่อนการ “แปลงทรัพย์สินในกิจการเป็นทุนบริษัทใหม่” ส่งผลให้ผู้เสียภาษีจำนวนมากมองมาตรการนี้เป็นการ “ขุดบ่อล่อปลา” มากกว่าจะเป็น “สิทธิประโยชน์” จากรัฐ โดยเฉพาะ “เจ้าของกิจการบุคคลธรรมดา” ที่มีกิจการอยู่จริงมานานหลายปี แต่ไม่เคยนำ “รายได้จากกิจการ” เหล่านั้นมาเสียภาษีให้แก่รัฐเลย เช่น ให้เช่าบ้าน ให้เช่าคอนโดฯ ให้เช่าที่ดิน หรือแม้แต่ทำ “ตลาดนัด” เป็นต้น ผู้เสียภาษีเหล่านี้มีเป็นจำนวนมากทั้งในกรุงเทพและต่างจังหวัดทั่วประเทศไทย และมักจะกังวลถึงการตรวจสอบภาษีย้อนหลังสำหรับรายได้ในอดีตที่ไม่เคยนำมาเสียภาษีเลย (ทั้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีโรงเรือนฯ)

สำหรับกรณีนี้ หากกรมสรรพากร (ภาษีเงินได้) และหน่วยงานปกครองส่วนท้องถิ่น (ภาษีโรงเรือนฯ) เช่น กรุงเทพมหานคร จะตรวจสอบภาษีกรณีค่าเช่าหรือรายได้อื่น หน่วยงานราชการสามารถตรวจสอบได้ไม่ยาก เช่น ขอข้อมูลจาก “นิติบุคคลอาคารชุด” (หากเป็นคอนโดฯ) ว่าห้องใดเจ้าของอยู่เอง หรือห้องใดผู้เช่าพักอาศัย ที่สำคัญ “หน่วยงานราชการไทย” คงหลงลืม “วิธีการตรวจสอบภาษี” ในเรื่องเหล่านี้ซึ่งสะท้อน “ประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษี” ที่ต้องปรับปรุงทั้ง “ระบบ” และ “บุคคล” เพราะหน้าที่ตรวจสอบภาษีเป็นหน้าที่ของรัฐ และหน้าที่เสียภาษีเป็นหน้าที่ของประชาชน จะ “เกรงใจ” ผู้เสียภาษีได้อย่างไร ?

ในทางตรงกันข้าม ผู้เสียภาษีบางส่วนมองมาตรการ “แปลงทรัพย์สินเป็นทุน” นี้เป็น “โอกาสที่ต้องรีบฉวย” โดยนำ “ที่ดินเปล่า” หรือ “ที่ดินรกร้าง” มา “สร้างกิจการ” ทั้งที่ไม่เคยมีกิจการอยู่ก่อนหน้านี้จริง เช่น ที่ดินติดป้าย “ให้เช่า” (แต่ยังไม่เคยให้เช่า) ที่ดินจัดสรรแบ่งขาย (แต่ยังไม่เคยขาย) ซึ่งกรณีนี้ “ขัดต่อเจตนารมณ์ของรัฐ” และ “ไม่เข้าข่ายยกเว้นภาษี” ตามมาตรการที่นำมาใช้เป็นกฎหมาย

ยิ่งไปกว่านั้น หน่วยงานราชการได้ “เตือนคุณแล้ว” ว่า “การแจ้งข้อความอันเป็นเท็จ” ผิดต่อกฎหมายอาญา และผู้เสียภาษีกลุ่มนี้มองว่า “มาตรการนี้เป็นเรื่องง่าย” และมักจะทำตัวเป็น “หมูไม่กลัวน้ำร้อน” เพราะคิดว่า “เคลียร์ได้” เหมือนในอดีต หารู้ไม่ว่า “คนที่เคยเคลียร์ได้” นั้น “ติดคุกแบบเงียบ” กันไปหลายคนแล้ว

อย่างไรก็ตาม หากเริ่มประกอบกิจการอย่างแท้จริงก่อนการ “แปลงทรัพย์สินเป็นทุน” ย่อมไม่ขัดต่อเจตนารมณ์และกฎหมายที่ยกเว้นภาษีให้ ทั้งนี้ ควรมีหลักฐานที่อ้างอิงได้อย่างสมเหตุสมผลในเรื่อง “ระยะเวลา” และ “ค่าตอบแทน”

2. สิทธิประโยชน์ที่มีเงื่อนไข

สิทธิประโยชน์สำหรับมาตรการนี้ มีเพียง 2 เรื่องเท่านั้น

ก. กระทรวงมหาดไทย (กรมที่ดิน) คือ การลดค่าธรรมเนียมจดทะเบียนโอนที่ดิน/อาคารชุดจากปกติ 2% เหลือ 0.01% โดยมีเงื่อนไขว่า (1) “บริษัทใหม่” นั้นต้องจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นระหว่างวันที่ 10 สิงหาคม 2559 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2560 (2) ทุนของ “บริษัทใหม่” นั้นต้องชำระด้วยที่ดินหรืออาคารชุดภายในกำหนดเวลานี้ (ไม่มีเงื่อนไขเรื่อง “กิจการ” และ “ราคาโอนของทรัพย์สิน”)

ข. กรมสรรพากร คือ (1) การยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (สำหรับการขายทรัพย์สินให้แก่บริษัท) (2) การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (สำหรับการขายสังหาริมทรัพย์ให้แก่บริษัท) (3) การยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ (สำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บริษัท) (4) การยกเว้นอากรแสตมป์ ทั้งนี้ กรมสรรพากรได้กำหนด “เงื่อนไขยกเว้นภาษี” ไว้ 6 เงื่อนไขทุกกรณี คือ

1) ทรัพย์สินที่ใช้แปลงเป็นทุน “บริษัทใหม่” ต้องเป็น “ทรัพย์สินของบุคคลธรรมดาที่ใช้ในกิจการ” มาก่อนแปลงเป็นทุน

2) บริษัทใหม่ต้อง “รับโอนทรัพย์สินชำระค่าหุ้นแทนเงินสด” (Property & Share Swap) เท่านั้น สำหรับผู้ถือหุ้นที่นำ

"ทรัพย์สินอื่น" มาชำระค่าหุ้น (ผู้ถือหุ้นรายอื่นที่ "ชำระค่าหุ้นด้วยเงินสด" ยังคงนำเงินสดมา "ลงเป็นทุนบริษัท" ได้ตามปกติ)

3) ราคาโอนทรัพย์สินเป็นทุนบริษัทใหม่ ต้องเป็น "ราคาตลาด" สำหรับทรัพย์สินอื่น หากเป็น "ที่ดิน" หรือ "สิ่งปลูกสร้าง" ต้องใช้ "ราคาประเมินทางราชการ" หรือ "ราคาทุนที่ซื้อมา" แล้วแต่อย่างใดจะสูงกว่า

4) บุคคลธรรมดา (เจ้าของทรัพย์สินเดิม) ต้องถือหุ้นในบริษัทใหม่ไม่น้อยกว่า "มูลค่าของทรัพย์สินที่โอนชำระเป็นทุน"

5) ผู้ถือหุ้น (เจ้าของทรัพย์สินเดิม) หากจะขายหุ้นในบริษัทใหม่ ต้องขายไม่น้อยกว่า "มูลค่าทางบัญชี" ของหุ้นบริษัทใหม่นั้น

6) ผู้ถือหุ้น (เจ้าของทรัพย์สินเดิม) และบริษัทใหม่ต้องร่วมกันทำ "หนังสือรับรองตามแบบ" ที่กฎหมายกำหนดนำส่งต่อกรมที่ดินและกรมสรรพากรเพื่อการใช้สิทธิประโยชน์สำหรับมาตรการนี้

เมื่อวิเคราะห์ "เงื่อนไขเพื่อสิทธิประโยชน์" พบว่ามี "ประเด็นน่าสนใจ" หลายประการ ดังนี้

ก. กิจการของบุคคลธรรมดา

กฎหมายไม่ได้กำหนด "นิยาม" หรือ "ความหมาย" ของกิจการไว้อย่างชัดเจน หากจะพิจารณาจากเจตนารมณ์ภายใต้นโยบายรัฐบาลตามมติคณะรัฐมนตรีแล้ว ย่อมหมายความรวมถึง "ผู้ประกอบการ" (Entrepreneur) ที่ได้ดำเนินกิจการจริงและมีรายได้ที่เป็น "ผลประกอบการ" (Active Income) ไม่ใช่ "รายได้จากการลงทุน" (Passive Income) เช่น บุคคลธรรมดามีอาชีพลงทุนในหุ้นหรือหุ้นกู้ มีรายได้เป็น "เงินปันผล" หรือ "ดอกเบี้ย"

อย่างไรก็ตาม ผม "ตีความ" โดยส่วนตัว หากกรมสรรพากรจะตีความเป็นอย่างอื่น หรือเห็นตรงกัน ต้องรอดูต่อไปในอนาคต เพราะขณะนี้มี "ผู้เสียภาษี" บางรายทำหนังสือถามข้อหารือกรมสรรพากรในเรื่องนี้ (ซึ่งยังไม่ได้คำตอบ)

เมื่อเป็นเช่นนั้น กิจการดังกล่าวนั้นควรเป็นกิจการที่มี (1) การลงทุน (2) การจ้างแรงงาน (3) ค่าใช้จ่าย (4) รายได้ (5) สัญญาทางการค้ากับบุคคลอื่น (6) ใบอนุญาตจากราชการ (7) การเสียภาษีประเภทต่างๆ ให้แก่รัฐ เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีโรงเรือนฯ ก่อนการแปลงทรัพย์สินเป็นทุน ดังนั้น ใครที่ "หลบภาษี" อยู่ก่อน หรือ "ทำบัญชีหลายเล่ม" คงจะยากที่เข้าข่ายยกเว้นภาษีตามเงื่อนไขแรกนี้ เว้นแต่ว่าใครจะ "ฉวยโอกาส" นี้ และไม่กลัวการ "ขุดบ่อล่อปลา" ตามที่หลายคนกังวลในเรื่องนี้

ข. กรอบเวลาของกิจการ

มาตรการยกเว้นภาษี "การแปลงทรัพย์สินเป็นทุน" ไม่ได้กำหนด "กรอบเวลา" การประกอบกิจการของบุคคลธรรมดาไว้ว่าต้องเริ่มทำกิจการมานานเพียงใด

ในทางปฏิบัติ เรามักจะพบว่า "เจ้าของกิจการบุคคลธรรมดา" ทั้งหลาย "เริ่มต้น" กิจการใหม่ได้ทุกวัน เช่น ร้านอาหาร ร้านกาแฟ ร้านซักรีด ร้านทำผม ร้านถ่ายเอกสาร ร้านนวดแผนโบราณ แม้แต่ 7-Eleven ยังเปิดใหม่ได้อย่างน้อยวันละ 2 สาขา ที่สำคัญ คือ จะพิสูจน์ได้อย่างไรว่า "กิจการใหม่" ของบุคคลธรรมดานั้น ได้ "เริ่มต้นขึ้นก่อน" การแปลงทรัพย์สินเป็นทุนบริษัทใหม่ โดยเฉพาะ "กิจการใหม่" ที่เริ่มต้นในปี 2560 หรือหลังจากเดือนสิงหาคม 2560 ที่กฎหมายทั้งหมดสำหรับการยกเว้นภาษีได้ออกมาแล้วอย่างครบถ้วน

ดังนั้น หากผู้เสียภาษีจะพิสูจน์ "ความมีอยู่จริงของกิจการ" จึงควร "ถามตัวเอง" ก่อนว่า กิจการเดิมของตนมี (1) การลงทุน (2) การจ้างแรงงาน (3) ค่าใช้จ่าย (4) รายได้ (5) สัญญาทางการค้ากับบุคคลอื่น (6) ใบอนุญาตจากราชการ (หากมี) (7) การเสียภาษีประเภทต่างๆ ให้แก่รัฐ เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีโรงเรือนฯ หรือไม่ หากมั่นใจแล้ว หลักฐานพิสูจน์กิจการเหล่านี้จะเป็น Safe Harbour ให้แก่ผู้เสียภาษีที่ต้องการใช้สิทธิประโยชน์จากมาตรการนี้แม้ว่าจะเพิ่งเริ่มกิจการในปี 2560 นี้ก็ตาม

สำหรับประเด็นนี้ อธิบดีกรมสรรพากรได้เตือนผู้เสียภาษีผ่านสื่อหลายช่องทางว่า "ขอให้มีการประกอบกิจการอย่างแท้จริง" หากต้องการยกเว้นภาษี ทั้งนี้ การตรวจสอบภาษี "ย้อนหลัง" และการตรวจสอบเงื่อนไขการยกเว้นภาษีคงเข้มข้นเป็นอย่างมากในช่วงปี 2561 - 2562 นี้

โปรดติดตาม "ภาคสอง" ในลำดับต่อไปครับ

(อ่านต่อฉบับหน้า)