

สารบัญ

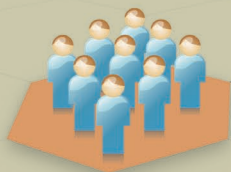
สรรพากรสาส์น

CONTENTS

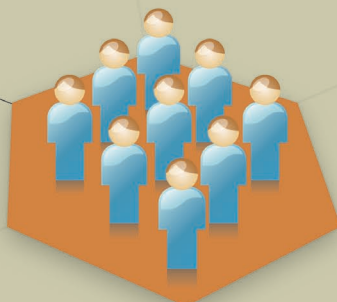
CONTENTS

ปีที่ 60 ฉบับที่ 4 เมษายน พ.ศ. 2556

16



หลบหลีกภาษีอากร
ด้วยคณะบุคคล
ได้ผลจริงหรือ



55

ถึงเวลาปรับปรุงหลักเกณฑ์จัดเก็บภาษีจากคณะบุคคลหรือยัง

69

บัญชี NPAs กับภาษี ตอนประมาณการหนี้สิน
และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

79

ฎีกาภาษี

95

การกำกับดูแลราคาโอน

107

คำวินิจฉัยกฎหมายภาษีสรรพากร : หมวดกรณีเงินหรือ
ผลประโยชน์ใดๆ ที่ได้รับจากกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ

บรรณาธิการ

EDITOR

สรรพากรสาร

เดือนนี้มีวันหยุดยาว

กับเทศกาลสงกรานต์ที่หลาย ๆ คนนับเป็นปีใหม่ไทย แต่จริงๆ แล้วเป็นขึ้นปีใหม่ตามคติของพราหมณ์ฮินดูซึ่งเผยแพร่มายังดินแดนแถบสุวรรณภูมินี้ (งั้นไปเลย) ส่วนถ้านับวันปีใหม่ไทยแต่เดิมก็คือ วันขึ้นหนึ่งค่ำเดือนอ้ายของทุกปี

สรรพากรสารฉบับรดน้ำดำหัว ขอเสนอเรื่อง *หลบหลีกภาษีอากรด้วยคนละบุคคลได้ผลจริงหรือ* เพราะในปัจจุบันมีหลายคนบุคคลที่ตั้งขึ้นเพราะหวังประโยชน์เพื่อหลีกเลี่ยงภาษี โดยไม่มีการหากำไรร่วมกัน แต่ตั้งคนบุคคลเพื่อมีผลให้เงินได้พึงประเมินของบุคคลคนเดียวถูกกระจายออกไปทำให้เสียภาษีน้อยลงหรือไม่ต้องเสียภาษี ซึ่งจะมีข้อปฏิบัติและการดำเนินการอย่างไรต้องติดตาม นอกจากนี้ บทความ “*ถึงเวลาปรับปรุงหลักเกณฑ์จัดเก็บภาษีจากคนบุคคลหรือยัง*” ซึ่งสอดคล้องกับเรื่องจากปกโดยนำเสนอในด้านปัญหาและการแก้ไขปัญหาเกี่ยวกับคนบุคคล ก็จะช่วยต่อภาพจิ๊กซอว์เรื่องคนบุคคลกันได้อย่างครบถ้วนเลยทีเดียว

หลายอย่างมีที่มา มีแหล่งกำเนิดที่เราอาจไม่ทันรับรู้ เพราะเป็นสิ่งที่รับมานานจนเข้าใจว่าเป็นของเรา แต่เมื่อสืบค้นแล้วก็ได้ข้อเท็จจริงอีกอย่างหนึ่ง เพราะ “*เขาบอกว่า เขาเล่าว่า*” ไม่อาจบอกความจริงเท่ากับ “*เราศึกษา ค้นคว้า มาว่า*” อย่างแน่นอน

• • • UK.

คณะผู้จัดทำ

ผู้อุปถัมภ์ อธิบดีกรมสรรพากร

ที่ปรึกษา ที่ปรึกษา รองอธิบดี

ผู้อำนวยการสำนัก ผู้ตรวจราชการ

สรรพากรภาค 1-12 สรรพากรพื้นที่

ประธานกรรมการบริหารสรรพากรสารสัน จิตรมณี สุวรรณกุล

คณะกรรมการบริหารสรรพากรสารสัน วัชรภรณ์ มาตยานันท์

ทัศนีย์ มหาชนะกิตติวงศ์

สุขจิต บุญจำลิกถนอม

อรรณพ บัวศรี

กริช วิบูลานุสาสน์

ปิ่นสาย สุรัสวดี

บรรณาธิการอำนวยการ ปิ่นสาย สุรัสวดี

บรรณาธิการบริหาร ฉันทนา วินิจจะกุล

คณะทำงานวิชาการ ชุมพร เสนโสม มงคล ขนาดนิต

เสาวคนธ์ มีแสง ดร.ยาริกา เรืองศิริ เรืองฤทธิ เรืองเนตร

กัมปนาท บุญรอด พวงเพ็ญ สุรินทร์ย์ พุทธิพร วิชัยดิษฐ์

ผู้จัดการฝ่ายขายและโฆษณา เครือวัลย์ ชยุติมันต์

ฝ่ายขายและโฆษณา นฤทธิ์ สมนึก ประมาต บุญโกศล

วันतीय เจียมสินดี มานิตย์ พิริยะสุรวงศ์

ผู้จัดการฝ่ายบัญชี เนติมา ชิมโรจน์ประเสริฐ

ผู้จัดการฝ่ายการเงิน ปรีชาดา ธรรมญาบุตร

ผู้สอบบัญชี สุชาติดา กรวิฑิตศิลป์

ฝ่ายสมาชิก สรรพากรสารสัน

ชั้น 1 อาคารสวัสดิการ กรมสรรพากร

เลขที่ 90 ถนนพหลโยธิน ซอย 7 แขวงสามเสนใน

เขตพญาไท กรุงเทพฯ 10400

โทร. 02-617-3239, 02-272-9558, 02-272-9559

www.sanpakornsarn.com

E-mail : sanpakornsarn@rd.go.th 

พิมพ์ที่ : บริษัท พงษ์วรินทร์การพิมพ์ จำกัด

299-299/1 หมู่ 10 สุขุมวิท 107 ต.สาโรจน์เหนือ

อ.เมืองสมุทรปราการ จ.สมุทรปราการ 10270

© บทความและข้อคิดเห็นทั้งหมดภายในสรรพากรสารสันสงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย หากนำไปเผยแพร่ไม่ว่าส่วนหนึ่งส่วนใดและในสื่อใดๆ จะต้องได้รับอนุญาตจากสรรพากรสารสันแล้วเท่านั้น หากผู้ใดละเมิดไม่ว่าการลอกเลียนหรือนำส่วนหนึ่งส่วนใดของบทความไปใช้ โดยไม่ได้รับอนุญาตเป็นลายลักษณ์อักษรจะถูกดำเนินคดีตามที่กฎหมายบัญญัติไว้สูงสุด

คลับสมาชิกอาชีพการ ด้วยคณะบุคคล ได้ผลจริงหรือ

ความนำ

ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้มีเงินได้ที่เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือหน่วยภาษีและประเภทภาษีไว้หลายประเภทแต่ก็มีกรณีหน่วยภาษีในชื่อห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ซึ่งเป็นหน่วยภาษีที่มีภาระภาษีในส่วนของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งจัดตั้งขึ้นเพื่อความสะดวกเป็นธรรมและเป็นที่ยอมรับการทำธุรกรรมหลายประเภทในการประกอบอาชีพ แต่เนื่องจากในปัจจุบันได้เกิดปัญหาจากการจัดตั้งห้างหุ้นส่วน

สามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล โดยมีการวางแผนภาษีอากร เช่น ผู้เสียภาษีอากรจัดตั้งคณะบุคคลหลายคณะโดยเฉพาะในกลุ่มผู้ประกอบวิชาชีพแพทย์ ทันตแพทย์ ทนายความ ที่ปรึกษากฎหมาย นักบัญชี ผู้สอบบัญชี นักแสดง-สาธิตาณะ ซึ่งใช้วิธีการนำชื่อหรือบุคคลที่ใกล้ชิดมาสลับชื่อกันและร่วมเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล อันจะมีผลให้เงินได้

● กับปาก บุรุษ*

“สสพจนสาส์น” ปีที่ 60 ฉบับที่ 4 เมษายน 2556

* บทความ สำนักกฎหมาย กสสพจน

พึงประเมินของบุคคลคนเดียวถูกกระจายออกไปเป็นหลายหน่วยภาษี ทำให้เสียภาษีน้อยลงหรือไม่ต้องเสียภาษีเลย เพราะหน่วยภาษีที่ตั้งขึ้นใหม่หลายๆ หน่วยสามารถหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนได้เพิ่มมากกว่าเป็นหน่วยภาษีเดียวนำไปสู่ปัญหาว่าการกระทำดังกล่าวเป็นการวางแผนภาษีหรือหลีกเลี่ยงภาษีหรือฉ้อโกงภาษี จะเห็นได้ว่าหากมีการประกอบกิจการหรือดำเนินกิจการร่วมกันจริงโดยมีการร่วมทุนกันจริงและแบ่งปันกำไรหรือรายได้กันจริงก็ถือว่าเป็นการวางแผนภาษีหรือเป็นการบริหารจัดการทางภาษีย่อมสามารถกระทำได้โดยไม่ผิดกฎหมาย แต่ถ้าหากไม่มีการร่วมกิจการกันจริงหรือมิได้ร่วมทุนกันจริงแต่ใช้ชื่อร่วมกันเพื่อการแตกหน่วยภาษีอันไปสู่การเสียภาษีน้อยกว่าความเป็นจริงหรือไม่ต้องเสียภาษีเลยเท่านั้น การกระทำเช่นนี้ถือว่าเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีหรือหนีภาษีหรือฉ้อโกงภาษีถือว่าเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมายต้องรับโทษตามที่กฎหมายบัญญัติไว้¹ บทความนี้ผู้เขียนขอเสนอถึงลักษณะสำคัญของคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล หน้าที่ตามประมวลรัษฎากรประเด็นปัญหาที่น่าสนใจซึ่งได้เกิดขึ้นจริงในทางปฏิบัติ และแนววินิจฉัยที่น่าสนใจ โดยมีรายละเอียดดังนี้

¹ สุเทพ ชาญณรงค์ มาตราการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรโดยการจัดตั้งเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล วิทยานิพนธ์ตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ปีการศึกษา 2552 หน้า 36 - 37

² หนังสือที่ กค 0811/04248 ลงวันที่ 8 เมษายน 2541

1. ลักษณะสำคัญของคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล

เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี ประมวลรัษฎากรได้บัญญัติให้ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลเป็นหน่วยภาษี (Tax Unit) มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในกรณีที่ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลนั้นมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 30,000.- บาท โดยให้ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้นที่ได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ในชื่อของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลนั้นเสมือนเป็นบุคคลธรรมดาคนหนึ่งเป็นหน่วยภาษีใหม่แยกต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคล โดยแต่ละคนไม่จำเป็นต้องยื่นรายการเงินได้สำหรับจำนวนเงินได้พึงประเมินดังกล่าวเพื่อเสียภาษีในนามตนเองอีก

กรณีการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ประมวลรัษฎากรในหมวดที่ว่าด้วยภาษีเงินได้ มิได้กำหนดคำนิยามคำว่า “ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล” ไว้อย่างไร การจัดตั้งจึงกระทำได้โดยสัญญาตามมาตรา 1012 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์²

ตัวอย่างที่ 1 คณะบุคคลอันประกอบด้วย นาย A นาง B นาย C และนาง D ตั้งขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์ทำการซื้อขายที่ดิน เมื่อบุคคลทั้งสี่คนได้แสดงเจตนาตกลงเข้ากันเพื่อซื้อที่ดินมาเพื่อขายกรณีจึงถือได้ว่าบุคคลทั้งสี่มีเจตนาในการจัดตั้งเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลในการเสียภาษีจึงต้องเสียภาษีในนามของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลทั้งสี่คนนั้น แม้ตามสัญญาซื้อขายจะได้ระบุชื่อบุคคลเพียงสามคนคือ นาย A นาง B และนาย C โดยบุคคลทั้งสามได้นำเงินได้จากการขายที่ดินดังกล่าว ไปคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ในนามของคณะบุคคลทั้งสี่คนแล้ว กรณีถือได้ว่า เมื่อบุคคลทั้งสี่คนมีเจตนาในการตกลงเข้ากันเพื่อการซื้อขายที่ดินดังกล่าว และแม้ตามสัญญาซื้อขายจะได้ระบุชื่อบุคคลเพียงสามคน บุคคลที่สี่จึงถือเป็นตัวการที่ไม่เปิดเผยชื่อ ตามมาตรา 806 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ดังนั้นการเสียภาษีเงินได้สำหรับการขายที่ดินดังกล่าวในนามของคณะบุคคลทั้งสี่คนจึงชอบด้วยมาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว

ตัวอย่างที่ 2³ สัญญาจัดตั้งคณะบุคคลเป็นสัญญาซึ่งบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการกิจการร่วมกัน แต่ขาดสาระสำคัญ

ของสัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญตามมาตรา 1012 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ คือ ไม่มีลักษณะหรือวัตถุประสงค์ ที่จะแบ่งปันผลกำไรจากกิจการ ดังนั้น หากข้อเท็จจริงปรากฏว่า คณะบุคคลฯ จัดตั้งขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อรับโอนรายได้จากการจำหน่ายผลิตภัณฑ์ต่างๆ ของธนาคารฯ สาขาโรงพยาบาล ห. เงินที่โอนเข้าบัญชีดังกล่าวจะเป็นเงินกองกลางเพื่อนำไปใช้เป็นสวัสดิการของพนักงานธนาคารฯ ในสาขาโรงพยาบาลขนาดใหญ่ทั้งหมด ไม่ได้มีการนำไปใช้เพื่อลงทุนในกิจการอื่น และไม่มีการนำเงินมาแบ่งปันผลกำไรแต่อย่างใดนั้น ย่อมเข้าลักษณะเป็นสัญญาจัดตั้งคณะบุคคล

ตัวอย่างที่ 3⁴ ความในประมวลรัษฎากร มาตรา 56 บัญญัติไว้โดยแจ้งชัดว่า ให้บุคคลทุกคนเว้นแต่ผู้เยาว์หรือผู้ที่ถูกศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วภายในเดือนมีนาคมทุกๆ ปี โดยความในวรรคสองที่บังคับแก่คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลดังเช่นกรณีโจทก์ทั้งสองก็บัญญัติภาระหน้าที่ของผู้อำนวยการหรือผู้จัดการ ให้เป็นผู้รับผิดชอบเสียภาษีในชื่อคณะบุคคลนั้น

ตัวอย่างที่ 4⁵ การที่โจทก์มีอาชีพรับจ้างถม

³ หนังสือที่ กค 0702/2212 ลงวันที่ 22 มีนาคม 2553

⁴ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6340/2549

⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5133/2533

ดินและซื้อที่ดิน 2 แปลง ในระยะเวลาเดียวกัน เพื่อขุดหน้าดินเอาไปถมที่ดินแปลงอื่นแล้วขาย หรือจำหน่ายที่ดินหลังจากได้ขุดหน้าดินไปแล้ว นั้นเป็นการประกอบการค้าสังหาริมทรัพย์ เมื่อโจทก์ขายที่ดินทั้ง 2 แปลงที่กล่าวไปก็เป็นทางการค้าและหากำไร โจทก์จึงมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีการค้า กรณีที่ โจทก์ซื้อขายที่ดินแปลงที่กล่าวร่วมกับนาย ส. เข้าลักษณะเป็นการกระทำของคณะบุคคลตามประมวลรัษฎากร มาตรา 56 และ 77 โจทก์จึงต้องรับผิดชอบในจำนวนภาษีทั้งหมดของคณะบุคคล

2. หน้าที่ตามประมวลรัษฎากรของคณะบุคคลที่มีนิติบุคคล

2.1 การขอมิเลขประจำตัวผู้เสียภาษี

ให้ยื่นคำร้องขอมิเลขประจำตัวและบัตรประจำตัวผู้เสียภาษีอากรตามแบบที่อธิบดีกำหนด ภายใน 60 วันนับแต่วันที่มิเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 3 เอกาทศ แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลและผู้จ่ายเงินได้ซึ่งมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย มิได้ใช้เลขประจำตัวในการปฏิบัติการตามประมวล

รัษฎากร ลงวันที่ 11 ตุลาคม พ.ศ. 2545

ตัวอย่าง⁶ การจัดตั้งคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลนั้น กระทำได้โดยสัญญาและต้องไปยื่นคำร้องตามแบบ ลป. 1 ต่ออธิบดีกรมสรรพากร เพื่อขอมิเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของคณะบุคคลดังกล่าวโดยนำหลักฐานภาพถ่ายเอกสารบัตรประจำตัวประชาชนของทุกคนที่มีรายชื่อในคณะบุคคลไปประกอบการยื่นคำขอ

2.2 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ประมวลรัษฎากรมาตรา 56 วรรคสอง บัญญัติให้ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลที่มีเงินพึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 30,000 บาท เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยให้ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการยื่นแบบแสดงรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินในชื่อของห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้น จากยอดเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้นเสมือนเป็นบุคคลคนเดียวไม่มีการแบ่งแยก โดยผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลแต่ละคนไม่ต้องยื่นรายการสำหรับเงินได้พึงประเมินดังกล่าวเพื่อเสียภาษีอีก แต่ถ้าห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลนั้นมีภาษีค้างชำระ ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลทุกคนต้องร่วมกันรับผิดชอบในเงินภาษีที่ค้างชำระด้วย

● การยื่นแบบแสดงรายการ

(1) สำหรับผู้มีเงินได้ ตามมาตรา 40 (5)

⁶ หนังสือที่ กค 0802/12765 ลงวันที่ 22 กันยายน 2529

(6) (7) หรือ (8) แห่งประมวลรัษฎากร (ไม่ว่าจะมีเงินได้ประเภทอื่นรวมอยู่ด้วยหรือไม่) ที่ได้รับตั้งแต่เดือนมกราคมถึงเดือนมิถุนายน ให้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปี (ภ.ง.ด.94) ภายในเดือนกันยายนของปีภาษีนั้น⁷

(2) สำหรับผู้มีเงินได้ที่ขอชำระภาษีก่อนกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการประจำปี ตามมาตรา 52 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ให้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ภ.ง.ด.93)

(3) สำหรับผู้มีเงินได้หลายประเภท ให้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ภ.ง.ด.90) ภายในเดือนมีนาคมของปีถัดไป⁸

ตัวอย่าง⁹ กรณีชมรมฯ มีเงินได้จากการจัดงานคอนเสิร์ต ชมรมฯ ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในนามของคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล โดยเงินได้จากการจัดงานคอนเสิร์ตดังกล่าวซึ่งได้แก่ รายได้จากการจำหน่ายบัตรเข้าชมคอนเสิร์ตและรายได้จากเงินสนับสนุนของหน่วยงานองค์กรต่างๆ ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร ชมรมฯ จึงมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 56 ทวิ

⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 56 วรรคสอง

⁹ หนังสือที่ กค 0706/3078 ลงวันที่ 29 มีนาคม 2547

● การคำนวณภาษี

ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลต้องนำเงินได้พึงประเมิน (ไม่รวมเงินได้ที่กฎหมายยกเว้นภาษีหรือที่ไม่ต้องเสียภาษี) ไปคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 48(1) และ (2) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนี้

(1) เงินได้พึงประเมินเมื่อได้หักตามมาตรา 42 ทวิ ถึงมาตรา 47 หรือมาตรา 57 เบื้องหน้าแห่งประมวลรัษฎากรแล้ว เหลือเท่าใดเป็นเงินได้สุทธิ ต้องเสียภาษีในอัตราที่กำหนดในบัญชีอัตราภาษีเงินได้ และ

(2) สำหรับผู้มีเงินได้พึงประเมินตั้งแต่ 60,000 บาทขึ้นไป การคำนวณภาษีตาม (1) ให้เสียไม่น้อยกว่าร้อยละ 0.5 ของยอดเงินได้พึงประเมิน

การนับจำนวนเงินได้พึงประเมินตาม (2) ไม่รวมเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1)

การหักค่าใช้จ่าย

ค่าใช้จ่าย คือ รายจ่ายที่ต้องใช้จ่ายหรือถือว่าได้จ่ายไปตามความจำเป็นและสมควรเพื่อหารายได้ของผู้มีเงินได้หรือกิจการของผู้มีเงินได้ตามมาตรา 42 ทวิ ถึงมาตรา 46 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดวิธีการหักค่าใช้จ่ายไว้ 2 วิธี คือ หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา และหัก

ค่าใช้จ่ายจริงตามความจำเป็นและสมควร

การหักค่าลดหย่อน

ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้
นิติบุคคล หักค่าลดหย่อนได้ตามมาตรา 47(6)
แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ในกรณีผู้มี
เงินได้เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคล
ที่มีใช้นิติบุคคล ให้หักลดหย่อนได้ตาม (1)(ก)
สำหรับผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคล
แต่ละคนที่อยู่ในประเทศไทย แต่รวมกันต้อง
ไม่เกิน 60,000 บาท”

ข้อสังเกต¹⁰ คณะบุคคลจะหักลดหย่อน
ประเภทอื่นๆ เช่นการหักลดหย่อนคู่สมรส การ
หักลดหย่อนบุตร การหักลดหย่อนค่าเบี้ยประกัน
ชีวิต การหักลดหย่อนเงินที่จ่ายเป็นดอกเบี้ย
เงินกู้ยืมเพื่อซื้อ เช่าซื้อหรือสร้างที่อยู่อาศัย
ดังเช่นที่บุคคลธรรมดาจะมีสิทธิไม่ได้

● **การขอคืนภาษี**

กรณีคณะบุคคลเป็นผู้ขอคืนภาษี¹¹ บุคคล
ในคณะบุคคลทุกคนต้องรับผิดชอบร่วมกันในหนี้ภาษี
ในกรณีคณะบุคคลชำระภาษีไว้เกิน บุคคลใน
คณะบุคคลทุกคนจึงเป็นผู้มีสิทธิขอคืนตาม
ระเบียบ ว่าด้วยการขอคืนภาษีอากรในการยื่น
คำร้อง ค.10 ผู้มีสิทธิขอคืนทุกคนต้องลงชื่อใน
คำร้องขอคืน เว้นแต่ในกรณีที่คณะบุคคลนั้นมี
ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการ การลงชื่อขอคืนใน

คำร้องขอคืนของผู้อำนวยการหรือผู้จัดการ
ถือว่าเป็นการลงชื่อขอคืนแทนบุคคลทุกคนใน
คณะบุคคลนั้นแล้ว

● **ส่วนแบ่งกำไรที่ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือ
บุคคลในคณะบุคคลได้รับ**

เมื่อห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่
มีใช้นิติบุคคลมีกำไรและแบ่งผลกำไรให้แก่ผู้เป็น
หุ้นส่วนหรือบุคคลในนามคณะบุคคลแล้ว เงิน
ส่วนแบ่งกำไรที่ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลใน
คณะบุคคลได้รับจะต้องเสียภาษีเงินได้หรือไม่

เงินส่วนแบ่งกำไรจากห้างหุ้นส่วนสามัญ
หรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลซึ่งได้มีการเสีย
ภาษีแล้วที่เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลได้
รับไม่ต้องเสียภาษีเงินได้เพราะได้รับยกเว้นภาษี
เงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 42(14) แห่ง
ประมวลรัษฎากร เนื่องจากเงินส่วนแบ่งกำไรนั้น
ได้เสียภาษีในชื่อของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะ
บุคคลที่มีใช้นิติบุคคลมาแล้ว หากให้เสียภาษีอีก
จะเป็นการเสียภาษีซ้ำซ้อน อย่างไรก็ตาม ถ้าห้าง-
หุ้นส่วนหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลไม่ต้องเสีย
ภาษีเงินส่วนแบ่งกำไรนั้น ก็ต้องเสียภาษี

ตัวอย่าง ก. และ ข. ร่วมกันเปิดร้าน
ขายอาหารในนามห้างหุ้นส่วนสามัญ ก. กับ ข.
และ ค. กับ ง. ร่วมกันเปิดโรงเรียนสอนภาษา
ต่างประเทศและคอมพิวเตอร์ในนามของคณะ

¹⁰ มงคล ขนาดนิต คณะบุคคลอีกหน่วยภาษีที่ไม่ควรมองข้าม สรรพการสาส์นปีที่ 53 ฉบับที่ 3 ประจำเดือนมีนาคม 2549 หน้า 19

¹¹ หนังสือที่ กค 0811/6137 ลงวันที่ 28 พฤษภาคม 2540

บุคคล ค. กับ ง. โดยได้รับอนุญาตจากกระทรวง
ศึกษาธิการ ดังนี้ ห้างหุ้นส่วนสามัญ ก. กับ ข.
มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ แต่เงินส่วนแบ่งกำไร
ที่ ก. และ ข. ได้รับไม่ต้องเสียภาษี ส่วนคณะ-
บุคคล ค. กับ ง. ไม่ต้องเสียภาษี เพราะได้รับ
ยกเว้นตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42(17)
ประกอบกับข้อ 2(1) กฎกระทรวง ฉบับที่ 126ฯ
(พ.ศ. 2509) เงินส่วนแบ่งกำไรที่ ค. และ ง.
ได้รับจึงต้องเสียภาษี¹²

2.3 ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย

1. กรณีคณะบุคคลเป็นผู้จ่ายเงินได้พึง
ประเมิน ประมวลรัษฎากรบัญญัติหน้าที่ให้
ผู้หักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 3 เตรส มาตรา
50 และมาตรา 69 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

2. กรณีคณะบุคคลเป็นผู้มีเงินได้พึง
ประเมิน ก็อยู่ในบังคับที่จะต้องถูกหักภาษี ณ
ที่จ่าย ตามมาตรา 3 เตรส และมาตรา 50 แห่ง
ประมวลรัษฎากร เหมือนบุคคลธรรมดาทั่วไป
และจำนวนเงินภาษีที่หักและนำส่งไว้นั้น ให้ถือ
เป็นเครดิตของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคล
ที่มีใช้ในนิติบุคคล ในการคำนวณภาษีตามมาตรา
60 แห่งประมวลรัษฎากร

2.4 ภาษีมูลค่าเพิ่ม

คณะบุคคลที่มีใช้ในนิติบุคคล¹³ หมายความว่า

¹² ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร พิมพ์ครั้งที่ 6 สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่ง
เนติบัณฑิตยสภา หน้า 67 - 68

¹³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1(3)

¹⁴ หนังสือที่ กค 0706/10581 ลงวันที่ 19 ตุลาคม 2550

ห้างหุ้นส่วนสามัญ กองทุน หรือมูลนิธิที่มีใช้
นิติบุคคล และให้หมายความรวมถึงหน่วยงาน
หรือกิจการของเอกชนที่กระทำโดยบุคคล
ธรรมดาตั้งแต่สองคนขึ้นไปอันมิใช่นิติบุคคล หาก
คณะบุคคลเป็นผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้า มี
มูลค่าฐานภาษีหรือรายรับเกินปีละ 1,800,000
บาท ต้องจดทะเบียนและเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม
ทั้งนี้ ตามมาตรา 81/1 และมาตรา 81/3 แห่ง
ประมวลรัษฎากร ประกอบพระราชกฤษฎีกา
ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการ
กำหนดมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อม
ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 432)
พ.ศ. 2548 ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเหมือนกับ
ผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้าทั่วไป เว้นแต่จะได้รับ
ยกเว้นตามกฎหมาย

ตัวอย่าง¹⁴ การจัดตั้งคณะบุคคลจำนวน
หกคณะโดยมีนาย จ. เป็นผู้จัดการคณะบุคคล
ทั้งหกคณะเพื่อเข้าทำสัญญาจ้างเหมาก่อสร้าง
กับบริษัท น. จำกัด ก่อสร้างอาคารพาณิชย์
3 ชั้นครึ่ง จำนวน 10 หน่วย มูลค่างานเป็นเงิน
9,500,000 บาท โดยทำสัญญาฉบับเดียวกันและ
มีผู้ว่าจ้างรายเดียวกัน เป็นกรณีที่คณะบุคคล
ทั้งหกคณะมีเจตนาร่วมกันในการก่อสร้างอาคาร
ดังกล่าว เข้าลักษณะบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไป

ตกลงกระทำกิจการร่วมกัน คณะบุคคลทั้งหก คณะดังกล่าวจึงมีลักษณะประกอบกิจการร่วมกัน เป็นคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้ นิติบุคคล แม้ว่าในรายละเอียดการเบิกเงินตาม เอกสารแนบท้ายสัญญาจ้างเหมาก่อสร้างจะมีการระบุรายละเอียดงานและจำนวนเงินงวดตาม คณะบุคคล แต่สัญญาจ้างเหมาก่อสร้างเป็น สัญญาที่ตกลงจ้างคณะบุคคลทั้งหกคณะ มิได้ กำหนดว่าจ้างเป็นรายคณะบุคคลและการดำเนินการ ก่อสร้างก็ไม่อาจแบ่งแยกเนื้องานได้อย่าง ชัดเจน ประกอบกับข้อสัญญาในสัญญาจ้างเหมาก่อสร้างระบุการจ่ายค่าจ้างเป็นรายงวดของงาน ที่ทำเสร็จให้แก่ผู้รับจ้างคิดเป็นมูลค่ารวมมิได้แบ่ง แยกแต่อย่างใด ดังนั้น คณะบุคคลทั้งหกคณะ ดังกล่าวจึงต้องเสียภาษีเงินได้ในนามคณะบุคคล เพียงคณะเดียวหรือในนามห้างหุ้นส่วนสามัญที่ มิใช่นิติบุคคล ตามมาตรา 56 วรรคสองแห่ง ประมวลรัษฎากร และเนื่องจากการรับเหมาก่อสร้างดังกล่าวเป็นการให้บริการที่มีมูลค่าของ ฐานภาษีเกินกว่า 1,800,000 บาทต่อปี คณะ บุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้นิติบุคคล ดังกล่าวจึงต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 77/2 และมาตรา 82 แห่งประมวลรัษฎากร

2.5 ภาษีธุรกิจเฉพาะ

กรณีคณะบุคคลประกอบกิจการที่ต้องเสีย

ภาษีธุรกิจเฉพาะตามที่ได้บัญญัติไว้ในมาตรา 91/2 แห่งประมวลรัษฎากร ก็อยู่ในบังคับต้อง เสียภาษีธุรกิจเฉพาะเช่นเดียวกับบุคคลธรรมดา ทั่วๆ ไป เช่น คณะบุคคลประกอบกิจการการขาย อสังหาริมทรัพย์ ตามมาตรา 91/2(6) แห่ง ประมวลรัษฎากร ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตาม คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.82/2542 เรื่อง การเสีย ภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ เป็นทางค้าหรือหากำไร ตามมาตรา 91/2(6) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 15 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2542

ตัวอย่างที่ 1¹⁵ กรณีนาย ว. และนางสาว ก. ได้ร่วมกันซื้อบ้านพร้อมที่ดินมีโฉนดโดยมิได้มีการแบ่งกำหนดส่วนของการถือกรรมสิทธิ์ไว้ จึง ถือว่าเป็นเจ้าของรวมและมีส่วนเท่ากัน ตาม มาตรา 1357 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและ พณิชย์ เมื่อมีการขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าว ภายใน 5 ปี นับแต่วันได้มาเข้าลักษณะเป็นการ ขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร จึงอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตาม มาตรา 91/2(6) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบ กับตามมาตรา 4(6) แห่งพระราชกฤษฎีกา ออก ตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขาย อสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางการค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 และเนื่องจากบุคคล

¹⁵ หนังสือที่ กค 0702/7990 ลงวันที่ 24 กันยายน 2552

ทั้งสองคนดังกล่าว ได้เข้าถือกรรมสิทธิ์รวมในอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวพร้อมกัน จึงเข้าลักษณะเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล ซึ่งเป็นหน่วยภาษีแยกต่างหากจากบุคคลธรรมดาตามมาตรา 91/1 วรรคสอง ประกอบกับมาตรา 77/1(1) (2) และ (3) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น ในการเสียภาษีธุรกิจเฉพาะจึงต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีธุรกิจเฉพาะในนามห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล กรณีไม่อาจนำเงื่อนไขเรื่องการมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้าน ตามกฎหมายว่าด้วยทะเบียนราษฎรเป็นเวลาไม่น้อยกว่าหนึ่งปี มาใช้เป็นประโยชน์แก่ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลได้ ทั้งนี้ การขายอสังหาริมทรัพย์ที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียอากรแสตมป์ ตามข้อยกเว้นในลักษณะตราสาร 28. ใบรับ แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์

ตัวอย่างที่ 2¹⁶ คณะบุคคลได้ร่วมกันซื้อบ้านและที่ดินเพื่อใช้เป็นที่อยู่อาศัยอันเป็นแหล่งสำคัญซึ่งได้จดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ ตั้งแต่วันที่ 1 พฤศจิกายน 2547 ต่อมาได้ขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง เมื่อวันที่ 4 พฤษภาคม 2553 เมื่อนับระยะเวลาการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์จนถึงวันจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์นั้นเกิน 5 ปี การ

ขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวย่อมไม่เข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร จึงไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ทั้งนี้ ตามมาตรา 91/2(6) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับมาตรา 4(6) แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541

2.6 อากรแสตมป์

หากคณะบุคคลเป็นบุคคลตามที่ระบุไว้ในช่องที่ 3 ของบัญชีอัตราอากรแสตมป์ เช่น ผู้ให้เช่า ผู้โอน ผู้รับจ้าง ผู้ให้กู้ ผู้รับประกัน ผู้มอบอำนาจ ฯลฯ ก็เป็นผู้มีหน้าที่เสียอากรแสตมป์เมื่อมีการจัดทำตราสาร 28 ลักษณะตามที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราอากรแสตมป์

ตัวอย่าง¹⁷ หนังสือจัดตั้งสำนักงานกฎหมาย เอกสารประกอบการยื่นคำร้องขอมีเลขและบัตรประจำตัวผู้เสียภาษีอากร เป็นสัญญาซึ่งบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปคือ นาย ก. นาย ต. และนางสาว ร. ตกลงร่วมกันจัดตั้งคณะบุคคลชื่อว่า “สำนักงานกฎหมาย ก. และบุตร สำนักที่ 4” เพื่อให้คำปรึกษาปัญหาภาษีอากรฯ โดยมีนาย ก. เป็นผู้จัดการคณะบุคคล สัญญาดังกล่าวเป็นสัญญาซึ่งบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการกิจการร่วมกัน แต่ยังไม่ขาดสาระสำคัญของสัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วนคือ ไม่มีข้อความแสดงว่าประสงค์จะแบ่งปันกำไรอันจะได้แต่

¹⁶ หนังสือที่ กค 0702/475 ลงวันที่ 18 มกราคม 2555

¹⁷ หนังสือที่ กค 0706/7327 ลงวันที่ 30 กรกฎาคม 2546

กิจการที่ทำ องค์ประกอบของสัญญาจัดตั้ง ห้างหุ้นส่วนจึงไม่ครบ ตามมาตรา 1012 แห่ง ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หากคณะ บุคคลดังกล่าวไม่มีวัตถุประสงค์จะแบ่งปันผลกำไร อันพึงได้จากกิจการนั้น สัญญาจัดตั้งคณะบุคคล นี้จึงไม่เข้าลักษณะเป็นหนังสือสัญญาห้างหุ้นส่วน ตามลักษณะแห่งตราสาร 27 แห่งบัญชีอัตรา อากรแสตมป์ ไม่อยู่ในบังคับต้องปิดอากรแสตมป์

3. ประเด็นปัญหาที่น่าสนใจเกี่ยวกับคณะบุคคล

ประเด็นที่ 1 ปัญหากรณีประมวลรัษฎากร มิได้ให้นิยามของคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ในส่วนของภาษีเงินได้ จะมีผลต่อการเสียภาษี ในการรวมกลุ่มในกรณีอื่นๆ หรือไม่

ประมวลรัษฎากรในหมวดที่ว่าด้วยภาษี เงินได้ ไม่ได้ให้ความหมายหรือลักษณะของ คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลไว้ในภาษีเงินได้ และ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ก็ได้บัญญัติ ไว้ คงกล่าวไว้ในส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่มตาม ประมวลรัษฎากรมาตรา 77/1(3) ซึ่งบัญญัติว่า “คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล หมายความว่า ห้าง- หุ้นส่วนสามัญ กองทุน หรือคณะบุคคลที่มีใช้ นิติบุคคล และให้หมายความรวมถึงหน่วยงาน หรือกิจการของเอกชนที่กระทำโดยบุคคล

ธรรมดาตั้งแต่สองคนขึ้นไปอันมิใช่นิติบุคคล” นอกจากนี้ประมวลรัษฎากร มาตรา 91/1 ให้นำความหมายของคณะบุคคลไปใช้ในหมวด ภาษีธุรกิจเฉพาะด้วย จึงทำให้เกิดความเห็นที่ หลากหลายในความหมายหรือลักษณะของ คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลไว้ในภาษีเงินได้ อาทิ

● ความเห็นของนักวิชาการภาษีอากร

1. คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล¹⁸ คือ บุคคล ที่ตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการใดกิจการหนึ่ง หรือหลายกิจการร่วมกัน โดยไม่มีวัตถุประสงค์ที่จะหากำไรมาแบ่งกัน เพราะห้างหุ้นส่วนสามัญมี วัตถุประสงค์ที่จะหากำไรมาแบ่งกัน เมื่อบท- บัญญัติเพิ่มคำว่า “คณะบุคคล” เข้ามาเราก็ต้อง ตีความว่าหมายถึงคณะบุคคลที่ไม่มีวัตถุประสงค์ ในการหากำไรมาแบ่งกัน

2. ความหมายของคณะบุคคลนั้นกำหนด ไว้ในประมวลรัษฎากรเพียงกฎหมายเดียว ตาม ประมวลรัษฎากรมาตรา 77/1(3) บัญญัติว่า “คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล หมายความว่า ห้าง- หุ้นส่วนสามัญ กองทุน หรือคณะบุคคลที่มีใช้ นิติบุคคลและให้หมายความรวมถึงหน่วยงาน หรือกิจการของเอกชนที่กระทำโดยบุคคล ธรรมดาตั้งแต่สองคนขึ้นไป อันมิใช่นิติบุคคล” บทบัญญัติในมาตรา 77/1 นั้นบัญญัติอยู่ในหมวด 4 ภาษีมูลค่าเพิ่ม นอกจากนี้มาตรา 91/1 ให้นำ

¹⁸ ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราฐธรรม คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร พิมพ์ครั้งที่ 6 สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่ง เนติบัณฑิตยสภา หน้า 64

ความหมายของคณะบุคคลไปใช้ในหมวดภาษี
ธุรกิจเฉพาะด้วย ซึ่งผู้ที่ประกอบการค้าจะมุ่งหา
กำไรเป็นหลักและมาตรา 42(14) แห่งประมวล-
รัษฎากร ก็บัญญัติว่าเงินส่วนแบ่งกำไรของคณะ
บุคคลที่แบ่งให้บุคคลในคณะบุคคลไม่ต้องนำไป
รวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้อีก ดังนั้น หาก
พิจารณาความหมายของคณะบุคคลนั้นคงไม่ได้
หมายความถึงกิจการที่ได้มีมูลค่าหรือหากำไร
หรือไม่ได้หมายความถึงกิจการที่ไม่ได้มีเจตนา
แบ่งผลกำไร อย่างที่นักกฎหมายหลายท่านเข้าใจ
จึงเห็นว่าความหมายของคณะบุคคลน่าจะเหมือนกับ
ความหมายของห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จด
ทะเบียน¹⁹

3. คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล²⁰ คือ บุคคล
ตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำ
กิจการร่วมกันเหมือนห้างหุ้นส่วนสามัญ แต่ไม่มี
วัตถุประสงค์ที่จะแบ่งปันกำไรอันจะพึงได้จาก
กิจการที่ทำนั้น ถ้าหากมีวัตถุประสงค์จะแบ่งปัน
กำไรอันจะพึงได้จากกิจการที่ทำแล้วก็เข้าลักษณะ
เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญ คณะบุคคลดังกล่าวแม้
ไม่มีสภาพเป็นบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่ง
และพาณิชย์ก็ตาม แต่ประมวลรัษฎากรกำหนด
ให้เป็นหน่วยภาษี โดยให้เสียภาษีเงินได้อย่าง

บุคคลธรรมดา

4. คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล²¹ คือ กรณี
ที่บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปกระทำการกรณีนึง
กรณีใด ดังนี้

(1) ตกลงร่วมทุนเข้ากันเพื่อกระทำ
กิจการอย่างหนึ่งอย่างใด โดยมีวัตถุประสงค์
เพื่อนำเอาผลกำไรไปใช้เพื่อการหนึ่งการใด มิใช่
เพื่อนำมาแบ่งปันกัน

(2) ตกลงกันเพื่อทำกิจการอย่างหนึ่ง
อย่างใด โดยมีวัตถุประสงค์ว่าถ้ามีรายได้หรือ
ผลกำไรก็จะนำมาแบ่งปันกันโดยไม่มีกรร่วมทุน
กันเลย

การกระทำดังกล่าว ทำให้ขาดองค์
ประกอบที่ว่าต้องตกลงร่วมทุน และต้องมี
วัตถุประสงค์เอากำไรมาแบ่งปันกัน จึงจะเป็น
ห้างหุ้นส่วนสามัญตามประมวลกฎหมายแพ่ง
และพาณิชย์ ดังนั้น เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดช่องว่าง
ในการบังคับจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตาม
มาตรา 56 วรรค 2 แห่งประมวลรัษฎากร จึง
บังคับให้คณะบุคคลดังกล่าวมีหน้าที่ต้องเสียภาษี
เงินได้บุคคลธรรมดา

5. คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล²² คือ บุคคล
ตั้งแต่สองคนขึ้นไปที่มีเงินได้ร่วมกันแต่ขาด

¹⁹ สุวัฒน์ ไวยพัฒน์, “หมายเหตุท้ายคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1374/2549” 21 ปี, ศาลภาษีอากรกลาง : หน้า 92-93.

²⁰ ศาสตราจารย์ไพจิตร โจนวนานิช ชุมพร เสนโสม สาโรช ทองประคำ คำอธิบายประมวลรัษฎากร เล่ม 1 พ.ศ. 2553 หน้า 1-004

²¹ โกเมนทร์ สิบวิเศษ วิชาภาษีอากรว่าด้วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา พ.ศ. 2548 หน้า 23 - 24

²² วิทย์ ต้นตยกุล ศาสตราจารย์เจริญ ธฤติमानนท์ กฎหมายภาษีอากร (ภาคประมวลรัษฎากร) หน้า 6-2

ลักษณะของห้างหุ้นส่วน กล่าวคือ มิได้เข้ากัน เพื่อแบ่งกำไรกันอันเป็นสาระสำคัญของห้างหุ้นส่วน คณะบุคคลดังกล่าวนี้อาจกระทำการใดๆ เพื่อหาเงินได้แต่ขาดวัตถุประสงค์ที่จะนำเงินได้หรือกำไรมาแบ่งกัน

6. คณะบุคคล²³ หมายถึง บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการร่วมกันเหมือนห้างหุ้นส่วนสามัญ แต่ไม่มีวัตถุประสงค์ที่จะแบ่งปันกำไร อันจะพึงได้จากกิจการที่ทำนั้น ถ้าหากมีวัตถุประสงค์จะแบ่งปันกำไรอันจะพึงได้จากกิจการที่ทำแล้ว ก็เข้าลักษณะเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียน คณะบุคคลมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแม้ไม่มีสภาพเป็นบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ก็ตาม แต่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้คณะบุคคลเป็นหน่วยภาษี โดยให้เสียภาษีเงินได้อย่างบุคคลธรรมดาในนามคณะบุคคล

● ความหมายที่ได้จากแนววินิจฉัยของกรมสรรพากร

สัญญาจัดตั้งคณะบุคคล²⁴ คือ สัญญาซึ่งบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการร่วมกันเหมือนห้างหุ้นส่วนสามัญ แต่ไม่มีวัตถุประสงค์ที่จะแบ่งปันกำไรอันจะพึงได้จาก

กิจการที่ทำนั้น และผู้เป็นบุคคลในคณะบุคคลทุกคนต้องรับผิดชอบร่วมกันเพื่อหนี้สินทั้งปวงของคณะบุคคลโดยไม่มีจำกัด

เนื่องจากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคล ต่างเป็นหน่วยภาษีสำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่ประมวลรัษฎากรมิได้ให้นิยามของคำว่าห้างหุ้นส่วนและคณะบุคคลไว้โดยเฉพาะ ดังนั้น ห้างหุ้นส่วนสามัญจึงต้องใช้ความหมายตามมาตรา 1012 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ที่วางหลักไว้ว่าห้างหุ้นส่วน คือ บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการร่วมกัน ด้วยประสงค์จะแบ่งปันกำไรอันจะพึงได้แก่กิจการที่ทำนั้น ส่วนคณะบุคคลเป็นหน่วยภาษีที่กำหนดขึ้นตามประมวลรัษฎากร เพื่อให้ครอบคลุมการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากรณีบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงกระทำการร่วมกัน แต่ไม่มีวัตถุประสงค์จะแบ่งปันผลกำไรจากกิจการ²⁵

➡ ตัวอย่างแนววินิจฉัยกรณีที่เข้าลักษณะเป็นคณะบุคคลที่มีเซินติบุคคล

ตัวอย่างที่ 1²⁶ กรณีการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีเซินติบุคคล ตามประมวลรัษฎากร มิได้กำหนดค่านิยามคำว่า

²³ อติเทพ ธีระวัฒน์, คำบรรยายเนติบัณฑิตยสภา ปี 2547 เล่ม 3 (กรุงเทพมหานคร : เนติบัณฑิตยสภา, 2547)

²⁴ หนังสือที่ กค 0702/4608 ลงวันที่ 28 มิถุนายน 2553

หนังสือที่ กค 0702(กม.08)/1098 ลงวันที่ 15 กรกฎาคม 2553

²⁵ หนังสือที่ กค 0811/3421 ลงวันที่ 1 พฤษภาคม 2543

²⁶ หนังสือที่ กค 0811/04248 ลงวันที่ 8 เมษายน 2541

“ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล” ไว้ว่าอย่างไร การจัดตั้งจึงกระทำได้โดยสัญญาตามมาตรา 1012 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ดังนั้น เมื่อตามข้อเท็จจริงบุคคลทั้งสี่ได้แสดงเจตนาตกลงเข้ากันเพื่อซื้อที่ดินมาเพื่อขาย กรณีจึงถือได้ว่าบุคคลทั้งสี่มีเจตนาในการจัดตั้งเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ในการเสียภาษีจึงต้องเสียภาษีในนามของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลทั้งสิ้นคน

ตัวอย่างที่ 2²⁷ การประกอบกิจการร่วมกันในฐานะของคณะบุคคลตามประมวลรัษฎากร จะต้องเป็นกรณีที่บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำกิจการร่วมกัน โดยในการประกอบกิจการในฐานะคณะบุคคลนั้นจะต้องร่วมกันประกอบกิจการตามความเป็นจริงและร่วมกันรับผิดชอบในกิจการของคณะบุคคลนั้น และเงินได้ที่ได้รับจากการประกอบกิจการจะต้องเป็นของคณะบุคคลด้วย คณะบุคคลมีสิทธิประกอบกิจการใดก็ได้ เว้นแต่โดยสภาพของหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำนั้นคณะบุคคลไม่อาจกระทำได้ เช่น การรับจ้างแรงงานตามมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นต้น และในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการยื่นรายการเกี่ยวกับ

เงินได้พึงประเมินในชื่อของคณะบุคคลนั้นตามมาตรา 56 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

อย่างไรก็ดี ตามประมวลรัษฎากรหมวด 4 ภาษีมูลค่าเพิ่ม มาตรา 77/1(3) บัญญัติว่า “คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล หมายความว่า ห้างหุ้นส่วนสามัญ กองทุน หรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลและให้หมายความรวมถึงหน่วยงาน หรือกิจการของเอกชนที่กระทำโดยบุคคลธรรมดา ตั้งแต่สองคนขึ้นไป อันมิใช่นิติบุคคล” ปัญหาจึงมีว่า จะนำคำนิยามตามหมวด 4 ภาษีมูลค่าเพิ่มมาบังคับใช้โดยอนุโลมกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้หรือไม่

ตามคำนิยามคำว่า คณะบุคคลในความหมายของภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นมีการรวมห้างหุ้นส่วนสามัญเข้าไปด้วย และมีได้กล่าวไว้เลยว่าต้องมีวัตถุประสงค์เพื่อแสวงหากำไรหรือไม่ แต่เมื่อพิจารณาถึงหลักการภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วนั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) ที่เก็บจากการบริโภคประเภทหนึ่ง ซึ่งมีลักษณะเป็นภาษีที่เก็บจากมูลค่าที่เพิ่มจากการขายสินค้าและการให้บริการในทุกทอดและต้องเป็นการกระทำโดยผู้ประกอบการซึ่งเป็นบุคคลที่ขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจด้วย ย่อมแสดงให้เห็นว่า มีวัตถุประสงค์ในการแสวงหากำไร

²⁷ หนังสือที่ กค 0706/5637 ลงวันที่ 11 กรกฎาคม 2548

ส่วนกรณีห้างหุ้นส่วนสามัญตามความ-
หมายของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์
มาตรา 1012 นั้นต้องเป็นกรณีที่มีการตกลง
เข้ากัน²⁸ เพื่อกระทำการร่วมกัน²⁹ และต้องมี
วัตถุประสงค์เอากำไรมาแบ่งปันกัน³⁰ จึงจะเป็น
ห้างหุ้นส่วนสามัญตามประมวลกฎหมายแพ่ง
และพาณิชย์

ผู้เขียนเห็นว่าควรให้คำนิยามของคำว่า
คณะบุคคลที่มีโชินิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร
ในส่วนภาษีเงินได้แยกต่างหากจากความหมาย
ของห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชินิติบุคคลเพื่อให้เกิด
ความชัดเจน

อย่างไรก็ดี ปัจจุบันตามแนวทางปฏิบัติ
ของกรมสรรพากรจะเห็นได้ว่า กรณีการจัดตั้ง
ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชินิติบุคคล
ตามประมวลรัษฎากร มิได้กำหนดคำนิยามคำว่า
“ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโช
ินิติบุคคล” ไว้ว่าอย่างไร การจัดตั้งจึงกระทำได้
โดยสัญญาตามมาตรา 1012 แห่งประมวล
กฎหมายแพ่งและพาณิชย์

ประเด็นที่ 2 กรณีความผิดพลาดในการ
แยกหน่วยภาษี

กรณีที่ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่

มีโชินิติบุคคลมีภาษีต้องชำระ แต่ผู้เป็นหุ้นส่วน
หรือบุคคลในคณะบุคคลได้ยื่นแบบแสดงรายการ
และชำระภาษีในนามของตนเอง จะถือว่าห้าง-
หุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลนั้นได้ชำระภาษี
แล้วหรือไม่ อย่างไรนั้น

กรณีที่มีความผิดพลาดในการแยกหน่วย
ภาษี กล่าวคือ บุคคลในคณะบุคคลได้นำเงินได้
ของคณะบุคคลมาแบ่งกันแล้วนำไปเสียภาษี
เงินได้ในนามของบุคคลธรรมดา กรณีดังกล่าว
ถือเป็นการเสียภาษีผิดหน่วยภาษี ซึ่งมีผลเท่ากับ
ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลไม่ได้ยื่น
รายการเสียภาษี

กรณีผู้มีเงินได้ยื่นแบบแสดงรายการและ
เสียภาษีเงินได้ไว้ผิดประเภทหรือผิดหน่วยภาษี
เช่น ได้ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเงินได้
นิติบุคคล ซึ่งที่ถูกต้องจะต้องเสียภาษีเงินได้
บุคคลธรรมดา หรือเงินได้ของห้างหุ้นส่วน หรือ
คณะบุคคลที่มีโชินิติบุคคล ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือ
บุคคลแต่ละคนต่างแยกนำเงินได้ไปเสียภาษี
ในนามของตนเอง กรณีเช่นนี้ถือได้ว่าผู้มีหน้าที่
ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษี ให้
คำนวณภาษีและเบี้ยปรับตามมาตรา 26 แห่ง
ประมวลรัษฎากรก่อน แล้วจึงนำภาษีที่ชำระไว้

²⁸ การตกลงเข้ากัน หมายความว่า การลงทุนร่วมกันและร่วมกันรับผลของการประกอบกิจการค้ำนั้นทั้งในด้านกำไรและด้านขาดทุน

²⁹ กระทำการกิจการร่วมกัน ตามนัยบทบัญญัติมาตรา 1012 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มีความหมายสามนัยประกอบกัน
ได้แก่ 1. กระทำการกิจการเดียวกัน 2. ไม่กระทำการกิจการแข่งขันกัน และ 3. ดำเนินกิจการร่วมกัน

³⁰ เป็นการยืนยันอีกครั้งหนึ่งว่า กิจการที่จะเป็นห้างหุ้นส่วนได้นั้นต้องเป็นกิจการค้าหรือกิจการที่แสวงหากำไรอันเป็น “ลักษณะ
พื้นฐาน” ของห้างหุ้นส่วนและบริษัท ซึ่งแตกต่างไปจากกิจการของมูลนิธิหรือองค์กรสาธารณกุศลต่างๆ โดยสิ้นเชิง

ผิดประเภทหรือผิดหน่วยภาษีนั้นมาหักออกภายหลัง...” คำว่า “ผู้มีหน้าที่” หมายถึง 1. ผู้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ผิดประเภทภาษีและ 2. ผู้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ผิดหน่วยภาษี³¹

กรณีคณะบุคคลยื่นแบบแสดงรายการผิดหน่วยภาษี

ตัวอย่างที่ 1³² กรณีนาย ส. กับพวกคณะบุคคลทั้ง 4 คณะได้รับเงินค่าเช่าล่วงหน้าจากการให้เช่าที่ดินและได้นำเงินได้จากค่าเช่าล่วงหน้ามายื่นแบบ ภ.ง.ด.93 และแบบ ภ.ง.ด.90 ในนามของคณะบุคคลแต่ละคณะ กรณีดังกล่าวถือว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเพราะเป็นการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีผิดหน่วยภาษี จึงต้องยื่นแบบ ภ.ง.ด.93 และแบบ ภ.ง.ด.90 ในนามของคณะบุคคลใหม่ ทั้งนี้ นาย ส. กับพวกคณะบุคคลทั้ง 4 คณะได้มีความตั้งใจชำระภาษีให้ถูกต้องโดยยื่นแบบ ภ.ง.ด.93 สำหรับปีภาษี 2546 จำนวน 21 ฉบับ พร้อม ภ.ง.ด.90 เมื่อวันที่ 17 มีนาคม 2547 และยื่นแบบ ภ.ง.ด.93 สำหรับปีภาษี 2547 จำนวน 20 ฉบับ พร้อม ภ.ง.ด.90 เมื่อวันที่ 19 มีนาคม 2548 แต่ด้วยความเข้าใจ

ผิดในหน่วยชำระภาษีจึงได้ยื่นแบบและชำระภาษีผิดหน่วยภาษี และไม่สามารถยื่นแบบและชำระภาษีภายในกำหนดเวลาได้ ด้วยเหตุดังกล่าว จึงอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบ ภ.ง.ด.93 และภ.ง.ด.90 ตามมาตรา 3 ัญญัติ วรรคแรก แห่งประมวลรัษฎากร โดยเงินเพิ่มให้ลดลงร้อยละ 0.75 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสีย ตามมาตรา 27 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร และให้นำภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่าย มาใช้เป็นเครดิตภาษีในแบบ ภ.ง.ด.93 ได้ สำหรับแบบ ภ.ง.ด.90 ต้องยื่นแบบในนามคณะบุคคลใหม่เช่นกัน โดยให้นำภาษีที่ได้เสียไปแล้วมาหักออกได้ภายหลังที่ได้คำนวณเงินเพิ่มตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากรก่อนแล้ว

ตัวอย่างที่ 2³³ การขายที่ดินในกรณีที่เป็น การประกอบกิจการในรูปของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชคนิติบุคคลซึ่งรายรับจากการขายที่ดินต้องนำมาเสียภาษีธุรกิจเฉพาะในนามของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชคนิติบุคคล แต่นาย ก. ได้นำรายรับไปเสียภาษีธุรกิจเฉพาะในนามของตนเอง จึงเป็นการยื่นแบบแสดงรายการผิดหน่วยภาษี และเนื่องจาก

³¹ มติการประชุม กพอ. ครั้งที่ 16/2530 วันที่ 9 กรกฎาคม 2530 (ระเบียบวาระที่ 3) เรื่อง ภาษีเงินได้และภาษีการค้า การคำนวณ เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร

³² หนังสือที่ กค 0706/3183 ลงวันที่ 18 เมษายน 2549

³³ หนังสือที่ กค 0811/20894 ลงวันที่ 19 ตุลาคม 2542
หนังสือที่ กค 0811/3441 ลงวันที่ 10 เมษายน 2544
หนังสือที่ กค 0706/6074 ลงวันที่ 25 มิถุนายน 2547

ผู้เป็นหุ้นส่วนของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือบุคคลใน คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลทุกคนต้องรับผิดชอบ กันเพื่อหนี้ทั้งปวงของห้างฯ หรือคณะบุคคลโดย ไม่มีจำกัด ตามมาตรา 1025 แห่งประมวล กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ จึงถือว่าเป็นกรณี ตัวแทนได้ชำระภาษีธุรกิจเฉพาะให้กับห้าง- หุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลนั้นในฐานะตัวการ ไม่เปิดเผยชื่อ ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคล ดังกล่าวจึงชำระภาษีธุรกิจเฉพาะไว้ถูกต้องแล้ว และให้ถือว่าเป็นการยื่นแบบแสดงรายการของ ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลนั้น

กล่าวโดยสรุป ตามแนวคำวินิจฉัยของ กรมสรรพากร กรณีการเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ซึ่งบุคคลแต่ละคนได้นำรายรับนั้นไปเสียภาษี ธุรกิจเฉพาะในนามของตนเองหรือในนามคณะ บุคคลแล้ว ถือว่าห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคล ดังกล่าวได้ชำระภาษีธุรกิจเฉพาะไว้แล้ว กรณีนี้ กรมสรรพากรถือว่าเป็นกรณีตัวแทนได้ชำระภาษี ธุรกิจเฉพาะให้กับห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้น ในฐานะตัวการไม่เปิดเผยชื่อ เนื่องจากไม่ได้ทำให้ ภาษีที่ต้องเสียเปลี่ยนแปลงแต่อย่างใด

แต่อย่างไรก็ดี กรณีภาษีเงินได้ กรม- สรรพากรได้วางแนวทางปฏิบัติไว้ตามการประชุม

³⁴ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 495/2519 วินิจฉัยว่า ผู้ที่จะเป็นคู่ความในคดีได้จะต้องเป็นบุคคล ซึ่งได้แก่ บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล สำหรับคณะบุคคลเป็นเพียงกลุ่มบุคคล ไม่ใช่บุคคลธรรมดาและไม่ใช่นิติบุคคล จึงไม่อาจเป็นคู่ความในคดีได้

³⁵ มติ กพอ. ครั้งที่ 2/2532 วาระพิเศษ วันที่ 19 มีนาคม 2532 (ยกเลิกมติ ครั้งที่ 14/2531 วาระที่ 2 วันที่ 9 มิถุนายน 2531 หนังสือที่ กค 0811/3421 ลงวันที่ 1 พฤษภาคม 2543 ,หนังสือที่ กค 0802(กม)/1914 ลงวันที่ 10 กันยายน 2536 และหนังสือที่ กค 0802 (กม)/1119 ลงวันที่ 21 มิถุนายน 2537

กพอ. ครั้งที่ 16/2530 วันที่ 9 กรกฎาคม 2530 (ระเบียบวาระที่ 3)ฯ ผู้มีเงินได้ยื่นแบบแสดง รายการและเสียภาษีไว้ผิดหน่วยภาษี เช่น เงินได้ ของห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลแต่ละคนต่างแยกนำ เงินได้ไปเสียภาษีในนามของตนเอง กรณีเช่นนี้ ถือได้ว่าห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลที่มีใช้ นิติบุคคลไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการและเสีย ภาษีไว้

ประเด็นที่ 3 การออกหมายเรียก หนังสือ แจ้งให้เสียภาษีอากร และหนังสืออื่นใดที่มีไปยัง คณะบุคคลต้องดำเนินการอย่างไร

เนื่องจากคณะบุคคลไม่มีสภาพเป็นบุคคล ตามกฎหมาย เป็นเพียงกลุ่มบุคคลที่มีหน้าที่เสีย ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือเรียกว่าหน่วยภาษี ตามมาตรา 56 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ใช่บุคคลธรรมดาและไม่ใช่นิติบุคคล จึงไม่อาจ เป็นคู่ความในคดีได้³⁴ ในการออกหมายเรียก หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากร และหนังสืออื่นใด ที่มีไปยังคณะบุคคลต้องดำเนินการ³⁵ ดังนี้

● การระบุชื่อผู้ต้องปฏิบัติตามหมายเรียก หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากร และหนังสืออื่น มีข้อพิจารณาดังนี้

(1) กรณีที่**ทราบ**ว่าบุคคลใดเป็นผู้อำนวยความสะดวกหรือผู้จัดการในคณะบุคคลให้ระบุชื่อผู้อำนวยการหรือผู้จัดการในคณะบุคคล ซึ่งปรากฏตามเอกสารหรือหลักฐานในการประกอบธุรกิจหรือแบบแสดงรายการภาษีอากรต่าง เช่น “นาย ก. ในฐานะผู้อำนวยการหรือผู้จัดการ คณะบุคคล ก. ข. ค. และ ง.”

(2) กรณี**ไม่ทราบ**ว่าบุคคลใดเป็นผู้อำนวยความสะดวกหรือผู้จัดการในคณะบุคคล ให้ระบุในหมายเหตุเรียก หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากร หรือหนังสืออื่นใดไปยังคณะบุคคลนั้น โดยแยกเป็นรายบุคคลตามชื่อและที่อยู่ของบุคคลในคณะบุคคลนั้นทุกคน

● การส่งหมายเรียก หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากรหรือหนังสืออื่นให้กับคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล ดำเนินการดังนี้

(1) กรณีที่**ทราบ**ว่าบุคคลใดเป็นผู้อำนวยความสะดวกหรือผู้จัดการในคณะบุคคล ให้ส่งไปยังภูมิลำเนาของผู้อำนวยการหรือผู้จัดการคณะบุคคลนั้น

(2) กรณีที่**ไม่ทราบ**ว่าบุคคลใดเป็นผู้อำนวยความสะดวกหรือผู้จัดการในคณะบุคคล ให้ส่งไปยังภูมิลำเนาแยกเป็นรายบุคคลตามชื่อของบุคคล ในคณะบุคคลทุกคน

ข้อสังเกต การส่งหมายเรียก หนังสือแจ้ง

การประเมิน หรือหนังสืออื่น จะต้องปฏิบัติตาม มาตรา 8 แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวอย่างที่ 1³⁶ กรณีคณะบุคคลโดยนาย ส. และนาย ช. ร่วมกันขายที่ดินเมื่อปี 2535 โดยไม่ปรากฏหลักฐานการชำระภาษีธุรกิจเฉพาะใน ขณะที่ขายอสังหาริมทรัพย์ เจ้าพนักงานประเมิน ย่อมมีอำนาจประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายที่ดินดังกล่าวตามมาตรา 91/15 แห่งประมวลรัษฎากร และในการส่งหนังสือแจ้งการประเมินให้แก่ผู้ถูกประเมินนั้นจะต้องปฏิบัติตาม มาตรา 8 แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวอย่างที่ 2³⁷ เมื่อตามคำฟ้องของโจทก์ ระบุว่า โจทก์เป็นคณะบุคคลตามกฎหมายใช้ชื่อว่า “คณะบุคคล ก.-ม.” ซึ่งเป็นเพียงคณะบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่รวมกันเป็นหน่วยภาษีตามประมวลรัษฎากรเท่านั้น มิใช่นิติบุคคลตามกฎหมาย โจทก์จึงมิใช่บุคคลธรรมดาและมิใช่ นิติบุคคลอันอาจเป็นคู่ความในคดีได้

ตัวอย่างที่ 3³⁸ ตามมาตรา 6 ประกอบ มาตรา 56 วรรคสอง และมาตรา 56 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรฯ ผู้จัดการคณะบุคคลมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีและครึ่งปีใน ชื่อของคณะบุคคล เจ้าพนักงานประเมินจึงมี

³⁶ หนังสือที่ กค 0702(กม.12)/429 ลงวันที่ 20 กุมภาพันธ์ 2552

³⁷ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2095/2543

³⁸ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6276/2549

อำนาจออกหมายเรียกตรวจสอบและประเมินภาษีไปยังผู้จัดการคณะบุคคลได้ไม่จำเป็นต้องออกหมายเรียกตรวจสอบและประเมินไปยังบุคคลในคณะบุคคลอีก เมื่อผู้จัดการคณะบุคคลได้รับหมายเรียกและหนังสือแจ้งการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในชื่อของคณะบุคคลแล้ว ก็ถือเป็นการประเมินโดยชอบด้วยกฎหมาย แม้โจทก์ซึ่งเป็นบุคคลในคณะบุคคลจะมีได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน ก็ไม่ทำให้การประเมินดังกล่าวไม่ชอบด้วยกฎหมาย

ตามมาตรา 56 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดว่า ถ้าคณะบุคคลมีภาษีค้างชำระ บุคคลในคณะบุคคลทุกคนต้องร่วมรับผิดชอบในเงินภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย และเพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้าง จำเลยจึงอาศัยมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ยึด आयัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของบุคคลในคณะบุคคลได้ เมื่อโจทก์เป็นบุคคลในคณะบุคคลซึ่งค้างชำระภาษีอากร จำเลยจึงมีอำนาจ ยึด आयัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของโจทก์ได้โดยชอบด้วยกฎหมาย

ตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกาจะเห็นได้ว่าในการฟ้องคดีต่อศาล บุคคลทุกคนในคณะบุคคลควรจะเป็นโจทก์ร่วมกันฟ้อง และถ้ากรมสรรพากรเป็นโจทก์ กรมสรรพากรก็ควรฟ้องบุคคลใน

คณะบุคคลเป็นจำเลยร่วมกันทุกคน เพราะนอกจากจะไม่ถูกศาลยกฟ้องเพราะไม่มีอำนาจฟ้องแล้ว หากศาลพิพากษาให้กรมสรรพากรชนะคดี กรมสรรพากรก็สามารถบังคับคดีกับบุคคลในคณะบุคคลได้ทุกคนเพราะเป็นจำเลยตามคำพิพากษาทุกคนแล้ว

ประเด็นที่ 4 กรณียังมีได้แจ้งเลิกคณะบุคคล บุคคลในคณะบุคคลดังกล่าวจะเข้าร่วมกับบุคคลอื่นเป็นอีกคณะบุคคลหนึ่งได้หรือไม่

การตกลงเข้ากันเป็นคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลหรือตกลงเข้ากันเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญตามมาตรา 1012 และมาตรา 1025 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เป็นสิทธิเฉพาะตัวของแต่ละบุคคลที่จะเข้าไปเป็นบุคคลในคณะบุคคลอื่นที่มีใช้นิติบุคคลหรือเป็นหุ้นส่วนของห้างหุ้นส่วนสามัญอื่นอีกได้ โดยไม่มีกฎหมายบัญญัติห้ามไว้ ดังนั้น กรณีที่บุคคลกับพวกได้จัดตั้งคณะบุคคลไว้แล้ว ต่อมาบุคคลดังกล่าวกับพวกประสงค์จะจัดตั้งคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลขึ้นอีก จึงมีสิทธิกระทำได้³⁹

อย่างไรก็ดี บุคคลในคณะบุคคลจะต้องมีเจตนาโดยสุจริตร่วมกันในการจัดตั้งคณะบุคคล มีการดำเนินการร่วมกันในการประกอบกิจการตามความเป็นจริง มีการร่วมกันรับผิดชอบในกิจการของคณะบุคคล เงินได้ที่ได้รับจากการ

³⁹ หนังสือที่ กค 0706/4051 ลงวันที่ 15 พฤษภาคม 2549 และหนังสือที่ กค 0706/7021 ลงวันที่ 22 สิงหาคม 2548

ประกอบกิจการจะต้องเป็นของคณะบุคคล และการประกอบกิจการของคณะบุคคลนั้นจะต้องเป็นไปเพื่อประโยชน์ของคณะบุคคลเอง มิใช่เพื่อประโยชน์ของบุคคลใดบุคคลหนึ่ง⁴⁰

ประเด็นที่ 5 ในการเลิกคณะบุคคลจะต้องปฏิบัติอย่างไร

เนื่องจากคณะบุคคลเป็นหน่วยภาษีที่กำหนดขึ้นตามประมวลรัษฎากร เพื่อให้ครอบคลุมการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่ไม่มีกฎหมายใดบัญญัติเกี่ยวกับการจัดการคณะบุคคลไว้ จึงต้องนำกฎหมายใกล้เคียงอย่างยิงมาใช้บังคับ ซึ่งได้แก่ บทบัญญัติว่าด้วยห้างหุ้นส่วนสามัญตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ดังนั้น ในการเลิกคณะบุคคลต้องพิจารณาตามมาตรา 1055 และมาตรา 1056 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์⁴¹ ดังนี้

มาตรา 1055 บัญญัติว่า “ห้างหุ้นส่วนสามัญยอมเลิกกันด้วยเหตุดังกล่าวต่อไปนี้

- (1) ถ้าในสัญญาทำไว้มีกำหนดกรณีอันใดเป็นเหตุที่จะเลิกกัน เมื่อมีกรณีนั้น
- (2) ถ้าสัญญาทำไว้เฉพาะกำหนดกาลใดเมื่อสิ้นกำหนดกาลนั้น
- (3) ถ้าสัญญาทำไว้เฉพาะเพื่อทำกิจการอย่างหนึ่งอย่างใดแต่อย่างเดียว เมื่อเสร็จการนั้น

(4) เมื่อผู้เป็นหุ้นส่วนคนใดคนหนึ่งให้คำบอกกล่าวแก่ผู้เป็นหุ้นส่วนคนอื่นๆ ตามกำหนดดังบัญญัติไว้ในมาตรา 1056

(5) เมื่อผู้เป็นหุ้นส่วนคนใดคนหนึ่งตายหรือล้มละลาย หรือตกเป็นผู้ไร้ความสามารถ”

มาตรา 1056 บัญญัติว่า “ถ้าห้างหุ้นส่วนได้ตั้งขึ้นไม่มีกำหนดกาลอย่างหนึ่งอย่างใดเป็นยุติ ท่านว่าจะเลิกได้ต่อเมื่อผู้เป็นหุ้นส่วนคนใดคนหนึ่งบอกเลิกเมื่อสิ้นรอบปีในทางบัญชีเงินของห้างหุ้นส่วนนั้น และผู้เป็นหุ้นส่วนนั้นต้องบอกกล่าวความจำนอง จะเลิกล่วงหน้าไม่น้อยกว่าหกเดือน”

ตัวอย่าง กรณีนาง ณ. และนางสาว ว. หุ้นส่วนในคณะบุคคลฯ ได้ย้ายไปทำงานที่สาขาอื่น แต่ยังมีส่วนร่วมกับคณะบุคคลฯ โดยไม่ปรากฏว่า มีเหตุเลิกตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายข้างต้น คณะบุคคลฯ จึงยังคงมีสภาพเป็นคณะบุคคลตามประมวลรัษฎากรต่อไป

ประเด็นที่ 6 เนื่องจากมีกลุ่มบุคคลธรรมดาได้ร่วมกันจัดตั้งคณะบุคคลจำนวนมากเพื่อเข้าถือหุ้นในบริษัทที่ลงทุนในบริษัทอื่น และเพื่อให้บริษัทอื่นกู้ยืมเงิน ได้หรือไม่

ปัญหาว่ามีว่า การจัดตั้งคณะบุคคลหลายคณะเพื่อเข้าถือหุ้นในบริษัทจำกัดจะทำได้

⁴⁰ หนังสือที่ กค 0702(กม.13)/1080 ลงวันที่ 20 พฤษภาคม 2552

⁴¹ หนังสือที่ กค 0702/2212 ลงวันที่ 22 มีนาคม 2553

หรือไม่

การถือหุ้นในบริษัท⁴² ตามบทบัญญัติใน มาตรา 1118 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และมาตรา 53 แห่งพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 ได้วางหลักไว้ว่า บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปสามารถถือหุ้นหุ้นเดียว หรือหลายหุ้นร่วมกันได้ ซึ่งคำว่า “บุคคล” หมายความว่า ต้องเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล ดังนั้น กรณีที่คณะบุคคลจะเข้าเป็นผู้ถือหุ้นในบริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัด บริษัทต้องจัดทำบัญชีรายชื่อผู้ถือหุ้นให้ถูกต้อง โดยแสดงรายละเอียดว่า ในการถือหุ้นหุ้นเดียว หรือหลายหุ้นร่วมกันนั้นประกอบด้วยบุคคลใด ร่วมถือหุ้นบ้าง และกรณีที่ร่วมกันถือหุ้นหลายหุ้น ต้องระบุจำนวนหุ้นที่แต่ละบุคคลถือ รวมทั้งระบุว่าผู้ใดได้รับแต่งตั้งให้เป็นผู้ใช้สิทธิในฐานะเป็นผู้ถือหุ้น

คณะบุคคลดังกล่าวมีฐานะเป็นคณะบุคคลตามประมวลรัษฎากรหรือไม่

สถานะของบุคคล⁴³ ให้พิจารณาว่าบุคคลนั้นๆ เข้าลักษณะเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคล ดังนี้ ห้างหุ้นส่วนสามัญ คือ สัญญาซึ่งบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการร่วมกันด้วยประสงค์จะแบ่งปัน

กำไรอันจะพึงได้แต่กิจการที่ทำนั้น และผู้เป็นหุ้นส่วนหมดทุกคนต้องรับผิดชอบร่วมกันเพื่อหนี้สินทั้งปวงของห้างหุ้นส่วนโดยไม่มีจำกัด ทั้งนี้ ใน การประกอบกิจการผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนต้องมีส่วนหนึ่งสิ่งใดมาลงหุ้นด้วยในห้างหุ้นส่วน ซึ่งอาจจะเป็นเงินหรือทรัพย์สินสิ่งอื่น หรือลงแรงงานก็ได้ ตามมาตรา 1012 มาตรา 1025 และมาตรา 1026 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ คณะบุคคล คือ สัญญาซึ่งบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการร่วมกันเหมือนห้างหุ้นส่วนสามัญ แต่ไม่มีวัตถุประสงค์ที่จะแบ่งปันกำไรอันจะพึงได้จากกิจการที่ทำนั้น และผู้เป็นบุคคลในคณะบุคคลทุกคนต้องรับผิดชอบร่วมกันเพื่อหนี้สินทั้งปวงของคณะบุคคลโดยไม่มีจำกัด ผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนสามัญหรือบุคคลในคณะบุคคลจะต้องมีเจตนาโดยสุจริตร่วมกันในการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคล และจะต้องมีการดำเนินการร่วมกันในการประกอบกิจการตามความเป็นจริงดังนั้น ซึ่งอาจพิจารณาจากข้อเท็จจริงประกอบด้วยว่า

1. บุคคลผู้ร่วมในห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลนั้นมีการร่วมกันประกอบกิจการจริงหรือไม่

⁴² พิจารณาตามหนังสือกรมพัฒนาธุรกิจการค้าที่ พณ 0803/2116 ลงวันที่ 28 สิงหาคม 2551

⁴³ กรมสรรพากรได้วางแนวทางปฏิบัติไว้ตามหนังสือที่ กค 0724/2621 ลงวันที่ 1 เมษายน 2552

2. กิจการที่ทำนั้น เป็นกิจการที่ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลสามารถทำได้หรือไม่ หรือเป็นกิจการที่บุคคลธรรมดาต้องทำเอง เป็นการเฉพาะตัว

3. การจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลเพื่อประกอบกิจการใดๆ นั้น มีสาระสำคัญทางเศรษฐกิจ (Economic Substance) หรือไม่ เช่น กรณีที่บุคคลธรรมดาหลายคนร่วมกันจัดตั้งคณะบุคคล เพื่อเข้าถือหุ้นในบริษัท กับกรณีที่บุคคลธรรมดาแต่ละคนเข้าถือหุ้นในบริษัทโดยตรง เป็นกรณีที่ไม่มีผลใดๆ ต่อการประกอบกิจการของบริษัท (ไม่มีสาระสำคัญทางเศรษฐกิจ) แต่มีความมุ่งหมายในทางภาษี (เช่น เพื่อกระจายฐานภาษีหรือขอคืนภาษี) เป็นประการสำคัญใช่หรือไม่

ดังนั้น กรณีการจัดตั้งคณะบุคคลเพื่อถือหุ้นในบริษัทฯ เป็นการประกอบกิจการร่วมกันในฐานคณะบุคคลตามประมวลรัษฎากรหรือไม่ เห็นว่า ประมวลรัษฎากรมิได้ให้คำนิยามคำว่า คณะบุคคลไว้ แต่ตามแนวทางปฏิบัติที่กรมสรรพากรได้วางไว้สรุปได้ว่า คณะบุคคล คือ สัญญาซึ่งบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการกิจการร่วมกัน แต่ไม่มีวัตถุประสงค์ที่จะแบ่งปันกำไรอันจะพึงได้จากกิจการที่ทำนั้น บุคคลในคณะบุคคลจะต้องมีเจตนาโดยสุจริตร่วม

กันในการจัดตั้งคณะบุคคล มีการดำเนินการร่วมกันในการประกอบกิจการตามความเป็นจริง มีการร่วมกันรับผิดชอบในกิจการของคณะบุคคล และเงินได้ที่ได้รับจากการประกอบกิจการจะต้องเป็นของคณะบุคคล⁴⁴

การประกอบกิจการของคณะบุคคลนั้น จะต้องเป็นไปเพื่อประโยชน์ของคณะบุคคลเอง มิใช่เพื่อประโยชน์ของบุคคลใดบุคคลหนึ่ง ดังนั้น หากคณะบุคคลได้จัดตั้งขึ้นโดยมิได้เป็นไปตามแนวทางดังกล่าว ก็จะไม่มีฐานะเป็นคณะบุคคลตามประมวลรัษฎากร⁴⁵

ปัญหาที่ว่า การจ่ายเงินปันผลให้กับผู้ถือหุ้นที่เป็นคณะบุคคลต้องจ่ายไว้ในนามคณะบุคคลหรือจ่ายให้กับบุคคลธรรมดา อย่างไรก็ตามจะถูกต้องตามกฎหมาย และเงินปันผลที่ได้รับจะถือเป็นเงินปันผลของคณะบุคคลหรือเป็นเงินปันผลของแต่ละบุคคลที่มีชื่อในคณะบุคคล และกรณีการคืนเงินภาษีเงินได้ให้แก่คณะบุคคลที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร สามารถทำได้หรือไม่

การจ่ายเงินปันผลให้กับผู้ถือหุ้นที่ร่วมกันถือหุ้นดังกล่าว นั้น ต้องจ่ายให้กับบุคคลซึ่งได้รับการแต่งตั้งให้เป็นผู้ใช้สิทธิในฐานะที่เป็นผู้ถือหุ้น และเงินปันผลที่ได้รับถือเป็นารับแทนผู้ร่วม

⁴⁴ เทียบได้กับหนังสือที่ กค 0706/5637 ลงวันที่ 11 กรกฎาคม 2548 และหนังสือที่ กค 0724/2621 ลงวันที่ 1 เมษายน 2552

⁴⁵ หนังสือที่ กค 0702(กม.13)/1009 ลงวันที่ 12 พฤษภาคม 2552

กันถือหุ้นทุกคน ดังนั้น เงินปันผลที่ได้รับในกรณีดังกล่าว จึงต้องถือเป็นเงินได้ของบุคคลแต่ละบุคคลผู้ร่วมในคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญนั้น คณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญจึงไม่มีสิทธิขอคืนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแต่อย่างใด⁴⁶

ประเด็นที่ 7 วิธีการหลีกเลี่ยงภาษีอากรโดยการจัดตั้งเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล⁴⁷

วิธีการของบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่จัดตั้งหน่วยภาษีในชื่อห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล ด้วยวิธีการนำชื่อของผู้อื่นมาร่วมจัดตั้งหน่วยภาษีดังกล่าวโดยในความเป็นจริงมิได้มีการร่วมกันประกอบการจริงหรือมิได้มีการร่วมหุ้นกันจริง อันนำไปสู่การกระทำที่เป็นการหลีกเลี่ยงภาษีอากร ซึ่งในประเทศไทยใช้ประมวลกฎหมาย (Civil Law) และประเทศที่ใช้กฎหมายจารีตประเพณีและคำพิพากษาของศาล (Common Law) ก็ใช้หลักการที่จะไม่บังคับตามเจตนาลวงของคู่กรณี (Sham Transaction Principle) หากมีการทำนิติกรรมหรือสัญญาหรือธุรกรรมใดโดยคู่กรณีมิได้มีเจตนาที่จะบังคับตามนิติกรรมหรือสัญญาหรือธุรกรรมนั้น แต่เพียงทำขึ้นเพื่อลวงหรืออำพรางเจตนาที่แท้จริงเพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง ศาล

หรือเจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจปฏิเสธไม่ยอมรับนิติกรรมหรือสัญญาหรือธุรกรรมนั้นและบังคับตามเจตนาที่แท้จริงเพื่อประเมินเรียกเก็บภาษีให้ถูกต้องครบถ้วน พิจารณาได้ตามตัวอย่างดังต่อไปนี้

ตัวอย่างที่ 1 กรณีบุคคลธรรมดา จำนวน 11 คน ร่วมกันจัดตั้งคณะบุคคลด้วยการสลับรายชื่อกันทำให้เกิดคณะบุคคลจำนวน 444 คณะบุคคล โดยคณะบุคคลดังกล่าวเข้าเป็นผู้ถือหุ้นในบริษัทฯ ซึ่งเป็นบริษัทที่ประกอบกิจการลงทุนในบริษัทอื่น (Holding Company) โดยถือหุ้นคณะบุคคลละ 20 หุ้น และนายทะเบียนหุ้นส่วนบริษัทได้จดทะเบียนให้คณะบุคคลเจียรนัลทั้ง 444 คณะบุคคล เป็นผู้ถือหุ้นในบริษัทฯ แล้ว คณะบุคคลเจียรนัลทั้ง 444 คณะบุคคล จึงเป็นผู้ถือหุ้นในบริษัทฯ ตามกฎหมาย เมื่อบริษัทฯ จ่ายเงินปันผลแก่ผู้ถือหุ้น จึงต้องจ่ายในนามคณะบุคคลแต่ละคณะบุคคล รวมทั้งหักภาษี ณ ที่จ่ายและออกหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่ายในนามคณะบุคคลแต่ละคณะบุคคล อย่างไรก็ตาม การที่คณะบุคคลเจียรนัลทั้ง 444 คณะถือหุ้นในบริษัทฯ แม้ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ จะไม่มีบทบัญญัติรองรับสถานะของคณะบุคคลไว้ก็ตาม แต่ก็อาจพิจารณาได้ว่า กรณี

⁴⁶ เทียบได้กับทางปฏิบัติที่กรมสรรพากรได้วางไว้ ตามบันทึกที่ กค 0706(กม.13)/1009 ลงวันที่ 12 พฤษภาคม 2552 ที่ กค 0702(กม.13)/2478 ลงวันที่ 17 พฤศจิกายน 2552 ที่ กค 0702(กม.13)/1289 ลงวันที่ 12 มิถุนายน 2552 และหนังสือกรมพัฒนาธุรกิจการค้า ที่ พณ 0803/2116 ลงวันที่ 28 สิงหาคม 2551

⁴⁷ สุเทพ ชาญณรงค์ อ้างแล้วใน 1 หน้า 92 - 96

คณะบุคคลแต่ละคณะบุคคลถือหุ้นในบริษัท เป็นกรณีบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปถือหุ้นๆ เดียว ร่วมกัน ตามมาตรา 1118 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งเป็นนัยว่าคณะบุคคลถือหุ้นในบริษัทได้ แต่ต้องตั้งให้คนใดคนหนึ่งเป็นผู้ใช้สิทธิในฐานะเป็นผู้ถือหุ้น ซึ่งบุคคลที่เป็นผู้ใช้สิทธิ ในฐานะเป็นผู้ถือหุ้นในกรณีนี้คือผู้จัดการคณะบุคคล และการใช้สิทธิในฐานะเป็นผู้ถือหุ้นของผู้จัดการคณะบุคคลถือเป็นการใช้สิทธิแทนผู้ถือหุ้นทุกคนในคณะบุคคล ตามมาตรา 797 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ดังนั้น แม้ว่าบริษัท จะจ่ายเงินปันผลในนามของผู้จัดการคณะบุคคล ก็ไม่อาจถือได้ว่าเงินปันผลนั้นเป็นของผู้จัดการคณะบุคคลแต่เพียงผู้เดียว แต่เงินปันผลนั้นเป็นของคณะบุคคล ซึ่งผู้จัดการคณะบุคคลมีหน้าที่ส่งให้แก่ตัวการ ตามมาตรา 810 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ผู้มีเงินได้จากเงินปันผลและได้รับเครดิตภาษีในการคำนวณภาษี ในกรณีนี้ จึงได้แก่คณะบุคคล แต่ละคณะบุคคล ไม่ใช่ผู้ใช้สิทธิในฐานะเป็นผู้ถือหุ้นที่เป็นบุคคลเพียงคนเดียว แต่อย่างใด

แม้เงินปันผลที่บริษัท ได้รับจากบริษัทต่างๆ จะได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 65 ทวิ (10) แห่งประมวลรัษฎากรก็ตาม แต่เนื่องจากบริษัท

ต่างๆ ผู้จ่ายเงินปันผลได้มีการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไปก่อนแล้ว จึงจ่ายเงินปันผลมายังบริษัท ดังนั้น เมื่อบริษัท จ่ายเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้นและคณะบุคคลทั้ง 444 คณะบุคคล คณะบุคคลทั้ง 444 คณะบุคคลดังกล่าว จึงมีสิทธิได้รับเครดิตภาษีเงินปันผล ตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 11 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.119/2545 เรื่อง การเครดิตภาษีเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไร ตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 5 พฤศจิกายน พ.ศ. 2545

ข้อพิจารณา กรณีบุคคลธรรมดา 11 คน ร่วมกันจัดตั้งคณะบุคคลด้วยการสลับรายชื่อกัน ทำให้เกิดเป็นคณะบุคคลทั้ง 444 คณะบุคคล เพื่อเข้าถือหุ้นในบริษัท และได้ยื่นแบบขอคืนภาษีทางอินเทอร์เน็ตดังกล่าว เป็นกรณีที่คณะบุคคลเหล่านั้นมีเจตนาร่วมกันจัดตั้งและดำเนินการร่วมกันในฐานะคณะบุคคลหรือไม่ หรือได้ตั้งขึ้นเพื่อกระทำการแทนบุคคลใดบุคคลหนึ่งหรือหลายบุคคล หรือมีบุคคลใดบุคคลหนึ่ง หรือหลายบุคคลเป็นตัวการอันมีลักษณะเป็นการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรตามมาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่ จากพฤติการณ์ดังกล่าวเห็นว่า การจัดตั้งหน่วยภาษีด้วยการนำชื่อบุคคลใกล้เคียงมา ร่วมกันจัดตั้ง หากข้อเท็จจริงไม่มีการร่วมกิจการหรือ

ร่วมลงทุนกันประกอบกิจการตามเจตนารมณ์ของกฎหมายจะทำให้พิจารณาได้ว่าเป็นการกระทำที่มีลักษณะเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีอากร

ตัวอย่างที่ 2 สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร ได้ทำการตรวจสอบสภาพกิจการของคณะบุคคล พบว่า มีการจัดตั้งคณะบุคคลจำนวนหกคณะ มีสถานประกอบการตั้งอยู่ในที่แห่งเดียวกัน ประกอบกิจการประเภทเดียวกัน และมีผู้จัดการคณะบุคคลคนเดียวกัน ซึ่งจากการตรวจสอบเอกสารหลักฐาน คณะบุคคลฯ ทั้งหกคณะประกอบกิจการรับเหมาก่อสร้าง โดยมี นาย จ. เป็นผู้จัดการคณะบุคคล เมื่อวันที่ 20 กรกฎาคม 2548 ได้ทำสัญญาจ้างเหมาก่อสร้างกับบริษัท ก. จำกัด (ผู้ว่าจ้าง) ฝ่ายหนึ่ง และคณะบุคคลฯ ทั้งหมด โดยนาย จ. (ผู้จัดการ) (ผู้รับจ้าง) อีกฝ่ายหนึ่ง โดยรับจ้างทำงานก่อสร้าง (ทั้งวัสดุและค่าแรง) เพื่อก่อสร้างอาคารพาณิชย์ 3 ชั้นครึ่ง จำนวน 10 หน่วย ในโครงการอาคารพาณิชย์ เป็นค่าจ้างจำนวน 9,500,000 บาท โดยถือราคาเหมารวม และกำหนดจ่ายเงินค่าจ้างตามผลการทำงานแล้วเสร็จและได้ตรวจรับแล้วเป็นงวดจำนวน 10 งวด นอกจากนี้คู่สัญญาได้กำหนดรายละเอียดเบิกเงินงวด งานตามคณะบุคคล ซึ่งไม่สอดคล้องกับงวดงานที่ทำเสร็จ เนื่องจากพบกรณีการแบ่งจ่าย

เงินค่าจ้างของงวดงานที่ทำแล้วเสร็จ โดยมีให้คณะบุคคลใดมีเงินได้เกินมูลค่าฐานภาษีของกิจการขนาดย่อม คือไม่เกิน 1,800,000 บาทต่อปี เพื่อให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

แนววินิจฉัย การจัดตั้งคณะบุคคลจำนวนหกคณะ โดยมีนาย จ. เป็นผู้จัดการคณะบุคคลทั้งหมดคณะเพื่อเข้าทำสัญญาจ้างเหมาก่อสร้างกับบริษัท ก. จำกัด ก่อสร้างอาคารพาณิชย์ 3 ชั้นครึ่ง จำนวน 10 หน่วย มูลค่างานเป็นเงิน 9,500,000 บาท โดยทำสัญญาฉบับเดียวกันและมีผู้ว่าจ้างรายเดียวกันเป็นกรณีที่คณะบุคคลทั้งหมดคณะมีเจตนาร่วมกันในการก่อสร้างอาคารดังกล่าว เข้าลักษณะบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงกระทำการกิจการร่วมกัน คณะบุคคลทั้งหมดคณะ ดังกล่าวจึงมีลักษณะประกอบกิจการร่วมกันเป็นคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้นิติบุคคล แม้ว่าในรายละเอียดการเบิกเงินตามเอกสารแนบทำสัญญาจ้างเหมาก่อสร้างจะมีการระบุรายละเอียดงานและจำนวนเงินงวดตามคณะบุคคล แต่สัญญาจ้างเหมาก่อสร้างเป็นสัญญาที่ตกลงจ้างคณะบุคคลทั้งหมดคณะ มิได้กำหนดว่าจ้างเป็นรายคณะบุคคลและการดำเนินการก่อสร้างก็ไม่อาจแบ่งแยกเนื้องานได้อย่างชัดเจนประกอบกับข้อสัญญาในสัญญาจ้างเหมาก่อสร้างระบุการจ่ายค่าจ้างเป็นรายงวดของงาน

ที่ทำให้เสร็จให้แก่ผู้รับจ้างคิดเป็นมูลค่ารวมมิได้แบ่งแยกแต่อย่างใด

ดังนั้น คณะบุคคลทั้งหกคณะดังกล่าวจึงต้องเสียภาษีเงินได้ในนามคณะบุคคลเพียงคณะเดียวหรือในนามห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้นิติบุคคล ตามมาตรา 56 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร และเนื่องจากการรับเหมาก่อสร้างดังกล่าวเป็นการให้บริการที่มีมูลค่าของฐานภาษีเกินกว่า 1,800,000 บาทต่อปี คณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้นิติบุคคลดังกล่าวจึงต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 77/2 และมาตรา 82 แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อพิจารณา การกระทำของผู้เสียภาษีกลุ่มนี้มีพฤติการณ์ในการแสดงเจตนาการทำนิติกรรมหรือสัญญาโดยคู่กรณีได้มีเจตนาที่จะบังคับตามนิติกรรมหรือธุรกรรมนั้น แต่ทำขึ้นเพื่อลวงหรืออำพรางเจตนาที่แท้จริงเพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง เห็นว่า คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลทั้งหกคณะดังกล่าวมีเจตนาฉ้อโกงและหลีกเลี่ยงภาษีอากรอันเป็นความผิดตามมาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากร

ประเด็นที่ 8 เจื่อนไขของหน่วยภาษี คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลที่มีต่อประเภทเงินได้พึงประเมิน⁴⁸

ตามประมวลรัษฎากรกำหนดให้คณะบุคคลเป็นหน่วยภาษีมีหน้าที่เสียภาษีอากรเพื่อให้ครอบคลุมการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การประกอบกิจการร่วมกันในฐานะเป็นคณะบุคคลตามประมวลรัษฎากรนั้น จะต้องเป็นกรณีที่บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากัน เพื่อกระทำการกิจการร่วมกัน โดยในการประกอบกิจการในฐานะคณะบุคคลนั้นจะต้องร่วมกันประกอบกิจการตามความเป็นจริง และร่วมกันรับผิดชอบในกิจการของคณะบุคคลนั้น และเงินได้ที่รับจากการประกอบกิจการจะต้องเป็นเงินได้ของคณะบุคคล แต่ในเรื่องหลักการจัดตั้งคณะบุคคลนั้นมีช่องว่างตามกฎหมายให้เกิดประเด็นปัญหา กล่าวคือในฐานะบุคคลธรรมดาหนึ่งคนเมื่อสามารถสร้างฐานภาษีโดยการมีการจัดตั้งคณะบุคคลขึ้นมาเพื่อการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพื่อต้องการลดฐานภาษี (ที่ต่ำกว่าการคำนวณภาษีจากเงินได้ที่คำนวณจากเงินได้ที่สามารถรวมเป็นเงินของบุคคลธรรมดาคนเดียว) ย่อมเป็นการแตกหน่วยภาษีที่จะสามารถทำให้คณะบุคคลที่ได้จัดตั้งขึ้นนั้น ได้อาศัยการคำนวณภาษีเงินได้ เป็นไปตามอัตราภาษีก้าวหน้าตามเงินได้ของแต่ละคณะบุคคล แต่หากเป็นการคำนวณภาษีเงินได้ในฐานะเป็นเงินได้ของบุคคลธรรมดา

⁴⁸ รวบรวมและสรุปมาจาก มาตรการป้องกันการจัดตั้งคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญโดยข้อเท็จจริงเป็นกิจการของบุคคลคนเดียว โครงการพัฒนาระบบงานกฎหมายนี้เป็นส่วนหนึ่งของการอบรมตามหลักสูตรการพัฒนานักกฎหมายภาครัฐระดับต้น สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา พ.ศ.2549 หน้า 31 - 42

ซึ่งไม่มีการจัดตั้งเป็นคณะบุคคลต้องคำนวณเสียภาษีในจำนวนที่สูงมากกว่าเมื่อเปรียบเทียบกับ การชำระภาษีโดยวิธีแตกหน่วยภาษี

กรณีประเภทเงินได้พึงประเมินบางประเภทมีข้อจำกัดในด้านความสามารถเฉพาะตัว และคุณสมบัติเฉพาะตัวของผู้มีเงินได้เองตลอดจนในด้านข้อเท็จจริงบางประการ ซึ่งหากบุคคลผู้มีเงินได้ดังกล่าวจัดตั้งคณะบุคคลได้โดยไม่จำกัดจำนวน อาจก่อให้เกิดการเลี่ยงภาษี มีผู้อาศัยช่องว่างกฎหมายดังกล่าวด้วยการบิดเบือนเจตนารมณ์ของกฎหมาย อาทิเช่น

8.1 ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (8) กรณีนักแสดงสาธารณะ

อาชีพนักแสดงสาธารณะ⁴⁹ เป็นอาชีพที่มีรายได้เฉลี่ยต่อปีสูงมากเมื่อเปรียบเทียบกับอาชีพอื่นๆ ทั้งนี้ การที่จะมีรายได้ที่สูงได้นั้นย่อมขึ้นอยู่กับความสามารถของนักแสดงสาธารณะแต่ละคน และความนิยมชมชอบของประชาชนที่มีต่อตัวนักแสดงสาธารณะนั้นๆ เองด้วย แต่นักแสดงสาธารณะบางประเภท เช่น นักแสดงภาพยนตร์ นักแสดงละคร นายแบบนางแบบ เป็นต้น นอกจากเงินได้จากกิจกรรมการแสดงแล้วนักแสดงสาธารณะบางคนยังมีโอกาสได้รับ

เงินได้จากกิจกรรมอื่นๆ อีกด้วย เช่น นักแสดงสาธารณะบางคนมีโอกาสได้รับเงินประเภทค่าลิขสิทธิ์ เงินส่วนแบ่งจากการขายเทปหรือซีดี ค่าตอบแทนจากการนำภาพ ลายเซ็นหรือชื่อของนักแสดงสาธารณะไปปรากฏบนสินค้า เงินค่าตอบแทนจากการเป็นพรีเซ็นเตอร์ให้กับสินค้าต่างๆ เงินค่าโฆษณาสินค้าหรืออุปกรณ์กีฬาที่นักกีฬาได้รับจากเจ้าของสินค้าโดยมีเงื่อนไขว่านักกีฬาต้องใช้อุปกรณ์กีฬาของเจ้าของสินค้านั้นในการทำการแข่งขันกีฬา เงินได้จากการไปปรากฏตัวตามสถานที่ต่างๆ เงินได้จากการออกรายการโทรทัศน์หรือการแข่งขันเกมส์โชว์ต่างๆ ทางโทรทัศน์ เป็นต้น เหล่านี้ล้วนเป็นที่มาของรายได้ของนักแสดงสาธารณะที่มีความหลากหลายเป็นอย่างมาก ซึ่งสามารถสร้างฐานภาษีในรูปแบบหน่วยภาษีคณะบุคคลได้ตามประมวลรัษฎากร และในเรื่องนี้กรมสรรพากรได้วางแนวทางปฏิบัติว่า⁵⁰ การตกลงเข้ากันเป็นคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลหรือตกลงเข้ากันเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญตามมาตรา 1012 และมาตรา 1025 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เป็นสิทธิเฉพาะตัวของแต่ละบุคคลที่จะเข้าไปเป็นบุคคลในคณะบุคคลอื่นที่มีใช้นิติบุคคล หรือเป็นหุ้นส่วนของห้างหุ้นส่วนสามัญอื่นอีกได้โดยไม่มีกฎหมาย

⁴⁹ เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) กรณีของนักแสดงสาธารณะกรมสรรพากรได้มีคำสั่งที่ ป. 102/2544 กำหนดคำนิยามของนักแสดงสาธารณะเอาไว้

⁵⁰ หนังสือที่ กค 0706/ 7021 ลงวันที่ 22 สิงหาคม 2548

บัญญัติห้ามไว้ ผู้มีเงินได้พึงประเมินประเภท นักแสดงสาธารณะ แสดงให้เห็นถึงประเด็น ข้อเท็จจริงว่า อาชีพนักแสดงสาธารณะมีเงินได้จากแหล่งที่มาอย่างหลากหลาย เป็นจำนวนเงินหรือสิทธิประโยชน์ค่อนข้างสูง เมื่อมองในมุมมองของการมีความสามารถที่จะเสียภาษีก็ย่อมมีความสามารถที่อยู่ในระดับสูงเช่นกัน แต่เมื่อมีการใช้ช่องว่างแห่งการใช้กฎหมาย ในการจัดตั้งหน่วยภาษีรูปแบบบุคคลที่มีชนิดบุคคลขึ้นมาก็จะทำให้เห็นวิธีการ การหลีกเลี่ยง หรือหลบหนีการเสียภาษีอย่างถูกต้องตามกฎหมาย

8.2 ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามประมวล รัษฎากร มาตรา 40(6)

ผู้มีเงินได้กรณีวิชาชีพอิสระตามประมวล รัษฎากรมาตรา 40(6) เช่น แพทย์ ทนายความ นักบัญชี หรือวิศวกร เป็นต้น ซึ่งเป็นอาชีพที่ต้อง ใช้ความรู้เฉพาะทางเป็นการเฉพาะตัว กล่าวคือ ผู้มีเงินได้ต้องประกอบกิจการเองโดยเฉพาะซึ่งมี ลักษณะพิเศษต่างจากอาชีพอื่นๆ เช่น กรณี แพทย์ ความหมายของแพทย์ย่อมแสดงถึง อาชีพอันเป็นการประกอบหน้าที่งานโดยอาศัย ความเชี่ยวชาญในด้านการรักษาโรคภัย ที่ใช้ ประสิทธิภาพและความพึงพอใจของผู้มาใช้ บริการ อันเป็นการให้คำตอบแทนที่มีอัตรา ค่าจ้างในอัตราสูงอีกวิชาชีพหนึ่ง และยังสามารถ

ใช้คุณค่าและควมมีประสบการณ์ทางด้านรักษา ผู้ป่วย ดำเนินกิจการหารายได้จากสถานพยาบาล ได้หลายแห่ง เมื่อรักษาคนไข้โดยการได้รับค่า ตอบแทนเช่นนี้ จึงควรจัดเป็นเงินได้ที่ผู้มีเงินได้ ประเภทนี้ ย่อมต้องมีความผูกพันในฐานะผู้มีหน้าที่ เสียเงินได้บุคคลธรรมดาอันควรชำระในอัตราสูง แต่หากจะมีการใช้วิธีการจัดตั้งเป็นคณะบุคคล มาร่วมกันโดยการขอให้บุคคลเข้ามาเพื่อเพียง เป็นรูปแบบทางการค้าโดยรู้อยู่แล้วว่าเมื่อมีการ คำนวณฐานภาษีเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดาที่เป็นเงินได้จากความสามารถเฉพาะตัว บุคคลที่เป็นแพทย์ แต่เมื่อจะมีการคำนวณกลับไป อาศัยฐานภาษีของกลุ่มบุคคลหรือบุคคลอื่น ทั้งที่อาจจะไม่ได้มีความสามารถทางการแพทย์ แต่อย่างใด เช่นนี้ ย่อมแสดงถึงช่องว่างทาง กฎหมายที่เสมือนเป็นวิธีให้บุคคลหยิบยกช่อง ทางเช่นนี้มาเพื่อหลบเลี่ยงหรือหลีกเลี่ยง มาตรการการบังคับทางภาษีที่รัฐควรจะต้อง คำนึงอย่างเต็มที่

8.3 ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามประมวล รัษฎากรมาตรา 40(5) เงินหรือประโยชน์ อย่างอื่นที่ได้เนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สิน

ตัวอย่าง นาย ส. มีกรรมสิทธิ์ในตัวตึกแถว 5 ชั้น โดยทำเป็นห้องให้เช่า ได้รับเงินได้จาก ค่าเช่าปีละ 5 ล้านบาท จึงต้องเสียภาษีในอัตรา

ร้อยละ 37 จากยอดเงินได้ นาย ส. ต้องการเสียภาษีให้น้อยลงและไม่ต้องการลดรายได้ จึงกระจายรายได้ให้แก่บุตรชายโดยวิธีจัดตั้งคณะบุคคลดังนี้ คณะบุคคลที่ 1 กับบุตรคนที่ 1 คณะบุคคลที่ 1 กับบุตรคนที่ 2 คณะบุคคลที่ 1 กับบุตรคนที่ 3 คณะบุคคลที่ 1 กับบุตรคนที่ 4 คณะบุคคลที่ 1 กับบุตรคนที่ 5 ถือเป็นการแยกหน่วยภาษีออกจากบุคคลธรรมดาเพื่อลดภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราก้าวหน้า 5% - 37% แต่ในข้อเท็จจริง บุตรทั้ง 5 คน ไม่มีกรรมสิทธิ์ในที่ดินแถว กรณีประเด็นปัญหานี้เท่ากับเป็นนิติกรรมอำพราง ตามมาตรา 155 บัญญัติว่า การแสดงเจตนาหลงโดยสมรู้กับคู่กรณีอีกฝ่ายหนึ่งเป็นโมฆะ แต่จะยกขึ้นเป็นข้อต่อสู้บุคคลภายนอกผู้กระทำการโดยสุจริตและต้องเสียหายจากการแสดงเจตนาหลงนั้นมิได้ ถ้าการแสดงเจตนาหลงตามวรรคหนึ่งทำขึ้นเพื่ออำพรางนิติกรรมอื่น ให้นำบทบัญญัติของกฎหมายอันเกี่ยวกับนิติกรรมที่ถูกอำพรางมาใช้บังคับแห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ จึงกล่าวได้มีการนำชื่อมาร่วมเฉยๆ ถือว่าเป็นการหนีภาษีซึ่งขัดต่อ หลักความยุติธรรมภาษีอากรที่ดี กล่าวคือ ภาษีต้องมีความเป็นธรรมทั้งในระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกันเอง และระหว่างรัฐผู้จัดเก็บกับประชาชนผู้เสียภาษี และเก็บตามความสามารถ

⁵¹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1374/2549

ของผู้เสียภาษี

8.4 ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40(4)(ก) ได้แก่ กรณีเงินได้จากดอกเบียเงินฝากธนาคาร

ผู้มีเงินได้ตามมาตรา 40(4) เงินได้จากดอกเบียเงินฝากธนาคาร ได้จัดตั้งหน่วยภาษีคณะบุคคล โดยอาศัยช่องว่างของกฎหมาย

ตัวอย่าง นาย ก. กับนาง ข. เป็นสามีภริยามีเงินได้จากดอกเบียเงินฝากธนาคารตามมาตรา 40(4)(ก) และมีการนำบุตรมาเข้าชื่อให้เป็นบุคคลในคณะบุคคล เพื่อต้องแยกหน่วยภาษีกระจายรายได้จากหน่วยภาษีบุคคลธรรมดาเพื่อเข้าสู่หน่วยภาษีคณะบุคคล และต้องการกระจายฐานภาษีเงินได้ มาจัดตั้งเป็นคณะบุคคลโดยอาศัยช่องว่างของกฎหมายเพราะว่ากรณีบุตร ไม่สามารถพิสูจน์ที่มาของเงินได้ของบุตรได้

4. แนววินิจฉัยที่น่าสนใจเกี่ยวกับกรณีคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร

เรื่องที่ 1⁵¹ การที่โจทก์ปลูกสร้างอาคารที่พักอาศัยบนที่ดินซึ่งเป็นกรรมสิทธิ์รวมของมารดาโจทก์ ต่อมามารดาโจทก์แบ่งแยกที่ดินดังกล่าวโดยมีบ้านของโจทก์อยู่บนที่ดิน และ

มารดาโจทก์มีชื่อถือกรรมสิทธิ์แต่เพียงผู้เดียว แต่ภายหลังมารดาโจทก์จดทะเบียนให้โจทก์เข้าถือกรรมสิทธิ์รวมเป็นบางส่วน โดยไม่มีค่าตอบแทน เพื่อให้จดทะเบียนโอนชายที่ดินดังกล่าวพร้อมสิ่งปลูกสร้างซึ่งเป็นของโจทก์แต่เดิมให้ผู้ซื้อได้ทันที นั้น มิใช่การกระทำกิจการร่วมกันของโจทก์กับมารดาโจทก์ ไม่ถือเป็นการกระทำของคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ตามบทนิยามในมาตรา 77/1(3) ประกอบมาตรา 91/1 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร โจทก์จึงไม่ต้องร่วมกับมารดาโจทก์เสียภาษีธุรกิจเฉพาะในฐานะคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล แต่ต้องเสียแยกต่างหากเฉพาะตามส่วนของโจทก์ เท่านั้น

เรื่องที่ 2⁵² พฤติการณ์ที่โจทก์ทั้งสามรับโอนที่ดินพิพาทมาจากบิดาแล้วโอนให้แก่บริษัทฯ. ซึ่งโจทก์ทั้งสามเป็นผู้ถือหุ้นเพื่อนำไปประกอบกิจการอาคารชุด ทำการโอนภายในระยะเวลาห้าปีนับแต่วันที่ได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์ที่ดินพิพาทเป็นการโอนไปเพื่อแสวงหากำไรทางการค้า จึงเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นการค้าหรือหากำไรตามประมวลรัษฎากร มาตรา 91/2(6) ประกอบพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นการค้าหรือกำไร (ฉบับที่ 224) มาตรา

3(6) ที่ใช้บังคับอยู่ในขณะนั้น เมื่อโจทก์ทั้งสามเข้าซื้อรับโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินพิพาทแล้วย่อมมีหน้าที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะในฐานะคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 91/1 วรรคสอง ที่ให้นำบทนิยามคำว่า คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามมาตรา 77/1 มาใช้บังคับ ซึ่งให้หมายความถึง กิจการของเอกชนที่กระทำโดยบุคคลธรรมดาตั้งแต่สองคนขึ้นไปอันมีใช้นิติบุคคล

เรื่องที่ 3⁵³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 40(2) บัญญัติว่า “เงินได้เนื่องจากหน้าที่งานหรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้...” มาตรา 40 (6) บัญญัติว่า “เงินได้จากวิชาชีพอิสระ คือวิชากฎหมาย...” ตามบทกฎหมายดังกล่าวเห็นได้ว่า ประมวลรัษฎากรบัญญัติให้เงินได้จากวิชากฎหมายเป็นเงินได้จากวิชาชีพอิสระและเป็นเงินได้ประเภทหนึ่งต่างหากจากเงินได้ประเภทอื่น โจทก์ทั้งสองสำเร็จการศึกษาวิชากฎหมายได้ร่วมกันเป็นคณะบุคคลมีวัตถุประสงค์เป็นที่ปรึกษากฎหมายและภาษีอากร เงินได้รายพิพาทเป็นเงินได้ที่โจทก์ทั้งสองได้รับมาจากการเป็นที่ปรึกษากฎหมาย จึงเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(6) หากมีบทกฎหมายบัญญัติว่าการประกอบวิชาชีพอิสระจะต้องว่าความ

⁵² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3617/2554

⁵³ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8214/2549

หรือฟ้องคดีด้วยไม่ ทั้งไม่มีบทกฎหมายบัญญัติห้ามผู้ประกอบการวิชาชีพกฎหมายรวมกันเป็นคณะบุคคลประกอบการวิชาชีพกฎหมาย เงินได้ค่าที่ปรึกษากฎหมายของโจทก์ทั้งสองจึงเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(6)

ข้อพิจารณา ตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าว ไม่มีบทบัญญัติห้ามผู้ประกอบการวิชาชีพกฎหมายรวมกันเป็นคณะบุคคลประกอบการวิชาชีพกฎหมาย ดังนั้น ผู้ประกอบการวิชาชีพกฎหมายจึงรวมกันเป็นคณะบุคคลประกอบการวิชาชีพกฎหมายและเสียภาษีในนามคณะบุคคลได้

เรื่องที่ 4⁵⁴ การจัดตั้งคณะบุคคลจำนวนหกคณะ โดยมีนาย จ. เป็นผู้จัดการคณะบุคคลทั้งหมดคณะเพื่อเข้าทำสัญญาจ้างเหมาก่อสร้างกับบริษัท ก. จำกัด ก่อสร้างอาคารพาณิชย์ 3 ชั้นครึ่ง จำนวน 10 หน่วย มูลค่างานเป็นเงิน 9,500,000 บาท โดยทำสัญญารับแบบเดียวกันและมีผู้ว่าจ้างรายเดียวกันเป็นกรณีที่คณะบุคคลทั้งหมดคณะมีเจตนาร่วมกันในการก่อสร้างอาคารดังกล่าว เข้าลักษณะบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงกระทำกิจการร่วมกัน คณะบุคคลทั้งหมดคณะดังกล่าวจึงมีลักษณะประกอบกิจการร่วมกันเป็นคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้นิติบุคคล แม้ว่าในรายละเอียดการเบิกเงินตาม

เอกสาร แนบท้ายสัญญาจ้างเหมาก่อสร้างจะมีการระบายละเอียดงานและจำนวนเงินงวดตามคณะบุคคล แต่สัญญาจ้างก่อสร้างเป็นสัญญาที่ตกลงจ้างคณะบุคคลทั้งหมดคณะ มิได้กำหนดว่าจ้างเป็นรายคณะบุคคลและการดำเนินการก่อสร้างก็ไม่อาจแบ่งแยกเนื่องงานได้อย่างชัดเจนประกอบกับข้อสัญญาในสัญญาจ้างก่อสร้างระบุการจ่ายค่าจ้างเป็นรายงวดของงานที่ทำเสร็จให้แก่ผู้รับจ้างคิดเป็นมูลค่ารวมมิได้แบ่งแยกแต่อย่างใด ดังนั้น คณะบุคคลทั้งหมดคณะดังกล่าวจึงต้องเสียภาษีเงินได้ในนามคณะบุคคลเพียงคณะเดียวหรือในนามห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้นิติบุคคล ตามมาตรา 56 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร และเนื่องจากการรับเหมาก่อสร้างดังกล่าวเป็นการให้บริการที่มีมูลค่าของฐานภาษีเกินกว่า 1,800,000 บาทต่อปี คณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้นิติบุคคลดังกล่าวจึงต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 77/2 และมาตรา 82 แห่งประมวลรัษฎากร

เรื่องที่ 5⁵⁵ คณะบุคคลเป็นหน่วยภาษีที่ถูกกำหนดขึ้นตามประมวลรัษฎากร เพื่อให้ครอบคลุมการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากรณีบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงกระทำกิจการร่วมกัน คณะบุคคลมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้

⁵⁴ หนังสือที่ กค 0706/10581 ลงวันที่ 19 ตุลาคม 2550

⁵⁵ หนังสือที่ กค 0811/2227 ลงวันที่ 15 มีนาคม 2545

บุคคลธรรมดาจากยอดเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้นที่ได้จากการประกอบกิจการร่วมกัน ตามนัยมาตรา 56 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งบุคคลในคณะบุคคลทุกคนจะต้องรับผิดชอบร่วมกันเพื่อหนีทั้งปวงโดยไม่มีจำกัด กรณีตามข้อเท็จจริง นายแพทย์ ส. และนายแพทย์ บ. มีเงินได้จากการประกอบวิชาชีพเวชกรรมร่วมกัน จึงเข้าลักษณะเป็นคณะบุคคล แม้จะมีการจัดตั้งคณะบุคคลโดยแบ่งออกเป็น 2 คณะ แต่ทั้ง 2 คณะประกอบด้วยบุคคลในคณะบุคคลที่เป็นบุคคลเดียวกัน คือ นายแพทย์ ส. และนายแพทย์ บ. จึงต้องถือว่าเป็นคณะบุคคลเดียวกัน ดังนั้นในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของคณะบุคคลดังกล่าว จึงต้องนำเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้นที่ได้รับจากการเป็นคณะบุคคลมารวมคำนวณเพื่อเสีย ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

เรื่องที่ 6⁵⁶ กรณีบุคคลธรรมดาสามคนได้ซื้อที่ดินร่วมกันจากบริษัทแห่งหนึ่งเมื่อวันที่ 25 ธันวาคม 2534 จำนวน 7 โฉนด และเข้าถือกรรมสิทธิ์ที่ดินดังกล่าวพร้อมกัน ไม่ได้มีการแบ่งแยกที่ดินหรือบรรยายส่วนกันไว้อย่างชัดเจน ต่อมาเมื่อวันที่ 30 สิงหาคม 2554 บุคคลธรรมดาสามคนดังกล่าว ได้ขายที่ดินดังกล่าวให้แก่อีกบริษัท แม้จะได้ทำสัญญาซื้อขายแยกกันคนละ

ฉบับและพนักงานเจ้าหน้าที่ได้จดทะเบียนขายเฉพาะส่วนตามคำขอของผู้ขอแต่ละคนก็ตาม แต่เมื่อการถือกรรมสิทธิ์รวมในที่ดินทั้ง 7 โฉนดดังกล่าว เกิดขึ้นเนื่องจากการทำนิติกรรมซื้อขาย และได้เข้าถือกรรมสิทธิ์รวมพร้อมกัน ดังนั้นบุคคลธรรมดาทั้งสามคนจึงต้องเสียภาษีเงินได้ในฐานะห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชนิดบุคคล ซึ่งเป็นหน่วยภาษีแยกต่างหากจากบุคคลธรรมดาตามมาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร

กรณีบุคคลธรรมดาทั้งสามคนได้ขายที่ดินที่ได้มาจากการทำนิติกรรมซื้อขาย จำนวน 7 โฉนด ซึ่งได้ถือครองที่ดินดังกล่าวร่วมกันมาเป็นเวลาเกินกว่า 20 ปีนั้น ไม่ถือเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ดังนั้นในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย จึงต้องคำนวณตามมาตรา 50(5)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร

เรื่องที่ 7⁵⁷ กรณีบริษัทฯ ทำสัญญาเช่าที่ดินซึ่งมีบุคคลธรรมดาสามคน เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในที่ดินร่วมกัน บริษัทฯ มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย รวมทั้งออกหนังสือรับรองการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในนามคณะบุคคล แต่บริษัทฯ โดยสำคัญผิดจ่ายค่าเช่าที่ดิน

⁵⁶ หนังสือที่ กค 0702/727 ลงวันที่ 29 มกราคม 2556

⁵⁷ หนังสือที่ กค 0702/11172 ลงวันที่ 18 ธันวาคม 2555

และหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย รวมทั้งออกหนังสือรับรองการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย แยกออกเป็น 3 ฉบับ ในนามบุคคลธรรมดา คือ นาย ป. นาย ส. และนางสาว ญ. และบริษัทฯ ยื่นแบบ ภ.ง.ด. 3 เมื่อวันที่ 7 เมษายน 2542 และวันที่ 7 กรกฎาคม 2542 จึงถือว่า บริษัทฯ ยื่นแบบภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายและออกหนังสือรับรองหักภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายและออกหนังสือรับรองหักภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายเมื่อบริษัทฯ ทราบข้อผิดพลาดดังกล่าวจึงได้ยื่นแบบ ภ.ง.ด. 3 ฉบับปกติซึ่งเกินกำหนดเวลาและชำระภาษีในนามคณะบุคคลฯ ไว้แล้ว แต่บริษัทฯ ยื่นไว้ไม่ครบถ้วนมีภาษีชำระขาดอยู่อีก 579,663.25 บาท บริษัทฯ จึงได้ยื่นแบบ ภ.ง.ด. 3 เพิ่มเติมในนามคณะบุคคลฯ โดยยื่นแบบ ภ.ง.ด. 3 ชำระเฉพาะเงินเพิ่มจำนวน 565,171.75 บาท มิได้ชำระภาษีจำนวน 579,663.25 บาท เนื่องจากบริษัทฯ ขออนุโลมหักกลบภาษีดังกล่าวกับภาษีที่ได้ชำระไปแล้วตามแบบ ภ.ง.ด. 3 เดือนมิถุนายน 2552 ในนามบุคคลธรรมดา คือ นาย ส. พร้อมกับยื่นคำร้องขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ตามแบบ ภ.ง.ด. 3 ฉบับปกติซึ่งได้หักไว้ในนามบุคคลธรรมดา คือ นาย ป. สำหรับเดือนภาษีมีนาคม 2542 และนางสาว ญ. สำหรับเดือนภาษีมิถุนายน 2542 เป็นจำนวนเงินรวม 708,477.31 บาท ที่บริษัทฯ ได้นำส่งภาษีอากรเกินกว่าที่ต้องเสียหรือไม่มี

หน้าที่ต้องเสีย ต่อมาหน่วยงานภายในของกรมสรรพากรได้พิจารณาอนุโลมให้บริษัทฯ สามารถนำภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ในนามบุคคลธรรมดาเดือนมิถุนายน 2542 ซึ่งได้หักไว้ในนามนาย ส. มาหักออกจากจำนวนภาษีที่ต้องเสียในนามคณะบุคคลฯ และให้นำส่งเฉพาะเงินเพิ่มได้ จึงมีประเด็นว่า กรณีบริษัทฯ ยื่นคำร้องขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ตามแบบ ภ.ง.ด. 3 ในนามบุคคลธรรมดา นำส่งภาษีอากรเกินกว่าที่ต้องเสียหรือไม่มีหน้าที่ต้องเสียยังคงมีสิทธิขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ดังกล่าวได้หรือไม่ ซึ่งข้อเท็จจริงปรากฏว่า เมื่อบริษัทฯ จ่ายค่าเช่าที่ดินโดยหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย และออกหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่ายหักหน่วยภาษีและยื่นแบบนำส่งเงินจำนวนดังกล่าว จึงเป็นกรณีที่บริษัทฯ ได้หักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่งโดยผู้ถูกหักไม่มีหน้าที่ต้องเสีย เมื่อบริษัทฯ ได้คืนเงินที่หักไว้ให้นั้นให้แก่ผู้ถูกหักภาษีแล้ว บริษัทฯ มีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภาษีได้ในฐานะผู้เสียประโยชน์จากการนำส่งภาษีไว้เกินหรือไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ตามข้อ 4(5) ของระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการคืนเงินภาษีอากร พ.ศ. 2539 กรณีบริษัทฯ ขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายที่ได้นำไปแล้วตามแบบ ภ.ง.ด. 3 สำหรับเดือนมีนาคม และเดือนมิถุนายน 2542 และ

มีภาษีอากรเกินกว่าที่ต้องเสียหรือไม่หน้าที่ต้องเสีย บริษัทฯ ต้องยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษี ดังนั้น กรณีตามข้อเท็จจริง หากบริษัทฯ ยื่น ภ.ง.ด. 3 เมื่อวันที่ 7 เมษายน 2542 และวันที่ 7 กรกฎาคม 2542 และยื่นคำร้องขอคืนภาษีเกินกว่ากำหนดเวลาสามปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษี จึงเป็นการยื่นคำร้องขอคืนภาษีเกินกำหนดเวลาแล้ว ตามมาตรา 27 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

เรื่องที่ 8⁵⁸ ตามพฤติการณ์ที่โจทก์กับ อ. ตกลงร่วมกันซื้อที่ดินพิพาทจาก ส. เมื่อถึงวันโอนโจทก์ไม่วางเงินให้ อ. เป็นผู้ซื้อตามสัญญาซื้อขายที่ดินเพียงผู้เดียว การจ่ายเงินค่าที่ดินโจทก์ร่วมจ่ายกับ อ. ตั้งแต่แรกคนละครึ่ง นอกจากนี้ในส่วนที่เกี่ยวกับการขายที่ดินให้บริษัท ก. ปรากฏว่า เมื่อวันที่ 26 เมษายน 2533 โจทก์เป็นผู้เสนอขายที่ดินบริเวณดอนเมือง รวม 10 ไร่ ซึ่งรวมทั้งที่ดินแปลงดังกล่าว โดยมีข้อมูลประกอบการพิจารณาเกี่ยวกับความสูงของอาคารที่จะสามารถก่อสร้างได้ ซึ่ง อ. สอบถามจากการทำอากาศยานแห่งประเทศไทย และการขอเปิดทางเข้า - ออก ผ่านที่ดินของการรถไฟแห่งประเทศไทย ซึ่งโจทก์ดำเนินการร่วมกับ อ. แสดงให้เห็น

ว่าโจทก์และ อ. ร่วมกันซื้อที่ดินแปลงดังกล่าวเพื่อขายและร่วมกันขายให้แก่บริษัท ก. จึงเข้าลักษณะเป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในทางหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคล

การที่โจทก์และ อ. ร่วมกันจองซื้อที่ดินแปลงดังกล่าวตั้งแต่ปี 2528 ซึ่งเป็นที่นาอยู่ต่ำกว่าทางรถไฟ 2.3 เมตร ไม่มีบ้านเรือนและสิ่งปลูกสร้าง ในราคาตารางวาละ 47,000 บาท อ. ได้รับโอนกรรมสิทธิ์เมื่อวันที่ 25 มกราคม 2533 และโจทก์เป็นผู้ถือกรรมสิทธิ์รวมเมื่อวันที่ 15 กุมภาพันธ์ 2533 แล้วร่วมกันขายต่อให้บริษัท ก. เมื่อวันที่ 24 ตุลาคม 2533 ในราคาตารางวาละ 66,000 บาท ซึ่งเป็นการขายต่อในระยะเวลาสั้นและได้กำไรจำนวนมากโดยไม่ได้เข้าทำประโยชน์ในที่ดินดังกล่าว แสดงให้เห็นว่าโจทก์กับ อ. มีเจตนาซื้อที่ดินแปลงดังกล่าวโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร การที่โจทก์กับ อ. ขายที่ดินให้แก่บริษัท ก. จึงเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรและเป็น การขายเป็นทางค้าหรือหากำไรต้องนำรายได้จากการขายมาคำนวณเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีการค้าในนามของทางหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคล ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(8), 56, 77 (เดิม) และ 78 (เดิม)

⁵⁸ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1765/2549

เรื่องที่ 9⁵⁹ กรณีคณะบุคคลฯ ได้ชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายที่ดินไว้แล้วขณะจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม เมื่อเจ้าพนักงานที่ดินฯ เรียกเก็บเงินตามใบเสร็จรับเงินเลขที่ 51-031502 ใบรับสำหรับจำนวนเงินที่ผู้รับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ จึงได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียอากรแสตมป์ ตามลักษณะแห่งตราสาร 28(ข) แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์อย่างไรก็ดี การที่คณะบุคคลฯ ได้ซื้อที่ดินทั้งสองโฉนดมาตั้งแต่วันที่ 9 มีนาคม 2537 และขายไปในวันที่ 1 มิถุนายน 2553 เมื่อนับระยะเวลาการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์จนถึงวันจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ขายไปนั้น เกินกว่า 5 ปี การขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าว ไม่เข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร จึงไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 91/2(6) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับมาตรา 4(6) แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 เมื่อคณะบุคคลฯ ได้ยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีอากร ค.10 เพื่อขอคืนภาษีธุรกิจเฉพาะ แต่เจ้าพนักงานได้แจ้งให้ทราบว่า ต้องชำระอากรแสตมป์ตามลักษณะแห่งตราสาร 28(ข) แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์ก่อน จึงจะคืนภาษีธุรกิจเฉพาะให้ได้ แต่คณะบุคคลฯ ยังไม่ได้ชำระอากรแสตมป์ขณะที่มี

การจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม คณะบุคคลฯ จึงได้ไปยื่นแบบขอเสียอากรแสตมป์เป็นตัวเงิน อ.ส.4 และชำระอากรแสตมป์เป็นจำนวนเงิน 23,538 บาท เมื่อวันที่ 18 พฤศจิกายน 2553 พร้อมทั้งยื่นคำร้องขอยกเว้นเงินเพิ่ม ถือได้ว่าคณะบุคคลฯ มีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ตามมาตรา 3 อัญญา วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร

เรื่องที่ 10⁶⁰ คณะบุคคลฯ มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร จึงเป็นหน่วยภาษีที่แยกต่างหากจากบุคคลในคณะบุคคลนั้น เงินได้พึงประเมินประเภทดอกเบี้ยที่คณะบุคคลฯ ได้รับ จึงเป็นเงินได้พึงประเมินของคณะบุคคลฯ ดังนั้น เมื่อนางสาว ข. มีเงินได้พึงประเมินในส่วนของตนเองซึ่งจะต้องยื่นแบบ ภ.ง.ด.90 นางสาว ข. มีสิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูมารดาได้ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 136) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้มีเงินได้ รวมทั้งบิดามารดาของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ตามมาตรา 47(1)(ญ) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 14 มกราคม พ.ศ. 2548

⁵⁹ หนังสือที่ กค 0702/1880 ลงวันที่ 14 มีนาคม 2554

⁶⁰ หนังสือที่ กค 0706/4051 ลงวันที่ 15 พฤษภาคม 2549

เรื่องที่ 11⁶¹ กรณีบุคคลธรรมดาสองคน ได้ร่วมกันซื้อที่ดินมีโฉนดพร้อม และได้ย้ายเข้ามาอยู่อาศัยในบ้านโดยมีชื่อในทะเบียนบ้าน เมื่อวันที่ 21 เมษายน 2549 ต่อมาในวันที่ 22 พฤษภาคม 2550 บุคคลทั้งสองได้ขายที่ดินและบ้านดังกล่าว ซึ่งข้อเท็จจริงไม่ปรากฏว่า บุคคลทั้งสองเป็นสามีภริยาโดยชอบด้วยกฎหมาย กรณีดังกล่าวถือว่าเป็นการถือกรรมสิทธิ์รวมที่เกิดขึ้นเนื่องจากการทำนิติกรรมซื้อขายโดยการเข้าถือกรรมสิทธิ์รวมพร้อมกัน เข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไร ตามมาตรา 4(6) แห่งพระราชบัญญัติกฏา (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 และการถือกรรมสิทธิ์รวมดังกล่าว เข้าลักษณะเป็นหน่วยภาษีประเภทห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคล มีหน้าที่ต้องเสียธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2(6) และมาตรา 91/5(6) แห่งประมวลรัษฎากร ในนามห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคล ซึ่งเป็นหน่วยภาษีแยกต่างหากจากบุคคลธรรมดาตามมาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร กรณีท่านทั้งสองมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านเลขที่ดังกล่าว เป็นเวลาไม่น้อยกว่าหนึ่งปีนับแต่วันที่ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์ ถือเป็นเหตุส่วนตัวของบุคคลในห้างหุ้นส่วน

สามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคล ไม่อาจนำมาใช้เพื่อประโยชน์แก่ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคลนั้นได้

เรื่องที่ 12⁶² กรณีการให้กู้ยืมเงินของคณะบุคคล

บริษัท ก. จำกัด ได้ทำสัญญากู้ยืมเงินจากคณะบุคคล นาง ย. และนาย อ. ตามสัญญากู้ยืมเงินลงวันที่ 1 พฤษภาคม 2547 โดยตกลงกู้เงินเป็นจำนวนแล้วแต่ความต้องการของบริษัทฯ เป็นครั้งๆ แต่ครั้งไม่ต่ำกว่า 50,000 บาท คิดดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 15 ต่อปีตามระยะเวลาในการกู้ จะจ่ายดอกเบี้ยภายในวันที่ 30 ธันวาคมของทุกปี คณะบุคคลฯ มิได้ประกอบธุรกิจให้กู้ยืมเงินแก่บุคคลอื่นเป็นการทั่วไป และไม่กู้ยืมเงินจากบุคคลอื่นเพื่อนำมาให้บริการกู้ยืมเงินแก่บุคคลอื่น บริษัทฯ ได้ทำสัญญาจ้างการตลาดกับนาย ณ. เพื่อให้เป็นที่ปรึกษาทางการตลาด ติดต่อ จัดหาและแนะนำลูกค้า รวมถึงให้การอบรมแก่บริษัทฯ โดยนาย ณ. ไม่อยู่ในฐานะนายจ้างกับลูกจ้างตามกฎหมายแรงงาน และไม่ต้องรับผิดชอบต่อคำแนะนำและคำปรึกษาตามสัญญาต่อบริษัทฯ จึงขอทราบว่

1. คณะบุคคลฯ ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะจากการให้บริษัทฯ กู้ยืมเงินหรือไม่

⁶¹ หนังสือที่ กค 0702/8844 ลงวันที่ 26 ธันวาคม 2551

⁶² หนังสือที่ กค 0706/8573 ลงวันที่ 23 สิงหาคม 2550

2. สัญญากู้ยืมเงินไม่ได้กำหนดจำนวนเงินกู้ยืมต้องเสียอากรแสตมป์หรือไม่ หากต้องเสียอากรแสตมป์ต้องเสียจำนวนเท่าใด

3. สัญญาจ้างการตลาดต้องเสียอากรแสตมป์หรือไม่

แนววินิจฉัย

1. กรณีตาม 1. คณะบุคคลฯ ทำสัญญาให้บริษัทฯ กู้ยืมเงินเพื่อมุ่งหวังที่จะได้รับดอกเบี้ยเป็นการตอบแทน แม้จะไม่ได้กู้ยืมเงินจากบุคคลอื่นเพื่อนำมาให้กับกู้ต่อก็ตาม การกู้ยืมเงินตามสัญญาดังกล่าวเป็นการให้กู้ยืมเงินโดยมิได้กำหนดระยะเวลาสิ้นสุดของสัญญาไว้แน่นอนและเป็นการให้กู้ยืมได้ตลอดเวลา จึงเป็นการประกอบอาชีพเพื่อให้ได้รับดอกเบี้ย เข้าลักษณะเป็นการประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2(5) แห่งประมวลรัษฎากร คณะบุคคลฯ ต้องนำรายรับจากดอกเบี้ยมาเป็นฐานในการคำนวณเพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/5(5) แห่งประมวลรัษฎากร และมีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะ

2. กรณีตาม 2. สัญญากู้ยืมเงินดังกล่าวต้องเสียอากรแสตมป์ตามลักษณะแห่งตราสาร 5 แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์โดยวิธีการปิดแสตมป์ทับเอกสารสัญญากู้ยืมเงิน ถ้าในเวลา

กระทำสัญญากู้ยืมเงินไม่ทราบจำนวนเงินกู้ยืมให้ประมาณจำนวนเงินกู้ยืมให้ใกล้เคียงกับความเป็นจริงให้มากที่สุดแล้วเสียอากรตามจำนวนเงินที่ประมาณนั้น

3. กรณีตาม 3. สัญญาจ้างการตลาด โดยมีสาระสำคัญ ให้ผู้รับจ้างเป็นที่ปรึกษาทางการตลาด ติดต่อ จัดหาและแนะนำลูกค้า รวมถึงให้การอบรมแก่บริษัทฯ มุ่งประสงค์ทำงานให้สำเร็จซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อผู้ว่าจ้าง ทั้งนี้ ผู้รับจ้างต้องใช้ความรู้ ความสามารถเฉพาะของตนโดยมิได้อยู่ในอำนาจการควบคุมบังคับบัญชาหรือชี้แนะ หรือสั่งการจากผู้ว่าจ้างแต่ประการใด แม้จะไม่ก่อให้เกิดวัตถุประสงค์ใด อย่างหนึ่งขึ้น แต่ผลที่เกิดขึ้นของงานเป็นวัตถุประสงค์ของผู้ว่าจ้าง ผู้ว่าจ้างได้ตกลงจ่ายค่าจ้างให้เพื่อการดังกล่าว จึงเป็นสัญญาต่างตอบแทนที่คู่สัญญาทั้ง 2 ฝ่ายต่างมีหน้าที่ตอบแทนซึ่งกันและกัน เข้าลักษณะเป็นสัญญาจ้างทำของ ซึ่งเป็นตราสารที่อยู่ในบังคับต้องปิดอากรแสตมป์ ตามลักษณะแห่งตราสาร 4. จ้างทำของ แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์

เรื่องที่ 13⁶³ คณะบุคคลประกอบด้วยนาง ก. และนาง ข. มีวัตถุประสงค์เพื่อประกอบการเป็นนักแสดงสาธารณะ คณะบุคคลฯ ได้รับงานจากบริษัทสร้างภาพยนตร์แห่งหนึ่งให้แสดง

⁶³ หนังสือที่ กค 0702/3183 ลงวันที่ 23 เมษายน 2555

ภาพยนตร์โดยแสดงเป็นคณะ มิได้มีการว่าจ้าง เป็นรายบุคคล คณะบุคคลฯ ได้นำเงินได้พึง ประเมินหรือค่าตอบแทนจากการประกอบอาชีพ นักแสดงสาธารณะดังกล่าวมารวมคำนวณภาษี เงินได้บุคคลธรรมดาในปีภาษี 2552

1. คณะบุคคลฯ สามารถประกอบการเป็น นักแสดงสาธารณะได้หรือไม่
2. เงินได้ของนักแสดงสาธารณะของคณะ บุคคลฯ จะต้องนำมารวมคำนวณเสียภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดาในนามของคณะบุคคลฯ ในปีภาษี 2552 หรือไม่

แนววินิจฉัย

หาก นาง ก. และนาง ข. ไม่อาจพิสูจน์ได้ อย่างชัดเจนว่า การรับจ้างแสดงภาพยนตร์ของ ทั้ง 2 คน เป็นการแสดงร่วมกัน ในลักษณะ ทำนองเดียวกันกับวงดนตรีหรือทีมนักกีฬา นาง ก. และนาง ข. มีหน้าที่ต้องนำเงินได้ที่ได้รับ จากการแสดงในส่วนของตนมารวมคำนวณเพื่อ

เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในนามของตัวเอง ตามมาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร

สรุป

การจัดตั้งคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลนั้น

หากมีการประกอบกิจการหรือดำเนินการร่วมกัน โดยมีการหารายได้และแบ่งปันผลกำไรกัน ก็ ถือว่าเป็นการบริหารจัดการทางภาษีอย่างหนึ่ง โดยคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลนั้นถือเป็นหน่วย ภาษีมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคล โดยให้ยื่น รายงานที่เกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ได้รับในปี ภาษีที่ล่วงมาแล้วเช่นเดียวกับบุคคลธรรมดา ซึ่งผู้มีชื่อในคณะบุคคลแต่ละคนไม่จำเป็นต้องยื่น รายงานเงินได้ในส่วนดังกล่าวเพื่อเสียภาษีในนาม ตนเองอีก แต่ในกรณีจัดตั้งขึ้นใช้ชื่อร่วมกันเพื่อ แยกหน่วยภาษีอื่นจะทำให้เสียภาษีน้อยกว่าความ เป็นจริงหรือไม่ต้องเสีย ซึ่งถือว่าเป็นการกระทำ ที่ผิดกฎหมาย

