

สารบัญ

สรรพากรสารัน

CONTENTS

ปีที่ 65 ฉบับที่ 5 พฤษภาคม พ.ศ. 2561



16

รับ-จ่าย

เงินปันผล
dividend

และ

ผลทางภาษี

51 สถานประกอบการถาวรตามความหมายใหม่แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน

63 ฎีกาภาษี : คำธรรมเนียมและคำภาษีที่มีผู้ออกแทน
ถือเป็นรายรับหรือไม่?

73 รุ้รอบเรื่องบัญชีและภาษี : การรอนต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุน
ของสินทรัพย์

81 ก่องโลกภาษี

93 ตามติดข่าว เล่ากระแสโลก : มทาศรษฐู้เกิดใหม่ในเอเชีย

107 คำวินิจฉัยกฎหมายภาษีสรรพากร : สารพันปัญหาภาษีอากร

UNIVERSITY EDITOR

สรรพากรสาร

“แรกนาขวัญ” เป็นพิธีทางพราหมณ์ซึ่งมีมาแต่โบราณที่มีแพร่หลายในหลายประเทศแถบเอเชีย มีจุดมุ่งหมายที่จะให้เป็นอาถรรพ์ดีลัญญาณการเริ่มต้นของฤดูกาลการทำนาและการเพาะปลูก ทั้งยังมีการสร้างขวัญกำลังใจและมอบเมล็ดพันธุ์เพื่อตั้งต้นทำเกษตรกรรมทั้งหมดทั้งหมดก็เพราะความสำคัญของเกษตรกรรมซึ่งเป็นกำลังหลักในการพัฒนาประเทศมาอย่างต่อเนื่องยาวนาน

สรรพากรสารฉบับหว่านพืชหวังผล สำหรับผู้ลงทุนในหุ้นช่วงที่ผ่านมา หลายท่านอาจหน้าชื่นตาบานกับเงินปันผลที่หลายบริษัททยอยแจกจ่ายออกมา (ปันผลระหว่างกาล ช่วงเมษายน - พฤษภาคม) แต่อย่าใช้เพลินจนลืมว่า เงินปันผลนั้นถือเป็นเงินได้พึงประเมินด้วย ผู้รับและจ่ายเงินปันผลต้องนำมารวมคำนวณภาษีหรือไม่ เงินปันผลจากกิจการที่ได้รับ BOI มีข้อแตกต่างอย่างไร ติดตามได้ในเรื่องจากปก **“รับ-จ่ายเงินปันผล และผลทางภาษี”** นับแต่สังคมเศรษฐกิจดิจิทัลเข้ามามีบทบาทในการค้ายุคใหม่ ภูมิภาคเอเชียก็เป็นที่ถูกจับตามอง นำทัพมาโดยพญามังกรจีนซึ่งผลิตรมหาเศรษฐีหน้าใหม่เพิ่มขึ้นมาแบบก้าวกระโดด มาตามดูกันว่าเศรษฐีมือใหม่ไฟแรงในเอเชียจะมีความมั่งคั่งแซงหน้ามือเก่าแต่เก่าได้มากน้อยเพียงใด ตามอ่านได้ใน **“มหาเศรษฐีเกิดใหม่ในเอเชีย”** ซึ่งมาพร้อมคอลัมน์ประจำที่สร้างความมั่งคั่งทางความรู้เช่นกัน

คณะผู้จัดทำ

ผู้อุปถัมภ์ อธิบดีกรมสรรพากร

ที่ปรึกษา ที่ปรึกษา รองอธิบดี ผู้อำนวยการกอง ผู้ตรวจราชการ
สรรพากรภาค 1-12 สรรพากรพื้นที่

ประธานกรรมการบริหารสรรพากรสาร สิริวัลย์ แก้วมูลเนียม

คณะกรรมการบริหารสรรพากรสาร สิริพร เจริญศิริกุล

นันทพร คอวนิช

สาโรช ทองประคำ

พิทยา สุวารุณ

เกรียงศักดิ์ ประสงค์สุกาญจน์

ปิ่นสาย สุรัสวดี

อาทร ศรีเชียงใหม่

บรรณาธิการอำนวยการ อาทร ศรีเชียงใหม่

บรรณาธิการบริหาร จันทนา วินิจจะกุล

คณะทำงานวิชาการ มงคล ขนาดนิต กัมปนาท บุญรอด

วุฒิพงษ์ ศิริจันทร์นันทน์ สุดคนึง สมบูรณ์วงศ์ ดร.ยาริกา เรืองศิริ
เรืองฤทธิ์ เรืองเนตร พุทธิพร วิชัยดิษฐ์

ผู้จัดการฝ่ายขายและโฆษณา สุวรรณี ศรีศรีคม

ฝ่ายขายและโฆษณา พันทิพย์ สาสิงห์ ศศิธร เจียรนัยระกิจ

ผู้จัดการฝ่ายบัญชี สุจินดา จันทนา

ผู้จัดการฝ่ายการเงิน ปรียาดา ธรรมญาณุร

ผู้สอบบัญชี บุญงาม แม้นทิม

ฝ่ายสมาชิก สรรพากรสาร

ชั้น 1 อาคารสวัสดิการ กรมสรรพากร

เลขที่ 90 ถนนพหลโยธิน ซอย 7 แขวงสามเสนใน
เขตพญาไท กรุงเทพฯ 10400

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

www.sanpakomsarn.com

E-mail : sanpakomsarn@rd.go.th 

พิมพ์ที่ : บริษัท พงษ์วินทร์การพิมพ์ จำกัด

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

อ.เมืองสมุทรปราการ จ.สมุทรปราการ 10270

© บทความและข้อคิดเห็นทั้งหมดภายในสรรพากรสาร

สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย เป็นความเห็นส่วนตัวของผู้เขียน

และหากผู้ใดละเมิดไม่ว่าการลอกเลียนหรือนำส่วนหนึ่งส่วนใด

ของบทความไปใช้ โดยไม่ได้รับอนุญาตเป็นลายลักษณ์อักษร

จะถูกดำเนินคดีตามที่กฎหมายบัญญัติไว้สูงสุด

รับ-จ่าย

เงินปันผล

dividend

และ

ผลทางภาษี

● กับปณท บุญรอด*

เงินปันผล (dividend) เป็นค่าตอบแทนที่บริษัทจ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้น ซึ่งมักเป็นการกระจายกำไร เมื่อบริษัทได้กำไรหรือส่วนเกิน บริษัทสามารถนำไปลงทุนในธุรกิจต่อ (เรียก กำไรสะสม) หรือสามารถจ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้นก็ได้ บริษัทอาจสงวนกำไรหรือส่วนเกินส่วนหนึ่ง และจ่ายส่วนที่เหลือเป็นเงินปันผล การจ่ายแก่ผู้ถือหุ้นอาจเป็นรูปเงินสด (มักเป็นการฝากเข้าบัญชีธนาคาร) หรือหากบริษัทมีแผนนำเงินปันผลไปลงทุนต่อ ปริมาณค่าตอบแทนอาจจ่ายเป็นรูปหุ้นเพิ่มหรือการซื้อหุ้นคืนได้

เงินปันผลจัดสรรในปริมาณต่อหุ้นตายตัว

โดยผู้ถือหุ้นจะได้รับเงินปันผลเป็นสัดส่วนกับการถือหุ้น สำหรับบริษัทร่วมทุน การจ่ายเงินปันผลไม่เป็นค่าใช้จ่าย แต่เป็นการแบ่งรายได้หลังหักภาษีกันของผู้ถือหุ้น กำไรสะสมแสดงในส่วนของผู้ถือหุ้น (shareholder equity) ในงบดุลของบริษัท เช่นเดียวกับหุ้นทุนที่นำออกจำหน่าย บริษัทมหาชนมักจ่ายเงินปันผลตามกำหนดเวลาตายตัว แต่อาจประกาศเงินปันผลเมื่อใดก็ได้ บางครั้งเรียก เงินปันผลพิเศษ เพื่อแยกกับเงินปันผลตามเวลาตายตัว ตรงข้ามกับสหกรณ์ซึ่งจ่ายเงินปันผลตามกิจกรรมของสมาชิก ฉะนั้นเงินปันผลของสหกรณ์จึงมักจัดเป็นค่าใช้จ่ายก่อนหักภาษี¹

“สรรพการสาส์น” ปีที่ 65 ฉบับที่ 5 พฤษภาคม 2561

* นิติกร กองกฎหมาย สรรพการ

¹ ข้อมูลจาก <https://th.wikipedia.org/>

โดยทั่วไป การจ่ายเงินปันผลจะจ่ายเป็นเงิน ไม่ว่าจะกระทำในรูปของเช็คหรือการโอนเงินปันผลเข้าบัญชีของผู้ถือหุ้นแต่ละคนโดยตรง (E-Dividend) แต่บริษัทอาจจ่ายเงินปันผลเป็นทรัพย์สินอย่างอื่นก็ได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการจ่ายเป็นหุ้นของบริษัทหรือบริษัทในเครือ กล่าวคือ โดยการออกหุ้นโบนัสให้แก่ผู้ถือหุ้น ในกรณีเช่นนี้ บริษัทจะต้องดำเนินการเพิ่มทุนโดยการออกหุ้นใหม่ และโอนเงินกำไรเท่ากับมูลค่าของหุ้นโบนัสเข้าบัญชีทุนของบริษัท ทั้งนี้ แม้บริษัทจะยังค้างจ่ายเงินปันผลอยู่ ผู้ถือหุ้นก็จะคิดดอกเบี้ยเอาแก่บริษัทมิได้²

ในทางปฏิบัติ เงินปันผลเกี่ยวข้องกับกฎหมายหลายประเภท โดยผู้เขียนมีกรอบการนำเสนอ ดังนี้

1. เงินปันผลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์
2. เงินปันผลตามพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535
3. เงินปันผลที่เกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
4. เงินปันผลที่เกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้นิติบุคคล
5. เงินปันผลที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายลำดับรองตามประมวลรัษฎากร

6. เงินปันผลที่เกี่ยวข้องกับพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520

1. เงินปันผลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

สาระสำคัญ

เงินปันผล คือ เงินจากผลกำไรที่บริษัทจ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้นโดยคิดตามส่วนจำนวนซึ่งผู้ถือหุ้นได้ส่งเงินแล้วในหุ้นหนึ่งๆ เว้นแต่จะได้ตกลงกันไว้เป็นอย่างอื่นในเรื่องหุ้นบุริมสิทธิ ตามมาตรา 1200 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ในทางปฏิบัติการจ่ายเงินปันผลมักจะกระทำเมื่อมีการพิจารณาผลการประกอบกิจการของบริษัทเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีของบริษัทและปรากฏว่าบริษัทมีกำไร เงินปันผลที่จ่ายจากเงินกำไรในกรณีเช่นนี้เรียกว่า “เงินปันผลประจำปี” กล่าวคือ เงินปันผลที่บริษัทจ่ายจากเงินกำไรที่ได้จากการประกอบกิจการเมื่อสิ้นรอบปีบัญชีของบริษัท แต่หากปรากฏว่า ในระหว่างปีบัญชีบริษัทมีกำไรมากพอสมควรที่จะนำมาจ่ายเป็นเงินปันผลให้ผู้ถือหุ้นได้ บริษัทสามารถจ่ายเงินปันผลได้โดยไม่ต้องรอให้สิ้นรอบปีบัญชีของบริษัทเสียก่อน เงินปันผลที่จ่ายจากเงินกำไรที่เกิดขึ้นจากการประกอบกิจการของบริษัทในระหว่างปีบัญชี เรียกว่า “เงินปันผลระหว่างกาล”

² นนทวัชร นวตระกูลพิสุทธิ์ หลักกฎหมายหุ้นส่วน บริษัทจำกัด และบริษัทมหาชนจำกัด กรกฎาคม 2555 หน้า 210-212

หลักเกณฑ์ในการจ่ายเงินปันผล

1. ห้ามมิให้ประกาศอนุญาตเงินปันผล นอกจากโดยมติของที่ประชุมใหญ่³

► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 741-743/2501

เงินที่บริษัทได้มาภายหลังที่ผู้ถือหุ้นได้โอนหุ้นไปแล้วเป็นเงินชดใช้ค่าเสียหายที่ได้ก่อให้เกิดแก่บริษัทก่อนที่จะได้มีการโอนหุ้น ผู้ถือหุ้นที่โอนหุ้นไปแล้วจะเรียกให้แบ่งกำไรไม่ได้ ผู้ถือหุ้นจะได้รับก็แต่เงินปันผลซึ่งเป็นแต่ส่วนหนึ่งของกำไรเท่านั้น เมื่อโอนหุ้นไปแล้ว ผู้รับโอนก็รับสิทธิของผู้โอนไป ผู้โอนจึงไม่มีสิทธิจะเรียกร้องเงินชดใช้ที่บริษัทได้มาภายหลัง

หมายเหตุ กรรมการอาจจ่ายเงินปันผลระหว่างกาลให้แก่ผู้ถือหุ้นได้เป็นครั้งเป็นคราวในเมื่อปรากฏแก่กรรมการว่าบริษัทมีกำไรสมควรพอที่จะทำเช่นนั้น⁴

2. ห้ามมิให้จ่ายเงินปันผลจากเงินประเภทอื่นนอกจากเงินกำไร⁵

3. ถ้าหากบริษัทขาดทุน ห้ามมิให้จ่ายเงินปันผลจนกว่าจะได้แก้ไขให้ขาดทุนเช่นนั้น⁶

4. ทุกคราวที่แจกเงินปันผล บริษัทต้องจัดสรรเงินไว้เป็นทุนสำรองอย่างน้อยหนึ่งในยี่สิบ

³ มาตรา 1201 วรรค 1 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

⁴ มาตรา 1201 วรรค 2 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

⁵ มาตรา 1201 วรรค 3 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

⁶ อ้างตาม 5

⁷ มาตรา 1202 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

⁸ มาตรา 1204 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

⁹ มาตรา 1205 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

ส่วนของจำนวนผลกำไรซึ่งบริษัททำมาหาได้จากกิจการของบริษัท⁷

วิธีการจ่ายเงินปันผล

1. ต้องมีการบอกกล่าวว่าจะจ่ายเงินปันผล กล่าวคือ การบอกกล่าวว่าจะปันผลอย่างไร อันได้อนุญาตให้จ่ายนั้น ให้บริษัทมีจดหมายบอกกล่าวไปยังตัวผู้ถือหุ้นที่ปรากฏชื่ออยู่ในทะเบียนผู้ถือหุ้นทุกคน แต่ในกรณีที่บริษัทมีหุ้นชนิดที่มีใบหุ้นออกให้แก่ผู้ถือ ให้โฆษณาในหนังสือพิมพ์แห่งท้องที่อย่างน้อยหนึ่งคราวด้วย⁸

2. ต้องจ่ายตามส่วนที่ชำระราคาแล้วของแต่ละหุ้น เว้นแต่จะได้ตกลงกันไว้เป็นอย่างอื่นในเรื่องหุ้นบุริมสิทธิ ตามมาตรา 1200 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

3. เงินปันผลนั้นแม้จะค้างจ่ายอยู่ จะคิดเอาดอกเบี้ยแก่บริษัทไม่ได้⁹

การจ่ายเงินปันผลที่ฝ่าฝืนกฎหมาย

ถ้าจ่ายเงินปันผลไปโดยฝ่าฝืนตามหลักเกณฑ์ในการจ่ายเงินปันผลและวิธีการจ่ายเงินปันผล จะมีผลคือ เจ้าหนี้ทั้งหลายของบริษัทชอบที่จะเรียกเอาเงินจำนวนซึ่งได้แจกไปคืนมายังบริษัทได้ แต่หากผู้ถือหุ้นคนใดได้รับเงินปันผลไปแล้วโดย

สุจริต จะกลับบังคับให้คืนนั้นไม่ได้¹⁰

2. เงินปันผลตามพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535

หลักเกณฑ์ในการจ่ายเงินปันผล

1. เงินปันผลนั้นให้ แบ่งตามจำนวนหุ้นหุ้นละเท่าๆ กัน เว้นแต่จะมีข้อบังคับกำหนดไว้เป็นอย่างอื่นในเรื่องหุ้นบุริมสิทธิ โดยการจ่ายเงินปันผลต้องได้รับอนุมัติจากที่ประชุมผู้ถือหุ้น¹¹

2. เมื่อข้อบังคับของบริษัทกำหนดให้ทำได้ คณะกรรมการอาจจ่ายเงินปันผลระหว่างกาลให้แก่ผู้ถือหุ้นได้เป็นครั้งคราว เมื่อเห็นว่าบริษัทมีกำไรสมควรพอที่จะทำเช่นนั้นและเมื่อได้จ่ายเงินปันผลแล้ว ให้รายงานให้ที่ประชุมผู้ถือหุ้นทราบในการประชุมคราวต่อไป¹²

3. การจ่ายเงินปันผลนั้นให้กระทำภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันที่ที่ประชุมผู้ถือหุ้นหรือคณะกรรมการลงมติแล้วแต่กรณี ทั้งนี้ ให้แจ้งเป็นหนังสือไปยังผู้ถือหุ้นกับให้โฆษณาคำบอกกล่าวการจ่ายเงินปันผลนั้นในหนังสือพิมพ์ด้วย¹³

4. การจ่ายเงินปันผลจากเงินประเภทอื่น

นอกจากเงินกำไรจะกระทำมิได้¹⁴

5. ในกรณีที่บริษัทยังมียอดขาดทุนสะสมอยู่ห้ามมิให้จ่ายเงินปันผล¹⁵

ตัวอย่าง¹⁶ บริษัทฯ จ่ายเงินปันผลจากเงินกำไรโดยออกเป็นหุ้นสามัญใหม่ให้แก่ธนาคารฯ ผู้ถือหุ้น ตามมาตรา 115 และมาตรา 117 แห่งพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 มาตรา 1105 และมาตรา 1201 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 และมาตรา 40 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร

3. เงินปันผลที่เกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

เงินปันผลและส่วนแบ่งกำไร

ประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (4) (ข) บัญญัติว่า “เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม เงินปันผลหรือ

¹⁰ มาตรา 1203 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

¹¹ มาตรา 115 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535

¹² มาตรา 115 วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535

¹³ มาตรา 115 วรรคสี่ แห่งพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535

¹⁴ มาตรา 115 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535

¹⁵ อ้างตาม 14

¹⁶ หนังสือที่ กค 0702 (กม14)/1054 ลงวันที่ 18 มิถุนายน 2557

เงินส่วนแบ่งของกำไรที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว

เพื่อประโยชน์ในการคำนวณเงินได้ตามวรรคหนึ่ง ในกรณีที่บุตรชอบด้วยกฎหมายที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะเป็นผู้มีเงินได้ และความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดา แต่ถ้าความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดาหรือของมารดาผู้ใช้อำนาจปกครอง หรือของบิดาในกรณีบิดามารดาใช้อำนาจปกครองร่วมกัน

ความในวรรคสองให้ใช้บังคับกับบุตร-บุญธรรมที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะซึ่งเป็นผู้มีเงินได้ด้วยโดยอนุโลม”

สาระสำคัญ ประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติถึงความหมายของคำว่า “เงินปันผล” ไว้โดยเฉพาะ การพิจารณาว่าเงินได้พึงประเมินที่ได้รับเป็นเงินปันผลหรือไม่ จึงต้องพิจารณาจากบทบัญญัติในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งได้บัญญัติเกี่ยวกับเงินปันผลและเงินสำรองของ

บริษัทจำกัดไว้ในบรรพ 3 ลักษณะ 22 หมวด ส่วนที่ 3 ข้อ 5 ตั้งแต่มาตรา 1200 ถึงมาตรา 1205¹⁷ มาประกอบการพิจารณาด้วย ในส่วนของประมวลรัษฎากรมีข้อพิจารณาดังนี้

1. เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (ข)

แห่งประมวลรัษฎากร

เป็นเงินได้จากการลงทุนในหลักทรัพย์ประเภทหุ้น หรือหน่วยลงทุนในกองทุนรวม ซึ่งเป็นกองทุนรวม¹⁸ ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร เงินได้ที่ได้รับจะเป็นเงินได้ประเภทเงินปันผล หรือเงินส่วนแบ่งกำไร หมายถึง เงินได้ที่ได้รับแบ่งปันจากการลงทุนถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กำหนดลักษณะอันเป็นสาระสำคัญไว้ว่าจะต้องมีการแบ่งปันกำไรที่ได้จากกิจการที่ทำนั้น การแบ่งปันกำไรให้ผู้ลงทุนไม่จำเป็นจะต้องเป็นเงินสดเสมอไป อาจแบ่งปันกำไรกันในรูปทรัพย์สินหรือประโยชน์อื่นใดก็ได้¹⁹

ข้อสังเกต กรณีเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับจากกองทุนรวมที่จัดตั้งตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากกองทุนรวมตามพระราชบัญญัติ

¹⁷ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2796 - 2801/2546

¹⁸ ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร คำว่า “ กองทุนรวม “ หมายความว่า คณะบุคคลซึ่งเข้าร่วมในกองทุนซึ่งจัดตั้งและดำเนินการโดยบริษัทจัดการกิจการลงทุน ตามโครงการในการประกอบกิจการจัดการลงทุนตามกฎหมายว่าด้วยการควบคุมกิจการค้าขาย อันกระทบถึงความปลอดภัยหรือผาสุกแห่งสาธารณชน

¹⁹ ศาตราจารย์ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย, สาโรช ทองประคำ คำอธิบายประมวลรัษฎากร เล่ม 1 ภาษีสรรพากร หน้า 1-045

ดังกล่าวมีสถานะเป็นนิติบุคคล ไม่เข้าลักษณะ เป็นกองทุนรวมตามมาตรา 39 แห่งประมวล- รัษฎากร²⁰

2. การเลือกเสียภาษีสำหรับเงินได้ประเภท เงินปันผล

ผู้มีเงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ข) แห่ง ประมวลรัษฎากร จะเลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 10.0 ของเงินได้ตามที่ถูกหักภาษีไว้ โดยไม่ต้องนำ เงินปันผลดังกล่าวไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่นก็ได้ ทั้งนี้ ตามมาตรา 48 (3) วรรคสอง แห่งประมวล- รัษฎากร อย่างไรก็ดี หากผู้มีเงินได้ได้รับเงินปันผล จากผู้จ่ายหลายราย และผู้มีเงินได้เลือกนำเงิน- ปันผลไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่น ผู้มีเงินได้จะต้อง นำเงินปันผลตามมาตรา 40 (4) (ข) แห่งประมวล- รัษฎากร ที่ได้รับในปีภาษีทุกรายมารวมคำนวณ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา²¹

ข้อสังเกต ตามข้อ 5 ของคำสั่งกรม- สรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้ พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ 26 กันยายน พ.ศ. 2528 ได้กำหนดว่า “ให้บริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย กองทุนรวมสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะ ของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงิน

เพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรือ อุตสาหกรรม ทั้งนี้ ไม่รวมถึงกิจการร่วมค้า ซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไรหรือ ประโยชน์อื่นใดตามมาตรา 40 (4) (ข) แห่ง ประมวลรัษฎากร หักภาษี ณ ที่จ่าย โดยคำนวณ หักไว้อัตราร้อยละ 10.0 กรณีให้แก่ผู้รับซึ่งเป็น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตาม กฎหมายของต่างประเทศประกอบกิจการใน ประเทศไทย หรือบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยแต่ไม่รวมถึง

(1) บริษัทจดทะเบียน

(2) บริษัทจำกัด นอกจาก (1) ซึ่งถือหุ้นใน บริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทจำกัด ผู้จ่ายเงินปันผลและบริษัทจำกัดผู้รับเงินปันผล ไม่ว่าโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อม”

ตัวอย่างที่ 1 กรณีเงินได้จากหุ้นปันผล²² (Stock Dividends)

หุ้นปันผลเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร และ เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (ข) ดังนั้น เมื่อผู้จ่ายจ่ายเงินได้ดังกล่าวให้แก่ ผู้มีเงินได้ที่เป็นบุคคลธรรมดา ผู้จ่ายมีหน้าที่ หักภาษีในอัตราร้อยละ 10 ของเงินได้ดังกล่าว

²⁰ หนังสือที่ กค 0802/23264 ลงวันที่ 11 พฤศจิกายน 2536

²¹ หนังสือที่ กค 0702/4298 ลงวันที่ 24 กรกฎาคม 2551

²² หนังสือที่ กค 0811/9198 ลงวันที่ 19 กันยายน 2544

ตามมาตรา 50 (2) (จ) ผู้มีเงินได้ซึ่งเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยมีสิทธิเลือกนำเงินได้ดังกล่าวไปรวมคำนวณเป็นเงินได้เพื่อ เสียภาษีได้ตามมาตรา 48 (3) วรรคสอง

มูลค่าหุ้นปันผลแต่ละหุ้นที่ผู้มีเงินได้ซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาได้รับจะมีค่าเท่ากับจำนวนเงินกำไรสะสมที่บริษัทผู้จ่ายหุ้นปันผลตัดออกจากบัญชีเพื่อโอนไปเป็นทุนหารด้วยจำนวนหุ้นปันผลทั้งหมดที่ออกในคราวนั้น

ตัวอย่างที่ 2 กรณีการเลือกคำนวณภาษีเงินปันผล²³

นาย ก. มีเงินได้จากเงินเดือน และมีเงินได้จากเงินปันผล ซึ่งได้รับจากผู้จ่ายหลายราย ดังนี้

1. เงินปันผลที่ได้รับเครดิตภาษี ตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ในอัตราร้อยละ 10.0 ตามมาตรา 50 (2) (จ) แห่งประมวลรัษฎากร

2. เงินปันผลที่ไม่ได้รับเครดิตภาษี ตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ไว้ในอัตราร้อยละ 10.0 ตามมาตรา 50 (2) (จ) แห่งประมวลรัษฎากร

3. เงินปันผลที่ได้รับจากกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ จึงไม่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย

กรณีตาม 1. และ 2. บุคคลธรรมดาได้รับเงินปันผลตามมาตรา 40 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย และเงินปันผลที่ได้รับดังกล่าว ได้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 10.0 ของเงินได้ตามมาตรา 50 (2) (จ) แล้วผู้มีเงินได้จะเลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 10.0 ของเงินได้ โดยไม่ต้องนำเงินได้ดังกล่าวไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่นก็ได้ตามมาตรา 48 (3) วรรคสอง ในกรณีผู้มีเงินได้เลือกนำเงินปันผลไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่น ผู้มีเงินได้จะต้องนำเงินปันผลทุกรายมารวมคำนวณภาษีไม่สามารถเลือกนำเฉพาะบางรายมารวมคำนวณภาษีได้

กรณีตาม 3. เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรตามมาตรา 40 (4) (ข) ที่บุคคลธรรมดาได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ซึ่งได้รับการส่งเสริมการลงทุนตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนและเป็นเงินปันผลที่จ่ายจากกำไรสุทธิของกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล บุคคลธรรมดาที่ได้รับเงินปันผลดังกล่าวได้รับยกเว้นไม่ต้องนำเงินปันผลไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 34 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ดังนั้น ผู้มีเงินได้จึงไม่ต้องนำเงินปันผลในกรณีนี้ไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่น

²³ หนังสือที่ กค 0702/931 ลงวันที่ 21 มีนาคม 2551

3. การให้เครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร²⁴

มีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการจัดปัญหาภาระภาษีซ้ำซ้อนที่เกิดขึ้นจากการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้เสียภาษี 2 ราย ได้แก่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลรายหนึ่งและบุคคลธรรมดาผู้ถือหุ้นอีกรายหนึ่ง สำหรับเงินได้ก้อนเดียวกัน คือ กำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งคำนวณตามมาตรา 65 มาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร ที่อยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและเมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นนำกำไรสุทธิดังกล่าวที่คงเหลือหลังหักภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้วมาจ่ายเป็นเงินปันผลตามมาตรา 40 (4) (ข) ให้แก่บุคคลธรรมดาผู้ถือหุ้นเงินปันผลดังกล่าวยังอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอีกด้วย ดังนั้น เพื่อเป็นการ

จัดปัญหาภาระภาษีซ้ำซ้อนดังกล่าว กฎหมายจึงกำหนดให้บุคคลธรรมดาผู้ถือหุ้นซึ่งได้รับเงินปันผลที่จ่ายจากกำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล มีสิทธิได้รับเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ โดยกฎหมายไม่ได้บังคับว่า การที่บุคคลธรรมดาผู้ถือหุ้นจะได้รับเครดิตภาษีดังกล่าวนั้น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินปันผลจะต้องได้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลก่อนแล้วเท่านั้น ทั้งนี้ บริษัทฯ ผู้จ่ายเงินปันผลดังกล่าว มีหน้าที่จะต้องระบุในหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย ให้ชัดเจนว่า เงินปันผลที่จ่ายนั้นมาจากกำไรสุทธิของกิจการที่ต้องเสียภาษีในอัตราเท่าใด ในกรณีที่บริษัทฯ ผู้จ่ายเงินปันผลแสดงข้อความที่กฎหมายกำหนดให้ต้องระบุในหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย ไม่ถูกต้อง อันเป็นเหตุให้เครดิตภาษีที่คำนวณได้มีจำนวนเกินกว่าที่ผู้มีเงินได้พึง

²⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 47 ทวิ บัญญัติว่า “ให้ผู้มีเงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ข) ซึ่งได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ได้รับเครดิตในการคำนวณภาษี โดยให้นำอัตราภาษีเงินได้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องเสียหารด้วยผลต่างของหนึ่งร้อยลบด้วยอัตราภาษีเงินได้ดังกล่าวนั้นได้ผลลัพธ์เท่าใดให้คูณด้วยจำนวนเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้รับผลลัพธ์ที่ได้เป็นเครดิตในการคำนวณภาษี ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินได้ประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีเงินได้หลายอัตรา ผู้จ่ายเงินได้ต้องระบุในหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย ให้ชัดเจนว่าเงินได้ที่จ่ายนั้นจำนวนใดได้มาจากกิจการที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในอัตราใด

เครดิตภาษีที่คำนวณได้ตามความในวรรคหนึ่งให้นำมารวมคำนวณเป็นเงินได้พึงประเมินเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามเกณฑ์ในมาตรา 48 เป็นเงินภาษีทั้งสิ้นเท่าใดให้นำเครดิตภาษีที่คำนวณได้ดังกล่าวหักออกจากภาษีที่ต้องเสีย ถ้ายังขาดหรือเหลือเท่าใด ให้ผู้มีเงินได้เสียภาษีสำหรับจำนวนที่ขาด หรือมีสิทธิได้รับเงินจำนวนที่เหลือนั้นคืน

ความในวรรคหนึ่งและวรรคสองมิให้ใช้บังคับแก่ผู้มีเงินได้ซึ่งมิได้มีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศไทย และมีได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินได้แสดงข้อความที่กำหนดให้ต้องระบุในหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่ายตามวรรคหนึ่งไม่ถูกต้องอันเป็นเหตุให้เครดิตภาษีที่คำนวณได้มีจำนวนเกินกว่าที่ผู้มีเงินได้พึงได้รับ ให้ผู้จ่ายเงินได้รับผิดชอบร่วมกับผู้มีเงินได้เท่ากับจำนวนเงินที่ได้รับคืนเกินไปหรือที่ชำระไว้ไม่ครบ และถ้าผู้จ่ายเงินได้หรือผู้มีเงินได้ไม่ชำระเงินดังกล่าวภายในเจ็ดวันนับแต่ได้รับหนังสือแจ้งจากเจ้าพนักงานประเมิน ให้ถือว่าเงินจำนวนที่เรียกให้ชำระเป็นภาษีอากรค้าง ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบพบว่าเครดิตภาษีที่คำนวณได้มีจำนวนน้อยกว่าที่ผู้มีเงินได้พึงได้รับ ให้แจ้งผู้มีเงินได้ทราบถึงสิทธิที่จะได้รับเงินที่เหลือนั้นคืนตามกฎหมาย”

ได้รับ บริษัทฯ จะต้องรับผิดชอบกับผู้มีเงินได้ เท่ากับจำนวนเงินที่ได้รับคืนเกินไปหรือที่ชำระไว้ ไม่ครบตามมาตรา 47 ทวิ วรรคท้าย²⁵

ข้อสังเกต

1. ผู้ที่มีสิทธิได้รับเครดิตภาษีเงินปันผล หรือเงินส่วนแบ่งกำไรและถือว่าเครดิตภาษีนั้นเป็น เงินได้พึงประเมินคงจำกัดเฉพาะผู้มีหน้าที่เสียภาษี เงินได้บุคคลธรรมดาเท่านั้น ส่วนผู้มีหน้าที่เสีย ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่บริษัทจำกัดจะได้รับยกเว้น ไม่ต้องนำเงินปันผลนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ ทั้งหมดหรือกึ่งหนึ่งตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่ บัญญัติไว้ในมาตรา 65 ทวิ (10) แห่งประมวล- รัษฎากร²⁶

2. เงินปันผลที่มีสิทธิเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ต้องเป็นเงินปันผล ที่จ่ายจากกำไรสุทธิของกิจการที่เสียภาษีเงินได้ นิติบุคคลแล้วตามมาตรา 65 ดังนั้น หากเงิน- ปันผลที่บริษัทฯ จ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้น จ่ายจากเงิน- ปันผลที่มีได้คำนวณจากกำไรสุทธิของกิจการที่ เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 จะไม่ได้ รับสิทธิเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ²⁷

ตัวอย่าง กรณีบริษัท ท. จำกัด ได้จ่าย เงินปันผลระหว่างกาลให้แก่บุคคลธรรมดาผู้ถือหุ้น เมื่อวันที่ 24 ธันวาคม 2550 ก่อนที่บริษัทฯ

จะได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2550 บุคคลธรรมดา ผู้ได้รับเงินปันผลดังกล่าวจะได้รับเครดิตภาษีตาม มาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร หรือไม่นั้น

หากข้อเท็จจริงปรากฏว่า เงินปันผลระหว่าง- กาลดังกล่าว (ภายใต้หลักเกณฑ์การจ่ายเงินปันผล ระหว่างกาลตามประมวลกฎหมายแพ่งและ พาณิชย) เป็นเงินปันผลที่จ่ายจากกำไรสุทธิของ บริษัทฯ ที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบ ระยะเวลาบัญชีปี 2550 ซึ่งบริษัทฯ ต้องคำนวณ และได้กั้นส่วนของภาษีเงินได้นิติบุคคลไว้ตามส่วน ของกำไรสุทธิที่นำมาจ่ายเงินปันผลนั้นอย่างถูกต้อง ตรงตามที่บริษัทฯ ได้ระบุในหนังสือรับรองการ หักภาษี ณ ที่จ่ายแล้ว บุคคลธรรมดาผู้ได้รับ เงินปันผลดังกล่าวจึงจะมีสิทธิได้รับเครดิตภาษี ตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

แต่หากข้อเท็จจริงปรากฏว่า ภายหลังจากบริษัทฯ ไม่ได้นำกำไรสุทธิดังกล่าวมาเสียภาษีเงินได้นิติ- บุคคลจริงดังที่ระบุไว้ในหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย บุคคลธรรมดาผู้ได้รับเงินปันผลดังกล่าว ย่อมเสียสิทธิในการได้รับเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร และบริษัทฯ จะต้อง รับผิดชอบกับบุคคลธรรมดาผู้ถือหุ้นเท่ากับจำนวน เงินที่ได้รับคืนเกินไปหรือที่ชำระไว้ไม่ครบด้วย

²⁵ หนังสือที่ กค 0702 (กม.03)/1073 ลงวันที่ 20 พฤษภาคม 2552

²⁶ ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร พิมพ์ครั้งที่ 9 หน้า 162

²⁷ หนังสือที่ กค 0702/1726 ลงวันที่ 5 มีนาคม 2552

4. การออกหนังสือรับรอง

บริษัทในประเทศไทยได้จ่ายเงินปันผลและออกหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย ระบุชื่อบริษัท กรณีดังกล่าวผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีจากเงินปันผลซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่ ผู้ที่มีชื่อปรากฏในสมุดทะเบียนผู้ถือหุ้นของบริษัทผู้ออกหุ้น ดังนั้น หากมิได้มีชื่อปรากฏในสมุดทะเบียนผู้ถือหุ้นของบริษัทในประเทศไทย กรณีดังกล่าวย่อมถือไม่ได้ว่ามีเงินได้พึงประเมินประเภทเงินปันผลจากบริษัทในประเทศไทย จึงไม่มีสิทธิได้รับเครดิตภาษีเงินปันผลตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร²⁸

4. เงินปันผลที่เกี่ยวข้องกับ ภาษีเงินได้นิติบุคคล

มีบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้นิติบุคคล ดังนี้

4.1 ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (10)
บัญญัติว่า “สำหรับบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ให้นำเงินปันผลที่ได้จากบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย กองทุนรวมหรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทย จัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม และเงินส่วนแบ่ง

กำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้า มารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงกึ่งหนึ่งของจำนวนที่ได้ เว้นแต่บริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยดังต่อไปนี้ ไม่ต้องนำเงินปันผลที่ได้จากบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรมหรืออุตสาหกรรม และเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้า มารวมคำนวณเป็นรายได้

(ก) บริษัทจดทะเบียน

(ข) บริษัทจำกัดนอกจาก (ก) ซึ่งถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผล และบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลไม่ได้ถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้รับเงินปันผลไม่ว่าโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อม

ความในวรรคหนึ่ง มิให้ใช้บังคับในกรณีที่บริษัทจำกัดหรือบริษัทจดทะเบียนมีเงินได้ที่เป็นเงินปันผลและเงินส่วนแบ่งกำไรดังกล่าว โดยถือหุ้นหรือหน่วยลงทุนที่ก่อให้เกิดเงินปันผลและเงินส่วนแบ่งกำไรนั้นไว้ไม่ถึงสามเดือนนับแต่วันที่ถือหุ้นหรือหน่วยลงทุนนั้นมาถึงวันมีเงินได้ดังกล่าว หรือได้ออนหุ้นหรือหน่วยลงทุนนั้นไปก่อนสามเดือนนับแต่วันที่มิเงินได้

²⁸ หนังสือที่ กค 0702 (กม.03)/938 ลงวันที่ 6 กุมภาพันธ์ 2552

เงินปันผลที่ได้จากการลงทุนของกองทุน-
สำรองเลี้ยงชีพตามมาตรา 65 ตรี (2) ไม่ให้
ถือเป็นเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรตามความ
ในวรรคสอง”

หมายเหตุ มาตรา 65 ทวิ (10) แห่ง
ประมวลรัษฎากร และข้อ 5 (2) ของคำสั่งที่
ท.ป. 4/2528 ใช้บังคับสำหรับการจ่ายเงินปันผล
ระหว่างกาลด้วย

สาระสำคัญ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา
65 ทวิ (10) เป็นเงื่อนไขการคำนวณเงินได้ของ
กิจการ กล่าวคือ เป็นบทกำหนดยกเว้นไม่ต้อง
นำเงินได้ประเภทเงินปันผลของบริษัทจำกัด
มาคำนวณเป็นรายได้เพื่อเป็นการบรรเทาภาระ
ภาษีที่ต้องเสียซ้ำซ้อน

ตัวอย่างที่ 1²⁹ บริษัท ก. ได้รับเงินปันผล
จากบริษัทฯ โดยบริษัท ก. ถือหุ้นในบริษัทฯ
ไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิ
ออกเสียง และถือหุ้นไว้เป็นเวลาไม่น้อยกว่าสาม
เดือนนับแต่วันที่ได้หุ้นนั้นมา จนถึงวันที่บริษัท ก.
ได้รับเงินปันผล และยังคงถือหุ้นดังกล่าวต่อไปอีก
เป็นเวลาไม่น้อยกว่าสามเดือนนับแต่วันที่ได้รับ
เงินปันผล หากบริษัทฯ ไม่ได้ถือหุ้นในบริษัท
บริษัท ก. ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม บริษัท
ก. ไม่ต้องนำเงินปันผลดังกล่าวมารวมเป็นรายได้

²⁹ หนังสือที่ กค 0702/8904 ลงวันที่ 30 ธันวาคม 2551

³⁰ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5733/2544

ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้
นิติบุคคล ตามมาตรา 65 ทวิ (10) แห่งประมวล-
รัษฎากร

ตัวอย่างที่ 2³⁰ วันที่ 23 ธันวาคม 2536
บริษัทโจทก์ซื้อหุ้นส่วนของบริษัท ส. จำนวน
18,700,000 บาท ซึ่งเกินกว่าร้อยละ 25 ของหุ้น
ทั้งหมดในบริษัท ส. วันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2538
บริษัท ส. ปิดสมุดทะเบียนพักการโอนหุ้น ประกาศ
จ่ายเงินปันผลให้โจทก์จำนวน 175,219,000 บาท
และโจทก์ไม่ได้โอนหุ้นดังกล่าวไปก่อน 3 เดือน
นับแต่ได้เงินปันผล ต่อมาวันที่ 1 มิถุนายน 2538
บริษัท ช. และบริษัท อ. ซึ่งถือหุ้นของโจทก์
จำนวน 34,879,982 หุ้น ได้ขายหุ้นดังกล่าวให้แก่
บริษัท ส. ดังนั้น เมื่อขณะที่บริษัท ส. ปิดสมุด
ทะเบียนพักการโอนหุ้น ประกาศจ่ายเงินปันผลให้
โจทก์จำนวนดังกล่าวซึ่งถือเป็นวันที่ถือว่าโจทก์มี
รายได้ในเงินปันผลนั้น บริษัท ส. ยังมีได้เข้าถือหุ้น
ในบริษัทโจทก์ เงินปันผลจำนวนดังกล่าวจึงเป็น
เงินได้ที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมาคำนวณเป็น
รายได้ทั้งจำนวนตามประมวลรัษฎากรมาตรา 65
ทวิ (10) (ข) การที่บริษัท ส. เข้ามาถือหุ้นในบริษัท
โจทก์ไม่ว่าจะอยู่ในรอบระยะเวลาบัญชีที่โจทก์
ได้รับเงินปันผลนั้นมาหรือไม่ก็ตาม ไม่ทำให้เงิน-
ปันผลที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมาคำนวณเป็นรายได้

ทั้งจำนวน ต้องกลับมาเป็นเงินปันผลที่ต้องนำมา
คำนวณเป็นรายได้กึ่งหนึ่งตามมาตรา 65 ทวิ (10)
วรรคหนึ่ง ไปได้

ข้อพิจารณา

1. คำว่า “บริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผล
ไม่ให้ถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้รับเงินปันผลไม่ว่า
โดยทางตรงหรือโดยทางอ้อม” นั้น หมายความว่า
ไม่ได้ถือหุ้นในรอบระยะเวลาบัญชีอันเป็นฐานใน
การจ่ายเงินปันผล จนถึงวันที่บริษัทจำกัดผู้รับ
เงินปันผลได้รับเงินปันผลสำหรับรอบระยะเวลา
บัญชีดังกล่าว³¹

2. คำว่า “บริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลจะ
ต้องไม่ถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้รับเงินปันผล...”
กรณีจึงน่าจะหมายถึงบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผล
เป็นผู้เข้าไปถือหุ้นในบริษัทผู้รับเงินปันผล โดยถือ
หุ้นในรูปของบริษัท มิใช่ถือในนามบุคคลธรรมดา³²

3. ในการคำนวณรายได้สำหรับเงินปันผล
บริษัทฯ ต้องถือเอาวันที่บริษัทฯ มีสิทธิที่จะได้รับ
เงินปันผล ซึ่งได้แก่วันที่บริษัทผู้จ่ายเงินปันผล
ปิดสมุดทะเบียนพักการโอนหุ้นเพื่อจ่ายเงินปันผล
มิใช่ถือเอาวันที่บริษัทฯ ได้รับเงินปันผลเป็นวันที่
ลงบัญชีรับเป็นรายได้ของบริษัทฯ³³

4. การถือหุ้นและการโอนหุ้นของบริษัทฯ
ตามข้อเท็จจริงดังกล่าว ให้ถือวันที่บริษัทฯ บันทึก
บัญชีการซื้อและการขายหุ้นเป็นหลักเกณฑ์แสดง
การถือหุ้นเป็นมาตรา 65 ทวิ (10) แห่งประมวล-
รัษฎากร³⁴

5. วันที่มีเงินได้จากเงินปันผลให้ถือวันที่
บริษัทเป็นผู้จ่ายเงินปันผลปิดสมุดทะเบียนพักการ
โอนหุ้นเพื่อจ่ายเงินปันผลของบริษัท เป็นวันที่มี
เงินได้ของบริษัทผู้ถือหุ้นตามมาตรา 65 ทวิ (10)
แห่งประมวลรัษฎากร³⁵

4.2 ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (12)

บัญญัติว่า “เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไร
ที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตาม
กฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมให้นำมา
รวมคำนวณเป็นรายได้เพียงเท่าที่เหลือจากถูกหัก
ภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายดังกล่าว และ
ถ้าผู้รับเป็นบริษัทจดทะเบียนหรือเป็นบริษัทที่
ตั้งขึ้นตามกฎหมายและไม่เข้าลักษณะตามให้นำ
บทบัญญัติของ (10) มาใช้บังคับโดยอนุโลม”

สาระสำคัญ³⁶ เจื่อนไขในการคำนวณกำไร-
สุทธิหรือขาดทุนสุทธิตามประมวลรัษฎากร มาตรา
65 ทวิ (12) นี้แตกต่างจากประมวลรัษฎากร

³¹ หนังสือที่ กค 0802/443 ลงวันที่ 12 มกราคม 2536

³² หนังสือที่ กค 0802 (กม)/155 ลงวันที่ 7 กุมภาพันธ์ 2538

³³ หนังสือที่ กค 0802/13005 ลงวันที่ 26 มิถุนายน 2534

³⁴ หนังสือที่ กค 0802/9115 ลงวันที่ 3 กรกฎาคม 2530

³⁵ อ้างตาม 34

³⁶ โภจนทร์ สิบวิเศษ คำบรรยายวิชาภาษีอากรว่าด้วยภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ พิมพ์ครั้งที่ 6 พ.ศ. 2546 หน้า127

มาตรา 65 ทวิ (11) ตรงที่ว่าเป็นการคำนวณเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทที่ประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีเงินได้ปิโตรเลียม โดยให้เอาส่วนที่เหลือหลังจากหักภาษี ณ ที่จ่ายแล้วเท่านั้นมาถือเป็นรายได้ แต่ถ้าผู้รับเงินปันผลเป็นบริษัทจำกัดที่เป็นบริษัทจดทะเบียนตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เงินส่วนที่ให้ถือเป็นรายได้ก็ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ส่วนกรณีของบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หรือบริษัทมหาชนจำกัดที่จัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2534 เงินส่วนที่เหลือที่ให้ถือเป็นรายได้นั้นก็นำมาคำนวณเป็นรายได้เพียงครึ่งหนึ่ง แต่ต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขที่กำหนดไว้ในมาตรา 65 ทวิ (10) แห่งประมวลรัษฎากรดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้นด้วย

กล่าวโดยสรุปคือ เงื่อนไขในข้อนี้เป็นเพียงกำหนดว่า เงินปันผลของผู้รับนั้นจะต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงส่วนที่เหลือหลังจากหักภาษี ณ ที่จ่ายตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมแล้วเท่านั้น ส่วนการคำนวณเป็นรายได้เพื่อคำนวณภาษีเงินได้จำนวนเท่าใดนั้นตกอยู่ภายใต้เงื่อนไขในมาตรา 65 ทวิ (10) แห่งประมวลรัษฎากรอีกด้วย

ข้อสังเกต เงินปันผลที่จ่ายจากกำไรสุทธิที่ได้จากกิจการปิโตรเลียมมีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 37/2551 เรื่องภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีการเครดิตภาษีเงินปันผลตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 9 เมษายน พ.ศ. 2551 วินิจฉัยว่า

1. ผู้มีเงินได้ที่ส่วนบุคคลธรรมดาได้รับเงินปันผลจากบริษัทที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมและเป็นเงินปันผลซึ่งจ่ายจากกำไรสุทธิที่ได้จากกิจการปิโตรเลียม ไม่ได้รับเครดิตในการคำนวณภาษีตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากการเครดิตภาษีเงินปันผลตามมาตรา 47 ทวิ เงินปันผลดังกล่าวจะต้องจ่ายจากกำไรสุทธิที่ได้เสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรแล้วเท่านั้น

2. กรณีบริษัทได้รับเงินปันผลซึ่งจ่ายจากกำไรสุทธิที่ได้จากกิจการปิโตรเลียมจากบริษัทที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียม และนำเงินได้ดังกล่าวมาจ่ายเป็นเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้นที่เป็นบุคคลธรรมดาบุคคลดังกล่าวจะไม่ได้รับเครดิต ในการคำนวณภาษีตามมาตรา 47 ทวิ สำหรับเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัท เนื่องจากเงินปันผลที่ผู้มีเงินได้ได้รับ

จากบริษัทนั้นเป็นเงินได้ของบริษัทที่ได้รับยกเว้นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร โดยผลของบทบัญญัติตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมมิได้เป็นเงินปันผลที่จ่ายจากกำไรสุทธิที่ได้เสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร

4.3 ประมวลรัษฎากร มาตรา 70

บัญญัติว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเสียภาษีโดยให้ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแล้วนำส่งอำเภอก่อนที่พร้อมยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมินนั้น ทั้งนี้ ให้นำมาตรา 54 มาใช้บังคับโดยอนุโลม

การจำหน่ายเงินกำไรตามวรรคหนึ่งให้หมายความรวมถึง

(1) การจำหน่ายเงินกำไร หรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร หรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรจากบัญชีกำไรขาดทุนหรือบัญชีอื่นใดไปชำระหนี้ หรือหักกลบลบหนี้ หรือไปตั้งเป็นยอดเจ้าหนี้ในบัญชีของบุคคลใดๆ ในต่างประเทศหรือ

(2) ในกรณีที่มีได้ปรากฏข้อเท็จจริงดังกล่าวใน (1) แต่ได้มีการขออนุญาตซื้อและโอนเงินตราต่างประเทศ ซึ่งเป็นเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปต่างประเทศ หรือ

(3) การปฏิบัติอย่างอื่นซึ่งก่อให้เกิดผลตาม (1) หรือ (2)

► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 13253/2558

บริษัทโจทก์ บริษัท เอ และบริษัท บีบี มีผู้ถือหุ้นรายใหญ่รายเดียวกันคือ บริษัท อาร์ นิติบุคคลตามกฎหมายไทยถือหุ้นร้อยละ 51 และมีบริษัท ดินิติบุคคลตามกฎหมายต่างประเทศถือหุ้นคิดเป็นร้อยละ 49 ก่อนจดทะเบียนเลิกบริษัทโจทก์มีกำไรสะสม 101,754,580 บาท ซึ่งโจทก์ควรจ่ายเป็นเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้นของโจทก์ การจ่ายเงินปันผลให้แก่บริษัท ดินิติบุคคลตามกฎหมายต่างประเทศถือหุ้นคิดเป็นร้อยละ 49 โจทก์ต้องหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 แต่โจทก์กลับจ่ายปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้นเพียง 2,105,627 บาท แล้วนำกำไรอีก 99,000,000 บาท ไปจ่ายเป็นเงินสนับสนุนให้แก่บริษัท เอ และบริษัท บีบี โดยไม่ได้รับผลตอบแทน เพื่อให้บริษัท เอ และบริษัท บีบี นำเงินดังกล่าวไปชำระหนี้แก่บริษัท ดินิติบุคคล โจทก์มิได้เป็นผู้ถือหุ้นในบริษัท ดินิติบุคคล โจทก์ให้เงินสนับสนุนแก่บริษัท เอ และบริษัท บีบี

เพียงสองวัน โจทก์และบริษัท เอ และบริษัท บีบี ได้จดทะเบียนเลิกบริษัทในวันเดียวกัน ปกติ ก่อนเลิกบริษัท หากโจทก์มีหนี้สินก็ควรนำเงินไปชำระหนี้ก่อนที่เหลือจึงนำไปแบ่งให้แก่ผู้ถือหุ้น การที่โจทก์จ่ายเงินสนับสนุนให้แก่บริษัท เอ และบริษัท บีบี เป็นทางให้บริษัท อาร์ ผู้ถือหุ้นใหญ่ของโจทก์ขาดประโยชน์ที่พึงมีพึงได้จากกำไรสะสม 99,000,000 บาท ทางพิจารณาไม่ปรากฏว่ามี เหตุผลสมควร อันใดที่บริษัท อาร์ ซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นใหญ่มีอำนาจบริหารในบริษัทโจทก์จะยอมให้โจทก์กระทำให้บริษัท อาร์ ต้องเสียเปรียบ ดังนั้น การที่โจทก์ไม่จ่ายเงินปันผลให้แก่บริษัท ดี โดยตรง กับใช้วิธีให้เงินสนับสนุนแก่บริษัท เอ และบริษัท บีบี ก็เพื่อที่โจทก์ไม่ต้องหักภาษีจากเงินได้ที่จ่ายให้บริษัท ดี ตามมาตรา 70 พุทธการณดังกล่าวถือว่าบริษัท ดี ได้รับผลประโยชน์ทางอ้อมจากกำไรสะสมที่โจทก์ได้จ่ายเงินสนับสนุนให้แก่บริษัท เอ และบริษัท บีบี ตามสัดส่วนของการถือหุ้นอันเป็นการเพิ่มทุนทรัพย์สินของ บริษัท ดี อันอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน จึงเป็นเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 และเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ข) ที่จ่ายจากประเทศไทย โจทก์มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 70

5. เงินปันผลที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายลำดับรองตามประมวลรัษฎากร

5.1 ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 314) พ.ศ. 2540

หลักเกณฑ์ ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับเงินได้จากการขนส่งสินค้าทางทะเลระหว่างประเทศ ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยและใช้เรือไทยในการประกอบกิจการ เพื่อจูงใจให้มีการนำเรือมาจดทะเบียนเป็นเรือไทยในประเทศไทย และใช้เรือไทยในการประกอบกิจการขนส่งสินค้าทางทะเลระหว่างประเทศมากขึ้น และยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวให้แก่บุคคลธรรมดาซึ่งเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย

► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1057/2559

พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 314) พ.ศ. 2540 มาตรา 3 บัญญัติให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 3 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่ง

ประมวลรัษฎากร สำหรับเงินได้จากการขนส่งสินค้าทางทะเลระหว่างประเทศ ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย และมาตรา 4 บัญญัติให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 2 และส่วน 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับเงินได้พึงประเมินที่เป็นเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 3 ให้แก่ (1) บุคคลธรรมดาซึ่งเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย (2) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย พระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าวบัญญัติให้ยกเว้นภาษีเงินได้ไว้เพียงสองกรณี คือ

กรณีแรก ให้ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับเงินได้จากการขนส่งสินค้าทางทะเลระหว่างประเทศให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย

กรณีที่สอง ให้ยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับยกเว้นภาษีตามกรณีแรกให้แก่บุคคลธรรมดาซึ่งเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยเท่านั้น เมื่อ บริษัท ท. ประกอบกิจการหลักเป็นผู้ลงทุนในหุ้นสามัญของบริษัท

ในกรณีที่ดำเนินธุรกิจเรือเดินทะเล มีรายได้หลักคือเงินปันผล มิได้ประกอบกิจการขนส่งสินค้าทางทะเลระหว่างประเทศ โจทก์ซึ่งเป็นผู้ได้รับเงินปันผลจากบริษัท ท. จึงไม่ได้รับประโยชน์ในการได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 4 ดังกล่าว

5.2 ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 263) พ.ศ. 2536

หลักเกณฑ์ ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินได้พึงประเมินที่เป็นเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้จากกองทุนรวมที่จัดตั้งตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ให้แก่บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือบริษัทจดทะเบียนที่ เป็นผู้ถือหน่วยลงทุนในกองทุนรวมดังกล่าว เพื่อให้เป็นไปในทำนองเดียวกับบริษัทที่เป็นผู้ถือหน่วยลงทุนในกองทุนรวมอื่น

สาระสำคัญ มาตรา 3 ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 3 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้จากกองทุนรวมที่จัดตั้งตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ให้แก่

- (1) บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย สำหรับเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้จำนวนกึ่งหนึ่ง
- (2) บริษัทจดทะเบียน สำหรับเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้ทั้งจำนวน

ทั้งนี้ ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับในกรณี
ที่บริษัทหรือบริษัทจดทะเบียนตาม (1) หรือ (2)
มีเงินได้ที่เป็นเงินส่วนแบ่งของกำไรดังกล่าวโดยถือ
หน่วยลงทุนที่ก่อให้เกิดเงินส่วนแบ่งของกำไรนั้น
ไม่ถึงสามเดือนนับแต่วันที่ได้หน่วยลงทุนนั้นมาถึง
วันมีเงินได้ดังกล่าว หรือได้ออนหน่วยลงทุนนั้นไป
ก่อนสามเดือนนับแต่วันที่มีเงินได้

ข้อสังเกต กรณีเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับ
จากกองทุนที่จัดตั้งตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์
และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 เป็นเงินได้พึง-
ประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร

5.3 ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับพระราชกฤษฎีกา
ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการ
ยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500

หลักเกณฑ์³⁷ เพื่อส่งเสริมและสนับสนุนการ
ประกอบกิจการธุรกิจเงินร่วมลงทุน อันจะทำให้
เกิดการลงทุนในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาด
ย่อมรวมทั้งในตลาดทุนเพิ่มขึ้น สมควรลดระยะ
เวลาการถือหุ้นในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาด
ย่อมลง นอกจากนั้น เพื่อสนับสนุนการขยายขีด
ความสามารถในการแข่งขันของธุรกิจไทยในการ
ไปลงทุนประกอบการในต่างประเทศ สมควร
ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่บริษัทจำกัดหรือ
บริษัทมหาชนจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย
สำหรับเงินปันผลที่ได้รับจากการถือหุ้นในบริษัท

หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของ
ต่างประเทศ

สาระสำคัญ มาตรา 5 วิสดี ให้ยกเว้นภาษี
เงินได้ตามส่วน 3 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่ง
ประมวลรัษฎากร ให้แก่บริษัทจำกัดหรือบริษัท
มหาชนจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย สำหรับ
เงินได้พึงประเมินที่เป็นเงินปันผลซึ่งได้รับจากบริษัท
หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของ
ต่างประเทศ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และ
เงื่อนไข ดังต่อไปนี้

(1) บริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัด
ต้องถือหุ้นในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล
ผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละสิบห้าของหุ้น
ทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน
นิติบุคคลนั้น เป็นระยะเวลาไม่น้อยกว่าหกเดือน
นับแต่วันที่ได้หุ้นนั้นมาจนถึงวันที่ได้รับเงินปันผล
และ

(2) เงินปันผลต้องมาจากกำไรสุทธิที่มีการ
เสียภาษีในประเทศของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน
นิติบุคคลผู้จ่ายเงินปันผล โดยอัตราภาษีดังกล่าว
ต้องไม่ต่ำกว่าร้อยละสิบห้าของกำไรสุทธิ ทั้งนี้
ไม่ว่าประเทศของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล
ผู้จ่ายเงินปันผลจะมีกฎหมายลดหรือยกเว้นภาษี
สำหรับกำไรสุทธิให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วน
นิติบุคคลนั้นหรือไม่ก็ตาม

³⁷ แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 442) พ.ศ. 2548

5.4 ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการ ลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 538) พ.ศ. 2555

หลักเกณฑ์ ลดอัตราและยกเว้นภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดา ให้แก่ผู้มีเงินได้ซึ่งเป็นผู้อยู่ใน ประเทศไทย และได้รับเงินปันผลจากบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่าง- ประเทศอันเนื่องมาจากหลักทรัพย์ที่จดทะเบียนใน ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยให้ได้รับ ยกเว้นไม่ต้องนำเงินปันผลดังกล่าวมารวมคำนวณ เพื่อเสียภาษีเงินได้ เมื่อมีการหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามอัตราที่กฎหมายกำหนด ในทำนองเดียวกับ เงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยอันเนื่องมาจาก หลักทรัพย์ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่ง ประเทศไทย

สาระสำคัญ มาตรา 3 ผู้มีเงินได้ซึ่งเป็นผู้ อยู่ในประเทศไทยและได้รับเงินปันผลจากบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมาย ต่างประเทศอันเนื่องมาจากหลักทรัพย์ที่จดทะเบียน ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และยอมให้ ผู้จ่ายเงินได้นั้นหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ในอัตราร้อยละสิบของ เงินได้ เมื่อถึงกำหนดยื่นรายการให้ได้รับยกเว้น

ไม่ต้องนำเงินปันผลดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อ เสียภาษีเงินได้ ทั้งนี้ เฉพาะกรณีที่มีผู้มีเงินได้ไม่ ขอรับเงินภาษีที่ถูกหักไว้ที่นั่นคืนหรือไม่ขอเครดิต เงินภาษีที่ถูกหักไว้ที่นั่น ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน

5.5 ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการ ลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 262) พ.ศ. 2536

หลักเกณฑ์ กำหนดให้ผู้มีเงินได้ซึ่งได้รับเงิน ส่วนแบ่งของกำไรจากกองทุนรวมที่จัดตั้งตาม พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 สามารถเลือกเสียภาษีเงินได้โดยการ หัก ณ ที่จ่าย และได้รับยกเว้นไม่ต้องนำเงินส่วน แบ่งของกำไรดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษี เงินได้อีกในทำนองเดียวกับการเก็บภาษีเงินได้จาก ส่วนแบ่งของกำไรที่ได้รับจากกองทุนรวมอื่น เพื่อให้การดำเนินกิจการของกองทุนรวมต่างๆ เป็นไป โดยเท่าเทียมกัน

สาระสำคัญ มาตรา 3 ผู้มีเงินได้ซึ่งอยู่ใน ประเทศไทยและได้รับเงินส่วนแบ่งของกำไรจาก กองทุนรวมที่จัดตั้งตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์ และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 และยอมให้ ผู้จ่ายเงินได้นั้นหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 50 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ในอัตราร้อยละ 10.0 ของเงินได้ เมื่อถึงกำหนดยื่นรายการให้ได้รับ

ยกเว้นไม่ต้องนำเงินส่วนแบ่งของกำไรดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ ทั้งนี้ เฉพาะกรณีที่มีผู้มีเงินได้ ดังกล่าวไม่ขอรับเงินภาษีที่ถูกหักไว้ในวันคืน หรือไม่ขอเครดิตเงินภาษีที่ถูกหักไว้ในวันไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน

ข้อสังเกต กรณีเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับจากกองทุนที่จัดตั้งตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร

6. เงินปันผลที่เกี่ยวข้องกับพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520

ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 มีดังนี้

พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 มาตรา 34 บัญญัติว่า “เงินปันผลจากกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 31 และมาตรา 31/1 ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตลอดระยะเวลาที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น

เงินปันผลที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามวรรคหนึ่ง ถ้าได้จ่ายภายในหกเดือนนับแต่วันพ้นระยะเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ก็ให้ได้รับ

ยกเว้นตามวรรคหนึ่ง”

เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรตามมาตรา 40 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร ที่บุคคลธรรมดาได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ซึ่งได้รับการส่งเสริมการลงทุนตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน และเป็นเงินปันผลที่จ่ายจากกำไรสุทธิของกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล บุคคลธรรมดาที่ได้รับเงินปันผลดังกล่าวได้รับยกเว้นไม่ต้องนำเงินปันผลไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 34 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ดังนั้น ผู้มีเงินได้จึงไม่ต้องนำเงินปันผลในกรณีนี้ไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่น

ตัวอย่างที่ 1 นาง อ. ได้รับเงินปันผลจากกิจการที่ได้รับส่งเสริมการลงทุนตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน และเป็นเงินปันผลที่จ่ายจากกำไรสุทธิของกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเนื่องจากเงินปันผลประเภทดังกล่าวนี้ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 34 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 นาง อ. จึงไม่ต้องนำเงินปันผลในกรณีนี้ไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่น

ตัวอย่างที่ 2 โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดาประจำปีภาษี 2550 โดยนำเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัท อ. มารวมคำนวณ

ภาษีกับเงินได้อื่นและใช้สิทธิเครดิตภาษีเงินปันผล
 เจ้าพนักงานประเมินเห็นว่าเงินปันผลดังกล่าวเป็น
 เงินปันผลที่ได้รับจากกิจการที่ได้รับการส่งเสริม
 การลงทุนซึ่งได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลจึง
 ไม่สามารถนำมาเครดิตภาษีได้ทำให้โจทก์ชำระ
 ภาษีไว้ขาด จึงประเมินให้โจทก์ชำระภาษีเพิ่มเติม
 โจทก์ยื่นอุทธรณ์การประเมินไว้แล้ว แต่ในระหว่าง
 การพิจารณาอุทธรณ์ โจทก์ได้ขอลถอนอุทธรณ์และ
 คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีมติให้จำหน่าย
 อุทธรณ์ของโจทก์ การประเมินจึงเป็นยุติ โจทก์
 มีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามการประเมินและไม่อาจ
 โต้แย้งว่าการประเมินไม่ถูกต้องได้อีกต่อไป แม้
 ต่อมาโจทก์ยื่นแบบแสดงรายการฉบับเพิ่มเติม
 โดยไม่นำเงินปันผลดังกล่าวมารวมคำนวณภาษี
 กับเงินได้อื่นก็ไม่อาจลบล้างอำนาจประเมินของ
 เจ้าพนักงานประเมินให้ต้องยกเลิกหรือแก้ไขการ
 ประเมินใหม่

ตัวอย่างที่ 3 เงินปันผลที่ผู้รับเงินปันผล
 ได้รับจากกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนซึ่ง
 ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 31
 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520
 จะได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษี
 ตามมาตรา 34 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการ
 ลงทุน พ.ศ. 2520 ต่อเมื่อเงินปันผลดังกล่าวจ่าย
 จากกำไรสุทธิของกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้

นิติบุคคล ภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งได้รับยกเว้นตาม
 มาตรา 31 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน
 พ.ศ. 2520 หมายถึง ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่
 คำนวณมาจากกำไรสุทธิจากรายได้ของกิจการ
 หรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี
 หักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65
 ทวิ และมาตรา 65 ตรี ทั้งนี้ ตามมาตรา 65 แห่ง
 ประมวลรัษฎากร ดังนั้น เงินปันผลดังกล่าวจึงต้อง
 จ่ายจากกำไรสุทธิทางภาษี และต้องเป็นเงินปันผล
 ที่ผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนจ่ายและผู้ได้รับ
 เงินปันผลได้รับในระหว่างระยะเวลาที่ผู้ได้รับการ
 ส่งเสริมการลงทุนได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล
 ตามมาตรา 34 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริม
 การลงทุน พ.ศ. 2520 ประกอบกับข้อ 5 ข้อ 6
 และข้อ 7 ของประกาศกรมสรรพากร เรื่อง การ
 คำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือ
 ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน
 ลงวันที่ 5 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2530 ซึ่งกรมสรรพากร
 ได้วางแนวทางปฏิบัติเรื่องดังกล่าวไว้ ดังนี้

(1) ต้องเป็นเงินปันผลที่ผู้ได้รับการส่งเสริม
 การลงทุนเป็นผู้จ่ายและผู้รับเงินปันผลได้รับใน
 ระหว่างระยะเวลาที่ผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุน
 ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

(2) ต้องเป็นเงินปันผลที่จ่ายจากกำไรสุทธิ
 ของกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่านั้น

(3) กรณีผู้ได้รับการส่งเสริมประกอบกิจการ ทั้งที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและที่ไม่ได้รับ ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ผู้ได้รับการส่งเสริมจะ จ่ายเงินปันผลจากกำไรสุทธิที่เกิดจากกิจการใดเป็น จำนวนเท่าใดก็ได้ แต่ผู้รับเงินปันผลจะได้รับยกเว้น ภาษีเงินได้เฉพาะเงินปันผลที่จ่ายจากกำไรสุทธิของ กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่านั้น

กรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมจ่ายเงินปันผลโดย มิได้ระบุว่าเงินปันผลดังกล่าวจ่ายจากกำไรสุทธิ ของกิจการใด ให้เฉลี่ยเงินปันผลดังกล่าวตามส่วน ของกำไรสุทธิของกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ นิติบุคคลกับกำไรสุทธิของกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้น ภาษีเงินได้นิติบุคคล

ประเด็นปัญหาและแนว- วินิจฉัยที่น่าสนใจ

☞ คำพิพากษาศาลฎีกา

▶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6899/2559

บริษัทเจ้าของหลักทรัพย์ซึ่งเป็นบริษัทมหาชนที่ จดทะเบียนในประเทศไทยได้จ่ายเงินปันผลใน ระหว่างปีภาษี 2553 ให้แก่คณะบุคคล ก. และ ว. มิได้จ่ายเงินปันผลให้แก่โจทก์ที่ 1 เพียงคนเดียว ดังที่พยานจำเลยเบิกความ เมื่อคณะบุคคลดังกล่าว เป็นคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลได้รับเงินได้พึง- ประเมินเป็นเงินปันผลตามมาตรา 40 (4) (ข)

แห่งประมวลรัษฎากร จากบริษัทต่างๆ ในปีภาษี 2553 ตามหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย เกินกว่า 30,000 บาท คณะบุคคลจึงเป็นผู้มีเงินได้ มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดา โดยผู้อำนวยการหรือผู้จัดการรับผิดชอบ เสียภาษีในชื่อของคณะบุคคลจากยอดเงินได้พึง- ประเมินทั้งสิ้น เสมือนเป็นบุคคลเดียวโดยไม่มีการ แบ่งแยก โดยผู้เป็นบุคคลในคณะบุคคลแต่ละคน ไม่จำเป็นต้องยื่นรายการเงินได้สำหรับจำนวนเงินได้พึง ประเมินเพื่อเสียภาษีอีกตามมาตรา 56 วรรคสอง คณะบุคคลที่โจทก์ทั้งสองจัดตั้งขึ้นจึงมีสิทธิได้รับ เครดิตภาษีในการคำนวณภาษีตามมาตรา 47 ทวิ เมื่อคณะบุคคลยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี เงินได้บุคคลธรรมดาจากเงินปันผลที่ได้รับตาม มาตรา 65 วรรคสอง โดยนำเงินปันผลที่ได้รับมา เครดิตภาษีตามวิธีการที่มาตรา 47 ทวิ วรรคหนึ่ง และวรรคสอง บัญญัติไว้ แล้วมีภาษีที่ชำระเกิน จำเลยจึงต้องคืนภาษีแก่คณะบุคคล ก. และ ว.

▶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 314/2559

เดิมโจทก์ถือหุ้นในบริษัท อ. เมื่อวันที่ 1 พ.ย. 2550 โจทก์ขายหุ้นบริษัท อ. ที่ถืออยู่ทั้งหมด ต่อมาวันที่ 25 พ.ย. 2550 โจทก์จดทะเบียนพัก การโอนหุ้นเพื่อประกาศจ่ายเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้น ดังนั้น ขณะที่โจทก์ปิดสมุดทะเบียนพักการโอนหุ้น เพื่อประกาศจ่ายเงินปันผล โจทก์ซึ่งเป็นบริษัท

จำกัดผู้จ่ายเงินปันผลไม่ได้ถือหุ้นในบริษัทจำกัด ผู้รับเงินปันผลไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม เมื่อ บริษัท อ. ผู้รับเงินปันผลถือหุ้นในบริษัทโจทก์ซึ่งเป็นบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทโจทก์ผู้จ่ายเงินปันผลเงินปันผลที่บริษัท อ. ได้รับ จึงได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมาคำนวณเป็นรายได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (10) (ข) โจทก์ผู้จ่ายเงินปันผลจึงไม่มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย

► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 15098/2558

โจทก์เป็นนิติบุคคลตามพระราชบัญญัติสถาบันอุดมศึกษาเอกชน พ.ศ. 2546 โดยบริษัท ร. เป็นผู้ได้รับใบอนุญาตให้จัดตั้งโจทก์ และโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินของบริษัทให้แก่โจทก์เพื่อใช้ประกอบกิจการวิทยาลัย ต่อมาโจทก์จัดสรรเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากการประกอบกิจการของโจทก์ให้แก่บริษัท ร. อันเป็นการจัดสรรเงินรายได้จากการประกอบกิจการให้บริการด้านการศึกษาของโจทก์ตามมาตรา 66 แห่งพระราชบัญญัติสถาบันอุดมศึกษาเอกชน พ.ศ. 2546 เงินผลประโยชน์ที่ผู้รับใบอนุญาตได้รับจากโจทก์จึงเป็นเงินได้จากการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (7) ตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร และตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมิน

ตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ข้อ 12/1 วรรคหนึ่งกำหนดว่า “ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่น ซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) เฉพาะที่เป็นการจ่ายเงินได้จากการให้บริการอื่นๆ... หักภาษี ณ ที่จ่าย โดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ 3.0 ...” ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 284) พ.ศ. 2538 มาตรา 3 กำหนดให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 3 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ดังนี้ (1) กำไรสุทธิที่ได้จากกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน... (2) เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการตาม (1) โจทก์มีฐานะเป็นนิติบุคคลตามพระราชบัญญัติสถาบันอุดมศึกษาเอกชนฯ ไม่เข้าลักษณะเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร เงินผลประโยชน์ที่โจทก์จ่ายให้แก่บริษัท ร. จึงไม่อาจถือเป็นเงินส่วนแบ่งของกำไรตามมาตรา 40 (4) (ข) เงินผลประโยชน์ที่ผู้รับใบอนุญาตได้รับจากโจทก์ จึงไม่ได้รับยกเว้นตามพระราชกฤษฎีกาดังกล่าว

► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 13936/2555

บทบัญญัติตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1084 แสดงให้เห็นว่า เงินปันผลของห้างหุ้นส่วนนั้นจะต้องเป็นส่วนแบ่งจากกำไรที่ห้างหุ้นส่วนจ่ายตอบแทนให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วนตามส่วนแห่งการลงหุ้น ดังนี้ เงินที่โจทก์ได้รับเมื่อมีการจดทะเบียนเลิกหุ้นส่วนจำนวน 66,188.86 บาท มิได้จ่ายตามหลักเกณฑ์การจ่ายเงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไรตามที่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1084 กำหนดไว้แต่เป็นการเฉลี่ยแจกกำไรตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1062 ซึ่งจะเห็นได้ว่าการชำระบัญชีเมื่อห้างหุ้นส่วนเลิกกันนี้ กฎหมายมิได้กำหนดให้จ่ายกำไรสะสมแยกเป็นส่วนหนึ่งต่างหากออกจากทรัพย์สินของห้างหุ้นส่วนได้ แต่ต้องนำมารวมกันเพื่อชำระบัญชีให้เสร็จสิ้นไป โดยกำไรที่จะแจกกันในระหว่างการชำระบัญชีนี้จะเกิดขึ้นได้ก็ต่อเมื่อมีการชำระหนี้ขาดใช้เงิน และคืนทุนทรัพย์สินตามลำดับไปแล้วยังมีทรัพย์สินเหลือ ดังนั้น กำไรที่แจกระหว่างการชำระบัญชีจึงมิใช่ผลกำไรที่ห้างหุ้นส่วนทำมาค้าได้อันจะนำมาแบ่งเป็นเงินปันผลได้อีกต่อไป ส่วนเงินที่โจทก์ได้รับมีส่วนที่เป็นกำไรจากการปรับปรุงบัญชีรวมอยู่ด้วย 9,470.49 บาท เมื่อเงินที่โจทก์ได้รับเมื่อมีการจดทะเบียนเลิกหุ้นส่วนจำกัด เป็นกำไรที่เกิดขึ้นระหว่างการชำระบัญชี จึงไม่ใช่เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมิน

ตามมาตรา 40 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร แต่เป็นผลประโยชน์ที่ผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับจากการที่ห้างหุ้นส่วนจำกัดเลิกกัน เฉพาะส่วนที่ตราความเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุนที่โจทก์ลงทุนซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (ฉ) โจทก์จึงไม่มีสิทธิได้รับเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ

► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 13935/2555

ประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติถึงความหมายของคำว่า “เงินปันผลหรือส่วนแบ่งของกำไร” ไว้โดยเฉพาะ การพิจารณาว่าเงินได้พึงประเมินที่โจทก์ได้รับจากห้างหุ้นส่วนจำกัด บ. เป็นเงินปันผลหรือส่วนแบ่งของกำไรหรือไม่ จึงต้องพิเคราะห์จากบทบัญญัติในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1084 ห้างหุ้นส่วนจำกัด บ. ไม่แบ่งกำไรจ่ายตอบแทนให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วนตามส่วนแห่งการลงทุนจนกระทั่งจดทะเบียนเลิกห้าง ดังนี้ กำไรที่ยังไม่ได้แบ่งหรือเหลือจากการแบ่งย่อมไม่อาจถือเป็นเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรอันจะได้รับเครดิตภาษี เงินที่โจทก์ได้รับเมื่อมีการจดทะเบียนเลิกห้างหุ้นส่วน มิได้จ่ายตามหลักเกณฑ์การจ่ายเงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไรตามที่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1084 กำหนดไว้ แต่เป็นการเฉลี่ยแจกกำไรตามมาตรา 1062 ดังนั้น กำไรที่แจกระหว่างการชำระบัญชีจึงมิใช่ผลกำไรที่ห้างหุ้นส่วนทำมาค้าได้ อันจะนำมาแบ่งเป็นเงินปันผลได้อีกต่อไป เงินที่โจทก์ได้รับเมื่อมี

การจดทะเบียนเลิกห้างหุ้นส่วนจำกัด บ. เป็นกำไรที่เกิดขึ้นในระหว่างการชำระบัญชี จึงมิใช่เงินปันผลซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร แต่เป็นผลประโยชน์ที่ผู้ถือหุ้นส่วนได้รับจากการที่ห้างหุ้นส่วนจำกัดเลิกกัน เฉพาะส่วนที่ตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุนที่โจทก์ลงทุน ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (ฉ) โจทก์ไม่มีสิทธิได้รับเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ

► **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2796 - 2801/2546** ในระหว่างการชำระบัญชีของบริษัท ข. แม้จะถือว่าบริษัทยังคงตั้งอยู่ตราบเท่าเวลาที่จำเป็นเพื่อการชำระบัญชี แต่การที่ผู้ชำระบัญชีขายทรัพย์สินและดำเนินการต่างๆ หลังจากจดทะเบียนเลิกบริษัทแล้ว เป็นเหตุให้บริษัทมีรายได้ในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับอนุญาตให้ขยายออกไป ก็เป็นการกระทำไปตามอำนาจหน้าที่ที่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์กำหนดไว้ในระหว่างที่ยังชำระบัญชีไม่เสร็จสิ้นเพื่อชำระสะสางกิจการงานของบริษัทให้สิ้นไป และแจกจ่ายสินทรัพย์ของบริษัทเท่านั้น รายได้ของบริษัทที่เกิดขึ้นในระหว่างการชำระบัญชีที่มีเหลืออยู่หลังจากหักค่าใช้จ่ายแล้วจึงมิใช่ผลกำไรที่ได้จากการประกอบกิจการของบริษัท แต่เป็นผลกำไรจากการขายสินทรัพย์ของบริษัทและเป็นทรัพย์สินของบริษัทที่จะต้องแบ่งคืนให้แก่ผู้ถือหุ้น

ตามส่วนเมื่อได้กันส่วนที่จะต้องเอาไว้ใช้ในการชำระหนี้ของบริษัทแล้ว หรือเมื่อชำระบัญชีเสร็จตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1269 เงินที่โจทก์ได้รับจากบริษัท ข. เมื่อมีการจดทะเบียนเลิกบริษัทแล้ว จึงมิใช่เงินปันผลที่ได้จากบริษัทซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร แต่เป็นผลประโยชน์ที่ผู้ถือหุ้นได้รับจากการที่บริษัทเลิกกัน ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (ฉ) เฉพาะส่วนที่ตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุนที่โจทก์แต่ละคนลงทุนในบริษัท โจทก์จึงไม่มีสิทธิได้รับเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ

► **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6590/2559** ในปีภาษี 2550 โจทก์มีเงินได้พึงประเมินประเภทเงินเดือนตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) เงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40 (2) และเงินได้ประเภทเงินปันผลจากบริษัท ย. ตามมาตรา 40 (4) (ข) ซึ่งโจทก์ได้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ โดยเงินได้ประเภทเงินเดือนถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ 65,313.50 บาท และเงินได้ประเภทเงินปันผลที่โจทก์ได้รับจากบริษัท ย. ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ 33,200 บาท ตามหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย จึงเป็นการหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50 อันเป็นบทบัญญัติที่อยู่ในส่วน 2 การเก็บภาษีจากบุคคลธรรมดา ต่อมาวันที่ 24 มีนาคม 2554 โจทก์มายื่นแบบแสดงรายการภาษี

เงินได้บุคคลธรรมดา (ภ.ง.ด.90) ประจำปีภาษี 2550 เพิ่มเติม โดยนำเงินปันผลจากบริษัท ย. และเครดิตภาษีเงินปันผลมารวมคำนวณเป็นเงินได้พึงประเมินด้วย ตามแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ภ.ง.ด.90) ประจำปีภาษี 2550 อันเป็นการใช้สิทธิตามมาตรา 47 ทวิ วรรคหนึ่ง การที่โจทก์มายื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาปีภาษี 2550 เพิ่มเติม และแสดงรายการคำนวณภาษีใหม่ทั้งหมดโดยนำเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัท ย. และเงินเครดิตภาษีมาคำนวณภาษีเงินได้ก็เนื่องมาจากโจทก์ประสงค์ที่จะขอคืนภาษีเงินได้ที่รวมถึงภาษีที่โจทก์ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายและนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามส่วนนี้คือ ส่วน

2 การเก็บภาษีจากบุคคลธรรมดา ซึ่งประมวลรัษฎากร มาตรา 63 บัญญัติเรื่องการขอคืนเงินภาษีไว้โดยเฉพาะแล้ว หากใช่เป็นกรณีที่โจทก์เลือกใช้สิทธิในการเลือกเสียภาษีโดยนำสิทธิในการที่ตนได้รับเครดิตภาษีมารวมคำนวณ โจทก์จึงต้องยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีรายนี้ต่อเจ้าพนักงานประเมินภายในสามปีนับแต่วันที่ 31 ธันวาคม 2550 อันเป็นวันสุดท้ายแห่งปีที่โจทก์ถูกหักภาษีเกินไป โจทก์จึงต้องยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีภายในวันที่ 31 ธันวาคม 2553 แต่ปรากฏว่าโจทก์เพิ่งยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพิ่มเติมและขอคืนเงินภาษี เมื่อวันที่ 24 มีนาคม 2554

³⁸ หนังสือที่ กค 0702/2538 ลงวันที่ 27 มีนาคม 2561

จึงเป็นการยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีเมื่อพ้นระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ จำเลยจึงไม่ต้องคืนเงินภาษีให้แก่โจทก์ และกรณีนี้ไม่อาจนำบทบัญญัติตามมาตรา 27 ทรี ซึ่งเป็นบทบัญญัติที่ใช้บังคับแก่การขอคืนเงินภาษีอากรและเงินภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายในกรณีทั่วไปมาใช้บังคับได้ เนื่องจากมีบทบัญญัติตามมาตรา 63 ใช้บังคับไว้โดยเฉพาะแล้ว

๘ แนววินิจฉัยของกรมสรรพากร

เรื่องที่ 1 กรณียื่นรายการเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร³⁸

ปีภาษี 2558 นาง อ. มีเงินได้พึงประเมินประเภทเงินปันผลตามมาตรา 40 (4) (ข) ดังนี้

1. เงินปันผลประเภทที่ได้รับเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ ซึ่งได้ถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 10.0 ตามมาตรา 50 (2) (จ)
2. เงินปันผลประเภทที่ไม่ได้รับเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ ซึ่งได้ถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 10.0 ตามมาตรา 50 (2) (จ)
3. เงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไทยที่ได้รับส่งเสริมการลงทุนตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน และได้รับในระหว่างเวลาที่ผู้ได้รับส่งเสริมการลงทุนได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งไม่ต้องถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายไว้

กรณีตาม 1. นาง อ. ได้รับเงินปันผลประเภทที่ได้รับเครดิตภาษีและประเภทที่ไม่ได้รับ

เครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ จากบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยรายเดียวหรือหลายราย โดยเงินปันผลทั้งสองประเภทดังกล่าวได้ถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 10.0 ตามมาตรา 50 (2) (จ) ไว้แล้ว นาง อ. มีสิทธิเลือกที่จะไม่นำเงินปันผลที่ได้รับไปรวมคำนวณกับเงินได้ประเภทอื่นตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 48 (3) วรรคสอง

อย่างไรก็ดี หากนาง อ. เลือกใช้สิทธิที่จะนำเงินปันผลไปรวมคำนวณกับเงินได้ประเภทอื่นๆ นาง อ. จะต้องนำเงินปันผลทั้งสองประเภทไปรวมคำนวณ ไม่สามารถเลือกนำเงินปันผลเฉพาะประเภทที่ได้รับเครดิตภาษีไปรวมคำนวณได้แต่อย่างใด

กรณีตาม 2. นาง อ. ได้รับเงินปันผลจากกิจการที่ได้รับส่งเสริมการลงทุนตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนและเป็นเงินปันผลที่จ่ายจากกำไรสุทธิของกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

เนื่องจากเงินปันผลประเภทดังกล่าวนี้ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 34 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 นาง อ. จึงไม่ต้องนำเงินปันผลในกรณีนี้ไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่น

เรื่องที่ 2 กรณีการเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร³⁹

³⁹ หนังสือที่ กค 0702 (กม.)/2965 ลงวันที่ 4 เมษายน 2559, หนังสือที่ กค 0802/19410 ลงวันที่ 11 กันยายน 2534, บันทึกที่ กค 0706 (กม.03)/170 ลงวันที่ 15 พฤศจิกายน 2545 และบันทึกที่ กค 0706/593 ลงวันที่ 25 มกราคม 2551

1. ห้างหุ้นส่วนจำกัด ช. (ห้างฯ) จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลประเภทห้างหุ้นส่วนจำกัดเมื่อวันที่ 14 มีนาคม 2543 มีนาย ว. เป็นหุ้นส่วนผู้จัดการ และนางสาว อ. เป็นหุ้นส่วน ทุนจดทะเบียน (1,000,000 บาท) ลงหุ้นด้วยเงินสดคนละ 500,000 บาท ต่อมาเมื่อวันที่ 24 กันยายน 2555 ห้างฯ ได้มีมติที่ประชุมให้เพิ่มนาง พ. เข้ามาเป็นหุ้นส่วนเพิ่มอีกหนึ่งคน โดยวิธีลดสัดส่วนการถือหุ้นของนาย ว. คงเหลือ 400,000 บาท และนางสาว อ. คงเหลือ 300,000 บาท และโอนสัดส่วนที่ลดลงให้แก่นาง พ. ถือหุ้น 300,000 บาท (100,000+200,000) และนาย ว. และนางสาว อ. ตกลงยินยอมยกสิทธิประโยชน์ในมูลค่าหุ้นเดิม รวมทั้งส่วนแบ่งกำไรที่เหลืออยู่ตั้งแต่ เริ่มดำเนินกิจการจนถึงปัจจุบันให้นาง พ. ทั้งหมด และได้จดหนังสือรับรองจากกรมพัฒนาธุรกิจการค้าเมื่อวันที่ 27 กันยายน 2555

2. เมื่อวันที่ 25 ตุลาคม 2555 ห้างฯ มีมติที่ประชุม ให้จ่ายเงินส่วนแบ่งกำไรตั้งแต่ปีภาษี 2550 ถึงปีภาษี 2552 (รวม 3 ปี) จำนวน 6,599,049.70 บาท ให้กับผู้ถือหุ้นทั้ง 3 คนตามจำนวนสัดส่วนการถือหุ้น

3. เมื่อวันที่ 27 พฤศจิกายน 2555 ห้างฯ ได้จดทะเบียนแปรสภาพเป็นบริษัท ช. จำกัด

4. นาย ว. ได้ขอคืนภาษีอากรที่ชำระไว้เกิน

จำนวน 127,012.56 บาท นาง พ. ได้ขอคืนภาษีอากรที่ชำระไว้เกินจำนวน 146,649.42 บาท และนางสาว อ. ได้ขอคืนภาษีอากรที่ชำระไว้เกินจำนวน 201,159.42 บาท

การจ่ายเงินส่วนแบ่งของกำไรสะสมของปีก่อนๆ ตาม 1. ข้างต้น เป็นกรณีที่ห่างๆ ต้องปฏิบัติให้เป็นไปตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และเงินส่วนแบ่งของกำไรดังกล่าวจากห่างๆ ถือเป็นเงินปันผลตามมาตรา 40 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร มีสิทธิได้รับเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ

2. การที่นาง พ. ได้รับมูลค่าหุ้นจำนวน 300,000 บาท และสิทธิประโยชน์ในมูลค่าหุ้นเดิมรวมทั้งส่วนแบ่งกำไรที่เหลืออยู่ตั้งแต่เริ่มดำเนินกิจการจนถึงวันที่รับโอน ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 และมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีเงินได้

เรื่องที่ 3 กรณีวิธีการคำนวณมูลค่าหุ้นปันผล⁴⁰

1. กรณีบริษัทฯ จ่ายเงินปันผลเป็นหุ้นสามัญ ในอัตรา 10 หุ้นเดิมต่อ 1 หุ้นใหม่ ให้แก่ผู้ถือหุ้นที่เป็นบุคคลธรรมดาและบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หุ้นปันผลดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร และเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (ข) สำหรับมูลค่าหุ้นปันผลที่ผู้ถือหุ้นได้รับจะ

มีค่าเท่ากับจำนวนเงินกำไรสะสมที่บริษัทฯ ผู้จ่ายหุ้นปันผลตัดออกจากบัญชีเพื่อโอนไปเป็นทุนหารด้วยจำนวนหุ้นปันผลทั้งหมดที่ออกในคราวนั้น

2. กรณีผู้รับเป็นบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยที่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ถือหุ้นในบริษัทฯ ผู้จ่ายหุ้นปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทฯ ผู้จ่าย หุ้นปันผล และบริษัทฯ ไม่ได้ถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้รับหุ้นปันผลไม่ว่าโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อม และได้ถือหุ้นที่ก่อให้เกิดเงินปันผลไว้ถึงสามเดือนนับแต่วันที่ได้หุ้นนั้นมาจนถึงวันที่มีเงินได้ดังกล่าว หรือได้ออนหุ้นนั้นไปก่อนสามเดือนนับแต่วันที่ที่มีเงินได้ บริษัทผู้รับหุ้นปันผลย่อมได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมูลค่าหุ้นปันผลดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นเงินได้ตามมาตรา 65 ทวิ (10) (ข) และวรรคสอง หากไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขดังกล่าว บริษัทผู้รับหุ้นปันผลต้องนำมูลค่าหุ้นปันผลตามข้อ 1. มารวมคำนวณเป็นรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเพียงครึ่งหนึ่งของจำนวนที่ได้ ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับหุ้นปันผลตามมาตรา 65 ทวิ (10)

3. บริษัทฯ ผู้จ่ายหุ้นปันผลมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ดังนี้

3.1 กรณีบริษัทฯ จ่ายหุ้นปันผลให้แก่บุคคลธรรมดา บริษัทฯ มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 10.0 ของมูลค่าหุ้น

⁴⁰ หนังสือที่ กค 0702/9238 ลงวันที่ 9 ตุลาคม 2558

ปันผลตามมาตรา 50 (2) (จ) แห่งประมวล-
รัษฎากร

3.2 กรณีบริษัทฯ จ่ายหุ้นปันผลให้แก่
บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย บริษัทฯ มีหน้าที่
หักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 10.0 แต่
ไม่รวมถึงบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์และ
บริษัทจำกัดซึ่งถือหุ้นในบริษัทฯ ผู้จ่ายหุ้นปันผล
ไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิ
ออกเสียงในบริษัทฯ ผู้จ่ายหุ้นปันผล และบริษัทฯ
ผู้จ่ายหุ้นปันผลไม่ได้ถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้รับหุ้น
ปันผลไม่ว่าโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อม ตามข้อ
5 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 เรื่อง
สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่ง
ประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย
ลงวันที่ 26 กันยายน พ.ศ. 2528

เรื่องที่ 4 กรณีผู้เสียภาษีที่ได้รับเงินปันผล
ระหว่างกาล⁴¹

การให้เครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ แห่ง
ประมวลรัษฎากร มีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการจัด
ปัญหาภาระภาษีซ้ำซ้อนที่เกิดขึ้นจากการจัดเก็บ
ภาษีเงินได้จากผู้เสียภาษี 2 ราย ได้แก่ บริษัท
หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลรายหนึ่ง และบุคคล
ธรรมดาผู้ถือหุ้นอีกรายหนึ่ง สำหรับเงินได้ก่อน
เดียวกัน คือ กำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน
นิติบุคคล ซึ่งคำนวณตามมาตรา 65 มาตรา 65
ทวิ และมาตรา 65 ตรี ที่อยู่ในบังคับที่ต้องเสีย

ภาษีเงินได้นิติบุคคล และเมื่อบริษัทหรือห้างหุ้น-
ส่วนนิติบุคคลนั้นนำกำไรสุทธิดังกล่าวที่คงเหลือ
หลังหักภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้วมาจ่ายเป็นเงิน-
ปันผลตามมาตรา 40 (4) (ข) ให้แก่บุคคลธรรมดา
ผู้ถือหุ้นเงินปันผลดังกล่าวยังอยู่ในบังคับต้องเสีย
ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอีกด้วย ดังนั้น เพื่อเป็น
การขจัดปัญหาภาระภาษีซ้ำซ้อนดังกล่าว กฎหมาย
จึงกำหนดให้บุคคลธรรมดาผู้ถือหุ้นซึ่งได้รับเงิน-
ปันผลที่จ่ายจากกำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษีเงินได้
นิติบุคคลมีสิทธิได้รับเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ
โดยกฎหมายไม่ได้บังคับว่า การที่บุคคลธรรมดา
ผู้ถือหุ้นจะได้รับเครดิตภาษิดังกล่าวนั้น บริษัทหรือ
ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินปันผลจะต้องได้ยื่น
แบบแสดงรายการและชำระภาษีเงินได้นิติบุคคล
ก่อนแล้วเท่านั้น ทั้งนี้ บริษัทฯ ผู้จ่ายเงินปันผล
ดังกล่าว มีหน้าที่จะต้องระบุในหนังสือรับรองการ
หักภาษี ณ ที่จ่าย ให้ชัดเจนว่า เงินปันผลที่จ่าย
นั้นมาจากกำไรสุทธิของกิจการที่ต้องเสียภาษี
ในอัตราเท่าใด ในกรณีที่บริษัทฯ ผู้จ่ายเงินปันผล
แสดงข้อความที่กฎหมายกำหนดให้ต้องระบุใน
หนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย ไม่ถูกต้อง
อันเป็นเหตุให้เครดิตภาษีที่คำนวณได้ มีจำนวน
เกินกว่าที่ผู้มีเงินได้พึงได้รับ บริษัทฯ จะต้องรับผิดชอบ
ร่วมกับผู้มีเงินได้เท่ากับจำนวนเงินที่ได้รับคืนเกินไป
หรือที่ชำระไว้ไม่ครบ ตามมาตรา 47 ทวิ วรรคท้าย
แห่งประมวลรัษฎากร

⁴¹ หนังสือที่ กค 0702 (กม.03)/1073 ลงวันที่ 20 พฤษภาคม 2552

เรื่องที่ 5 กรณีการจ่ายเงินปันผลไปต่างประเทศ⁴²

บริษัทฯ จ่ายเงินปันผลไปให้แก่ผู้ถือหุ้น คือ บริษัท ภูเก็ต ซึ่งเป็นนิติบุคคลที่จดทะเบียนในประเทศไทยจ่ายเงินปันผลที่บริษัทฯ จ่ายไปนั้น เข้าลักษณะเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ มีหน้าที่หักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายในอัตราร้อยละ 10 ของเงินปันผลจำนวนดังกล่าวตามมาตรา 70 และหากบริษัทฯ ได้หักหรือนำส่งภาษีเกินกว่าที่กฎหมายกำหนด บริษัท ภูเก็ต มีสิทธิขอคืนเงินภาษีอากรภายในกำหนดเวลาสามปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาการยื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนดตามมาตรา 27 ตรี

เรื่องที่ 6 กรณีการนำเงินปันผลที่ได้รับมารวมคำนวณเสียภาษี⁴³

กรณี S ได้รับเงินปันผลจากบริษัทที่ได้รับ การส่งเสริมการลงทุน S ย่อมได้รับยกเว้นไม่ต้องนำเงินปันผลดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นรายได้เพื่อคำนวณเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ทั้งนี้ ตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน ต่อมา S ได้นำเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนจ่ายให้แก่ท่านผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา หากข้อเท็จจริงปรากฏว่า S ได้หักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 10.0 ของเงินปันผล

ที่จ่าย ตามมาตรา 50 (2) (จ) แห่งประมวลรัษฎากร ท่านซึ่งเป็นผู้มีเงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ข) จะเลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 10.0 ของเงินได้ตามที่ S ได้หักไว้ โดยไม่ต้องนำเงินปันผลดังกล่าวไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่นก็ได้ ทั้งนี้ ตามมาตรา 48 (3) วรรคสาม แต่หากเลือกนำไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่น ผู้มีเงินได้ย่อมไม่ได้รับเครดิตภาษีเงินปันผลตามมาตรา 47 ทวิ

อย่างไรก็ดี หากผู้มีเงินได้ได้รับเงินปันผลจากผู้จ่ายหลายราย และผู้มีเงินได้เลือกนำเงินปันผลไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่น ผู้มีเงินได้จะต้องนำเงินปันผลตามมาตรา 40 (4) (ข) ที่ได้รับในปีภาษีทุกรายมารวมคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

เรื่องที่ 7 กรณีจ่ายเงินผลประโยชน์⁴⁴

วิทยาลัยมีฐานะเป็นนิติบุคคล แต่ไม่เข้าลักษณะเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร เงินค่าผลประโยชน์ที่นิติบุคคลจ่ายให้แก่บริษัทฯ จึงไม่ถือเป็นเงินส่วนแบ่งกำไร ตามมาตรา 40 (4) (ข) แต่เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) วิทยาลัยฯ จึงมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ทุกคราวที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 3.0 ตามข้อ 12/1 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528ฯ ลงวันที่ 26 กันยายน พ.ศ. 2528 ตามบันทึกที่ กค 0706/1809 ลงวันที่ 3 มีนาคม 2549

⁴² หนังสือที่ กค 0702/6118 ลงวันที่ 24 กันยายน 2551

⁴³ หนังสือที่ กค 0702/4298 ลงวันที่ 24 กรกฎาคม 2551

⁴⁴ หนังสือที่ กค 0702/3837 ลงวันที่ 4 กรกฎาคม 2551

เรื่องที่ 8 กรณีการคำนวณเครดิตภาษีจากเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไร⁴⁵

ห้างฯ นำรายได้จากการประกอบกิจการมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตรา ร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิเพียงอัตราเดียว โดยมีได้ใช้สิทธิการลดอัตราภาษีเงินได้ตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 431) พ.ศ. 2548 เมื่อห้างฯ จ่ายเงินส่วนแบ่งกำไรให้แก่ผู้รับซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา และห้างฯ ทราบโดยชัดแจ้งว่าจ่ายจากเงินกำไรหลังจากเสียภาษีในอัตราใด ห้างฯ จะต้องระบุในหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่ายให้ชัดเจนว่า เงินส่วนแบ่งกำไรที่จ่ายนั้นจำนวนใดได้มาจากกิจการที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในอัตราใด และให้ถือตามอัตราที่ระบุในหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย เพื่อให้ผู้รับส่วนแบ่งกำไรมีสิทธิเครดิตภาษีที่คำนวณได้มีจำนวนไม่เกินกว่าที่ผู้รับพึงได้รับ และหากห้างฯ แสดงข้อความที่กำหนดให้ต้องระบุในหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่ายไม่ถูกต้อง อันเป็นเหตุให้เครดิตภาษีที่คำนวณได้มี

จำนวนเกินกว่าที่หุ้นส่วนผู้มีเงินได้พึงได้รับ ห้างฯ ต้องรับผิดชอบร่วมกับหุ้นส่วนผู้มีเงินได้เท่ากับจำนวนเงินที่ได้รับคืนเกินไปหรือที่ชำระไว้ไม่ครบ ตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ ตามข้อ 13 และ 18 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 119/2545ฯ ลงวันที่ 5 พฤศจิกายน พ.ศ. 2545

สรุป

เงินปันผลนั้นเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร และเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น เมื่อผู้จ่ายจ่ายเงินได้ดังกล่าวให้แก่ผู้มีเงินได้ที่เป็นบุคคลธรรมดา ผู้จ่ายมีหน้าที่หักภาษีในอัตราร้อยละ 10 ของเงินได้ดังกล่าวตามมาตรา 50 (2) (จ) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้มีเงินได้ซึ่งเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยมีสิทธิเลือกนำเงินได้ดังกล่าวไปรวมคำนวณเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษีได้ตามมาตรา 48 (3) วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

⁴⁵ หนังสือที่ กค 0702/3142 ลงวันที่ 10 มิถุนายน 2551