

ความรู้ทั่วไปของกับกิจการร่วมค้า และการจัดเก็บภาษีเงินได้จากกิจการร่วมค้า
ภายใต้ประมวลรัษฎากรและอนุสัญญาภาษีซ้อน

2.1 ความเป็นมาและความหมายของ “กิจการร่วมค้า”

2.1.1 ความเป็นมาของกิจการร่วมค้า¹

พิจารณาถึงที่มาของการจัดตั้งรูปแบบกิจการร่วมค้าจากอดีตแล้ว มีความชัดเจนว่า กิจการร่วมค้าในฐานะที่เป็นองค์กรธุรกิจเป็นที่รู้จักในวงการค้ามาเป็นเวลายาวนาน จากหลักฐานทางประวัติศาสตร์ในยุคต้น ๆ พบว่ามีการใช้รูปแบบกิจการร่วมค้าสำหรับการประกอบธุรกิจการค้าขนาดใหญ่ในประเทศอียิปต์ ซีเรีย ฟินีเชีย และบาบิโลเนีย

ทั้งนี้ การทำธุรกิจในยุคโบราณมักจะทำในรูปของตัวบุคคลหรือในรูปของครอบครัว กรณีที่จำเป็นต้องใช้เงินทุนมากกว่าที่ตัวบุคคลหรือครอบครัวมีอยู่ ทำให้เกิดการร่วมกันทำกิจการในลักษณะของห้างหุ้นส่วนหรือกิจการร่วมค้า

ต่อมาในยุคที่อาณาจักรโรมันรุ่งเรือง ได้มีการใช้องค์กรในลักษณะของห้างหุ้นส่วนในการประกอบกิจการที่ใช้เงินทุนจำนวนน้อย แต่ในกิจการที่มีความจำเป็นต้องใช้เงินทุนจำนวนมาก จะมีการนำองค์กรในลักษณะของกิจการร่วมค้ามาใช้

ในเมืองเวนิซ ได้มีการใช้องค์กรธุรกิจในลักษณะกิจการร่วมค้า ในกิจการเดินเรือโดยมีลักษณะเป็นการร่วมหุ้นกันค้าขายสินค้าทางเรือในแต่ละเที่ยว ในยุคแรกของการค้าขายพ่อค้าแต่ละฝ่ายจะรวบรวมทรัพย์สินของตนมาลงทุนในกิจการร่วมค้าขนาดใหญ่ เช่น ร่วมกันลงทุนในการก่อสร้างเรือ ต่อมาได้กลายมาเป็นประเพณีปฏิบัติ คือ เมื่อมีการประกอบกิจการที่ต้องใช้เงินทุนจำนวนมาก ผู้ประกอบกิจการจะร่วมกันลงทุนในลักษณะของกิจการร่วมค้า ทั้งนี้ โดยมีวัตถุประสงค์ 2 ประการคือ เพื่อหาทุนให้ได้ตามจำนวนที่ต้องการและเพื่อกระจายความเสี่ยง

¹ Henry W. Nichols, “Joint Ventures,” Virginia Law Review 36 (May 1950) : 426 – 429. อ้างถึงใน ธรรมนูญ พินยาภรณ์, “สถานะทางกฎหมายของกิจการร่วมค้า,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต ภาควิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2533) น. 9 – 11.

กิจการร่วมค้าในระยะแรก ๆ มักจะเป็นกิจการที่ต้องใช้เงินทุนจำนวนมาก โดยปกติแล้วจะมีช่วงเวลาเท่ากับการเดินทางค้าขายหนึ่งเที่ยว หรือเท่ากับการประกอบกิจการค้าเพียงครั้งหนึ่งคราวเดียวโดยไม่มีลักษณะเป็นการดำเนินกิจการอย่างต่อเนื่อง หากพิจารณากิจการร่วมค้าในฐานะเป็นองค์กรทางการค้าแล้ว กิจการร่วมค้าเป็นองค์กรที่ได้มีการพัฒนาขึ้นก่อนองค์กรในลักษณะของบริษัท

ในประวัติศาสตร์ยุคต้นของประเทศอิตาลี ประเทศฝรั่งเศส และประเทศเยอรมันพบว่ามีการนำองค์กรธุรกิจในลักษณะของกิจการร่วมค้ามาใช้ในทางการค้า องค์กรธุรกิจประเภทนี้ต่อมาได้มีการเผยแพร่และนำมาใช้ในประเทศอังกฤษ การที่นำองค์กรธุรกิจประเภทนี้มาใช้เนื่องจากการขยายตัวในทางการค้า ความจำเป็นในการรวบรวมเงินทุน และความต้องการกระจายความเสี่ยง อย่างไรก็ตามในทางกฎหมายของประเทศไทยมิได้มีการแยกแยะความแตกต่างของกิจการร่วมค้าจากการเป็นหุ้นส่วนแต่อย่างใด

รูปแบบการประกอบธุรกิจในลักษณะกิจการร่วมค้านี้ได้เผยแพร่ไปยังประเทศสหรัฐอเมริกา เนื่องจากการติดต่อค้าขายกับประเทศอังกฤษ ประเทศสหรัฐอเมริกาได้มีการนำกิจการร่วมค้ามาใช้เพื่อวัตถุประสงค์เดียวกันกับวัตถุประสงค์ในการใช้กิจการร่วมค้าในอดีต กล่าวคือ จะมีการนำกิจการร่วมค้ามาใช้เมื่อมีความประสงค์ที่จะรวบรวมทุนเพื่อประกอบกิจการอุตสาหกรรมและกิจการในทางการเงินขนาดใหญ่ ในกรณีพื้นฐานตามสัญญาใหญ่เกินกว่าที่ผู้ประกอบการรายเดียวจะเข้ารับได้หรือเข้าถึงได้ ทำให้มีการรวมตัวกันในลักษณะกิจการร่วมค้าเพื่อรวบรวมเงินทุนโรงงาน และบุคลากร เพื่อให้สามารถเข้ารับงานและสามารถจัดหาเงินทุนได้อย่างพอเพียงที่จะทำงานได้สำเร็จ ในหลายกรณีแม้ว่าผู้ประกอบการรายเดียวจะสามารถทำงานได้ด้วยตนเองก็ตาม แต่ก็ยังต้องการให้มีการเฉลี่ยความเสี่ยงภัยโดยการเข้าร่วมกับผู้ประกอบธุรกิจรายอื่น ๆ ในลักษณะของกิจการร่วมค้า นอกจากนี้การเข้าร่วมในลักษณะของกิจการร่วมค้ายังทำให้แต่ละฝ่ายใช้เงินไปในแต่ละโครงการเป็นจำนวนจำกัด และมีเงินเหลือที่จะรับงานอื่นต่อไปอีกได้ และในบางกรณีแม้ว่าผู้ประกอบการรายเดียวจะมีเงินทุนเพียงพอที่จะเข้ารับงานตามสัญญาได้ แต่งานนั้นเกี่ยวข้องกับงานหลายประเภทและงานบางประเภทผู้ประกอบการรายนั้นไม่คุ้นเคย กรณีดังกล่าวนี้ก็อาจมีการนำผู้ประกอบการรายอื่นที่มีความชำนาญในงานด้านนั้น ๆ เข้ามาร่วมรับงานในฐานะผู้ร่วมค้า

2.1.2 ความหมายของกิจการร่วมค้าภายใต้ประมวลกฎหมายและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

รูปแบบการประกอบกิจการที่เรียกว่า “กิจการร่วมค้า” หรือ “Joint Venture” ปัจจุบันยังไม่มีกฎหมายชัดเจน ทั้งนี้ รูปแบบของกิจการร่วมค้าเอง ได้ถูกจัดตั้งขึ้นหลายรูปแบบ โดยมีผู้พยายามให้คำจำกัดความและจัดแบ่งประเภทของกิจการร่วมค้าไว้ ดังนี้

“กิจการร่วมค้า” เป็นการรวมตัวกันของบุคคลธรรมดา บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนตั้งแต่สองฝ่ายขึ้นไป หรือการรวมตัวในระหว่างกันของบุคคลดังกล่าว โดยมีวัตถุประสงค์ที่จะดำเนินกิจการทางธุรกิจ²

“กิจการร่วมค้า” คือ การรวมตัวของบุคคลหรือบริษัทตั้งแต่สองฝ่ายขึ้นไปเพื่อดำเนินกิจการธุรกิจอย่างหนึ่งเพื่อหากำไรโดยทั่วไป การรวมตัวในลักษณะนี้เกิดขึ้นเพราะบุคคลหรือห้างฯ ไม่มีทรัพย์สินของตนเองในการดำเนินการตามโครงการ ความสัมพันธ์ร่วมกันจะสิ้นสุดเมื่อโครงการเสร็จสิ้น³

“กิจการร่วมค้า” คือ การรวมตัวของบุคคล (หรือหน่วย) ตั้งแต่สองฝ่ายขึ้นไป ตั้งขึ้นเพื่อดำเนินการธุรกิจอย่างหนึ่ง (หรือกิจการที่เกี่ยวข้องหลายอย่าง) เพื่อผลกำไร⁴

“กิจการร่วมค้า” เป็นกลุ่มของบุคคลหรือนักธุรกิจที่รวมตัวกันตามสัญญาเพื่อประกอบการ หรือโครงการเฉพาะอย่างหนึ่ง....⁵

“กิจการร่วมค้า” ตั้งขึ้นเมื่อบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปร่วมกันดำเนินกิจการธุรกิจ จำกัดเฉพาะกิจการเดียว หรือดำเนินงานงานเดียว โดยตกลงแบ่งผลกำไร หรือขาดทุนของกิจการ...⁶

² J.M. Barrett, Erwin Seago, Partners and Partnerships Law and Taxation, Vol.1 (Virginia : The Michie Company, 1956) p. 65.

³ Charles F. Hemphill, Jr., Basic Business Law, (New Jersey : Prentice Hall Inc., 1984) p. 307.

⁴ Patrick R. Delaney, Irvin N. Gleim, CPA Examination Review Business Law, (New York : John Wiley & sons, 1987) p. 317.

⁵ Ferdinand F. Mauser, David J. Schwartz, American Business : An Introduction, (New York : Harcourt Brace Jovanovich Inc., 1982) p. 49.

⁶ John R. Griffith, The legal Environment of Business, (New York : John Wiley & sons, 1984) p. 119.

“กิจการร่วมค้า” เกิดขึ้นเมื่อบุคคลตั้งแต่สองฝ่ายขึ้นไป ให้ความพยายามร่วมกันในกิจการธุรกิจเฉพาะอย่างหนึ่ง และตกลงที่จะแบ่งผลกำไรหรือขาดทุนร่วมกันหรือตามสัดส่วนของการลงทุน⁷

“กิจการร่วมค้า” ภายใต้กฎหมายของประเทศที่ใช้ระบบ Common Law ยังไม่มีคำนิยาม หรือคำจำกัดความทางกฎหมายของกิจการร่วมค้าที่ได้รับการยอมรับโดยทั่วไป แต่คำว่ากิจการร่วมค้าก็เป็นที่ยอมรับในความหมายที่หมายถึง ข้อตกลง หรือการดำเนินกิจการ ที่ทำให้คู่สัญญาสองฝ่ายหรือมากกว่านั้นร่วมมือกันในการดำเนินธุรกิจ โดยก่อตั้งขึ้นในรูปแบบของห้างหุ้นส่วน บริษัท มีการร่วมกันในผลกำไร หรือ ขาดทุนของผู้ร่วมค้า⁸

“กิจการร่วมค้า” เป็นคำที่ใช้ในวงการธุรกิจที่ยังไม่มีความหมายซึ่งเป็นที่ยอมรับกันอย่างเป็นทางการเป็นเอกฉันท์ กิจการร่วมค้าเป็นรูปแบบหนึ่งของการร่วมลงทุนประกอบธุรกิจโดยมีผู้ร่วมลงทุนอย่างน้อย 2 คนขึ้นไป มีวัตถุประสงค์เพื่อแสวงหากำไร (Profit) มาแบ่งปันกัน หรือแบ่งปันผลประโยชน์ในรูปแบบของผลผลิต (Production Sharing) หรือแบ่งปันในรูปรายได้ก่อนหักรายจ่าย (Gross Return)⁹

“กิจการร่วมค้า” หมายถึง คำที่ใช้อธิบายโดยปริยายถึงข้อตกลงทางพาณิชย์ใด ๆ ของหน่วยธุรกิจตั้งแต่สองหน่วยขึ้นไป เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์โดยเฉพาะ โดยรวมการดำเนินการบางส่วนเข้าด้วยกัน และให้อยู่ภายใต้อำนาจในการควบคุมร่วมกัน¹⁰

“กิจการร่วมค้า” หมายถึง การที่หน่วยธุรกิจตั้งแต่สองหน่วยขึ้นไปรวมเข้าด้วยกันเป็นนิติบุคคลทางธุรกิจแยกต่างหากจากกัน โดยที่ผู้เข้าร่วมในกิจการร่วมค้ายังคงมีสภาพนิติบุคคล

⁷ Robert N. Corley, Eric M. Holmes, William J. Robert, Principles of Business Law, (New Jersey : Prentice Hall, 1983) p. 692.

⁸ Chow0 Kok Fong , Construction Joint Venture in Singapore, (Singapore : Tien Wah Press (Pte) Ltd., 1995) p. 4.

⁹ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, การวางแผนภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร : สถาบัน T Training Center, 2548) น. 477 – 478.

¹⁰ Alison Jones and Brenda Sufrin, EC Competition Law, (Great Britain : Oxford University Press, 2001) p. 813.

ของตนเองแยกต่างหากจากกิจการร่วมค้า โดยมีวัตถุประสงค์พิเศษในทางธุรกิจบางประการและมีระยะเวลาที่จำกัด¹¹

ตามกฎหมายไทย ทั้งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนฯ ไม่มีบทบัญญัติใดที่กล่าวถึงกิจการร่วมค้าไว้

คำว่า “กิจการร่วมค้า” เริ่มมีในกฎหมายไทยเป็นครั้งแรกในประมวลรัษฎากร มาตรา 39¹² โดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2521 มีผลใช้บังคับเมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 2521 คำนิยามของกิจการร่วมค้านี้มีไว้เพื่อประโยชน์ในการเสียภาษีเงินได้ของกิจการร่วมค้า ซึ่งบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรนั้นไม่อาจถือได้ว่าเป็นบทนิยามของกิจการร่วมค้าตามกฎหมายไทยได้ เนื่องจากประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี มิใช่กฎหมายสารบัญญัติที่กำหนดสิทธิและหน้าที่ของกิจการร่วมค้า ต่อมาในปี พ.ศ. 2543 ได้ปรากฏคำว่า กิจการร่วมค้าเพิ่มขึ้นในกฎหมายฉบับอื่น คือ ในพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543¹³ โดย

¹¹ Fred J. Weston and Samuel C. Weaver, Mergers and Acquisitions, (The United States of America : McGraw-Hill, 2001), pp. 123 – 124.

¹² มาตรา 39 ในหมวดนี้ เว้นแต่ข้อความจะแสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น

“บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้หมายความรวมถึง

(1) ...

(2) กิจการร่วมค้า ซึ่งได้แก่ กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางค้าหรือหากำไรระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือระหว่างบริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือนิติบุคคลอื่น”

¹³ มาตรา 8 ให้ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน บริษัทจำกัด บริษัทมหาชนจำกัด ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจในประเทศไทย กิจการร่วมค้าตามประมวลรัษฎากร เป็นผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี และต้องจัดให้มีการทำบัญชีสำหรับการประกอบธุรกิจของตนโดยมีรายละเอียด หลักเกณฑ์ และวิธีการตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัตินี้

ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีประกอบธุรกิจเป็นประจำในสถานที่หลายแห่งแยกจากกัน ให้ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดการธุรกิจในที่นั้นเป็นผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี

กำหนดให้กิจการร่วมค้าตามประมวลระฎการ มีหน้าที่จัดทำบัญชีและจัดการการเงิน เช่นเดียวกันกับห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน บริษัทจำกัด บริษัทมหาชนจำกัด ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย โดยการบัญชีสำหรับส่วนได้เสียในการร่วมค้าและการรายงานเกี่ยวกับสินทรัพย์หนี้สิน รายได้และค่าใช้จ่ายของการร่วมค้าในงบการเงินของผู้ร่วมค้าและงบการเงินของผู้ลงทุนในการร่วมค้า ต้องเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 46 เรื่อง รายงานทางการเงินเกี่ยวกับส่วนได้เสียในการร่วมค้า¹⁴ ซึ่งในข้อ 2 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 46 นี้ได้ให้คำนิยามของการร่วมค้าเอาไว้ว่า “การร่วมค้า” หมายถึง การประกอบกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจของบุคคลหรือกิจการตั้งแต่สองรายขึ้นไปโดยให้มีการควบคุมร่วมกันตามที่ตกลงไว้ในสัญญา

คำว่า “กิจการร่วมค้า” ปรากฏอยู่ในกฎหมายไทย 2 ฉบับ คือ ในประมวลระฎการ มาตรา 39 และในพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ในประมวลระฎการบัญญัติถึงกิจการร่วมค้าก็เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของกิจการร่วมค้า ส่วนพระราชบัญญัติการบัญชีบัญญัติถึงกิจการร่วมค้าก็เพื่อกำหนดให้กิจการร่วมค้าตามประมวลระฎการ มีหน้าที่จัดทำบัญชีและจัดการการเงิน

ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีเป็นกิจการร่วมค้าตามประมวลระฎการ ให้บุคคลซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินการของกิจการนั้นเป็นผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี

มาตรา 9 ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีต้องจัดให้มีการทำบัญชีนับแต่วันเริ่มทำบัญชี ดังต่อไปนี้ เป็นต้นไป

(1) ...

(2) ...

(3) กิจการร่วมค้าตามประมวลระฎการ ให้เริ่มทำบัญชีนับแต่วันที่กิจการร่วมค้านั้นได้เริ่มต้นประกอบกิจการ

(4) ...

มาตรา 11 ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีซึ่งเป็นห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย นิติบุคคลที่ตั้งตามกฎหมายต่างประเทศ และกิจการร่วมค้าตามประมวลระฎการ ต้องจัดทำงบการเงินและยื่นงบการเงินดังกล่าวต่อสำนักงานกลางบัญชีหรือสำนักงานบัญชีประจำท้องที่ ภายในห้าเดือนนับแต่วันปิดบัญชีตามมาตรา 10 ...

¹⁴มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2543 เป็นต้นไป

เห็นได้ว่ากฎหมายไทยในปัจจุบันยังปราศจากความชัดเจนของนิยามของกิจการร่วมค้า กล่าวคือ การไม่ได้บัญญัติไว้ถึง “ลักษณะ” (Characteristics of Being Joint Venture) ของการดำเนินกิจการร่วมค้าไว้ เนื่องจาก มาตรา 39 ได้ระบุลักษณะของกิจการร่วมค้าไว้เพียงแต่ กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางการค้าหรือหากำไรระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือระหว่างบริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือนิติบุคคลอื่น กิจการใดจะถือว่าเป็นกิจการร่วมค้าเป็นไปโดยอาศัยแนววินิจฉัยของกรมสรรพากรเป็นสำคัญ และการมิได้บัญญัติช่วงเวลาของการดำเนินกิจการร่วมค้าไว้ ถือเป็นช่องว่างที่เกิดขึ้นเนื่องจากการจัดตั้งกิจการร่วมค้าด้วยวัตถุประสงค์เป็นการถาวร ไม่แตกต่างจากบริษัทห้างร้านทั่วไป ซึ่งมักมีวัตถุประสงค์เพื่อรองรับการทำธุรกิจขนาดใหญ่ที่ไม่มีกำหนดระยะเวลา เช่น เพื่อร่วมกันครอบครองตลาดโดยจำกัดจำนวนคู่แข่งชั้นให้น้อยรายที่สุด กรณีเช่นนี้จะแตกต่างจากลักษณะเป็นโครงการขนาดใหญ่ระหว่างผู้ร่วมค้าท้องถิ่นกับผู้ร่วมค้าที่มาจากต่างประเทศ อย่างกรณีกิจการร่วมค้าที่จัดตั้งขึ้นด้วยวัตถุประสงค์เพื่อดำเนินการโครงการใดโครงการหนึ่ง ซึ่งดูเหมือนจะมีความจำเป็นต่อการพัฒนาที่น้อยกว่าอย่างเห็นได้ชัด เนื่องจากวัตถุประสงค์เพื่อดำเนินการเป็นการถาวรจะเน้นที่เป้าหมายทางธุรกิจของผู้ร่วมค้าเป็นสำคัญ ที่สำคัญ ปัญหาประการหนึ่งที่เกิดขึ้น คือ หากกิจการร่วมค้าที่จัดตั้งขึ้นด้วยวัตถุประสงค์เพื่อดำเนินการเป็นการถาวร ถูกจัดตั้งในรูปกิจการร่วมค้าที่ไม่มีสภาพบุคคลตามกฎหมาย และรูปแบบนี้ย่อมสอดคล้องกับนิยามคำว่า กิจการร่วมค้า ตามนัยมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร และจะได้รับสิทธิประโยชน์ตามที่บัญญัติไว้ตามกฎหมายแล้ว เช่นนี้มีประเด็นพิจารณาว่า มีความเหมาะสมและสอดคล้องต่อเจตนากการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีหรือไม่ ปัญหาที่ผู้เขียนจะได้นำมาขยายประเด็นและวิเคราะห์ต่อไปในบทที่ห้า

2.1.3 รูปแบบของกิจการร่วมค้าที่ประกอบกิจการในประเทศไทย

ตามปกตินักธุรกิจทั่วไปย่อมเข้าใจดีว่า การแสวงหากำไรจากการลงทุนกับความเสี่ยงที่จะต้องประสบจากการดำเนินธุรกิจ มีความน่าจะเป็นที่จะเกิดขึ้นได้พอกัน ดังนั้น การพิจารณาของนักลงทุนต้องพิจารณาความเสี่ยงของแต่ละธุรกิจ เพื่อให้เกิดความมั่นคงแก่การดำเนินธุรกิจ ผู้ประกอบการโดยทั่วไปจึงพยายามหาผู้ร่วมหุ้นที่มีความสามารถทางด้านเทคโนโลยี การจัดการ การบริหารเพื่อชิงความได้เปรียบในการแข่งขันในวงการธุรกิจ ด้วยการหาผู้ร่วมทุนที่มีความรู้ ความสามารถ เพื่อกระจายความเสี่ยง

ดังนั้น เหตุผลในการเข้ามาร่วมลงทุนหรือทำกิจกรรมร่วมค้า อาจแบ่งได้ดังนี้¹⁵

1. เหตุผลในทางเงินทุน ในกิจการขนาดใหญ่หรือกิจการที่ต้องใช้เงินทุนจำนวนมาก ผู้ประกอบธุรกิจแต่ละฝ่ายอาจจะไม่สามารถจัดหาเงินทุนได้ จึงมีความจำเป็นหรือมีความประสงค์ที่จะร่วมทุนกับบุคคลอื่นในการประกอบกิจการเช่นว่านั้น นอกจากนี้การร่วมลงทุนยังเป็นการเพิ่มความเชื่อถือในตลาดเงินทุน ทำให้กู้เงินได้ง่ายขึ้นภายในเงื่อนไขที่เป็นประโยชน์และเป็นธรรมแก่ผู้กู้
2. เหตุผลในทางเทคโนโลยี ความเชี่ยวชาญ และทรัพยากรทางธุรกิจอื่น ๆ ผู้ประกอบธุรกิจอาจจะสามารถจัดหาเงินทุนในการประกอบกิจการได้ แต่ขาดความรู้ประสบการณ์ เทคโนโลยี และทรัพยากรทางธุรกิจอื่น ๆ หรือเห็นว่าการจัดหาสิ่งเหล่านี้ก่อให้เกิดความยุ่งยากสิ้นเปลืองค่าใช้จ่าย และไม่เป็นการเหมาะสม จึงตกลงทำสัญญาาร่วมค้ากับบุคคลอื่นซึ่งเป็นผู้สามารถจัดหาสิ่งเหล่านั้นได้
3. เหตุผลในการกระจายความเสี่ยง กิจการร่วมค้าส่วนใหญ่เป็นกิจกรรมที่มีขนาดใหญ่ ต้องใช้เงินทุนสูงและในหลายกรณีเป็นกิจการที่มีความเสี่ยงต่อการขาดทุนสูง เช่น กิจการสำรวจและผลิตปิโตรเลียม เป็นต้น การร่วมทุนกับบุคคลอื่นในกิจการที่มีความเสี่ยงสูงนี้จะเป็นประโยชน์ต่อผู้ประกอบธุรกิจเมื่อกิจการประสบกับภาวะขาดทุน เนื่องจากภาระในผลขาดทุนของกิจการจะกระจายไปยังบุคคลหลายฝ่ายที่เข้าร่วมกันประกอบธุรกิจ นอกจากนั้นการที่ได้ผู้เชี่ยวชาญในแต่ละด้านของงานมาร่วมลงทุนกันก็เป็นทางหนึ่งที่จะช่วยลดความเสี่ยงลงได้
4. เหตุผลในการลดค่าใช้จ่าย กรณีที่ผู้ประกอบธุรกิจสองฝ่ายต้องการประกอบกิจการประเภทเดียวกัน การร่วมมือกันจะทำให้รับผลประโยชน์ทั้งสองฝ่าย คือ ทำให้ลดค่าใช้จ่ายลงเนื่องจากการใช้เครื่องมือ อุปกรณ์ และบุคลากรร่วมกัน
5. เหตุผลในการลดการแข่งขัน ผู้เข้าร่วมในกิจการร่วมค้ามักจะมีความรู้ความชำนาญในกิจการนั้น ๆ พอสมควร หากไม่ร่วมกิจการค้ากันก็อาจจะเป็นคู่แข่งกัน ทำให้โอกาสในทางธุรกิจและผลกำไรน้อยลง
6. เหตุผลในทางบัญชีและการเงิน กิจการร่วมค้าจะมีบัญชีของตนแยกต่างหากจากผู้เข้าร่วมค้า ดังนั้น หนี้ของกิจการร่วมค้าจะไม่ปรากฏอยู่ในบัญชีบุคคลของผู้ร่วมค้า ซึ่งอาจจะเป็นประโยชน์ต่อผู้ประกอบธุรกิจในบางกรณี เช่น ผู้ร่วมค้าอาจมีขีดจำกัดในด้านเครดิต เช่น สามารถกู้ยืมเงินจากธนาคารได้ไม่เกิน 10 ล้านบาท การเข้าร่วมในกิจการร่วมค้าทำให้หาเครดิตได้ต่างหากและเพิ่มขึ้นได้

¹⁵ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 9 น. 476 – 477.

การประกอบกิจการร่วมค้าในประเทศไทยมีอยู่ 2 รูปแบบ

2.1.3.1 กิจการร่วมค้าที่มีสภาพบุคคล กิจการร่วมค้าที่มีสภาพบุคคล หมายถึง การจัดตั้งกิจการร่วมค้าในรูปแบบที่มีสภาพนิติบุคคลตามกฎหมายที่แยกต่างหากออกจากผู้ร่วมค้า โดยอาจจัดตั้งในรูปแบบบริษัทจำกัด ห้างหุ้นส่วนจำกัด หรือ ห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน โดยผู้ร่วมค้าจะอยู่ในฐานะของผู้ถือหุ้น หรือผู้เป็นหุ้นส่วนตามกรณี

โดยการจำแนกสภาพบุคคลสามารถพิจารณาได้จากบทบัญญัติแห่งกฎหมายไทยที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

ลักษณะของการประกอบกิจการร่วมค้ามีได้หลายรูปแบบ หากกิจการร่วมค้านั้นเกิดขึ้นจากการจดทะเบียนจัดตั้งขึ้น (**Incorporated Joint Venture**) ไม่ว่าจะจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นภายใต้ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หรือพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 กิจการร่วมค้านั้นก็จะมีสถานะเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากตัวผู้เข้าร่วมค้าและมีสิทธิ หน้าที่ และความรับผิดชอบตามกฎหมายที่กิจการร่วมค้าจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นแล้วแต่กรณี เช่น กิจการร่วมค้าที่จดทะเบียนจัดตั้งเป็นบริษัทจำกัดก็ต้องอยู่ในบังคับของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยบริษัทจำกัด

ประมวลรัษฎากร

กรณีกิจการร่วมค้าที่เกิดขึ้นจากการจดทะเบียนจัดตั้งขึ้น ไม่ว่าจะจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นภายใต้ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หรือพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 ย่อมถือว่าเข้าลักษณะ “บริษัทจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย” ตามนัยมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร และถือเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเช่นเดียวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไทยทั่วไป ดังนี้ ถ้าไรที่เกิดขึ้นของกิจการร่วมค้าประเภทนี้ ย่อมถูกจัดเก็บภาษีตามนัยมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร จากรายได้ทั่วโลก และเมื่อกำไรนั้นได้เสียภาษีเงินได้แล้ว กิจการร่วมค้าย่อมสามารถจ่ายเงินปันผลให้ผู้ถือหุ้น นั่นคือ ผู้ร่วมค้าในแต่ละรายเป็นปกติ

2.1.3.2 กิจการร่วมค้าที่ไม่มีสภาพบุคคล กิจการร่วมค้าที่ไม่มีสภาพบุคคล หมายถึง การจัดตั้งกิจการร่วมค้าในรูปแบบที่ไม่มีสภาพนิติบุคคลตามกฎหมายที่แยกต่างหากออกจากผู้ร่วมค้า โดยสถานภาพทางกฎหมายจะถือเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญ หน้าที่และความรับผิดชอบระหว่างผู้ร่วมค้าจะเป็นไปตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

อย่างไรก็ตาม หากพิจารณาถึงภาระทางภาษีเงินได้ ความน่าสนใจของกรณีกิจการร่วมค้าที่ไม่มีสภาพบุคคลนั้น อยู่ตรงที่ แม้กิจการร่วมค้าไม่มีสภาพนิติบุคคลตามกฎหมายที่แยก

ต่างหากออกจากผู้ร่วมค้า แต่เมื่อพิจารณาจากประมวลระบฎากร กิจการร่วมค้าที่ไม่มีสภาพบุคคลตามกฎหมายกลับถูกถือว่าเป็นหน่วยภาษีที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแยกต่างหากออกจากผู้ร่วมค้าทั้งปวง ดังที่จะได้อธิบายต่อไป

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

กิจการร่วมค้าใดที่เกิดขึ้นจากข้อตกลงหรือสัญญาโดยมิได้มีการจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลตามกฎหมาย (Unincorporated Joint Venture) กิจการร่วมค่านั้นก็ไม่มีสถานะเป็นนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และไม่มีบทบัญญัติแห่งกฎหมายใดรับรองให้มีฐานะเป็นบุคคลจึงไม่มีสภาพบุคคลตามกฎหมาย การจัดตั้งกิจการร่วมค้าก็ไม่ต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

คำว่า “กิจการร่วมค้า” (Joint Venture) ไม่ใช่คำในกฎหมาย แต่เป็นคำที่ใช้กล่าวถึงการร่วมกิจการของคนตั้งแต่ 2 คนขึ้นไป ซึ่งไม่เข้าลักษณะเป็นห้างหุ้นส่วนหรือบริษัท แต่มีความคล้ายคลึงกับการดำเนินธุรกิจการค้าแบบห้างหุ้นส่วนและบริษัทอยู่บางประการ คือ เป็นสัญญาชนิดหนึ่งซึ่งบุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไปตกลงทำธุรกิจการค้าร่วมกัน มีการลงทุนร่วมกัน ดำเนินงานร่วมกัน และมีวัตถุประสงค์ในการหาผลประโยชน์มาแบ่งกัน ทำนองเดียวกับห้างหุ้นส่วนหรือบริษัท เพียงแต่ว่าการร่วมกันของ “กิจการร่วมค้า” ไม่มีลักษณะสำคัญของห้างหุ้นส่วนหรือบริษัท บางประการ กล่าวคือ ในการร่วมกันดำเนินงานนั้น คู่สัญญาไม่ได้ร่วมงานในลักษณะเช่นเดียวกับห้างหุ้นส่วนสามัญ กล่าวคือ มิได้ร่วมกันในผลขาดทุนหรือกำไรอย่างห้างหุ้นส่วน ความสัมพันธ์ระหว่างคู่สัญญาก็ไม่มีลักษณะเป็นตัวการตัวแทนอย่างหุ้นส่วนของห้างหุ้นส่วนสามัญ คู่สัญญาไม่ได้รับผิดจำกัดอย่างผู้ถือหุ้นในบริษัท และ “กิจการร่วมค้า” มิได้มีฐานะเป็นนิติบุคคลอย่างบริษัท กิจการร่วมค้ามักเป็นการตกลงทำกิจการอะไรเฉพาะอย่าง เมื่อสำเร็จแล้วก็ป็นอันเลิกกัน ไม่เป็นกิจการที่มีลักษณะถาวร การร่วมกันของคู่สัญญาเป็นการรวมกันอย่างหลวม ๆ ไม่มีลักษณะเป็นเอกเทศจากตัวผู้ร่วมกิจการ กิจการร่วมค้ามักจะเป็นการร่วมกันในการดำเนินธุรกิจขนาดใหญ่ซึ่งต้องใช้ทุนเป็นจำนวนมากหรือใช้ความเชี่ยวชาญหลายด้าน หรือต้องการความร่วมมือของหลายฝ่าย และมักจะเป็นกิจการชั่วคราวคราว “กิจการร่วมค้า” เป็นการตกลงทำธุรกิจการค้าซึ่งไม่มีแบบแน่นอน ขึ้นอยู่กับข้อตกลงหรือสัญญาระหว่างผู้ร่วมกิจการ

เมื่อกิจการร่วมค้ามิได้เป็นห้างหุ้นส่วนส่วนหรือบริษัทจำกัด และยังไม่มีการกฎหมายรับรองฐานะและสิทธิหน้าที่ของผู้ร่วมกิจการ แล้วกิจการดังกล่าวจะมีความผูกพันระหว่างกันและต่อบุคคลภายนอกอย่างไร ปัญหานี้คงต้องวินิจฉัยตามข้อตกลงและทางปฏิบัติของผู้ร่วมกิจการร่วมค้าซึ่งป็นคู่สัญญากัน ตลอดจนการแสดงออกต่อบุคคลภายนอกด้วย แม้โดยทั่วไปผู้ร่วม

กิจการร่วมค้าจะไม่เป็นตัวแทนซึ่งกันและกันอย่างกรณีของห้างหุ้นส่วน แต่ถ้ามีการมอบอำนาจให้ทำการแทนกันไม่ว่าโดยชัดแจ้งหรือโดยปริยาย หรือมีการเชิดให้เป็นตัวแทนกัน ก็อาจต้องมีการรับผิดชอบต่อบุคคลภายนอกอย่างตัวแทนก็ได้ สำหรับสิทธิและทรัพย์สินที่หามาได้ร่วมกัน ใครจะมีส่วนเท่าไรก็ย่อมเป็นไปตามข้อตกลง แต่สำหรับบุคคลภายนอกอาจต้องถือว่าเป็นทรัพย์สินร่วมกันของผู้ร่วมดำเนินกิจการร่วมค้าตามหลักกฎหมายว่าด้วยกรรมสิทธิ์รวม ในบางกรณีที่มีปัญหาข้อกฎหมายเกิดขึ้น หากไม่มีบทบัญญัติใดใช้บังคับได้โดยตรง ก็อาจต้องเอากฎหมายว่าด้วยห้างหุ้นส่วนมาใช้บังคับในฐานะเป็นบทกฎหมายที่ใกล้เคียงก็ได้¹⁶

ศาลฎีกาเคยมีคำวินิจฉัยว่า¹⁷ กิจการร่วมค้าแห่งหนึ่งเป็นห้างหุ้นส่วน โดยวินิจฉัยว่า "จำเลยที่ 1 กับบริษัท ด. และบริษัท อ. ได้จดทะเบียนการค้าสำหรับงานก่อสร้างสะพานไว้กับกรมสรรพากรว่า "สาธบริตจ์ จอยเวนเจอร์" โดยมี อ. เป็นผู้มีอำนาจทำการแทน เช่นนี้ ย่อมเป็นที่เห็นได้ว่ากิจการ "สาธบริตจ์ จอยเวนเจอร์" ก็คือห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคล ซึ่งจำเลยที่ 1 กับบริษัทในต่างประเทศอีกสองบริษัทร่วมกันกระทำในประเทศไทยนั่นเอง ดังนั้น เมื่อรถยนต์บรรทุกของโจทก์ตกลงไปในหลุมที่ "สาธบริตจ์ จอยเวนเจอร์" ขุดไว้ อันเป็นการละเมิดตามฟ้อง เกิดขึ้นในกิจการที่เป็นธรรมดาของ "สาธบริตจ์ จอยเวนเจอร์" จำเลยที่ 1 จึงต้องรับผิดชอบโดยไม่จำกัดจำนวนในการชำระหนี้ที่เกิดขึ้นจากการละเมิดนั้น ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1050 โจทก์จึงฟ้องจำเลยที่ 1 ได้"

"การที่โจทก์และผู้รับประกันภัยรายอื่นรวม 12 ราย ตกลงเข้ากันรับประกันภัยการขนส่งร่วมกัน โดยระบุชื่อและกำหนดสัดส่วนความรับผิดชอบของแต่ละคนไว้แน่นอน โดยมุ่งหวังแบ่งปันกำไรอันพึงได้ตามสัดส่วนดังกล่าว ย่อมเข้าลักษณะเป็นสัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญ โจทก์ซึ่งเป็นหุ้นส่วนย่อมมีสิทธิเรียกร้องค่าเสียหายทั้งหมดเพื่อประโยชน์แก่ผู้รับประกันภัยรายอื่นซึ่งเป็นหุ้นส่วนทุกคนด้วย ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1033"¹⁸

ประมวลรัษฎากร

ดังที่กล่าวไปแล้วในเบื้องต้นว่า แม้กิจการร่วมค้าจะไม่มีสภาพบุคคลตามกฎหมายที่แยกต่างหากออกจากผู้ร่วมค้า แต่ก็ถูกถือว่าเป็นหน่วยภาษีที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแยก

¹⁶ โสภณ รัตนกร, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยหุ้นส่วนและบริษัท, พิมพ์ครั้งที่ 9 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติบรรณการ, 2547) น. 46 - 49.

¹⁷ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3848/2531 เนติฯ ตอน 10 หน้า 2816.

¹⁸ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3199/2543 ส่งเสริมฯ เล่ม 4 หน้า 208.

ต่างหากออกจากผู้ร่วมค้าทั้งปวง โดยมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ได้ให้นิยามคำว่า “บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และให้หมายความรวมถึง

“กิจการร่วมค้า” ได้แก่ กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางการค้าหรือหากำไรระหว่าง บริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือระหว่างบริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือนิติบุคคลอื่น¹⁹

ดังนั้น นิยามคำว่ากิจการร่วมค้า ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร จึงมีผลทำให้ กิจการร่วมค้าซึ่งไม่มีสภาพบุคคลตามกฎหมายจะต้องถือเป็นหน่วยภาษีตามกฎหมาย โดยที่ผ่านมา กรมสรรพากรได้วางแนวคำวินิจฉัยเกี่ยวกับกิจการร่วมค้าไว้ดังต่อไปนี้

กรณีที่จะถือว่าเป็นการเข้าร่วมกันดำเนินกิจการในรูปแบบของกิจการร่วมค้า จะต้อง มีลักษณะดังนี้

(1) ได้มีการตกลงเข้าร่วมทุนกันไม่ว่าจะเป็นเงิน ทรัพย์สิน แรงงานหรือเทคโนโลยี หรือ ร่วมกันในผลกำไรหรือขาดทุนอันจะพึงได้ตามสัญญาที่กระทำร่วมกันกับบุคคลภายนอก หรือ

(2) ได้ร่วมกันทำสัญญากับบุคคลภายนอก โดยระบุไว้ในสัญญาว่าเป็น กิจการร่วมค้า หรือ

(3) ได้ร่วมกันทำสัญญากับบุคคลภายนอก โดยสัญญากำหนดให้ต้องรับผิดชอบร่วมกันใน งานที่ทำไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน และต้องรับค่าตอบแทนตามสัญญาร่วมกันโดยสัญญาไม่ได้ แบ่งแยกงานและค่าตอบแทนร่วมกันไว้อย่างชัดเจน²⁰

บริษัททั้งสองตกลงเข้าร่วมกันทำสัญญากับกรุงเทพมหานคร เพื่อก่อสร้างระบบท่อ รวบรวมน้ำเสีย โดยสัญญาดังกล่าวกำหนดให้รับผิดชอบร่วมกันงานที่ทำและต้องรับค่าตอบแทนตาม สัญญาร่วมกัน โดยสัญญาไม่ได้แบ่งแยกงานและค่าตอบแทนกันไว้อย่างใด การที่บริษัททั้งสอง สามารถแต่งตั้งให้ผู้อื่นควบคุมงานแทนตนได้ ทั้งนี้เพื่อความสะดวกในการควบคุมดูแลเพื่อให้ได้ งานที่มีคุณภาพและถูกต้องตามโครงการเท่านั้น ดังนั้น การเข้าร่วมกันทำสัญญาตามข้อเท็จจริง ดังกล่าว จึงเข้าลักษณะเป็นกิจการร่วมค้า ตามบทนิยามคำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร²¹

¹⁹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 39.

²⁰ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0808/2272 ลงวันที่ 15 กุมภาพันธ์ 2530.

²¹ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/5460 ลงวันที่ 28 มีนาคม 2537.

สัญญากิจการร่วมค้าระหว่าง ห้างหุ้นส่วนจำกัด จ. กับบริษัท อ. มีวัตถุประสงค์เพื่อเข้าทำการประกวดราคาก่อสร้างปรับปรุงท่าเรือท่องเที่ยวบนเกาะสมุยกับสำนักงานเทศบาลตำบลเกาะสมุย ไม่มีการแบ่งแยกงาน ความรับผิดชอบและการรับเงินค่าจ้างอย่างชัดเจน และกำหนดให้บริหารกิจการในรูปคณะกรรมการบริหารซึ่งแต่งตั้งจากนิติบุคคลทั้งสองฝ่าย โดยยึดถือหลักถ้อยที่ถ้อยอาศัยเพื่อประโยชน์สูงสุดของกิจการร่วมค้า และสัญญาจ้างระบุโดยชัดแจ้งว่า เข้าทำสัญญาในลักษณะกิจการร่วมค้า ไม่มีการแบ่งแยกงาน ความรับผิดชอบและการรับเงินค่าจ้างงาน ดังนั้น การร่วมดำเนินการของห้างหุ้นส่วนจำกัด จ. และบริษัท อ. จึงเป็นการดำเนินการร่วมกันเป็นทางคำหรือหากำไร ระหว่างบริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เข้าลักษณะเป็นกิจการร่วมค้า ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร และกิจการร่วมค้ามีหน้าที่ยื่นคำขอมีเลขและบัตรประจำตัวผู้เสียภาษีอากรสำหรับการที่บริษัท ฯ อ้างว่าไม่มีวัตถุประสงค์ดำเนินการในลักษณะกิจการร่วมค้า แต่มาร่วมดำเนินงานโดยอาศัยสัญญาระหว่างกันเท่านั้น จึงไม่เป็นหน่วยภาษีใหม่และไม่ต้องขอมีเลขและบัตรประจำตัวผู้เสียอากร และบริษัท ฯ เป็นผู้ออกใบแจ้งหนี้ ใบกำกับภาษี ใบเสร็จรับเงินและเอกสารทางการเงินอื่นนั้น ถือว่า เป็นข้อตกลงภายในของกิจการร่วมค้าไม่อาจนำมาเป็นข้อยกเว้นในการปฏิบัติตามกฎหมายได้²²

บริษัท ก และบริษัท ข ต้องการดำเนินการกิจการร่วมกันโดยบริษัท ก นำที่ดินมาลงทุนและจะลงนามเป็นผู้ขออนุญาตจัดสรรและขอเป็นผู้ค้าที่ดิน รวมทั้งเป็นผู้โอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินให้แก่ลูกค้าที่ทำสัญญาจะซื้อจะขายด้วย ส่วนบริษัท ข จะนำเงินจำนวนหนึ่งมาลงทุน และเป็นผู้รับมอบอำนาจในกิจการทั้งหมด กรณีดังกล่าวเป็นกรณีที่บริษัท ก และบริษัท ข ได้ตกลงเข้าร่วมทุนกันโดยฝ่ายหนึ่งลงทุนเป็นทรัพย์สิน อีกฝ่ายหนึ่งลงทุนเป็นเงินและแรงงาน เข้าลักษณะเป็นกิจการร่วมค้า ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร²³

²² หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706/12698 ลงวันที่ 22 ธันวาคม 2546.

²³ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/8358 ลงวันที่ 15 พฤษภาคม 2537.

2.1.4 ความแตกต่างระหว่างกิจการร่วมค้า (Joint Venture) และสัญญาาร่วมกันทำงาน (Consortium) ภายใต้ประมวลรัษฎากรและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

ในกฎหมายไทย ทั้งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ พระราชบัญญัติบริษัทมหาชน และประมวลรัษฎากรไม่ได้ให้คำนิยามของ “สัญญาาร่วมกันทำงาน” (Consortium) ไว้โดยตรง

ตามตำรากฎหมายของอังกฤษใช้คำว่า “consortia” ในความหมายว่าเป็นห้างหุ้นส่วนที่ตั้งขึ้นโดยมีบริษัทเป็นหุ้นส่วน ห้างหุ้นส่วนในลักษณะนี้เกิดจากการที่บริษัทหลายบริษัทประสงค์ที่จะดำเนินการในโครงการอย่างหนึ่งในช่วงระยะเวลาสั้น ๆ โดยไม่รวมตัวกันในลักษณะควบบริษัท²⁴

โดยทั่วไป มักเกิดความสับสนระหว่างกิจการร่วมค้ากับกรณีการดำเนินงานที่ผู้เข้าร่วมงานใช้คำเรียกกลุ่มของตนว่า กลุ่มบริษัทหรือสัญญาาร่วมกันทำงาน (Consortium) โดยในมุมมองของนักกฎหมายไทยมองว่า หากบริษัทตั้งแต่สองแห่งขึ้นไปรวมกันเข้าร่วมทำงานในโครงการเดียวกันแต่ไม่มีการร่วมทุนหรือร่วมกันในผลกำไรและขาดทุนในกิจการแล้ว แม้จะมีสัญญากำหนดให้ต้องร่วมกันรับผิดชอบคู่สัญญาฝ่ายที่สาม ถือว่าเป็นการรวมกันในลักษณะเป็นกลุ่มบริษัท (Consortium)²⁵

นักกฎหมายท่านหนึ่งได้ให้คำอธิบายเกี่ยวกับการรวมกลุ่มธุรกิจในรูปแบบสัญญาาร่วมกันทำงาน (Consortium) ว่า²⁶ การรวมกลุ่มธุรกิจโดยการจัดตั้งสัญญาาร่วมกันทำงาน (Consortium) เพื่อเข้ามาดำเนินกิจการตามโครงการในประเทศไทย จะมีลักษณะคล้ายคลึงกับการจัดตั้งกิจการร่วมค้า (Joint Venture) กล่าวคือ กลุ่มธุรกิจที่จัดตั้งขึ้นเป็นสัญญาาร่วมกันทำงาน (Consortium) จะประกอบไปด้วยนิติบุคคลหลายราย โดยอาจมีทั้งนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยและนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ และมีวัตถุประสงค์เพื่อดำเนินกิจการตามโครงการใน

²⁴ David Milman, Terrence Flanagan, Modern partnership law, p. 3. อ้างถึงใน ธรรมนูญ พินยาภรณ์, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 1 น. 18.

²⁵ สุวรรณ วลัยเสถียร, พินิจปัญหาภาษี, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2544) น. 34.

²⁶ ธนภณ (เฟริคพิบูลย์) แก้วสถิตย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร : บริษัท ชวนพิมพ์ 50 จำกัด, 2550) น.47.

ประเทศไทยเป็นการชั่วคราว แต่มีข้อแตกต่างกับกิจการร่วมค้า (Joint Venture) คือ สัญญาร่วมกันทำงาน (Consortium) ที่จัดตั้งขึ้นนี้ไม่มีฐานะเป็นนิติบุคคลใหม่ เพียงแต่ผู้ประกอบการแต่ละรายที่รวมตัวกันเป็นสัญญาร่วมกันทำงาน (Consortium) จะร่วมกันเข้าทำสัญญากับผู้ว่าจ้างโดยลงนามร่วมกันหรือมอบอำนาจให้ผู้ประกอบการรายหนึ่งรายใดเป็นผู้ลงนามแทนในสัญญาฉบับเดียวกัน เพื่อดำเนินกิจการในโครงการเดียวกัน แต่ไม่ได้มีการร่วมทุนกันเหมือนกิจการร่วมค้า (Joint Venture) และได้ร่วมกันรับผิดชอบต่อคู่สัญญาหรือผู้ว่าจ้าง ทั้งนี้ตามสัญญาที่กลุ่มบริษัท (Consortium) ทำกับบุคคลภายนอกนั้นผู้ประกอบการที่เข้ามารวมกลุ่มธุรกิจแต่ละรายจะแบ่งแยกหน้าที่งานที่ต้องรับผิดชอบชัดเจน และแบ่งแยกค่าตอบแทนของแต่ละรายชัดเจน ผู้ประกอบการแต่ละรายจะต้องนำผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เกิดจากการเข้าร่วมดำเนินกิจการในโครงการเดียวกันไปแยกยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเงินได้ (ถ้ามี) ในนามของตนเอง

ทั้งกิจการร่วมค้า (Joint Venture) และ สัญญาร่วมกันทำงาน (Consortium) ต่างก็เป็นการรวมกลุ่มธุรกิจเพื่อดำเนินกิจการอย่างใดอย่างหนึ่งร่วมกัน ซึ่งเส้นแบ่งระหว่าง “กิจการร่วมค้า (Joint Venture) กับสัญญาร่วมกันทำงาน (Consortium)” มิได้มีกำหนดไว้ในกฎหมายฉบับใดของ ไทย กรณีที่จะตัดสินว่ากิจการใดถือว่าเป็น กิจการร่วมค้าหรือสัญญาร่วมกันทำงานนั้น เป็นไปตามแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรเป็นหลัก

ซึ่งกรมสรรพากรได้มีแนวคำวินิจฉัยเกี่ยวกับการร่วมกันประกอบกิจการว่ากรณีใดถือว่าเป็นการรวมกลุ่มในรูป สัญญาร่วมกันทำงาน (Consortium) ไว้ดังต่อไปนี้

บริษัทซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของฝรั่งเศสได้ทำสัญญา Consortium Agreement กับบริษัทจำกัด เพื่อเข้าทำสัญญารับจ้างกับหน่วยงานรัฐวิสาหกิจในนาม Consortium ตามสัญญารับจ้างดังกล่าวได้กำหนดให้บริษัททั้งสองรับผิดชอบร่วมกันในงานทั้งหมด แต่ตาม Consortium Agreement ซึ่งถือเป็นส่วนหนึ่งของสัญญารับจ้างได้แบ่งแยกงานและค่าตอบแทนของบริษัททั้งสองไว้อย่างชัดเจน และในการดำเนินงานตามสัญญารับจ้างดังกล่าว บริษัททั้งสองมิได้เข้าร่วมทุนกัน ไม่ว่าจะเป็นเงิน ทรัพย์สิน แรงงาน หรือเทคโนโลยี และไม่ได้ร่วมกันในผลกำไรหรือขาดทุน อันจะพึงได้ตามสัญญาจ้างแต่อย่างใดนั้น ไม่เข้าลักษณะเป็นกิจการร่วมค้า บริษัททั้งสองจึงมีหน้าที่เสียภาษีแยกต่างหากจากกันในนามของตนเอง²⁷

กรณีที่บริษัททำสัญญาร่วมกันทำงาน (Consortium Agreement) กับส่วนราชการหรือเอกชน โดยสัญญาดังกล่าวมิได้มีคำว่ากิจการร่วมค้า และได้ร่วมกันในผลกำไรหรือขาดทุน แม้

²⁷ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/421 ลงวันที่ 16 มกราคม 2532.

สัญญาจะกำหนดให้รับผิดชอบร่วมกันต่อบุคคลภายนอกทั้งหมดหรือบางส่วนก็ตาม แต่ไม่ได้ร่วมกันในการรับค่าตอบแทนตามสัญญา โดยสัญญาได้แบ่งแยกงานและค่าตอบแทนระหว่างกันไว้อย่างชัดเจน ดังนั้น กรณีไม่เข้าลักษณะเป็นกิจการร่วมค้า แต่ละบริษัทจึงต้องแยกกันจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในนามของตน²⁸

กรณีบริษัท M กับบริษัท C และ V ทำสัญญาทำการก่อสร้างและควบคุมการก่อสร้างคลังเก็บผลิตภัณฑ์และวัสดุสำรองกับ N ตามข้อเท็จจริงดังกล่าว โดยการดำเนินการตามสัญญาของแต่ละบริษัท ได้แบ่งแยกการทำงานอย่างชัดเจน และไม่ได้ตกลงเข้าร่วมทุนด้วยกันไม่ว่าจะเป็นเงิน ทรัพย์สิน แรงงาน หรือเทคโนโลยี หรือร่วมกันในผลกำไรหรือขาดทุนอันพึงได้ตามสัญญาที่กระทำร่วมกันกับ N คู่สัญญา หรือไม่ได้ระบุไว้ในสัญญาจ้างว่าทั้ง 3 บริษัท เป็นกิจการร่วมค้าและไม่ได้กำหนดในสัญญาให้ต้องรับผิดชอบร่วมกันในงานที่ทำ ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนหรือไม่ได้รับค่าตอบแทนตามสัญญาร่วมกัน และตามข้อเท็จจริงบริษัททั้ง 3 ได้แบ่งแยกงานและค่าตอบแทนระหว่างกันไว้อย่างชัดเจน โดยต่างก็ออกไปแจ้งหนี้ และใบเสร็จรับเงินในเฉพาะส่วนของแต่ละบริษัทและ N ผู้จ่ายค่าตอบแทนก็ได้หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย และออกหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย แยกเป็นแต่ละบริษัท กรณีดังกล่าวไม่เข้าลักษณะเป็นกิจการร่วมค้าตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด²⁹

กรณีบริษัทและบริษัทอื่นอีก 2 บริษัททำสัญญาเป็นที่ปรึกษาาร่วมกันกับส่วนราชการ โดยการดำเนินการตามสัญญาดังกล่าวของแต่ละบริษัทได้แบ่งแยกการทำงานอย่างชัดเจนและไม่ได้ตกลงเข้าร่วมทุนด้วยกันไม่ว่าจะเป็นเงิน ทรัพย์สิน แรงงาน หรือ เทคโนโลยี หรือร่วมกันในผลกำไรหรือขาดทุนอันพึงได้ตามสัญญาที่กระทำร่วมกันกับส่วนราชการคู่สัญญา หรือไม่ได้ระบุไว้ในสัญญาจ้างว่าทั้ง 3 บริษัท เป็นกิจการร่วมค้าและไม่ได้กำหนดในสัญญาให้ต้องรับผิดชอบร่วมกันในงานที่ทำไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน หรือไม่ได้รับค่าตอบแทนตามสัญญาร่วมกัน เนื่องจากสัญญาได้แบ่งงานและค่าตอบแทนระหว่างกันไว้อย่างชัดเจน โดยต่างก็ออกไปแจ้งหนี้และใบเสร็จรับเงินเฉพาะส่วนของแต่ละบริษัท กรณีดังกล่าวไม่เข้าลักษณะเป็นกิจการร่วมค้าตามมาตรา 39 (2) แห่งประมวลรัษฎากร แต่อย่างใด³⁰

²⁸ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/20901 ลงวันที่ 15 กันยายน 2538.

²⁹ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/07500 ลงวันที่ 4 พฤษภาคม 2538.

³⁰ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/17238 ลงวันที่ 7 กันยายน 2538.

ดังนั้น การเข้าร่วมกันประกอบกิจการใดกิจการหนึ่งนั้น หากกิจการนั้นถูกถือว่าเป็นกิจการร่วมค้า ผลในทางภาษีอากรถือว่ากิจการร่วมค้านั้นเป็นหน่วยภาษี (Tax Entity) แยกต่างหากจากผู้เข้าร่วมค้า แต่ถ้ากิจการนั้นถูกถือว่าเป็นสัญญาาร่วมกันทำงาน (Consortium) ผลในทางภาษีอากรก็จะแตกต่างออกไปคือ ไม่ถือว่าสัญญาาร่วมกันทำงาน (Consortium) เป็นหน่วยภาษีหน่วยใหม่เกิดขึ้น จึงไม่มีการนำรายรับมาเสียภาษีในนามของหน่วยภาษีใหม่ดังเช่นกิจการร่วมค้า เป็นเรื่องที่ต่างฝ่ายต่างต้องนำรายรับในส่วนที่ตนได้รับไปรวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีในนามของตน

กรมสรรพากรเห็นว่าการรวมตัวในรูปสัญญาาร่วมกันทำงาน “Consortium” จะต้องถือว่าเป็นกิจการร่วมค้า “Joint Venture” หากในสัญญาว่าจ้างมิได้มีการแยกงานและเงินไว้อย่างชัดเจนหรือสัญญากำหนดให้แต่ละบริษัทในกลุ่มมีการร่วมรับผิดชอบร่วมกัน

ตารางที่ 2.1

การเปรียบเทียบความแตกต่างระหว่าง “กิจการร่วมค้า” กับ “สัญญาาร่วมกันทำงาน”

		Joint Venture	Consortium
1.	สถานะทางกฎหมาย	ไม่มีสถานภาพเป็นนิติบุคคล ตามป.พ.พ./ พ.ร.บ.บริษัท มหาชน จำกัด	ไม่มีสถานภาพเป็นนิติบุคคล ตามป.พ.พ./ พ.ร.บ.บริษัท มหาชน จำกัด
2.	ฐานะทางภาษี	ถือว่าเกิด “หน่วยภาษี” ขึ้นใหม่ ต้องรับผิดชอบในการเสียภาษีเงินได้ ในนามของตนเอง	ไม่ถือว่ามี “หน่วยภาษี” ขึ้นใหม่ คู่สัญญาต่างต้องนำกำไรหรือ ขาดทุนส่วนที่ได้ไปเสียภาษีใน นามของตนเอง
3.	การลงทุน	- มีการลงทุนร่วมกัน - มีการร่วมกันในผลกำไรและขาดทุน - ร่วมกันรับผิดชอบต่อคู่สัญญาฝ่ายที่ 3	- ไม่มีการเข้าร่วมทุนกัน - ไม่มีการร่วมกันในผลกำไรและขาดทุน - แบ่งแยกค่าตอบแทนกันอย่างชัดเจน - แบ่งแยกหน้าที่และความรับผิดชอบกันอย่างชัดเจน

		Joint Venture	Consortium
4.	การแบ่งผลประโยชน์	มีการแบ่งผลกำไรขาดทุน	เป็นการแบ่งรายได้ มิใช่แบ่งผลกำไรขาดทุน
5.	ผลประโยชน์ที่ผู้ลงทุนได้รับ	นำกำไรมาแบ่งได้เต็มที่ไม่ต้องสำรองไว้ตามกฎหมาย	ขึ้นอยู่กับผลการประกอบการหรือกำไรขาดทุนของคู่สัญญาแต่ละฝ่าย
6.	ควา ม รั บ ผิ ด ต่ อ บุคคลภายนอก	รับผิดชอบบุคคลภายนอกร่วมกัน แต่ระหว่างกันเองอาจตกลงแบ่งแยกความรับผิดชอบได้	ต่างฝ่ายต่างรับผิดชอบในส่วนของตน เว้นแต่จะมีข้อตกลงเป็นอย่างอื่น
7.	การเสียภาษีเงินได้สำหรับส่วนแบ่งกำไร / รายได้	1.ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินส่วนแบ่งกำไรที่จ่ายให้กับ - บริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย - บริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและประกอบกิจการในประเทศไทย 2.ถูกเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่าย 10% สำหรับเงินส่วนแบ่งกำไรที่จ่ายให้กับ - บริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย	คู่สัญญาแต่ละฝ่ายต้องนำผลกำไร หรือ ขาดทุน ที่เกิดจากการเข้าร่วมดำเนินกิจการที่ตนได้รับไปยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเงินได้ในนามของตนเอง

ในประเด็นนี้มีข้อพิจารณาว่าเส้นแบ่งระหว่าง กิจการร่วมค้า และ สัญญาร่วมกันทำงาน เป็นไปโดยอาศัยแนววินิจฉัยของกรมสรรพากรเป็นสำคัญ และมิได้มีการทำความเข้าใจต่อ

ผู้เสียภาษีเป็นการทั่วไปเพื่อสร้างความชัดเจนมากไปกว่านี้ ทำให้ผู้เสียภาษีจำนวนไม่น้อยซึ่งขาดโอกาสในการเข้าถึงข้อมูลของหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรไม่มีความเข้าใจที่ชัดเจนถูกต้อง จนนำไปสู่กรณีพิพาทระหว่างผู้เสียภาษีและกรมสรรพากรว่าด้วยเรื่องากำหนดหน่วยภาษีอยู่เนืองๆ

2.1.5 ความแตกต่างระหว่างกิจการร่วมค้า (Joint Venture) และบริษัทในเครือ (Group of Companies) ภายใต้ประมวลรัษฎากรและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

การดำเนินธุรกิจในปัจจุบันหน่วยธุรกิจต่างๆ มีการเกาะเกี่ยวเชื่อมโยงกันเป็นกลุ่มธุรกิจขนาดใหญ่ โดยเฉพาะการดำเนินการของกลุ่มธุรกิจระหว่างประเทศหรือบริษัทข้ามชาติ ซึ่งจะมีการดำเนินธุรกิจระหว่างประเทศโดยผ่านบริษัทในกลุ่มหรือบริษัทลูก (Subsidiary Company) ที่จัดตั้งขึ้นในประเทศต่างๆ โดยแต่ละบริษัทที่อยู่ในประเทศต่างๆ จะมีการติดต่อเชื่อมโยงและมีความสัมพันธ์ต่อกัน เช่น มีผู้ถือหุ้นร่วมกัน มีการวางแผนร่วมกัน มีการควบคุมนโยบาย เป็นต้น การจัดโครงสร้างบริษัทโดยใช้รูปแบบของบริษัทในเครือ (Group of Companies) ได้รับความนิยมน้อยลงแพร่หลายและทวีความสำคัญยิ่งขึ้น โดยเฉพาะการใช้ Holding Companies ทำหน้าที่แทนบริษัทแม่ (Parent Company) ในการถือหุ้นหรือควบคุมบริษัทลูกของกลุ่ม กล่าวคือ เป็นบริษัทแม่ของบริษัทลูกภายในกลุ่มและเป็นบริษัทลูกของบริษัทแม่อีกที่หนึ่ง โดยบริษัทแม่จะควบคุมการจัดการและการบริหารงานของบริษัทลูกผ่านทาง Holding Companies ที่ตั้งขึ้นเป็นแกนกลางของกลุ่ม (Intermediary Holding Company) นอกจากนี้ Holding Companies ที่ตั้งขึ้นเป็นแกนกลางนี้ยังเป็นจุดผ่านหรือจุดกักเก็บกำไรของกลุ่มบริษัทอีกด้วย

การจัดตั้งบริษัทในเครือโดยมี Holding Companies เป็นตัวกลาง มีวัตถุประสงค์หลักคือ³¹

1. เพื่อได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร
2. เพื่อปรับเปลี่ยนและขยายตัวจากธุรกิจเดิมที่ตนทำอยู่ไปสู่ธุรกิจอื่นที่ต้องการทำแต่อาจไม่มีความชำนาญ โดยไปลงทุนเพิ่มเติมเพื่อหวังจะได้รับผลตอบแทนจากเงินปันผลซึ่งส่งผลให้บริษัทมีรายได้เพิ่มขึ้นและสร้างพันธมิตรร่วมเพื่อจะให้ธุรกิจส่งเสริมซึ่งกันและกัน

³¹ กิติพงษ์ อรุณพัฒน์พงศ์, กลยุทธ์การวางแผนภาษี, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์การเงินการธนาคาร, 2538) น. 264-265.

3. เพื่อใช้เป็นเกราะป้องกันมิให้มีการ takeover ได้ง่าย โดยเฉพาะการ takeover ในลักษณะที่ไม่เป็นมิตร (hostile takeover) ในกรณีที่มีผู้ถือหุ้นกระจายมากมายหลายกลุ่ม การมี Holding Companies จะป้องกันไม่ให้เกิดกลุ่มที่ต้องการแสวงหาหรือได้มาซึ่งหุ้นนั้นไปติดต่อกับผู้ถือหุ้นรายย่อยและรวบรวมหุ้นจนกระทั่งได้หุ้นข้างมาก เพื่อเข้าควบคุมกิจการจากผู้ถือหุ้นเดิม

4. เพื่อแปรรูปบริษัท แทนที่จะประกอบกิจการเพียงแต่ถือหุ้นอย่างเดียวยังสามารถประกอบธุรกิจอย่างอื่นหรือเป็นแหล่งรวมทุนของกลุ่มบริษัท

5. เพื่อควบคุมการบังคับบัญชาหรือการดำเนินงานของบริษัท ให้อยู่ในกลุ่มบุคคล โดยเฉพาะ ซึ่งมีความเหมาะสมกับกิจการครอบครัวที่มีทรัพย์สินอยู่ในหลายๆแห่ง

ในกฎหมายไทย ทั้งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ พระราชบัญญัติบริษัทมหาชน และประมวลรัษฎากรไม่ได้ให้คำนิยามของ “Holding Companies” ไว้โดยตรง

บริษัทจำกัด คือ บริษัทประเภทซึ่งตั้งขึ้นด้วยแบ่งทุนออกเป็นหุ้นมีมูลค่าเท่ากัน โดยผู้ถือหุ้นต่างรับผิดชอบจำกัดเพียงไม่เกินจำนวนเงินที่ตนยังส่งใช้ไม่ครบมูลค่าหุ้นที่ตนถือ³²

บริษัทมหาชนจำกัด คือ บริษัทประเภทหนึ่งที่ตั้งขึ้นด้วยความประสงค์จะเสนอขายหุ้นต่อประชาชน โดยผู้ถือหุ้นมีความรับผิดชอบจำกัดไม่เกินวงเงินค่าหุ้นที่ต้องชำระ ซึ่งความประสงค์ของบริษัทจะระบุไว้ในหนังสือบริคณห์สนธิ โดยมีผู้เริ่มจัดตั้งบริษัทตั้งแต่สิบห้าคนขึ้นไปซึ่งต้องเป็นบุคคลธรรมดาเท่านั้น

ทั้งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์และพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 ไม่ได้กำหนดความหมายหรือลักษณะเฉพาะของ “Holding Companies” เอาไว้แต่อย่างใด

ในประมวลรัษฎากร ได้บัญญัติความหมายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไว้ในมาตรา 39

“บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้หมายความรวมถึง

(1) กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

(2) กิจการร่วมค้า ซึ่งได้แก่ กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางค้าหรือหากำไรระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

³² ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1096

หรือระหว่างบริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล
ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือนิติบุคคลอื่น

(3) มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมที่
รัฐมนตรีประกาศกำหนดตามมาตรา 47 (7) (ข)

(4) นิติบุคคลที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีและประกาศในราชกิจจานุเบกษา
จากคำจำกัดความข้างต้นเห็นได้ว่าเป็นกรณีที่ถูกกฎหมายกำหนดความหมายไว้เป็นพิเศษ
เพื่อประโยชน์ในทางภาษีอากรเท่านั้น

ในมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรได้ให้นิยามคำว่า “ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือ
เดียวกัน” เอาไว้³³ กล่าวคือ บริษัทที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันโดยนิติบุคคลหนึ่งถือหุ้นเกินกึ่งหนึ่ง
ของจำนวนหุ้นของอีกนิติบุคคลหนึ่ง หรือจำนวนผู้ถือหุ้นหรือจำนวนกรรมการเกินกึ่งหนึ่ง หรือผู้ถือหุ้น
ในนิติบุคคลหนึ่งเข้ามาถือหุ้นเกินจำนวนกึ่งหนึ่งของหุ้นในอีกนิติบุคคลหนึ่ง

คำว่า “บริษัทในเครือเดียวกัน” ขณะนี้มีบัญญัติอยู่ในมาตรา 70 ตรี แห่งประมวล
รัษฎากรเพียงมาตราเดียว

มีผู้ให้คำนิยาม “Holding Companies” ว่า หมายถึง กลุ่มบริษัทถือหุ้นหรือบริษัทร่วม
ลงทุน ซึ่งมักเกิดขึ้นในกลุ่มธุรกิจที่มีบริษัทในเครือหลายกิจการ โดยนำเอา Holding Companies
เข้าไปถือหุ้นหรือควบคุมกิจการในอีกบริษัทหนึ่ง³⁴

³³ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกัน หมายความว่า บริษัทหรือ
ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งแต่สองนิติบุคคลขึ้นไปซึ่งมีความสัมพันธ์กันในลักษณะดังต่อไปนี้

(1) ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนเกินกว่ากึ่งจำนวนผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคล
หนึ่ง เป็นผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนเกินกว่ากึ่งจำนวนผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่ง

(2) ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลหนึ่งมีมูลค่าเกินกว่า
ร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งมีมูลค่าเกินกว่าร้อยละห้าสิบ
ของทุนทั้งหมด

(3) นิติบุคคลหนึ่งถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งเกินกว่าร้อยละห้าสิบของ
ทุนทั้งหมด หรือ

(4) บุคคลเกินกว่ากึ่งจำนวนกรรมการหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งมีอำนาจจัดการในนิติบุคคล
หนึ่ง เป็นกรรมการหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งมีอำนาจจัดการในอีกนิติบุคคลหนึ่ง

³⁴ กิตติพงศ์ อรุณพิพัฒน์พงศ์, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 31, น. 264.

นอกจากบทบัญญัติในมาตรา 39 ยังมีมาตราที่ควรพิจารณาคือ มาตรา 65 ทวิ (10) (ข) ซึ่งเป็นบทบัญญัติที่ได้กล่าวถึงลักษณะของ Holding Companies ไว้ กล่าวคือ “บริษัทจำกัด ซึ่งถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผล...” ตามบทบัญญัตินี้ดังกล่าวไม่ใช่การนิยามความหมายของ Holding Companies เป็นการกำหนดเงื่อนไขของบริษัทที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีเมื่อเข้าเงื่อนไขตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดเท่านั้น

ในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ การจัดตั้งกิจการร่วมค้าแบบมีสภาพนิติบุคคล (Equity Joint Venture) อาจพิจารณาได้ว่าเป็นรูปแบบเดียวกันกับโครงสร้างบริษัทในเครือ โดยกิจการร่วมค้าที่มีสภาพนิติบุคคล (Equity Joint Venture) เป็นกลไกสำคัญของกลุ่มบริษัทในเครือทำหน้าที่เป็น Holding Companies ในการดำเนินกิจการต่าง ๆ หรือแม้แต่ถือหุ้นในบริษัทอื่น ๆ

ตามหลักกฎหมายไทยไม่ได้บัญญัติลักษณะหรือประเภทของ Holding Companies ไว้ โดยเฉพาะแต่อย่างใด Holding Companies ตามหลักกฎหมายไทยจึงหมายถึง บริษัททั่วไปที่จัดตั้งขึ้นตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์และพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัดนั่นเอง โดยอาจจัดตั้งขึ้นในรูปของบริษัทจำกัด หรือบริษัทมหาชนจำกัดก็ได้ขึ้นอยู่กับความประสงค์ของผู้ลงทุน แต่การจัดตั้งบริษัทในรูปของบริษัทเอกชนจะทำให้สามารถกำหนดข้อบังคับของบริษัทให้มีเงื่อนไขต่าง ๆ ตามความประสงค์ของผู้ลงทุนเพื่อให้การควบคุมนั้นสามารถรวมศูนย์ได้ไม่ว่าจะเป็นข้อจำกัดในการโอนหุ้น อำนาจของคณะกรรมการ เป็นต้น ถ้าผู้ลงทุนมีความประสงค์จะเข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ก็ต้องจัดตั้งเป็นบริษัทมหาชนจำกัด ซึ่งต้องมีการเปิดเผยข้อมูลและความรับผิดชอบทั้งทางแพ่งและอาญาของคณะกรรมการ ข้อจำกัดในการโอนหุ้น การแบ่งประเภทของ Holding Companies มี 2 ประเภทใหญ่ ๆ คือ³⁵

1. การแบ่งประเภทของ Holding Companies โดยทั่วไป พิจารณาตามลักษณะการประกอบธุรกิจ แบ่งเป็น 2 ประเภท คือ

ก. PHC (Pure Holding Company) เป็น Holding Companies แท้ หรือ Holding Companies ประเภทไม่ประกอบธุรกิจ คือ บริษัทที่ไม่ได้ประกอบธุรกิจอื่นใดนอกจากการถือหุ้นหรือหลักทรัพย์ของบริษัทอื่น

³⁵ ภัทรวรรณ ศรีสุข, “การถือหุ้นไขว้: ศึกษาเฉพาะกรณีผลกระทบทางกฎหมายและการควบคุม,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2541), น.1.

ข. MHC (Mixed Holding Company) เป็น Holding Companies ผสมหรือ Holding Companies ประเภทที่ประกอบธุรกิจ คือ บริษัทที่มีการประกอบธุรกิจอื่นเป็นของตนเอง นอกเหนือจากการถือหุ้นและควบคุมบริษัทอื่น Holding Companies ประเภทนี้จึงอาจเป็นบริษัทแม่เองก็ได้

2. การแบ่งประเภทของ Holding Companies โดยเฉพาะ กล่าวคือมีกฎหมายกำหนดประเภทของ Holding Companies ไว้โดยเฉพาะ เช่น กฎหมายของประเทศลักเซมเบิร์กที่กำหนดประเภทของ Holding Companies ไว้เป็นพิเศษโดยพิจารณาจากจำนวนเงินที่ลงทุน และข้อจำกัดของกิจกรรมที่บริษัทสามารถกระทำได้

ธุรกิจขนาดใหญ่มักจะจัดรูปแบบการรวมตัวหรือเกาะกลุ่มบริษัทในเครือของตนในลักษณะของกลุ่มบริษัท จึงเกิดแนวคิดในการจัดตั้ง Holding Companies ขึ้นเพื่อควบคุมและกำหนดแนวนโยบายการดำเนินงานของบริษัทภายในกลุ่ม โดยรูปแบบของกลุ่มบริษัทที่แพร่หลายและใช้กันมานานจะเป็นลักษณะของการถือหุ้นระหว่างบริษัท กล่าวคือ บริษัทที่ควบคุมกิจการของกลุ่มบริษัทซึ่งเป็นบริษัทแม่จะเข้าไปถือหุ้นในบริษัทอื่นจนสามารถควบคุมการบริหารงานของบริษัทนั้นไว้ได้ หรืออาจจะตั้งบริษัทใหม่ขึ้นมาโดยอยู่ภายใต้การควบคุมของบริษัทแม่ และบริษัทเหล่านั้นจะเข้าไปถือหุ้นในบริษัทอื่นๆ หรือตั้งบริษัทลูกขึ้นมาใหม่อีก ลักษณะการแผ่ขยายตัวของบริษัทจะเป็นรูปปิรามิด กล่าวคือแต่ละบริษัทจะขยายตัวโดยการเข้าไปถือหุ้นในบริษัทอื่นจนสามารถควบคุมกิจการของบริษัทนั้นได้ หรืออาจจะตั้งบริษัทขึ้นมาใหม่แล้วให้กลุ่มบริษัทในเครือของตนเป็นผู้ถือหุ้นจนเป็นเสี่ยงฝ่ายข้างมากในบริษัทนั้น โดยแต่ละบริษัทจะขยายตัวออกไปเป็นบริษัทอื่นอีก

การจัดตั้งเป็น Holding Companies นั้นเป็นรูปแบบของกลุ่มบริษัทอีกรูปแบบหนึ่งที่ผู้มีอำนาจทางธุรกิจจะจัดตั้งบริษัทจำกัดขึ้นมาเพื่อทำหน้าที่ถือหุ้นและควบคุมการบริหารงานในบริษัทอื่น โดยบริษัทที่ทำหน้าที่ถือหุ้นจะมีได้ทำการค้าหรือทำธุรกิจโดยตรง แต่จะปล่อยให้บริษัทต่างๆ ที่ตนถือหุ้นและควบคุมนโยบายอยู่นั้นเป็นบริษัทที่ทำการค้าหรือทำธุรกิจโดยตรง บริษัทที่ทำหน้าที่ลงทุน (Holding Companies) จะเป็นส่วนที่คอยรับเงินปันผลและผลประโยชน์จากบริษัทที่ทำการค้าหรือธุรกิจ การขยายตัวของบริษัทภายในกลุ่มโดยใช้ Holding Companies นั้น จะขึ้นอยู่กับจำนวนหุ้นที่ Holding Companies ต้องถืออยู่เพื่อให้สามารถควบคุมการบริหารงานในบริษัทอื่น หากจะพิจารณาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แล้ว การที่จะเป็นฝ่ายควบคุมการบริหารงานในบริษัทใดบริษัทหนึ่งจะต้องเป็นผู้ถือหุ้นในบริษัทนั้นเกินกว่าร้อยละ 50 ของหุ้นในบริษัทนั้น แต่อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติหากบริษัทนั้นเป็นบริษัทที่มีผู้ถือหุ้นกระจ่ายเป็นรายย่อยๆ จำนวนมากหรือเป็นรูปของบริษัทมหาชนแล้ว การถือหุ้นเพื่อให้สามารถควบคุมกิจการของบริษัทไม่

จำเป็นต้องถือหุ้นถึงร้อยละ 50 ของหุ้นทั้งหมด โดยทั่วไปแล้วการถือหุ้นไว้เพียงหนึ่งในสามของจำนวนหุ้นทั้งหมดก็สามารถควบคุมบริษัทนั้นได้³⁶

2.2 การจัดเก็บภาษีเงินได้และสิทธิประโยชน์ทางภาษีของกิจการร่วมค้า ภายใต้ประมวลรัษฎากร

2.2.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้และสิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้ของกิจการร่วมค้า

เดิมก่อนปี พ.ศ. 2522 กิจการร่วมค้าระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งแต่สองแห่งขึ้นไป ตกลงกระทำการร่วมกันเพื่อหวังผลกำไรจากกิจการที่กระทำมาแบ่งปันกัน การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลถือว่า กำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากกิจการร่วมค้าตามส่วนแบ่งแห่งส่วนได้เสียในกิจการร่วมค้าของแต่ละบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตกลงเข้าร่วมค้ำกันนั้น ต้องนำไปรวมคำนวณกับผลกำไรขาดทุนที่ได้จากการดำเนินกิจการของตนเองเพื่อเสียภาษีเงินได้ เนื่องจากกิจการร่วมค้ำนั้นไม่มีสภาพเป็นบุคคลตามกฎหมาย จึงไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้ในนามของกิจการร่วมค้า³⁷ ต่อมา การจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรมีวิวัฒนาการที่จะจัดเก็บภาษีอากรให้ถูกต้องและครบถ้วน ดังนั้น ในปีพ.ศ. 2521 จึงได้มีพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2521 ซึ่งมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2521 เพิ่มเติมให้กิจการร่วมค้าเป็นหน่วยภาษีตามประมวลรัษฎากร

ดังนั้น หลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2522 เป็นต้นไป กิจการร่วมค้ามีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเช่นเดียวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทั่วไป โดยได้มีการเพิ่มบทนิยามในประมวลรัษฎากร มาตรา 39 บัญญัติคำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” ให้หมายความรวมถึงกิจการต่อไปนี้ด้วย

“(1) ...

³⁶ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, วิเคราะห์ลักษณะการเป็นเจ้าของธุรกิจขนาดใหญ่ในประเทศไทย, (กรุงเทพมหานคร : สถาบันไทยคดีศึกษา มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2525) น. 198.

³⁷ ไพจิตร โรจนวานิช, ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร, (กรุงเทพมหานคร : บริษัทสามเจริญพาณิชย์จำกัด, 2549) น. 2-251.

(2) กิจการร่วมค้า ซึ่งได้แก่ กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางค้าหรือหากำไรระหว่าง บริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือ ระหว่างบริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือนิติบุคคลอื่น”

มีข้อพิจารณาว่า การที่จะเป็นกิจการร่วมค้าได้นั้น จะต้องปรากฏว่าฝ่ายหนึ่งเป็นบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล และอีกฝ่ายหนึ่งจะเป็นบุคคลประเภทใดหรือเป็นคณะบุคคลก็ได้ อันจะทำให้กิจการร่วมค้าที่เกิดขึ้นนั้นเป็นหน่วยภาษีตามประมวลรัษฎากร

ด้วยเหตุนี้ กิจการร่วมค้าจึงมีหน้าที่จะต้องดำเนินการขอเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร ภายใน 60 วัน นับแต่วันที่เริ่มประกอบกิจการ ตามข้อ 2 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล และผู้จ่ายเงินได้ ซึ่งมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย มีและใช้เลขประจำตัวในการปฏิบัติตามประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 11 ตุลาคม พ.ศ. 2545

แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร

กิจการร่วมค้ามีฐานะเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร และมีหน้าที่ต้องยื่นคำขอมีเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร³⁸

กรณีของบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแม้จะมีกรรมการและหุ้นส่วนผู้จัดการเป็นบุคคลชุดเดียวกัน แต่บริษัทและห้างก็มีฐานะเป็นนิติบุคคลและหน่วยภาษีแยกต่างหากจากกัน เมื่อ บริษัทและห้างฯได้ตกลงใจร่วมกันประกอบกิจการ โดยมีได้แบ่งแยกหรือกำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบและจะร่วมกันในผลกำไรหรือขาดทุนอันจะพึงได้ตามสัญญาที่กระทำร่วมกัน เมื่อบริษัทและห้างฯได้ตกลงทำสัญญาซื้อที่ดินและขายไป กรณีจึงถือได้ว่า บริษัทและห้างฯเข้าร่วมกันประกอบกิจการร่วมค้า ตามคำนิยามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร จึงต้องนำรายได้และรายรับที่เกิดขึ้นไปยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีในนามของกิจการร่วมค้า³⁹

กรณีกิจการร่วมค้ากระทำกิจการตามโครงการมากกว่าหนึ่งโครงการในคราวเดียวกัน ทุกโครงการเป็นการประกอบกิจการตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อ

³⁸ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/4309 ลงวันที่ 29 ตุลาคม 2539.

³⁹ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/8867 ลงวันที่ 20 พฤษภาคม 2536.

เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลต้องคำนวณจากรายได้ของทุกโครงการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร⁴⁰

สัญญากิจการร่วมค้าระหว่าง หจก. ก. บริษัท แอล จำกัด มีวัตถุประสงค์เพื่อเข้าทำการประกวดราคาก่อสร้างปรับปรุงท่าเรือท่องเที่ยวบนเกาะกับสำนักงานเทศบาลตำบล ไม่มีการแบ่งแยกงาน ความรับผิดชอบและการรับเงินค่าจ้างอย่างชัดเจน และกำหนดให้บริหารกิจการในรูปแบบคณะกรรมการบริหารซึ่งแต่งตั้งจากนิติบุคคลทั้งสองฝ่าย โดยยึดถือหลักถ้อยที่ถ้อยอาศัย เพื่อประโยชน์สูงสุดของกิจการร่วมค้า และสัญญาจ้างระบุโดยชัดแจ้งว่า เข้าทำสัญญาในลักษณะกิจการร่วมค้า ไม่มีการแบ่งแยกงาน ความรับผิดชอบและการรับเงินค่าจ้างงาน ดังนั้น การร่วมดำเนินการของ หจก. ก. และบริษัท แอล จำกัด จึงเป็นการดำเนินการร่วมกันเป็นทางคำหรือหากำไร ระหว่างบริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เข้าลักษณะเป็นกิจการร่วมค้า ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร กิจการร่วมค้าจึงอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร และกิจการร่วมค้ามีหน้าที่ยื่นคำขอมีเลขและบัตรประจำตัวผู้เสียภาษีอากร ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลและผู้จ่ายเงินได้ซึ่งมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายและใช้เลขประจำตัวในการปฏิบัติ ตามประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 11 ตุลาคม พ.ศ. 2545

การที่บริษัทอ้างว่า ไม่มีวัตถุประสงค์ดำเนินการในลักษณะกิจการร่วมค้าแต่มาาร่วมดำเนินงานโดยอาศัยสัญญาระหว่างกันเท่านั้น จึงไม่เป็นหน่วยภาษีใหม่และไม่ต้องขอมีเลขและบัตรประจำตัวผู้เสียภาษีอากร และบริษัทเป็นผู้ออกใบแจ้งหนี้ ใบกำกับภาษี ใบเสร็จรับเงิน และเอกสารทางการเงินอื่น ๆ นั้น ถือว่าเป็นข้อตกลงภายในของกิจการร่วมค้าไม่อาจนำมาเป็นข้อยกเว้นในการปฏิบัติตามกฎหมายได้⁴¹

อย่างไรก็ดี ปัญหาประการหนึ่งที่เกิดความสับสนในการตีความเมื่อกล่าวถึงกิจการร่วมค้า เมื่อมีการพิจารณาถึงรูปแบบการประกอบธุรกิจในอีกรูปแบบหนึ่ง ซึ่งทางกรมสรรพากรมองว่าไม่เข้าลักษณะเป็นกิจการร่วมค้าตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร นั่นคือ การเข้าร่วมกันดำเนินงานโดยมีการทำสัญญาในรูปของสัญญาร่วมกันทำงาน (Consortium Agreement) โดยมีลักษณะของการเข้าร่วมกันดำเนินธุรกิจ แต่ได้แบ่งแยกงานแบ่งแยกค่าตอบแทนที่ได้รับหรือจะได้รับออกจากกันอย่างชัดเจน ดังนั้น เพื่อให้เกิดความชัดเจนว่าการร่วมกันดำเนินกิจการ

⁴⁰ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/4309 ลงวันที่ 29 ตุลาคม 2539.

⁴¹ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0716/12698 ลงวันที่ 22 ธันวาคม 2546.

อย่างไรจึงจะถือว่าเป็นการดำเนินการในรูปแบบของกิจการร่วมค้าซึ่งไม่มีสภาพเป็นนิติบุคคลใหม่ แต่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร กรมสรรพากรจึงได้กำหนดแนวทางปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกิจการร่วมค้าว่า กรณีที่จะถือว่าเป็นการเข้าร่วมกันดำเนินการกิจการในรูปแบบของกิจการร่วมค้า จะต้องมีลักษณะดังต่อไปนี้⁴²

1) ได้ตกลงเข้าร่วมทุนกันไม่ว่าจะเป็นเงิน ทรัพย์สิน แรงงาน หรือเทคโนโลยี หรือร่วมกันในผลกำไรหรือขาดทุนอันจะพึงได้ตามสัญญาที่กระทำร่วมกันกับบุคคลภายนอก หรือ

2) ได้ร่วมกันทำสัญญากับบุคคลภายนอกโดยระบุไว้ในสัญญาว่าเป็น “กิจการร่วมค้า” หรือ

3) ได้ร่วมกันทำสัญญากับบุคคลภายนอกโดยสัญญากำหนดให้ต้องรับผิดชอบร่วมกันในงานที่ทำไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน และต้องรับค่าตอบแทนตามสัญญาร่วมกันโดยสัญญาไม่ได้แบ่งแยกงานและค่าตอบแทนระหว่างกันไว้อย่างชัดเจน

ดังนั้น การดำเนินการร่วมกันของบริษัทใดก็ตาม หากเข้าลักษณะใดลักษณะหนึ่งดังกล่าวแล้วข้างต้น จะส่งผลให้เกิดเป็นหน่วยภาษีใหม่ที่เรียกว่ากิจการร่วมค้าขึ้นมา

แนววินิจฉัยของกรมสรรพากร

บริษัท A และบริษัท B ได้ร่วมกันทำสัญญากับบริษัทน้ำมันเพื่อโครงการเกี่ยวกับน้ำมันในเรื่องวิศวกรรม การจัดและการก่อสร้างโรงปฏิบัติการเกี่ยวกับน้ำมันและแก๊สในโรงกลั่นน้ำมัน โดยบริษัทน้ำมันจะชำระค่าตอบแทนให้กับผู้รับเหมาสำหรับผลสำเร็จของงานและผู้รับเหมาทั้งสองต้องรับผิดชอบและชดเชยค่าเสียหายต่อบริษัทน้ำมันทั้งหมดหรือบางส่วนจากความเสียหายตามสัญญาดังกล่าวไม่ได้มีการกำหนดแบ่งแยกงาน และแบ่งแยกค่าตอบแทนที่ชัดเจนอย่างไร กรณีดังกล่าวกิจการที่บริษัททั้งสองร่วมกันกระทำตามสัญญาดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นกิจการร่วมค้าตามมาตรา 39 แล้ว⁴³

บริษัท ก. และห้างหุ้นส่วนจำกัด ข. ได้ร่วมกันลงทุนซื้อที่ดินและขายไป เข้าลักษณะเป็นกิจการร่วมค้า จะแยกนำส่วนแบ่งกำไรไปเสียภาษีไม่ได้ แต่ต้องนำเงินได้จากการขายที่ดินนั้นมาเสียภาษีในนามของกิจการร่วมค้า⁴⁴

⁴² มติ กพอ. ครั้งที่ 3/2530 วันที่ 29 มกราคม พ.ศ. 2530 (ระเบียบวาระที่ 6) , หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/2272 ลงวันที่ 23 กุมภาพันธ์ 2530.

⁴³ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/10278 ลงวันที่ 16 มิถุนายน 2537.

⁴⁴ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/8867 ลงวันที่ 20 พฤษภาคม 2536.

2.2.1.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้กรณีกิจการร่วมค้าที่ประกอบกิจการในประเทศไทย เมื่อกิจการร่วมค้ามีฐานะเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 กิจการร่วมค้าจึงมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร เช่นเดียวกับบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่น ๆ กล่าวคือกิจการร่วมค้ามีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยคำนวณภาษีจากฐานกำไรสุทธิซึ่งคำนวณได้จากรายได้จากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี หักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 65

เนื่องจากกิจการร่วมค้าไม่มีสภาพเป็นนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ไม่มีการจดทะเบียนจัดตั้งต่อนายทะเบียนหุ้นส่วนบริษัท จึงเกิดปัญหาที่ควรพิจารณาว่ารอบระยะเวลาบัญชีของกิจการร่วมค้าจะเริ่มต้นเมื่อใด ในประเด็นนี้กรมสรรพากรได้มีแนวคำวินิจฉัย⁴⁵ ว่า “รอบระยะเวลาบัญชีแรกของกิจการร่วมค้า เริ่มตั้งแต่วันที่เริ่มทำการร่วมค้าเป็นต้นไปและมีกำหนดเวลา 12 เดือน โดยกิจการร่วมค้ามีสิทธิที่จะเลือกปิดรอบระยะเวลาบัญชีแรกก่อนครบ 12 เดือนก็ได้ ทั้งนี้ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร” หากไม่มีการทำสัญญาร่วมค้าแต่ได้มีการเข้าทำสัญญากับบุคคลภายนอกเมื่อใดก็ควรถือว่าวันที่ได้เข้าทำสัญญากับบุคคลภายนอกเป็นวันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี⁴⁶

เมื่อกิจการร่วมค้ามีฐานะเป็นหน่วยภาษีตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร จึงมีหน้าที่ต้องยื่นเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล กล่าวคือ ต้องยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลรอบระยะเวลาบัญชีปีละสองครั้ง คือ

1. ภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี เป็นการยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งแรก โดยจะต้องยื่นแบบแสดงรายการภายในสองเดือนนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งกิจการร่วมค้ามีหน้าที่ต้องจัดทำประมาณการกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ ซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำหรือจะได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี แล้วคำนวณภาษีจากจำนวนกึ่งหนึ่งของกำไรสุทธิที่ประมาณการนั้นในอัตราร้อยละ 30 ตามมาตรา 67 ทวิ (1) แห่งประมวลรัษฎากร และหากกิจการร่วมค้าไม่ยื่นรายการและชำระภาษี หรือยื่นรายการและชำระภาษีโดยแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี

⁴⁵ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/5459 ลงวันที่ 28 มีนาคม 2537.

⁴⁶ มงคล ขนาดนิต, “กิจการร่วมค้า (Joint Venture)”, สรรพากรสาส์น, ปีที่ 52, น. 21 (ตุลาคม 2548).

นั้น โดยไม่มีเหตุอันสมควร กิจกรรมร่วมค้ำนั้นต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ หรือของกึ่งหนึ่งของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นหรือของภาษีที่ชำระขาด แล้วแต่กรณีตามมาตรา 67 ตี แห่งประมวลรัษฎากร

อย่างไรก็ดี ในกรณีที่กิจกรรมร่วมค้ำได้จัดให้มีการสอบทานงบแสดงฐานะทางการเงินเมื่อครบกำหนดเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี และแนบงบการเงินพร้อมหนังสือรับรองของผู้สอบทานงบแสดงฐานะทางการเงิน⁴⁷ กิจกรรมร่วมค้ำก็จะสามารถคำนวณและชำระภาษีจากกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 67 ทวิ (2) แห่งประมวลรัษฎากรได้

2. ภาษีเงินได้นิติบุคคลสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี เป็นการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งที่สอง โดยกิจกรรมร่วมค้ำต้องคำนวณภาษีจากกำไรสุทธิซึ่งคำนวณได้จากรายได้จากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิและมาตรา 65 ตี แห่งประมวลรัษฎากร และรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวให้มีกำหนดสิบสองเดือนตามที่บัญญัติในมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร โดยจะต้องยื่นรายการภายในหนึ่งร้อยห้าสิบวันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 68 แห่งประมวลรัษฎากร การคำนวณรายได้และรายจ่ายให้ใช้เกณฑ์สิทธิ และเสียภาษีในอัตราร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิที่คำนวณได้นั้น โดยภาษีที่กิจกรรมร่วมค้ำได้ชำระตามมาตรา 67 ทวิให้ถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีที่ต้องชำระในสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 68 ถ้าภาษีที่ชำระในครั้งแรกมีเกินกว่าภาษีที่คำนวณได้ในครั้งที่สอง กิจกรรมร่วมค้ำก็มีสิทธิได้รับคืนภาษีที่ชำระเกินไปนั้น

ในการยื่นรายการและเสียภาษีครั้งที่สองนี้ กิจกรรมร่วมค้ำจะต้องยื่นบัญชีงบดุล บัญชีทำการและบัญชีกำไรขาดทุน บัญชีรายรับ รายจ่าย หรือบัญชีรายรับก่อนหักรายจ่ายที่มีผู้สอบบัญชีซึ่งได้รับอนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพากรตรวจสอบและรับรองแล้วไปด้วย ตามมาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากร

นอกจากกิจกรรมร่วมค้ำจะต้องเสียภาษีโดยวิธียื่นแบบรายการและชำระภาษีตามวิธีการข้างต้นซึ่งเป็นวิธีการประเมินตนเอง (Self Assessment) แล้ว กิจกรรมร่วมค้ำยังต้องเสียภาษีโดยวิธีหักภาษี ณ ที่จ่ายด้วย อาจเป็นการถูกหัก ณ ที่จ่ายตามประมวลรัษฎากร มาตรา 69 ทวิ, 69 ตี หรือ

⁴⁷ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 128) ฯ ลงวันที่ 28 พฤษภาคม พ.ศ. 2546.

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 ลงวันที่ 26 กันยายน พ.ศ. 2528 ก็ได้ ภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายนั้น ถือเป็นเครดิตภาษีในการคำนวณภาษีที่จะต้องชำระในครั้งแรกและครั้งที่สอง แล้วแต่กรณี⁴⁸

2.2.1.2 สิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้ของผู้เข้าร่วมค้าที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กิจกรรมร่วมค้าตามประมวลรัษฎากรเป็นกิจกรรมร่วมค้าที่เกิดขึ้นจากข้อตกลง หรือข้อสัญญาโดยมิได้มีการจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลตามกฎหมาย ความผูกพันระหว่างคู่สัญญาตลอดจนสิทธิหน้าที่ ความรับผิดชอบของผู้เข้าร่วมค้า ต้องเป็นไปตามข้อตกลงหรือข้อสัญญาที่ตกลงร่วมกัน⁴⁹

การยกเว้นภาษีเงินได้จากส่วนแบ่งกำไร ตามมาตรา 5 ทวิ แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 10)

เมื่อกิจการร่วมค้ามีกำไรสุทธิและได้ชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้ว ได้จ่ายเงินส่วนแบ่งกำไรให้แก่ผู้เข้าร่วมค้า เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรนี้จะได้รับยกเว้นภาษีตามพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 เพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 108) พ.ศ. 2524

“มาตรา 5 ทวิ ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 3 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับเงินได้พึงประเมินที่เป็นเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้าที่ประกอบกิจการในประเทศไทย ให้แก่

- (1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย
- (2) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและประกอบกิจการในประเทศไทย”

การยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับจากกิจการร่วมค้านี้ เป็นการยกเว้นภาษีสำหรับเงินได้พึงประเมินที่เป็นเงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไรที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและประกอบกิจการในประเทศไทย ได้รับจากการร่วมทุนในกิจการร่วมค้า ซึ่งมีผลทำให้เงินส่วนแบ่งกำไรที่กิจการร่วมค้าจ่ายให้แก่ผู้รับทั้งที่เป็นบริษัทจำกัดและเป็นห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่เข้ามาร่วมในกิจการร่วมค้า ซึ่งแตกต่างจากการยกเว้นภาษีตามมาตรา 65 ทวิ (10) ที่ยกเว้นเฉพาะกรณีผู้รับเป็นบริษัทจำกัดเท่านั้น

⁴⁸ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม และธัญญา ไตรวรรณ, “การเสียภาษีของกิจการร่วมค้า (Joint Venture) (ตอนจบ)”, เอกสารภาษีอากร, น.72 (มีนาคม 2541).

⁴⁹ สมพงษ์ ตันติรจนาวงศ์, “ภาระภาษีของกิจการร่วมค้าตามประมวลรัษฎากร”, เอกสารภาษีอากร, ปีที่ 21, ฉบับที่ 242, น. 77 (พฤศจิกายน 2544).

การยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินได้พึงประเมินที่เป็นเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรให้แก่ผู้เข้าร่วมค้าตามมาตรา 5 ทวิ แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 108) พ.ศ. 2524 เป็นการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลทั้งจำนวน ไม่ว่าผู้เข้าร่วมค้านั้นจะเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยหรือไม่ และไม่ว่าบริษัทผู้เข้าร่วมค้านั้นจะถือหุ้นอยู่ในกิจการร่วมค้าผู้จ่ายเงินเป็นผลเป็นจำนวนเท่าใดก็ตาม นอกจากนี้แม้บริษัทผู้เข้าร่วมค้าจะถือหุ้นในกิจการร่วมค้าผู้จ่ายเงินปันผลก่อนวันมีเงินได้จากเงินปันผลน้อยกว่า 3 เดือน หรือหลังวันมีเงินได้จากเงินปันผล ได้ถือหุ้นต่อไปน้อยกว่า 3 เดือน ก็ได้รับยกเว้นภาษีสำหรับเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรดังกล่าว

กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ได้ส่งลูกจ้างเข้ามาทำกิจการร่วมค้าในประเทศไทย ไม่ถือว่าบริษัทต่างประเทศนั้นประกอบกิจการในประเทศไทย⁵⁰ และกรณีที่บริษัทต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทยอยู่แล้วได้เข้ามาประกอบกิจการร่วมค้าอีก เงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับจากกิจการร่วมค้าก็ได้รับยกเว้นภาษี ตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 เพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 108) พ.ศ. 2524 แม้ว่ากิจการที่ประกอบอยู่ในประเทศไทยจะไม่ใช่งานอย่างเดียวกับกิจการร่วมค้าก็ตาม แต่หากบริษัทต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการอย่างอื่นในประเทศไทยนอกจากกิจการร่วมค้า เงินส่วนแบ่งกำไรย่อมไม่ได้รับยกเว้นภาษี และกิจการร่วมค้าซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินส่วนแบ่งกำไรมีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 10 และนำส่งอาเภอท้องที่ภายในวันที่ 7 ของเดือนถัดไป เพราะถือว่าเป็นกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (ข) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

แนวคำวินิจฉัยกรมสรรพากร

หากนิติบุคคลผู้เข้าร่วมค้าประกอบกิจการอย่างอื่นในประเทศไทยนอกเหนือจากกิจการร่วมค้าที่นิติบุคคลนั้นเข้าร่วมค้าแล้ว เงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับจากกิจการร่วมค้าย่อมได้รับยกเว้นภาษี แต่หากนิติบุคคลดังกล่าวมิได้ประกอบกิจการอย่างอื่นในประเทศไทยนอกจากกิจการร่วมค้า เงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับจากกิจการร่วมค้าไม่ได้รับยกเว้นภาษี⁵¹

⁵⁰ ชัยสิทธิ์ ตราฐธรรม และธัญญา ไตรวรานนท์, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 48, น.73.

⁵¹ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/18976 ลงวันที่ 24 กันยายน 2536.

2.2.2 การจัดเก็บภาษีเงินได้และสิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้กรณีกลุ่มบริษัทในเครือ

2.2.2.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้จากกลุ่มบริษัทในเครือ ตามประมวลรัษฎากรผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิได้แก่⁵² บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ได้แก่ บริษัทจำกัด บริษัทมหาชนจำกัด ห้างหุ้นส่วนจำกัด ห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียนและในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยมีสาขาไม่ว่าจะอยู่ในหรือนอกประเทศไทยจะต้องนำกำไรสุทธิของสาขามารวมกับกำไรสุทธิของสำนักงานใหญ่เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยด้วย

⁵² ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิได้แก่

1. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ได้แก่

- ก. บริษัทจำกัด
- ข. บริษัทมหาชนจำกัด
- ค. ห้างหุ้นส่วนจำกัด
- ง. ห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน

2. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ได้แก่

ก. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการกิจการในที่อื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทย จะต้องนำกำไรสุทธิเฉพาะที่ได้จากการกระทำการกิจการในประเทศไทยมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

ข. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมีลูกจ้างหรือผู้กระทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่าบุคคลผู้เป็นลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อเช่นนั้น ไม่ว่าจะ เป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล เป็นตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้บุคคลนั้นมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีเงินได้เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือกำไรดังกล่าว

3. กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

4. กิจการร่วมค้า

ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิโดยคำนวณจากรายได้ซึ่งได้จากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ การคำนวณรายได้และรายจ่ายดังกล่าวให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใดแม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นและให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวข้องกับรายได้นั้น แม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยประมวลรัษฎากรได้กำหนดระยะเวลาบัญชีสำหรับการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลจะต้องเท่ากับ 12 เดือน โดยจะเริ่มต้นและสิ้นสุดลงเมื่อใดก็ได้

กิจการร่วมค้าหากจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยในรูปแบบของบริษัทในเครือ ถือว่าเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิ การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทในเครือย่อมเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร กล่าวคือคำนวณจากรายได้ซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ การคำนวณรายได้และรายจ่ายดังกล่าวให้ใช้เกณฑ์สิทธิ

2.2.2.2 การยกเว้นการจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินปันผลตามมาตรา 65 ทวิ (10) แห่งประมวลรัษฎากร การวางแผนภาษีก็เพื่อประโยชน์สูงสุดของธุรกิจ ดังนั้น การเลือกใช้สิทธิประโยชน์ที่กฎหมายกำหนดไว้ควรจะนำไปใช้ประโยชน์ให้กับกิจการมากที่สุด เช่น เงินปันผลที่กฎหมายยกเว้นภาษีให้ทั้งหมดหรือบางส่วนตามเงื่อนไขที่ได้กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร กิจการร่วมค้าที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยจัดตั้งขึ้นเป็นบริษัทในเครือ เมื่อกิจการมีกำไรและได้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้ว จึงจ่ายเงินปันผลให้แก่ผู้เข้าร่วมค้าซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นของบริษัท เงินปันผลที่ผู้เข้าร่วมค้าได้รับจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลทั้งหมด หรือกึ่งหนึ่ง เป็นไปตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (10)

รายได้เงินปันผลที่จะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลทั้งหมดหรือกึ่งหนึ่งนั้น เป็นไปตามประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ทวิ (10)

มาตรา 65 ทวิ การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิในส่วนนี้ ให้เป็นไปตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

“(1) ...

(10) สำหรับบริษัทจำกัดที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ให้นำเงินปันผลที่ได้จากบริษัทจำกัดที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงิน เพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม และเงิน

ส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้า มารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงกึ่งหนึ่งของจำนวนที่ได้ เว้นแต่บริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยดังต่อไปนี้ ไม่ต้องนำเงินปันผลที่ได้จากบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม และเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้ามารวมคำนวณเป็นรายได้

(ก) บริษัทจดทะเบียน

(ข) บริษัทจำกัดนอกจาก (ก) ซึ่งถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผล และบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลไม่ได้ถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้รับเงินปันผลไม่ว่าโดยตรงหรือโดยทางอ้อม

ความในวรรคหนึ่ง มิให้ใช้บังคับในกรณีที่บริษัทจำกัดหรือบริษัทจดทะเบียนมีเงินได้ที่เป็นเงินปันผล และเงินส่วนแบ่งกำไรดังกล่าว โดยถือหุ้นหรือหน่วยลงทุนที่ก่อให้เกิดเงินปันผลและเงินส่วนแบ่งกำไรนั้นไว้ไม่ถึงสามเดือนนับแต่วันที่ได้อำนาจหรือหน่วยลงทุนนั้นมาจนถึงวันมีเงินได้ดังกล่าว หรือได้อำนาจหรือหน่วยลงทุนนั้นไปก่อนสามเดือนนับแต่วันที่มิเงินได้...”

จากบทบัญญัติแห่งกฎหมายข้างต้น พิจารณาได้ว่าการได้รับสิทธิประโยชน์ยกเว้นภาษีเงินได้ทั้งจำนวน หรือยกเว้นภาษีเงินได้กึ่งหนึ่งสำหรับเงินปันผลที่ได้รับ จะต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในมาตรา 65 ทวิ (10) แห่งประมวลรัษฎากร นั่นก็คือ

ผู้จ่ายเงินปันผล จะต้องมีฐานะเป็นบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย⁵³ กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม และเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้า และ

ผู้รับเงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไรจะต้องมีฐานะเป็นบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยเท่านั้น

การยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไรตามมาตรา 65 ทวิ (10) ได้กำหนดเป็น 2 ระดับ คือ ระดับที่หนึ่ง การยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับกึ่งหนึ่ง หากบริษัทผู้เข้าร่วมค้าเป็นบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ได้รับเงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไร ก็นำมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพียงกึ่งหนึ่ง ส่วนอีกกึ่งหนึ่งได้รับยกเว้นภาษี และระดับที่สอง การยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับทั้งจำนวน หากบริษัทผู้รับ

⁵³ บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยนี้หมายถึง บริษัทที่ตั้งขึ้นตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ รวมถึงบริษัทที่ตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 ด้วย

เงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไรเป็นบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย หรือ มิฉะนั้นบริษัทผู้รับเงินปันผลก็ต้องถือหุ้นอยู่ในบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผล และบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลไม่ได้ถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้รับเงินปันผลไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม บริษัทผู้รับเงินปันผลก็ไม่ต้องนำเงินปันผลที่ได้รับมาทั้งจำนวนมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้เลย

อย่างไรก็ดี การยกเว้นภาษีเงินปันผลทั้งหมดหรือกึ่งหนึ่ง ก็ต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขอีกประการหนึ่งคือ บริษัทผู้รับเงินปันผลต้องถือหุ้นอยู่ในบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลก่อนวันมีเงินได้จากเงินปันผลไม่น้อยกว่า 3 เดือน และหลังจากวันมีเงินได้จากเงินปันผลแล้วก็ต้องถือหุ้นต่อไปอีกไม่น้อยกว่า 3 เดือนจึงจะได้รับสิทธิประโยชน์ดังกล่าว

หากไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กล่าวมาแล้ว เงินปันผลดังกล่าวก็ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้แต่ประการใด ในกรณีเช่นนี้กรมสรรพากรได้วางแนววินิจฉัยเกี่ยวกับวันที่มีเงินได้ว่า วันที่มีเงินได้จากเงินปันผลให้ถือวันที่บริษัทผู้จ่ายเงินปันผลปิดสมุดทะเบียนพักการโอนหุ้นเพื่อจ่ายเงินปันผลเป็นวันที่มีเงินได้ของบริษัทผู้รับเงินปันผล⁵⁴

2.2.2.3 การเครดิตภาษีเงินปันผลตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เครดิตเงินปันผลเป็นมาตรการที่เกิดขึ้นมาเพื่อขจัดหรือบรรเทาภาษีซ้ำซ้อนของเงินปันผลการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนจากเงินปันผลถือเป็นรูปแบบหนึ่งของการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนในเชิงเศรษฐกิจ กล่าวคือ เงินปันผลซึ่งเป็นฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเคยเป็นส่วนหนึ่งของกำไรสุทธิซึ่งเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้ว จึงมีผลทำให้เงินปันผลต้องเสียภาษีซ้ำซ้อนกันถึงสองครั้ง

เงินปันผล หรือส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับจากบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หากผู้มีเงินได้มีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศไทยหรือเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ผู้มีเงินได้จากเงินปันผล หรือส่วนแบ่งกำไรก็จะได้รับเครดิตในการคำนวณภาษี ตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

⁵⁴ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/9115 ลงวันที่ 3 กรกฎาคม 2530 และหนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/11998 ลงวันที่ 7 กันยายน 2530.

“มาตรา 47 ทวิ ให้ผู้มีเงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ข)⁵⁵ ซึ่งได้รับจากบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ได้รับเครดิตในการคำนวณภาษี โดยให้นำอัตราภาษีเงินได้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องเสียหารด้วยผลต่างของหนึ่งร้อยลบด้วยอัตราภาษีเงินได้ดังกล่าวนั้น ได้ผลลัพธ์เท่าใดให้คูณด้วยจำนวนเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้รับผลลัพธ์ที่ได้เป็นเครดิตในการคำนวณภาษี ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินได้ประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีเงินได้หลายอัตรา ผู้จ่ายเงินได้ต้องระบุในหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่ายให้ชัดเจนว่าเงินได้ที่จ่ายนั้นจำนวนใดได้มาจากกิจการที่ต้องเสียภาษีในอัตราใด

เครดิตภาษีที่คำนวณได้ตามความในวรรคหนึ่งให้นำมารวมคำนวณเป็นเงินได้พึงประเมินเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามเกณฑ์ในมาตรา 48 เป็นเงินภาษีทั้งสิ้นเท่าใดให้นำเครดิตภาษีที่คำนวณได้ดังกล่าวหักออกจากภาษีที่ต้องเสีย ถ้ายังขาดหรือเหลือเท่าใด ให้ผู้มีเงินได้เสียภาษีสำหรับจำนวนที่ขาด หรือมีสิทธิได้รับเงินจำนวนที่เหลือนั้นคืน

ความในวรรคหนึ่งและวรรคสองมิให้ใช้บังคับแก่ผู้มีเงินได้ซึ่งมิได้มีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศไทย และมีได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย⁵⁶”

เมื่อกิจการร่วมค้าในรูปแบบบริษัทในเครือมีกำไรจากการประกอบกิจการและได้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้ว ได้จ่ายเงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไรให้แก่ผู้ถือหุ้นที่เป็นบุคคลธรรมดา ถือว่าเป็นกรณีที่ผู้มีเงินได้ได้รับเงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร จากบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย บุคคลธรรมดาผู้มีเงินได้จะได้รับเครดิตในการคำนวณภาษี⁵⁷ แต่บุคคลธรรมดาผู้ถือหุ้นในบริษัทจะต้องเป็นผู้มีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศไทย หรือต้องอยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่ง หรือหลายระยะรวมทั้งหมดถึงหนึ่งร้อยแปดสิบวันในปีภาษีที่ได้รับเงินปันผลจากบริษัท

⁵⁵ “เงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร คือ เงินได้ที่เป็นเงินปันผล เงินส่วนแบ่งกำไร หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กองทุนรวมหรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม...”

⁵⁶ “มาตรา 41 วรรค 3 แห่งประมวลรัษฎากร ... ผู้อยู่ในประเทศไทย หมายความว่า บุคคลผู้อยู่ในประเทศชั่วระยะเวลาหนึ่ง หรือหลายระยะรวมทั้งหมดถึงหนึ่งร้อยแปดสิบวันในปีภาษีใด ให้ถือว่าผู้นั้นเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย”

⁵⁷ ข้อ 2 แห่งคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.119/2545 เรื่อง การเครดิตภาษีเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

ตารางที่ 2.2

การเปรียบเทียบการยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินปันผลและส่วนแบ่งกำไร

ระหว่างบริษัทในเครือและกิจการร่วมค้า

ผู้เข้าร่วมค้า	การยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินปันผลและส่วนแบ่งกำไร	
	บริษัทในเครือ	กิจการร่วมค้า
1.บริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย	ยกเว้นกึ่งหนึ่งหรือทั้งจำนวนตามหลักเกณฑ์มาตรา 65 ทวิ (10)	ยกเว้นทั้งจำนวนตามมาตรา 5 ทวิ (1) (พ.ร.ฎ.ฉบับที่ 10 พ.ศ.2500)
2.บริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ	ไม่ยกเว้น	ยกเว้นทั้งจำนวนตามมาตรา 5 ทวิ (2) (พ.ร.ฎ.ฉบับที่ 10 พ.ศ.2500) (กรณีประกอบกิจการในประเทศไทย)
ผู้เข้าร่วมค้า	การยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินปันผลและส่วนแบ่งกำไร	
	บริษัทในเครือ	กิจการร่วมค้า
3.ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย	ไม่ยกเว้น	ยกเว้นทั้งจำนวนตามมาตรา 5 ทวิ (1) (พ.ร.ฎ.ฉบับที่ 10 พ.ศ.2500)
4.ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ	ไม่ยกเว้น	ยกเว้นทั้งจำนวนตามมาตรา 5 ทวิ (2) (พ.ร.ฎ.ฉบับที่ 10 พ.ศ.2500) (กรณีประกอบกิจการในประเทศไทย)
5. บุคคลธรรมดา	เครดิตภาษีเงินปันผลตามมาตรา 47 ทวิ	ไม่มีสิทธิเครดิตภาษี
6. คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล	เครดิตภาษีเงินปันผลตามมาตรา 47 ทวิ	ไม่มีสิทธิเครดิตภาษี
7. ห้างหุ้นส่วนสามัญ	เครดิตภาษีเงินปันผลตามมาตรา 47 ทวิ	ไม่มีสิทธิเครดิตภาษี