

“บทความนี้ กล่าวถึงนิติบุคคลทั่วไป
แต่เน้นหนักที่ กิจการร่วมค้า ซึ่งเป็นนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร

อย่างไรก็ตาม.. ความรู้นี้ ไม่ค่อยมีใครศึกษากันอย่างแพร่หลาย
แต่ได้เห็นว่า ข้อมูลนี้อาจไม่ถึงขนาดออกเป็นข้อสอบ
ถ้าหากรู้เป็นพื้นฐานแล้ว จะทำให้แยกความแตกต่าง
ระหว่างนิติบุคคลทั้งสองกฎหมายได้ครับ”



www.TUECPA.com

สถาบัน PC Center

นิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กับ นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้บัญญัติคำว่า นิติบุคคล ให้หมายถึง บุคคลประเภทหนึ่งที่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์หรือกฎหมายอื่นบัญญัติให้มีสิทธิและหน้าที่ตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์หรือกฎหมายอื่น ภายในขอบแห่งอำนาจหน้าที่หรือวัตถุประสงค์ได้บัญญัติหรือกำหนดไว้ในกฎหมาย ข้อบังคับ หรือตราสารจัดตั้ง และมีสิทธิและหน้าที่เช่นเดียวกับบุคคลธรรมดา เว้นแต่สิทธิและหน้าที่ซึ่งโดยสภาพจะพึงมีพึงเป็นได้เฉพาะแก่บุคคลธรรมดาเท่านั้น

นิติบุคคลตามกฎหมายอื่น อาจเป็นนิติบุคคลที่กฎหมายได้บัญญัติขึ้นต่างหากจากประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งมีสิทธิและหน้าที่เป็นไปตามที่กฎหมายนั้นได้บัญญัติไว้ เช่น กิจการร่วมค้าถือเป็นนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร เป็นต้น

อย่างไรก็ตาม การศึกษานี้จะวิเคราะห์เกี่ยวกับความแตกต่างระหว่างนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กับนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรเท่านั้น

1. นิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

ได้แก่ บริษัทจำกัด ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนจำกัด มูลนิธิ สมาคม ซึ่งอธิบายนิติบุคคลแต่ละประเภทได้ดังนี้

1.1 บริษัทจำกัด คือ นิติบุคคลประเภทซึ่งตั้งขึ้นด้วยแบ่งทุนเป็นหุ้นมีมูลค่าเท่า ๆ กัน โดยมีผู้ถือหุ้นต่างรับผิดชอบจำกัดเพียงไม่เกินจำนวนเงินที่ตนยังส่งใช้ไม่ครบมูลค่าของหุ้นที่ตนถือ

1.2 ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล คือ ห้างหุ้นส่วนสามัญที่บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการกิจการร่วมกัน ด้วยประสงค์จะแบ่งปันกำไรอันจะพึงได้แต่กิจการที่ทำนั้น หุ้นส่วนทุกคนต้องรับผิดชอบในหนี้ทั้งปวงของห้างหุ้นส่วนโดยไม่จำกัด และห้างหุ้นส่วนสามัญนี้ได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลมีสิทธิและหน้าที่ต่างหากจากหุ้นส่วนทุกคน

1.3 ห้างหุ้นส่วนจำกัด คือ ห้างหุ้นส่วนประเภทหนึ่งที่มีใช้ห้างหุ้นส่วนสามัญ เนื่องจากห้างหุ้นส่วนประเภทนี้มีหุ้นส่วน 2 จำพวก คือ หุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิด และหุ้นส่วนจำพวกจำกัดความรับผิด ซึ่งห้างหุ้นส่วนนี้ต้องจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลมีสิทธิและหน้าที่ต่างหากจากหุ้นส่วนทุกคน

1.4 มูลนิธิ คือ นิติบุคคลประเภทที่มีวัตถุประสงค์เพื่อกิจการอันเป็นสาธารณประโยชน์ และต้องมีใช้เป็นการแสวงหาผลประโยชน์เพื่อบุคคลหนึ่งบุคคลใด นอกจากเพื่อดำเนินการไปตามวัตถุประสงค์ของมูลนิธิเท่านั้น

1.5 สมาคม คือ นิติบุคคลประเภทที่มีวัตถุประสงค์เพื่อกระทำการใดๆ อันมีลักษณะต่อเนื่องร่วมกันและมีใช้เป็นการหาผลกำไรหรือรายได้มาแบ่งปันกัน

2. นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร

ประมวลรัษฎากร ไม่ได้ให้นิยามคำว่านิติบุคคลไว้ แต่ประมวลรัษฎากร ได้กำหนดผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลคือ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ดังนั้น นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร จึงต้องพิจารณาจากความหมายของคำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” ซึ่งประมวลรัษฎากรให้หมายความรวมถึง

(1) กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

(2) กิจการร่วมค้า ซึ่งได้แก่กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางค้าหรือหากำไรระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือระหว่างบริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือนิติบุคคลอื่น

(3) มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดตามมาตรา 47 (7) (ข)

(4) นิติบุคคลที่อธิบดีกำหนดโดยอนุวัติรัฐมนตรี และประกาศในราชกิจจานุเบกษา (ปัจจุบันยังไม่มีออกประกาศนิติบุคคลประเภทนี้)

ดังนั้น นิติบุคคลประเภทอื่นที่ประมวลรัษฎากรบัญญัติเพิ่มเติมนอกเหนือจากประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ คือ นิติบุคคลอื่นตามกฎหมายของต่างประเทศ ตามข้อ (1) และกิจการร่วมค้า ตามข้อ (2)

อย่างไรก็ตาม การศึกษานี้จะศึกษาเฉพาะกิจการร่วมค้า ตามข้อ (2) ซึ่งเป็นหน่วยธุรกิจที่เกิดขึ้นเป็นประจำ โดยในทางวิชาการ กิจการร่วมค้าแบ่งได้เป็น 2 ประเภท คือ

1) กิจการร่วมค้าที่ไม่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคล

กิจการร่วมค้ากรณีนี้ จะไม่มีสภาพเป็นนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่จะมีสภาพเป็นหน่วยภาษีหนึ่งเมื่อได้ยื่นคำขอเป็นหน่วยภาษีต่อกรมสรรพากร การเป็นหน่วยภาษีแยกต่างหากจากผู้ร่วมค้าแต่ละรายนั้น จะต้องมีการจัดทำบัญชี คำนวณกำไรสุทธิ คำนวณและเสียภาษีเงินได้สำหรับกิจการที่ร่วมค้าเท่านั้น โดยแยกต่างหากจากกิจการเดิมของผู้ร่วมค้าแต่ละราย ทำให้เกิดความสะดวกในแง่ของการบันทึกรายได้ รายจ่าย และกำไรของกิจการที่ร่วมค้าเท่านั้น เมื่อกิจการที่ร่วมค้ามีกำไร ก็นำกำไรมาแบ่งปันกันในบรรดาผู้ร่วมค้าแต่ละรายตามสัดส่วนที่ลงทุน

2) กิจการร่วมค้าที่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคล

กิจการร่วมค้ากรณีนี้ จะต้องมีการจดทะเบียนตั้งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่เป็นนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ขึ้นใหม่ โดยผู้ร่วมค้าแต่ละรายจะต้องเข้าไปถือหุ้นในบริษัทหรือเข้าไปร่วมทุนในห้างหุ้นส่วนที่เกิดขึ้นใหม่นี้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่ตั้งขึ้นใหม่นี้จะประกอบกิจการเฉพาะที่ผู้ร่วมค้าตกลงกัน และจะต้องเลิกบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนเมื่อกิจการที่ร่วมค้าได้ดำเนินการสิ้นสุดลง การแบ่งกำไรแก่ผู้ร่วมค่านั้น หากเป็นบริษัท ผู้ร่วมค้าจะถือเป็นผู้ถือหุ้นซึ่งจะได้รับเงินปันผลตามสัดส่วนที่ตนถือหุ้น หากเป็นห้างหุ้นส่วนก็จะได้รับเป็นส่วนแบ่งกำไรจากการเป็นหุ้นส่วน

กิจการร่วมค้าตามประมวลรัษฎากร หมายถึงกิจการร่วมค้าที่ไม่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลตามข้อ 1) เท่านั้น(Unincorporated Joint Venture) และประมวลรัษฎากรยังกำหนดเงื่อนไขของผู้ที่เข้าร่วมค้าว่า ผู้ร่วมค้าจะต้องมีฝ่ายหนึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ส่วนอีกฝ่ายหนึ่งจะเป็นบุคคลประเภทใดก็ได้

มีปัญหาว่า Consortium ถือเป็นกิจการร่วมค้า หรือไม่นั้น เห็นว่า Consortium มีลักษณะเป็นการร่วมทำงานที่มีการแบ่งรายได้ตามสัดส่วนที่ตกลงกัน รายได้ที่ผู้ร่วมทำงานแต่ละรายได้รับมานั้น จะต้องนำไปหักค่าใช้จ่ายของผู้ร่วมทำงานแต่ละราย และคำนวณเป็นกำไรหรือขาดทุนของผู้ร่วมทำงานแต่ละราย หากผู้ร่วมทำงานรายใด มีค่าใช้จ่ายมาก ก็อาจขาดทุนได้ หรือผู้ร่วมทำงานรายใด มีค่าใช้จ่ายน้อย ก็จะมีกำไร กรณีจึงมิใช่การแบ่งปันกำไรหรือขาดทุนกัน ไม่ถือเป็นห้างหุ้นส่วนตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และไม่ถือเป็นกิจการร่วมค้าตามประมวลรัษฎากรด้วย หากแต่เป็นสัญญาประเภทหนึ่งที่ผู้ร่วมทำงานแต่ละราย มีความรู้และความสามารถต่างกัน มาร่วมทำงานในกิจการที่ต้องใช้ความรู้ความสามารถหลายด้านร่วมกัน โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อแบ่งรายได้ที่ได้รับจากผู้ว่าจ้าง ตามสัดส่วนที่ตกลงกัน ไม่ว่าจะต้องรับผิดชอบร่วมกันอย่างลูกหนี้ร่วมต่อผู้ว่าจ้างหรือไม่ก็ตาม

ความแตกต่างระหว่าง Consortium และ กิจการร่วมค้า

รายการ	Consortium	กิจการร่วมค้า (Joint Venture)	
		ไม่จัดตั้งบริษัท Unincorporated	จัดตั้งบริษัท Incorporated
1. สถานะทางกฎหมาย	ไม่เป็นนิติบุคคลตาม ป.พ.พ.	ไม่เป็นนิติบุคคลตาม ป.พ.พ.	เป็นนิติบุคคลตาม ป.พ.พ.
2. ฐานะทางภาษี	ไม่เป็นหน่วยภาษี	เป็นหน่วยภาษีแยกต่างหากจากผู้ร่วมค้าและต้องเสีย CIT	เป็นหน่วยภาษีแยกต่างหากจากผู้ร่วมค้าและต้องเสีย CIT
3. การลงทุน	ไม่มีการร่วมลงทุน	มีการร่วมลงทุน	มีการถือหุ้น
4. การแบ่งผลประโยชน์	แบ่งรายได้ มิใช่แบ่งกำไรขาดทุน	แบ่งกำไรขาดทุน	ได้รับส่วนแบ่งกำไรเป็นเงินปันผล
5. ผลประโยชน์ที่ผู้ลงทุนได้รับ	ขึ้นอยู่กับผลประโยชน์ของคู่สัญญาแต่ละฝ่าย	นำกำไรมาแบ่งได้เต็มที่ ไม่ต้องมีสำรองตามกฎหมาย	เป็นไปตามนโยบายของบริษัทที่ตั้งขึ้นใหม่ และต้องกันสำรอง
6. ความรับผิด	ต่างฝ่ายต่างรับผิด เว้นแต่มีข้อตกลงเป็นอย่างอื่น	รับผิดชอบบุคคลภายนอกร่วมกัน แต่ระหว่างกันเอง อาจตกลงแบ่งแยกความรับผิดได้	ผู้ถือหุ้น ไม่ต้องรับผิดชอบต่อบุคคลภายนอก บริษัทที่ตั้งขึ้นใหม่เท่านั้นต้องรับผิด
7. การเสียภาษีสำหรับเงินส่วนแบ่งรายได้/กำไร/เงินปันผล	แต่ละบริษัทต้องนำส่วนแบ่งรายได้มารวมเป็นรายได้ของบริษัท แล้วคำนวณกำไรเพื่อเสียภาษี	หากผู้ร่วมค้าเป็นบริษัทไทย หรือเป็น บ.ตปท ที่ประกอบกิจการในไทย จะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีจากส่วนแบ่งกำไรนั้น	ถูกหัก 10% จากเงินปันผลที่ได้รับ เว้นแต่ได้รับยกเว้นตาม ม.65 ทวิ (10)