

# มนุษย์เงินเดือนจัดตั้งคณะบุคคล: ทางเลือกหรือทางเลี่ยง?

ฝ่ายกฎหมาย การรถไฟฟ้ายานขนส่งมวลชนแห่งประเทศไทย

สภาวะเศรษฐกิจตกต่ำทั่วโลกรวมทั้งในประเทศไทยในปัจจุบันส่งผลให้ประชาชนใคร่ครวญเรื่องการใช้จ่ายและวางแผนการเงินมากยิ่งขึ้น การวางแผนภาษี (Tax Planning) เป็นช่องทางหนึ่ง ที่ช่วยลดรายจ่ายลง หากก็ต้องพึงระวังไม่ก้าวข้ามเส้นแบ่งที่ทำให้ “แผนภาษี” กลายเป็น “เลี่ยงภาษี” (Tax Evasion) เพียงเพราะเลือกใช้วิธีการที่กฎหมายไม่ยอมรับ<sup>1</sup>

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเกี่ยวข้องกับมนุษย์เงินเดือนอย่างไรบ้าง? พอ ๆ กับภาษีมูลค่าเพิ่ม ต่างกันที่อย่างหลังนักวิชาการภาษีมักเรียกว่าเป็นยาสลบทางภาษีอากร (Anesthésique fiscal) เพราะผู้เสียภาษีมักไม่รู้ตัวว่าถูกเรียกเก็บภาษีชนิดนี้แฝงมาในการบริโภคสินค้าและบริการ ต่างกับอย่างแรก ที่เห็นตัวเงินชัดและสร้างความรู้สึกต่อต้านได้มากกว่า ช่องทางใดก็ตามที่ช่วยลดภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจึงเป็นยอดปรารถนาของเรา ๆ ท่าน ๆ ซึ่งวิธีการหนึ่งที่กฎหมายไทยยอมรับให้กระทำได้ก็คือ การจัดตั้งคณะบุคคล (Non-juristic body of persons)



## คณะบุคคลคืออะไร

ใครคือคณะบุคคลเป็นปัญหาเบื้องต้นที่ควรพิจารณาเพื่อกำหนดสถานะทางกฎหมายของ “คณะบุคคล” แม้ว่าประมวลรัษฎากรจะกำหนดให้คณะบุคคลเป็นหน่วยภาษีหรือผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา<sup>2</sup> แต่ก็มีได้ให้คำจำกัดความไว้<sup>3</sup> ดังนั้น การหาความหมายของคณะบุคคลจึงต้องพิจารณาตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ซึ่งเป็นบททั่วไป

บุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มีอยู่ 2 ประเภท คือ บุคคลธรรมดาหรือคนจริง ๆ และนิติบุคคลซึ่งไม่ใช่คนจริง ๆ แต่ประมวลกฎหมายนี้หรือกฎหมายอื่นกำหนดให้เป็นบุคคล<sup>4</sup> เช่น บริษัท ห้างหุ้นส่วนจำกัด สมาคม มูลนิธิ ซึ่งเป็นนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หรือกรมที่ดิน การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย ฯลฯ ซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐที่มีกฎหมายจัดตั้งกำหนดให้เป็นนิติบุคคล ในชั้นนี้จึงอาจให้คำนิยามเชิงนิเสธได้แต่เพียงว่าคณะบุคคลไม่ใช่ทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลตามกฎหมาย

เมื่อกฎหมายเฉพาะและกฎหมายทั่วไปมิได้ให้คำจำกัดความและฐานะทางกฎหมายที่ชัดเจน จึงจำเป็นต้องพิจารณาจากแนวปฏิบัติของกรมสรรพากรซึ่งได้เคยมีคำวินิจฉัยไว้ว่า คณะบุคคลคือการที่บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการกิจกรรมร่วมกัน โดยในการประกอบกิจการในฐานะคณะบุคคลนั้น

<sup>1</sup> International Bureau of Fiscal Documentation, IBFD international tax glossary. 5<sup>th</sup> ed., (The Netherlands: IBFD, 2005).

<sup>2</sup> มาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>3</sup> มาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>4</sup> มาตรา 65 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

จะต้องร่วมกันประกอบกิจการตามความเป็นจริงและร่วมกันรับผิดชอบในกิจการของคณะบุคคล<sup>5</sup> ดังนั้นฐานะทางกฎหมายของคณะบุคคลจึงอาจเทียบได้กับห้างหุ้นส่วนสามัญที่ไม่ได้จดทะเบียนตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นั่นเอง<sup>6</sup>



### การจัดตั้งคณะบุคคลต้องทำอย่างไร

ดังที่กล่าวแล้วว่าคณะบุคคลมีฐานะทางกฎหมายเช่นเดียวกับห้างหุ้นส่วนสามัญที่ไม่ได้จดทะเบียน การจัดตั้งคณะบุคคลจึงดำเนินการเหมือนกับการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญที่ไม่ได้จดทะเบียน กล่าวคือ บุคคลธรรมดาตั้งแต่ 2 คนขึ้นไปทำสัญญาจัดตั้งคณะบุคคล<sup>7</sup> โดยไม่ต้องจดทะเบียนจัดตั้ง กำหนดชื่อ วัตถุประสงค์ ที่ตั้ง ทุน ส่วนลงหุ้นของหุ้นส่วนแต่ละคน (อาจเป็นเงิน หรือทรัพย์สินอย่างอื่น หรือแรงงานก็ได้)<sup>8</sup> จากนั้นจึงไปขอเลขประจำตัวผู้เสียภาษีในนามของคณะบุคคลจากสำนักงานสรรพากรพื้นที่ซึ่งคณะบุคคลนั้นตั้งอยู่ ถ้าคณะบุคคลประกอบกิจการตามหลักเกณฑ์ที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น มีการขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักรซึ่งมีมูลค่าของฐานภาษี (รายรับ) เกินกว่า 1,800,000 บาทต่อปี ฯลฯ ก็ต้องไปดำเนินการจดทะเบียนดังกล่าวด้วย<sup>9</sup>

อย่างไรก็ตาม มีข้อสังเกตว่าบางกรณีแม้จะไม่มีเจตนาหรือไม่มีการทำสัญญาจัดตั้งคณะบุคคล แต่ทางปฏิบัติก็ถือว่าเป็นคณะบุคคล เช่น บุคคลหลายคนเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์รวมในทรัพย์สิน และมีเงินได้จากทรัพย์สินนั้น จะต้องรวมเงินได้เสียภาษีในนามของคณะบุคคล จะแยกยื่นรายการเป็นรายบุคคลไม่ได้<sup>10</sup>



### คณะบุคคลเสียภาษีเงินได้อย่างไร

ประมวลรัษฎากรกำหนดให้คณะบุคคลเป็นหน่วยภาษี (Tax unit) ที่มีรายได้ รายจ่ายของตนเอง แยกต่างหากออกจากบรรดาบุคคลธรรมดาที่เข้าเป็นหุ้นส่วนหรืออยู่ในคณะบุคคลนั้น<sup>11</sup> มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยให้ผู้บัญชาการหรือผู้จัดการเป็นผู้ยื่นรายการในนามของคณะบุคคลและใช้วิธีการคำนวณภาษี เช่นเดียวกับบุคคลธรรมดาผู้มีเงินได้<sup>12</sup> หลักเกณฑ์ดังกล่าวทำให้มีข้อสงสัยว่าเงินได้จากการประกอบกิจการของคณะบุคคล (ซึ่งก็คือจำนวนเดียวกับเงินได้ของบุคคลธรรมดาในคณะบุคคลนั่นเอง) เมื่อได้เสียภาษีเงินได้ในนามคณะบุคคลไปแล้ว บุคคลธรรมดาในคณะบุคคลจะต้องยื่นรายการในนามตนเองอีกหรือไม่

<sup>5</sup> หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค 0706/5637 ลงวันที่ 11 กรกฎาคม 2548 และ ที่ กค 0811/2227 ลงวันที่ 15 มีนาคม 2545

<sup>6</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1025 บัญญัติว่า "อันว่าห้างหุ้นส่วนสามัญนั้น คือห้างหุ้นส่วนประเภทซึ่งผู้เป็นหุ้นส่วนหมดทุกคนต้องรับผิดชอบร่วมกันเพื่อหนึ่งทั้งปวงของหุ้นส่วนโดยไม่มีจำกัด"

<sup>7</sup> มาตรา 1012 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

<sup>8</sup> หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค 0811/04248 ลงวันที่ 8 เมษายน 2541

<sup>9</sup> หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค 0706/10581 ลงวันที่ 19 ตุลาคม 2550

<sup>10</sup> หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค 0811/05429 ลงวันที่ 9 มิถุนายน 2542

<sup>11</sup> หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค 0706/4051 ลงวันที่ 15 พฤษภาคม 2549

<sup>12</sup> มาตรา 56 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6340/2549

การที่กฎหมายมองว่าคณะบุคคลมีสถานะเป็นอีกหน่วยภาษีหนึ่งแยกเป็นเอกเทศจากบุคคลธรรมดาที่เข้าร่วมกันเป็นสิ่งพึงระวังและทำความเข้าใจอย่างยิ่งโดยจะต้องไม่นำภาวะภาษีของคณะบุคคลมาปฏิบัติสับสนปะปนกับบุคคลธรรมดา หากไม่แล้วการยื่นรายการเงินได้ของคณะบุคคลในนามบุคคลธรรมดาที่เข้าร่วมหรือการยื่นรายการเงินได้ของบุคคลธรรมดาในนามคณะบุคคลก็ตาม โดยสำคัญผิดในหน่วยภาษีย่อมถือเสมือนว่ามีได้มีการยื่นรายการเงินได้เลย ซึ่งนอกจากจะต้องเสียเวลายื่นรายการใหม่ให้ถูกต้องแล้วยังอาจต้องเสียเบี้ยปรับ เงินเพิ่มอีกด้วย

ด้วยเหตุนี้แม้จะปรากฏข้อเท็จจริงว่าคณะบุคคลจะได้ชำระภาษีเงินได้แก่กรมสรรพากรไปแล้ว และบุคคลธรรมดาผู้ยื่นรายการจะเป็นผู้จัดการของคณะบุคคลและต้องร่วมรับผิดชอบในเงินจำนวนดังกล่าวด้วย ก็ไม่อาจถือได้ว่าเงินจำนวนดังกล่าวเป็นของบุคคลธรรมดานั้นเป็นส่วนตัว บุคคลธรรมดาไม่อาจนำเงินภาษีที่ชำระในนามคณะบุคคลมาหักกลบลบหนี้กับหนี้ค่าภาษีที่บุคคลธรรมดาจะต้องชำระแก่กรมสรรพากรได้<sup>13</sup> ดังนั้นการที่คณะบุคคลมีการประกอบกิจการมีเงินได้ และบุคคลธรรมดาก็มีเงินได้อื่นที่มีไว้จากกิจการของคณะบุคคล เมื่อคณะบุคคลเสียภาษีแล้ว บุคคลธรรมดามีสิทธิเพียงไม่ต้องนำเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับจากคณะบุคคลไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ในนามบุคคลธรรมดาอีกเท่านั้น<sup>14</sup> บุคคลธรรมดายังคงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้สำหรับเงินได้อื่น ๆ นั้นตามปกติในฐานะที่เป็นอีกหน่วยภาษีหนึ่ง โดยไม่สามารถนำภาษีเงินได้ที่เสียไปแล้วในนามคณะบุคคลมาหักกลบลบกับหรือถือเป็นเครดิตภาษีของภาษีเงินได้ที่จะต้องเสียในนามบุคคลธรรมดาได้<sup>15</sup>

อย่างไรก็ตาม เฉพาะแต่สถานะความเป็นหน่วยภาษีและภาวะภาษีของคณะบุคคลเท่านั้นที่แตกต่างหากจากของบุคคลธรรมดา ส่วนในเรื่องการดำเนินการตามขั้นตอนของกฎหมายเพื่อให้มีการชำระภาษีนั้นบุคคลธรรมดาในคณะบุคคลยังต้องกระทำแทนหรือกระทำในนามคณะบุคคลทั้งสิ้น ตัวอย่างเช่น เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกตรวจสอบและประเมินภาษีไปยังผู้จัดการคณะบุคคลซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีและครึ่งปีในนามของคณะบุคคลได้ไม่จำเป็นต้องออกหมายเรียกตรวจสอบและประเมินไปยังคณะบุคคลและบุคคลอื่นในคณะบุคคลอีก เมื่อผู้จัดการคณะบุคคลได้รับหมายเรียกและหนังสือแจ้งการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในนามของคณะบุคคลแล้ว ก็ถือว่าเป็นการประเมินโดยชอบด้วยกฎหมาย<sup>16</sup> หรือแม้กระทั่งในเรื่องความรับผิดชอบในหนี้ค่าภาษีของคณะบุคคล หากคณะบุคคลมีภาษีกค้างชำระ บุคคลในคณะบุคคลทุกคนต้องร่วมกันหรือแทนกันรับผิดชอบในเงินภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย ดังนั้น กรมสรรพากรจึงอาศัยอำนาจตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ทำการยึดอายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของบุคคลในคณะบุคคลได้<sup>17</sup>

<sup>13</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2166/2544

<sup>14</sup> มาตรา 42(14) แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>15</sup> การหักกลบลบหนี้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 341 จะต้องเป็นกรณีที่ถูกหนี้และเจ้าหนี้ต่างมีความผูกพันซึ่งกันและกัน จะนำหนี้ของบุคคลอื่นมาหักกลบลบหนี้ไม่ได้ เมื่อตามประมวลรัษฎากร มาตรา 56 ถือว่าคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้เสมือนเป็นบุคคลธรรมดาคนหนึ่ง จึงมีฐานะเป็นอีกบุคคลหนึ่งแยกต่างหากจากบุคคลธรรมดา บุคคลในคณะบุคคลจึงไม่อาจนำหนี้ของคณะบุคคลซึ่งเป็นบุคคลภายนอกมาหักกลบลบกับหนี้ของตนได้

<sup>16</sup> มาตรา 6 ประกอบมาตรา 56 วรรคสอง และมาตรา 56 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>17</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6276/2549



## คณะบุคคลช่วยประหยัดภาษีได้จริงหรือ

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทยใช้อัตราก้าวหน้า (Progressive Rate) เริ่มตั้งแต่ร้อยละ 10 – ร้อยละ 37 หมายความว่า เงินได้พึงประเมินยิ่งสูง (ฐานภาษีกว้าง) อัตราภาษีก็จะยิ่งสูงตามไปด้วย ดังนั้นการจัดตั้งคณะบุคคลและแบ่งรายได้ของบุคคลธรรมดาให้คณะบุคคลจึงเป็นการลดทอนฐานเงินได้พึงประเมินของบุคคลธรรมดาซึ่งเป็นหน่วยภาษีหนึ่งแล้วกระจายเงินได้ดังกล่าวไปให้แก่คณะบุคคลซึ่งเป็นอีกหน่วยภาษีหนึ่ง ทำให้สามารถลดจำนวนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากเดิมได้มาก จึงไม่แปลกที่มักจะพบว่านักวิชาชีพที่มีรายได้สูง เช่น แพทย์ นักกฎหมาย นักบัญชี วิศวกร สถาปนิก ฯลฯ รวมตลอดถึงนักธุรกิจและบุคคลที่มีรายได้สูงทั่วไปจึงนิยมตั้งคณะบุคคลขึ้นเพื่อรองรับรายได้บางส่วนของตน ยิ่งตั้งคณะบุคคลขึ้นมาหลายคณะก็จะยิ่งกระจายฐานรายได้ของตนออกไปได้มากขึ้น

สมมติให้นาง ก. เป็นหม้าย มีเงินได้สุทธิจากการรับจ้างตัดเย็บเสื้อผ้าในปีภาษี 2551 จำนวน 1,200,000 บาท และมี นาย ข. และ นาย ค. เป็นบุตรซึ่งบรรลุนิติภาวะแล้วแต่ไม่มีเงินได้ ตัวอย่างต่อไปนี้จะแสดงให้เห็นว่าการจัดตั้งคณะบุคคลทำให้เสียภาษีเงินได้น้อยกว่าการยื่นแบบในนามนาง ก. คนเดียวอย่างไร<sup>18</sup>

ตาราง 1

เงินได้สุทธิของนาง ก. (บาท)	ขั้นเงินได้ (บาท)	อัตราภาษี (ร้อยละ)	จำนวนเงินภาษี (บาท)
1,200,000	150,000	ยกเว้นภาษี	-
	350,000	10	35,000
	500,000	20	100,000
	200,000	30	60,000
<b>รวมภาระภาษีทั้งสิ้น</b>			<b>195,000</b>

<sup>18</sup> ตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาท้ายหมวด 3 ของประมวลรัษฎากร

เงินได้สุทธิ (บาท)	ขั้นเงินได้ (บาท)	อัตราภาษี (ร้อยละ)	
เงินได้สุทธิไม่เกิน	150,000	150,000	ยกเว้นภาษี
เงินได้สุทธิตัวส่วนที่เกิน แต่ไม่เกิน	150,000 500,000	350,000	10
เงินได้สุทธิตัวส่วนที่เกิน แต่ไม่เกิน	500,000 1,000,000	500,000	20
เงินได้สุทธิตัวส่วนที่เกิน แต่ไม่เกิน	1,000,000 4,000,000	3,000,000	30
เงินได้สุทธิตัวส่วนที่เกิน	4,000,000	-	37

ตาราง 2

เงินได้สุทธิของ	จำนวนเงินได้ (บาท)	ขั้นเงินได้ (บาท)	อัตราภาษี (ร้อยละ)	จำนวนเงินภาษี (บาท)
นาง ก. (รับจ้างบริษัท A)	750,000	150,000	ยกเว้นภาษี	-
		350,000	10	35,000
		250,000	20	50,000
	รวม			85,000
คณะบุคคล (นาง ก. และ นาย ข.) (รับจ้างบริษัท B)	150,000	150,000	ยกเว้นภาษี	-
คณะบุคคล (นาง ก. และ นาย ค.) (รับจ้างบริษัท C)	150,000	150,000	ยกเว้นภาษี	-
คณะบุคคล (นาง ก. นาย ข. และ นาย ค.) (รับจ้าง บริษัท D)	150,000	150,000	ยกเว้นภาษี	-
<b>รวมภาระภาษีทั้งสิ้น</b>				<b>85,000</b>

ตาราง 3

เงินได้สุทธิของ	จำนวนเงินได้ (บาท)	ขั้นเงินได้ (บาท)	อัตราภาษี (ร้อยละ)	จำนวนเงินภาษี (บาท)
นาง ก. (รับจ้างบริษัท A)	300,000	150,000	ยกเว้นภาษี	-
		150,000	10	15,000
	รวม			15,000
คณะบุคคล (นาง ก. และ นาย ข.) (รับจ้างบริษัท B)	300,000	150,000	ยกเว้นภาษี	-
		150,000	10	15,000
	รวม			15,000
คณะบุคคล (นาง ก. และ นาย ค.) (รับจ้างบริษัท C)	300,000	150,000	ยกเว้นภาษี	-
		150,000	10	15,000
	รวม			15,000
คณะบุคคล (นาง ก. นาย ข. และ นาย ค.) (รับจ้าง บริษัท D)	300,000	150,000	ยกเว้นภาษี	-
		150,000	10	15,000
	รวม			15,000
<b>รวมภาระภาษีทั้งสิ้น</b>				<b>60,000</b>

มีข้อสังเกตว่าการวางแผนภาษีโดยการจัดตั้งคณะบุคคลขึ้นหลายคณะและแบ่งแยกสัญญาออกเป็นหลายฉบับอันเกิดจากการแบ่งแยกธุรกรรมหรือทรัพย์สินที่ทำให้เกิดเงินได้ออกเป็นส่วน ๆ ธุรกรรมหรือทรัพย์สินนั้นจะต้องสามารถแบ่งแยกจากกันได้อย่างชัดเจนโดยสภาพและมีเหตุอันสมควรเท่านั้น เพราะหากปรากฏข้อเท็จจริงว่าคณะบุคคลแต่ละคณะมิได้มีเจตนาที่จะทำธุรกรรมแยกต่างหากจากกัน

อย่างชัดเจนเพียงแต่ต้องการที่จะกระจายฐานเงินได้ออกเป็นหลาย ๆ สัญญา เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจที่จะเรียกให้รวมคำนวณเงินได้แล้วยื่นรายการในนามของคณะบุคคลคณะเดียวได้ ตัวอย่างเช่น มีการแบ่งแยกที่ดินมีโฉนดออกเป็นหลายแปลงเพื่อแบ่งขายหรือออกให้เช่าโดยมีสัญญาซื้อขายหรือสัญญาเช่าหลายฉบับและคณะบุคคลหลายคณะเป็นผู้ขายหรือผู้ให้เช่า แต่ข้อเท็จจริงปรากฏว่าบุคคลในคณะบุคคลเหล่านั้นเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ร่วมกันในที่ดินทุกแปลง แม้ว่าจะได้มีการบรรยายส่วนการถือกรรมสิทธิ์ไว้ในโฉนดที่ดินก็ตาม ต้องถือว่าบุคคลในคณะบุคคลดังกล่าวมีเจตนาร่วมกันขายหรือให้เช่าที่ดินทุกแปลงในเวลาเดียวกันกับผู้ซื้อหรือผู้เช่ารายเดียวกัน ดังนั้นรายรับจากการขายหรือการให้เช่าที่ดินแล้วแต่กรณีที่คณะบุคคลทุกคณะได้รับจึงต้องเสียภาษีในนามคณะบุคคลเพียงคณะเดียว<sup>19</sup>



### มนุษย์เงินเดือนตั้งคณะบุคคลได้หรือไม่

แม้ว่าการจัดตั้งคณะบุคคลจะเป็นช่องทางหนึ่งที่สามารถทำได้เพื่อลดภาระภาษี แต่ก็มีข้อสงสัยว่าจะสามารถจัดตั้งคณะบุคคลเพื่อประกอบกิจการได้ทุกกรณี ดังเช่นที่กรมสรรพากรได้เคยมีคำวินิจฉัยไว้ว่า คณะบุคคลมีสิทธิประกอบกิจการใดก็ได้ เว้นแต่โดยสภาพของหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำนั้นคณะบุคคลไม่อาจกระทำได้ เช่น การรับจ้างแรงงานตามมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นต้น<sup>20</sup> เหมือนเช่นในการคำนวณภาษีเงินได้ของคณะบุคคลจะหักค่าลดหย่อนคู่สมรส บุตร หรือบิดามารดาไม่ได้ แม้ว่าในความเป็นจริงบุคคลธรรมดาที่มาเข้าร่วมกันนั้นจะมีบุคคลในอุปการะดังกล่าวอยู่จริงก็ตาม เนื่องจากโดยสภาพของคณะบุคคลไม่อาจสมรส หรือมีผู้สืบสันดานหรือบุพการีได้<sup>21</sup> เช่นนี้แล้ว “มนุษย์เงินเดือน” ซึ่งก็คือ ผู้มีเงินได้จากการทำงานตามมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร ประเภทเดียว อันพึงต้องยื่นแบบ ภ.ง.ด. 91 มิใช่ ภ.ง.ด. 90 นั้น จะสามารถจัดตั้งคณะบุคคลได้หรือไม่

ในเรื่องนี้เห็นว่าไม่เป็นปัญหาสำหรับมนุษย์เงินเดือนแต่อย่างใด เพราะแนวปฏิบัติของกรมสรรพากรห้ามเฉพาะการจัดตั้งคณะบุคคลขึ้นประกอบกิจการจ้างแรงงานเท่านั้น เนื่องจากโดยสภาพของคณะบุคคลซึ่งไม่มีชีวิตย่อมไม่อาจรับจ้างแรงงานได้ แต่สำหรับมนุษย์เงินเดือนซึ่งเป็นผู้มีเงินได้จากการทำงานตามมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากรนั้นมิได้หมายความว่าท่านจะไม่มีเงินได้ประเภทอื่นตาม (2) – (8) ของมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากรและจะจัดตั้งคณะบุคคลเพื่อประกอบกิจการมีเงินได้ประเภทเหล่านั้นมิได้ เพียงแต่ท่านมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีครั้งปี (ภ.ง.ด.94) สำหรับเงินได้บางประเภท ภายในเดือนกันยายนของปีภาษีที่มีเงินได้ นอกเหนือจากการยื่นแบบ ภ.ง.ด.90 ประจำปี ภายในเดือนมีนาคมของปีถัดไปด้วย<sup>22</sup>

จากตัวอย่างข้างต้นในปีภาษีเดียวกันนั้นถ้า นาง ก. เป็นพนักงานบริษัทได้รับเงินเดือนซึ่งเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(1) เดือนละ 50,000 บาท และในขณะเดียวกันก็มีรายได้จากการให้เช่า

<sup>19</sup> หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค 0706/3183 ลงวันที่ 18 เมษายน 2549 และ ที่ กค 0811/02985 ลงวันที่ 31 มีนาคม 2542

<sup>20</sup> หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค 0706/5637 ลงวันที่ 11 กรกฎาคม 2548

<sup>21</sup> หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค 0706/4051 ลงวันที่ 15 พฤษภาคม 2549

<sup>22</sup> มาตรา 56 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค 0706/7021 ลงวันที่ 22 สิงหาคม 2548

อาคารพาณิชย์ซึ่งเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(5) อีกเดือนละ 20,000 บาท การที่นาง ก. กระจายฐานภาษีเงินได้ โดยแบ่งแยกเงินเดือนจำนวน 600,000 บาทยื่นแบบเสียภาษีในนามนาง ก. แล้วจัดตั้ง “คณะบุคคลนาง ก. และบุตร” ประกอบกิจการให้เช่าอาคารพาณิชย์เสียภาษีจากเงินค่าเช่าจำนวน 240,000 บาท ก็ย่อมจะช่วยให้ นาง ก. ประหยัดภาษีได้มากกว่าการรวมเงินได้จำนวน 840,000 บาทยื่นแบบเสียภาษีในนามนาง ก. เพียงคนเดียว



### คณะบุคคล: ปลอดภัย ไร้กังวลจริงหรือ?

การจัดตั้งคณะบุคคลเป็นสิ่งที่ไม่ต้องห้ามตามกฎหมาย และศาลก็ยอมรับการวางแผนภาษีในรูปแบบดังกล่าว เห็นได้จากที่ศาลฎีกาในหลายคดีมีคำวินิจฉัยว่า บุคคลธรรมดาที่มีสิทธิจัดตั้งคณะบุคคลอันมีเงินได้ หักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนเพื่อเสียภาษีเงินได้ในนามของตนเอง อาจถูกตรวจสอบได้ส่วนและประเมินให้เสียภาษีได้ มีสิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีได้เพราะยังไม่ปรากฏข้อโต้แย้งจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ว่าไม่มีอำนาจอุทธรณ์การประเมิน ทั้งยังมีอำนาจฟ้องคดีอันเกิดขึ้นเฉพาะตามประมวลรัษฎากรด้วย<sup>23</sup> ดังนั้นหากพิจารณาแต่เฉพาะตามตัวบทกฎหมาย อาจกล่าวได้ว่าการตั้งคณะบุคคลเป็นช่องว่างหรือจุดอ่อนในระบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทยซึ่งบุคคลธรรมดาที่มีรายได้สูงนำมาใช้ลดอัตราภาษีจากอัตราสูงเป็นการเสียในอัตราที่ต่ำกว่าได้โดยชอบด้วยกฎหมายอย่างได้ผลตลอดมา

หากแต่กรมสรรพากรเองก็มีความพยายามอุดช่องโหว่ที่ทำให้รัฐเสียรายได้ดังกล่าวนี้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในสภาวะวิกฤติเศรษฐกิจครั้งใหม่ซึ่งทำให้การจัดเก็บภาษีจากแหล่งรายได้หลักคือ ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีเงินได้นิติบุคคลพลาดเป้าหมายการจัดเก็บไปเป็นจำนวนมาก ดังนั้นกรมสรรพากรจึงมีนโยบายที่จะเพิ่มความรัดกุมในการจัดเก็บภาษีจากคณะบุคคลที่มีรายได้สูงแต่หลีกเลี่ยงภาษี โดยในเดือนมกราคมที่ผ่านมากรมสรรพากรได้แถลงถึงพฤติการณ์จัดตั้งคณะบุคคลเป็นเท็จที่จะเป็นเป้าในการตรวจสอบและจัดเก็บภาษี ดังนี้<sup>24</sup>

1. **การจัดตั้งคณะบุคคลโดยมิได้ประกอบกิจการจริง** โดยการนำชื่อญาติพี่น้อง เพื่อนฝูง ทั้งของตนเองและคู่สมรสมาใช้ โดยไม่ใช่เป็นหุ้นส่วนสามัญที่เป็นการเข้าหุ้นและร่วมกันทำกิจการกันจริง บางกรณีผู้มีชื่อร่วมเป็นคณะบุคคลถูกนำชื่อเข้ามาร่วมโดยไม่มีส่วนรู้เห็นในการจัดตั้งคณะบุคคล หรือมิได้มีการประกอบกิจการร่วมกันในฐานะคณะบุคคลแต่อย่างใด

2. **คณะบุคคลประกอบกิจการวิชาชีพ** รายได้ของคณะบุคคลมักมาจากรายได้ประเภทวิชาชีพที่อาศัยความรู้ ความสามารถและความชำนาญพิเศษของบุคคลธรรมดาที่เป็นหลักในคณะบุคคลนั้น โดยหุ้นส่วนคนอื่นไม่มีความรู้ ความสามารถและความชำนาญพิเศษดังกล่าวและไม่มียศบทยศหรือมีบทบาทน้อยมากในการสร้างรายได้แก่คณะบุคคลดังกล่าว

<sup>23</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2100/2543 ที่ 2401/2543 และหมายเหตุท้ายคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2095/2543 เป็นบรรทัดฐานให้ศาลฎีกามีคำพิพากษาเป็นแนวทางเดียวกันนับตั้งแต่ปี 2544 เป็นต้นมา

<sup>24</sup> ข่าวประชาสัมพันธ์ของกรมสรรพากร เลขที่ ปชส. 6/2552 ลงวันที่ 19 มกราคม 2552 เรื่อง พฤติการณ์ของการหลีกเลี่ยงภาษี หรือฉ้อโกงภาษี โดยการจัดตั้งคณะบุคคลเป็นเท็จ

3. การสร้างรายจ่ายเท็จ เนื่องจากบริษัทเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิซึ่งเป็นอัตราที่ค่อนข้างสูง บริษัทที่มีกำไรสูงจึงมีการเพิ่มรายจ่ายของบริษัทให้สูงขึ้นด้วยการตั้งรายจ่าย เช่น ค่าขนส่ง ค่านายหน้า ค่าที่ปรึกษา ค่าจ้างทำของ ฯลฯ จ่ายแก่คนละบุคคลซึ่งไม่มีการทำงานจริง หรือทำงานจริงแต่มีรายได้สูงกว่ามูลค่างานที่ทำมาก และเนื่องจากคนละบุคคลเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ร้อยละ 10 – ร้อยละ 37) ดังนั้นรายได้ของคนละบุคคลในส่วนแรก (ซึ่งกระจายมาจากรายได้ของบริษัทในรูปของรายจ่าย) จึงเสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าอัตราภาษีเงินได้ของบริษัท วิธีการนี้เพื่อให้บริษัทมีกำไรสุทธิน้อยลงหรือมีผลขาดทุนสุทธิทำให้เสียภาษีน้อยลงหรือไม่ต้องเสียภาษี ทั้งยังมีการขอคืนภาษีโดยการจัดตั้งคนละบุคคลเป็นเท็จและสร้างหลักฐานว่ามีการจ่ายค่าใช้จ่ายดังกล่าวให้แก่คนละบุคคล

4. บุคคลกลุ่มเดียวกันจัดตั้งคนละบุคคลขึ้นหลายคน โดยจะมีชื่อของผู้มีเงินได้แต่ละคนกระจายอยู่ในทุกคนละบุคคล แต่ชื่อผู้ร่วมจัดตั้งคนละบุคคลจะเปลี่ยนไปเพื่อให้เกิดเป็นคนละบุคคลใหม่เป็นการกระจายฐานเงินได้ของผู้มีเงินได้ที่แท้จริงทำให้เสียภาษีในอัตราต่ำ นอกจากนี้คนละบุคคลยังมีการขอคืนภาษีโดยอ้างว่าถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายนำส่งกรมสรรพากรไว้ ทั้ง ๆ ที่คนละบุคคลมิได้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย

ดังนั้น แม้ว่าการจัดตั้งคนละบุคคลจะไม่ต้องห้ามตามกฎหมายแต่หากปรากฏว่ามีพฤติการณ์ดังกล่าวข้างต้น ผู้เสียภาษีก็อาจต้องรับผิดชอบทั้งทางแพ่งโดยต้องชำระภาษีพร้อมทั้งเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และทางอาญาโดยถือเป็นความผิดฐานเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่ 3 เดือนถึง 7 ปี และปรับตั้งแต่ 2,000 – 200,000 บาท<sup>25</sup> ทั้งนี้ หากมีการขอคืนภาษีเป็นเท็จ ย่อมเป็นการกระทำความผิดกฎหมายหลายบทซึ่งนอกจากผู้เสียภาษีจะมีความผิดตามประมวลรัษฎากรดังกล่าวมาแล้ว ยังมีความผิดฐานร่วมกันฉ้อโกงเงินภาษีอากรของรัฐ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 3 ปี ปรับไม่เกิน 6,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ<sup>26</sup> และความผิดฐานแจ้งความเท็จต่อเจ้าพนักงาน ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 6 เดือน หรือปรับไม่เกิน 1,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ<sup>27</sup> ด้วย

จะเห็นได้ว่าการจัดตั้งคนละบุคคลเพื่อลดภาระภาษีมิใช่สิ่งที่กระทำได้ง่ายเหมือนในอดีต และมีโอกาสไม่น้อยที่กรมสรรพากรจะเรียกตรวจสอบไล่สวน ซึ่งสิ่งที่ผู้เสียภาษีจะต้องเตรียมชี้แจงให้สมเหตุสมผลก็คือเจตนาที่แท้จริงของการจัดตั้งคนละบุคคล เพราะหากคนละบุคคลเพียงแต่ดำเนินการยื่นคำร้องขอมีเลขและบัตรประจำตัวผู้เสียภาษีอากร และได้ยื่นหนังสือจัดตั้งคนละบุคคลซึ่งแม้จะมีเนื้อหาในหนังสือระบุบุคคลที่เข้าร่วมกันทำกิจการ มีการกำหนดชื่อคนละบุคคล วัตถุประสงค์ของคนละบุคคลที่ตั้งสำนักงาน และชื่อหุ้นส่วนที่แต่งตั้งให้เป็นผู้จัดการคนละบุคคลอย่างครบถ้วนอันถือได้ว่าเป็นสัญญาซึ่งบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการกิจการร่วมกันอย่างหุ้นส่วนสามัญก็ตาม แต่หากขาดสาระสำคัญของสัญญาจัดตั้งหุ้นส่วนคือไม่มีข้อความแสดงว่าประสงค์จะแบ่งปันกำไรอันจะได้แต่กิจการที่ทำ

<sup>25</sup> มาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>26</sup> มาตรา 341 มาตรา 80 และมาตรา 83 แห่งประมวลกฎหมายอาญา

<sup>27</sup> มาตรา 137 แห่งประมวลกฎหมายอาญา



ยอมแสดงให้เห็นว่ากลุ่มบุคคลดังกล่าวไม่มีวัตถุประสงค์จะแบ่งปันผลกำไรอื่นที่ได้จากกิจการนั้น จึงถือไม่ได้ว่าสัญญาดังกล่าวนี้เป็นสัญญาจัดตั้งคณะบุคคล<sup>28</sup> หากเสียภาษีในนามคณะบุคคลไปแล้ว กรมสรรพากรตรวจพบภายหลัง ผู้มีเงินได้แท้จริงก็ต้องยื่นรายการใหม่ในนามบุคคลแต่ละรายพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม



### ส่งท้าย

การจัดตั้งคณะบุคคลมิใช่การอันต้องห้ามชัดแจ้งโดยกฎหมาย บุคคลจึงมีความชอบธรรมที่จะกระทำได้ตามหลักเสรีภาพในการแสดงเจตนา ถึงกระนั้นภาษีอากรก็เป็นรายได้ส่วนใหญ่ของประเทศ การอาศัยความชอบธรรมดังกล่าวเป็นช่องทางประหยัดภาษีจนเกินเลยถึงขั้นจัดตั้งคณะบุคคลเป็นเท็จย่อมเป็นสิ่งที่กฎหมายไม่อาจยอมรับได้และวางบทลงโทษไว้ ณ วันนี้การไต่สวนตรวจสอบของกรมสรรพากรมีผลถึงคณะบุคคลต่าง ๆ เป็นการทั่วไปแม้กระทั่งคณะบุคคลผู้สุจริต ขอเพียงท่านมั่นใจว่าจัดตั้งคณะบุคคลโดยมีการประกอบกิจการจริงและมีวัตถุประสงค์ในการแบ่งสรรผลกำไร มิใช่ตั้งคณะบุคคลเพื่อปลดเปลื้องภาระภาษีแต่เพียงอย่างเดียว เท่านั้นการเตรียมรับมือกับการตรวจสอบและการประเมินภาษีอากรเพิ่มเติมของกรมสรรพากรก็คงมิใช่สิ่งน่ากังวล ทั้งยังวางใจได้กับตัวเลขภาษีที่ลดลงอย่างมีนัยสำคัญ

<sup>28</sup> หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค 0706/7327 ลงวันที่ 30 กรกฎาคม 2546