

บันทึก

เรื่อง การตีความเกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลรายบริษัทอาภรณ์ภัณฑ์พาณิชย์จำกัด

สำนักงานเลขาธิการคณะรัฐมนตรีได้มีหนังสือที่ ๔๙๖๖/๒๕๐๒ ลงวันที่ ๒๕ สิงหาคม ๒๕๐๒ ความว่า กระทรวงการคลังขอให้คณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณาให้ความเห็นเกี่ยวกับภาษีเงินได้ของบริษัทอาภรณ์ภัณฑ์พาณิชย์ จำกัด ซึ่งได้ตั้งขึ้นเมื่อ พ.ศ.๒๔๙๗ ดำเนินการตัดเย็บเครื่องแบบที่ใช้ในราชการกรมตำรวจ โดยมีทุนทั้งสิ้น ๒,๐๐๐,๐๐๐ บาท แบ่งออก ๒,๐๐๐ หุ้น หุ้นละ ๑,๐๐๐ บาท กรมตำรวจได้เข้าเป็นผู้ถือหุ้นด้วย โดยนำเงินสวัสดิการของกรมตำรวจมาลงทุนซื้อหุ้น ๑๐๒๐ หุ้น เป็นเงิน ๑,๐๒๐,๐๐๐ บาท ซึ่งเกินกว่าร้อยละ ๕๐ ของทุนทั้งหมด ดังนั้น เมื่อถึงคราวยื่นเสียภาษีเงินได้ บริษัทนี้ได้ยื่นเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา ๗๖ (ก) แห่งประมวลรัษฎากรโดยถือว่าบริษัทอยู่ในฐานะที่มีรัฐบาลไทย (กรมตำรวจ) ถือหุ้นเกินกว่าร้อยละ ๕๐ ของทุนทั้งหมด กรมสรรพากรเห็นว่าน่าจะไม่ต้อง เพราะการลงทุนของกรมตำรวจในกรณีดังกล่าว น่าจะเป็นการกระทำนอกวัตถุประสงค์ มิใช่เป็นการกระทำของรัฐบาลไทย จึงเห็นควรให้เสียภาษีเงินได้ตามมาตรา ๗๕ แห่งประมวลรัษฎากร

คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย กองที่ ๒) ได้พิจารณาบทกฎหมายเกี่ยวกับปัญหาเรื่องนี้แล้ว ตามมาตรา ๗๕ แห่งประมวลรัษฎากรบัญญัติว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล มีบุคคลใดบุคคลหนึ่งถือหุ้นเกินกว่าร้อยละ ๕๐ ของจำนวนทุนทั้งหมด มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้อย่างบุคคลธรรมดา แต่ถ้าวรัฐบาลไทยเข้าถือหุ้นในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเกินกว่าร้อยละ ๕๐ ของจำนวนทุนทั้งหมดแล้ว ให้ได้รับยกเว้นเสียภาษีเงินได้อย่างนิติบุคคลตามความในมาตรา ๗๖ (ก) ฉะนั้น การที่จะวินิจฉัยว่า บริษัทนี้จะต้องเสียเงินได้ตามมาตราใดจึงขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงที่ว่า รัฐบาลไทยได้ถือหุ้นอยู่ในบริษัทเกินกว่าร้อยละ ๕๐ หรือไม่ ในปัญหาข้อนี้ปรากฏตามข้อเท็จจริงว่า บริษัทอาภรณ์ภัณฑ์พาณิชย์ จำกัด มีกรมตำรวจถือหุ้นในบริษัทนี้เกินกว่าร้อยละ ๕๐ ของทุนทั้งหมด และโดยเหตุนี้เองบริษัทอ้างว่า รัฐบาลไทยได้ถือหุ้นอยู่ด้วยตามจำนวนของหุ้นของกรมตำรวจ และก่อนที่จะเสียภาษีก็ปรากฏว่าได้มีหนังสือหารือหัวหน้าแผนกภาษีเงินได้กรมสรรพากรก่อนแล้ว ได้มีบันทึกของหัวหน้าแผนกภาษีเงินได้ตอบมาว่า ถือว่ารัฐบาลถือหุ้นในบริษัทเกิน ๕๐% เข้าช้อยกเว้นให้เสียภาษีอย่างนิติบุคคล

ส่วนเหตุผลโต้แย้งของกรมสรรพากรที่ว่า การลงทุนของกรมตำรวจในกรณีดังกล่าว น่าจะเป็นการกระทำนอกวัตถุประสงค์ จึงเห็นว่าน่าจะมิใช่เป็นการกระทำของรัฐบาลไทย นั้น ปัญหานี้เป็นไปตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา ๖๙ ซึ่งบัญญัติว่า นิติบุคคล (ซึ่งรวมถึงทบวงการเมือง คือ กระทรวงทบวงกรมในรัฐบาล) ย่อมมีสิทธิและหน้าที่ภายในขอบ

วัตถุประสงค์ของตน ส่วนที่กระทรวงใด กรมใด จะมีอำนาจหน้าที่เพียงใด จะต้องพิจารณาแต่ละกระทรวง แต่ละกรมตามพระราชบัญญัติปรับปรุงกระทรวงทบวงกรม และพระราชกฤษฎีกาจัดวางระเบียบราชการที่ว่าด้วยกระทรวงและกรมนั้น ๆ ปัญหาทำนองเดียวกันนี้ คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย ครบคณะ) ได้เคยพิจารณาและมีความเห็นเรื่องอำนาจหน้าที่ของกรมป่าไม้ว่า กรมป่าไม้ไม่มีอำนาจหน้าที่ถือหุ้นในบริษัทซึ่งมีวัตถุประสงค์ทำการค้า (ความเห็นส่งพร้อมหนังสือของสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ที่ ๒๔๗๙/๒๕๐๐ ลงวันที่ ๒๙ สิงหาคม ๒๕๐๐) แต่ได้ให้ความเห็นไว้ด้วยว่า ในส่วนฐานะของบริษัทที่กรมป่าไม้ถือหุ้นอยู่นั้น ตราบใดที่บริษัทไม่ได้เลิก หรือศาลไม่สั่งให้เลิกบริษัทคงเป็นบริษัทที่ถูกต้องด้วยกฎหมายเพียงแต่กรมป่าไม้ซึ่งไม่มีอำนาจหน้าที่ถือหุ้นไปถือหุ้นในบริษัทเข้า หากกระทบกระเทือนถึงฐานะบริษัทประการใดไม่ ซึ่งเท่ากับเป็นการรับรองโดยปริยายว่า หุ้นที่ถือยังคงเป็นของกรมป่าไม้อยู่ ความเห็นนี้เห็นว่า ย่อมนำมาใช้เป็นหลักพิจารณาในเรื่องนี้ได้เช่นเดียวกัน และปรากฏตามคำชี้แจงของเจ้าหน้าที่ว่าในขณะที่บริษัทอาภรณ์ภัณฑ์พาณิชย์ จำกัด ยังตั้งอยู่ไม่ได้เลิก ไม่ปรากฏว่ามีผู้ใดดำเนินคดีขอให้ศาลสั่งเลิก และกรมตำรวจก็ได้รับเงินปันผลตลอดมา

เมื่อปรากฏข้อเท็จจริงดังนี้ เห็นว่ามีปัญหาหรือประเด็นสำคัญที่พึงพิจารณาอยู่ข้อเดียวเท่านั้น กล่าวคือ ตามที่กรมตำรวจถือหุ้นในบริษัทอาภรณ์ภัณฑ์พาณิชย์ จำกัด อยู่เกินกว่าร้อยละ ๕๐ นั้น จะถือว่ารัฐบาลไทยได้ถือหุ้นอยู่ในบริษัทตามความในประมวลรัษฎากรได้หรือไม่ ส่วนกรมตำรวจนั้นไม่มีปัญหาย่อมเป็นส่วนหนึ่งของรัฐบาลไทย จะได้รับความตามคำชี้แจงของเจ้าหน้าที่ว่าเงินที่นำมาซื้อหุ้นของบริษัทนั้น เป็นเงินที่จ่ายจากเงินงบประมาณเพื่อหาผลประโยชน์รวบรวมไว้ สำหรับใช้จ่ายสงเคราะห์ตำรวจในแผนกสวัสดิการ ซึ่งเป็นหน่วยหนึ่งขึ้นอยู่ในกองบัญชาการจเรตำรวจ ในทางปฏิบัติเงินแผนกสวัสดิการกรมตำรวจนี้ได้จัดสรรไว้เป็นทุนหมุนเวียนหาประโยชน์เก็บไว้จ่ายเพื่อสวัสดิการของตำรวจได้เอง โดยไม่ต้องนำส่งต่อคลัง หรือตั้งฎีกาเบิก แต่ก็คงถือเป็นเงินได้หรือผลประโยชน์ของราชการกรมตำรวจ จึงพอฟังได้ว่าการถือหุ้นในบริษัทก็ดี หรือการรับส่วนแบ่งเงินปันผลมาก็ดี กรมตำรวจได้จัดทำไปในนามและโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อประโยชน์ของราชการ เงินแผนกสวัสดิการนี้ได้ความว่า นอกจากมีอยู่ในกรมตำรวจแล้ว ยังมีอยู่ในกระทรวงกลาโหม เมื่อพิจารณาข้อเท็จจริงตามที่ได้ความดังกล่าวนี้ ประกอบกับข้อที่ว่า “รัฐบาลไทย” มิใช่เป็นนิติบุคคลที่จะเข้าถือหุ้นในบริษัทใดได้โดยตรง เห็นได้ว่าความหมายของคำว่า “รัฐบาลไทย” ในมาตรา ๗๖ (ก) แห่งประมวลรัษฎากรนั้น กฎหมายไม่ประสงค์จะให้หมายความเคร่งครัดตามตัวอักษร เพราะรัฐบาลไทยไม่มีฐานะตามกฎหมายจะให้ถือหุ้นในบริษัทใดได้ แต่มุ่งหมายจะให้ความหมายได้อย่างกว้างตามความเป็นจริง ซึ่งเห็นว่ารวมตลอดถึงการเข้าถือหุ้นโดยหน่วยราชการของรัฐบาลเพื่อประโยชน์ของทางราชการ ไม่ว่าโดยประการใด โดยนัยนี้ เมื่อในบัญชีผู้ถือหุ้นบริษัทปรากฏตามความเป็นจริงว่า กรมตำรวจเป็นผู้ถือหุ้นอยู่กว่าร้อยละ ๕๐ จึงฟังได้ว่า รัฐบาลไทยเป็นผู้ถือหุ้นอยู่ตามจำนวนนั้น และบริษัทต้องเสียภาษีเงินได้ตามความในมาตรา ๗๖ (ก) ส่วนปัญหาที่ว่า การที่กรมตำรวจถือหุ้นในบริษัทจะเป็นการนอกเหนืออำนาจหน้าที่หรือไม่ เห็นว่าในชั้นนี้เมื่อบริษัทยังไม่ได้เลิกหรือถูกศาลสั่งให้เลิก แม้หากจะวินิจฉัยว่า กรมตำรวจมีหรือไม่มีอำนาจหน้าที่คำวินิจฉัยนั้นก็ไมอาจกระทบกระเทือนฐานะ

ของบริษัท หรือเป็นเหตุให้บริษัทถือได้ว่าเงินที่นำไปซื้อหุ้นหรือจะรับแบ่งมาเป็นเงินปันผลนั้นเป็นประโยชน์ของผู้ได้อื่นนอกจากของทางราชการ หรือถือได้ว่าผู้ถือหุ้นเป็นบุคคลอื่นไม่ใช่กรมตำรวจ ดังนั้นปัญหาที่กรมสรรพากรยกขึ้นอ้างนั้นจึงไม่จำเป็นต้องพิจารณาถึง

(ลงชื่อ) หยุต แสงอุทัย

(นายหยุต แสงอุทัย)

เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

ธันวาคม ๒๕๐๒