

บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา
เรื่อง คอนซอร์เทียม SAS เป็นนิติบุคคลตามมาตรา ๔ แห่งพระราชบัญญัติ
การประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. ๒๕๕๒ หรือไม่

กระทรวงพาณิชย์ได้มีหนังสือ ที่ พณ ๐๘๐๓/๓๗๗๙ ลงวันที่ ๖ ตุลาคม ๒๕๕๓ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ความว่า กระทรวงพาณิชย์มีปัญหาข้อกฎหมายในการขออนุญาตประกอบธุรกิจของคนต่างด้าวตามพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. ๒๕๕๒ ที่เกี่ยวกับนิติบุคคลที่ไม่ได้จดทะเบียนในประเทศไทย โดยมีข้อเท็จจริงสรุปได้ ดังนี้

๑. คอนซอร์เทียม SAS ซึ่งเป็นการรวมกันภายใต้สัญญาคอนซอร์เทียมระหว่างบริษัท ๓ บริษัท คือ (๑) SAS DANMARK A/S ประเทศเดนมาร์ก (๒) SAS NORGE ASA ประเทศนอร์เวย์ และ (๓) SAS SVERIGE ประเทศสวีเดน ได้ยื่นคำขออนุญาตประกอบธุรกิจตามพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. ๒๕๕๒ เพื่อประกอบธุรกิจบริการเป็นศูนย์กลางบริการภาคพื้นดินให้แก่สายการบินที่เป็นบริษัทในเครือ บริษัทในกลุ่มและบริษัทอื่น ซึ่งคณะกรรมการการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าวได้พิจารณาแล้วมอบหมายให้กรมพัฒนาธุรกิจการค้าแจ้งให้คอนซอร์เทียม SAS ทราบว่า การขออนุญาตประกอบธุรกิจของคนต่างด้าวจะพิจารณาอนุญาตให้เฉพาะคนต่างด้าวที่มีสถานะเป็นบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลตามที่กำหนดในมาตรา ๔ แห่งพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. ๒๕๕๒ และกฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการในการขออนุญาตประกอบธุรกิจตามมาตรา ๑๗ พ.ศ. ๒๕๕๖ โดยกรณีนิติบุคคลซึ่งไม่ได้จดทะเบียนในประเทศไทยยื่นคำขออนุญาตประกอบธุรกิจ กฎกระทรวง ข้อ ๑ (ข) (๑) กำหนดให้ผู้ขออนุญาตต้องยื่นหลักฐานสำเนาหนังสือรับรองหรือหลักฐานการเป็นนิติบุคคล ซึ่งแสดงรายการเกี่ยวกับชื่อทุน วัตถุประสงค์ ที่ตั้งสำนักงาน รายชื่อกรรมการ และผู้มีอำนาจลงนามผูกพันนิติบุคคล สำหรับกรณีของคอนซอร์เทียม แนวปฏิบัติที่ผ่านมาจะให้นิติบุคคลที่ร่วมกันเป็นคอนซอร์เทียมแต่ละรายแยกกันขออนุญาต

๒. คอนซอร์เทียม SAS ได้อ้างอิงคำพิพากษาศาลปกครองสูงสุดแห่งสวีเดนในคดีเกี่ยวกับภาษีอากรว่า ตนมีสถานะเป็นนิติบุคคลที่ไม่ได้จดทะเบียนในประเทศไทย จึงสามารถขออนุญาตประกอบธุรกิจตามพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. ๒๕๕๒ ได้

๓. กรมพัฒนาธุรกิจการค้าได้มีหนังสือถึงกรมสนธิสัญญาและกฎหมาย กระทรวงการต่างประเทศ สอบถามปัญหาว่า (๑) มีกฎหมายไทยหรือกฎหมายต่างประเทศที่รับรองว่าคอนซอร์เทียมเป็นนิติบุคคลหรือไม่ และ (๒) คำพิพากษาศาลปกครองสูงสุดแห่งสวีเดนในคดีเกี่ยวกับภาษีจะนำมาเทียบเคียงกับกฎหมายไทยเพื่อเป็นฐานรับรองว่า คอนซอร์เทียม SAS มีสถานะเป็นนิติบุคคลซึ่งได้จดทะเบียนในประเทศไทยตามมาตรา ๔ แห่งพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. ๒๕๕๒ ได้หรือไม่ ซึ่งได้รับคำชี้แจง สรุปสาระสำคัญได้ ดังนี้

ส่งพร้อมหนังสือ ที่ นร ๐๙๐๔/๑๒๒ ลงวันที่ ๑๙ เมษายน ๒๕๕๔ ซึ่งสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกามีถึงสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี

(๑) กิจการร่วม (Consortium) ไม่ได้รับการบัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และประมวลรัฐฎการ และตามคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร เลขที่ กค. ๐๗๐๒/๘๕๒๒ ลงวันที่ ๑๑ ธันวาคม ๒๕๕๑ ไม่ถือว่า กิจการร่วมหรือคอนซอร์เทียมเป็นนิติบุคคลภายใต้ประมวลรัฐฎการ ตามมาตรา ๓๙ จึงไม่น่าจะมีกฎหมายไทยฉบับอื่นได้รับรองสถานะความเป็นนิติบุคคลของกิจการร่วม และไม่มีกฎหมายระหว่างประเทศแผนกคดีบุคคลรับรองสถานะความเป็นนิติบุคคลให้กิจการร่วมเช่นกัน เพราะสถานะนิติบุคคลตามกฎหมายต่างประเทศย่อมเป็นไปตามกฎหมายภายในของแต่ละประเทศและเอกสารการจดทะเบียนตามกฎหมายของประเทศนั้น และเป็นคนละส่วนกับนิติบุคคลตามกฎหมายระหว่างประเทศ (international legal personality) ซึ่งหมายถึง สถานะทางกฎหมายขององค์การระหว่างประเทศระดับรัฐบาลเท่านั้น

(๒) ลักษณะของกิจการร่วมเป็นการประกอบธุรกิจที่มีลักษณะตั้งแต่สององค์กรขึ้นไปร่วมกันรับงานเพื่อให้งานของแต่ละบริษัทสำเร็จตามที่บริษัทมีความสามารถและความชำนาญ โดยไม่มีการร่วมทุนหรือแบ่งปันผลกำไรหรือขาดทุน ดังนั้น สัญญากิจการร่วมจะนำไปจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลในประเทศใดประเทศหนึ่งได้หรือไม่ จึงขึ้นอยู่กับกฎหมายภายในของแต่ละประเทศซึ่งไม่เหมือนกัน ในกรณีนี้ โดยที่มิได้มีความเป็นไปได้ว่ากฎหมายของประเทศสวีเดนอาจไม่รับจดทะเบียนคอนซอร์เทียม SAS เป็นนิติบุคคล จึงได้ใช้คำพิพากษาศาลปกครองในคดีภาษีแสดงแทน ดังนั้น การจะรับว่า คำพิพากษาศาลปกครองดังกล่าวเพียงพอหรือไม่ จึงเป็นข้อพิจารณา ด้านนโยบายและแนวปฏิบัติของส่วนราชการเจ้าของเรื่อง

๔. กระทรวงพาณิชย์พิจารณาแล้วเห็นว่า การยื่นขออนุญาตประกอบธุรกิจตามบัญชีท้ายพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว คนต่างด้าวต้องเป็นคนต่างด้าวตามมาตรา ๔ ซึ่ง (๒) ของนิยามคำว่า “คนต่างด้าว” ในมาตรา ๔ คือ นิติบุคคลซึ่งไม่ได้จดทะเบียนในประเทศไทย หมายถึง นิติบุคคลซึ่งก่อตั้งขึ้นโดยกฎหมายภายในของต่างประเทศที่ไม่ได้จดทะเบียนในประเทศไทย ดังนั้น เมื่อคอนซอร์เทียม SAS ไม่ได้ก่อตั้งขึ้นโดยกฎหมายของประเทศใดประเทศหนึ่ง คอนซอร์เทียม SAS จึงไม่มีสถานะเป็นนิติบุคคล นอกจากนั้น ไม่ปรากฏว่ามีบทบัญญัติของกฎหมายใดที่รับรองสถานะนิติบุคคลตามกฎหมายโดยอาศัยคำพิพากษาของศาลในต่างประเทศ คอนซอร์เทียม SAS จึงไม่สามารถนำคำพิพากษาศาลมาเพื่อประกอบการยื่นขออนุญาตประกอบธุรกิจได้

เนื่องจากประเด็นปัญหานี้เป็นปัญหาข้อกฎหมายที่สำคัญเกี่ยวกับการพิจารณาอนุญาตให้ประกอบธุรกิจของนิติบุคคลซึ่งไม่ได้จดทะเบียนในประเทศไทยตาม (๒) ของบทนิยามคำว่า “คนต่างด้าว” ในมาตรา ๔ ดังนั้น เพื่อให้เกิดความชัดเจนว่า คอนซอร์เทียม SAS เป็นนิติบุคคลซึ่งไม่ได้จดทะเบียนในประเทศไทยตามนิยามคำว่า “คนต่างด้าว” ในมาตรา ๔ แห่งพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. ๒๕๔๒ หรือไม่ และสามารถนำคำพิพากษาของศาลต่างประเทศมาใช้เป็นหลักฐานแสดงสถานะการเป็นนิติบุคคลได้หรือไม่ รวมทั้งเพื่อให้เป็นบรรทัดฐานในการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ต่อไป กระทรวงพาณิชย์จึงขอความอนุเคราะห์จากสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณาให้ความเห็นในประเด็นปัญหาข้อกฎหมายดังกล่าว

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๑๑) ได้พิจารณาข้อหารือของกระทรวงพาณิชย์ โดยมีผู้แทนกระทรวงการคลัง (กรมสรรพากร) ผู้แทนกระทรวงการต่างประเทศ (กรมสนธิสัญญาและกฎหมาย) และผู้แทนกระทรวงพาณิชย์ (สำนักงานปลัดกระทรวงและกรมพัฒนาธุรกิจการค้า) เป็นผู้ชี้แจงข้อเท็จจริงแล้ว มีความเห็นในแต่ละประเด็น ดังนี้

ประเด็นที่หนึ่ง คอนซอร์เทียม SAS เป็นนิติบุคคลซึ่งไม่ได้จดทะเบียนในประเทศไทยตามบทนิยามคำว่า “คนต่างด้าว” ในมาตรา ๔ แห่งพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. ๒๕๔๒ หรือไม่

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๑๑) เห็นว่า บทนิยามคำว่า “คนต่างด้าว”^๕ ในมาตรา ๔ แห่งพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. ๒๕๔๒ ได้กำหนดประเภทของคนต่างด้าวที่จะเข้ามาประกอบธุรกิจในประเทศไทยไว้ ๒ ประเภท คือ บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล โดยในกรณีของนิติบุคคลจำแนกได้เป็น ๒ กลุ่ม คือ (๑) นิติบุคคลที่จดทะเบียนในประเทศไทย และ (๒) นิติบุคคลที่ไม่ได้จดทะเบียนในประเทศไทย ซึ่งนิติบุคคลที่ไม่ได้จดทะเบียนในประเทศไทยนั้น การจัดตั้งนิติบุคคลย่อมเป็นไปตามกฎหมายของประเทศที่จัดตั้งนิติบุคคลซึ่งต้องพิจารณาเป็นรายกรณี

กรณีตามข้อหาหรือ SCANDINAVIAN AIRLINES SYSTEM Denmark-Norway-Sweden เกิดขึ้นจากการทำสัญญาจัดตั้งคอนซอร์เทียม^๖ ระหว่าง SAS DANMARK A/S (SAS Danmark) SAS NORGE ASA (SAS Norge) และ SAS SVERIGE AB (publ.) (SAS Sverige) มีวัตถุประสงค์เพื่อประกอบธุรกิจเกี่ยวกับการเดินอากาศและธุรกิจอื่นที่เกี่ยวข้อง^๗ ซึ่งสัญญาได้กำหนดให้คู่สัญญาทั้งสามต้องรับผิดชอบต่อบุคคลที่สามร่วมกันในการปฏิบัติตามข้อผูกพันที่เกิดจากการดำเนินการกิจการของคอนซอร์เทียม SAS โดยคู่สัญญาต่างมีส่วนในคอนซอร์เทียม SAS ดังนี้

มาตรา ๔ ในพระราชบัญญัตินี้

“คนต่างด้าว” หมายความว่า

(๑) บุคคลธรรมดาซึ่งไม่มีสัญชาติไทย

(๒) นิติบุคคลซึ่งไม่ได้จดทะเบียนในประเทศไทย

(๓) นิติบุคคลซึ่งจดทะเบียนในประเทศไทย และมีลักษณะดังต่อไปนี้

(ก) นิติบุคคลซึ่งมีหุ้นอันเป็นทุนตั้งแต่กึ่งหนึ่งของนิติบุคคลนั้นถือโดยบุคคลตาม (๑) หรือ (๒) หรือนิติบุคคลซึ่งมีบุคคลตาม (๑) หรือ (๒) ลงทุนมีมูลค่าตั้งแต่กึ่งหนึ่งของทุนทั้งหมดในนิติบุคคลนั้น

(ข) ห้างหุ้นส่วนจำกัดหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่จดทะเบียน ซึ่งหุ้นส่วนผู้จัดการหรือผู้จัดการเป็นบุคคลตาม (๑)

(๔) นิติบุคคลซึ่งจดทะเบียนในประเทศไทย ซึ่งมีหุ้นอันเป็นทุนตั้งแต่กึ่งหนึ่งของนิติบุคคลนั้นถือโดยบุคคลตาม (๑) (๒) หรือ (๓) หรือนิติบุคคลซึ่งมีบุคคลตาม (๑) (๒) หรือ (๓) ลงทุนมีมูลค่าตั้งแต่กึ่งหนึ่งของทุนทั้งหมดในนิติบุคคลนั้น

เพื่อประโยชน์แห่งคำนิยามนี้ให้ถือว่าหุ้นของบริษัทจำกัดที่มีใบหุ้นชนิดออกให้แก่ผู้ถือเป็นหุ้นของคนต่างด้าว เว้นแต่จะได้มีกฎกระทรวงกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น

^๖ Consortium Agreement dated 8th February 1951 (1951) as amended and supplemented 7th May 1956, 26th March 1962, 1st April 1974, 15th February 1985, 1st June 1987, 1st October 1987, 29th May 1997 and 8th May 2001.

^๗ Consortium Agreement

§1

NAME AND ACTIVITY OF THE CONSORTIUM

1. The Parties hereby form a Consortium, which under the name of SCANDINAVIAN AIRLINES SYSTEM Denmark-Norway-Sweden and for their joint account, and as entity, shall carry on commercial air traffic and other business in connection therewith, in accordance with the provision of this Agreement, and otherwise to the extent and in a way the Board of the Consortium deems appropriate.

Etc.

คือ SAS Danmark และ SAS Norge มีอยู่ฝ่ายละสองในเจ็ดส่วน สำหรับ SAS Sverige มีอยู่สามในเจ็ดส่วน นอกจากนั้น คู่สัญญาทั้งสามเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในบรรดาทรัพย์สินและสิทธิของคอนซอร์เทียม SAS รวมทั้งมีส่วนแบ่งในผลกำไรขาดทุนที่เกิดจากการดำเนินกิจการของคอนซอร์เทียม SAS ตามสัดส่วนดังกล่าว และในระหว่างคู่สัญญา จะต้องรับผิดชอบในการปฏิบัติตามข้อผูกพันของคอนซอร์เทียม SAS^๔ คอนซอร์เทียม SAS จึงมีลักษณะที่ใกล้เคียงกับห้างหุ้นส่วนสามัญที่ไม่ได้จดทะเบียน^๕ เมื่อข้อเท็จจริงไม่ปรากฏว่า คอนซอร์เทียม SAS ได้มีการจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลหรือจัดตั้งขึ้นเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายของประเทศใด คอนซอร์เทียม SAS จึงมิได้มีสถานะเป็นนิติบุคคล และไม่อยู่ในความหมายของนิติบุคคลซึ่งไม่ได้จดทะเบียนในประเทศไทยตามบทนิยามคำว่า “คนต่างด้าว” ในมาตรา ๔ แห่งพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. ๒๕๔๒

ประเด็นที่สอง คำพิพากษาของศาลต่างประเทศใช้เป็นหลักฐานแสดงสถานะการเป็นนิติบุคคลได้หรือไม่

ตามที่กระทรวงพาณิชย์ (กรมพัฒนาธุรกิจการค้า) ได้จัดส่งเอกสารคำพิพากษาศาลปกครองสูงสุดแห่งสวีเดน ที่ ๓๐๒๐-๑๙๙๐ เมื่อวันที่ ๒๖ มีนาคม ค.ศ. ๑๙๙๑ ฉบับภาษาสวีดิช และฉบับคำแปลภาษาอังกฤษมาเพื่อประกอบการพิจารณา โดยมีสาระสำคัญสรุปความได้ว่า ศาลปกครองสูงสุดแห่งสวีเดนได้พิจารณาการอุทธรณ์คำสั่งของคณะกรรมการภาษีแห่งชาติของสวีเดน (ฝ่ายกฎหมาย) เกี่ยวกับภาษีการขายหลักทรัพย์บางประเภท โดยเห็นว่า คอนซอร์เทียม SAS เป็นนิติบุคคลแยกต่างหาก สามารถถือครองทรัพย์สิน มีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่จดทะเบียน และครอบครองหุ้นได้ อีกทั้งถือได้ว่า คอนซอร์เทียม SAS มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสวีเดนเพื่อจุดประสงค์ในการแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ และในส่วนของภาษีทางอ้อม รัฐบาลเห็นว่า คอนซอร์เทียม SAS ต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น ในสภาพการณ์เช่นนี้ศาลปกครองสูงสุดแห่งสวีเดนจึงเห็นว่า คอนซอร์เทียม SAS อาจถือเป็นนิติบุคคล (legal entity) และต้องรับภาระภาษีสำหรับการซื้อขายหลักทรัพย์ดังกล่าวตาม National Income Tax Act 1947 นั้น

^๔ Consortium Agreement

§2

RIGHT AND LIABILITY OF THE PARTIES

1. As against third parties, the Parties are jointly and severally liable for due fulfillment of any obligation which might arise for the Consortium in connection with its activity.
2. The internal relation in the Consortium between the Parties shall be as follows:

SAS Danmark's share in the Consortium shall be 2/7 (two sevenths)

SAS Norge's share in the Consortium shall be 2/7 (two sevenths)

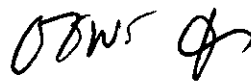
SAS Sverige's share in the Consortium shall be 3/7 (three sevenths)

In accordance herewith the Parties shall jointly own all the properties and rights of the Consortium in these properties, while they in the same proportions shall share any profit or any loss which arises as a result of the activity of the Consortium and between themselves shall be responsible for the obligations of the Consortium.

^๕ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

มาตรา ๑๐๑๒ อันว่าสัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทนั้น คือสัญญาซึ่งบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการร่วมกัน ด้วยประสงค์จะแบ่งปันกำไรอันจะพึงได้แต่กิจการที่ทำนั้น

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๑๑) ได้พิจารณาแล้วเห็นว่า คำพิพากษาศาลปกครองสูงสุดแห่งสวีเดนดังกล่าวให้ถือว่าคอนซอร์เทียม SAS เป็นนิติบุคคลเพื่อการเสียภาษีเท่านั้น ซึ่งเป็นไปในทำนองเดียวกับมาตรา ๓๙ แห่งประมวลรัษฎากร ที่กำหนดนิยามคำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล”^๖ ให้รวมถึง กิจการร่วมค้าซึ่งมิได้มีสถานะเป็นนิติบุคคลเพื่อให้กิจการร่วมค้ามีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเช่นเดียวกับบริษัทซึ่งเป็นนิติบุคคล ประกอบกับกฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการในการขออนุญาตประกอบธุรกิจตามมาตรา ๑๗ พ.ศ. ๒๕๔๖ ข้อ ๑ (ข) (๑) ได้กำหนดให้ผู้ขออนุญาตประกอบธุรกิจตามพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. ๒๕๔๒ ซึ่งเป็นนิติบุคคลซึ่งไม่ได้จดทะเบียนในประเทศไทย ต้องยื่นหลักฐานสำเนาหนังสือรับรองหรือหลักฐานการเป็นนิติบุคคลซึ่งแสดงรายการเกี่ยวกับชื่อทุน วัตถุประสงค์ ที่ตั้งสำนักงาน รายชื่อกรรมการ และผู้มีอำนาจลงนามผูกพันนิติบุคคล คอนซอร์เทียม SAS จึงมีอาจอ้างคำพิพากษาศาลปกครองสูงสุดแห่งสวีเดนแทนเอกสารดังกล่าวได้



(นายอัษฎพร จารุจินดา)

เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

เมษายน ๒๕๕๔

^๖ มาตรา ๓๙ ในหมวดนี้ เว้นแต่ข้อความจะแสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น

ฯลฯ

ฯลฯ

“บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้หมายความรวมถึง

(๑) กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

(๒) กิจการร่วมค้า ซึ่งได้แก่ กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางค้าหรือหากำไรระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือระหว่างบริษัทและ/หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือนิติบุคคลอื่น

(๓) มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดตามมาตรา ๔๗ (๗) (ข)

(๔) นิติบุคคลที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี และประกาศในราชกิจจานุเบกษา

ฯลฯ

ฯลฯ