

การแปรสภาพของห้างฯ กับผลในทางภาษีอากร

พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2551 ส่วนที่ 12 (มาตรา 1246/1 ถึงมาตรา 1246/7)2 ได้กำหนดหลักเกณฑ์การแปรสภาพห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนและห้างหุ้นส่วนจำกัดเป็น บริษัทจำกัด ซึ่งสรุปสาระสำคัญให้ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนและห้างหุ้นส่วนจำกัดที่มีผู้เป็นหุ้นส่วนตั้งแต่สามคนขึ้นไป3 อาจแปรสภาพเป็นบริษัทจำกัดได้ และเมื่อมีสภาพเป็นบริษัทจำกัดแล้ว บริษัทย่อมได้ไปทั้งทรัพย์สินหนี้สิน สิทธิ และความรับผิดชอบของห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนหรือห้างหุ้นส่วนจำกัดเดิมทั้งหมดปัญหาจึงมีว่า การแปรสภาพของห้างฯ เป็นบริษัทจำกัดดังกล่าว ถือเป็นการเลิกการควบเข้ากัน ตามมาตรา 72 และ มาตรา 73 แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่ ไม่มีผลต่อการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี เงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 74 แห่งประมวล-รัษฎากร และไม่ถือเป็นการขายตามมาตรา 77/1(8) แห่งประมวลรัษฎากร ใช่หรือไม่ ดังนี้แล้ว การแปรสภาพห้างฯ เป็นบริษัท จะถือว่ามีกำไรโอนทรัพย์สินจากห้างฯ ไปยังบริษัทอันจะก่อให้เกิดภาระทางภาษีหรือไม่ อย่างไร

ผู้เขียนได้สรุปและรวบรวมข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับหลักเกณฑ์ที่แก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ในส่วนที่เกี่ยวกับการแปรสภาพห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนและห้าง- หุ้นส่วนจำกัดเป็นบริษัทจำกัด โดยพิจารณาเข้ากับหลักเกณฑ์ตามประมวลรัษฎากรในส่วนของการภาษี เพื่อให้มองเห็นความเกี่ยวโยงกันในภาพรวมซึ่งทำให้ง่ายแก่การศึกษาทำความเข้าใจ นอกจากการนำเสนอประเด็นสำคัญตามหลักเกณฑ์ของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และหลักเกณฑ์ตามประมวลรัษฎากร แล้ว ยังได้นำเสนอประเด็นปัญหาและบทวิเคราะห์เกี่ยวกับประมวลรัษฎากรในรายละเอียดปลีกย่อยซึ่งคาดว่าจะจะเป็นประโยชน์แก่ผู้ที่เกี่ยวข้องหรือผู้ที่สนใจศึกษาทั่วไป โดยมีกรอบการนำเสนอดังนี้

1. หลักเกณฑ์ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

- หลักเกณฑ์เดิม การเปลี่ยนสถานะจากห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนและห้างหุ้นส่วนจำกัดเป็นบริษัทจำกัดต้องจดทะเบียนเลิกแล้วทำการจดทะเบียนตั้งบริษัทขึ้นใหม่•
- หลักเกณฑ์ใหม่ กำหนดให้ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนหรือห้างหุ้นส่วนจำกัดที่มีผู้เป็นหุ้นส่วนตั้งแต่สามคนขึ้นไป และผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนให้ความยินยอม สามารถแปรสภาพเป็นบริษัทจำกัดได้ ในเบื้องต้นต้องมีลักษณะดังต่อไปนี้ (1) ต้องเป็นห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนหรือห้างหุ้นส่วนจำกัด (2) ห้างหุ้นส่วนนั้นต้องมีผู้เป็นหุ้นส่วนตั้งแต่สามคนขึ้นไป และ (3) ผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนให้ความยินยอม

2. ขั้นตอนและวิธีการแปรสภาพ

เมื่อห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนหรือห้างหุ้นส่วนจำกัดเข้าลักษณะตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดแล้ว สามารถแปรสภาพเป็นบริษัทจำกัดได้ โดยดำเนินการตามขั้นตอน ดังต่อไปนี้

- ผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนต้องร่วมกันทำบันทึกข้อตกลงยินยอมให้แปรสภาพเป็นบริษัทจำกัด
- หุ้นส่วนผู้จัดการห้างต้องมีหนังสือแจ้งความยินยอมของผู้เป็นหุ้นส่วนที่จะให้แปรสภาพห้างหุ้นส่วนเป็นบริษัทจำกัดเป็นหนังสือต่อนายทะเบียนภายในสิบวันนับแต่วันที่ผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนให้ความยินยอม โดยแนบสำเนาทะเบียนหุ้นส่วนที่ข้อตกลงยินยอมให้แปรสภาพเป็นบริษัทจำกัดด้วย และหุ้นส่วนผู้จัดการรับรองความถูกต้องด้วย ห้างหุ้นส่วนที่มีสำนักงานแห่งใหญ่ตั้งอยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร ให้ส่งหนังสือแจ้งความยินยอมที่สำนักบริการข้อมูลธุรกิจ หรือส่วนจดทะเบียนธุรกิจกลาง หรือสำนักงานบริการ จดทะเบียนธุรกิจแห่งใดแห่งหนึ่ง สำหรับห้างหุ้นส่วนที่มีสำนักงานแห่งใหญ่ตั้งอยู่ในเขตจังหวัดอื่น ให้ส่งหนังสือแจ้งความยินยอมได้ที่สำนักงานพัฒนาธุรกิจการค้าจังหวัดที่ห้างหุ้นส่วนนั้นมีสำนักงานแห่งใหญ่ตั้งอยู่ในเขตจังหวัดนั้น
- ห้างหุ้นส่วนต้องประกาศโฆษณาในหนังสือพิมพ์แห่งอย่างน้อยหนึ่งคราวและมีหนังสือบอกกล่าวไปยังบรรดาผู้ซึ่ง รู้ว่าเป็นเจ้าหนี้ของห้างหุ้นส่วนบอกให้ทราบรายการที่ประสงค์จะแปรสภาพห้างหุ้นส่วนเป็นบริษัท และขอให้เจ้าหนี้ผู้มีข้อคัดค้านอย่างหนึ่งอย่างใดในการแปรสภาพเป็นบริษัทจำกัดนั้นส่งคำคัดค้านไปภายในสามสิบวันนับแต่วันที่บอกกล่าวนั้น ถ้ามีเจ้าหนี้คัดค้าน จะแปรสภาพไม่ได้จนกว่าจะชำระหนี้หรือให้ประกันเพื่อหนี้นั้นแล้ว

ผลของการฝ่าฝืน

ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนหรือห้าง-หุ้นส่วนจำกัดใดไม่โฆษณาหรือไม่มีหนังสือ บอกกล่าวความประสงค์จะแปรสภาพตาม มาตรา 1246/1(2) ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 20,000 บาท (ข) ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนหรือห้าง-หุ้นส่วนจำกัดใดจัดการแปรสภาพโดยฝ่าฝืนมาตรา 1246/1 วรรคสอง แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ต้องระวางโทษปรับ ไม่เกิน 20,000 บาท 1.2.4 เมื่อพ้นกำหนดสามสิบวันนับแต่วันที่บอกกล่าวแล้ว ไม่มีผู้ใดคัดค้าน หุ้นส่วน ผู้จัดการห้างต้องจัดให้มีการประชุมผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคน เพื่อให้ความยินยอมและดำเนินการในเรื่องดังต่อไปนี้

- (1) จัดทำหนังสือบริคณห์สนธิและข้อบังคับของบริษัท (ถ้ามี)
- (2) กำหนดจำนวนทุนเรือนหุ้นของบริษัท ซึ่งต้องเท่ากับส่วนลงหุ้นของผู้เป็น หุ้นส่วนทุกคนในห้างหุ้นส่วน และกำหนดจำนวนหุ้นของบริษัทที่จะตกได้แก่หุ้นส่วนแต่ละคน
- (3) กำหนดจำนวนเงินที่ได้ใช้แล้วในแต่ละหุ้น ซึ่งต้องไม่น้อยกว่าร้อยละยี่สิบห้าแห่งมูลค่าของหุ้นแต่ละหุ้นที่ตั้งไว้

- (4) กำหนดจำนวนหุ้นสามัญหรือหุ้นบุริมสิทธิ รวมทั้งกำหนดสภาพและบุริมสิทธิของหุ้นซึ่งจะออก และจัดสรรหุ้นให้แก่ผู้เป็น หุ้นส่วน
 - (5) แต่งตั้งกรรมการและกำหนดอำนาจของกรรมการ
 - (6) แต่งตั้งผู้สอบบัญชี
 - (7) ดำเนินการในเรื่องอื่นๆ ที่จำเป็นในการแปรสภาพ
- หุ้นส่วนผู้จัดการเดิมต้องส่งมอบกิจการ ทรัพย์สิน บัญชีเอกสารและหลักฐาน ต่างๆ ของห้างหุ้นส่วน ให้แก่คณะกรรมการบริษัท ภายในสิบสี่วันนับแต่วันที่ผู้เป็นหุ้นส่วนได้ให้ความยินยอมและ ดำเนินการในเรื่องต่างๆ ตามมาตรา 1246/2 เสร็จสิ้นแล้ว

ผลของการฝ่าฝืน

- หุ้นส่วนผู้จัดการของห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนหรือห้างหุ้นส่วนจำกัดใดไม่ปฏิบัติตามมาตรา 1246/3 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 50,000 บาท
- ในกรณีที่ผู้เป็นหุ้นส่วนยังไม่ได้ชำระเงินค่าหุ้นหรือชำระเงินค่าหุ้นไม่ครบร้อยละสิบห้าของมูลค่าหุ้น หรือยังไม่ได้โอนกรรมสิทธิ์ทรัพย์สิน หรือทำเอกสารหลักฐานการใช้สิทธิต่างๆ ให้แก่คณะกรรมการ ให้คณะกรรมการบริษัทมีหนังสือแจ้งให้ผู้เป็นหุ้นส่วนชำระเงินค่าหุ้น โอนกรรมสิทธิ์หรือทำเอกสาร หลักฐานการใช้สิทธิต่างๆ แล้วแต่กรณี ให้แก่คณะกรรมการภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับ หนังสือแจ้ง
- คณะกรรมการบริษัทต้องขอ จดทะเบียนการแปรสภาพเป็นบริษัทจำกัดต่อนายทะเบียน ภายใน สิบสี่วันนับแต่วันที่ได้ดำเนินการตามมาตรา 1246/3 ครบถ้วนแล้ว

ผลของการฝ่าฝืน

คณะกรรมการของบริษัทจำกัดใดไม่จดทะเบียนแปรสภาพภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 1246/4 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 20,000 บาท ในการขอจดทะเบียนแปรสภาพเป็นบริษัทจำกัด คณะกรรมการต้องยื่นรายงานการประชุมที่ผู้เป็นหุ้นส่วนได้ ร่วมกันพิจารณาให้ความยินยอมและดำเนินการแปรสภาพห้างหุ้นส่วนเป็นบริษัทจำกัดตามมาตรา 1246/2 หนังสือบริคณห์สนธิ ข้อบังคับ และบัญชีรายชื่อผู้ถือหุ้น พร้อมกับการขอจดทะเบียนด้วย เมื่อนายทะเบียนรับจดทะเบียนแปรสภาพห้างหุ้นส่วนเป็นบริษัทจำกัดแล้ว ห้างหุ้นส่วนเดิมหมด สภาพการเป็นห้างหุ้นส่วนและห้างหุ้นส่วนที่จะแปรสภาพเป็นบริษัทจำกัด จะต้องไม่มีชื่อบริษัท วัตถุที่ประสงค์ ทุนจดทะเบียน ผู้ถือหุ้นและส่วนลงหุ้นของแต่ละคน แตกต่างไปจากที่ห้าง หุ้นส่วนได้จดทะเบียนไว้เดิม

3. ผลของการแปรสภาพ

เพื่อให้ง่ายต่อการทำความเข้าใจ จึงขอแยกความเกี่ยวพันในเรื่องผลของการแปรสภาพต่อห้างเดิม ผลต่อบริษัทที่เกิดขึ้นใหม่ และผลต่อผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนเดิม ดังนี้

ผลต่อห้างเดิม : เมื่อนายทะเบียนได้รับจดทะเบียนการแปรสภาพห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนหรือห้างหุ้นส่วนจำกัดเป็นบริษัทจำกัดแล้ว ให้ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนหรือห้างหุ้นส่วนจำกัดเดิมหมดสภาพการเป็นห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนหรือห้างหุ้นส่วนจำกัดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์และให้นายทะเบียนหมายเหตุไว้ในทะเบียน กล่าวโดยสรุปก็คือ ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนหรือห้างหุ้นส่วนจำกัดเดิมหมดสภาพ แต่ไม่ต้องชำระบัญชีและไม่ต้องจดทะเบียนเลิกโดยนายทะเบียนจะหมายเหตุไว้

ผลต่อบริษัทที่เกิดขึ้นใหม่ : เมื่อห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนหรือห้างหุ้นส่วนจำกัดได้จดทะเบียนแปรสภาพเป็นบริษัทจำกัดแล้ว บริษัทย่อมได้ไปทั้งทรัพย์สิน หนี้ สิทธิ และความรับผิดชอบของห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนหรือห้างหุ้นส่วน จำกัดเดิมทั้งหมด13กล่าวโดยสรุปก็คือ บริษัทได้รับทั้งทรัพย์สิน-หนี้ สิทธิ และความรับผิดชอบของห้างทั้งหมด

ผลต่อผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนเดิม : เมื่อจดทะเบียนแปรสภาพเป็นบริษัทจำกัดแล้ว หากบริษัทไม่สามารถชำระหนี้ที่รับมาจากห้างหุ้นส่วนที่แปรสภาพได้ ให้เจ้าหนี้บังคับชำระหนี้เอาจากผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนที่แปรสภาพได้ตามที่ผู้เป็นหุ้นส่วนจะต้องรับผิดชอบในหนี้ของห้างหุ้นส่วน14กล่าวโดยสรุปก็คือ ความรับผิดชอบในหนี้ของห้างหุ้นส่วนที่เกิดขึ้นก่อนการแปรสภาพ ให้เจ้าหนี้เรียกให้บริษัทชำระหนี้ก่อน หากบริษัทไม่สามารถชำระหนี้ได้ ให้เจ้าหนี้บังคับชำระหนี้เอาจากผู้เป็นหุ้นส่วนของห้างตามที่มีผู้เป็นหุ้นส่วนนั้นต้องรับผิดชอบในหนี้ในขณะที่เป็นห้างหุ้นส่วน

4. หลักเกณฑ์ตามประมวลรัษฎากร

การเลิกและการควบเข้ากันของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล มีกำหนดไว้ในประมวล-รัษฎากรมาตรา 72 มาตรา 73 และมาตรา 74 และในการเลิกกันตามประมวลรัษฎากร ได้อิงประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ คือ อาศัย หลักฐานการจดทะเบียนเลิกของนายทะเบียน หุ้นส่วนบริษัท กระทรวงพาณิชย์ เป็นหลักฐาน ประกอบการเลิกตามประมวลรัษฎากรด้วย ในเบื้องต้นจะขอกล่าวถึงภาระภาษีที่เกี่ยวข้องกับการเลิก และการควบเข้ากัน ตามมาตรา 72 และมาตรา 73 แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อประกอบความเข้าใจเสียก่อน เนื่องจากตาม หลักเกณฑ์เดิมนั้น การเปลี่ยนสถานะจากห้าง-หุ้นส่วนจดทะเบียนและห้างหุ้นส่วน จำกัด เป็นบริษัทจำกัด ต้องจดทะเบียนเลิกแล้วทำการ จดทะเบียนตั้งบริษัทขึ้นใหม่ซึ่งก่อให้เกิดภาระภาษีกับการควบบริษัท และภาระภาษีกับการ เลิกบริษัท

- ภาระภาษีจากการควบบริษัทการควบบริษัทได้นั้นจะต้องมีมติพิเศษ ให้ควบบริษัท เมื่อควบกันแล้ว ต่างบริษัทจะต้องนำความไปจดทะเบียนการควบภายใน 14 วัน และบริษัทที่ควบเข้ากันนั้นจะต้อง

จดทะเบียนเป็นบริษัทใหม่ ซึ่งจะเป็นผู้รับไปซึ่งทุนเรือนหุ้นของบริษัททั้งหมดที่มาควบเข้ากันรวมทั้ง บรรดาสิทธิและความรับผิดชอบทั้งปวง ซึ่งในขั้นตอนต่างๆ เหล่านี้จะต้องมีการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา อากรแสตมป์รวมทั้งค่าฤชาธรรมเนียมต่างๆ ในการจดทะเบียนเลิกบริษัทและการโอนทรัพย์สินโดยเฉพาะส่วนที่เป็นอสังหาริมทรัพย์ จากบริษัทที่ควบเข้ากันไปยังบริษัทใหม่ด้วย ดังนี้

- ภาษีเงินได้นิติบุคคล บริษัทเดิมที่ควบเข้ากัน ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับ รายได้จากการประกอบกิจการ หรือเนื่องจากการประกอบกิจการ โดยบริษัทใหม่อันได้ ควบเข้ากันมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีแทนบริษัทเดิม สำหรับทรัพย์สินของบริษัทเดิมที่โอนไปยังบริษัทใหม่ ต้องตีราคาตามราคาท้องตลาดใน วันที่ควบเข้ากัน ซึ่งในการยื่นรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทเดิม จะนำ ราคาที่ดีเพิ่มขึ้นหรือลดลงมารวมคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิไม่ได้ ตามมาตรา 73 และมาตรา 74(1)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร
- ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ประมวลรัษฎากร มาตรา 40(4)(ฉ) กำหนดให้ผู้ถือหุ้นที่เป็น บุคคลธรรมดาในบริษัทเดิม ซึ่งกลายมาเป็นผู้ถือหุ้นในบริษัทใหม่หลังการควบจะต้อง คำนวณเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หากผลของการควบบริษัททำให้ได้ผลประโยชน์ (มูลค่าหุ้นที่ได้รับจากมาจากบริษัทใหม่) ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน แต่ถ้าได้ ผลประโยชน์ไม่เกินกว่าเงินทุน ก็ไม่ต้องคำนวณเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา อย่างไรก็ตาม มีการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับผลประโยชน์ที่ได้จากการควบบริษัท ตาม ข้อ 2(50) ของกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความในประมวล รัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ลงวันที่ 23 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2509
- ภาษีมูลค่าเพิ่ม บริษัทเดิมต้องแจ้งเลิกกิจการ ส่วนบริษัทใหม่ต้องขอจดทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่มใหม่ตามมาตรา 85/14 และมาตรา 85/15 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับ สินค้าคงเหลือ หรือทรัพย์สินที่มีไว้ในประกอบการกิจการ บริษัทเดิมและบริษัทใหม่มี หน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ร่วมกัน ตามมาตรา 82/1(4) แห่งประมวล- รัษฎากร ยกเว้นบริษัทใหม่ที่เกิดจากการควบนั้นเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนอยู่ใน บังคับ ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทเดิม จึงไม่ต้องเสีย ภาษีดังกล่าว ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1(8)(ฉ)