

รายได้และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นก่อนตั้งบริษัท ต้องคำนวณภาษีหรือไม่?

แพนนา มาฮาปตรี*

การริเริ่มก่อตั้งบริษัท นั้นเกิดจากความต้องการของคู่สัญญาเพื่อดำเนินธุรกิจร่วมกัน แต่บริษัทจำกัดนั้นจะยังไม่เกิดขึ้นจนกว่าจะมีการจดทะเบียนจัดตั้งบริษัท หากข้อเท็จจริงมีว่า ก่อนที่จะมีการจดทะเบียนตั้งบริษัท และผู้เริ่มก่อการบริษัทได้จ่ายเงินเป็นค่าใช้จ่ายในการจัดตั้งบริษัท และในทำนองเดียวกันบริษัทอาจมีรายได้ แม้ขณะนั้นบริษัทยังไม่มีสภาพเป็นนิติบุคคล แต่อยู่ระหว่างการจดทะเบียนก่อตั้งบริษัท ซึ่งผู้เริ่มก่อการสามารถดำเนินการก่อนนี้หรือทำสัญญาใดๆ ได้ยกเว้นกรณีตามมาตรา 1102 และเมื่อจดทะเบียนบริษัทเสร็จจนมีสภาพเป็นนิติบุคคลแล้ว หากบริษัทให้สัตยาบันแก่สัญญาที่ผู้เริ่มก่อการได้ทำได้ตามมาตรา 1108 (2) สัญญาดังกล่าวจึงมีผลสมบูรณ์ไม่เป็นโมฆะ

ประเด็นปัญหาจึงมีว่า รายได้และรายจ่ายที่เกิดขึ้นก่อนจดทะเบียนตั้งบริษัท ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือไม่ และผู้ก่อการบริษัทฯ จะต้องรับผิดชอบร่วมกันด้วยหรือไม่อย่างไร

วิเคราะห์ปัญหา

1. คำว่า “รายได้”¹ รายได้ในการนำมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่มีการกำหนดความหมายของคำว่ารายได้ไว้ในประมวลรัษฎากร แต่ความหมายของรายได้จะรวมถึงเงินได้พึงประเมินซึ่งมีการกำหนดคำนิยามไว้ในมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นบททั่วไปด้วย รายได้ที่จะต้องนำมาคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแยกได้ 2 กรณี คือ

*“สรรพากรสาร” ปีที่ 65 ฉบับที่ 3 มีนาคม 2561

* นักตรวจสอบภาษีชำนาญการพิเศษ สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 4

¹ ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวณิช ชุมพร เสนไสย สาโรช ทองประคำ คำอธิบายประมวลรัษฎากร เล่ม 1 พ.ศ. 2553 หน้า 2-019

(1) รายได้จากกิจการ ได้แก่ รายได้จากการดำเนินงานตามวัตถุประสงค์ที่จดทะเบียนไว้ต่อกระทรวงพาณิชย์

(2) รายได้เนื่องจากกิจการ ได้แก่ รายได้ที่มีได้เกิดจากการประกอบธุรกิจตามปกติของกิจการ แต่เป็นรายได้ที่เกิดขึ้นเนื่องจากการดำเนินงานของกิจการ รายได้เนื่องจากกิจการนี้อาจจะไม่เกิดขึ้นเลยก็ได้ แต่ถ้าหากเกิดขึ้นแล้วต้องนำมาถือเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย เช่น รายได้จาก การขายที่ดินโรงงาน รายได้จากการโอนสิทธิการเช่าสำนักงาน กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราเงินที่ได้รับจากการช่วยเหลือจากบริษัทแม่

2. คำว่า “รายจ่าย” ได้แก่ จำนวนเงินที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้จ่ายไปสำหรับกิจการไม่ว่าจะจ่ายไปในการประกอบกิจการเพื่อก่อให้เกิดรายได้โดยตรง เช่น ซื้อสินค้ามาขายหรือซื้อวัตถุดิบมาใช้ในการผลิตสินค้า หรือเกี่ยวกับด้านอื่นๆ ของกิจการ เช่น รายจ่ายทางด้านบริหารจัดการ การแบ่งประเภทรายจ่ายอาจแบ่งเป็นรายจ่ายที่เป็นต้นทุนขายสินค้าหรือบริการ รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน (รายจ่ายฝ่ายทุน) และรายจ่ายในการดำเนินงานรายจ่ายในการขายการบริหาร (โดยหลักทางบัญชีส่วนมากคือ หลัก Matching Process (Reutruue vs.

Cost) ภายใต้ข้อกำหนดของกฎหมายภาษีอากร

รายจ่ายมีความสำคัญในการคำนวณกำไรสุทธิ เพราะจะมีผลต่อกำไรหรือขาดทุนของกิจการ ประมวลรัษฎากรจึงมีบทบัญญัติกำหนดเงื่อนไขเกี่ยวกับรายจ่ายต้องห้ามมิให้นำไปหักในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไว้หลายกรณีด้วยกัน ซึ่งมีผลให้รายจ่ายทางด้านบัญชีกับรายจ่ายทางด้านภาษีอากรบางกรณีจะแตกต่างกัน กล่าวคือ รายจ่ายบางอย่างในการคำนวณกำไรสุทธิในทางภาษีอากรห้ามมิให้หักเป็นรายจ่าย แต่ทางด้านบัญชีไม่มีข้อห้ามการบันทึกเป็นรายจ่าย เช่น เงินบริจาคการกุศลสาธารณะตามมาตรา 65 ตรี (3) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้หักเป็นรายจ่ายได้ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิ แต่ในทางบัญชีไม่มีข้อห้ามในการหักเป็นรายจ่ายสำหรับเงินบริจาค เป็นต้น

การบันทึกบัญชีรับรู้รายได้รายจ่าย บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีสิทธิรับรู้รายได้ตามหลักเกณฑ์บัญชีที่รับรองทั่วไปวิธีใดก็ได้ แต่ในการรับรู้รายได้รายจ่ายเพื่อประโยชน์ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจะต้องรับรู้รายได้รายจ่ายตามมาตรา 65 วรรคสอง และวรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกำหนดหลักเกณฑ์ไว้ว่า ให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลา

เวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวข้องกับรายได้นั้น แม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น² อย่างไรก็ตาม การรับรู้รายได้หรือรายจ่ายตามหลักเกณฑ์สิทธินั้นมิได้สำคัญอยู่ว่า รายได้หรือรายจ่ายนั้นจะต้องมีความแน่นอนที่ผู้ประกอบการมีสิทธิจะได้รับชำระหรือมีหน้าที่จะต้องจ่าย อีกทั้งยังต้องเป็นจำนวนที่แน่นอนสามารถลงบัญชีรับรู้ได้³

3. ตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน คำว่า “ลัตยาบัน” ความหมาย คือ น. (กฎ) การยืนยันรับรองความตกลงระหว่างประเทศที่ได้กระทำขึ้นไว้; การรับรองนิติกรรมที่เป็นโมฆียะอันเป็นผลให้นิติกรรมนั้นสมบูรณ์มาแต่เริ่มแรก

4. จากกรณีดังกล่าว เรื่องการรับรองหรือให้สัตยาบันแก่สัญญาต่างๆ ที่ผู้เริ่มก่อการได้กระทำไปและค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องนั้น

4.1 ในการเตรียมการจัดตั้งบริษัท ผู้เริ่มก่อการอาจมีความจำเป็นต้องทำสัญญากับบุคคลภายนอกหรือดำเนินการในเรื่องต่างๆ ที่จำเป็นแก่การจัดตั้งบริษัทในระหว่างที่บริษัทยังมีจดทะเบียนเป็นนิติบุคคล เช่น การว่าจ้างนายความหรือที่ปรึกษากฎหมายเพื่อจัดตั้งบริษัท การเช่า

พื้นที่ที่จะใช้เป็นที่ตั้งสำนักงานของบริษัทที่จะจัดตั้งขึ้น การซื้อทรัพย์สินหรือทำสัญญาต่างๆ ไว้ล่วงหน้าเพื่อประโยชน์ของบริษัทที่อยู่ในระหว่างการจัดตั้ง ในการทำสัญญาหรือดำเนินการต่างๆ นั้น ผู้เริ่มก่อการอาจจำเป็นต้องสำรองค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องไปก่อน สัญญาหรือกิจการต่างๆ นั้น ผู้เริ่มก่อการยอมกระทำไปเพื่อประโยชน์ของบริษัทจำกัดที่อยู่ในระหว่างการจัดตั้ง มิใช่กระทำเพื่อประโยชน์ส่วนตัวของผู้เริ่มก่อการแต่ประการใด สัญญาและค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการดำเนินการต่างๆ นั้น จึงเป็นหนี้หรือค่าใช้จ่ายอันจำเป็นเพื่อการเตรียมการจัดตั้งบริษัท ด้วยเหตุนี้ ในการประชุมตั้งบริษัท ผู้เริ่มก่อการจึงต้องแถลงต่อที่ประชุมเกี่ยวกับการทำสัญญาหรือการดำเนินการในเรื่องต่างๆ เพื่อการเตรียมการจัดตั้งบริษัท เพื่อให้ที่ประชุมรับทราบและพิจารณารับรองหรือให้สัตยาบันแก่การดำเนินการต่างๆ ดังกล่าว⁴

4.2 เมื่อมีการจดทะเบียนตั้งบริษัทในเวลาต่อมาตามที่ผู้เริ่มก่อการตกลงกันแล้ว บรรดานิติกรรมสัญญาต่างๆ ที่ผู้เริ่มก่อการได้ทำไว้ และค่าใช้จ่ายอย่างหนึ่งอย่างใดซึ่งผู้เริ่มก่อการได้ออกไปในการเริ่มก่อตั้งบริษัท เมื่อได้ให้สัตยาบันในการประชุมตั้งบริษัทแล้ว ย่อมผูกพันบริษัทตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา

² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2744/2544, คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4808/2546 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1438/2548

³ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3543/2542

⁴ นนทวัชร นวตระกูลพิสุทธ์ หลักกฎหมายห้างหุ้นส่วน บริษัทจำกัด และบริษัทมหาชนจำกัด กรกฎาคม 2555 หน้า 164

1108 (2) ผู้เริ่มก่อการคนใดออกค่าใช้จ่ายไป ย่อมต้องไปว่ากล่าวเอาจากบริษัทที่จดทะเบียน ตั้งขึ้นตามที่ตกลงกัน

จากที่กล่าวมาแล้วว่า ในการเตรียมตั้ง บริษัทผู้เริ่มก่อการอาจต้องซื้อทรัพย์สิน ทำสัญญา ต่างๆ ไว้ให้บริษัทเป็นการล่วงหน้า และย่อมจะต้องมีการออกค่าใช้จ่ายต่างๆ ไปด้วย สัญญาที่ ผู้เริ่มก่อการทำแทนบริษัทหรือเพื่อประโยชน์ของ บริษัทนั้นหาผูกพันบริษัทได้ไม่เพราะบริษัทมิได้เป็น คู่สัญญา และจะถือว่าผู้เริ่มก่อการเป็นตัวแทนของ บริษัทก็ไม่ได้เพราะขณะที่ทำสัญญานั้นบริษัทยัง ไม่ได้จดทะเบียนยังไม่มีตัวตน ส่วนค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่ผู้เริ่มก่อการออกไปนั้นก็เป็นเรื่องที่ผู้เริ่มก่อการ ออกไปเองย่อมไม่ผูกพันบริษัทเช่นกัน เพราะ ฉะนั้น ถ้าผู้เข้าซื้อซื้อหุ้นทั้งหลายเห็นว่าควรรับเอา สัญญานั้นไว้ และสมควรจะได้ชดเชยค่าใช้จ่าย ต่างๆ ให้แก่ผู้เริ่มก่อการ ก็จะต้องมีการให้สัตยาบัน กันในที่ประชุมตั้งบริษัท⁵

4.3 ความรับผิดชอบของผู้เริ่มก่อการตาม มาตรา 1113 มีอยู่ 2 ประการ คือ 1. ความ รับผิดชอบในเรื่องนี้ และ 2. ความรับผิดชอบในการ จ่ายเงิน ความรับผิดชอบในเรื่องนี้ในที่นี้แม้อาจรวมถึง หนี้ละเมิดด้วย⁶ แต่หนี้ของผู้เริ่มก่อการส่วนใหญ่ จะเป็นความรับผิดชอบตามสัญญาที่ผู้เริ่มก่อการไปทำ

ไว้ในนามของบริษัทหรือเพื่อบริษัท ส่วนความรับผิดชอบ ในการจ่ายเงินก็คือค่าใช้จ่ายที่ผู้ก่อการได้ออกไป ในการจัดตั้งบริษัทนั่นเอง⁷

มาตรา 1108 (2) และ 1113 จึงมี ความหมายเพียงว่า สัญญาที่ผู้เริ่มก่อการทำขึ้น เพื่อประโยชน์ของบริษัท และค่าใช้จ่ายที่ผู้เริ่ม ก่อการออกไปในการจัดตั้งบริษัทนั้น เมื่อที่ประชุม ตั้งบริษัทเห็นชอบด้วยก็มีมติให้บริษัทเข้ารับเอา และช่วยชำระหนี้สินและค่าใช้จ่ายให้แก่ผู้เริ่ม ก่อการ เหตุที่ต้องบัญญัติสองมาตราดังกล่าวขึ้นก็ เพราะผู้เริ่มก่อการมิใช่ตัวแทนของบริษัท บริษัท จึงไม่ต้องรับผิดชอบในสัญญาหนี้สินหรือค่าใช้จ่ายของ ผู้เริ่มก่อการ บริษัทจะต้องรับผิดชอบก็ต่อเมื่อบริษัท เข้ารับเอาการกระทำของผู้ก่อการเป็นของตน หรือยอมเข้ารับผิดตามหนี้สินหรือค่าใช้จ่ายที่ผู้เริ่ม ก่อการทำขึ้น แต่มาตรา 1008 (2) และ 1113 ไม่ได้กล่าวว่าสัญญาที่ผู้ก่อการทำขึ้นอันที่ประชุม ตั้งบริษัทให้สัตยาบันหรืออนุมัติได้นั้น จำกัดอยู่ เฉพาะสัญญาที่ผู้เริ่มก่อการทำแทนหรือทำในนาม ของบริษัทเท่านั้น และไม่ได้กล่าวด้วยว่าถ้ามีการ ให้สัตยาบันหรืออนุมัติแล้ว ความรับผิดชอบของ ผู้ก่อการยังคงมีอยู่หรือไม่เพียงใด จึงอาจแปลได้ว่า สัญญาหรือหนี้สินใดๆ ซึ่งผู้เริ่มก่อการทำขึ้นแล้ว บริษัทคงให้สัตยาบันหรืออนุมัติได้ทั้งนั้น และเมื่อ

⁵ โสภณ รัตนกร คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยหุ้นส่วนและบริษัท พิมพ์ครั้งที่ 12 หน้า 241-242

⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1741/2505 ฎีกาที่ 55/2523

⁷ อ้างตาม 5 หน้า 269

บริษัทจดทะเบียนแล้วบริษัทจะเป็นผู้รับผิดชอบ ผู้เริ่มก่อการ ผู้เริ่มก่อการจะพ้นความรับผิดชอบไปเลย นักกฎหมายหลายท่านกล่าวว่า ผู้เริ่มก่อการเป็น อันพ้นจากความรับผิดชอบในบรรดากิจการซึ่งที่ประชุม ตั้งบริษัทได้อนุมัติโดยบริษัทเป็นอันเข้ารับภาระ ผูกพันแทนต่อไป

การที่แปลมาตรา 1108 (2) และมาตรา 1113 ว่า เมื่อที่ประชุมใหญ่ให้ลดยาบันหรืออนุมัติ สัญญาที่ผู้เริ่มก่อการทำขึ้นและบริษัทจดทะเบียน แล้ว บริษัทเข้ารับผิดแทนผู้เริ่มก่อการ ผู้เริ่ม ก่อการพ้นจากความรับผิดชอบไปเลยนั้น น่าจะขึ้นอยู่กับ เจตนาของคู่สัญญา ถ้าสัญญาระบุชัดเช่นนั้น หรือโดยปริยาย⁸

5. คำพิพากษาศาลฎีกามีแนววินิจฉัยของ ศาลฎีกาที่เกี่ยวข้องดังนี้

► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 13810/2558⁹

โจทก์บรรยายฟ้องว่า โจทก์ ธ. และ พ. จำเลยที่ 1 ก. จำเลยที่ 3 และที่ 4 ตกลงร่วมลงทุนซื้อ ที่ดินเพื่อนำมาจัดสรรขาย โดยมีหลักการและข้อ ตกลงว่าที่ดินที่ร่วมจัดสรรทั้งหมดมีเนื้อที่ประมาณ 100 ไร่ การค้าที่ดินต้องขออนุญาตจัดสรรจากราชการให้ถูกต้อง โดยต้องจัดตั้งบริษัทเพื่อดำเนิน การ...หลังจากนั้นได้ร่วมกันจัดตั้งบริษัท อ. และ บริษัท ม. ขึ้น และโจทก์เบิกความเป็นพยานว่า

โจทก์ จำเลยที่ 1 ก. จำเลยที่ 3 และที่ 4 ธ. กับ พ. ร่วมลงทุนจัดสรรที่ดินจำหน่าย โดยโจทก์ ธ. และ พ. ลงทุนด้วยเงิน ส่วนจำเลยที่ 1 และ ก. ลงทุนด้วยที่ดินที่เป็นกรรมสิทธิ์ของ ก. เนื้อที่ ประมาณ 30 ไร่ ที่ดินที่ ก. ทำสัญญาจะซื้อ จะขายจาก ป. และ ท. เนื้อที่ประมาณ 30 ไร่ กับที่ดินซึ่งจำเลยที่ 1 ให้ อ. กับ ว. บุตรชาย ถือกรรมสิทธิ์แทน สำหรับจำเลยที่ 3 และที่ 4 ลงทุนด้วยที่ดิน ในการนี้ผู้ถือหุ้นทุกคนเห็นว่าการดำเนินการต้องทำในรูปนิติบุคคลตามระเบียบ ราชการ จึงจะจัดตั้งบริษัทขึ้น 2 บริษัท เพื่อดำเนินกิจการจัดสรรที่ดิน แบ่งปันบริษัทละไม่เกิน 500 แปลง จากคำฟ้องและทางนำสืบของโจทก์ ดังกล่าวย่อมเห็นได้ว่า การตกลงกันระหว่างโจทก์ กับผู้ถือหุ้นคนอื่น ๆ ในการจัดสรรที่ดินจำหน่าย ตามฟ้องนี้ มีลักษณะเป็นการตกลงกันของผู้เริ่ม ก่อการตั้งบริษัท หากผู้มีเจตนาร่วมกันประกอบ กิจการเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียนไม่ เพราะผู้ถือหุ้นทุกคนมีเจตนาแต่แรกที่จะจัดตั้ง บริษัทขึ้นเพื่อดำเนินกิจการจัดสรรที่ดิน การทำ หนังสือสัญญาจะซื้อจะขายที่ดินที่จะนำมาจัดสรร แปลงต่างๆ จึงเป็นไปเพื่อกิจการของบริษัทที่จะ จัดตั้งขึ้นมา ดังนั้น เมื่อมีการจดทะเบียนตั้งบริษัท ในเวลาต่อมาตามที่ผู้เริ่มก่อการตกลงกันแล้ว

⁸ อ้างตาม 5 หน้า 271 และ 273

⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 12801/2558 วินิจฉัยในทำนองเดียวกัน

บรรดาดินคกรรมสัญญาต่างๆ ที่ผู้เริ่มก่อการได้ทำไว้ และค่าใช้จ่ายอย่างหนึ่งอย่างใดซึ่งผู้เริ่มก่อการได้ออกไปในการเริ่มก่อตั้งบริษัท เมื่อได้ให้สัตยาบันในการประชุมตั้งบริษัทแล้วย่อมผูกพันบริษัท ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1108 (2) ผู้เริ่มก่อการคนใดออกค่าใช้จ่ายไปย่อมต้องไปว่ากล่าวเอาจากบริษัทที่จดทะเบียนตั้งขึ้นตามที่ตกลงกัน

ก่อนที่จะมีการจดทะเบียนตั้งบริษัท อ. และบริษัท ม. โจทก์ในฐานะผู้เริ่มก่อการบริษัท ได้จ่ายเงินเป็นค่าที่ดิน ทั้งปรากฏต่อมาว่า บริษัท ม. ขออนุญาตค่าที่ดินแปลงที่ปรากฏในหนังสือสัญญาจะซื้อจะขาย จึงน่าจะเชื่อว่ามีให้สัตยาบันในเรื่องนี้ในที่ประชุมตั้งบริษัทแล้ว ดังนี้ บรรดาค่าใช้จ่ายที่เป็นเงินมัดจำตามสัญญาจะซื้อจะขายที่ดินที่ผู้เริ่มก่อการทำได้ เมื่อบริษัทถูกจัดตั้งขึ้นแล้วผู้ที่ออกเงินค่าใช้จ่ายย่อมต้องไปว่ากล่าวเอาแก่บริษัททั้งสองเอง โจทก์จึงไม่มีอำนาจฟ้องจำเลยที่ 1 และที่ 2 ซึ่งเป็นผู้เริ่มก่อการด้วยคนหนึ่งให้คืนเงินแก่โจทก์ ปัญหาเรื่องอำนาจฟ้องเป็นปัญหาอันเกี่ยวด้วยความสงบเรียบร้อยของประชาชน แม้ไม่มีคู่ความฝ่ายใดยกขึ้นฎีกา ศาลฎีกาก็มีอำนาจยกขึ้นวินิจฉัยเองได้ตามประมวลวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 142 (5)

▶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 17206/2557

ตามสำเนารายงานการประชุมตั้งบริษัทเจ้าหนี้เอกสารท้ายคำร้องชี้แจงมูลหนี้ของเจ้าหนี้ ปรากฏข้อความในวาระที่ 5 ความว่า ที่ประชุมผู้ถือหุ้นของเจ้าหนี้ได้พิจารณาค่าใช้จ่ายที่จำเป็นในการจัดตั้งบริษัทแล้วยังไม่มีการสรุปยอดรวม จึงให้คณะกรรมการของเจ้าหนี้ชุดแรกเป็นผู้พิจารณาสรุปยอดรวมค่าใช้จ่ายเพื่อนำเสนอที่ประชุมผู้ถือหุ้นพิจารณาอนุมัติต่อไปและเจ้าหนี้ได้ชี้แจงตามคำร้องดังกล่าวด้วยว่า หลังจากนั้นคณะกรรมการของเจ้าหนี้มิได้สรุปยอดค่าใช้จ่ายให้ที่ประชุมผู้ถือหุ้นพิจารณา แสดงว่าที่ประชุมตั้งบริษัทเจ้าหนี้มิได้ให้สัตยาบันแก่ค่าใช้จ่ายในการเริ่มก่อบริษัทตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1108 (2) และต่อมาที่ประชุมผู้ถือหุ้นของเจ้าหนี้ยังมีได้อนุมัติค่าใช้จ่ายนี้ ซึ่งข้อเท็จจริงตรงกับสำเนาหนังสือของเจ้าหนี้ที่แจ้งต่อลูกหนี้ว่า เจ้าหนี้ไม่ยอมรับค่าใช้จ่ายในการจัดตั้งบริษัทเจ้าหนี้ตามที่ลูกหนี้แจ้งและเสนอตัดค่าใช้จ่ายเพื่อลดจำนวนเงินลงตามเอกสารแนบรายงานของเจ้าหนี้ที่การเงินและบัญชี กรมบังคับคดี ทั้งหลังจากนั้นเจ้าหนี้ก็ได้ฟ้องลูกหนี้เป็นคดีแพ่งขอให้ลูกหนี้ชำระเงินที่ลูกหนี้ได้หักไว้คืนแก่เจ้าหนี้ ซึ่งปรากฏจากทางนำสืบของคู่ความทั้งสองฝ่ายว่าเจ้าหนี้และลูกหนี้ตกลงจำนวนเงินค่าใช้จ่ายไม่ได้และโต้แย้งกันอยู่

กรณีถือได้ว่าหนี้ค่าใช้จ่ายในการจัดตั้งบริษัท เจ้าหนี้ถือเป็นสิทธิเรียกร้องของลูกหนี้ซึ่งยังมีข้อต่อสู้อยู่ ลูกหนี้จะนำหนี้ดังกล่าวมาหักกลบลบหนี้กับหนี้ตามตัวสัญญาใช้เงินที่เจ้าหนี้มีสิทธิเรียกร้องจากลูกหนี้มิได้ตามมาตรา 344 และเป็นกรทำให้เจ้าหนี้ได้รับความเสียหายขาดประโยชน์ที่ควรได้เป็นดอกเบียตามบัตรเงินฝากของธนาคาร ก. อัตราร้อยละ 15.5 ต่อปี นับแต่วันที่ 19 กุมภาพันธ์ 2541 ซึ่งเป็นวันที่เจ้าหนี้อาจเปลี่ยนตัวสัญญาใช้เงินของลูกหนี้เป็นบัตรเงินฝากของธนาคารได้เป็นต้นไป เจ้าหนี้จึงมีสิทธิได้รับชำระหนี้ตามจำนวนเงินที่ลูกหนี้หักไปพร้อมดอกเบียดังกล่าวจนถึงวันที่ศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์ของลูกหนี้เด็ดขาด แต่เนื่องจากอัตราดอกเบียหลังจากวันที่ 19 กุมภาพันธ์ 2541 มีการปรับเปลี่ยนตามประกาศธนาคารที่เจ้าหนี้ได้อ้างส่งต่อเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ เจ้าหนี้จึงมีสิทธิเรียกดอกเบียได้ในอัตราไม่เกินตามประกาศธนาคารดังกล่าว

► **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2159/2543**

ตามสัญญาจ้างเหมาก่อสร้างระหว่างโจทก์กับจำเลย แม้ขณะทำสัญญาโจทก์ยังไม่มีสภาพเป็นนิติบุคคล แต่อยู่ระหว่างการจดทะเบียนก่อตั้งบริษัท ซึ่งผู้เริ่มก่อการสามารถดำเนินการก่อนนี้หรือทำสัญญาใดๆ ได้ยกเว้นกรณีตามมาตรา 1102 และเมื่อจดทะเบียนบริษัทเสร็จจนมีสภาพ

เป็นนิติบุคคลแล้ว โจทก์ก็ยอมรับผลแห่งสัญญาโดยเข้าทำงานจนเสร็จ จึงเป็นการให้สัตยาบันแก่สัญญาที่ผู้เริ่มก่อการได้ทำไว้ตามมาตรา 1108 (2) สัญญาดังกล่าวจึงมีผลสมบูรณ์ไม่เป็นโมฆะ ขณะเดียวกันสัญญาที่สร้างขึ้นก็ไม่ใช่นิติกรรมอำพราง เพราะสัญญาทำขึ้นตรงกับเจตนาของคู่กรณี แม้ตอนแรกโจทก์จะใช้ชื่อจำเลยเป็นตัวแทนในการประมูลงานและทำสัญญาดังกล่าวต่อหน่วยงานราชการ แต่ต่อมาโจทก์จำเลยประสงค์จะแปลงหนี้ใหม่เปลี่ยนแปลงสิ่งซึ่งเป็นสาระสำคัญจากการใช้ชื่อแทนหรือจากตัวการตัวแทนมาเป็นผู้รับจ้างและผู้ว่าจ้าง โดยโจทก์และจำเลยต่างยอมรับเอาข้อกำหนดตามสัญญาจ้างดังกล่าวปฏิบัติต่อกันตลอดมา เป็นต้นว่า การทวงถามให้ชำระหนี้และปฏิบัติการชำระหนี้อันมีลักษณะทำนองเดียวกันกับข้อกำหนดในแบบสัญญาจ้างระหว่างหน่วยงานราชการกับจำเลย สัญญาจ้างดังกล่าวจึงมีผลบังคับได้ในรูปของการที่ได้แปลงหนี้มาใหม่ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 349 วรรคหนึ่ง และมาตรา 351 โดยอนุโลม

► **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5585/2541**

แม้ในขณะที่โจทก์ทำสัญญาจ้างเหมาก่อสร้างกับจำเลยที่ 2 ตามเอกสารที่พิพาท จำเลยที่ 1 ยังมีได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคล แต่จำเลยที่ 2 และที่ 3 ก็เป็นผู้ร่วมก่อการและกรรมการของ

จำเลยที่ 1 โดยจำเลยที่ 3 เป็นผู้ชำระเงินค่าจ้างก่อสร้างให้โจทก์ หลังจากจำเลยที่ 2 ทำสัญญาแล้ว ประกอบกับจำเลยที่ 3 เป็นผู้บริหารโรงแรมร่วมกับจำเลยที่ 2 และจำเลยที่ 3 มีส่วนรู้เห็นร่วมกับจำเลยที่ 2 ทำสัญญาดังกล่าวกับโจทก์ด้วย และเมื่อโจทก์ส่งมอบอาคารให้แก่จำเลยทั้งสาม ในวันรุ่งขึ้นจำเลยทั้งสามก็ได้เปิดดำเนินการโรงแรมในอาคารดังกล่าว จึงเป็นการที่จำเลยที่ 1 ยอมรับเอาสัญญาที่จำเลยที่ 2 ทำไว้กับโจทก์มาใช้ประโยชน์ในการดำเนินการของตน จำเลยที่ 1 ย่อมต้องผูกพันตามสัญญาดังกล่าวร่วมกับจำเลยที่ 2 และที่ 3 ด้วย

สำหรับการเปลี่ยนแปลงแก้ไขตัวอาคาร จำเลยที่ 2 เป็นผู้ตกลงกับโจทก์ให้เปลี่ยนแปลงแก้ไขแบบแปลนเป็นอาคารโรงแรมเอง เมื่อโจทก์ก่อสร้างอาคารเสร็จ จำเลยทั้งสามก็ได้ยอมรับมอบอาคารจากโจทก์โดยดีและเปิดดำเนินการเป็นโรงแรมเช่นนี้ จำเลยทั้งสามจึงต้องร่วมกันรับผิดชอบโจทก์ตามสัญญาแก้ไขแบบแปลนอาคารดังกล่าว

► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 503/2537

ในขณะ อ. และจำเลยที่ 2 ซึ่งเป็นผู้เริ่มก่อการของบริษัทจำเลยที่ 1 ได้ร่วมกันว่าจ้างโจทก์ออกแบบตกแต่งภายในสำนักงานสาขาของจำเลยที่ 1 จำเลยที่ 1 ยังไม่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคล เมื่อจำเลยที่ 1 จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลแล้วได้ใช้

สถานที่ซึ่งโจทก์ออกแบบตกแต่งภายในนั้นเป็นสำนักงานของจำเลยที่ 1 แสดงให้เห็นว่าที่ประชุมตั้งบริษัทจำเลยที่ 1 ได้ให้สัตยาบันสัญญาว่าจ้างที่จำเลยที่ 2 ได้ทำไว้กับโจทก์ สัญญาว่าจ้างดังกล่าวจึงผูกพันจำเลยที่ 1 ส่วนจำเลยที่ 2 เมื่อจำเลยที่ 1 จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลแล้ว จึงพ้นความรับผิดชอบตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1113 จำเลยที่ 1 ต้องชำระเงินค่าว่าจ้างให้โจทก์

6. จากประเด็นปัญหาดังกล่าวที่ว่า รายได้และรายจ่ายที่เกิดขึ้นก่อนจดทะเบียนตั้งบริษัทต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือไม่ และผู้ก่อการบริษัทฯ จะต้องรับผิดชอบร่วมกันด้วยหรือไม่อย่างไร กรมสรรพากรได้มีแนววินิจฉัยไว้ว่า กรณีที่บริษัทฯ ได้ถือเอาประโยชน์จากการขายสินค้าที่เกิดขึ้นก่อนจดทะเบียนนิติบุคคล จึงถือได้ว่าบริษัทฯ ได้ให้สัตยาบันสำหรับรายได้และรายจ่ายจากการซื้อขายสินค้าที่ผู้เริ่มก่อการได้กระทำไว้และมีผลผูกพันบริษัทฯ ดังนั้น บริษัทฯ จึงต้องนำรายได้ที่เกิดขึ้นก่อนจดทะเบียนนิติบุคคลมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

● ตัวอย่างข้อหาหรือกรมสรรพากรกรณีรายได้ที่เกิดขึ้นก่อนตั้งบริษัท¹⁰

บริษัทฯ จดทะเบียนหนังสือบริคณห์สนธิเมื่อวันที่ 18 มีนาคม 2549 จดทะเบียนนิติบุคคล

¹⁰ หนังสือที่ กค 0702 (กม.09)/2767 ลงวันที่ 8 เมษายน 2552

เมื่อวันที่ 4 เมษายน 2549 และจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อวันที่ 10 เมษายน 2549 บริษัทฯ มีรายได้และรายจ่ายที่เกิดขึ้นก่อนการจดทะเบียนตั้งบริษัทฯ ประกอบกิจการขายวัสดุและอุปกรณ์ก่อสร้าง และจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อวันที่ 10 เมษายน 2549

บริษัทฯ ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ. 30) สำหรับเดือนภาษีเมษายน 2549 ถึงเดือนธันวาคม 2549 รวมยอดขายจำนวน 5,350,344.00 บาท ยอดซื้อจำนวน 4,989,338.55 บาท และยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด. 50) สำหรับรอบระยะเวลาบัญชี ปี 2549 แสดงรายได้จากการขายสินค้าจำนวน 3,537,845.49 บาท รายจ่ายจากการซื้อสินค้าจำนวน 4,376,938.52 บาท จึงมีผลต่างระหว่างมูลค่าที่นำมารวมคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม และรายได้ที่นำมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นจำนวน 1,724,467.00 บาท ดังนั้น บริษัทฯ ได้นำรายได้จำนวน 1,724,467.00 บาท ไปรวมคำนวณเป็นมูลค่าเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามแบบ ภ.พ. 30 สำหรับเดือนภาษีเมษายน 2549 เป็นกรณีที่บริษัทฯ ได้ถือเอาประโยชน์จากการขายสินค้าที่เกิดขึ้นก่อนจดทะเบียนนิติบุคคล จึงถือได้ว่า

บริษัทฯ ได้ให้สัตยาบันสำหรับรายได้และรายจ่ายจากการซื้อขายสินค้าที่ผู้เริ่มก่อการได้กระทำไว้ และมีผลผูกพันบริษัทฯ ดังนั้น บริษัทฯ จึงต้องนำรายได้ที่เกิดขึ้นก่อนจดทะเบียนนิติบุคคล มารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

สรุป

ในการเตรียมการจัดตั้งบริษัทนั้น ผู้เริ่มก่อการอาจมีความจำเป็นต้องทำสัญญาหรือดำเนินการในเรื่องต่างๆ ที่จำเป็นแก่การจัดตั้งบริษัทกับบุคคลภายนอก ในการทำสัญญาหรือดำเนินการต่างๆ นั้น ผู้เริ่มก่อการอาจจำเป็นต้องสำรองค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องไปก่อน สัญญาหรือกิจการต่างๆ นั้น ผู้เริ่มก่อการย่อมกระทำไปเพื่อประโยชน์ของบริษัทจำกัดที่อยู่ในระหว่างการจัดตั้งสัญญาและค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการดำเนินการต่างๆ นั้น จึงเป็นหนี้หรือค่าใช้จ่ายอันจำเป็นเพื่อการเตรียมการจัดตั้งบริษัท หากที่ประชุมรับทราบและพิจารณารับรองหรือให้สัตยาบันแก่การดำเนินการต่างๆ ดังกล่าว ย่อมผูกพันบริษัทตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1108 (2) ผู้เริ่มก่อการคนใดออกค่าใช้จ่ายไปย่อมต้องไปว่ากล่าวเอาจากบริษัทที่จดทะเบียนตั้งขึ้นตามที่ตกลงกัน

