

สารบัญ

สารบัญ

CONTENTS

CONTENTS

ปีที่ 60 ฉบับที่ 10 ตุลาคม พ.ศ. 2556

ควมรวมกิจการ

อย่างมอผ่านการะภาษ



16 ●●●

- 59 บัญชี NPAs กับภาษ ตอน ค่าเสื่อมราคา
- 71 ฎีกาภาษ
- 85 การปฏิบัติกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนถึงแก่ความตาย ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 85/16
- 109 คำวินิจฉัยฎีกาหมายภาษสรรพากร : หมวดการส่งเสริมการลงทุน

บรรณาธิการ สรรพการสาส์น

บรรณาธิการ EDITOR

ข้อมูลข่าวสาร!!

สิ่งที่สื่อให้เราทราบถึงเรื่องราวหรือข้อเท็จจริงต่างๆ แต่ด้วยความก้าวหน้าทางเทคโนโลยีที่สะดวก ฉับไวทันการณ์ ทำให้ข่าวสารหลังไหลเข้ามาหาเราอย่างมากมาย การจะรับรู้ข้อมูลข่าวสารในเรื่องต่างๆ ถ้ามีการกลั่นกรองที่ดีแล้ว ย่อมทำให้เรารู้เท่าทันในกระแสแห่งข้อเท็จจริงนั้น ไม่ตกเป็นผู้เสพติดข่าวสารในกระแสอย่างแน่นอน

สรรพการสาส์นฉบับนี้ว่าด้วยเรื่อง *ควรววมกิจการ* *อย่างมองผ่านภาวะภาษี* เพราะการควรววมกิจการแม้จะสร้างการประหยัดต่อขนาด (Economies of Scale) ทางเศรษฐกิจอย่างหนึ่ง แต่จะช่วยลดภาวะภาษีไปด้วยหรือไม่หรือจะเพิ่มภาวะภาษีด้านอื่นๆ อีก สิทธิและหน้าที่เดิมของกิจการจะคงอยู่หรือไม่ น่าสนใจและน่าศึกษาอย่างยิ่ง เช่นเดียวกับประเด็นของ *การปฏิบัติกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนถึงแก่ความตาย* กิจการสามารถดำเนินต่อไปได้หรือไม่ และใครจะเป็นผู้ได้สิทธิในการประกอบการต่อไป ไม่มีความซับซ้อนซ่อนเงื่อนแต่อย่างใดเพราะสามารถไขปริศนาได้ในฉบับ

ขอฝากพระนิพนธ์ของสมเด็จพระสังฆราชดังนี้ **“ชีวิตนี้น้อยนัก แต่ชีวิตนี้สำคัญนัก เป็นทางแยกจะไปสูงไปต่ำจะไปดีไปร้าย เลือกได้ในชีวิตนี้....”** เป็นคำสอนที่ทรงคุณค่าและเป็นทางเลือกของชีวิตที่เลือกได้ไม่ยาก

• • • **บก.**

คณะผู้จัดทำ

ผู้อุปถัมภ์ อธิบดีกรมสรรพากร

ที่ปรึกษา ที่ปรึกษาฯ รองอธิบดี

ผู้อำนวยการสำนัก ผู้ตรวจราชการ

สรรพากรภาค 1-12 สรรพากรพื้นที่

ประธานกรรมการบริหารสรรพากรสาส์น จิตรมณี สุวรรณกุล

คณะกรรมการบริหารสรรพากรสาส์น วัชรภรณ์ มาตยานันท์

ทัศนีย์ มหานครกิตติวงศ์

สุขจิต บุญรำลึกถนอม

กริช วิบูลานุสาสน์

ปิ่นสาย สุรัสวดี

บรรณาธิการอำนวยการ ปิ่นสาย สุรัสวดี

บรรณาธิการบริหาร ฉันทนา วินิจจะกุล

คณะทำงานวิชาการ ชุมพร เสนโสม มงคล ขนาดนิต

เสาวคนธ์ มีแสง ดร.ยาริกา เรืองศิริ เรืองฤทธิ์ เรืองเนตร

กัมปนาท บุญรอด พวงเพ็ญ สุรินทรีย์ พุทธิพร วิชัยดิษฐ

ผู้จัดการฝ่ายขายและโฆษณา เครือวัลย์ ชยุติมันต์

ฝ่ายขายและโฆษณา นฤทธิ์ สมนึก ประมาต บุญโกศล

วันทนีญ์ เจียมสินดี มานิตย์ พิริยะสุรวงศ์

ผู้จัดการฝ่ายบัญชี เนติมา ชิมโรจน์ประเสริฐ

ผู้จัดการฝ่ายการเงิน ปรียาดา ธรรมณางกูร

ผู้สอบบัญชี สุชาติดา กรวิฑาศิลป์

ฝ่ายสมาชิก สรรพการสาส์น

ชั้น 1 อาคารสวัสดิการ กรมสรรพากร

เลขที่ 90 ถนนพหลโยธิน ซอย 7 แขวงสามเสนใน

เขตพญาไท กรุงเทพฯ 10400

โทร. 02-617-3239, 02-272-9558, 02-272-9559

www.sanpakornsarn.com

E-mail : sanpakornsarn@rd.go.th



พิมพ์ที่ : บริษัท พงษ์วรินทร์การพิมพ์ จำกัด

299-299/1 หมู่ 10 สุขุมวิท 107 ต.สาโรจน์เหนือ

อ.เมืองสมุทรปราการ จ.สมุทรปราการ 10270

© บทความและข้อคิดเห็นทั้งหมดภายในสรรพการสาส์น
สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย หากนำไปเผยแพร่ไม่ว่าส่วนหนึ่งส่วนใด
และในสื่อใดๆ จะต้องได้รับอนุญาตจากสรรพการสาส์นแล้วเท่านั้น
หากผู้ใดละเมิดไม่ว่าการลอกเลียนหรือนำส่วนหนึ่งส่วนใด
ของบทความไปใช้ โดยไม่ได้รับอนุญาตเป็นลายลักษณ์อักษร
จะถูกดำเนินคดีตามที่กฎหมายบัญญัติไว้สูงสุด

ความร่วมมือกิจการ

อย่ามองผ่านภาวะภาษี



● กับปภก บุรรอด*

การควบเข้ากันของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีกำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 73 มาตรา 85/15 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1073 ถึงมาตรา 1076 (กรณีห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล) มาตรา 1238 ถึง 1243 (กรณีบริษัท จำกัด) และพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2542 มาตรา 146 ถึง 153¹ (กรณีบริษัทมหาชน) ซึ่งการควบเข้ากันของกิจการเป็นช่องทางหนึ่ง

ในการยุบรวมนิติบุคคลเข้าด้วยกันเพื่อแก้ปัญหาความเย็นเยื่อของธุรกรรมการค้าระหว่างนิติบุคคลในเครือเดียวกัน นอกจากนี้จะไม่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจแล้วยังมีประเด็นภาษีหลากหลายซึ่งสาเหตุในการควบบริษัทอาจมิได้หลายประการ เช่น เพื่อขอจัดการค้าขายแข่งขันของแต่ละบริษัท เพื่อประหยัดค่าใช้จ่ายของแต่ละบริษัท เพื่อขยายกิจการค้า หรือเพื่อประโยชน์ในการดำเนินงาน เป็นต้น ซึ่งแต่เดิม

“สสพากรสาร” ปีที่ 60 ฉบับที่ 10 ตุลาคม 2556

* ผู้คิด สำนักกฎหมาย กสสพากร

¹ นอกจากนี้ยังเกี่ยวข้องกับกฎหมายอื่นที่มีการบัญญัติเกี่ยวกับการควบรวมกิจการไว้โดยเฉพาะ เช่น พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 และประกาศที่ออกภายใต้พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 พระราชบัญญัติธุรกิจสถาบันการเงิน พ.ศ. 2551 พระราชบัญญัติประกันชีวิต พ.ศ. 2535 และพระราชบัญญัติประกันชีวิต (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2551 และพระราชบัญญัติประกันวินาศภัย พ.ศ. 2535 และพระราชบัญญัติประกันวินาศภัย (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2551 เป็นต้น แต่ในบทความนี้จะไม่ขอกล่าวถึง

เรื่องการควบกิจการอาจจำกัดอยู่แต่ในกลุ่มธุรกิจขนาดใหญ่แต่ปัจจุบันกิจการขนาดกลางและขนาดเล็ก (SMEs) ก็มีสิทธิเลือกใช้วิธีการควบกิจการได้ เพราะประมวลรัษฎากรได้ยกเว้นภาษีให้ เช่นเดียวกัน ผู้เขียนมีกรอบการนำเสนอ ดังนี้

1. หลักการทั่วไปของการควบกิจการ

1.1 หลักเกณฑ์ตามกฎหมายแพ่ง

1.2 หลักเกณฑ์ตามพระราชบัญญัติ

บริษัทมหาชน จำกัด พ.ศ. 2535

2. สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร กรณีการ

ควบกิจการพร้อมตัวอย่างแนววินิจฉัยที่น่าสนใจ

พิจารณาเนื้อหาตามลำดับได้ ดังนี้

1. หลักการทั่วไปของการควบกิจการ

ความหมายของการควบกิจการ

การควบกิจการ² (Merger) หมายถึง กรณีที่นิติบุคคลตั้งแต่สองนิติบุคคลขึ้นไปมีการโอนกิจการหรือทรัพย์สินหรือหุ้นทั้งหมดให้แก่กัน ไม่ว่าจะในระดับผู้ถือหุ้นหรือในระดับนิติบุคคลก็ตาม (หากเป็นเพียงการโอนบางส่วนอาจถือเป็นเพียงการเข้าครอบงำกิจการ (Take over) เท่านั้น) ซึ่งหากเป็นกรณีที่นิติบุคคลผู้โอนมีการโอนทรัพย์สินและหนี้สิน (assets and liabilities)

ให้แก่นิติบุคคลผู้รับโอนก็จะเรียกการควบรวมกิจการในรูปแบบนี้ว่า “statutory merger” หรือหากเป็นกรณีที่นิติบุคคลผู้โอนได้มีการรวมเข้าเป็นบริษัทในเครือของนิติบุคคลผู้รับโอนก็จะเรียกวิธีการควบรวมกิจการรูปแบบนี้ว่า “subsidiary merger” หรือหากเป็นกรณีที่บริษัทในเครือของนิติบุคคลผู้รับโอนได้ถูกรวมเข้ากับนิติบุคคลผู้โอนก็จะเรียกรูปแบบนี้ว่า “reverse subsidiary merger”

การควบกิจการ หมายถึง การรวมกิจการของบริษัทตั้งแต่ 2 บริษัทขึ้นไปให้เป็นกิจการเดียวกันซึ่งมีการรวมกิจการได้หลายรูปแบบในประเทศไทยตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์กำหนดให้บริษัทตั้งแต่ 2 บริษัทหรือมากกว่านั้นเมื่อได้ควบกัน บริษัทเดิมทั้งหมดจะต้องจดทะเบียนเลิกไปและจัดตั้งบริษัทขึ้นใหม่³

กล่าวโดยสั้นๆ การควบกิจการ (Mergers) หมายถึง การที่นิติบุคคลตั้งแต่สองนิติบุคคลขึ้นไปตกลงรวมกิจการกันเป็นกิจการเดียว

การควบกิจการนั้นแตกต่างจากการโอนกิจการ เนื่องจากเมื่อได้มีการควบรวมกิจการแล้ว สถานภาพของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน-นิติบุคคลสองแห่งจะต้องควบรวมกัน บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมสิ้นสภาพเป็นนิติบุคคล

² สารีข ทอประคำ คู่มือภาษีการควบรวมกิจการ หน้า 2

³ เอกสารการสอนชุดวิชาการสอบบัญชี การบัญชีภาษีอากรและการวางแผนภาษี หน่วยที่ 9-15 มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช สาขาวิชาการจัดการ หน้า 363

และเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใหม่ เพียงนิติบุคคลเดียว

ผลของการควบกิจการ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมสิ้นสภาพเป็นนิติบุคคลไป โดยมีใช่เป็นการเลิกกิจการตามปกติ จึงไม่ต้องจดทะเบียนเลิกและชำระบัญชีมีสภาพเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใหม่ ผู้ถือหุ้นของทั้งสองบริษัทที่ควบเข้าด้วยกันเป็นผู้ถือหุ้นในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใหม่ ทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมรวมเป็นทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใหม่ สิทธิและความรับผิดชอบของแต่ละบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลรวมกันเป็นสิทธิและความรับผิดชอบของนิติบุคคลใหม่ต่อไปเป็นประเด็นทางภาษีอากรกรณีควบหรือโอนกิจการ เป็นไปตามมาตรา 73 แห่งประมวลรัษฎากร

รูปแบบการควบรวมกิจการ⁴ วิธีการควบรวมกิจการอาจแบ่งได้เป็น 4 กลุ่มหลักได้แก่

(1) การได้มาซึ่งหุ้น (Share Acquisition) การควบรวมกิจการโดยวิธีได้มาซึ่งหุ้นอาจมีได้ทั้งกรณีชำระค่าหุ้นด้วยเงินสด (payment in cash) และการชำระค่าหุ้นด้วยทรัพย์สินอื่น (payment in kind) ภายใต้หลักเกณฑ์ที่กฎหมายอนุญาตเช่นการชำระด้วยหุ้นหรือการแลกหุ้น (share swap) การเข้าชำระหนี้แทน

⁴ อ้างตาม 2 หน้า 3 และเพิ่มเติมจากกิตติพงษ์ อรุณพัฒน์พงศ์ และคณะ การควบรวมกิจการ โอกาสของธุรกิจไทย ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ฉบับปรับปรุง พิมพ์ครั้งที่ 2 หน้า 6-9

ผู้โอนหรือการจัดตั้งบริษัทโฮลดิ้ง เป็นต้น

(2) การได้มาซึ่งสินทรัพย์หรือกิจการ (Assets/Business Acquisition) การได้มาซึ่งสินทรัพย์หรือธุรกิจของบริษัท หมายถึง กรณีที่บริษัทหนึ่งตกลงซื้อสินทรัพย์ทั้งหมดหรือธุรกิจของอีกบริษัทหนึ่งทำให้บริษัทผู้ซื้อได้กรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์ทั้งหมดของผู้โอนเพื่อใช้ในการประกอบธุรกิจต่อไป ทั้งนี้

- ผู้โอนอาจจดทะเบียนเลิกกิจการหรืออาจประกอบกิจการอย่างอื่นใหม่ก็ได้

- ผู้โอนอาจเป็นผู้ถือหุ้นของผู้รับโอนหรือมีผู้ถือหุ้นกลุ่มเดียวกันหรือไม่ก็ได้

(3) การควบบริษัท ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 (Amalgamation/Consolidation) การควบบริษัทตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์และพระราชบัญญัติบริษัทมหาชน จำกัด หมายถึง กรณีที่บริษัท (บริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดแล้วแต่กรณี) ควบรวมกันแล้วเกิดเป็นบริษัทขึ้นใหม่

(4) การควบรวมกิจการที่มีกฎหมายเฉพาะบัญญัติรองรับไว้ ในกรณีที่บริษัทเป้าหมายดำเนินธุรกิจบางประเภทที่มีกฎหมายบัญญัติรองรับไว้โดยเฉพาะ ผู้ที่จะทำการควบรวมกับบริษัทเป้าหมายนั้นจำเป็นต้องพิจารณาถึงกรอบ

กฎหมายที่รองรับธุรกิจเหล่านั้นโดยเฉพาะ เช่น พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 และประกาศที่ออกภายใต้พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 พระราชบัญญัติธุรกิจสถาบันการเงิน พ.ศ. 2551 พระราชบัญญัติประกันชีวิต พ.ศ. 2535 และพระราชบัญญัติประกันชีวิต (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2551 และพระราชบัญญัติประกันวินาศภัย พ.ศ. 2535 และพระราชบัญญัติประกันวินาศภัย (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2551 เป็นต้น

เนื้อหาในบทความนี้จะเน้นเฉพาะเรื่อง การควบบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตาม ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และพระราชบัญญัติบริษัทมหาชน จำกัด พ.ศ. 2535 (Amalgamation/Consolidation) และการควบรวมกิจการในลักษณะการโอนกิจการทั้งหมด ที่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามประมวล รัษฎากรเท่านั้น

1.1 หลักเกณฑ์ตามกฎหมายแพ่ง⁵

การควบห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล

ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลหลายห้าง อาจมารวมกันเพื่อเป็นห้างเดียวกันได้ การรวมกัน

ดังกล่าวเป็นการควบห้างหุ้นส่วนเข้าด้วยกัน

▶ **วิธีการควบห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล มีบัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1073 ถึงมาตรา 1076 ดังนี้**

1. ผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนของแต่ละห้างที่จะ ควบกันต้องให้ความยินยอม เว้นเสียแต่จะได้ ตกลงกันไว้เป็นอย่างอื่น⁶

2. ห้างหุ้นส่วนที่ประสงค์จะควบกันแต่ละ ห้างต้องกระทำดังต่อไปนี้ คือ

2.1 ลงโฆษณาเกี่ยวกับการควบห้างใน หนังสือพิมพ์แห่งท้องที่นั้นอย่างน้อยสองครั้ง

2.2 ส่งคำบอกกล่าวความประสงค์ที่จะ ควบห้างไปยังบรรดาเจ้าหนี้ของแต่ละห้างเท่าที่รู้ และขอให้เจ้าหนี้ที่จะคัดค้านได้ส่งคำคัดค้าน ภายในเวลา 3 เดือนนับแต่วันบอกกล่าว

หากเจ้าหนี้ไม่คัดค้านภายในกำหนด ให้ ถือว่าไม่มีเจ้าหนี้คัดค้าน⁷

หากเจ้าหนี้ได้คัดค้าน ห้างหุ้นส่วนจะ ควบกันไม่ได้ เว้นเสียแต่ว่าได้ใช้หนี้หรือให้ประกัน แก่เจ้าหนี้ซึ่งคัดค้านแล้ว⁸

2.3 จัดทะเบียนการควบห้างและจดทะเบียนห้างหุ้นส่วนใหม่ที่ได้ครบถ้วน⁹

⁵ สรุปและรวบรวมมาจาก โสภณ รัตนกร คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หุ้นส่วนบริษัท (พิมพ์ครั้งที่ 11) หน้า 172-174 และหน้า 516-519

⁶ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1078

⁷ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1074 วรรคสอง

⁸ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1074 วรรคสาม

⁹ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1075

▶ ผลของการควบห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล

การควบห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลเข้าด้วยกัน จะทำให้ห้างหุ้นส่วนเดิมสิ้นสภาพไป และมีห้างหุ้นส่วนใหม่เกิดขึ้น แต่ไม่ต้องมีการชำระบัญชีห้างหุ้นส่วนเดิมเพราะไม่ใช่เป็นการเลิกห้างหุ้นส่วนเดิมแต่เป็นการรวมห้างหุ้นส่วนเท่านั้น

ห้างหุ้นส่วนใหม่ที่เกิดจากการควบห้างนี้ ย่อมได้ไปทั้งสิทธิหน้าที่และความรับผิดชอบของห้างหุ้นส่วนเดิม¹⁰

การควบห้างหุ้นส่วนเป็นการรวมห้าง-หุ้นส่วนจดทะเบียนหลายห้างเข้าเป็นห้างเดียว การควบห้างอาจเกิดขึ้นเนื่องจากตลาดการค้าจำกัด ห้างทำการค้าแข่งกันจนขาดทุน จึงหาทางรวมกันเพื่อไม่ต้องแข่งขันกัน หรืออาจควบกันเข้าเพื่อประโยชน์ในการประหยัดค่าใช้จ่ายในการจัดการของแต่ละห้าง เพื่อให้ทำการค้าได้กว้างขวาง เพื่อประโยชน์ในการดำเนินงานหรือเพื่อประโยชน์อื่นใดก็ได้

ข้อสังเกต

กรณีห้างหุ้นส่วนจำกัดประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1080 ให้นำบทบัญญัติ

ในเรื่องห้างหุ้นส่วนสามัญมาใช้บังคับกับห้างหุ้นส่วนจำกัดโดยอนุโลมด้วย เว้นเสียแต่ว่าจะมีบทบัญญัติว่าด้วยห้างหุ้นส่วนจำกัดไว้เป็นพิเศษ

การควบบริษัทจำกัด

บริษัทตั้งแต่สองบริษัทขึ้นไปซึ่งต่างก็เป็นนิติบุคคลต่างหากจากกัน รวมเข้าเป็นบริษัทเดียวกัน

▶ หลักเกณฑ์ในการควบบริษัท

ในการควบบริษัทจำกัดเข้าด้วยกันนั้น กฎหมายกำหนดหลักเกณฑ์อันอาจแยกพิจารณาได้ดังนี้

1. การควบบริษัทต้องได้มติพิเศษ¹¹ กล่าวคือ บริษัทที่ประสงค์จะควบกันนั้นต้องได้รับมติพิเศษจากที่ประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้นก่อนจะให้ควบกันได้
2. ต้องนำมติพิเศษของแต่ละบริษัทไปจดทะเบียนภายในสิบสี่วันนับแต่วันลงมติ¹²
3. เจ้าหนี้ต้องไม่คัดค้านการควบบริษัท¹³ เนื่องจากการควบบริษัททำให้ทรัพย์สิน หนี้สิน สิทธิ และความรับผิดชอบของทุกบริษัทมารวมกันเป็นบริษัทใหม่ เจ้าหนี้เดิมของแต่ละบริษัทจึงอาจได้เปรียบเสียเปรียบซึ่งกันและกัน ดังนั้นจึงต้องเปิดโอกาสให้เจ้าหนี้คัดค้าน คือ

¹⁰ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1076

¹¹ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1238

¹² ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1239

¹³ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1240

● ต้องโฆษณาและส่งคำบอกกล่าวแก่เจ้าหนี้ ในการโฆษณานั้นให้โฆษณาในหนังสือพิมพ์แห่งท้องที่อย่างน้อยหนึ่งคราวและในการส่งคำบอกกล่าวต้องส่งคำบอกกล่าวไปยังบรรดาผู้ซึ่งบริษัทรู้ว่าเป็นเจ้าหนี้ของบริษัท¹⁴

● คำโฆษณาและคำบอกกล่าว ต้องบอกรายการที่บริษัทจะควบเข้ากันและขอให้เจ้าหนี้ผู้มีข้อคัดค้านส่งคำคัดค้านไปภายในหกสิบวันนับแต่วันบอกกล่าว¹⁵

● ถ้าเจ้าหนี้ไม่คัดค้านภายในหกสิบวันนับแต่วันบอกกล่าว ถือว่าไม่มีคำคัดค้าน บริษัทก็ดำเนินการควบเข้ากันต่อไปได้¹⁶

● ถ้าเจ้าหนี้คัดค้าน บริษัทยังควบเข้ากันไม่ได้จนกว่าจะได้ใช้หนี้หรือหาประกันเพื่อหนี้รายนั้น¹⁷

4. จดทะเบียนการควบบริษัท¹⁸ เมื่อเจ้าหนี้ไม่คัดค้านภายในเวลาที่กำหนดแล้ว บริษัทซึ่งจะควบเข้ากันต้องไปจดทะเบียนการควบบริษัทในการจดทะเบียนต้องจดทะเบียนทั้งบริษัทเก่าซึ่งประสงค์จะควบกันและบริษัทใหม่ซึ่งได้ควบกันแล้ว การจดทะเบียนบริษัทเก่าต้องจดทะเบียน

ภายในเวลา 14 วันนับแต่วันที่ได้ควบเข้ากัน เหตุที่ต้องจดทะเบียน เนื่องจากการควบบริษัทเป็นบริษัทใหม่ ทำให้บริษัทเก่าสิ้นสภาพบุคคลจึงต้องจดทะเบียน

▶ ผลของการควบบริษัท การควบบริษัทเข้ากันก่อให้เกิดผลดังนี้

(1) บริษัทเดิมย่อมสิ้นสภาพไป

(2) เกิดบริษัทใหม่ขึ้นมาแทนที่

(3) ผู้ถือหุ้นของทุกบริษัทที่ควบเข้ากันกลายเป็นผู้ถือหุ้นของบริษัทใหม่

(4) ทุนเรือนหุ้นของทุกบริษัทรวมเป็นทุนเรือนหุ้นของบริษัทใหม่¹⁹

(5) บริษัทใหม่ย่อมได้ไปทั้งสิทธิและความรับผิดชอบของบริษัทเดิม²⁰

➡ **แนวคำพิพากษาศาลฎีกาเกี่ยวกับผลของการควบบริษัท**

ตัวอย่างที่ 1²¹ การที่ธนาคารจำเลยที่ 1 จดทะเบียนควบรวมกิจการกับธนาคาร ช. แล้วเปลี่ยนชื่อเป็นธนาคารจำเลยที่ 2 ซึ่งการควบรวมกิจการดังกล่าวมิใช่การเลิกกิจการของจำเลยที่ 1 เพียงแต่จำเลยที่ 1 ต้องสิ้นสภาพไปโดยผลของ

¹⁴ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1240 วรรคหนึ่ง

¹⁵ อ้างตาม 13

¹⁶ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1240 วรรคสอง

¹⁷ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1240 วรรคสาม

¹⁸ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1241

¹⁹ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1242

²⁰ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1243

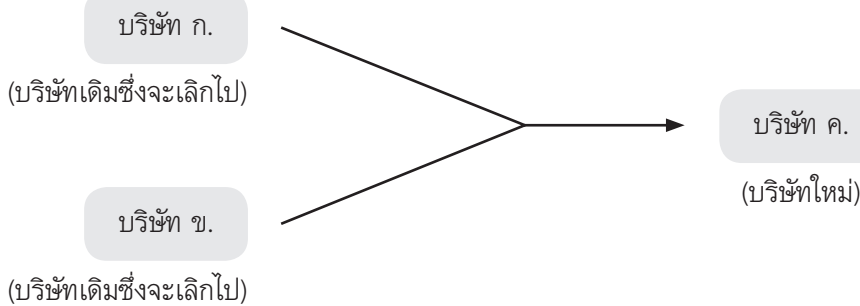
²¹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7242-7254/2545

การควบรวมกิจการกับนิติบุคคลอื่นเท่านั้นและเป็นผลให้จำเลยที่ 2 ต้องรับโอนไป ทั้งสิทธิหน้าที่ความรับผิดชอบของจำเลยที่ 1 ทั้งสิ้น ตามนัยประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1243

ตัวอย่างที่ 2²² จำเลยเป็นหนี้บริษัท ธ. ต่อมาบริษัท ธ. ควบรวมกับบริษัทอื่นเป็นบริษัท โจทก์ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1243 มีผลให้บริษัทใหม่ได้ไปทั้งสิทธิและความรับผิดชอบบรรดามีอยู่แก่บริษัทเดิมอันได้มาควบเข้ากันมิใช่เป็นเรื่องการแปลงหนี้ใหม่ด้วย

การเปลี่ยนตัวเจ้าหนี้ โจทก์จึงหาจำต้องทำหนังสือหรือสัญญาใดๆ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 349 และมาตรา 306 อันเป็นเรื่องเกี่ยวกับการโอนสิทธิเรียกร้องไม่ ทั้งการควบบริษัทเข้าด้วยกันตามมาตรา 1240 บริษัทจะต้องบอกกล่าวให้แต่เฉพาะเจ้าหนี้ของบริษัทที่ทราบและให้โอกาสคัดค้าน ไม่มีบทบัญญัติกฎหมายใดบังคับว่าจะต้องได้รับความยินยอมจากจำเลยผู้เป็นลูกหนี้นิติสัมพันธ์ระหว่างโจทก์และจำเลยยังหาระงับลงไม่

การควบบริษัทอาจแสดงด้วยภาพ ดังนี้



1.2 หลักเกณฑ์ตามพระราชบัญญัติ

บริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535

▶ **หลักเกณฑ์การควบบริษัทตามพระราชบัญญัติ บริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535²³**

บริษัทตั้งแต่สองบริษัทขึ้นไปหรือบริษัทกับบริษัทเอกชนจะควบกันเป็นบริษัทก็ได้ โดยที่ประชุมผู้ถือหุ้นของแต่ละบริษัทที่จะควบกันลงมติ

ด้วยคะแนนเสียงไม่น้อยกว่าสามในสี่ของจำนวนเสียงทั้งหมดของผู้ถือหุ้นซึ่งมาประชุมและมีสิทธิออกเสียงลงคะแนนและในกรณีที่เป็นการควบกับบริษัทเอกชน ต้องมีมติพิเศษตามที่กำหนดไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

ในกรณีที่มีมติให้ควบบริษัทตามวรรคหนึ่งแล้ว แต่มีผู้ถือหุ้นคัดค้านการควบบริษัท บริษัท

²² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5324/2542

²³ พระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 มาตรา 146

ต้องจัดให้มีผู้ซื้อหุ้นของผู้ถือหุ้นดังกล่าวในราคาที่
 ซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์ครั้งสุดท้ายก่อนวันที่
 มีมติให้ควบบริษัทและในกรณีไม่มีราคาซื้อขายใน
 ตลาดหลักทรัพย์ให้ใช้ราคาตามที่ผู้ประเมินราคา
 อิสระที่ทั้งสองฝ่ายแต่งตั้งขึ้นเป็นผู้กำหนด
 ถ้าผู้ถือหุ้นนั้นไม่ยอมขายภายในสิบสี่วันนับแต่
 วันได้รับคำเสนอขอซื้อให้บริษัทดำเนินการควบ
 บริษัทต่อไปได้ และให้ถือว่าผู้ถือหุ้นดังกล่าวนั้น
 เป็นผู้ถือหุ้นของบริษัทที่ควบกันแล้ว

▶ **วิธีการควบกิจการ**

1. บริษัทต้องมีหนังสือแจ้งมติการที่จะ
 ควบกันกับบริษัทอื่นไปยังเจ้าหนี้ของบริษัท²⁴
2. เมื่อได้ดำเนินการตาม 1. แล้วให้
 ประธานกรรมการของบริษัทที่จะควบกันเรียก
 ประชุมผู้ถือหุ้นของบริษัทนั้นๆ ให้มาประชุม
 ร่วมกัน²⁵ ต้องดำเนินการประชุมให้เสร็จสิ้น
 ภายในหกเดือนนับแต่วันที่บริษัทใดบริษัทหนึ่ง
 ได้ลงมติให้ควบกันเป็นรายหลังสุดแต่วันแต่ที่
 ประชุมลงมติให้ขยายเวลาออกไป แต่เมื่อรวม
 เวลาทั้งหมดแล้วต้องไม่เกินหนึ่งปี

3. คณะกรรมการบริษัทเดิมต้องส่งมอบ
 กิจการ ทรัพย์สิน บัญชีเอกสาร และหลักฐาน

²⁴ พระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 มาตรา 147
²⁵ พระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 มาตรา 148
²⁶ พระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 มาตรา 150
²⁷ พระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 มาตรา 151
²⁸ พระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 มาตรา 152
²⁹ พระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 มาตรา 153

³⁰ อ้างตาม 2 และอ่านเพิ่มเติมจาก กิตติพงศ์ อรุณพิพัฒน์พงศ์ และคณะ การควบรวมกิจการ โอกาสของธุรกิจไทย ตลาดหลักทรัพย์
 แห่งประเทศไทย ฉบับปรับปรุง พิมพ์ครั้งที่ 2

ต่างๆ ของบริษัทให้แก่คณะกรรมการบริษัทที่
 ควบกันแล้วภายในเจ็ดวันนับแต่วันที่เสร็จสิ้น
 การประชุมตาม 2.²⁶

4. คณะกรรมการบริษัทที่ควบกันแล้วต้อง
 ขอจดทะเบียนการควบบริษัทพร้อมกับยื่นหนังสือ
 บริคณห์สนธิและข้อบังคับที่ประชุมตาม 2.
 ได้อนุมัติแล้วต่อนายทะเบียนภายในสิบสี่วัน
 นับแต่วันที่เสร็จสิ้นการประชุมตาม 2.²⁷

▶ **ผลของการควบบริษัทตามพระราช-
 บัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535**

1. เมื่อนายทะเบียนรับจดทะเบียนการ
 ควบบริษัทแล้วให้บริษัทเดิมหมดสภาพจากการ
 เป็นนิติบุคคลและให้นายทะเบียนหมายเหตุไว้ใน
 ทะเบียน²⁸
2. บริษัทที่ควบกันและจดทะเบียนแล้ว
 ยอมได้ไปทั้งทรัพย์สิน หนี้ สิทธิ หน้าที่และ
 ความรับผิดชอบของบริษัทเหล่านั้นทั้งหมด²⁹

2. สิทธิประโยชน์ทางภาษ อากร กรณีการควบกิจการ

ข้อพิจารณาทางภาษีอากรกรณีการควบรวม
 กิจการโดยการได้มาซึ่งหุ้นหรือทรัพย์สินนั้น³⁰

ในบทความนี้ไม่ได้กล่าวถึง คงกล่าวแต่การ
รวบรวมกิจการที่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี
ตามประมวลรัษฎากร ในลักษณะการโอนกิจการ
ทั้งหมดเท่านั้น

การควบเข้ากันของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน
นิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์
มิได้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่
ควบเข้ากันเลิกกันแต่อย่างใด เพียงแต่กำหนดว่า
แต่ละนิติบุคคลต้องนำความไปจดทะเบียนต่อ
นายทะเบียนและบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล
ที่ตั้งขึ้นโดยการควบเข้ากันนั้น ต้องจดทะเบียน
เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขึ้นใหม่
แต่ตามประมวลรัษฎากร เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้น-
ส่วนนิติบุคคลควบเข้ากันถือว่าแต่ละบริษัทหรือ
ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ควบเข้ากันนั้นได้เลิกกัน
ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 73
และกรณีเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน อันเป็น
นิติบุคคลประสงค์จะควบเข้ากันนั้น จะต้องแจ้ง
การเลิกประกอบกิจการ ตามมาตรา 85/15 แห่ง
ประมวลรัษฎากรเสียก่อนและนิติบุคคลใหม่
ซึ่งได้ควบเข้ากันจะต้องยื่นคำขอจดทะเบียน
ภาษีมูลค่าเพิ่มภายใน 15 วันนับแต่วันที่ได้
จดทะเบียนนิติบุคคลใหม่ ตามที่กำหนดไว้ใน
มาตรา 85/14 แห่งประมวลรัษฎากร³¹

▶ ลักษณะและหรือเงื่อนไขการควบเข้ากัน
หรือการโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัท
มหาชน จำกัดหรือบริษัทจำกัด³²

การควบเข้ากันหรือการโอนกิจการทั้งหมด
ให้แก่กันของบริษัทมหาชน จำกัดหรือบริษัท
จำกัดจะต้องมีลักษณะและหรือเงื่อนไขดังต่อไปนี้

(1) ต้องเป็นการควบเข้ากัน หรือโอน
กิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชน จำกัด
และบริษัทจำกัด ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย

(2) ให้บริษัทมหาชน จำกัด หรือบริษัท
จำกัด อันได้ตั้งขึ้นใหม่ด้วยควบเข้ากันนั้นและ
บริษัทมหาชน จำกัด หรือบริษัทจำกัดผู้รับโอน
แจ้งรายชื่อผู้ถือหุ้น จำนวนหุ้น และมูลค่าหุ้นตาม
ทะเบียนหุ้นทั้งของต่างบริษัทที่ควบเข้ากัน บริษัท
ที่ตั้งใหม่บริษัทผู้โอนและบริษัทผู้รับโอน ต่ออธิบดี
กรมสรรพากร ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้จด
ทะเบียนเป็นบริษัทใหม่ กรณีควบหรือนับแต่วันจด
ทะเบียนเปลี่ยนแปลงกรณีโอน ตามแบบที่อธิบดี
กำหนด ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่ ซึ่งเป็นที่ตั้ง
ของบริษัทมหาชน จำกัด หรือบริษัทจำกัดอันได้
ตั้งขึ้นใหม่ด้วยควบเข้ากัน และบริษัทมหาชน
จำกัด หรือบริษัทจำกัด ผู้รับโอนแล้วแต่กรณี

(3) บริษัทที่ควบเข้ากันและบริษัทผู้โอน
หรือผู้รับโอนจะต้องไม่เป็นลูกหนี้ภาษีอากรค้าง

³¹ หนังสือที่ กค 0706(กม.02)/พ./153 ลงวันที่ 12 พฤศจิกายน 2545

³² ข้อ 3 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมด
ให้แก่กันของบริษัทมหาชน จำกัด หรือบริษัทจำกัด เพื่อยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 3) ลงวันที่ 19 ตุลาคม พ.ศ. 2555

ของกรมสรรพากร ณ วันที่ครบหรือวันที่โอน
เว้นแต่ได้จัดให้มีธนาคารหรือหลักทรัพย์ค้ำ-
ประกันหนี้ภาษีอากรค้างและค่าใช้จ่ายในการ
บังคับหนี้ดังกล่าวแล้ว

(4) กรณีการโอนกิจการให้แก่กันบริษัท
ผู้โอนกิจการต้องจดทะเบียนเลิกและมีการชำระ
บัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีที่โอนกิจการนั้น

▶ **ลักษณะและหรือเงื่อนไขดังกล่าวนี้
ให้ใช้บังคับ³³**

(1) ตั้งแต่วันประกาศเป็นต้นไป สำหรับการ
ยกเว้นรัฐฎากรตามพระราชกฤษฎีกาออกตาม
ความในประมวลรัฐฎากร ว่าด้วยการยกเว้น
รัฐฎากร (ฉบับที่ 330) พ.ศ. 2541 และพระราช-
กฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัฐฎากร
ว่าด้วยการยกเว้นรัฐฎากร (ฉบับที่ 357) พ.ศ.
2542

(2) ตั้งแต่วันที่ 14 กันยายน พ.ศ. 2555
สำหรับการยกเว้นรัฐฎากรตามกฎหมาย
ฉบับที่ 291 (พ.ศ. 2555) ออกตามความใน
ประมวลรัฐฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัฐฎากร

(3) ตั้งแต่วันที่ 20 กันยายน พ.ศ. 2555
สำหรับการยกเว้นรัฐฎากรตามพระราชกฤษฎีกา
ออกตามความในประมวลรัฐฎากรว่าด้วยการ
ยกเว้นรัฐฎากร (ฉบับที่ 542) พ.ศ. 2555

³³ ข้อ 5 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมด
ให้แก่กันของบริษัทมหาชน จำกัด หรือบริษัทจำกัด เพื่อยกเว้นรัฐฎากร (ฉบับที่ 3) ลงวันที่ 19 ตุลาคม พ.ศ. 2555

³⁴ ข้อ 4 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมด
ให้แก่กันของบริษัทมหาชน จำกัด หรือบริษัทจำกัด เพื่อยกเว้นรัฐฎากร (ฉบับที่ 3) ลงวันที่ 19 ตุลาคม พ.ศ. 2555

▶ **แบบสำหรับการแจ้งรายการกรณีการ
ควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของ
บริษัทมหาชนจำกัด หรือบริษัทจำกัด เพื่อยกเว้น
รัฐฎากร³⁴**

(1) แบบ ค.อ.1 แบบแจ้งรายชื่อผู้ถือหุ้น
และแจ้งการเป็นลูกหนี้ค่าภาษีอากรสำหรับการ
ควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของ
บริษัทมหาชนจำกัด หรือบริษัทจำกัด

(2) แบบ ค.อ.2 แบบแจ้งรายชื่อบริษัทที่
ควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของ
บริษัทมหาชนจำกัด หรือบริษัทจำกัด

(3) แบบ ค.อ.3 แบบแจ้งรายชื่อผู้ถือหุ้น
สำหรับการควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมด
ให้แก่กันของบริษัทมหาชนจำกัด หรือบริษัทจำกัด

(4) แบบ ค.อ.4 แบบแจ้งการเป็นลูกหนี้
ค่าภาษีอากรสำหรับการควบเข้ากันหรือโอน
กิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชนจำกัด
หรือบริษัทจำกัด

ข้อสังเกต

1. กฎหมายปัจจุบันยกเว้นภาษีให้เฉพาะ
การโอนทรัพย์สิน ณ วันควบกิจการเท่านั้น ไม่รวม
ถึงรายการค้าตามปกติที่เกิดขึ้นก่อนการควบโอน

2. การควบบริษัทมหาชนจำกัดกับบริษัท
จำกัดนั้น บริษัทมหาชนจำกัดจะต้องปฏิบัติตาม

พระราชบัญญัติมหาชนจำกัด ส่วนบริษัทจำกัด ก็จะต้องปฏิบัติตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และพระราชบัญญัติมหาชนจำกัดในส่วนที่เกี่ยวข้องด้วย³⁵

หลักเกณฑ์และสิทธิประโยชน์ทางภาษี

อากร กรณีการควบกิจการ

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

กรณีบริษัทควบเข้ากัน และจ่ายเงินได้จากผลกำไรให้แก่ผู้ถือหุ้นจะทำให้เกิดเงินได้พึงประเมินดังต่อไปนี้

(1) เงินปันผล เงินส่วนแบ่งกำไร หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัทตามมาตรา 40 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร

(2) ผลประโยชน์ที่ได้จากการที่บริษัทควบเข้ากัน หรือรับช่วงกันหรือเลิกกันซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน ทั้งนี้ ผู้ถือหุ้นจะมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้เมื่อได้รับเงินได้ที่จ่ายจากผลกำไรตามจริง (realized income) คือ

- ผู้ถือหุ้นได้รับเงินปันผลตามมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากรตามจริง หรือ

- หากมูลค่าหุ้นที่ถืออยู่ถูกตีราคาเพิ่มสูงขึ้นตามมาตรา 40 (4) (ฉ) แห่งประมวล-

³⁵ กิติพงศ์ อรุณีพัฒน์พงศ์ และคณะ การควบรวมกิจการ โอกาสของธุรกิจไทย ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ฉบับปรับปรุงพิมพ์ครั้งที่ 2 หน้า 90

³⁶ กฎกระทรวงฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ลงวันที่ 23 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2509 ข้อ 2 (50)

³⁷ แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 291 (พ.ศ. 2555) ใช้บังคับตั้งแต่ 14 กันยายน 2555 เป็นต้นไป

³⁸ หนังสือที่ กค 0706(กม.08)/9960 ลงวันที่ 28 พฤศจิกายน 2548 และบันทึกด่วนที่สุดที่ กค 0706(กม.01)/978 ลงวันที่ 20 ตุลาคม 2548

รัษฎากร ผู้ถือหุ้นยังไม่ต้องเสียภาษีเงินได้จนกว่าจะมีการขายหุ้นนั้นไป

▶ สิทธิประโยชน์³⁶

ผลประโยชน์ที่ผู้ถือหุ้นได้รับจากการที่ผู้ประกอบกิจการซึ่งเป็นบริษัทควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันโดยโอนหุ้นเพื่อแลกกับหุ้นในบริษัทใหม่อันได้ควบเข้ากันหรือบริษัทผู้รับโอนกิจการทั้งหมดตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด ทั้งนี้ เฉพาะซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุนและการโอนหุ้นที่ได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับการควบเข้ากันหรือการโอนกิจการทั้งหมด³⁷ ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้

ข้อสังเกต กรณีผลประโยชน์ของผู้ถือหุ้นที่ได้รับจากการจดทะเบียนเลิกบริษัท (กรณีผู้ถือหุ้นเป็นบุคคลธรรมดา) ถือเป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (4) (ฉ)

➡ **แนววินิจฉัยของกรมสรรพากร** เกี่ยวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีการควบรวมกิจการ

ตัวอย่างที่ 1³⁸ เรื่อง ภาษีเงินได้บุคคล-
ธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการ

ควบกิจการ

ประเด็นปัญหา

1. กรณีบริษัท ก. จำกัด และบริษัท ข. จำกัด เป็นนิติบุคคลจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย และได้รับการส่งเสริมการลงทุนจากคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน โดยบริษัท ก. จำกัด และบริษัท ข. จำกัด ประกอบกิจการผลิตเครื่องอิเล็กทรอนิกส์ และมีความประสงค์จะรวมกิจการเข้าด้วยกันด้วยวิธีการควบกิจการโดยบริษัททั้ง 2 จะเลิกกิจการเมื่อมีการควบกิจการแล้ว และตั้งบริษัทจำกัดขึ้นใหม่ คือ บริษัท ค. จำกัด เพื่อรับโอนกิจการของบริษัท ก. จำกัด และบริษัท ข. จำกัด ที่ควบรวมกันนั้น ทั้งนี้ ตามมาตรา 1238 ถึงมาตรา 1243 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

2. ในการควบกิจการดังกล่าว บริษัท ค. จำกัด จะรับโอนทรัพย์สิน หนี้สิน ทุน ตลอดจนกำไรสะสม (Retained earning) ของบริษัท ก. จำกัด และบริษัท ข. จำกัด ทั้งนี้ การตีราคาทรัพย์สินที่โอนนั้น บริษัท ค. จำกัด จะรับโอนทรัพย์สินตามราคาปรากฏในบัญชีของบริษัท ก. จำกัด และบริษัท ข. จำกัด ในวันที่ควบเข้ากัน โดยบริษัท ก. จำกัด และบริษัท ข. จำกัด ที่ควบเข้ากันจะตีราคาทรัพย์สินตามราคาตลาดในวันที่ควบเข้ากัน ตามมาตรา 74 (1) (ข) แห่ง

ประมวลรัษฎากร

3. ตามแผนการควบกิจการนั้น กำไรสะสมจากการประกอบกิจการที่มีอยู่เดิมทั้งหมดในบริษัท ก. จำกัด และบริษัท ข. จำกัด จะไม่ได้จ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้นในสองบริษัทดังกล่าว แต่จะถูกโอนไปยังบริษัท ค. จำกัด ในทันที ทั้งนี้ จำนวนทุนเรือนหุ้นของบริษัท ค. จำกัด จะเท่ากับยอดรวมจำนวนทุนเรือนหุ้นของบริษัท ก. จำกัด และบริษัท ข. จำกัด รวมกัน และผู้ถือหุ้นในบริษัท ก. จำกัด และบริษัท ข. จำกัด จะได้รับสัดส่วนของหุ้นในบริษัท ค. จำกัด ตามอัตราส่วนที่คิดจากส่วนของผู้ถือหุ้น (Shareholders equity) ที่มีอยู่เดิมในบริษัท ก. จำกัด และบริษัท ข. จำกัด ทันทีเมื่อการควบกิจการแล้วเสร็จ

4. บริษัทฯ จึงหารือว่า

4.1 การโอนกำไรสะสมที่มีอยู่ในบริษัท ก. จำกัด และบริษัท ข. จำกัด ตามข้อ 3 จะถือเป็นเงินได้พึงประเมินของผู้ถือหุ้นของบริษัท ก. จำกัด และบริษัท ข. จำกัด หรือไม่ และบริษัท ก. จำกัด และบริษัท ข. จำกัด มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายหรือไม่ และในอัตราเท่าใด ถ้าผู้ถือหุ้นมีทั้งที่เป็นบุคคลธรรมดา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในประเทศไทยและในต่างประเทศ

4.2 ในกรณีที่ถือเป็นเงินได้ของผู้ถือหุ้นในบริษัท ก. จำกัด และบริษัท ข. จำกัด จะได้รับ

สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้หรือไม่ อย่างไร

4.3 หากต้องเสียภาษีตามข้อ 4.1 ในขณะที่เป็นผู้ถือหุ้นในบริษัท ก. จำกัด และบริษัท ข. จำกัด ไปครั้งหนึ่งแล้ว ผู้ถือหุ้นของบริษัท ค. จำกัด ที่เกิดขึ้นใหม่จากการควบกิจการ (ซึ่งประกอบด้วยผู้ถือหุ้นเดิมในบริษัท ก. จำกัด และบริษัท ข. จำกัด) จะต้องมีการเสียภาษีเงินได้อีกครั้งหรือไม่ อย่างไร และ บริษัท ค. จำกัด จะบันทึกบัญชีกำไรสะสมที่ได้รับโอนมาจากบริษัท ก. จำกัด และบริษัท ข. จำกัด อย่างไร เพื่อให้ทราบว่าเป็นส่วนที่ผู้ถือหุ้นได้เสียภาษีแล้ว

แนววินิจฉัย

กรณีบริษัทควบเข้ากันและจ่ายเงินได้จากผลกำไรให้แก่ผู้ถือหุ้น จะทำให้เกิดเงินได้พึงประเมินดังต่อไปนี้

(1) เงินปันผล เงินส่วนแบ่งกำไร หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้รับจากบริษัทตามมาตรา 40 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร

(2) ผลประโยชน์ที่ได้จากการที่บริษัทควบเข้ากัน หรือรับช่วงกันหรือเลิกกันซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน ทั้งนี้ ผู้ถือหุ้นมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้เมื่อได้รับเงินได้ที่จ่ายจากผลกำไรตามจริง (realized income) คือ (1) ผู้ถือหุ้นได้รับเงินปันผลตามมาตรา 40 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากรตามจริง หรือ (2) หากมูลค่าหุ้น

ที่ถืออยู่ถูกตีราคาเพิ่มสูงขึ้นตามมาตรา 40 (4) (ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ถือหุ้นยังไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้จนกว่าจะมีการขายหุ้นนั้นไป ดังนั้น เมื่อข้อเท็จจริงปรากฏว่า บริษัท ก. จำกัด และบริษัท ข. จำกัด มีความประสงค์จะควบกิจการโดยตั้งเป็นบริษัทจำกัดขึ้นใหม่ คือ บริษัท ค. จำกัด ซึ่งบริษัท ก. จำกัด และบริษัท ข. จำกัด (บริษัทเดิม) จะโอนกำไรสะสมของบริษัทไปยังบริษัท ค. จำกัด (บริษัทใหม่) โดยบริษัทเดิมไม่ได้จ่ายเงินกำไรสะสมดังกล่าวให้แก่ผู้ถือหุ้นตามจริง บริษัทเดิมจึงไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย และผู้ถือหุ้นไม่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร

ภาษีเงินได้นิติบุคคล³⁹

ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควบเข้ากันกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นเพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษีให้ถือว่า แต่ละบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งควบเข้ากันนั้นได้เลิกกันและให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใหม่อันได้ควบกันมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีแทนแต่ละบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งให้ถือว่าเลิกกันนั้นในกรณีดังกล่าวนี้ให้นับบทบัญญัติมาตรา 72 มาใช้บังคับโดยอนุโลมและสำหรับกรณีบริษัทนิติบุคคลให้กรรมการของบริษัทนิติบุคคลที่ตั้งขึ้น

³⁹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 73

ใหม่มีหน้าที่และความรับผิดชอบเดียวกับผู้ชำระบัญชีตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 72

หลักเกณฑ์และเงื่อนไขตามประมวล-
รัษฎากร มาตรา 73

เงื่อนไข บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล
ควบเข้ากันกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่น
ผลตามกฎหมาย

1. แต่ละบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล
ซึ่งควบเข้ากันนั้นได้เลิกกัน
2. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใหม่อัน
ได้ควบเข้ากันมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่น
รายการและเสียภาษีแทน
3. ให้นำบทบัญญัติประมวลรัษฎากร
มาตรา 72 มาใช้บังคับโดยอนุโลม
4. กรณีบริษัทนิติบุคคลให้กรรมการของ
บริษัทนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นใหม่มีหน้าที่และความ
รับผิดชอบเช่นเดียวกับผู้ชำระบัญชีตามที่บัญญัติ
ไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 72

▶ สิทธิประโยชน์⁴⁰

ยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่บริษัทหรือห้าง-
หุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นในบริษัทสำหรับ
ผลประโยชน์ที่ได้รับจากการที่ผู้ประกอบกิจการ
ซึ่งเป็นบริษัทควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมด
ให้แก่กันโดยโอนหุ้นเพื่อแลกกับหุ้นในบริษัทใหม่

⁴⁰ พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 มาตรา 5 สัตตรส (แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 542) พ.ศ. 2555 ใช้บังคับวันที่ 19 กันยายน 2555 เป็นต้นไป)

⁴¹ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน
ของบริษัทมหาชน จำกัด หรือบริษัทจำกัด เพื่อยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 3) ลงวันที่ 19 ตุลาคม พ.ศ. 2555

อันได้ควบเข้ากันหรือบริษัทผู้รับโอนกิจการ
ทั้งหมด ทั้งนี้ เฉพาะซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่า
เงินทุนและการโอนหุ้นที่ได้กระทำในรอบระยะเวลา
เวลาบัญชีเดียวกันกับการควบเข้ากันหรือการ
โอนกิจการทั้งหมดการควบเข้ากันหรือโอน
กิจการทั้งหมดให้แก่กันตามวรรคหนึ่งให้เป็นไป
ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดี
ประกาศกำหนด⁴¹

หลักการยกเว้นภาษีเงินได้มีว่า โดยที่
การยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่บริษัทหรือห้าง-
หุ้นส่วนนิติบุคคลสำหรับผลประโยชน์ที่ได้รับจาก
การที่ผู้ประกอบกิจการซึ่งเป็นบริษัทควบเข้ากัน
หรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันซึ่งตีราคาเป็น
เงินได้เกินกว่าเงินทุน ตามที่กำหนดไว้ในมาตรา
5 สัตตรส แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความ
ในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร
(ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดย
พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวล-
รัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 341)
พ.ศ. 2541 ยังไม่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของ
แผนพัฒนาตลาดทุนไทยที่กำหนดไว้ซึ่งมุ่งหมาย
จะส่งเสริมและสนับสนุนบริษัทที่ตั้งขึ้นตาม
กฎหมายไทยให้มีการปรับโครงสร้างกิจการด้วย
การควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน

โดยวิธีโอนหุ้นเพื่อแลกกับหุ้นในบริษัทใหม่ที่ตั้งขึ้นหรือบริษัทที่รับโอนกิจการ อันจะทำให้บริษัทใหม่ที่ตั้งขึ้นหรือบริษัทที่รับโอนกิจการธุรกิจสามารถประกอบการได้อย่างต่อเนื่องเพื่อส่งเสริมและสนับสนุนให้มีการดำเนินการตามวัตถุประสงค์ของแผนพัฒนาตลาดทุนไทยสมควรแก้ไขเพิ่มเติมการยกเว้นภาษีเงินได้ดังกล่าว เพื่อกำหนดการยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นในบริษัทสำหรับผลประโยชน์เฉพาะในกรณีเช่นว่านี้

ข้อพิจารณาตามแนวปฏิบัติของกรม-สรรพากร

1. การตีราคาสินทรัพย์/ธุรกิจที่โอน

บริษัทผู้โอนให้ตีตามราคาตลาดในวันโอน/ในวันที่ควบเข้ากันบริษัทผู้รับโอนให้ถือราคาทรัพย์สินตามราคาที่ปรากฏในบัญชีของบริษัทผู้โอนในวันโอน/ในวันที่ควบเข้ากัน⁴²

การตีราคาทรัพย์สินในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควบเข้ากัน หรือในกรณีที่มีการโอนกิจการระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลด้วยกัน โดยที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้โอนกิจการต้องจดทะเบียนเลิกและมีการชำระบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีที่โอนกิจการนั้น ให้ตีตามราคาตลาดในวันที่ควบเข้ากันหรือวันที่จดทะเบียนเลิกแต่ไม่ให้ถือว่า ราคา

ดังกล่าวเป็นรายได้หรือรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมอันได้ควบเข้ากันนั้น และให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใหม่อันได้ควบเข้ากันถือราคาของทรัพย์สินนั้นตามราคาที่ปรากฏในบัญชีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมในวันที่ควบเข้ากัน เพื่อประโยชน์ในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ จนกว่าจะได้มีการจำหน่ายทรัพย์สินนั้นไป ทั้งนี้ ตามมาตรา 74 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

บริษัทผู้โอนต้องตีราคาทรัพย์สินตามราคาตลาดในวันที่จดทะเบียนเลิก หากราคาตลาดนั้นสูงกว่าหรือต่ำกว่าราคาทุน ผลกำไรหรือขาดทุนสุทธิที่เกิดขึ้นนั้น บริษัทผู้โอนไม่ต้องถือเป็นรายได้หรือรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิแต่อย่างใด บริษัทฯ ผู้รับโอนต้องตีราคาทรัพย์สินที่รับโอนมาตามราคาที่ปรากฏในบัญชีของบริษัทผู้โอนในวันที่รับโอนกิจการในการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจนกว่าจะมีการจำหน่ายทรัพย์สินนั้นไป ต่อมาเมื่อบริษัทฯ ได้จำหน่ายทรัพย์สินนั้นไป ต้นทุนของทรัพย์สินที่จำหน่ายให้ถือตามราคาที่ปรากฏในบัญชีของบริษัทผู้โอนเพื่อการคำนวณเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 65 และมาตรา 65 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

⁴² ประมวลรัษฎากร มาตรา 74 (1)(ข)(ค) และหนังสือที่ กค 0706/10175 ลงวันที่ 6 ธันวาคม 2548

2. ผลประโยชน์ของผู้ถือหุ้นที่ได้รับจากการโอนหุ้นเพื่อแลกกับหุ้นในบริษัทผู้รับโอน (Share Swap)

ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามพระราช-
กฤษฎีกา (ฉบับที่ 10) มาตรา 5 สัตตรส

ยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่บริษัทหรือห้าง-
หุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นในบริษัทสำหรับ
ผลประโยชน์ที่ได้รับจากการที่ผู้ประกอบกิจการ
ซึ่งเป็นบริษัทควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมด
ให้แก่กันโดยโอนหุ้นเพื่อแลกกับหุ้นในบริษัทใหม่
อันได้ควบเข้ากันหรือบริษัทผู้รับโอนกิจการ
ทั้งหมด ทั้งนี้ เฉพาะซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่า
เงินทุนและการโอนหุ้นที่ได้กระทำในรอบระยะเวลา
บัญชีเดียวกันกับการควบเข้ากันหรือการ
โอนกิจการทั้งหมดการควบเข้ากันหรือโอน
กิจการทั้งหมดให้แก่กัน

3. เงินสำรองของบริษัทผู้โอนกิจการ

เงินสำรองเฉพาะส่วนที่ยังมิได้เสียภาษี
เงินได้ให้นำมารวมคำนวณเป็นรายได้ตาม
ประมวลรัษฎากร มาตรา 74 (2) (3)

4. การนำผลขาดทุนของบริษัทผู้โอนซึ่ง
ต้องจดทะเบียนเลิกมาใช้ประโยชน์

ห้ามนำผลขาดทุนสุทธิของบริษัทผู้โอน
มาถือเป็นรายจ่ายตามประมวลรัษฎากร มาตรา
74 (1) (ข)

5. การนับสิทธิประโยชน์ทางภาษีต่อ
เนื่องจากบริษัทผู้โอนภายหลังจากการควบรวม
กิจการ เช่น การนับระยะเวลาการถือหุ้นบริษัท
มหาชนจำกัดหรือบริษัทจำกัดต่อเนื่องกัน 3
เดือนก่อนและหลังได้รับเงินปันผลเพื่อให้ผู้ถือหุ้น
ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้จากเงินปันผล

ยกเว้นภาษีเงินได้จากเงินปันผลตามพระ-
ราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 10) มาตรา 5 เดวิสตี⁴³

ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินปันผลที่ได้
จากบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือที่ได้จาก
กองทุนรวมที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์
และตลาดหลักทรัพย์ให้แก่บริษัทใหม่อันได้ควบ
เข้ากันหรือบริษัทผู้รับโอนกิจการทั้งหมดจาก
บริษัทอื่นเป็นจำนวนกึ่งหนึ่งของเงินปันผลที่ได้รับ
เว้นแต่

- กรณีที่บริษัทผู้รับเงินปันผลเป็นบริษัท
จดทะเบียนให้ยกเว้นภาษีเป็นจำนวนเท่ากับ
เงินปันผลที่ได้รับ

- กรณีที่บริษัทผู้รับเงินปันผลถือหุ้นใน
บริษัทผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละยี่สิบห้า
ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงโดยบริษัทผู้จ่าย
เงินปันผลไม่ได้ถือหุ้นในบริษัทผู้รับเงินปันผลนั้น
ไม่ว่าโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อมให้ยกเว้นภาษี
เป็นจำนวนเท่ากับเงินปันผลที่ได้รับ บริษัทผู้รับ
เงินปันผลตามวรรคหนึ่งต้องถือหุ้นหรือหน่วย

⁴³ แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 534) พ.ศ. 2555 ใช้บังคับ 1 กุมภาพันธ์ 2555 เป็นต้นไป

ลงทุนที่ก่อให้เกิดเงินปันผลนั้นไว้น้อยกว่าสามเดือนนับแต่วันที่ถือหุ้นหรือหน่วยลงทุนนั้นถึงวันที่มีเงินได้ดังกล่าวและต้องถือหุ้นหรือหน่วยลงทุนนั้นต่อไปอีกไม่น้อยกว่าสามเดือนนับแต่วันที่เงินได้ดังกล่าว ทั้งนี้ ให้นำระยะเวลาถือหุ้นหรือหน่วยลงทุนนั้นของบริษัทเดิมอันได้ควบเข้ากันหรือบริษัทเดิมผู้โอนกิจการทั้งหมดรวมด้วย

➔ **แนววินิจฉัยของกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลกรณีการควบรวมกิจการ**

ตัวอย่างที่ 1⁴⁴ ภาษีเงินได้นิติบุคคลกรณีการควบรวมกิจการ

ประเด็นปัญหา กรณีที่บริษัทสองบริษัทได้ควบรวมกิจการเข้าด้วยกัน และจดทะเบียนจัดตั้งเป็นบริษัทใหม่ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์โดยส่วนของสินทรัพย์ หนี้สินและทุนและสิทธิและความรับผิดชอบของบริษัทเดิมจะถูกโอนไปยังบริษัทใหม่และจำนวนทุนเรือนหุ้นของบริษัทใหม่จะเท่ากับยอดรวมของจำนวนทุนรวมหุ้นของบริษัทเดิม ประเด็นปัญหาดังต่อไปนี้ถูกต้องหรือไม่

1. บริษัทเดิมจะต้องคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยถือว่าบริษัททั้งสองที่ควบเข้ากันนั้นได้เลิกกันซึ่งกรรมการของบริษัทใหม่มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและชำระภาษีแทนบริษัทเดิม (ถ้ามี) ภายใน 150 วันนับแต่วันที่ได้มีการควบกิจการ

2. มูลค่าทรัพย์สินของบริษัทเดิมที่โอนให้แก่บริษัทใหม่จากการควบกิจการจะต้องถือตามราคาตลาด ณ วันที่ควบกิจการแต่ไม่ต้องนำราคาดังกล่าวมาถือเป็นรายได้รายจ่ายของบริษัทเดิมในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

3. บริษัทใหม่ต้องบันทึกราคาทรัพย์สินที่ได้รับโอนจากการควบกิจการดังกล่าวตามมูลค่าที่ปรากฏในบัญชีของบริษัทเดิมโดยคำนวณหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาต่อตามหลักเกณฑ์และอัตราที่บริษัทเดิมกำหนด (แล้วแต่กรณี) เพียงเท่าที่ระยะเวลาและมูลค่าที่เหลืออยู่ของทรัพย์สินนั้นๆ โดยไม่ต้องคำนวณรายได้รายจ่ายจนกว่าจะได้มีการจำหน่ายทรัพย์สินที่ได้รับโอนดังกล่าวออกไป

4. บริษัทเดิมต้องนำเงินสำรองหรือเงินกำไรยกมาจากรอบระยะเวลาบัญชีก่อนๆ (กำไรสะสม) เฉพาะส่วนที่ยังไม่ได้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล (ถ้ามี) มาคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

5. กรณีมูลค่าหุ้นของบริษัทเดิมถูกตีราคาเพิ่มสูงขึ้นจากการควบกิจการผู้ถือหุ้นเดิมของบริษัทเดิมยังไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดาหรือภาษีเงินได้นิติบุคคล (แล้วแต่กรณี) สำหรับผลประโยชน์อันเกิดจากการตีราคา

⁴⁴ หนังสือที่ กค 0702/1163 ลงวันที่ 11 กุมภาพันธ์ 2553

เป็นเงินได้เกินกว่าเงินลงทุนดังกล่าวจนกว่าจะมีการจำหน่ายหุ้นนั้นไป

แนววินิจฉัย

1. กรณีตาม 1. เมื่อบริษัทเดิมควบเข้ากัน และจดทะเบียนเป็นบริษัทใหม่ถือว่าบริษัทเดิมได้เลิกกัน และบริษัทใหม่ที่เกิดจากการควบกันนั้น มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีแทน บริษัทเดิมซึ่งได้ถือว่าเลิกกัน ตามมาตรา 73 แห่งประมวลรัษฎากร

2. กรณีตาม 2, 3 และ 4 บริษัทเดิมมีหน้าที่ต้องตีราคาทรัพย์สินตามราคาตลาดในวันที่ควบเข้ากันแต่ไม่ให้ถือว่าราคาดังกล่าวเป็นรายได้หรือรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิของบริษัทเดิมและบริษัทใหม่จะต้องถือราคาของทรัพย์สินนั้นตามราคาปรากฏในบัญชีของบริษัทเดิมในวันที่ควบเข้ากันเพื่อประโยชน์ในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิจนกว่าจะได้มีการจำหน่ายทรัพย์สินนั้นไป ทรัพย์สินรายการใดมีสิทธิหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาบริษัทใหม่มีสิทธิหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราที่บริษัทเดิมใช้อยู่เพียงเท่าที่ระยะเวลาและมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่สำหรับทรัพย์สินนั้นเท่านั้นและบริษัทเดิมจะต้องนำเงินสำรองหรือเงินกำไร

ยกมาจากรอบระยะเวลาบัญชีก่อนๆ เฉพาะส่วนที่ยังมิได้เสียภาษีเงินได้ให้นำมารวมคำนวณเป็นรายได้รอบระยะเวลาบัญชีสุดท้ายด้วย ทั้งนี้ ตามมาตรา 74 แห่งประมวลรัษฎากร

3. กรณีตาม 5. มูลค่าหุ้นของบริษัทเดิมที่ได้ตีราคาเพิ่มสูงขึ้นจากการควบกิจการซึ่งเป็นผลประโยชน์ที่ได้จากการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควบเข้ากันและตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินลงทุน ตามมาตรา 40 (4) (ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ถือหุ้นยังไม่ได้รับเงินได้ที่จ่ายจากผลกำไรตามจริง (realized income) จึงยังไม่ต้องเสียภาษีเงินได้จนกว่าจะมีการขายหุ้นนั้นไป

ตัวอย่างที่ 2 กรณีการควบกิจการของผู้ประกอบกิจการจดทะเบียน

ประเด็นปัญหา

1. บริษัท ท. และบริษัท ท.1994 ประกอบกิจการผลิตและจำหน่ายเม็ดพลาสติกโพรไพลีน (เม็ดพลาสติก) ทั้ง ท. และ ท.1994 ได้ควบเข้ากันเมื่อวันที่ 1 เมษายน 2552 และได้จดทะเบียนเลิกกิจการต่อกระทรวงพาณิชย์ พร้อมแจ้งเลิกการประกอบกิจการตามแบบ ภ.พ.09 เมื่อวันที่ 1 เมษายน 2552 มีรอบระยะเวลาบัญชีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีสุดท้ายคือ วันที่ 1 มกราคม 2551 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2551 และรอบระยะเวลาบัญชีสุดท้ายคือ วันที่ 1 มกราคม 2552 ถึง

วันที่ 31 มีนาคม 2552 หลังจากควบเข้ากันแล้วยังคงใช้ชื่อเดิมคือ บริษัทฯ แต่มีเลขประจำตัวผู้เสียภาษีใหม่ และเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อวันที่ 1 เมษายน 2552

2. เมื่อ ท. และ ท.1994 ได้ควบเข้ากันและหลังจากเลิกกิจการแล้ว ได้ยื่นแบบ ภ.พ.30 และแบบ ภ.ง.ด.50 ตามระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดแล้ว ดังนี้

2.1 ภาษีมูลค่าเพิ่ม ท. และ ท.1994 ได้ยื่นแบบ ภ.พ.30 และขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเดือนภาษีมีนาคม 2552 เมื่อวันที่ 20 เมษายน 2552

2.2 ภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับรอบระยะเวลาบัญชี 1 มกราคม 2551 ถึง 31 ธันวาคม 2551 ท. และ ท.1994 ได้ยื่นแบบ ภ.ง.ด.50 และขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคล เมื่อวันที่ 26 พฤษภาคม 2552

3. หลังจากท. และ ท.1994 ได้ควบเข้ากัน เป็นบริษัทใหม่แล้ว (บริษัทฯ) หน้าที่ในการยื่นแบบ ภ.พ.30 รวมทั้งการยื่นแบบ ภ.ง.ด.50 รวมทั้งสิทธิในการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม และการขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นของ ท. และ ท.1994 หรือบริษัทฯ ที่เป็นผู้มีหน้าที่ในการยื่นแบบและขอคืนภาษีดังกล่าว

แนววินิจฉัย⁴⁵ กรณีบริษัท ท. และบริษัท

⁴⁵ หนังสือที่ กค 0702/8417 ลงวันที่ 14 ตุลาคม 2554

⁴⁶ หนังสือที่ กค 0811 (กม.04)/486 ลงวันที่ 8 ธันวาคม 2542

ท.1994 ได้จดทะเบียนเลิกกิจการต่อกระทรวงพาณิชย์พร้อมแจ้งเลิกการประกอบกิจการตามแบบ ภ.พ.09 เมื่อวันที่ 1 เมษายน 2552 และได้ควบเข้ากันเป็นบริษัทใหม่ คือ บริษัทฯ เมื่อวันที่ 1 เมษายน 2552 ตามมาตรา 1241 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ การควบเข้ากันดังกล่าว มีผลทำให้ ท. และ ท.1994 ล้มสภาพไป เกิดบริษัทใหม่ขึ้นมาแทน คือ บริษัทฯ ดังนั้น บริษัทฯ จึงมีสิทธิและหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการและขอคืนภาษีอากร แทน ท. และ ท.1994 ตามมาตรา 73 และมาตรา 27 ทรี แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวอย่างที่ 3⁴⁶ การออกหมายเรียก

ตรวจสอบภาษีอากรของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมที่ได้ควบเข้ากัน

การออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากรของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมที่ได้ควบเข้ากันอันถือว่าเลิกกันนั้น ให้ออกหมายเรียกไปยังบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิม โดยระบุชื่อกรรมการหรือผู้จัดการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใหม่ที่ได้ควบเข้ากันในฐานะผู้ชำระบัญชีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิม ซึ่งมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีแทนบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งควบเข้ากัน

ตัวอย่างที่ 4 ผลขาดทุนสุทธิกรณีการควบ

กิจการ

ประเด็นปัญหา กรณีก่อนการควบกิจการ บริษัทเดิมทั้งสองบริษัทมีผลขาดทุนสุทธิ บริษัทฯ ใหม่หลังจากการควบกิจการมีสิทธินำผลขาดทุน สุทธิดังกล่าวมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณ ภาษีเงินได้นิติบุคคลได้หรือไม่

แนววินิจฉัย⁴⁷ กรณีก่อนการควบกิจการ นิติบุคคลเดิมที่ประสงค์จะควบเข้ากันมีผล ขาดทุนสุทธิ มาตรา 73 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลควบเข้ากันกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลอื่นเพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษี ให้ถือว่าแต่ละบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่น ซึ่งได้ควบเข้ากันนั้นได้เลิกกัน...และมาตรา 74 (1) (ข) แห่งประมวลรัษฎากรบัญญัติไว้ว่า ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควบ เข้ากันให้ตีตามราคาตลาดในวันที่ควบเข้ากัน... และห้ามมิให้นำผลขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมมาถือเป็นรายจ่ายใน การคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ ดังนั้น นิติบุคคลใหม่ซึ่งได้ควบเข้ากันดังกล่าวจึงต้อง ห้ามมิให้นำผลขาดทุนสุทธิของนิติบุคคลเดิมที่ ประสงค์จะควบเข้ากันมาถือเป็นรายจ่ายในการ คำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่อย่างใด

ตัวอย่างที่ 5 กรณีการควบบริษัทประกันภัย

กรณีที่บริษัท ก. จำกัด และบริษัท ข. จำกัด (มหาชน) ซึ่งเป็นบริษัทประกันภัยทั้งสองบริษัท มีแผนจะควบบริษัทเข้าด้วยกัน โดยมีประเด็น ในการปฏิบัติงานบางประการเกี่ยวกับภาษี- เงินได้นิติบุคคลกรณีการควบบริษัทประกันภัย ดังต่อไปนี้

1. เงินสำรองเบี้ยประกันภัยที่ยังไม่ก่อให้เกิดรายได้ (Unearned Premium Reserved (UPR)) บริษัทฯ เข้าใจว่า บริษัทเดิมต้องนำ UPR ทั้งหมดที่กั้นไว้มารวมเป็นรายได้เพื่อ คำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลแต่ในทางบัญชี บริษัทเดิมจะโอน UPR ดังกล่าวไปยังบริษัทใหม่ ดังนั้น UPR ที่ถูกโอนไปให้บริษัทใหม่ไม่ต้องถือเป็นรายได้ทางภาษีของบริษัทใหม่เนื่องจากได้ รับรู้เป็นรายได้ในทางภาษีของบริษัทเดิมแล้ว ถูกต้องหรือไม่

2. เงินสำรองอื่นๆ บริษัทฯ เข้าใจว่า บริษัทเดิมไม่มีสิทธินำเงินสำรองต่างๆ ทางบัญชี มาถือเป็นรายจ่ายในทางภาษี แต่หากมีรายจ่าย ซึ่งเกิดจากการรับโอนสิทธิและหน้าที่ทั้งหมด หลังจากการควบกิจการแล้วบริษัทใหม่มีสิทธินำ รายจ่ายดังกล่าวมาเป็นรายได้หรือรายจ่ายในการ คำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ ถูกต้องหรือไม่

แนววินิจฉัย⁴⁸ ตามมาตรา 152 และ

⁴⁷ หนังสือที่ กค 0702/1485 ลงวันที่ 26 กุมภาพันธ์ 2552

⁴⁸ หนังสือที่ กค 0702/553 ลงวันที่ 10 มีนาคม 2551 และหนังสือที่ กค 0702/1618 ลงวันที่ 18 เมษายน 2551

มาตรา 153 แห่งพระราชบัญญัติบริษัทมหาชน จำกัด พ.ศ. 2535 และมาตรา 1243 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์กำหนดให้บริษัทเดิมที่ได้ควบเข้ากันหมดสภาพจากการเป็นนิติบุคคลโดยบริษัทที่ควบเข้ากันและจดทะเบียนแล้วย่อมได้ไปทั้งทรัพย์สิน หนี้ สิทธิ หน้าที่ และความรับผิดชอบของบริษัทเดิมทั้งหมด ประกอบกับกรมสรรพากรได้พิจารณาตอบข้อหารือตามหลักการของประมวลรัษฎากรในประเด็นปัญหาภาษีเงินได้นิติบุคคลกรณีการรับรู้รายได้และรายจ่ายที่เกิดจากเงินสำรองเบี่ย ประกันภัย และเงินสำรองอื่นๆ ของบริษัทที่ควบเข้ากันแล้ว มีดังนี้

1. เงินสำรองจากเบี่ยประกันภัยในรอบระยะเวลาบัญชีปีที่บริษัทเดิมควบเข้ากัน การควบเข้ากันจะมีผลทำให้บริษัทเดิมมีรอบระยะเวลาบัญชีสุดท้ายซึ่งบรรดาเบี่ยประกันภัยที่เกิดขึ้นในช่วงระยะเวลาดังกล่าวบริษัทเดิมมีสิทธิกันเงินสำรองได้ตามกฎหมายที่เกี่ยวข้อง แต่ในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น เนื่องจากผลของการควบเข้ากันทำให้บริษัทเดิมสิ้นสภาพไปโดยผลของกฎหมายบริษัทเดิมจึงต้องคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีให้เป็นไปตามมาตรา 74 แห่งประมวลรัษฎากร โดยจะต้องนำรายได้ที่ได้

รับจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการมารู้เป็นรายได้และนำเงินสำรองที่ได้กันไว้ทางบัญชีมาถือเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีปีที่บริษัทเดิมควบเข้ากัน สำหรับเงินสำรองในส่วนที่บริษัทเดิมได้กันไว้เกินกว่าร้อยละ 40 ของจำนวนเบี่ยประกันภัยที่ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชีหลังจากหักเบี่ยประกันภัยซึ่งเอาประกันต่อออกแล้ว บริษัทเดิมไม่มีสิทธินำไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ทั้งนี้ ตามมาตรา 65 ตรี (ข) แห่งประมวลรัษฎากร

2. เงินสำรองอื่นๆ บริษัทเดิมไม่มีสิทธินำเงินสำรองต่างๆ นอกจากเงินสำรองจากเบี่ยประกันภัยตามมาตรา 65 ตรี (1) (ข) แห่งประมวลรัษฎากรมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

ภาษีเงินได้ หัก ณ ที่จ่าย

กรณีการควบเข้ากัน หรือโอนกิจการ ทั้งหมดให้แก่กัน⁴⁹ ตามมาตรา 74 (1) (ข) และ (ค) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้การตีราคาทรัพย์สินจากการควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันไม่ให้ถือเป็นรายได้หรือรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของบริษัทเดิม ดังนั้นบริษัทผู้รับโอนอสังหาริมทรัพย์ จึงไม่มีหน้าที่

⁴⁹ หนังสือที่ กค 0811/4563 ลงวันที่ 6 มิถุนายน 2543

ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 69 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อสังเกต แต่ถ้าเป็นกรณีการโอนกิจการ บางส่วนให้แก่กันผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินให้แก่ บริษัทซึ่งโอนอสังหาริมทรัพย์อันเนื่องมาจากการ โอนกิจการบางส่วนให้แก่กันต้องคำนวณหักภาษี เงินได้ไว้ ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 1 แล้วนำส่ง พนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและ นิติกรรมขณะที่มีการจดทะเบียน ตามมาตรา 69 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

➔ **แนววินิจฉัยของกรมสรรพากรเกี่ยวกับ ภาษีเงินได้ หัก ณ ที่จ่าย กรณีการควบรวม กิจการ**

ตัวอย่างที่ 1 ในทางปฏิบัติเกี่ยวกับการ จัดเก็บภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย กรณีที่บริษัทใหม่ เกิดจากการควบรวมกิจการเข้าด้วยกัน และได้ จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลตามประมวลกฎหมาย แห่งแพ่งและพาณิชย์ ต่อมาบริษัทเดิมได้ยื่นคำขอ แก่ไขชื่อผู้ถือกรรมสิทธิ์ที่ดิน จำนวน 22 แปลง จากชื่อบริษัทเดิม เป็นชื่อบริษัทใหม่ที่เกิดจาก การควบกิจการ

ประเด็นปัญหา การ แก่ ไข ชื่ อ ผู้ ถือ กรรมสิทธิ์ดังกล่าวพนักงานเจ้าหน้าที่จะต้อง เรียกเก็บภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายหรือไม่อย่างไร

แนววินิจฉัย⁵⁰ การตีราคาทรัพย์สินกรณี

การโอนทรัพย์สินจากการควบบริษัท ตามมาตรา 74 (1) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดไม่ให้ ถือเป็นรายได้ใน การคำนวณกำไรสุทธิของ บริษัทเดิม ดังนั้น กรณีบริษัทใหม่ได้รับโอนที่ดิน จากบริษัทเดิมที่ควบเข้ากันจึงถือได้ว่า ไม่มีการ จ่ายเงินค่าซื้อทรัพย์สิน เมื่อไม่มีการจ่ายเงิน ระหว่างกัน บริษัทใหม่จึงไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษี เงินได้ ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 69 ตรี แห่ง ประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด

ภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งเป็นนิติบุคคล ใดประสงค์จะควบเข้ากันให้ผู้ประกอบการ จดทะเบียนนั้นแจ้งการเลิกประกอบกิจการตาม ประมวลรัษฎากร มาตรา 85/15 ตามแบบที่ อริบติกำหนดและให้นิติบุคคลใหม่ซึ่งได้ควบ เข้ากันยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ได้จดทะเบียน นิติบุคคลใหม่⁵¹

ในกรณีที่มีการควบเข้ากัน ให้ผู้ที่ควบ เข้ากันและผู้ประกอบการใหม่เป็นผู้มีหน้าที่ เสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย

กล่าวอีกนัยหนึ่ง ผู้ประกอบการจดทะเบียน ซึ่งเป็นนิติบุคคลใด ประสงค์จะควบเข้ากัน ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนนั้นแจ้งการเลิก ประกอบกิจการตามมาตรา 85/15 ตามแบบ

⁵⁰ หนังสือที่ กค 0811/3508 ลงวันที่ 2 เมษายน 2540

⁵¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 85/14 และมาตรา 85/15

ภ.พ.09 และให้นิติบุคคลใหม่ซึ่งได้ควบเข้ากัน ยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายในสิบห้า วันนับแต่วันที่ได้จดทะเบียนนิติบุคคลใหม่

► **สิทธิประโยชน์**

การโอนสังหาริมทรัพย์ที่มีทะเบียนและ ไม่มีทะเบียนไม่ถือเป็นการขายไม่ต้องเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (8) (ฉ)

➡ **แนววินิจฉัยของกรมสรรพากรเกี่ยวกับ ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการควบรวมกิจการ**

ตัวอย่างที่ 1 ขออนุมัติผ่อนผันการใช้ เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรและเลขรหัสประจำ เครื่องบันทึกการเก็บเงินเพื่อออกใบกำกับภาษี กรณีควบกิจการ

ประเด็นปัญหา กรณีที่บริษัทสองบริษัทได้ ควบกิจการเป็นบริษัทใหม่มีหน้าที่ต้องขอมิเลข ประจำตัวผู้เสียภาษีอากรและจดทะเบียนภาษี มูลค่าเพิ่มในนามบริษัทใหม่ ตามมาตรา 85/14 แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่ อย่างไร

แนววินิจฉัย⁵² กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งเป็นนิติบุคคลประสงค์จะควบเข้ากัน นั้นจะต้องแจ้งเลิกประกอบกิจการและนิติบุคคล ใหม่ซึ่งได้ควบเข้ากันนั้นจะต้องยื่นขอจดทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่มภายใน 15 วันนับแต่วันที่ได้ จดทะเบียนนิติบุคคลใหม่ ตามมาตรา 85/14

มาตรา 85/15 แห่งประมวลรัษฎากร และต้อง ขอเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรใหม่ภายใน 60 วันนับแต่วันที่ได้มีการจดทะเบียนเป็นบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามประกาศอธิบดี กรมสรรพากร เรื่อง กำหนดให้ผู้เสียภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดาหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล และ ผู้จ่ายเงินได้ซึ่งมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายมิและ ใช้เลขประจำตัวในการปฏิบัติการตามประมวล- รัษฎากร ลงวันที่ 11 ตุลาคม พ.ศ. 2545 ดังนั้น การที่บริษัททั้งสองบริษัทควบเข้ากันโดยได้ยื่น แบบ ภ.พ.09 และแบบ ภ.ธ.09 แจ้งเลิกประกอบ กิจการเพื่อจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลใหม่ได้ยื่น แบบ ภ.พ.01 จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและได้ ยื่นขอเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรตามมาตรา 85/14 มาตรา 85/15 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดให้ผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลและผู้จ่ายเงินได้ซึ่งมีหน้าที่ หักภาษี ณ ที่จ่ายมิและใช้เลขประจำตัวในการ ปฏิบัติการตามประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 11 ตุลาคม พ.ศ. 2545

ตัวอย่างที่ 2 ภาษีซื้อจากการก่อสร้าง อาคารเพื่อใช้หรือจะใช้ในกิจการประเภทที่ต้อง เสียภาษีมูลค่าเพิ่มและต่อมาถูกโอนเนื่องจากการควบกิจการ

⁵² หนังสือที่ กค 0702/4926 ลงวันที่ 22 มิถุนายน 2552

ประเด็นปัญหา การโอนทรัพย์สินและหนี้สิน รวมทั้งบัญชีลูกหนี้ ตลอดจนสัญญาต่างๆ ที่เกิดจากการควบกิจการของบริษัทเดิมไม่อยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเพราะไม่ถือเป็นการขาย และหากบริษัทเดิมมีภาษีซื้อจากการก่อสร้างอาคารเพื่อใช้หรือจะใช้ในกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและต่อมาถูกโอนเนื่องจากการควบกิจการภายในสามปี นับแต่เดือนภาษีที่ก่อสร้างเสร็จสมบูรณ์ไม่ถือเป็นภาษีซื้อต้องห้ามใช้หรือไม่อย่างไร

แนววินิจฉัย⁵³ หากบริษัทใหม่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร สินค้าคงเหลือและหรือทรัพย์สินที่บริษัทเดิมมีไว้ในกองประกอบกิจการ ณ วันเลิกกิจการ ไม่ถือเป็นการขาย ตามบทนิยามของคำว่า “ขาย” ในมาตรา 77/1 (8) (ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทเดิมจึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากกรณีดังกล่าว กรณีบริษัทเดิมมีภาษีซื้อจากการก่อสร้างอาคารเพื่อใช้หรือจะใช้ในกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและต่อมาได้นำไปใช้ในกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอันเนื่องมาจากการควบกิจการภายในสามปีนับแต่เดือนภาษีที่ก่อสร้างเสร็จสมบูรณ์หากการควบเข้ากันดังกล่าวได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ

และเงื่อนไขที่ได้ออกตามพระราชกฤษฎีกาตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 330) พ.ศ. 2541 ภาษีซื้อจากการก่อสร้างอาคารดังกล่าว ไม่ถือเป็นภาษีซื้อต้องห้าม ทั้งนี้ ตามมาตรา 82/5 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบข้อ 2 (4) วรรคสอง (ง) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 42) เรื่อง การกำหนดภาษีซื้อที่ไม่ให้นำไปหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/5 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 29 ธันวาคม พ.ศ. 2535

ตัวอย่างที่ 3 กรณีที่บริษัทใหม่เป็นนิติบุคคลซึ่งจัดตั้งขึ้นจากการควบกิจการเข้ากันของบริษัททั้งบริษัทสองบริษัทและได้รับใบกำกับภาษีในชื่อบริษัทเดิม บริษัทใหม่ไม่มีสิทธินำภาษีมูลค่าเพิ่มตามใบกำกับภาษีมาถือเป็นภาษีซื้อในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร เพราะต้องห้ามตามมาตรา 82/5 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 3 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 17) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขเกี่ยวกับภาษีซื้อที่ไม่ให้นำไปหักในการคำนวณภาษี ตามมาตรา 82/5 (1) (2) (3) และ (4) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 27 ธันวาคม พ.ศ. 2534⁵⁴

⁵³ หนังสือที่ กค 0702/1163 ลงวันที่ 11 กุมภาพันธ์ 2553

⁵⁴ หนังสือที่ กค 0706/พ./4321 ลงวันที่ 4 พฤศจิกายน 2547

ตัวอย่างที่ 4 กรณีการควบเข้ากันของผู้ประกอบการจดทะเบียน⁵⁵

1. กรณีบริษัทฯ ใหม่หลังจากการควบกิจการได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว บริษัทฯ มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อใด และบริษัทฯ ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มครั้งแรกเมื่อใด

2. กรณีก่อนการควบกิจการ บริษัทฯ เดิมมีภาษีมูลค่าเพิ่มที่ชำระเกินยกมา และบริษัทเดิมอีกบริษัทที่ควบกันก็มีภาษีมูลค่าเพิ่มที่ชำระเกินยกมาเช่นเดียวกัน ดังนั้น หลังจากการควบกิจการแล้ว บริษัทฯ ใหม่หลังจากการควบกิจการมีสิทธินำภาษีที่ชำระเกินยกมาของทั้งสองบริษัทเดิมก่อนการควบกิจการมาถือเป็นภาษีที่ชำระเกินยกมาของบริษัทฯ ใหม่หลังจากการควบกิจการได้หรือไม่ อย่างไร

แนววินิจฉัย

1. กรณีบริษัทฯ ใหม่หลังจากการควบกิจการ ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วจึงเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนตั้งแต่วันที่ระบุไว้ในใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มผู้ประกอบการดังกล่าวมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นรายเดือนภาษี ไม่ว่าจะได้ขายสินค้าหรือให้บริการในเดือนภาษีนั้นหรือไม่ตั้งแต่วันที่ระบุไว้ในใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและหากบริษัทฯ

ซึ่งเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ขายสินค้าหรือให้บริการแก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการบริษัทฯ ย่อมมีหน้าที่จัดทำใบกำกับภาษีและสำเนาใบกำกับภาษีพร้อมทั้งส่งมอบใบกำกับภาษีนั้นแก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการทุกครั้ง และมีหน้าที่เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการเมื่อความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ทั้งนี้ ตามมาตรา 82/4 มาตรา 83 มาตรา 85 วรรคสี่ และมาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร

2. กรณีก่อนการควบกิจการ ผู้ประกอบการจดทะเบียนเดิมซึ่งเป็นนิติบุคคลที่ประสงค์จะควบเข้ากันนั้น มีภาษีมูลค่าเพิ่มที่ชำระเกินยกมา มาตรา 85/14 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า ผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งเป็นนิติบุคคลใดประสงค์จะควบเข้ากันให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนนั้น แจ้งการเลิกประกอบกิจการตามมาตรา 85/15 ตามแบบที่อธิบดีกำหนดและให้นิติบุคคลใหม่ซึ่งได้ควบเข้ากันยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ได้จดทะเบียนนิติบุคคลใหม่ ดังนั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ชำระเกินดังกล่าวย่อมมิใช่เครดิตภาษีที่เหลืออยู่ในแต่ละเดือนภาษีจากการคำนวณภาษีตามมาตรา 84 แห่งประมวลรัษฎากรของผู้ประกอบการจดทะเบียนใหม่ซึ่งเป็นนิติบุคคล

⁵⁵ หนังสือที่ กค 0702/1485 ลงวันที่ 26 กุมภาพันธ์ 2552

ที่ได้ควบเข้ากัน ผู้ประกอบการจดทะเบียนดังกล่าวจึงไม่มีสิทธินำภาษีมูลค่าเพิ่มที่ชำระเกินยกมาของผู้ประกอบการจดทะเบียนเดิมก่อนควบเข้ากันเพื่อนำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มหรือขอคืนภาษีของผู้ประกอบการจดทะเบียนใหม่ ซึ่งเป็นนิติบุคคลที่ได้ควบเข้ากันแต่อย่างใด

ตัวอย่างที่ 5 การออกหรือรับใบเพิ่มหนี้ใบลดหนี้ กรณีบริษัทควบเข้ากัน

ประเด็นปัญหา ใบลดหนี้หรือใบเพิ่มหนี้ที่ออกตามใบกำกับภาษีขายที่บริษัทเก่าได้จัดทำไว้ภายหลังจากการจดทะเบียนควบบริษัทแล้ว บริษัทใหม่มีสิทธิออกใบลดหนี้หรือใบเพิ่มหนี้ในนามบริษัทใหม่ได้หรือไม่ และใบลดหนี้หรือใบเพิ่มหนี้ที่ออกตามใบกำกับภาษีซื้อได้ออกไว้ในนามของบริษัทเก่า และบริษัทใหม่ได้รับใบลดหนี้หรือใบเพิ่มหนี้จากผู้ประกอบการจดทะเบียน ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ออกใบลดหนี้หรือใบเพิ่มหนี้จะออกในนามบริษัทใหม่ได้หรือไม่

แนววินิจฉัย⁵⁶ กรณีบริษัทเก่าได้มีการขายสินค้าหรือให้บริการไปแล้วก่อนวันที่จดทะเบียนควบบริษัทแต่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและในการออกใบกำกับภาษียังไม่เกิดขึ้นหากความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการดังกล่าวได้เกิดขึ้นนับแต่วันถัดจากวันที่จดทะเบียนควบ

บริษัท ให้บริษัทใหม่มีหน้าที่ออกใบกำกับภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือให้บริการนั้นตามมาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร และให้นำภาษีขายไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร โดยบริษัทใหม่มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.30) และชำระภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือให้บริการนั้นตามมาตรา 83 แห่งประมวลรัษฎากร

กรณีบริษัทเก่าได้ซื้อสินค้าหรือรับบริการไปแล้วก่อนวันที่จดทะเบียนควบบริษัท แต่ได้รับใบกำกับภาษีสำหรับการซื้อสินค้าหรือรับบริการดังกล่าวนับแต่วันถัดจากวันที่จดทะเบียนควบบริษัทให้บริษัทใหม่มีสิทธินำภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีนั้นมาหักในการคำนวณภาษีตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากรได้ โดยบริษัทใหม่จะต้องให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่จัดทำใบกำกับภาษีดำเนินการยกเลิกใบกำกับภาษีฉบับเดิมและจัดทำใบกำกับภาษีฉบับใหม่ที่ต้องถูกระบุชื่อบริษัทใหม่เป็นผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ

กรณีบริษัทเก่าได้มีการขายสินค้าหรือให้บริการไปแล้วก่อนวันที่จดทะเบียนควบบริษัท และได้นำภาษีขายไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว ต่อมาถ้ามีเหตุการณ์อย่างใดอย่างหนึ่งตาม

⁵⁶ หนังสือที่ กค 0706/10422 ลงวันที่ วันที่ 14 ธันวาคม 2548

มาตรา 82/9 และมาตรา 82/10 แห่งประมวล-
 รัษฎากรเกิดขึ้น อันเป็นเหตุให้ภาษีขายที่คำนวณ
 จากมูลค่าของสินค้าหรือบริการมีจำนวนเพิ่มขึ้น
 หรือลดลงไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนให้บริษัทใหม่
 มีหน้าที่ออกใบเพิ่มหนี้ตามมาตรา 86/9 หรือใบ-
 ลดหนี้ตามมาตรา 86/10 แห่งประมวลรัษฎากร
 ให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการสำหรับใบเพิ่มหนี้
 หรือใบลดหนี้ที่บริษัทใหม่ได้รับจะต้องให้
 ผู้ประกอบการจดทะเบียนระบุชื่อบริษัทใหม่เป็น
 ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ

การปฏิบัติเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณี
การควบกิจการของผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่ง
เป็นนิติบุคคล⁵⁷

ผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งเป็นนิติบุคคล
 ประสงค์จะควบกิจการเข้ากันนั้น จะต้องแจ้ง
 การเลิกประกอบกิจการตามมาตรา 85/15
 แห่งประมวลรัษฎากรก่อนและนิติบุคคลใหม่
 ซึ่งได้ควบเข้ากันนั้นจะต้องยื่นคำขอจดทะเบียน
 ภาษีมูลค่าเพิ่มภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ได
 จดทะเบียนนิติบุคคลใหม่ตามมาตรา 85/14
 แห่งประมวลรัษฎากร และต้องขอเลขประจำตัว
 ผู้เสียภาษีอากรใหม่ภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ได
 มีการรับจดทะเบียนเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน-

นิติบุคคลตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง
 กำหนดให้ผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา บริษัท
 หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล และผู้จ่ายเงินได้ซึ่ง
 มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย มีและใช้เลขประจำตัว
 ในการปฏิบัติการตามประมวลรัษฎากร ลงวันที่
 11 ตุลาคม พ.ศ. 2545

ภาษีธุรกิจเฉพาะ

▶ สิทธิประโยชน์⁵⁸

การโอนอสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับการยกเว้น
 ภาษีธุรกิจเฉพาะตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่
 10) มาตรา 5 โสฬส โดยมีหลักการดังนี้

ให้ยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับรายรับ
 จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมีไว้ใน
 ประกอบกิจการเฉพาะการโอนอสังหาริมทรัพย์
 อันเนื่องมาจากการที่ผู้ประกอบการซึ่งเป็น
 บริษัทมหาชนจำกัดหรือบริษัทจำกัดควบเข้ากัน
 หรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน ตามหลักเกณฑ์
 วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากร
 ประกาศกำหนด⁵⁹

➡ แนววินิจฉัยของกรมสรรพากรเกี่ยวกับ

ภาษีธุรกิจเฉพาะ กรณีการควบรวมกิจการ

ตัวอย่างที่ 1 กรณีการขายอสังหา-
 ริมทรัพย์จากการควบกิจการ

⁵⁷ หนังสือที่ กค 0706/พ./5266 ลงวันที่ 22 มิถุนายน 2549 และหนังสือที่ กค 0706(กม.02)/พ./153 ลงวันที่ 12 พฤศจิกายน 2545

⁵⁸ พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 มาตรา 5 โสฬส

⁵⁹ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของ
 บริษัทมหาชน จำกัด หรือบริษัทจำกัดเพื่อยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 3) ลงวันที่ 19 ตุลาคม พ.ศ. 2555

ข้อท้าว กรณีบริษัทใหม่ที่เกิดจากการควบเข้ากัน ซึ่งในการควบกิจการดังกล่าว บริษัทเดิม จะต้องมีการโอนอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บริษัทใหม่ (ที่เกิดจากการควบกิจการแต่ยังคงใช้ชื่อเดิม) แต่จนถึงปัจจุบันนี้ยังไม่ได้มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมโอนกรรมสิทธิ์กับเจ้าพนักงานที่ดิน บริษัทใหม่ จึงขอทราบว่

กรณีบริษัททั้งสองได้ควบกิจการซึ่งกระทำก่อนประกาศใช้มาตรา 5 โสฬส แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 330) พ.ศ. 2541 ซึ่งใช้บังคับเมื่อวันที่ 17 ตุลาคม พ.ศ. 2541 ในการคำนวณฐานภาษีเพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะจึงต้องคิดตามฐานภาษี ณ วันที่มีการควบกิจการทั้งสองเข้ากัน แต่เนื่องจากในปัจจุบันบริษัทฯ ยังมีได้โอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ทางทะเบียนระหว่างบริษัทเดิมไปยังบริษัทใหม่แต่อย่างใด บริษัทเดิมเข้าใจว่ากรณีการควบกิจการดังกล่าวได้โอนอสังหาริมทรัพย์ไปยังบริษัทฯ ต้องถือวันที่ได้มีการโอนทางทะเบียนจริงเมื่อบริษัทเดิมยังมีได้โอนอสังหาริมทรัพย์ทางทะเบียนดังกล่าวจนบัดนี้ได้มีมาตรา 5 โสฬส แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 330) พ.ศ. 2541 ได้ยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะให้

แก่การโอนอสังหาริมทรัพย์ของบริษัทใหม่ที่ควบเข้ากัน ดังนั้น หากบริษัทเดิมได้โอนอสังหาริมทรัพย์ทางทะเบียนหลังจากพระราชกฤษฎีกาดังกล่าวใช้บังคับบริษัทเดิมจึงไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะแต่อย่างใด

แนววินิจฉัย⁶⁰ ตามมาตรา 1243 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ถือว่าเมื่อมีการควบบริษัทเข้ากัน บริษัทใหม่ย่อมได้ไปทั้งสิทธิและความรับผิดชอบบรรดาที่มีอยู่แก่บริษัทเดิมอันได้มาควบเข้ากันนั้นทั้งสิ้น ดังนั้น เมื่อบริษัทเดิมมีกรรมสิทธิ์ในที่ดินอยู่ ย่อมถือว่ามีได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินให้แก่บริษัทใหม่นับแต่วันที่ควบเข้ากันนั้น ซึ่งการโอนให้ดังกล่าวไม่ว่าจะมีประโยชน์ตอบแทนหรือไม่ก็ตาม ถือเป็นกรณ “ขาย” ตามมาตรา 91/1(4) แห่งประมวลรัษฎากร แต่โดยที่บริษัทได้มีการควบเข้ากันตั้งแต่วันที่ 22 พฤษภาคม 2541 ซึ่งเป็นระยะเวลาก่อนที่จะมีการยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะให้แก่การโอนอสังหาริมทรัพย์อันเนื่องมาจากการที่บริษัทควบเข้ากันตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 330) พ.ศ. 2541 ที่ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 17 ตุลาคม พ.ศ. 2541 และเป็นระยะเวลาก่อนที่จะมีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรตามพระราชบัญญัติ (ฉบับที่ 34) พ.ศ. 2541 ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 31 มกราคม 2542 ที่กำหนดให้

⁶⁰ หนังสือที่ กค 0811/ก.1525 ลงวันที่ 12 ตุลาคม 2543

การเสียภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไรในขณะที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมกรณีตามข้อเท็จจริงจึงถือได้ว่าเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไรที่ได้มีการโอนขายตั้งแต่วันที่บริษัทควบเข้ากันเมื่อวันที่ 22 พฤษภาคม 2541 ซึ่งบริษัทจะต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะภายในวันที่ 15 มิถุนายน 2541 ตามมาตรา 91/10 แห่งประมวลรัษฎากร โดยไม่ได้รับการยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 330) พ.ศ. 2541 และเป็นกรณีที่มีความรับผิดในการเสียภาษีเกิดขึ้นก่อนที่จะจะมีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรตามพระราชบัญญัติฯ (ฉบับที่ 34) พ.ศ. 2541 ที่กำหนดให้การเสียภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไรในขณะที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม

ข้อสังเกต การโอนอสังหาริมทรัพย์ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 10) มาตรา 5 โสฬส โดยให้ยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับรายรับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมิได้ใช้ในการประกอบกิจการเฉพาะการโอนอสังหาริมทรัพย์อันเนื่องมาจากการที่ผู้ประกอบกิจการซึ่งเป็นบริษัทมหาชนจำกัดหรือบริษัทจำกัดควบเข้ากันหรือ

โอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน

ตัวอย่างที่ 2 กรณีการควบรวมกิจการ

ประเด็นปัญหา กรณีที่บริษัทสองบริษัท

ได้ควบรวมกิจการเข้าด้วยกัน และจดทะเบียนจัดตั้งเป็นบริษัทใหม่ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์โดยส่วนของสินทรัพย์ หนี้สินและทุนและสิทธิและความรับผิดชอบของบริษัทเดิมจะถูกโอนไปยังบริษัทใหม่และจำนวนทุนเรือนหุ้นของบริษัทใหม่จะเท่ากับยอดรวมของจำนวนทุนรวมหุ้นของบริษัทเดิม

บริษัทเดิมได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับรายรับจากการโอนอสังหาริมทรัพย์จากการควบกิจการใช้หรือไม่ อย่างไร

แนววินิจฉัย⁶¹ การโอนอสังหาริมทรัพย์ใดๆ ที่ผู้โอนมิได้เพื่อใช้ในการประกอบกิจการให้แก่ผู้รับโอนซึ่งเป็นบริษัทมหาชนจำกัดหรือบริษัทจำกัดเฉพาะการโอนอสังหาริมทรัพย์อันเนื่องมาจากการที่ผู้ประกอบกิจการที่เป็นบริษัทมหาชนจำกัดหรือบริษัทจำกัดโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันการโอนอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 5 โสฬส แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 ทั้งนี้ ผู้โอนต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนด

⁶¹ หนังสือที่ กค 0702/1163 ลงวันที่ 11 กุมภาพันธ์ 2553

ไว้ในประกาศกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชนจำกัดหรือบริษัทจำกัดเพื่อการยกเว้นรัฐฎากร ลงวันที่ 27 กันยายน พ.ศ. 2542⁶²

อาการแสตมป์

▶ สิทธิประโยชน์⁶³

การกระทำเกี่ยวกับตราสารที่เกี่ยวข้องตามประมวลรัษฎากร ได้รับยกเว้นอากรแสตมป์ตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 10) มาตรา 6 (31) โดยมีหลักการว่า

ยกเว้นอากรแสตมป์ แก่ผู้ประกอบการ ซึ่งเป็นบริษัทมหาชนจำกัดหรือบริษัทจำกัด เฉพาะกรณีและผู้ประกอบการดังกล่าวควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากร ประกาศกำหนด

➔ แนววินิจฉัยของกรมสรรพากรเกี่ยวกับ

อาการแสตมป์ กรณีการควบรวมกิจการ

ตัวอย่างที่ 1 ตราสารที่ทำขึ้นหรือเกิดขึ้น

จากการควบกิจการของบริษัททั้งสองบริษัทจะได้ รับยกเว้นอากรแสตมป์หรือไม่ อย่างไร

แนววินิจฉัย⁶⁴ บรรดาตราสารชนิดใดๆ ตามที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราอากรแสตมป์ทำ ยประมวลรัษฎากรที่จะต้องกระทำอันเนื่องมาจากการโอนกิจการทั้งหมดของ YSP และ YAMT ได้รับยกเว้นอากรแสตมป์ตามมาตรา 6 (31) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 โดยผู้โอนต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในประกาศกรมสรรพากรฯ ลงวันที่ 27 กันยายน พ.ศ. 2542

ตัวอย่างที่ 2 กรณีการโอนกรรมสิทธิ์ ทรัพย์สินเนื่องจากการควบบริษัทหรือการรวม กิจการ⁶⁵

กรณีบริษัทจำกัดควบเข้ากันหรือการรวม กิจการโดยมีการโอนกิจการระหว่างบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลด้วยกัน โดยที่บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้โอนกิจการต้อง จดทะเบียนเลิกและมีการชำระบัญชีในรอบระยะ

⁶² ปัจจุบันประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน ของบริษัทมหาชน จำกัด หรือบริษัทจำกัดเพื่อยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 3) ลงวันที่ 19 ตุลาคม พ.ศ. 2555 ยกเลิกประกาศอธิบดีกรม สรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการควบเข้ากันหรือการโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชน จำกัด หรือบริษัทจำกัด เพื่อยกเว้นรัษฎากร ลงวันที่ 27 กันยายน พ.ศ. 2542 และยกเลิกประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนด หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการควบเข้ากันหรือการโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชน จำกัดหรือบริษัทจำกัด เพื่อยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 2) ลงวันที่ 26 พฤศจิกายน พ.ศ. 2542

⁶³ พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 มาตรา 6 (31) (แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 357) พ.ศ. 2542 ใช้บังคับ 2 สิงหาคม 2542 เป็นต้นไป)

⁶⁴ หนังสือที่ กค 0702/1163 ลงวันที่ 11 กุมภาพันธ์ 2553

⁶⁵ หนังสือที่ กค 0811/01376 ลงวันที่ 30 มกราคม 2541

กระทรวงพาณิชย์ในวันที่ 7 ธันวาคม 2548 โดยบริษัททั้งสองจะหมดสภาพจากการเป็นนิติบุคคล และเกิดบริษัทใหม่ขึ้นในทันทีที่นายทะเบียนรับจดทะเบียนการควบบริษัทแล้ว (บริษัทใหม่) บริษัทฯ จึงขอทราบข้อกฎหมายและแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับภาวะภาษีของทั้งสองบริษัท (บริษัทเก่า) และบริษัทใหม่ ดังต่อไปนี้

ประเด็นปัญหา

1. มาตรา 85/14 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งเป็นนิติบุคคลประสงค์จะควบเข้ากันได้ ผู้ประกอบการจดทะเบียนแจ้งเลิกการประกอบกิจการมาตรา 85/15 แห่งประมวลรัษฎากร ภายใน 15 วัน เท่านั้น ไม่ได้หมายรวมให้นำคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.66/2539 เรื่อง การแจ้งเลิกประกอบกิจการตามมาตรา 85/15 แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 29 ธันวาคม พ.ศ. 2539 มาเป็นแนวปฏิบัติ เนื่องจากการควบบริษัทตามพระราชบัญญัติบริษัทมหาชน บริษัทเก่าจะหมดสภาพจากการเป็นนิติบุคคลทันทีที่นายทะเบียนรับจดทะเบียนควบบริษัทและไม่สามารถใช้ชื่อบริษัทเก่าได้อีก ใช่หรือไม่

2. หลังจากการจดทะเบียนควบบริษัทเข้ากันแล้ว บริษัทใหม่เป็นผู้ออกไปกำกับภาษีในนามบริษัทใหม่ใช่หรือไม่ และบริษัทใหม่เป็น

ผู้มีหน้าที่นำส่งภาษีขายดังกล่าวในนามบริษัทใหม่ร่วมกับภาษีขายของบริษัทใหม่ในเดือนภาษีเดียวกันหรือไม่

3. ภาษีซื้อของบริษัทเก่าที่เกิดขึ้นภายหลังจากการจดทะเบียนควบบริษัทเข้ากันแล้ว

3.1 ใบกำกับภาษีซื้อที่บริษัทเก่าได้รับมาในนามบริษัทเก่า หลังจากการจดทะเบียนควบบริษัท และบริษัทใหม่จะต้องให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนดังกล่าวยกเลิกใบกำกับภาษี และออกใบกำกับภาษีฉบับใหม่ในนามของบริษัทใหม่ใช่หรือไม่ หรือในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนยังไม่ได้ยกเลิกใบกำกับภาษี บริษัทใหม่ต้องขอให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนออกใบกำกับภาษีในนามของบริษัทใหม่ใช่หรือไม่

3.2 บริษัทใหม่มีสิทธินำใบกำกับภาษีซื้อตามข้อ 3.1 มาหักจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้หรือไม่ และในกรณีที่ภาษีซื้อมากกว่าภาษีขายบริษัทใหม่มีสิทธินำภาษีซื้อที่เหลืออยู่ไปเป็นเครดิตภาษีในเดือนภาษีถัดไปได้หรือไม่

3.3 ใบกำกับภาษีขายที่บริษัทเก่าได้จัดทำก่อนการจดทะเบียนควบบริษัทผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ได้รับใบกำกับภาษีดังกล่าวมีสิทธินำไปขอเครดิตหรือคืนภาษีมูลค่าเพิ่มหลังจากการจดทะเบียนควบบริษัทได้หรือไม่ การนำส่งภาษี

ขายของบริษัทเก่าหลังจากการจดทะเบียนควบ
บริษัทแล้ว บริษัทใหม่เป็นผู้นำส่งในนามบริษัท
ใหม่แทนบริษัทเก่า ใช่หรือไม่

3.4 ไบก้ากับภาษีซื้อในนามบริษัทเก่า
ซึ่งบริษัทเก่าได้รับมาก่อนการจดทะเบียนควบ
บริษัท บริษัทใหม่มีสิทธินำไปหักจากภาษีขายใน
การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้หรือไม่ และหาก
ภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย บริษัทใหม่มีสิทธิขอคืน
เป็นเงินสดในนามบริษัทใหม่ได้หรือไม่

3.5 ไบลดหนี้หรือใบเพิ่มหนี้ที่ออกตาม
ใบกำกับภาษีขายที่บริษัทเก่าได้จัดทำไว้ภายหลัง
จากการจดทะเบียนควบบริษัทแล้ว บริษัทใหม่มี
สิทธิออกใบลดหนี้หรือใบเพิ่มหนี้ในนามบริษัทใหม่
ได้หรือไม่ และใบลดหนี้หรือใบเพิ่มหนี้ที่ออกตาม
ใบกำกับภาษีซื้อได้ออกไว้ในนามของบริษัทเก่า
และบริษัทใหม่ได้รับใบลดหนี้หรือใบเพิ่มหนี้จาก
ผู้ประกอบการจดทะเบียน ผู้ประกอบการ
-จดทะเบียนที่ออกใบลดหนี้หรือใบเพิ่มหนี้จะออก
ในนามบริษัทใหม่ได้หรือไม่

3.6 บริษัทเก่าไม่มีหน้าที่ยื่นแบบแสดง
รายการภาษีมูลค่าเพิ่ม ภ.พ.30 ภายหลังจากการ
จดทะเบียนควบบริษัทได้หรือไม่

4. ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร
กำหนดให้การคำนวณรายได้และรายจ่ายให้ใช้
เกณฑ์สิทธิ ดังนั้น หากบริษัทเก่าขายสินค้าหรือ

ให้บริการ และซื้อสินค้าหรือรับบริการไปก่อน
วันที่จดทะเบียนควบบริษัท ต้องบันทึกรายได้และ
รายจ่ายเป็นของบริษัทเก่า ส่วนการขายสินค้า
หรือให้บริการและการซื้อสินค้าหรือรับบริการ
หลังวันจดทะเบียนควบบริษัท การบันทึกบัญชี
ต้องรับรู้รายได้และรายจ่ายเป็นของบริษัทใหม่
ใช่หรือไม่

5. หนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่ายที่
บริษัทใหม่ออกหลังวันจดทะเบียนควบบริษัทแต่
เป็นค่าบริการที่บริษัทเก่ามีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ
ที่จ่าย บริษัทใหม่ซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้แทนบริษัท
เก่าจะออกหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย
ในนามบริษัทใหม่ได้หรือไม่ และยังคงถือเป็น
รายจ่ายของบริษัทเก่าตามข้อ 4. ใช่หรือไม่

6. หนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย
ที่ออกในนามของบริษัทเก่า (สำหรับค่าบริการ
ที่เกิดขึ้นก่อนการจดทะเบียนควบบริษัท) แต่
บริษัทเก่าได้รับมาหลังจากการจดทะเบียนควบ
บริษัทแล้ว บริษัทเก่ามีสิทธินำไปเป็นเครดิตภาษี
ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทเก่า
ได้หรือไม่

7. บริษัทเก่าได้ยื่นขอบัตรภาษีก่อนการ
จดทะเบียนควบบริษัท หากกรมศุลกากรได้ออก
บัตรภาษีเป็นชื่อบริษัทเก่า โดยลงวันที่ในบัตร
หลังการจดทะเบียนควบบริษัทแล้ว รายได้

ดังกล่าวจะถือเป็นรายได้ของบริษัทเก่า ใช่หรือไม่

8. บริษัทเก่ามีผลขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงระบบเงินตราแบบลอยตัวของปี 2540 รอดตัดบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชี 1 ม.ค. 2548 - 31 ธ.ค. 2548 (ซึ่งเป็นงวดสุดท้าย) บริษัทเก่ามีสิทธินำผลขาดทุนดังกล่าวมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทเก่าในรอบระยะเวลา 1 ม.ค. 2548 - 6 ธ.ค. 2548 ได้ทั้งจำนวนใช่หรือไม่

9. บริษัทเก่าต้องคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย สำหรับการจ่ายเงินเดือนพนักงานบริษัท จนถึงวันก่อนวันจดทะเบียนควบบริษัท ซึ่งตามพระราชบัญญัติบริษัทมหาชน ถือว่าบริษัทเก่าหมดสภาพจากการเป็นนิติบุคคล และบริษัทใหม่จะคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายสำหรับการจ่ายเงินเดือนพนักงานบริษัทตั้งแต่วันจดทะเบียนควบบริษัทเป็นต้นไป ใช่หรือไม่

10. การนำส่งแบบ ภ.ง.ด.1 ก. และแบบ ภ.ง.ด.2 ก. ของบริษัทเก่าจะต้องนำส่งภายในเดือนกุมภาพันธ์ของปีถัดไปในนามบริษัทใหม่ แทนบริษัทเก่า ใช่หรือไม่

แนววินิจฉัย

1. ตามมาตรา 152 และมาตรา 153 แห่งพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนกำหนดว่า เมื่อนายทะเบียนรับจดทะเบียนการควบบริษัทแล้ว

ให้บริษัทเดิมที่ได้ควบเข้ากันหมดสภาพจากการเป็นนิติบุคคล โดยบริษัทที่ควบกันและจดทะเบียนแล้วยอมได้ไปทั้งทรัพย์สิน หนี้ สิทธิหน้าที่และความรับผิดชอบของบริษัทเหล่านั้นทั้งหมด ดังนั้น บุคคลใดเป็นเจ้าของหนี้หรือลูกหนี้ของบริษัทเดิมที่มาควบเข้ากัน บุคคลนั้นจะเป็นเจ้าหนี้หรือลูกหนี้ของบริษัทใหม่ต่อไป หรือบริษัทเดิมมีสิทธิหน้าที่ตามกฎหมายอย่างไร บริษัทใหม่ก็จะเป็นผู้ได้รับสิทธินั้นต่อไป เว้นแต่กรณีที่กฎหมายซึ่งกำหนดให้สิทธิหน้าที่นั้นจะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่นโดยเฉพาะ

2. ตามมาตรา 85/14 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้บริษัทใหม่ซึ่งเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนแจ้งการเลิกประกอบกิจการภายใน 15 วันนับจากวันเลิกประกอบกิจการตามมาตรา 85/15 แห่งประมวลรัษฎากร และให้บริษัทใหม่ซึ่งได้ควบเข้ากันยื่นคำขอจดทะเบียนมูลค่าเพิ่มภายใน 15 วันนับแต่วันที่ได้จดทะเบียนบริษัทใหม่ ทั้งนี้ ไม่ต้องปฏิบัติตามแนวทางคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.66/2539ฯ ลงวันที่ 29 ธันวาคม พ.ศ. 2539 กรณีการแจ้งเลิกประกอบกิจการสำหรับการควบบริษัทแต่อย่างใด เนื่องจากคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.66/2539ฯ ลงวันที่ 29 ธันวาคม พ.ศ. 2539 เป็นแนวปฏิบัติสำหรับผู้ประกอบการจดทะเบียน

ที่เลิกประกอบกิจการตามจริง โดยสิทธิและหน้าที่ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจะหมดไปในวันที่อธิบดีกรมสรรพากรสั่งชดเช้อออกจากทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 85/19 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแตกต่างจากกรณีการควบบริษัทที่กฎหมายกำหนดให้บริษัทใหม่ยอมได้ไปทั้งสิทธิและหน้าที่ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของบริษัทเก่าทั้งหมด ทั้งนี้ ตามมาตรา 153 แห่งพระราชบัญญัติบริษัทมหาชน และเนื่องจากการควบบริษัททำให้บริษัทเก่าหมดสภาพจากการเป็นนิติบุคคลตามมาตรา 152 แห่งพระราชบัญญัติบริษัทมหาชน บริษัทเก่าจึงไม่มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.30) ต่อไปนับแต่วันถัดจากวันที่จดทะเบียนควบบริษัท

3. กรณีบริษัทเก่าได้มีการขายสินค้าหรือให้บริการไปแล้วก่อนวันที่จดทะเบียนควบบริษัท แต่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและในการออกใบกำกับภาษียังไม่เกิดขึ้น หากความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการดังกล่าวได้เกิดขึ้นนับแต่วันถัดจากวันที่จดทะเบียนควบบริษัท ให้บริษัทใหม่มีหน้าที่ออกใบกำกับภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือให้บริการนั้นตามมาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร และให้นำภาษีขายไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3

แห่งประมวลรัษฎากร โดยบริษัทใหม่มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.30) และชำระภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือให้บริการนั้นตามมาตรา 83 แห่งประมวลรัษฎากร

4. กรณีบริษัทเก่าได้ซื้อสินค้าหรือรับบริการไปแล้วก่อนวันที่จดทะเบียนควบบริษัทแต่ได้รับใบกำกับภาษีสำหรับการซื้อสินค้าหรือรับบริการดังกล่าวนับแต่วันถัดจากวันที่จดทะเบียนควบบริษัท ให้บริษัทใหม่มีสิทธินำภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีนั้นมาหักในการคำนวณภาษีตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากรได้ โดยบริษัทใหม่จะต้องให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่จัดทำใบกำกับภาษีดำเนินการยกเลิกใบกำกับภาษีฉบับเดิม และจัดทำใบกำกับภาษีฉบับใหม่ที่ถูกต้องโดยระบุชื่อบริษัทใหม่เป็นผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ

5. กรณีบริษัทเก่าได้มีการขายสินค้าหรือให้บริการไปแล้วก่อนวันที่จดทะเบียนควบบริษัท และได้นำภาษีขายไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว ต่อมาถ้ามีเหตุการณ์อย่างใดอย่างหนึ่งตามมาตรา 82/9 และมาตรา 82/10 แห่งประมวลรัษฎากร เกิดขึ้นอันเป็นเหตุให้ภาษีขายที่คำนวณจากมูลค่าของสินค้าหรือบริการมีจำนวนเพิ่มขึ้นหรือลดลงไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน ให้บริษัท

ใหม่มีหน้าที่ออกใบเพิ่มหนี้ตามมาตรา 86/9 หรือใบลดหนี้ตามมาตรา 86/10 แห่งประมวล-
 รัษฎากร ให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ
 สำหรับใบเพิ่มหนี้หรือใบลดหนี้ที่บริษัทใหม่ได้รับ
 จะต้องให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนระบุชื่อบริษัท
 ใหม่เป็นผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ

6. การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไร
 สุทธิ ในการคำนวณรายได้และรายจ่ายให้ใช้
 เกณฑ์สิทธิตามมาตรา 65 วรรคสอง แห่ง
 ประมวลรัษฎากร ดังนั้น การคำนวณรายได้และ
 รายจ่ายสำหรับบริษัทเก่าก่อนวันที่จดทะเบียน
 ควบบริษัท และบริษัทใหม่นับแต่วันถัดจากวันที่
 ควบบริษัท ให้ใช้เกณฑ์สิทธิโดย

6.1 การรับรู้รายได้สำหรับเงินชดเชย
 ภาษีอากรในรูปบัตรภาษีจากกรมศุลกากรให้
 คำนวณเป็นรายได้เมื่อได้รับหนังสือแจ้งอนุมัติให้
 ได้รับบัตรภาษีจากกรมศุลกากรตามเกณฑ์สิทธิใน
 การคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 66
 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร หากปรากฏ
 ชัดแจ้งจริงว่า กรมศุลกากรได้มีหนังสือแจ้งการ
 คืนเงินอากรให้รับทราบนับแต่วันถัดจากวันที่
 จดทะเบียนควบบริษัท บริษัทใหม่จะต้องรับรู้
 เงินชดเชยภาษีอากรเป็นรายได้ในการคำนวณ
 กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

6.2 กรณีบริษัทเก่ามีผลขาดทุนจากการ

เปลี่ยนแปลงระบบเงินตราแบบลอยตัวของปี
 2540 รอดตัดบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชี 1
 มกราคม 2548 - 31 ธันวาคม 2548 ซึ่งเป็นงวด
 สุดท้าย ให้บริษัทเก่าผลขาดทุนดังกล่าวมาหัก
 เป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสีย
 ภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลา
 บัญชี 1 มกราคม 2548 - 6 ธันวาคม 2548 ซึ่ง
 เป็นรอบระยะเวลาบัญชีสุดท้ายของบริษัทเก่าได้

7. กรณีบริษัทเก่าได้มีการรับบริการไป
 แล้วก่อนวันที่จดทะเบียนควบบริษัท หากบริษัท
 ใหม่เป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินสำหรับการ
 รับบริการดังกล่าวนับแต่วันถัดจากวันที่จ-
 ดทะเบียนควบบริษัท ให้บริษัทใหม่เป็นผู้มีหน้าที่
 หักภาษี ณ ที่จ่าย และออกหนังสือรับรองการ
 หักภาษี ณ ที่จ่าย ให้แก่ผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย
 ตามมาตรา 50 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

8. กรณีบริษัทเก่าได้มีการให้บริการไปแล้ว
 ก่อนวันที่จดทะเบียนควบบริษัท แต่ได้รับเงินได้
 พึงประเมินสำหรับการให้บริการดังกล่าวและได้
 รับหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่ายโดยระบุ
 ชื่อบริษัทเก่าเป็นผู้ถูกหักภาษีนับแต่วันถัดจาก
 วันที่จดทะเบียนควบบริษัท เนื่องจากบริษัทเก่า
 มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 73
 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น จำนวนเงินภาษีที่
 หักและนำส่งตามหนังสือรับรองการหักภาษี

ณ ที่จ่ายดังกล่าว ให้ถือเป็นเครดิตภาษีของ บริษัทเก่าในการคำนวณภาษี ทั้งนี้ ตามมาตรา 60 แห่งประมวลรัษฎากร

9. การหักภาษี ณ ที่จ่าย สำหรับเงินเดือน พนักงานตามมาตรา 50 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ให้บริษัทเก่าคำนวณหักภาษีเงินได้สำหรับ รายจ่ายเงินเดือนพนักงานจนถึงวันก่อนวัน จดทะเบียนควบบริษัท และให้บริษัทใหม่คำนวณ หักภาษีเงินได้สำหรับเงินเดือนพนักงานที่จ่าย ตั้งแต่วันจดทะเบียนควบบริษัท เป็นต้นไป โดย ให้บริษัทใหม่มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด.1 ก. และ ภ.ง.ด.2 ก. ของบริษัทเก่าด้วย ทั้งนี้ ตามมาตรา 58 แห่งประมวลรัษฎากร

สรุป

การควบกิจการ คือ การที่นิติบุคคลตั้งแต่ สองนิติบุคคลขึ้นไป ควบเข้ากันเกิดเป็นนิติบุคคล ใหม่เป็นผลให้ทั้งสองนิติบุคคลเดิมสิ้นสภาพจาก การเป็นนิติบุคคลและนิติบุคคลใหม่ได้ไปทั้งสิทธิ หน้าที่และความรับผิดชอบที่มีอยู่ของสองนิติบุคคลเดิม

การควบกิจการนั้นแตกต่างจากการโอน กิจการ เนื่องจากเมื่อได้มีการควบรวมกิจการ แล้ว สถานภาพของนิติบุคคลทั้งสองแห่งจะต้อง ควบรวมกัน นิติบุคคลเดิมสิ้นสภาพเป็นนิติบุคคล และเป็นนิติบุคคลใหม่เพียงนิติบุคคลเดียวโดยมิใช่ เป็นการเลิกกิจการตามปกติ จึงไม่ต้องจดทะเบียน เลิกและชำระบัญชี มีสภาพเป็นนิติบุคคลใหม่ผู้ถือ- หุ้นของทั้งสองนิติบุคคลที่ควบเข้าด้วยกัน เป็น ผู้ถือหุ้นในนิติบุคคลใหม่ทุนของนิติบุคคลเดิมรวม เป็นทุนของนิติบุคคลใหม่สิทธิและความรับผิด ชอบของแต่ละนิติบุคคล รวมกันเป็นสิทธิและ ความรับผิดชอบของนิติบุคคลใหม่ แต่ประเด็นทาง ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรกรณีควบกิจการ นั้น เป็นไปตามมาตรา 73 แห่งประมวลรัษฎากร โดยการควบกิจการหมายถึง การที่บริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งแต่สองกิจการขึ้นไป มา ตกลงควบเข้ากัน โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติ- บุคคลที่ควบกิจการเข้าด้วยกันต้องเลิกกิจการไป ทั้งหมด แล้วโอนกิจการให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้น- ส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นใหม่เพื่อดำเนินกิจการต่อไป



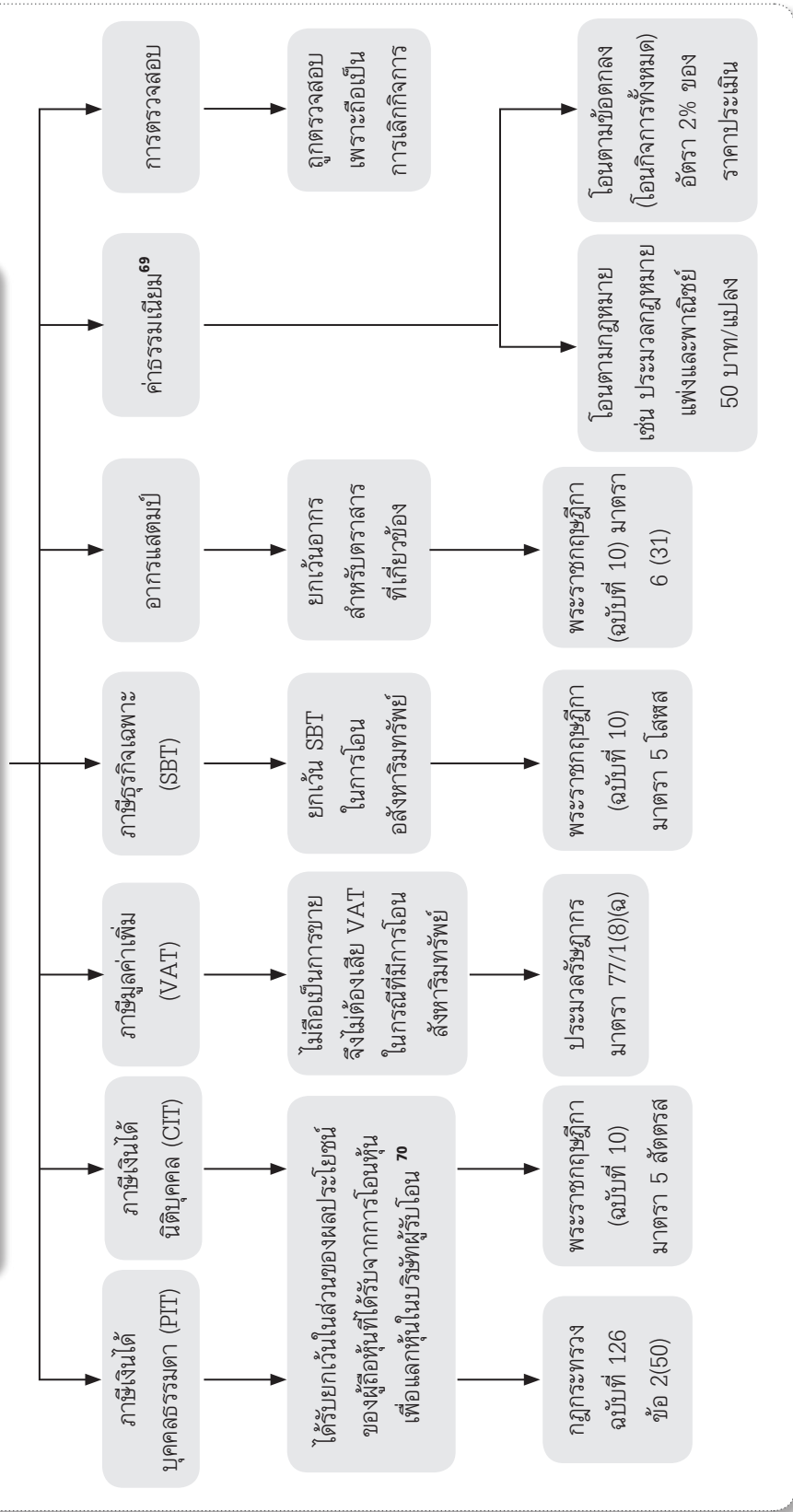
* ขอแก้ไขเนื้อหาในบทความเรื่อง “ภ.ง.ด.51 ยื่นให้เป็น เห็นประเด็นตรวจสอบ” สรรพากรสารัน ฉบบ์เดือนสิงหาคม 2556 หน้า 32 ในการคำนวณเงินเพิ่ม เป็นดังนี้

การคำนวณเงินเพิ่ม

$$\text{ภาษีเงินได้นิติบุคคล} = \frac{\text{กำไรสุทธิตาม ภ.ง.ด.50} \times \text{อัตราภาษี}}{2}$$

$$\therefore \text{เงินเพิ่ม} = \text{ภาษีเงินได้นิติบุคคล} \times \text{อัตราเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี วรรค 1}$$

สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามประมวลรัษฎากร กรณีควมกิจการในลักษณะการโอนกิจการทั้งหมด⁶⁸



⁶⁸ การควมกิจการในลักษณะโอนกิจการทั้งหมดที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามประมวลรัษฎากร ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฯ (ฉบับที่ 3) ลงวันที่ 19 ตุลาคม พ.ศ. 2555 ด้วย

⁶⁹ ในการจดทะเบียนนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลกฎหมายที่ดิน

⁷⁰ เฉพาะซึ่งตราความเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุนและการโอนหุ้นที่ได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับการควมเข้ากันหรือการโอนกิจการทั้งหมด