

บทที่ 3

ภาวะภาษีอากรตามกฎหมายไทยในการจัดรูปองค์กรทางธุรกิจ

ในบทนี้ ผู้เขียนจะได้กล่าวถึงการจัดเก็บภาษีอากรของไทยที่เกิดขึ้นจากการจัดรูปองค์กรทางธุรกิจ ทั้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยผลกระทบที่เกิดขึ้นนั้นจะมีในสองระดับ คือ ระดับองค์กรทางธุรกิจที่เกี่ยวข้อง (ทั้งที่เป็นบริษัทผู้ถือหุ้นหรือทรัพย์สินมา หรือเป็นบริษัทผู้ถือหุ้น หรือทรัพย์สิน) กับในระดับของนักลงทุน คือผู้ถือหุ้นของบริษัทนั้น ๆ เอง เนื่องจากผลกระทบทางภาษีอากรที่เกิดขึ้นต่อตัวองค์กรย่อมเกิดขึ้นกับตัวผู้ถือหุ้นด้วยเสมอไม่มากก็น้อย

โดยทั่วไปแล้วนักลงทุนมีทางเลือกในการลงทุน หรือขยายกิจการได้หลายวิธี ซึ่งบางวิธีอาจซับซ้อนแต่ในวิถยานิพนธ์นี้จะมุ่งถึงการขยายการลงทุนโดยการจัดรูปองค์กรทางธุรกิจที่เป็นที่นิยม หรือมีอยู่ในประเทศไทย และมุ่งถึงองค์กรทางธุรกิจในรูปของบริษัทมากกว่าในรูปของห้างหุ้นส่วน ดังนี้

1. การจัดตั้งบริษัทใหม่
2. การได้มาซึ่งกิจการ โดย
 - (1) การเข้าซื้อหรือรับโอนหุ้นของบริษัทที่จัดตั้งไว้แล้ว
 - (2) การเข้าซื้อหรือรับโอนทรัพย์สินหรือกิจการของบริษัทที่จัดตั้งไว้แล้ว

3. การควบบริษัท
4. การจัดรูปองค์กรทางธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับทุน
 - (1) การเพิ่มทุน
 - (2) การลดทุน

1. การจัดตั้งเป็นบริษัทขึ้นใหม่

โดยปกติแล้ว วิธีการขยายการลงทุนนี้เป็นวิธีที่ไม่ยุ่งยากซับซ้อน แต่อย่างไรก็ตาม และเป็นจุดเริ่มต้นของการประกอบธุรกิจในรูปขององค์กรนิติบุคคล อย่างไรก็ตาม ปัญหาอาจเกิดขึ้นได้หากผู้ลงทุนซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา มิได้ใช้เงินสดเข้ามาลงทุนเพื่อซื้อหรือจองหุ้นใหม่ของบริษัท แต่ใช้ทรัพย์สินที่ตนมีอยู่แล้ว และต้องการให้บริษัทได้ใช้ทรัพย์สินโดยขอแลกกับหุ้นนั้น ซึ่งตามบทบัญญัติมาตรา 39 ถือเป็นการขายโดยได้รับค่าตอบแทนเป็นหุ้น โดยกรมสรรพากรได้วางแนวทางเอาไว้ว่าการนำที่ดินหรือหุ้นที่ตนมีอยู่เข้าสู่บริษัทใหม่เพื่อแลกกับหุ้นใหม่ถือเป็นการขายอันต้องเสียภาษีโดยถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8) ซึ่งการโอนที่ดินเพื่อแลกกับหุ้นนั้น จะต้องเสียภาษีเงินได้โดยคำนวณจากราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมซึ่งกำหนดโดยกรมที่ดิน ณ วันที่มีการโอนที่ดินนั้น* หรือราคาหุ้นที่ได้รับแล้วแต่อย่างไรก็ตามจะสูงกว่า ตามมาตรา 9 ทวิ ซึ่งกำหนดให้ตีราคาอันพึงได้ ณ วันที่ ได้รับทรัพย์สินมานั้น

*มาตรา 49 ทวิ แห่ง ประมวล.

นอกเหนือไปจากภาษีเงินได้แล้ว ผู้ลงทุนอาจจะต้องเสียภาษีธุรกิจ เฉพาะในอัตราร้อยละ 3 จากการจำหน่ายจ่ายโอนอสังหาริมทรัพย์เป็น ทางค้าหากำไรตามมาตรา 91/1 (4) ซึ่งในกรณีนี้ เจ้าพนักงานมีอำนาจ กำหนดมูลค่าที่ผู้ลงทุนได้รับตามราคาตลาดของอสังหาริมทรัพย์นั้นได้** เว้นแต่ บุคคลได้โอนอสังหาริมทรัพย์ เพื่อชำระค่าหุ้นไปเมื่อพ้นระยะเวลา 5 ปี นับแต่ วันที่ได้อสังหาริมทรัพย์นั้นมา แต่ไม่รวมถึงอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้ในการ ประกอบการของผู้ลงทุน***

สำหรับกรณีการโอนอสังหาริมทรัพย์เพื่อแลกกับหุ้นใหม่นั้น ราคาหุ้น ใหม่ที่ได้รับจะถือเป็นรายได้จากการโอนทรัพย์สินโดยจะได้รับยกเว้นภาษีเงิน ได้บุคคลธรรมดา หากผู้ลงทุนดังกล่าวได้ซื้อทรัพย์สินนั้นโดยมิได้มีวัตถุประสงค์ เพื่อมุ่งค้าหรือหากำไร ตามมาตรา 42(9) มิฉะนั้นแล้วส่วนต่างของราคา ซื้อและราคาขายจะต้องนำมารวมเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษีด้วย

กรณีที่ผู้ลงทุนเป็นนิติบุคคลนั้น อาจพบปัญหามากกว่าบุคคลธรรมดา เพราะนอกจากกฎหมายจะไม่ได้ยกเว้นภาษีไว้แล้ว ยังกำหนดให้เจ้าพนักงาน ประเมินสามารถประเมินได้ หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นโอนทรัพย์สิน ต่ำกว่าราคาตลาดตามความในมาตรา 65 ทวิ (4) หนึ่งมีคำพิพากษาฎีกาที่ 778/2527 ระหว่างบริษัทศรีกรุงวัฒนา จำกัด โจทก์ และกรม สรรพากรกับพวก จำเลย ศาลได้วินิจฉัยไว้ดังนี้

**มาตรา 91/1(2) และ (3)

***รายละเอียดโปรดดูมาตรา 3 (5) และ (6) พระราชกฤษฎีกา ออกตามความใน พร.ฎ. ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 244) พ.ศ. 2534 ใน บทที่ 3 หน้า

บริษัทโจทก์ขายที่ดินให้บริษัท ท. แล้วเอาเงินที่ขายได้ทั้งหมดไปซื้อหุ้นของบริษัท ท. ก็เพื่อหาประโยชน์อันมีมูลค่า เช่น เงินปันผล หรือราคาหุ้นที่จะสูงขึ้น ถือได้ว่าโจทก์ก็ได้ขายที่ดินเป็นทางค้าหรือหากำไรจึงต้องเสียภาษีตามรายรับ โดยไม่ต้องคำนึงว่าโจทก์ได้ขายที่ดินไปมีกำไรหรือขาดทุน

โจทก์โอนที่ดินให้บริษัท อ. แทนการชำระค่าหุ้นเป็นการจำหน่ายจ่ายโอน โดยมีผลประโยชน์ตอบแทน จึงเป็นการขายตามความหมายในมาตรา 77 แห่ง ประญ. และการตั้งบริษัท อ. ขึ้นมาก็มีวัตถุประสงค์จะแบ่งปันกำไรอันจะพึงได้จากกิจการนั้น อันเป็นการค้าตามความหมายของมาตราดังกล่าวเช่นกันดังนั้นการที่โจทก์โอนที่ดินเพื่อแลกกับหุ้นที่ได้รับมาจึงเป็นการขายที่ดินในทางการค้าหรือหากำไรต้องเสียภาษีการค้าเช่นเดียวกัน

แม้ว่าคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวจะกล่าวถึงเฉพาะประเด็นที่เกี่ยวข้องกับภาษีการค้าเท่านั้น ผู้เขียนเห็นว่าสำหรับภาษีเงินได้ก็จะมีผลเป็นเช่นเดียวกัน นั่นคือการโอนที่ดินแทนการชำระค่าหุ้นในบริษัทที่ตั้งขึ้นใหม่ ถือเป็นการ "ขาย" ตามความในมาตรา 39 แล้ว ซึ่งผู้ลงทุนจะต้องเสียภาษีเงินได้ตามราคาตลาดของทรัพย์สินที่ใช่แลกเปลี่ยนนั้น ไม่ว่าจะเป็นที่ดินหรือทรัพย์สินอื่นใด ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แต่ถ้ามูลค่าหุ้นที่ได้รับมาสูงกว่าราคาตลาดนั้น ก็จะต้องนำมูลค่าหุ้นนั้นไปรวมคำนวณเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษี สำหรับความรับผิดชอบในการเสียภาษีธุรกิจเฉพาะกรณีโอนอสังหาริมทรัพย์นั้น ไม่ว่าจะเป็นที่กิจการโอนอสังหาริมทรัพย์เพื่อนำไปซื้อหุ้น หรือโอนอสังหาริมทรัพย์เพื่อแลกกับหุ้นออกใหม่ของบริษัทอื่นก็ตาม ก็ถือเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นทางค้าหรือหากำไรซึ่งต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ในทำนองเดียวกันกับภาษีการค้าตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 778/2527 ดังกล่าวด้วย

นอกจากนี้การที่ผู้ลงทุนซึ่งเป็นนิติบุคคลโอนทรัพย์สิน เพื่อแลกกับหุ้น และก่อให้เกิดภาวะภาษีเงินได้ และอาจเกิดภาวะภาษีธุรกิจเฉพาะด้วยนั้น ทำให้เกิดภาวะภาษีซ้ำซ้อนเป็นอย่างมาก ทั้งภาษีที่บริษัทใหม่ต้องเสียจากกำไรสุทธิในอัตราร้อยละ 30 เงินปันผลที่จ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้นที่เป็นนิติบุคคลก็อาจต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีจากกำไรสุทธิอีกครั้งหนึ่ง (แต่อาจได้รับลดหย่อนให้รวมคำนวณเพื่อเสียภาษีจากกำไรสุทธิอีกครั้งหนึ่งทั้งหมดตามมาตรา 65 ทวิ (10) เมื่อบริษัทผู้ลงทุนจ่ายเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้นก็จะมีภาวะภาษีซ้ำซ้อนอีกคราหนึ่ง

สำหรับตัวบริษัทที่ตั้งขึ้นใหม่ ซึ่งรับโอนทรัพย์สินโดยแลกกับหุ้นออกใหม่นั้น จะไม่ถือเป็นเงินได้ของบริษัท ในทำนองเดียวกันกับที่บริษัทได้รับชำระค่าหุ้น (อาจจะมีส่วนล้ำมูลค่า (premium) ด้วย) เป็นเงินสด เนื่องจากถือเป็นทุนในการประกอบกิจการของบริษัท จึงไม่ต้องนำมูลค่าของทรัพย์สินที่ได้รับมารวมคำนวณเสียภาษีตามมาตรา 65 แต่อย่างใด

2. การได้มาซึ่งกิจการ (Acquisition)

2.1 การเข้าซื้อหรือรับโอนหุ้นของบริษัทที่จัดตั้งไว้แล้ว (stock acquisition)

วิธีการซื้อหรือรับโอนหุ้นของบริษัทที่มีอยู่แล้ว เป็นวิธีที่ไม่ใคร่ยุ่งยากเช่นกันและมีทั้งกรณีที่ได้หุ้นมาอย่างเป็นมิตร และที่ได้มาโดยผู้โอนไม่เต็มใจ (hostile takeover) ก็ได้

ภาวะภาษีที่เกี่ยวข้องกับการจำหน่ายหุ้นนั้น คือภาวะภาษีที่เกิดจากกำไรจากการขายหุ้น (capital gain) ซึ่งก็คือมูลค่าส่วนที่ตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินลงทุน และเป็นเงินตามมาตรา 40 (4)(ข) สำหรับผู้โอนที่เป็นบุคคลธรรมดา และเป็นเงินได้จากกิจการหรือเนื่องจากการประกอบการกรณีที่ผู้โอนเป็นนิติบุคคล ตามมาตรา 65

สำหรับค่าตอบแทนที่บริษัทผู้ได้มาซึ่งหุ้นของอีกบริษัทหนึ่งจะให้นั้น อาจประกอบด้วยเงินสด ทรัพย์สิน รวมตลอดถึงหุ้นในบริษัทผู้ได้มาเอง หรือหุ้นของบริษัทแม่ หรือหุ้นของบริษัทอื่นที่บริษัทผู้ได้มาถืออยู่ แล้วแต่จะตกลงกัน ซึ่งหากเป็นหุ้นของบริษัทผู้ได้มานั้น อาจเป็นหุ้นที่ออกใหม่ให้จากการเพิ่มทุน หรืออาจเป็นหุ้นที่ผู้ถือหุ้นของบริษัทผู้ได้มาถืออยู่ก็ได้ ส่วนฝ่ายผู้ถูกซื้อนั้น หุ้นนั้นจะเป็นหุ้นที่ผู้ถือหุ้นถืออยู่เท่านั้น เพราะบริษัทไม่สามารถถือหุ้นของตนเองได้ ดังที่ได้กล่าวแล้ว

มีข้อพิจารณา และปัญหาทางภาษีอากรบางประการที่อาจเกิดขึ้นจากการซื้อหุ้นของบริษัทอื่นที่ตั้งอยู่แล้ว อันเกี่ยวข้องกับบุคคลต่าง ๆ ดังนี้

1. ภาวะภาษีของผู้ถือหุ้น ซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา

ก. เงินได้ที่ต้องเสียภาษี

ผู้ถือหุ้นซึ่งโอนหุ้นจะต้องเสียภาษีเงินได้จากกำไรส่วนที่เกินกว่าทุนที่ตนลงไปไม่ว่าค่าตอบแทนนั้นจะได้มาในรูปของเงิน ทรัพย์สิน หรือหุ้นก็ตาม ซึ่งกรมสรรพากรได้เคยวินิจฉัยเอาไว้ในกรณีที่บุคคลธรรมดาหรือบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้รับเงินปันผลเป็นหุ้นซึ่งอาจนำมาเทียบเคียงได้ในกรณีนี้เช่นกัน กรมสรรพากรวินิจฉัยว่า กรมสรรพากรวินิจฉัย

การที่ราคาหุ้นออกมาเป็นเงินให้ถือราคาหรือค่าอันพึงมี ตามมาตรา 9 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร* และต่อกรมสรรพากร** ก็ได้ขยายความถึง "ราคาอันพึงมี" ในวันที่ได้รับหุ้นดังกล่าวไว้ดังนี้

(ก) ในกรณีที่เป็นหุ้นซึ่งมีการซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์ แห่งประเทศไทย ให้ถือเกณฑ์ค่าเฉลี่ยของราคาเปิด ราคาปิด ราคาสูงสุด ราคาต่ำสุด ในวันที่ได้มีการแก้ไขทะเบียนผู้ถือหุ้นในบริษัท

(ข) ในกรณีที่มีใช้หุ้นของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ให้ถือเกณฑ์ตามราคาหรือมูลค่าที่อาจซื้อขายกัน ได้นอกตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

ซึ่งกรณีที่เป็นหุ้นที่ไม่ได้อยู่ในตลาดหลักทรัพย์นั้น อาจมีความยุ่งยากในการกำหนดราคา "อาจซื้อขาย" กันดังกล่าว ซึ่งในเรื่องนี้ได้เคยมี คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2722/2530 บริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ ไทยมิทซูบิชิ อินเวส เมนต์ จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย ศาลวินิจฉัยว่าการนำทรัพย์สิน ตามบังคับหักด้วยหนี้สิน คงเหลือทรัพย์สินสุทธิเท่าใดแล้วนำมาเฉลี่ยตามจำนวนหุ้นที่ขายทั้งหมด จะได้มูลค่าของหุ้นเป็นเงินหุ้นละนั้น เป็นวิธีการที่ชอบด้วยเหตุผล

*หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค.0804/5334 ลงวันที่ 24 มีนาคม 2519, รายละเอียดโปรดดูในภาคผนวก ค. ทำยวิธานิพนธ์นี้

**หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร ที่ กค.0804/9838 ลงวันที่ 11 มิถุนายน 2519, รายละเอียดโปรดดูภาคผนวก ง. ทำยวิธานิพนธ์นี้

คำพิพากษาฎีกาดังกล่าวแสดงวิธีการหามูลค่าของหุ้นในบริษัทซึ่งศาลยอมรับในหลักการคิดราคาจำหน่ายหุ้น โดยคำนึงถึงทรัพย์สินสุทธิของบริษัทเป็นเกณฑ์ ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าเป็นวิธีการที่ถูกต้องแล้ว หากไม่สามารถหาราคาตลาดของหุ้นนั้นได้

แต่ในกรณีที่เป็นการซื้อขายหุ้นกันระหว่างบุคคลธรรมดาด้วยกันนั้น ผู้โอน-ผู้รับโอน อาจกำหนดราคาซื้อขายกันอย่างไรก็ได้ และในกรณีนี้เจ้าพนักงานไม่สามารถใช้อำนาจประเมินราคาโอนหุ้น ตามมาตรา 9 ทวินั้นได้ ซึ่งต่างกับกรณีที่ดินบุคคลเป็นผู้โอน ซึ่งเจ้าพนักงานสามารถทำการประเมินได้ หากเห็นว่าเป็นการโอนต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร ตามมาตรา 65 ทวิ (4)

แต่สำหรับบุคคลผู้ได้รับหุ้น (หรือทรัพย์สินอื่นใด) มา โดยมีได้จ่ายค่าตอบแทนนั้น เห็นว่าต้องคำนวณมูลค่าที่พึงได้ตามมาตรา 9 ทวินั้น กล่าวคือ ถ้าเป็นหุ้นที่มีการซื้อขายกันอยู่ในตลาดหลักทรัพย์หรือที่ปรากฏราคาตลาดชัดเจน ณ วันที่ได้รับหุ้นนั้นมาตามราคาตลาดดังกล่าว ก็จะถือเป็นเงินได้ของผู้ได้รับโอนหุ้น ส่วนกรณีที่ไม่มีราคาตลาดที่ชัดเจนนั้น กรมสรรพากรอาจพิจารณาผลการดำเนินการของบริษัท เป็นหลักตามแนวทางคำพิพากษาฎีกาดังกล่าว

วิธีการคิดคำนวณว่าผู้ถือหุ้นได้รับกำไรส่วนเกินกว่าเงินลงทุนหรือไม่จึงต้องพิจารณาว่า ผู้ถือหุ้นนั้นได้รับค่าตอบแทนเกินกว่ามูลค่าของเงินลงทุนหรือไม่ตามความในมาตรา 40 (4) (ข) ถ้าไม่เกินกว่าเงินที่ตนลงทุนแล้ว ย่อมจะไม่มีผลกำไรส่วนเกินเงินลงทุนดังกล่าว และไม่ต้องเสียภาษีเงินได้แต่อย่างใด

ตัวอย่างเช่น ผู้ถือหุ้น A มีหุ้นอยู่ในบริษัท ก. ทั้งหมด 100 หุ้น มูลค่าหุ้นละ 10 บาท ผู้ถือหุ้น B มีหุ้นอยู่ในบริษัท ข. ทั้งหมด 20 หุ้น มูลค่าหุ้นละ 100 บาท ถ้าผู้ถือหุ้นทั้งสองฝ่ายยินยอมให้บริษัทดำเนินการจัดรูปองค์กรธุรกิจได้ โดย A ยอมโอนหุ้นของตนทั้งหมดจำนวน 100 หุ้น แลกกับหุ้นที่จะได้รับจาก B จำนวน 10 หุ้น มีมูลค่าหุ้นละ 100 บาท

การพิจารณาว่าบุคคลจะต้องเสียภาษีเงินได้จากผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนหรือขายหุ้นที่เกินกว่าเงินที่ลงทุน (capital gains) หรือไม่นั้น จะต้องพิจารณาถึงการโอนหุ้นเป็นรายการแต่ละหุ้นไป หุ้นใดที่มีผลกำไรก็จะต้องเสียภาษี และหุ้นใดที่ขาดทุนก็ไม่ต้องนำมาเสียภาษี* ผลขาดทุนที่เกิดขึ้น (capital loss) ก็จะต้องพิจารณาในตัวเองเดียวกัน

จากกรณีตามตัวอย่างนั้นจะเห็นได้ว่า การจัดรูปองค์กรทางธุรกิจโดยการให้ผู้ถือหุ้นแลกหุ้นกันนั้นย่อมทำให้ A ได้รับประโยชน์จากการได้รับหุ้นที่โอนจาก B เท่ากับ 1,000 บาท (10 X 100) ซึ่ง A ก็โอนหุ้นของตนซึ่งมีมูลค่า 1,000 บาท (100 X 10) ดังนั้น A จะไม่ได้รับผลกำไรจากการโอนนี้แต่อย่างใด และสำหรับ B นั้น ผลก็จะเป็นเช่นเดียวกันดังนั้นถ้า A หรือ B ได้รับหุ้นจากอีกฝ่ายหนึ่งมีมูลค่าเกินกว่ามูลค่าหุ้นที่ตนโอนไป หรือได้รับเงินหรือทรัพย์สินอื่นนอกเหนือจากหุ้นแล้ว ย่อมจะเป็นส่วนของกำไรที่เกินกว่าที่ลงทุน และต้องเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 40 (4)(ข)

*หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค. 0804/19253 ลงวันที่ 18 ตุลาคม 2520, รายละเอียดโปรดดูภาคผนวก จ.

ข. ผลขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการโอนหุ้น

สำหรับผลขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการจำหน่ายจ่ายโอนหุ้นนั้น
 ประ. ของไทยไม่อนุญาตให้หักผลขาดทุนนั้นออกจากเงินได้ที่ต้องเสียภาษี
 เงินได้บุคคลธรรมดา ไม่ว่าสำหรับปีในอนาคตหรือในอดีตก็ตาม ประ. ยอมรับเพียงแต่ว่าถ้าจำหน่ายหุ้นขาดทุนก็ไม่ต้องเสียภาษีเท่านั้น เช่นวันที่ 1 มกราคม ขายหุ้นไปได้กำไร 50,000 บาท วันที่ 31 ธันวาคม ขายหุ้นไป และขาดทุน 30,000 บาท บุคคลนั้นต้องนำเงินได้ 50,000 บาท มารวมคำนวณเสียภาษีเงินได้ และไม่สามารถนำผลขาดทุนจำนวน 30,000 บาท มาหักออกได้

2. ภาระภาษีของผู้ถือหุ้นซึ่ง เป็นนิติบุคคล

สำหรับผู้ถือหุ้นซึ่ง เป็นนิติบุคคลนั้นจะต้องนำรายได้จากการโอนหุ้น มารวมคำนวณเป็นเงินได้เพื่อการคำนวณกำไรสุทธิ ในทำนองเดียวกับ บุคคลธรรมดา แต่เจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินได้ หากนิติบุคคลนั้นจำหน่าย หุ้นไปต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ (4) ซึ่ง หากเป็นหุ้นที่จำหน่ายอยู่ในตลาดหลักทรัพย์ ก็จะถือเอาตามราคาซื้อขายกันใน ตลาด ณ วันโอน แต่ถ้าเป็นหุ้นที่อยู่นอกตลาดหลักทรัพย์แล้ว อาจเป็นการ ยากที่จะหาราคาตลาดของหุ้นได้ ซึ่งหากไม่นำค่าความนิยม (goodwill) มารวมคำนวณด้วยแล้ว ราคาตลาดของหุ้นควรจะใกล้เคียงกับราคาหลักทรัพย์ ทั้งหมดหักด้วยหนี้สิน แต่ในความเป็นจริงแล้ว ใบอนุญาตบางอย่างหรือค่า ความนิยมดังกล่าวอาจมีค่ามากกว่าทรัพย์สินทั้งหมดเสียอีก อีกทั้งโอกาสทำ กำไรหรือความต้องการของผู้ที่จะเข้าสู่ธุรกิจดังกล่าวจะผลักดันราคาหุ้นให้

สูงขึ้นไป¹ ดังนั้นหากไม่สามารถหาราคาตลาดของหุ้นนั้นได้แล้วกรมสรรพากรก็มักยอมรับให้สามารถใช้ราคาตามบัญชี (book value) ได้ ซึ่งศาลก็ได้ยอมรับดังปรากฏตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2722/2530 ระหว่างบริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ ไทยมิตรบริษัทอินเวสเมนต์ จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย ซึ่งศาลได้ยอมรับการคิดมูลค่าหุ้นโดยคำนึงถึงทรัพย์สินสุทธิของบริษัท

สำหรับกรณีและผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นนิติบุคคล ได้รับหุ้นในบริษัทผู้ถือหุ้นเป็นค่าตอบแทนในการโอนหุ้น และอาจได้รับเงินสดหรือทรัพย์สินอื่น ๆ ด้วยนั้น ซึ่งมีข้อพิจารณาว่าการที่ผู้โอนได้รับค่าตอบแทนส่วนหนึ่งเป็นหุ้นในบริษัทผู้ถือหุ้น น่าจะถือเป็นเหตุอันสมควรอย่างหนึ่งที่ทำให้ผู้โอนสามารถโอนหุ้นของตนต่ำกว่าราคาตลาดได้ เนื่องจากตนจะได้รับประโยชน์ตอบแทนในการเป็นผู้ถือหุ้นของบริษัทผู้ถือหุ้นนั่นเอง ดังปรากฏตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3796 - 3797/2525 บริษัท เอทีอีมีสกาดี โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย โจทก์ขายหุ้นต่ำกว่าราคาตลาด โดยอ้างว่าขายจำนวนมากถึง 12,000 หุ้น บริษัทที่ชื่อโจทก์ ก็ถือหุ้นอยู่ด้วยการขายไม่ต้องเสียค่านายหน้า เห็นว่าข้ออ้างของโจทก์ก็ถือได้ว่ามีเหตุอันสมควร โดยเฉพาะข้อที่ว่า โจทก์ก็เป็นผู้ถือหุ้นอยู่ในบริษัทผู้ซื้อด้วย บ่อมาเป็นเหตุผลที่สมควรยิ่งกว่าขายให้คนอื่นที่ไม่มีผลประโยชน์เกี่ยวข้องกัน ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าข้อกล่าวอ้างว่าบริษัทซึ่งผู้โอนหุ้นถือหุ้นนั้น ได้รับทรัพย์สินมาจากบริษัทผู้โอนทรัพย์สิน และทำให้หุ้นที่ตนเหลืออยู่จากการโอนให้แก่บริษัทผู้โอนทรัพย์สิน หรือผู้ถือหุ้นของผู้โอนมีมูลค่าสูงขึ้นน่าจะถือเป็นเหตุอันสมควรที่ทำให้สามารถโอนกันต่ำกว่าราคาตลาดได้เช่นกัน

¹พิภพ วีระพงษ์, "ภาวะภาษีอากรกับการขยายการลงทุน", เอกสารภาษีอากร (สิงหาคม 2532) : 42.

อย่างไรก็ดี ผู้เขียนเห็นว่า หากไม่ปรากฏราคาตลาดชัดเจนแล้ว บ่อมสามารถโอนไปในราคาทางบัญชี (book value) ได้ ซึ่งค่าตอบแทนทั้งหลายนั้นต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ด้วย ซึ่งผู้เขียนเห็นว่า การได้รับหุ้นมาเป็นการตอบแทนนั้น ไม่ควรถือว่าเป็นเงินได้ เพราะมิได้ทำฐานะทางเศรษฐกิจของนิติบุคคลนั้นเพิ่มขึ้น

ส่วนการคำนวณมูลค่าหุ้นของหุ้นที่ได้รับมานั้น จะบันทึกต้นทุนตามมูลค่าของหุ้นที่มาเป็นศูนย์ต้องนำไปรวมคำนวณเงินได้มาตรา 65 ซึ่งหากผู้ถือหุ้นจำหน่ายหุ้นนั้นไปในภายหลัง ก็จะต้องคำนวณกำไร (หรือขาดทุน) จากการจำหน่ายหุ้นในการคำนวณภาษีเงินได้ของกิจการตามปกติ ในกรณีที่เป็น การได้มาซึ่งหุ้นเพิ่มทุนนั้น ราคาหุ้นน่าจะเป็นราคาที่บริษัทผู้ได้มานำหุ้นนั้น ออกจำหน่ายซึ่งน่าจะเป็นราคาที่ตราไว้ (par value) บวกกับส่วนล้ำมูลค่าหุ้น (premium) แต่จากแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรในเรื่องของหุ้นปันผล พบว่าจะใช้ราคาอันพึงมี ซึ่งก็คือราคาตลาดตามมาตรา 9 ทวิ ซึ่งจะเป็น ผลให้ผู้ถือหุ้นผู้โอนหุ้นนี้จะต้องนำกำไรที่ได้รับจากมูลค่าหุ้นดังกล่าวเกินกว่า มูลค่าของหุ้นที่ตนโอนไป หรือถือผลขาดทุนจากการโอนหากมูลค่าหุ้นที่ได้รับ มาต่ำกว่ามูลค่าหุ้นที่โอนไปนั้น

ในคำพิพากษาฎีกาที่ 3853/2524 ระหว่าง บริษัท ธนกิจ- นครหลวงไทย จำกัด โจทก์ และ กรมสรรพากรกับพวกจำเลยโจทก์ได้รับหุ้นปันผลซึ่งถือเป็น เอกสารสิทธิและเป็นทรัพย์สินต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ โดยศาลได้วินิจฉัยว่าหุ้นเป็นสิ่งที่อาจมีราคาและถือเอาได้ จึงต้องถือว่าเป็น ทรัพย์สินตาม ป.พ.พ. มาตรา 99 เมื่อโจทก์ก็ได้หุ้นมาก็ต้องถือว่าเป็นการ ได้มาซึ่งทรัพย์สิน ซึ่งจะต้องนำมารวมเป็นรายได้ของโจทก์ ในการคำนวณ กำไรสุทธิโดยตีราคาหุ้นนั้นตามราคาที่พึงซื้อได้ตามปกติตามมาตรา 65 ทวิ (3)

จะเห็นได้ว่า ในกรณีผู้ถือหุ้นที่เป็นนิติบุคคลนั้น กรมสรรพากรได้วางแนวทางว่าให้ใช้การตีราคาตามมาตรา 9 ทวิ ส่วนศาลในคำพิพากษาฎีกาตั้งกล่าวให้ใช้การตีราคาตามมาตรา 65 ทวิ (3) ซึ่งไม่ว่ากรณีใดก็คือราคาตลาดของหุ้นนั้นนั่นเอง

สำหรับผลขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการจำหน่ายจ่ายโอนหุ้นในกรณีของนิติบุคคลนี้ สามารถถือเป็นผลขาดทุนจากการลงทุน และนำไปหักจากเงินได้ที่ต้องเสียภาษีในการคำนวณกำไรสุทธิของกิจการได้

3. ข้อพิจารณาทางภาษีอากรสำหรับบริษัทผู้ซื้อหรือรับโอนหุ้น

หากบริษัทผู้ซื้อหรือรับโอนหุ้นมาในนามของตนเอง ก็จะต้องคำนวณมูลค่าหุ้นอันพึงซื้อหุ้นนั้นมา ตามมาตรา 65 ทวิ (3) ด้วย และถ้าบริษัทต้องออกหุ้นเพิ่มทุนใหม่ให้แก่ผู้โอนหุ้นนั้น เพื่อเป็นการแลกเปลี่ยน มูลค่าหุ้นที่ได้รับนั้นก็จะเป็นเงินลงทุนของกิจการซึ่งไม่ต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีแต่อย่างใด

กรณีที่บริษัทผู้ได้หุ้นนั้นได้รับโอนหุ้นมา โดยมีได้ออกหุ้นเพิ่มทุนเป็นการตอบแทนผู้โอน แต่ขอให้ผู้ถือหุ้นของบริษัทโอนหุ้นให้แก่ผู้โอน บริษัทจะมีต้นทุนเพื่อให้ได้มาซึ่งหุ้นนั้นในทางบัญชีเป็นศูนย์ ในเมื่อบริษัทมิได้จ่ายค่าตอบแทน หรือมิได้ออกหุ้นตอบแทนให้ และกฎหมายไทยไม่มีแนวความคิดในเรื่องของการให้ผู้ถือหุ้น Contribute หุ้นแทนบริษัทได้โดยไม่ได้ถือว่าเป็นเงินกู้ และตามหลักการบัญชีนั้นจะบันทึกหุ้นที่ได้มานั้นเป็นสินทรัพย์ และบันทึกมูลค่าเดียวกันนั้นเป็นส่วนของผู้ถือหุ้น ในทำนองเดียวกับการรับบริจาคหรือรับการให้มา ส่วนในทางภาษีอากรนั้น ผู้เขียนเข้าใจว่า

เมื่อกฎหมายภาษีอากรมุ่งถึงการเก็บภาษีจากการรับโอนทรัพย์สิน ไม่ว่าจะ
เป็นกรณีของการแลกเปลี่ยนหรือให้ น่าจะถือว่ามูลค่าหุ้นที่พึงซื้อตาม
มาตรา 65 ทวิ (3) นั้นเป็นรายได้ของกิจการ ซึ่งจะต้องนำมาคำนวณกำไร
สุทธิตามมาตรา 65 ด้วย

ในส่วนของผู้ถือหุ้นซึ่งได้สละหุ้นของตนไปนั้น ถ้าเป็น
บุคคลธรรมดา การที่บริษัทได้ประโยชน์โดยการได้รับหุ้นมานั้น ไม่น่าจะทำ
ให้บุคคลธรรมดาของบริษัทผู้สละหุ้นของตนนั้นต้องเสียภาษี ถึงแม้ท้ายที่สุด
แล้ว จะเป็นประโยชน์แก่ตนเพราะหลังจากที่บริษัทได้มาซึ่งหุ้นของอีกบริษัท
หนึ่งมูลค่าหุ้นของตนอาจสูงขึ้นก็ตาม ผู้เขียนเห็นว่ากฎหมายไม่น่าจะไปไกลถึง
เพียงนั้นกับทั้งเจ้าพนักงานไม่มีอำนาจประเมินราคาการโอนหุ้นดังกล่าว ดัง
ที่ผู้เขียนได้กล่าวแล้ว แต่ถ้าผู้ถือหุ้นผู้ได้สละหุ้นนั้นเป็นนิติบุคคล เจ้าพนักงาน
ประเมินยังคงมีอำนาจทำการประเมินราคาตลาดตามมาตรา 65 ทวิ (4)
ได้อยู่ ซึ่งผู้โอนอาจใช้ราคาทางบัญชี กรณีที่ไม่ปรากฏราคาตลาด หรือ อาจ
กล่าวอ้างเหตุอันสมควรที่สามารถโอนไปต่ำกว่าราคาตลาดได้ เนื่องจาก
ผู้รับโอนทำการโอนหุ้นให้แก่บริษัทที่ตนถือหุ้นอยู่นั้นเอง โดยการเทียบเคียงกับ
คำพิพากษาฎีกาที่ 3796 - 3797/2525 ระหว่างบริษัท เอทีอีมีสกาตี จำกัด
โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย ดังกล่าว เพราะเป็นกรณีที่มีผลประโยชน์
เกี่ยวข้องกัน

นอกจากนี้แล้ว ผู้ถือหุ้นควรพึงต้องระวังในเรื่องของ
ความรับผิดชอบหรือหน้าที่ต่าง ๆ ที่ผู้โอนมีอยู่ โดยควรจะต้องให้ผู้โอนระบุหนี้สิน
หน้าที่และข้อผูกพันต่าง ๆ ซึ่งหากไม่ได้ระบุเอาไว้หรือมีการปิดบัง หรือ
แถลงความเท็จแล้วผู้โอนย่อมจะต้องรับผิดชอบในความเสียหายดังกล่าว รวมทั้ง
ข้อรับรองในเรื่องของภาษีด้วย เนื่องจากการซื้อหุ้นดังกล่าวนี้ ผู้ซื้อมุ่งหวัง
ที่จะครอบครองกิจการนั้นต่อไป

2.2 การเข้าซื้อหรือรับโอนทรัพย์สิน หรือกิจการของบริษัท ที่จัดตั้งไว้แล้ว (Assets or Business Acquisition)

การจัดรูปองค์กรทางธุรกิจ โดยการเข้าซื้อหรือรับโอนทรัพย์สินหรือกิจการของบริษัทอื่นนี้ มักเป็นกรณีที่ผู้ซื้อหรือผู้รับโอนมุ่งหวังที่จะได้ใช้ทรัพย์สินนั้น หรือ มุ่งที่จะประกอบกิจการนั้น ๆ ต่อไป ซึ่งเราอาจแบ่งออกได้เป็น 2 กรณี คือ การซื้อหรือรับโอนทรัพย์สิน (assets acquisition) และการซื้อหรือรับโอนกิจการ (business acquisition)

2.2.1 การเข้าซื้อหรือรับโอนทรัพย์สิน (Assets Acquisition)

การขายกิจการโดยการเข้าซื้อทรัพย์สินซึ่งอาจเป็นแต่เพียงบางส่วนหรือทั้งหมด ก่อนข้างจะปลอดภัยกว่าการเข้าซื้อหุ้น ทั้งนี้เพราะผู้ซื้อย่อมเห็นได้ในขณะซื้อว่าทรัพย์สินนั้นมีตัวตนจริงหรือไม่ชำระครบพร้อมอย่างไรการเข้าซื้อทรัพย์สินจึงมีความเสี่ยงน้อยกว่าการเข้าซื้อหุ้น แต่ปัญหาอย่างหนึ่งที่สำคัญ คือ ภาระภาษีของผู้ขาย ทั้งนี้เนื่องจากผู้ขายเป็นบริษัท การขายทรัพย์สินจึงมีอาจขายในราคาต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันสมควรได้ ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่ง ประ.ฎ. นอกจากนี้แล้วการซื้อทรัพย์สินนั้นไม่สามารถนำมาใช้กับการโอนใบอนุญาตบางประเภท ซึ่งกฎหมายไม่อนุญาตให้โอนกันได้ เช่น ใบอนุญาตประกอบกิจการของคนต่างด้าว ตามประกาศคณะปฏิบัติ ฉบับที่ 281 โดยในบางกรณีนั้นรัฐบาลอาจมีนโยบายจำกัด การอนุญาตในการประกอบกิจการบางประเภทของคนต่างด้าว แต่หากบริษัท ก. ซึ่งถือหุ้นโดยคนต่างด้าวได้เปิดกิจการอยู่ในประเทศไทยเป็นระยะเวลาอันแล้ว และได้รับอนุญาตประกอบกิจการประเภทนั้น ๆ ก่อนที่รัฐบาลจะมีนโยบายจำกัดการอนุญาต หากบริษัท ข. ซึ่งเป็นบริษัทต่างด้าวเช่นกันประสงค์

จะซื้อกิจการของบริษัท ก. โดยการเข้าซื้อทรัพย์สินใบอนุญาตดังกล่าว ย่อม
 ไม่อาจตกติดไปด้วย ภายหลังจากการเข้าซื้อกิจการแล้ว หากผู้ถือหุ้นของบริษัท
 ก. ไม่ประสงค์จะทำกิจการต่อไป ใบอนุญาตดังกล่าวย่อมเสียเปล่าไปโดย
 ไร้เหตุ ฉะนั้นบริษัท ข. อาจจำเป็นต้องพิจารณาขยายกิจการของตนเข้าสู่ธุรกิจ
 ประเภทนี้โดยใช้วิธีซื้อหุ้นในบริษัท ก. แทนที่จะทำการซื้อทรัพย์สิน

นอกจากใบอนุญาตต่างๆที่ไม่อาจโอนให้แก่กันได้จากการ
 เข้าซื้อหรือรับโอนทรัพย์สินผลขาดทุนสะสมของบริษัท ก. ก็อาจสูญเปล่าไม่
 สามารถนำมาใช้ประโยชน์แก่บริษัท ข. ได้อีกต่อไป แต่สำหรับบริษัท ก. นั้น
 หากมีผลขาดทุนสะสมพอเพียง การโอนขายทรัพย์สินให้แก่บริษัท ข. อาจทำ
 ให้บริษัท ก. หลุดพ้นจากภาระภาษีไปได้ทั้งหมด อย่างไรก็ตามมาตรา
 65 ตรี (15) แห่ง ป.ร.ฎ. ก็ได้บัญญัติห้ามบริษัทผู้ซื้อหักค่าซื้อทรัพย์สินที่สูง
 เกินปกติ โดยไม่มีเหตุอันสมควรจะเป็นรายจ่าย การตั้งราคาโอนทรัพย์สิน
 ไว้สูง ๆ เพื่อนำไปใช้หักกับผลขาดทุนสะสมของบริษัทผู้ขาย อาจทำให้บริษัท
 ผู้ซื้อไม่สามารถหักจำนวนเงินที่จ่ายไปเป็นรายจ่ายของบริษัทได้ทั้งหมด

เนื่องจากผลขาดทุนสะสมเป็นสิ่งที่ไม่อาจโอนให้แก่กันได้
 กรณีของการซื้อทรัพย์สินดังกล่าว บริษัท ข. อาจจำเป็นต้องยอมเสี่ยงเข้าซื้อหุ้น
 ของบริษัท ก. แทนการเข้าซื้อทรัพย์สิน และแน่นอนว่าบริษัท ข. ควรจะ
 ต้องจ่ายค่า "ผลขาดทุนสะสม" ให้แก่ผู้ถือหุ้นของบริษัท ก. ทั้งนี้ยอมแล้ว
 แต่สถานการณ์ด้วยว่าบริษัทสามารถใช้ประโยชน์จากผลขาดทุนดังกล่าวได้
 มากน้อยเพียงไร เช่น หลังการเข้าซื้อหุ้นบริษัท ข. จะจัดการให้กำไรส่วน
 ใหญ่ไปเกิดแก่บริษัท ก. ให้มากที่สุดเพื่อลบล้างกับผลขาดทุนสะสมแล้วเป็น
 ศูนย์ นั่นคือไม่มีภาระภาษี เช่นนั้นแล้วผลขาดทุนสะสม 100 บาท ย่อมประหยัด
 เงินภาษีให้แก่บริษัท ข. ได้ 30 บาท ซึ่งหากใช้วิธีเข้าซื้อทรัพย์สินแล้ว

อาจทำให้ผลขาดทุนสะสม (ส่วนที่เหลือจากการหักกำไรจากการขายทรัพย์สิน
ของบริษัท ก. ให้แก่บริษัท ข.) เสียเปล่าไปทั้งจำนวน

1. ข้อพิจารณาทางภาษีอากรจากการโอนทรัพย์สิน

ตามบทบัญญัติมาตรา 65 ทวิ (4) แห่ง ประมวล. นั้นการ
โอนทรัพย์สิน การให้บริการ หรือให้กู้ยืม โดยไม่มีค่าตอบแทนหรือค่าบริการ
หรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทนแต่ต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันสมควร
เจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินค่าตอบแทนหรือค่าบริการ หรือดอกเบี้ย ตาม
ราคาตลาด ณ วันที่ทำการโอนนั้นได้ ดังนั้นในการโอนทรัพย์สินดังกล่าวนี้
บริษัทผู้โอนจึงต้องโอนในราคาตลาด มิฉะนั้นอาจถูกเจ้าพนักงานประเมินค่า
ตอบแทนตามราคาตลาดได้ อนึ่ง ค่าตอบแทนนั้นรวมถึงเงินสด หุ้่น และ
ประโยชน์อื่นใดที่ให้แก่กันด้วย

สำหรับเหตุอันสมควรที่จะทำให้เจ้าพนักงานไม่อาจประเมิน
ค่าตอบแทนตามราคาตลาดได้นั้น เป็นดุลพินิจและขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงแต่ละ
กรณีไป อย่างไรก็ตาม กรมสรรพากรได้มีหนังสือที่ กค. 0802/18695 ลงวันที่
16 ตุลาคม 2533 เรื่องการโอนทรัพย์สินให้กับบริษัทจัดตั้งขึ้นใหม่ มีข้อความ
ดังนี้

ด้วยกรมสรรพากรได้พิจารณาเห็นว่าเพื่อเป็นการส่งเสริม
ให้ผู้ประกอบการผลิตสินค้าสามารถเปลี่ยนแปลงโครงสร้างองค์กรใหม่ เพื่อ
พัฒนาความเชี่ยวชาญและ เทคโนโลยีในการผลิตสินค้าแต่ละชนิดได้อย่างต่อเนื่อง
และมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

ฉะนั้น จึงให้ถือว่า การโอนทรัพย์สินที่เข้าลักษณะดังต่อไปนี้ เป็นการโอนทรัพย์สินโดยมีเหตุผลอันสมควร ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่ง ประ.ฎ.

1. ผู้รับโอนต้องเป็นบริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นใหม่ เพื่อการรับโอนกิจการโดยเฉพาะ และ
2. ผู้รับโอนต้องเป็นบริษัทที่มีวัตถุประสงค์ประกอบกิจการผลิตสินค้า และต้องได้รับโอนทรัพย์สินก่อนเริ่มประกอบกิจการ และ
3. ผู้โอน ต้องถือหุ้นในบริษัทผู้รับโอนไม่น้อยกว่า ร้อยละ 99 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทผู้รับโอน และ
4. ผู้โอนและผู้รับโอนต้องดำเนินการโอนและรับโอนทรัพย์สินในราคาไม่ต่ำกว่าราคาตามมูลค่าที่ปรากฏในบัญชี (book value) ณ วันที่โอน และ
5. ผู้โอนจะต้องไม่เป็นลูกหนี้ภาษีอากรค้างของกรมสรรพากร ณ วันที่โอนเว้นแต่ได้จัดให้มีธนาคารหรือหลักทรัพย์ค้ำประกันหนี้ภาษีอากรค้าง และค่าใช้จ่ายในการบังคับหนี้ดังกล่าวแล้ว และ
6. ผู้โอนต้องแจ้งการโอนทรัพย์สินดังกล่าวให้กรมสรรพากรทราบล่วงหน้าก่อนวันที่โอนไม่น้อยกว่า 7 วัน

การโอนทรัพย์สินดังกล่าว ให้ถือราคาที่โอนและรับโอน เป็นราคาที่พึงซื้อทรัพย์สินนั้น ตามมาตรา 65 ทวิ (3) แห่ง ประ.ฎ. แต่ทั้งนี้ ไม่เป็นการเสื่อมสิทธิที่เจ้าพนักงานประเมินจะกำหนดราคาขายตามมาตรา

39 แห่ง ประถม. และกำหนดจำนวนเงินเพิ่ม ขึ้นตามมาตรา 123 ตรี แห่ง ประถม. สำหรับการโอนกรรมสิทธิ์ หรือสิทธิ์ครอบครองในอสังหาริมทรัพย์

จะเห็นได้ว่า หนังสือกรมสรรพากรดังกล่าวเป็นการผ่อนคลาบบทบัญญัติในเรื่องการตีราคาทรัพย์สินตามราคาตลาด และวางแนวทางไว้ชัดเจนว่ากรณีใดที่กรมสรรพากรจะไม่ทำการประเมินราคาตลาดดังกล่าว ซึ่งเมื่อพิจารณาแล้วก็จะ เป็นกรณีซึ่งเกี่ยวกับการจัดรูปองค์กรทางธุรกิจ โดยวิธีการใช้หุ้นแลกกับทรัพย์สินนั่นเอง โดยกรมสรรพากรมีความมุ่งหมายให้สามารถมีการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างขององค์กรได้ อย่างไรก็ดี เงื่อนไขที่จะเข้าข่ายให้กิจการไม่ต้องถูกประเมินทรัพย์สินตามราคาตลาดนั้นค่อนข้างมาก ซึ่งอาจสรุปได้ดังนี้

(1) ผู้รับโอนต้องเป็นบริษัทที่จัดตั้งขึ้นใหม่ นอกจากนี้ ผู้รับโอนจะต้องมีวัตถุประสงค์ในการผลิตสินค้า และต้องรับโอนทรัพย์สินก่อนเริ่มประกอบกิจการ นั่นคือ เป็นการเน้นว่าบริษัทนั้นต้องจัดตั้งขึ้นใหม่และยังไม่ได้ประกอบกิจการมาก่อนการรับโอนทรัพย์สิน

นอกจากนี้ บริษัทผู้โอนยังจะต้องถือหุ้นในบริษัทผู้รับโอน ไม่น้อยกว่าร้อยละ 99 ของหุ้นทั้งหมดในบริษัทผู้รับโอนที่จัดตั้งขึ้นใหม่ซึ่งหมายความว่า จะต้องมีความสัมพันธ์กันในฐานะบริษัทแม่-ลูกกัน

(2) ผู้โอนต้องไม่เป็นหนี้ค่าภาษีอากร หรือถ้ามีก็ต้องจัดให้มีการชำระหนี้ดังกล่าว พร้อมค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องแก่กรมสรรพากร

(3) อย่างไรก็ตาม ราคาโอนนั้นจะต้องไม่ต่ำกว่ามูลค่าทางบัญชี (book value) ที่ปรากฏอยู่ในบัญชีของผู้โอน ณ วันที่โอน ซึ่ง

ในตอนท้ายหนังสือดังกล่าวระบุให้ราคาที่โอนกันนั้นเป็นราคาที่พึงซื้อทรัพย์สินนั้นตามมาตรา 65 ทวิ (3) ได้ แต่ในส่วนที่เป็นอสังหาริมทรัพย์ เจ้าพนักงานยังคงมีอำนาจกำหนดราคาขายตามมาตรา 39 ซึ่งให้ถือราคาขายที่เจ้าพนักงานที่วินิจฉัยกำหนดในการประเมินทุนทรัพย์ เพื่อการเสียค่าธรรมเนียม ได้มาตรา 49 ทวิ ซึ่งจะเห็นได้ว่าในที่สุดแล้วเจ้าพนักงานก็จะต้องอาศัยราคาประเมินดังกล่าว ในกรณีที่ราคาที่โอนกันต่ำกว่าราคาประเมินนั้น ซึ่งที่จริงแล้ว ไม่จำเป็นต้องอ้างถึงมาตรา 49 ทวิ เนื่องจากกรณีนี้นิติบุคคลเป็นผู้โอนนั้นไม่สามารถโอนกันต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควรอยู่แล้ว ตามมาตรา 65 ทวิ (4) ในส่วนของอากรแสตมป์สำหรับการโอนอสังหาริมทรัพย์นั้น เจ้าพนักงานยังคงมีอำนาจกำหนดจำนวนเงินที่แสดงไว้ในใบรับตามที่สมควรได้รับตามปกติตามมาตรา 123 ตรี ซึ่งหากเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ อันเป็นทางค้าหรือหากำไร อันจะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะก็จะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียอากรแสตมป์จากใบรับ จึงไม่ต้องพิจารณาตามมาตรา 123 ตรี

(4) ผู้โอนจะต้องแจ้งการโอนต่อเจ้าพนักงานก่อนทำการโอนไม่น้อยกว่า 7 วัน

แม้ว่าผู้โอน ผู้รับโอน จะมีคุณสมบัติครบตามข้อ (1) และ (2) ข้างต้นแล้วก็ตาม ก็จะไม่สามารถโอนทรัพย์สินต่ำกว่าราคาตลาดได้ เว้นแต่จะได้แจ้งการโอนให้เจ้าพนักงานทราบก่อน

จะเห็นได้ว่า การโอนทรัพย์สินในกรณีนี้จะใกล้เคียงกับเรื่องการโอนกิจการตามข้อ 2.2.2 ที่จะได้กล่าวต่อไป แต่มีความแตกต่างกันที่การโอนกิจการนั้นมีความมุ่งหมายเป็นการโอนสิทธิในการประกอบกิจการตามใบอนุญาต หรือสิทธิในการประกอบธุรกิจหนึ่งของผู้โอนมีอยู่และจะโอนไปทั้ง

บรรดาสิทธิหน้าที่ เจ้าหนี้ลูกหนี้ของกิจการของผู้โอนทั้งสิ้น ส่วนการโอน
 ทรัพย์สินตามหนังสือกรมสรรพากรดังกล่าวน่าจะมีความมุ่งหมายถึงทรัพย์สินอัน
 มีค่าหรือราคาของผู้โอน เช่น ที่ดิน อาคาร เครื่องจักร อุปกรณ์ ฯลฯ อัน
 เป็นสาระสำคัญในการประกอบธุรกิจเท่านั้น ซึ่งผู้รับโอนอาจมิได้รับเอา
 บรรดาหนี้สินที่ผู้โอนมีอยู่ เว้นแต่ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับตัวทรัพย์สินนั้นโดยตรง
 เป็นต้นว่า หนี้จำนองจำนำ แต่มิได้รับเอาหนี้สินทั้งหมดของผู้โอน การ
 โอนทรัพย์สินที่กรมสรรพากรเห็นว่าเป็นเหตุอันสมควรที่จะสามารถโอนกันใน
 ราคาต่ำกว่าราคาตลาดได้ จึงมุ่งหมายถึงการเปลี่ยนแปลงตัวองค์กรธุรกิจ
 เพื่อพัฒนาความเชี่ยวชาญเทคโนโลยีการผลิตเท่านั้น จึงมีข้อสังเกตว่า
 กรมสรรพากรยินยอมให้เฉพาะกิจการผลิตสินค้าเท่านั้นในขณะที่การโอนกิจ
 การนั้นจะเป็นกิจการใดก็ได้ ข้อแตกต่างอีกประการหนึ่งของกรณีการ
 โอนทรัพย์สินตามหนังสือกรมสรรพากรดังกล่าวกับการโอนกิจการตามมาตรา
 74 (1)(ค) นั่นก็คือ หลังจากที่มีการโอนทรัพย์สินดังกล่าวขึ้นไปแล้ว บริษัทผู้
 โอนยังคงมีอยู่ต่อไป แต่จะมีวัตถุประสงค์ทางธุรกิจในการผลิตสินค้าหรือไม่
 ไม่สำคัญ แต่ในส่วนของการโอนกิจการนั้นเมื่อโอนกันแล้ว บริษัทผู้โอนจะ
 ต้องจดทะเบียนเลิกกิจการ และทำการชำระบัญชีในรอบปีบัญชีที่มีการโอน
 กิจการนั้น ดังนั้นหลังจากโอนแล้ว ผู้โอนจะต้องเลิก กิจการไป ซึ่ง
 หมายความว่าผู้โอนจะไม่มีบรรดาทรัพย์สิน หนี้สินใด ๆ เหลืออยู่อีก ถ้ามีก็
 ต้องจัดการจำหน่ายจ่ายโอนหรือชำระให้เสร็จสิ้นในระหว่างช่วงการชำระบัญชี

ข้อแตกต่างประการสุดท้ายของการโอนทรัพย์สินตามหนังสือ
 กรมสรรพากรดังกล่าวกับการโอนกิจการ ก็คือความสัมพันธ์ในเรื่องทุนของผู้
 โอนกับผู้รับโอน กรณีการโอนทรัพย์สินนั้น กรมสรรพากรระบุว่าผู้โอนจะ
 ต้องถือหุ้นในบริษัทผู้รับโอนไม่น้อยกว่าร้อยละ 99 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออก
 เสียงในบริษัทผู้รับโอน ซึ่งหมายถึงว่าจะต้องมีความสัมพันธ์กันอย่างแน่นแฟ้น
 ในเรื่องของทุนนั้นคือผู้โอนจะต้องเป็นเจ้าของหุ้นทั้งหมดในบริษัทผู้รับโอนที่จัด

ตั้งขึ้นใหม่นั้นมิฉะนั้นจะไม่สามารถโอนทรัพย์สินกันในราคาต่ำกว่าราคาตลาด
ได้ เพราะจะไม่เข้าข่าย "เหตุอันสมควร" ตามความในมาตรา 65 ทวิ
(4) จำนวนหรือมูลค่าทรัพย์สินที่โอนกันจึงมิใช่เป็นสาระสำคัญ แต่อย่างไร
แต่ในส่วนของการโอนกิจการตามมาตรา 74 (1)(ค) นั้น ผู้โอนจะถือหุ้นใน
บริษัทผู้รับโอนหรือไม่ ไม่เป็นสาระสำคัญ เพียงแต่บริษัทผู้โอนต้องเลิกกิจการ
และชำระบัญชีเท่านั้น และแม้ว่าจะไม่มีข้อความใดระบุว่า "การโอนกิจการ"
นั้น ต้องโอนไปทั้งหมดหรือไม่ ก็คงจะแปลความหมายได้ว่าเป็นการโอนกิจการ
ทรัพย์สินและหนี้สินทั้งหมดที่ผู้โอนมีอยู่ คือมุ่งหมายให้ผู้รับโอนประกอบกิจการ
ต่อจากผู้โอนเลยทีเดียว

อนึ่ง พึงสังเกตว่าการโอนทรัพย์สินที่สามารถอ้างเหตุอัน
สมควรในการที่จะโอนกันต่ำกว่าราคาตลาดตามมาตรา 65 ทวิ (4) ได้นั้น
ผู้โอนยังต้องนำรายได้จากการจำหน่ายทรัพย์สินนั้นไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษี
เงินได้ตามปกติไม่มีข้อยกเว้นแต่อย่างไร เพียงแต่ราคาจำหน่ายจ่ายโอนกัน
ไม่ต้องใช้ราคาตลาดของทรัพย์สินนั้นเท่านั้น และภายหลังหากผู้รับโอนจำหน่าย
ทรัพย์สินนั้นไป ก็ต้องคำนวณกำไรสุทธิอีกครั้งด้วย แต่การโอนกิจการที่
เข้าเงื่อนไขตามมาตรา 74 (1)(ค) ซึ่งผู้โอนต้องเลิกกิจการนั้น จะมีผล
ทำให้ผู้โอนไม่ต้องถือราคาจำหน่ายจ่ายโอนเป็นรายได้ หรือรายจ่ายใน
การคำนวณกำไรสุทธิเลย เพียงแต่ต้องมีการตีราคาทรัพย์สินตามราคาตลาด
เท่านั้น ส่วนผู้รับโอนก็จะมีราคาต้นทุนเท่ากับราคาตามบัญชีของบริษัทผู้โอน
และจะเสียภาษีต่อเมื่อเมื่อได้มีการจำหน่ายทรัพย์สินนั้นไป จึงเป็นการเสีย
ภาษีคราวเดียวที่มีการจำหน่ายทรัพย์สินนั้นไปจริง

นอกเหนือไปจากหนังสือกรมสรรพากรที่วางหลักไว้ดัง-
กล่าวแล้ว ศาลและกรมสรรพากร ในการตอบข้อหารือก็ได้วางแนวทาง

พิจารณาว่าอย่างไรจึงถือเป็นเหตุอันสมควรที่ผู้โอนสามารถยกเงินค่าอ่างได้
ตามมาตรา 65 ทวิ (4) ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการโอนทรัพย์สินดังนี้

คำพิพากษาฎีกาที่ 2222/2530 บริษัท แรนเดอร์-
เมอรามาการ จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย ศาลวินิจฉัยว่าในขณะที่
จดทะเบียนโอนขายที่ดิน เจ้าพนักงานที่ดินประเมินราคาก็คงเสียค่าธรรมเนียม
เนียมตามราคาราคานั้น ราคานั้นจึงเป็นราคาที่เหมาะสมในขณะนั้นการที่มีการประ
เมินรายได้จากการขายที่ดินเพื่อคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตามจำนวนนั้นจึง
ชอบแล้ว โดยในข้อเท็จจริงในคดีดังกล่าวนี้ โจทก์ไม่มีพยานหลักฐานมาสืบ
ว่าราคาขายที่แท้จริงเป็นเท่าใด เจ้าพนักงานสรรพากรจึงประเมินตามราคา
ประเมินของกรมที่ดิน

คำวินิจฉัยกรมสรรพากรที่ กค.0808/10146 ลงวันที่ 11
ธันวาคม 2530 กรมสรรพากรได้วินิจฉัยว่า การโอนทรัพย์สินและหนี้สิน
ของบริษัทเดินอากาศไทย จำกัด ไปให้บริษัทการบินไทย จำกัด โดยถือ
ตามมูลค่าที่ปรากฏในบัญชีทรัพย์สินในวันที่โอนเป็นการโอนทรัพย์สินโดยมีเหตุ
อันสมควร เจ้าพนักงานใช้อำนาจตามมาตรา 65 ทวิ (4) ไม่ได้

สำหรับต้นทุนเพื่อให้ได้มาซึ่งทรัพย์สินนั้น จะประกอบไป
ด้วยราคาตลาดของหุ้นที่บริษัทผู้ซื้อออกให้โดยการเพิ่มทุน บวกกับเงินสด หรือ
ทรัพย์สินอื่นใดที่ได้จ่ายให้แก่บริษัทผู้โอน

ในกรณีที่บริษัทผู้ซื้อหรือได้มาซึ่งทรัพย์สินดังกล่าว มิได้
ออกหุ้นเพิ่มทุน แต่ขอให้ผู้ถือหุ้นโอนหุ้นให้แก่บริษัทผู้โอนแทน ข้อพิจารณาทาง
ภาษีอากรจะเป็นเช่นเดียวกับกรณีการซื้อหุ้น ตามข้อ 2.ข้างต้น นั่นคือ ถ้าผู้
ถือหุ้นเป็นบุคคลธรรมดาแล้ว เจ้าพนักงานไม่น่าจะประเมินเงินได้สำหรับ

การโอนหุ้นโดยไม่ได้รับค่าตอบแทนดังกล่าว และไม่น่าจะไปถึงไกลถึงว่าทรัพย์สินที่บริษัทได้ถือเป็นประโยชน์ของผู้ถือหุ้นด้วย แต่ถ้าผู้ถือหุ้นเป็นนิติบุคคลแล้ว เจ้าพนักงานยังคงมีอำนาจประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) ดังกล่าวได้

2.2.2 การเข้าซื้อหรือรับโอนกิจการ (Business Acquisition)

การรับโอนกิจการในที่นี้ผู้เขียนจะหมายถึงการรับโอนกิจการทั้งหมด นั่นคือบรรดาทรัพย์สินหนี้สินทั้งปวงของผู้โอน เพราะถ้าเป็นการซื้อหรือรับโอนหุ้นก็จะเป็นไปตามกรณีตามข้อ 2.1 หรือถ้าซื้อหรือรับโอนทรัพย์สินบางส่วน ซึ่งอาจมีหนี้สินติดพันมาด้วยก็ได้ เช่น หนี้จำนำ จำนอง หรือ การซื้อหรือรับโอนทรัพย์สินทั้งหมดโดยไม่รับหนี้สินติดพันมาด้วย ก็จะเป็นไปตามข้อ 2.2.1 ข้างต้น

โดยปกติแล้ว การโอนกิจการนั้น บริษัทผู้รับโอน อาจจ่ายค่าตอบแทนให้แก่บริษัทผู้โอนในรูปของเงินสดทรัพย์สินต่าง ๆ หุ้นในบริษัทผู้รับโอนหรืออาจตอบแทนผู้ถือหุ้นของบริษัทผู้โอนที่ยินยอมให้มีการโอนนั้นได้ในลักษณะเดียวกัน เนื่องจากเมื่อโอนกิจการทั้งหมดแล้ว ผู้โอนจะไม่เหลือกิจการอะไรที่จะประกอบได้อีกต่อไป

มีข้อควรพิจารณาทางภาษีอากรหลายประการที่เกี่ยวข้องกับการโอนกิจการ ดังนี้

1. ข้อพิจารณาทางภาษีอากรสำหรับผู้ถือหุ้นของผู้โอนกิจการ

บทมาตรา 40 (4)(ฉ) ใ้บัญญัติให้บุคคลต้องเสียภาษีเงินได้จากผลประโยชน์ที่ได้จากการ "รับช่วงกัน" ของห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

หรือบริษัท ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน แต่ไม่ปรากฏนิยามในที่ใดของ ประ.ฎ. ว่าคำว่ารับช่วงกันหมายถึงอย่างไร

เมื่อได้พิจารณาแล้ว ผู้เขียนเห็นว่า "การรับช่วงกัน" ตามมาตรา 40 (4)(ฉ) น่าจะหมายถึงการโอนกิจการนั่นเอง เพราะใน ส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลในมาตรา 74 (1)(ค) และบทบัญญัติ เรื่องภาษีมูลค่าเพิ่มเอง ในมาตรา 85/13 ก็ได้บัญญัติถึงภาระภาษีอากรที่ เกี่ยวข้องกับการโอนกิจการด้วยเช่นกัน การรับช่วงกัน หรือการรับช่วง กิจการกัน จึงน่าจะเป็นเรื่องเกี่ยวกับการโอนกิจการให้แก่กัน ซึ่งผู้เขียนได้ กล่าวแล้วในบทที่ 2 ว่าโดยปกติการโอนกิจการให้แก่กันนั้น ผู้โอนอาจจะเลิก กิจการนั้นไปในที่สุดตามแบบของการโอนกิจการ หรือเท่ากับบริษัท ก. รวมกับบริษัท ข. เหลือเป็นบริษัท ก. หรือบริษัท ข. บริษัทใดบริษัทหนึ่ง การรับช่วงกันในความหมายของมาตรา 40(4)(ฉ) นี้ ก็น่าจะมีความหมาย ในทำนองเดียวกัน

สำหรับผลประโยชน์ที่ผู้ถือหุ้นพึงได้จากการโอนกิจการนั้น คือจะได้รับหุ้นในบริษัทผู้รับโอน หรืออาจจะมีเงินสดและทรัพย์สินด้วยก็ได้ เป็นการตอบแทนการโอนกิจการนั้น ซึ่งปัญหาที่เกิดขึ้นในกรณีของการรับช่วง กันหรือการโอนกิจการนี้ก็คือ อะไรคือผลประโยชน์ที่ผู้เป็นหุ้นส่วน หรือผู้ถือหุ้น ได้รับจากการที่ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือบริษัทรับช่วงหรือโอนกิจการกันได้รับ ซึ่งตีราคาได้เป็นเงินได้เกินกว่าเงินที่ลงทุนตามมาตรา 40 (4) (ฉ) นี้ เช่น ผู้ถือหุ้นของบริษัท ก. ถือหุ้นมีมูลค่าหุ้นละ 10 บาท ต่อมาบริษัท ก. โอนกิจการทั้งสิ้นให้แก่บริษัท ข. และผู้ถือหุ้นของบริษัท ก. ได้รับหุ้น ของบริษัท ข. ซึ่งมีมูลค่าหุ้นละ 10 บาทเท่ากัน เป็นการตอบแทน ถ้าราคา ตลาดของหุ้นของบริษัท ข. ที่ผู้ถือหุ้นได้รับมาเท่ากับ 100 บาท ซึ่งหาก พิจารณาตามบทมาตรา 40 (4)(ฉ) ประกอบกับบทบัญญัติมาตรา 9 ทวิ ซึ่ง

ให้ตีราคาหุ้นตามราคาอันพึงมีในวันที่ได้รับหุ้นมานั้น ก็จะเห็นได้ว่าผู้ถือหุ้นของ บริษัท ก. จะต้องเสียภาษีจากเงิน 90 บาท (100 - 10) หรือหากแทนที่ผู้ถือหุ้นจะได้ผลตอบแทนเป็นหุ้นของบริษัท ข. แต่ได้เป็นเงินจำนวน 100 บาท แทน ดังนั้นผู้ถือหุ้นก็ต้องเสียภาษีเงินได้จากเงิน 90 บาท (100 - 10) ที่ได้รับนั้นเช่นกัน

สำหรับผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นนิติบุคคลของบริษัทผู้โอนนั้น ก็จะต้องนำประโยชน์ที่ได้รับอันเนื่องมาจากการโอนกิจการมารวมคำนวณกำไรสุทธิในทำนองเดียวกันกับบุคคลธรรมดาตามความมาตรา 65

ส่วนข้อพิจารณาทางภาษีอากร สำหรับผู้ถือหุ้นทั้งที่เป็น บุคคลธรรมดาและนิติบุคคลของผู้รับโอนกิจการซึ่งได้สละหุ้นของตนให้แก่บริษัท ผู้โอนกิจการ หรือผู้ถือหุ้นของบริษัทผู้โอนกิจการนั้น กรณีที่บริษัทผู้รับโอนกิจการมิได้ออกหุ้นเพิ่มทุน เป็นเช่นเดียวกับกรณีตามข้อ 2.1 และ 2.2.1 ซึ่งได้กล่าวแล้วข้างต้น

2. ข้อพิจารณาทางภาษีอากรสำหรับบริษัทผู้โอนและผู้รับโอนกิจการ

มาตรา 74 (1)(ค) ซึ่งออกตามความในพระราชบัญญัติ แก้ไขเพิ่มเติม ปร.ฎ. (ฉบับที่ 31) พ.ศ. 2534 ได้บัญญัติดังนี้

มาตรา 74 ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เลิก กั้นหรือควมเข้ากันกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่น การคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อคำนวณภาษีให้เป็นไปตามวิธีการในมาตรา 65 มาตรา 65 ทวิ และ มาตรา 66 เว้นแต่

"(1) การตีราคาทรัพย์สิน

(ก) ในกรณีที่เลิกบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ให้ตีตามราคาตลาดในวันเลิก

(ข) ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควบเข้ากันให้ตีตามราคาตลาดในวันที่ควบเข้ากัน แต่ไม่ให้ถือว่าราคาดังกล่าวเป็นรายได้หรือรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมอันได้ควบเข้ากันนั้น และให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใหม่อันได้ควบเข้ากันถือราคาของทรัพย์สินนั้นตามราคาปรากฏในบัญชีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมในวันที่ควบเข้ากันเพื่อประโยชน์ในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิจนกว่าจะได้มีการจำหน่ายทรัพย์สินนั้นไป ทรัพย์สินรายการใดมีสิทธิหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาก็ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมใช้อยู่ เพียงเท่าที่ระยะเวลาและมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่สำหรับทรัพย์สินนั้นเท่านั้น และห้ามมิให้นำผลขาดทุนสุทธิของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ

(ค) ในกรณีที่มีการโอนกิจการระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลด้วยกัน โดยที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้โอนกิจการต้องจดทะเบียนเลิก และมีการชำระบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีที่โอนกิจการนั้น ให้ตีตามราคาตลาดในวันที่ยกเลิก และให้นำความใน(ข) มาใช้บังคับโดยอนุโลม

(1) ความหมายของการโอนกิจการ

บทบัญญัติข้างต้นมิได้ให้ความหมายไว้ว่า "การโอนกิจการ" นั้นมีความหมายอย่างไร เพียงแต่ระบุว่า การโอนกิจการที่บริษัทหรือห้างฯ ผู้โอนจะต้องจดทะเบียนเลิก และมีการชำระบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีที่โอนนั้น จะต้องที่ราคาทรัพย์สินตามราคาตลาดในวันที่จดทะเบียนเลิกและนำความในส่วนของ การควบกิจการตาม(ข) มาใช้โดยอนุโลม ซึ่งก็ไม่อาจทราบชัดเจนว่าการโอนกิจการที่จะเข้าข่ายตาม (ค) นี้จะมีความหมายว่าอย่างไร

หากพิจารณาจากลักษณะของการจัดรูปองค์กรทางธุรกิจแล้วจะเห็นได้ว่าการโอนกิจการที่มาตรา 74 (1)(ค) กล่าวถึงนี้น่าจะมีความหมาย เป็นการโอนกิจการโดยที่บริษัทผู้โอนต้องเลิกไป ดังนั้นการโอนกิจการตามความในมาตรา 74(1)(ค) จึงมีความหมาย เช่นเดียวกับการโอนกิจการ ดังที่ได้กล่าวแล้วในบทที่ 2 ดังกล่าว และน่าจะมีความหมายครอบคลุมถึงการ "การรับช่วงกัน" ตามมาตรา 40 (4)(ฉ) ในส่วนของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาด้วย

กรณีของการโอนกิจการตามนัยมาตรา 74(1)(ค) นี้จึงต้องเป็นการโอนกิจการทั้งสิ้น ซึ่งบริษัทหรือห้างฯ ผู้โอนต้องจดทะเบียนเลิกบริษัทหรือห้างฯ แล้วแต่กรณีไปด้วย ซึ่งผลของการเลิกบริษัทหรือห้างฯ นั้น ทำให้ต้องทำการชำระบัญชีตาม ป.พ.พ. อยู่แล้ว

(2) การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้
และการตีราคาทรัพย์สิน

บริษัทหรือห้างฯ ผู้โอนกิจการจะต้องคำนวณกำไรสุทธิ ตามบทบัญญัติตามมาตรา 65, 65 ทวิ และ 66 และสำหรับการตีราคาทรัพย์สินนั้น มาตรา 74(1)(ค) กำหนดให้ตีราคาตามราคาตลาดในวันที่ยึดทะเบียนเลิกเช่นเดียวกับกรณีของการควบบริษัทตามข้อ 3. ซึ่งจะได้กล่าวต่อไป โดยมาตรา 74 (1)(ค) บัญญัติให้นำความใน (ข) กรณีการควบบริษัทมาใช้บังคับโดยอนุโลม

สรุปความในบทมาตรา 74 (1)(ค) นั้นก็คือ เมื่อกิจการตีราคาทรัพย์สินตามราคาตลาดในวันจดทะเบียนเลิกไปแล้วก็ไม่ต้องนำราคาที่ตีนั้นเป็นรายได้หรือรายจ่ายในการคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างฯ ผู้โอน ซึ่งก็มีปัญหาว่าเมื่อกิจการต้องโอนไปทั้งหมดแล้ว ผู้โอนจะเหลือทรัพย์สินอะไรให้ต้องตีราคาอีกในวันที่เลิกกิจการจากการสอบถามนักกฎหมายอาวุโสท่านหนึ่งของกรมสรรพากรนั้น ได้ชี้แจงว่าความมุ่งหมายของมาตรา 74 (1)(ค) นั้นก็คือ การโอนกิจการระหว่างบริษัทในเครือเดียวกันทรัพย์สินที่โอนไปทั้งสิ้นนั้นยังไม่ต้องเสียภาษี จนกว่าบริษัทผู้รับโอนจะได้จำหน่ายไปจริงการตีราคาดังกล่าวจึงเป็นราคา ณ วันโอน (มิใช่วันจดทะเบียนเลิก) การให้ตีราคาตลาดเพื่อจะได้ทราบสถานะอันแท้จริงของกิจการเท่านั้น ซึ่งคงจะต้องติดตามแนวทางการพิจารณาของกรมสรรพากรในเรื่องนี้ต่อไป ส่วนบริษัทหรือห้างฯ ผู้รับโอนนั้นจะต้องถือราคาตามบัญชีของผู้โอนเพื่อประโยชน์ในการคำนวณกำไร หรือขาดทุนสุทธิจนกว่าจะได้มีการจำหน่ายทรัพย์สินนั้นไปโดยบริษัทผู้รับโอน และถ้าทรัพย์สินใดที่มีสิทธิหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาก็ให้หักได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราที่บริษัทหรือห้างฯ ผู้โอนใช้อยู่เท่าที่ระยะเวลาเหลืออยู่ และห้ามนำ

ผลขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างฯ เดิมมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไร หรือขาดทุนสุทธิ ซึ่งรายละเอียดในเรื่องนี้เป็นเช่นเดียวกับกรณีของการควบ บริษัทตามข้อ 3. หัวข้อ (5) ในบทนี้

เนื่องจากการโอนกิจการดังกล่าวนี้ มีความต่อเนื่องในการประกอบกิจการกันอยู่ ป.ร.ฎ. จึงได้ให้อำนาจ ปรึกษาให้ผู้โอนไม่ต้องเสียภาษีจากการโอนทรัพย์สินดังกล่าวนี้ไปใน ขณะที่มีการโอนนั้น แต่ให้ตีราคาทรัพย์สินตามราคาตลาดเอาไว้ก่อน เพื่อ ป้องกันมิให้เกิดปัญหาในภายหลังว่า ราคาทรัพย์สินควรจะเป็นเท่าใด กิจการ ผู้รับโอนจะต้องเสียภาษีจากทรัพย์สินนั้น เมื่อตนได้จำหน่ายออกไปเท่านั้น โดยถือเอาต้นทุนตามราคาของผู้โอนได้มานั้น รวมทั้งถือเป็นต้นทุนในการหักค่า สึกทรอและค่าเสื่อมราคาตามต้นทุนเดิม และไม่เกินกว่าระยะเวลาที่บริษัทผู้ โอนยังคงมีสิทธิอยู่

การได้มาซึ่งกิจการทั้งกิจการนั้น บริษัท ผู้รับโอนน่าจะมีต้นทุนหรือมูลค่าอันพึงซื้อกิจการโดยเทียบเคียงกับบทมาตรา 65 ทวิ (3) ซึ่งก็คือมูลค่าของเงินสดบวกกับราคาตลาดของหุ้นและทรัพย์สิน อื่น ๆ ที่บริษัทผู้รับโอนได้จ่ายไปเพื่อให้ได้ซึ่งกิจการนั้น

(3) การชำระบัญชีและหน้าที่ในการยื่นแบบแสดง รายการและเสียภาษีอากร

ผลของการที่บริษัทหรือห้างฯ ต้องจดทะเบียน เลิกกิจการในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการโอนกิจการนั้น หน้าที่และความรับผิดชอบ จะเป็นไปเช่นเดียวกับกรณีการเลิกบริษัทตามบทมาตรา 72 นั่นคือ ผู้มีอำนาจ ทำการแทนนิติบุคคลต้องร่วมกับผู้ชำระบัญชี แจ้งถึงการโอนกิจการนั้นภายใน

15 วันนับแต่วันที่ได้จดทะเบียนเลิก ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีอากร สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีสุดท้ายซึ่งสิ้นสุด ณ วันที่จดทะเบียนเลิก ซึ่งมีปัญหาว่าหน้าที่และความรับผิดชอบดังกล่าว นั้น เป็นของบริษัทหรือห้างฯ ผู้โอน หรือผู้รับโอนกันแน่

ก. หน้าที่ในการชำระบัญชี

ตามบทบัญญัติแห่ง ปพพ. แม้มีการเลิกบริษัทหรือห้างฯ นั้น ก็ได้ทำให้บริษัทหรือห้างฯ นั้นสิ้นสภาพนิติบุคคลไปทันที มีผลเพียงแต่บริษัทหรือห้างฯ นั้นต้องหยุดประกอบธุรกิจตามปกติและกรรมการหรือผู้จัดการของบริษัทหรือห้างฯ หมุดอำนาจในการบริหารงานของบริษัทต่อไป เพื่อให้ผู้ชำระบัญชี (หรือเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ กรณีกิจการล้มละลาย) เข้ามาจัดการงานของบริษัทเพื่อประโยชน์ในการรวบรวมทรัพย์สิน และชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ของบริษัท ดังนั้น แม้บริษัทหรือห้างฯ จะหยุดประกอบกิจการตามปกติเมื่อเลิกแล้ว แต่ตามกฎหมายยังถือว่าบริษัทหรือห้างฯ ยังคงตั้งอยู่ตราบเท่าเวลาที่จำเป็นเพื่อการชำระบัญชี (มาตรา 1249 แห่งปพพ.) ผู้ชำระบัญชีของบริษัทหรือห้างฯ จึงอาจประกอบธุรกิจของบริษัทหรือห้างฯ เท่าที่จำเป็นต่อไปอีกชั่วคราวระยะเวลาหนึ่งก็ได้ อนึ่งผู้ชำระบัญชีจะเป็นไปตามสัญญาจัดตั้งห้างฯ หรือข้อบังคับของบริษัทหรือหากไม่ได้กำหนดหุ้นส่วนผู้จัดการหรือกรรมการของบริษัท โดยความยินยอมของที่ประชุมผู้เป็นหุ้นส่วน หรือผู้ถือหุ้นแล้วแต่กรณี (มาตรา 1251) ซึ่งที่ประชุมดังกล่าวอาจตั้งบุคคลอื่นนอกจากบุคคลที่ระบุไว้ในสัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วน หรือข้อบังคับของบริษัทหรือนอกเหนือจากหุ้นส่วนผู้จัดการ หรือกรรมการก็ได้ หรือผู้มีส่วนได้เสียอาจร้องขอต่อศาลให้ตั้งผู้ชำระบัญชีก็ได้

สำหรับอำนาจของผู้ชำระบัญชีนั้น เป็นไปตาม ความแห่งบทบัญญัติมาตรา 1259 แห่ง บ.พ.พ. กล่าวคือ (1) สามารถฟ้องคดีหรือดำเนินคดีในนามของห้างฯ หรือบริษัท ไม่ว่าจะ เป็นคดีแพ่งหรือคดีอาญาตลอดจนทำสัญญาประนีประนอมยอมความในนามของห้างฯ หรือบริษัทได้ ซึ่งเป็นอำนาจที่เกิดขึ้นโดยผลของกฎหมาย มิใช่กระทำในฐานะเป็นตัวแทนห้างหรือบริษัทฯ (2) ผู้ชำระบัญชียังสามารถดำเนินกิจการของห้างฯ หรือบริษัทตามที่จำเป็นเพื่อชำระสะสางกิจการให้เสร็จไปด้วยดี (3) ทำการขายทรัพย์สินของห้างฯ หรือบริษัท เพื่อการชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ และคืนทุนหรือแบ่งกำไรคืนผู้เป็นหุ้นส่วนหรือผู้ถือหุ้นและ (4) ทำการอย่างอื่นตามความจำเป็น เพื่อให้การชำระบัญชีเสร็จสิ้นไปด้วยดี เช่น ว่าจ้างนักบัญชีไปช่วยในการทำบัญชี

หน้าที่โดยทั่วไปของผู้ชำระบัญชีนั้นก็คือ สะสางการงานของห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทให้เสร็จไป กับจัดการใช้หนี้เงินและแจกจ่ายทรัพย์สินของห้างฯ หรือบริษัทตามมาตรา 1250 แห่ง บ.พ.พ. อย่างไรก็ตาม ผู้ชำระบัญชีไม่อาจเริ่มงานใหม่หรือทำสัญญาซึ่งมิใช่เป็นการสะสางงานเก่านอกจากนั้น ผู้ชำระบัญชียังจะต้องปฏิบัติตามคำสั่งของที่ประชุมผู้เป็นหุ้นส่วน หรือผู้ถือหุ้นเกี่ยวกับการชำระบัญชีด้วย โดยมาตรา 1256 วรรคท้าย บัญญัติว่า "อนึ่ง ที่ประชุมใหญ่จะสั่งให้ผู้ชำระบัญชี ตีราคาทรัพย์สินหรือให้ทำการใด ๆ ก็ได้สุดแต่ที่ประชุมจะเห็นสมควร เพื่อชำระสะสางกิจการของห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทให้เสร็จไป"

นอกจากนั้น ผู้ชำระบัญชียังมีหน้าที่ต้องบอกกล่าวแก่ประชาชน โดยการโฆษณาว่าห้างฯ หรือบริษัทได้เลิกกันแล้ว เพื่อให้ผู้เป็นเจ้าหนี้ได้ยื่นคำทวงหนี้แก่ผู้ชำระบัญชีและบอกกล่าวไปยังเจ้าหนี้ซึ่งปรากฏชื่อในสมุดบัญชีหรือเอกสาร โดยจดหมายลงทะเบียบน (มาตรา

1253) และผู้ชำระบัญชีต้องจัดการให้มีการจดทะเบียนเลิกห้างฯ หรือบริษัท (มาตรา 1254) จัดทำงบดุลให้เร็วที่สุดที่จะทำได้และเสนอให้ที่ประชุมผู้เป็นหุ้นส่วนหรือผู้ถือหุ้นอนุมัติ (มาตรา 1255) โดยผู้ชำระบัญชีต้องจัดทำรายงานทุกกระยะ 3 เดือนว่าได้จัดการชำระบัญชีไปอย่างไรบ้าง (มาตรา 1267) และหน้าที่สำคัญอีกประการหนึ่งก็คือ การรวบรวมและจำหน่ายทรัพย์สินตลอดจนการชำระหนี้ ถ้ายังไม่พอชำระหนี้ ก็สามารถเรียกให้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือผู้ถือหุ้นส่งใช้ค่าหุ้นที่ยังค้างชำระอยู่ก็ได้ หลังจากจัดการชำระหนี้แล้ว ถ้ายังมีทรัพย์สินเหลืออยู่อีกก็จะคืนทรัพย์สินหรือทุนให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือผู้ถือหุ้น

เมื่อชำระบัญชีเสร็จแล้ว ผู้ชำระบัญชีต้องจัดทำรายงานและเรียกประชุมผู้เป็นหุ้นส่วนหรือผู้ถือหุ้น เพื่อเสนอรายงานดังกล่าวถ้าที่ประชุมอนุมัติรายงานดังกล่าวแล้ว ผู้ชำระบัญชีต้องนำความไปจดทะเบียนสิ้นสุดการชำระบัญชีภายใน 14 วัน นับแต่วันที่ประชุม (มาตรา 1270) พร้อมทั้งส่งมอบบัญชีเอกสารต่อนายทะเบียน ซึ่งจะเก็บไว้ให้ผู้มีส่วนได้เสียสามารถตรวจดูได้ (มาตรา 1271)

หากผู้ชำระบัญชีละเลยไม่ปฏิบัติตามหน้าที่ต่าง ๆ ที่กฎหมายกำหนดก็จะมีผลตามพระราชบัญญัติกำหนดความผิดเกี่ยวกับห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด สมาคม และมูลนิธิ พ.ศ. 2499 มาตรา 24 ถึงมาตรา 38 ซึ่งมีโทษปรับอย่างสูงตั้งแต่สองพันถึงแปดพันบาทนอกจากนี้ หากปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบเป็นเหตุให้ผู้อื่นเสียหาย ก็จะต้องรับผิดชอบทางแพ่งตามหลักเรื่องละเมิดดังเช่น ผู้ชำระบัญชีแบ่งทรัพย์สินของบริษัทคืนให้แก่ผู้ถือหุ้นโดยที่ยังไม่ได้ชำระค่าภาษีอากร เป็นการฝ่าฝืนมาตรา 1269 กรมสรรพากรย่อมฟ้องให้ผู้ชำระบัญชีรับผิดชอบได้* อนึ่ง อายุความการฟ้อง

*คำพิพากษาฎีกาที่ 2571/2523

ร้องเรียกหนี้สินซึ่งห้างหุ้นส่วนหรือบริษัท หรือผู้เป็นหุ้นส่วนหรือผู้ถือหุ้น หรือผู้ชำระบัญชีเป็นลูกหนี้ มีกำหนด 2 ปี นับแต่วันสิ้นสุดการชำระบัญชีอันเป็นวันที่ นายทะเบียนรับจดทะเบียน (มาตรา 1272)

ข. หน้าที่ในการยื่นแบบและเสียภาษี

ผู้เขียนเห็นว่า บทบัญญัติมาตรา 73 ที่บัญญัติให้ห้างหรือบริษัทที่เกิดขึ้นใหม่จากการควบกิจการต้องมีหน้าที่และรับผิดชอบเสมือนเป็นผู้ชำระบัญชีในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีแทนห้างฯ หรือบริษัทเดิมที่มากับเข้ากันนั้น จะไม่สามารถนำมาใช้กับกรณีของการโอนกิจการได้ เนื่องจากบทมาตรา 74 (1)(ค) นั้นเองที่ระบุว่า การโอนกิจการ ความมุ่งหมายของ (ค) นี้ จะต้องมีการจดทะเบียนเลิก และมีการชำระบัญชี การนำ (ข) ในส่วนของการควบบริษัทมาใช้โดยอนุโลมถึงเป็นการอนุโลมเฉพาะในส่วนของการปฏิบัติทางบัญชี การตีราคาทรัพย์สินและการคำนวณภาษีเท่านั้น เมื่อไม่มีกฎหมายบัญญัติให้ผู้รับโอนกิจการต้องมีหน้าที่และความรับผิดชอบแทนผู้โอนในการยื่นรายการและชำระภาษีอย่างในกรณีของการควบบริษัท จึงไม่สามารถนำบทมาตรา 73 มาใช้เสมือนเป็นบทกฎหมายใกล้เคียงอย่างปึงได้ เพราะลักษณะของการควบบริษัทและการเลิกกิจการนั้นต่างกัน

แต่เมื่อมีการเลิกกิจการโดยการโอนกิจการตามมาตรา 74 (1) (ค) แล้ว ผู้จัดการและผู้ชำระบัญชีต้องปฏิบัติตามมาตรา 72 และ 73 และในเรื่องการแจ้งเจ้าพนักงานประเมิน การยื่นรายการและการชำระภาษี ซึ่งผู้เขียนเห็นว่า ควรต้องแจ้งรายละเอียดในเรื่องการโอนกิจการดังกล่าวด้วย เพราะกรณีมิใช่การเลิกห้างฯ หรือบริษัทในกรณีธรรมดาทั่วไปซึ่งจะมีผลต่างกันในเรื่องวิธีการคำนวณภาษีตามมาตรา 74 (1)(ก) แต่ยังไม่ปรากฏแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรในเรื่องนี้

อนึ่งในส่วนที่เกี่ยวข้องกับบริษัท หรือ
 ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศนั้น กรณีจะเป็นเช่น
 เดียวกันกับการควบบริษัทตามข้อ 3. หัวข้อ (7) ในบทนี้ทุกประการ เว้นแต่
 ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและชำระภาษี
 จะเป็นหน้าที่ของผู้โอนกิจการ มิใช่ผู้รับโอนซึ่งต่างกับกรณีของการควบบริษัท

3. ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ

3.1 ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ตามบทบัญญัติมาตรา 77/1 (8) (ฉ) แห่ง พรฎ. ซึ่ง
 ได้ให้ความหมายของคำว่า "ขาย" เอาไว้ว่าหมายถึงการจำหน่ายจ่ายโอน
 สินค้าไม่ว่าจะมีประโยชน์ตอบแทนหรือไม่ แต่ไม่รวมถึงกรณีที่มีสินค้าคงเหลือ
 และหรือทรัพย์สินของผู้ประกอบการซึ่งมีอยู่ซึ่งได้โอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน
 โดยผู้รับโอนกิจการเป็นผู้ประกอบการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม
 ตามมาตรา 82/3 นั่นคือผู้ประกอบการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากภาษีขายหัก
 ด้วยภาษีซื้อคือเป็นผู้ประกอบการที่เสียภาษีอัตราร้อยละ 7 หรืออัตรา 0 ดังนั้นผู้
 ประกอบการรายย่อยที่มีเงินได้ไม่เกิน 1,200,000 บาทซึ่งเลือกเสียภาษี
 จากยอดรายรับอัตราร้อยละ 1.5 หรือผู้มีใช้ผู้ประกอบการผู้เสียมูลค่าเพิ่ม
 เช่น เป็นผู้ประกอบการที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะ (เช่นธนาคารพาณิชย์) จะ
 ไม่ได้รับประโยชน์จากข้อยกเว้นดังกล่าว

(1) ความหมายของ "การโอนกิจการทั้งหมด"

สำหรับสินค้าคงเหลือหรือทรัพย์สินที่มีอยู่ ณ วันเลิกกิจการ
 ในกรณีที่มีการโอนกิจการนั้นกรณีที่จะไม่ต้องถูกถือว่าเป็นการ "ขาย" อันต้อง

เสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น จะต้องเป็นการโอนกิจการทั้งหมดให้แก่นั้น แต่กฎหมายมิได้บัญญัติว่า ผู้โอนกิจการจะต้องจดทะเบียนเลิกและต้องชำระบัญชีในรอบระยะเวลาที่มีการโอนนั้นซึ่งต่างจากกรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งบัญญัติไว้ชัดเจนดังกล่าว

อย่างไรก็ดีแม้กฎหมายจะมีได้บัญญัติไว้ชัดเจนก็ตามแต่เมื่อได้พิจารณาบทมาตราที่เกี่ยวข้อง นั่นคือมาตรา 85/13 และ 85/15 ก็เห็นได้ว่ากฎหมายมีความมุ่งหมายว่าเมื่อโอนกิจการทั้งหมดแล้ว ผู้โอนต้องเลิกประกอบกิจการไป และต้องคืนทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย จึงน่าที่จะมุ่งถึงกรณีที่ผู้โอนจะต้องจดทะเบียนเลิกตาม ปพพ. ด้วย ดังความดังนี้

มาตรา 85/13 ผู้ประกอบการจดทะเบียนใดประสงค์จะโอนกิจการบางส่วน หรือทั้งหมดให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนนั้นแจ้งการโอนกิจการและการเปลี่ยนแปลงรายการ หรือแจ้งการโอนและแจ้งการเลิกประกอบกิจการตามมาตรา 85/15 แล้วแต่กรณี

ฯลฯ

ให้นำมาตรา 85/15 วรรคสองมาใช้บังคับในกรณีที่เป็นการโอนกิจการทั้งหมด

มาตรา 85/15 วรรคสองให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เลิกกิจการคืนใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ณ สถานที่ที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้พร้อมกับการแจ้งเลิกประกอบกิจการ

จะเห็นได้ว่ากฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มเอง ได้กล่าวถึง การโอนกิจการทั้ง 2 กรณี คือโอนไปทั้งหมด กับโอนเพียงบางส่วน ซึ่ง เฉพาะการโอนไปทั้งหมดเท่านั้นจึงจะไม่ถือว่าเป็นการขายตามมาตรา 77/1 (10) (ฉ) แต่ส่วนการโอนเพียงบางส่วน หากมีการโอนสินค้าให้แก่กัน แล้วก็ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย

จากบทมาตรา 85/13 ประกอบกับมาตรา 85/15 วรรคสองนั้น จะเห็นได้ว่าการโอนกิจการทั้งหมด ผู้โอนจะต้องมีการแจ้ง การเลิกประกอบกิจการ พร้อมทั้งคืนทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ก่อนวันโอน กิจการไม่น้อยกว่า 15 วันด้วย ซึ่งถ้าสภาพนิติบุคคลของผู้โอนจะยังคงมีอยู่ กฎหมายก็คงจะไม่กำหนดให้คืนทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไปพร้อมกับการแจ้งโอนนั้น เพราะอาจสามารถใช้ทะเบียนดังกล่าวต่อไปในอนาคตได้อีกจึงอาจสรุปได้ว่า กฎหมายมุ่งหมายให้ผู้โอนต้องจดทะเบียนเลิก เช่นเดียวกับกรณีตาม มาตรา 74 (1)(ค) ในส่วนของภาษีเงินได้นิติบุคคล เช่นกัน

(2) หน้าที่ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

โดยทั่วไปแล้ว ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มก็คือ ผู้ประกอบการและผู้นำเข้าตามมาตรา 82 แห่ง พร.ฎ. แม้ว่าตามความเป็นจริงแล้ว ผู้ประกอบการจะเป็นผู้มีหน้าที่เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้บริโภค และเป็นผู้นำส่งภาษีให้แก่กรมสรรพากร อย่างไรก็ตามในส่วนของการโอนกิจการ นั้นเป็นไปเช่นเดียวกับกรณีการควบแน่นคือ กฎหมายบัญญัติให้ผู้โอนและผู้รับโอน เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย เพื่อป้องกันข้อถกเถียงว่าใครจะต้อง รับผิดชอบสำหรับภาษีมูลค่าเพิ่มในจำนวนใด สำหรับความรับผิดชอบที่เกิดขึ้นก่อน-

หลังการโอนกิจการดังกล่าวโดยเฉพาะ เมื่อผู้โอนกิจการนั้นได้เลิกกิจการไป ซึ่งกรมสรรพากรอาจพบปัญหาในการติดตามเรียกเก็บค่าภาษีดังกล่าว

(3) หน้าที่การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

ก. กรณีการโอนกิจการบางส่วน

บทบัญญัติมาตรา 85/13 ได้บัญญัติให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ประสงค์จะโอนกิจการบางส่วน ต้องแจ้งการโอนกิจการและการเปลี่ยนแปลงรายการทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มถ้ามี เช่น มีกิจการหลักอยู่ 5 อย่าง ประสงค์จะโอนไป 3 อย่าง ก็ต้องแจ้งการโอนกิจการ 3 อย่างนั้น และแจ้งเปลี่ยนแปลงรายการทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยลดกิจการลงเหลือ 2 อย่าง ไม่น้อยกว่า 15 วันก่อนวันโอนกิจการ

ส่วนตัวผู้รับโอนซึ่งเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนนั้น ก็ต้องแจ้งการรับโอนกิจการ และการเปลี่ยนแปลงรายการทะเบียนไว้ไม่น้อยกว่า 15 วัน ก่อนวันรับโอนกิจการ นั่นคือภายในกำหนดเวลาเดียวกัน แต่ถ้าผู้รับโอนกิจการไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนแล้ว ก็จะต้องยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไม่น้อยกว่า 15 วันก่อนวันรับโอนกิจการด้วยซึ่งกฎหมายได้บัญญัติว่า เมื่อได้ยื่นคำขอแล้วให้ผู้รับโอนประกอบกิจการดังกล่าวต่อเนื่องไปพลางก่อนก็ได้ แม้ว่าจะยังมิได้มีการรับโอนกิจการกันทางทะเบียนอย่างถูกต้องครบถ้วน เพราะผู้ประกอบการจดทะเบียนผู้โอนกิจการอาจจะยังมิได้แจ้งการโอนดังกล่าวก็ได้

ข. กรณีการโอนกิจการทั้งหมด

เป็นไปตามบทบัญญัติมาตรา 85/13 เช่นกัน ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ประสงค์จะโอนกิจการไปทั้งหมด ให้แจ้งการโอนก่อนวันโอนกิจการไม่น้อยกว่า 15 วัน และแจ้งเลิกประกอบกิจการตามบทบัญญัติมาตรา 85/15 โดยผู้โอนต้องคืนใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มพร้อมกับการแจ้งเลิกนั้นด้วย

สำหรับในส่วนของผู้รับโอนนั้น กรณีเป็นเช่นเดียวกับการโอนกิจการบางส่วนจึงจะไม่กล่าวซ้ำอีก

3.2 ความรับผิดชอบในการเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

มีข้อพิจารณาเช่นเดียวกับกรณีการควบบริษัท ตามข้อ 3. ในหัวข้อ 3.2

อนึ่ง ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับวิธีการทางบัญชีของการซื้อหรือรับโอนกิจการนั้น เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 20 เรื่องการบัญชีสำหรับการรวมกิจการ แต่มุ่งที่จะใช้เฉพาะกับบริษัทจดทะเบียนและบริษัทรับอนุญาตตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์ และตลาดหลักทรัพย์ และ บริษัทมหาชน จำกัด*

*รายละเอียดโปรดดูภาคผนวก ฉ. ท้ายวิทยานิพนธ์นี้

3. การควบบริษัท

การควบบริษัทนี้มีจุดมุ่งหมาย เพื่อให้บริษัทสามารถขยายกิจการออกไป อย่างไรก็ตามปรากฏว่าการควบบริษัท กลับไม่เป็นที่นิยมเท่าใดนัก สาเหตุนอกเหนือไปจากความยุ่งยากในขั้นตอนก่อนการควบเข้ากันตามป.พ.พ. หรือ พ.ร.บ. บริษัทมหาชน จำกัด พ.ศ. 2535 แล้วกฎหมายภาษีอากรก็เป็นอุปสรรคอันสำคัญยิ่ง เนื่องจากมีผลกระทบแก่ผู้เกี่ยวข้องดังนี้

1. ผลกระทบต่อผู้ถือหุ้น

(1) เงินได้จากการควบบริษัท

โดยหลักการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่บุคคลต้องเสียภาษีเงินได้จากเงินได้พึงประเมินที่ได้รับตามมาตรา 39 แห่ง ประ.ภ. แต่มีปัญหาที่ต้องพิจารณาในกรณีที่เกี่ยวข้องกับการจัดรูปองค์กรทางธุรกิจนี้ คือ ผู้ถือหุ้นจะต้องเสียภาษีหรือไม่ เมื่อใด ซึ่งเห็นว่าเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับการควบกิจการได้ถูกบัญญัติไว้ในมาตรา 40 (40)(ฉ) และ (ซ) ซึ่งเป็นบทบัญญัติในส่วนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ดังนี้

"(ฉ) ผลประโยชน์ที่ได้จากการที่บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควบเข้ากัน หรือรับช่วงกันหรือเลิกกันซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน

(ซ) ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนหุ้น หุ้นกู้ พันธบัตร หรือโอนการเป็นหุ้นส่วนซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน"

สิ่งที่คุณถือหุ้นจะได้จากการควบบริษัทนั้น โดยปกติก็คือหุ้นซึ่งได้รับการจัดสรรตามข้อตกลงของผู้ถือหุ้นของทุกบริษัทที่มาควบเข้ากันนั่นเอง ซึ่งบทมาตรา 40 (4)(จ) บัญญัติให้บุคคลต้องนำผลประโยชน์ที่ได้จากการควบเข้ากันของนิติบุคคล ซึ่งตีมูลค่าเป็นเงินได้เกินกว่าเงินที่ลงทุนมาเสียภาษีได้ แต่ถ้าไม่ได้รับประโยชน์อะไรเพิ่มเติมจากมูลค่าหุ้นที่ตนถืออยู่แล้ว ก็ไม่มีเงินได้ที่เป็นกำไรอื่นต้องเสียภาษีแต่อย่างใด

ดร. สมชัย ฤชุพันธุ์² และไกรยุทธ ธีรตยาสินันท์³ ได้ให้ความเห็นว่า บทบัญญัตินี้เท่ากับเป็นการให้บุคคลเสียภาษีสำหรับผลได้จากหุ้นซึ่งเป็นการสะสม (accrued) ไม่ใช่ที่ได้รับจริง (realized) แสดงว่ามีการเก็บภาษีตามมาตรา 40 (4)(จ) สำหรับค่าเพิ่มของหุ้นที่ได้รับไม่ว่าจะมีการแปรสภาพเป็นตัวเงินหรือไม่ก็ตาม (accrued but not realized)

กล่าวโดยสรุปก็คือบทบัญญัติมาตรา 40(4)(จ) ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับประโยชน์ที่ได้จากการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควบเข้ากันหรือรับช่วงกัน ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินที่ลงทุนนั้น เป็นการเร่งให้บุคคลต้องเสียภาษีเร็วขึ้น เพราะบุคคลยังไม่ได้รับเงินได้นั้นๆแต่อย่างใดเพียงแต่มีการรับรู้เท่านั้นว่าหุ้นของตนมีมูลค่าเพิ่มขึ้นตัวอย่างเช่น บริษัท ก. มีมูลค่าหุ้นละ 10 บาท บริษัท ข. มีมูลค่าหุ้นละ 100 บาท เมื่อบริษัททั้งสองควบกันได้ตกลงกำหนดมูลค่าของหุ้นเป็นหุ้นละ 100 บาท ดังนั้นจะเห็นว่าผู้ถือหุ้นของบริษัท ก. จะได้รับประโยชน์ เนื่องจากการที่หุ้นนั้นมีมูลค่า

²ดร. สมชัย ฤชุพันธุ์, เศรษฐศาสตร์ว่าด้วยภาษีอากรในเมืองไทย, (สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์,) หน้า 38.

³ไกรยุทธ ธีรตยาสินันท์, ทฤษฎีภาษี และภาษีเงินได้, หน้า 98.

สูงขึ้น และสมมติให้ผู้ถือหุ้นของบริษัท ก. จำนวนเท่าเดิม ซึ่งถ้าพิจารณาจากผลประโยชน์ที่ได้รับจากการควบบริษัทนี้เป็นเงินได้หุ้นละ 90 บาท (100 - 10) ซึ่งจะเห็นได้ว่าโดยแท้ที่จริงแล้ว ผู้ถือหุ้นของ ก. ยังมิได้รับเงินได้นั้นมาแต่อย่างใด เพียงแต่ได้รับทราบและอาจได้รับใบหุ้นใหม่ ซึ่งมีมูลค่าหุ้นละ 100 บาท มาแทนใบหุ้นเดิมที่ตนมีอยู่ในบริษัท ก. เพียงเท่านั้น ผู้ถือหุ้นจะได้รับเงินได้จริงก็ต่อเมื่อตนได้โอนขายหุ้นนั้นไป ซึ่งเป็นเงินได้ที่จะต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติมาตรา 40 (4)(ข) อยู่แล้ว การกำหนดค่าให้บุคคลต้องเสียภาษีเงินได้จากเงินได้ที่ตนยังมีได้รับเข้ามา จึงไม่น่าจะเป็นสิ่งที่จะต้องตามทฤษฎีภาษีอากร เพราะเท่ากับบังคับให้บุคคลต้องเสียภาษีก่อนถึงเวลาอันควร

โดยทั่วไปแล้ว การจัดสรรหุ้นของบริษัทที่เกิดจากควบเข้ากันให้แก่ผู้ถือหุ้นของบริษัทเดิมทั้งหลายที่เข้ามาควบกันนั้น จะคำนึงถึงผลการดำเนินงานของแต่ละบริษัทเป็นสำคัญประกอบกับมูลค่าของทรัพย์สิน หนี้สิน และจะจัดสรรกันไปตามอัตราส่วนของทรัพย์สินสุทธิ หรือความมั่งคั่งสุทธิ (net worth) ของบริษัทที่มาควบเข้ากันนั้น ซึ่งคำนวณได้จากการนำทรัพย์สิน หักด้วยหนี้สินทั้งสิ้น แต่โดยส่วนใหญ่แล้วมักจะนำค่าแห่งชื่อเสียง (goodwill) หรือค่าแห่งสิทธิใบอนุญาตต่าง ๆ เข้ามาเกี่ยวข้องด้วยเสมอ

ตัวอย่างที่ 1

การควบบริษัท

บริษัท ก		บริษัท ข	
ทรัพย์สิน 800	หนี้สิน 300	ทรัพย์สิน 1,000	หนี้สิน 200
	ทุน 500		ทุน 800

จะเห็นได้ว่า ความมั่งคั่งสุทธิ (net worth) ของบริษัท ก. จะเท่ากับ 500 (ทรัพย์สิน 800 - หนี้สิน 300) ในขณะที่ความมั่งคั่งสุทธิของบริษัท ข. จะเท่ากับ 800 (ทรัพย์สิน 1,000 - หนี้สิน 200) ดังนั้นในการจัดสรรหุ้นให้แก่ผู้ถือหุ้น ผู้ถือหุ้นบริษัท ก. น่าจะได้รับหุ้นไป 5 ส่วน และผู้ถือหุ้นบริษัท ข. น่าจะได้รับไป 8 ส่วน ถ้าเทียบกับทุนจดทะเบียนแล้ว ผู้ถือหุ้นของ ก. และ ข. จะได้รับหุ้นมูลค่า 500 และ 800 (ทุนจดทะเบียนของบริษัทใหม่เท่ากับ 1,300 บาท) ตามลำดับ ซึ่งไม่เกินกว่าเงินลงทุนของตน จึงไม่ต้องนำมาเสียภาษีตามมาตรา 40 (4)(ฉ) นี้

ตัวอย่างที่ 2

กรณีเหมือนตัวอย่างที่ 1 ทุกประการ แต่ให้ราคาตลาดของทรัพย์สินในบริษัท ก. เท่ากับ 1,200 บาท และบริษัท ข. เท่ากับ 2,000 บาท ดังนั้น Net worth ของบริษัท ก. จะเท่ากับ 900 บาท (1,200 - 300) และ Net worth ของบริษัท ข. เท่ากับ 1,800 บาท (2,000 - 200) ดังนั้นอัตราส่วนของหุ้นในบริษัทใหม่ที่เกิดจากการควบเข้ากันนั้น จึงจะเท่ากับ 1 : 2

ซึ่งหากคำนวณจากทุนจดทะเบียนของบริษัทใหม่ซึ่งเท่ากับ 1,300 บาท แล้ว ผู้ถือหุ้นของบริษัท ก. และบริษัท ข. จะได้รับหุ้นมูลค่า 433.33 และ 866.67 ตามลำดับ ซึ่งอาจเห็นได้ว่าผู้ถือหุ้นบริษัท ก. จะมีผลขาดทุนอยู่ 66.67 บาท ในขณะที่ผู้ถือหุ้นบริษัท ข. จะได้กำไร 66.67 บาท แต่ถ้าจะพิจารณาถึงราคาของหุ้นที่แท้จริงแล้ว จะเห็นได้ว่าหากเลิกบริษัทในตอนนี้แล้วทำการขายทรัพย์สินเพื่อชำระหนี้กิจการจะเหลือเงินสดอยู่ 2,700 บาท ดังนั้นมูลค่าหุ้นที่แท้จริงของผู้ถือหุ้นบริษัท ก. และบริษัท ข. จึงควรเท่ากับ 900 บาท และ 1,800 ตามลำดับซึ่งจะมีเงินที่เป็นกำไรอยู่มากและต้องเสียภาษี ตามมาตรา 40 (4)(ฉ)

อนึ่งการพิจารณาความมั่งคั่งสุทธิของกิจการนั้นจะต้องคำนึงถึงราคาตลาดที่แท้จริงของทรัพย์สิน มิใช่มูลค่าทางบัญชี (book value) โดยเฉพาะหากกิจการมีทรัพย์สินที่อาจเพิ่มค่าได้ตลอดเวลา เช่น ที่ดิน ดังนั้นการพิจารณาว่าผู้ถือหุ้นได้รับประโยชน์จากการควบบริษัทนั้นเท่าใดจึงต้องคำนึงถึงราคาตลาดของหุ้นนั้น ซึ่งบทบัญญัติมาตรา 9 ทวิ แห่ง ประญ. ได้บัญญัติว่า หากจะต้องตีราคาทรัพย์สิน หรือประโยชน์เป็นเงินก็ให้ตีราคาหรือค่าของทรัพย์สินหรือประโยชน์ตามราคาที่สูงได้ในวันที่ได้รับทรัพย์สินหรือประโยชน์นั้นมา ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าราคาที่สูงได้ทรัพย์สินหรือประโยชน์นั้น ก็คือราคาตลาดนั่นเอง

ส่วนผู้ถือหุ้นที่เป็นนิติบุคคลนั้น ก็จะต้องเสียภาษีจากเงินได้จากการควบบริษัทที่ตีราคาได้เกินกว่าเงินลงทุน สำหรับเงินสด และทรัพย์สินอื่น ๆ ที่ได้รับ โดยตีราคาตามราคาอันพึงซื้อทรัพย์สินตามมาตรา 65 ทวิ (3) ส่วนหุ้นที่ได้รับจากการควบบริษัทนั้น ก็จะต้องถือเอาราคาอันพึงซื้อหุ้นนั้นตามมาตรา 65 ทวิ (3) เช่นกัน

2. ภาระภาษีอากรสำหรับบริษัทที่มาควบเข้ากัน

บทบัญญัติมาตรา 73 ให้ถือว่า บริษัททุกรายที่มาควบเข้ากันนั้นได้เลิกกัน เพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษีอากร ทั้งนี้เพราะโดยแท้จริงแล้วการควบบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น มิได้มีความหมายเหมือนกับการเลิกบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งจะสูญสิ้นสภาพนิติบุคคลไปและต้องมีการชำระบัญชี แต่การควบบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น แม้จะทำให้บริษัทหรือห้างฯ เดิมหายไป แต่ก็มิบริษัทใหม่ขึ้นมาแทนที่

ภาระภาษีอากร และหน้าที่ของผู้เกี่ยวข้องในกรณีการควบบริษัท อาจสรุปได้ดังนี้

(1) การตีราคาทรัพย์สิน

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ควบเข้ากันนั้นต้องคำนวณกำไรเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามวิธีการที่กำหนดไว้ในมาตรา 65, 65 ทวิ และ 66 โดยมาตรา 73 ให้ถือเสมือนเป็นการเลิกกิจการแต่ในส่วนของ การตีราคาทรัพย์สินของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น บทบัญญัติในมาตรา 74 เดิม* นั้นให้ตีทรัพย์สินตามราคาตลาด ในวันที่ได้ควบกันนั้น ส่วนบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เกิดขึ้นใหม่ก็จะถือเอาราคาที่ตีตามราคาตลาดดังกล่าว เป็นต้นทุนเพื่อการหักเสื่อมราคา หรือเพื่อใช้ในการคำนวณกำไรสุทธิจากการขายทรัพย์สินนั้น ๆ ดังจะได้แสดงตัวอย่างข้างล่างนี้

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

*ก่อนวันที่ 26 พฤศจิกายน 2534

ตัวอย่างที่ 2 ก่อนการแก้ไขบทบัญญัติมาตรา 74 (1)

ก่อนการควบบริษัท

บริษัท ก		บริษัท ข	
ที่ดิน	100	ทรัพย์สิน	100
(ราคาตลาด 1,000)		ทุน	100
	ทุน 100	(ราคาตลาด 500)	

หลังการควบบริษัท

บริษัทใหม่ (กข)	
ที่ดิน	1,000
ทรัพย์สิน	<u>500</u>
	<u>1,500</u>
ทุน	200
ส่วนเกินมูลค่าทุน	<u>1,300</u>
จากการตีราคา	
(Capital Surplus)	<u>1,500</u>

จากตัวอย่างข้างต้น จะเห็นได้ว่า บริษัท ก. จะมีกำไรที่เกิดขึ้นจากการตีราคาตามมาตรา 74 เดิม ดังกล่าว จำนวน 900 บาท (1,000-100) และบริษัท ข. จะมีกำไรจากการตีราคาเท่ากับ 400 (500 - 100) ซึ่งบริษัท ก. และบริษัท ข. จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ในอัตราร้อยละ 35 (อัตราเดิม) จึงเห็นได้ว่า จากทุนที่มีอยู่ บริษัท ก. และบริษัท ข. จะไม่สามารถชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรที่เกิดขึ้นจากการตีราคานั้นเลย เนื่องจากไม่มีเงินสดในมือเพียงพอ ถ้าต่อมาบริษัทใหม่ (กข) ได้ขายทรัพย์สินนั้นไปในราคา 1,500 บาท บริษัท กข จะไม่มีกำไรเกิดขึ้นอีก จึงไม่มีภาระภาษีในตอนที่โอนขายจริงแต่อย่างใด

จะเห็นได้ว่า บทบัญญัติมาตรา 74 (1) แห่ง ประมวล. เดิมนั้น ไม่เอื้ออำนวยให้มีการส่งเสริม การขยายการลงทุนโดยใช้รูปแบบของการควบ บริษัทตรงกันข้าม กลับมีนโยบายที่จะเก็บภาษีในวันควบบริษัทก่อน ซึ่งเป็นการ เร่งให้เสียภาษีเร็วขึ้น ทั้งที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเหล่านั้นยังไม่เคย ได้รับเงินได้นั้นแต่อย่างใด ซึ่งเป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้ผลักดันให้มีการแก้ไข กฎหมาย โดย พ.ร.บ. แก้ไขเพิ่มเติม ป.ร.ฎ. (ฉบับที่ 31) พ.ศ. 2534 เพื่อลดภาระดังกล่าว

บทบัญญัติในเรื่องการตีราคาทรัพย์สินตามมาตรา 74 (1)(ข) ตามกฎหมายใหม่นั้น ประมวล. ยังคงกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ ควบเข้ากันนั้นตีราคาทรัพย์สินตามราคาตลาดในวันที่ควบเข้ากันนั้น แต่ไม่ให้ ถือเป็นรายได้หรือรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมที่มาควบเข้ากันนั้น และในส่วนของบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใหม่ที่เกิดจากการควบเข้ากันนั้น บทมาตราดังกล่าวก็ได้ กำหนดให้ถือราคาตามบัญชี (book value) ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน ดังกล่าวที่ปรากฏอยู่ ณ วันที่มีการควบเข้ากันเพื่อประโยชน์ในการคำนวณกำไร หรือขาดทุนสุทธิ จนกว่าจะได้มีการจำหน่ายทรัพย์สินนั้นไป

จากบทกฎหมายที่ได้แก้ไขใหม่ดังกล่าวบริษัทหรือห้างฯ ที่มาควบ เข้ากันนั้นยังคงต้องตีราคาทรัพย์สินตามราคาตลาดเหมือนเดิมทุกประการ แต่ไม่มีภาระภาษีที่เกิดขึ้นจากกำไรที่ยังไม่ได้รับจริง (recognized but not realized) อีกต่อไป แต่ทั้งนี้ทั้งนั้น ให้ถือว่าบริษัทหรือห้างฯ ใหม่ ที่เกิดจากการควบเข้ากันมีต้นทุนทางภาษีเท่ากับต้นทุนที่บริษัทหรือ ห้างฯ เดิม ได้มา แม้ว่าจะได้ลงบัญชีไปตามราคาตลาดแล้วก็ตาม ซึ่งเมื่อบริษัทหรือห้างฯ ใหม่ได้จำหน่ายทรัพย์สินออกไปก็จะต้องเสียภาษีจากกำไรที่ได้ (รายรับหัก

ด้วยต้นทุนเดิมที่มีอยู่) โดยการนับไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่นเพื่อเสียภาษีตามปกติ

(2) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน และการหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคา

รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนนั้น เป็นรายจ่ายที่กิจการจ่ายไป เพื่อให้ได้ทรัพย์สินหรือสิทธิอย่างใดอย่างหนึ่งมา หรือเพื่อการได้ใช้ประโยชน์จากทรัพย์สินหรือสิทธินั้น ๆ เป็นระยะเวลาอันพอสมควร ตามหลักเกณฑ์ทางบัญชีแล้วจะถือเอาระยะเวลา 1 ปีขึ้นไป และรายจ่ายนั้นไม่ต่ำกว่า 500 บาท และมีลักษณะเป็นทรัพย์สินของบริษัท (คำพิพากษาศาลฎีกา ที่ 749/2509 ระหว่าง บริษัทปูนซีเมนต์ไทย จำกัด โจทก์ และกรมสรรพากร จำเลย) เช่น ค่าซื้อหรือก่อสร้าง อาคาร ค่าซื้อรถยนต์กับจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิการเช่า เป็นต้น ซึ่งรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน หรือรายจ่ายในการต่อเติม เปลี่ยนแปลง ขยายออกหรือทำให้ดีขึ้นซึ่งทรัพย์สิน แต่ไม่ใช่เป็นการซ่อมแซมให้คงสภาพเดิมเป็นรายจ่ายที่ต้องห้ามมิให้นำมาถือเป็นรายจ่าย ในการคำนวณกำไรสุทธิ ทั้งนี้ตามนัยมาตรา 65 ตรี (5)

อย่างไรก็ดี แม้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่สามารถถือเอารายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการลงทุนดังกล่าว เป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ แต่กิจการก็สามารถหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินนั้น ๆ ได้ตามหลักเกณฑ์และวิธีการทางบัญชี สำหรับระยะเวลาและอัตราที่ไม่เกินกว่าที่กฎหมายกำหนด ตามบทบัญญัติแห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 เช่น อาคารถาวร หักค่าสึกหรอได้ไม่เกินร้อยละ

5 ของมูลค่าต้นทุน ในรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่ง ๆ ซึ่งถ้ากิจการใช้วิธีการหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาตามวิธีเส้นตรง (straight line method) นั่นคือหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเท่า ๆ กัน ก็จะสามารถถือเอาค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคานั้นเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้เป็นระยะเวลา 20 ปี ในจำนวนที่เท่ากัน

พระราชกฤษฎีกาดังกล่าวยังได้กำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินที่สามารถนำมาหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้ นั่นคือรายจ่ายทั้งสิ้นที่ทำให้ได้มาซึ่งทรัพย์สินนั้น ส่วนรายจ่ายที่เกิดขึ้นหลังจากนั้นจะถือเป็นรายจ่ายจากการดำเนินงาน (operating expense) ซึ่งสามารถนำไปหักเป็นรายจ่าย เพื่อการคำนวณกำไรสุทธิได้ ดังนั้นค่าซื้ออาคารพร้อมทั้งดอกเบี้ยเงินกู้ที่จ่ายไปจนถึงวันที่ได้อาคารนั้นมา จึงเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน ในขณะที่ดอกเบี้ยที่จ่ายไปหลังจากที่ได้อาคารนั้นมา จะถือเป็นรายจ่ายในการดำเนินงาน อย่างไรก็ตามสำหรับที่ดินนั้นจะไม่ถือเป็นทรัพย์สินที่สามารถหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาได้ เนื่องจากที่ดินไม่ใช่ทรัพย์สินที่จะเสื่อมค่าลง มีแต่จะเพิ่มค่าสูงขึ้น

ในส่วนที่เกี่ยวกับการควบบริษัทนี้ มาตรา 74 (1) (ข) ได้กำหนดไว้ว่า บริษัทใหม่ที่เกิดจากการควบบริษัทนั้น สามารถหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินที่มีสิทธิหักค่าสึกหรออยู่แล้วตามหลักเกณฑ์ วิธีการเงื่อนไข และอัตราที่บริษัทหรือห้างฯ เดิมใช้อยู่ การเปลี่ยนแปลงใด ๆ ในเรื่องของวิธีการ เงื่อนไข หรืออัตราในการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาจะต้องได้รับอนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพากรเสียก่อน สำหรับในส่วนของมูลค่าต้นทุนที่จะนำมาคิดหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคานั้น ยังคงเป็นมูลค่าต้นทุนที่บริษัทหรือห้างฯ เดิมมีอยู่มิได้ใช้ราคาตลาดที่นิติบุคคลต้องตีราคาตามส่วนแรก

มาเป็นทุนในการคิดแต่อย่างใด ส่วนระยะเวลาจะนับสืบเนื่องกันไปและหัก
ได้เท่าที่ระยะเวลาที่เหลืออยู่เพื่อการคำนวณค่าสิทธิ และค่าเสื่อมราคาใน
บริษัท หรือห้างฯ เดิม เช่น บริษัทเดิม มีอาคารถาวร มูลค่า 1,000,000
บาท (ราคาตลาด 5,000,000 บาท) อัตราหักค่าสิทธิและค่าเสื่อมราคา
ร้อยละ 5 ใช้วิธีการเส้นตรง ดังนั้นถ้าบริษัทเดิมหักค่าสิทธิฯไปแล้ว 15
ปี ๆ ละ 50,000 บาท ดังนั้นบริษัทใหม่ที่เกิดจากการควบเข้ากัน จะหักค่า
สิทธิฯ ต่อไปได้อีก 5 ปี ๆ ละ 50,000 บาท เช่นกัน ยกเว้นปีสุดท้าย
ซึ่งจะหักเต็มมูลค่าไม่ได้ ก็อาจจะหักได้ 49,999 บาท เป็นต้น

(3) เงินสำรองหรือเงินกำไรยกมาจากรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ

ตามนัยแห่งบทบัญญัติมาตรา 74 (2) นั้น ในการคำนวณกำไรสุทธิ
ของบุคคลเดิม ก่อนมีการควบเข้ากันนั้น หากบริษัท หรือห้างฯ ดังกล่าวมีเงิน
สำรองหรือเงินกำไรยกมาจากรอบระยะเวลาบัญชี ก่อน ๆ สำหรับส่วนที่ยัง
ไม่ได้เสียภาษีเงินได้นั้นก็จะต้องนำเงินสำรอง หรือเงินกำไรดังกล่าว
มารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ในรอบระยะเวลาบัญชีสุดท้ายก่อนมีการควบ
เข้ากันกับบริษัทหรือห้างฯ อื่น ด้วย

ในส่วนนี้ผู้เขียนเห็นว่า แทบจะไม่มีโอกาสเลยที่บริษัทหรือห้างฯ
จะมีส่วนของเงินกำไรที่ยังมิได้เสียภาษีเงินได้ เนื่องจากเมื่อบริษัทมีกำไรก็
จะต้องนำไปเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลอยู่แล้ว สำหรับในส่วนของเงินสำรองนั้น
จะมีเฉพาะกรณีของบริษัทเท่านั้น เพราะถ้าเป็นห้างฯ แล้ว ปพพ. มิได้กำหนด
ให้กันเงินสำรองไว้แต่อย่างใด แต่สำหรับบริษัทนั้นจะต้องกันสำรองไว้เมื่อมี
กำไรและก่อนที่จะมีการจ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่า 1 ใน 20 ส่วนของกำไร
(5%) จนกว่าจะมีจำนวนถึงหนึ่งในสิบของทุนของบริษัท ซึ่งข้อบังคับของ

บริษัทอาจกำหนดให้บริษัทกันเป็นเงินสำรองมากกว่านี้ก็ได้ แต่จะกำหนดไว้ น้อยกว่านี้ไม่ได้ นอกจากเงินสำรองของบริษัทจะมาจากเงินกำไรแล้ว กรณี ที่บริษัทออกหุ้นเกินกว่ามูลค่าที่ตราไว้ (par value) หรือที่เรียกว่าส่วน ล้ำมูลค่าหุ้น (premium) นั้น บริษัทจะนำส่วนล้ำมูลค่าหุ้นใช้เป็นเงินสำรอง ก็ได้ ซึ่งส่วนล้ำมูลค่าหุ้นดังกล่าวนี้มีลักษณะเป็นทุนของบริษัท และมีได้ถือเป็น เงินได้บริษัท ดังนั้นเงินสำรองในส่วนที่เป็นส่วนล้ำมูลค่าหุ้น จึงไม่ต้องนำไป รวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้

(4) เงินสำรองของกิจการประกันภัย

ตามบทบัญญัติมาตรา 65 ทรี (1) นั้น ห้ามมิให้กิจการหักเงิน สำรองเป็นรายจ่ายเว้นแต่กรณีตาม (ก) ซึ่งกำหนดให้บริษัทประกันชีวิตสา มารถถือเอาเงินสำรองจากเบี้ยประกันภัย เพื่อสมทบทุนประกันชีวิตที่กันไว้ ก่อนคำนวณกำไร เฉพาะส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 65 ของจำนวนเบี้ยประกันภัย ที่ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชีหลังหักเบี้ยประกันภัยซึ่งเอาประกันต่อออกแล้ว เป็นรายจ่ายได้แต่สำหรับกรณีที่บริษัทต้องใช้เงินตามจำนวน ซึ่งเอาประกัน สำหรับกรมธรรม์ประกันชีวิตรายใด ไม่ว่าเต็มจำนวนหรือบางส่วน เงินที่ได้ ใช้จ่ายเฉพาะส่วนที่ไม่เกินกว่าเงินสำรองดังกล่าว สำหรับกรมธรรม์ชีวิตราย ใดจะถือเป็นรายจ่ายไม่ได้ ซึ่งหากบริษัทเลิกสัญญาตามกรมธรรม์รายใด ก็ ต้องนำเงินสำรองจำนวนที่มีอยู่สำหรับกรมธรรม์ประกันชีวิตรายนั้น ๆ กลับ มารวมเป็นรายได้ของบริษัทในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการเลิกสัญญา

บทมาตรา 65 ทรี (1) (ข) นั้นเป็นกรณีของการประกันภัย ซึ่งบัญญัติไว้ในทำนองเดียวกันกับกรณีการประกันชีวิต นั่นคือ บริษัทสามารถหัก เงินสำรองจากเบี้ยประกันภัย เพื่อสมทบทุนประกันภัยอื่นที่กันไว้ก่อนคำนวณ

กำไร เฉพาะส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 40 ของเบี้ยประกันภัยที่ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชีหลังจากหักเบี้ยประกันภัยซึ่งเอาประกันต่อออกแล้ว และเงินสำรองที่กั้นไว้นี้ จะต้องถือเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีในรอบบัญชีถัดไปด้วย

ในส่วนที่เกี่ยวกับการคำนวณกำไรสุทธิกรณีการควบกิจการนี้ บทบัญญัติมาตรา 74 (3) กำหนดให้บริษัทหรือห้างฯ ซึ่งประกอบกิจการประกันภัยต้องนำเงินสำรองที่ได้ประกันไว้ ในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ สำหรับส่วนที่ยังมิได้นำมาถือเป็นรายได้ตามมาตรา 65 ทรี (1) ดังกล่าวมารวมด้วยเป็นรายได้เพื่อการเสียภาษีด้วย

(5) ผลขาดทุนของกิจการ

ตามบทบัญญัติมาตรา 65 ทรี (12) นั้นได้ยอมให้บริษัทหรือห้าง-หุ้นส่วนนิติบุคคลสามารถนำผลขาดทุนจากรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ ไม่เกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชี มาหักจากกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันได้ซึ่งกรมสรรพากรได้วางแนวทางไว้ดังนี้*

1. ต้องเป็นผลขาดทุนสุทธิซึ่งได้คำนวณขึ้นตามเงื่อนไขแห่งมาตรา 65 ทวิ และ ทรี

*หนังสือกรมสรรพากรที่ กค.0804/20169 ลงวันที่ 9 พฤศจิกายน 2521

2. ต้องเป็นผลขาดทุนที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีย้อนหลัง
ขึ้นไปได้ไม่เกินห้ารอบระยะเวลาบัญชีนับจากปีปัจจุบัน

3. ให้นำผลขาดทุนสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดขึ้นก่อน
นำไปหักจากผลกำไรของรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่มีผลกำไรก่อน ถ้าปรากฏ
ว่า เมื่อหักกลบลบกันแล้วยังมีผลขาดทุนสุทธิอยู่ กิจการก็ยังมีสิทธิที่จะนำผล
ขาดทุนนั้นไปหักจากกำไรปีต่อ ๆ ไปได้อีก แต่ต้องไม่เกินห้ารอบระยะเวลา
บัญชี

เพื่อให้สามารถเข้าใจได้ง่ายขึ้น ผู้เขียนใคร่ขอแสดงตัวอย่าง
ประกอบดังนี้

ตัวอย่างที่ 1 บริษัท ก. มีผลการดำเนินงานจากกิจการดังนี้

รอบระยะเวลาบัญชี	กำไรสุทธิ	ขาดทุนสุทธิ
2528		(800,000)
2529	300,000	
2530	200,000	
2531	200,000	
2532	50,000	
2533	30,000	
2534	100,000	

ปี 2528 บริษัทไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เนื่องจากขาดทุน

ปี 2529 บริษัทมีกำไร 300,000 บาท แต่ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ เนื่องจากสามารถนำผลขาดทุนสุทธิที่เกิดขึ้นในปี 2528 มาหักออกได้ กิจการยังคงมีผลขาดทุนอยู่ 500,000 บาท

ปี 2530 บริษัทมีกำไร 200,000 บาท แต่ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ เนื่องจากสามารถนำผลขาดทุนปี 2528 มาหักได้อีก เหลือผลขาดทุนสุทธิอยู่ 300,000 บาท

ปี 2531 บริษัทมีกำไร 200,000 บาท นำผลขาดทุนปี 2528 ที่เหลืออยู่มาหักออก คงเหลือผลขาดทุนสุทธิ อีกจำนวน 100,000 บาท

ปี 2532 บริษัทมีกำไร จำนวน 50,000 บาท เมื่อหักผลขาดทุน ปี 2528 ที่เหลืออยู่ จำนวน 100,000 บาท บริษัทยังมีผลขาดทุนอยู่ 50,000 บาท

ปี 2533 บริษัทมีกำไร 30,000 บาท เมื่อนำผลขาดทุน ปี 2528 ที่เหลืออยู่จำนวน 50,000 บาท มาหักออก บริษัทยังมีผลขาดทุนอยู่ 20,000 บาท

ปี 2534 บริษัทมีกำไร 100,000 บาท แต่บริษัทไม่สามารถนำผลขาดทุนที่เกิดขึ้นในปี 2528 มาหักออกได้ เนื่องจากเป็นผลขาดทุนที่เกิดขึ้นในปี 2528 มาหักออกได้ เนื่องจากเป็นผลขาดทุนที่เกิดขึ้นเกินกว่า 5 รอบระยะเวลาบัญชีแล้ว บริษัทจึงต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรทั้งสิ้น 100,000 บาท

อย่างไรก็ตาม กฎหมายภาษีอากรของไทย ไม่อนุญาตให้มีการนำเอาผลขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างฯ เดิม มาใช้เป็นผลขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างฯ ใหม่ที่เกิดจากการควบเข้ากันนั้น ซึ่งแม้ว่าจะมีการแก้ไขบทมาตรา 74 โดย พรบ. แก้ไขเพิ่มเติม ประ. (ฉบับที่ 31) พ.ศ. 2534 ก็ได้อนุญาตให้ใช้ผลขาดทุนนั้น ในทางตรงกันข้าม บทมาตรา 74 (1) ยังได้ระบุเน้นชัดเจนว่า ".....และห้ามมิให้นำผลขาดทุนสุทธิของห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ (ของห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เกิดจากการควบเข้ากันนั้น) "ในขณะที่บทมาตรา 74 เดิมมิได้ระบุชัดเจนเช่นนั้น แต่เพราะมาตรา 72 ระบุให้ถือเป็นการเลิกบริษัทหรือห้างฯ และคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิตามบทมาตรา 65, 65 ทวิ และ 66 ซึ่งเมื่อถือว่าเลิกกันเสียแล้วและแยกบริษัทหรือห้างฯ ใหม่ไว้ชัดเจนจึงเป็นไปไม่ได้โดยอยู่ที่บริษัทหรือห้างฯ ใหม่อันเกิดจากการควบเข้ากันนั้นจะกลับไปใช้บทบัญญัติ ตามมาตรา 65 ทรี (12) ซึ่งอนุญาตให้กิจการสามารถหักผลขาดทุนจากรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ ไม่เกินกว่าห้ารอบระยะเวลาบัญชี เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ ซึ่งกฎหมายใหม่ก็ได้ย้ำให้ชัดเจนขึ้น

(6) ความรับผิดชอบในการชำระภาษีอากร และการยื่นแบบแสดงรายการ

ตามที่มาตรา 73 แห่ง ประ. บัญญัติว่า เพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษีให้ถือว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ควบเข้ากันนั้นได้เลิกกัน และให้บริษัทหรือห้างฯ ใหม่ที่เกิดจากการควบเข้ากันนั้น มีหน้าที่ และความรับผิดชอบในการยื่นรายการ และเสียภาษีแทนแต่ละบริษัทหรือห้างฯ ซึ่งให้ถือว่าเลิกกันนั้น และให้นำบทมาตรา 72 ซึ่งเป็นกรณีการเลิกบริษัทหรือห้างฯ

มาใช้บังคับโดยอนุโลม และให้กรรมการบริษัทที่ตั้งขึ้นใหม่นั้นมีหน้าที่และความรับผิดชอบเช่นเดียวกับผู้ชำระบัญชีตามมาตรา 72 ซึ่งอาจสรุปสาระสำคัญของมาตราทั้งสองได้ดังนี้

1. การควบบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ประมวล. ให้ถือเป็นการเลิกกัน เพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษี ซึ่งตั้งที่ผู้เขียนได้กล่าวแล้วว่า บริษัทหรือห้างฯ ลื่นสภาพไปโดยผลของการควบกันเข้ากับบริษัทหรือห้างฯ อื่น เกิดเป็นบริษัท หรือห้างฯ ใหม่ขึ้นมาแทน แต่ก็มิใช่เป็นเลิกนิติบุคคลเก่าแล้วตั้งนิติบุคคลใหม่ขึ้นมาจึงไม่ต้องมีการชำระบัญชีตาม ปพพ. แต่เป็นกลายสภาพมาเป็นนิติบุคคลเดียวกันโดยผลของกฎหมาย⁴ ซึ่งหากมาตรา 73 มิได้บัญญัติไว้เป็นพิเศษว่าเพื่อประโยชน์ทางภาษีอากร ให้ถือเป็นการเลิกนิติบุคคลแล้ว บริษัทหรือห้างฯ ใหม่ที่เกิดจากการควบเข้ากันนั้นก็จะมีหน้าที่ต้องชำระบัญชี หรือเสียภาษีแต่อย่างใด จนกว่าจะถึงกำหนดเวลา

2. บริษัทหรือห้างฯ ที่ตั้งขึ้นใหม่นั้นเป็นผู้มีหน้าที่ และความรับผิดชอบในการยื่นรายการ และเสียภาษีแทนบริษัทหรือห้างฯ เดิมที่ให้ถือว่าเลิกกันนั้น ซึ่งในส่วนนี้ก็เป็นกรยอมรับหลักของ ปพพ. ในเรื่องการสืบทอดสิทธิหน้าที่ตั้งที่ได้กล่าวแล้ว

3. บริษัทหรือห้างฯ โดยกรรมการ หรือผู้จัดการแล้วแต่กรณี มีหน้าที่แจ้งให้เจ้าพนักงานประเมินผลทราบถึงการควบบริษัทหรือห้างฯ นั้น

⁴โสภณ รัตนากร, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วยหุ้นส่วนและบริษัท, (โรงพิมพ์ชวนพิมพ์ พ. ศ. 2532), หน้า 171 -172.

ภายใน 15 นับแต่วันที่เจ้าพนักงาน (ซึ่งน่าจะหมายถึงนายทะเบียนหุ้นส่วนบริษัท) รับผิดชอบเป็นการควบคุมบริษัทหรือห้างฯ ซึ่งวันที่จดทะเบียนนั้นจะถือเป็นวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีของบริษัทหรือห้างฯ ดังกล่าว เพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษีอากร

หากกรรมการหรือผู้จัดการ มิได้แจ้งให้เจ้าพนักงานประเมินทราบภายในกำหนดระยะ 15 วันดังกล่าว เจ้าพนักงานอาจสั่งให้บริษัทหรือห้างฯ นั้น เสียภาษีเพิ่มอีก 1 เท่าของจำนวนภาษีที่ต้องเสียก็ได้ ซึ่งเป็นดุลพินิจของเจ้าพนักงาน และหากบริษัทหรือห้างฯ นั้นขาดทุนซึ่งไม่มีภาษีต้องชำระ ก็จะไม่มีการเสียภาษีเพิ่ม 1 เท่าดังกล่าว

4. ให้กรรมการของบริษัทที่ตั้งขึ้นใหม่มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการ และเสียภาษีสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีสุดท้ายของบริษัทเดิมแต่ละบริษัทที่มาควบเข้ากันนั้น ซึ่งหมายความว่ากรรมการต้องยื่นรายการแสดงการคำนวณภาษีเกี่ยวกับรายรับรายจ่าย กำไรสุทธิ และรายการอื่น ๆ ตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ซึ่งเป็นแบบ ภงด. 50 นั้นเอง* พร้อมนำส่งบัญชีงบดุล บัญชีทำการ และบัญชีกำไรขาดทุน บัญชีรายรับรายจ่ายหรือบัญชีรายรับก่อนหักรายจ่ายที่ได้รับการรับรอง และตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแล้ว ไปพร้อมกันการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีนั้น

ผู้เขียนมีข้อสังเกตว่าบทบัญญัติมาตรา 73 มิได้กำหนดให้ผู้จัดการห้างฯ มีหน้าที่ความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีซึ่งต่างจาก

*ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 16) เรื่องกำหนดแบบแสดงรายการเกี่ยวกับภาษีเงินได้ของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ลงวันที่ 5 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2525 ข้อ 2. (1)

กรณีของบริษัทที่กำหนดไว้ให้เป็นหน้าที่ของกรรมการในบริษัทใหม่ ไว้อย่างชัดเจนอย่างไรก็ดี มาตรา 73 ระบุให้นำบทบัญญัติมาตรา 72 มาใช้โดยอนุโลม ดังนั้นในกรณีของห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ผู้จัดการของห้างฯ ใหม่ที่เกิดจากการควบเข้ากันนั้น ย่อมมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการรับรายการและเสียภาษีแทนห้างฯ เดิม เช่นเดียวกับกรรมการของบริษัทด้วย

(7) นิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

โดยที่บทบัญญัติใน ประ.ฎ. ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคล นั้นใช้กับนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย (place of incorporation) และที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และประกอบกิจการในประเทศไทยด้วย ดังบทนิยามคำว่า "บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล" ในมาตรา 39* กับทั้งบทมาตรา 72-74 ที่เกี่ยวข้องกับการควบบริษัทก็ใช้ถ้อยคำว่า "บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล" โดยตลอด ดังนั้นหากมิได้บัญญัติไว้เป็นข้อยกเว้นอย่างอื่นแล้วก็น่าจะรวมถึงบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศด้วย ซึ่งในกรณีที่เกี่ยวข้องกับการควบ หรือโอนกิจการตามมาตรา 74 นี้ ผู้เขียนจะแยกออกเป็น 2 กรณีดังนี้

ก. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ
ซึ่งประกอบกิจการขนส่งผ่านประเทศต่าง ๆ

จะเห็นได้ชัดว่า จากบทบัญญัติมาตรา 74 วรรคสุดท้าย ซึ่งบัญญัติว่าข้อความข้างต้นในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการคำนวณกำไรสุทธิของกิจการ

*โปรดดูรายละเอียดในบทที่ 1. หน้า 20-21.

การที่มีการควบเข้ากัน และมีข้อกำหนดเรื่องการตีราคาทรัพย์สิน ฯลฯ ดังที่ผู้เขียนได้วิเคราะห์มาแล้วข้างต้นนั้น จะไม่สามารถนำมาใช้กับบริษัทหรือห้างฯ ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และประกอบกิจการขนส่งผ่านประเทศต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นการรับคนโดยสารหรือการรับขนของระหว่างประเทศก็ตาม ทั้งนี้เนื่องจากนิติบุคคลต่างประเทศซึ่งประกอบกิจการขนส่งผ่านประเทศต่าง ๆ นั้น เสียภาษีจากกิจการขนส่งในอัตราร้อยละ 3 จากเงินได้พึงประเมิน ดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 67* ซึ่งฐานการจัดเก็บภาษีนั้นใช้ฐานเงินได้พึงประเมินเป็นเกณฑ์ มิใช่ฐานกำไรสุทธิซึ่งจะต้องคำนวณตามวิธีการในมาตรา 65, 65 ทวิ และ 65 ตริแต่อย่างใด จึงไม่มีกรณีที่ต้องพิจารณาเรื่องวิธีการคำนวณเพื่อหากำไรสุทธิสำหรับเสียภาษีอากรอีก

อย่างไรก็ตาม แม้ว่าบริษัทหรือห้างฯ ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และประกอบกิจการการขนส่งผ่านประเทศต่าง ๆ ดังกล่าว จะไม่ต้องคำนวณกำไรสุทธิและตีราคาทรัพย์สิน ฯลฯ ตามความในบทมาตรา 74 ก็ตาม แต่กฎหมายมิได้บัญญัติยกเว้นว่า บริษัทหรือห้างฯ ดังกล่าวจะได้รับยกเว้นไม่ต้องปฏิบัติตามบทมาตรา 73 จึงมีปัญหาว່ว่า หากบริษัทหรือห้างฯ ดังกล่าว ควบเข้ากับบริษัทหรือห้างฯ อื่น บริษัทหรือห้างฯ ใหม่ซึ่งยังคงประกอบกิจการขนส่งผ่านประเทศต่าง ๆ เหมือนเดิมนั้นจะยังมีหน้าที่และรับผิดชอบตามมาตรา 72 และ 73 หรือไม่อย่างใด

หากวิเคราะห์กันตามหลักการว่า การตีความกฎหมายภาษีอากรนั้น ต้องตีความโดยเคร่งครัดก็จะเห็นได้ว่า บริษัทหรือห้างฯ ต่างประเทศซึ่งประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศ นั้นย่อมตกอยู่ภายใต้บทบัญญัติมาตรา 72 และ 73 อย่างไม่ต้องสงสัย ซึ่งหมายความว่าต้องแจ้งการควบเข้ากันนั้นต่อเจ้าพนักงานประเมินยื่นรายการและยื่นรายการและเสียภาษี

*ดูรายละเอียดในบทที่ 1 หน้า 23-24.

โดยที่ถือว่าบริษัทหรือห้างฯ ต่างประเทศนั้นได้เลิกกันเพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษีด้วย ดังนั้น บริษัทหรือห้างฯ ต่างประเทศซึ่งประกอบกิจการขนส่งผ่านประเทศต่าง ๆ จึงต้องเสียภาษีอัตราร้อยละ 3 ของเงินได้พึงประเมินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่สิ้นสุด ณ วันที่มีการควบกิจการนั้นด้วย

มีปัญหาว่า บริษัทหรือห้างฯ ดังกล่าวต้องแจ้งการควบนั้นภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ได้จดทะเบียนการควบบริษัทต่อนายทะเบียน ซึ่งสำหรับบริษัทหรือห้างฯ ต่างประเทศ อาจแจ้งต่อเจ้าพนักงานประเมินล่าช้ากว่า 15 วันก็ได้ เจ้าพนักงานอาจจะใช้ดุลพินิจส่งให้บริษัทหรือห้างฯ นั้นเสียภาษีเพิ่มอีก 1 เท่าของภาษีที่ต้องเสียก็ได้ จึงควรมีการวางหลักเกณฑ์ว่า ดุลพินิจนั้นควรมีข้อจำกัดอย่างไรบ้าง

นอกจากนี้ มาตรา 73 กำหนดให้เป็นหน้าที่ของกรมการที่จะต้องมีหน้าที่และรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีดังกล่าว ซึ่งสำหรับบริษัทหรือห้างฯ ต่างประเทศที่ประกอบกิจการขนส่งผ่านประเทศต่าง ๆ รวมทั้งประเทศไทยนั้นอาจมีกรมการของบริษัทอยู่ในประเทศไทย หรือเพียงส่งลูกจ้างมาประจำเพื่อบริหารงานก็ได้ ซึ่งกรณีนี้ผู้เขียนเห็นว่าน่าจะต้องตีความตามเจตนารมณ์ของกฎหมายนั้นคือ ผู้ทำการแทนนิติบุคคลดังกล่าวที่มาประจำอยู่ที่ประเทศไทยจะต้องมีหน้าที่และความรับผิดชอบแทนบริษัทหรือห้างฯ ต่างประเทศนั้น ๆ คล้ายคลึงกับบทบัญญัติมาตรา 76 ทวิ ที่ให้ลูกจ้างผู้ทำการติดต่อ หรือผู้ทำการแทนนิติบุคคลต่างประเทศที่ถูกถือว่าประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งอาจเป็นกรมการหรือไม่ก็ได้เป็นผู้รับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีแทนนิติบุคคลต่างประเทศนั้น ในฐานะที่เป็นกฎหมายใกล้เคียงอย่างยิ่ง

ข. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศที่ประกอบอื่น
กิจการนอกเหนือจากการรับขนส่งระหว่างประเทศ

ในส่วนของการควบบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่าง-
ประเทศที่มีได้ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศนั้น จะเห็นได้ว่าเมื่อ
ไม่มีบทกฎหมายบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่นอันเป็นการยกเว้นแล้ว บริษัทหรือห้างฯ
ต่างประเศน่าจะต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติมาตรา 72-74 เช่นเดียวกับนิติบุคคล-
ไทย นั่นคือต้องแจ้งเจ้าพนักงานประเมินถึงการควบเข้ากันนั้นต้องยื่นรายการ
และเสียภาษีต้องคำนวณกำไรสุทธิตามวิธีการในมาตรา 65, 65 ทวิ และ
66 ด้วย นั่นคือต้องคำนวณกำไรสุทธิ ซึ่งต้องคิดจากกำไรสุทธิจากกิจการที่ทำ
ในประเทศไทย ในรอบระยะเวลาสิ้นสุด ณ วันที่มีการควบเข้ากันนั้น จะ
ต้องมีการตีราคาทรัพย์สินตามราคาตลาดแต่ไม่ต้องถือเป็นรายได้ของกิจการ
 ฯลฯ ดังที่ผู้เขียนได้กล่าวถึงในข้อ 1. ข้างต้นแล้ว ซึ่งหน้าที่และความรับผิดชอบ
ชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี รวมทั้งปัญหาที่น่าพิจารณาก็จะเป็นเช่น
เดียวกัน กรณีบริษัทหรือห้างฯ ต่างประเทศที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่าง
ประเทศ ดังที่ผู้เขียนได้กล่าวแล้วในข้อ 1. ข้างต้น เช่นกัน

3. ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ

สำหรับภาระภาษีอากรจากการควบบริษัทที่เกี่ยวข้องกับบทบัญญัติ
ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาระภาษีธุรกิจเฉพาะนั้น เป็นดังนี้

3.1 ภาษีมูลค่าเพิ่ม

1. ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

บทบัญญัติมาตรา 77/1 ได้ให้นิยามของคำที่เกี่ยวข้อง
 ข้องกับกรณีนี้ไว้ดังนี้

(5) "ผู้ประกอบการ" หมายความว่าบุคคลซึ่ง
 ขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ไม่ว่าจะการกระทำดังกล่าวจะ
 ได้รับประโยชน์ หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ และไม่ว่าจะได้จดทะเบียน
 ภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่

ฯลฯ

(8) "ขาย" หมายความว่า จำหน่าย จ่าย
 โอนสินค้าไม่ว่าจะมีประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่ และให้หมายความรวมถึง

ฯลฯ

(จ) มีสินค้าคงเหลือและหรือทรัพย์สินที่ผู้ประกอบการ
 การมีไว้ในประกอบการ ๗ วันเลิกประกอบการ แต่ไม่รวมถึงสินค้า
 คงเหลือ และหรือทรัพย์สินดังกล่าวของผู้ประกอบการซึ่งได้ควบเข้ากันหรือ
ได้โอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันทั้งนี้ผู้ประกอบการใหม่อันได้ควบเข้ากัน หรือ
 ผู้รับโอนกิจการต้องอยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3

ฯลฯ

(9) "สินค้า" หมายความว่า ทรัพย์สินที่มีรูปร่าง และไม่มีรูปร่างที่อาจมีราคาและถือเอาได้ ไม่ว่าจะมิใช่เพื่อขาย เพื่อใช้ หรือเพื่อการใด ๆ และให้หมายความรวมถึงสิ่งของทุกชนิดที่นำเข้ามา

บทบัญญัติมาตรา 77/2 ยังได้บัญญัติถึงความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มว่า "การกระทำกิจการดังต่อไปนี้ในราชอาณาจักรให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามบทบัญญัติในหมวดดังนี้

- (1) การขายสินค้าหรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการ
- (2) การนำเข้าสินค้าโดยผู้นำเข้า

จะเห็นได้ว่าบทบัญญัติในเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ได้ให้ความหมายของคำว่า "ขาย" ไว้อย่างกว้างขวาง รวมถึงการจำหน่ายจ่ายโอนสินค้า โดยไม่คำนึงถึงค่าตอบแทนหรือไม่ ส่วนคำว่า "สินค้า" ก็ได้ให้คำนิยามในทำนองเดียวกับคำว่า "ทรัพย์สิน" ตาม ปพพ. เลยกี่เดียว* นั่นคือรวมทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่าง เช่น ชื่อเสียงทางการค้า (goodwill) ที่อาจมีราคาและถือเอาได้ไม่ว่าจะมีไว้เพื่อการใดก็ตาม ดังนั้นหากมิได้มีข้อกำหนดยกเว้นไว้ในที่ใดแล้ว การจำหน่ายจ่ายโอนทรัพย์สินใด ๆ ย่อมต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งสิ้น จึงควรจะได้พิจารณาว่า "สินค้า" ใดบ้างที่ไม่อยู่ในข่ายที่ต้องเสียมูลค่าเพิ่ม ซึ่งเกี่ยวข้องกับการจัดรูปองค์กรทางธุรกิจ ดังนี้

ก. หุ้น พันธบัตร หลักทรัพย์

หุ้น พันธบัตร หลักทรัพย์ และทรัพย์สินในลักษณะเดียวกันอยู่ในนิยามของคำว่า "สินค้า" เช่นเดียวกัน และเมื่อได้พิจารณาบทบัญญัติมาตรา 81 ในเรื่องการยกเว้นการภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ก็ไม่พบว่าการบัญญัติยกเว้นไว้แต่อย่างใด เมื่อพิจารณาความหมายของคำว่า "บริการ" ตามมาตรา 77/1 (10) แล้ว "บริการ" หมายถึง การกระทำใดๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า และให้หมายความรวมถึงการใช้บริการของตนเองไม่ว่าประการใด ๆ แต่ไม่รวมถึง

ฯลฯ

(ข) การนำเงินไปหาประโยชน์โดยการ
ฝากธนาคาร หรือซื้อพันธบัตรหรือหลักทรัพย์

ซึ่งอาจตีความได้ว่า การบริการ คือการทำอะไรก็ตามที่มิใช่เป็นการขาย โดยเหตุที่นิยามของบริการกว้างมาก กฎหมายจึงบัญญัติยกเว้นการที่บุคคลนำเงินของตนเองไปเก็บออม หรือลงทุนเอาไว้ว่า มิใช่เป็นการใช้บริการของตนเอง การขายหุ้นพันธบัตรหรือหลักทรัพย์ที่มีได้ อยู่ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย* จึงไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด ดังนั้นในการจัดรูปองค์กรทางธุรกิจ ไม่ว่าผู้ที่เกี่ยวข้อง

*มาตรา 99 แห่ง ปพพ.ให้นิยามคำว่า "ทรัพย์สิน" หมายความว่าความรวมถึงทั้งทรัพย์สินทั้งวัตถุไม่มีรูปร่าง ซึ่งอาจมีราคาได้ และถือเอาได้มาตรา 98 อันว่าทรัพย์สินนั้น โดยนิคินัยได้แก่วัตถุมีรูปร่าง

ข้อจะ เป็นผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล หรือจะเป็นตัวองค์กรทางธุรกิจที่เกี่ยวกับการโอน หรือแลกเปลี่ยนหุ้นกันก็ตาม ก็ไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างใดทั้งสิ้น

ข. ทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง

การจำหน่ายจ่ายโอนทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง แต่อาจถือเอาไว้ และมีราคาได้ ตัวอย่างเช่น ใบอนุญาตให้ประกอบกิจการที่อาจโอนกันได้ เครื่องหมายการค้า เครื่องหมายบริการ (service mark) สัมปทาน ลิขสิทธิ์ หรือสินค้าในทำนองเดียวกัน ย่อมอยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นกัน พร้อมทั้งเบี่ยปรับเงินเพิ่ม หากมีหลักฐานว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้แสดงจำนวนภาษีที่ต้องเสียต่ำกว่าความเป็นจริง หรือแสดงมูลค่าต่ำกว่าความเป็นจริง (มาตรา 88 และ 88/2) ดังนั้นเจ้าพนักงานจึงมีอำนาจประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มขึ้นได้ หากเห็นสมควรโดยมีหลักฐานว่ามีการโอนทรัพย์สินดังกล่าวในราคาต่ำกว่ามูลค่าที่ควรได้รับ

ดังนั้น หากในการจัดรูปองค์กรหรือการขยายกิจการไม่ว่าในรูปแบบใด เว้นแต่ที่เกี่ยวข้องกับการควบหรือโอนกิจการ มีการโอนทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างดังกล่าว ผู้โอนต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้รับโอน และนำส่งกรมสรรพากรด้วยส่วนมูลค่าที่ควรจะเป็นนั้นต้องพิจารณาตามฐานะพฤติการณ์ เช่น ความมีค่าในตัวของใบอนุญาตประกอบกิจการนั้น ๆ ความมีชื่อเสียงของยี่ห้อสินค้าที่โอนให้กัน เป็นต้น ซึ่งโดยทั่วไปแล้วผู้สอบบัญชี

*ในส่วนของการขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์โปรดดูรายละเอียดเรื่องภาษีธุรกิจเฉพาะหน้า 123 ในบทนี้

ประเมินมูลค่าไว้ในงบการเงินด้วยเช่นกัน

ค. สังหาริมทรัพย์

สำหรับสังหาริมทรัพย์ คือทรัพย์สินที่สามารถเคลื่อนย้ายได้ เป็นที่แน่นอนชัดเจนว่าผู้ประกอบการต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการจำหน่ายจ่ายโอนสังหาริมทรัพย์ ซึ่งข้อพิจารณาว่าบุคคลใดจะเป็นผู้ประกอบการนั้น ต้องพิจารณาว่าบุคคลนั้นขายสินค้า หรือให้บริการในทางธุรกิจ หรือวิชาชีพ หรือไม่นั้นคือต้องทำการค้า แต่ถ้าเป็นบริษัทแล้วกฎหมายถือว่า การจำหน่ายจ่ายโอนทรัพย์สินดังกล่าวเป็นการประกอบการในทางการค้าทั้งสิ้น ดังนั้นแม้เดิมบริษัทจะซื้อทรัพย์สินมาใช้ในการประกอบการของตนเอง โดยมีได้มุ่งหมายที่จะจำหน่ายไป แต่ถ้าภายหลังได้จำหน่ายออกไปก็ต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย

ง. อสังหาริมทรัพย์

สำหรับอสังหาริมทรัพย์นั้น จะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะในอัตราร้อยละ 3 ของรายรับ หากเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้า หรือหากำไร ดังนั้นแม้ว่าจะมิได้มีบทบัญญัติยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายอสังหาริมทรัพย์ไว้ก็ตาม ผู้เขียนเห็นว่าผู้ขายหรือผู้โอนมีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะกรณีที่ดินขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไร ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าหากผู้โอนได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะแล้ว ก็มิได้หมายความว่า จะต้องกลับไปเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด อนึ่ง กรณีที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนฯ นั้น ย่อมมีวัตถุประสงค์ทางธุรกิจอยู่แล้ว ดังนั้น

3. หน้าที่ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

โดยทั่วไปแล้ว ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มก็คือผู้ประกอบการ และผู้นำเข้าตามมาตรา 82 แห่ง ประมวล. แม้ว่าตามความเป็นจริงแล้ว ผู้ประกอบการจะเป็นผู้มีหน้าที่เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้บริโภค และเป็นผู้นำส่งภาษีให้แก่กรมสรรพากร อย่างไรก็ตามในส่วนของการควบกิจการนั้น มาตรา 82/1 ได้บัญญัติให้ผู้ที่ควบเข้ากันและผู้ประกอบใหม่เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย ซึ่งต่างกับในส่วนของการเงินได้นิติบุคคล ที่ให้บริษัทใหม่ที่เกิดจากการควบเข้ากันนั้นเป็นผู้รับผิดชอบ

ทั้งนี้กฎหมายมุ่งให้เป็นความรับผิดชอบร่วมกันขององค์กรที่เกี่ยวข้องเพื่อป้องกันข้อถกเถียงว่า ใครจะต้องรับผิดชอบสำหรับภาษีมูลค่าเพิ่มในจำนวนใด สำหรับความรับผิดชอบที่เกิดขึ้นก่อน-หลังการควบ โดยเฉพาะเมื่อบริษัทที่มาควบเข้ากันนั้นได้สลายไป ซึ่งกรมสรรพากรอาจพบปัญหาในการติดตามเรียกเก็บค่าภาษีดังกล่าว แม้ว่าตามหลักการของ บ.พ.พ. ในเรื่องการควบกิจการนั้น บริษัทที่เกิดขึ้นใหม่ย่อมต้องรับผิดชอบ บรรดาหนี้สินความรับผิดชอบทั้งสิ้นของบริษัทเดิมก็ตาม

4. หน้าที่ในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

บทบัญญัติมาตรา 85/14 แห่ง ประมวล. ได้กำหนดให้ผู้ประกอบการเดิมที่ประสงค์จะควบเข้ากัน แจ้งการเลิกประกอบกิจการเสียก่อน และให้นิติบุคคลใหม่ที่เกิดจากการควบเข้ากันนั้นยื่นขอจดทะเบียนภายใน 15 วันนับแต่วันที่ได้จดทะเบียนนิติบุคคลใหม่กับนายทะเบียนหุ้นส่วนบริษัท

ในการแจ้งเลิกการประกอบกิจการดังกล่าวผู้เขียนเห็นว่าต้องคืนใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเดิมทั้งสิ้นด้วย เนื่องจากนิติบุคคลเดิมจะสลายไป

3.2 ภาษีธุรกิจเฉพาะ

บทบัญญัติในเรื่องภาษีธุรกิจเฉพาะนั้น เป็นไปตามบทบัญญัติในมาตรา 91 ถึง 91/21 หมวด 5 แห่ง ปรฎ. ซึ่งได้บัญญัติขึ้นในคราวเดียวกันกับภาษีมูลค่าเพิ่มตาม พรบ. แก้ไขเพิ่มเติม ปรฎ. (ฉบับที่ 30) พ.ศ. 2534 โดยหลักการของภาษีธุรกิจเฉพาะนั้นจะคล้ายคลึงกับการค้าเดิมอย่างยิ่ง นั่นคือเป็นการจัดเก็บภาษีจากยอดขายรับ และเป็นภาษีที่ผู้ประกอบการค้าไม่อาจเรียกเก็บจากผู้บริโภคได้ แต่จะเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าต้นทุนสินค้าหรือบริการ และผู้ประกอบการได้แต่ถือเอาค่าภาษีธุรกิจเฉพาะดังกล่าวเป็นรายจ่ายเท่านั้น แต่ไม่สามารถนำไปใช้เป็นเครดิตกับภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระได้ ในทำนองเดียวกันภาษีมูลค่าเพิ่มที่ตนถูกเรียกเก็บไป ก็ไม่สามารถนำมาเป็นเครดิตสำหรับภาษีธุรกิจเฉพาะได้

ในส่วนของภาษีธุรกิจเฉพาะนั้น จะใช้การพิจารณาผลที่เกี่ยวข้องไม่ว่ากับการจัดรูปองค์กรทางธุรกิจ หรือการขยายการลงทุนแบบใด ๆ ที่ได้กล่าวแล้วข้างต้น

1. ความรับผิดชอบในการเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

ผู้ประกอบการธุรกิจ 8 ประเภท กล่าวคือ (1) การธนาคาร (11) การประกอบธุรกิจเงินทุนธุรกิจหลักทรัพย์ ธุรกิจ-

เครดิตฟองซิเออร์ (iii) การรับประกันชีวิต หรือการรับประกันวินาศภัย (iv) การรับจำนำ (v) การประกอบกิจการโดยปกติเชิงธนาคารพาณิชย์ เช่น การให้กู้ยืมเงิน (vi) การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหากำไร ไม่ว่าจะได้มาโดยวิธีใด ๆ (vii) การขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และ (viii) การประกอบกิจการอื่นตามที่จะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนด* โดยฐานภาษีสำหรับการคำนวณเสียภาษีธุรกิจเฉพาะคือรายรับ ซึ่งกฎหมาย** ได้ให้คำนิยามว่าหมายถึง เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน หรือประโยชน์ใด ๆ อันมีมูลค่าที่ได้รับหรือพึงได้รับไม่ว่าในหรือนอกราชอาณาจักร อันเนื่องมาจากการประกอบกิจการโดยมาตรา 91/5 จะได้ระบุนรายละเอียดเกี่ยวกับฐานการคำนวณภาษีว่ารายรับ สำหรับกิจการแต่ละประเภทที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะมีอะไรบ้าง สำหรับอัตราภาษีธุรกิจเฉพาะนั้นมี 3 อัตรา คือ***

(1) ร้อยละ 0.1 สำหรับรายรับจากการขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

(2) ร้อยละ 2.5 สำหรับรายรับจากกิจการรับประกันชีวิต และรับประกันวินาศภัย และกิจการโรงรับจำนำ

(3) ร้อยละ 3.0 สำหรับกิจการอื่นนอกจากทั้งสองกรณีข้างต้น

*มาตรา 91/2 แห่ง ประ.ฎ.

**มาตรา 91/1

***มาตรา 91/6

อนึ่ง ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีธุรกิจเฉพาะนั้น บทบัญญัติมาตรา 91/1 ได้ให้นิยามของคำบางคำซึ่งแตกต่างไปจากบทบัญญัติในเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนี้

(2) "มูลค่า" หมายความว่า ราคาตลาดของทรัพย์สินของกิจการของค่าตอบแทน หรือของประโยชน์ใด ๆ

(3) "ราคาตลาด" หมายความว่า ราคาที่ซื้อขายกันหรือที่คิดค่าบริการกันตามความเป็นจริงทั่วไปในขณะใดขณะหนึ่ง

ในกรณีที่ราคาตลาดมีหลายราคา หรือไม่อาจทราบราคาตลาดได้แน่นอนให้อธิบดีโดยอนุมัติรัฐมนตรีมีอำนาจประกาศให้ใช้เกณฑ์คำนวณเพื่อให้ได้ราคาตลาดเป็นมูลค่าของสินค้าหรือบริการได้

(4) "ขาย" หมายความว่า รวมถึงสัญญาจะขาย ขายฝาก แลกเปลี่ยนให้ ให้เช่าซื้อหรือจำหน่ายจ่ายโอนไม่ว่าจะมีประโยชน์ตอบแทนหรือไม่

ในทำนองเดียวกันกับบทบัญญัติในเรื่องของภาษีมูลค่าเพิ่ม กฎหมายได้ให้นิยามของคำว่า "ขาย" ไว้อย่างกว้างขวาง โดยรวมถึงสัญญาจะขาย ขายฝาก แลกเปลี่ยน ให้ ให้เช่าซื้อหรือจำหน่ายจ่ายโอน โดยไม่คำนึงว่าจะมีผลตอบแทนหรือไม่

ปัญหาภาษีธุรกิจเฉพาะที่อาจเกิดขึ้นจากการจัดรูปองค์กรทางธุรกิจนี้ จะเกี่ยวข้องกับกรณีของการจำหน่ายจ่ายโอนทรัพย์สินค่อนข้างมาก นั่นคือหากผู้ถือหุ้นหรือองค์กรได้รับมูลค่าใดจากการจัดรูป

องค์กรทางธุรกิจแล้วก็อาจจะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะซึ่งหากกิจกรรมที่เกิดขึ้น เพื่อการจัดรูปองค์กรนั้นเกี่ยวข้องกับกาจำหน่ายจ่ายโอนทรัพย์สิน ซึ่งอาจต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ โดยไม่คำนึงถึงรูปแบบของการจัดรูปองค์กร ดังนี้

(ก) หุ้น พันธบัตร หลักทรัพย์

ถ้าการจัดรูปองค์กรใด ๆ เกี่ยวข้องกับการจำหน่ายจ่ายโอนไปซึ่งหุ้น พันธบัตร หลักทรัพย์ ซึ่งอยู่ในตลาดหลักทรัพย์ แห่งประเทศไทย และหุ้นนั้นเป็นการจำหน่ายโดยผู้ประกอบการซึ่งมีความหมายในทำนองเดียวกันกับในเรื่องของภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ บุคคลซึ่งขายสินค้า หรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ซึ่งนักลงทุนในตลาดหลักทรัพย์จะเข้า ง่ายเป็นผู้ประกอบการอยู่แล้ว แต่เพื่อส่งเสริมการพัฒนาตลาดหลักทรัพย์จึง ได้มีกฎหมายยกเว้น ภาษีธุรกิจเฉพาะให้แก่ นักลงทุนในตลาดหลักทรัพย์มา โดยตลอดตั้งแต่ที่ภาษีการค้ามีผลบังคับใช้ ดังนั้น แม้ว่าการจัดรูปองค์กร ทางธุรกิจ หากผู้ถือหุ้นหรือองค์กรจำหน่ายจ่ายโอนหุ้น หรือหลักทรัพย์ก็ ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ⁵กับทั้งไม่ต้องจดทะเบียนภาษีธุรกิจ เฉพาะด้วย*

ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการจำหน่ายจ่ายโอน หลักทรัพย์ นอกตลาดหลักทรัพย์นั้นต้องพิจารณาบทบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่ง

⁵พระราชกฤษฎีกาออกตามความใน ประก. ว่าด้วยการกำหนดกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ (ฉบับที่ 240) พ.ศ. 2534 มาตรา 3

กับปรากฏว่าไม่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นกัน*

ข. การขายอสังหาริมทรัพย์

การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรนั้น ตกอยู่ในข่ายต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะในอัตราร้อยละ 3 ด้วย ซึ่งหากในการจัดรูปองค์กรทางธุรกิจได้มีการโอนอสังหาริมทรัพย์ให้แก่กันแล้ว ก็จะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะหากเป็นเข้าข่าย "เป็นทางค้าหรือหากำไร" ซึ่งมีข้อควรพิจารณาว่าในการควบกิจการหรือโอนกิจการทั้งหมดซึ่งมีความต่อเนื่องของการประกอบการโดยผู้ประกอบการหลายรายมารวมเข้าด้วยกัน หากมีการโอนอสังหาริมทรัพย์กันทางทะเลเบียน เพราะเหตุที่นิติบุคคลเดิมสูญสลายไปและเกิดเป็นนิติบุคคลใหม่ขึ้นมาแทนนั้นจะถือเป็นการ"ขาย" ด้วยหรือไม่ เพราะคำว่า "ขาย" ตามมาตรา 91/1(4) นี้รวมถึงการจำหน่ายจ่ายโอนโดยไม่คำนึงถึงค่าตอบแทน กับทั้งมิได้มีบทบัญญัติยกเว้นไว้ อย่างในกรณีของภาษีมูลค่าเพิ่มในมาตรา 77/1 (8) (ฉ) ซึ่งดูเหมือนจะเป็นการจงใจไม่บัญญัติไว้เช่นนั้น เพราะนิยามของคำว่า "ขาย" ในภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะนั้นแตกต่างกัน

สำหรับข้อพิจารณาว่า การจำหน่ายจ่ายโอนอสังหาริมทรัพย์อย่างไรจึงจะถือว่า "เป็นทางค้าหรือหากำไร" อันจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นได้มีพระราชกฤษฎีกาออกตามความในปร.ฎ. ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 244) พ.ศ. 2534 บัญญัติไว้ดังนี้

*ดูรายละเอียดในบทที่ 3 หน้า 118.

มาตรา 3 ให้การขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นการค้าหรือหากำไร
ตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร มีดังต่อไปนี้

- (1) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ต้องขออนุญาตทำการจัดสรรที่ดิน
ตามกฎหมายว่าด้วยการควบคุมการจัดสรรที่ดิน
- (2) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ต้องจดทะเบียนเป็นอาคารชุดตาม
กฎหมายว่าด้วยอาคารชุด
- (3) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นอาคารที่สร้างขึ้นเพื่อขาย หรือ
มีพฤติการณ์ของผู้ขายว่าปลูกสร้างเพื่อขาย รวมถึงการขายที่ดินอันเป็นที่ตั้ง
ของอาคารดังกล่าว ไม่ว่าจะมีการแบ่งแยกหรือไม่
- (4) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตาม (1) (2)
หรือ (3) เฉพาะกรณีการแข่งขันขายในลักษณะคล้ายคลึงกันกับการจัดสรรที่ดิน
หรือการขายอาคารชุดหรือการแบ่งขายอาคาร หรือขายโดยไม่มีการแบ่ง
แยก แต่มีพฤติการณ์ของผู้ขายแสดงให้เห็นชัดแจ้งว่าจะมีการแบ่งแยกภายหลัง
การขาย
- (5) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมีไว้ในประกอบการประกอบกิจ-
การ แต่ไม่รวมถึงที่ดินที่ผู้ขายใช้ในเกษตรกรรม
- (6) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตาม (1) (2)
(3) (4) หรือ (5) ที่ได้กระทำภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ได้นำซึ่งอสังหาริมทรัพย์
นั้น เว้นแต่

หากบริษัทหรือห้างฯ จำหน่ายจ่ายโอนอสังหาริมทรัพย์ไป บ่อมต้องเสียภาษี
ธุรกิจเฉพาะ ซึ่งในเรื่องนี้ผู้เขียนจะได้กล่าวถึงโดยละเอียดในส่วนที่เกี่ยวข้อง
กับภาษีธุรกิจเฉพาะต่อไป

กล่าวโดยสรุปแล้ว หากมีการจำหน่ายโอน
ทรัพย์สินซึ่งมีโซอสังหาริมทรัพย์ เพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดรูปองค์กรทาง
ธุรกิจไม่ว่าในรูปแบบใด ๆ เว้นแต่ที่ผู้เขียนจะได้กล่าวต่อไปในที่นี้ ต้อง
เสียภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งสิ้น

2. การ "ขาย" ในกรณีการควบหรือโอนกิจการ

จากบทนิยามของคำว่า "ขาย" ตามมาตรา 77/1

(8) (ฉ) ซึ่งให้ถือว่าการที่ผู้ประกอบการมีสินค้าคงเหลือและหรือทรัพย์สิน
ณ วันเลิกประกอบกิจการ แต่ไม่รวมถึงกรณีที่มีการควบเข้ากัน หรือการ
โอนกิจการ ซึ่งผู้ประกอบการใหม่ที่เกิดจากการควบเข้ากัน หรือผู้รับโอน
กิจการเป็นผู้ประกอบจดทะเบียนเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม อัตรา 7% หรือ
อัตรา 0 ตามมาตรา 82/3 โดยการคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ
ดังนั้นการโอนสินค้าจากบริษัทเดิมก่อนการควบเข้ากันไปยังบริษัทใหม่ที่เกิด
จากการควบเข้ากันนั้นกรณียังไม่ถือเป็นการ "ขาย" ที่จะต้องเสียภาษีมูลค่า
เพิ่มแต่อย่างใด ซึ่งเป็นการบัญญัติไว้สอดคล้องกับบทบัญญัติมาตรา 74 (1)
(ข) และ (ค) ที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลเมื่อบริษัทใหม่ที่เกิดจาก
การควบเข้ากันหรือผู้รับโอนกิจการจำหน่ายสินค้าออกไปจึงจะต้องเรียกเก็บ
ภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งการควบกิจการนั้น เป็นเช่นเดียวกันกับกรณีภาษีเงินได้นิติ-
บุคคลตามมาตรา 74 (1) (ข) และเป็นไปตามความหมายของ ป.พ.พ.
นั่นเอง

- (ก) การขายหรือการถูกเวนคืนตามกฎหมาย ว่าด้วย
การเวนคืนอสังหาริมทรัพย์
- (ข) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดก
- (ค) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้ เป็นสถานที่อยู่อาศัยอัน
เป็นแหล่งสำคัญ โดยผู้ขายมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการ
ทะเบียนราษฎร และได้อาศัยเป็นเวลาไม่น้อยกว่าหนึ่งปีนับแต่วันที่ไดมาซึ่ง
อสังหาริมทรัพย์นั้น

ในกรณีที่ที่ดินและอาคารหรือสิ่งปลูกสร้างได้มาไม่พร้อมกัน
กำหนดเวลาทำป้าให้ถือตามระยะ เวลาการได้มาซึ่งที่ดิน หรืออาคาร หรือสิ่ง
ปลูกสร้างที่ได้มาภายหลัง

ซึ่งตามแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรและศาลนั้น ถือ
ว่าบริษัทหรือห้างย้อมมีวัตถุประสงค์ในการประกอบธุรกิจตั้งนั้นการจำหน่ายจ่าย
โอนอสังหาริมทรัพย์ โดยบริษัทหรือห้างฯ แล้วก็ต้องเสียภาษีการค้า (หรือ
ภาษีธุรกิจเฉพาะ ตั้งแต่ 1 มกราคม 2535 เป็นต้นมา) เสมอ เนื่องจากถือ
เป็นทรัพย์สินที่ใช้ในการประกอบกิจการของบริษัท

สำหรับราคาขายอสังหาริมทรัพย์นั้น เจ้าพนักงานประเมิน
มีอำนาจประเมินภาษีเบี่ยปรับ และเงินเพิ่มหากมีหลักฐานแสดงว่าผู้มีหน้าที่
เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนภาษีที่ต้อง
เสียคลาดเคลื่อนไป โดยมีอำนาจครอบคลุมถึงการตั้งนี้

- (1) กำหนดราคาขายสินค้า โดยเทียบเคียงกับราคา
ขายในวันเดียวกัน หรือใกล้เคียงกันของสินค้าประเภทหรือชนิดเดียวกัน

ตามราคาตลาดที่อาจเทียบเคียงกันได้ เช่น พิจารณาราคาของอสังหาริมทรัพย์
ในละแวกเดียวกัน ในเวลาใกล้เคียงกัน

(2) กำหนดรายรับซึ่งผู้ประกอบการควรได้รับ เพราะ
ผู้ประกอบการกับผู้ซื้อมีการควบคุมหรือมีความสัมพันธ์กัน ในด้านทุนหรือ
ด้านการจัดการ เช่นหากผู้ซื้อ-ผู้ขายมีความสัมพันธ์กันในด้านทุนหรือด้านการ
จัดการก็อาจโอนขายไปต่ำกว่าราคาอันควรขายได้ หากไม่มีความสัมพันธ์
ดังกล่าว

(3) กำหนดราคาทรัพย์สินตามราคาตลาดในวันที่โอน
ในกรณีการโอนทรัพย์สินนั้น ไม่มีค่าตอบแทนหรือมีแต่ต่ำกว่าราคาตลาด โดย
ไม่มีเหตุอันสมควร

จะเห็นได้ว่า ในการจัดรูปองค์กรทางธุรกิจไม่ว่าในรูป
แบบใด ๆ นั้น หากมีการโอนอสังหาริมทรัพย์ให้แก่กัน โดยไม่มีค่าตอบแทน
หรือค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันควร เจ้าพนักงานย่อมมี
อำนาจประเมินได้ และเจ้าพนักงานสรรพากรมิได้ถูกมาตรา 39 และ 49 ทวิ
จำกัดอำนาจการประเมินราคาแต่อย่างใด

2. การจดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับ
การจัดรูปองค์กรทางธุรกิจ

มาตรา 91/21 ได้ระบุให้นำบทมาตรา 95/13, 95/14
และ 95/15 ซึ่งเกี่ยวกับกรณีการควบ หรือการโอนกิจการบางส่วน หรือ
ทั้งหมดมาใช้กับกรณีของภาษีธุรกิจเฉพาะด้วย จึงจะไม่กล่าวซ้ำในที่นี้อีก

4. การดำเนินการจัดรูปองค์กรทางธุรกิจที่เกี่ยวข้อง กับทุนขององค์กร

ดังที่ได้กล่าวแล้วในบทที่ 2. ข้อ 3. ว่า การดำเนินการจัดรูปองค์กรทางธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับทุนนั้น เป็นกรณีที่เกิดขึ้นในบริษัทหนึ่งบริษัทเดียวเท่านั้น จะไม่เกี่ยวข้องกับบริษัทอื่น อย่างไรก็ตามการจัดรูปองค์กรทางธุรกิจในรูปแบบนี้เป็นสิ่งที่เกิดขึ้นในบริษัทหนึ่งบริษัทเดียวเท่านั้น จะไม่เกี่ยวข้องกับบริษัทอื่น อย่างไรก็ตามการจัดรูปองค์กรทางธุรกิจในรูปแบบนี้เป็นสิ่งที่เกิดขึ้นเป็นประจำในการประกอบกิจการขององค์กร ภาวะภาษีอากรที่เกี่ยวข้องอาจแยกเป็น 2 กรณีตามรูปแบบของการจัดรูปองค์กร ดังนี้

4.1 การเพิ่มทุน

ในกรณีการเพิ่มทุนซึ่งผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา นั้นได้ชำระค่าหุ้นเป็นเงินสดนั้น จะไม่มีภาวะภาษีเกิดขึ้นแต่อย่างใด แต่การชำระเป็นทรัพย์สินนั้น หากเป็นอสังหาริมทรัพย์แล้วถือเป็นการ "ขาย" อสังหาริมทรัพย์ และอาจจะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะก็ได้ ส่วนการชำระค่าหุ้นเป็นสังหาริมทรัพย์นั้น จะไม่ต้องเสียภาษีหากได้สังหาริมทรัพย์นั้นมาโดยมิได้มุ่งค้าหรือหากำไร ตามความในมาตรา 42 (9) แห่ง ประญ. ส่วนผู้ถือหุ้นที่เป็นนิติบุคคลนั้น หากชำระเป็นเงินสดก็ถือเป็นเงินลงทุนของกิจการ แต่ถ้าชำระเป็นทรัพย์สินทั้งสิ้น และหากเป็นอสังหาริมทรัพย์ หรือสังหาริมทรัพย์ก็ถือเป็นการขายทรัพย์สินทั้งสิ้น และหากเป็นอสังหาริมทรัพย์ก็จะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะด้วย ซึ่งภาวะภาษีอากรในส่วนนี้เป็นเช่นเดียวกับที่ได้กล่าวแล้วในข้อ 1. ในบทนี้ ในเรื่องของการจัดตั้งบริษัทขึ้นใหม่

ปรฎ. ยังได้กำหนดให้ผู้ถือหุ้นนั้นต้องเสียภาษีเงินได้ในกรณีที่บริษัทที่ทำการเพิ่มทุนนั้นแม้จะมีได้รับชำระค่าหุ้น แต่ได้ใช้เงินกำไรของบริษัทนั้นเองเป็นเงินเพิ่มทุน ตัวอย่างก็คือการจ่ายเป็นหุ้นปันผล (stock dividend) ซึ่งก็เป็นการจัดเก็บภาษีตามมาตรา 40 (4)(จ) สำหรับเงินเพิ่มทุนส่วนที่ดั่งขึ้นจากเงินกำไรหรือเงินที่กั้นไว้ (เงินสำรอง) รวมกันโดยถือเป็นเงินได้อีกประเภทหนึ่งต่างหากจากเงินปันผลตามมาตรา 40 (4) (ข)

ผลกระทบทางภาษีอากรนั้นก็คือ หุ้นปันผลที่ผู้ถือหุ้นได้รับนั้นถือเป็นทรัพย์สินตามมาตรา 99 แห่ง ปพพ. การได้หุ้นปันผลจึงถือว่าเป็นการได้มาซึ่งทรัพย์สิน ซึ่งต้องนำมารวมคำนวณเป็นเงินได้ของผู้ได้รับ* โดยกรมสรรพากรได้วางแนวทางไว้ในหนังสือตอบข้อหารือ** ว่าให้ตีราคาหุ้นปันผลที่ได้รับตามราคาอันพึงมีในวันที่ได้รับทุนนั้นตามมาตรา 9 ทวิ แห่ง ปรฎ. ซึ่งสรุปได้ดังนี้

(ก) กรณีที่เป็นหุ้นซึ่งมีการซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์ ให้ใช้ราคาเฉลี่ยของราคาเปิด ราคาปิด ราคาสูงสุด ราคาต่ำสุด ในวันที่มีการแก้ไขทะเบียนผู้ถือหุ้นของบริษัท

(ข) กรณีเป็นหุ้นที่ไม่ได้มีการซื้อขายกันอยู่ในตลาดหลักทรัพย์ ให้ใช้ราคาหรือมูลค่าที่อาจซื้อขายกันได้นอกตลาดหลักทรัพย์นั้น

จะเห็นได้ว่าแท้จริงแล้ว การเก็บภาษีจากหุ้นปันผลนี้เป็นการเก็บภาษีจากสิ่งที่คุณถือหุ้นยังไม่ได้รับเงินได้มาจริง (realization)

เช่นกัน จนกว่าผู้ถือหุ้นนั้นจะได้จำหน่ายจ่ายโอนหุ้นไป ซึ่งขัดกับหลักการของ
เกณฑ์เงินสด (cash basis)

4.2 การลดทุน

การลดทุนก็คือการจ่ายคืนเงินทุนให้แก่ผู้ถือหุ้นนั่นเอง
ผู้ถือหุ้นจึงไม่มีภาระภาษีอากรจากการรับคืนเงินลงทุนของตนเองนั้น อย่างไรก็ตาม
ก็ดี หากการลดทุนนั้นได้กระทำโดยที่บริษัทมีกำไรอยู่แล้ว (ซึ่งหากจ่ายกำไร
คืนให้ผู้ถือหุ้น ก็คือการจ่ายเงินปันผลนั่นเอง) ประมวล. ได้บัญญัติให้ต้องเสีย
ภาษีตามนัยมาตรา 40 (4)(ง) ซึ่งบัญญัติให้บุคคลต้องเสียภาษีจากเงินลด
ทุน ซึ่งจ่ายจากเงินส่วนที่เป็นเงินกำไรและเงินที่ตั้งจากกำไรไว้รวมกันด้วย

ตัวอย่าง

บริษัท ก. มีทุนจดทะเบียน 1,000,000 บาท ผลการ
ดำเนินงานปรากฏว่ามีกำไรสะสม และเงินสำรองทั้งสิ้น 200,000 บาท ถ้า
บริษัท ก. ลดทุนจำนวน 200,000 บาท เงินลดทุนที่ผู้ถือหุ้นได้รับนั้นต้องเสีย
ภาษีตามบทมาตรา 40 (4)(ง) นี้

จะเห็นได้ว่ากฎหมายภาษีอากรของไทยที่เกี่ยวข้องกับการ
จัดรูปองค์กรทางธุรกิจยังไม่เพียงพอ ทั้งที่มีอยู่แล้วก็พบว่ามีปัญหาและอุปสรรค
หลายประการ จึงควรที่จะได้พิจารณากฎหมายของต่างประเทศประกอบด้วย

*คำพิพากษาฎีกาที่ 3853/2524

**หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค. 0804/5334 ลงวันที่
24 มีนาคม 2519 และที่ กค. 0804/9838 ลงวันที่ 11 มิถุนายน 2519
ปรากฏรายละเอียดในภาคผนวก ค. และ ง. ตามลำดับ