

บรรณานุกรม

ภาษาไทย

กมล สนธิเกษตริณ และประเสริฐ ศรีธาวารสิทธิ์. ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติบรรณาการ, 2531.

กาญจนา นิมมานเหมินทร์. "คำบรรยายวิชาภาษีอากร". กรุงเทพมหานคร : คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. (อัดสำเนา)

"แกะรอยเทคโนโลยี โรดระเบิดใหม่ในไทย". ประชาชาติธุรกิจ (3-6 พฤศจิกายน 2534) : 3.

กัลยา หมื่นสวัสดิ์. "ปัญหาการได้มาซึ่งกิจการบริษัท ศึกษากรณีการซื้อหุ้นเพื่อครอบงำกิจการ." วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบัณฑิต แผนกวิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2534.

โกเมนทร์ สืบวิเศษ. รวมแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรเกี่ยวกับการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตี แห่งประมวล รัษฎากร. กรุงเทพมหานคร : บริษัท พี.เอ. สี่ฟวิ้ง จำกัด, 2532.

ไกรบุทร ชีรตยาคินันท์. ทฤษฎีภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทย. 3,000 เล่ม.

พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร : บริษัท สำนักพิมพ์ดวงกมล จำกัด,
2521.

จุลสิงห์ วสันต์สิงห์. "การรวมบริษัทการบินไทยกับเดินอากาศไทย. "วารสาร

กฎหมาย 12 <2531> : 26 - 32.

ฉัตรทิพย์ ตัณฑประศาสน์. "มาตรการทางกฎหมายในการคุ้มครองผู้ถือหุ้น." "

วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ แผนกวิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2525.

_____ . "ชำระหนี้รายถึงถิ่น เพย 7 เงื่อนไขสวอปหุ้น วางหมาก
ขอยกยอนตีราคาทรัพย์สิน - ข้อมูลสืบสน.", ประชาชาติธุรกิจ (20-22
มิถุนายน 2534) : 1, 4.

ฉัฐพงศ์ โปษกะบุตร. กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร. 10,000 เล่ม. พิมพ์

ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง,
2532.

ประภาศน์ อวยชัย. คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วย

หุ้นส่วนและบริษัท. พิมพ์ครั้งที่ . กรุงเทพมหานคร : กรุงเทพมหานคร
การพิมพ์, 2530.

ปรีดา นาคเนาวิม. เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1. พิมพ์ครั้งที่ 2.

กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2523.

ปิยนันท์ สุวรรณวิสูตร. "ปัญหากฎหมายการรวมกิจการบริษัท." วิทยานิพนธ์-
ปริญญาโทมหาบัณฑิต แผนกวิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัย
ธรรมศาสตร์, 2533.

พยอม สิงห์เสนห์. การบัญชีทรัพย์สิน. กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์ชวนพิมพ์,
2524.

พยอม สิงห์เสนห์. คำบรรยายการบัญชีขั้นสูง. กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์
ชวนพิมพ์, ตุลาคม 2524.

พรประภา สมุทธานุกร. "ปิดฉากบริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ บีซีซี อีกบทบาทหนึ่ง
ของการเทคโอ-เวอร์." งานเศรษฐกิจ (23-29 มีนาคม
2535) : 13.

พิชัย นิลทองคำ. สัญญากิจการร่วมค้า Joint Ventures การรวม และการ
เข้าซื้อกิจการ. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์
วิญญูชน, 2535.

พิภพ วีระพงษ์. "ภาวะภาษีอากรกับการขยายการลงทุน." เอกสารภาษีอากร
(สิงหาคม 2532) : 38 - 42.

พิภพ วีระพงษ์. "ภาวะภาษีอากรกับการขยายการลงทุน." เอกสารภาษีอากร
(กันยายน 2532) : 32 - 38.

พิภพ วีระพงษ์. "วิเคราะห์ภาวะภาษีการควบบริษัทตามร่างกฎหมายใหม่ และการควบบริษัทตามกฎหมายสหรัฐอเมริกา." กรุงเทพมหานคร, 2535.

_____ . มาตรฐานการวางระบบบัญชี พร้อมปัญหา - คำวินิจฉัยกรมสรรพากร.
พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์ธรรมนิติ, 2534.

สมชัย ฤชุพันธ์. เศรษฐกิจที่ผันผวนด้วยภาษีอากรในเมืองไทย. 3,000 เล่ม.
พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรม-
ศาสตร์, 2526.

_____ . "สองกลุ่มใหม่ไม่ลดละเทคโนโลยีธนาคารสยาม." ฐานเศรษฐกิจ
(23 - 29 มีนาคม 2535) : 1.

สุทัศน์ อุนนิกจิต. รวมบทความทางบัญชี, พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร :
ห้างหุ้นส่วนจำกัดภาพพิมพ์, 2532.

โสภณ รัตนากร. คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วยหุ้นส่วนและ
บริษัท. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติบรรณการ, 2532.

อาภรณ์ นารตติลล. คำอธิบายภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ. กรุง-
เทพมหานคร : โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2534.

อาภรณ์ นารตติลล. ประมวลรัษฎากร. กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์ชวนพิมพ์,
2534.

ภาษาอังกฤษ

Andrews, William D. Federal Income Taxation of Corporate Transactions. 3rd ed. United State of America : Little, Brown and Company, 1979.

Banthun Junhasavasdikul. "Corporate Combinations Between Thai and American Corporations." Law Journal 1 (September 1974) : 122 -216.

Griffin, Charles H.; Williams, Thoman H.; and Larson, Kermit D. Advanced Accounting. 3rd. ed. Ontario: Richard D. Irwin, Inc., 1977.

Hoffman, William H. et. al. 1979 Annual Edition West's Federal Taxation : Corporations, Partnerships, Estate and Trusts. USA., 1979.

_____. Income Tax Regulations. 2 Vols. United States of America : Commerce Clearing House, Inc., 1991.

_____. Internal Revenue Code, 2 Vols. United States of America : Commerce Clearing House, Inc., 1990.

Jurisprudence Publisher Inc. and the Research Institute of USA. American Jurisprudence. 2nd ed. 33 Vols. United States of America : the Lawyers Co-operative Publish Company, 1967.

Kramer, John L.; and Nordauser, Susan L. Federal Taxation of Corporations. United States of America, 1989.

Orabund Panuspatthna. "Foreign Investment into the US." United States of America : Howto Do Business in the US. Graham & James, 1991.

Schneider, Daniel M.; and Hoelschen Jr., Paul E. Federal Tax Aspect of Corporate Reorganizations. United States of America : Shepard's McGraw - Hill, Inc., 1990.

Weisman, Richard. "Tax Planning for Cross-Border Mergers & Acquisitions." Bangkok : Baker & McKenzie, 1990.

ภาคผนวก ก.

ตารางอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

เงินได้สุทธิ		อัตราภาษีร้อยละ	จำนวนภาษี แต่ละชั้น ของเงินได้	จำนวนภาษี ภาษีสะสม
ส่วนที่เกิน	แต่ไม่เกิน			
100,000	100,000	5	5,000	5,000
100,000	500,000	10	40,000	45,000
500,000	1,000,000	20	100,000	145,000
1,000,000	4,000,000	30	900,000	1,045,000
4,000,000	-	37	-	-

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

คำสั่งกรมสรรพากร

ที่ ท.ป. 1/2528

เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน
นิติบุคคล

อาศัยอำนาจตามมาตรา ๘๕ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 13) พ.ศ. 2527 อธิบดีกรมสรรพากรจึงมีคำสั่งวางทางปฏิบัติดังต่อไปนี้

ข้อ 1 ให้ยกเลิกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.755/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ลงวันที่ 10 กรกฎาคม พ.ศ. 2528

ข้อ 2 การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลให้ใช้เกณฑ์สิทธิโดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังไม่ได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ข้อ 3 การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการที่ตามสภาพอาจมีสินค้าคงเหลือ สินค้าหรืองานระหว่างทำ หรือวัสดุคงเหลือให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2

ข้อ 4 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลรายใดได้ปฏิบัติในการคำนวณรายได้ตามข้อต่าง ๆ ดังต่อไปนี้ ตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีใดให้ถือว่า การปฏิบัติดังกล่าวเป็นกรณีที่ได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรแล้ว บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น จะต้องถือปฏิบัติตามวิธีการที่ได้รับอนุมัตินั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับการอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงจากอธิบดีกรมสรรพากร

“4.1 การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการธนาคาร กิจการประกันภัย หรือกิจการอื่นทำนองเดียวกัน ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 เว้นแต่รายได้ส่วนที่เป็นดอกเบี้ย สำหรับระยะเวลาหลังจากที่ได้มีนัดชำระติดต่อกันเป็นเวลาเกินหกเดือนแล้ว บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น จะนำดอกเบี้ยส่วนนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระก็ได้ เมื่อเข้าหลักเกณฑ์ ดังต่อไปนี้

(1) คาดหมายได้แน่นอนว่าจะไม่สามารถได้รับชำระหนี้ และ

(2) มีกรณีแสดงให้เห็นชัดเจนว่า ลูกหนี้ไม่มีเงินหรือทรัพย์สินเพียงพอที่จะชำระ เช่น

(ก) มีหลักประกันไม่คุ้มกับหนี้ที่ต้องชำระ

(ข) ลูกหนี้ดำเนินธุรกิจขาดทุนติดต่อกันเป็นเวลาหลายปีหรือเลิกกิจการแล้วหรืออยู่ระหว่างการชำระบัญชี

(ค) ได้ดำเนินคดีแพ่งหรือได้ยื่นคำขอเจ้ลี่ยหนี้แล้ว

(ง) ได้ดำเนินคดีล้มละลาย หรือได้ยื่นคำขอรับชำระหนี้แล้ว”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.6/2528 ไว้บังคับในการคำนวณภาษีเงิน ได้สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีเริ่ม ในหรือหลัง 1 มกราคม 2528 เป็นต้นไป)

4.2 การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการประกันชีวิตให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 เว้นแต่รายได้ส่วนที่เป็นเบี้ยประกันชีวิต บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะนำรายได้ส่วนนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระก็ได้

4.3 การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการให้เช่าซื้อหรือขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ยังไม่ได้โอนไปยังผู้ซื้อและมีอายุสัญญาเกินหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น จะนำกำไรจากกิจการดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามงวดที่ถึงกำหนดชำระก็ได้ และการจัดสรรกำไรเป็นของแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี จะใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไปวิธีใดก็ได้

“ความในวรรคหนึ่ง ให้ใช้บังคับสำหรับการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการให้เช่าทรัพย์สินแบบลีสซิ่ง โดยอนุโลม

คำว่า “การให้เช่าทรัพย์สินแบบลีสซิ่ง” หมายความว่า การให้เช่าทรัพย์สินที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไข ที่กำหนดตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีการค้า (ฉบับที่ 53) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข ระยะเวลาที่ให้เช่าทรัพย์สินและเกณฑ์การคำนวณทุนของทรัพย์สินที่ให้เช่าบางประการ ลงวันที่ 17 พฤษภาคม พ.ศ. 2534

(เพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 28/2534 ใช้บังคับในการคำนวณภาษีเงินได้ของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลัง วันที่ 1 มกราคม 2534 เป็นต้นไป)

(ยกเลิกโดยคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 32/2534 ใช้บังคับในการคำนวณภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2534 เป็นต้นไป)

4.4 การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการก่อสร้าง ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ต้องนำรายได้ตามส่วนของงานที่ทำเสร็จในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

4.5 การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการวิชาชีพอิสระ จะใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 หรือจะนำรายได้จากการประกอบกิจการดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระก็ได้

4.6 การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการให้บริการที่ตามสภาพไม่มีสินค้าคงเหลือหรือวัสดุคงเหลือ รวมทั้งกิจการนายหน้าและตัวแทนแต่ไม่รวมถึงกิจการตาม 4.5 ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 โดยต้องนำรายได้จากการให้บริการ มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่การให้บริการสิ้นสุดลง แต่ในกรณีที่การให้บริการเกินหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชีให้นำรายได้จากการให้บริการมารวมคำนวณเป็นรายได้ตามส่วนของบริการที่ทำในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี

“4.7 การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการสนามกอล์ฟ หรือกิจการให้บริการตามสัญญาระยะยาวแก่สมาชิก ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องนำรายได้ที่เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บในลักษณะเป็นเงินก้อนเพื่อตอบแทนการให้บริการทั้งจำนวน ไม่ว่าจะรายได้นั้นจะเกิดขึ้นจากการผ่อนชำระหรือชำระครั้งเดียว และไม่ว่าจะเรียกเก็บในลักษณะเงินค่าสมาชิก เงินประกัน เงินมัดจำ เงินจ่ายล่วงหน้าเพื่อเป็นค่าใช้จ่าย หรือเงินอื่นที่เรียกเก็บในลักษณะทำนองเดียวกันมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้เริ่มให้บริการ หรือนำรายได้ที่เรียกเก็บในลักษณะตามส่วนแห่งจำนวนปีตามสัญญา แต่ไม่เกินสิบปี และนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามสัญญา แต่ไม่เกินสิบรอบระยะเวลาบัญชีนับแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่ได้เริ่มให้บริการก็ได้”

(เพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 30/2534 ลงวันที่ 26 มิถุนายน พ.ศ. 2534)

สั่ง ณ วันที่ 28 สิงหาคม พ.ศ. 2528

วิทย์ ตันตยกุล

(นายวิทย์ ตันตยกุล)

อธิบดีกรมสรรพากร

ภาคผนวก ก.

ที่ กก. 0804/5334

กรมสรรพากร

24 มีนาคม 2519

เรื่อง คอบข้อหารือการคำนวณมูลค่าหุ้นที่บุคคลธรรมดาหรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล
ได้รับ

เรียน

อ้างถึง หนังสือที่ ททท. 90/2519 ลงวันที่ 29 มกราคม 2519

ตามหนังสือที่อ้างถึงหรือว่า ในกรณีที่บริษัทจ่ายเงินปันผลเป็นหุ้นให้แก่ผู้ถือหุ้น
ซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา หรือเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล จะต้องคำนวณเป็นเงินได้เพื่อ
เสียภาษีอย่างไร กล่าวคือ จะคำนวณในราคาที่ตราไว้ในใบหุ้นหรือจะคำนวณราคาตามที่ซื้อขาย
กันในตลาดหลักทรัพย์ ดังความแจ้งอยู่แล้ว นั้น

กรมสรรพากรขอเรียนว่า บุคคลธรรมดาหรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้
รับเงินปันผลเป็นหุ้น การตีราคาหุ้นออกมาเป็นเงินให้ด้วยราคาหรือค่าอันพึงมีในวันที่ได้รับหุ้น
นั้นตามมาตรา 9 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับราคาหรือค่าอันพึงมีในวันที่ได้รับหุ้นใน
กรณีนี้หมายถึงราคาหรือมูลค่าหุ้นที่ซื้อขายกันในตลาดหลักทรัพย์ในวันที่ได้มีการแกะทะเบียน
การถือหุ้นในบริษัทนั้น

ขอแสดงความนับถือ

วิทย์ ตันตยกุล

(นายวิทย์ ตันตยกุล)

รองอธิบดี ปฏิบัติราชการแทน

อธิบดีกรมสรรพากร

กองนิติการ

โทร. 2818951

ที่ กค. 0804/9838

กรมสรรพากร

11 มิถุนายน 2519

เรื่อง การคำนวณมูลค่าของเงินปันผลที่จ่ายเป็นหุ้น
เรียน

อ้างถึง หนังสือที่ ททท. 304/2519 ลงวันที่ 8 เมษายน 2519

ตามหนังสือที่อ้างถึงแจ้งว่า ตามที่กรมสรรพากรได้ตอบข้อหารือตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ตามหนังสือที่ กค. 0804/5334 ลงวันที่ 24 มีนาคม 2519 ว่าการคำนวณมูลค่าของเงินปันผลที่จ่ายเป็นหุ้นที่บุคคลธรรมดาหรือบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้รับว่าการตีราคาหุ้นออกมาเป็นเงินให้ถือราคาหรือค่าอันพึงมีในวันที่ได้รับหุ้นนั้น ตามมาตรา 9 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับราคาหรือค่าอันพึงมีในวันที่ได้รับหุ้นในกรณีนี้ หมายถึงราคาหรือมูลค่าที่ซื้อขายกันในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในวันที่ได้มีการจดทะเบียนการถือหุ้นในบริษัท จึงหรือว่า

1. ราคาหรือมูลค่าที่ซื้อขายกันในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในวันที่ได้มีการจดทะเบียนการถือหุ้นในบริษัท จะให้ถือเอาราคาใด เพราะมีหลายราคา กล่าวคือ
 - ก. ราคาเปิด หมายถึง ราคาที่มีการซื้อขายครั้งแรกในวันนั้น
 - ข. ราคาปิด หมายถึง ราคาที่มีการซื้อขายครั้งสุดท้ายในวันนั้น
 - ค. ราคาสูงสุด หมายถึง ราคาสูงสุดที่มีการซื้อขายในวันนั้น
 - ง. ราคาต่ำสุด หมายถึง ราคาต่ำสุดที่มีการซื้อขายในวันนั้น
2. ในกรณีที่ไม่มีการซื้อขายหุ้นในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในวันที่ได้มีการจดทะเบียนการถือหุ้นในบริษัท เพียงแต่มีผู้เสนอซื้อหรือเสนอขายไว้ หรือในวันใดที่ไม่มีผู้เสนอขายเลย จะให้ถือเอาราคาใดเป็นเกณฑ์
3. ในกรณีเห็นของบริษัทที่ไม่ได้จดทะเบียนเป็นบริษัทจดทะเบียน หรือบริษัทรับอนุญาตไว้กับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จะให้ถือเอาเกณฑ์ใดในการตีราคาหุ้น

กรมสรรพากรขอเรียนว่า

1. ราคาหรือมูลค่าหุ้นที่ซื้อขายกันในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในวันที่ได้มีการแก้ไขทะเบียนการถือหุ้นในบริษัท ให้ถือเกณฑ์ตามค่าเฉลี่ยของราคาเปิด ราคาปิดราคาสูงสุดราคาต่ำสุด ในวันที่ได้มีการแก้ไขทะเบียนผู้ถือหุ้นในบริษัท
2. ในกรณีที่ไม่มีการซื้อขายหุ้นในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในวันที่ได้มีการแก้ไขทะเบียนการถือหุ้นในบริษัท ให้ถือเกณฑ์ตามราคาหรือมูลค่าหุ้นที่ซื้อขายกันในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในวันสุดท้ายก่อนวันที่ได้มีการแก้ไขทะเบียนการถือหุ้นในบริษัทและในกรณีมูลค่าหุ้นในวันสุดท้ายมีหลายราคาก็ให้ถือเกณฑ์ตามค่าเฉลี่ยเช่นเดียวกับ 1.
3. ในกรณีหุ้นของบริษัทที่ไม่ได้จดทะเบียนเป็นบริษัทจดทะเบียน หรือบริษัทรับอนุญาตไว้กับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ให้ถือเกณฑ์ตามราคาหรือมูลค่าที่อาจซื้อขายกันได้นอกตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ตามมาตรา 9 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

ขอแสดงความนับถือ

วิทย์ ตันตยกุล

(นายวิทย์ ตันตยกุล)

รองอธิบดี ปฏิบัติราชการแทน

อธิบดีกรมสรรพากร

กองนิติการ

โทร. 281-8951

ศูนย์วิทยุทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ที่ กค. 0804/19253

กรมสรรพากร

18 ตุลาคม 2520

เรื่อง การเสียภาษีสำหรับผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนหุ้น

อ้างถึง หนังสือที่ กม. 55/2520 ลงวันที่ 13 มกราคม 2520 และที่ ศส. 856/2520

ลงวันที่ 24 มิถุนายน 2520

ตามหนังสือที่อ้างถึงแจ้งว่า บริษัทจำกัด ได้ซื้อหุ้นของธนาคาร จำกัด จากบริษัท ผู้ถือหุ้นที่อยู่ในต่างประเทศ ปรากฏว่าหุ้นจำนวนหนึ่งมีผลขาดทุนและหุ้นอีกจำนวนหนึ่งมีผลกำไร ผู้ซื้อจะขอส่งเงินค่าขายหุ้นออกไปให้ผู้ขายโดยนำผลกำไรและขาดทุนจากการจำหน่ายหุ้น มาหักกลบลบกัน ซึ่งจะมีผลขาดทุน จึงไม่คำนวณหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 แห่งประมวล รัษฎากร ธนาคารแห่งประเทศไทยจึงได้หารือไปยังกรมสรรพากรว่า การปฏิบัติดังกล่าวจะถูก ต้องหรือไม่ ถึงความแจ่มอยู่แล้วนั้น

กรมสรรพากรขอเรียนว่า ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนหุ้นซึ่งตีราคาเป็นเงินได้ เกินกว่าที่ลงทุนซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร นั้นผล ประโยชน์ที่จะถือเป็นเงินได้พึงประเมินดังกล่าวจะต้องคำนวณเป็นรายหุ้น ดังนั้น ในกรณี บริษัท ก. จำกัด ส่งเงินค่าซื้อหุ้นออกไปให้บริษัทผู้ขายในต่างประเทศ บริษัท ข. จะต้อง คำนวณผลประโยชน์จากการขายหุ้นเพื่อเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (ข) แห่ง ประมวลรัษฎากรเป็นรายหุ้น หักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 (2) แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับหุ้นนั้น ส่วนเห็นใดคำนวณ และไม่มีผลประโยชน์เกินกว่าที่ลงทุน บริษัท ข. ก็ไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตราดังกล่าว การที่บริษัท ข. นำผลกำไรและขาดทุนจากการจำหน่ายหุ้น มาหักกลบลบกันจึงเป็นการปฏิบัติ ไม่ถูกต้อง

ขอแสดงความนับถืออย่างสูง

วิทย์ ตันตยกุล

(นายวิทย์ ตันตยกุล)

รองอธิบดี ปฏิบัติราชการแทน

อธิบดีกรมสรรพากร

กองนิติการ

โทร. 281-8951

แถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 20

เรื่อง

การบัญชีสำหรับการรวมกิจการ

คำนำ

1. มาตรฐานฉบับนี้ กล่าวถึงการบัญชีสำหรับการรวมกิจการ และวิธีปฏิบัติบัญชีสำหรับค่าความนิยมที่เกิดขึ้น มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้สำหรับการจัดทำงบการเงินรวมของกลุ่มกิจการที่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลเป็นสำคัญ แต่ข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีนี้บางข้อก็ใช้กับงบการเงินของกิจการส่วนบุคคลได้ด้วยเช่นกัน
2. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ไม่เกี่ยวข้องกับวิธีการบัญชีสำหรับเงินลงทุน ตามวิธีส่วนได้เสีย ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 เรื่อง งบการเงินรวม และไม่เกี่ยวข้องกับการจำหน่ายโอนสินทรัพย์ระหว่างกิจการซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการหรือผู้บริหารชุดเดียวกัน

คำนิยาม

3. ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

- “การรวมกิจการ” หมายถึง การที่กิจการหนึ่งได้มาซึ่งอำนาจในการควบคุมกิจการอื่น หรือการที่กิจการตั้งแต่สองแห่งขึ้นไปรวมส่วนได้เสียเข้าด้วยกัน
- “การควบคุม” หมายถึง การมีสิทธิในการออกเสียงเกินกว่ากึ่งหนึ่งในฐานะที่เป็นผู้ถือหุ้นของกิจการนั้น ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม (โดยผ่านทางบริษัทย่อย) หรือการมีส่วนร่วมที่ถือว่ามีความสำคัญในการกำหนดนโยบายการบริหาร ในด้านการเงินและการดำเนินงานของกิจการโดยอำนาจตามกฎหมาย หรือตามสัญญา
- “ส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย” หมายถึง ส่วนหนึ่งของผลการดำเนินงานสุทธิ และสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อย ที่มีใช้เป็นส่วนของบริษัทใหญ่ทั้งโดยทางตรงและทางอ้อม
- “บริษัทย่อย” หมายถึง บริษัทที่มีบริษัทหนึ่งเข้าไปถือหุ้นในบริษัทนั้นทั้งโดยทางตรงและทางอ้อมเกินกว่าร้อยละ 50 ของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียง
- “บริษัทใหญ่” หมายถึง บริษัทที่มีบริษัทย่อยตั้งแต่หนึ่งแห่งขึ้นไป

“การรวมส่วนได้เสีย”	หมายถึง การรวมกิจการในลักษณะที่บริษัทใหญ่ได้รับหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงของบริษัทย่อยตั้งแต่ร้อยละเก้าสิบขึ้นไป โดยการแลกกับหุ้นทุนของตน ผนวกเอาสิทธิทรัพย์สินและการดำเนินงานทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดของกิจการดังกล่าวเข้าด้วยกันในลักษณะที่จะร่วมรับความเสี่ยงและแบ่งผลประโยชน์กัน
“การซื้อส่วนได้เสีย”	หมายถึง การรวมกิจการในลักษณะที่บริษัทใหญ่ได้รับหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงของบริษัทย่อยโดยการจ่ายเงินสด โอนทรัพย์สินอย่างอื่น หรือก่อหนี้สิน
“ราคายุติธรรม”	หมายถึง มูลค่าที่พิจารณาจากราคาที่เป็นผลมาจากการต่อรองโดยปกติธุรกิจระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายที่เป็นอิสระไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกัน

ข้ออภิปราย

4. เป็นที่ยอมรับกันทั่วไปว่า การรวมกิจการนั้น โดยส่วนใหญ่เป็นการซื้อส่วนได้เสียมากกว่าเป็นการรวมส่วนได้เสียเข้าด้วยกัน

5. กรณีที่จะถือเป็นการรวมส่วนได้เสียกันนั้น นอกจากจะต้องเป็นไปตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในย่อหน้า 3 แล้ว โดยทั่วไป การรวมกิจการกันจะต้องมีการแลกเปลี่ยนหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงในกิจการดังกล่าวระหว่างกันและกันและในการรวมส่วนได้เสียดังกล่าว คณะผู้บริหารของกิจการต่าง ๆ ที่เข้ามารวมกันนั้น จะยังคงมีส่วนในการบริหารกิจการที่รวมกันอย่างต่อเนื่องไปอีกด้วย

6. สำหรับเงื่อนไขอื่น ๆ นอกเหนือจากเงื่อนไขข้างต้นนั้น ยังไม่มีข้อยุติเป็นที่แน่ชัด โดยบางทฤษฎีเห็นว่า การแลกเปลี่ยนหุ้นสามัญชนิดมีสิทธิออกเสียงกันนั้น จะต้องเป็นการแลกเปลี่ยนหุ้นของกิจการที่มีขนาดใกล้เคียงกันและต่างถือหุ้นระหว่างกันในจำนวนที่สูงพอสมควร เพื่อที่จะไม่ให้ฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งมีอำนาจเหนืออีกฝ่ายหนึ่งจนเห็นได้ชัด โดยมองในแง่ว่า การแลกเปลี่ยน การควบคุมในกิจการของตนกับหุ้นจำนวนน้อยในกิจการที่ใหญ่กว่าจะไม่ทำให้เกิดการร่วมรับความเสี่ยงและแบ่งผลประโยชน์กัน ซึ่งข้อคิดเห็นเช่นนี้มีเหตุผลว่า กาวที่เจ้าของในกิจการหนึ่งยอมขายกิจการนั้นไปเพื่อได้เป็นเจ้าของแต่เพียงส่วนน้อยในกิจการที่ใหญ่กว่านั้น ไม่ถือเป็นการต่างเข้าไปร่วมรับความเสี่ยงและแบ่งผลประโยชน์กัน

7. สำหรับการพิจารณาว่าเป็นการรวมส่วนได้เสียกันหรือไม่นั้น บางแนวความคิดเน้นที่ความสัมพันธ์ระหว่างกิจการที่มารวมกัน เช่น ก่อนมารวมกันกิจการต้องเป็นอิสระจากกัน พฤติกรรมของการรวมกันต้องไม่มีข้อตกลงล่วงหน้าที่จะทำให้การรวมส่วนได้เสียไม่ได้ประสิทธิผล

8. วิธีการทางการเงินรวม มี 2 วิธี คือ

8.1 วิธีแบบซื้อกิจการ และ

8.2 วิธีแบบรวมส่วนได้เสีย

9. หลักการของวิธีการจัดทำงบการเงินแบบซื้อกิจการนั้น จะยึดหลักเช่นเดียวกับการซื้อสินทรัพย์อื่น ๆ ซึ่งหลักการนี้จะใช้สำหรับการซื้อส่วนได้เสียทุกกรณี แต่ในบางครั้งในการรวมกิจการแบบรวมส่วนได้เสีย ก็อาจใช้วิธีการบัญชีนี้ด้วย

10. หลักการของวิธีการจัดทำงบการเงินแบบรวมส่วนได้เสียนั้น จะยึดหลักเสมือนหนึ่งว่ากิจการที่มารวมกันแต่ละแห่งยังคงดำเนินงานต่อไปเหมือนเดิม ถึงแม้ปัจจุบันจะมีเจ้าของและผู้บริหารร่วมกันก็ตาม ดังนั้นกรณีนี้จึงมีผลเท่ากับเอางบการเงินของกิจการดังกล่าวมาบวกรวมกัน ซึ่งจะมีผลต่างไปจากที่เป็อยู่เดิมไยอย่างมาก

11. วิธีแบบรวมส่วนได้เสียนั้น จะใช้เฉพาะกรณีที่เข้าเงื่อนไขตามที่อ้างถึงในย่อหน้า 5 เท่านั้น

วิธีแบบซื้อกิจการ

12. การปฏิบัติตามวิธีบัญชีแบบซื้อกิจการนั้น กิจการผู้ซื้อจะพิจารณาดำเนินการซื้อกิจการจากการกำหนดมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ว่าซื้อมาในราคายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ สินทรัพย์และหนี้สินดังกล่าวอาจรวมส่วนที่ยังไม่ได้บันทึกบัญชีในกิจการที่ถูกซื้อด้วยก็ได้ แต่ทั้งนี้ ในการกำหนดราคายุติธรรมนั้น ไม่ควรคำนึงถึงการคิดเมื่อผลขาดทุนจากการดำเนินงานที่อาจจะเกิดขึ้นในอนาคต

13. การกำหนดราคายุติธรรมนั้น อาจจะต้องคำนึงถึงเจตนาของผู้ซื้อประกอบด้วย ตัวอย่างเช่น ผู้ซื้อรายนี้อาจจะสามารถใช้สินทรัพย์ที่ซื้อมาในทางใดทางหนึ่งเป็นพิเศษซึ่งผู้อื่นที่จะซื้อกิจการนี้ไป อาจจะไม่สามารถใช้ประโยชน์ได้ หรือผู้ซื้ออาจจะมีแผนดำเนินการสำหรับกิจการที่ถูกซื้อนั้นเปลี่ยนแปลงไปจากเดิม ทำให้มีค่าใช้จ่ายบางอย่างเกิดขึ้น เช่น อาจมีการวางแผนที่จะลดจำนวนพนักงานหรือย้ายสถานที่ตั้งโรงงาน

14. โดยปกติแล้วผลกำไรขาดทุนของกิจการที่ถูกซื้อมานั้น จะรวมเข้าไปในบัญชีกำไรขาดทุนของกิจการผู้ซื้อตั้งแต่วันที่ซื้อกิจการ ซึ่งเป็นจุดที่ผู้ซื้อเริ่มมีอำนาจควบคุมกิจการนั้น แต่สำหรับกรณีที่การซื้อกิจการใช้เวลานาน ตัวอย่างเช่น การทยอยรวบรวมซื้อหุ้นกิจการนั้นในตลาดหลักทรัพย์ กรณีเช่นนี้ ต้องถือว่าผู้ซื้อเริ่มมีอำนาจควบคุมกิจการนั้นได้เป็นเกณฑ์ ทั้งนี้ หากผู้ซื้อได้ทำสัญญาซื้อหุ้นในกิจการหนึ่ง โดยผู้ซื้อกำหนดเงื่อนไขบางประการไว้ด้วยแล้ว จะถือว่าผู้ซื้อเริ่มมีอำนาจควบคุมกิจการได้ต่อเมื่อได้มีการปฏิบัติตามเงื่อนไขที่สำคัญครบถ้วนแล้วเท่านั้น

ต้นทุนการซื้อกิจการ

15. ต้นทุนการซื้อกิจการในงบการเงินของบริษัทใหญ่นั้น ประกอบด้วย จำนวนเงินค่าซื้อบวกกับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรงในการซื้อดังกล่าว

16. จำนวนเงินค่าซื้อนั้นอาจจะประกอบด้วยเงินสด หลักทรัพย์ หรือสินทรัพย์อื่นๆ ด้วย และในการพิจารณาจำนวนเงินค่าซื้อ จะใช้วิธีประเมินราคายุติธรรมของสินทรัพย์แต่ละรายการ ซึ่งก็มีวิธีการประเมินหลายวิธี ตัวอย่างเช่น กรณีที่จำนวนเงินค่าซื้อรวมหลักทรัพย์จดทะเบียนก็ให้ใช้ราคาในตลาดหลักทรัพย์เป็นเกณฑ์ เว้นแต่จะมีกรณีที่ราคาหุ้นขึ้นลงผิดปกติ หรือมีหุ้นซื้อขายกันปริมาณน้อยเกินไป ทำให้ราคาตลาดเป็นตัวเลขที่ไม่เฝ้าเชื่อถือ สำหรับกรณีที่ไม่สามารถเชื่อถือราคาตลาดได้ หรือไม่มีการเสนอราคาซื้อขายกัน ควรใช้วิธีประมาณราคาสัดส่วนของส่วนได้เสียที่คำนวณจากราคายุติธรรมของมูลค่ากิจการของบริษัทผู้ซื้อ หรือตามสัดส่วนของมูลค่ายุติธรรมของบริษัทที่ถูกซื้อ แล้วแต่มูลค่าใดจะชัดเจนกว่ากัน

17. ข้อตกลงซื้อขายกิจการ บางครั้งอาจจะยินยอมให้มีการปรับปรุงราคาซื้อขาย สำหรับเหตุการณ์ในอนาคตบางกรณีที่จะต้องมีการจ่ายเงินเพิ่มขึ้นก่อนข้างแน่นอนและสามารถประมาณจำนวนเงินดังกล่าวได้อย่างสมเหตุสมผล ก็ให้นำเงินจำนวนนั้นมารวมในการพิจารณาถือเป็นราคาซื้อด้วย และสำหรับทุกกรณี การปรับปรุงราคาให้กระทำทันทีเมื่อสามารถกำหนดจำนวนเงินได้ ตามมาตรฐานการบัญชี เรื่อง เหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นในภายหน้าและเหตุการณ์หลังวันที่ในงบการเงิน

18. วิธีปฏิบัติบัญชี ถ้าจะมีการปรับปรุงราคาซื้อขายก็อาจจะแตกต่างกัน ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับลักษณะของเหตุการณ์ที่อาจจะเกิดขึ้น เช่น อาจจะขึ้นอยู่กับระดับรายได้ หรือการยืนยันมูลค่าของสินทรัพย์สุทธิของกิจการที่ถูกซื้อนั้น ในกรณีนี้ ผู้ซื้อจะถือเงินที่ได้รับหรือการจ่ายเงินเป็นรายการปรับปรุงราคาซื้อ ในกรณีที่เกิดขึ้นจริง พบว่ากิจการที่ซื้อมีมูลค่ามากกว่าหรือน้อยกว่ามูลค่าที่กะประมาณไว้ ในการปฏิบัติทางการบัญชีในการจัดทำงบการเงินรวมจะต้องปรับปรุงทรัพย์สินหรือค่าความนิยมที่เกิดขึ้น ณ วันซื้อตามที่ควรจะเป็น

วิธีปฏิบัติสำหรับค่าความนิยม ที่เกิดขึ้นจากการซื้อกิจการ

19. หากต้นทุนการซื้อกิจการสูงกว่าราคายุติธรรมที่คำนวณจากสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ทั้งหมดของกิจการที่ถูกซื้อนั้น ก็ให้แสดงผลต่างในงบการเงินรวมเป็นค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการซื้อกิจการซึ่งเป็นสินทรัพย์อย่างหนึ่งหรือให้ปรับปรุงโดยหักส่วนของผู้ถือหุ้นทันที

20. แนวความคิดที่สนับสนุนการแสดงผลต่างดังกล่าวเป็นค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการซื้อกิจการ ซึ่งเป็นสินทรัพย์อย่างหนึ่งในงบการเงินรวมนั้น เห็นว่าจำนวนเงินดังกล่าวเป็นเงินที่จ่ายเพื่อให้ได้รายได้ในอนาคต จึงควรจะเป็นสินทรัพย์โดยตัดจ่ายแต่ละปีอย่างเป็นระบบตามอายุการให้ประโยชน์

21. ประเด็นที่ควรคำนึงในการกะประมาณอายุการให้ประโยชน์ ของค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการซื้อกิจการนั้น มีดังนี้

- ระยะเวลาที่กิจการนี้ หรืออุตสาหกรรมประเภทนี้จะดำเนินการอยู่ได้
- ผลกระทบจากการที่สินค้าล้าสมัยหรือจากการเปลี่ยนแปลงในอุปสงค์และปัจจัยทางเศรษฐกิจอื่น ๆ
- อายุการทำงานของบุคลากรสำคัญหรือกลุ่มพนักงาน
- การโต้ตอบจากคู่แข่งทั้งที่มีอยู่ในปัจจุบันและที่จะเป็นคู่แข่งในอนาคต และ
- ข้อกำหนดทางกฎหมายหรือสัญญาต่าง ๆ ที่อาจมีผลต่ออายุการให้ประโยชน์

22. แนวความคิดบางกลุ่มเห็นว่ากิจการควรจะแสดงค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการซื้อกิจการเป็นสินทรัพย์ตลอดไปตราบเท่าที่ถือว่าค่าความนิยมนั้นยังมีคุณค่าทางเศรษฐกิจอยู่ แต่แนวความคิดเช่นนี้มีได้คำนึงว่า ภายหลังจากการซื้อกิจการเมื่อเวลาผ่านไประยะหนึ่งนั้น ค่าของค่าความนิยมในกิจการจะเกิดจากการดำเนินธุรกิจต่อเนื่องในปัจจุบัน มากกว่าเกิดจากจำนวนเงินที่กิจการผู้ซื้อจ่ายชำระในวันที่ซื้อกิจการ

23. แนวความคิดอีกทางหนึ่งเห็นว่ากรณีที่มีผลต่างระหว่างต้นทุนการซื้อกิจการ กับราคายุติธรรมที่คำนวณจากสินทรัพย์สุทธิเท่าที่ตราบทั้งหมดของกิจการที่ถูกซื้อ ไม่ว่าในทางบวกหรือทางลบนั้น กิจการผู้ซื้อควรปรับปรุงโดยหักจากส่วนของผู้ถือหุ้นในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการซื้อกิจการ เหตุผลสนับสนุนก็เนื่องจากเห็นว่าค่าความนิยมไม่ใช่ทรัพย์สินที่น่าออกขายได้โดยอิสระ อีกทั้งค่าความนิยมเป็นสิ่งที่กำหนดอายุการใช้งานที่แน่นอนไม่ได้ หากจะกำหนดอายุการใช้งานเพื่อตัดเป็นค่าใช้จ่ายก็เป็นเรื่องที่กำหนดเอาเองทั้งสิ้นและนอกจากนี้ กรณีที่กิจการมีค่าความนิยมที่เกิดจากการดำเนินงานของตนเองก็ยังไม่แสดงในงบการเงิน ดังนั้น จึงไม่สมควรแสดงค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการซื้อกิจการในงบการเงินด้วยเหตุผลเดียวกัน

24. อย่างไรก็ดี สำหรับกรณีที่เห็นได้ชัดว่า ต้นทุนการซื้อกิจการที่สูงกว่าราคายุติธรรมที่คำนวณจากสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ทั้งหมดของกิจการที่ถูกซื้อนั้น ไม่มีส่วนที่จะก่อให้เกิดรายได้ในอนาคต กล่าวคือ เมื่อผลขาดทุนเกิดขึ้นและนำไปหักลดในงบการเงินรวม ในสถานการณ์ดังกล่าวก็จะต้องทำการปรับปรุงมูลค่าของเงินลงทุนในงบการเงินของกิจการผู้ซื้อด้วย

25. ในบางครั้งจะปรากฏว่า ต้นทุนการซื้อกิจการต่ำกว่าราคายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิทั้งหมดของกิจการที่ถูกซื้อ ผลต่างดังกล่าว (ซึ่งบางครั้งเรียกค่าความนิยมติดลบ) อาจแสดงเป็นรายได้รอการตัดบัญชีก็ได้ โดยจะตัดเป็นรายได้ตามระยะเวลาที่กำหนดในย่อหน้า 21 หรือจะบันทึบบนส่วนไปตัดกับทรัพย์สินไม่เป็นตัวเงินที่เสื่อมค่าได้แต่ละรายตามสัดส่วนของราคาที่ยุติธรรมของทรัพย์สินแต่ละรายการนั้น

ส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย

26. วิธีการบัญชีสำหรับส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในบริษัทย่อย ภายหลังจากการรวมกิจการนั้น มีหลายวิธี ส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยที่แสดงในงบดุลทันทีหลังจากวันที่รวมกิจการ อาจแสดงตามสัดส่วนของ :-

26.1 มูลค่าตามราคายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ ภายหลังจากวันรวมกิจการ

26.2 ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อยก่อนวันรวมกิจการ ซึ่งในกรณีนี้ การตีราคาสินทรัพย์สุทธิตามราคายุติธรรมจะจำกัดเฉพาะส่วนที่เป็นของผู้ซื้อเท่านั้น

26.3 มูลค่าตามราคายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ของกิจการที่ถูกซื้อภายหลังจากวันรวมกิจการ ปรับด้วยจำนวนค่าความนิยมที่เกิดจากการซื้อโดยเทียบจากการสมมติว่าบริษัทย่อยถูกซื้อร้อยเปอร์เซ็นต์ ในกรณีนี้ ค่าความนิยมจะบันทึกเป็นส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยตามสัดส่วนของหุ้นที่ถือด้วย

27. เหตุผลสนับสนุนวิธี 26.1 เนื่องจากเห็นว่าการตีราคาสินทรัพย์ใดนั้น ควรจะตีราคาสินทรัพย์ของกิจการทั้งหมดมากกว่าเฉพาะตามสัดส่วนที่ซื้อมา และงบการเงินรวมก็ควรแสดงในมูลค่าของสินทรัพย์ที่อยู่ในความควบคุมของกลุ่มกิจการนั้นตามนโยบายการบัญชีของกลุ่มกิจการนั้น สำหรับเหตุผลสนับสนุนวิธี 26.2 นั้นเห็นว่า สินทรัพย์เฉพาะส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยนั้น กิจการที่ซื้อไม่ได้เป็นเจ้าของด้วย จึงควรแสดงตามมูลค่าก่อนที่จะมีการซื้อกิจการ สำหรับวิธี 26.3 นั้นเห็นว่าการคำนวณค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการรวมกิจการโดยคำนึงถึงสินทรัพย์สุทธิทั้งสิ้นของกิจการ แทนที่จะคำนึงเฉพาะส่วนที่กิจการนั้นซื้อไป น่าจะเป็นตัวเลขค่าความนิยมที่เป็นประโยชน์มากกว่าการแสดงค่าความนิยมเฉพาะส่วนที่ซื้อโดยบริษัทใหญ่

28. ทั้งวิธี 26.1 และวิธี 26.2 เป็นวิธีการบัญชีที่ยอมรับสำหรับส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย แต่วิธี 26.3 นั้นไม่เป็นที่ยอมรับ เนื่องจากไม่อาจถือได้ว่า ค่าซื้อกิจการเฉพาะส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนใหญ่จะถือเป็นฐานในการคำนวณราคาซื้อของหุ้นทั้งหมดได้

วิธีแบบรวมส่วนได้เสีย

29. หลักการของวิธีแบบรวมส่วนได้เสียนั้น จะจัดทำงบการเงินรวมสำหรับกิจการที่ร่วมกันเสมือนหนึ่งว่า กิจการดังกล่าวยังแยกกันดำเนินงาน ถึงแม้ปัจจุบันจะเป็นเจ้าของร่วมกันก็ตาม วิธีแบบรวมส่วนได้เสียจะไม่มี การรับรู้ว่ามีค่าความนิยมเกิดขึ้นดังเช่นวิธีแบบซื้อกิจการและวิธีนี้จะใช้เฉพาะกรณีที่มีการชำระค่าซื้อกิจการด้วยการแลกเปลี่ยนหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงกันเป็นส่วนใหญ่ แทนที่จะเป็นการชำระด้วยเงินสดหรือสินทรัพย์อื่น ๆ ซึ่งวิธีบัญชีแบบรวมส่วนได้เสียนี้จะแสดงยอดรวมของตัวเลขสินทรัพย์ หนี้สิน และบัญชีสำรองต่าง ๆ ของกิจการที่มารวมกันตามจำนวนเต็ม (ภายหลังจากปรับปรุงตามนัยย่อหน้า 30 แล้ว) ทั้งนี้ กรณีที่มีผลต่างในหุ้นเรือนหุ้นระหว่างจำนวนที่บันทึกเป็นค่าหุ้นที่ออกและชำระแล้ว (รวมทั้ง ค่าซื้อกิจการที่จ่ายเพิ่มเติมในรูปเงินสดหรือสินทรัพย์อย่างอื่น) กับจำนวนที่บันทึกเป็นมูลค่าของหุ้นทุนที่ซื้อมาก็ให้ปรับปรุงผลต่างนั้นในส่วนของผู้ถือหุ้นโดยตรง สำหรับงบการเงินรวมนั้นจะแสดงผลการดำเนินงาน สินทรัพย์และหนี้สินของกิจการที่ร่วมกันเสมือนหนึ่งได้เข้ามารวมเป็นกลุ่มเดียวกันมาตั้งแต่ต้น ทั้งในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันและรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ

30. ในกรณีที่กิจการที่มารวมกัน มีนโยบายการบัญชีในบางเรื่องที่แตกต่างกัน ก็ควรเลือกใช้นโยบายการบัญชีให้ตรงกัน ส่วนผลกระทบต้องงบการเงินในการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีดังกล่าว นั้น ให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 4 เรื่อง การเปลี่ยนแปลงทางการบัญชี

การรวมกิจการภายหลังจากวันที่ในงบการเงิน

31. กรณีที่มีการรวมกิจการเกิดขึ้นภายหลังจากวันที่ในงบการเงิน แต่ก่อนวันที่ออกงบการเงินของกิจการใด กิจการหนึ่งทีมารวมกัน ควรเปิดเผยเรื่องดังกล่าวตามมาตรฐานการบัญชี เรื่อง เหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นภายหลังวันปิดงบการเงินและเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน แต่ไม่ต้องแสดงผลการรวมกิจการในงบการเงินแต่ประการใด และในบางกรณีการรวมกิจการอาจจะเป็นการให้ข้อมูลเพิ่มเติมในลักษณะที่เป็นเหตุการณ์ที่มีผลต่องบการเงิน ตัวอย่างเช่น กรณีที่กิจการมีฐานะการเงินอ่อนแอมากและการรวมกิจการจะมีผลทำให้กิจการนั้นคงอยู่ต่อไปได้

มาตรฐานการบัญชีและการรายงาน

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 20 นี้ ประกอบด้วย ย่อหน้า 32-49 มาตรฐานฉบับนี้ให้อ่านประกอบกับรายการที่กล่าวในย่อหน้า 1-31

32. ในการรวมกิจการ ควรถือปฏิบัติตามวิธีการบัญชีแบบซื้อกิจการตามที่กล่าวในย่อหน้า 35-41 ยกเว้นกรณีที่พิจารณาได้ว่าเป็นการรวมส่วนได้เสียตามย่อหน้า 33 ซึ่งกรณีเช่นนี้จะไม่เกิดขึ้นบ่อยครั้ง

33. การรวมกิจการจะถือเป็นการรวมส่วนได้เสียต่อเมื่อผู้ถือหุ้นของกิจการที่มารวมกันได้เข้ามาร่วมรับความเสี่ยง และแบ่งผลประโยชน์ของกิจการที่เกิดจากการรวมกันนั้นอย่างต่อเนื่อง และ

33.1 หลักการสำคัญในข้อตกลง คือ มีการแลกเปลี่ยนหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงของกิจการที่รวมกันนั้น และ

33.2 งบการเงินรวมนำสินทรัพย์สุทธิ และการดำเนินงานของกิจการทั้งหลายมารวมกันโดยเสมือนหนึ่งเป็นกิจการเดียวกัน

34. กรณีที่การรวมกิจการถือเป็นการรวมส่วนได้เสีย ควรปฏิบัติตามวิธีการบัญชีแบบรวมส่วนได้เสียตามที่กล่าวในย่อหน้า 42-43

วิธีแบบซื้อกิจการ

35. ในการจัดทำงบการเงินรวม ควรตีราคาสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ทั้งหมดของกิจการที่ถูกซื้อใหม่ตามราคายุติธรรม ณ วันที่ซื้อกิจการ

36. วิธีการบัญชีสำหรับผลต่าง (ทั้งทางเพิ่มและทางลด) ระหว่างต้นทุนการซื้อกิจการกับราคายุติธรรมที่คำนวณจากสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ทั้งหมดของกิจการที่ถูกซื้อ ให้ถือปฏิบัติโดยวิธีใดวิธีหนึ่งต่อไปนี้

36.1 ถือเป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายตามย่อหน้า 37-38 หรือ

36.2 ปรับปรุงกับส่วนของผู้ถือหุ้นในทันที

และทั้งสองกรณีให้ถือปฏิบัติตามย่อหน้า 39-41

37. หากปฏิบัติตามย่อหน้า 36.1 ควรแสดงผลต่างระหว่างต้นทุนการซื้อกิจการกับราคายุติธรรมที่กำหนดจากสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ทั้งหมดของกิจการที่ถูกซื้อเป็นค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการรวมกิจการซึ่งเป็นสินทรัพย์อย่างหนึ่งในงบการเงินรวม แล้วตัดเป็นค่าใช้จ่ายแต่ละปี โดยวิธีการที่เป็นระบบตามอายุการให้ประโยชน์ แต่เมื่อใดที่พบว่า ค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมกิจการมิได้มีส่วนที่ก่อให้เกิดรายได้ในอนาคต ก็ควรตัดเป็นค่าใช้จ่ายโดยทันที

38. หากต้นทุนการซื้อกิจการต่ำกว่าราคายุติธรรมที่คำนวณจากสินทรัพย์ที่ระบุได้ทั้งหมดของกิจการที่ถูกซื้อ ผลต่างนั้นควรแสดงเป็นรายได้รอการตัดบัญชีและรับรู้เป็นรายได้แต่ละปี โดยวิธีการที่เป็นระบบ หรือมิฉะนั้นควรปันส่วนไปปรับปรุงมูลค่าของสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินแต่เสื่อมค่าได้ ตามสัดส่วนของราคายุติธรรมของสินทรัพย์ดังกล่าวแต่ละประเภท

39. ต้นทุนการซื้อกิจการควรรวมรายการที่มีค่าใช้จ่ายในราคายุติธรรมด้วย

40. ในกรณีที่ข้อตกลงซื้อขาย มีเงื่อนไขให้ปรับปรุงราคาซื้อขายหากมีเหตุการณ์บางประการเกิดขึ้นภายหลังวันที่ทำข้อตกลงไม่ว่าเรื่องเดียวหรือหลายเรื่อง ในกรณีเช่นนี้ ก็ให้ปรับปรุงราคาซื้อขายเมื่อเห็นว่ามีโอกาสจะเกิดรายการนั้นขึ้นค่อนข้างแน่นอน และสามารถประมาณจำนวนเงินได้อย่างสมเหตุสมผล หรือมิฉะนั้นก็ควรปรับปรุงรายการในภายหลังทันทีที่สามารถประมาณจำนวนเงินได้โดยปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีเรื่อง เหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นในภายหลังและเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน

41. ส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยที่เกิดขึ้นในการรวมกิจการ ควรแสดงตามสัดส่วนของจำนวนหุ้นที่คำนวณจากราคายุติธรรมภายหลังจากวันที่รวมกิจการของสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อยที่ระบุได้ หรืออีกวิธีหนึ่งอาจจะแสดงตามสัดส่วนของจำนวนหุ้นที่คำนวณจากราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อยก่อนวันรวมกิจการก็ได้

วิธีแบบรวมส่วนได้เสีย

42. ในการปฏิบัติตามวิธีแบบส่วนได้เสียนั้น ควรรวมสินทรัพย์และหนี้สินของกิจการที่มาควบกันพร้อมทั้งรายได้และค่าใช้จ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการรวมกัน และรอบระยะเวลาการบัญชีอื่น ๆ ที่แสดงตัวเลขเปรียบเทียบโดยถือเสมือนว่ากิจการดังกล่าวได้รวมกันมาตั้งแต่เริ่มรอบระยะเวลาบัญชีของรอบที่กล่าวแล้ว

43. กรณีที่มีผลต่างในทุนเรือนหุ้น ระหว่างจำนวนที่บันทึกเป็นค่าหุ้นที่ออกและชำระแล้ว (รวมทั้งค่าซื้อกิจการที่จ่ายเพิ่มเติมในรูปเงินสด หรือสินทรัพย์อย่างอื่น) กับจำนวนที่บันทึกเป็นค่าหุ้นที่ซื้อมา ให้ปรับปรุงไปยังส่วนของผู้ถือหุ้น

การรวมกิจการภายหลังจากวันที่ในงบการเงิน

44. หากการรวมกิจการนั้นเกิดขึ้นภายหลังจากวันที่ในงบการเงิน ก็ไม่ควรมีการจัดทำงบการเงินรวม

45. กรณีที่มีการรวมกิจการเกิดขึ้นภายหลังจากวันที่ในงบการเงินแต่ก่อนที่จะออกงบการเงินของกิจการที่เข้ามารวมกันกิจการใดกิจการหนึ่ง หากผลจากการรวมกิจการนั้นมีสาระสำคัญที่จะกระทบต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน ก็ควรเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวในงบการเงินของบริษัทใหญ่ (ตามมาตรฐานการบัญชี เรื่องเหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นในภายหลังและเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน) การเปิดเผยข้อมูลควรครอบคลุมถึงประเด็นตามย่อหน้า 46-48 ตามจำนวนเงินที่อาจจะประมาณได้ ถ้าไม่อาจจะประมาณจำนวนเงินได้ก็ให้เปิดเผยไว้ด้วย

การเปิดเผยข้อมูล

46. ในงบการเงินรวมที่จัดทำทันทีภายหลังการรวมกิจการควรเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

46.1 ชื่อและลักษณะของกิจการที่มารวมกัน

46.2 วันที่ถือว่าการรวมกิจการมีผล เพื่อวัตถุประสงค์ทางการบัญชี และ

46.3 วิธีการบัญชีที่ใช้เพื่อแสดงการรวมกิจการ

47. สำหรับการจัดทำงบการเงินรวมของกิจการที่ปฏิบัติตามวิธีแบบซื้อกิจการ ควรเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมในงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีแรกภายหลังจากการรวมกิจการ ดังต่อไปนี้

47.1 สัดส่วนของหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงที่ซื้อ

47.2 ต้นทุนการซื้อกิจการและรายละเอียดของการชำระเงิน ทั้งที่ได้จ่ายไปแล้วและที่อาจต้องจ่ายในภายหน้า

47.3 จำนวนผลต่างระหว่างต้นทุนการซื้อกิจการกับราคายุติธรรม ที่คำนวณจากสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ทั้งหมดของกิจการที่ถูกซื้อ วิธีการบัญชี ตลอดจนระยะเวลาการตัดจ่ายค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการซื้อกิจการ

48. สำหรับการรวมกิจการที่ปฏิบัติตามวิธีแบบรวมส่วนได้เสีย ควรเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมในงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีแรกภายหลังจากการรวมกิจการ ดังต่อไปนี้

48.1 รายละเอียดเกี่ยวกับจำนวนและอัตราร้อยละของหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงได้ ที่แต่ละกิจการใช้แลกเปลี่ยนกันในการรวมกิจการ และ

48.2 มูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สินของแต่ละกิจการที่มารวมกัน และ

48.3 รายละเอียดเกี่ยวกับผลการดำเนินงานของแต่ละกิจการก่อนวันรวมกิจการซึ่งได้นำมารวมในกำไรสุทธิของงบการเงินรวม โดยการแสดงยอดขาย รายได้จากการดำเนินงานอย่างอื่น รายการพิเศษและกำไรสุทธิ

วันถือปฏิบัติ

49. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 20 เรื่อง การบัญชีสำหรับการรวมกิจการนี้ ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่สิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม 2534 เป็นต้นไป โดยให้บังคับใช้เฉพาะ

49.1 บริษัทจดทะเบียนและบริษัทรับอนุญาตตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ และ

49.2 บริษัทมหาชน จำกัด ตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทมหาชน

ภาคผนวก

ภาคผนวกนี้ทำขึ้นเพื่อเป็นแนวทางเท่านั้น และไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

ตัวอย่าง 1 แสดงการจัดทำงบดุลรวมทันทีภายหลังการได้สิทธิตามวิธีซื้อ

งบดุลรวมของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยตามวิธีซื้อทันทีภายหลังการซื้อในสิทธิส่วนได้เสียของบริษัทย่อย 90%

โจทย์

1. บริษัทใหญ่ซื้อหุ้นที่มีสิทธิออกเสียง 90% ในหุ้นที่ออก 1,000 หุ้นของบริษัทย่อยจากตลาด จ่ายเงินสด 211,000 บาท

บริษัทใหญ่บันทึกการซื้อดังนี้

เงินลงทุนในหุ้นสามัญของบริษัทย่อย (90%)

211,000

เงินสด

211,000

2. งบดุลของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยทันทีภายหลังการซื้อปรากฏตามที่แสดงอยู่ในกระดาษทำการงบการเงินรวม ที่จะแสดงต่อไป

3. วิเคราะห์รายการซื้อ ดังนี้

ก. คำนวณค่าความนิยมที่บริษัทใหญ่จ่ายซื้อ

ราคาซื้อ 90% ในสิทธิส่วนได้เสียของบริษัทย่อย

211,000 บาท

ราคาตลาด 90% ของทรัพย์สินสุทธิที่ซื้อ :

ราคาตลาดรวมของทรัพย์สินของบริษัทย่อย

250,000

หัก หนี้สินรวมของบริษัทย่อย

(60,000)

ราคาตลาดทรัพย์สินรวมสุทธิจากหนี้สิน

ของบริษัทย่อย

190,000

ส่วนที่บริษัทใหญ่ซื้อ

90%

ทรัพย์สินสุทธิที่ซื้อ 90% ในราคาตลาด

171,000

ค่าความนิยมที่ซื้อ (90%)

40,000 บาท

ข. แสดงข้อมูลของทรัพย์สินแต่ละรายการของบริษัทย่อยในราคาตลาดและปรับปรุงตามส่วนของบริษัทใหญ่ ณ วันที่จัดทำงบการเงินรวม

	บาท		
	ต้นทุนที่ บริษัทใหญ่ จ่ายซื้อ (ในราคาตลาด)	ราคาตาม บัญชี ของ บริษัทย่อย	ส่วนเกินของ ราคาทุน(ตลาด) สูงกว่าราคา ตามบัญชี
สินค้าคงเหลือ	25,000	$30,000 \times 90\%$	= (4,500)
อาคารและอุปกรณ์	151,000	$110,000 \times 90\%$	= 36,900
สิทธิบัตร	14,000	$10,000 \times 90\%$	= 3,600
ค่าความนิยม (ตามข้างต้น)	40,000	0	= 40,000
รวม (ดูกระดาษทำการรายการ (ก))			= <u>76,000</u>

ศูนย์วิจัยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ค. ณ วันที่ซื้อหุ้น บริษัทย่อยเป็นหนี้บริษัทใหญ่อยู่ 5,000 บาท แสดงอยู่ในบัญชีเจ้าหนี้

กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบดุลรวม-วิธีซื้อ (ทันทีภายหลังการซื้อ)
บริษัทใหญ่และบริษัทย่อย (ถือหุ้น 90%)
วิธีซื้อ-ทันทีภายหลังการซื้อ

บัญชี	งบดุล		ตัดบัญชีและปรับปรุงยอดใหม่		งบดุลรวม
	บริษัทใหญ่	บริษัทย่อย	เดบิต	เครดิต	
เงินสด	399,000*	20,000			419,000
ลูกหนี้ (สุทธิ)	10,000	40,000		(ค) 5,000	45,000
สินค้าคงเหลือ	20,000	30,000		(ก) 4,500	45,500
เงินลงทุนในบริษัทย่อย	211,000*			(ก) 76,000 (ข) 135,000	
อาคารและอุปกรณ์(สุทธิ)	200,000	110,000	(ก) 36,900		346,900
สิทธิบัตร (สุทธิ)	20,000	10,000	(ก) 3,600		33,600
ค่าความนิยม			(ก) 40,000		40,000
	860,000	210,000			930,000
หนี้สินหมุนเวียน	10,000	20,000	(ค) 5,000		25,000
หนี้สินระยะยาว	50,000	40,000			90,000
หุ้นทุน :					
บริษัทใหญ่	600,000				600,000
บริษัทย่อย		100,000	(ข) 90,000		10,000 M
กำไรสะสม :					
บริษัทใหญ่	200,000				200,000
บริษัทย่อย		50,000	(ข) 45,000		5,000 M
	860,000	210,000			930,000

M ส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในบริษัทย่อย 10%

* รวมผลกระทบจากรายการซื้อด้วย (610,000-211,000 = 399,000)

การตัดบัญชีและปรับปรุงยอดใหม่

- (ก) ปรับปรุงยอดบัญชีของทรัพย์สินให้อยู่ในราคาตลาดและตัดผลสุทธิจากบัญชีเงินลงทุน (ตามโจทย์ ข้อ 3-ข)
- (ข) ตัดบัญชีส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อยออก 90% กับบัญชีเงินลงทุน
- (ค) ตัดบัญชีลูกหนี้ เจ้าหนี้ระหว่างกัน 5,000 บาท

คำอธิบาย ตัวอย่าง แสดงการจัดทำงบดุลรวมตามเกณฑ์วิธีซื้อ ทันทีภายหลังการซื้อ เพื่อการจัดทำกระดาษทำการจะต้องคำนวณค่าความนิยมที่จ่ายซื้อ โดยพิจารณาจากผลต่างระหว่างราคาตลาดที่ระบุได้กับทรัพย์สินสุทธิของบริษัทย่อย และจะสังเกตได้ว่าราคาตลาดนั้นต่างไปจากราคาตามบัญชี สำหรับกระดาษทำการนั้น เริ่มต้นจากการกรอรายการในงบดุลทันทีภายหลังการซื้อของบริษัททั้งสอง ให้สังเกตว่าบัญชีเงินสดและบัญชีเงินลงทุนทางด้านบริษัทใหญ่ จะสะท้อนให้เห็นรายการซื้อดังกล่าวต่อจากนั้นก็ลงรายการในช่องตัดบัญชีและปรับปรุงบัญชี คือ

- (ก) ปรับปรุงบัญชีเพื่อปรับเปลี่ยนทรัพย์สินของบริษัทย่อยจากราคาตามบัญชีให้อยู่ในราคาตลาดตามสัดส่วนของราคาตลาดที่บริษัทใหญ่จ่ายซื้อพร้อมทั้งบันทึกค่าความนิยมขึ้นบัญชีด้วย
- (ข) ตัดบัญชีเงินลงทุนของบริษัทใหญ่กับเงินทุนจดทะเบียนในส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อย
- (ค) ตัดบัญชีระหว่างกัน

เมื่อลงรายการตัดบัญชีและปรับปรุงบัญชีแล้ว ให้ออกยอดรวมของแต่ละรายการในช่องงบดุลรวม ซึ่งเป็นตัวเลขที่นำไปจัดทำงบดุลรวมตามเกณฑ์วิธีซื้อ

ตัวอย่าง 2 งบการเงินรวมบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย (ถือสิทธิ 90%) ตามวิธีซื้อสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่งปีภายหลังการซื้อ

โจทย์

- (1) งบการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25-1 (สิ้นปีที่หนึ่ง) - วิธีซื้อ

	ณ 31 ธันวาคม 25-1	
	บาท	
	บริษัทใหญ่	บริษัทย่อย
งบกำไรขาดทุน :		
รายได้จากการขาย	520,000	105,000 *
ต้นทุนสินค้าขาย	300,000 *	53,000
ค่าเสื่อมราคา	20,000	4,000
ค่าสิทธิบัตรตัดบัญชี	2,000	1,000
ค่าใช้จ่ายอื่น	138,000	35,000
รวมค่าใช้จ่าย	460,000	93,000
กำไรสุทธิ	60,000	12,000
งบดุล :		
เงินสด	428,000	24,000

ลูกหนี้ (สุทธิ)	15,000 +	45,000
สินค้าคงเหลือ	30,000	29,000
เงินลงทุนในบริษัทย่อย (วิธีซื้อ)	211,000 ++	
อาคารและอุปกรณ์ (สุทธิ)	180,000	106,000
สิทธิบัตร (สุทธิ)	18,000	9,000
รวมสินทรัพย์	<u>882,000</u>	<u>213,000</u>
หนี้สินหมุนเวียน	12,000	21,000 +
หนี้สินระยะยาว	40,000	30,000
หุ้นทุน (มูลค่าหุ้นละ 100)	600,000	100,000
กำไรสะสม	<u>230,000 +++</u>	<u>62,000</u>
รวมหนี้สินและทุน	<u>882,000</u>	<u>213,000</u>

- * รวมยอดขายของบริษัทย่อยไปยังบริษัทใหญ่ 7,000 บาท ซึ่งเป็นต้นทุนของบริษัทย่อย และบริษัทใหญ่ขายออกไปในปี 25-1
- + รวมหนี้สิน 3,000 บาท ที่บริษัทย่อยเป็นหนี้บริษัทใหญ่
- ii จะต้องยกยอดไปในจำนวนเงินที่บันทึกในราคาทุน ณ วันที่ซื้อ
- iii ระหว่างปี 25-1 บริษัทใหญ่ประกาศและจ่ายเงินเป็นผล 30,000 บาท แก่ผู้ถือหุ้น
 - (2) ค่าความนิยมและมูลค่าของทรัพย์สินที่เกี่ยวข้อง ณ วันซื้อเหมือนตัวอย่าง 1 และใช้ยอดดังกล่าวในการจัดทำงบการเงินรวมในปีหลังจากวันซื้อโดยไม่เปลี่ยนแปลง คือ ค่าความนิยม 40,000 สินค้าคงเหลือปรับยอดลดลง 4,500 อาคารและอุปกรณ์เพิ่มขึ้น 36,900 และสิทธิบัตรเพิ่มขึ้น 3,600

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

กระตาดำการเพื่อจัดทำงบดุลและงบกำไรขาดทุนรวม-วิธีซื้อ
บริษัทใหญ่และบริษัทย่อย (ถือหุ้น 90%)
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25-1

รายการ	จำนวนเงินที่รายงาน		ตัดบัญชีและปรับปรุง		งบการเงิน รวม
	บริษัทใหญ่	บริษัทย่อย	เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุน :					
รายได้จากการขาย	520,000	105,000	(จ) 7,000		618,000
ต้นทุนสินค้าที่ขาย	300,000	53,000		(จ) 7,000	346,000
ค่าเสื่อมราคา	20,000	4,000	(ง) 3,690		27,690
ค่าสิทธิบัตรตัดบัญชี	2,000	1,000	(ง) 360		3,360
ค่าความนิยมตัดบัญชี			(ง) 1,000		1,000
ค่าใช้จ่ายอื่น	138,000	35,000			173,000
	460,000	93,000			551,050
กำไรสุทธิโอนไปงบดุล	60,000	12,000			66,950
ส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้น ส่วนน้อย (10%×12,000)					1,200 M
ส่วนคงเหลือที่เป็นของ บริษัทใหญ่					65,750
งบดุล :					
เงินสด	428,000*	24,000			452,000
ลูกหนี้ (สุทธิ)	15,000	45,000		(ค) 3,000	57,000
สินค้าคงเหลือ	30,000	29,000		(ก) 4,500+	54,500
เงินลงทุนในบริษัทย่อย	211,000*			(ก) 76,000	
				(ข) 135,000	0
อาคารและอุปกรณ์	180,000	106,000	(ก) 36,900	(ง) 3,690	319,210
สิทธิบัตร (สุทธิ)	18,000	9,000	(ก) 3,600	(ง) 360	30,240
ค่าความนิยม (สุทธิ)			(ก) 40,000	(ง) 1,000	39,000
	882,000	213,000			951,950

อธิบาย

กระดาษทำการตัวอย่าง 2 นี้ จะเหมือนกับกระดาษทำการตามตัวอย่าง 1 ซึ่งจัดทำขึ้น ณ วันชื่อ แต่ขยายเพิ่มส่วนที่เป็นงบกำไรขาดทุนขึ้นมา และเนื่องจากการปรับปรุงมูลค่าของอาคารและอุปกรณ์และสิทธิบัตรให้มีราคาเพิ่มขึ้นตามราคาสตลาด และบันทึกค่าความนิยมขึ้นบัญชีด้วย ดังนั้น จึงต้องปรับปรุงบันทึกค่าเสื่อมราคา และการตัดบัญชีทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตนดังกล่าวเพิ่มเติมด้วย

หมายเหตุ ตัวอย่างข้างต้นทั้งสองได้คัดลอกจากหนังสือ "การบัญชีเกี่ยวกับเงินลงทุนในหลักทรัพย์และการทำงานการเงินรวม" ของศาสตราจารย์ เกษรี ณรงค์เดช คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

[Sec. 368]

SEC. 368. DEFINITIONS RELATING TO CORPORATE REORGANIZATIONS.

[Sec. 368(a)]

(a) REORGANIZATION.—

(1) IN GENERAL.—For purposes of parts I and II and this part, the term "reorganization" means—

(A) a statutory merger or consolidation;

(B) the acquisition by one corporation, in exchange solely for all or a part of its voting stock (or in exchange solely for all or a part of the voting stock of a corporation which is in control of the acquiring corporation), of stock of another corporation if, immediately after the acquisition, the acquiring corporation has control of such other corporation (whether or not such acquiring corporation had control immediately before the acquisition);

(C) the acquisition by one corporation, in exchange solely for all or a part of its voting stock (or in exchange solely for all or a part of the voting stock of a corporation which is in control of the acquiring corporation), of substantially all of the properties of another corporation, but in determining whether the exchange is solely for stock the assumption by the acquiring

ศูนย์วิทยุทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

corporation of a liability of the other, or the fact that property acquired is subject to a liability, shall be disregarded;

(D) a transfer by a corporation of all or a part of its assets to another corporation if immediately after the transfer the transferor, or one or more of its shareholders (including persons who were shareholders immediately before the transfer), or any combination thereof, is in control of the corporation to which the assets are transferred; but only if, in pursuance of the plan, stock or securities of the corporation to which the assets are transferred are distributed in a transaction which qualifies under section 354, 355, or 356;

(E) a recapitalization;

(F) a mere change in identity, form, or place of organization of one corporation, however effected; or

(G) a transfer by a corporation of all or part of its assets to another corporation in a title 11 or similar case; but only if, in pursuance of the plan, stock or securities of the corporation to which the assets are transferred are distributed in a transaction which qualifies under section 354, 355, or 356.

(2) SPECIAL RULES RELATING TO PARAGRAPH (1).—

(A) REORGANIZATIONS DESCRIBED IN BOTH PARAGRAPH (1) (C) AND PARAGRAPH (1) (D).—If a transaction is described in both paragraph (1) (C) and paragraph (1) (D), then, for purposes of this subchapter (other than for purposes of subparagraph (C)), such transaction shall be treated as described only in paragraph (1) (D).

(B) ADDITIONAL CONSIDERATION IN CERTAIN PARAGRAPH (1) (C) CASES.—If—

- (i) one corporation acquires substantially all of the properties of another corporation,
- (ii) the acquisition would qualify under paragraph (1) (C) but for the fact that the acquiring corporation exchanges money or other property in addition to voting stock, and
- (iii) the acquiring corporation acquires, solely for voting stock described in paragraph (1) (C), property of the other corporation having a fair market value which is at least 80 percent of the fair market value of all of the property of the other corporation,

then such acquisition shall (subject to subparagraph (A) of this paragraph) be treated as qualifying under paragraph (1) (C). Solely for the purpose of determining whether clause (iii) of the preceding sentence applies, the amount of any liability assumed by the acquiring corporation, and the amount of any liability to which any property acquired by the acquiring corporation is subject, shall be treated as money paid for the property.

(C) TRANSFERS OF ASSETS OR STOCK TO SUBSIDIARIES IN CERTAIN PARAGRAPH (1)(A), (1)(B), (1)(C), AND (1)(G) CASES.—A transaction otherwise qualifying under paragraph (1)(A), (1)(B), or (1)(C) shall not be disqualified by reason of the fact that part or all of the assets or stock which were acquired in the transaction are transferred to a corporation controlled by the corporation acquiring such assets or stock. A similar rule shall apply to a transaction otherwise qualifying under paragraph (1)(G) where the requirements of subparagraphs (A) and (B) of section 354(b)(1) are met with respect to the acquisition of the assets.

(D) USE OF STOCK OF CONTROLLING CORPORATION IN PARAGRAPH (1)(A) AND (1)(G) CASES.—The acquisition by one corporation, in exchange for stock of a corporation (referred to in this subparagraph as “controlling corporation”) which is in control of the acquiring corporation, of substantially all of the properties of another corporation shall not disqualify a transaction under paragraph (1)(A) or (1)(G) if—

- (i) no stock of the acquiring corporation is used in the transaction, and
- (ii) in the case of a transaction under paragraph (1)(A), such transaction would have qualified under paragraph (1)(A) had the merger been into the controlling corporation.

(E) STATUTORY MERGER USING VOTING STOCK OF CORPORATION CONTROLLING MERGED CORPORATION.—A transaction otherwise qualifying under paragraph (1)(A) shall not be disqualified by reason of the fact that stock of a corporation (referred to in this subparagraph as the “controlling corporation”) which before the merger was in control of the merged corporation is used in the transaction, if—

- (i) after the transaction, the corporation surviving the merger holds substantially all of its properties and of the properties of the merged corporation (other than stock of the controlling corporation distributed in the transaction); and

(ii) in the transaction, former shareholders of the surviving corporation exchanged, for an amount of voting stock of the controlling corporation, an amount of stock in the surviving corporation which constitutes control of such corporation.

(F) CERTAIN TRANSACTIONS INVOLVING 2 OR MORE INVESTMENT COMPANIES.—

(i) If immediately before a transaction described in paragraph (1) (other than subparagraph (E) thereof), 2 or more parties to the transaction were investment companies, then the transaction shall not be considered to be a reorganization with respect to any such investment company (and its shareholders and security holders) unless it was a regulated investment company, a real estate investment trust, or a corporation which meets the requirements of clause (ii).

(ii) A corporation meets the requirements of this clause if not more than 25 percent of the value of its total assets is invested in the stock and securities of any one issuer and not more than 50 percent of the value of its total assets is invested in the stock and securities of 5 or fewer issuers. For purposes of this clause, all members of a controlled group of corporations (within the meaning of section 1563(a)) shall be treated as one issuer. For purposes of this clause, a person holding stock in a regulated investment company, a real estate investment trust, or an investment company which meets the requirements of this clause shall, except as provided in regulations, be treated as holding its proportionate share of the assets held by such company or trust.

(iii) For purposes of this subparagraph the term "investment company" means a regulated investment company, a real estate investment trust, or a corporation 50 percent or more of the value of whose total assets are stock and securities and 80 percent or more of the value of whose total assets are assets held for investment. In making the 50-percent and 80-percent determinations under the preceding sentence, stock and securities in any subsidiary corporation shall be disregarded and the parent corporation shall be deemed to own its ratable share of the subsidiary's assets, and a corporation shall be considered a subsidiary if the parent owns 50 percent or more of the combined voting power of all classes of stock entitled to vote, or 50 percent or more of the total value of shares of all classes of stock outstanding.

(iv) For purposes of this subparagraph, in determining total assets there shall be excluded cash and cash items (including receivables); Government securities, and, under regulations prescribed by the Secretary, assets acquired (through incurring indebtedness or otherwise) for purposes of meeting the requirements of clause (ii) or ceasing to be an investment company.

(v) This subparagraph shall not apply if the stock of each investment company is owned substantially by the same persons in the same proportions.

(vi) If an investment company which does not meet the requirements of clause (ii) acquires assets of another corporation, clause (i) shall be applied to such investment company and its shareholders and security holders as though its assets had been acquired by such other corporation. If such investment company acquires stock of another corporation in a reorganization described in section 368(a)(1)(B), clause (i) shall be applied to the shareholders of such investment company as though they had exchanged with such other corporation all of their stock in such company for stock having a fair market value equal to the fair market value of their stock of such investment company immediately after the exchange. For purposes of section 1001, the deemed acquisition or exchange referred to in the two preceding sentences shall be treated as a sale or exchange of property by the corporation and by the shareholders and security holders to which clause (i) is applied.

(vii) For purposes of clauses (ii) and (iii), the term "securities" includes obligations of State and local governments, commodity futures contracts, shares of regulated investment companies and real estate investment trusts, and other investments constituting a security within the meaning of the Investment Company Act of 1940 (15 U.S.C. 80a-2(36)).

(G) DISTRIBUTION REQUIREMENT FOR PARAGRAPH (1)(C).—

(i) IN GENERAL.—A transaction shall fail to meet the requirements of paragraph (1)(C) unless the acquired corporation distributes the stock, securities, and other properties it receives, as well as its other properties, in pursuance of the plan of reorganization. For purposes of the preceding sentence, if the acquired corporation is liquidated pursuant to the

plan of reorganization, any distribution to its creditors in connection with such liquidation shall be treated as pursuant to the plan of reorganization.

(ii) EXCEPTION.—The Secretary may waive the application of clause (i) to any transaction subject to any conditions the Secretary may prescribe.

(H) SPECIAL RULE FOR DETERMINING WHETHER CERTAIN TRANSACTIONS ARE QUALIFIED UNDER PARAGRAPH (1)(D).—In the case of any transaction with respect to which the requirements of subparagraphs (A) and (B) of section 354(b)(1) are met, for purposes of determining whether such transaction qualifies under subparagraph (D) of paragraph (1), the term "control" has the meaning given to such term by section 304(c).

(3) ADDITIONAL RULES RELATING TO TITLE 11 AND SIMILAR CASES.—

(A) TITLE 11 OR SIMILAR CASE DEFINED.—For purposes of this part, the term "title 11 or similar case" means—

- (i) a case under title 11 of the United States Code, or
- (ii) a receivership, foreclosure, or similar proceeding in a Federal or State court.

(B) TRANSFER OF ASSETS IN A TITLE 11 OR SIMILAR CASE.—In applying paragraph (1)(G), a transfer of the assets of a corporation shall be treated as made in a title 11 or similar case if and only if—

- (i) any party to the reorganization is under the jurisdiction of the court in such case, and
- (ii) the transfer is pursuant to a plan of reorganization approved by the court.

(C) REORGANIZATIONS QUALIFYING UNDER PARAGRAPH (1)(G) AND ANOTHER PROVISION.—If a transaction would (but for this subparagraph) qualify both—

- (i) under subparagraph (G) of paragraph (1), and
- (ii) under any other subparagraph of paragraph (1) or under section 332 or 351,

then, for purposes of this subchapter (other than section 357(c)(1)), such transaction shall be treated as qualifying only under subparagraph (G) of paragraph (1).

(D) AGENCY RECEIVERSHIP PROCEEDINGS WHICH INVOLVE FINANCIAL INSTITUTIONS.—For purposes of subparagraphs (A) and (B), in the case of a receivership, foreclosure, or similar proceeding before a Federal or State agency involving a financial institution referred to in section 581 or 591, the agency shall be treated as a court.

(E) APPLICATION OF PARAGRAPH (2)(E)(ii).—In the case of a title 11 or similar case, the requirement of clause (ii) of paragraph (2)(E) shall be treated as met if—

- (i) no former shareholder of the surviving corporation received any consideration for his stock, and
- (ii) the former creditors of the surviving corporation exchanged, for an amount of voting stock of the controlling corporation, debt of the surviving corporation which had a fair market value equal to 80 percent or more of the total fair market value of the debt of the surviving corporation.

Amendments

P.L. 101-73, § 1401(a)(1):

Act Sec. 1401(a)(1) amended Code Sec. 368(a)(3)(D) to read as above.

The above amendment applies to acquisitions on or after May 10, 1989. Prior to amendment, Code Sec. 368(a)(3)(D) read as follows:

(D) AGENCY PROCEEDINGS WHICH INVOLVE FINANCIAL INSTITUTIONS.—

- (i) For purpose[s] of subparagraphs (A) and (B)—
 - (I) In the case of a receivership, foreclosure, or similar proceeding before a Federal or State agency involving a financial institution to which section 585 applies, the agency shall be treated as a court, and
 - (II) In the case of a financial institution to which section 593 applies, the term "title 11 or similar case" means only a case in which the Board (which will be treated as the court in such case) makes the certification described in clause (ii).
- (ii) A transaction otherwise meeting the requirements of subparagraph (G) of paragraph (1), in which the transferor

corporation is a financial institution to which section 593 applies, will not be disqualified as a reorganization if no stock or securities of the corporation to which the assets are transferred (transferee) are received or distributed, but only if all of the following conditions are met:

(I) the requirements of subparagraphs (A) and (B) of section 354(b)(1) are met with respect to the acquisition of the assets,

(II) substantially all of the liabilities of the transferor immediately before the transfer become, as a result of the transfer, liabilities of the transferee, and

(III) the Board certifies that the grounds set forth in section 1464(d)(6)(A)(i), (ii), or (iii) of title 12, United States Code, exist with respect to the transferor or will exist in the near future in the absence of action by the Board.

(iii) For purpose[s] of this subparagraph, the "Board" means the Federal Home Loan Bank Board or the Federal Savings and Loan Insurance Corporation or, if neither has supervisory authority with respect to the transferor, the equivalent State authority.

4993-16

1986 Code—Subtitle A, Ch. 1C, Part IIID

(iv) In the case of a financial institution to which section 585 applies—

(I) the term "title 11 or similar case" means only a case in which the applicable authority (which shall be treated as the court in such case) makes the certification described in subclause (II), and

(II) clause (ii) shall apply to such institution, except that for purposes of clause (ii)(III), the applicable authority must certify that the grounds set forth in such clause (modified in such manner as the Secretary determines necessary because such institution is not an institution to which section 593 applies) exist with respect to such transferor or will exist in the near future in the absence of action by the applicable authority.

For purposes of this clause, the term "applicable authority" means the Comptroller of the Currency or the Federal Deposit Insurance Corporation, or if neither has the supervisory authority with respect to the transfer, the equivalent State authority.

(v) For purposes of this subparagraph, in applying section 593, the determination as to whether a corporation is a domestic building and loan association shall be made without regard to section 7701(a)(19)(C).

P.L. 101-73, § 1401(b)(1):

Act Sec. 1401(b)(1) repealed Section 904 of P.L. 99-514 [see amendment note below], which amended Code Sec. 368(a)(3)(D) to read as follows:

(D) AGENCY RECEIVERSHIP PROCEEDINGS WHICH INVOLVE FINANCIAL INSTITUTIONS.—For purposes of subparagraphs (A) and (B), in the case of a receivership, foreclosure, or similar proceeding before a Federal or State agency involving a financial institution referred to in section 581 or 591, the agency shall be treated as a court.

The above amendment is effective on October 22, 1986, the date of enactment of the Tax Reform Act of 1986 (P.L. 99-514).

P.L. 100-647, § 1018(q)(5)(A)-(B):

Act Sec. 1018(q)(5)(A)-(B) amended Code Sec. 368(a)(2)(F)(ii) by striking out the two parenthetical phrases in the first sentence and by adding at the end thereof a new sentence to read as above. Prior to amendment, the first sentence read as follows:

A corporation meets the requirements of this clause if not more than 25 percent of the value of its total assets is invested in the stock and securities of any one issuer (other than stock in a regulated investment company, a real estate investment trust, or an investment company which meets the requirements of this clause (ii)), and not more than 50 percent of the value of its total assets is invested in the stock and securities of 5 or fewer issuers (other than stock in a regulated investment company, a real estate investment trust, or an investment company, which meets the requirements of this clause (ii)).

The above amendment is effective as if included in the provision of the Tax Reform Act of 1986 (P.L. 99-514) to which it relates.

P.L. 100-647, § 4012(b)(1)(A):

Act Sec. 4012(b)(1)(A) amended Code Sec. 368(a)(3)(D) (as in effect before the amendment made by P.L. 99-514, § 904) by adding at the end thereof new clauses (iv)-(v) to read as above [see amendment note below].

The above amendment applies to acquisitions after the date of the enactment of this Act and before January 1, 1990.

Act Sec. 6126 provides:

SEC. 6126. DUAL RESIDENT COMPANIES.

(a) GENERAL RULE.—In the case of a transaction which—

(1) involves the transfer after the date of the enactment of this Act by a domestic corporation, with respect to which there is a qualified excess loss account, of its assets and

liabilities to a foreign corporation in exchange for all of the stock of such foreign corporation, followed by the complete liquidation of the domestic corporation into the common parent, and

(2) qualifies, pursuant to Revenue Ruling 87-27, as a reorganization which is described in section 368(a)(1)(F) of the 1986 Code,

then, solely for purposes of applying Treasury Regulation section 1.1502-19 to such qualified excess loss account, such foreign corporation shall be treated as a domestic corporation in determining whether such foreign corporation is a member of the affiliated group of the common parent.

(b) TREATMENT OF INCOME OF NEW FOREIGN CORPORATION.—

(1) IN GENERAL.—In any case to which subsection (a) applies, for purposes of the 1986 Code—

(A) the source and character of any item of income of the foreign corporation referred to in subsection (a) shall be determined as if such foreign corporation were a domestic corporation,

(B) the net amount of any such income shall be treated as subpart F income (without regard to section 952(c) of the 1986 Code), and

(C) the amount in the qualified excess loss account referred to in subsection (a) shall—

(i) be reduced by the net amount of any such income, and
(ii) be increased by the amount of any such income distributed directly or indirectly to the common parent described in subsection (a).

(2) LIMITATION.—Paragraph (1) shall apply to any item of income only to the extent that the net amount of such income does not exceed the amount in the qualified excess loss account after being reduced under paragraph (1)(C) for prior income.

(3) BASIS ADJUSTMENTS NOT APPLICABLE.—To the extent paragraph (1) applies to any item of income, there shall be no increase in basis under section 961(a) of such Code on account of such income (and there shall be no reduction in basis under section 961(b) of such Code on account of an exclusion attributable to the inclusion of such income).

(4) RECOGNITION OF GAIN.—For purposes of paragraph (1), if the foreign corporation referred to in subsection (a) transfers any property acquired by such foreign corporation in the transaction referred to in subsection (a) (or transfers any other property the basis of which is determined in whole or in part by reference to the basis of property so acquired) and (but for this paragraph) there is not full recognition of gain on such transfer, the excess (if any) of—

(A) the fair market value of the property transferred, over
(B) its adjusted basis,

shall be treated as gain from the sale or exchange of such property and shall be recognized notwithstanding any other provision of law. Proper adjustment shall be made to the basis of any such property for gain recognized under the preceding sentence.

(c) DEFINITIONS.—For purposes of this section—

(1) COMMON PARENT.—The term "common parent" means the common parent of the affiliated group which included the domestic corporation referred to in subsection (a)(1).

(2) QUALIFIED EXCESS LOSS ACCOUNT.—The term "qualified excess loss account" means any excess loss account (within the meaning of the consolidated return regulations) to the extent such account is attributable—

(A) to taxable years beginning before January 1, 1988, and

(B) to periods during which the domestic corporation was subject to an income tax of a foreign country on its income on a residence basis or without regard to whether such income is from sources in or outside of such foreign country.

The amount of such account shall be determined as of immediately after the transaction referred to in subsection—

(a) and without, except as provided in subsection (b), diminution for any future adjustment.

(3) **NET AMOUNT.** The net amount of any item of income is the amount of such income reduced by allocable deductions as determined under the rules of section 954(b)(5) of the 1986 Code.

(4) **SECOND SAME COUNTRY CORPORATION MAY BE TREATED AS DOMESTIC CORPORATION IN CERTAIN CASES.—If—**

(A) another foreign corporation acquires from the common parent stock of the foreign corporation referred to in subsection (a) after the transaction referred to in subsection (a),

(B) both of such foreign corporations are subject to the income tax of the same foreign country on a residence basis, and

(C) such common parent complies with such reporting requirements as the Secretary of the Treasury or his delegate may prescribe for purposes of this paragraph,

such other foreign corporation shall be treated as a domestic corporation in determining whether the foreign corporation referred to in subsection (a) is a member of the affiliated group referred to in subsection (a) (and the rules of subsection (b) shall apply (i) to any gain of such other foreign corporation on any disposition of such stock, and (ii) to any other income of such other foreign corporation except to the extent it establishes to the satisfaction of the Secretary of the Treasury or his delegate that such income is not attributable to property acquired from the foreign corporation referred to in subsection (a)).

P.L. 99-514, § 904(a) [repealed by P.L. 101-73, § 1401(b)(1)]:

Act Sec. 904(a) amended Code Sec. 368(a)(3)(D) to read as above. Prior to amendment, Code Sec. 368(a)(3)(D) read as follows:

(D) **AGENCY PROCEEDINGS WHICH INVOLVE FINANCIAL INSTITUTIONS.—**

(i) For purpose[s] of subparagraphs (A) and (B)—

(I) In the case of a receivership, foreclosure, or similar proceeding before a Federal or State agency involving a financial institution to which section 585 applies, the agency shall be treated as a court, and

(II) In the case of a financial institution to which section 593 applies, the term "title 11 or similar case" means only a case in which the Board (which will be treated as the court in such case) makes the certification described in clause (ii).

(ii) A transaction otherwise meeting the requirements of subparagraph (G) of paragraph (1), in which the transferor corporation is a financial institution to which section 593 applies, will not be disqualified as a reorganization if no stock or securities of the corporation to which the assets are transferred (transferee) are received or distributed, but only if all of the following conditions are met:

(I) the requirements of subparagraphs (A) and (B) of section 354(b)(1) are met with respect to the acquisition of the assets,

(II) substantially all of the liabilities of the transferor immediately before the transfer become, as a result of the transfer, liabilities of the transferee, and

(III) the Board certifies that the grounds set forth in section 1464(d)(6)(A)(i), (ii) or (iii) of title 12, United States Code, exist with respect to the transferor or will exist in the near future in the absence of action by the Board.

(iii) For purposes of this subparagraph, the "Board" means the Federal Home Loan Bank Board or the Federal Savings and Loan Insurance Corporation or, if neither has supervisory authority with respect to the transferor, the equivalent State authority.

(iv) In the case of a financial institution to which section 585 applies—

(I) the term "title 11 or similar case" means only a case in which the applicable authority (which shall be treated as the

court in such case) makes the certification described in subclause (II), and

(II) clause (ii) shall apply to such institution, except that for purposes of clause (ii)(III), the applicable authority must certify that the grounds set forth in such clause (modified in such manner as the Secretary determines necessary because such institution is not an institution to which section 593 applies) exist with respect to such transferor or will exist in the near future in the absence of action by the applicable authority.

For purposes of this clause, the term "applicable authority" means the Comptroller of the Currency or the Federal Deposit Insurance Corporation, or if neither has the supervisory authority with respect to the transfer, the equivalent State authority.

(v) For purposes of this subparagraph, in applying section 593, the determination as to whether a corporation is a domestic building and loan association shall be made without regard to section 7701(a)(19)(C).

The above amendment applies to acquisitions after December 31, 1988, in tax years ending after such date.

P.L. 99-514, § 1804(g)(2):

Act Sec. 1804(g)(2) amended Code Sec. 368(a)(2)(G)(i) by adding at the end thereof a new sentence to read as above.

The above amendment applies to plans of reorganizations adopted after 10/22/86.

P.L. 99-514, § 1804(h)(2):

Act Sec. 1804(h)(2) amended Code Sec. 368(a)(2) by adding at the end thereof new subparagraph (H) to read as above.

The above amendment is effective as if included in the provision of P.L. 98-369 to which it relates.

P.L. 99-514, § 1804(h)(3):

Act Sec. 1804(h)(3) amended Code Sec. 368(a)(2) by inserting "(other than for purposes of subparagraph (C))" in subparagraph (A) after "subchapter".

The above amendment is effective as if included in the provision of P.L. 98-369 to which such amendment relates.

P.L. 99-514, § 1879(1)(1):

Act Sec. 1879(1)(1) amended Code Sec. 368(a)(2)(F)(ii) to read as above. Prior to amendment, Code Sec. 368(a)(2)(F)(ii) read as follows:

(ii) A corporation meets the requirements of this clause if not more than 25 percent of the value of its total assets is invested in the stock and securities of any one issuer, and not more than 50 percent of the value of its total assets is invested in the stock and securities of 5 or fewer issuers. For purposes of this clause, all members of a controlled group of corporations (within the meaning of section 1563(a)) shall be treated as one issuer.

The above amendment applies as if included in P.L. 94-455, § 2131.

P.L. 98-369, § 63(a):

Act Sec. 63(a) amended Code Sec. 368(a)(2) by adding at the end thereof new subparagraph (G), above.

The above amendment applies to transactions pursuant to plans adopted after July 18, 1984.

P.L. 98-369, § 174(b)(5)(D):

Act Sec. 174(b)(5)(D) amended Code Sec. 368(a)(2)(F) by striking out clause (viii). Prior to amendment, clause (viii) read as follows:

(viii) In applying paragraph (3) of section 267(b) in respect of any transaction to which this subparagraph applies, the reference to a personal holding company in such paragraph (3) shall be treated as including a reference to an investment company and the determination of whether a corporation is an investment company shall be made as of the time immediately before the transaction instead of with respect to the taxable year referred to in such paragraph (3).

The above amendment applies to transactions after December 31, 1983, in tax years ending after such date. However, see exceptions for transfers to foreign corporations on or before March 1, 1984, described in Act Sec. 174(c)(2)(B) under the amendment notes for Code Sec. 267.

P.L. 97-448, § 304(b):

Amended Code Sec. 368(a)(2)(C) by striking out "or stock". Effective as if included in the amendments made by the Bankruptcy Tax Act of 1980, § 4 (P.L. 96-589).

P.L. 97-448, § 304(c):

Amended Code Sec. 368(a)(3)(B)(i) by striking out "such corporation" and inserting in lieu thereof "any party to the reorganization". Effective January 12, 1983.

P.L. 97-248, § 225(a):

Amended subparagraph (F) of Code Sec. 368(a)(1) by inserting "of one corporation" after "place of organization". This amendment shall apply to transactions occurring after August 31, 1982, and shall not apply with respect to plans of reorganization adopted on or before August 31, 1982, but only if the transaction occurs before January 1, 1983.



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

P.L. 97-34, § 241:

Amended Code Sec. 368(a)(3)(D) to read as above, applicable to any transfer made on or after January 1, 1981. Prior to amendment, Code Sec. 368(a)(3)(D) read as follows:

(D) AGENCY RECEIVERSHIP PROCEEDINGS WHICH INVOLVE FINANCIAL INSTITUTIONS.—For purposes of subparagraphs (A) and (B), in the case of a receivership, foreclosure, or similar proceeding before a Federal or State agency involving a financial institution to which section 585 or 593 applies, the agency shall be treated as a court.

P.L. 96-589, § 4(a), (b), (c), (d):

Amended Code Sec. 368(a)(1) by adding a new subparagraph (G). Amended Code Sec. 368(a) by adding a new paragraph (3). Amended Code Sec. 368(a)(2)(C) to read as indicated. Prior to amendment, Code Sec. 368(a)(2)(C) provided:

“(C) TRANSFERS OF ASSETS OR STOCK TO SUBSIDIARIES IN CERTAIN PARAGRAPH (1)(A), (1)(B), AND (1)(C) CASES.—A transaction otherwise qualifying under paragraph (1)(A), (1)(B), or (1)(C) shall not be disqualified by reason of the fact that part or all of the assets or stock which were acquired in the transaction are transferred to a corporation controlled by the corporation acquiring such assets or stock.”

Amended Code Sec. 368(a)(2)(D) to read as indicated. Prior to amendment, Code Sec. 368(a)(2)(D) provided:

“(D) STATUTORY MERGER USING STOCK OF CONTROLLING CORPORATION.—The acquisition by one corporation, in exchange for stock of a corporation (referred to in this subparagraph as ‘controlling corporation’) which is in control of the acquiring corporation, of substantially all of the properties of another corporation which in the transaction is merged into the acquiring corporation shall not disqualify a transaction under paragraph (1)(A) if (i) such transaction would have qualified under paragraph (1)(A) if the merger had been into the controlling corporation, and (ii) no stock of the acquiring corporation is used in the transaction.”

Section 7 of the Bankruptcy Tax Act of 1980, P.L. 96-589, provides for the following effective dates for amendments relating to corporate reorganization provisions:

“(c) FOR SECTION 4 (RELATING TO CORPORATE REORGANIZATION PROVISIONS).—

(1) IN GENERAL.—The amendments made by section 4 shall apply to any bankruptcy case or similar judicial proceeding commencing after December 31, 1980.

* * *

(f) ELECTION TO SUBSTITUTE SEPTEMBER 30, 1979, FOR DECEMBER 31, 1980.

(1) IN GENERAL.—The debtor (or debtors) in a bankruptcy case or similar judicial proceeding may (with the approval of the court) elect to apply subsections (a), (c), and (d) by substituting ‘September 30, 1979’ for ‘December 31, 1980’ each place it appears in such subsections.

(2) EFFECT OF ELECTION.—Any election made under paragraph (1) with respect to any proceeding shall apply to all parties to the proceeding.

(3) REVOCATION ONLY WITH CONSENT.—Any election under this subsection may be revoked only with the consent of the Secretary of the Treasury or his delegate.

(4) TIME AND MANNER OF ELECTION.—Any election under this subsection shall be made at such time, and in such manner, as the Secretary of the Treasury or his delegate may by regulations prescribe.

(g) DEFINITIONS.—For purposes of this section—

(1) BANKRUPTCY CASE.—The term ‘bankruptcy case’ means any case under title 11 of the United States Code (as modified by Public Law 95-598).

(2) SIMILAR JUDICIAL PROCEEDING.—The term ‘similar judicial proceeding’ means a receivership, foreclosure, or similar proceeding in a Federal or State court (as modified by section 368(a)(3)(D) of the Internal Revenue Code of 1954.)”

Internal Revenue Code

P.L. 96-589, § 4(h)(3):

Amended Code Sec. 368(a)(1) by striking out “or” at the end of subparagraph (E) and by striking out the period at the end of subparagraph (F) and inserting in lieu thereof “; or”. For the effective date of these amendments, see the historical comment for P.L. 96-589 under Code Sec. 370(a).

P.L. 95-600, § 701(j)(1)(A), (j)(2)(A):

Amended the first sentence of clause (iii) of Code Sec. 368(a)(2)(F) by striking out “more than 50 percent” and inserting in place thereof “50 percent or more” and by striking out “more than 80 percent” and inserting in place thereof “80 percent or more”, effective as if such amendment was included in Code Sec. 368(a)(2)(F) as added by P.L. 94-455, Sec. 2131(a), below.

P.L. 95-600, § 701(j)(1)(B), (C), (j)(2)(A):

Amended Code Sec. 368(a)(2)(F)(vi) to read as above, applicable as if such amendment was included in Code Sec. 368(a)(2)(F) as added by P.L. 94-455, Sec. 2131(a), below. Before amendment, clause (vi) read:

“(vi) If an investment company which is not diversified within the meaning of clause (ii) acquires assets of another corporation, clause (i) shall be applied to such investment company and its shareholders and security holders as though its assets had been acquired by such other corporation. If such investment company acquires stock of another corporation in a reorganization described in section 368(a)(1)(B) (hereafter referred to as the “actual acquisition”), clause (i) shall be applied to the shareholders and security holders of such investment company as though they had exchanged with such other corporation all of their stock in such investment company for a percentage of the value of the total outstanding stock of the other corporation equal to the percentage of the value of the total outstanding stock of such investment company which such shareholders own immediately after the actual acquisition. For purposes of section 1001, the deemed acquisition or exchange referred to in the two preceding sentences shall be treated as a sale or exchange of property by the corporation and by the shareholders and security holders to which clause (i) is applied.”

P.L. 95-600, § 701(j)(1)(D), (j)(2)(B), (C):

Added Code Sec. 368(a)(2)(F)(vii), above, applicable to transfers made after September 26, 1977, and Code Sec. 368(a)(2)(F)(viii), above, applicable to losses sustained after September 26, 1977.

P.L. 94-455, § 2131(a):

Added Code Sec. 368(a)(2)(F) to read as above, applicable to transfers made after February 17, 1976, in taxable years ending after such date. The amendment shall not apply to transfers made in accordance with a ruling issued by the Internal Revenue Service before February 18, 1976, holding that a proposed transaction would be a reorganization described in Code Sec. 368(a)(1).

P. L. 91-693, § 1(a):

Amended Code Sec. 368(a)(2) by adding at the end thereof new subparagraph (E). Applicable to statutory mergers occurring after December 31, 1970.

P. L. 90-621, § 1(a):

Amended subsection (a)(2) by adding at the end thereof new subparagraph (D). Applicable to statutory mergers occurring after October 22, 1968.

P. L. 88-272, § 218(a):

Amended subparagraph (B) of subsection (a)(1) to read as above. The amendment applies with respect to transactions after December 31, 1963, in taxable years ending after such date. Prior to amendment, subparagraph (B) read as follows:

“(B) the acquisition by one corporation, in exchange solely for all or a part of its voting stock, of stock of another corporation if, immediately after the acquisition, the acquiring corporation has control of such other corporation

Sec. 368(a)

(whether or not such acquiring corporation had control immediately before the acquisition);”

P. L. 88-272, § 218(b)(1):

Amended subparagraph (C) of subsection (a)(2) to read as above. The amendment applies with respect to transactions after December 31, 1963, in taxable years ending after such date. Prior to amendment, subparagraph (C) read as follows:

“(C) Transfers of assets to subsidiaries in certain paragraph (1)(A) and (1)(C) cases.—A transaction otherwise qualifying under paragraph (1)(A) or paragraph (1)(C) shall not be disqualified by reason of the fact that part or all of the assets which were acquired in the transaction are transferred to a corporation controlled by the corporation acquiring such assets.”

[Sec. 368(b)]

(b) PARTY TO A REORGANIZATION.—For purposes of this part, the term “a party to a reorganization” includes—

- (1) a corporation resulting from a reorganization, and
- (2) both corporations, in the case of a reorganization resulting from the acquisition by one corporation of stock or properties of another.

In the case of a reorganization qualifying under paragraph (1)(B) or (1)(C) of subsection (a), if the stock exchanged for the stock or properties is stock of a corporation which is in control of the acquiring corporation, the term “a party to a reorganization” includes the corporation so controlling the acquiring corporation. In the case of a reorganization qualifying under paragraph (1)(A), (1)(B), (1)(C), or (1)(G) of subsection (a) by reason of paragraph (2)(C) of subsection (a), the term “a party to a reorganization” includes the corporation controlling the corporation to which the acquired assets or stock are transferred. In the case of a reorganization qualifying under paragraph (1)(A) or (1)(G) of subsection (a) by reason of paragraph (2)(D) of that subsection, the term “a party to a reorganization” includes the controlling corporation referred to in such paragraph (2)(D). In the case of a reorganization qualifying under subsection (a)(1)(A) by reason of subsection (a)(2)(E), the term “party to a reorganization” includes the controlling corporation referred to in subsection (a)(2)(E).

Amendments

P.L. 96-589, § 4(b)(3):

Amended Code Sec. 368(b) by striking out “or (1)(C)” in the third sentence and inserting in lieu thereof “(1)(C), or (1)(G)”, and by striking out “paragraph (1)(A)” in the fourth sentence and inserting in lieu thereof “paragraph (1)(A) or (1)(G)”. For the effective date of these amendments, see the historical comment for P.L. 96-589 under Code Sec. 370(a).

P. L. 91-693, § 1(b):

Amended Code Sec. 368(b) by adding the last sentence. Applicable to statutory mergers occurring after December 31, 1970.

P. L. 90-621, § 1(b):

Amended subsection (b) by adding the next to last sentence therein. Applicable to statutory mergers occurring after October 22, 1968.

P. L. 88-272, § 218(b)(2):

Amended subsection (b), effective with respect to transactions after December 31, 1963, in taxable years ending after

such date. Prior to amendment, subsection (b) read as follows:

“(b) Party to a Reorganization.—For purposes of this part, the term ‘a party to a reorganization’ includes—

- “(1) a corporation resulting from a reorganization, and
- “(2) both corporations, in the case of a reorganization resulting from the acquisition by one corporation of stock or properties of another.

“In the case of a reorganization qualifying under paragraph (1)(C) of subsection (a), if the stock exchanged for the properties is stock of a corporation which is in control of the acquiring corporation, the term ‘a party to a reorganization’ includes the corporation so controlling the acquiring corporation. In the case of a reorganization qualifying under paragraph (1)(A) or (1)(C) of subsection (a) by reason of paragraph (2)(C) of subsection (a), the term ‘a party to a reorganization’ includes the corporation controlling the corporation to which the acquired assets are transferred.”

[Sec. 368(c)]

(c) CONTROL DEFINED.—For purposes of part I (other than section 304), part II, this part, and part V, the term “control” means the ownership of stock possessing at least 80 percent of the total combined voting power of all classes of stock entitled to vote and at least 80 percent of the total number of shares of all other classes of stock of the corporation.

Amendments

P.L. 99-514, § 1804(h)(1):

Act Sec. 1804(h)(1) amended Code Sec. 368(c) to read as above. Prior to amendment, Code Sec. 368(c) read as follows:

(c) CONTROL DEFINED.—

(1) IN GENERAL.—For purposes of part I (other than section 304), part II, this part, and part V, the term “control” means the ownership of stock possessing at least 80 percent of the total combined voting power of all classes of stock entitled to vote and at least 80 percent of the total number of shares of all other classes of stock of the corporation.

(2) SPECIAL RULE FOR DETERMINING WHETHER CERTAIN TRANSACTIONS ARE DESCRIBED IN SUBSECTION (a)(1)(D).—In

the case of any transaction with respect to which the requirements of subparagraphs (A) and (B) of section 354(b)(1) are met, for purposes of determining whether such transaction is described in subparagraph (D) of subsection (a)(1), the term “control” has the meaning given to such term by section 304(c).

The above amendment is effective as if it were included within the provision of P.L. 98-369 to which it applies.

P.L. 98-369, § 64(a):

Act Sec. 64(a) amended Code Sec. 368(c) to read as above. Prior to amendment, Code Sec. 368(c) read as follows:

(c) Control.—For purposes of part I (other than section 304), part II, this part, and part V, the term “control” means

Sec. 368(b)

Income Tax—Insolvency Reorganizations**4997**

the ownership of stock possessing at least 80 percent of the total combined voting power of all classes of stock entitled to vote and at least 80 percent of the total number of shares of all other classes of stock of the corporation.

The above amendment applies to transactions pursuant to plans adopted after July 18, 1984.

P.L. 94-455, § 806(f)(1):

Substituted "this part, and part V," for "and this part" in Code Sec. 368(c). Applicable to taxable years beginning after June 30, 1978.



ศูนย์วิทยพัชกร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ภาคผนวก ช.

ที่ กค 0802/20855

กรมสรรพากร

2 ถนนจักรพงษ์ กท. 10200

21 พฤศจิกายน 2533

เรื่อง ภาษีเงินได้นิติบุคคล การจ่ายเงินลงทุนตามมาตรา 40 (4) (ง) แห่งประมวล
รัษฎากร

เรียน

อ้างถึง หนังสือของบริษัทฯ ลงวันที่ 16 พฤษภาคม 2532

ตามหนังสือที่อ้างถึงแจ้งว่า บริษัทฯ ได้ดำเนินการขอจดทะเบียนลงทุนของ
บริษัทฯ ต่อกรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์ ซึ่งกรมทะเบียนการค้าได้รับจดทะเบียน
ไว้แล้ว และบริษัทฯ จะดำเนินการขนส่งคืนเงินหุ้นส่วนที่ลดลงให้แก่ผู้ถือหุ้น ซึ่งเป็นบริษัทจก
ทะเบียน และประกอบกิจการอยู่ในประเทศฝรั่งเศส บริษัทฯ เข้าใจว่า

1. เงินลงทุนส่วนที่จ่ายไม่เกินกว่ากำไรและเงินที่กันไว้รวมกัน ซึ่งเป็นเงินได้
พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (ง) ดังกล่าวนี้ ถือว่าเป็น "เงินปันผล"
ตามบัญชีข้อ 10 ของอนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับ
รัฐบาลแห่งสาธารณรัฐฝรั่งเศส เพื่อเป็นการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ดังนั้น
เมื่อจ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้น ซึ่งเป็นบริษัทต่างประเทศ บริษัทฯ จะต้องหักภาษี ณ
ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 20
 2. เมื่อบริษัทฯ จ่ายเงินลงทุนดังกล่าว คืนให้แก่ผู้ถือหุ้นแล้ว ต่อมาภายหลัง
หากบริษัทฯ นำเงินกำไรในวงเงินที่เลขลงทุนซึ่งหักภาษี ณ ที่จ่ายแล้ว
ตาม 1. ไปจ่ายเป็นเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้น บริษัทฯ ไม่ต้องหักภาษี ณ ที่
จ่ายซ้ำอีกสำหรับการจ่ายเงินปันผลในคราวหลัง uly โดยถือว่ากำไรในส่วนดัง
กล่าวได้ถูกหักภาษีไว้เรียบร้อยแล้ว
- จึงขอทราบว่าคุณความเข้าใจดังกล่าวถูกต้องหรือไม่ นั้น

กรมสรรพากรขอเรียนว่า

1. ตามข้อ 1 เงินลงทุนที่จ่ายคืนให้แก่ผู้ถือหุ้น เฉพาะส่วนที่จ่ายไม่เกินกว่า
กำไรและเงินที่กันไว้รวมกัน เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (ง)
แห่งประมวลรัษฎากร และโดยเหตุที่เงินลงทุนดังกล่าวไม่เข้าลักษณะเป็นเงินปันผลตามข้อ
10 ของอนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐฝรั่งเศส
เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ดังนั้น เมื่อบริษัทจ่ายเงินได้พึงประเมินดังกล่าวให้แก่ผู้ถือหุ้น

ซึ่งเป็นบริษัทจดทะเบียนตามกฎหมายของประเทศฝรั่งเศส และมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย บริษัทฯ จึงมีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย โดยคำนวณภาษีในอัตราร้อยละ 25 ของเงินที่จ่ายตามมาตรา 70(8) แห่งประมวลรัษฎากร และข้อ 22 ของอนุสัญญาดังกล่าว

2. ตามข้อ 2 เงินปันผลที่ผู้ถือหุ้นได้รับเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินดังกล่าวให้แก่ผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นบริษัทจดทะเบียนตามกฎหมายของประเทศฝรั่งเศส และมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย โดยคำนวณภาษีในอัตราร้อยละ 20 ของเงินที่จ่ายตามมาตรา 70 (2) แห่งประมวลรัษฎากร และข้อ 10 ของอนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐฝรั่งเศส เพื่อเป็นการเว้นการเก็บภาษีซ้อน

ขอแสดงความนับถือ

ปรีดี บุญยัง

(นายปรีดี บุญยัง)

รองอธิบดี ปฏิบัติราชการแทน

อธิบดีกรมสรรพากร

กองกฎหมายและระเบียบ

โทร. 2818951

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



ประวัติผู้เขียน

นางสาวเพียงพนอ บุญกล้า เกิดเมื่อวันที่ 4 มีนาคม 2509
ที่อำเภอเมืองพิษณุโลก สำเร็จการศึกษา นิติศาสตร์บัณฑิต (เกียรตินิยม
อันดับสอง) จากคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ปีการศึกษา 2528
ปัจจุบันเป็นทนายความที่ปรึกษากฎหมายกับสำนักงานกฎหมายเบเคอร์ แอนด์
แม็คเค็นซี จำกัด

ศูนย์วิทยุทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย