

ปัญหาภาษีอากรในการจัดรูปองค์กรทางธุรกิจ

นางสาวเพ็ญพนา บุญกล้า



วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

ภาควิชานิติศาสตร์

บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

พ.ศ. 2535

ISBN 974-581-717-1

ลิขสิทธิ์ของบัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

019166

117481/1/86

TAX PROBLEMS ON CORPORATE
REORGANIZATION

Miss Peangpanor Boonklum

A Thesis Submitted in Partial Fulfillment

of the Requirements

for the Degree of Mater of Laws

Department of Law

Graduate School

Chulalongkorn University

1992

ISBN 974-581-717-1



เพียงพนอ บุญกล้า : ปัญหาภาษีอากรในการจัดรูปองค์กรทางธุรกิจ (TAX PROPLEMS ON CORPORATE REORGANIZATION) อ. ที่ปรึกษา : ผศ. ชิตพันธ์ เชื้อบุญชัย
อ. ที่ปรึกษาร่วม : อ. พิกพ วีระพงษ์, 250 หน้า. ISBN 974-581-717-1

การวิจัยนี้มีจุดมุ่งหมายที่จะศึกษาถึงปัญหาภาษีอากร อันเกี่ยวเนื่องมาจากการจัดรูปองค์กรทางธุรกิจ โดยได้ศึกษาเฉพาะการจัดรูปองค์กรทางธุรกิจที่เกิดขึ้นจริง หรือที่ได้รับความสนใจในประเทศไทย ซึ่งมีอยู่ 3 กรณีสำคัญ ๆ คือ 1. การได้มาซึ่งกิจการ ซึ่งแบ่งเป็น 3 กรณีย่อย คือ (1) การซื้อหรือรับโอนหุ้น (stock acquisition) (2) การซื้อหรือรับโอนทรัพย์สิน (asset acquisition) และ (3) การซื้อหรือรับโอนกิจการ (business acquisition) 2. การควบบริษัท (amalgamation) และกรณีที่ 3. การดำเนินการจัดรูปองค์กรทางธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับหุ้นซึ่งแบ่งเป็น 2 กรณีย่อย คือ (1) การเพิ่มทุน โดยออกเป็นหุ้นปันผลให้แก่ผู้ถือ หุ้น (stock dividend) และ (2) การลดทุน

การค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลเป็นการวิจัยแบบการค้นคว้าจากเอกสาร (Documentary Research) ส่วนการศึกษานั้นใช้แบบวิธีพรรณนาและวิเคราะห์ (Description and analytical Method) ทั้งนี้โดยการศึกษา และค้นคว้าจากกฎหมายภาษีอากรของไทย คือประมวลรัษฎากรและกฎหมายอื่นเช่น ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ตำรา บทความ คำพิพากษา และคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร สำหรับหลักกฎหมายและคำพิพากษาของต่างประเทศนั้น ผู้วิจัยได้เปรียบเทียบกฎหมายภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา เนื่องจากเห็นว่าเป็นประเทศที่มีพัฒนาการ ในเรื่องของการจัดรูปองค์กรทางธุรกิจและภาษีอากรที่ก้าวหน้า

ผลการวิจัยพบว่า กฎหมายภาษีอากรของไทยยังไม่เอื้ออำนวย หรือสนับสนุนการจัดรูปองค์กรทางธุรกิจ อันมีวัตถุประสงค์เพื่อการขยายองค์กร หรือโอกาสทางธุรกิจ ผู้วิจัยจึงได้เสนอให้มีการปรับปรุงแก้ไขกฎหมาย เพื่อให้สามารถจัดข้อขัดข้อง และอุปสรรคทางภาษีอากรที่มีอยู่ในปัจจุบันได้ โดยได้นำแนวความคิดในกฎหมายภาษีอากรของสหรัฐอเมริกามาใช้ตามความเหมาะสม

ภาควิชา นิติศาสตร์
สาขาวิชา นิติศาสตร์
ปีการศึกษา 2534

ลายมือชื่อผู้ผลิต
ลายมือชื่ออาจารย์ที่ปรึกษา
ลายมือชื่ออาจารย์ที่ปรึกษาร่วม

C070696 : MAJOR LAWS
KEY WORD : TAX/CORPORATE REORGANIZATION

PEANGPANOR BOONKLUM : TAX PROBLEMS ON CORPORATE REORGANIZATION. THESIS ADVISOR : ASSO. PROF. THITIPAN CHUABOONCHAI. THESIS CO-ADVISOR : LECTURER PIPHOB VERAPHONG. 250 pp. ISBN 974-581-717-1.

This thesis's objective is to study certain tax problems resulting from cases of corporate reorganization which are practical or of interest in Thailand. The 3 main cases of reorganization are 1. Acquisition, with 3 minor cases ie. (1) stock acquisition (2) asset acquisition and (3) business acquisition, 2. Amalgamation, and 3. Corporate reorganization with respect to capital, with 2 minor cases ie. (1) increase of capital by issuing stock dividend, and (2) decrease of capital.

The method of analysis was research and the compilation of data in the form of documentary research. The study utilized the Description and Analytical Method. The study and the research were based upon relevant Thai tax law, the Revenue Code and other Thai legislation, including the Civil and Commercial Code, as well as legal commentaries, journal articles and official rulings by the Revenue Department. For the principles of foreign law and foreign court judgements, the author used U.S. law because that country is in an advanced stage of development in respect of corporate reorganization and tax laws thereon.

It is found from the study and research that Thai tax laws do not provide sufficient encouragement or support for corporate reorganization in cases where the purpose is to enhance the corporate organization or business prospects. The author has therefore proposed that current tax laws be amended in order to eliminate the existing problems and obstacles in respect of taxation this can be done by applying certain concepts in the taxation laws of the United States, as appropriate.

ภาควิชา นิติศาสตร์
สาขาวิชา นิติศาสตร์
ปีการศึกษา 2534

ลายมือชื่อนิติ
ลายมือชื่ออาจารย์ที่ปรึกษา
ลายมือชื่ออาจารย์ที่ปรึกษาร่วม

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์เล่มนี้ สำเร็จลงได้ด้วยความกรุณาจากผู้ช่วยศาสตราจารย์
ธิตีพันธ์์ เชื้อบุญชัย และอาจารย์พิภพ วีระพงษ์ ที่ได้เสียสละเวลาอันมีค่ายิ่งเพื่อ
ช่วยให้คำปรึกษาแนะนำและให้ยืมหนังสือที่เกี่ยวข้องกับวิทยานิพนธ์ ทั้งยังกรุณา
เป็นอาจารย์ที่ปรึกษา ซึ่งแจ้งอธิบาย และตรวจร่างวิทยานิพนธ์ของผู้เขียนจนถึง
วันสอบจริง ซึ่งผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณมา ณ ที่นี้

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณรองศาสตราจารย์ ประสิทธิ์ โภทวีไลกุล
ประธานคณะกรรมการวิทยานิพนธ์ อาจารย์ ดร. สุวรรณ วลัยเสถียร และ
อาจารย์ทรงเดช ประดิษฐ์สมานนท์ ซึ่งได้กรุณาเสียสละเวลาในการเป็น
กรรมการสอบวิทยานิพนธ์ และให้คำแนะนำบางประการแก่ผู้เขียนเพื่อให้วิทยา-
นิพนธ์นี้สมบูรณ์ยิ่งขึ้น และอาจารย์โกเมนทร์ สิทธิพิเศษ แห่งกฎหมายกรมสร-
พากรที่ได้ให้คำแนะนำต่าง ๆ แก่ผู้เขียน

ผู้เขียนขอขอบพระคุณ คุณกิติพงศ์ อรุณีพัฒน์พงศ์ และคุณพรนภา
เหลือวงวัฒนากิจซึ่งเป็นผู้บังคับบัญชาของผู้เขียน ซึ่งได้ให้โอกาสและสนับสนุนแก่ผู้
เขียนในการทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้

ผู้เขียนขอขอบคุณอาจารย์อรพรรณ พันสัทธนา ซึ่งได้ช่วยเหลือในการ
แปลเอกสารที่เป็นภาษาอังกฤษ และให้กำลังใจแก่ผู้เขียนมาโดยตลอด และวิท-
ยานิพนธ์นี้จะสำเร็จลงมิได้ หากไม่ได้รับความกรุณาจากคุณวีสมร วัฒนกียานนท์
เพื่อน ๆ และน้อง ๆ ในที่ทำงานของผู้เขียนที่ได้ช่วยจัดพิมพ์จนเสร็จสมบูรณ์

ผู้เขียนขอขอบคุณธนาคารกสิกรไทย ที่ได้ให้การสนับสนุนในเรื่องทุนใน
การจัดทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้

ท้ายที่สุด ผู้เขียนขอขอบพระคุณคุณพ่อ-คุณแม่และครอบครัวของผู้เขียน
ที่ได้ให้กำลังใจ และเข้าใจในเจตจำนงของผู้เขียนตลอดมา

หากวิทยานิพนธ์นี้มีคุณประโยชน์ หรือความดีประการใด ๆ ผู้เขียน
ใคร่ขอมอบให้ผู้มีพระคุณทุกท่านที่ได้เอ่ยนามแล้วข้างต้น ส่วนข้อบกพร่องทั้งหลาย
นั้น ผู้เขียนขอน้อมรับไว้แต่ผู้เดียว

คำย่อ

ป.พ.พ.	หมายถึง	ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์
ป.ร.ฎ.	"	ประมวลรัษฎากร
พ.ร.บ.	"	พระราชบัญญัติ
IRC	"	Internal Revenue Code
ITR	"	Income Tax Regulations

ศูนย์วิทยพัชกร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ	จ
กิตติกรรมประกาศ	ฉ
คำอธิบายคำย่อ	ช
บทที่	
บทนำ	1
1. ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร	8
1. ความหมายและทฤษฎี ของคำว่า "เงินได้"	8
2. ความเกี่ยวพันระหว่างผู้ลงทุนกับตัวองค์กร ธุรกิจในเชิงเศรษฐศาสตร์	12
3. การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	14
4. ภาษีเงินได้นิติบุคคล	20

บทที่	หน้า
5. ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ	28
2. ข้อความทั่วไปเกี่ยวกับการจัดรูปองค์กรทางธุรกิจ	31
1. การซื้อหรือการได้มาซึ่งกิจการ (Acquisition)	32
1.1 การซื้อหรือรับโอนหุ้น (Stock Acquisition)	33
1.2 การซื้อหรือรับโอนทรัพย์สิน (Assets Acquisition)	34
1.3 การซื้อหรือรับโอนกิจการบริษัท (Business Acquisition)	37
2. การควบกิจการ (Amalgamation หรือ Consolidation)	43
3. การจัดรูปองค์กรทางธุรกิจที่ เกี่ยวข้องกับทุนของกิจการ	49
3.1 การเพิ่มทุน	50
3.2 การลดทุน	52
3. ภาวะภาษีอากรตามกฎหมายไทยในการจัดรูปองค์กรทางธุรกิจ	55

1.	การจัดตั้งเป็นบริษัทขึ้นใหม่	56
2.	การได้มาซึ่งกิจการ (Acquisition)	59
2.1	การเข้าซื้อหรือรับโอนหุ้นของบริษัทที่จัดตั้งไว้แล้ว (stock acquisition)	
1.	ภาวะภาษีของผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา	60
ก.	เงินได้ที่ต้องเสียภาษี	60
ข.	ผลขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการโอนหุ้น ...	64
2.	ภาวะภาษีของผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นนิติบุคคล	64
3.	ข้อพิจารณาภาษีอากรสำหรับบริษัทผู้ซื้อ หรือรับโอนหุ้น	67
2.2	การเข้าซื้อหรือรับโอนทรัพย์สิน หรือกิจการ ของบริษัทที่จัดตั้งไว้แล้ว (Assets or Business Acquisition)	69
2.2.1	การเข้าซื้อหรือรับโอนทรัพย์สิน (Assets Acquisition)	69
1.	ข้อพิจารณาทางภาษีอากร จากการโอนทรัพย์สิน	71
2.2.2	การเข้าซื้อหรือรับโอนกิจการ (Business Acquisition)	78
1.	ข้อพิจารณาทางภาษีอากรสำหรับผู้ถือ หุ้นของผู้โอนกิจการ	78

2.	ข้อพิจารณาทางภาษีอากรสำหรับบริษัท	
	ผู้โอนและผู้รับโอนกิจการ	80
	(1) ความหมายของการโอนกิจการ	82
	(2) การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี	
	เงินได้และการตีราคาทรัพย์สิน	83
	(3) การชำระบัญชีและหน้าที่ใน	
	การยื่นแบบแสดงรายการ	
	และเสียภาษีอากร	84
	ก. หน้าที่ในการชำระบัญชี	85
	ข. หน้าที่ในการยื่นแบบ	
	และเสียภาษี	88
3.	ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ	89
3.1	ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม	89
	(1) ความหมายของ "การโอนกิจการทั้งหมด"	89
	(2) หน้าที่ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม	91
	(3) หน้าที่ในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ..	92
	ก. กรณีการโอนกิจการบางส่วน	92
	ข. กรณีการโอนกิจการทั้งหมด	93
3.2	ความรับผิดในการเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ	93

2.	ข้อพิจารณาทางภาษีอากรสำหรับบริษัท	
	ผู้โอนและผู้รับโอนกิจการ	80
	(1) ความหมายของการโอนกิจการ	82
	(2) การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี	
	เงินได้และการตีราคาทรัพย์สิน	83
	(3) การชำระบัญชีและหน้าที่ใน	
	การยื่นแบบแสดงรายการ	
	และเสียภาษีอากร	84
	ก. หน้าที่ในการชำระบัญชี	85
	ข. หน้าที่ในการยื่นแบบ	
	และเสียภาษี	88
3.	ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ	89
3.1	ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม	89
	(1) ความหมายของ "การโอนกิจการทั้งหมด"	89
	(2) หน้าที่ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม	91
	(3) หน้าที่ในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ..	92
	ก. กรณีการโอนกิจการบางส่วน	92
	ข. กรณีการโอนกิจการทั้งหมด	93
3.2	ความรับผิดในการเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ	93

3.	ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ	115
3.1	ภาษีมูลค่าเพิ่ม	116
1.	ความรับผิดในการเสียภาษี	
	• มูลค่าเพิ่ม	116
2.	การ "ขาย" ในกรณีการควบ	
	หรือโอนกิจการ	121
3.	หน้าที่ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม	122
4.	หน้าที่ในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม	122
3.2	ภาษีธุรกิจเฉพาะ	123
1.	ความรับผิดในการเสีย	
	ภาษีธุรกิจเฉพาะ	123
4.	การดำเนินการจัดรูปองค์กรทางธุรกิจ	
	ที่เกี่ยวข้องกับทุนขององค์กร	131
4.1	การเพิ่มทุน	131
4.2	การลดทุน	133
4.	กฎหมายภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา	
	ในการจัดรูปองค์กรทางธุรกิจ	134
1.	แนวความคิดพื้นฐานของการจัดรูปองค์กร	
	ทางธุรกิจ ซึ่งไม่มีภาระภาษีอากร	136

3.	ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ	115
3.1	ภาษีมูลค่าเพิ่ม	116
1.	ความรับผิดในการเสียภาษี มูลค่าเพิ่ม	116
2.	การ "ขาย" ในกรณีการควบ หรือโอนกิจการ	121
3.	หน้าที่ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม	122
4.	หน้าที่ในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม	122
3.2	ภาษีธุรกิจเฉพาะ	123
1.	ความรับผิดในการเสีย ภาษีธุรกิจเฉพาะ	123
4.	การดำเนินการจัดรูปองค์กรทางธุรกิจ ที่เกี่ยวข้องกับทุนขององค์กร	131
4.1	การเพิ่มทุน	131
4.2	การลดทุน	133
4.	กฎหมายภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา ในการจัดรูปองค์กรทางธุรกิจ	134
1.	แนวความคิดพื้นฐานของการจัดรูปองค์กร ทางธุรกิจ ซึ่งไม่มีภาระภาษีอากร	136

(1) ความต่อเนื่องในการเป็นเจ้าของ (Continuity of interest) ...	136
(2) ความต่อเนื่องในการประกอบธุรกิจ (Continuity of business enterprise).....	139
ก. ความต่อเนื่องในธุรกิจ (Business continuity) ..	139
ข. ความต่อเนื่องในการใช้ทรัพย์สิน (Assets continuity) ...	140
(3) คู่สัญญาในการจัดรูปองค์กรทางธุรกิจ (Party to a reorganization)	141
(4) แผนการจัดรูปองค์กรทางธุรกิจ (Plan of reorganization	142
(5) อำนาจควบคุม (Control)	143
(6) ความมุ่งหมาย (Business purpose)	144
(7) การดำเนินการเป็นขั้นตอน (Step-transaction doctrine)..	145
(8) สาระสำคัญกับรูปแบบ (Substance v. form)	145
 2. ข้อพิจารณาทางภาษีอากรตาม IRC กับ การจัดรูปองค์กรทางธุรกิจแบบต่าง ๆ	 146
2.1 ประวัติความเป็นมาของการพัฒนา กฎหมายภาษีอากร	 146

2.2	ความหมายของบริษัท (Corporation) ในประเทศสหรัฐอเมริกา	147
2.3	ผลทางภาษีอากรตามกฎหมายสหรัฐอเมริกา กับการจัดรูปองค์กรทางธุรกิจ ในรูปแบบต่าง ๆ	151
	ก. การจัดรูปองค์กรทางธุรกิจโดยการ โอนกิจการหรือการควบบริษัท (Statutory Merger or consolidation) (การจัดรูปองค์กรทางธุรกิจแบบ A)...	151
	ข. การได้มาซึ่งหุ้นโดยการไ้หุ้นแลกกับหุ้น (Stock-for-stock acquisition) (การจัดรูปองค์กรทางธุรกิจแบบ B).....	155
	ค. การได้มาซึ่งทรัพย์สินโดยการไ้หุ้น ที่มีสิทธิออกเสียงเข้าแลกกับทรัพย์สิน (Stock-for-assets acquisition (การจัดรูปแบบธุรกิจแบบ C).....	159
3.	การรับรู้ผลกำไรและขาดทุนจาก การจัดรูปองค์กรทางธุรกิจ	161
	(1) การรับรู้โดยบริษัทผู้รับโอน	162

	(2) การรับรู้โดยบริษัทผู้โอน	163
	(3) การรับรู้โดยผู้ถือหุ้นของบริษัทผู้โอน	164
4.	ต้นทุน (Basis)	165
	(1) ต้นทุนของผู้รับโอน	165
	(2) ต้นทุนของผู้โอน	165
	(3) ต้นทุนของผู้ถือหุ้นของผู้โอน	165
5.	ผลขาดทุนจากการประกอบกิจการ (Operating Loss)	166
5.	ปัญหากฎหมายภาษีอากรในการจัดรูปองค์กรทางธุรกิจ	172
1.	ปัญหาภาษีอากรที่เกี่ยวข้องการได้มาซึ่งกิจการ	173
1.1	การซื้อหรือรับโอนหุ้นของบริษัท (stock acquisition)	173
1.	ปัญหาเรื่องเงินได้ที่พึงเสียภาษีอากร.....	173
2.	ปัญหาการจัดเก็บภาษีจากต่างประโยชน์ ที่พึงที่ได้จากการจัดรูปองค์กรทาง ธุรกิจ โดยการแลกเปลี่ยนกันซึ่งหุ้น (Block-for-stock acquisition)...	173
3.	ปัญหาผลขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการขายหุ้น ...	176

1.2	การได้มาซึ่งทรัพย์สินหรือกิจการของผู้อื่น (Assets or Business Acquisition)	179
1.	ปัญหาทางกฎหมายภาษีอากรกรณีการซื้อ หรือรับโอนซึ่งทรัพย์สิน หรือกิจการบางส่วน (Assets acquisition)	179
2.	ปัญหาทางกฎหมายภาษีอากรกรณีการได้มาซึ่ง กิจการทั้งหมด (Business Acquisition)	181
2.	ปัญหาภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการควบบริษัท	189
1.	ปัญหาเรื่องเงินได้ที่ได้จากการควบบริษัท	189
2.	ปัญหาการห้ามโอนผลขาดทุนของบริษัทเดิม ไปยังบริษัทใหม่ที่เกิดจากการควบเข้ากัน	193
3.	ปัญหาที่เกี่ยวข้องกับภาษีธุรกิจเฉพาะจากการ ขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร	197
3.	การจัดรูปองค์กรทางธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับทุน	199
3.1	การเพิ่มทุน	199
3.2	การลดทุน	201
6.	บทสรุปและข้อเสนอแนะ	203
6.1	บทสรุป	203
6.2	ข้อเสนอแนะ	207

บทที่	หน้า
บรรณานุกรม	210
ภาคผนวก	
ก. ตารางอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	216
ข. คำสั่งกรมสรรพากร ท.ป.1/2528 เรื่องการใช้เกณฑ์ การคำนวณเงินได้ และรายจ่ายของบริษัท หรือห้าง- หุ้นส่วนนิติบุคคล	217
ค. หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค. 0804/5334 ลงวันที่ 24 มีนาคม 2519	219
ง. หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค. 0804/9838 ลงวันที่ 11 มิถุนายน 2519	220
จ. หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค. 0804/19253 ลงวันที่ 18 ตุลาคม 2520	222
ฉ. แดงการณ้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 20 เรื่องการ บัญชีสำหรับการรวมกิจการ	223
ช. มาตรา 368 Internal Revenue Code	238
ซ. หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค. 0802/20855 ลงวันที่ 21 พฤศจิกายน 2533	248