

ปัญหาทางกฎหมายของการเลิกกิจการโดยอาศัยสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรกรณีการโอนกิจการทั้งหมด

นางสาวศิตายุ ตัญตระกุล

เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต  
สาขาการเงินและภาษีอากร  
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  
ปีการศึกษา 2562  
ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

Legal Problems Related to Tax Exemption on Dissolution by Entire Business Transfer

Miss Sithayu Tantragoon

An Individual Study in Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree of Master  
of Laws Program in Financial and Tax Laws  
Faculty of Law  
Chulalongkorn University  
Academic Year 2019  
Copyright of Chulalongkorn University

## บทคัดย่อ

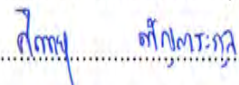
หัวข้อเอกัตศึกษา	ปัญหาทางกฎหมายของการเลิกกิจการโดยอาศัยสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรกรณี การโอนกิจการทั้งหมด
นิสิต	นางสาวศิตาย ตัญตระกุล
สาขาวิชา	การเงินและภาษีอากร
อาจารย์ที่ปรึกษา	ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. ปิยะบุตร บุญอร่ามเรือง

การปรับปรุงโครงสร้างกิจการอาจกระทำได้โดยวิธีการซื้อขายหุ้น การซื้อขายทรัพย์สิน การควบกิจการ การโอนกิจการบางส่วน หรือการโอนกิจการทั้งหมด ซึ่งแต่ละวิธีการมีภาวะภาษีในธุรกรรมที่เกี่ยวข้องแตกต่างกันออกไป ดังนั้น ปัจจัยที่สำคัญในการตัดสินใจเลือกวิธีการใดวิธีหนึ่งย่อมได้แก่ ภาวะภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง ซึ่งรัฐบาลได้มีนโยบายสนับสนุนการโอนกิจการทั้งหมดระหว่างบริษัทมหาชนจำกัด บริษัทจำกัด และห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล โดยการออกกฎหมายและกฎเกณฑ์เงื่อนไขในการยกเว้นภาษีอากรสำหรับการโอนกิจการทั้งหมด ทั้งในระดับบริษัทมหาชนจำกัด บริษัทจำกัด และห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้โอนกิจการ และผู้ถือหุ้นของนิติบุคคลผู้โอนกิจการ

อย่างไรก็ตาม กลับพบว่ากฎหมายและกฎเกณฑ์เงื่อนไขในการยกเว้นภาษีอากรสำหรับการโอนกิจการทั้งหมดดังกล่าว ยังมีประเด็นปัญหาทางกฎหมายอันเนื่องมาจากการกำหนดเงื่อนไขของสิทธิประโยชน์ทางภาษีไว้กับการเลิกกิจการและการชำระบัญชี จนก่อให้เกิดประเด็นพิพาทที่เป็นความเสียหายทั้งต่อผู้เสียภาษีเองและต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีของรัฐ

เอกัตศึกษานี้เป็นการรวบรวมและสรุปหลักกฎหมาย ซึ่งให้เห็นถึงประเด็นปัญหา และวิเคราะห์ปัญหาของการเลิกกิจการโดยอาศัยสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรกรณีการโอนกิจการทั้งหมด รวมทั้งเสนอแนะแนวทางการปรับปรุงกฎหมายหรือกฎเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องดังกล่าว

  
.....อาจารย์ที่ปรึกษา  
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. ปิยะบุตร บุญอร่ามเรือง)

  
..... นิสิต  
(นางสาวศิตาย ตัญตระกุล)

## ABSTRACT

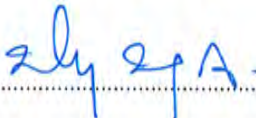
Individual Study	Legal Problems Related to Tax Exemption on Dissolution by Entire Business Transfer
Researcher	Miss Sithayu Tantragoon
Field of Study	Financial and Tax Laws
Advisor	Assistant Professor Piyabutr Bunaramrueang, JSD.


---

Business restructure can be undertaken by share transfer, assets sale, merger, partial business transfer, or entire business transfer. Each of those has a different tax burden occurred from relevant transactions. Thus, tax burden of each option is an essential factor for the business owner to be considered. The government of Thailand has a policy to support entire business transfer between a public company, a private company, and a juristic partnership. Therefore, the government has issued laws and regulations to exempt taxes in relation to the entire business transfer transaction in both for the public company, the private company, and the juristic partnership itself and for its shareholders.

However, there are some legal issues on the conditions to exempt taxes in relation to the entire business transfer transaction. The condition requires a company, who wish to apply for the tax exemption, to be dissolved and liquidated. These legal issues have caused a dispute between a taxpayer and tax collection agencies.

This individual study, therefore, compiled and summarized the principles of laws, elucidated, and analyzed the legal problems related to the dissolution from applying for tax exemption on entire business transfer, and provided a guideline for an improvement of the relevant laws or regulation.

  
.....Advisor's Signature  
(Assistant Professor Piyabutr Bunaramrueang, JSD.)

  
.....Student's Signature  
(Miss Sithayu Tantragoon)

## กิตติกรรมประกาศ

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณท่านผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. ปิยะบุตร บุญอร่ามเรือง เป็นอย่างสูงที่กรุณาให้เกียรติรับเป็นที่ปรึกษาเอกัตศึกษา ให้คำแนะนำ แนวทางการค้นคว้า ตรวจสอบ แก้ไข และให้โอกาสแก่ผู้เขียนอย่างดียิ่งตลอดมา ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณอาจารย์ธิดาพร ศิริภาพร ผู้อำนวยการหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร และอาจารย์ดร.ภูมิศิริ ดำรงวุฒิ เป็นอย่างสูงที่กรุณาสละเวลารับเป็นกรรมการสอบเอกัตศึกษาเล่มนี้ รวมถึงให้ความรู้และคำแนะนำอย่างดียิ่งกับผู้เขียนตลอดมา เอกัตศึกษาเล่มนี้ไม่อาจสำเร็จลุล่วงได้หากไม่ได้รับความกรุณาจากอาจารย์ทั้งสามท่านนี้

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณบิดามารดาของผู้เขียน ที่สั่งสอนให้ผู้เขียนเห็นความสำคัญของการศึกษาเป็นอันดับแรกเสมอ อีกทั้งยังดูแลเอาใจใส่ ให้กำลังใจ และสนับสนุนการศึกษาของผู้เขียนอย่างไม่เคยขาดตกบกพร่องตลอดมา และขอขอบใจน้องชายที่น่ารักของผู้เขียนที่สนับสนุน และเป็นกำลังใจให้กับผู้เขียนตลอดมาเช่นกัน

ผู้เขียนขอขอบคุณคณาจารย์และบุคลากรของคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัยที่คอยดูแลแนะนำ และให้กำลังใจแก่ผู้เขียนตลอดเวลาที่ศึกษาอยู่ในคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย และขอขอบคุณเพื่อน รุ่นพี่ และรุ่นน้องคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัยทุกท่านที่เป็นกำลังใจสำคัญของผู้เขียนเสมอมา

## สารบัญ

บทที่ 1 บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา .....	1
1.2 สมมติฐานการวิจัย.....	4
1.3 วัตถุประสงค์ของการวิจัย.....	5
1.4 ขอบเขตของการศึกษาวิจัย.....	5
1.5 วิธีการศึกษาวิจัย .....	5
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ .....	6
บทที่ 2 การโอนกิจการทั้งหมดและภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการโอนกิจการทั้งหมดตามกฎหมายไทย .....	7
2.1 รูปแบบการรวมกิจการในประเทศไทย.....	8
2.1.1 การโอนหุ้นหรือการได้มาซึ่งหุ้น (Share Transfer or Share Acquisition).....	9
2.1.2 การโอนทรัพย์สินหรือการได้มาซึ่งทรัพย์สินของกิจการ (Asset Transfer or Asset Acquisition).....	12
2.1.3 การควบรวมกิจการตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์และพระราชบัญญัติบริษัทมหาชน จำกัด พ.ศ. 2535.....	13
2.1.4 การโอนกิจการบางส่วน (Partial Business Transfer).....	14
2.1.5 การโอนกิจการทั้งหมด (Entire Business Transfer).....	16
2.1.6 การรวมกิจการอื่นๆ ที่มีกฎหมายเฉพาะบัญญัติรองรับไว้ .....	17
2.2 ภาระภาษีในการโอนกิจการทั้งหมดตามกฎหมายไทยในชั้นของนิติบุคคลผู้โอนกิจการ .....	17
2.2.1 ภาระภาษีจากการขายทรัพย์สิน .....	18
2.2.1.1 กรณีบุคคลธรรมดาเป็นผู้ขาย.....	18
2.2.1.2 กรณีนิติบุคคลเป็นผู้ขาย.....	26
2.2.2 สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้กรณีการโอนกิจการทั้งหมด.....	30
2.2.2.1 สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้ในระดับผู้โอนกิจการ.....	30
2.2.2.2 สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้ในระดับผู้ถือหุ้นของผู้โอนกิจการ .....	32
2.2.3 สิทธิยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์.....	35
2.2.4 ภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการโอนกิจการทั้งหมด .....	35
2.3 สรุปภาระภาษีในการโอนกิจการทั้งหมดตามกฎหมายไทยในชั้นของนิติบุคคลผู้โอนกิจการ .....	37
บทที่ 3 ปัญหาความเหลื่อมล้ำทางกฎหมายระหว่างนิติบุคคลผู้เลิกกิจการ ในการได้รับยกเว้นภาษีอากรกรณีการโอนกิจการทั้งหมด .....	42
3.1 ประเด็นปัญหาความเหลื่อมล้ำทางกฎหมายระหว่างนิติบุคคลผู้เลิกกิจการ ในการได้รับยกเว้นภาษีอากรกรณีการโอนกิจการทั้งหมด .....	42
3.2 แนวทางแก้ไขปัญหาความเหลื่อมล้ำทางกฎหมายระหว่างนิติบุคคลผู้เลิกกิจการ ในการได้รับยกเว้นภาษีอากรกรณีการโอนกิจการทั้งหมด .....	52
บทที่ 4 ปัญหาความไม่ชัดเจนของเงื่อนไขการเลิกกิจการส่งผลกระทบต่อการทำงานทางกฎหมายในกรณีการโอนกิจการทั้งหมด.....	54

4.1	ปัญหาความไม่ชัดเจนในความหมายของการโอนกิจการทั้งหมด.....	54
4.1.1	ปัญหาการไม่กำหนดนิยามของคำว่า “การโอนกิจการทั้งหมด” .....	54
4.1.1.1	ประเด็นปัญหาไม่กำหนดนิยามของคำว่า “การโอนกิจการทั้งหมด” .....	54
4.1.1.2	แนวทางการปรับปรุงปัญหาการไม่กำหนดนิยามของคำว่า “การโอนกิจการทั้งหมด” .....	60
4.1.2	ปัญหาความไม่สอดคล้องในทางปฏิบัติของการเลิกกิจการและการได้รับสิทธิยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์ในการโอนอสังหาริมทรัพย์กรณีการโอนกิจการทั้งหมด.....	61
4.1.2.1	ประเด็นปัญหาความไม่สอดคล้องในทางปฏิบัติของการเลิกกิจการและการได้รับสิทธิยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์ในการโอนอสังหาริมทรัพย์กรณีการโอนกิจการทั้งหมด .....	61
4.1.2.2	แนวทางการแก้ไขปัญหาความไม่สอดคล้องในทางปฏิบัติของการเลิกกิจการและการได้รับสิทธิยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์ในการโอนอสังหาริมทรัพย์กรณีการโอนกิจการทั้งหมด.....	63
4.2	ปัญหาความไม่สอดคล้องระหว่างการตีราคาทรัพย์สินตามราคาตลาดในวันที่จดทะเบียนเลิกกับธุรกรรม การโอนกิจการทั้งหมด .....	63
4.2.1	ประเด็นปัญหาเรื่องความไม่สอดคล้องระหว่างการตีราคาทรัพย์สินตามราคาตลาดในวันที่จดทะเบียนเลิกกับธุรกรรม การโอนกิจการทั้งหมด .....	63
4.2.2	แนวทางการแก้ไขปัญหาความไม่สอดคล้องระหว่างการตีราคาทรัพย์สินตามราคาตลาดในวันที่จดทะเบียนเลิกกับธุรกรรม การโอนกิจการทั้งหมด .....	68
	บทที่ 5 บทสรุป.....	69
	ภาคผนวก ก.....	71
	ภาคผนวก ข.....	89
	ภาคผนวก ค.....	92
	ภาคผนวก ง.....	95
	ภาคผนวก จ.....	100
	ภาคผนวก ฉ.....	104
	ภาคผนวก ช.....	107
	ภาคผนวก ซ.....	109
	ภาคผนวก ฌ.....	111
	ภาคผนวก ฎ.....	113
	ภาคผนวก ฏ.....	117
	ภาคผนวก ฐ.....	130
	ภาคผนวก ส.....	133
	ภาคผนวก ฮ.....	136
	ภาคผนวก ฌ.....	139
	บรรณานุกรม .....	142

## สารบัญภาพ

ภาพที่	หน้า
2.1 การโอนหุ้น	9
2.2 การโอนหุ้นโดยวิธีนำหุ้นแลกหุ้นกัน (Share Swap)	10
2.3 การโอนทรัพย์สิน	12
2.4 การควบกิจการตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์และ พระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535	13
2.5 การโอนกิจการบางส่วน	15
2.6 การโอนกิจการทั้งหมด	17



## สารบัญตาราง

ตารางที่	หน้า
2.1 นิติบุคคลที่โอนกิจการกันระหว่างกัน ตามเงื่อนไขแห่งมาตรา 74(1) (ค) แห่งประมวลรัษฎากร	31
2.2 นิติบุคคลที่โอนกิจการกันระหว่างกัน ตามเงื่อนไขแห่งมาตรา 5 สัตตรส แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 และข้อ 2 (50) แห่งกฎกระทรวงฉบับที่ 126 ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร พ.ศ. 2509	34
2.3 สรุปสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการโอนกิจการทั้งหมดตามกฎหมายไทยโดยแยกตามประเภทภาษี	38
3.1 เปรียบเทียบสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการโอนกิจการทั้งหมดตามประเภทองค์กรธุรกิจ	45
4.1 เปรียบเทียบเงื่อนไขการตีราคาทรัพย์สินของการเลิกกิจการตามประมวลรัษฎากรมาตรา 74	67
5.1 เปรียบเทียบสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรตามประเภทองค์กรธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับการโอนกิจการทั้งหมดกับกรณีการควบกิจการตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์และพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535	70

## บทที่ 1 บทนำ

### 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

การโอนกิจการทั้งหมด หรือเรียกว่า Entire Business Transfer เรียกโดยย่อว่า EBT เป็นวิธีการที่ถูกใช้เพื่อปรับโครงสร้างธุรกิจ (Business reorganization or business restructure) โดยที่ผู้เป็นเจ้าของเดิมยังคงดำรงส่วนได้ส่วนเสียในธุรกิจที่มีอยู่เดิม อาทิ การรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ซึ่งเห็นได้ว่าเป็นกรณีที่ไม่ได้มีการซื้อขายกิจการกันในเชิงธุรกิจ ผลประโยชน์และความเสี่ยงของกิจการมิได้มีการเปลี่ยนมืออย่างแท้จริง หากรัฐไม่กำหนดให้มีการยกเว้นภาษีอากรในการทำธุรกรรมดังกล่าว การโอนกิจการทั้งหมดจะถูกเหมารวมเป็นการซื้อขายทางธุรกิจ ซึ่งในกรณีที่ผู้ขายเป็นนิติบุคคลและมีกำไรจากธุรกรรมดังกล่าว กำไรเช่นว่านั้นย่อมถือเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานกำไรสุทธิตามหลักเกณฑ์ในมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากเป็นรายได้จากกิจการ หรือเนื่องจากการประกอบกิจการ ภาวะภาษีที่เกิดขึ้นจึงเป็นต้นทุนในการทำธุรกิจซึ่งถือเป็นปัจจัยที่อาจลดทอนการปรับโครงสร้างหน่วยธุรกิจโดยวิธีการโอนกิจการทั้งหมด ดังนั้น เพื่อให้องค์กรธุรกิจสามารถดำเนินการปรับโครงสร้างธุรกิจโดยวิธีการโอนกิจการทั้งหมดได้โดยปราศจากข้อจำกัดทางต้นทุนที่เพิ่มขึ้นจากภาวะภาษี รัฐจึงจำเป็นต้องให้สิทธิยกเว้นภาษีอากร อาทิ ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์ และภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในประเทศไทย การโอนกิจการทั้งหมดไม่ได้ปรากฏอยู่ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เช่นเดียวกับกับการควบบริษัท แต่ปรากฏอยู่ในมาตรา 107 แห่งพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 มาตรา 74(1) (ค) และมาตรา 77/1(8) (ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 5 โสฬส มาตรา 5 สัตตรส และมาตรา 6(31) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 รวมถึงประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการควบเข้ากัน หรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชนจำกัด หรือบริษัทจำกัด เพื่อยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 3) และข้อ 2 (50) แห่งกฎกระทรวง (ฉบับที่ 126) พ.ศ. 2509 ทั้งนี้ ส่วนที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรมีดังต่อไปนี้

#### 1.1.1 การให้สิทธิยกเว้นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

##### 1.1.1.1 ภาษีเงินได้

กฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศไทยได้กำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการปรับปรุงโครงสร้างธุรกิจในรูปแบบของการโอนกิจการทั้งหมด โดยแบ่งออกเป็น 2 ระดับชั้น ได้แก่ ในชั้นของนิติบุคคลผู้โอนกิจการ (ภาษีเงินได้นิติบุคคล) และในชั้นของผู้ถือหุ้นของบริษัทผู้โอนกิจการ (ภาษีเงินได้นิติบุคคล หรือภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ขึ้นอยู่กับสถานะของผู้ถือหุ้น)

##### (ก) ในชั้นของนิติบุคคลผู้โอนกิจการ

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้โอนกิจการได้รับยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับกำไรที่เกิดขึ้นจากการโอนกิจการทั้งหมด ตามบทบัญญัติมาตรา 74(1) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งมาตรา 74 แห่ง

ประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเล็กกัน หรือควบเข้ากันกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่น การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อคำนวณภาษีให้เป็นไปตามวิธีการในมาตรา 65 มาตรา 65 ทวิ และ มาตรา 66 เว้นแต่

(1) การตีราคาทรัพย์สิน

(ก) ในกรณีที่เลิกบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ให้ตีตามราคาตลาดในวันเลิก

(ข) ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควบเข้ากัน ให้ตีตามราคาตลาดในวันที่ควบเข้ากัน แต่ไม่ให้ถือว่าราคาดังกล่าวเป็นรายได้หรือรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมอันได้ควบเข้ากันนั้น และให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใหม่อันได้ควบเข้ากันถือราคาของทรัพย์สินนั้นตามราคาปรากฏในบัญชีของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมในวันที่ควบเข้ากันเพื่อประโยชน์ในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ จนกว่าจะได้มีการจำหน่ายทรัพย์สินนั้นไป ทรัพย์สินรายการใดมีสิทธิหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาก็ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมใช้อยู่ เพียงเท่าที่ระยะเวลาและมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่สำหรับทรัพย์สินนั้นเท่านั้น และห้ามมิให้นำผลขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ

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

...”

#### (ข) ในชั้นของผู้ถือหุ้นของนิติบุคคลผู้โอนกิจการ

กรณีที่ผู้ถือหุ้นของนิติบุคคลผู้โอนกิจการเป็นนิติบุคคล ผลประโยชน์ที่ผู้ถือหุ้นได้รับจากการที่นิติบุคคลผู้โอนกิจการทั้งหมด เฉพาะส่วนที่ตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินที่ผู้ถือหุ้นลงทุนไปในกิจการ ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 5 สัตตรส แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500

ส่วนกรณีที่ผู้ถือหุ้นของนิติบุคคลผู้โอนกิจการเป็นบุคคลธรรมดา ผลประโยชน์ที่ผู้ถือหุ้นได้รับจากการที่นิติบุคคลผู้โอนกิจการทั้งหมด โดยโอนหุ้นเพื่อแลกกับหุ้นในบริษัทผู้รับโอนกิจการทั้งหมด เฉพาะส่วนที่ตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินที่ผู้ถือหุ้นลงทุนไปในกิจการ ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตาม ข้อ 2 (50) แห่งกฎกระทรวง (ฉบับที่ 126) พ.ศ. 2509

#### 1.1.1.2 ภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์

พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 ยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์ในการโอนอสังหาริมทรัพย์กรณีการโอนกิจการทั้งหมด ดังนี้

มาตรา 5 โสฬส แห่งพระราชกฤษฎีกาดังกล่าว บัญญัติว่า “ให้ยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะตามหมวด 5 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับรายรับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมีไว้ใน การประกอบกิจการ เฉพาะการโอนอสังหาริมทรัพย์อันเนื่องมาจากการที่ผู้ประกอบกิจการซึ่งเป็นบริษัท มหาชนจำกัด หรือบริษัทจำกัดควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และ เงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนด”

มาตรา 6 แห่งพระราชกฤษฎีกาดังกล่าว บัญญัติว่า “ให้ยกเว้นอากรแสตมป์ ตามหมวด 6 ลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร แก่

...

(31) ผู้ประกอบกิจการซึ่งเป็นบริษัทมหาชนจำกัดหรือบริษัทจำกัด เฉพาะกรณีที่ผู้ประกอบ กิจการดังกล่าวควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดี กรมสรรพากรประกาศกำหนด

...”

ทั้งนี้ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการควบเข้ากัน หรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชน จำกัด หรือบริษัทจำกัด เพื่อยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 3) ซึ่งเป็นฉบับที่ใช้บังคับในปัจจุบัน ได้กำหนดเงื่อนไขไว้เพิ่มเติม ดังนี้

1. ต้องเป็นการโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชนจำกัด และบริษัทจำกัด ที่ตั้งขึ้น ตามกฎหมายไทย
2. ให้บริษัทผู้รับโอน แจ้งรายชื่อผู้ถือหุ้น จำนวนหุ้น และมูลค่าหุ้น ตามทะเบียนหุ้นทั้งของต่าง บริษัทผู้โอน และบริษัทผู้รับโอน ต่ออธิบดีกรมสรรพากร ภายใน 30 วัน นับแต่วันจดทะเบียนเปลี่ยนแปลงตาม แบบที่อธิบดีกำหนด ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่ ซึ่งเป็นที่ตั้งของบริษัทมหาชนจำกัด หรือบริษัทจำกัด ผู้รับโอน
3. บริษัทผู้โอนหรือผู้รับโอนจะต้องไม่เป็นลูกหนี้ภาษีอากรค้างของกรมสรรพากร ณ วันที่โอน เว้นแต่ได้จัดให้มีธนาคารหรือหลักทรัพย์ค้ำประกันหนี้ภาษีอากรค้างและค่าใช้จ่ายในการบังคับหนี้ดังกล่าวแล้ว
4. บริษัทผู้โอนกิจการต้องจดทะเบียนเลิกและมีการชำระบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีที่โอน กิจการนั้น

### 1.1.1.3 ภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการโอนกิจการทั้งหมดปรากฏอยู่ในมาตรา 77/1 (8) (ฉ) แห่งประมวล รัษฎากร ซึ่ง มาตรา 77/1 (8) บัญญัติว่า ““ขาย” หมายความว่า จำหน่าย จ่าย โอนสินค้า ไม่ว่าจะมิประโยชน์ หรือค่าตอบแทนหรือไม่ และให้หมายความรวมถึง

...

(ฉ) มีสินค้าคงเหลือและหรือทรัพย์สินที่ผู้ประกอบการ มีไว้ใน การประกอบกิจการ ณ วันเลิก ประกอบกิจการ แต่ไม่รวมถึงสินค้าคงเหลือ และหรือทรัพย์สินดังกล่าวของผู้ประกอบการซึ่งได้ควบเข้ากัน หรือ ได้โอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน ทั้งนี้ ผู้ประกอบการใหม่อันได้ควบเข้ากัน หรือผู้รับโอนกิจการต้องอยู่ในบังคับที่ ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3

...”

ดังนั้น การโอนกิจการทั้งหมดจึงไม่ถือเป็นการขายและไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเพราะไม่เข้านิยามคำว่า “ขาย” ตามประมวลรัษฎากร

### 1.1.2 ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการเลิกกิจการโดยอาศัยการยกเว้นภาษีอากรกรณีการโอนกิจการทั้งหมด

เนื่องจากมาตรา 74(1) (ค) และมาตรา 77/1 (8) (ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 5 โสฬส มาตรา 5 สัตตรส และมาตรา 6 (31) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 รวมถึงประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการควบเข้ากัน หรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชนจำกัด หรือบริษัทจำกัด เพื่อยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 3) และข้อ 2 (50) แห่งกฎกระทรวง (ฉบับที่ 126) พ.ศ. 2509 กำหนดเงื่อนไขของการได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีกรณีการโอนกิจการทั้งหมดว่านิติบุคคลผู้โอนกิจการจะต้องจดทะเบียนเลิกกิจการ อย่างไรก็ตาม บางบทกฎหมายยังมีความเหลื่อมล้ำของสถานะของนิติบุคคลผู้เลิกกิจการ และมีความไม่ชัดเจนในเงื่อนไขการเลิกกิจการเพื่ออาศัยสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรดังกล่าวซึ่งส่งผลกระทบต่อการดำเนินงานทางกฎหมายในกรณีการโอนกิจการทั้งหมด

การที่เราได้ศึกษาและวิเคราะห์ปัญหาของการเลิกกิจการโดยอาศัยสิทธิประโยชน์ทางภาษีกรณีการโอนกิจการทั้งหมดโดยละเอียดนั้น จะทำให้สามารถเกิดความรู้ในการพัฒนาหรือแก้ไขปรับปรุงบทบัญญัติแห่งกฎหมายให้สอดคล้องตามเจตนารมณ์ ถูกต้องตามหลักทางกฎหมายภาษีอากร และส่งเสริมให้ระดับภาษีอากรของประเทศมีประสิทธิภาพมากขึ้น

## 1.2 สมมติฐานการวิจัย

การกำหนดให้การจดทะเบียนเลิกกิจการเป็นเงื่อนไขสำคัญในการได้รับยกเว้นภาษีอากรกรณีการโอนกิจการทั้งหมดตามมาตรา 74(1) (ค) และมาตรา 77/1 (8) (ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 5 โสฬส มาตรา 5 สัตตรส และมาตรา 6 (31) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 รวมถึงประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการควบเข้ากัน หรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชนจำกัด หรือบริษัทจำกัด เพื่อยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 3) และข้อ 2 (50) แห่งกฎกระทรวง (ฉบับที่ 126) พ.ศ. 2509 ก่อให้เกิดความเหลื่อมล้ำทางภาษีอากรระหว่างนิติบุคคลผู้เลิกกิจการ และไม่สามารถนำมาบังคับใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ จึงควรมีการปรับปรุงบทบัญญัติเกี่ยวกับการยกเว้นภาษีอากรกรณีการโอนกิจการทั้งหมด จึงควรมีการปรับปรุงบทบัญญัติเกี่ยวกับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรกรณีการโอนกิจการทั้งหมด

### 1.3 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

- 1.3.1 เพื่อให้ทราบถึงความหมายและสถานะทางกฎหมายของการโอนกิจการทั้งหมดตามกฎหมายไทย และชี้ให้เห็นถึงความแตกต่างระหว่างการโอนกิจการทั้งหมดกับการควบกิจการตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์
- 1.3.2 เพื่อทราบถึงหลักเกณฑ์ทางกฎหมายเกี่ยวกับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรในการโอนกิจการทั้งหมดตามกฎหมายไทย
- 1.3.3 เพื่อทราบถึงนโยบายทางภาษีอากรในการกำหนดสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการโอนกิจการทั้งหมดในระดับผู้โอนกิจการ ทั้งนี้ เพื่อให้ทราบเจตนารมณ์ของการให้สิทธิประโยชน์ดังกล่าว
- 1.3.4 เพื่อทราบถึงปัญหาในการกำหนดให้การจดทะเบียนเลิกกิจการเป็นเงื่อนไขสำคัญในการได้รับยกเว้นภาษีอากรกรณีการโอนกิจการทั้งหมด
- 1.3.5 เพื่อเสนอแนวทางการปรับปรุงสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรกรณีการโอนกิจการทั้งหมด เพื่อขจัดความเหลื่อมล้ำ และเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรกรณีการโอนกิจการทั้งหมด

### 1.4 ขอบเขตของการศึกษาวิจัย

การศึกษานี้มุ่งศึกษาถึงบทบัญญัติแห่งกฎหมายเกี่ยวกับการให้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์ และภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีที่มีการโอนกิจการทั้งหมดระหว่างบริษัทมหาชนจำกัด หรือ บริษัทจำกัด หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล และมุ่งวิเคราะห์เจตนารมณ์และนโยบายทางภาษีอากร ควบคู่กันกับการยกเว้นภาษีอากรกรณีการควบกิจการตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โดยจะศึกษาถึงความหมายลักษณะของการโอนกิจการ แนวคิด เจตนารมณ์ และนโยบายแห่งรัฐ ตลอดจนหลักการของประมวลรัษฎากร และกฎหมายหรือกฎเกณฑ์อื่นที่เกี่ยวข้องกับการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีดังกล่าว อันได้จากการวิเคราะห์วิจัยหลักกฎหมาย และแนวความคิดทางกฎหมาย แนวคำพิพากษา แนวตอบข้อหารือของกรมสรรพากร เพื่อเสนอเป็นแนวทางการปรับปรุงกฎหมายภาษีอากรกรณีการโอนกิจการ ให้มีความเป็นธรรมและชัดเจนต่อผู้ประกอบการที่จะอาศัยสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรกรณีการโอนกิจการทั้งหมดดังกล่าว

### 1.5 วิธีการศึกษาวิจัย

การวิจัยเอกสารเชิงคุณภาพ กล่าวคือ เป็นการศึกษาวิจัยโดยการศึกษาค้นคว้าและวิเคราะห์จาก หนังสือ บทความ วารสาร จุลสาร กฎหมายในประเทศ เอกสารที่เผยแพร่ของหน่วยงานราชการและหน่วยงานเอกชน เพื่อที่จะนำข้อมูลวิเคราะห์และหาข้อสรุปต่อไป

## 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

- 1.6.1 ทำให้ทราบถึงแนวคิดและกระบวนการทางกฎหมายของการโอนกิจการทั้งหมดในประเทศไทย
- 1.6.2 ทำให้ทราบถึงหลักกฎหมายของไทยในการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรกรณีการโอนกิจการทั้งหมด
- 1.6.3 ทำให้ทราบถึงแนวนโยบายแห่งรัฐและเจตนารมณ์ของการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรกรณีการโอนกิจการทั้งหมด
- 1.6.4 ทำให้ทราบถึงปัญหาที่เกิดขึ้นเกี่ยวกับการกำหนดให้การเลิกกิจการเป็นเงื่อนไขในการได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรกรณีการโอนกิจการทั้งหมด
- 1.6.5 ทำให้มีแนวทางแก้ไขปรับปรุงบทบัญญัติแห่งกฎหมายหรือกฎเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับปัญหาการกำหนดให้การเลิกกิจการเป็นเงื่อนไขในการได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรกรณีการโอนกิจการทั้งหมด เพื่อก่อให้เกิดความเป็นธรรมและแน่นอนในการอาศัยสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรกรณีการโอนกิจการแก่ผู้ประกอบการต่อไป

## บทที่ 2 การโอนกิจการทั้งหมดและภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการโอนกิจการทั้งหมดตามกฎหมายไทย

ภาระภาษีอากรในการขยายธุรกิจเป็นประเด็นที่พิจารณาประการสำคัญของการตัดสินใจเลือกรูปแบบการขยาย หรือเปลี่ยนถ่ายความเจ้าของกิจการของนักธุรกิจ เพราะภาษีอากรจะเป็นต้นทุนที่สำคัญ แม้ปัจจุบันนี้ กรมสรรพากรได้มีหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการปรับโครงสร้างบริษัทในการรวมกิจการซึ่งให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเพิ่มขึ้นจากเดิมมาก โดยตลอดที่ผ่านมารัฐบาลได้พยายามแก้ไขปรับปรุงบทบัญญัติแห่งกฎหมายส่วนที่เกี่ยวข้องกับการปรับโครงสร้างกิจการ เช่น การยกเว้นภาษีอากรอันเกิดจากการรวมกิจการสำหรับผู้ถือหุ้น ไม่ว่าจะ เป็นบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคล รวมถึงการยกเว้นภาษีอากรอันเกิดจากการรวมกิจการสำหรับนิติบุคคลที่ทำการรวมกิจการเอง การแก้ไขกฎหมายที่ผ่านมาให้เวลานาน อย่างไรก็ตาม ปัจจุบันก็ยังมีประเด็นปัญหาบางประการเกี่ยวกับภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการรวมกิจการอันควรได้รับการแก้ไขปรับปรุงอยู่<sup>1</sup>

นักธุรกิจย่อมต้องการขยายกิจการของตนให้เติบโตขึ้น ไม่ว่าจะโดยพัฒนาธุรกิจของตนเอง หรือโดยวิธีไปลงทุนซื้อกิจการอื่นที่น่าสนใจเพื่อหวังผลประโยชน์ที่จะได้รับในอนาคต หรืออาจเป็นเพียงความต้องการโอนกิจการให้มีผู้สืบทอดกิจการต่อจากตนเอง แต่การซื้อขยายกิจการก็เป็นเพียงรูปแบบหนึ่งของการรวมธุรกิจเท่านั้น การรวมกิจการโดยการได้มาซึ่งหุ้นหรือทรัพย์สินนั้นมิให้เห็นโดยทั่วไป แต่ในยุควิกฤตเศรษฐกิจ การปรับโครงสร้างขององค์กรเป็นสิ่งที่จำเป็น เนื่องจากความจำเป็นในการลดค่าใช้จ่ายในการบริหารโดยการรวมหรือโอนกิจการไว้ภายใต้โครงสร้างเดียวกัน เช่น บริษัทที่มีบริษัทในเครือหลายแห่ง เป็นต้น<sup>2</sup>

การรวมกิจการ หรือ Business Combination อาจทำได้หลากหลายรูปแบบเพราะการรวมกิจการนั้นหมายถึง การนำกิจการที่แยกต่างหากจากกันมารวมเป็นหน่วยงานทางเศรษฐกิจเดียวกันโดยการที่กิจการหนึ่งรวมกับอีกกิจการหนึ่ง หรือการที่กิจการหนึ่งเข้าควบคุมสินทรัพย์สุทธิและการดำเนินงานของอีกกิจการหนึ่ง เพื่อหวังผลประโยชน์บางประการ เช่น ผู้บริหารที่มีประสบการณ์ พนักงานที่มีความชำนาญ เทคโนโลยีที่ทันสมัย ใบอนุญาต เครื่องหมายการค้า หรือแหล่งวัตถุดิบหรือช่องทางการจัดจำหน่าย หรือเพื่อประโยชน์ทางอ้อมอื่น อาทิ เพื่อลดคู่แข่งชั้นในวงการธุรกิจ เป็นต้น<sup>3</sup> ดังนั้นเมื่อกล่าวถึง “การรวมกิจการ” หรือในบางตำราอาจใช้คำว่า “การควบรวมกิจการ” หรือ “การโอนกิจการ” หากมิได้กล่าวเฉพาะถึงรูปแบบการรวมกิจการรูปแบบใดรูปแบบหนึ่ง “การรวมกิจการ” “การควบรวมกิจการ” และ “การโอนกิจการ” นั้นจึงมีความหมายครอบคลุมไปถึง การซื้อหุ้น การซื้อทรัพย์สิน การควบกิจการ การโอนกิจการบางส่วน และการโอนกิจการทั้งหมด

ก่อนที่จะกล่าวถึงความหมายและลักษณะของการโอนกิจการทั้งหมด รวมทั้งภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการโอนกิจการทั้งหมดนั้น ผู้เขียนขอกล่าวถึงลักษณะของการรวมกิจการแต่ละรูปแบบ เพื่อให้พอเห็นถึงภาพรวมของการรวมกิจการภายใต้กฎหมายไทย โดยอธิบายลักษณะของตัวเลือกแต่ละรูปแบบพอสังเขป ดังต่อไปนี้

<sup>1</sup> กิติพงษ์ อรุณพัฒน์พงศ์และคณะ (2549). การควบรวมกิจการ โอกาสของธุรกิจไทย. กรุงเทพมหานคร, ฝ่ายสื่อความรู้และสิ่งพิมพ์ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย.

<sup>2</sup> เรื่องเดียวกัน

<sup>3</sup> สำนักงานบัญชี เอส.พี.ดี. บัญชีภาษีอากรและกฎหมาย "การรวมธุรกิจ (Business Combination)."



## 2.1 รูปแบบการรวมกิจการในประเทศไทย

การรวมกิจการในทางธุรกิจ (Merger and Acquisition) มีวัตถุประสงค์หลัก คือ การทำให้องค์กรประกอบธุรกิจได้อย่างมีประสิทธิภาพและลดต้นทุนขององค์กรในระยะยาว<sup>4</sup> โดยการรวมกิจการนั้นก็สามารถถูกนำมาใช้ในการขยายธุรกิจเพื่อสร้างอำนาจทางการต่อรองด้านตลาด การขยายตลาดสินค้าหรือบริการ หรือการเข้าครอบครองสิทธิ หรือใบอนุญาตบางอย่างที่มีมูลค่า สำหรับรูปแบบการรวมกิจการในประเทศไทยมีทั้งส่วนที่กฎหมายแพ่งและพาณิชย์บัญญัติรองรับไว้และส่วนที่กฎหมายแพ่งและพาณิชย์มิได้บัญญัติรองรับไว้ชัดเจน

หากพิจารณาตามเหตุผลของการรวมกิจการ การรวมกิจการอาจแบ่งได้ 3 รูปแบบ ดังนี้<sup>5</sup>

### 1. การรวมกิจการในแนวนอน (Horizontal Merger and Acquisition)

การรวมกิจการในแนวนอนเป็นการรวมกิจการกันของบุคคลที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้ขายที่เป็นคู่แข่งผลิตสินค้าอย่างเดียวกันหรือให้บริการในประเภทธุรกิจอย่างเดียวกัน หรือมีสถานะเดียวกันในกระบวนการผลิต<sup>6</sup> เพื่อประโยชน์ทางด้านการผลิตหรือการตลาด ผลของการรวมกิจการในลักษณะนี้มีผลกระทบต่อการแข่งขันในผลิตดังกล่าวในตลาดเดียวกัน โดยเป็นการลดการแข่งขันกัน เนื่องจากเมื่อรวมกิจการกันแล้ว กิจการที่รวมนั้นสามารถกำหนดราคาขึ้นลงหรือรักษาระดับราคาของสินค้า และบริการ ตลอดจนการแบ่งเขตตลาดได้ ไม่ต้องแข่งขันกันอีกต่อไป อีกทั้ง ยังสามารถลดภาระค่าใช้จ่ายในการดำเนินการที่ซ้ำซ้อนกัน และอาจลดจำนวนพนักงานลงได้อีกด้วย

### 2. การรวมกิจการในแนวตั้ง (Vertical Merger and Acquisition)

การรวมกิจการในแนวตั้งเป็นการรวมกิจการของบุคคลที่ประกอบกิจการในสายการผลิตหรือธุรกิจเดียวกัน แต่สถานะหรือระดับขั้นการผลิตนั้นแตกต่างกัน อาจเป็นคู่ค้า ผู้ผลิตสินค้าให้กิจการ หรือลูกค้าของกิจการ ผลการรวมกิจการรูปแบบนี้ทำให้อัตราต้นทุนการผลิตลง ทำให้การประกอบกิจการมีประสิทธิภาพมากขึ้น รวมทั้งช่วยในการขนานกิจการในอนาคต เช่น บริษัทที่ให้บริการด้านคอมพิวเตอร์เทคโนโลยีสามารถรวมกิจการกับบริษัทที่ให้บริการด้านสื่อสารเพื่อใช้เทคโนโลยีที่มีขายฐานลูกค้าในด้านการสื่อสารทางไกล หรือบริษัทผลิตรถยนต์สามารถรวมกิจการกับบริษัทผลิตยางรถยนต์เพื่อทำให้ต้นทุนราคายางรถยนต์ลดลง ส่งผลให้ได้รับกำไรจากการจำหน่ายรถยนต์ที่ผลิตได้สูงขึ้น เป็นต้น การรวมกิจการในแนวตั้งจึงสามารถช่วยลดต้นทุนทำให้การประกอบกิจการมีประสิทธิภาพมากขึ้น<sup>7</sup>

### 3. การรวมกิจการระหว่างกิจการซึ่งไม่มีความสัมพันธ์ต่อกัน (Conglomerate Merger and Acquisition)

<sup>4</sup> กิติพงษ์ อรุณพัฒน์พงศ์และคณะ, การควบรวมกิจการ โอกาสของธุรกิจไทย. อ้างแล้วหน้า 7

<sup>5</sup> อัญญา ชันธวิทย์ (2540). การควบกิจการและการครอบงำกิจการ. กรุงเทพมหานคร, คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

<sup>6</sup> William L Megginson, B. M. L., Scott B Smart (2008). Introduction to Corporate Finance.

<sup>7</sup> American Bar Association of Antitrust Law (2008). Mergers and Acquisitions.

การรวมกิจการระหว่างกิจการซึ่งไม่มีความสัมพันธ์ต่อกันนี้ เป็นการรวมกิจการระหว่างบุคคลที่ประกอบกิจการที่แตกต่างสายการผลิต ต่างธุรกิจ หรืออยู่คนละส่วนแบ่งตลาดโดยขึ้นเชิง กล่าวโดยง่ายว่าเป็นการรวมกิจการของกิจการที่ไม่มีความเกี่ยวข้องในเชิงเศรษฐกิจใดๆ กันเลย<sup>8</sup> ไม่ว่าจะป็นรวมเอากิจการในฐานะผู้ซื้อผู้ขายหรือผู้ผลิต ผลกระทบจากการรวมกิจการในลักษณะนี้อาจมองเห็นประโยชน์หรือความได้เปรียบบางประการจากการขยายขอบเขตธุรกิจ เช่น การโฆษณาจากชื่อเสียงที่เป็นที่ยอมรับในตลาด การได้กำไรรวมจากความป็นธุรกิจหลายกิจการ ความเสี่ยงจากการลงทุนหรือการขยายตลาดในกิจการใหม่ๆ การแลกเปลี่ยนข้อมูลหรือเทคโนโลยี เช่น บริษัทให้บริการรถโดยสารรวมกิจการกับบริษัทขายผลิตภัณฑ์จากสัตว์ เป็นต้น

ทั้งนี้ หากพิจารณาตามผลของการรวมกิจการ สามารถแบ่งได้เป็น 2 ลักษณะ ได้แก่

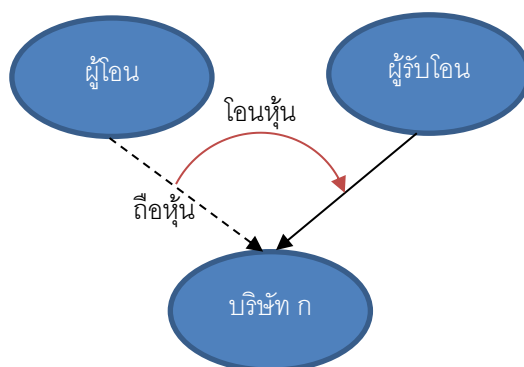
1. การรวมกิจการที่ส่งผลให้กิจการใดกิจการหนึ่งเลิกไป คงเหลืออีกกิจการหนึ่ง ซึ่งรูปแบบการรวมกิจการลักษณะนี้เรียกว่า Merger และ
2. การรวมกิจการที่ส่งผลให้กิจการทั้งสองเลิกไป และเกิดกิจการใหม่ขึ้น ซึ่งรูปแบบการรวมกิจการลักษณะนี้เรียกว่า Consolidation หรือ Amalgamation

สำหรับวิธีการรวมกิจการในประเทศไทยนั้นสามารถกระทำได้หลายรูปแบบ โดยอาจแบ่งตามตามวิธีการรวมกิจการ (Method of Combination) เป็น 4 วิธีการ ดังนี้

### 2.1.1 การโอนหุ้นหรือการได้มาซึ่งหุ้น (Share Transfer or Share Acquisition)

การโอนหุ้นหรือการได้มาซึ่งหุ้นเป็นวิธีการหนึ่งของการรวมกิจการ โดยการโอนไปหรือได้มาซึ่งกรรมสิทธิในหุ้นที่มีสิทธิออกเสียง หรือเข้าควบคุมนิติบุคคลอื่นทั้งหมดหรือบางส่วน โดยไม่จำเป็นต้องควบรวมนิติบุคคล (amalgamation) หรือการควบรวมธุรกิจ (merger) หากแต่เป็นการรับโอนความเป็นเจ้าของของนิติบุคคลที่เป็นเจ้าของกิจการนั้นๆ ดังภาพ

ภาพที่ 2.1 การโอนหุ้น

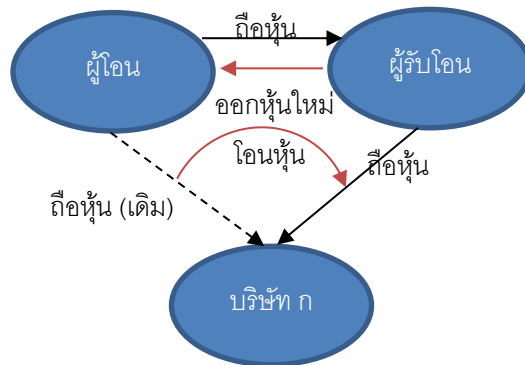


ทั้งนี้ กิจการที่เข้าไปซื้อหุ้น (ผู้รับโอนหุ้น) อาจจะเข้าไปมีส่วนร่วมในการบริหารกิจการหรือไม่ก็ได้ และการได้มาซึ่งหุ้นนั้น ผู้รับโอนหุ้นอาจจ่ายค่าตอบแทนค่าหุ้นเป็นตัวเงิน ทรัพย์สิน หรืออาจกระทำได้ด้วยวิธี

<sup>8</sup> American Bar Association of Antitrust Law. *Mergers and Acquisitions*. อ้างแล้วหน้า 8

นำหุ้นแลกหุ้นกัน (Share Swap)<sup>9</sup> เช่น หากกรณีดังภาพ 2.2 ผู้รับโอนเป็นบริษัทจำกัด ผู้รับโอนประสงค์จะซื้อหุ้นบริษัท ก. ซึ่งเป็นบริษัทเป้าหมายจากผู้โอน แต่ไม่ยากชำระค่าหุ้นตอบแทนเป็นเงินสด หรือทรัพย์สินอย่างอื่น ผู้รับโอนอาจออกหุ้นของบริษัทตนเองใหม่ให้ผู้โอนแทนการตอบแทนด้วยเงินสด หรือทรัพย์สินก็ได้ ผลจากการนำหุ้นแลกหุ้นดังกล่าว คือ ผู้รับโอนเข้ามาเป็นผู้ถือหุ้นในบริษัทเป้าหมาย ในขณะที่ผู้โอนซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นเดิมของบริษัทเป้าหมายก็จะกลายเป็นผู้ถือหุ้นใหม่ในบริษัทผู้รับโอน

ภาพที่ 2.2 การโอนหุ้นโดยวิธีนำหุ้นแลกหุ้นกัน (Share Swap)



การโอนหุ้นบริษัทจำกัด มาตรา 1129 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ได้กำหนดแบบของการโอนหุ้นไว้ว่า “อันว่าหุ้นนั้นยอมโอนกันได้โดยมิต้องได้รับความยินยอมของบริษัท เว้นแต่เมื่อเป็นหุ้นชนิดระบุชื่อลงในใบหุ้น ซึ่งมีข้อบังคับของบริษัทกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น การโอนหุ้นชนิดระบุชื่อลงในใบหุ้นนั้น ถ้ามิได้ทำเป็นหนังสือและลงลายมือชื่อของ ผู้โอนกับผู้รับโอน มีพยานคนหนึ่งเป็นอย่างน้อยลงชื่อรับรองลายมีอนั้น ๆ ด้วยแล้ว ท่านว่าเป็นโมฆะ อนึ่งตราสารอันนั้นต้องแถลงเลขหมายของหุ้นซึ่งโอนกันนั้นด้วย การโอนเช่นนี้จะนำมาใช้แก่บริษัท หรือบุคคลภายนอกไม่ได้จนกว่าจะได้จดทะเบียนการโอนทั้งชื่อและสำนักของผู้รับโอนนั้นลงในทะเบียนผู้ถือหุ้น”

การโอนหุ้นเป็นเรื่องระหว่างผู้ถือหุ้น ซึ่งโอนหุ้นมี 2 แบบ คือ 1. การโอนใบหุ้นชนิดที่ออกให้ผู้ถือ (ใบหุ้นที่ไม่ได้ระบุชื่อผู้ถือหุ้น) กฎหมายไม่ได้กำหนดแบบว่าต้องทำสัญญาโอน เพียงแต่ส่งมอบใบหุ้นและมีการชำระค่าหุ้นกัน การโอนนั้นก็สมบูรณ์ใช้บังคับกันได้ ซึ่งกรณีการโอนหุ้นประเภทนี้ บริษัทไม่จำเป็นต้องออกใบหุ้นให้ผู้ถือหุ้นใหม่ และ 2. การโอนใบหุ้นชนิดระบุชื่อผู้ถือหุ้น กำหนดแบบว่าให้ทำสัญญาโอนหุ้นระหว่างผู้โอนและผู้รับโอน ในสัญญาโอนต้องมีการแถลงเลขหมายหุ้นและจำนวนหุ้นที่ได้โอน รวมถึงราคาหุ้นที่โอนไปลงในสัญญาโอนหุ้นด้วย และต้องมีการลงลายมือชื่อผู้โอนหุ้น ผู้รับโอนหุ้นและพยานอย่างน้อย 1 คนลงลายมือชื่อรับรองในสัญญาโอนหุ้น การโอนหุ้นจึงจะสมบูรณ์ โดยกรณีการโอนใบหุ้นประเภทนี้ หลังจากบริษัทได้ดำเนินการจดทะเบียนเปลี่ยนแปลงในสมุดทะเบียนหุ้นของบริษัทเรียบร้อยแล้ว บริษัทมักจะออกใบหุ้นฉบับใหม่ให้กับผู้ถือหุ้น เมื่อกรรมการดำเนินการแก้ไขรายการในสมุดทะเบียนหุ้นของบริษัทแล้ว หากบริษัทมีความประสงค์จะยื่นบัญชีรายชื่อผู้ถือหุ้นต่อกรมพัฒนาธุรกิจการค้าก็ให้กรรมการบริษัทจัดทำสำเนาบัญชีรายชื่อผู้ถือหุ้นฉบับใหม่พร้อมหนังสือนำส่งบัญชีรายชื่อผู้ถือหุ้นมาแจ้งยื่นต่อกรมพัฒนาธุรกิจการค้า อย่างไรก็ตาม ไม่ได้มี

<sup>9</sup> กิตติพงศ์ อรุณพิพัฒน์พงศ์และคณะ, การควบรวมกิจการ โอกาสของธุรกิจไทย. อ่างแล้วหน้า 7

กฎหมายบังคับว่าบริษัทจะต้องยื่นบัญชีรายชื่อผู้ถือหุ้นฉบับเปลี่ยนแปลงผู้ถือหุ้นแล้วต่อกรมพัฒนาธุรกิจการค้า แต่อย่างไร

นอกจากนี้ จะสังเกตได้ว่า การโอนหุ้นสมบูรณ์ได้หากผู้โอนและผู้รับโอนทำถูกต้องตามที่กฎหมายกำหนดดังที่กล่าวไปแล้วข้างต้นโดยไม่จำเป็นต้องแจ้งให้บริษัททราบ เว้นแต่ข้อบังคับของบริษัทจะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น แต่ความสมบูรณ์นี้จะให้ยืนยันกันได้เองระหว่างผู้โอนและผู้รับโอนเท่านั้น การโอนเช่นนี้จะนำมาใช้แก่บริษัท หรือบุคคลภายนอกได้ก็ต่อเมื่อจะได้จดทะเบียนการโอนทั้งชื่อและสำนักของผู้รับโอนนั้นลงในทะเบียนผู้ถือหุ้นแล้ว

ส่วนการโอนหุ้นในห้างหุ้นส่วนสามัญและห้างหุ้นส่วนจำกัดนั้น ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1040 บัญญัติว่า “ห้ามมิให้ชักนำเอาบุคคลผู้อื่นเข้ามาเป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนโดยมิได้รับความยินยอมของผู้เป็นหุ้นส่วนหมดยกเว้นทุกคน เว้นแต่จะได้ตกลงกันไว้เป็นอย่างอื่น”

และมาตรา 1080 บัญญัติว่า “บทบัญญัติว่าด้วยห้างหุ้นส่วนสามัญข้อใด ๆ หากมิได้ยกเว้นหรือแก้ไขเปลี่ยนแปลงไปโดยบทบัญญัติแห่งหมวด 3 นี้ ท่านให้นำมาใช้บังคับแก่ห้างหุ้นส่วนจำกัดด้วย

ถ้าผู้เป็นหุ้นส่วนจำกัดไม่จำกัดความรับผิดชอบนั้นมิใช่หลายครั้งด้วยกัน ท่านให้ใช้บทบัญญัติสำหรับห้างหุ้นส่วนสามัญเป็นวิธีบังคับในความเกี่ยวพันระหว่างคนเหล่านั้นเอง และความเกี่ยวพันระหว่างผู้เป็นหุ้นส่วนเหล่านั้นกับห้างหุ้นส่วน”

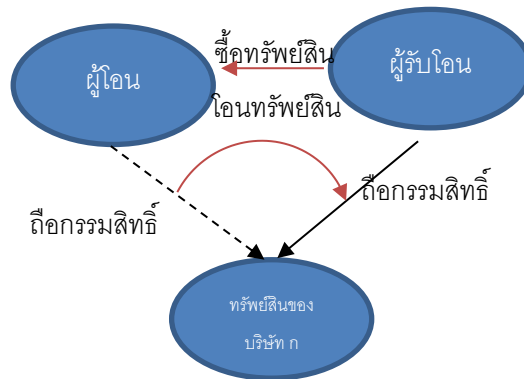
ดังนั้น ผู้เป็นหุ้นส่วนของห้างหุ้นส่วนสามัญจะโอนหุ้นของตนให้บุคคลภายนอกหรือชักนำบุคคลภายนอกเข้ามาเป็นหุ้นส่วน โดยไม่ได้รับความยินยอมจากผู้เป็นหุ้นส่วนอื่นทั้งหมดไม่ได้ ซึ่งบทบัญญัติดังกล่าวย่อมนำมาใช้กับห้างหุ้นส่วนจำกัดด้วยโดยอนุโลมสำหรับผู้เป็นหุ้นส่วนจำกัดไม่จำกัดความรับผิดชอบที่จะโอนหุ้นของตนให้บุคคลภายนอกโดยไม่ได้รับความยินยอมจากผู้เป็นหุ้นส่วนอื่นไม่ได้ แต่สำหรับผู้เป็นหุ้นส่วนจำกัดจำกัดความรับผิดชอบนั้นอาจโอนหุ้นให้แก่บุคคลภายนอกได้โดยลำพัง ไม่ต้องได้รับความยินยอมจากผู้เป็นหุ้นส่วนคนอื่นตามที่มาตรา 1091 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์บัญญัติไว้<sup>10</sup> ซึ่งเป็นกรณีเฉพาะเรื่องการโอนหุ้นเท่านั้นเพราะผู้เป็นหุ้นส่วนจำกัดความรับผิดชอบมีสิทธิอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบจำกัด และเนื่องจากมีสิทธิอำนาจหน้าที่ และความรับผิดชอบจำกัดนี้เองคุณสมบัติของผู้ที่จะเข้าเป็นหุ้นส่วนจำกัดความรับผิดชอบจึงมิใช่สาระสำคัญ และการเป็นหุ้นส่วนจำกัดดังกล่าวไม่เป็นการเฉพาะตัว ทั้งนี้ ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5562/2538 (คำพิพากษาย่อสั้นโปรดดูในภาคผนวก)

<sup>10</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1091 บัญญัติว่า “ผู้เป็นหุ้นส่วนจำกัดความรับผิดชอบจะโอนหุ้นของตนปราศจากความยินยอมของผู้เป็นหุ้นส่วนอื่น ๆ ก็โอนได้”

## 2.1.2 การโอนทรัพย์สินหรือการได้มาซึ่งทรัพย์สินของกิจการ (Asset Transfer or Asset Acquisition)

การรวมกิจการโดยการโอนทรัพย์สินหรือได้มาซึ่งทรัพย์สิน หมายถึงการที่ผู้รับโอนกิจการเข้าซื้อทรัพย์สิน หรือซื้อกิจการของผู้โอนกิจการ (นอกเหนือจากการซื้อหุ้น) ดังภาพ

ภาพที่ 2.3 การโอนทรัพย์สิน



การโอนทรัพย์สินก็คือการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน หรือการขายทรัพย์สิน โดยยึดหลักการโอนกรรมสิทธิ์ในสังหาริมทรัพย์หรือในอสังหาริมทรัพย์และเรื่องนิติกรรมประเภทการซื้อขายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 3 ลักษณะ 1 เรื่องซื้อขาย

การโอนกรรมสิทธิ์ หมายถึง การโอนความเป็นเจ้าของในทรัพย์สินที่ซื้อขายนั้นไปให้แก่ผู้ซื้อ ผู้ซื้อเมื่อได้เป็นเจ้าของก็สามารถที่จะใช้ได้รับประโยชน์ หรือจะขายต่อไปอย่างไรก็ได้ การโอนทรัพย์สินที่ใช้ในกิจการ เช่น ที่ดิน อาคาร โรงงาน เครื่องจักร อุปกรณ์ สินค้า หรือวัตถุดิบ เป็นต้น

การทำสัญญาซื้อขายโดยปกติ คือ การที่ผู้ซื้อและผู้ขายต่างได้แสดงความจำนงว่าต้องการซื้อขายทรัพย์สินสิ่งใดสิ่งหนึ่ง หากทรัพย์สินเป็นสังหาริมทรัพย์ธรรมดา เช่น โทรทัศน์ พัดลม โต๊ะ เก้าอี้ รถยนต์ ปากกา ดินสอ ไม้บรรทัด การแสดงความจำนงนั้นอาจจะทำโดยปากเปล่าก็ได้ หรือทำเป็นลายลักษณ์อักษรก็ได้ หรือโดยวิธีการอย่างอื่นก็ได้ สำหรับการซื้อขายทรัพย์สินประเภทนี้ เมื่อไม่ต้องทำตามวิธีการเฉพาะอะไร ฉะนั้นเมื่อมีการตกลงซื้อขายกันแล้วกรรมสิทธิ์โอนไปทันที และการเกิดสัญญาซื้อขายยังเป็นการก่อให้เกิด “หนี้” ที่ฝ่าย ผู้ซื้อและผู้ขายจะต้องชำระให้แก่กันอีกด้วย

ส่วนทรัพย์สินประเภทสังหาริมทรัพย์ชนิดพิเศษและอสังหาริมทรัพย์ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 456 กำหนดไว้ว่า “การซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ ถ้ามิได้เป็นหนังสือและจดทะเบียน ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ไว้แล้ว ท่านว่าเป็นโมฆะ วิธีนี้ให้ใช้ถึงซื้อขายเรือกำปั่นหรือเรือมีระวางตั้งแต่ หกตันขึ้นไป เรือกลไฟหรือเรือยนต์มีระวางตั้งแต่ห้าตันขึ้นไป ทั้งซื้อขายแพและสัตว์พาหนะด้วย”

ดังนั้น การซื้อขายสังหาริมทรัพย์ชนิดพิเศษและอสังหาริมทรัพย์จะต้องทำเป็นหนังสือและจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่

อสังหาริมทรัพย์ หมายถึง ทรัพย์ที่เคลื่อนที่ไม่ได้ ได้แก่<sup>11</sup>

- 1) ที่ดิน
- 2) ทรัพย์ที่ติดกับที่ดินในลักษณะตึกแถว บ้านเรือน ตึกแถว อาคาร สิ่งปลูกสร้างซึ่งตั้งติดกับที่ดินอย่างถาวร ไม่ย่นต้น เป็นต้น
- 3) ทรัพย์ซึ่งประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดิน เช่น แม่น้ำ ลำคลอง ไร่ธาตุ กรวด หวาย เป็นต้น
- 4) สิทธิทั้งหลายอันเกี่ยวกับกรรมสิทธิ์ในที่ดิน เช่น ภาระจำยอม สิทธิอาศัย สิทธิเก็บกิน และสิทธิจำนอง เป็นต้น

ส่วนสังหาริมทรัพย์ชนิดพิเศษตามมาตรา 456 ได้แก่

- 1) เรือกำปั่น หรือเรือมีระวางตั้งแต่ 6 ตันขึ้นไป เรือกลไฟ หรือเรือยนต์มีระวางตั้งแต่ ๕ ตันขึ้นไป
- 2) แพ หมายความเฉพาะแต่แพที่เป็นที่อยู่อาศัยของคน
- 3) สัตว์พาหนะ หมายความถึงสัตว์ที่ใช้ในการขับขี่ลากเชื้อ และบรรทุก ซึ่งสัตว์เหล่านี้ต้องทำตัว รูปพรรณแล้ว ได้แก่ ม้า ช้าง โค กระบือ

### 2.1.3 การควบรวมกิจการตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์และพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535

การควบรวมกิจการคือการรวมเข้ากันระหว่างนิติบุคคล 2 นิติบุคคลขึ้นไป แล้วเกิดเป็นนิติบุคคลใหม่ขึ้นมาแทน<sup>12</sup> ดังภาพ

ภาพที่ 2.4 การควบรวมกิจการตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535



<sup>11</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 139 บัญญัติว่า “อสังหาริมทรัพย์ หมายความว่า ที่ดินและทรัพย์อันติดอยู่กับที่ดินมีลักษณะเป็นการถาวรหรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินนั้น และหมายความรวมถึงทรัพย์สิทธิอันเกี่ยวกับที่ดิน หรือทรัพย์อันติดอยู่กับที่ดินหรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินนั้นด้วย”

<sup>12</sup> ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. นิลุบล เลิศนุวัฒน์ (2562). ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับบริษัทมหาชนจำกัด. กรุงเทพมหานคร, โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. หน้า 314

การควบรวมกิจการระหว่างห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีกฎหมายบัญญัติรองรับอยู่ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 3 ลักษณะ 22 หมวด 2 ส่วนที่ 6 มาตรา 1073 ถึงมาตรา 1076 และการควบรวมกิจการระหว่างบริษัทมีกฎหมายบัญญัติรองรับอยู่ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 3 ลักษณะ 22 หมวด 4 ส่วนที่ 9 มาตรา 1238 ถึงมาตรา 1243 และตามพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 หมวด 12 มาตรา 146 ถึงมาตรา 153 โดยการควบรวมกิจการนี้จะต้องมีลักษณะที่กิจการเดิมต้องเลิกกิจการไป และเกิดเป็นกิจการใหม่ขึ้นดังภาพ และกิจการใหม่ต้องรับไปทั้ง สิทธิ รวมถึงความรับผิดชอบต่างๆ ของกิจการที่ควบเข้าหากัน<sup>13</sup>

ข้อดีของการควบรวมกิจการเช่นนี้คือ กิจการการที่ถูกควบรวม (Target Corporation) จะไม่รู้สึกรู้ว่ากิจการของตนถูกรวบเข้าหรือถูกกลืนเข้าไปเป็นส่วนหนึ่งในอีกกิจการ<sup>14</sup>

ในกรณีของบริษัทมหาชนจำกัดซึ่งเป็นนิติบุคคลที่สามารถระดมทุนจากประชาชนเป็นการทั่วไปในวงกว้างได้ ดังที่กล่าวมาแล้ว การควบรวมกิจการของบริษัทมหาชนจำกัดนั้น พระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด มาตรา 146 ถึงมาตรา 153 ได้บัญญัติวิธีการ ขั้นตอน และผลที่เกิดขึ้นจากการควบรวมกิจการ โดยกำหนดรูปแบบของการควบกิจการที่เกิดขึ้นไว้ว่ากิจการที่ควบกันนั้นต้องเลิกไป และต้องตั้งกิจการใหม่ขึ้นมา และกิจการที่ตั้งขึ้นมาใหม่รับไปทั้งทรัพย์สิน หนี้สิน สิทธิและหน้าที่ รวมถึงความ รับผิดชอบต่างๆ ของกิจการที่ได้ทำการควบเข้าหากัน โดยเฉพาะบริษัทที่มีหลักทรัพย์จดทะเบียนใน ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยด้วยแล้ว หากมีผู้ถือหุ้นคัดค้านการควบรวมกิจการในที่ประชุมผู้ถือหุ้น บริษัทจะต้องจัดให้มีการซื้อหุ้นของผู้คัดค้านในราคาซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์ครั้งสุดท้าย ก่อนวันที่มีมติให้ควบกิจการของบริษัท สำหรับในกรณีที่ไม่มีราคาซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์ให้ใช้ ราคาตามที่ผู้ประเมินราคาอิสระที่ทั้งสองฝ่ายเป็นผู้แต่งตั้งขึ้นเป็นผู้กำหนด ถ้าผู้ถือหุ้นที่คัดค้านการควบรวมกิจการนั้นไม่ยอมขายหุ้นใน 15 วันนับตั้งแต่วันที่ได้รับคำเสนอขอซื้อจากบริษัทให้ บริษัทดำเนินการควบบริษัทต่อไปได้ และมติพิเศษนี้บริษัทที่จะควบเข้ากันจะต้องนำความไปจดทะเบียนภายใน 14 วันนับตั้งแต่วันที่ลงมติขึ้น

#### 2.1.4 การโอนกิจการบางส่วน (Partial Business Transfer)

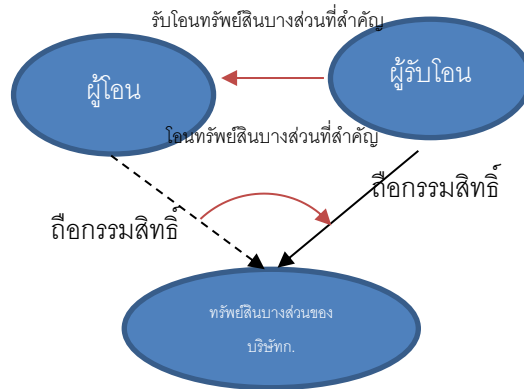
การโอนกิจการบางส่วนมีลักษณะเหมือนกันกับการโอนหรือการขายทรัพย์สินในหัวข้อ 2.1.2 และอยู่ภายใต้ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยเรื่องการซื้อขายเช่นเดียวกันดังที่กล่าวมาแล้ว เพียงแต่การโอนกิจการบางส่วนนั้นมีลักษณะที่มิใช่เป็นการขายทรัพย์สินเฉพาะอย่างในลักษณะของการซื้อขายทรัพย์สินโดยทั่วไป หากแต่เป็นการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนเจตนาโอนกิจการเป็นส่วนใดส่วนหนึ่งออกไปเป็นส่วนๆ หรือทรัพย์สินที่สำคัญ (Substantial Part of Asset) และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนั้นยังคงประกอบกิจการในส่วนอื่น

<sup>13</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1243 บัญญัติว่า “บริษัทใหม่นี้ย่อมได้ไปทั้งสิทธิและความรับผิดชอบบรรดามีอยู่แก่บริษัทเดิมอันได้มาควบเข้ากันนั้นทั้งสิ้น” และประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1076 บัญญัติว่า “ห้างหุ้นส่วนใหม่นี้ย่อมได้ไปทั้งสิทธิ ทั้งต้องอยู่ในความรับผิดชอบของห้างหุ้นส่วนเดิมที่ได้ควบเข้ากันนั้นทั้งสิ้น”

<sup>14</sup> อวยชัย สุขวงศ์, รอบรู้เรื่องการควบกิจการ. (ออนไลน์) เข้าถึงจาก <http://www.connetwork.net/wp-content/uploads/2019/04/doc060116120246.pdf>

ต่อไปได้ ภายหลังจากการโอนซึ่งทรัพย์สินของกิจการในส่วนนั้น โดยปกติแล้วการโอนทรัพย์สินที่สำคัญสามารถกระทำได้ทั้งทรัพย์สินที่มีรูปร่างของกิจการ อาทิ โรงงาน เครื่องจักร หรือที่ดิน และทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างของกิจการ เช่น ลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร หรือความลับทางการค้า เป็นต้น

ภาพที่ 2.5 การโอนกิจการบางส่วน



การโอนกิจการบางส่วนปรากฏอยู่ใน มาตรา 107 แห่งพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 ที่กำหนดให้การขายหรือโอนกิจการทั้งหมดหรือบางส่วนให้แก่บุคคลอื่น และการซื้อหรือรับโอนกิจการของบริษัทอื่นหรือบริษัทเอกชนมาเป็นของบริษัท จะต้องผ่านความเห็นชอบจากที่ประชุมผู้ถือหุ้นด้วยคะแนนเสียงไม่น้อยกว่าสามในสี่ของจำนวนเสียงทั้งหมดของผู้ถือหุ้นที่มาประชุมและมีสิทธิออกเสียงลงคะแนน<sup>15</sup> เนื่องจากการโอนทรัพย์สินที่สำคัญของบริษัท หรือการได้มาซึ่งทรัพย์สินที่สำคัญของบริษัทอื่นย่อมส่งผลกระทบต่ออย่างมีนัยยะสำคัญต่อการเติบโตของกิจการ หากเป็นบริษัทมหาชนที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย การโอนนี้ย่อมส่งผลกระทบต่อราคาของหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์ รวมทั้งสิทธิของผู้ถือหุ้นในบริษัท ดังนั้นตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจึงได้กำหนดกฎเกณฑ์เกี่ยวกับเรื่องการเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมจากกรณีบริษัทมหาชนที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์อีกด้วย อย่างไรก็ตามไม่ได้มีการบัญญัติ หรือให้คำจำกัดความของคำว่า “โอนกิจการบางส่วน” แต่อย่างใด

<sup>15</sup> พระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 มาตรา 107 บัญญัติว่า “เว้นแต่พระราชบัญญัตินี้จะบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น มติของที่ประชุมผู้ถือหุ้นนั้นให้ประกอบด้วยคะแนนเสียงดังต่อไปนี้

- (1) ในกรณีปกติ ให้ถือคะแนนเสียงข้างมากของผู้ถือหุ้นซึ่งมาประชุมและออกเสียงลงคะแนน ถ้ามีคะแนนเสียงเท่ากัน ให้ประธานในที่ประชุมออกเสียงเพิ่มขึ้นอีกเสียงหนึ่งเป็นเสียงชี้ขาด
- (2) ในกรณีดังต่อไปนี้ ให้ถือคะแนนเสียงไม่น้อยกว่าสามในสี่ของจำนวนเสียงทั้งหมดของผู้ถือหุ้นซึ่งมาประชุมและมีสิทธิออกเสียงลงคะแนน
  - (ก) การขายหรือโอนกิจการของบริษัททั้งหมดหรือบางส่วนที่สำคัญให้แก่บุคคลอื่น
  - (ข) การซื้อหรือรับโอนกิจการของบริษัทอื่นหรือบริษัทเอกชนมาเป็นของบริษัท
  - (ค) การทำ แก้วไข หรือเลิกสัญญาเกี่ยวกับการให้เช่ากิจการของบริษัททั้งหมดหรือบางส่วนที่สำคัญ การมอบหมายให้บุคคลอื่นเข้าจัดการธุรกิจของบริษัท หรือการรวมกิจการกับบุคคลอื่นโดยมีวัตถุประสงค์จะแบ่งกำไรขาดทุนกัน
- (3) ในกรณีที่บริษัทมีข้อบังคับกำหนดไว้ว่า มติของที่ประชุมผู้ถือหุ้นในเรื่องใดต้องประกอบด้วยคะแนนเสียงเกินจำนวนที่กำหนดไว้ใน (1) หรือ (2) ก็ให้เป็นไปตามนั้น”



นอกจากนี้คำว่าโอนกิจการบางส่วน ยังปรากฏอยู่ในพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 516) พ.ศ. 2554 โดยมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาดังกล่าว บัญญัติว่า “ให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามหมวด 4 ภาษีธุรกิจเฉพาะตามหมวด 5 และอากรแสตมป์ตามหมวด 6 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร ให้แก่ผู้ประกอบการซึ่งเป็นบริษัทมหาชนจำกัดหรือบริษัทจำกัดที่เป็นบริษัทในเครือเดียวกัน สำหรับมูลค่าของฐานภาษี รายรับ หรือการกระทำตราสารที่เกิดขึ้นหรือเนื่องมาจากการที่ผู้ประกอบการดังกล่าวโอนกิจการบางส่วนให้แก่กัน ตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด ทั้งนี้ สำหรับการโอนกิจการที่ได้กระทำตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 เป็นต้นไป

“บริษัทในเครือเดียวกัน” หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกันตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร และให้หมายความรวมถึงบริษัทผู้โอนกิจการถือหุ้นในบริษัทที่ถือหุ้นในบริษัทผู้รับโอนกิจการอีกทอดหนึ่งต่อเนื่องกันโดยการถือหุ้นของบริษัทดังกล่าวมีจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของจำนวนหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงทั้งหมดของบริษัทที่ถูกถือหุ้นนั้น ทั้งนี้ ความเป็นบริษัทในเครือเดียวกันจะต้องเป็นอยู่ต่อไปไม่น้อยกว่าหกเดือนนับแต่วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการโอนกิจการบางส่วนให้แก่กัน”

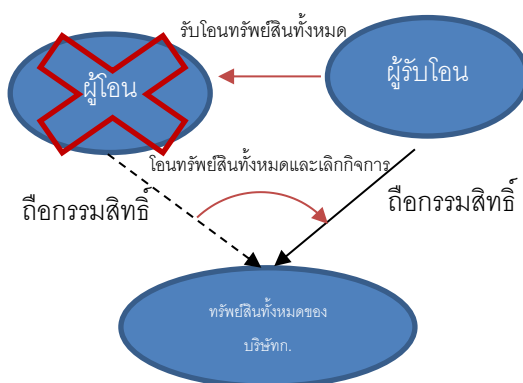
อีกทั้ง การโอนกิจการบางส่วนยังปรากฏอยู่ในประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการโอนกิจการบางส่วนให้แก่กันของบริษัทมหาชนจำกัด หรือบริษัทจำกัด เพื่อยกเว้นรัษฎากร ทั้งในพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 516) พ.ศ. 2554 และประกาศอธิบดีกรมสรรพากรที่ออกใต้พระราชกฤษฎีกาดังกล่าวก็ไม่ได้กำหนด หรือให้คำจำกัดความของการโอนกิจการบางส่วนไว้เช่นเดียวกัน

### 2.1.5 การโอนกิจการทั้งหมด (Entire Business Transfer)

การโอนกิจการทั้งหมด มีลักษณะคล้ายกับการโอนทรัพย์สินตามหัวข้อ 2.1.2 และการโอนกิจการบางส่วนตามหัวข้อ 2.1.4 ที่ได้กล่าวมาแล้ว แต่การโอนกิจการทั้งหมดนี้เป็นการขายทรัพย์สินทั้งหมดของกิจการไปยังกิจการอื่น และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่โอนกิจการทั้งหมดไปแล้วนั้น ไม่สามารถดำเนินกิจการต่อไปได้อีก ซึ่งแตกต่างกับการโอนกิจการบางส่วน การโอนกิจการทั้งหมดนี้เดิมที่ไม่เป็นที่รู้จักและนิยมใช้ในเชิงการรวมกิจการเนื่องจากถือว่าเป็นการขายทรัพย์สินตามปกติที่มีภาวะภาษีสูง และไม่มีความหมายบัญญัติรองรับ

คำว่า “โอนกิจการทั้งหมด” ปรากฏอยู่ในมาตรา 107 แห่งพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 ที่กำหนดว่าการขายหรือโอนกิจการทั้งหมดหรือการซื้อหรือรับโอนกิจการทั้งหมดของบริษัทจะต้องผ่านความเห็นชอบจากที่ประชุมผู้ถือหุ้นด้วยคะแนนเสียงไม่น้อยกว่าสามในสี่ของจำนวนเสียงทั้งหมดของผู้ถือหุ้นที่มาประชุมและมีสิทธิออกเสียงลงคะแนน เช่นเดียวกับการโอนกิจการบางส่วน และปรากฏอยู่ในมาตรา 74(1) (ค) และมาตรา 77/1 (8) (ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 5 โสฬส มาตรา 5 สัตตรส และมาตรา 6 (31) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ.2500 และข้อ 2 (50) แห่งกฎกระทรวงฉบับที่ 126 ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร พ.ศ. 2509 นอกจากนี้ การโอนกิจการทั้งหมดยังปรากฏในประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการควบเข้ากัน หรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชนจำกัด หรือบริษัทจำกัด เพื่อยกเว้นรัษฎากร ซึ่งมีด้วยกันทั้งสิ้น 3 ฉบับอันจะกล่าวในรายละเอียดต่อไปในบทที่ 3 โดยในกฎหมายทั้งหมดที่กล่าวมานี้ มิได้มีการบัญญัติ หรือให้ความหมาย หรือคำจำกัดความของการโอนกิจการทั้งหมดแต่อย่างใด

ภาพที่ 2.6 การโอนกิจการทั้งหมด



### 2.1.6 การรวมกิจการอื่นๆ ที่มีกฎหมายเฉพาะบัญญัติรองรับไว้

หากกิจการใดมีเป้าหมายดำเนินธุรกิจบางประเภทที่มีกฎหมายบัญญัติรับรองไว้โดยเฉพาะ ผู้ที่จะทำการรวมกิจการจำเป็นต้องพิจารณาถึงขอบเขตและกฎเกณฑ์ของกฎหมายเฉพาะที่รองรับธุรกิจประเภทนั้นๆ ไว้ เช่น พระราชบัญญัติกึ่งธนาคารพาณิชย์ พ.ศ. 2505 พระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเออร์ พ.ศ. 2522 พระราชบัญญัติประกันชีวิต พ.ศ. 2535 พระราชบัญญัติประกันวินาศภัย พ.ศ. 2535 และพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 เป็นต้น ทั้งนี้ เนื่องจากกฎหมายพิเศษเหล่านี้กำหนดให้สิทธิพิเศษแก่กิจการที่จะเข้าร่วมกันโดยอาจไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตามกฎหมายฉบับอื่นๆ ใดๆก็ตาม กระบวนการและระยะเวลาในการดำเนินการอาจล่าช้าและยาวนาน เนื่องจากมักจะต้องได้รับอนุมัติในการรวมกิจการจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้องก่อน<sup>16</sup>

## 2.2 ภาระภาษีในการโอนกิจการทั้งหมดตามกฎหมายไทยในชั้นของนิติบุคคลผู้โอนกิจการ

ตามที่ได้กล่าวมาแล้วว่านอกจากการโอนกิจการทั้งหมดจะปรากฏอยู่ในมาตรา 107 แห่งพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 ที่กำหนดว่าการขายหรือโอนกิจการทั้งหมดหรือการซื้อหรือรับโอนกิจการทั้งหมดของบริษัทจะต้องผ่านความเห็นชอบจากที่ประชุมผู้ถือหุ้นด้วยคะแนนเสียงไม่น้อยกว่าสามในสี่ของจำนวนเสียงทั้งหมดของผู้ถือหุ้นที่มาประชุมและมีสิทธิออกเสียงลงคะแนน การโอนกิจการนี้แม้ไม่มีมีการให้ค่านิยามไว้แต่รัฐคำนึงถึงความจำเป็นในการปรับปรุงโครงสร้างธุรกิจ จึงได้กำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการโอนกิจการทั้งหมดระหว่างนิติบุคคลโดยให้สิทธิยกเว้นภาษีอากรจากการโอนกิจการทั้งหมดใน 2 ระดับชั้น คือ ชั้นของนิติบุคคลผู้โอนกิจการ และชั้นของผู้ถือหุ้นหรือหุ้นส่วนของนิติบุคคลผู้โอนกิจการ

ผู้เขียนเห็นว่าก่อนจะเข้าสู่ประเด็นสิทธิยกเว้นภาษีอากรกรณีการโอนกิจการทั้งหมด ควรนำเสนอเพื่อให้เข้าใจหลักทั่วไปก่อนว่าหากไม่มีการยกเว้นภาษีอากรดังกล่าวนิติบุคคลผู้โอนกิจการจะต้องแบกรับภาระภาษีอะไรบ้าง

<sup>16</sup> กิตติพงศ์ อรุณพิพัฒน์พงศ์และคณะ, การควบรวมกิจการ โอกาสของธุรกิจไทย. อ้างแล้วหน้า 8

## 2.2.1 ภาวะภาษีจากการขายทรัพย์สิน

ดังที่ได้กล่าวไปแล้วว่าการโอนกิจการทั้งหมดคือการโอนขายทรัพย์สินทั้งหมดของนิติบุคคล กล่าวคือ ในการโอนกิจการทั้งหมด นิติบุคคลผู้โอนขายกิจการต้องขายทรัพย์สินแต่ละอย่างของนิติบุคคลออกไป ซึ่งการขายทรัพย์สินดังกล่าวย่อมมีภาวะภาษีที่เกี่ยวข้องกับการขายทรัพย์สิน โดยผู้เขียนจะกล่าวถึงทั้งกรณี บุคคลธรรมดาเป็นผู้ขายทรัพย์สินและกรณีนิติบุคคลเป็นผู้ขายทรัพย์สิน เพื่อให้เห็นถึงความเหมือนคือความต่าง ควบคู่กันไป

### 2.2.1.1 กรณีบุคคลธรรมดาเป็นผู้ขาย

การขายทรัพย์สินสิ่งของใช้ส่วนตัวที่เป็นสังหาริมทรัพย์ที่มีใช้เรียกบ้านเรือที่มีระวางตั้งแต่หก ต้นขึ้นไป เรือกลไฟ หรือรถยนต์ที่มีระวางตั้งแต่ห้าต้นขึ้นไป หรือแพ การขายดังกล่าวเข้าลักษณะเป็น "การขายสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร" ผู้มีเงินได้ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ ตามมาตรา 42(9) แห่งประมวลรัษฎากร<sup>17</sup> ส่วนการขายสินค้าที่ไม่เข้าลักษณะดังกล่าว หรือการขายเรือกำปั่นเรือที่มีระวางตั้งแต่หกต้นขึ้นไป เรือกลไฟ หรือรถยนต์ที่มีระวางตั้งแต่ห้าต้นขึ้นไป หรือแพ เงินได้จากการขายดังกล่าว เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร<sup>18</sup> ผู้มีเงินได้ต้อง

<sup>17</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 42 บัญญัติว่า "เงินได้พึงประเมินประเภทต่อไปนี้ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้

...

(9) การขายสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก หรือสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร แต่ไม่รวมถึงเรือกำปั่น เรือที่มีระวางตั้งแต่หกต้นขึ้นไป เรือกลไฟ หรือรถยนต์ที่มีระวางตั้งแต่ห้าต้นขึ้นไป หรือแพ

..."

<sup>18</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 40 บัญญัติว่า "เงินได้พึงประเมินนั้น คือเงินได้ประเภทต่อไปนี้ รวมตลอดถึงเงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ดังกล่าว ไม่ว่าในทอดใด

(1) เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานไม่ว่าจะเป็นเงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่นายจ้างจ่ายชားหนี้ใดๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชาระ และเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใดๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน

(2) เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ ไม่ว่าจะเป็นค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่ผู้จ่ายเงินได้จ่ายชาระหนี้ใดๆ ซึ่งผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องชาระ และเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใดๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ นั้นไม่ว่าหน้าที่ หรือตำแหน่งงาน หรืองานที่รับทำให้นั้นจะเป็นการประจำหรือชั่วคราว

(3) ค่าแห่งกุติวัลล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปี หรือเงินได้มีลักษณะเป็นเงินรายปีอันได้มาจากพันธกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล

(4) เงินได้ที่เป็น

(ก) ดอกเบี้ยพันธบัตร ดอกเบี้ยเงินฝาก ดอกเบี้ยหุ้นกู้ ดอกเบี้ยตัวเงิน ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมไม่ว่าจะมีหลักประกันหรือไม่ ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว หรือผลต่างระหว่างราคาไถ่ถอนกับราคาจำหน่ายตัวเงินหรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออกและจำหน่ายครั้งแรกในราคาต่ำกว่าราคาไถ่ถอน รวมทั้งเงินได้ที่มีลักษณะทำนองเดียวกันกับดอกเบี้ย ผลประโยชน์หรือค่าตอบแทนอื่น ๆ ที่ได้จากการให้กู้ยืม หรือจากสิทธิเรียกร้องในหนี้ทุกชนิด ไม่ว่าจะมีหลักประกันหรือไม่ก็ตาม

(ข) เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงิน เพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่อยู่ในบังคับ ต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว

เพื่อประโยชน์ในการคำนวณเงินได้ตามวรรคหนึ่ง ในกรณีที่บุตรชอบด้วยกฎหมายที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะเป็นผู้มีเงินได้ และความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดา แต่ถ้าความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดาหรือของมารดาผู้ใช้อำนาจปกครอง หรือของบิดาในกรณีบิดามารดาใช้อำนาจปกครองร่วมกัน

ความในวรรคสองให้ใช้บังคับกับบุตรบุญธรรมที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะซึ่งเป็นผู้มีเงินได้ด้วยโดยอนุโลม

(ค) เงินโบนัสที่จ่ายแก่ผู้ถือหุ้น หรือผู้เป็นหุ้นส่วนในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(ง) เงินลดทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเฉพาะส่วนที่จ่ายไม่เกินกว่ากำไรและเงินที่กัไว้รวมกัน

(จ) เงินเพิ่มทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งจากกำไรที่ได้มาหรือเงินที่กัไว้รวมกัน

(ฉ) ผลประโยชน์ที่ได้จากการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควบเข้ากัน หรือรับช่วงกัน หรือเลิกกัน ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน

(ช) ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนการเป็นหุ้นส่วน โอนหน่วยลงทุน หรือโอนหุ้น หุ้นกู้ พันธบัตรหรือตั๋วเงิน หรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออก รวมทั้งเงินได้จากการขายคืนหน่วยลงทุนให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นกองทุนรวม ทั้งนี้ เฉพาะซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน

(ซ) เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือผลประโยชน์อื่นใดในลักษณะเดียวกันที่ได้จากการถือหรือ ครอบครองโทเคนดิจิทัล

(ณ) ผลประโยชน์ที่ได้รับจากการโอนคริปโทเคอร์เรนซีหรือโทเคนดิจิทัล ทั้งนี้ เฉพาะซึ่งตีราคา เป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน

(5) เงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจาก

(ก) การให้เช่าทรัพย์สิน

(ข) การมรดกสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน

(ค) การมรดกสัญญาซื้อขายเงินผ่อนซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ซื้อขายนั้น โดยไม่ต้องคืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว

ในกรณี (ก) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้มีเงินได้แสดงเงินได้ต่ำไป ไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินได้นั้นตามจำนวนเงินที่ทรัพย์สินนั้นสมควรให้เข้าได้ตามปกติ และให้ถือว่าจำนวนเงินที่ประเมินนี้เป็นเงินได้พึงประเมินของผู้มีเงินได้ ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้ ทั้งนี้ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการอุทธรณ์ตามส่วน 2 หมวด 2 ลักษณะ 2 มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ในกรณี (ข) และ (ค) ให้ถือว่าเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้วแต่วันทำสัญญาจนถึงวันมรดกสัญญาทั้งสิ้น เป็นเงินได้พึงประเมินของปีที่มีการมรดกสัญญานั้น

(6) เงินได้จากวิชาชีพอิสระ คือ วิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอิสระอื่น ซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้

(7) เงินได้จาการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ

(8) เงินจากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (7) แล้ว

เงินค่าภาษีอากรตามวรรคหนึ่ง ถ้าผู้จ่ายเงินหรือผู้ออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทใด ไม่ว่าทอดใดหรือในปีภาษีใดก็ตาม ให้ถือเป็นเงินได้ประเภทและของ ปีภาษีเดียวกันกับเงินได้ที่ออกแทนให้

นำเงินได้ดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ ตามมาตรา 56<sup>19</sup> และมาตรา 56 ทวิแห่งประมวลรัษฎากร<sup>20</sup> แล้วแต่กรณี โดยมีสิทธิเลือกหักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควร หรือหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตรา ร้อยละ 80 ทั้งนี้ ตามมาตรา 46 แห่งประมวลรัษฎากร<sup>21</sup> ประกอบกับ<sup>22</sup>

สำหรับการขายที่ดินหรือที่ดินพร้อมอาคาร เงินได้จากการขายที่ดินหรือที่ดินพร้อมอาคารเข้า ลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร<sup>23</sup> ผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดา ดังนี้

<sup>19</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 56 บัญญัติว่า “ให้บุคคลทุกคน เว้นแต่ผู้เยาว์ หรือผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ หรือเสมือนไร้ความสามารถ ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว พร้อมทั้งข้อความอื่น ๆ ภายในเดือนมีนาคม ทุก ๆ ปี ตามแบบที่อธิบดี กำหนดต่อเจ้าพนักงานซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้งถ้าบุคคลนั้น

- (1) ไม่มีสามีหรือภริยาและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 60,000 บาท
- (2) ไม่มีสามีหรือภริยาและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเฉพาะตามมาตรา 40 (1) ประเภทเดียวเกิน 120,000 บาท
- (3) มีสามีหรือภริยาและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 120,000 บาท หรือ
- (4) มีสามีหรือภริยาและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเฉพาะตามมาตรา 40 (1) ประเภทเดียวเกิน 220,000 บาท

ในกรณีข้างต้นสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกินจำนวนตาม (1) ให้ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินในชื่อของห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้นที่ได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วภายในกำหนดเวลาและตามแบบเช่นเดียวกับวรรคก่อน การเสียภาษีในกรณีเช่นนี้ ให้ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการรับผิดชอบเสียภาษีในชื่อของห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้นจากยอดเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้น เสมือนเป็นบุคคลธรรมดาคนเดียวโดยไม่มีกรแบ่งแยก ทั้งนี้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลแต่ละคนไม่จำเป็นต้องยื่นรายการเงินได้ สำหรับจำนวนเงินได้พึงประเมินดังกล่าวเพื่อเสียภาษีอีก แต่ถ้าห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้นมีภาษีค้างชำระ ให้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลทุกคนร่วมรับผิดชอบในเงินภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย”

<sup>20</sup> ประมวลรัษฎากรมาตรา 56 ทวิ บัญญัติว่า “เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลาตามมาตรา 56 ให้ผู้มีหน้าที่ยื่นรายการตามมาตรา 56 มาตรา 57 มาตรา 57 ทวิ และมาตรา 57 ทริ ยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดแสดงรายการเงินได้เฉพาะตามมาตรา 40(5) (6) (7) หรือ (8) ไม่ว่าจะมิเงินได้ประเภทอื่นรวมอยู่ด้วยหรือไม่ ที่ได้รับตั้งแต่เดือนมกราคมถึงเดือนมิถุนายน ภายในเดือนกันยายนของทุกปีภาษี

เงินได้ตามมาตรา 40(5) ตามวรรคหนึ่ง ไม่รวมถึงเงินกินเปล่า เงินช่วยค่าก่อสร้าง เงินค่าซ่อมแซม ค่าแห่งอาคารหรือโรงเรียนที่ได้รับกรรมสิทธิ์

การยื่นรายการตามวรรคหนึ่ง ให้คำนวณภาษีตามมาตรา 48 โดยหักลดหย่อนตามมาตรา 47 ให้กึ่งหนึ่ง และชำระภาษีถ้ามี พร้อมกับการยื่นรายการนั้นเจ้าพนักงานตามมาตรา 56

ภาษีที่ชำระตามวรรคสาม ให้ถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 57 จัตวา”

<sup>21</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 46 บัญญัติว่า “เงินได้พึงประเมินตามความในมาตรา 40(8) ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามที่จะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา”

<sup>22</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ.2502 มาตรา 8 บัญญัติว่า “เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ดังต่อไปนี้

...

(25) การขายของนอกจากที่ระบุไว้ในข้ออื่นซึ่งผู้ขายมิได้เป็นผู้ผลิต ร้อยละ 60

...”

<sup>23</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 40 บัญญัติว่า “เงินได้พึงประเมินนั้น คือเงินได้ประเภทต่อไปนี้ รวมตลอดถึงเงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ดังกล่าว ไม่ว่าในทอดใด

(1) เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานไม่ว่าจะเป็นเงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่นายจ้างจ่ายชำระหนี้ใดๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใดๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน

(2) เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ ไม่ว่าจะเป็นค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่ผู้จ่ายเงินได้จ่ายชำระหนี้ใดๆ ซึ่งผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใดๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ นั้นไม่ว่าหน้าที่ หรือตำแหน่งงาน หรืองานที่รับทำให้นั้นจะเป็นการประจำหรือชั่วคราว

(3) ค่าแห่งกุฎีวัด ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปี หรือเงินได้มีลักษณะเป็นเงินรายปีอันได้มาจากพินัยกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล

(4) เงินได้ที่เป็น

(ก) ดอกเบี้ยพันธบัตร ดอกเบี้ยเงินฝาก ดอกเบี้ยหุ้นกู้ ดอกเบี้ยตัวเงิน ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมไม่ว่าจะมีหลักประกันหรือไม่ ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว หรือผลต่างระหว่างราคาไถ่ถอนกับราคาจำหน่ายตั๋วเงินหรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออกและจำหน่ายครั้งแรกในราคาต่ำกว่าราคาไถ่ถอน รวมทั้งเงินได้ที่มีลักษณะทำนองเดียวกันกับดอกเบี้ย ผลประโยชน์หรือค่าตอบแทนอื่นๆ ที่ได้จากการให้กู้ยืม หรือจากสิทธิเรียกร้องในหนี้ทุกชนิด ไม่ว่าจะไม่มีหลักประกันหรือไม่ก็ตาม

(ข) เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงิน เพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่อยู่ในบังคับ ต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว

เพื่อประโยชน์ในการคำนวณเงินได้ตามวรรคหนึ่ง ในกรณีที่บุตรชอบด้วยกฎหมายที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะเป็นผู้มีเงินได้ และความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดา แต่ถ้าความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดาหรือของมารดาผู้ใช้อำนาจปกครอง หรือของบิดาในกรณีบิดามารดาใช้อำนาจปกครองร่วมกัน

ความในวรรคสองให้ใช้บังคับกับบุตรบุญธรรมที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะซึ่งเป็นผู้มีเงินได้ด้วยโดยอนุโลม

(ค) เงินโบนัสที่จ่ายแก่ผู้ถือหุ้น หรือผู้เป็นหุ้นส่วนในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(ง) เงินลดทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเฉพาะส่วนที่จ่ายไม่เกินกว่ากำไรและเงินที่ก้นไว้รวมกัน

(จ) เงินเพิ่มทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งจากกำไรที่ได้มาหรือเงินที่ก้นไว้รวมกัน

(ฉ) ผลประโยชน์ที่ได้จากการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควบเข้ากัน หรือรับช่วงกัน หรือเลิกกัน ซึ่งตราความเป็นเงินได้เกิน

กว่าเงินทุน

(ข) ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนการเป็นหุ้นส่วน โอนหน่วยลงทุน หรือโอนหุ้น หุ้นกู้ พันธบัตรหรือตั๋วเงิน หรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออก รวมทั้งเงินได้จากการขายคืนหน่วยลงทุนให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นกองทุนรวม ทั้งนี้ เฉพาะซึ่งตราความเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน

(ช) เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือผลประโยชน์อื่นใดในลักษณะเดียวกันที่ได้จากการถือหรือ ครอบครองโทเคนดิจิทัล

(ฅ) ผลประโยชน์ที่ได้รับจากการโอนคริปโทเคอร์เรนซีหรือโทเคนดิจิทัล ทั้งนี้ เฉพาะซึ่งตราความเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน

(5) เงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจาก

(ก) การให้เช่าทรัพย์สิน

(ข) การผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน

(ค) การผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อนซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ซื้อขายนั้น โดยไม่ต้องคืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว

ก. หากเป็นเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ซึ่งได้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่ง ตามมาตรา 50(5)<sup>24</sup> และมาตรา 52 แห่งประมวลรัษฎากร<sup>25</sup> เมื่อถึงกำหนดยื่นรายการ ผู้มีเงินได้มีสิทธิจะเลือกเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยไม่ต้องนำเงินได้ดังกล่าวไปรวมคำนวณภาษีกับเงินได้ประเภทอื่นก็ได้ ตามมาตรา 48(4) แห่งประมวลรัษฎากร<sup>26</sup>

ในกรณี (ก) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้มีเงินได้แสดงเงินได้ต่ำไป ไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินได้นั้นตามจำนวนเงินที่ทรัพย์สินนั้นสมควรให้เข้าได้ตามปกติ และให้ถือว่าจำนวนเงินที่ประเมินนี้เป็นเงินได้พึงประเมินของผู้มีเงินได้ ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้ ทั้งนี้ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการอุทธรณ์ตามส่วน 2 หมวด 2 ลักษณะ 2 มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ในกรณี (ข) และ (ค) ให้ถือว่าเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้วแต่วันทำสัญญาจนถึงวันคิดสัญญาทั้งสิ้น เป็นเงินได้พึงประเมินของปีที่มีการคิดสัญญานั้น

(6) เงินได้จากวิชาชีพอิสระ คือ วิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอิสระอื่น ซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้

(7) เงินได้จากกรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ

(8) เงินจากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (7) แล้ว

เงินค่าภาษีอากรตามวรรคหนึ่ง ถ้าผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทใด ไม่ว่าทอดใดหรือในปีภาษีใดก็ตาม ให้ถือเป็นเงินได้ประเภทและของ ปีภาษีเดียวกันกับเงินได้ที่ออกแทนให้แทน

<sup>24</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 50 บัญญัติว่า “ให้บุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือคณะบุคคลผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 หักภาษีเงินได้ไว้ทุกคราวที่จ่ายเงินได้พึงประเมินตามวิธีดังต่อไปนี้

...

(5) ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) เฉพาะที่จ่ายให้แก่ผู้รับซึ่งขายอสังหาริมทรัพย์ ให้คำนวณหักดังต่อไปนี้

(ก) สำหรับอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับการให้โดยเสนหา ให้คำนวณภาษีตามเกณฑ์ในมาตรา 48(4) (ก) เป็นเงินภาษีทั้งสิ้นเท่าใด ให้หักเป็นเงินภาษีไว้เท่านั้น

(ข) สำหรับอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางอื่นนอกจาก (ก) ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา แล้วคำนวณภาษีตามเกณฑ์ในมาตรา 48(4) (ข) เป็นเงินภาษีทั้งสิ้นเท่าใด ให้หักเป็นเงินภาษีไว้เท่านั้น

...”

<sup>25</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 52 บัญญัติว่า “บุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือคณะบุคคลซึ่งมีหน้าที่หักภาษีตามมาตรา 50(1) (2) (3) และ (4) ต้องนำเงินภาษีที่ตนมีหน้าที่ต้องหักไปส่ง ณ ที่ว่าการอำเภอภายในเจ็ดวันนับแต่วันที่จ่ายเงิน ไม่ว่าตนจะได้หักภาษีไว้แล้วหรือไม่

ภาษีที่คำนวณหักไว้ตามมาตรา 50(5) และ (6) ให้ผู้มีหน้าที่หักภาษีนำส่งต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่มีการจดทะเบียน และห้ามพนักงานเจ้าหน้าที่ลงนามรับรู้ ยอมให้ทำหรือบันทึกไว้จนกว่าจะได้รับเงินภาษีที่นำส่งไว้ครบถ้วนถูกต้องแล้ว และในกรณีที่ไม่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมให้นำส่งตามวรรคหนึ่ง

ภาษีหัก ณ ที่จ่ายตามวรรคสองให้ส่งเป็นรายได้แผ่นดินตามระเบียบที่รัฐมนตรีกำหนด”

<sup>26</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 48 บัญญัติว่า “เงินได้พึงประเมินต้องเสียภาษีเงินได้ดังต่อไปนี้

...

(4) ผู้มีเงินได้จะเลือกเสียภาษีโดยไม่ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีตาม (1) และ (2) ก็ได้ เฉพาะเงินได้ตามมาตรา 40 (8) ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก หรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้มา โดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ดังต่อไปนี้

(ก) เงินจากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก หรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับการให้โดยเสนหา ให้หักค่าใช้จ่ายร้อยละ 50 ของเงินได้ เหลือเท่าใดถือเป็นเงินได้สุทธิแล้วหารด้วยจำนวนปีที่ถือครอง ได้ผลลัพธ์เป็นเงินเท่าใด ให้คำนวณภาษีตามอัตราภาษีเงินได้ ได้เท่าใดคูณด้วยจำนวนปีที่ถือครอง ผลลัพธ์ที่ได้เป็นเงินภาษีที่ต้องเสีย

ข. หากเป็นเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ซึ่งได้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่ง ตามมาตรา 50(5)(ข)<sup>27</sup> และมาตรา 52 แห่งประมวลรัษฎากร<sup>28</sup>แล้วเมื่อถึง กำหนดเวลายื่นรายการ ผู้มีเงินได้ต้องนำเงินได้ดังกล่าวไปรวมคำนวณภาษีกับเงินได้ประเภทอื่นตามมาตรา 48(4) แห่งประมวลรัษฎากร<sup>29</sup> เว้นแต่การขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าว เข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์

---

(ข) เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางอื่นนอกจาก (ก) ให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา เหลือเท่าใด ถือเป็นเงินได้สุทธิ แล้วหารด้วยจำนวนปีที่ถือครองได้ผลลัพธ์เป็นเงินเท่าใด ให้คำนวณภาษีตามอัตรากำหนดเงินได้ ได้เท่าใดให้คูณด้วยจำนวนปีที่ถือครอง ผลลัพธ์ที่ได้เป็นเงินภาษีที่ต้องเสีย

ในกรณีที่เสียภาษีโดยไม่นำไปรวมคำนวณภาษีตาม (1) และ (2) เมื่อคำนวณภาษีแล้วต้องเสียไม่เกินร้อยละ 20 ของราคาขาย

ในกรณีที่เสียภาษีโดยนำไปรวมคำนวณภาษีตาม (1) และ (2) ให้หักค่าใช้จ่ายร้อยละ 50 ของเงินได้ตาม (ก) หรือตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาตาม (ข) แล้วแต่กรณี เหลือเท่าใดนำไปรวมคำนวณภาษีกับเงินได้อย่างอื่น

คำว่า "จำนวนปีที่ถือครอง" ใน (ก) หรือ (ข) หมายถึงจำนวนปีนับตั้งแต่ปีที่ได้กรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ถึงปีที่โอนกรรมสิทธิ์ หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์นั้น ถ้าเกินสิบปีให้นับเพียงสิบปี และเศษของปีให้นับเป็นหนึ่งปี

..."

<sup>27</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 50 บัญญัติว่า "ให้บุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือคณะบุคคลผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 หักภาษีเงินได้ไว้ทุกคราวที่จ่ายเงินได้พึงประเมินตามวิธีดังต่อไปนี้

...

(5) ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) เฉพาะที่จ่ายให้แก่ผู้รับซึ่งขายอสังหาริมทรัพย์ ให้คำนวณหักดังต่อไปนี้

(ก) สำหรับอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับการให้โดยเสนหา ให้คำนวณภาษีตามเกณฑ์ในมาตรา 48(4) (ก) เป็นเงินภาษีทั้งสิ้นเท่าใด ให้หักเป็นเงินภาษีไว้เท่านั้น

(ข) สำหรับอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางอื่นนอกจาก (ก) ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา แล้วคำนวณภาษีตามเกณฑ์ในมาตรา 48(4) (ข) เป็นเงินภาษีทั้งสิ้นเท่าใด ให้หักเป็นเงินภาษีไว้เท่านั้น

..."

<sup>28</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 52 บัญญัติว่า "บุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือคณะบุคคลซึ่งมีหน้าที่หักภาษีตามมาตรา 50(1) (2) (3) และ (4) ต้องนำเงินภาษีที่ตนมีหน้าที่ต้องหักไปส่ง ณ ที่ว่าการอำเภอภายในเจ็ดวันนับแต่วันที่ยื่นเงินได้ ไม่ว่าตนจะได้หักภาษีไว้แล้วหรือไม่

ภาษีที่คำนวณหักไว้ตามมาตรา 50(5) และ (6) ให้ผู้มีหน้าที่หักภาษีนำส่งต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่มีการจดทะเบียน และห้ามพนักงานเจ้าหน้าที่ลงนามรับรู้ ยอมให้ทำหรือบันทึกไว้จนกว่าจะได้รับเงินภาษีที่นำส่งไว้ครบถ้วนถูกต้องแล้ว และในกรณีที่ไม่มีกรจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมให้นำส่งตามวรรคหนึ่ง

ภาษีหัก ณ ที่จ่ายตามวรรคสองให้ส่งเป็นรายได้แผ่นดินตามระเบียบที่รัฐมนตรีกำหนด"

<sup>29</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 48 บัญญัติว่า "เงินได้พึงประเมินต้องเสียภาษีเงินได้ดังต่อไปนี้

...

(4) ผู้มีเงินได้จะเลือกเสียภาษีโดยไม่ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีตาม (1) และ (2) ก็ได้ เฉพาะเงินได้ตามมาตรา 40 (8) ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก หรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้มา โดยมีได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ดังต่อไปนี้

(ก) เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก หรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับการให้โดยเสนหา ให้หักค่าใช้จ่ายร้อยละ 50 ของเงินได้ เหลือเท่าใดถือเป็นเงินได้สุทธิแล้วหารด้วยจำนวนปีที่ถือครอง ได้ผลลัพธ์เป็นเงินเท่าใด ให้คำนวณภาษีตามอัตรากำหนดเงินได้ ได้เท่าใดคูณด้วยจำนวนปีที่ถือครอง ผลลัพธ์ที่ได้เป็นเงินภาษีที่ต้องเสีย

(ข) เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางอื่นนอกจาก (ก) ให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา เหลือเท่าใด ถือเป็นเงินได้สุทธิ แล้วหารด้วยจำนวนปีที่ถือครองได้ผลลัพธ์เป็นเงินเท่าใด ให้คำนวณภาษีตามอัตรากำหนดเงินได้ ได้เท่าใดให้คูณด้วยจำนวนปีที่ถือครอง ผลลัพธ์ที่ได้เป็นเงินภาษีที่ต้องเสีย



ที่ได้กระทำภายในห้าปีนับแต่วันที่ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น ตามมาตรา 4(6) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541<sup>30</sup> ซึ่งได้ถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 50(5) แห่งประมวลรัษฎากร<sup>31</sup> และได้เสียภาษีธุรกิจเฉพาะไว้แล้ว

ในกรณีที่เสียภาษีโดยไม่นำไปรวมคำนวณภาษีตาม (1) และ (2) เมื่อคำนวณภาษีแล้วต้องเสียไม่เกินร้อยละ 20 ของราคาขาย

ในกรณีที่เสียภาษีโดยนำไปรวมคำนวณภาษีตาม (1) และ (2) ให้หักค่าใช้จ่ายร้อยละ 50 ของเงินได้ตาม (ก) หรือตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาตาม (ข) แล้วแต่กรณี เหลือเท่าใดนำไปรวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่น

คำว่า "จำนวนปีที่ถือครอง" ใน (ก) หรือ (ข) หมายถึงจำนวนปีนับตั้งแต่วันที่ได้กรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ถึงปีที่โอนกรรมสิทธิ์ หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์นั้น ถ้าเกินสิบปีให้นับเพียงสิบปี และเศษของปีให้นับเป็นหนึ่งปี

...

<sup>30</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 มาตรา 4 บัญญัติว่า "ให้การขายอสังหาริมทรัพย์เฉพาะที่ต้องจดทะเบียนสิทธิและ นิติกรรมดังต่อไปนี้ เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรที่ต้องเสียภาษี ธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร

(1) การขายอสังหาริมทรัพย์ของผู้ซึ่งได้รับอนุญาตให้ทำการจัดสรรที่ดิน ตามกฎหมายว่าด้วยการควบคุมการจัดสรรที่ดิน

(2) การขายห้องชุดของผู้ประกอบกิจการซึ่งเป็นผู้ขอจดทะเบียนอาคารชุด ตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด

(3) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นอาคารที่สร้างขึ้นเพื่อขาย รวมถึงการ ขายที่ดินอันเป็นที่ตั้งของอาคารดังกล่าว

(4) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตาม (1) (2) หรือ (3) เฉพาะกรณีที่มีการแบ่งขายหรือมีการแบ่งแยกไว้เพื่อขาย โดยได้จัดทำถนนหรือสิ่ง สาธารณูปโภคอื่น หรือให้ค้ำประกันว่าจะจัดให้มีสิ่งดังกล่าว

(5) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมีไว้ในประกอบการกิจการเฉพาะของ นิติบุคคลตามมาตรา 77/1 แห่งประมวลรัษฎากร

(6) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตาม (1) (2) (3) (4) หรือ (5) ที่ได้กระทำภายในห้าปีนับแต่วันที่ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น เว้นแต่

(ก) การขายหรือการถูกเวนคืนตามกฎหมายว่าด้วยการเวนคืน อสังหาริมทรัพย์

(ข) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดก

(ค) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้เป็นสถานที่อยู่อาศัยอันเป็นแหล่ง สำคัญที่ผู้ขายมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรเป็นเวลา ไม่น้อยกว่าหนึ่งปีนับแต่วันที่ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น ในกรณีที่ที่ดินและอาคารหรือสิ่งปลูกสร้างตาม (ค) ได้มาไม่พร้อมกัน กำหนดเวลาห้าปีตามความใน (6) ให้ถือตามระยะเวลาการได้มาซึ่งที่ดินหรืออาคาร หรือสิ่งปลูกสร้างที่ได้มาภายหลัง

(ง) การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดย ไม่มีค่าตอบแทนให้แก่บุตรชอด้วยกฎหมายของตน แต่ไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม

(จ) การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ทาง มรดกให้แก่ทายาทโดยธรรมหรือผู้รับพินัยกรรมซึ่งเป็นทายาทโดยธรรม

(ฉ) การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ ให้แก่ส่วนราชการหรือองค์การของรัฐบาลตามมาตรา 2 แห่งประมวลรัษฎากรโดย ไม่มีค่าตอบแทน

(ช) การแลกเปลี่ยนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ กับส่วนราชการหรือองค์การของรัฐบาลตามมาตรา 2 แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะใน กรณีที่ส่วนราชการหรือองค์การของรัฐบาลนั้นมิได้มีการจ่ายค่าตอบแทนเป็นอย่างอื่น นอกจากอสังหาริมทรัพย์ที่แลกเปลี่ยนนั้น"

<sup>31</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 50 บัญญัติว่า "ให้บุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือคณะบุคคลผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 หักภาษีเงินได้ไว้ทุกคราวที่จ่ายเงินได้พึงประเมินตามวิธีดังต่อไปนี้

...

(5) ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) เฉพาะที่จ่ายให้แก่ผู้รับซึ่งขายอสังหาริมทรัพย์ ให้คำนวณหักดังต่อไปนี้

เมื่อถึงกำหนดยื่นรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำเงินได้นั้นมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามมาตรา 3 แห่ง<sup>32</sup>

สำหรับภาษีมูลค่าเพิ่ม หากบุคคลธรรมดาขายสินค้าโดยไม่ได้กระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 77/2<sup>33</sup> และมาตรา 77/1(5) แห่งประมวลรัษฎากร<sup>34</sup>

นอกจากนี้ กรณีบุคคลธรรมดาได้ขายที่ดินหรือที่ดินพร้อมอาคารที่ได้กระทำภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น หรือที่ดินพร้อมอาคารที่ใช้เป็นสถานที่อยู่อาศัยอันเป็นแหล่งสำคัญโดยผู้ขายมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎร และได้อาศัยเป็นเวลานานน้อยกว่าหนึ่งปีนับแต่วันที่ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น เข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ตามมาตรา 4(6) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541<sup>35</sup> ผู้ขายมีหน้าที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 91/2(6) แห่งประมวล

(ก) สำหรับอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับจากการให้โดยเสนหา ให้คำนวณภาษีตามเกณฑ์ในมาตรา 48(4) (ก) เป็นเงินภาษีทั้งสิ้นเท่าใด ให้หักเป็นเงินภาษีไว้เท่านั้น

(ข) สำหรับอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางอื่นนอกจาก (ก) ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา แล้วคำนวณภาษีตามเกณฑ์ในมาตรา 48(4) (ข) เป็นเงินภาษีทั้งสิ้นเท่าใด ให้หักเป็นเงินภาษีไว้เท่านั้น

...

<sup>32</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 247) พ.ศ.2534 มาตรา 3 บัญญัติว่า “ผู้มีเงินได้ที่ได้รับเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามมาตรา 3(6) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 244) พ.ศ. 2534 ซึ่งได้ถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50(5) แห่งประมวลรัษฎากร และได้เสียภาษี ธุรกิจเฉพาะไว้แล้ว เมื่อถึงกำหนดยื่นรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้โดยต้องแสดงรายละเอียดการเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามแบบและภายในระยะเวลาที่อธิบดีกำหนด ทั้งนี้ เฉพาะกรณีที่ผู้มีเงินได้ดังกล่าวไม่ขอรับเงินภาษีที่ถูกหักไว้นั้นคืนหรือไม่ขอเครดิตเงินภาษีที่ถูกหักไว้นั้นไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน”

<sup>33</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/2 บัญญัติว่า “การกระทำกิจการดังต่อไปนี้ในราชอาณาจักร ให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามบทบัญญัติในหมวดนี้

(1) การขายสินค้าหรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการ

(2) การนำเข้าสินค้าโดยผู้นำเข้า

การให้บริการในราชอาณาจักร ให้หมายถึง บริการที่ทำในราชอาณาจักร โดยไม่คำนึงว่าการให้บริการนั้นจะอยู่ในต่างประเทศหรือในราชอาณาจักร

การให้บริการที่ทำในต่างประเทศและได้มีการให้บริการนั้นในราชอาณาจักร ให้ถือว่า การให้บริการนั้นเป็นการให้บริการในราชอาณาจักร”

<sup>34</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 บัญญัติว่า “ในหมวดนี้ เว้นแต่ข้อความจะแสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น

...

(5) “ผู้ประกอบการ” หมายความว่า บุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ไม่ว่าจะกระทำความดังกล่าวจะได้รับประโยชน์ หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ และไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่

...

<sup>35</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 มาตรา 4 บัญญัติว่า “ให้การขายอสังหาริมทรัพย์เฉพาะที่ต้องจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมดังต่อไปนี้ เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรที่ต้องเสียภาษี ธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร

รัชฎาการ<sup>36</sup> อนึ่ง กรณีการซื้อที่ดินหรือที่ดินพร้อมอาคารมาแล้วขายไป หากการขายดังกล่าวไม่เข้าลักษณะตามมาตรา 3(1)(2)(3)(4) หรือ (5) แห่งพระราชบัญญัติการออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 244) พ.ศ.2534 ที่ได้กระทำเกินกว่า 5 ปี นับแต่วันที่ได้ออกรับอสังหาริมทรัพย์นั้น หรือการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดก หรือการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้เป็นสถานที่อยู่อาศัยอันเป็นแหล่งสำคัญ โดยผู้ขายมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎร และได้อาศัยเป็นเวลาไม่น้อยกว่า 1 ปี นับแต่วันที่ได้ออกรับอสังหาริมทรัพย์นั้น การขาย อสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวไม่เข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร จึงไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

### 2.2.1.2 กรณีนิติบุคคลเป็นผู้ขาย

- (1) การขายอสังหาริมทรัพย์ของผู้ซึ่งได้รับอนุญาตให้ทำการจัดสรรที่ดิน ตามกฎหมายว่าด้วยการควบคุมการจัดสรรที่ดิน
- (2) การขายห้องชุดของผู้ประกอบกิจการซึ่งเป็นผู้ขอจดทะเบียนอาคารชุด ตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด
- (3) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นอาคารที่สร้างขึ้นเพื่อขาย รวมถึงการขายที่ดินอันเป็นที่ตั้งของอาคารดังกล่าว
- (4) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตาม (1) (2) หรือ (3) เฉพาะกรณีที่มีการแบ่งขายหรือมีการแบ่งแยกไว้เพื่อขาย โดยได้จัดทำถนนหรือสิ่ง สาธารณูปโภคอื่น หรือให้ค้ำประกันว่าจะจัดให้มีสิ่งดังกล่าว
- (5) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมีไว้ในประกอบการกิจการเฉพาะของ นิติบุคคลตามมาตรา 77/1 แห่งประมวลรัษฎากร
- (6) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตาม (1) (2) (3) (4) หรือ (5) ที่ได้กระทำภายในห้าปีนับแต่วันที่ได้ออกรับอสังหาริมทรัพย์นั้น เว้นแต่

- (ก) การขายหรือการถุกเวนคืนตามกฎหมายว่าด้วยการเวนคืน อสังหาริมทรัพย์
- (ข) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดก
- (ค) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้เป็นสถานที่อยู่อาศัยอันเป็นแหล่ง สำคัญที่ผู้ขายมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรเป็นเวลา ไม่น้อยกว่าหนึ่งปีนับแต่วันที่ได้ออกรับอสังหาริมทรัพย์นั้น ในกรณีที่ที่ดินและอาคารหรือสิ่งปลูกสร้างตาม (ค) ได้มาไม่พร้อมกัน กำหนดเวลาห้าปีตามความใน (6) ให้ถือตามระยะเวลาการได้มาซึ่งที่ดินหรืออาคาร หรือสิ่งปลูกสร้างที่ได้มาภายหลัง
- (ง) การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดย ไม่มีค่าตอบแทนให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมายของตน แต่ไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม
- (จ) การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ทาง มรดกให้แก่ทายาทโดยธรรมหรือผู้รับพินัยกรรมซึ่งเป็นทายาทโดยธรรม
- (ฉ) การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ ให้แก่ส่วนราชการหรือองค์การของรัฐบาลตามมาตรา 2 แห่งประมวลรัษฎากรโดย ไม่มีค่าตอบแทน
- (ช) การแลกเปลี่ยนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ กับส่วนราชการหรือองค์การของรัฐบาลตามมาตรา 2 แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะใน กรณีที่ส่วนราชการหรือองค์การของรัฐบาลนั้นมิได้มีการจ่ายค่าตอบแทนเป็นอย่างอื่น นอกจากอสังหาริมทรัพย์ที่แลกเปลี่ยนนั้น”

<sup>36</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 91/2 บัญญัติว่า “ภายใต้บังคับมาตรา 91/4 การประกอบกิจการดังต่อไปนี้ในราชอาณาจักร ให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามบทบัญญัติในหมวดนี้

...

- (6) การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ไม่ว่าอสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้ออกรับโดยวิธีใดก็ตาม ทั้งนี้ เฉพาะที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามที่กำหนดโดยพระราชบัญญัติการ

...”

ผู้เขียนขอกว่าถึงเฉพาะกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นผู้ขาย เมื่อพิจารณาถึงภาษีเงินได้นิติบุคคล รายได้จากการขายสินค้าหรือทรัพย์สินของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเข้าลักษณะเป็นรายได้จากการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นๆ จึงต้องนำรายได้นั้นมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร<sup>37</sup>

สำหรับภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีที่มีใช้กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 แห่งประมวลรัษฎากร<sup>38</sup> บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ขายสินค้า

<sup>37</sup> ประมวลรัษฎากรมาตรา 65 บัญญัติว่า “เงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามความในส่วนนี้คือกำไรสุทธิซึ่งคำนวณได้จากรายได้จากการ หรือเนื่องจากกิจการ ที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ และรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวให้มีกำหนดสิบสองเดือน เว้นแต่ในกรณีดังต่อไปนี้จะน้อยกว่าสิบสองเดือนก็ได้ คือ

(ก) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเริ่มตั้งใหม่ จะถือวันเริ่มตั้งถึงวันหนึ่งวันใดเป็นรอบระยะเวลาบัญชีแรกก็ได้

(ข) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอาจยื่นคำร้องต่ออธิบดี ขอเปลี่ยนวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ในกรณีเช่นว่านี้ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งอนุญาต หรือไม่อนุญาตแต่จะเห็นสมควร คำสั่งเช่นว่านั้นต้องแจ้งให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ยื่นคำร้องทราบภายในเว ล่าอันสมควร และในกรณีที่อธิบดีสั่งอนุญาต ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นถือปฏิบัติตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่อธิบดีกำหนด

การคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคหนึ่งให้ใช้เกณฑ์สิทธิ์ โดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระ ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวข้องกับรายได้นั้น แม้จะยังไม่ได้จ่ายในรอบ ระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ในกรณีจำเป็น ผู้มีเงินได้จะขออนุมัติต่ออธิบดีเพื่อเปลี่ยนแปลงเกณฑ์สิทธิ์และวิธีการทางบัญชี เพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรค สองก็ได้ และเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีแล้ว ให้ถือปฏิบัติตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่อธิบดีกำหนดเป็นต้นไป”

<sup>38</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 81 บัญญัติว่า “ให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการประเภทต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

(1) การขายสินค้าที่มีใช้การส่งออก หรือการให้บริการ ดังต่อไปนี้

(ก) การขายพืชผลทางการเกษตร ไม่ว่าจะเป็น ลำต้น กิ่ง ใบ เปลือก หน่อ ราก เหง้า ดอก หัว ฝัก เมล็ด หรือส่วนอื่น ๆ ของพืช และวัตถุพลอยได้จากพืช ทั้งนี้ ที่อยู่ในสภาพสดหรือรักษาสภาพไว้ เพื่อมิให้เสียเป็นการชั่วคราวในระหว่างขนส่ง ด้วยการแช่เย็น แช่เย็น จนแข็งหรือด้วยการจัดทำ หรือปรุงแต่งโดยวิธีการอื่น หรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียเพื่อการขายปลีก หรือขายส่งด้วยวิธีการแช่เย็น แช่เย็นจนแข็ง ทำให้แห้ง บด ทำให้เป็นชิ้น หรือด้วยวิธีอื่น ข้าวสาร หรือผลิตภัณฑ์ที่ได้จากการสีข้าว แต่ไม่รวมถึงไม้ซุง ฟืน หรือผลิตภัณฑ์ที่ได้จากการเลื่อยไม้ หรือผลิตภัณฑ์อาหารที่บรรจุกระป๋อง ภาชนะ หรือหีบห่อที่ทำเป็นอุตสาหกรรม ตามลักษณะ และเงื่อนไขที่อธิบดี กำหนด

(ข) การขายสัตว์ ไม่ว่าจะเป็นมีชีวิตหรือไม่มีชีวิต และในกรณีสัตว์ไม่มีชีวิต ไม่ว่าจะเป็นเนื้อ ส่วนต่างๆ ของสัตว์ ไข่ นํ้านม และวัตถุพลอยได้จากสัตว์ ทั้งนี้ ที่อยู่ในสภาพสด หรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียเป็นการชั่วคราวในระหว่างขนส่งด้วยการแช่เย็น แช่เย็นจนแข็ง หรือด้วยการจัดทำหรือปรุงแต่งโดยวิธีการอื่น หรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียเพื่อการขายปลีก หรือขายส่งด้วยวิธีการแช่เย็น แช่เย็นจน แข็ง ทำให้แห้ง บด ทำให้เป็นชิ้นหรือด้วยวิธีอื่น แต่ไม่รวมถึงผลิตภัณฑ์อาหารที่บรรจุกระป๋อง ภาชนะ หรือหีบห่อที่ทำเป็นอุตสาหกรรม ตามลักษณะ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(ค) การขายปุ๋ย

(ง) การขายปลาป่น อาหารสัตว์

(จ) การขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์ เพื่อบำรุงรักษา ป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์

(ฉ) การขายหนังสือพิมพ์ นิตยสาร หรือตำราเรียน

(ช) การให้บริการการศึกษาของสถานศึกษาของทางราชการ สถานศึกษาตามกฎหมายว่าด้วย สถาบันอุดมศึกษาเอกชน หรือโรงเรียนเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน

ในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องนำมูลค่าที่ได้รับมาคำนวณเป็นมูลค่าของฐานภาษีเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร<sup>39</sup>

- (ข) การให้บริการที่เป็นงานทางศิลปะและวัฒนธรรมในสาขา และลักษณะการประกอบกิจการที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี
- (ฅ) การให้บริการการประกอบโรคศิลปะ การสอบบัญชี การว่าความ หรือการประกอบวิชาชีพอิสระอื่นตามที่อธิบดีกำหนด โดยอนุมัติรัฐมนตรี ทั้งนี้ เฉพาะวิชาชีพอิสระที่มีกฎหมายควบคุม การประกอบวิชาชีพอิสระนั้น
- (ง) การให้บริการรักษาพยาบาลของสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาล
- (ง) การให้บริการวิจัย หรือการให้บริการทางวิชาการ ทั้งนี้ ในสาขา และลักษณะการประกอบกิจการที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี
- (ฉ) การให้บริการห้องสมุด พิพิธภัณฑ์ สวนสัตว์
- (จ) การให้บริการตามสัญญาจ้างแรงงาน
- (ฉ) การให้บริการจัดแข่งขันกีฬาสมัครเล่น
- (ฉ) การให้บริการของนักแสดงสาธารณะ ทั้งนี้ เฉพาะบริการในสาขาและลักษณะการประกอบกิจการตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี
- (ฉ) การให้บริการขนส่งในราชอาณาจักร
- (ด) การให้บริการขนส่งระหว่างประเทศ ซึ่งมีใช่เป็นการขนส่งโดยอากาศยาน หรือเรือเดินทะเล
- (ด) การให้บริการเช่าสิ่งหาริมทรัพย์
- (ด) การให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงบริการที่เป็นการพาณิชย์ของราชการส่วนท้องถิ่น หรือเป็นการหารายได้หรือผลประโยชน์ไม่ว่าจะเป็น กิจการสาธารณูปโภคหรือไม่ก็ตาม
- (ด) การขายสินค้าหรือการให้บริการของกระทรวง ทบวง กรม ซึ่งส่งรายรับทั้งสิ้นให้แก่รัฐโดยไม่หักรายจ่าย
- (ด) การขายสินค้าหรือการให้บริการเพื่อประโยชน์แก่การศาสนา หรือการสาธารณกุศลภายในประเทศ ซึ่งไม่นำผลกำไรไปจ่ายในทางอื่น
- (ด) การขายสินค้าหรือการให้บริการตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

(2) การนำเข้าสินค้าดังต่อไปนี้

- (ก) สินค้าตาม (1) (ก) ถึง (ฉ)
- (ข) สินค้าจากต่างประเทศที่นำเข้าไปในเขตปลอดอากร ทั้งนี้ เฉพาะสินค้าที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น
- (ค) สินค้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากร ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร
- (ง) สินค้าซึ่งนำเข้าและอยู่ในอารักขาของศุลกากร แล้วได้ส่งกลับออกไปต่างประเทศ โดยได้คืนอากรขาเข้า ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

(3) การส่งออกซึ่งสินค้าหรือบริการของผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/16

การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการตามมาตรา 82/3 อธิบดีจะเสนอให้คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรพิจารณา กำหนดลักษณะของกิจการ และเงื่อนไขในการประกอบกิจการที่ได้รับการยกเว้นตามมาตรา 82/3 นี้ได้ และเมื่อคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรได้วินิจฉัยแล้ว ให้ประกาศคำวินิจฉัยของคณะกรรมการดังกล่าวในราชกิจจานุเบกษา และหากกิจการนั้นมิได้เป็นไปตามลักษณะ และเงื่อนไขที่กำหนดกิจการนั้นจะไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 นี้”

<sup>39</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 82/3 บัญญัติว่า “ภายใต้บังคับมาตรา 82/7 มาตรา 82/8 และมาตรา 82/16 ให้ผู้ประกอบการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษี

หากภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ ให้ผู้ประกอบการชำระภาษีเท่ากับส่วนต่างนั้น

หากภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ให้เป็นเครดิตภาษีและให้ผู้ประกอบการนั้นมีสิทธิได้รับคืนภาษี หรือนำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มได้ตามส่วน 8

นอกจากนี้ กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ขายที่ดินหรือที่ดินพร้อมอาคาร เข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมีไว้ใช้ในการประกอบกิจการอันเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร ตามมาตรา 4(5) แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541<sup>40</sup> บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ขายมีหน้าที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ในอัตราร้อยละ 3.0 ทั้งนี้ ตามมาตรา 91/2(6)<sup>41</sup> และมาตรา 91/6(3) แห่ง

---

ภาษีซื้อที่มีนำไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษีตามวรรคหนึ่งเพราะมีเหตุจำเป็น ตามที่อธิบดีกำหนด ให้มีสิทธินำไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษี หลังจากนั้นได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด แต่ต้องไม่เกินสามปีนับจากวันที่ได้มีการออกใบกำกับภาษี”

<sup>40</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 มาตรา 4 บัญญัติว่า “ให้การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ตรงต่อทะเบียนสิทธิและนิติกรรมดังต่อไปนี้ เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรที่ต้องเสียภาษี ธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร

- (1) การขายอสังหาริมทรัพย์ของผู้ซึ่งได้รับอนุญาตให้ทำการจัดสรรที่ดิน ตามกฎหมายว่าด้วยการควบคุมการจัดสรรที่ดิน
- (2) การขายห้องชุดของผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้จดทะเบียนอาคารชุด ตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด
- (3) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นอาคารที่สร้างขึ้นเพื่อขาย รวมถึงการขายที่ดินอันเป็นที่ตั้งของอาคารดังกล่าว
- (4) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตาม (1) (2) หรือ (3) เฉพาะกรณีที่มีการแบ่งขายหรือมีการแบ่งแยกไว้เพื่อขาย โดยได้จัดทำถนนหรือสิ่ง สาธารณูปโภคอื่น หรือให้ค้ำประกันว่าจะจัดให้มีสิ่งดังกล่าว
- (5) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมีไว้ในการประกอบกิจการเฉพาะของ นิติบุคคลตามมาตรา 77/1 แห่งประมวลรัษฎากร
- (6) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตาม (1) (2) (3) (4) หรือ (5) ที่ได้กระทำภายในห้าปีนับแต่วันที่ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น เว้นแต่

- (ก) การขายหรือการถุกเวนคืนตามกฎหมายว่าด้วยการเวนคืน อสังหาริมทรัพย์
- (ข) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดก
- (ค) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้เป็นสถานที่อยู่อาศัยอันเป็นแหล่ง สำคัญที่ผู้ขายมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรเป็นเวลา ไม่น้อยกว่าหนึ่งปีนับแต่วันที่ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น ในกรณีที่ที่ดินและอาคารหรือสิ่งปลูกสร้างตาม (ค) ได้มาไม่พร้อมกัน กำหนดเวลาห้าปีตามความใน (6) ให้ถือตามระยะเวลาการได้มาซึ่งที่ดินหรืออาคาร หรือสิ่งปลูกสร้างที่ได้มาภายหลัง
- (ง) การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดย ไม่มีค่าตอบแทนให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมายของตน แต่ไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม
- (จ) การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ทาง มรดกให้แก่ทายาทโดยธรรมหรือผู้รับพินัยกรรมซึ่งเป็นทายาทโดยธรรม
- (ฉ) การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ ให้แก่ส่วนราชการหรือองค์การของรัฐบาลตามมาตรา 2 แห่งประมวลรัษฎากรโดย ไม่มีค่าตอบแทน
- (ช) การแลกเปลี่ยนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ กับส่วนราชการหรือองค์การของรัฐบาลตามมาตรา 2 แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะใน กรณีที่ส่วนราชการหรือองค์การของรัฐบาลนั้นมิได้มีการจ่ายค่าตอบแทนเป็นอย่างอื่น นอกจากอสังหาริมทรัพย์ที่แลกเปลี่ยนนั้น”

<sup>41</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 91/2 บัญญัติว่า “ภายใต้บังคับมาตรา 91/4 การประกอบกิจการดังต่อไปนี้ในราชอาณาจักร ให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามบทบัญญัติในหมวดนี้

...

ประมวลรัษฎากร<sup>42</sup> อย่างไรก็ตามหากเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมีไว้ใน การประกอบกิจการ ได้รับ ยกเว้นไม่ต้องจดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะ ทั้งนี้ ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีธุรกิจเฉพาะ เรื่อง กำหนดกิจการที่ไม่ต้องจดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะ ลงวันที่ 30 ธันวาคม พ.ศ. 2535

## 2.2.2 สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้กรณีการโอนกิจการทั้งหมด

### 2.2.2.1 สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้ในระดับผู้โอนกิจการ

แม้จะไม่มีกฎหมายใดให้คำนิยามของคำว่า “โอนกิจการทั้งหมด” ไว้ แต่กลับมีการให้สิทธิ ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับเงินได้ที่ได้รับจากการโอนกิจการทั้งหมดปรากฏอยู่ในประมวลรัษฎากร มาตรา 74 ซึ่งบัญญัติว่า “ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเล็กกัน หรือควบเข้ากันกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติ บุคคลอื่น การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อคำนวณภาษีให้เป็นไปตามวิธีการในมาตรา 65 มาตรา 65 ทวิ และ มาตรา 66 เว้นแต่

(1) การตีราคาทรัพย์สิน

(ก) ในกรณีที่เลิกบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ให้ตีตามราคาตลาดในวันเลิก

(ข) ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควบเข้ากัน ให้ตีตามราคาตลาดในวันที่ควบเข้า กัน แต่ไม่ให้อธิบายว่าราคาดังกล่าวเป็นรายได้หรือรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมอันได้ควบเข้ากันนั้น และให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใหม่อันได้ควบเข้ากันถือ ราคาของทรัพย์สินนั้นตามราคาปรากฏในบัญชีของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมในวันที่ควบเข้ากันเพื่อ ประโยชน์ในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ จนกว่าจะได้มีการจำหน่ายทรัพย์สินนั้นไป ทรัพย์สินรายการ ใดมีสิทธิหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาก็ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุน สุทธิตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมใช้อยู่เพียงเท่าที่ระยะเวลา และมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่สำหรับทรัพย์สินนั้นเท่านั้น และห้ามมิให้นำผลขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลเดิมมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ

(ค) ในกรณีที่มีการโอนกิจการระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลด้วยกัน โดยที่บริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้โอนกิจการต้องจดทะเบียนเลิก และมีการชำระบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีที่โอนกิจการ นั้น ให้ตีตามราคาตลาดในวันที่จดทะเบียนเลิก และให้นำความใน (ข) มาใช้บังคับโดยอนุโลม

(2) เงินสำรองหรือเงินกำไรยกมาจากรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ เฉพาะส่วนที่ยังมิได้เสียภาษี เงินได้ให้นำมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีสุดท้ายด้วย

---

(6) การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ไม่ว่าจะอสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้มาโดยวิธีใดก็ตาม ทั้งนี้ เฉพาะที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และ เงื่อนไขตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

...

<sup>42</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 91/6 บัญญัติว่า “อัตราภาษีธุรกิจเฉพาะมีดังต่อไปนี้

(1) ร้อยละ 0.1 สำหรับรายรับตามมาตรา 91/5 (7)

(2) ร้อยละ 2.5 สำหรับรายรับตามมาตรา 91/5 (3) (ก) และมาตรา 91/5 (4)

(3) ร้อยละ 3.0 สำหรับรายรับตามมาตรา 91/5 นอกจากกรณีตาม (1) และ (2)”

(3) ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลประกอบกิจการประกันภัยให้นำเงินสำรอง ซึ่งได้  
กันไว้ในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ ตามมาตรา 65 ตี (1) เฉพาะส่วนที่ยังมิได้นำมาเป็นรายได้มารวมคำนวณ  
เป็นรายได้ด้วย

บทบัญญัติมาตรานี้มิให้ใช้บังคับแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 66 วรรคสอง  
เฉพาะที่กระทำการกิจการขนส่งผ่านประเทศต่างๆ”

จากบทบัญญัติข้างต้นพบว่า การโอนกิจการที่จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร  
มาตรา 74(1) (ค) จะต้องประกอบด้วยเงื่อนไขดังนี้

เงื่อนไขประการแรก ต้องเป็นการโอนกิจการระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลด้วยกัน  
กล่าวคือ ต้องเป็นการโอนกิจการกันระหว่างบริษัทด้วยกันเอง โดยอาจเป็นบริษัทจำกัด หรือบริษัทมหาชนจำกัด  
ก็ได้ หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลด้วยกันเอง เมื่อพิจารณาข้างต้นจึงสรุปได้ว่าการโอนกิจการที่จะได้รับยกเว้นภาษีเงิน  
ได้ตามมาตรา 74 (1)(ค) แห่งประมวลรัษฎากรนั้น กรณีเกิดขึ้นได้ 5 กรณีดังต่อไปนี้

#### ตารางที่ 2.1

นิติบุคคลที่โอนกิจการกันระหว่างกัน  
ตามเงื่อนไขแห่งมาตรา 74(1) (ค) แห่งประมวลรัษฎากร

กรณี	ผู้โอนกิจการ	ผู้รับโอนกิจการ
1	ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล	ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล
2	บริษัทจำกัด	บริษัทจำกัด
3	บริษัทจำกัด	บริษัทมหาชนจำกัด
4	บริษัทมหาชนจำกัด	บริษัทมหาชนจำกัด
5	บริษัทมหาชนจำกัด	บริษัทจำกัด

เงื่อนไขประการที่สอง บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้โอนกิจการต้องจดทะเบียนเลิกกิจการ

เงื่อนไขประการที่สาม บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้โอนกิจการจะต้องชำระบัญชีในรอบ  
ระยะเวลาบัญชีที่โอนกิจการนั้น

เมื่อเข้าเงื่อนไขครบทั้ง 3 ประการข้างต้น บทบัญญัติส่วนต่อมาของมาตราที่ 74(1) (ค) แห่ง  
ประมวลรัษฎากรบัญญัติถึงเกิดผลที่ตามมาดังนี้

ผลประการแรก ต้องตีราคาทรัพย์สินตามราคาตลาดในวันที่จดทะเบียนเลิก



เนื่องจากบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 74(1) นี้เป็นเรื่องของการตีราคาทรัพย์สินเมื่อเข้าเงื่อนไขดังที่กล่าวมาแล้ว ทรัพย์สินที่ถูกโอนไปยังนิติบุคคลผู้รับโอนกิจการจึงต้องถูกบังคับให้ต้องตีราคาตามราคาตลาดในวันที่จดทะเบียนเลิกกิจการ

### ผลประการที่สอง ให้นำความใน (ข) มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ส่วนท้ายของมาตรา 74(1) (ค) แห่งประมวลรัษฎากรบัญญัติเพียงว่าให้นำความใน (ข) ซึ่งเป็นเรื่องการควบกิจการมาใช้บังคับโดยอนุโลม ผู้เขียนเห็นว่ามีความเห็นที่พิจารณาว่าต้องนำความใน (ข) มาบังคับใช้อย่างไรซึ่งจะวิเคราะห์ในบทที่ 4 ต่อไป

#### 2.2.2.2 สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้ในระดับผู้ถือหุ้นของผู้โอนกิจการ

กรณีที่ผู้ถือหุ้นของนิติบุคคลผู้โอนกิจการเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ผลประโยชน์ที่ผู้ถือหุ้นได้รับจากการที่บริษัทผู้โอนกิจการทั้งหมด โดยโอนหุ้นเพื่อแลกกับหุ้นในบริษัทใหม่อันได้ควบเข้ากันหรือบริษัทผู้รับโอนกิจการทั้งหมด และการโอนหุ้นที่ได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับการควบเข้ากันหรือการโอนกิจการทั้งหมด เฉพาะส่วนที่ตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินที่ผู้ถือหุ้นลงทุนไปในกิจการ ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 5 สัตตรส แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 542) พ.ศ. 2555

มาตรา 5 สัตตรส แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 บัญญัติว่า “ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 3 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นในบริษัทสำหรับผลประโยชน์ที่ได้รับจากการที่ผู้ประกอบกิจการซึ่งเป็นบริษัทควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน โดยโอนหุ้นเพื่อแลกกับหุ้นในบริษัทใหม่อันได้ควบเข้ากันหรือบริษัทผู้รับโอนกิจการทั้งหมด ทั้งนี้ เฉพาะซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุนและการโอนหุ้นที่ได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับการควบเข้ากันหรือการโอนกิจการทั้งหมด

การควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันตามวรรคหนึ่ง ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด”

ส่วนกรณีที่ผู้ถือหุ้นของนิติบุคคลผู้โอนกิจการเป็นบุคคลธรรมดา ผลประโยชน์ที่ผู้ถือหุ้นได้รับจากการที่นิติบุคคลผู้โอนกิจการทั้งหมดโดยโอนหุ้นเพื่อแลกกับหุ้นในบริษัทใหม่อันได้ควบเข้ากันหรือบริษัทผู้รับโอนกิจการทั้งหมดและการโอนหุ้นที่ได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับการควบเข้ากันหรือการโอนกิจการทั้งหมด เฉพาะส่วนที่ตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินที่ผู้ถือหุ้นลงทุนไปในกิจการ ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามข้อ 2 (50) แห่งกฎกระทรวงฉบับที่ 126 ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร พ.ศ. 2509 แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง (ฉบับที่ 291) ซึ่งบัญญัติว่า<sup>43</sup> “ให้กำหนดเงินได้ต่อไปนี้เป็น

<sup>43</sup> กฎกระทรวงฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร.

เงินได้ตาม (17) ของมาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496

...

(50) ผลประโยชน์ที่ผู้ถือหุ้นได้รับจากการที่ผู้ประกอบการซึ่งเป็นบริษัทควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน โดยโอนหุ้นเพื่อแลกกับหุ้นในบริษัทใหม่อันได้ควบเข้ากันหรือบริษัทผู้รับโอนกิจการทั้งหมด ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด ทั้งนี้ เฉพาะซึ่งตราความเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน และการโอนหุ้นที่ได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับการควบเข้ากันหรือการโอนกิจการทั้งหมด

...”

ทั้งนี้ จะเห็นว่ามาตรา 5 สัตตรส แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 และข้อ 2 (50) แห่งกฎกระทรวงฉบับที่ 126 ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร พ.ศ. 2509 นั้นใช้ถ้อยคำที่เหมือนกัน

ดังนั้น ไม่ว่าผู้ถือหุ้นของนิติบุคคลผู้โอนกิจการจะมีสถานะทางกฎหมายเป็นบุคคลธรรมดา หรือบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ก็ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับผลประโยชน์ที่ได้รับเฉพาะที่เกินกว่าทุนจากการที่ผู้ประกอบการซึ่งเป็นบริษัทโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันโดยโอนหุ้นเพื่อแลกกับหุ้นในบริษัทผู้รับโอนกิจการทั้งหมด และการโอนหุ้นที่ได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับการโอนกิจการทั้งหมด โดยจะต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนดเช่นเดียวกัน

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการควบเข้ากัน หรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชน จำกัด หรือบริษัทจำกัด เพื่อยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 3) ได้กำหนดเงื่อนไขของการโอนกิจการทั้งหมดไว้เพิ่มเติมใน ข้อ 3 ของประกาศดังกล่าว ดังนี้<sup>44</sup>

“ข้อ 3 การควบเข้ากันหรือการโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชน จำกัด หรือบริษัทจำกัด จะต้องมึลักษณะและหรือเงื่อนไขดังต่อไปนี้

(1) ต้องเป็นการควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชน จำกัด และบริษัทจำกัด ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย

(2) ให้บริษัทมหาชน จำกัด หรือบริษัทจำกัด อันได้ตั้งขึ้นใหม่ด้วย ควบเข้ากันนั้น และบริษัทมหาชน จำกัด หรือบริษัทจำกัดผู้รับโอน แจ้งรายชื่อผู้ถือหุ้น จำนวนหุ้น และมูลค่าหุ้น ตามทะเบียนหุ้นทั้งของต่างบริษัทที่ควบเข้ากัน บริษัทที่ตั้งใหม่ บริษัทผู้โอน และบริษัทผู้รับโอน ต่ออธิบดีกรมสรรพากร ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้จดทะเบียนเป็นบริษัทใหม่ กรณีควบ หรือนับแต่วันจดทะเบียนเปลี่ยนแปลงกรณีโอน ตามแบบที่อธิบดีกำหนด ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่ ซึ่งเป็นที่ตั้งของบริษัทมหาชน จำกัด หรือบริษัทจำกัด อันได้ตั้งขึ้นใหม่ด้วย ควบเข้ากัน และบริษัทมหาชน จำกัด หรือบริษัทจำกัด ผู้รับโอน แล้วแต่กรณี

(3) บริษัทที่ควบเข้ากัน และบริษัทผู้โอนหรือผู้รับโอนจะต้องไม่เป็นลูกหนี้ภาษีอากรค้างของกรมสรรพากร ณ วันที่ควบหรือวันที่โอน เว้นแต่ได้จัดให้มีธนาคารหรือหลักทรัพย์ค้ำประกันหนี้ภาษีอากรค้าง และค่าใช้จ่ายในการบังคับหนี้ดังกล่าวแล้ว

<sup>44</sup> ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการควบเข้ากัน หรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชน จำกัด หรือบริษัทจำกัด เพื่อยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 3)

(4) กรณีการโอนกิจการให้แก่กัน บริษัทผู้โอนกิจการต้องจดทะเบียนเลิกและมีการชำระบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีที่โอนกิจการนั้น”

ดังนั้น การจะได้รับภาษีเงินได้ในระดับผู้ถือหุ้นของผู้โอนกิจการ การโอนกิจการทั้งหมดของนิติบุคคลที่ผู้ถือหุ้นถือหุ้นอยู่จะต้องเข้าเงื่อนไขดังต่อไปนี้เพิ่มเติมด้วย

เงื่อนไขประการแรก ต้องเป็นการโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชนจำกัด และบริษัทจำกัด ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย จึงสรุปได้ว่าการโอนกิจการที่ผู้ถือหุ้นของผู้โอนกิจการอาจได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ ตามมาตรา 5 สัตตรส แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 และข้อ 2 (50) แห่งกฎกระทรวงฉบับที่ 126 ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร พ.ศ. 2509 จะต้องเป็นการโอนกิจการระหว่างนิติบุคคลประเภทดังต่อไปนี้

#### ตารางที่ 2.2

นิติบุคคลที่โอนกิจการกันระหว่างกัน ตามเงื่อนไขแห่งมาตรา 5 สัตตรส แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 และข้อ 2 (50) แห่งกฎกระทรวงฉบับที่ 126 ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร พ.ศ. 2509

กรณี	ผู้โอนกิจการ	ผู้รับโอนกิจการ
1	บริษัทจำกัด	บริษัทจำกัด
2	บริษัทจำกัด	บริษัทมหาชนจำกัด
3	บริษัทมหาชนจำกัด	บริษัทมหาชนจำกัด
4	บริษัทมหาชนจำกัด	บริษัทจำกัด

เงื่อนไขประการที่สอง ให้บริษัทผู้รับโอน แจ้งรายชื่อผู้ถือหุ้น จำนวนหุ้น และมูลค่าหุ้น ตามทะเบียนหุ้นทั้งของต่างบริษัทผู้โอน และบริษัทผู้รับโอน ต่ออธิบดีกรมสรรพากร ภายใน 30 วัน นับแต่วันจดทะเบียนเปลี่ยนแปลงตามแบบที่อธิบดีกำหนด ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่ ซึ่งเป็นที่ตั้งของบริษัทมหาชนจำกัด หรือบริษัทจำกัด ผู้รับโอน

เงื่อนไขประการที่สาม บริษัทผู้โอนหรือผู้รับโอนจะต้องไม่เป็นลูกหนี้ภาษีอากรค้างของกรมสรรพากร ณ วันที่โอน เว้นแต่ได้จัดให้มีธนาคารหรือหลักทรัพย์ค้ำประกันหนี้ภาษีอากรค้างและค่าใช้จ่ายในการบังคับหนี้ดังกล่าวแล้ว

เงื่อนไขประการที่สี่ บริษัทผู้โอนกิจการต้องจดทะเบียนเลิกและมีการเริ่มชำระบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีที่โอนกิจการนั้น แต่ไม่จำเป็นต้องชำระบัญชีเสร็จในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น<sup>45</sup>

<sup>45</sup> แนวตอบข้อหารือกรมสรรพากร เลขหนังสือที่ 0702/7157.

### 2.2.3 สิทธิยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์

มาตรา 5 โสฬส และมาตรา 6 (31) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 330) พ.ศ. 2541 และ (ฉบับที่ 357) พ.ศ. 2542 กำหนดสิทธิยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์ในการโอนอสังหาริมทรัพย์กรณีการโอนกิจการทั้งหมดไว้ตามลำดับ โดยเป็นการบัญญัติแยกต่างหากจากประมวลรัษฎากร

มาตรา 5 โสฬส แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 บัญญัติว่า “ให้ยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะตามหมวด 5 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับรายรับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมีไว้ในประกอบการประกอบกิจการ เฉพาะการโอนอสังหาริมทรัพย์อันเนื่องมาจากการที่ผู้ประกอบกิจการซึ่งเป็นบริษัทมหาชนจำกัด หรือบริษัทจำกัดควบเข้ากัน หรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนด”

มาตรา 6 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 บัญญัติว่า “ให้ยกเว้นอากรแสตมป์ ตามหมวด 6 ลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร แก่

...

(31) ผู้ประกอบกิจการซึ่งเป็นบริษัทมหาชนจำกัดหรือบริษัทจำกัด เฉพาะกรณีที่ผู้ประกอบกิจการดังกล่าวควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนด

...”

ทั้งนี้ การจะได้รับการยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์ข้างต้นก็ต้องอยู่ภายใต้ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการควบเข้ากัน หรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชน จำกัด หรือบริษัทจำกัด เพื่อยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 3) เช่นเดียวกันกับสิทธิยกเว้นภาษีเงินได้ในระดับผู้ถือหุ้นของผู้โอนกิจการ

### 2.2.4 ภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการโอนกิจการทั้งหมด

ภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการโอนกิจการทั้งหมดปรากฏอยู่ในมาตรา 77/1 (8) (ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร โดยมาตรา 77/1 (8) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า ““ขาย” หมายความว่า จำหน่าย จ่ายโอนสินค้า ไม่ว่าจะมิใช่ประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่ และให้หมายความรวมถึง

...

(ฉ) มีสินค้าคงเหลือและหรือทรัพย์สินที่ผู้ประกอบการ มีไว้ในประกอบการ ณ วันเลิกประกอบกิจการ แต่ไม่รวมถึงสินค้าคงเหลือ และหรือทรัพย์สินดังกล่าวของผู้ประกอบการซึ่งได้ควบเข้ากัน หรือได้โอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน ทั้งนี้ ผู้ประกอบการใหม่อันได้ควบเข้ากัน หรือผู้รับโอนกิจการต้องอยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3

...

ดังนั้น การโอนกิจการทั้งหมดจึงไม่ถือเป็นการขายและไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

อย่างไรก็ตาม ผู้ประกอบการจดทะเบียนผู้โอนและผู้รับโอนกิจการ ต้องแจ้งการโอนต่อเจ้าหน้าที่สรรพากร ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาท้องที่ที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ตั้งอยู่ให้ทราบล่วงหน้าเป็นเวลาไม่น้อยกว่า 15 วัน ก่อนวันโอนกิจการ ตามมาตรา 85/13<sup>46</sup> และมาตรา 85/15 แห่งประมวลรัษฎากร<sup>47</sup>

นอกจากภาระภาษีที่กล่าวมาทั้งหมดข้างต้นในกรณีที่มีการโอนกิจการ มีการโอนที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ผู้โอนและผู้รับโอนจะต้องเสียค่าธรรมเนียมการโอนอสังหาริมทรัพย์ที่สำนักงานในอัตราร้อยละ 2 ของราคาประเมินที่ดินและ/หรือ สิ่งปลูกสร้าง ทั้งนี้ ตามประมวลกฎหมายที่ดินและกฎกระทรวง ฉบับที่ 47 (พ.ศ.2541) ออกตามความในพระราชบัญญัติให้ใช้ประมวลกฎหมายที่ดิน พ.ศ.2497 ข้อ 2(7)<sup>48</sup>

<sup>46</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 85/13 บัญญัติว่า “ผู้ประกอบการจดทะเบียนใดประสงค์จะโอนกิจการบางส่วนหรือทั้งหมด ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนนั้น แจ้งการโอนกิจการและการเปลี่ยนแปลงรายการทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มถ้ามี หรือแจ้งการโอนและแจ้งการเลิกประกอบกิจการตามมาตรา 85/15 แล้วแต่กรณี ตามแบบที่อธิบดีกำหนด ณ สถานที่ที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ก่อนวันโอนกิจการไม่น้อยกว่าสิบห้าวัน

ในกรณีที่ผู้รับโอนกิจการเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ให้ผู้รับโอนแจ้งการรับโอนกิจการและการเปลี่ยนแปลงรายการทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มถ้ามี ณ สถานที่ที่ผู้รับโอนได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ไม่น้อยกว่าสิบห้าวันก่อนวันรับโอนกิจการ และในกรณีที่ผู้รับโอนไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียน ให้ผู้รับโอนยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไม่น้อยกว่าสิบห้าวันก่อนวันรับโอนกิจการ และเมื่อได้ยื่นคำขอแล้วให้ผู้รับโอนประกอบกิจการดังกล่าวต่อเนื่องไปพลางก่อนได้

ให้นำมาตรา 85/15 วรรคสองมาใช้บังคับในกรณีที่เป็นการโอนกิจการทั้งหมด”

<sup>47</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 85/15 บัญญัติว่า “ผู้ประกอบการจดทะเบียนใดเลิกประกอบกิจการ ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนนั้นแจ้งการเลิกกิจการตามแบบที่อธิบดีกำหนด ณ สถานที่ที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ ภายในสิบห้าวันนับจากวันเลิกประกอบกิจการ

ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เลิกกิจการคืนใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ณ สถานที่ที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้พร้อมกับการแจ้งเลิกประกอบกิจการ”

<sup>48</sup> กฎกระทรวง ฉบับที่ 47 (พ.ศ.2541) ออกตามความในพระราชบัญญัติให้ใช้ประมวลกฎหมายที่ดิน พ.ศ.2497 ข้อ 2 บัญญัติว่า “ให้เรียกเก็บค่าธรรมเนียมดังนี้

...

(7) ค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม

(ก) ค่าจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมมีทุนทรัพย์ เรียกตามราคาประเมินทุนทรัพย์ตามที่คณะกรรมการ กำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์กำหนด ร้อยละ 2

(ข) ค่าจดทะเบียนโอนอสังหาริมทรัพย์ เฉพาะในกรณีที่ องค์การบริหารสินเชื่ออสังหาริมทรัพย์ หรือบริษัทจำกัด ที่สถาบันการเงินตามพระราชกฤษฎีกาจัดตั้งองค์การ บริหารสินเชื่ออสังหาริมทรัพย์ พ.ศ.๒๕๔๐ จัดตั้งขึ้น เพื่อดำเนินการบริหารสินเชื่ออสังหาริมทรัพย์ โดยความเห็นชอบ ของธนาคารแห่งประเทศไทย เป็นผู้รับโอนหรือโอนคืน หรือกรณีที่กองทุนรวม อสังหาริมทรัพย์ ที่ได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการ ก.ล.ต.เป็นผู้รับโอน ให้เรียกตาม ราคาประเมินทุนทรัพย์ตามที่คณะกรรมการกำหนด ราคาประเมินทุนทรัพย์กำหนด ร้อย 0.01 แต่อย่างสูงไม่เกิน 100,000 บาท

## 2.3 สรุปภาวะภาษีในการโอนกิจการทั้งหมดตามกฎหมายไทยในชั้นของนิติบุคคลผู้โอนกิจการ

สืบเนื่องมาจากสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรแต่ละประเภทที่เกี่ยวข้องกับการโอนกิจการทั้งหมดจะจัดกระจายอยู่ในกฎหมายหลายฉบับ และมีเงื่อนไขที่แตกต่างกัน อันก่อให้เกิดความสับสนทั้งในระหว่างหน่วยงานภาครัฐผู้จัดเก็บภาษีด้วยตนเอง และประชาชนผู้เสียภาษี ผู้เขียนจึงรวบรวมและจัดทำสรุปภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมการโอนกิจการทั้งหมดตามกฎหมายไทย ดังตารางนี้

---

(ค) ค่าจดทะเบียนโอนอสังหาริมทรัพย์เฉพาะในกรณี ที่มูลนิธิชัยพัฒนา มูลนิธิส่งเสริมศิลปาชีพในสมเด็จพระนางเจ้าสิริกิติ์ พระบรมราชินีนาถ หรือมูลนิธิสายใจไทยในพระบรมราชูปถัมภ์เป็นผู้รับโอน หรือผู้โอน เรียกตามราคาประเมินทุนทรัพย์ตามที่ คณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์กำหนด ร้อยละ 0.001

(ง) ค่าจดทะเบียนโอนมรดกหรือให้ ทั้งนี้ เฉพาะใน ระหว่างผู้บุพการีกับผู้สืบสันดาน หรือระหว่างคู่สมรส เรียกตามราคาประเมินทุนทรัพย์ตามที่ คณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์กำหนด ร้อยละ 0.5

(จ) ค่าจดทะเบียนเฉพาะในกรณีที่วัดวาอาราม วัดบวชหลวงโรมันคาทอลิก หรือมัสยิดอิสลาม เป็นผู้รับให้ เพื่อใช้เป็นที่ตั้งศาสนสถาน ทั้งนี้ ในส่วนที่ได้มารวมกับที่ดินที่มีอยู่ก่อนแล้วไม่เกิน 50 ไร่ เรียกตามราคาประเมินทุนทรัพย์ตามที่ คณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์กำหนด ร้อยละ 0.01

(ฉ) ค่าจดทะเบียนการจ้างหรือบุริมสิทธิ ร้อยละ 1 แต่อย่างสูงไม่เกิน 200,000 บาท

(ช) ค่าจดทะเบียนการจ้างหรือบุริมสิทธิสำหรับ การให้สินเชื่อเพื่อการเกษตรของสถาบันการเงิน ที่รัฐมนตรีกำหนด ร้อยละ 0.5 แต่อย่างสูงไม่เกิน 100,000 บาท

(ซ) ค่าจดทะเบียนการจ้างหรือบุริมสิทธิ เฉพาะ ในกรณีที่องค์การบริหารสินเชื่ออสังหาริมทรัพย์ หรือบริษัทจำกัดที่สถาบันการเงินตามพระราช กฤษฎีกาจัดตั้งองค์การบริหารสินเชื่ออสังหาริมทรัพย์ พ.ศ.2540 จัดตั้งขึ้นเพื่อดำเนินการบริหารสินเชื่อ อสังหาริมทรัพย์ โดยความเห็นชอบของ ธนาคารแห่งประเทศไทย เป็นผู้จดทะเบียน ร้อยละ 0.01 แต่อย่างสูงไม่เกิน 100,000 บาท

(ฌ) ค่าจดทะเบียนโอนสิทธิการรับจ้าง เฉพาะในกรณีที่สถาบันการเงินรับโอนสิทธิ เรียกร้อง จากการขายทรัพย์สินเพื่อชำระบัญชีของบริษัท ที่ถูกระงับการดำเนิน กิจการตามมาตรา 30 แห่งพระราชกำหนดการปฏิรูประบบสถาบันการเงิน พ.ศ. 2540 เป็นผู้จดทะเบียน ร้อยละ 0.01 แต่อย่างสูงไม่เกิน

100,000 บาท

(ญ) ค่าจดทะเบียนการจ้างสำหรับการให้สินเชื่อ เพื่อฟื้นฟูความเสียหายจากอุทกภัย อัคคีภัย วาตภัย หรือหัตภัยอื่น ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีกำหนด ร้อยละ 0.01

(ฎ) ค่าจดทะเบียนโอนอสังหาริมทรัพย์ และค่าจดทะเบียนการจ้างเฉพาะในกรณีที่ คณะ รัฐมนตรีมีมติให้ลดหย่อนค่าธรรมเนียมเป็นพิเศษ เพื่อประโยชน์สาธารณะ หรือความมั่นคงในทางเศรษฐกิจของประเทศ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ ที่คณะรัฐมนตรีกำหนด ร้อยละ 0.01

(ฏ) ค่าจดทะเบียนทรัพย์สินที่มีค่าตอบแทน ยกเว้นการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ที่มีทุนทรัพย์ตาม (ก)(ข)(ค)(ง)(จ) และ (ฎ) ร้อยละ 1

(ฐ) ค่าจดทะเบียนการเช่า ร้อยละ 1

(ฑ) ค่าจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมไม่มีทุนทรัพย์ แพลงละ 50 บาท

...”

ตารางที่ 2.3

สรุปสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการโอนกิจการทั้งหมดตามกฎหมายไทย

ประเภทภาษี	ภาระภาษี	เงื่อนไข	กฎหมายอ้างอิง
<b>ภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการโอนกิจการทั้งหมดในระดับนิติบุคคลผู้โอนกิจการ</b>			
ภาษีเงินได้ของ บริษัทผู้โอน	<ul style="list-style-type: none"> <li>ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายได้หรือรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิของบริษัทผู้โอน</li> <li>ตีราคาตลาดในวันที่มีการจดทะเบียนเลิก</li> <li>บริษัทผู้รับโอนถือเอาราคาของทรัพย์สินที่รับโอนมาตามราคาปรากฏในบัญชีของบริษัทผู้โอนในวันที่ยกเลิกบริษัท จนกว่าจะได้มีการจำหน่ายทรัพย์สินนั้นไป และหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามหลักการเดิมของบริษัทผู้โอน</li> <li>ห้ามมิให้บริษัทผู้รับโอนนำผลขาดทุนสุทธิของบริษัทผู้โอนมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิ</li> </ul>	บริษัทผู้โอนต้องจดทะเบียนเลิกบริษัท และมีการชำระบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีที่โอนกิจการนั้น (แต่ไม่จำเป็นต้องชำระบัญชีเสร็จในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น)	ประมวลรัษฎากรมาตรา 74 (ค)
ภาษีธุรกิจเฉพาะ	ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะในการโอนอสังหาริมทรัพย์	<p>ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนด ได้แก่</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>บริษัทผู้โอนและผู้รับโอนตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย</li> <li>บริษัทผู้รับโอนต้องแจ้งรายชื่อผู้ถือหุ้น จำนวนหุ้น และมูลค่าหุ้นตามทะเบียนหุ้นของบริษัทผู้โอนและบริษัทผู้รับโอนต่ออธิบดีกรมสรรพากรภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้จดทะเบียนเปลี่ยนแปลงตามแบบ ค.อ. 3 ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่บริษัทผู้รับโอน</li> <li>บริษัทผู้โอนและผู้รับโอนจะต้องไม่เป็นลูกหนี้ภาษีอากรค้างของกรมสรรพากร ณ วันที่โอนกิจการ เว้นแต่ได้จัดให้มีธนาคารหรือหลักทรัพย์ค้ำประกันหนี้ภาษีอากรค้างและค่าใช้จ่ายในการบังคับหนี้ดังกล่าวแล้ว</li> <li>บริษัทผู้โอนกิจการต้องจดทะเบียนเลิกบริษัทและมีการชำระบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีที่โอนกิจการ</li> </ol>	<ul style="list-style-type: none"> <li>พระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 10 มาตรา 5 โสฬส แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 330)</li> <li>ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการโอนกิจการ บางส่วนให้แก่กันของบริษัทมหาชน จำกัดหรือบริษัทจำกัด เพื่อยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 3)</li> </ul>

ประเภทภาษี	ภาระภาษี	เงื่อนไข	กฎหมายอ้างอิง
		นั้น (แต่ไม่จำเป็นต้องชำระบัญชีเสร็จในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น)	
อากรแสตมป์	ได้รับยกเว้นอากรแสตมป์ในการโอนอสังหาริมทรัพย์	ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนด ได้แก่ <ol style="list-style-type: none"> <li>1. บริษัทผู้โอนและผู้รับโอนตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย</li> <li>2. บริษัทผู้รับโอนต้องแจ้งรายชื่อผู้ถือหุ้น จำนวนหุ้น และมูลค่าหุ้นตามทะเบียนหุ้นของบริษัทผู้โอนและบริษัทผู้รับโอนต่ออธิบดีกรมสรรพากรภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้จดทะเบียนเปลี่ยนแปลงตามแบบ ค.อ. 3 ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่บริษัทผู้รับโอน</li> <li>3. บริษัทผู้โอนและผู้รับโอนจะต้องไม่เป็นลูกหนี้ ภาษีอากรค้างของกรมสรรพากร ณ วันที่โอนกิจการ เว้นแต่ได้จัดให้มีธนาคารหรือหลักทรัพย์ค้ำประกันหนี้ภาษีอากรค้างและค่าใช้จ่ายในการบังคับหนี้ดังกล่าวแล้ว</li> <li>4. บริษัทผู้โอนกิจการต้องจดทะเบียนเลิกบริษัทและมีการชำระบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีที่โอนกิจการนั้น (แต่ไม่จำเป็นต้องชำระบัญชีเสร็จในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น)</li> </ol>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● พระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 10 มาตรา 6 (31) แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 357)</li> <li>● ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการโอนกิจการ บางส่วนให้แก่อนของบริษัทมหาชน จำกัดหรือบริษัทจำกัด เพื่อยกเว้น รัชฎากร (ฉบับที่ 3)</li> </ul>
ภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภาษีขาย)	ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม	บริษัทผู้รับโอนกิจการต้องอยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร	ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (8) (ฉ)
<b>ภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการโอนกิจการทั้งหมดในระดับผู้ถือหุ้นของนิติบุคคลผู้โอนกิจการ</b>			
ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (กรณีผู้ถือหุ้นเป็นบุคคลธรรมดา)	ผลประโยชน์ที่ผู้ถือหุ้นได้รับจากการที่บริษัทโอนกิจการทั้งหมดให้แก่นักเฉพาะซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้	<ul style="list-style-type: none"> <li>● ต้องเป็นผลประโยชน์ที่ผู้ถือหุ้นได้รับจากการที่บริษัทโอนกิจการทั้งหมดให้แก่นักโดยโอนหุ้นเพื่อแลกกับหุ้นในบริษัทผู้รับโอนกิจการทั้งหมด และการโอนหุ้นที่ได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับการควบเข้ากันหรือการโอนกิจการทั้งหมด</li> <li>● ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนด ได้แก่</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ข้อ 2 (50) แก้ไขเพิ่มเติมโดย กฏกระทรวง (ฉบับที่ 291)</li> <li>● ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ</li> </ul>



ประเภทภาษี	ภาระภาษี	เงื่อนไข	กฎหมายอ้างอิง
		<ol style="list-style-type: none"> <li>1. บริษัทผู้โอนและผู้รับโอนตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย</li> <li>2. บริษัทผู้รับโอนต้องแจ้งรายชื่อผู้ถือหุ้น จำนวนหุ้น และมูลค่าหุ้นตามทะเบียนหุ้นของบริษัทผู้โอน และบริษัทผู้รับโอนต่ออธิบดีกรมสรรพากรภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ ได้จดทะเบียนเปลี่ยนแปลงตามแบบ ค.อ. 3 ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่บริษัทผู้รับโอน</li> <li>3. บริษัทผู้โอนและผู้รับโอนจะต้องไม่เป็นลูกหนี้ภาษีอากรค้างของกรมสรรพากร ณ วันที่โอนกิจการเว้นแต่ได้จัดให้มีธนาคารหรือหลักทรัพย์ค้ำประกันหนี้ภาษีอากรค้างและค่าใช้จ่ายในการบังคับหนี้ดังกล่าวแล้ว</li> <li>4. บริษัทผู้โอนกิจการต้องจดทะเบียนเลิกบริษัทและมีการชำระบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีที่โอนกิจการนั้น (แต่ไม่จำเป็นต้องชำระบัญชีเสร็จในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น)</li> </ol>	<p>และเงื่อนไขการโอน กิจ การ บางส่วนให้แก่กันของบริษัทมหาชน จำกัดหรือบริษัทจำกัด เพื่อยกเว้น รัชฎา กร (ฉบับที่ 3)</p>
<p>ภาษีเงินได้นิติบุคคล (กรณีผู้ถือหุ้นเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล)</p>	<p>ผลประโยชน์ที่ผู้ถือหุ้นได้รับจากการที่บริษัทโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันเฉพาะซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ต้องเป็นผลประโยชน์ที่ผู้ถือหุ้นได้รับจากการที่บริษัทโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันโดยโอนหุ้นเพื่อแลกกับหุ้นในบริษัทผู้รับโอนกิจการทั้งหมด และการโอนหุ้นที่ได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับการควบเข้ากันหรือการโอนกิจการทั้งหมด</li> <li>• ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนด ได้แก่ <ol style="list-style-type: none"> <li>1. บริษัทผู้โอนและผู้รับโอนตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย</li> <li>2. บริษัทผู้รับโอนต้องแจ้งรายชื่อผู้ถือหุ้น จำนวนหุ้น และมูลค่าหุ้นตามทะเบียนหุ้นของบริษัทผู้โอน และบริษัทผู้รับโอนต่ออธิบดีกรมสรรพากรภายใน 30 วัน นับ</li> </ol> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• พระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 10 มาตรา 5 สัตตรสแก้ไขเพิ่มเติมโดยแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 542)</li> <li>• ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการโอน กิจ การ บางส่วนให้แก่กันของบริษัทมหาชน จำกัดหรือบริษัทจำกัด เพื่อยกเว้น</li> </ul>

ประเภทภาษี	ภาระภาษี	เงื่อนไข	กฎหมายอ้างอิง
		<p>แต่ วันที่ ได้ จัด ทะ เบี ย น เปลี่ยนแปลงตามแบบ ค.อ. 3 ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่บริษัท ผู้รับโอน</p> <p>3. บริษัทผู้โอนและผู้รับโอนจะต้อง ไม่เป็นลูกหนี้ภาษีอากรค้างของ กรมสรรพากร ณ วันที่โอนกิจการ เว้นแต่ได้จัดให้มีธนาคารหรือ หลักทรัพย์ค้ำประกันหนี้ภาษี อากรค้างและค่าใช้จ่ายในการ บังคับหนี้ดังกล่าวแล้ว</p> <p>4. บริษัทผู้โอนกิจการต้องจดทะเบียน เลิกบริษัทและมีการชำระบัญชีใน รอบระยะเวลาบัญชีที่โอนกิจการ นั้น (แต่ไม่จำเป็นต้องชำระบัญชี เสร็จในรอบระยะเวลาบัญชานั้น)</p>	<p>รัฐฎากร (ฉบับที่ 3)</p>

### บทที่ 3 ปัญหาความเหลื่อมล้ำทางกฎหมายระหว่างนิติบุคคลผู้เลิกกิจการ ในการได้รับยกเว้นภาษีอากรกรณีการโอนกิจการทั้งหมด

ในบทนี้ผู้เขียนจะได้กล่าวถึงปัญหาทางกฎหมายภาษีอากรในการเลิกกิจการโดยอาศัยสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรกรณีการโอนกิจการทั้งหมดโดยพิจารณาถึงสถานะของนิติบุคคลผู้เลิกกิจการตามแต่ละประเภทองค์กรธุรกิจเปรียบเทียบกับควบคู่กันไปกับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรกรณีการควบกิจการตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

#### 3.1 ประเด็นปัญหาความเหลื่อมล้ำทางกฎหมายระหว่างนิติบุคคลผู้เลิกกิจการ ในการได้รับยกเว้นภาษีอากรกรณีการโอนกิจการทั้งหมด

ตามที่ได้กล่าวไปแล้วในบทที่ 2 ว่าสิทธิยกเว้นภาษีเงินได้ในระดับผู้ถือหุ้นของนิติบุคคลผู้โอนกิจการทั้งกรณีที่ผู้ถือหุ้นเป็นบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล และภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์ในการโอนอสังหาริมทรัพย์ของนิติบุคคลผู้โอนกิจการเองนั้น ได้ถูกบัญญัติแยกไว้ต่างหากจากประมวลรัษฎากร กล่าวคืออยู่ภายใต้กฎหมายดังต่อไปนี้<sup>49</sup>

1. เงื่อนไขสิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สำหรับผู้ถือหุ้นของบริษัทผู้โอนกิจการที่เป็นบุคคลธรรมดา อยู่ภายใต้ข้อ 2 (50) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง (ฉบับที่ 291) พ.ศ. 2555
2. เงื่อนไขสิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับผู้ถือหุ้นของบริษัทผู้โอนกิจการที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล อยู่ภายใต้มาตรา 5 สัตตรส แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 542) พ.ศ. 2555
3. เงื่อนไขสิทธิประโยชน์ทางภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์ในการโอนอสังหาริมทรัพย์ สำหรับนิติบุคคลผู้โอนกิจการ อยู่ภายใต้มาตรา 5 โสฬส และมาตรา 6 (31) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 330) พ.ศ. 2541 และ (ฉบับที่ 357) พ.ศ. 2542 ตามลำดับ

อีกทั้ง ยังอยู่ภายใต้เงื่อนไขตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการควบเข้ากัน หรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชน จำกัด หรือบริษัทจำกัด เพื่อยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 3)<sup>50</sup>

มาตรา 5 สัตตรส แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 บัญญัติว่า “ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 3 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นในบริษัทสำหรับผลประโยชน์ที่ได้รับจากการที่ผู้

<sup>49</sup> สมเดช วิจารณ์ศรีเสถียร และคณะ ประมวลสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร, บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด.

<sup>50</sup> เรื่องเดียวกัน

**ประกอบกิจการซึ่งเป็นบริษัทควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน** โดยโอนหุ้นเพื่อแลกกับหุ้นในบริษัทใหม่อันได้ควบเข้ากันหรือ**บริษัทผู้รับโอนกิจการทั้งหมด** ทั้งนี้ เฉพาะซึ่งตราความเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุนและการโอนหุ้นที่ได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับการควบเข้ากันหรือการโอนกิจการทั้งหมด

การควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันตามวรรคหนึ่ง ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด”

ข้อ 2 (50) แห่งกฎกระทรวงฉบับที่ 126 ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร พ.ศ. 2509 ซึ่งบัญญัติว่า<sup>51</sup> “ให้กำหนดเงินได้ต่อไปนี้เป็นเงินได้ตาม (17) ของมาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496

...

(50) ผลประโยชน์ที่ผู้ถือหุ้นได้รับจากการที่**ผู้ประกอบกิจการซึ่งเป็นบริษัทควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน** โดยโอนหุ้นเพื่อแลกกับหุ้นในบริษัทใหม่อันได้ควบเข้ากันหรือ**บริษัทผู้รับโอนกิจการทั้งหมด** ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด ทั้งนี้ เฉพาะซึ่งตราความเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน และการโอนหุ้นที่ได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับการควบเข้ากันหรือการโอนกิจการทั้งหมด

...”

มาตรา 5 โสฬส แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 บัญญัติว่า “ให้ยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะตามหมวด 5 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับรายรับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมีไว้ในประกอบการประกอบกิจการ เฉพาะการโอนอสังหาริมทรัพย์อันเนื่องมาจากการที่**ผู้ประกอบกิจการซึ่งเป็นบริษัทมหาชนจำกัด หรือบริษัทจำกัดควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน** ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนด”

มาตรา 6 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 บัญญัติว่า “ให้ยกเว้นอากรแสตมป์ ตามหมวด 6 ลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร แก่

...

(31) **ผู้ประกอบกิจการซึ่งเป็นบริษัทมหาชนจำกัดหรือบริษัทจำกัด** เฉพาะกรณีที่ผู้ประกอบกิจการดังกล่าวควบเข้ากันหรือ**โอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน** ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนด

...”

โดยประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฯ ฉบับที่ 3 ได้กำหนดเงื่อนไขเพิ่มเติมไว้จากบทกฎหมายหลักดังนี้

เงื่อนไขประการแรก ต้องเป็นการ**โอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน**ของ**บริษัทมหาชนจำกัด และบริษัทจำกัด** ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย

เงื่อนไขประการที่สอง ให้บริษัทผู้รับโอน แจ้งรายชื่อผู้ถือหุ้น จำนวนหุ้น และมูลค่าหุ้น ตามทะเบียนหุ้น ทั้งของต่างบริษัทผู้โอน และบริษัทผู้รับโอน ต่ออธิบดีกรมสรรพากร ภายใน 30 วัน นับแต่วันจดทะเบียน

<sup>51</sup> กฎกระทรวงฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร..

เปลี่ยนแปลงตามแบบที่อธิบดีกำหนด ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่ ซึ่งเป็นที่ตั้งของบริษัทมหาชนจำกัด หรือบริษัทจำกัด ผู้รับโอน

เงื่อนไขประการที่สาม บริษัทผู้โอนหรือผู้รับโอนจะต้องไม่เป็นลูกหนี้ภาษีอากรค้างของกรมสรรพากร ณ วันที่โอน เว้นแต่ได้จัดให้มีธนาคารหรือหลักทรัพย์ค้ำประกันหนี้ภาษีอากรค้างและค่าใช้จ่ายในการบังคับหนี้ดังกล่าวแล้ว

เงื่อนไขประการที่สี่ บริษัทผู้โอนกิจการต้องจดทะเบียนเลิกและมีการชำระบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีที่โอนกิจการนั้น

ดังนั้น จะพบว่าตามข้อ 2 (50) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) มาตรา 5 โสฬส มาตรา 5 สัตตตรส และมาตรา 6 (31) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข การควบเข้ากัน หรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชน จำกัด หรือบริษัทจำกัด เพื่อยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 3) ได้กำหนดเงื่อนไขไว้แตกต่างจากเงื่อนไขการได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับเงินได้ที่ได้รับการโอนกิจการตามมาตรา 74(1) (ค) แห่งประมวลรัษฎากรอยู่ 3 ประการ ดังนี้

1. ต้องเป็นกรณีการโอนกิจการทั้งหมดระหว่างบริษัทมหาชนจำกัดหรือบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยเท่านั้น ในขณะที่การได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับเงินได้ที่ได้รับการโอนกิจการกำหนดเพียงว่าต้องเป็นการโอนกิจการกัน ระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลด้วยกัน
2. บริษัทผู้รับโอนต้องแจ้งรายชื่อผู้ถือหุ้น จำนวนหุ้น และมูลค่าหุ้น ตามทะเบียนหุ้นทั้งของต่างบริษัทผู้โอน และบริษัทผู้รับโอน ต่ออธิบดีกรมสรรพากร ภายใน 30 วัน นับแต่วันจดทะเบียนเปลี่ยนแปลงกรณีโอน ตามแบบที่อธิบดีกำหนด ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่ ซึ่งเป็นที่ตั้งของบริษัทมหาชนจำกัด หรือบริษัทจำกัด ผู้รับโอน ในขณะที่การได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับเงินได้ที่ได้รับการโอนกิจการไม่ต้องมีการแจ้งดังกล่าวแต่อย่างใด
3. บริษัทผู้โอนหรือผู้รับโอนจะต้องไม่เป็นลูกหนี้ภาษีอากรค้างของกรมสรรพากร ณ วันที่โอน เว้นแต่ได้จัดให้มีธนาคารหรือหลักทรัพย์ค้ำประกันหนี้ภาษีอากรค้างและค่าใช้จ่ายในการบังคับหนี้ดังกล่าวแล้ว ในขณะที่การได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับเงินได้ที่ได้รับการโอนกิจการไม่มีเงื่อนไขดังกล่าวแต่อย่างใด

เมื่อพิจารณาประเภทขององค์กรธุรกิจจะพบว่า การยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่ผู้ถือหุ้นของผู้เลิกกิจการที่อาศัยการโอนกิจการทั้งหมด และการยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์ในการโอนอสังหาริมทรัพย์กรณีการโอนกิจการทั้งหมดนั้นล้วนยกเว้นให้แก่นิติบุคคลผู้เลิกกิจการที่อาศัยการโอนกิจการทั้งหมดระหว่างบริษัทมหาชนจำกัดหรือบริษัทจำกัดเท่านั้น โดยมีได้ให้การยกเว้นเช่นเดียวกันนี้กับกรณีการโอนกิจการระหว่างห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลด้วยกัน ทำให้กรณีที่การโอนกิจการเกิดขึ้นระหว่างห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลด้วยกัน ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้โอนสามารถได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีเฉพาะภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรมาตรา 74(1) (ค) เท่านั้น แต่ไม่สามารถได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์ในการ

โอนอสังหาริมทรัพย์กรณีการโอนกิจการทั้งหมดได้ และผู้เป็นหุ้นส่วนของผู้โอนกิจการไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคลก็ไม่สามารถได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ บริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่โอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน แล้วจดทะเบียนเลิกกิจการจึงสามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีได้แตกต่างกัน ดังตารางต่อไปนี้

*ตารางที่ 3.1*  
*เปรียบเทียบสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการโอนกิจการทั้งหมด*  
*ตามประเภทองค์กรธุรกิจ*

สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร	บริษัทโอนกิจการทั้งหมดให้บริษัท แล้วจดทะเบียนเลิกกิจการ	ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลโอนกิจการให้ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แล้วจดทะเบียนเลิกกิจการ
สิทธิได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตาม มาตรา 74(1) (ค) แห่งประมวลรัษฎากร	มีสิทธิได้รับยกเว้น	มีสิทธิได้รับยกเว้น
ภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/1 (8) (ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร	ไม่ถือเป็นการขายจึงไม่ต้องอยู่ใน บังคับที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม	ไม่ถือเป็นการขายจึงไม่ต้องอยู่ใน บังคับที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม
สิทธิได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะในการ โอนอสังหาริมทรัพย์ตาม มาตรา 5 โสฬส และมาตรา 6 (31) แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วย การยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500	มีสิทธิได้รับยกเว้น	ไม่มีสิทธิได้รับยกเว้น
สิทธิได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามข้อ 2 (50) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) และ มาตรา 5 สัตตรส แห่งพระราช กฤษฎีกาออกตามความในประมวล รัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 (ผู้ถือหุ้นของผู้โอนกิจการ)	มีสิทธิได้รับยกเว้น	ไม่มีสิทธิได้รับยกเว้น

ดังนั้น จึงมีข้อพึงพิจารณาว่าบทบัญญัติใน ข้อ 2 (50) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) มาตรา 5 โสฬส มาตรา 5 สัตตรส และมาตรา 6 (31) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 และประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการควบเข้ากัน หรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชน จำกัด หรือบริษัทจำกัด เพื่อยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 3) ทั้งหมดนี้ ขัดต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีโดยรัฐหรือไม่ อย่างไร

การจัดเก็บภาษีอากรเป็นเครื่องมือทางการคลังของรัฐ รัฐจึงต้องคำนึงถึงหลักภาษีอากรที่ดีเป็นสำคัญ หนึ่ง ในหลักภาษีอากรที่ดี (Canons of Taxation) ตามที่ Adam Smith นักเศรษฐศาสตร์ชาวสกอตแลนด์ ได้วางเอาไว้ ได้แก่ หลักความเป็นธรรม (Canon of Equity)<sup>52</sup> นอกจากนี้ เมื่อพิจารณาตามพระราชบัญญัติให้ใช้ บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 ในพระปรมาภิไธยสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวอานันทมหิดล คณะผู้สำเร็จ ราชการแทนพระองค์ ตามประกาศประธานสภาผู้แทนราษฎร ลงวันที่ 4 สิงหาคม พ.ศ. 2480 สภาผู้แทนราษฎร

<sup>52</sup> S.N.Chand (2008). *Public Finance*. Atlantic, New Delhi.

ลงมติเห็นสมควรให้ตราประมวลรัษฎากรเพื่อปรับปรุงการรัษฎากรตามหลักความเป็นธรรมแก่สังคม ดังนั้น “หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากร” จึงเป็นพื้นฐานของระบบกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทย

หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากร หรือ หลักความยุติธรรมหรือความเสมอภาคในการเสียภาษีอากร มีความหมายว่า ผู้เสียภาษีอากรทุกคนที่อยู่ในฐานะเท่าเทียมกัน ควรจะเสียภาษีอากรเท่าเทียมกัน ซึ่งหลักความเป็นธรรมนี้นับเป็นหัวใจสำคัญของระบบภาษีอากรที่ดี กล่าวคือ มีการจัดเก็บภาษีอากรตามความสามารถของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร เพื่อเป็นการสร้างความสมัครใจในการเสียภาษีอากรจะต้องมีความเป็นธรรมทั้งในระหว่างรัฐผู้จัดเก็บภาษีและประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร หากไม่มีความเป็นธรรมแล้ว ความยินยอมเสียภาษีโดยสมัครใจก็คงเกิดขึ้นได้ยาก แนวความคิดเกี่ยวกับความเป็นธรรมทางภาษีอากรมีรากฐานมาจากหลักความเป็นธรรมสมบูรณ์ และหลักความเป็นธรรมสัมพันธ์ บุคคลควรเสียภาษีตามความต้องการของรัฐตามระดับความสามารถในการเสียภาษีอากร ซึ่งการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีจะต้องก่อให้เกิดความเป็นธรรมในกลุ่มผู้เสียภาษีอากร หลักความเป็นธรรมหรือความเสมอภาคในการจัดเก็บภาษีอากร แบ่งเป็น หลักความเป็นธรรมโดยสมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity) และหลักความเป็นธรรมโดยสัมพันธ์ (Principle of Relative Equity)<sup>53</sup>

หลักความเป็นธรรมโดยสัมพันธ์นี้มีแนวคิดที่ว่า ระบบภาษีอากรที่ดีนั้นจะต้องจัดเก็บในรูปตัวเงินจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีทุกคนในอัตราที่เท่ากัน กล่าวคือ ภาระค่าใช้จ่ายของรัฐบาลควรกระจายไปยังประชาชนหรือผู้มีหน้าที่เสียภาษีทุกคนในจำนวนที่เท่ากัน หลักดังกล่าวนี้จะใช้ได้ต่อเมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรทุกคนมีฐานะทางเศรษฐกิจเหมือนกัน และรู้จำนวนผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรที่แน่นอน ซึ่งอาจทำได้โดยง่ายโดยนำรายจ่ายของรัฐบาลเป็นตัวตั้งแล้วหารด้วยจำนวนผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรทุกคนแล้วเก็บภาษีอากรในแบบของการเหมาจ่าย (lump-sum taxes) เช่น ในอดีตประเทศไทยเคยจัดเก็บภาษีรัชชูปการ เป็นต้น อย่างไรก็ตาม ความจริงแล้วฐานะทางเศรษฐกิจของประชาชนแต่ละคนไม่เท่ากัน ดังนั้น หลักความยุติธรรมโดยสมบูรณ์จึงไม่อาจใช้ได้ทางปฏิบัติ เพราะจะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมขึ้นในสังคม<sup>54</sup>

หลักความเป็นธรรมโดยสัมพันธ์ มีแนวคิดว่าความยุติธรรมในการเสียภาษีอากรมิได้เกิดจากการที่บุคคลทุกคนเสียภาษีอากรเท่ากัน แต่เกิดจากการที่บุคคลทุกคนเสียภาษีอากรตามสัดส่วนแห่งประโยชน์ที่ตนได้รับบริการจากรัฐ หรือตามสัดส่วนแห่งความสามารถในการเสียภาษีอากรของตน เพราะได้พิจารณาจากความเป็นธรรมโดยการเสียภาษีอากรไปสัมพันธ์กับประโยชน์ที่ได้รับหรือความสามารถในการเสียภาษีอากร และบุคคลจะเสียภาษีอากรเป็นธรรมหรือไม่นั้น มิได้พิจารณาเฉพาะจำนวนภาษีอากรที่เสียไปเท่ากับบุคคลอื่นหรือไม่ แต่พิจารณาว่าฐานะของบุคคลนั้นหรือประโยชน์ที่บุคคลได้รับจากรัฐนั้น เมื่อเปรียบเทียบกับบุคคลอื่นแล้วผลจะเป็นอย่างไร<sup>55</sup>

นอกจากนี้ หลักความเป็นธรรมโดยสัมพันธ์ สามารถแบ่งได้เป็นสองหลักใหญ่ คือ หลักประโยชน์ที่ได้รับ (The Benefit Principle) และ หลักความสามารถในการเสียภาษีอากร (The Ability to Pay Principle)<sup>56</sup>

<sup>53</sup> รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์ (2516). ทฤษฎีภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร, สำนักพิมพ์เคล็ดไทย.

<sup>54</sup> เรื่องเดียวกัน

<sup>55</sup> เรื่องเดียวกัน

<sup>56</sup> เรื่องเดียวกัน

หลักประโยชน์ที่ได้รับ ถือว่าผู้ใดที่ได้รับประโยชน์จากรัฐมาก ก็เสียภาษีอากรมาก ผู้ใดได้รับประโยชน์จากรัฐน้อยก็ควรเสียภาษีอากรน้อย กล่าวคือ ให้ทุกคนเสียภาษีตามสัดส่วนแห่งประโยชน์ที่ตนได้รับจากรัฐ ถ้าบุคคลใดไม่ได้รับประโยชน์ก็ไม่ต้องเสียภาษีอากรเลย เช่น การเก็บเงินค่าใช้ถนน เป็นต้น<sup>57</sup>

หลักความสามารถในการเสียภาษีอากร ถือว่าความยุติธรรมจะต้องเก็บตามความสามารถในการเสียภาษีอากรของผู้เสียภาษีอากร กล่าวคือ ผู้มีความสามารถเสีย ภาษีอากรมากก็ควรเสียภาษีอากรมาก ผู้มีความสามารถเสียภาษีอากรน้อยก็ควรเสียภาษีอากรน้อย โดย ไม่คำนึงถึงค่าประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีอากรนั้นได้รับจากรัฐว่าเป็นจำนวนเท่าใด โดยหลักความสามารถในการเสียภาษีอากรอาจจำแนกได้เป็นอีกสองหลักย่อย ได้แก่

ก. หลักความเป็นธรรมในแนวนอน (Horizontal Equity)

ความเชื่อว่าผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีอากรที่เท่าเทียมกันจะต้องเสียภาษีอากรที่เท่ากัน กล่าวคือ การเสียภาษีที่เท่ากัน สำหรับบุคคลที่อยู่ในภาวะแวดล้อมเหมือนกัน โดยภาวะแวดล้อมนี้อาจเป็นภาวะประเภทใดก็ได้ เช่น หากใช้เงินได้เป็นดัชนีในการวัดแล้ว บุคคลที่มีเงินได้ประเภทเดียวกันและเท่ากันก็ย่อมต้องเสียภาษีเท่ากัน ทั้งนี้ โดยไม่คำนึงถึงฐานะทางครอบครัวของผู้เสียภาษีแต่ละคน เป็นต้น<sup>58</sup>

ข. หลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity)

มีแนวคิดที่ว่าผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีอากรหรืออยู่ในสภาวะการณ์ในการเสียภาษีอากรที่แตกต่างกัน ควรจะเสียภาษีอากรในจำนวนที่แตกต่างกัน กล่าวคือ การเสียภาษีในระดับที่แตกต่างกัน สำหรับบุคคลธรรมดาที่อยู่ในฐานะสภาวะการณ์ที่ไม่เหมือนกัน เช่น บุคคลที่มีเงินได้ประเภทเดียวกันและจำนวนเท่ากัน แต่มีสถานะภาพต่างกัน เช่น คนโสดกับคนมีครอบครัว ควรจะต้องเสียภาษีต่างกันด้วย เนื่องจากเชื่อว่าคนที่มีครอบครัวควรจะเสียภาษีอากรน้อยกว่าคนที่เป็นโสด เพราะ คนที่มีครอบครัวนั้นภาระการเลี้ยงดูครอบครัวย่อมมากกว่าคนที่เป็นโสด เป็นต้น<sup>59</sup>

เมื่อพิจารณาจากหลักความสามารถในการเสียภาษีอากร โดยคำนึงถึงประเภทขององค์กรธุรกิจระหว่างห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลและบริษัทพบว่า

1. บริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นบุคคลที่มีความสามารถในการเสียภาษีอากรที่เท่าเทียมกัน กล่าวคือ เมื่อพิจารณาถึงหน้าที่ในการเสียภาษี บริษัทและห้างหุ้นส่วนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ย่อมเป็นบุคคลที่ต้องเสียภาษีตามประมวลรัษฎากรเช่นเดียวกัน<sup>60</sup> จึงถือเป็นบุคคลที่อยู่ในภาวะแวดล้อมอย่างเดียวกัน และไม่ควรมีการเสียภาษีอากรต่างกัน หรือหากมีเงินได้จากการโอนกิจการ

<sup>57</sup> รังสรรค์ ณะพรพันธุ์, *ทฤษฎีภาษีอากร*. อ้างแล้วหน้า 46

<sup>58</sup> เรื่องเดียวกัน

<sup>59</sup> เรื่องเดียวกัน

<sup>60</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 66 บัญญัติว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการกิจการในประเทศไทยต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้”



ทั้งหมดซึ่งถือเป็นเงินได้ประเภทเดียวกันในจำนวนที่เท่ากัน ย่อมไม่มีความจำเป็นต้องเสียภาษีในจำนวนที่ต่างกัน

2. ผู้ถือหุ้นของบริษัทผู้โอนกิจการและผู้เป็นหุ้นส่วนของห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้โอนกิจการที่เป็นบุคคลธรรมดาเป็นบุคคลที่มีความสามารถในการเสียภาษีอากรที่เท่าเทียมกัน กล่าวคือ เมื่อพิจารณาถึงหน้าที่ในการเสียภาษี ผู้ถือหุ้นของบริษัทผู้โอนกิจการและผู้เป็นหุ้นส่วนของห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้โอนกิจการที่เป็นบุคคลธรรมดาต่างเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามประมวลรัษฎากรเช่นเดียวกัน<sup>61</sup> จึงถือเป็นบุคคลที่อยู่ในภาวะแวดล้อมอย่างเดียวกัน และไม่ควรเสียภาษีอากรต่างกัน หรือหากมีเงินได้ที่เป็นประโยชน์ในส่วนที่เกินทุนที่ได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจากการโอนกิจการทั้งหมดซึ่งถือเป็นเงินได้ประเภทเดียวกันในจำนวนที่เท่ากัน ย่อมไม่มีความจำเป็นต้องเสียภาษีในจำนวนที่ต่างกัน
3. ผู้ถือหุ้นของบริษัทผู้โอนกิจการและผู้เป็นหุ้นส่วนของห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้โอนกิจการที่เป็นนิติบุคคลเป็นบุคคลที่มีความสามารถในการเสียภาษีอากรที่เท่าเทียมกัน กล่าวคือ เมื่อพิจารณาถึงหน้าที่ในการเสียภาษี บริษัทและห้างหุ้นส่วนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยย่อมเป็นบุคคลที่ต้องเสียภาษีตามประมวลรัษฎากรเช่นเดียวกัน<sup>62</sup> จึงถือเป็นบุคคลที่อยู่ในภาวะแวดล้อมอย่างเดียวกัน และไม่ควรเสียภาษีอากรต่างกัน หรือหากมีเงินได้ที่เป็นประโยชน์ในส่วนที่เกินทุนที่ได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจากการโอนกิจการทั้งหมดซึ่งถือเป็นเงินได้ประเภทเดียวกันในจำนวนที่เท่ากัน ย่อมไม่มีความจำเป็นต้องเสียภาษีในจำนวนที่ต่างกัน

ดังนั้น การยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์ในการโอนอสังหาริมทรัพย์ เฉพาะกรณีการโอนกิจการทั้งหมดระหว่างบริษัทมหาชนจำกัดหรือบริษัทจำกัด และการยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่ผู้ถือหุ้นของผู้โอนกิจการเฉพาะกรณีการโอนกิจการทั้งหมดระหว่างบริษัทมหาชนจำกัดหรือบริษัทจำกัด โดยมีได้ให้การยกเว้นเช่นเดียวกันนี้กับกรณีการโอนกิจการระหว่างห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลด้วยกันเป็นบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่ขัดต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรของหลักกฎหมายภาษีอากรที่ดี

อย่างไรก็ตาม เหตุผลท้ายประกาศของบทกฎหมายให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรแต่ละฉบับว่า ระบุถึงเหตุผลความจำเป็นในการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมาย ดังนี้

1. เหตุผลในการบัญญัติมาตรา 5 โสฬส ในพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ.2500 คือ เพื่อเป็นการส่งเสริมให้ผู้ประกอบกิจการซึ่งเป็นบริษัทมหาชนจำกัดหรือบริษัทจำกัดควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน อันจะทำให้ผู้ประกอบกิจการดังกล่าวมีความสามารถในการประกอบกิจการต่อไปได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น จึงสมควรยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ สำหรับรายรับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมีไว้ในประกอบการประกอบกิจการ เฉพาะการโอนอสังหาริมทรัพย์อัน

<sup>61</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 41 บัญญัติว่า “ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เนื่องจากหน้าที่งาน หรือกิจการที่ทำในประเทศไทย หรือเนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทย หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย ต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ไม่ว่าเงินได้นั้นจะจ่ายในหรือนอกประเทศ”

<sup>62</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 66 บัญญัติว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการกิจการในประเทศไทยต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้”

เนื่องมาจากการที่ผู้ประกอบการซึ่งเป็นบริษัทมหาชนจำกัดหรือบริษัทจำกัดควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนด<sup>63</sup>

2. เหตุผลในการบัญญัติมาตรา 5 สัตตรส ในพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ.2500 คือ เพื่อเป็นการส่งเสริมให้ผู้ประกอบการซึ่งเป็นบริษัทมหาชนจำกัดหรือบริษัทจำกัดควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมด ให้แก่กันอันจะทำให้ผู้ประกอบการดังกล่าวมีความสามารถในการประกอบกิจการต่อไปได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น สมควรยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่ผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล สำหรับผลประโยชน์ที่ได้จากการควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันตาม หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนด ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน<sup>64</sup> และเพื่อส่งเสริมและสนับสนุนบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยให้มีการปรับโครงสร้างกิจการ ด้วยการควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันโดยวิธีโอนหุ้นเพื่อแลกกับหุ้นในบริษัทใหม่ที่ตั้งขึ้นหรือบริษัทที่รับโอนกิจการ อันจะทำให้บริษัทใหม่ที่ตั้งขึ้นหรือบริษัทที่รับโอนกิจการธุรกิจสามารถประกอบการได้อย่างต่อเนื่อง เพื่อส่งเสริมและสนับสนุนให้มีการดำเนินการตามวัตถุประสงค์ของแผนพัฒนาตลาดทุนไทย<sup>65</sup>
3. เหตุผลในการบัญญัติมาตรา 6(31) ในพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ.2500 คือ เพื่อเป็นการส่งเสริมให้ผู้ประกอบการซึ่งเป็นบริษัทมหาชนจำกัดหรือบริษัทจำกัดปรับปรุงโครงสร้างองค์กรโดยการควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน อันจะทำให้ผู้ประกอบการดังกล่าวมีความสามารถในการประกอบกิจการต่อไปได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น สมควรยกเว้นอากรแสตมป์ให้แก่ผู้ประกอบการซึ่งเป็นบริษัทมหาชนจำกัดหรือบริษัทจำกัดสำหรับการกระทำตราสารอันเนื่องมาจากการควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่ อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด<sup>66</sup>
4. เหตุผลในการบัญญัติในข้อ 2 (50) แห่งกฎกระทรวงฉบับที่ 126 ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร พ.ศ. 2509 คือ เพื่อเป็นการส่งเสริมให้ผู้ประกอบการซึ่งเป็นบริษัทมหาชนจำกัดหรือบริษัทจำกัดควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน อันจะทำให้ผู้ประกอบการดังกล่าวมีความสามารถในการประกอบกิจการต่อไปได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น สมควรกำหนดให้เงินได้พึงประเมินที่เป็นผลประโยชน์ที่ได้จากการควบเข้ากัน หรือโอนกิจการกำหนดให้แก่กันตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากร ประกาศกำหนด ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกิน กว่าเงินทุน เป็นเงินได้พึงประเมินที่ผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้<sup>67</sup> และเพื่อส่งเสริมและสนับสนุนบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยให้มีการปรับโครงสร้างกิจการ ด้วย

<sup>63</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 330) พ.ศ. 2541

<sup>64</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 341) พ.ศ. 2541

<sup>65</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 542) พ.ศ. 2555.

<sup>66</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 357) พ.ศ. 2542.

<sup>67</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 215) พ.ศ. 2541

การควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันโดยวิธีโอนหุ้นเพื่อแลกกับหุ้นในบริษัทใหม่ที่  
ตั้งขึ้นหรือบริษัทที่รับโอนกิจการ อันจะทำให้บริษัทใหม่ที่ตั้งขึ้นหรือบริษัทที่รับโอนกิจการ  
ธุรกิจสามารถประกอบการได้อย่างต่อเนื่อง เพื่อส่งเสริมและสนับสนุนให้มีการดำเนินการตาม  
วัตถุประสงค์ของแผนพัฒนาตลาดทุนไทย<sup>68</sup>

เมื่อพิจารณาจากเหตุผลข้างต้นพบว่า การออกกฎหมายทั้งหมดที่เกี่ยวข้องเป็นไปโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อ  
ส่งเสริมผู้ประกอบการซึ่งเป็นบริษัทมหาชนจำกัดหรือบริษัทจำกัด ทำการปรับโครงสร้างโดยการควบเข้ากัน  
หรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน โดยมุ่งหวังให้บริษัทใหม่ที่ตั้งขึ้นหรือบริษัทที่รับโอนกิจการธุรกิจสามารถ  
ประกอบการได้อย่างต่อเนื่อง และมีความสามารถในการประกอบกิจการต่อไปได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น  
ซึ่งเป็นการส่งเสริมเฉพาะผู้ประกอบการที่เป็นบริษัทมหาชนจำกัดและบริษัทจำกัดเท่านั้น

ที่ผ่านมา รัฐได้ออกกฎหมายให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีโดยเฉพาะเจาะจงกับผู้ประกอบการที่เป็นบริษัท  
มหาชนจำกัดและบริษัทจำกัดอยู่หลายบท อาทิ สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่กิจการเงินร่วมลงทุน (Venture  
Capital หรือ VC) ในกิจการขนาดย่อม (Small and Medium Enterprises หรือ SMEs) ตามพระราชกฤษฎีกา  
ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 597) พ.ศ. 2559 ซึ่งธุรกิจเงินร่วมลงทุน  
หมายถึง ธุรกิจที่ระดมเงินทุนจากแหล่งต่างๆ มาเพื่อนำไปลงทุนในกิจการที่มีศักยภาพในการเติบโต โดย VC จะ  
ได้รับผลตอบแทนในรูปของเงินปันผลหรือผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนหุ้น โดยได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี  
ดังต่อไปนี้<sup>69</sup>

1. ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่บริษัทมหาชนจำกัดหรือบริษัทจำกัดที่ประกอบธุรกิจเงินร่วม  
ลงทุนสำหรับรายได้ที่เป็นผลและประโยชน์ที่ได้รับจากการถือหุ้นในวิสาหกิจขนาดกลางและ  
ขนาดย่อม
2. ยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่ผู้ลงทุนสำหรับเงินปันผลและ  
ผลประโยชน์จากการโอนหุ้นที่ได้รับจากการถือหุ้นในบริษัทมหาชนจำกัดหรือบริษัทจำกัด ที่  
ประกอบธุรกิจเงินร่วมลงทุน

โดยเหตุผลท้ายประกาศพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร  
(ฉบับที่ 597) พ.ศ. 2559 ระบุว่า รัฐบาลมีนโยบายสนับสนุนให้มีการลงทุนประกอบการเงินร่วมลงทุนมาก  
ยิ่งขึ้น เพื่อพัฒนาตลาดการลงทุนในประเทศไทย และส่งเสริมให้มีการลงทุนในกิจการเป้าหมายที่ใช้เทคโนโลยี  
หลักเป็นฐานในการประกอบการตามประเภทอุตสาหกรรมที่สำนักงานพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี  
แห่งชาติกำหนด อันจะทำให้เกิดการกระตุ้นการลงทุนในภาคอุตสาหกรรมและพาณิชย์กรรมเพิ่มขึ้น และทำให้  
ระบบเศรษฐกิจมีการขยายตัวอย่างต่อเนื่อง สมควรกำหนดให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่บริษัทที่จัดตั้งขึ้นตาม  
กฎหมายไทยซึ่งประกอบกิจการเงินร่วมลงทุน รวมทั้งบุคคลธรรมดาและบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งเป็น  
ผู้ถือหุ้นหรือผู้ถือหุ้นหน่วยทรัสต์ในกิจการเงินร่วมลงทุนดังกล่าว

<sup>68</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 291) พ.ศ. 2555.

<sup>69</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 597) พ.ศ. 2559.

ดังนั้น จึงจะสังเกตได้ว่าที่ผ่านมารัฐสนับสนุนการขยายตัวและประสิทธิภาพในการประกอบกิจการขององค์กรธุรกิจที่เป็นบริษัทมากกว่าห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล จึงมีประเด็นพิจาณาว่าการที่รัฐออกนโยบายให้การสนับสนุนการประกอบกิจการของบริษัทโดยการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีกับเฉพาะผู้ประกอบการที่เป็นบริษัทเพียงอย่างเดียววันนั้น สามารถกระทำได้ภายใต้แนวนโยบายแห่งรัฐหรือไม่

เมื่อพิจารณาแนวนโยบายแห่งรัฐในรัฐธรรมนูญซึ่งบทบัญญัติที่เป็นแนวทางสำหรับการตรากฎหมายและการบริหารราชการแผ่นดิน<sup>70</sup> มีข้อสังเกตว่า หมวด 5 แห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2540 ซึ่งเป็นรัฐธรรมนูญที่มีผลบังคับใช้อยู่ในขณะที่มีการประกาศพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 330) พ.ศ. 2541 ให้เพิ่มมาตรา 5 โสฬส ในพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ.2500 และในขณะที่มีการประกาศพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 341) พ.ศ. 2541 ให้แก้ไขมาตรา 5 สัตตรส ในพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 และในขณะที่มีการประกาศพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 215) พ.ศ. 2541 ให้แก้ไขข้อ 2 (50) แห่งกฎกระทรวงฉบับที่ 126 ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร พ.ศ. 2509 โดยรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2540 ดังกล่าว กำหนดแนวนโยบายแห่งรัฐด้านเศรษฐกิจไว้ในส่วนที่ 5 ซึ่งมาตรา 83 แห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2540 บัญญัติว่า “รัฐต้องดำเนินการให้มีการกระจายรายได้อย่างเป็นธรรม”

ดังนั้น ผู้เขียนจึงเห็นว่าการส่งเสริมการควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดเฉพาะการโอนกิจการระหว่างบริษัทจำกัดและบริษัทมหาชนจำกัดของบทบัญญัติใน ข้อ 2 (50) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) มาตรา 5 โสฬส มาตรา 5 สัตตรส และมาตรา 6 (31) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 และประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขการควบเข้ากัน หรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชน จำกัด หรือบริษัทจำกัด เพื่อยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 3) จึงเป็นบทบัญญัติที่ขัดต่อหลักความเป็นธรรมในแนวนอน กล่าวคือ เมื่อใช้เงินได้เป็นดัชนีในการวัดความเป็นธรรมตามหลักความเป็นธรรมในแนวนอนซึ่งบุคคลที่มีเงินได้ประเภทเดียวกันและเท่ากันก็ย่อมต้องเสียภาษีเท่ากัน แต่หากกรณีของบริษัทจำกัด บริษัทมหาชนจำกัด หรือห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลมีเงินได้จากการโอนกิจการทั้งหมดเท่าๆ กัน ผู้มีเงินได้จากการโอนกิจการระหว่างบริษัทจำกัดและบริษัทมหาชนจำกัดกลับมีต้นทุนทางการเงินต่ำกว่าเนื่องจากได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์กรณีการโอนอสังหาริมทรัพย์ในการโอนกิจการทั้งหมด และผู้ถือหุ้นผู้เงินได้ส่วนที่เกินกว่าทุนจากประโยชน์ที่ได้รับจากที่บริษัทที่ตนเองถือหุ้นอยู่การโอนกิจการทั้งหมดระหว่างบริษัทจำกัดและบริษัทมหาชนจำกัดก็ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ ในขณะที่ผู้มีเงินได้จากการโอนกิจการระหว่างห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลด้วยกันเองกลับมีต้นทุนทางการเงินสูงกว่าเนื่องจากไม่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์กรณีการโอนอสังหาริมทรัพย์ในการโอนกิจการทั้งหมด อีกทั้ง ผู้ถือหุ้นผู้มีเงินได้ส่วนที่เกินกว่าทุนจากประโยชน์ที่ได้รับจากห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้โอนกิจการก็ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้

<sup>70</sup> มาตรา 64 รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560.

นอกจากนี้การลดต้นทุนสำหรับการโอนกิจการเฉพาะกรณี ยังเป็นการก่อให้เกิดการกระจายรายได้ที่ไม่เป็นธรรมต่อกรณีการโอนกิจการระหว่างห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลด้วยกัน บทบัญญัติแห่งกฎหมายมาตรา 5 โสฬส มาตรา 5 สัตตรส และมาตรา 6 (31) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) จึงขัดกับนโยบายแห่งรัฐตามมาตรา 83 แห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2540 ซึ่งเป็นรัฐธรรมนูญที่บังคับใช้อยู่ในขณะที่มีการประกาศใช้กฎหมายดังกล่าวอีกด้วย

### 3.2 แนวทางแก้ไขปัญหาความเหลื่อมล้ำทางกฎหมายระหว่างนิติบุคคลผู้เลิกกิจการ ในการได้รับยกเว้นภาษีอากรกรณีการโอนกิจการทั้งหมด

แนวนโยบายแห่งรัฐตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 ซึ่งเป็นฉบับที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันนั้นอยู่ภายใต้หมวดที่ 6 โดยมาตรา 75 วรรคแรกแห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 บัญญัติว่า “รัฐพึงจัดระบบเศรษฐกิจให้ประชาชนมีโอกาสได้รับประโยชน์จากความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจไปพร้อมกันอย่างทั่วถึง เป็นธรรม และยั่งยืน สามารถพึ่งพาตนเองได้ตามหลักปรัชญาของเศรษฐกิจพอเพียง ขจัดการผูกขาดทางเศรษฐกิจที่ไม่เป็นธรรม และพัฒนาความสามารถในการแข่งขันทางเศรษฐกิจของประชาชนและประเทศ”

อีกทั้ง มาตรา 77 แห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 บัญญัติว่า “รัฐพึงจัดให้มีกฎหมายเพียงเท่าที่จำเป็น และยกเลิกหรือปรับปรุงกฎหมายที่หมดความจำเป็นหรือไม่สอดคล้องกับสภาพการณ์ หรือที่เป็นอุปสรรคต่อการดำรงชีวิตหรือการประกอบอาชีพโดยไม่ชักช้าเพื่อไม่ให้เป็นภาระแก่ประชาชน และดำเนินการให้ประชาชนเข้าถึงตัวบทกฎหมายต่าง ๆ ได้โดยสะดวกและสามารถเข้าใจกฎหมายได้ง่ายเพื่อปฏิบัติตามกฎหมายได้อย่างถูกต้อง

ก่อนการตรากฎหมายทุกฉบับ รัฐพึงจัดให้มีการรับฟังความคิดเห็นของผู้เกี่ยวข้อง วิเคราะห์ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากกฎหมายอย่างรอบด้านและเป็นระบบ รวมทั้งเปิดเผยผลการรับฟังความคิดเห็นและการวิเคราะห์นั้นต่อประชาชน และนำมาประกอบการพิจารณาในกระบวนการตรากฎหมายทุกขั้นตอนเมื่อกฎหมายมีผลใช้บังคับแล้ว รัฐพึงจัดให้มีการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายในรอบระยะเวลาที่กำหนดโดยรับฟังความคิดเห็นของผู้เกี่ยวข้องประกอบด้วย เพื่อพัฒนากฎหมายทุกฉบับให้สอดคล้องและเหมาะสมกับบริบทต่างๆ ที่เปลี่ยนแปลงไป

รัฐพึงใช้ระบบอนุญาตและระบบคณะกรรมการในกฎหมายเฉพาะกรณีที่จำเป็น พึงกำหนดหลักเกณฑ์การใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ของรัฐและระยะเวลาในการดำเนินการตามขั้นตอนต่าง ๆ ที่บัญญัติไว้ในกฎหมายให้ชัดเจน และพึงกำหนดโทษอาญาเฉพาะความผิดร้ายแรง”

เนื่องจากการยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์สำหรับการโอนอสังหาริมทรัพย์กรณีการโอนกิจการทั้งหมดตามมาตรา 5 โสฬส และมาตรา 6(31) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 และการยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่ผู้ถือหุ้นของบริษัทผู้โอนกิจการทั้งหมดตามข้อ 2 (50) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) และ มาตรา 5 สัตตรส แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 รวมทั้งประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการควบเข้ากัน หรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชน จำกัด หรือบริษัทจำกัด เพื่อยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 3) เป็นการให้สิทธิประโยชน์แก่บริษัท

มหาชนจำกัดหรือบริษัทจำกัดกรณีการโอนกิจการระหว่างกันเท่านั้น ซึ่งทำให้ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่โอนหรือรับโอนกิจการระหว่างห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลด้วยกันไม่มีโอกาสได้รับประโยชน์จากความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจอย่างทั่วถึงหรือเป็นธรรม และไม่สามารถพัฒนาความสามารถในการแข่งขันทางเศรษฐกิจกับบริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดที่โอนกิจการระหว่างกันได้อย่างเท่าเทียม ดังนั้น จึงเป็นการเหมาะสมที่จะปรับปรุงแก้ไขโดยให้สิทธิประโยชน์อย่างเดียวกันกับกรณีการโอนกิจการทั้งหมดระหว่างห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลด้วยกันด้วย

## บทที่ 4 ปัญหาความไม่ชัดเจนของเงื่อนไขการเลิกกิจการส่งผลกระทบต่อการทำงานทางกฎหมายในกรณีการโอนกิจการทั้งหมด

ตามที่ได้กล่าวไปแล้วในบทที่ 2 ถึงลักษณะที่แตกต่างกันของการควบกิจการตาม มาตรา 1238 ถึง มาตรา 1243 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์และพระราชบัญญัติ และตามมาตรา 146 ถึงมาตรา 153 แห่งพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 กับการโอนกิจการทั้งหมดซึ่งมีได้อยู่ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แต่อย่างใด โดยการควบรวมกิจการมีลักษณะที่นิติบุคคลเดิมสองนิติบุคคลควบเข้ากันแล้วเกิดเป็นนิติบุคคลใหม่ นิติบุคคลเดิมทั้งสองนิติบุคคลดังกล่าวจึงเป็นอันเลิกไปโดยผลของกฎหมาย<sup>71</sup>

การจดทะเบียนเลิกกิจการเป็นเงื่อนไขสำคัญของการได้รับสิทธิยกเว้นภาษีอากรจากการโอนกิจการทั้งหมด เนื่องจากนิติบุคคลผู้โอนกิจการไม่ได้เลิกไปโดยผลของกฎหมายเช่นเดียวกันกับกรณีของการควบกิจการ ดังนั้น ทั้งบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร มาตรา 74 หรือมาตรา 77/1 และ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการควบเข้ากัน หรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชน จำกัด หรือบริษัทจำกัด เพื่อยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 3) เองจึงได้กำหนดให้การจดทะเบียนเลิกกิจการเป็นเงื่อนไขสำคัญที่จะได้รับยกเว้นภาษีอากรแต่ละประเภท

อย่างไรก็ตาม การเลิกกิจการของนิติบุคคลจากการโอนกิจการทั้งหมดเพื่อจะใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรดังกล่าว กลับพบว่ายังมีประเด็นทางกฎหมาย ทั้งปัญหาความไม่ชัดเจนในความหมายของการโอนกิจการทั้งหมด ปัญหาเกี่ยวกับการตีราคาทรัพย์สินตามราคาตลาดในวันที่จดทะเบียนเลิก และปัญหาความไม่สอดคล้องในทางปฏิบัติของการเลิกกิจการและการได้รับสิทธิยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์ในการโอนอสังหาริมทรัพย์กรณีการโอนกิจการทั้งหมด

### 4.1 ปัญหาความไม่ชัดเจนในความหมายของการโอนกิจการทั้งหมด

ปัญหาความไม่ชัดเจนในความหมายของการโอนกิจการทั้งหมด เกิดจากการไม่กำหนดนิยามของการโอนกิจการทั้งหมดเพื่อจะใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร ซึ่งส่งผลต่อความไม่สอดคล้องในทางปฏิบัติของการเลิกกิจการและการได้รับสิทธิยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์ในการโอนอสังหาริมทรัพย์กรณีการโอนกิจการทั้งหมดด้วย

#### 4.1.1 ปัญหาการไม่กำหนดนิยามของคำว่า “การโอนกิจการทั้งหมด”

##### 4.1.1.1 ประเด็นปัญหาไม่กำหนดนิยามของคำว่า “การโอนกิจการทั้งหมด”

การโอนกิจการทั้งหมดไม่ได้ปรากฏอยู่ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เช่นเดียวกันกับการควบบริษัท หากแต่การโอนกิจการทั้งหมดกลับปรากฏอยู่ในประมวลรัษฎากร มาตรา 74 (1) (ค) ซึ่งบัญญัติว่า “กรณีที่มีการโอนกิจการระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลด้วยกัน โดยที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้

<sup>71</sup> สมเดช โรจน์ครีเสถียร และคณะ, ประมวลสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร, อ่างแล้วหน้า 42

โอนกิจการต้องจดทะเบียนเลิก และมีการชำระบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีที่โอนกิจการนั้น ให้ตีตามราคาตลาดในวันที่จดทะเบียนเลิก และให้นำความใน (ข) มาใช้บังคับโดยอนุโลม”

โดย ประมวลรัษฎากร มาตรา 74 (1) (ข) บัญญัติว่า “ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควบเข้ากัน ให้ตีตามราคาตลาดในวันที่ควบเข้ากัน แต่ไม่ให้ถือว่าราคาดังกล่าวเป็นรายได้หรือรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมอันได้ควบเข้ากันนั้น และให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใหม่อันได้ควบเข้ากันถือราคาของทรัพย์สินนั้นตามราคาปรากฏในบัญชีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมในวันที่ควบเข้ากันเพื่อประโยชน์ในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ จนกว่าจะได้มีการจำหน่ายทรัพย์สินนั้นไป ทรัพย์สินรายการใดมีสิทธิหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาก็ให้หักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมใช้อยู่เพียงเท่าที่ระยะเวลาและมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่สำหรับทรัพย์สินนั้นเท่านั้น และห้ามมิให้นำผลขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ”

จากบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรข้างต้นพบว่าไม่มีการให้ความหมายหรือนิยามคำว่า “โอนกิจการทั้งหมด” ไว้แต่อย่างใด หากแต่ระบุเงื่อนไขไว้ว่าการโอนกิจการนั้นต้องเป็นการโอนกิจการกันระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้โอนกิจการต้องจดทะเบียนเลิก และมีการชำระบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีที่โอนกิจการนั้น ด้วยเหตุแห่งการเลิกกิจการและชำระบัญชีนี้เอง จึงพึงตีความได้ว่าการโอนกิจการที่กล่าวถึงนี้คือการโอนกิจการทั้งหมด

เมื่อประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดนิยามของคำว่า “โอนกิจการทั้งหมด” เอาไว้ จึงมีข้อพิจารณาเรื่องความหมายและลักษณะของการโอนกิจการทั้งหมดที่จะสามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีได้

การโอนกิจการทั้งหมดเป็นการได้มาซึ่งทรัพย์สินกิจการ (Asset Acquisition หรือ Asset Purchase) คือการรับโอนทรัพย์สินซึ่งเป็นสาระสำคัญของกิจการของอีกกิจการหนึ่งมาเป็นของกิจการตนทั้งหมด โดยปกติแล้วเมื่อกิจการหนึ่งได้รับทรัพย์สินซึ่งเป็นสาระสำคัญของอีกกิจการแล้ว ผู้รับโอนทรัพย์สินดังกล่าวมักจะมีข้อตกลงห้ามมิให้ผู้ขายกิจการกระทำการค้าแข่ง หรือมีข้อตกลงให้กิจการดังกล่าวต้องยุบหรือเลิกตัวเองไปในที่สุด

สำหรับคำว่า “Asset Acquisition” ในภาษาอังกฤษหมายถึง รูปแบบการได้มาซึ่งกิจการของกิจการหนึ่งโดยใช้วิธีการซื้อสินทรัพย์ (Asset) ทั้งหมดจากอีกกิจการหนึ่งโดยตรง ซึ่งกรณีนี้ ไม่รวมถึงการซื้อหุ้นที่มีสิทธิออกเสียง (Share Acquisition) ของอีกกิจการ (Acquisition of a corporation by purchasing all its assets directly from the corporation itself, rather than by purchasing shares from its shareholders)<sup>72</sup>

<sup>72</sup> Bryan A. Garner (2014). *Black's Law Dictionary*. Eagan, United States, Thomson West Aspatore Books.



มีข้อสังเกตว่าคำว่า “Asset” ข้างต้น หมายถึงทรัพย์สินชนิดใดบ้าง ตามความหมาย ของ “Asset” ในภาษาอังกฤษนั้น หมายถึง สิ่งของที่มีราคาและถือเอาได้ และรวมถึงรายการ ทรัพย์สินกิจการที่ปรากฏในหน้างบดุล (Balance Sheet) ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ซึ่งอาจประกอบด้วย เงินสด สินค้าคงเหลือ วัสดุอุปกรณ์ อาคารและที่ดิน บัญชีลูกหนี้ทางการค้า ตลอดจนถึงค่าความนิยม (Goodwill)<sup>73</sup>

ดังนั้น การโอนกิจการทั้งหมดตามความหมายของภาษาอังกฤษน่าจะหมายถึงการโอนสิ่งของที่มีราคาและถือเอาได้ ทั้งที่ปรากฏอยู่ในหน้างบดุล ตลอดจนถึงค่าความนิยมด้วย

นอกจากนี้หากพิจารณาคำว่า “สินทรัพย์” หรือ “Asset” ตามกฎหมายไทย น่าจะเทียบความหมายได้เช่นเดียวกับคำว่า “ทรัพย์สิน” หรือ “Property” ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของไทย มาตรา 138 ซึ่งบัญญัติว่า “ทรัพย์สิน หมายความรวม ทั้งทรัพย์สินและวัตถุที่ไม่มีรูปร่างซึ่งอาจมีราคาและถือเอาได้” เหตุผลคือแนวคำพิพากษาของศาลไทยและความคิดเห็นของนักวิชาการกฎหมายไทยส่วนใหญ่มีความโน้มเอียงในการตีความและแปลความคำว่า ทรัพย์สิน (Property) ในความหมายที่กว้างจนมีความหมายใกล้เคียงหรือเป็นเช่นเดียวกับคำว่า “Asset” และ รายการสินทรัพย์ในงบดุล (Balance Sheet) ยกตัวอย่างเช่น

**คำพิพากษาศาลฎีกา 3853/2524** หุ่นเป็นสิ่งซึ่งมีราคาและถือเอาได้ จึงต้องถือเป็นทรัพย์สิน ตาม ป.พ.พ. มาตรา 99 (เดิม) เมื่อโจทก์ได้หุ่นมาก็ต้องถือว่าเป็นการได้มาซึ่งทรัพย์สินซึ่งจะต้องนำมาคำนวณเป็นรายได้ของโจทก์ ในการคำนวณกำไรสุทธิ โดยตีราคาหุ่นนั้นตามราคาที่ยังซื้อได้ตามปกติ

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1850/2531** การตีราคาหุ้นเพิ่มขึ้นถือเป็นการตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น ตามมาตรา 65 ทวิ (3) แห่ง ประมวลรัษฎากร เปิดโอกาสให้บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งมีกำไรสุทธิตีราคาทรัพย์สินเพิ่ม ขึ้นได้ตามความสมควรใจ ถ้าไม่ประสงค์จะเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเพิ่มขึ้นก็มีสิทธิถือราคาทรัพย์สิน ตามราคาเดิม แต่เมื่อเลือกเอาในทางตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นก็ต้องนำจำนวนเงินที่เพิ่มขึ้นนั้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย

มีข้อพิจารณาต่อไปว่าคำว่า “ทั้งหมด” นี้รวมถึงทรัพย์สินใดบ้างกล่าวคือ การโอนทรัพย์สินของกิจการทั้งหมดให้แก่กันที่จะถือว่าเป็นการโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันตามประมวลรัษฎากรนั้น จะต้องประกอบไปด้วยทรัพย์สินใดบ้าง จำเป็นต้องโอนทั้งทรัพย์สินและหนี้สินหรือไม่ และทรัพย์สินที่ไม่ได้ถูกบันทึกไว้ในบัญชีจะสามารถและต้องโอนมากน้อยเพียงใด ตัวอย่างเช่น

บริษัท ก. ประกอบกิจการคลังสินค้า ต้องการขยายกิจการด้วยการซื้อกิจการคลังสินค้าของ บริษัท ข. ทั้งหมด เช่น ชั้นเก็บของ ระบบรักษาความปลอดภัย รายชื่อลูกค้า รถยกสินค้า พนักงาน เงินสดไปบัญชี แต่ไม่ประสงค์จะซื้อที่ดิน โกงดังและลูกหนี้ เนื่องจากบริษัท ก. มีที่ดินและโกงดังไว้รองรับการขยายกิจการของตนอยู่แล้ว และไม่ยอมรับภาระหนี้สินมาด้วย กรณีเช่นนี้ถือเป็นการโอนกิจการทั้งหมดของบริษัท ข. ให้แก่บริษัท ก. หรือไม่

<sup>73</sup> อวยชัย สุขวงศ์, รอบรู้เรื่องการควบโอนกิจการ. อ้างแล้วหน้า 16

ในประเด็นนี้ เดิมได้มีแนวตอบข้อหาหรือกรมสรรพากร เลขที่หนังสือ กค.0811/พ.2729 ลงวันที่ 18 มิถุนายน 2543 วางหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันว่า หมายถึง การโอนกิจการทั้งหมดใน ส่วนกิจการ ทรัพย์สิน และหนี้สิน ดังนั้น เดิมในทางปฏิบัติจึงมักมีการโอนหนี้สิน (Transfer of Liability) ของ กิจการควบคู่ไปด้วย ซึ่งการโอนหนี้สินของกิจการดังกล่าวทำได้โดยใช้หลักเกณฑ์การแปลงหนี้ใหม่ขึ้นมาแทน<sup>74</sup>

อย่างไรก็ตาม ภายหลังได้มีแนวนหนังสือตอบข้อหาหรือกรมสรรพากรเลขที่ 0702/663 เรื่อง ภาวะภาษีอากร กรณีการโอนกิจการทั้งหมด ลงวันที่ 18 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2557 ให้หลักการใหม่ว่าแม้จะไม่มี การโอนหนี้สิน เจ้าหนี้ หรือเงินประกัน ก็ยังถือว่าเป็นการโอนกิจการทั้งหมด รายละเอียดดังนี้<sup>75</sup>

### ข้อหาหรือ

1. กลุ่มบริษัทฯ ได้รับสินเชื่อจากธนาคารฯ เพื่อปรับปรุงโครงสร้างหนี้ (รีไฟแนนซ์) โดย เงื่อนไขหนึ่งของการรีไฟแนนซ์ กำหนดให้บริษัทในกลุ่มโอนกิจการทั้งหมดรวมถึงที่ดินและอาคารที่มีมูลค่าสูงของ บริษัท เอ็ม (บริษัทผู้รับโอน) ซึ่งเป็นบริษัทที่จดทะเบียนตั้งขึ้นใหม่ให้เป็นเจ้าของโรงแรมและเป็นผู้กู้เงินจาก ธนาคารฯ บริษัทฯ อื่น ๆ ในเครือได้ดำเนินการจดทะเบียนเลิกกิจการต่อกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวง พาณิชย์เรียบร้อยแล้วในปี 2554 เช่นกัน

2. บริษัท เอ็ม และบริษัท ดี บริษัทในเครือซึ่งมีรอบระยะเวลาบัญชีปกติ 1 มกราคม ถึง 31 ธันวาคม ได้ยื่นแบบคำขอโอนกิจการทั้งหมด (แบบ คอ. 1 - 4) ต่อสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 14 และสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 14 ได้ออกหนังสือแจ้งการควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมด ของบริษัทดังกล่าวไปยังกรมที่ดินเพื่อประกอบการยกเว้นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

3. บริษัท เอ็ม และบริษัท ดี บริษัทในเครือได้โอนกิจการที่ดินและอาคารทั้งหมดให้แก่ บริษัทผู้รับโอนแล้วในปี 2554

4. รายการคงเหลือในงบดุล ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการโอนกิจการ ที่มีได้โอน ไปยังบริษัทผู้รับโอน สรุปได้ดังนี้

4.1 ลูกหนี้กรมสรรพากร เช่นสิทธิในการขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่ง เกิดจากรายการค้าก่อนวันโอนกิจการ

4.2 เงินประกันมิเตอร์ไฟฟ้า ประปา

4.3 ลูกหนี้การค้าและเจ้าหนี้การค้า สำหรับรายการค่าเช่าอุปกรณ์ เครื่องมือระหว่าง บริษัทในเครือ ซึ่งได้ชำระเสร็จสิ้นแล้วระหว่างชำระบัญชี

4.4 เจ้าหนี้ค่าวิชาชีพสอบบัญชี

4.5 มูลหนี้ตามกฎหมายสำหรับมูลค่าทรัพย์สินและหนี้สินตามสัญญาโอนกิจการทั้งหมดที่ บริษัทผู้รับโอนกิจการต้องชำระให้แก่บริษัทผู้โอนกิจการ อันเนื่องมาจากการตีราคาตลาดในการโอน กิจการทั้งหมด

กลุ่มบริษัทฯ จึงหาหรือดังนี้

<sup>74</sup> แนวตอบข้อหาหรือกรมสรรพากร เลขที่หนังสือ กค.0811/พ.2729

<sup>75</sup> แนวตอบข้อหาหรือกรมสรรพากร เลขที่หนังสือ 0702/663

1. กรณีบริษัท เอ็ม บริษัท ที จำกัด และบริษัทอื่นๆ ในเครือ ได้ออนกิจการตามข้อเท็จจริงดังกล่าวข้างต้นเข้าลักษณะเป็นการโอนกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีอากร ตามมาตรา 5 โสฬส มาตรา 5 สัตตรส และมาตรา 6 (31) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 ประกอบกับกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ถูกต้องหรือไม่

2. กรณีบริษัทผู้โอนมีทรัพย์สินและหนี้สินคงเหลือ ณ วันที่มีการโอนกิจการทั้งหมดที่บริษัทไม่ได้โอนให้กับผู้รับโอนกิจการ และเนื่องจากรายการทรัพย์สินหรือหนี้สินเหล่านั้นเป็นสิทธิเฉพาะของผู้โอนกิจการ และเป็นรายการทรัพย์สินหรือหนี้สินที่เกิดจากการดำเนินการที่เสร็จสิ้นก่อนวันโอนกิจการ ไม่เข้าลักษณะเป็นการขาย ตามบทนิยามของคำว่า "ขาย" ในมาตรา 77/1(8) (ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร ถูกต้องหรือไม่

3. กรณีภายหลังบริษัทผู้โอนจดทะเบียนเลิกกิจการ และได้จ่ายเงินคืนให้ผู้ถือหุ้นเป็นจำนวนเงินที่เกินกว่าเงินลงทุน ผู้ถือหุ้นดังกล่าวจะได้รับยกเว้นภาษีอากรตามมาตรา 5 สัตตรส แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 ประกอบกับข้อ 2 (50) ของกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ถูกต้องหรือไม่

#### แนววินิจฉัยของกรมสรรพากร

##### 1. ภาษีเงินได้นิติบุคคล

กรณีบริษัทผู้โอนได้จดทะเบียนเลิกกิจการและมีการชำระบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการโอนกิจการ แม้ยังไม่เสร็จการชำระบัญชีก็ตาม ทรัพย์สินที่บริษัทผู้โอนได้โอนให้กับบริษัทผู้รับโอนจะต้องตีราคาตามราคาตลาดในวันที่จดทะเบียนเลิก แต่ไม่ให้อัตราการดังกล่าวเป็นรายได้หรือรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิของบริษัทผู้โอน ดังนั้น หากราคาตลาดนั้นสูงกว่าหรือต่ำกว่าราคาทุน ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นนั้น บริษัทผู้โอนไม่ต้องนำมาถือเป็นรายได้หรือรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 74(1) (ค) แห่งประมวลรัษฎากร

##### 2. ภาษีมูลค่าเพิ่ม

การโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันระหว่างบริษัทผู้โอนกับบริษัทผู้รับโอน หากบริษัทผู้รับโอนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และบริษัทผู้โอนได้หยุดประกอบกิจการตั้งแต่วันโอนกิจการเป็นต้นไป แม้ว่าบริษัทผู้โอนจะไม่สามารถโอนบัญชีลูกหนี้และเจ้าหนี้คงเหลือบางรายการให้กับบริษัทผู้รับโอน แต่โดยที่บัญชีลูกหนี้และเจ้าหนี้คงเหลือนั้น เกิดจากการดำเนินการที่เสร็จสิ้นก่อนวันโอนกิจการ การโอนกิจการดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นการโอนกิจการทั้งหมดซึ่งไม่ถือเป็นการขายตามมาตรา 77/1(8)(ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทผู้โอนจึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการโอนกิจการดังกล่าวแต่อย่างใด

##### 3. ภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์

การโอนกิจการของกลุ่มบริษัทฯ ตามข้อเท็จจริงดังกล่าวข้างต้นเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามข้อ 2(1) และ (4) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข

การควบเข้ากันหรือการโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชน จำกัด หรือบริษัทจำกัด เพื่อยกเว้น รัชฎากร ลงวันที่ 27 กันยายน พ.ศ. 2542 ออกตามความในมาตรา 5 โสฬส มาตรา 5 สัตตรส มาตรา 6(31) แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 และข้อ 2(50) ของกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509)ฯ แล้ว และหากบริษัทผู้โอนหรือบริษัทผู้รับโอน ได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขอื่นตามประกาศอธิบดี กรมสรรพากร ฯ ลงวันที่ 27 กันยายน พ.ศ. 2542 แล้ว การโอนอสังหาริมทรัพย์อันเนื่องมาจากการโอนกิจการ ทั้งหมดให้แก่กัน ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ ตามมาตรา 5 โสฬส และมาตรา 6(31) แห่ง พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500

#### 4. กรณีผู้ถือหุ้น

ผลประโยชน์ที่ผู้ถือหุ้นได้รับจากการคืนทุนในส่วนที่ตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุนเป็นเงินได้ พึ่งประเมินตามมาตรา 40(4)(ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร และการโอนกิจการของกลุ่มบริษัทฯ ตามข้อเท็จจริง ดังกล่าวข้างต้นเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขตามข้อ 2(1) และ (4) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการควบเข้ากันหรือการโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัท มหาชน จำกัด หรือบริษัทจำกัด เพื่อยกเว้นรัชฎากร ลงวันที่ 27 กันยายน พ.ศ. 2542 ออกตามความในมาตรา 5 โสฬส มาตรา 5 สัตตรส มาตรา 6(31) แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 และข้อ 2(50) ของ กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ( พ.ศ. 2509)ฯ แล้ว และหากบริษัทผู้โอนหรือบริษัทผู้รับโอน ได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขอื่นตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฯ ลงวันที่ 27 กันยายน พ.ศ. 2542 แล้ว ผู้ถือหุ้นที่เป็น บุคคลธรรมดาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามข้อ 2 (50) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509)ฯ และผู้ถือหุ้นที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 5 สัตตรส แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500

อนึ่ง การยกเว้นภาษีเงินได้ดังกล่าว ใช้เฉพาะกับผลประโยชน์จากการคืนทุนในส่วนที่ตีราคา เป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุนซึ่งเกี่ยวข้องกับการโอนกิจการทั้งหมดเท่านั้น

จากแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรข้างต้นถือเป็นการยอมรับข้อเท็จจริงในข้อหาหรือที่ว่า การ โอนกิจการที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามมาตรา 74(1) (ค) นี้ อาจไม่ต้องการโอนไปซึ่งลูกหนี้ เจ้าหนี้ หรือเงินประกันค่าไฟฟ้าและเงินประกันค่าน้ำประปาซึ่งมิใช่ส่วนที่เป็นสาระสำคัญถึงขั้นที่การไม่โอนไปซึ่ง ทรัพย์สินเหล่านี้จะทำให้ผู้รับโอนไม่สามารถดำเนินกิจการต่อไปได้

ดังนั้น ผู้เขียนเห็นว่า การโอนกิจการทั้งหมดตามกฎหมายไทยจึงหมายถึง การโอนทรัพย์สินของ กิจการระหว่างนิติบุคคลด้วยกันโดยมิได้จำกัดว่าจะต้องโอนทรัพย์สินหรือหนี้สินทั้งหมดที่ตามปรากฏอยู่ในบัญชี ของบริษัทผู้โอนกิจการ อีกทั้ง ยังอาจโอนทรัพย์สินอย่างอื่น ๆ นอกเหนือจากที่ปรากฏในบัญชีทรัพย์สินได้ เช่น ลูกจ้าง รายชื่อลูกค้า ชื่อทางการค้า หรือ ใบอนุญาตประกอบธุรกิจต่างๆ トラบเท่าที่ผู้รับโอนจะรับไปและดำเนิน ธุรกิจต่อไปได้ หรืออาจกล่าวได้ว่าการโอนกิจการทั้งหมด คือ การโอนความต่อเนื่องของกิจการนั้นๆ (Ongoing Concern) ให้เพียงพอกับการที่ผู้รับโอนจะนำมาดำเนินธุรกิจต่อไปได้นั่นเอง

#### 4.1.1.2 แนวทางการการปรับปรุงปัญหาการไม่กำหนดนิยามของคำว่า “การโอนกิจการทั้งหมด”

ผู้เขียนเห็นว่าควรมีบทกฎหมายว่าด้วยการโอนกิจการทั้งหมด โดยผู้เขียนขอเสนอให้กำหนดนิยามการโอนกิจการทั้งหมด เป็นทำนองว่า “การโอนกิจการทั้งหมดหมายถึง บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลด้วยตนเองโอนทรัพย์สิน และ/หรือ หนี้สิน อารวมถึงโอนค่าความนิยมให้แก่กัน ไม่ว่าจะปรากฏอยู่ในบัญชีของผู้โอนกิจการทั้งหมดหรือไม่ก็ตาม ทั้งนี้ เท่าที่ผู้รับโอนกิจการทั้งหมดจะสามารถรับไปเพื่อดำเนินธุรกิจนั้นหรือธุรกิจใดในลักษณะเดียวกันต่อไปได้” โดยอาจกระทำโดยแก้ไขประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หรือ แก้ไขประมวลรัษฎากร

การแก้ไขหรือยกเลิกกฎหมายใดต้องกระทำโดยกฎหมายที่มีศักดิ์สูงกว่าหรือเท่ากันจึงจะสามารถทำได้<sup>76</sup> ศักดิ์ของกฎหมายลายลักษณ์อักษรนั้นในระบบกฎหมายไทยอาจเรียงลำดับ จากศักดิ์สูงสุดไปหาศักดิ์ต่ำกว่าได้ ดังนี้

1. รัฐธรรมนูญ
2. พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญ พระราชบัญญัติ พระราชกำหนด
3. พระราชกฤษฎีกา
4. กฎกระทรวง
5. ข้อบัญญัติหรือข้อบังคับขององค์กรปกครองท้องถิ่น

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์และประมวลรัษฎากรมีลำดับศักดิ์ของกฎหมายเป็นพระราชบัญญัติ<sup>77</sup> ที่ผ่านมามีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์หลายครั้ง ซึ่งเป็นการแก้ไขโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์และคำสั่งหัวหน้ารักษาความสงบแห่งชาติที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 44 แห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย (ฉบับชั่วคราว) พ.ศ. 2557<sup>78</sup> ส่วนประมวลรัษฎากรก็ได้รับการแก้ไขหลายครั้งโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ประกาศของคณะปฏิวัติ และประกาศของคณะรักษาความสงบแห่งชาติ<sup>79</sup>

ผู้เขียนเห็นว่าควรมีการเพิ่มนิยามคำว่าโอนกิจการทั้งหมดไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โดยเพิ่มเติมไว้ในส่วนบรรพ 3 ลักษณะ 22 หุ้่นส่วนและบริษัท ซึ่งเป็นส่วนที่มีการบัญญัติเรื่องการควบกิจการเอาไว้ เมื่อเป็นเช่นนี้ก็ไม่มีควมจำเป็นต้องกำหนดนิยามของการโอนกิจการทั้งหมดไว้ในประมวลรัษฎากรอีก ทั้งนี้ เพื่อให้บทกฎหมายที่บ่งบอกลักษณะของธุรกรรมการโอนกิจการทั้งหมดแยกต่างหากจากส่วนที่

<sup>76</sup> นายคุณัญญ์ ถิ่นถลาง ลำดับศักดิ์ของกฎหมายไทย, สำนักงานสรรพสามิตภาคที่ 10. (ออนไลน์) เข้าถึงจาก

<https://www.excise.go.th/cs/groups/public/documents/document/dwnt/mzm1/~edisp/uatucm33523.pdf>

<sup>77</sup> พระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรพุทธศักราช 2481 มาตรา 3 บัญญัติว่า “ให้ใช้ประมวลรัษฎากรตามที่ตราไว้ต่อท้ายพระราชบัญญัตินี้เป็นกฎหมายตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พุทธศักราช 2482 เป็นต้นไป เว้นแต่บทบัญญัติในลักษณะ 2 หมวด 6 ว่าด้วยอากรแสตมป์นั้นให้ใช้เป็น กฎหมายตั้งแต่วันที่ 1 มิถุนายน พุทธศักราช 2482 เป็นต้นไป”

<sup>78</sup> ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 134 ตอนพิเศษ 97 ง วันที่ 4 เมษายน 2560.

<sup>79</sup> สุเทพ พงษ์พิทักษ์, 100 ถาม-ตอบ ความรู้เกี่ยวกับประมวลรัษฎากร. (ออนไลน์) เข้าถึงจาก

[http://www.rd.go.th/fileadmin/download/eBook/100revenuecode\\_121055.pdf](http://www.rd.go.th/fileadmin/download/eBook/100revenuecode_121055.pdf)

เกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีอากรในประมวลรัษฎากรในทำนองเดียวกันกับกรณีของการควบโอนกิจการที่มีได้มีการให้นิยามของการควบกิจการไว้ในประมวลรัษฎากร

#### 4.1.2 ปัญหาความไม่สอดคล้องในทางปฏิบัติของการเลิกกิจการและการได้รับสิทธิยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์ในการโอนอสังหาริมทรัพย์กรณีการโอนกิจการทั้งหมด

การเลิกกิจการจากการโอนกิจการทั้งหมดเพื่อจะใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรมีปัญหาความไม่สอดคล้องในทางปฏิบัติของการเลิกกิจการและการได้รับสิทธิยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์ในการโอนอสังหาริมทรัพย์กรณีการโอนกิจการทั้งหมด และแนวทางการแก้ไขปัญหา ดังนี้

##### 4.1.2.1 ประเด็นปัญหาความไม่สอดคล้องในทางปฏิบัติของการเลิกกิจการและการได้รับสิทธิยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์ในการโอนอสังหาริมทรัพย์กรณีการโอนกิจการทั้งหมด

เนื่องจากสิทธิยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์ในการโอนอสังหาริมทรัพย์กรณีการโอนกิจการทั้งหมดถูกกำหนดไว้ใน มาตรา 5 โสฬส และมาตรา 6(31) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 แยกต่างหากจากประมวลรัษฎากร

โดยทั้ง มาตรา 5 โสฬส และมาตรา 6(31) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 นั้นกำหนดให้ต้องเป็นการโอนกิจการตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ซึ่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการควบเข้ากัน หรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชน จำกัด หรือบริษัทจำกัด เพื่อยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 3) ได้กำหนดเงื่อนไขไว้ ดังนี้

เงื่อนไขประการแรก ต้องเป็นการโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชนจำกัด และบริษัทจำกัด ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย

เงื่อนไขประการที่สอง ให้บริษัทผู้รับโอน แจ้งรายชื่อผู้ถือหุ้น จำนวนหุ้น และมูลค่าหุ้น ตามทะเบียนหุ้นทั้งของต่างบริษัทผู้โอน และบริษัทผู้รับโอน ต่ออธิบดีกรมสรรพากร ภายใน 30 วัน นับแต่วันจดทะเบียนเปลี่ยนแปลงตามแบบที่อธิบดีกำหนด ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่ ซึ่งเป็นที่ตั้งของบริษัทมหาชนจำกัด หรือบริษัทจำกัด ผู้รับโอน

เงื่อนไขประการที่สาม บริษัทผู้โอนหรือผู้รับโอนจะต้องไม่เป็นลูกหนี้ภาษีอากรค้างของกรมสรรพากร ณ วันที่โอน เว้นแต่ได้จัดให้มีธนาคารหรือหลักทรัพย์ค้ำประกันหนี้ภาษีอากรค้างและค่าใช้จ่ายในการบังคับหนี้ดังกล่าวแล้ว

เงื่อนไขประการที่สี่ บริษัทผู้โอนกิจการต้องจดทะเบียนเลิกและมีการชำระบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีที่โอนกิจการนั้น

ในเงื่อนไขส่วนที่สี่นี้เข้าใจได้ว่าบริษัทผู้โอนกิจการต้องจดทะเบียนเลิกและมีการชำระบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีที่โอนกิจการนั้น ทำให้การโอนกิจการอาจเกิดขึ้นก่อนที่จะมีการจดทะเบียนเลิกและมีการชำระบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีที่โอนกิจการนั้น เช่น บริษัท ก. โอนกิจการให้บริษัท ข. วันที่ 15 มิถุนายน 2563 โดยทั้งสองบริษัทมีรอบระยะเวลาบัญชีคือเริ่มต้น 1 มกราคม และสิ้นสุด 31 ธันวาคมของทุกปี เมื่อบริษัท ก. โอนกิจการให้แก่บริษัท ข. ซึ่งมีที่ดินรวมอยู่ในทรัพย์สินที่ต้องโอนด้วยนั้น ในขั้นตอนการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินที่สำนักงานที่ดิน หากบริษัท ก. เข้าเงื่อนไขตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการควบเข้ากัน หรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชน จำกัด หรือบริษัทจำกัด เพื่อยกเว้นราชการ (ฉบับที่ 3) ครบถ้วน ได้แก่

1. บริษัท ก. และ บริษัท ข. เป็นบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย
2. บริษัท ก. และ บริษัท ข. ไม่เป็นลูกหนี้ภาษีอากรค้างของกรมสรรพากร
3. บริษัท ข. จะแจ้งรายชื่อผู้ถือหุ้น จำนวนหุ้น และมูลค่าหุ้น ตามทะเบียนหุ้นทั้งของ บริษัท ก. และ บริษัท ข. ต่ออธิบดีกรมสรรพากร ภายใน 30 วัน นับแต่วันจดทะเบียนเปลี่ยนแปลงตามแบบที่อธิบดีกำหนด ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่ ซึ่งเป็นที่ตั้งของบริษัทมหาชนจำกัด หรือบริษัทจำกัด ผู้รับโอน
4. บริษัท ก. จะดำเนินการจดทะเบียนเลิกบริษัทและชำระบัญชี ในวันที่ 30 มิถุนายน 2563 เนื่องจากเหตุผลในทางบัญชี (ครบรอบครึ่งปีบัญชี)

บริษัท ก. จึงควรได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์ในการโอนอสังหาริมทรัพย์ กรณีการโอนกิจการทั้งหมดตามมาตรา 5 โสฬส และมาตรา 6(31) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500

อย่างไรก็ตาม ข้อ 4 ของ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการควบเข้ากัน หรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชน จำกัด หรือบริษัทจำกัด เพื่อยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 3) ได้กำหนดแบบสำหรับการแจ้งรายการกรณีการควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชน จำกัด หรือบริษัทจำกัด เพื่อยกเว้นรัษฎากรเอาไว้ โดยกำหนดให้แบบ ค.อ.1 เป็นแบบแจ้งรายชื่อผู้ถือหุ้นและแจ้งการเป็นลูกหนี้ค่าภาษีอากรสำหรับการควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชน จำกัด หรือบริษัทจำกัด<sup>80</sup> ปรากฏว่าหน้าที่ 2 ของแบบ ค.อ.1. กำหนดให้นำส่งเอกสารประกอบการพิจารณา โดยข้อ 4.3 ของแบบดังกล่าวให้นำส่ง หนังสือรับรองการจดทะเบียนเลิกกิจการจากกระทรวงพาณิชย์ ของบริษัทผู้โอนกิจการทั้งหมดให้แก่บริษัทอื่น ทำให้ในวันที่บริษัทยื่นแบบ ค.อ. 1-4 ต่อกรมสรรพากรเพื่อให้กรมสรรพากรออกแบบหนังสือกรมที่ดิน เรื่อง แจ้งการควบเข้ากันหรือการโอนกิจการทั้งหมด (แบบ ค.อ.6) เพื่อให้ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์ในการโอนอสังหาริมทรัพย์ในเวลา

<sup>80</sup> ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการควบเข้ากัน หรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชน จำกัด หรือบริษัทจำกัด เพื่อยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 3) ข้อ 4 บัญญัติว่า “กำหนดให้แบบต่อไปนี้ เป็นแบบสำหรับการแจ้งรายการกรณีการควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชน จำกัด หรือบริษัทจำกัด เพื่อยกเว้นรัษฎากร

- (1) แบบ ค.อ.1 แบบแจ้งรายชื่อผู้ถือหุ้นและแจ้งการเป็นลูกหนี้ค่าภาษีอากรสำหรับการควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชน จำกัด หรือบริษัทจำกัด

...”

ผู้โอนและผู้รับโอนดำเนินการจดทะเบียนโอนอสังหาริมทรัพย์ ณ สำนักงานที่ดิน<sup>81</sup> บริษัทผู้โอนจะต้องได้จดทะเบียนเลิกบริษัทกับกระทรวงพาณิชย์แล้ว เพราะหากไม่มีหนังสือรับรองการจดทะเบียนเลิกกิจการจากกระทรวงพาณิชย์ กรมสรรพากรอาจพิจารณาไม่ออกแบบ ค.อ.6 ให้ ทั้งๆ ที่ตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายแห่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการควบเข้ากัน หรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชน จำกัด หรือบริษัทจำกัด เพื่อยกเว้นราชการ (ฉบับที่ 3) ผู้โอนกิจการอาจจดทะเบียนเลิกบริษัทและเริ่มทำการชำระบัญชีเมื่อใดก็ได้ ตราบเท่าที่ยังอยู่ในรอบระยะเวลาบัญชีที่โอนกิจการนั้น การกำหนดให้หนังสือรับรองการจดทะเบียนเลิกกิจการจากกระทรวงพาณิชย์เป็นเอกสารที่ต้องนำเสนอประกอบการพิจารณาดังกล่าว จึงเป็นการบังคับให้ผู้โอนกิจการต้องจดทะเบียนเลิกบริษัทก่อนที่จะมีการโอนทรัพย์สินประเภทอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งไม่สอดคล้องกับบทบัญญัติแห่งกฎหมาย

#### 4.1.2.2 แนวทางการแก้ไขปัญหาความไม่สอดคล้องในทางปฏิบัติของการเลิกกิจการและการได้รับสิทธิยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์ในการโอนอสังหาริมทรัพย์กรณีการโอนกิจการทั้งหมด

ผู้เขียนเห็นว่าแม้การจดทะเบียนเลิกกิจการจะเป็นเงื่อนไขสำคัญในการโอนกิจการทั้งหมดเนื่องจากเป็นข้อสะท้อนที่ยืนยันว่าได้มีการโอนกิจการไปแล้วทั้งหมดจนบริษัทผู้โอนกิจการต้องเลิกประกอบกิจการก็ตาม แต่เนื่องจากบทบัญญัติแห่งกฎหมายเปิดโอกาสให้ผู้โอนกิจการเลิกกิจการได้ภายในรอบระยะเวลาบัญชีที่โอนกิจการนั้น ดังนั้น ในการโอนอสังหาริมทรัพย์ที่สำนักงานที่ดิน บริษัทผู้โอนกิจการจึงไม่จำเป็นต้องจดทะเบียนเลิกกิจการกับกระทรวงพาณิชย์มาแล้วก็ได้

ดังนั้น ควรแก้ไขรายการเอกสารที่ใช้ประกอบการพิจารณาตามแบบ ค.อ.1 โดยยกเลิกรายการหนังสือรับรองการจดทะเบียนเลิกกิจการจากกระทรวงพาณิชย์ของบริษัทผู้โอนกิจการทั้งหมดให้แก่บริษัทอื่น และกำหนดเงื่อนไขให้ผู้โอนกิจการมีหน้าที่ต้องยื่นหนังสือรับรองการจดทะเบียนเลิกกิจการจากกระทรวงพาณิชย์ของตนต่อกรมสรรพากรเมื่อจดทะเบียนเลิกกิจการในรอบปีบัญชีเดียวกันในภายหลัง

#### 4.2 ปัญหาความไม่สอดคล้องระหว่างการตีราคาทรัพย์สินตามราคาตลาดในวันที่จดทะเบียนเลิกกับธุรกรรมการโอนกิจการทั้งหมด

การเลิกกิจการจากการโอนกิจการทั้งหมดเพื่อจะใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรมีข้อพึงพิจารณาถึงความสอดคล้องระหว่างการตีราคาทรัพย์สินตามราคาตลาดในวันที่จดทะเบียนเลิกกับธุรกรรมการโอนกิจการทั้งหมด และแนวทางการแก้ไขปัญหา ดังนี้

##### 4.2.1 ประเด็นปัญหาเรื่องความไม่สอดคล้องระหว่างการตีราคาทรัพย์สินตามราคาตลาดในวันที่จดทะเบียนเลิกกับธุรกรรมการโอนกิจการทั้งหมด

<sup>81</sup> หนังสือกรมที่ดินที่ มท 0710/ว08291 ลงวันที่ 9 มีนาคม 2543.



โดยปกติแล้ว หากนิติบุคคลประสงค์จะยุติความเป็นสภาพนิติบุคคลก็ย่อมกระทำได้ด้วย การจดทะเบียนเลิกกิจการ<sup>82</sup> ซึ่งในกรณีการเลิกกิจการโดยทั่วไปการตีราคาทรัพย์สินเพื่อคำนวณกำไรสุทธิในการคำนวณภาษีนั้นจะต้องตีตามราคาตลาดในวันเลิก ทั้งนี้ ตามมาตรา 74(1) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร<sup>83</sup>

อย่างไรก็ตามสำหรับการเลิกกิจการจากการโอนกิจการทั้งหมดนั้น ส่วนท้ายของมาตรา 74 แห่งประมวลรัษฎากรบัญญัติว่า “ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเลิกกัน หรือควบเข้ากันกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่น การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อคำนวณภาษีให้เป็นไปตามวิธีการในมาตรา 65 มาตรา 65 ทวิ และ มาตรา 66 เว้นแต่

(1) การตีราคาทรัพย์สิน

...

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

...”

ดังนั้น กรณีที่มีการโอนกิจการระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลด้วยกัน โดยที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้โอนกิจการได้จดทะเบียนเลิกและมีการชำระบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีที่โอนกิจการนั้น ในการตีราคาทรัพย์สินเพื่อคำนวณกำไรสุทธิในการคำนวณภาษีนั้นจะต้องตีราคาทรัพย์สินของกิจการที่โอนไปยังผู้รับโอนกิจการตามราคาตลาดในวันที่ผู้โอนจดทะเบียนเลิกกิจการ ทั้งนี้ ตามมาตรา 74(1) (ค) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งมีข้อสังเกตว่าไม่มีข้อแตกต่างกับการเลิกกิจการตามปกติตาม มาตรา 74(1) (ก) แห่งประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด

จากที่กล่าวไปแล้วว่าการควบกิจการตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เป็นการที่สองกิจการเดิมที่ควบเข้ากันกลายเป็นกิจการใหม่โดยผลของกฎหมาย ทำให้กิจการเดิมนั้นเลิกไปโดยผลของการจดทะเบียนควบกิจการ การตีราคาทรัพย์สินตามราคาตลาดในวันที่ควบเข้ากันตามที่ประมวลรัษฎากรมาตรา 74(1) (ข) จึงหมายถึงวันจดทะเบียนควบไปในตัว ซึ่งกิจการที่ควบเข้ากันย่อมมีทรัพย์สินอยู่ในวันดังกล่าว กลับกันในกรณีของการโอนกิจการที่ประมวลรัษฎากรมาตรา 74(1) (ค) กลับกำหนดให้ตีราคาตามราคาตลาด ณ วันจดทะเบียนเลิกกิจการ ทั้งๆ ที่ หากมีการโอนกิจการก่อนการเลิกกิจการ ผู้โอนอาจไม่มีทรัพย์สินใดหลงเหลืออยู่ให้ตีราคาแล้ว

<sup>82</sup> นเรศร์ เกษะประกกร (2561). กฎหมายเกี่ยวกับการจัดตั้งองค์กรธุรกิจ การจัดการและความรับผิดชอบ. กรุงเทพมหานคร, บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด.

<sup>83</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 74 บัญญัติว่า “ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเลิกกัน หรือควบเข้ากันกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่น การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อคำนวณภาษีให้เป็นไปตามวิธีการในมาตรา 65 มาตรา 65 ทวิ และ มาตรา 66 เว้นแต่

(1) การตีราคาทรัพย์สิน

(ก) ในกรณีที่เลิกบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ให้ตีตามราคาตลาดในวันเลิก

...”

ประเด็นในเรื่องนี้ได้เคยเกิดเป็นประเด็นข้อพิพาทตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8943/2560 ลงวันที่ 21 ธันวาคม พ.ศ. 2560 โดยในคดีดังกล่าวบริษัท เซริง (กรุงเทพ) จำกัด เป็นโจทก์ยื่นฟ้องกรมสรรพากร เป็นจำเลย เพื่อคัดค้านคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ข้อเท็จจริงที่สำคัญตามที่โจทก์และจำเลยรับสรุปได้ดังนี้

1. โจทก์ทำสัญญาโอนกิจการทั้งหมดให้แก่บริษัท ไบเออร์ไทย จำกัด ให้มีผลตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม 2550

2. บริษัท อเมริกัน แอ็พเพรส (ประเทศไทย) จำกัด เป็นผู้ประเมินราคาตลาดของทรัพย์สินโจทก์เพื่อนำมาใช้เป็นราคาในการโอนกิจการทั้งหมด โดยราคาประเมินกิจการโจทก์ ณ วันที่ 19 เมษายน 2560 เป็น 998,307,125 บาทตามราคาตลาด เมื่อปิดเศษแล้วได้เป็น 998,000,000 บาท คู่สัญญาตกลงกันให้ราคา 998,000,000 บาท เป็นราคาค่าตอบแทนการโอนกิจการทั้งหมด

3. มูลค่าทางบัญชีของโจทก์ที่ตกลงตามสัญญาโอนกิจการทั้งหมดมีดังนี้

รายการ	มูลค่า (บาท)
รายการทรัพย์สินทั้งหมดที่โอน	1,081,368,626.10
รายการหนี้สินทั้งหมดที่โอน	788,068,247.15
มูลค่าทรัพย์สินสุทธิ	293,300,378.95
ราคาตลาดของกิจการ ณ วันโอนกิจการ	998,000,000.00
ราคาตามราคาตลาดที่สูงกว่ามูลค่าทรัพย์สินสุทธิ	704,699,621.05

4. สัญญาโอนกิจการระบุชัดเจนในเอกสารทำสัญญาว่าค่าความนิยมเป็นส่วนหนึ่งของทรัพย์สินที่คู่สัญญาตกลงซื้อขายกันคิดเป็นเงิน 704,699,621.05 บาท และได้บันทึกเป็นค่าความนิยมลงในงบการเงินของบริษัท ไบเออร์ไทย จำกัด ผู้รับโอนกิจการทั้งหมด

ในคำพิพากษาดังกล่าวมีประเด็นพิพาทประเด็นหนึ่งว่าการตีราคาทรัพย์สินกรณีการโอนกิจการทั้งหมดจะต้องตีตามราคาตลาด ณ วันใด โดยโจทก์เห็นว่าการตีราคาทรัพย์สินกรณีการโอนกิจการทั้งหมดนั้นควรจะตีราคาตามราคาตลาด ณ วันโอนกิจการ เนื่องจาก ณ วันจดทะเบียนเลิกโจทก์ไม่มีทรัพย์สินใดหลงเหลืออยู่แล้ว

ผู้เขียนเห็นว่าการควบกิจการและการโอนกิจการ มีการเปลี่ยนถ่ายความเป็นเจ้าของในทรัพย์สินทำนองเดียวกัน จึงถูกบัญญัติอยู่ภายใต้มาตรา 74(1) ซึ่งเป็นเรื่องของการตีราคาทรัพย์สิน แต่วันที่จดทะเบียนเลิกกิจการที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา 74(1) (ค) นี้ แท้ที่จริงแล้วต้องถือวันที่โอนทรัพย์สินหรือกิจการเป็นเสมือนหนึ่งวันเลิกกิจการ เพราะหลังจากวันดังกล่าวแล้วผู้โอนกิจการไม่มีการอื่นใดให้ต้องปฏิบัติอีก นอกจากการจดทะเบียนเลิกกิจการเพื่อผลทางทะเบียนเท่านั้น มิฉะนั้นการตีราคาทรัพย์สินกรณีการโอนกิจการทั้งหมดนี้ก็จะไม่ต่างจากความใน มาตรา 74(1) (ก) ซึ่งหาก ความใน มาตรา 74(1) (ก) ใช้บังคับกับกรณีการโอนกิจการทั้งหมดได้ก็คงไม่มีความจำเป็นที่จะต้องแยกเรื่องการควบกิจการออกมาเป็น มาตรา 74(1) (ข) และแยกเรื่องการโอนกิจการออกมาเป็น มาตรา 74(1) (ค) แต่อย่างไรก็ดี สาเหตุที่จำเป็นต้องแยกการตีราคาทรัพย์สินกรณีการเลิกกิจการจากการควบกิจการและการโอนกิจการออกมาต่างหากจากการเลิกกิจการตามปกตินั้นก็เพราะว่าไม่สามารถใช้วิธีการตีราคาทรัพย์สินเช่นเดียวกันกับการเลิกกิจการตามปกติใน มาตรา 74(1) (ก) ซึ่งให้ตีราคาทรัพย์สิน ณ วันที่จดทะเบียนเลิกกิจการได้

นอกจากนี้ในส่วนท้ายของ บทบัญญัติแห่งมาตรา 74(1) (ค) แห่งประมวลรัษฎากร ให้นำความในมาตรา 74(1) (ข) แห่งประมวลรัษฎากรมาใช้โดยอนุโลม ซึ่งมาตรา 74(1) (ข) แห่งประมวลรัษฎากรบัญญัติว่า “ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควบเข้ากัน ให้ตีตามราคาตลาดในวันที่ควบเข้ากัน แต่ไม่ให้ถือว่าราคาดังกล่าวเป็นรายได้หรือรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมอันได้ควบเข้ากันนั้น และให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใหม่อันได้ควบเข้ากันถือราคาของทรัพย์สินนั้นตามราคาปรากฏในบัญชีของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมในวันที่ควบเข้ากันเพื่อประโยชน์ในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ จนกว่าจะได้มีการจำหน่ายทรัพย์สินนั้นไป ทรัพย์สินรายการใดมีสิทธิหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาก็ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมใช้อยู่เพียงเท่าที่ระยะเวลาและมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่สำหรับทรัพย์สินนั้นเท่านั้น และห้ามมิให้นำผลขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ”

พิจารณาแล้วพบว่าหลังจากประโยค “ให้ตีตามราคาตลาดในวันที่ควบเข้ากัน” แบ่งเป็นส่วนนี้  
ดังนี้

1. ไม่ให้ถือว่าราคาดังกล่าวเป็นรายได้หรือรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมอันได้ควบเข้ากันนั้น
2. ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใหม่อันได้ควบเข้ากันถือราคาของทรัพย์สินนั้นตามราคาปรากฏในบัญชีของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมในวันที่ควบเข้ากันเพื่อประโยชน์ในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ จนกว่าจะได้มีการจำหน่ายทรัพย์สินนั้นไป
3. ทรัพย์สินรายการใดมีสิทธิหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาก็ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมใช้อยู่เพียงเท่าที่ระยะเวลาและมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่สำหรับทรัพย์สินนั้นเท่านั้น
4. ห้ามมิให้นำผลขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ

อย่างไรก็ตาม การนำความทั้งหมดของกรณีควบกิจการมาบังคับให้กรณีการโอนกิจการทั้งหมด อาจก่อให้เกิดความสับสน เนื่องจากเมื่อพิจารณาในส่วนที่บัญญัติว่า “และให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใหม่อันได้ควบเข้ากันถือราคาของทรัพย์สินนั้นตามราคาปรากฏในบัญชีของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมในวันที่ควบเข้ากันเพื่อประโยชน์ในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ จนกว่าจะได้มีการจำหน่ายทรัพย์สินนั้นไป ทรัพย์สินรายการใดมีสิทธิหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาก็ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมใช้อยู่เพียงเท่าที่ระยะเวลาและมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่สำหรับทรัพย์สินนั้นเท่านั้น และห้ามมิให้นำผลขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ” จะพบว่า กรณีการโอนกิจการทั้งหมดนั้นไม่มีทั้ง “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใหม่อันได้ควบเข้ากัน” และ “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิม” แต่อย่างไร

ผู้เขียนขอเปรียบเทียบการตีราคาทรัพย์สินของการเลิกกิจการตามประมวลรัษฎากรมาตรา 74 เพื่อให้เห็นความเหมือนหรือความแตกต่างที่ชัดเจนในแต่ละส่วนดังนี้

ตารางที่ 4.1

เปรียบเทียบเงื่อนไขการตีราคาทรัพย์สินของการเลิกกิจการตามประมวลรัษฎากรมาตรา 74

หัวข้อ	การเลิกกิจการทั่วไป	การเลิกกิจการจากการควบกิจการ	การเลิกกิจการจากการโอนกิจการ
วันที่ต้องตีราคาทรัพย์สินตามราคาตลาด	วันจดทะเบียนเลิกกิจการ	วันจดทะเบียนควบเข้ากัน	วันจดทะเบียนเลิกกิจการ
สิทธิประโยชน์ทางภาษี	ไม่มีสิทธิประโยชน์ทางภาษี	ไม่ให้อัตราภาษาดังกล่าวเป็นรายได้หรือรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมอันได้ควบเข้ากันนั้น	ไม่ให้อัตราภาษาดังกล่าวเป็นรายได้หรือรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมอันได้ควบเข้ากันนั้น
การถือราคาทรัพย์สินในทางบัญชี	ไม่มีประเด็นต้องกำหนด	ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใหม่อันได้ควบเข้ากันถือราคาของทรัพย์สินนั้นตามราคาปรากฏในบัญชีของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมในวันที่ควบเข้ากันเพื่อประโยชน์ในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ จนกว่าจะได้มีการจำหน่ายทรัพย์สินนั้นไป	ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใหม่อันได้ควบเข้ากันถือราคาของทรัพย์สินนั้นตามราคาปรากฏในบัญชีของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมในวันที่ควบเข้ากันเพื่อประโยชน์ในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ จนกว่าจะได้มีการจำหน่ายทรัพย์สินนั้นไป
การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา	ไม่มีประเด็นต้องกำหนด	ทรัพย์สินรายการใดมีสิทธิหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาก็ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมใช้อยู่เพียงเท่าที่ระยะเวลาและมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่สำหรับทรัพย์สินนั้นเท่านั้น	ทรัพย์สินรายการใดมีสิทธิหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาก็ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมใช้อยู่เพียงเท่าที่ระยะเวลาและมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่สำหรับทรัพย์สินนั้นเท่านั้น
การใช้ผลขาดทุนสุทธิ	ไม่มีประเด็นต้องกำหนด	ห้ามมิให้นำผลขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ	ห้ามมิให้นำผลขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ

#### 4.2.2 แนวทางการแก้ไขปัญหาค่าไม่สอดคล้องระหว่างการตีราคาทรัพย์สินตามราคาตลาดในวันที่จดทะเบียนเลิกกับธุรกรรมการโอนกิจการทั้งหมด

ผู้เขียนขอเสนอแนะให้แก้ไขบทบัญญัติมาตรา 74(1) (ค) แห่งประมวลรัษฎากร โดยใช้บทบัญญัติดังต่อไปนี้แทน “ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเล็กกัน หรือควบเข้ากันกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่น การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อคำนวณภาษีให้เป็นไปตามวิธีการในมาตรา 65 มาตรา 65 ทวิ และ มาตรา 66 เว้นแต่

##### (1) การตีราคาทรัพย์สิน

(ก) ในกรณีที่เลิกบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ให้ตีตามราคาตลาดในวันเลิก

(ข) ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควบเข้ากัน ให้ตีตามราคาตลาดในวันที่ควบเข้ากัน แต่ไม่ให้ถือว่าราคาดังกล่าวเป็นรายได้หรือรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมอันได้ควบเข้ากันนั้น และให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใหม่อันได้ควบเข้ากันถือราคาของทรัพย์สินนั้นตามราคาปรากฏในบัญชีของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมในวันที่ควบเข้ากันเพื่อประโยชน์ในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ จนกว่าจะได้มีการจำหน่ายทรัพย์สินนั้นไป ทรัพย์สินรายการใดมีสิทธิหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาก็ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมใช้อยู่ เพียงเท่าที่ระยะเวลาและมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่สำหรับทรัพย์สินนั้นเท่านั้น และห้ามมิให้นำผลขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ

(ค) ในกรณีที่มีการโอนกิจการทั้งหมดระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลด้วยกัน โดยที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้โอนกิจการต้องจดทะเบียนเลิก และมีการชำระบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีที่โอนกิจการนั้น ให้ตีตามราคาตลาดในวันโอนกิจการทั้งหมด แต่ไม่ให้ถือว่าราคาตามราคาตลาดของทรัพย์สินที่โอนกิจการดังกล่าวเป็นรายได้หรือรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้โอนกิจการ และให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้รับโอนกิจการถือราคาของทรัพย์สินนั้นตามราคาปรากฏในบัญชีของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้โอนกิจการในวันโอนกิจการให้แก่กันเพื่อประโยชน์ในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ จนกว่าจะได้มีการจำหน่ายทรัพย์สินนั้นไป ทรัพย์สินรายการใดมีสิทธิหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาก็ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้โอนกิจการใช้อยู่เพียงเท่าที่ระยะเวลาและมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่สำหรับทรัพย์สินนั้นเท่านั้น และห้ามมิให้นำผลขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้โอนกิจการมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ

(2) เงินสำรองหรือเงินกำไรยกมาจากรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ เฉพาะส่วนที่ยังมิได้เสียภาษีเงินได้ให้นำมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีสุดท้ายด้วย

(3) ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลประกอบกิจการประกันกันให้นำเงินสำรอง ซึ่งได้กันไว้ในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ ตามมาตรา 65 ทวิ (1) เฉพาะส่วนที่ยังมิได้นำมาเป็นรายได้มารวมคำนวณเป็นรายได้ด้วย

บทบัญญัติมาตรานี้มิให้ใช้บังคับแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 66 วรรคสอง เฉพาะที่กระทำการกิจการขนส่งผ่านประเทศต่างๆ”

## บทที่ 5 บทสรุป

รัฐบาลมีนโยบายให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีกรณีการโอนกิจการ เพื่อสนับสนุนการปรับปรุงโครงสร้างทางธุรกิจโดยการโอนกิจการทั้งหมด โดยกำหนดเงื่อนไขประการสำคัญคือผู้โอนกิจการจะต้องจดทะเบียนเลิกกิจการ อย่างไรก็ตาม กลับพบว่า นิติบุคคลที่มีสถานะเป็นห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลสามารถใช้สิทธิประโยชน์ดังกล่าวได้ไม่เท่าเทียมกับนิติบุคคลที่มีสถานะเป็นบริษัท โดยสามารถได้รับยกเว้นภาษีอากรเฉพาะภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่านั้น ในขณะที่บริษัทที่โอนกิจการให้แก่บริษัทด้วยกันสามารถได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์ในการโอนอสังหาริมทรัพย์ด้วย รวมทั้งผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งมีเงินได้จากการโอนกิจการระหว่างห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลด้วยกันก็ไม่สามารถได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ในผลประโยชน์ที่ตนได้รับเกินกว่าทุน ในขณะที่ผู้ถือหุ้นของบริษัทนั้นได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ในส่วนที่ถือเป็นผลประโยชน์ที่ผู้ถือหุ้นได้รับจากการที่ผู้ประกอบการซึ่งเป็นบริษัทโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน โดยโอนหุ้นเพื่อแลกกับหุ้นในบริษัทผู้รับโอนกิจการทั้งหมด ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด ทั้งนี้ เฉพาะซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน และการโอนหุ้นที่ได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับการควบเข้ากันหรือการโอนกิจการทั้งหมด ตามที่ได้กล่าวไปแล้วในบทที่ 3

นอกจากนี้ พบว่าเงื่อนไขในการที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรยังมีความไม่ชัดเจนบางประการ ได้แก่ ความไม่ชัดเจนในนิยามของคำว่า “การโอนกิจการทั้งหมด” ซึ่งส่งผลกระทบต่อความแน่นอนในการขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร และก่อให้เกิดความไม่สอดคล้องในทางปฏิบัติของการเลิกกิจการ รวมไปถึงการได้รับสิทธิยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์ในการโอนอสังหาริมทรัพย์กรณีการโอนกิจการทั้งหมด และพบปัญหาเกี่ยวกับความไม่สอดคล้องระหว่างการตีราคาทรัพย์สินตามราคาตลาดในวันที่จดทะเบียนเลิกกิจการ กับลักษณะของธุรกรรมการโอนกิจการทั้งหมดเอง ทั้งนี้ ตามที่ได้กล่าวไปแล้วในบทที่ 4

ความเหลื่อมล้ำต่อประเภทองค์กรธุรกิจในการได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี และปัญหาในทางปฏิบัติอันเกิดจากความไม่ชัดเจนในความหมายของการโอนกิจการทั้งหมด รวมทั้งความกระจัดกระจายและเงื่อนไขที่แตกต่างกันของบทบัญญัติทางกฎหมาย ย่อมส่งผลกระทบต่อผู้เสียภาษีในการที่จะดำเนินการให้ถูกต้องตามเจตนารมณ์ของกฎหมายเพื่อให้ได้รับสิทธิยกเว้นภาษีสำหรับการปรับปรุงโครงสร้างธุรกิจของตน ปัญหาเหล่านี้ก่อให้เกิดความมึนงงในเชิงลบต่อระบบภาษีของประเทศ และเป็นอุปสรรคต่อการพัฒนาระบบภาษีของประเทศหากพิจารณาถึงหลักความแน่นอนในการจัดเก็บภาษีตามที่ระบบภาษีที่ดีควรมีอีกด้วย ดังนั้น จึงควรมีการปรับปรุงบทบัญญัติเกี่ยวกับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรกรณีการโอนกิจการทั้งหมด

สุดท้ายนี้ผู้เขียนขอสรุปสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรกรณีการเลิกกิจการจากการควบกิจการและการโอนกิจการทั้งหมด แยกตามประเภทองค์กรธุรกิจของผู้จดทะเบียนเลิกกิจการ ดังนี้

ตารางที่ 5.1

เปรียบเทียบสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรตามประเภทองค์กรธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับการโอนกิจการทั้งหมดกับกรณีการควบกิจการตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์และพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535

ลักษณะธุรกรรม	กรณีการควบกิจการ	กรณีการโอนกิจการทั้งหมด
บริษัทโอนกิจการทั้งหมดให้บริษัท แล้วจดทะเบียนเล็ก / บริษัทควบเข้ากัน	<ul style="list-style-type: none"> <li>• สิทธิได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 74(1) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร</li> <li>• ไม่ถือเป็นการขายจึงไม่ต้องอยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมาตรา 77/1 (8) (ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร</li> <li>• สิทธิได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะในการโอนอสังหาริมทรัพย์ตาม มาตรา 5 โสฬส และมาตรา 6 (31) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500</li> <li>• สิทธิได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามข้อ 2 (50) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) และ มาตรา 5 สัตตรส แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 (ผู้ถือหุ้นของผู้โอนกิจการ)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• สิทธิได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 74(1) (ค) แห่งประมวลรัษฎากร</li> <li>• ไม่ถือเป็นการขายจึงไม่ต้องอยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมาตรา 77/1 (8) (ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร</li> <li>• สิทธิได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะในการโอนอสังหาริมทรัพย์ตาม มาตรา 5 โสฬส และมาตรา 6 (31) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500</li> <li>• สิทธิได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามข้อ 2 (50) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) และ มาตรา 5 สัตตรส แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 (ผู้ถือหุ้นของผู้โอนกิจการ)</li> </ul>
ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลโอนกิจการให้ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แล้วจดทะเบียนเล็ก / ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควบเข้ากัน	<ul style="list-style-type: none"> <li>• สิทธิได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 74(1) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร</li> <li>• ไม่ถือเป็นการขายจึงไม่ต้องอยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมาตรา 77/1 (8) (ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• สิทธิได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 74(1) (ค) แห่งประมวลรัษฎากร</li> <li>• ไม่ถือเป็นการขายจึงไม่ต้องอยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมาตรา 77/1 (8) (ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร</li> </ul>

**ภาคผนวก ก**

กฎกระทรวงฉบับที่ 126 (พ.ศ.2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร



**กฎกระทรวง**  
**ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509)**  
**ออกตามความในประมวลรัษฎากร**  
**ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร**

---

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 4 และมาตรา 134 (4) แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 8) พ.ศ. 2494 และมาตรา 42 (17) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังออกกฎกระทรวงไว้ดังต่อไปนี้

**ข้อ 1** ให้ยกเลิก

- (1) กฎกระทรวง ฉบับที่ 110 (พ.ศ. 2500) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร
- (2) กฎกระทรวง ฉบับที่ 124 (พ.ศ. 2506) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร
- (3) กฎกระทรวง ฉบับที่ 125 (พ.ศ. 2507) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร

**ข้อ 2** ให้กำหนดเงินได้ต่อไปนี้เป็นเงินได้ตาม (17) ของมาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496

(1) เงินได้จากกิจการของโรงเรียนราษฎร์ซึ่งได้ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนราษฎร์ แต่ไม่รวมถึงเงินได้จากการขายของ การรับจ้างทำของหรือการให้บริการอื่นใดที่โรงเรียนราษฎร์ซึ่งเป็นโรงเรียนอาชีวศึกษาได้รับจากผู้ซึ่งมิใช่ นักเรียน (แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 132 (พ.ศ. 2513) ใช้อบังคับ 16 กันยายน 2513 เป็นต้นไป)

(2) เงินได้จากการจำหน่าย หรือส่วนลดจากการจำหน่ายสลากกินแบ่งของรัฐบาล

(3) เงินได้ส่วนที่เป็นค่าจ้างการทำงานในระหว่างเวลาปิดภาคการศึกษาของคนต่างด้าวซึ่งเป็นนักเรียน นักศึกษาหรือนิสิตที่เข้ามาศึกษา ณ สถานศึกษาในประเทศไทย ทั้งนี้ ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่ถือปฏิบัติต่อกัน

(4) เงินได้ส่วนที่เป็นค่ารักษาพยาบาลที่นายจ้างจ่ายให้ หรือจ่ายแทน

ลูกจ้างเป็นค่ารักษาพยาบาล สำหรับ

(ก) ลูกจ้าง สามี ภรรยา บุพการีหรือผู้สืบสันดาน ซึ่งอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของลูกจ้าง ทั้งนี้ เฉพาะสำหรับการรักษาพยาบาลที่กระทำในประเทศไทย

(ข) ลูกจ้างในกรณีที่ต้องได้รับการรักษาพยาบาลในต่างประเทศในขณะที่ปฏิบัติการตามหน้าที่ในต่างประเทศเป็นครั้งคราว ทั้งนี้ เงินจำนวนดังกล่าวได้จ่ายไปทั้งหมดในกรณีนั้น

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 149 (พ.ศ. 2523) ใช้บังคับสำหรับเงินได้ปี 2523 เป็นต้นไป)

(5) (ยกเลิกโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 187 (พ.ศ. 2534) ความเดิมยังคงใช้บังคับสำหรับการโอนกรรมสิทธิในพันธบัตรของรัฐบาลที่ออกจำหน่ายก่อนวันที่ 8 พฤศจิกายน 2534)

(6) เงินได้ที่ทางราชการจ่ายให้เป็นเงินค่าเช่าบ้านหรือเงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินช่วยการศึกษาบุตร เงินช่วยเหลือบุตรเงินค่าเบี้ยกันดาร เงินยังชีพ หรือเงินค่าอาหารทำการนอกเวลา

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 136 (พ.ศ. 2517) ใช้บังคับสำหรับเงินได้ปี 2517 เป็นต้นไป)

(7) (ยกเลิกโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 187 (พ.ศ. 2534) ความเดิมยังคงใช้บังคับสำหรับดอกเบียพันธบัตรของรัฐบาลและพันธบัตรของรัฐบาลที่เริ่มจำหน่ายก่อนวันที่ 8 พฤศจิกายน 2534)

(8) เงินค่าเช่าบ้านที่ได้รับจากรัฐวิสาหกิจ ซึ่งมีใช้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เท่าที่ผู้มีเงินได้ได้จ่ายไปโดยสุจริตตามความเป็นจริง หรือเงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่รัฐวิสาหกิจดังกล่าวให้อยู่โดยไม่ต้องเสียค่าเช่า และรัฐวิสาหกิจผู้จ่ายเงินมิได้ออกค่าภาษีเงินได้สำหรับเงินได้จำนวนดังกล่าวให้

(9) เงินช่วยการศึกษาบุตร เงินช่วยเหลือบุตร เงินค่าเบี้ยกันดารหรือเงินยังชีพ ที่ได้รับจากรัฐวิสาหกิจซึ่งมีใช้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในอัตราเดียวกับที่ทางราชการจ่ายให้แก่ข้าราชการ และรัฐวิสาหกิจผู้จ่ายเงินมิได้ออกค่าภาษีเงินได้สำหรับเงินได้จำนวนดังกล่าวให้

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 138 (พ.ศ. 2518) ใช้บังคับสำหรับเงินได้ปี 2517 เป็นต้นไป)

(10) รางวัลที่ทางราชการจ่ายให้เพื่อประโยชน์ในการป้องกันมิให้มีการกระทำผิดเกี่ยวกับภาษีอากร

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 139 (พ.ศ. 2518) ใช้บังคับสำหรับเงินได้ปี 2518 เป็นต้นไป)

(11) ดอกเบี้ยเงินสะสมที่ได้รับจากรัฐวิสาหกิจซึ่งมิใช่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ในอัตราเดียวกับที่ทางราชการจ่ายให้แก่ข้าราชการ และรัฐวิสาหกิจผู้จ่ายเงินมิได้ออกค่าภาษีเงินได้สำหรับเงินได้จำนวนดังกล่าวให้

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 145 (พ.ศ. 2522) ใช้บังคับสำหรับเงินได้ปี 2522 เป็นต้นไป)

(12) เงินได้ที่เจ้าหน้าที่ของรัฐบาลต่างประเทศซึ่งปฏิบัติหน้าที่ในประเทศไทย ได้รับจากรัฐบาลของตน ทั้งนี้ โดยให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ถ้อยปฏิบัติต่อกัน

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 146 (พ.ศ. 2522) ใช้บังคับสำหรับเงินได้ปี 2522 เป็นต้นไป)

(13) เงินได้ส่วนที่เป็นเงินเดือนและเงินใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ที่คนต่างด้าวซึ่งเป็นผู้แทนของคณะกรรมการกาชาดระหว่างประเทศปฏิบัติหน้าที่ในประเทศไทย ได้รับจากคณะกรรมการกาชาดระหว่างประเทศ

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 145 (พ.ศ. 2522) ใช้บังคับสำหรับเงินได้ปี 2522 เป็นต้นไป)

(14) (ยกเลิกโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 169 (พ.ศ. 2529) ใช้บังคับ 2 กุมภาพันธ์ 2529 เป็นต้นไป)

(15) เงินได้ที่ทางราชการจ่ายให้เพื่อประโยชน์ในการรักษาความมั่นคงภายในราชอาณาจักร และกระทรวงการคลังได้อนุญาตให้เบิกจ่ายได้

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 152 (พ.ศ. 2523) ใช้บังคับสำหรับเงินได้ไม่ว่าที่ได้รับก่อนหรือตั้งแต่ 6 ตุลาคม 2523 เป็นต้นไป)

(16) เงินได้ส่วนที่เป็นเงินเดือนหรือค่าจ้างและเงินใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ที่คนต่างด้าวซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ได้รับจาก

(ก) คณะกรรมการระหว่างรัฐบาลเกี่ยวกับการโยกย้ายถิ่นฐานในการปฏิบัติงานในประเทศไทย

(ข) รัฐบาลแห่งประเทศของตนในการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการช่วยเหลือผู้อพยพจากอินโดจีนในประเทศไทย

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 154 (พ.ศ. 2524) ใช้บังคับสำหรับเงินได้ปี 2524 เป็นต้นไป)

(17) เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับจากการให้โดยเสนาหา ที่ตั้งอยู่นอกเขตกรุงเทพมหานคร เทศบาล สุขาภิบาล หรือเมืองพัทยา

หรือการปกครองท้องถิ่นอื่นที่มีกฎหมายจัดตั้งขึ้นโดยเฉพาะ ทั้งนี้ เฉพาะเงินได้จากการขายในส่วนที่ไม่เกิน 200,000 บาท ตลอดปีภาษีนั้น

(18) เงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุตรโดยชอบด้วยกฎหมายของตนโดยไม่มีค่าตอบแทน บุตรโดยชอบด้วยกฎหมายดังกล่าวไม่รวมถึงบุตรบุญธรรมด้วย

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 155 (พ.ศ. 2525) ใช้บังคับ 27 กุมภาพันธ์ 2525 เป็นต้นไป)

(19) เงินได้จากการขายสินค้ายาสูบ ที่โรงงานยาสูบ กระทรวงการคลังได้เสียภาษีเงินได้แทนผู้ขายสินค้าดังกล่าวทุกทอดตามมาตรา 48 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 156 (พ.ศ. 2526) ใช้บังคับ 28 สิงหาคม 2525)

(20) ยกเลิกโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 187 (พ.ศ. 2534) ความเดิมยังคงใช้สำหรับการโอนกรรมสิทธิ์ในใบรับฝากเงินประเภทประจำของธนาคารโดยมีดอกเบี้ยที่ได้มีการออกใบรับฝากก่อนวันที่ 8 พฤศจิกายน 2534

“(21) เงินได้ดังต่อไปนี้

(ก) ดอกเบี้ยพันธบัตรหรือดอกเบี้ยหุ้นกู้

(ข) ผลต่างระหว่างราคาไถ่ถอนกับราคาจำหน่ายพันธบัตรหรือหุ้นกู้ที่ออกจำหน่ายครั้งแรกในราคาต่ำกว่าราคาไถ่ถอน

(ค) ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนพันธบัตรหรือหุ้นกู้

ทั้งนี้ เฉพาะพันธบัตรหรือหุ้นกู้ของรัฐบาล องค์การของรัฐบาล หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม และผู้มีเงินได้นั้นมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 249 (พ.ศ. 2548) ใช้บังคับ 25 มกราคม 2548 เป็นต้นไป)

(22) ดอกเบี้ยเงินฝากประเภทออมทรัพย์ของธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์การเกษตร (แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 187 (พ.ศ. 2534) ความเดิมยังคงใช้บังคับที่ได้มีการออกบัตรก่อน 8 พฤศจิกายน 2534)

(23) เงินได้จากการขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยแต่ไม่รวมถึงเงินได้จากการขายหลักทรัพย์ที่เป็นหุ้นกู้หรือพันธบัตร

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 187 (พ.ศ. 2534) ความเดิมยังคงใช้บังคับดอกเบี้ยพันธบัตรของรัฐบาลและพันธบัตรของรัฐบาลที่เริ่มจำหน่ายก่อน 8 พฤศจิกายน 2534)

(24) เงินได้จากการขายโลหะดีบุกตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2531 สำหรับโลหะดีบุกที่ซื้อมาระหว่างวันที่กฎกระทรวงนี้ใช้บังคับ ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2530

ทั้งนี้ เฉพาะที่ไม่นำรายจ่ายในส่วนที่เกี่ยวกับกิจการซื้อและขายโลหะดีบุกดังกล่าวไปรวมคำนวณเป็นรายจ่ายในการคำนวณเงินได้สุทธิ

ในกรณีที่รายจ่ายบางรายการไม่สามารถแยกเป็นรายจ่ายเกี่ยวกับกิจการซื้อและขายโลหะดีบุกหรือเกี่ยวกับกิจการอื่นได้โดยชัดแจ้ง ให้เฉลี่ยรายจ่ายตามส่วนของเงินได้ของแต่ละกิจการนั้น

(25) เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไร แล้วแต่กรณีจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล หรือจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ทั้งนี้ เฉพาะส่วนที่เป็นการคำนวณจากเงินได้จากการขายโลหะดีบุกตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2531 สำหรับโลหะดีบุกที่ซื้อมาระหว่างวันที่กฎกระทรวงนี้ใช้บังคับถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2530 และรายจ่ายในส่วนที่เกี่ยวกับกิจการซื้อและขายโลหะดีบุกดังกล่าว

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 171 (พ.ศ. 2529) ใช้บังคับ 18 กันยายน 2529 เป็นต้นไป)

(26) เงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่มูลนิธิพัฒนา

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 177 (พ.ศ. 2531) ใช้บังคับ 9 ธันวาคม 2531 เป็นต้นไป)

(27) เงินได้สำหรับรางวัลสลากการกุศลสร้างตึกสยามมินทร์ ซึ่งออกเมื่อวันที่ 7 มกราคม 2531 และเงินได้จากการขายหรือส่วนลดจากการซื้อสลากการกุศลสร้างตึกสยามมินทร์

(28) เงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่มูลนิธิส่งเสริมศิลปาชีพในสมเด็จพระนางเจ้าสิริกิติ์ พระบรมราชินีนาถ

(29) เงินค่าทดแทนตามกฎหมายว่าด้วยการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์ ทั้งนี้ เฉพาะที่ดินที่ต้องเวนคืน และอสังหาริมทรัพย์อื่นบนที่ดินที่ต้องเวนคืน

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 184 (พ.ศ. 2533) ใช้บังคับเงินได้พึงประเมินที่ได้รับใน พ.ศ. 2532 ที่จะต้องยื่นรายการใน พ.ศ. 2533 เป็นต้นไป)

(30) เงินได้พึงประเมินดังต่อไปนี้

(ก) ผลต่างระหว่างราคาไถ่ถอนกับราคาซื้อตัวเงินหรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ใด ๆ ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออกและมีการจำหน่ายครั้งแรกในราคาต่ำกว่าราคาไถ่ถอน แต่ไม่รวมถึงกรณีที่ผู้มีเงินได้ซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นผู้ทรงคนแรก

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 196 (พ.ศ. 2538) ใช้บังคับ 11 กรกฎาคม 2538 เป็นต้นไป)

(ข) ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนตัวเงินหรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ใด ๆ ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออก ทั้งนี้ เฉพาะตัวเงินหรือตราสาร

แสดงสิทธิในหนี้ที่ไม่มีดอกเบีย

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 223 (พ.ศ. 2542) ให้งบบังคับ 30 กรกฎาคม 2542 เป็นต้นไป)

“(ค) ดอกเบียที่ได้จากตัวเงินหรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ใด ๆ ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออก เฉพาะส่วนที่เกิดขึ้นก่อนการเป็นผู้ทรงตัวเงินหรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ของผู้มีเงินได้ ทั้งนี้ ต้องมีการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 50(2) แห่งประมวลรัษฎากร จากดอกเบียดังกล่าวทั้งจำนวนไว้แล้ว “

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 231 (พ.ศ. 2544) ให้งบบังคับ 14 กันยายน 2544 เป็นต้นไป)

ในกรณีที่เงินได้พึงประเมินตามวรรคหนึ่งเกิดจากตัวเงิน หรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่มีการจำหน่ายครั้งแรกในราคาต่ำกว่าราคาไถ่ถอน จะต้องเป็นกรณีที่ได้มีการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายจากเงินได้ของบุคคลธรรมดาที่เป็นผู้ทรงคนแรกไว้แล้วตาม มาตรา 50 (2)(ค) แห่งประมวลรัษฎากร และผู้จ่ายเงินได้ได้ประทับตราว่าได้หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายบนตราสารแล้วเท่านั้น

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 196 (พ.ศ. 2538) ให้งบบังคับ 11 กรกฎาคม 2538 เป็นต้นไป)

(31) เงินได้ที่ผู้เชี่ยวชาญของประชาคมยุโรปที่เป็นคนต่างด้าว และไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยได้รับเนื่องจากการเข้ามาทำงานในประเทศไทย ภายใต้โครงการ ความช่วยเหลือที่ประเทศไทยได้รับจากประชาคมยุโรป

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 190 (พ.ศ. 2535) ให้งบบังคับ 13 มีนาคม 2535 เป็นต้นไป)

“(32) เงินได้จากการขายหน่วยลงทุนในกองทุนรวมที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ แต่ไม่รวมถึงเงินหรือผลประโยชน์ใด ๆ ที่ได้รับเนื่องจากการขายหน่วยลงทุนคืนให้แก่กองทุนรวมเพื่อการเลี้ยงชีพหรือกองทุนรวมหุ้นระยะยาวตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 246 (พ.ศ. 2547) ให้งบบังคับ 31 สิงหาคม 2547 เป็นต้นไป)

(33) เงินได้ที่คณะกรรมการอำนวยการปรับปรุงพระที่นั่งจักรีมหาปราสาทได้รับเพื่อประโยชน์ในการสร้างพระที่นั่งองค์ใหม่และปรับปรุงพระที่นั่งจักรีมหาปราสาท

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 193 (พ.ศ. 2536) ให้งบบังคับสำหรับเงินได้พึงประเมินที่ได้รับตั้งแต่ 1 มกราคม 2536 เป็นต้นไป)

(34) เงินได้ที่คำนวณได้จากมูลค่าของเครื่องแบบซึ่งถูกจ้างได้รับจากนายจ้างในจำนวนคนละไม่เกินสองชุดต่อไป และเสื้อนอกในจำนวนคนละไม่เกินหนึ่งตัวต่อปี

“เครื่องแบบ” ตามวรรคหนึ่ง หมายความว่า เครื่องแต่งกาย รวมทั้งสิ่งประกอบเครื่องแต่งกายที่กำหนดให้แต่งเพื่อใช้ในการปฏิบัติงาน แต่ไม่รวมถึงรองเท้าที่อาจใช้งาน

ได้ทั่วไป ชุดชั้นใน หรือสิ่งประกอบเครื่องแต่งกายที่ทำด้วยโลหะหรืออัญมณีที่มีค่าเช่น เงิน ทองคำ  
ทับทิม หยก “เสื่อนอก” ตามวรรคหนึ่ง หมายความว่า

รวมถึง ชุดไทยพระราชทานและเสื้อที่นิยมใช้ในการแต่งกายไปในงานสำคัญต่างๆ

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 194 (พ.ศ. 2537) ใช้บังคับสำหรับเงินได้พึงประเมินที่ได้รับ  
ตั้งแต่ 1 มกราคม 2537 เป็นต้นไป)

(35) เงินได้เท่าที่ลูกจ้างจ่ายเป็นเงินสะสมเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ตาม  
กฎหมายว่าด้วยกองทุนสำรองเลี้ยงชีพในอัตราไม่เกินร้อยละสิบห้าของค่าจ้างเฉพาะส่วนที่เกิน  
หนึ่งหมื่นบาท แต่ไม่เกินสี่แสนเก้าหมื่นบาท สำหรับปีภาษีนั้น

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 266 (พ.ศ. 2551) ใช้บังคับสำหรับเงินได้พึงประเมินที่ได้รับ  
ตั้งแต่ 1 มกราคม 2551 เป็นต้นไป)

(36) เงินหรือผลประโยชน์ใด ๆ ที่ลูกจ้างได้รับจากกองทุนสำรองเลี้ยงชีพตาม  
กฎหมายว่าด้วยกองทุนสำรองเลี้ยงชีพเมื่อลูกจ้างออกจากงานเพราะเกษียณอายุทุพพลภาพ หรือ  
ตาย ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไขและวิธีการที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 195 (พ.ศ. 2538) ใช้บังคับสำหรับเงินได้พึงประเมินที่ได้รับ  
ตั้งแต่ 1 มกราคม 2537 เป็นต้นไป)

(ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 52))

(37) เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติ  
บุคคลที่ได้จากกิจการโรงเรียนเอกชนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชนหรือกิจการ  
สถาบันอุดมศึกษาเอกชนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน ทั้งนี้ บริษัทหรือ  
ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวจะต้องมิได้ประกอบกิจการอื่นนอกจาก กิจการโรงเรียนเอกชนตาม  
กฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชนหรือกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนตามกฎหมายว่าด้วย  
สถาบันอุดมศึกษาเอกชน

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 197 (พ.ศ. 2538) ใช้บังคับ 11 พฤษภาคม 2538 เป็นต้น  
ไป)

(38) ดอกเบี้ยเงินฝากธนาคารในราชอาณาจักรที่ต้องจ่ายคืนเมื่อทวงถาม  
ประเภทออมทรัพย์ เฉพาะกรณีที่มีเงินได้ได้รับดอกเบี้ยดังกล่าวในจำนวนรวมกันทั้งสิ้นไม่เกิน  
สองหมื่นบาทตลอดปีภาษีนั้น ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 200 (พ.ศ. 2538) ใช้บังคับ 29 พฤศจิกายน 2538 เป็นต้น  
ไป)

(ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 55))

(39) เงินได้ส่วนที่เป็นเงินเดือนหรือค่าจ้างที่คนประจำเรือได้รับเนื่องจากการ

ปฏิบัติงานบนเรือไทยตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการพาณิชย์ที่ใช้ในการขนส่งสินค้าระหว่างประเทศ

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 204 (พ.ศ. 2539) ใช้บังคับ 26 กันยายน 2539 เป็นต้นไป)

(40) เงินได้ที่คณะกรรมการบริหาร “ทุนการกุศลสมเด็จพระเทพฯ” ได้รับเพื่อประโยชน์ของทุนการกุศลสมเด็จพระเทพฯ

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 205 (พ.ศ. 2540) ใช้บังคับสำหรับเงินได้พึงประเมินที่ได้รับตั้งแต่ 2 เมษายน 2540 เป็นต้นไป)

(41) เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ ดังต่อไปนี้

(ก) บ้าน โรงเรือน หรือสิ่งปลูกสร้างอื่น ซึ่งโดยปกติใช้ประโยชน์เพื่อเป็นที่อยู่อาศัย

(ข) อสังหาริมทรัพย์ตาม (ก) พร้อมที่ดิน

(ค) ห้องชุดสำหรับการอยู่อาศัยในอาคารชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด

ทั้งนี้ เฉพาะกรณีที่มีผู้เงินได้ได้อสังหาริมทรัพย์ตาม (ก) (ข) หรือ (ค) โดยจดทะเบียนการได้มาใน พ.ศ. 2540 และขายอสังหาริมทรัพย์นั้นภายหลังจากการจดทะเบียนไม่น้อยกว่าหนึ่งปี แต่ไม่เกินวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2550

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 206 (พ.ศ. 2540) ใช้บังคับ 1 มกราคม 2540 เป็นต้นไป)

(42) ผลประโยชน์ที่ได้จากการควบเข้ากันของธนาคารตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ และหรือบริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ หรือบริษัทเครดิต ฟองซิเอร์ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนด

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 207 (พ.ศ. 2540) ใช้บังคับ 23 กันยายน 2540 เป็นต้นไป)

(ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 69))

(43) เงินได้เท่าที่สมาชิกกองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการจ่ายเป็นเงินสะสมเข้ากองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการ เฉพาะส่วนที่ไม่เกินห้าแสนบาท สำหรับปีภาษีนั้น

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 266 (พ.ศ. 2551) ใช้บังคับสำหรับเงินได้พึงประเมินที่ได้รับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2551 เป็นต้นไป)

(44) เงินหรือผลประโยชน์ใด ๆ ที่สมาชิกกองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการได้รับจากกองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนบำเหน็จบำนาญ



ข้าราชการ เนื่องจากออกจากราชการเพราะเหตุสูงอายุ เหตุทุพพลภาพ เหตุทดแทนหรือตาย ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 208 (พ.ศ. 2540) ใช้บังคับสำหรับเงินได้พึงประเมินที่ได้รับ ตั้งแต่ 27 มีนาคม 2540 เป็นต้นไป)

(ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 70))

(45) เงินได้ที่คณะกรรมการกองทุนลานกีฬาต้านยาเสพติด สำนัก

นายกรัฐมนตรีได้รับเพื่อประโยชน์ของกองทุนลานกีฬาต้านยาเสพติดดังกล่าว

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 209 (พ.ศ. 2541) ใช้บังคับสำหรับเงินได้พึงประเมินที่ได้รับ ตั้งแต่ 4 มีนาคม 2540 เป็นต้นไป)

(46) ดอกเบี้ยพันธบัตรออมสิน รุ่นพันธบัตรเงินฝากช่วยชาติ

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 210 (พ.ศ. 2541) ใช้บังคับสำหรับเงินได้พึงประเมินที่ได้รับ ตั้งแต่ 4 มีนาคม 2540 เป็นต้นไป)

(47) เงินได้ที่เป็นเงินเดือนหรือค่าตอบแทนที่เจ้าหน้าที่ของศูนย์วิจัยวน

เกษตรนานาชาติ ซึ่งเป็นคนต่างด้าวและไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยได้รับจากศูนย์วิจัยวนเกษตร นานาชาติ เนื่องจากการเข้ามาทำงานในประเทศไทย ภายใต้ข้อตกลงระหว่างรัฐบาลไทยและ ศูนย์วิจัยวนเกษตรนานาชาติ

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 211 (พ.ศ. 2541) ใช้บังคับสำหรับเงินได้พึงประเมินที่ได้รับ ตั้งแต่ 21 ตุลาคม 2539 เป็นต้นไป)

(48) รางวัลบัตรออกทรัพย์ของธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์

การเกษตร

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 213 (พ.ศ. 2541) ใช้บังคับสำหรับรางวัลบัตรออกทรัพย์ที่ ออกรางวัลตั้งแต่ 10 มีนาคม 2541 เป็นต้นไป)

(49) เงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในที่ดินโดยไม่มี

ค่าตอบแทนให้แก่วัด วัดบาดหลวงโรมันคาทอลิก หรือมัสยิด ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยการ นั้น ทั้งนี้ เฉพาะการโอนที่ดินส่วนที่ทำให้วัด วัดบาดหลวงโรมันคาทอลิก หรือมัสยิดมีที่ดินไม่เกิน ห้าสิบไร่

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 214 (พ.ศ. 2541) ใช้บังคับสำหรับเงินได้พึงประเมินที่ได้รับ ตั้งแต่ 22 ตุลาคม 2541 เป็นต้นไป)

(50) ผลประโยชน์ที่ได้จากการที่ผู้ประกอดอบกิจการซึ่งเป็นบริษัทมหาชน

จำกัดหรือบริษัทจำกัดควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และ เงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนด ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 215 (พ.ศ. 2541) ใช้อบังคับสำหรับเงินได้พึงประเมินที่ได้รับตั้งแต่ 14 พฤศจิกายน 2541 เป็นต้นไป)

(ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการควบคุมเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชน จำกัด หรือบริษัทจำกัด)

(51) ค่าชดเชยที่ลูกจ้างได้รับตามกฎหมายว่าด้วยการคุ้มครองแรงงานและค่าชดเชยที่พนักงานได้รับตามกฎหมายว่าด้วยพนักงานรัฐวิสาหกิจสัมพันธ์ แต่ไม่รวมถึงค่าชดเชยที่ลูกจ้างหรือพนักงานได้รับเพราะเหตุเกษียณอายุหรือสิ้นสุดสัญญาจ้าง ทั้งนี้เฉพาะค่าชดเชยส่วนที่ไม่เกินค่าจ้างหรือเงินเดือนค่าจ้างของการทำงานสามร้อยวันสุดท้ายแต่ไม่เกินสามแสนบาท (แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 217 (พ.ศ. 2542) ใช้อบังคับสำหรับเงินได้พึงประเมินที่ได้รับตั้งแต่ 1 มกราคม 2541 เป็นต้นไป)

(52) เงินได้เท่าที่ได้จ่ายเป็นดอกเบี้ยเงินกู้ยืม สำหรับการกู้ยืมเงินเพื่อซื้อ เช่าซื้อ หรือสร้างอาคารที่อยู่อาศัย โดยจำนองอาคารที่ซื้อหรือสร้างเป็นประกันการกู้ยืมนั้น ตามจำนวนที่จ่ายจริงแต่ไม่เกินหนึ่งแสนบาท ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีกำหนด ทั้งนี้ เฉพาะดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่ได้จ่ายตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2550 เป็นต้นไป ซึ่งจ่ายให้แก่

(ก) กองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์เพื่อแก้ไขปัญหาในระบบสถาบันการเงินที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

(ข) กองทุนรวมเพื่อแก้ไขปัญหาในระบบสถาบันการเงินที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

(ค) นิติบุคคลเฉพาะกิจซึ่งจัดตั้งขึ้นเพื่อดำเนินการแปลงสินทรัพย์เป็นหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยนิติบุคคลเฉพาะกิจเพื่อการแปลงสินทรัพย์ เป็นหลักทรัพย์ ทั้งนี้ เฉพาะกรณีที่นิติบุคคลเฉพาะกิจดังกล่าวเข้ารับช่วงสิทธิเป็นเจ้าของเงินกู้แทนกองทุนรวมตาม (ก) หรือ (ข) ธนาคารหรือสถาบันการเงินอื่น บริษัทประกันชีวิต สหกรณ์ หรือนายจ้าง

กรณีที่ผู้มีเงินได้หักลดหย่อนตามมาตรา 47(1)(ซ) แห่งประมวลรัษฎากร หรือได้รับยกเว้นไม่ต้องนำเงินได้ตาม (53) หรือ (59) รวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ เงินได้ที่ได้รับยกเว้นตามวรรคหนึ่งเมื่อรวมกับค่าลดหย่อนตามมาตรา 47 (1)(ซ) แห่งประมวลรัษฎากร หรือเงินได้ตาม (53) หรือ (59) แล้วแต่กรณี ต้องไม่เกินหนึ่งแสนบาท

อาคารตามวรรคหนึ่งให้หมายความรวมถึงอาคารพร้อมที่ดินด้วย

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 264 (พ.ศ. 2550) ตั้งแต่ 1 มกราคม 2550 เป็นต้นไป)

(ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 87))

(ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 102))

(ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 103))

(53) เงินได้เท่าที่ได้จ่ายเป็นดอกเบี้ยเงินกู้ยืมให้แก่ธนาคารหรือสถาบันการเงินอื่น บริษัทประกันชีวิต สหกรณ์ หรือนายจ้าง สำหรับการกู้ยืมเงินเพื่อซื้อ เช่าซื้อ หรือสร้างอาคารที่อยู่อาศัย โดยจำนวนอาคารที่ซื้อหรือสร้างเป็นประกันการกู้ยืมนั้น ตามจำนวนที่จ่ายจริงใน ส่วนที่เกินหนึ่งหมื่นบาทแต่ไม่เกินเก้าหมื่นบาท และเฉพาะดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่ได้จ่ายตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2550 เป็นต้นไป ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีกำหนด

กรณีที่ผู้มีเงินได้หักลดหย่อนตามมาตรา 47(1)(ข) แห่งประมวล รัษฎากร หรือได้รับยกเว้นไม่ต้องนำเงินได้ตาม (52) หรือ (59) รวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ เงิน ได้ที่ได้รับยกเว้นตามวรรคหนึ่งเมื่อรวมกับค่าลดหย่อนตามมาตรา 47(1)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร หรือเงินได้ตาม (52) หรือ (59) แล้วแต่กรณี ต้องไม่เกินหนึ่งแสนบาท

อาคารตามวรรคหนึ่งให้หมายความรวมถึงอาคารพร้อมที่ดินด้วย (แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 264 (พ.ศ. 2550) ตั้งแต่ 1 มกราคม 2550 เป็นต้นไป)

(ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 88))

(54) เงินได้เท่าที่ผู้อำนวยการ ผู้บริหาร ครู หรือบุคลากรทางการศึกษา ใน โรงเรียนเอกชน จ่ายเป็นเงินสะสมเข้ากองทุนสงเคราะห์ตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน เฉพาะส่วนที่ไม่เกินห้าแสนบาท สำหรับปีภาคนั้น

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 266 (พ.ศ. 2551) ใช้บังคับสำหรับเงินได้พึงประเมินที่ได้รับ ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2551 เป็นต้นไป)

(55) เงินได้เท่าที่จ่ายเป็นค่าซื้อหน่วยลงทุนในกองทุนรวมเพื่อการเลี้ยงชีพ ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ในอัตราไม่เกินร้อยละสิบห้าของเงินได้พึง ประเมินเฉพาะส่วนที่ไม่เกินห้าแสนบาท สำหรับปีภาคนั้น โดยผู้มีเงินได้ต้องถือหน่วยลงทุน ดังกล่าวมาแล้วไม่น้อยกว่าห้าปีนับตั้งแต่วันที่ซื้อหน่วยลงทุนครั้งแรกและได้ถอนหน่วยลงทุนนั้นเมื่อ ผู้มีเงินได้มีอายุไม่ต่ำกว่าห้าสิบห้าปีบริบูรณ์ ทั้งนี้ สำหรับเงินได้พึงประเมินที่ได้รับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2551 เป็นต้นไป และ ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

ในกรณีที่ผู้มีเงินได้จ่ายเงินสะสมเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพตามกฎหมายว่า ด้วยกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ กองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการตามกฎหมายว่าด้วยกองทุน บำเหน็จบำนาญข้าราชการ หรือกองทุนสงเคราะห์ตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชนด้วย เงินได้ ที่ได้รับยกเว้นตามวรรคหนึ่งเมื่อรวมกับเงินสะสมที่จ่ายเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพ กองทุนบำเหน็จ บำนาญข้าราชการ หรือกองทุนสงเคราะห์ ต้องไม่เกินห้าแสนบาท

ในกรณีที่ผู้มีเงินได้ถือหน่วยลงทุนไม่ครบห้าปีนับตั้งแต่วันที่ซื้อหน่วยลงทุนครั้งแรกหรือได้ถอนหน่วยลงทุนก่อนที่ผู้มีเงินได้มีอายุครบห้าสิบห้าปีบริบูรณ์ ให้ผู้มีเงินได้นั้นหมดสิทธิได้รับยกเว้นตามวรรคหนึ่ง และต้องเสียภาษีเงินได้สำหรับเงินได้ที่ได้รับยกเว้นภาษีตามวรรคหนึ่งมาแล้วด้วย ”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 266 (พ.ศ. 2551))

(56) เงินหรือผลประโยชน์ใด ๆ ที่ผู้ถือหน่วยลงทุนในกองทุนรวมเพื่อการเลี้ยงชีพตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ได้รับจากกองทุนรวมดังกล่าวเพราะเหตุสูงอายุ ทุพพลภาพ หรือตาย ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากร กำหนด

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 228 (พ.ศ. 2544) ใช้อบังคับ 1 มกราคม 2544 เป็นต้นไป)

(ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 91))

“ (57) เงินหรือผลประโยชน์ใด ๆ ที่ครูใหญ่หรือครูโรงเรียนเอกชนได้รับจากกองทุนสงเคราะห์ตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน เมื่อครูใหญ่หรือครูโรงเรียนเอกชนออกจากงานเพราะเหตุสูงอายุ ทุพพลภาพ หรือตาย ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 233 (พ.ศ. 2544) ใช้อบังคับ 1 มกราคม 2543 เป็นต้นไป)

(ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 99) )

“ (58) เงินได้พึงประเมิน ดังต่อไปนี้

(ก) เงินปันผลที่ได้จากการถือหุ้นในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งจัดตั้งขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อประกอบกิจการธุรกิจเงินร่วมลงทุน และได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 5 อัญญาสารส แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 396) พ.ศ. 2545 (ข) ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนหุ้นของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งจัดตั้งขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อประกอบกิจการธุรกิจเงินร่วมลงทุน และได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 5 อัญญาสารส แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 396) พ.ศ. 2545 ”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 235 (พ.ศ. 2545) ใช้อบังคับ 1 มีนาคม 2545 เป็นต้นไป)

“ (59) เงินได้เท่าที่ได้จ่ายเป็นดอกเบี้ยเงินกู้ยืมให้แก่กองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการ สำหรับการกู้ยืมเงินเพื่อซื้อ เข้า

ซื้อ หรือสร้างอาคารที่อยู่อาศัย ตามจำนวนที่จ่ายจริงแต่ไม่เกินหนึ่งแสนบาท และเฉพาะดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่ได้จ่ายตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2550 เป็นต้นไป ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีกำหนด

กรณีที่ผู้มีเงินได้หักลดหย่อนตามมาตรา 47(1)(ซ) แห่งประมวลรัษฎากร หรือได้รับยกเว้นไม่ต้องนำเงินได้ตาม (52) หรือ (53) รวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ เงินได้ที่ได้รับยกเว้นตามวรรคหนึ่งเมื่อรวมกับ ค่าลดหย่อนตามมาตรา 47(1)(ซ) แห่งประมวลรัษฎากร หรือเงินได้ตาม (52) หรือ (53) แล้วแต่กรณี ต้อง ไม่เกินหนึ่งแสนบาท

อาคารตามวรรคหนึ่งให้หมายความรวมถึงอาคารพร้อมที่ดินด้วย

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 264 (พ.ศ. 2550) ตั้งแต่ 1 มกราคม 2550 เป็นต้นไป)

(ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 122) )

“(60) ดอกเบี้ยและรางวัลสลากออมทรัพย์ของธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์การเกษตร แต่ไม่รวมถึงดอกเบี้ยซึ่งผู้รับมิใช่ผู้ทรงคนแรก ทั้งนี้ สำหรับสลากออมทรัพย์ที่ออกจำหน่ายตั้งแต่วันที่ 4 กุมภาพันธ์ 2545 เป็นต้นไป”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 239 (พ.ศ. 2545) ใช้บังคับ 28 กันยายน 2545 เป็นต้นไป)

“(61) เงินได้เท่าที่ผู้มีเงินได้จ่ายเป็นเบี้ยประกันภัยในปีภาษี สำหรับการประกันชีวิตของผู้มี เงินได้ตามจำนวนที่จ่ายจริง เฉพาะส่วนที่เกินหนึ่งหมื่นบาทแต่ไม่เกินเก้าหมื่นบาท โดยกรมธรรม์ประกันชีวิตต้องมีกำหนดเวลาตั้งแต่สิบปีขึ้นไป และการประกันชีวิตนั้นได้เอาประกันไว้กับผู้รับประกันภัยที่ประกอบกิจการประกันชีวิตในราชอาณาจักร ทั้งนี้ สำหรับเบี้ยประกันภัย ที่ได้จ่ายตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2551 เป็นต้นไป และให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดี กำหนด”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 266 (พ.ศ. 2551) ใช้บังคับ 16 พฤษภาคม 2551 เป็นต้นไป)

( ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 112) ใช้บังคับ 1 มกราคม 2545 เป็นต้นไป )

“(62) เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ ดังต่อไปนี้

(ก) บ้าน โรงเรือน หรือสิ่งปลูกสร้างอื่น ซึ่งโดยปกติใช้ประโยชน์เพื่อเป็นที่อยู่อาศัย

(ข) อสังหาริมทรัพย์ตาม (ก) พร้อมที่ดิน

(ค) ห้องชุดสำหรับการอยู่อาศัยในอาคารชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด

ทั้งนี้ เฉพาะสำหรับกรณีการทำสัญญาซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ซึ่งผู้มีเงิน  
ได้ใช้เป็น ที่อยู่อาศัยอันเป็นแหล่งสำคัญ โดยมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการ  
ทะเบียนราษฎรเป็นเวลาไม่น้อยกว่าหนึ่งปีนับแต่วันที่ได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองใน  
อสังหาริมทรัพย์นั้น ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด

การได้รับยกเว้นตามวรรคหนึ่ง ต้องปรากฏว่าภายในกำหนดเวลาหนึ่งปี  
ก่อนหรือ นับแต่วันที่ทำสัญญาซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าว ผู้มีเงินได้ได้ทำสัญญาซื้อขาย  
อสังหาริมทรัพย์แห่งใหม่ซึ่งมีลักษณะตาม (ก) (ข) หรือ (ค) เพื่อใช้เป็นที่อยู่อาศัยของตน และให้  
ได้รับยกเว้นเท่ากับจำนวนมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าว แต่ไม่เกินจำนวนมูลค่าของ  
อสังหาริมทรัพย์แห่งใหม่ ทั้งนี้ ให้ถือตามราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจด  
ทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน“

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 241 (พ.ศ. 2546) ใช้บังคับกับการจดทะเบียนสิทธิและนิติ  
กรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินหรือกฎหมายว่าด้วยอาคารชุดแล้วแต่กรณี สำหรับการขาย  
อสังหาริมทรัพย์ ซึ่งกระทำตั้งแต่ 1 มกราคม 2546 เป็นต้นไป)

(ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 125) ใช้บังคับ 1 มกราคม 2546 )

“(63) เงินได้จากการขายข้อตกลงซื้อขายล่วงหน้าในตลาดสินค้าเกษตร  
ล่วงหน้า แห่งประเทศไทย เฉพาะกรณีที่ไม่มีการส่งมอบสินค้าเกษตร”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 244 ใช้บังคับสำหรับเงินได้พึงประเมินที่ได้รับตั้งแต่วันที่เปิด  
ทำการซื้อขายข้อตกลงซื้อขายล่วงหน้าในตลาดสินค้าเกษตรล่วงหน้าแห่งประเทศไทยเป็นต้นไป)

“(64) บำเหน็จดำรงชีพตามกฎหมายว่าด้วยบำเหน็จบำนาญข้าราชการ และ  
กฎหมายว่าด้วยกองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการ ทั้งนี้ ตั้งแต่วันที่ 11 พฤศจิกายน พ.ศ.2546”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 245 ใช้บังคับ 10 มีนาคม 2547 เป็นต้นไป)

“(65) เงินหรือผลประโยชน์ใด ๆ ที่ได้รับเนื่องจากการขายหน่วยลงทุนคืน  
ให้แก่กองทุนรวมเพื่อการเลี้ยงชีพตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์เฉพาะกรณี  
ที่ผู้มีเงินได้ถือหน่วยลงทุนดังกล่าวมาแล้วไม่น้อยกว่าห้าปีนับตั้งแต่วันที่ซื้อหน่วยลงทุนครั้งแรก ทั้งนี้  
ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 265 (พ.ศ. 2551))

(66) เงินได้ที่จ่ายเป็นค่าซื้อหน่วยลงทุนในกองทุนรวมหุ้นระยะยาว  
ตามกฎหมาย ว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ที่ได้มีการจดทะเบียนกองทุนทรัพย์สินเป็น  
กองทุนรวมภายในวันที่ 30 มิถุนายน พ.ศ. 2550 ในอัตราไม่เกินร้อยละสิบห้าของเงินได้พึงประเมิน  
เฉพาะส่วนที่ไม่เกินห้าแสนบาท สำหรับปีภาษีนั้น และเงินได้ดังกล่าวต้องเป็นเงินได้ของผู้มีเงินได้  
ซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาแต่ไม่รวมถึง ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชันติบุคคลและกอง

มรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง ทั้งนี้ สำหรับเงินได้ ฟังประเมินที่ได้รับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2551 เป็นต้นไป

เงินได้ที่ได้รับยกเว้นตามวรรคหนึ่ง และการถือหน่วยลงทุนในกองทุนรวมหุ้น ระยะยาวให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

ในกรณีที่ผู้มีเงินได้ไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดใน วรรคสอง ให้ผู้มีเงินได้นั้นหมดสิทธิได้รับยกเว้นตามวรรคหนึ่ง และต้องเสียภาษีเงินได้ สำหรับเงินได้ที่ได้รับยกเว้นภาษีตามวรรคหนึ่งมาแล้วด้วย

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 266 (พ.ศ. 2551))

(67) เงินหรือผลประโยชน์ใด ๆ ที่ได้รับเนื่องจากการขายหน่วยลงทุนคืน ให้แก่ กองทุนรวมหุ้นระยะยาวตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ทั้งนี้ เฉพาะกรณีที่ผู้มี เงินได้ถือหน่วยลงทุนดังกล่าวมาแล้วไม่น้อยกว่าห้าปีปฏิทิน แต่ไม่รวมถึงกรณีทุพพลภาพหรือตาย และเงินหรือผลประโยชน์ดังกล่าวคำนวณมาจากเงินได้ฟังประเมินที่ได้รับสิทธิยกเว้นภาษีเงินได้ ตาม (66)”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 246 (พ.ศ. 2547) ใช้บังคับ 31 สิงหาคม 2547 เป็นต้นไป)

“(68) เงินได้ฟังประเมินหลังจากหักค่าใช้จ่ายและหักลดหย่อนตามมาตรา 47 (1)(2) (3) (4) (5) หรือ (6) แห่งประมวลรัษฎากร เท่าจำนวนเงินที่ได้บริจาคเพื่อการกีฬา ให้แก่การกีฬาแห่งประเทศไทยเพื่อส่งเสริมการกีฬา คณะกรรมการกีฬาจังหวัดที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยการกีฬาแห่งประเทศไทยเพื่อส่งเสริมกีฬาในจังหวัด สำนักงานพัฒนาการกีฬาและนันทนาการเพื่อการจัดการแข่งขันกีฬานักเรียน หรือสมาคมกีฬาสมัครเล่นที่ได้รับอนุญาตจากการกีฬาแห่งประเทศไทย แต่เมื่อรวมกับเงินบริจาคตามมาตรา 47(7) แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว ต้องไม่เกินร้อยละสิบของเงินได้ฟังประเมินหลังจากหักค่าใช้จ่ายและหักลดหย่อนดังกล่าว”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 248 (พ.ศ. 2547) ใช้บังคับ 1 มกราคม 2548 เป็นต้นไป)

“(69) ดอกเบี้ยเงินฝากธนาคารในราชอาณาจักรเฉพาะดอกเบี้ยเงินฝากประจำที่มีระยะเวลาการฝากตั้งแต่หนึ่งปีขึ้นไป แต่เมื่อรวมกับดอกเบี้ยเงินฝากประจำทุกประเภทรวมกันแล้วต้องมีจำนวนทั้งสิ้นไม่เกินสามหมื่นบาทตลอดปีภาษีนั้น และผู้มีเงินได้ได้รับดอกเบี้ยเงินฝากดังกล่าวเมื่อมีอายุไม่ต่ำกว่าห้าสิบห้าปีบริบูรณ์ ทั้งนี้ สำหรับเงินได้ที่ได้รับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ.2548 เป็นต้นไป โดยเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด” (แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 250 (พ.ศ. 2548) ใช้บังคับ 1 มกราคม 2548 เป็นต้นไป)

“(70) เงินได้ฟังประเมินหลังจากหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนตามมาตรา 47(1) (2) (3) (4) (5) หรือ (6) แห่งประมวลรัษฎากร เท่าจำนวนที่บริจาคให้แก่ส่วนราชการ เพื่อ



ช่วยเหลือผู้ประสบอุทกภัย วาตภัย อัคคีภัย หรือภัยธรรมชาติอื่น แต่เมื่อรวมกับเงินบริจาคตาม มาตรา 47(7) แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว ต้องไม่เกินร้อยละสิบของเงินได้พึงประเมินหลังจากหัก ค่าใช้จ่ายและหักค่าลดหย่อนดังกล่าวนั้น ทั้งนี้ สำหรับเงินได้พึงประเมินประจำปี พ.ศ. 2547 ที่ ต้องยื่นรายการในปี พ.ศ. 2548 เป็นต้นไป”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 253 (พ.ศ. 2548) ลงวันที่ 28 มีนาคม 2548 ใช้บังคับ สำหรับเงินได้พึงประเมินประจำปี พ.ศ. 2547 ที่ต้องยื่นรายการในปี พ.ศ. 2548 เป็นต้นไป)

“(71) เงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่สมาชิกชาวไทย”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 256 (พ.ศ. 2548) ใช้บังคับ 22 สิงหาคม 2548 เป็นต้นไป)

“(72) เงินได้ที่ผู้มีเงินได้ซึ่งเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยและมีอายุไม่ต่ำกว่าหก สิบห้าปีบริบูรณ์ในปีภาษีได้รับ เฉพาะส่วนที่ไม่เกินหนึ่งแสนเก้าหมื่นบาทในปีภาษีนั้น ทั้งนี้ สำหรับ เงินได้ที่ได้รับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2548 เป็นต้นไป โดยเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และ เงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนด”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 257 (พ.ศ. 2549) ใช้บังคับสำหรับเงินได้ที่ได้รับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2548 เป็นต้นไป)

“(73) เงินที่มีลักษณะเดียวกับบำเหน็จดำรงชีพตามกฎหมายว่าด้วย บำเหน็จบำนาญข้าราชการและกฎหมายว่าด้วยกองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการ ซึ่งพนักงาน การท่าเรือแห่งประเทศไทย พนักงานการรถไฟแห่งประเทศไทย และพนักงานธนาคารออมสินได้รับ โดยมีอัตราและวิธีการคำนวณเช่นเดียวกับบำเหน็จดำรงชีพตามกฎหมายว่าด้วยบำเหน็จบำนาญ ข้าราชการและกฎหมายว่าด้วยกองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการ ทั้งนี้ ตั้งแต่วันที่ 10 มีนาคม พ.ศ. 2547 เป็นต้นไป”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 258 (พ.ศ. 2549) ใช้บังคับ 10 มีนาคม 2547 เป็นต้นไป)

“(74) เงินได้ที่คณะกรรมการโครงการทุนเล่าเรียนหลวงสำหรับพระสงฆ์ไทย ได้รับเพื่อประโยชน์ของโครงการทุนเล่าเรียนหลวงสำหรับพระสงฆ์ไทย ทั้งนี้ ตั้งแต่วันที่ 5 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2547 เป็นต้นไป”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 259 (พ.ศ. 2549) ใช้บังคับ 5 กุมภาพันธ์ 2547 เป็นต้นไป)

“(75) เงินได้จากการขายสัญญาซื้อขายล่วงหน้าตามกฎหมายว่าด้วย สัญญาซื้อขายล่วงหน้าซึ่งกระทำในศุนย์ซื้อขายสัญญาซื้อขายล่วงหน้า เฉพาะกรณีที่ไม่มีการส่ง



มอบสินค้า ทั้งนี้ สำหรับเงินได้พึงประเมินที่ได้รับตั้งแต่วันที่ 1 พฤศจิกายน พ.ศ. 2548 เป็นต้นไป”  
(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 260 (พ.ศ. 2549) ให้อำนาจ 1 พฤศจิกายน 2548 เป็นต้นไป)

“(76) เงินได้เท่าที่ผู้มีเงินได้จ่ายเป็นเบี้ยประกันภัยให้แก่บริษัทประกันชีวิต หรือบริษัท ประกันวินาศภัยที่ประกอบกิจการในราชอาณาจักรตามจำนวนที่จ่ายจริงแต่ไม่เกินหนึ่ง หมื่นห้าพัน บาท สำหรับการประกันสุขภาพบิดามารดาของผู้มีเงินได้ รวมทั้งบิดามารดาของสามี หรือภริยาของผู้มี เงินได้ซึ่ง มีรายได้ไม่เพียงพอ แก่การยังชีพ ทั้งนี้ ต้องเป็นเบี้ยประกันภัยที่ได้จ่าย ในปี พ.ศ. 2549 เป็น ต้นไป และให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีกำหนด

“(77) เงินได้เท่าที่นายจ้างจ่ายเป็นเบี้ยประกันภัยให้แก่บริษัทประกันชีวิต หรือบริษัทประกันวินาศภัยที่ประกอบกิจการในราชอาณาจักร สำหรับกรมธรรม์ประกันภัยกลุ่มที่มี กำหนดเวลาไม่เกินหนึ่งปี เฉพาะในส่วนที่คุ้มครองค่ารักษาพยาบาลสำหรับ

(ก) ลูกจ้าง สามี ภริยา บุพการีหรือผู้สืบสันดานซึ่งอยู่ในความอุปการะ เลี้ยงดูของลูกจ้าง ทั้งนี้ เฉพาะการรักษาพยาบาลในประเทศไทย

(ข) ลูกจ้าง ในกรณีที่จะต้องได้รับการรักษาพยาบาลในต่างประเทศ ในขณะที่ปฏิบัติกิจการตามหน้าที่ในต่างประเทศเป็นครั้งคราว

ทั้งนี้ สำหรับเงินได้ที่ได้รับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2549 เป็นต้นไป

”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 263 (พ.ศ. 2549) ให้อำนาจ 1 มกราคม 2549 เป็นต้นไป)

“(78) เงินได้ของวิสาหกิจชุมชนตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมวิสาหกิจ ชุมชน เฉพาะ ที่เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ซึ่งมีเงินได้ไม่เกินหนึ่งล้าน สองแสนบาท สำหรับปีภาษีนั้น ทั้งนี้ สำหรับเงินได้พึงประเมินที่ได้รับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2551 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2553 และให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดี กำหนด”

ให้ไว้ ณ วันที่ 23 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2509

**ส.วินิจัยกุล**

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

(ร.จ. เล่ม 83 ตอนที่ 17 วันที่ 24 กุมภาพันธ์ 2509)

**ภาคผนวก ข**

กฎกระทรวงฉบับที่ 215 (พ.ศ.2541) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร

**กฎกระทรวง**  
**ฉบับที่ 215 (พ.ศ. 2541)**  
**ออกตามความในประมวลรัษฎากร**  
**ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร**

-----

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 4 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติม โดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 20) พ.ศ. 2513 และมาตรา 42(17) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังออกกฎกระทรวงไว้ดังต่อไปนี้

**ข้อ 1** ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็น (50) ของข้อ 2 แห่งกฎกระทรวงฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 214 (พ.ศ. 2541) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร

“(50) ผลประโยชน์ที่ได้จากการที่ผู้ประกอบการซึ่งเป็นบริษัทมหาชนจำกัด หรือบริษัทจำกัดควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนด ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน”

**ข้อ 2** กฎกระทรวงนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษา เป็นต้นไป

ให้ไว้ ณ วันที่ 8 พฤศจิกายน พ.ศ. 2541

**ธารินทร์ นิมมานเหมินท์**  
รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

---

**หมายเหตุ :-** เหตุผลในการประกาศใช้กฎกระทรวงฉบับนี้ คือ เพื่อเป็นการส่งเสริมให้ ผู้ประกอบกิจการซึ่งเป็น บริษัทมหาชนจำกัดหรือบริษัทจำกัดควบเข้ากันหรือโอนกิจการ ทั้งหมดให้แก่กัน อันจะทำให้ผู้ประกอบกิจการ ดังกล่าวมีความสามารถในการประกอบ กิจการต่อไปได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น สมควรกำหนดให้เงินได้ พึ่งประเมินที่เป็น ผลประโยชน์ที่ได้จากการควบเข้ากัน หรือโอนกิจการกำหนดให้แก่กันตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากร ประกาศกำหนด ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกิน กว่าเงินทุน เป็นเงินได้พึงประเมินที่ ผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาได้รับยกเว้นไม่ต้อง รวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ จึงจำเป็นต้องออกกฎกระทรวง นี้

(รจ. ฉบับกฤษฎีกา เล่ม 115 ตอนที่ 85 ก วันที่ 13 พฤศจิกายน 2541)

**ภาคผนวก ค**

กฎกระทรวงฉบับที่ 291 (พ.ศ.2555) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร

กฎกระทรวง  
ฉบับที่ 291 (พ.ศ. 2555)  
ออกตามความในประมวลรัษฎากร  
ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร

-----

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 4 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 20) พ.ศ. 2513 และมาตรา 42 (17) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 อันเป็นกฎหมายที่มีบทบัญญัติบางประการเกี่ยวกับการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคล ซึ่งมาตรา 29 ประกอบกับมาตรา 33 และมาตรา 41 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย บัญญัติให้กระทำได้โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังออกกฎกระทรวงไว้ดังต่อไปนี้

ให้ยกเลิกความใน (50) ของข้อ 2 แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 215 (พ.ศ. 2541) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“(50) ผลประโยชน์ที่ผู้ถือหุ้นได้รับจากการที่ผู้ประกอบกิจการซึ่งเป็นบริษัทควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน โดยโอนหุ้นเพื่อแลกกับหุ้นในบริษัทใหม่อันได้ควบเข้ากันหรือบริษัทผู้รับโอนกิจการทั้งหมด ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด ทั้งนี้ เฉพาะซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน และการโอนหุ้นที่ได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับการควบเข้ากันหรือการโอนกิจการทั้งหมด”

ให้ไว้ ณ วันที่ 6 กันยายน พ.ศ. 2555

กิตติรัตน์ ณ ระนอง

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

หมายเหตุ :- เหตุผลในการประกาศใช้กฎกระทรวงฉบับนี้ คือ โดยที่การกำหนดให้ผลประโยชน์ที่ได้จากการควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน เป็นเงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ ตามข้อ 2 (50) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 215 (พ.ศ. 2541) ออก

ตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ยังไม่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของแผนพัฒนาตลาด  
ทุนไทยที่กำหนดไว้ ซึ่งมุ่งหมายจะส่งเสริมและสนับสนุนบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยให้มีการปรับโครงสร้าง  
กิจการ ด้วยการควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันโดยวิธีโอนหุ้นเพื่อแลกกับหุ้นในบริษัทใหม่ที่ตั้งขึ้น  
หรือบริษัทที่รับโอนกิจการ อันจะทำให้บริษัทใหม่ที่ตั้งขึ้นหรือบริษัทที่รับโอนกิจการธุรกิจสามารถประกอบการ  
ได้อย่างต่อเนื่อง เพื่อส่งเสริมและสนับสนุนให้มีการดำเนินการตามวัตถุประสงค์ของแผนพัฒนาตลาดทุนไทย  
สมควรแก้ไขเพิ่มเติมการกำหนดในเรื่องดังกล่าว เพื่อกำหนดให้ผลประโยชน์ที่ผู้มีเงินได้ซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นในบริษัท  
เฉพาะในกรณีเช่นว่าเป็นเงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ จึง  
จำเป็นต้องออกกฎกระทรวงนี้

(ร.จ.ฉบับกฤษฎีกา เล่ม 129 ตอนที่ 89 ก วันที่ 14 กันยายน 2555)

ภาคผนวก ง

แนวตอบข้อหาหรือกรมสรรพากร เลขหนังสือที่ 0702/663



เลขที่หนังสือ : 0702/663

วันที่ : 18 กุมภาพันธ์ 2557

เรื่อง : ภาวะภาษีอากร กรณีการโอนกิจการทั้งหมด

ข้อกฎหมาย : มาตรา 74 แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อหารือ

1. กลุ่มบริษัทฯ ได้รับสินเชื่อกิจการฯ เพื่อปรับปรุงโครงสร้างหนี้ (รีไฟแนนซ์) โดยเงื่อนไขหนึ่งของการรีไฟแนนซ์ กำหนดให้บริษัทในกลุ่มโอนกิจการทั้งหมดรวมถึงที่ดิน และอาคารที่มีมูลค่าสูงของบริษัท เอ็ม (บริษัทผู้รับโอน) ซึ่งเป็นบริษัทที่จดทะเบียนตั้งขึ้นใหม่ ให้เป็นเจ้าของโรงแรมและเป็นผู้กู้เงินจากธนาคารฯ บริษัทฯ อื่น ๆ ในเครือได้ดำเนินการจดทะเบียนเลิกกิจการต่อกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์เรียบร้อยแล้วในปี 2554 เช่นกัน

2. บริษัท เอ็ม และบริษัท ดี บริษัทในเครือซึ่งมีรอบระยะเวลาบัญชีปกติ 1 มกราคม ถึง 31 ธันวาคม ได้ยื่นแบบคำขอโอนกิจการทั้งหมด (แบบ คอ. 1 - 4) ต่อสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 14 และสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 14 ได้ออกหนังสือแจ้งการควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดของบริษัทดังกล่าวไปยังกรมที่ดินเพื่อประกอบการยกเว้นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

3. บริษัท เอ็ม และบริษัท ดี บริษัทในเครือได้โอนกิจการที่ดินและอาคารทั้งหมดให้แก่บริษัทผู้รับโอนแล้วในปี 2554

4. รายการคงเหลือในงบดุล ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการโอนกิจการ ที่มีได้โอนไปยังบริษัทผู้รับโอน สรุปได้ดังนี้

4.1 ลูกหนี้ กรมสรรพากร เช่นสิทธิในการขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งเกิดจากรายการค้าก่อนวันโอนกิจการ

4.2 เงินประกันมิเตอร์ไฟฟ้า ประปา

4.3 ลูกหนี้การค้าและเจ้าหนี้การค้า สำหรับรายการค่าเช่าอุปกรณ์ เครื่องมือระหว่างบริษัทในเครือ ซึ่งได้ชำระเสร็จสิ้นแล้วระหว่างชำระบัญชี

4.4 เจ้าหนี้ค่าวิชาชีพสอบบัญชี

4.5 มูลหนี้ตามกฎหมายสำหรับมูลค่าทรัพย์สินและหนี้สินตามสัญญาโอนกิจการทั้งหมดที่บริษัทผู้รับโอนกิจการต้องชำระให้แก่บริษัทผู้โอนกิจการ อันเนื่องมาจากการตีราคาตลาดในการโอนกิจการทั้งหมด

กลุ่มบริษัทฯ จึงหารือดังนี้

1. กรณีบริษัท เอ็ม บริษัท ดี จำกัด และบริษัทอื่นๆ ในเครือ ได้ออนกิจการตามข้อเท็จจริงดังกล่าวข้างต้นเข้าลักษณะเป็นการโอนกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีอากร ตามมาตรา 5 โสฬส มาตรา 5 สัตตรส และมาตรา 6 (31) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 ประกอบกับกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ถูกต้องหรือไม่

2. กรณีบริษัทผู้โอนมีทรัพย์สินและหนี้สินคงเหลือ ณ วันที่มีการโอนกิจการทั้งหมดที่บริษัทไม่ได้โอนให้กับผู้รับโอนกิจการ และเนื่องจากรายการทรัพย์สินหรือหนี้สินเหล่านั้นเป็นสิทธิเฉพาะของผู้โอนกิจการ และเป็นรายการทรัพย์สินหรือหนี้สินที่เกิดจากการดำเนินการที่เสร็จสิ้นก่อนวันโอนกิจการ ไม่เข้าลักษณะเป็นการขาย ตามบทนิยามของคำว่า "ขาย" ในมาตรา 77/1(8)(ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร ถูกต้องหรือไม่

3. กรณีภายหลังบริษัทผู้โอนจดทะเบียนเลิกกิจการ และได้จ่ายเงินคืนให้ผู้ถือหุ้นเป็นจำนวนเงินที่เกินกว่าเงินลงทุน ผู้ถือหุ้นดังกล่าวจะได้รับยกเว้นภาษีอากรตามมาตรา 5 สัตตรส แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 ประกอบกับข้อ 2 (50) ของกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ๓ ถูกต้องหรือไม่

## แนววินิจฉัย

### 1. ภาษีเงินได้นิติบุคคล

กรณีบริษัทผู้โอนได้จดทะเบียนเลิกกิจการและมีการชำระบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการโอนกิจการ แม้ยังไม่เสร็จการชำระบัญชีก็ตาม ทรัพย์สินที่บริษัทผู้โอนได้โอนให้กับบริษัทผู้รับโอนจะต้องตีราคาตามราคาตลาดในวันที่จดทะเบียนเลิก แต่ไม่ให้ถือราคาดังกล่าวเป็นรายได้หรือรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิของบริษัทผู้โอน ดังนั้น หากราคาตลาดนั้นสูงกว่าหรือต่ำกว่าราคาทุน ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นนั้น บริษัทผู้โอนไม่ต้องนำมาถือเป็นรายได้หรือรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 74(1) (ค) แห่งประมวลรัษฎากร

### 2. ภาษีมูลค่าเพิ่ม

การโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันระหว่างบริษัทผู้โอนกับบริษัทผู้รับโอน หากบริษัทผู้รับโอนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และบริษัทผู้โอนได้หยุดประกอบกิจการตั้งแต่วันโอนกิจการเป็นต้นไป แม้ว่าบริษัทผู้โอนจะไม่สามารถโอนบัญชีลูกหนี้และเจ้าหนี้คงเหลือบางรายการให้กับบริษัทผู้รับโอน แต่โดยที่บัญชีลูกหนี้และเจ้าหนี้คงเหลือนั้นเกิดจากการดำเนินการที่เสร็จสิ้นก่อนวันโอนกิจการ การโอนกิจการดังกล่าวเข้าลักษณะ

เป็นการโอนกิจการทั้งหมดซึ่งไม่ถือเป็นการขายตามมาตรา 77/1(8) (ฉ) แห่งประมวล  
รัษฎากร บริษัทผู้โอนจึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการโอนกิจการดังกล่าวแต่  
อย่างไร

### 3. ภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์

การโอนกิจการของกลุ่มบริษัทฯ ตามข้อเท็จจริงดังกล่าวข้างต้นเป็นไปตาม  
หลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขตามข้อ 2(1) และ (4) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง  
กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการควบเข้ากันหรือการโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน  
ของบริษัทมหาชน จำกัด หรือบริษัทจำกัด เพื่อยกเว้นรัษฎากร ลงวันที่ 27 กันยายน พ.ศ.  
2542 ออกตามความในมาตรา 5 โสฬส มาตรา 5 สัตตรส มาตรา 6(31) แห่งพระราช  
กฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 และข้อ 2(50) ของกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ.  
2509) ฯ แล้ว และหากบริษัทผู้โอนหรือบริษัทผู้รับโอน ได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการและ  
เงื่อนไขอื่นตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฯ ลงวันที่ 27 กันยายน พ.ศ. 2542 แล้ว การ  
โอนอสังหาริมทรัพย์อันเนื่องมาจากการโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจ  
เฉพาะ และอากรแสตมป์ ตามมาตรา 5 โสฬส และมาตรา 6(31) แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ  
(ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500

### 4. กรณีผู้ถือหุ้น

ผลประโยชน์ที่ผู้ถือหุ้นได้รับจากการคืนทุนในส่วนที่ตราค่าเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน  
เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4) (ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร และการโอนกิจการของ  
กลุ่มบริษัทฯ ตามข้อเท็จจริงดังกล่าวข้างต้นเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขตาม  
ข้อ 2(1) และ (4) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และ  
เงื่อนไขการควบเข้ากันหรือการโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชน จำกัด หรือ  
บริษัทจำกัด เพื่อยกเว้นรัษฎากร ลงวันที่ 27 กันยายน พ.ศ. 2542 ออกตามความในมาตรา  
5 โสฬส มาตรา 5 สัตตรส มาตรา 6(31) แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500  
และข้อ 2(50) ของกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ( พ.ศ. 2509) ฯ แล้ว และหากบริษัทผู้โอนหรือ  
บริษัทผู้รับโอน ได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขอื่นตามประกาศอธิบดี  
กรมสรรพากรฯ ลงวันที่ 27 กันยายน พ.ศ. 2542 แล้ว ผู้ถือหุ้นที่เป็นบุคคลธรรมดาได้รับ  
ยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามข้อ 2 (50) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509)  
ฯ และผู้ถือหุ้นที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ตาม  
มาตรา 5 สัตตรส แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500

อนึ่ง การยกเว้นภาษีเงินได้ดังกล่าว ใช้เฉพาะกับผลประโยชน์จากการถือหุ้นในส่วนที่  
ตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุนซึ่งเกี่ยวข้องกับการโอนกิจการทั้งหมดเท่านั้น

เลขตู้

: 77/38869

**ภาคผนวก จ**

แนวตอบข้อหารือกรมสรรพากร เลขหนังสือที่ 0702/7157

เลขที่หนังสือ : 0702/7157  
วันที่ : 5 สิงหาคม 2558  
เรื่อง : ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์ กรณีการโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน  
ข้อกฎหมาย : มาตรา 74(1)(ค) มาตรา 77/1(8)(ฉ) มาตรา 5 โสฬส และมาตรา 6(31) แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500

ข้อหารือ บริษัท A จำกัด ประกอบกิจการให้เช่าอาคารสำนักงาน ให้บริการพื้นที่ร้านค้าและให้บริการสาธารณสุขปกแก่ผู้เช่า บริษัท A มีความประสงค์ที่จะโอนขายกิจการทั้งหมดของบริษัท A ให้แก่ บริษัทผู้รับโอนโดยกิจการทั้งหมดที่บริษัท A จะโอนประกอบด้วย กิจการให้เช่า สัญญาเช่า สัญญาบริการ ลูกหนี้การค้า เจ้าหนี้การค้า เจ้าหนี้เงินกู้ยืม และหนี้สินต่างๆ พร้อมทั้งที่ดินและอาคารรวมทั้งทรัพย์สินอื่นๆ ที่ใช้ในการประกอบกิจการที่ปรากฏอยู่ในบัญชี ณ วันโอนกิจการทั้งหมด โดยบริษัท A และบริษัทผู้รับโอนจะดำเนินการตามขั้นตอนของการโอนกิจการทั้งหมด บริษัท A เข้าใจว่า การโอนกิจการทั้งหมดของบริษัท A ให้กับบริษัทผู้รับโอนตามลำดับข้างต้นจะได้รับการยกเว้นภาษี ตามมาตรการการโอนกิจการทั้งหมดตามรายละเอียด ดังนี้

1. บริษัท A ไม่ต้องนำกำไรขาดทุนจากการโอนกิจการทั้งหมดไปรวมคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 74 (1)(ค) แห่งประมวลรัษฎากร กล่าวคือ บริษัท A ในฐานะผู้โอนไม่ต้องนำรายได้ที่ได้รับเป็นการตอบแทนจากการโอนกิจการทั้งหมดหรือค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการโอนกิจการทั้งหมดไปรวมคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัท A ดังนั้น ถึงแม้ว่า บริษัท A จะมีกำไรจากการโอนกิจการทั้งหมด บริษัท A ก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรดังกล่าว หากบริษัท A ได้จดทะเบียนเลิกบริษัท A ภายในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับการโอนกิจการแล้ว ก็ถือว่า การโอนกิจการของบริษัท A เป็นไปตามเงื่อนไขของมาตรา 74 (1)(ค) แห่งประมวลรัษฎากร

2. เนื่องจากบริษัท A ได้จดทะเบียนเลิกทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยมีผลในวันโอนกิจการทั้งหมด บริษัท A จึงเข้าใจว่า การโอนกิจการทั้งหมดของบริษัท A ไม่ถือเป็นการขายตามบทบัญญัติของภาษีมูลค่าเพิ่ม บริษัท A จึงไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 77/1 (8) (ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร

3. บริษัท A ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์ ตามมาตรา 5 โสฬส และมาตรา 6(31) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 โดยบริษัท A ต้องโอนกิจการและมีคุณสมบัติตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขการควบเข้ากัน หรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชนจำกัดหรือบริษัท

จำกัด เพื่อยกเว้นรัฐฎากร (ฉบับที่ 3) ลงวันที่ 19 ตุลาคม พ.ศ. 2555 บริษัท A จึงขอทราบ ว่า ความเข้าใจของบริษัท A เกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ ตามที่ได้กล่าวข้างต้นถูกต้องหรือไม่ อย่างไร เพื่อบริษัท A จะได้นำไปถือ ปฏิบัติให้ถูกต้องต่อไป

## แนววินิจฉัย

กรณีบริษัท A ประสงค์ที่จะโอนขายกิจการทั้งหมดของบริษัท A ให้แก่ บริษัทผู้รับ โอน โดยกิจการทั้งหมดที่บริษัท A จะโอนประกอบด้วย กิจการให้เช่า สัญญาเช่า สัญญา บริการ ลูกหนี้การค้า เจ้าหนี้การค้า เจ้าหนี้เงินกู้ยืม และหนี้สินต่างๆ พร้อมทั้งที่ดินและ อาคารรวมทั้งทรัพย์สินอื่นๆ ที่ใช้ในการประกอบกิจการ ซึ่งปรากฏอยู่ในงบดุล ณ วันโอน กิจการทั้งหมด แยกพิจารณาได้ ดังนี้

### 1. ภาษีเงินได้นิติบุคคล

กรณีบริษัท A ผู้โอนได้จดทะเบียนเลิกกิจการและมีการชำระบัญชีในรอบระยะเวลา บัญชีที่มีการโอนกิจการ แม้ยังไม่เสร็จการชำระบัญชีก็ตาม ทรัพย์สินที่บริษัท A ผู้โอนได้โอน ให้กับบริษัทผู้รับโอนจะต้องตีราคาตามราคาตลาดในวันที่จดทะเบียนเลิก แต่ไม่ให้ถือราคา ดังกล่าวเป็นรายได้หรือรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิของบริษัท A ผู้โอน ดังนั้น หากราคาตลาดนั้นสูงกว่าหรือต่ำกว่าราคาทุน ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นนั้น บริษัท A ผู้โอนไม่ต้องนำมาถือเป็นรายได้หรือรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเพื่อ เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 74(1) (ค) แห่งประมวลรัฐฎากร

### 2. ภาษีมูลค่าเพิ่ม

การโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันระหว่างบริษัท A ผู้โอนกับบริษัทผู้รับโอน หาก บริษัทผู้รับโอนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และบริษัท A ผู้โอนได้แจ้งเลิก การประกอบกิจการตั้งแต่วันโอนกิจการเป็นต้นไป การโอนกิจการดังกล่าวเข้าลักษณะเป็น การโอนกิจการทั้งหมด ซึ่งไม่ถือเป็นการขาย ตามมาตรา 77/1(8)(ฉ) แห่งประมวลรัฐฎากร บริษัท A ผู้โอนจึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการโอนกิจการทั้งหมดดังกล่าวแต่ อย่างใด

### 3. ภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์

การโอนกิจการของบริษัท A ตามข้อเท็จจริงข้างต้น หากบริษัทผู้รับโอนกิจการได้ ยื่นแบบแจ้งรายชื่อผู้ถือหุ้นและแจ้งการเป็นลูกหนี้ค่าภาษีอากร สำหรับการควบเข้ากันหรือ โอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชนจำกัดหรือบริษัทจำกัด (ค.อ. 1) แบบแจ้ง รายชื่อบริษัทที่ควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชนจำกัดหรือ บริษัทจำกัด (ค.อ.2) แบบแจ้งรายชื่อผู้ถือหุ้นสำหรับการควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมด ให้แก่กันของบริษัทมหาชนจำกัดหรือบริษัทจำกัด (ค.อ.3) และแบบแจ้งการเป็นลูกหนี้ค่า ภาษีอากรสำหรับการควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชนจำกัด หรือบริษัทจำกัด (ค.อ.4) โดยบริษัท A ผู้โอนมีการจดทะเบียนเลิกบริษัทต่อนายทะเบียน

หุ้นส่วนบริษัทและส่งมอบหนังสือรับรองแสดงการเลิกกิจการจากกระทรวงพาณิชย์ของ  
บริษัท A ผู้โอนกิจการทั้งหมดให้แก่บริษัทผู้รับโอนพร้อมการยื่นแบบ ค.อ.1 แบบ ค.อ.2  
แบบ ค.อ.3 และแบบ ค.อ.4 และได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไข ตามข้อ 3(1)  
(2) (3) และ (4) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฯ (ฉบับที่ 3) ลงวันที่ 19 ตุลาคม พ.ศ.  
2555 แล้ว การโอนอสังหาริมทรัพย์ อันเนื่องมาจากการโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน ย่อม  
ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ ตามมาตรา 5 โสฬส และมาตรา 6(31) แห่ง  
พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500

เลขตู้

: 78/39813



### ภาคผนวก ฉ

แบบแจ้งรายชื่อผู้ถือหุ้นและแจ้งการเป็นลูกหนี้ค่าภาษีอากร สำหรับการควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่  
กันของบริษัทมหาชนจำกัดหรือบริษัทจำกัด (แบบ ค.อ.1)



๔. เอกสารประกอบการพิจารณามีดังนี้

๔.๑ หนังสือรับรองการจดทะเบียนนิติบุคคลจากกระทรวงพาณิชย์ ของบริษัทที่ตั้งขึ้นใหม่ ด้วยการควบเข้ากัน หรือบริษัทผู้รับโอนกิจการทั้งหมด ฉบับปัจจุบัน จำนวน.....ฉบับ

๔.๒ หนังสือบริคณห์สนธิ ของบริษัทที่ตั้งขึ้นใหม่ด้วยการควบเข้ากัน หรือของบริษัทผู้รับโอน กิจการทั้งหมด ฉบับแก้ไขเรื่องเพิ่มทุนฉบับปัจจุบัน จำนวน.....ฉบับ

๔.๓ หนังสือรับรองแสดงการจดทะเบียนเลิกกิจการจากกระทรวงพาณิชย์ ของบริษัทผู้โอนกิจการ ทั้งหมดให้แก่บริษัทอื่น จำนวน.....ฉบับ

๔.๔ บัญชีรายชื่อผู้ถือหุ้น จากกระทรวงพาณิชย์ ของบริษัทที่ควบเข้ากันหรือบริษัทผู้โอนกิจการ ทั้งหมด และบริษัทที่ตั้งใหม่ด้วยควบเข้ากันหรือบริษัทผู้รับโอนกิจการทั้งหมด จำนวน.....ฉบับ

ข้าพเจ้าขอรับรองว่าข้อความข้างต้นพร้อมเอกสารแนบเป็นจริงทุกประการ

ขอแสดงความนับถือ

ลงชื่อ.....

(.....)

ตำแหน่ง.....

**ภาคผนวก ข**

แบบแจ้งรายชื่อบริษัทที่ควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชนจำกัดหรือบริษัทจำกัด  
(แบบ ค.อ.2)



**ภาคผนวก ซ**

แบบแจ้งรายชื่อผู้ถือหุ้นสำหรับการควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชนจำกัดหรือ  
บริษัทจำกัด (แบบ ค.อ.3)



### ภาคผนวก ฅ

แบบแจ้งการเป็นลูกหนี้ค่าภาษีอากรสำหรับการควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชน  
จำกัดหรือบริษัทจำกัด (แบบ ค.อ.4)



แบบแจ้งการเป็นลูกหนี้ค่าภาษีอากรสำหรับการควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน  
ของบริษัทมหาชนจำกัดหรือบริษัทจำกัด

๑. ลูกหนี้ค่าภาษีอากรจากการประเมิน

หน่วยงานที่ประเมิน	ประเภทภาษี	รอบระยะเวลาบัญชี	จำนวนเงิน
.....			
.....			
.....			
.....			

๒. ลูกหนี้ค่าภาษีอากรจากการยื่นแบบ

หน่วยงานที่ประเมิน	ประเภทภาษี	รอบระยะเวลาบัญชี	จำนวนเงิน
.....			
.....			
.....			
.....			

๓. การค้าประกันลูกหนี้ค่าภาษีอากรตาม ๑ และ ๒

บริษัทฯ จัดให้มีหลักทรัพย์ค้ำประกันการชำระหนี้ค่าภาษีอากรแล้ว เมื่อวันที่.....  
ณ สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ / สำนักงานสรรพากรพื้นที่.....  
รายละเอียดหลักทรัพย์ที่นำมาค้ำประกัน.....  
.....  
.....  
.....  
.....

## ภาคผนวก ญ

### ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร

เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการควบเข้ากัน หรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน  
ของบริษัทมหาชน จำกัด หรือบริษัทจำกัด เพื่อยกเว้นรายการ (ฉบับที่ 3)

## ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร

### เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการควบเข้ากัน หรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน ของบริษัทมหาชน จำกัด หรือบริษัทจำกัด เพื่อยกเว้นรัฐฎากร (ฉบับที่ 3)

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 5 โสฬส มาตรา 5 สัตตรส และมาตรา 6 (31) แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัฐฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัฐฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัฐฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัฐฎากร (ฉบับที่ 330) พ.ศ. 2541 พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัฐฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัฐฎากร (ฉบับที่ 542) พ.ศ. 2555 และพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัฐฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัฐฎากร (ฉบับที่ 357) พ.ศ. 2542 และข้อ 2 (50) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความในประมวลรัฐฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัฐฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 291 (พ.ศ. 2555) ออกตามความในประมวลรัฐฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัฐฎากร อธิบดีกรมสรรพากรจึงกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชน จำกัด หรือบริษัทจำกัด เพื่อยกเว้นภาษีอากรตามพระราชกฤษฎีกาและกฎกระทรวงดังกล่าว ไว้ดังต่อไปนี้

**ข้อ 1** ให้ยกเลิกประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการควบเข้ากันหรือการโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชน จำกัด หรือบริษัทจำกัด เพื่อยกเว้นรัฐฎากร ลงวันที่ 27 กันยายน พ.ศ. 2542 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการควบเข้ากันหรือการโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชน จำกัด หรือบริษัทจำกัด เพื่อยกเว้นรัฐฎากร ลงวันที่ 10 ตุลาคม พ.ศ. 2545

**ข้อ 2** ให้ยกเลิกประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการควบเข้ากันหรือการโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชน จำกัด หรือบริษัทจำกัด เพื่อยกเว้นรัฐฎากร (ฉบับที่ 2) ลงวันที่ 26 พฤศจิกายน พ.ศ. 2542

**ข้อ 3** การควบเข้ากันหรือการโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชน จำกัด หรือบริษัทจำกัด จะต้องมิลักษณะและหรือเงื่อนไขดังต่อไปนี้

(1) ต้องเป็นการควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชน จำกัด และบริษัทจำกัด ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย

(2) ให้บริษัทมหาชน จำกัด หรือบริษัทจำกัด อันได้ตั้งขึ้นใหม่ด้วย ควบเข้ากันนั้น และบริษัทมหาชน จำกัด หรือบริษัทจำกัดผู้รับโอน แจ้งรายชื่อผู้ถือหุ้น จำนวนหุ้น และมูลค่าหุ้น ตามทะเบียนหุ้น ทั้งของต่างบริษัทที่ควบเข้ากัน บริษัทที่ตั้งใหม่ บริษัทผู้โอน และบริษัทผู้รับโอน ต่ออธิบดีกรมสรรพากร ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้จดทะเบียนเป็นบริษัทใหม่ กรณีควบ หรือนับแต่วันจดทะเบียนเปลี่ยนแปลงกรณีโอน ตามแบบที่อธิบดีกำหนด ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่ ซึ่งเป็นที่ตั้งของบริษัทมหาชน จำกัด หรือบริษัทจำกัด อันได้ตั้งขึ้นใหม่ด้วย ควบเข้ากัน และบริษัทมหาชน จำกัด หรือบริษัทจำกัด ผู้รับโอน แล้วแต่กรณี

(3) บริษัทที่ควบเข้ากัน และบริษัทผู้โอนหรือผู้รับโอนจะต้องไม่เป็นลูกหนี้ภาษีอากรค้างของกรมสรรพากร ณ วันที่ควบหรือวันที่โอน เว้นแต่ได้จัดให้มีธนาคารหรือหลักทรัพย์ค้ำประกันหนี้ภาษีอากรค้างและค่าใช้จ่ายในการบังคับหนี้ดังกล่าวแล้ว

(4) กรณีการโอนกิจการให้แก่กัน บริษัทผู้โอนกิจการต้องจดทะเบียนเลิกและมีการชำระบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีที่โอนกิจการนั้น

**ข้อ 4** กำหนดให้แบบต่อไปนี้ เป็นแบบสำหรับการแจ้งรายการกรณีการควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชน จำกัด หรือบริษัทจำกัด เพื่อยกเว้นรายการ

(1) แบบ ค.อ.1 แบบแจ้งรายชื่อผู้ถือหุ้นและแจ้งการเป็นลูกหนี้ค่าภาษีอากรสำหรับการควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชน จำกัด หรือบริษัทจำกัด

(2) แบบ ค.อ.2 แบบแจ้งรายชื่อบริษัทที่ควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชน จำกัด หรือบริษัทจำกัด

(3) แบบ ค.อ.3 แบบแจ้งรายชื่อผู้ถือหุ้นสำหรับการควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชน จำกัด หรือบริษัทจำกัด

(4) แบบ ค.อ.4 แบบแจ้งการเป็นลูกหนี้ค่าภาษีอากรสำหรับการควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชน จำกัด หรือบริษัทจำกัด

**ข้อ 5** ประกาศนี้ให้ใช้บังคับ

(1) ตั้งแต่วันประกาศเป็นต้นไป สำหรับการยกเว้นรัชฎากรตามพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัชฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัชฎากร (ฉบับที่ 330) พ.ศ. 2541 และพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัชฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัชฎากร (ฉบับที่ 357) พ.ศ. 2542

(2) ตั้งแต่วันที่ 14 กันยายน พ.ศ. 2555 สำหรับการยกเว้นรัชฎากรตามกฎหมายกระทรวง ฉบับที่ 291 (พ.ศ. 2555) ออกตามความในประมวลรัชฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัชฎากร

(3) ตั้งแต่วันที่ 20 กันยายน พ.ศ. 2555 สำหรับการยกเว้นรัชฎากรตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัชฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัชฎากร (ฉบับที่ 542) พ.ศ. 2555

ประกาศ ณ วันที่ 19 ตุลาคม พ.ศ. 2555

สาธิต รัชคศิริ

(นายสาธิต รัชคศิริ)

อธิบดีกรมสรรพากร

### ภาคผนวก ก

พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500

พระราชกฤษฎีกา  
ออกตามความในประมวลรัษฎากร  
ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10)  
พ.ศ. 2500

ภูมิพลอดุลยเดช ป.ร.  
ให้ไว้ ณ วันที่ 30 สิงหาคม พ.ศ. 2500  
เป็นปีที่ 12 ในรัชกาลปัจจุบัน

พระบาทสมเด็จพระปรมินทรมหาภูมิพลอดุลยเดช มีพระบรมราชโองการโปรดเกล้าฯ ให้ประกาศว่า

โดยที่เป็นการสมควรปรับปรุงการยกเว้นภาษีอากรตามมาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากร

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 95 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2475 แก้ไขเพิ่มเติม  
พุทธศักราช 2495 และมาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตราพระ  
ราชกฤษฎีกาขึ้นไว้ดังต่อไปนี้

มาตรา 1 พระราชกฤษฎีกานี้เรียกว่า “พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้น  
รัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500”

มาตรา 2 พระราชกฤษฎีกานี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

มาตรา 3 ให้ยกเลิก

- (1) พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2496
- (2) พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 6) พ.ศ. 2497
- (3) พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2498

“มาตรา 4 ให้ยกเว้นบรรดารัษฎากรประเภทต่าง ๆ ซึ่งเรียกเก็บตามประมวลรัษฎากร แก่

(1) องค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษของสหประชาชาติ และเจ้าหน้าที่ หรือผู้เชี่ยวชาญขององค์การ  
หรือทบวงการดังกล่าวซึ่งปฏิบัติหน้าที่อยู่ในประเทศไทย ในเมื่อประเทศไทยมีข้อผูกพันให้ยกเว้นตามอนุสัญญาหรือความ  
ตกลง

(2) สถานเอกอัครราชทูต สถานทูต สถานกงสุลใหญ่ สถานกงสุล บุคคลในคณะทูต บุคคลในคณะกงสุล และ  
บุคคลที่ถือว่าอยู่ในคณะทูตตามความตกลง ทั้งนี้ให้เป็นไปตามหลักกฤษฎีกาที่ออกปฏิบัติต่อกัน”

“ทั้งนี้ เว้นแต่ภาษีการค้าจากรายรับสำหรับสินค้าที่นำเข้าในราชอาณาจักรที่ได้รับยกเว้นตามมาตรา 79 ตรี

(10) ซึ่งภายหลังต้องเสียภาษีการค้าตามมาตรา 79 เบญจ แห่งประมวลรัษฎากร”

(แก้ไขโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 25) พ.ศ. 2510 ใช้บังคับ 27 กันยายน 2510 เป็นต้นไป) (ภาษีการค้ายกเลิกเมื่อ 1 มกราคม 2535 วรรคนี้จึงยกเลิกไปโดยปริยาย)

**“มาตรา 5** ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ในหมวด 3 และภาษีมูลค่าเพิ่มในหมวด 4 และภาษีธุรกิจเฉพาะในหมวด 5 ของลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากรแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเฉพาะเศษของบาทจากการคำนวณภาษี”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 238) พ.ศ. 2534 ใช้บังคับ 1 มกราคม 2535 เป็นต้นไป)

**“มาตรา 5 ทวิ** ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 3 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับเงินได้พึงประเมินที่เป็นเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้าที่ประกอบกิจการในประเทศไทย ให้แก่

(1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย

( ดูคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.119/2545)

( ดูคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.122/2545)

(2) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและประกอบกิจการในประเทศไทย”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 108) พ.ศ. 2524 ใช้บังคับสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีในหรือหลัง 31 ธันวาคม 2523 เป็นต้นไป)

**มาตรา 5 ตริ** (ภาษีการค้ายกเลิก 1 มกราคม 2535 แล้วมาตรานี้จึงยกเลิกโดยปริยาย)

**“มาตรา 5 จัตวา** ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 3 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับเงินได้จากการบินทางอากาศระหว่างประเทศ ให้แก่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ เฉพาะกรณีที่ประเทศนั้นได้ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับกรณีดังกล่าว ให้แก่รัฐวิสาหกิจของรัฐบาลไทยที่ประกอบกิจการขนส่งทางอากาศระหว่างประเทศ ไว้ก่อน พ.ศ. 2527 ทั้งนี้ ให้เป็นไปตามหลักถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติต่อกัน”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 139) พ.ศ. 2526 ใช้บังคับสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีในหรือหลัง 31 ธันวาคม 2526 เป็นต้นไป)

**“มาตรา 5 เบญจ** ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 3 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร

(1) สำหรับเงินได้ของบริษัทเงินทุนในส่วนที่เป็นดอกเบี้ยพันธบัตรของรัฐบาล ซึ่งพันธบัตรนั้นใช้เป็นหลักประกันการกู้ยืมเงินจากธนาคารแห่งประเทศไทยเพื่อดำเนินการเกี่ยวกับการรับเปลี่ยนตัวสัญญาใช้เงินตามหลักเกณฑ์ และวิธีการที่ธนาคารแห่งประเทศไทยกำหนด โดยความเห็นชอบของกระทรวงการคลัง สำหรับเงินได้ของบริษัทเงินทุนที่ได้รับจากลูกหนี้เกี่ยวกับการรับเปลี่ยนตัวสัญญาใช้เงินตาม (1) เฉพาะที่จ่ายให้ธนาคารแห่งประเทศไทย

ทั้งนี้ บริษัทเงินทุนจะนำหนี้สูญที่เกิดขึ้นเนื่องในการดำเนินการตาม (1) มาเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ และขาดทุนสุทธิมิได้”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 154) พ.ศ. 2527 ใช้บังคับ 1 มกราคม 2527 เป็นต้นไป)



**“มาตรา 5 ฉ** ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 3 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับเงินได้จาก การโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินให้แก่ส่วนราชการหรือรัฐวิสาหกิจที่มีไซบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเฉพาะ กรณีที่ผู้โอนได้รับค่าตอบแทนเป็นสิทธิในการใช้ทรัพย์สินที่โอนนั้นเพื่อกิจการผลิตสินค้าของตนเอง” (แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 155) พ.ศ. 2527 ใช้บังคับ 1 มกราคม 2528 เป็นต้นไป)

**“มาตรา 5 สัตต** ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 3 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับเงินได้พึงประเมินที่เป็นดอกเบี้ยของเงินกู้ยืมเงินตราต่างประเทศให้แก่

(1) สถาบันการเงินของรัฐบาลต่างประเทศที่มีกฎหมายโดยเฉพาะจัดตั้งขึ้น และรัฐบาลต่างประเทศเป็นเจ้าของทุนทั้งหมด

(2) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ทั้งนี้ เฉพาะดอกเบี้ยที่ได้รับจาก

(ก) ธนาคารแห่งประเทศไทย

(ข) รัฐวิสาหกิจที่กระทรวงการคลังให้ความเห็นชอบในการกู้เงินนั้น

**“มาตรา 5 อัฐฐ** ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 3 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย สำหรับเงินได้พึงประเมินดังต่อไปนี้

(1) ดอกเบี้ยพันธบัตรหรือดอกเบี้ยหุ้นกู้ขององค์การของรัฐบาล

(2) ผลต่างระหว่างราคาไถ่ถอนกับราคาจำหน่ายพันธบัตรหรือหุ้นกู้ที่ออกและจำหน่ายครั้งแรกในราคาต่ำกว่าราคาไถ่ถอน เฉพาะพันธบัตรหรือหุ้นกู้ของรัฐบาล องค์การของรัฐบาล หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม

(3) ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนพันธบัตรหรือหุ้นกู้ เฉพาะพันธบัตรหรือหุ้นกู้ของรัฐบาล องค์การของรัฐบาล หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 429) พ.ศ. 2548 ใช้บังคับ 25 มกราคม 2548 เป็นต้นไป)

**“มาตรา 5 นว** ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 3 หมวด 3 ใน ลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร ให้แก่มูลนิธิหรือสมาคม เฉพาะเงินได้จากกิจการของโรงเรียนเอกชนซึ่งได้ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน แต่ไม่รวมถึงเงินได้จากการขายของ การรับจ้างทำของ หรือการให้บริการอื่นใดที่โรงเรียนเอกชนซึ่งเป็นโรงเรียนประเภทอาชีวศึกษาได้รับจากผู้ซึ่งมิใช่นักเรียน”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 159) พ.ศ. 2528 ใช้บังคับ 18 เมษายน 2528 เป็นต้นไป)

**“มาตรา 5 ทศ** ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 3 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับเงินได้จากการเรียกเก็บค่าบริการการสื่อสารทางวิทยุเกี่ยวกับการบินระหว่างประเทศสถานีพื้นดิน หรือระหว่างอากาศกับพื้นดิน การสื่อสารทางวิทยุเกี่ยวกับงานอดุณิยม และค่าบริการอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งได้

มอบหมายจากรัฐบาลให้ปฏิบัติหน้าที่ตามอนุสัญญาว่าด้วยการบินพลเรือนระหว่างประเทศ ทั้งนี้ เฉพาะส่วนที่เรียกเก็บจากบริษัทการบินต่าง ๆ”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 170) พ.ศ. 2529 ใช้บังคับ 4 กุมภาพันธ์ 2529 เป็นต้นไป)

**“มาตรา 5 เอกาทศ** ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 2 และส่วน 3 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับเงินได้พึงประเมินที่เป็นดอกเบี้ยเงินฝากหรือดอกเบี้ยกู้ยืมที่ได้จากผู้ประกอบการกิจการวิเทศธนกิจเพื่อการให้กู้ยืมในต่างประเทศตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การประกอบกิจการวิเทศธนกิจของธนาคารพาณิชย์ลงวันที่ 16 กันยายน พ.ศ. 2535 หรือที่จะมีการแก้ไขเพิ่มเติมต่อไปให้แก่

(1) บุคคลธรรมดาซึ่งไม่สัญชาติไทยและมีภูมิลำเนาหรืออยู่ในต่างประเทศ

(2) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและมีได้ประกอบการกิจการในประเทศไทย” (ยกเลิกโดยกฤษฎีกา ฉบับที่ 454 พ.ศ.2549 แต่ยังคงใช้บังคับถึงวันที่ 17 เมษายน 2552)

(ดูพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 270) พ.ศ. 2537)

(ดูพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 306) พ.ศ. 2540)

(ดูพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 307) พ.ศ. 2540 )

**“มาตรา 5 ทวาทศ** ให้ยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะตามหมวด 5 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับการประกอบกิจการวิเทศธนกิจของธนาคารพาณิชย์ประกาศกระทรวง การคลัง เรื่อง การประกอบกิจการวิเทศธนกิจของธนาคารพาณิชย์ ลงวันที่ 16 กันยายน พ.ศ. 2535 หรือที่จะมีการแก้ไขเพิ่มเติมต่อไป ทั้งนี้ เฉพาะส่วนรายรับ ตามมาตรา 91/4(1) แห่งประมวลรัษฎากร”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 259) พ.ศ. 2535 ใช้บังคับ 10 ตุลาคม 2535 เป็นต้นไป) (ยกเลิกโดยกฤษฎีกา ฉบับที่ 454 พ.ศ.2549)

**“มาตรา 5 เตรศ** ให้ยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะตามหมวด 5 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับกิจการดังต่อไปนี้

(1) การขายอสังหาริมทรัพย์ของผู้ประกอบการให้แก่องค์การบริหารสินเชื่ออสังหาริมทรัพย์หรือบริษัทจำกัดที่สถาบันการเงินตามพระราชกฤษฎีกาจัดตั้งองค์การบริหารสินเชื่ออสังหาริมทรัพย์ พ.ศ. 2540 ได้จัดตั้งขึ้นเพื่อดำเนินการบริการสินเชื่ออสังหาริมทรัพย์โดยความเห็นชอบของธนาคารแห่งประเทศไทย

(2) การขายอสังหาริมทรัพย์ขององค์การบริหารสินเชื่ออสังหาริมทรัพย์หรือของบริษัทจำกัดที่สถาบันการเงินตามพระราชกฤษฎีกาจัดตั้งองค์การบริหารสินเชื่ออสังหาริมทรัพย์ พ.ศ. 2540 ได้จัดตั้งขึ้นเพื่อดำเนินการบริการสินเชื่ออสังหาริมทรัพย์โดยความเห็นชอบของธนาคารแห่งประเทศไทย”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 303) พ.ศ. 2540 ใช้บังคับ 23 พฤษภาคม 2540 เป็นต้นไป) (ยกเลิกโดยกฤษฎีกา ฉบับที่ 454 พ.ศ.2549 แต่ยังคงใช้บังคับถึงวันที่ 17 เมษายน 2552)

**“มาตรา 5 จตุทศ** ให้ยกเว้นรัษฎากรดังต่อไปนี้แก่การออกสลากการกุศลงวดพิเศษที่คณะกรรมการมีมติว่าเป็นโครงการที่เป็นประโยชน์ต่อประชาชน

(1) ภาษีเงินได้ตามส่วน 2 และส่วน 3 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับเงินรางวัลสลาก ซึ่งยอมให้ผู้จ่ายเงินได้หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 1.0 ของรางวัล โดยไม่ขอรับเงินภาษีที่ถูกหักไว้นั้นคืนหรือไม่ ขอเครดิตภาษีที่ถูกหักไว้นั้น ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน

(2) ภาษีเงินได้ตามส่วน 2 และส่วน 3 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับการขายหรือส่วนลดจากการซื้อสลาก

(3) ภาษีมูลค่าเพิ่มตามหมวด 4 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับการขายสลาก

ทั้งนี้ ไม่ว่าเงินได้หรือการขายนั้นจะได้รับหรือได้กระทำก่อนหรือหลังวันที่พระราชกฤษฎีกานี้ใช้บังคับ”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 310) พ.ศ.2540 ใช้บังคับ 13 กันยายน 2540 เป็นต้นไป)

**“มาตรา 5 ปันผล** ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 3 หมวด 3 และภาษีธุรกิจเฉพาะตามหมวด 5 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับการ โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในที่ดินโดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่วัด วัดบาทหลวง โรมันคาทอลิก หรือมัสยิด ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยกรณีนั้น ทั้งนี้ เฉพาะการ โอนที่ดินส่วนที่ทำให้วัด วัดบาทหลวง โรมันคาทอลิก หรือมัสยิด มีที่ดินไม่เกินห้าสิบไร่”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 326) พ.ศ. 2541 ใช้บังคับ 10 ตุลาคม 2541 เป็นต้นไป)

**“มาตรา 5 โสฬส** ให้ยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะตามหมวด 5 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับรายรับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมิได้ในการประกอบกิจการ เฉพาะการ โอนอสังหาริมทรัพย์อันเนื่องมาจากการที่ผู้ประกอบกิจการซึ่งเป็นบริษัทมหาชนจำกัด หรือบริษัทจำกัดควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนด”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 330) พ.ศ. 2541 ใช้บังคับ 17 ตุลาคม 2541 เป็นต้นไป)

(ดูประกาศอธิบดีฯ กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน)

(ดูประกาศอธิบดีฯ กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน (ฉบับที่ 2))

**“มาตรา 5 สัตตรส** ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 3 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร ให้แก่ผู้ถือหุ้น ซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล สำหรับผลประโยชน์ที่ได้จากการที่ผู้ประกอบกิจการซึ่งเป็นบริษัทมหาชนจำกัด หรือบริษัทจำกัดควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากร ประกาศกำหนด ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 341) พ.ศ. 2541 ใช้บังคับ 29 ธันวาคม 2541 เป็นต้นไป)

(ดูประกาศอธิบดีฯ กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน)

(ดูประกาศอธิบดีฯ กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน (ฉบับที่ 2))

“มาตรา 5 วรรคสาม ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 3 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร ให้แก่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล สำหรับเงินได้พึงประเมินที่เป็นเงินปันผลที่ได้รับจากการถือหุ้นในวิสาหกิจขนาดกลาง และขนาดย่อม หรือผลประโยชน์ที่ได้จากการถือหุ้นดังกล่าว ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ดังต่อไปนี้

(1) เป็นบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ซึ่งเป็นนิติบุคคลร่วมลงทุนตามประกาศกระทรวงการคลังว่าด้วย กำหนดกิจการจัดการเงินร่วมลงทุนให้เป็นธุรกิจหลักทรัพย์ เพื่อประกอบกิจการธุรกิจเงินร่วมลงทุน และมีทุนจดทะเบียน ไม่น้อยกว่าสองร้อยล้านบาท โดยต้องมีการชำระค่าหุ้นครั้งแรกเป็นจำนวนไม่น้อยกว่ากึ่งหนึ่งของทุนจดทะเบียนและชำระ ค่าหุ้นที่เหลือทั้งหมด ภายในระยะเวลาสามปีนับแต่วันจดทะเบียน

การลดทุนจดทะเบียนให้กระทำได้ เมื่อได้ถือหุ้นในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเป็นระยะเวลาไม่น้อย กว่าเจ็ดปีติดต่อกัน

“(๒) ต้องได้รับการขึ้นทะเบียนกับสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ภายในวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๔”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ ๔๘๑) พ.ศ. ๒๕๕๒ ใช้บังคับ ๑๘ พฤษภาคม ๒๕๕๒ เป็นต้นไป)

(3) ต้องถือหุ้นในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมไม่น้อยกว่าจำนวนร้อยละของทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้ว ของบริษัท ดังนี้

(ก) ร้อยละ 20 สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปีที่หนึ่ง เว้นแต่มีเหตุอัน สมควรและได้รับอนุญาตจากอธิบดี จะมีจำนวนน้อยกว่าร้อยละ 20 ก็ได้ (ยกเลิกโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ ๔๘๑) พ.ศ. ๒๕๕๒)

(ข) ร้อยละ 40 สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปีที่สอง

(ค) ร้อยละ 60 สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปีที่สาม

(ง) ร้อยละ 80 สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปีที่สี่ เป็นต้นไป

วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมดังกล่าวต้องเป็นกิจการที่มีสินทรัพย์ถาวรซึ่งไม่รวมที่ดินไม่เกินสอง ร้อยล้านบาท และมีการจ้างแรงงานไม่เกินสองร้อยคน หรือตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีประกาศกำหนดขึ้นภายหลังจากพระ ราชกฤษฎีกานี้ใช้บังคับแล้วเป็นเวลาสามปี

“(4) ต้องถือหุ้นในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเป็นระยะเวลาไม่น้อยกว่าห้าปีในรอบปีบัญชีต่อเนื่องกัน เว้นแต่ในกรณีดังต่อไปนี้ จะมีระยะเวลาการถือหุ้นน้อยกว่าห้าปีในรอบปีบัญชีต่อเนื่องกันก็ได้

(ก) เป็นการถือหุ้นในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่ได้เข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่ง ประเทศไทย เป็นระยะเวลาไม่น้อยกว่าสามปีในรอบปีบัญชีต่อเนื่องกัน หรือ

(ข) เป็นการถือหุ้นในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตลอดระยะเวลาที่วิสาหกิจนั้นมีสินทรัพย์ถาวร ซึ่งไม่รวมที่ดินไม่เกินสองร้อยล้านบาทและมีการจ้างแรงงานไม่เกินสองร้อยคน”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 442) พ.ศ. 2548 ใช้บังคับ 24 พฤศจิกายน 2548)

(5) ต้องมีการมอบหมายให้ผู้ที่ได้รับใบอนุญาตประกอบธุรกิจหลักทรัพย์ประเภทการจัดการเงินร่วมลงทุน ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ เป็นผู้จัดการเงินร่วมลงทุนในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม

มาตรา 5 วรรคสี่ ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 3 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร ให้แก่ บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล สำหรับเงินได้พึงประเมิน ดังต่อไปนี้

(1) เงินปันผลที่ได้จากการถือหุ้นในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่ง จัดตั้งขึ้น โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อ ประกอบกิจการธุรกิจเงินร่วมลงทุน และ ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 5 วรรคสาม

(2) ผลประโยชน์ที่ได้จากการ โอนหุ้นของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งจัดตั้ง โดยมีวัตถุประสงค์ เพื่อประกอบกิจการธุรกิจเงินร่วมลงทุน และ ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 5 วรรคสาม

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 396) พ.ศ. 2545 ใช้บังคับ 31 มกราคม 2545 เป็นต้นไป)

**“มาตรา 5 วิสติ** ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 3 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร ให้แก่บริษัท จำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย สำหรับเงินได้พึงประเมินที่เป็นเงินปันผลซึ่งได้รับจากบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ดังต่อไปนี้

(1) บริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดต้องถือหุ้นในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินปันผล ไม่น้อยกว่าร้อยละยี่สิบห้าของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น เป็นระยะเวลาไม่น้อยกว่าหกเดือนนับแต่วันที่ได้อ่อนหุ้นนั้นมาจนถึงวันที่ได้รับเงินปันผล และ

(2) เงินปันผลต้องมาจากกำไรสุทธิที่มีการเสียภาษีในประเทศของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินปันผล โดยอัตราภาษีดังกล่าวต้องไม่ต่ำกว่าร้อยละสิบห้าของกำไรสุทธิ ทั้งนี้ ไม่ว่าประเทศของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินปันผลจะมีกฎหมายลดหรือยกเว้นภาษีสำหรับกำไรสุทธิให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นหรือไม่ก็ตาม

**มาตรา 5 เอกวิสติ** ให้ยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะตามหมวด 5 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับรายรับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมิได้ใช้ในการประกอบกิจการเฉพาะการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็น โรงงานพร้อมที่ดินของ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเพื่อย้ายสถานประกอบการเข้าไปอยู่ในนิคมอุตสาหกรรมตามกฎหมายว่าด้วยการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย เป็นจำนวนไม่เกินมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ที่เป็น โรงงานพร้อมที่ดินแห่งใหม่และย้าย โรงงานเข้าไปในนิคมอุตสาหกรรมเพื่อใช้เป็นสถานประกอบการแห่งใหม่ภายในกำหนดเวลาหนึ่งปีก่อนหรือหลังวันที่ทำ สัญญาขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็น โรงงานพร้อมที่ดินแห่งเดิม โดยต้องดำเนินการให้แล้วเสร็จภายในวันที่ 30 กันยายน พ.ศ. 2553

มูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ที่เป็น โรงงานพร้อมที่ดินแห่งใหม่ตามวรรคหนึ่ง ให้ถือตามราคาประเมินทุนทรัพย์ เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน

ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนด”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 442) พ.ศ.2548 ใช้บังคับ 24 พฤศจิกายน 2548)

**“มาตรา ๕ ทวาวิสติ** ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน ๓ หมวด ๓ ในลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร ให้แก่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งจัดตั้งขึ้น โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อประกอบกิจการธุรกิจเงินร่วมลงทุน สำหรับเงินได้ พึงประเมินที่ได้จากการ โอนหุ้นในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขดังต่อไปนี้

(๑) เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขตามมาตรา ๕ วรรคสาม (๑)(๒)(๓) วรรคหนึ่ง (๔) และ (๕)

(๒) เป็นวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมซึ่งเข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและเป็นกิจการที่มีสินทรัพย์ถาวรซึ่งไม่รวมที่ดินเกินสองร้อยล้านบาท หรือมีการจ้างแรงงานเกินสองร้อยคน

(๓) หุ้นที่โอนต้องเป็นหุ้นที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ถือไว้ก่อนที่วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และตลอดระยะเวลาที่รัฐวิสาหกิจนั้นมีสินทรัพย์ถาวรซึ่งไม่รวมที่ดินไม่เกินสองร้อยล้านบาทและมีการจ้างแรงงานไม่เกินสองร้อยคน”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ ๔๘๑) พ.ศ. ๒๕๕๒ ใช้บังคับ ๑๘ พฤษภาคม ๒๕๕๒ เป็นต้นไป)

**มาตรา 6** ให้ยกเว้นอากรแสตมป์ ตามหมวด 6 ลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร แก่

- (1) ธนาคารแห่งประเทศไทย
- (2) ธนาคารอาคารสงเคราะห์
- (3) ธนาคารเพื่อการสหกรณ์
- (4) ผู้ประกอบการขนส่ง เฉพาะการรับเงินที่เป็นค่ารับขนส่งคนโดยสาร
- (5) ผู้ประกอบการขนส่ง เฉพาะการรับเงินที่เป็นค่าดู
- “(6) บรรษัทเงินทุนอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 12) พ.ศ. 2503 ใช้บังคับ 28 มิถุนายน 2503 เป็นต้นไป)

“(7) ผู้ค้าประกัน เฉพาะการรับประกันนี้เนื่องแต่การที่ธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์การเกษตร ให้กู้ยืม หรือให้ยืม

- (8) ผู้ออกไปรับ เฉพาะการรับเงินที่ธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์การเกษตร ให้กู้ยืมหรือให้ยืม”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 29) พ.ศ. 2511 ใช้บังคับ 1 มกราคม 2512 เป็นต้นไป)

(ความใน (4) (5) และ (8) ปัจจุบันไม่ได้ใช้แล้ว เพราะยกเลิกอากรแสตมป์สำหรับใบรับเกือบทั้งหมด)

“(9) การเคหะแห่งชาติ” (แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 47) พ.ศ. 2516 ใช้บังคับ 8 ธันวาคม 2516 เป็นต้นไป)

“(10) ผู้โอน เฉพาะการโอนหลักทรัพย์จดทะเบียนหรือหลักทรัพย์รับอนุญาตในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เป็นนายทะเบียน สำหรับการโอนหลักทรัพย์นั้น” (แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 63) พ.ศ. 2519 ใช้บังคับ 18 สิงหาคม 2519 เป็นต้นไป)

“(11) ผู้ที่ต้องเสียอากรสำหรับตราสารที่ต้องเสียค่าอากรแสตมป์ไม่ถึงหนึ่งบาทหรือตราสารที่คำนวณค่าอากรแสตมป์แล้วต้องเสียค่าอากรแสตมป์ตั้งแต่หนึ่งบาทขึ้นไปเฉพาะส่วนที่เป็นเศษของบาท”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 100) พ.ศ. 2523 ใช้บังคับ 25 กันยายน 2523 เป็นต้นไป)

“(12) ผู้โอนเฉพาะการโอนพันธบัตรธนาคารอาคารสงเคราะห์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยเป็นนายทะเบียน สำหรับการโอนพันธบัตรนั้น” (แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 106) พ.ศ. 2524 ใช้บังคับ 10 กุมภาพันธ์ 2524 เป็นต้นไป)

“(13) ผู้รับจ้างเฉพาะการรับจ้างสำรวจแร่ที่ผู้รับจ้างได้ทำสัญญากับทางราชการและเฉพาะกรณีที่ทางราชการมิได้จ่ายค่าตอบแทนอย่างอื่นนอกจากสิทธิทำเหมืองในพื้นที่ที่รับจ้างสำรวจนั้น”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 161) พ.ศ. 2528 ใช้บังคับ 3 กันยายน 2527 เป็นต้นไป)

“(14) กองทุนเพื่อการฟื้นฟูและพัฒนาระบบสถาบันการเงิน” (แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 176) พ.ศ. 2529 ใช้บังคับ 25 กรกฎาคม 2529 เป็นต้นไป)

“(15) โอน เฉพาะการ โอนพันธบัตรธนาคารแห่งประเทศไทย” (แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 187) พ.ศ. 2530 ใช้บังคับ 15 กันยายน 2530 เป็นต้นไป)

“(16) ผู้โอนเฉพาะการโอนตราสารที่ต้องเสียอากรแสตมป์ระหว่างกองทุนสำรองเลี้ยงชีพที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ กับกองทุนสำรองเลี้ยงชีพที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ” (แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 210) พ.ศ. 2533 ใช้บังคับ 27 มิถุนายน 2532 เป็นต้นไป)

“(17) ผู้โอนเฉพาะการโอนพันธบัตรของรัฐวิสาหกิจ” (แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 235) พ.ศ. 2534 ใช้บังคับ 27 ธันวาคม 2534 เป็นต้นไป)

“(18) บริษัทเงินทุนอุตสาหกรรมขนาดย่อม

(19) บริษัทประกันสินเชื่ออุตสาหกรรมขนาดย่อม” (แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 258) พ.ศ. 2535 ใช้บังคับ 1 มกราคม 2535 เป็นต้นไป)

“(20) ผู้ประกอบกิจการวิเทศธนกิจตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การประกอบกิจการวิเทศธนกิจของธนาคารพาณิชย์ ลงวันที่ 16 กันยายน พ.ศ. 2535 หรือที่จะมีการแก้ไขเพิ่มเติมต่อไป ทั้งนี้ เฉพาะกรณีและผู้ประกอบกิจการเป็นผู้ที่ต้องเสียอากรตามบัญชีอัตราอากรแสตมป์” (แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 259) พ.ศ. 2535 ใช้บังคับ 10 ตุลาคม 2535 เป็นต้นไป) (ยกเลิกโดยกฤษฎีกาฉบับที่ 454 พ.ศ.2549)

“(21) ธนาคารเพื่อการส่งออกและนำเข้าแห่งประเทศไทย” (แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 266) พ.ศ. 2536 ใช้บังคับ 7 กันยายน 2536 เป็นต้นไป)

“(22) ผู้มอบอำนาจ เฉพาะการมอบอำนาจให้บุคคลธรรมดาเป็นตัวแทนในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้สำหรับเงินได้พึงประเมินประเภทหนึ่งประเภทใดตามที่อธิบดีกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา โดยตัวแทนดังกล่าวต้องนำแผ่นบันทึก แถบบันทึก หรือสื่อบันทึกข้อมูลในระบบคอมพิวเตอร์ที่ใช้ในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้มามอบให้กรมสรรพากร หรือส่งข้อมูลที่ใช้ในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้โดยระบบคอมพิวเตอร์ให้กรมสรรพากร เพื่อใช้ประโยชน์ในทางราชการ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด” (แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 281) พ.ศ. 2538 ใช้บังคับ 1 มกราคม 2538 เป็นต้นไป) (ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับอากรแสตมป์ (ฉบับที่ 36) )

“(23) ผู้โอน เฉพาะการ โอนหุ้นกู้” (แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 285) พ.ศ. 2538 ใช้บังคับ 11 กรกฎาคม 2538 เป็นต้นไป)

“(24) ผู้โอน เฉพาะการ โอนหุ้นในศูนย์ซื้อขายหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์” (แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 307) พ.ศ. 2540 ใช้บังคับ 14 สิงหาคม 2540 เป็นต้นไป)

“(25) องค์การเพื่อการปฏิรูประบบสถาบันการเงิน” (แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 323) พ.ศ. 2541 ใช้บังคับ 25 ตุลาคม 2540 เป็นต้นไป)

“(26) บริษัทบริหารสินทรัพย์สถาบันการเงิน” (แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 329) พ.ศ. 2541 ใช้บังคับ 1 กันยายน 2541 เป็นต้นไป)

“(27) ผู้ที่ต้องเสียอากร เฉพาะกรณีที่ต้องเสียอากรตามบัญชีอากรแสดมปีสำหรับตราสารที่ทำขึ้นระหว่าง นิติบุคคลเฉพาะกิจกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นที่เกิดขึ้นเนื่องจากการแปลงสินทรัพย์หลักทรัพย์ ตามกฎหมายว่าด้วยนิติบุคคลเฉพาะกิจเพื่อการแปลงสินทรัพย์ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ที่อธิบดี กรมสรรพากรประกาศกำหนด” (แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 335) พ.ศ. 2541 ใช้บังคับ 6 พฤศจิกายน 2541 เป็นต้นไป) (ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับอากรแสดมปี (ฉบับที่ 40) )

“(28) กองทุนอสังหาริมทรัพย์ กองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์เพื่อแก้ไขปัญหาในระบบสถาบันการเงิน และ กองทุนรวมเพื่อแก้ไขปัญหาในระบบสถาบันการเงิน ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์” (แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 338) พ.ศ. 2541 ใช้บังคับ 12 พฤศจิกายน 2541 เป็นต้นไป)

“(29) บริษัทตลาดรองสินเชื่อที่อยู่อาศัย” (แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 345) พ.ศ. 2541 ใช้บังคับ 2 กุมภาพันธ์ 2541 เป็นต้นไป)

“(30) ผู้โอน เฉพาะการโอนหลักทรัพย์จดทะเบียนที่บุคคลซึ่งได้รับอนุญาตจากคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์ เป็นนายทะเบียนหลักทรัพย์สำหรับการโอนหลักทรัพย์นั้น” (แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 351) พ.ศ. 2542 ใช้บังคับ 26 มีนาคม 2542 เป็นต้นไป)

“(31) ผู้ประกอบกิจการซึ่งเป็นบริษัทมหาชนจำกัดหรือบริษัทจำกัด เฉพาะกรณีที่ผู้ประกอบกิจการดังกล่าว ควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนด” (แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 357) พ.ศ. 2542 ใช้บังคับ 2 สิงหาคม 2542 เป็นต้นไป) (ดูประกาศอธิบดีฯ กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน) (ดูประกาศอธิบดีฯ กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน (ฉบับที่ 2))

“(32) รัฐวิสาหกิจ เฉพาะการกระทำตราสารอันเนื่องมาจากการนำทุนบางส่วนหรือทั้งหมดมาเปลี่ยนสภาพเป็น หุ้นในรูปแบบของบริษัทจำกัด หรือบริษัทมหาชนจำกัด ตามกฎหมายว่าด้วยทุนรัฐวิสาหกิจ ” (แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 372) พ.ศ. 2543 ใช้บังคับ 30 ตุลาคม 2543 เป็นต้นไป)

“(33) อนุญาโตตุลาการ เฉพาะตราสารคำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการ ” (แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราช กฤษฎีกา (ฉบับที่ 374) พ.ศ. 2543 ใช้บังคับ 16 พฤศจิกายน 2543 เป็นต้นไป)

“(33) สถาบันพัฒนาองค์กรชุมชน (องค์การมหาชน) ” (แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 380) พ.ศ. 2544 ใช้บังคับ 26 มิถุนายน 2544 เป็นต้นไป)

“(34) ผู้ที่ต้องเสียอากร เฉพาะตราสารที่ต้องเสียอากรแสดมปีในกิจการซื้อหรือขายหลักทรัพย์โดยมีสัญญา ขายหรือซื้อคืน เฉพาะในส่วนของหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนด” (แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 393) พ.ศ. 2544 ใช้บังคับ 27 ธันวาคม 2543 เป็นต้นไป) (ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับอากรแสดมปี (ฉบับที่ 42))

“(35) กองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการ เฉพาะการ กระทำตราสารในการให้กู้ยืมเงินแก่สมาชิกตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2545 เป็นต้นไป

“(36) กองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์และสิทธิเรียกร้องที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาด หลักทรัพย์” (แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 398) พ.ศ. 2545 ใช้บังคับ 31 มกราคม 2545 เป็นต้นไป)

“(37) ผู้ขาย เฉพาะการกระทำตราสารอันเนื่องมาจากการขายอสังหาริมทรัพย์”ดังต่อไปนี้

(ก) บ้าน โรงเรือน หรือสิ่งปลูกสร้างอื่น ซึ่งโดยปกติใช้ประโยชน์เพื่อเป็นที่อยู่อาศัย



(ข) อสังหาริมทรัพย์ตาม (ก) พร้อมที่ดิน

(ค) ห้องชุดสำหรับการอยู่อาศัยในอาคารชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด

ทั้งนี้ เฉพาะสำหรับกรณีการทำสัญญาซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ซึ่งผู้โอนได้ใช้เป็นที่อยู่อาศัยอันเป็นแหล่งสำคัญ โดยมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรเป็นเวลาไม่น้อยกว่าหนึ่งปีนับแต่วันที่ได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์นั้น ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด

การได้รับยกเว้นตามวรรคหนึ่ง ต้องปรากฏว่าภายในกำหนดเวลาหนึ่งปีก่อนหรือนับตั้งแต่วันที่ทำสัญญาซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าว ผู้ขายได้ทำสัญญาซื้อขายอสังหาริมทรัพย์แห่งใหม่ซึ่งมีลักษณะตาม (ก) (ข) หรือ (ค) เพื่อใช้เป็นที่อยู่อาศัยของตน และให้ได้รับยกเว้นเท่ากับค่าอากรแสตมป์ที่คำนวณได้จากจำนวนมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าว แต่ไม่เกินจำนวนมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์แห่งใหม่ (แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 444) พ.ศ. 2548 ใช้บังคับ 30 พฤศจิกายน 2548 เป็นต้นไป)

“(38) ธนาคารอิสลามแห่งประเทศไทย เฉพาะการโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ผู้รับโอนเนื่องจากการให้เช่าซื้ออสังหาริมทรัพย์ของธนาคารอิสลามแห่งประเทศไทย” (แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 446) พ.ศ. 2548 ใช้บังคับ 31 ธันวาคม 2548 เป็นต้นไป)

“(39) ธนาคารพัฒนาวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมแห่งประเทศไทย ตามกฎหมายว่าด้วยธนาคารพัฒนาวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมแห่งประเทศไทย ทั้งนี้ ตั้งแต่วันที่ 20 ธันวาคม พ.ศ. 2545” เป็นต้นไป (แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 450) พ.ศ. 2549 ใช้บังคับ 20 ธันวาคม 2545 เป็นต้นไป)

“(๔๐) สถาบันคุ้มครองเงินฝากตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันคุ้มครองเงินฝาก ทั้งนี้ ตั้งแต่วันที่ ๑๑ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๕๑ เป็นต้นไป” (แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ ๔๕๑) พ.ศ. ๒๕๕๒ ใช้บังคับ ๑๑ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๕๑ เป็นต้นไป)

**มาตรา 7** (ยกเลิกโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2504 มาตรา 13)

**มาตรา 8** (ยกเลิกโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2504 มาตรา 13)

**มาตรา 9** ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังรักษาการตามพระราชกฤษฎีกานี้

ผู้รับสนองพระบรมราชโองการ

จอมพล ป.พิบูลสงคราม

นายกรัฐมนตรี

---

หมายเหตุ :- เหตุผลในการประกาศใช้พระราชกฤษฎีกาฉบับนี้ คือ เนื่องจากประเทศไทยมีข้อผูกพันตามสัญญา ที่จะยกเว้นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรให้แก่บริษัทและพนักงานต่างประเทศ ที่เข้ามาปฏิบัติงานก่อสร้าง และงานอื่น ๆ ในประเทศไทยด้วยเงินช่วยเหลือของสหรัฐอเมริกา ตามโครงการช่วยเหลือ ICA และ JUSMAC เงินที่รัฐบาลอเมริกันจ่ายในการช่วยเหลือนั้น เป็นเงินภาษีอากรที่เรียกเก็บจากรายได้อเมริกัน ฉะนั้น เพื่อใช้เงินดังกล่าวให้ได้ผลในการพัฒนาเศรษฐกิจแก่ประเทศเต็มเม็ดเต็มหน่วยสมควรตราพระราชกฤษฎีกาฉบับนี้ขึ้น เพื่อกำหนดมิให้ต้องจ่ายเงินช่วยเหลือนั้นชำระเป็นค่าภาษีอากร

(ร.จ.เล่มที่ 73 ตอนที่ 84 วันที่ 16 ตุลาคม 2495)

### ภาคผนวก ฎ

พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 330) พ.ศ. 2541

พระราชกฤษฎีกา  
ออกตามความในประมวลรัษฎากร  
ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 330)  
พ.ศ. 2541

-----  
ภูมิพลอดุลยเดช ป.ร.  
ให้ไว้ ณ วันที่ 6 ตุลาคม พ.ศ.2541  
เป็นปีที่ 53 ในรัชกาลปัจจุบัน

พระบาทสมเด็จพระปรมินทรมหาภูมิพลอดุลยเดช มีพระบรมราชโองการโปรดเกล้าฯ ให้  
ประกาศว่า

โดยที่เป็นการสมควรยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะบางกรณี

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 221 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยและมาตรา 3(1)  
แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ.  
2496 จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตราพระราชกฤษฎีกาขึ้นไว้ ดังต่อไปนี้

**มาตรา 1** พระราชกฤษฎีกานี้เรียกว่า “พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร  
ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 330) พ.ศ. 2541”

**มาตรา 2** พระราชกฤษฎีกานี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็น  
ต้นไป

**มาตรา 3** ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นมาตรา 5 โสฬส แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความใน  
ประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ.2500 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกาออก  
ตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 326) พ.ศ.2541

**มาตรา 5 โสฬส** ให้ยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะตามหมวด 5 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร  
สำหรับรายรับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมีไว้ใน การประกอบกิจการ เฉพาะการโอนอสังหาริมทรัพย์อัน  
เนื่องมาจากการที่ผู้ประกอบกิจการซึ่งเป็นบริษัท มหาชนจำกัด หรือบริษัทจำกัดควบเข้ากันหรือโอนกิจการ  
ทั้งหมดให้แก่กัน ตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนด

ผู้รับสนองพระบรมราชโองการ

ชวน หลีกภัย

--

**หมายเหตุ :-** เหตุผลในการประกาศใช้พระราชกฤษฎีกาฉบับนี้ คือ เพื่อเป็นการส่งเสริมให้ผู้ประกอบกิจการซึ่งเป็นบริษัทมหาชนจำกัดหรือบริษัทจำกัดควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน อันจะทำให้ผู้ประกอบกิจการดังกล่าวมีความสามารถในการประกอบกิจการต่อไปได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น สมควรยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ สำหรับรายรับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมีไว้ในกิจการประกอบกิจการ เฉพาะการโอนอสังหาริมทรัพย์อันเนื่องมาจากการที่ผู้ประกอบกิจการซึ่งเป็นบริษัทมหาชนจำกัดหรือบริษัทจำกัดควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนด จึงจำเป็นต้องตราพระราชกฤษฎีกานี้

(ร.จ. ฉบับกฤษฎีกา เล่ม 115 ตอนที่ 73 ก วันที่ 16 ตุลาคม 2541)

### ภาคผนวก ฐ

พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 341) พ.ศ. 2541

พระราชกฤษฎีกา  
ออกตามความในประมวลรัษฎากร  
ว่าด้วยการรัษฎากร (ฉบับที่ 341)  
พ.ศ. 2541

-----  
ภูมิพลอดุลยเดช ป.ร.  
ให้ไว้ ณ วันที่ 24 ธันวาคม พ.ศ. 2541  
เป็นปีที่ 53 ในรัชกาลปัจจุบัน

พระบาทสมเด็จพระปรมินทรมหาภูมิพลอดุลยเดช มีพระบรมราชโองการโปรดเกล้าฯ ให้  
ประกาศว่า

โดยที่เป็นการสมควรยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลบางกรณี

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 221 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย และมาตรา  
3(1) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10)  
พ.ศ. 2496 จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตรา พระราชกฤษฎีกาขึ้นไว้ ดังต่อไปนี้

**มาตรา 1** พระราชกฤษฎีกานี้เรียกว่า พระราชกฤษฎีกาออกตามความใน ประมวลรัษฎากร  
ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 341) พ.ศ. 2541

**มาตรา 2** พระราชกฤษฎีกานี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศใน ราชกิจจานุเบกษา  
เป็นต้นไป

**มาตรา 3** ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นมาตรา 5 สัตตรส แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความใน  
ประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกาออก  
ตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้น รัษฎากร (ฉบับที่ 330) พ.ศ. 2541

**มาตรา 5 สัตตรส** ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 3 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวล

ราชการ ให้แก่ผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล สำหรับผลประโยชน์ ที่ได้จากการที่ผู้ประกอบ  
กิจการซึ่งเป็นบริษัทมหาชนจำกัดหรือบริษัทจำกัดควบเข้ากันหรือโอน กิจการทั้งหมดให้แก่กัน ตามหลักเกณฑ์  
วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศ กำหนด ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน

ผู้รับสนองพระบรมราชโองการ

**ชวน หลีกภัย**

นายกรัฐมนตรี

--

**หมายเหตุ :-** เหตุผลในการประกาศใช้พระราชกฤษฎีกาฉบับนี้คือ เพื่อเป็นการส่งเสริม ให้ผู้ประกอบกิจการซึ่ง  
เป็นบริษัทมหาชนจำกัดหรือบริษัทจำกัดควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมด ให้แก่กันอันจะทำให้ผู้ประกอบ  
กิจการดังกล่าวมีความสามารถในการประกอบกิจการต่อไปได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้นสมควรยกเว้นภาษี  
เงินได้ให้แก่ผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล สำหรับผลประโยชน์ที่ได้จากการควบเข้ากันหรือโอน  
กิจการทั้งหมดให้แก่กัน ตาม หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนด ซึ่งตีราคา  
เป็นเงินได้ เกินกว่าเงินทุน จึงจำเป็นต้องตราพระราชกฤษฎีกานี้

(ร.จ. ฉบับกฤษฎีกา เล่ม 115 ตอนที่ 99 ก วันที่ 28 ธันวาคม 2541)



**ภาคผนวก ข**

พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 357) พ.ศ. 2542

พระราชกฤษฎีกา  
ออกตามความในประมวลรัษฎากร  
ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 357)  
พ.ศ. 2542

-----  
ภูมิพลอดุลยเดช ป.ร.  
ให้ไว้ ณ วันที่ 15 กรกฎาคม พ.ศ. 2542  
เป็นปีที่ 54 ในรัชกาลปัจจุบัน

พระบาทสมเด็จพระปรมินทรมหาภูมิพลอดุลยเดช มีพระบรมราชโองการโปรดเกล้าฯ ให้  
ประกาศว่า

โดยที่เป็นการสมควรยกเว้นอากรแสตมป์บางกรณี

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 221 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย และมาตรา  
3(1) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10)  
พ.ศ. 2496 จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตรา พระราชกฤษฎีกาขึ้นไว้ ดังต่อไปนี้

**มาตรา 1** พระราชกฤษฎีกานี้เรียกว่า “พระราชกฤษฎีกาออกตามความ ในประมวลรัษฎากร  
ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 357) พ.ศ.2542”

**มาตรา 2** พระราชกฤษฎีกานี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศใน ราชกิจจานุเบกษา  
เป็นต้นไป

**มาตรา 3** ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็น (31) ของมาตรา 6 แห่งพระราช กฤษฎีกาออกตามความ  
ในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ.2500 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา  
ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 351) พ.ศ.2542

“(31) ผู้ประกอบกิจการซึ่งเป็นบริษัทมหาชนจำกัดหรือบริษัทจำกัด เฉพาะ กรณีที่ผู้ประกอบ  
กิจการดังกล่าวควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดี  
กรมสรรพากรประกาศกำหนด

มาตรา 4 ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังรักษาการตามพระราชกฤษฎีกานี้

ผู้รับสนองพระบรมราชโองการ

**ชวน หลีกภัย**

นายกรัฐมนตรี

--

**หมายเหตุ :-** เหตุผลในการประกาศใช้พระราชกฤษฎีกาฉบับนี้ คือ เพื่อเป็นการส่งเสริมให้ ผู้ประกอบกิจการซึ่งเป็นบริษัทมหาชนจำกัดหรือบริษัทจำกัดปรับปรุงโครงสร้างองค์กรโดยการ ควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน อันจะทำให้ผู้ประกอบกิจการดังกล่าวมีความสามารถ ในการประกอบกิจการต่อไปได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น สมควรยกเว้นอากรแสตมป์ให้แก่ ผู้ประกอบกิจการซึ่งเป็นบริษัทมหาชนจำกัดหรือบริษัทจำกัดสำหรับการกระทำตราสารอันเนื่อง มาจากการควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่ อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด จึงจำเป็นต้องตราพระราชกฤษฎีกา

(ร.จ. ฉบับกฤษฎีกา เล่ม 116 ตอนที่ 69 ก วันที่ 1 สิงหาคม 2542)

**ภาคผนวก ๓**

พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 542) พ.ศ. 2555

**พระราชกฤษฎีกา**  
**ออกตามความในประมวลรัษฎากร**  
**ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 542)**  
**พ.ศ. 2555**

-----  
**ภูมิพลอดุลยเดช ป.ร.**  
**ให้ไว้ ณ วันที่ 10 กันยายน พ.ศ. 2555**  
**เป็นปีที่ 67 ในรัชกาลปัจจุบัน**

พระบาทสมเด็จพระปรมินทรมหาภูมิพลอดุลยเดช มีพระบรมราชโองการโปรดเกล้าฯ ให้ประกาศ  
ว่า

โดยที่เป็นการสมควรแก้ไขเพิ่มเติมการยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล  
สำหรับผลประโยชน์ที่ได้รับจากการควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน บางกรณี

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 187 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย และมาตรา 3 (1)  
แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ.  
2496 อันเป็นกฎหมายที่มีบทบัญญัติบางประการเกี่ยวกับการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคล ซึ่งมาตรา 29  
ประกอบกับมาตรา 33 และมาตรา 41 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย บัญญัติให้กระทำได้โดยอาศัย  
อำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตราพระราชกฤษฎีกาขึ้นไว้ ดังต่อไปนี้

**มาตรา 1** พระราชกฤษฎีกานี้เรียกว่า “พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่า  
ด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 542) พ.ศ. 2555”

**มาตรา 2** พระราชกฤษฎีกานี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

**มาตรา 3** ให้ยกเลิกความในมาตรา 5 สัตตรส แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวล  
รัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา ออกตาม  
ความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 341) พ.ศ. 2541 และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“มาตรา 5 สัตตรส ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 3 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร  
ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นในบริษัทสำหรับผลประโยชน์ที่ได้รับจากการที่ผู้ประกอบ

กิจการซึ่งเป็นบริษัทควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน โดยโอนหุ้นเพื่อแลกกับหุ้นในบริษัทใหม่อันได้  
ควบเข้ากันหรือบริษัทผู้รับโอนกิจการทั้งหมด ทั้งนี้ เฉพาะซึ่งตราค่าเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุนและการโอนหุ้นที่ได้  
กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับการควบเข้ากันหรือการโอนกิจการทั้งหมดการควบเข้ากันหรือโอน  
กิจการทั้งหมดให้แก่กันตามวรรคหนึ่ง ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด”

ผู้รับสนองพระบรมราชโองการ

ยิ่งลักษณ์ ชินวัตร

นายกรัฐมนตรี

หมายเหตุ :- เหตุผลในการประกาศใช้พระราชกฤษฎีกาฉบับนี้ คือ โดยที่การยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่บริษัทหรือ  
ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล สำหรับผลประโยชน์ที่ได้รับจากการที่ผู้ประกอบการซึ่งเป็นบริษัทควบเข้ากันหรือโอน  
กิจการทั้งหมดให้แก่กัน ซึ่งตราค่าเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน ตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 5 สัตตรส แห่งพระราช  
กฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 20) พ.ศ. 2500 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติม  
โดยพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 341) พ.ศ. 2541 ยัง  
ไม่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของแผนพัฒนาตลาดทุนไทยที่กำหนดไว้ ซึ่งมุ่งหมายจะส่งเสริมและสนับสนุนบริษัท  
ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยให้มีการปรับโครงสร้างกิจการ ด้วยการควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันโดย  
วิธีโอนหุ้นเพื่อแลกกับหุ้นในบริษัทใหม่ที่ตั้งขึ้นหรือบริษัทที่รับโอนกิจการ อันจะทำให้บริษัทใหม่ที่ตั้งขึ้นหรือ  
บริษัทที่รับโอนกิจการธุรกิจสามารถประกอบการได้อย่างต่อเนื่อง เพื่อส่งเสริมและสนับสนุนให้มีการดำเนินการ  
ตามวัตถุประสงค์ของแผนพัฒนาตลาดทุนไทย สมควรแก้ไขเพิ่มเติมการยกเว้นภาษีเงินได้ดังกล่าว เพื่อ  
กำหนดการยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นในบริษัท สำหรับผลประโยชน์  
เฉพาะในกรณีเช่นว่านี้จึงจำเป็นต้องตราพระราชกฤษฎีกานี้

(ร.จ. ฉบับกฤษฎีกา เล่ม 129 ตอนที่ 90 ก วันที่ 19 กันยายน 2555)

## บรรณานุกรม

### กฎหมาย

กฎกระทรวง ฉบับที่ 47 (พ.ศ.2541) ออกตามความในพระราชบัญญัติให้ใช้ประมวลกฎหมายที่ดิน พ.ศ.2497

กฎกระทรวงฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร

ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 134 ตอนพิเศษ 97 ง วันที่ 4 เมษายน 2560

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการควมเข้ากัน หรือโอนกิจการทั้งหมด ให้แก่กันของบริษัทมหาชน จำกัด หรือบริษัทจำกัด เพื่อยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 3)

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

ประมวลรัษฎากร

พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 215) พ.ศ. 2541

พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 247) พ.ศ. 2534

พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 291) พ.ศ. 2555

พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 330) พ.ศ. 2541

พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 341) พ.ศ. 2541

พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 357) พ.ศ. 2542

พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 542) พ.ศ. 2555

พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 597) พ.ศ. 2559

พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึง ประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ.2502

พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541

พระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรพุทธศักราช 2481

พระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535

### เอกสารหน่วยงานรัฐ

แนวตอบข้อหารือกรมสรรพากร เลขที่หนังสือ 0702/663

แนวตอบข้อหารือกรมสรรพากร เลขที่หนังสือที่ 0702/7157

แนวตอบข้อหารือกรมสรรพากร เลขที่หนังสือ กค.0811/พ.2729

หนังสือกรมที่ดินที่ มท 0710/ว08291 ลงวันที่ 9 มีนาคม 2543

### หนังสือภาษาต่างประเทศ

American Bar Association of Antitrust Law (2008). Mergers and Acquisitions.

Bryan A. Garner (2014). Black's Law Dictionary. Eagan, United States, Thomson West Aspapore Books

S.N.Chand (2008). Public Finance. Atlantic, New Delhi.

William L Megginson, B. M. L., Scott B Smart (2008). Introduction to Corporate Finance

## หนังสือภาษาไทย

กิติพงษ์ อรุณีพัฒน์พงศ์และคณะ (2549). การควบรวมกิจการ โอกาสของธุรกิจไทย. กรุงเทพมหานคร, ฝ่ายสื่อ  
ความรู้และสิ่งพิมพ์ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

นเรศร์ เกษะประกกร (2561). กฎหมายเกี่ยวกับการจัดตั้งองค์กรธุรกิจ การจัดการและความรับผิดชอบ.  
กรุงเทพมหานคร, บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด

นายคุณัญญ์ ถิ่นกลาง ลำดับศักดิ์ของกฎหมายไทย, สำนักงานสรรพสามิตภาคที่ 10

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. นิลุบล เลิศนุวัฒน์ (2562). ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับบริษัทมหาชนจำกัด. กรุงเทพมหานคร,  
โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

รังสรรค์ ชนะพรพันธุ์ (2516). ทฤษฎีภาษีอากร กรุงเทพมหานคร, สำนักพิมพ์เคล็ดไทย

สมเดช โรจน์คุรีเสถียร และคณะ ประมวลสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร, บริษัท ธรรมนิติ เพรส  
จำกัด

อัญญา ชันธวิทย์ (2540). การควบกิจการและการครอบงำกิจการ. กรุงเทพมหานคร, คณะพาณิชยศาสตร์และ  
การบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

## บทความ

สำนักงานบัญชี เอส.พี.ดี. บัญชีภาษีอากรและกฎหมาย "การรวมธุรกิจ (Business Combination)."

## ออนไลน์

สุเทพ พงษ์พิทักษ์, 100 ถ้าม-ตอบ ความรู้เกี่ยวกับประมวลรัษฎากร. (ออนไลน์) เข้าถึงจาก  
[http://www.rd.go.th/fileadmin/download/eBook/100revenuecode\\_121055.pdf](http://www.rd.go.th/fileadmin/download/eBook/100revenuecode_121055.pdf)

อวยชัย สุขวงศ์, รอบรู้เรื่องการควบกิจการ. (ออนไลน์) เข้าถึงจาก <http://www.connetwork.net/wp-content/uploads/2019/04/doc060116120246.pdf>