

คู่มือภาษีการควบรวมกิจการ

สารบัญ:

1. วัตถุประสงค์
2. ความหมายของการควบรวมกิจการ
3. ประเภทและรูปแบบการควบรวมกิจการ
4. วิธีการควบรวมกิจการ
 - 4.1 การได้มาซึ่งหุ้น (Share Acquisition)
 - 4.1.1 การชำระค่าหุ้นด้วยเงินสด
 - 4.1.2 การชำระค่าหุ้นด้วยทรัพย์สินอื่น
 - 4.2 การได้มาซึ่งสินทรัพย์ หรือกิจการ (Assets / Business Acquisition)
 - 4.3 การควบรวมกิจการ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 (Amalgamation)
5. การควบรวมกิจการที่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามประมวลรัษฎากรและกฎหมายพิเศษ
 - 5.1 การโอนกิจการทั้งหมด
 - 5.2 การโอนกิจการบางส่วน
 - 5.3 กรณีที่มีกฎหมายกำหนดไว้เฉพาะ

1. วัตถุประสงค์

การจัดทำคู่มือการควบรวมกิจการ มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษารูปแบบ วิธีการ และขั้นตอนการควบรวมกิจการ ตลอดจนประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการควบรวมกิจการ และอุปสรรคในการควบรวมกิจการในแต่ละรูปแบบ อันจะได้มีการพิจารณาจัดให้มีมาตรการเพื่อส่งเสริมการควบรวมกิจการของบริษัทเอกชน เพื่อประโยชน์ในการขยายตัวในการดำเนินธุรกิจของภาคเอกชนต่อไป

เนื้อหาที่จะกล่าวถึงในคู่มือฉบับนี้ จะพิจารณาโครงสร้างและขั้นตอนการควบรวมกิจการ และประเด็นภายในหลัก ไม่รวมประเด็นที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายอื่น เช่น กฎหมายว่าด้วยหุ้นส่วนบริษัท ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กฎหมายเกี่ยวกับบริษัทมหาชนจำกัด กฎหมายเกี่ยวกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ กฎหมายเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ และกฎหมายแรงงาน เป็นต้น ทั้งนี้ ผู้ปฏิบัติควรจะได้ตรวจสอบกฎหมายต่างๆ ที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการควบรวมกิจการในแต่ละกรณีโดยละเอียดต่อไป

2. ความหมายของการควบรวมกิจการ

การควบรวมกิจการ (Merger) หมายถึง กรณีที่นิติบุคคลตั้งแต่สองบริษัทขึ้นไป มีการโอนกิจการหรือทรัพย์สินหรือหุ้นทั้งหมดให้แก่กัน ไม่ว่าในระดับผู้ถือหุ้นหรือในระดับบริษัทก็ตาม (หากเป็นเพียงการโอนบางส่วน อาจถือเป็นเพียงการเข้าครอบงำกิจการ (Take over) เท่านั้น) ซึ่งหากเป็นกรณีที่นิติบุคคลผู้โอน มีการโอนทรัพย์สินและหนี้สิน (assets and liabilities) ให้แก่นิติบุคคลผู้รับโอน ก็จะเรียกการควบรวมกิจการในรูปแบบนี้ว่า “statutory merger” หรือหากเป็นกรณีที่นิติบุคคลผู้โอน ได้มีการรวมเข้าเป็นบริษัทในเครือของนิติบุคคลผู้รับโอน ก็จะเรียกวิธีการควบรวมกิจการรูปแบบนี้ว่า “subsidiary merger” หรือหากเป็นกรณีที่บริษัทในเครือของนิติบุคคลผู้รับโอน ได้ถูกรวมเข้ากับนิติบุคคลผู้โอน ก็จะเรียกในรูปแบบนี้ว่า “reverse subsidiary merger”

3. ประเภทการควบรวมกิจการ

ประเภทและรูปแบบของการควบรวมกิจการอาจแบ่งได้หลายลักษณะขึ้นอยู่กับหลักเกณฑ์ในการแบ่งประเภทของการควบรวมกิจการ เช่น

พิจารณาตามปริมาณสินทรัพย์ที่โอน

- 1) การโอนกิจการทั้งหมด (Entire Business Transfer)
- 2) การโอนกิจการบางส่วน (Partial Business Transfer)

พิจารณาตามที่มาของการควบรวมกิจการ

- 1) การควบรวมกิจการโดยสมัครใจ
- 2) การควบรวมกิจการตามกฎหมายกำหนด เช่น พรบ .ธุรกิจสถาบันการเงิน พ.ศ.2551 / พรบ .หลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ.2535 / พรบ .ประกันวินาศภัย พ.ศ.2535 เป็นต้น

4. รูปแบบการควบรวมกิจการ

วิธีการควบรวมกิจการ อาจแบ่งได้เป็น 3 กลุ่มหลัก ได้แก่

- (1) การได้มาซึ่งหุ้น (Share Acquisition)
- (2) การได้มาซึ่งสินทรัพย์หรือกิจการ (Assets / Business Acquisition)
- (3) การควบบริษัท ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (การควบบริษัทจำกัดเข้ากัน มาตรา 1238 – 1243 ปพพ.) และพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 (Amalgamation / Consolidation)

4.1 การได้มาซึ่งหุ้น (Share Acquisition)

การควบรวมกิจการ โดยวิธีได้มาซึ่งหุ้น อาจมีได้ทั้งกรณีชำระค่าหุ้นด้วยเงินสด (payment in cash) และการชำระค่าหุ้นด้วยทรัพย์สินอื่น (payment in kind) ภายใต้หลักเกณฑ์ที่กฎหมายอนุญาต เช่น การชำระด้วยหุ้นหรือการแลกหุ้น (share swap) การเข้าชำระหนี้แทนผู้อื่น หรือการจัดตั้งบริษัทโฮลดิ้ง เป็นต้น

(ก) วิธีการได้มาซึ่งหุ้น โดยชำระค่าหุ้นด้วยเงินสด

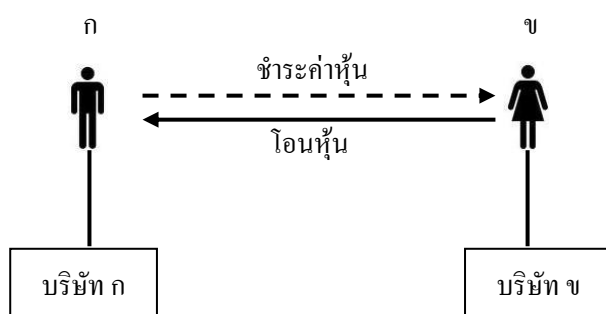
ตัวอย่าง ผู้ถือหุ้นบริษัท ก ต้องการซื้อกิจการของบริษัท ข ผู้ถือหุ้นของบริษัท ก อาจขอซื้อหุ้นของบริษัท ข จากผู้ถือหุ้นบริษัท ข ซึ่งหากทั้งสองฝ่ายเจรจาตกลงกันได้ จะเกิดการโอนขายหุ้น ผู้ถือหุ้นบริษัท ก ก็จะกลายเป็นผู้ถือหุ้นบริษัท ข ในที่สุด ทั้งนี้ การซื้อหุ้นดังกล่าว คู่สัญญาอาจตกลงให้ผู้ถือหุ้นของบริษัท ก หรือบริษัท ก เป็นผู้ซื้อหุ้นก็ได้

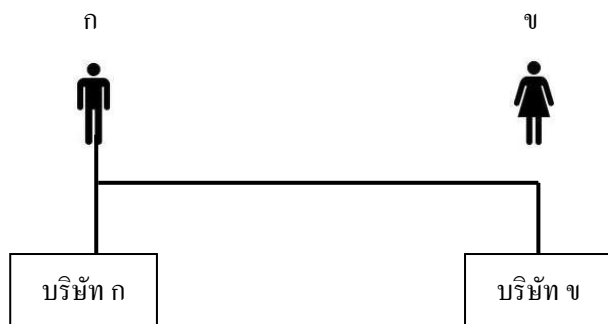
ขั้นที่ 1 โครงสร้างการถือหุ้นปกติ



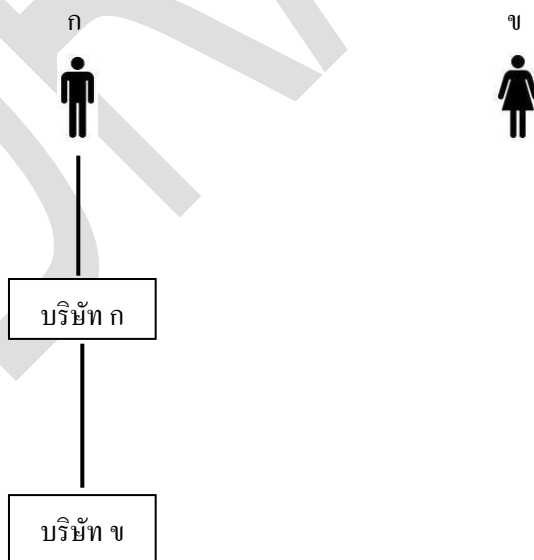
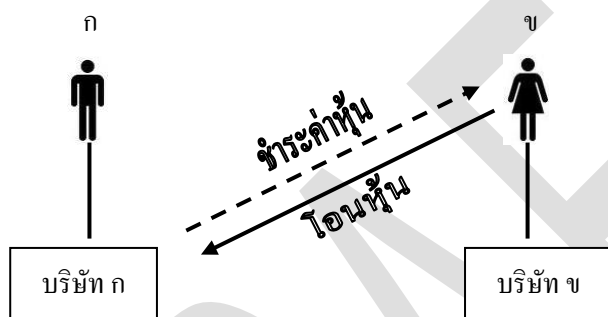
ขั้นที่ 2 ผู้ถือหุ้นบริษัท ข ขายหุ้นให้แก่ผู้ถือหุ้นของบริษัท ก หรือขายหุ้นให้แก่บริษัท ก

2.1 ผู้ถือหุ้นบริษัท ก เป็นผู้ซื้อ





2.2 บริษัท ก เป็นผู้ซื้อ



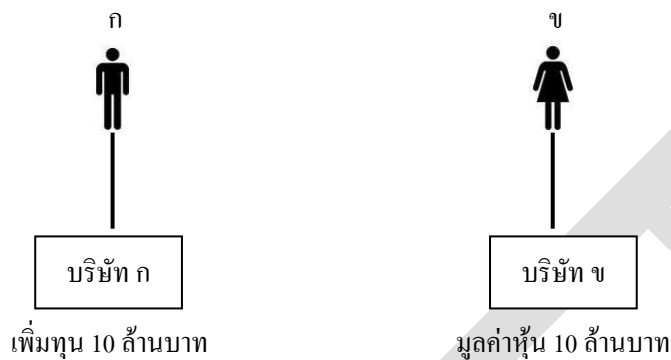
ไม่ว่ากรณี 2.1 หรือ 2.2 ข้างต้น ผู้ถือหุ้นบริษัท ก ต่างก็ได้เข้าครอบครองหุ้นและสินทรัพย์ของบริษัท ข

(ข) วิธีการได้มาซึ่งหุ้น โดยชำระค่าหุ้นด้วยทรัพย์สินอย่างอื่น

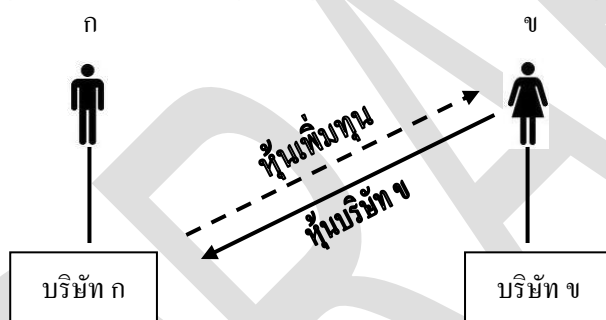
(1) ชำระค่าตอบแทนด้วยหุ้นหรือการแลกหุ้น (Share Swap)

ตัวอย่าง บริษัท ก และบริษัท ข ประสงค์ที่จะควบรวมกิจการโดยการออกหุ้นแลกกัน

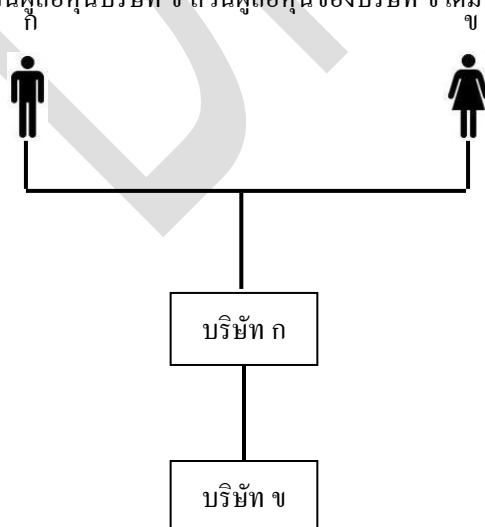
ขั้นที่ 1 บริษัท ก จดทะเบียนเพิ่มทุนมีมูลค่าเท่ากับมูลค่าหุ้นทั้งหมดของบริษัท ข



ขั้นที่ 2 ผู้ถือหุ้นของบริษัท ข เข้าซื้อหุ้นเพิ่มทุนของบริษัท ก โดยชำระค่าหุ้นด้วยหุ้นทั้งหมดของบริษัท ข



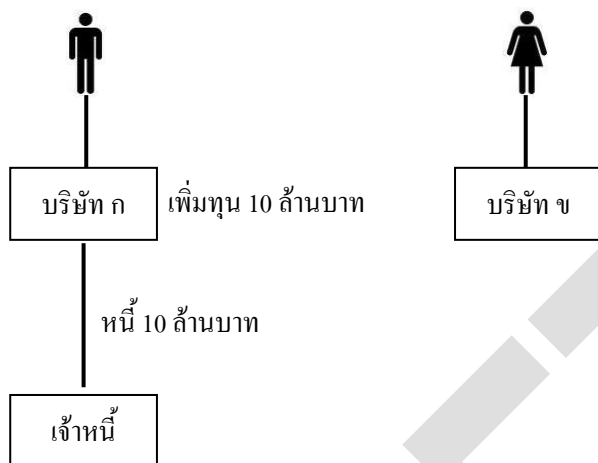
ขั้นที่ 3 บริษัท ก จะเป็นผู้ถือหุ้นบริษัท ข ส่วนผู้ถือหุ้นของบริษัท ข เดิม จะกลายเป็นผู้ถือหุ้นในบริษัท ก



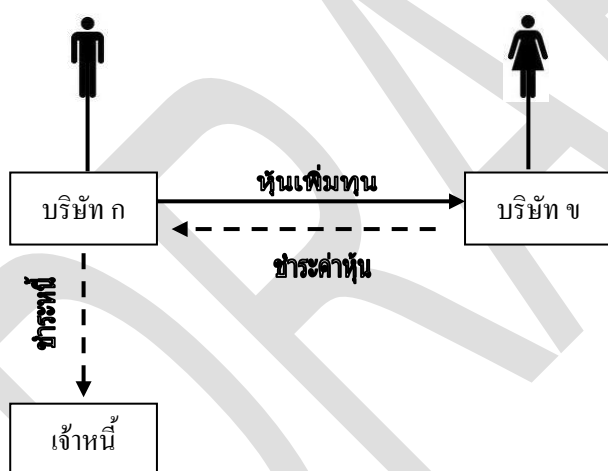
(2) การเข้ารับชำระหนี้ของบริษัทผู้โอน

เหมือนกรณีการแลกหุ้น

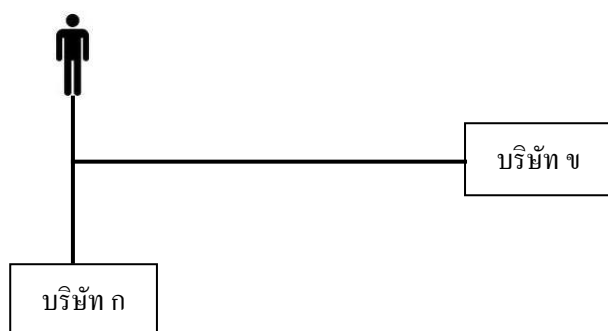
ขั้นที่ 1 บริษัท ก เพิ่มทุนเท่ากับจำนวนหนี้ที่มีระหว่างบริษัท ก กับเจ้าหนี้



ขั้นที่ 2 บริษัท ข เข้าซื้อหุ้นเพิ่มทุน โดยชำระค่าหุ้นเพิ่มทุน เพื่อให้บริษัท ก นำเงินไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้



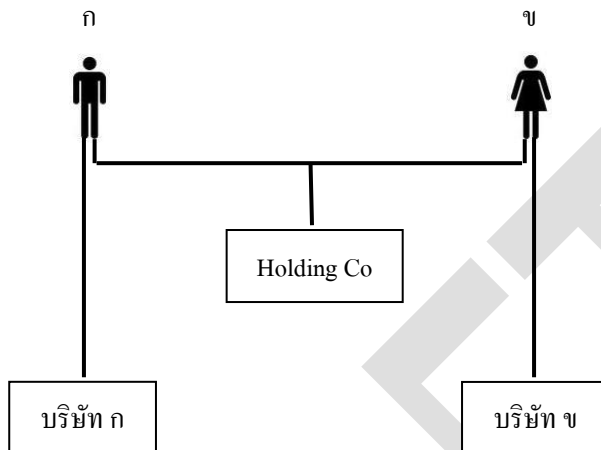
ขั้นที่ 3 บริษัท ก มีผู้ถือหุ้นคือ ผู้ถือหุ้นเดิม และบริษัท ข



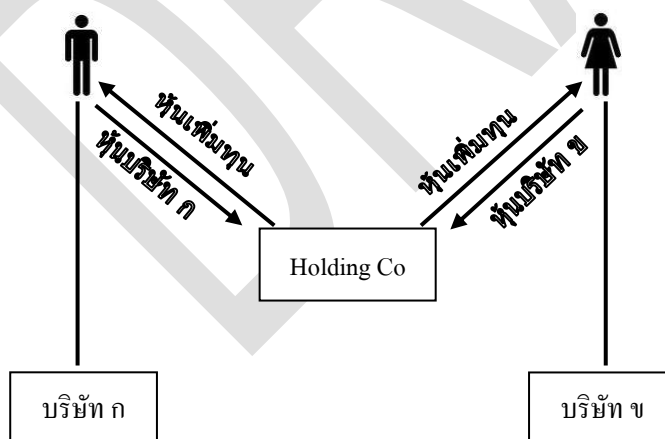
(3) การจัดตั้งบริษัทโฮลดิ้ง

ตัวอย่าง บริษัท ก และบริษัท ข ประสงค์จะควบรวมกิจการกัน โดยให้ผู้ถือหุ้นบริษัท ก เป็นผู้ถือหุ้นในบริษัท ข และผู้ถือหุ้นในบริษัท ข เป็นผู้ถือหุ้นในบริษัท โฮลดิ้ง

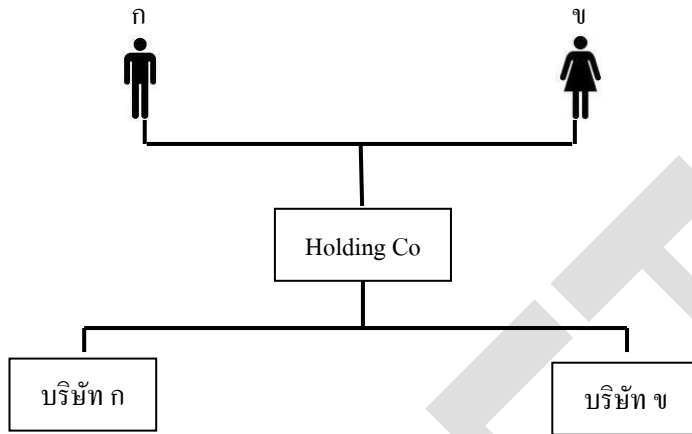
ขั้นที่ 1 ผู้ถือหุ้นบริษัท ก และผู้ถือหุ้นบริษัท ข ร่วมกันจัดตั้งบริษัทโฮลดิ้ง โดยมีทุนจดทะเบียนเท่ากับมูลค่าของหุ้นบริษัท ก และหุ้นบริษัท ข รวมกัน



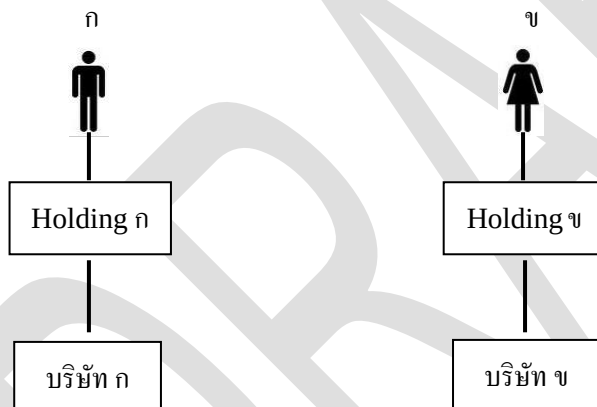
ขั้นที่ 2 ผู้ถือหุ้นบริษัท ก และผู้ถือหุ้นบริษัท ข ซึ่งลงชื่อเข้าซื้อหุ้นในบริษัทโฮลดิ้ง โดยผู้ถือหุ้นบริษัท ก และบริษัท ข ชำระค่าหุ้นเป็นหุ้นในบริษัท ก และบริษัท ข แล้วแต่ละกรณี แทนการชำระค่าหุ้นด้วยเงินสด และบริษัท โฮลดิ้งออกหุ้นให้แก่ผู้ถือหุ้นบริษัท ก และบริษัท ข หรือการแลกหุ้น (share swap)



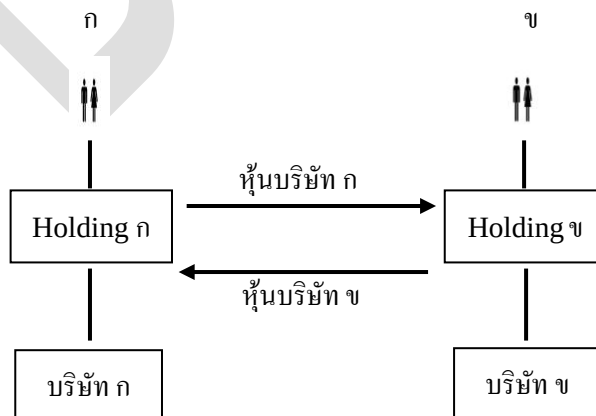
ขั้นที่ 3 ผู้ถือหุ้นบริษัท ก (เดิม) และผู้ถือหุ้นบริษัท ข (เดิม) จะเป็นผู้ถือหุ้นบริษัท โฮลดิ้ง โดยบริษัท โฮลดิ้งจะเป็นผู้ถือหุ้นบริษัท ก และบริษัท ข ต่อไป



บางกรณีผู้ถือหุ้นบริษัท ก และบริษัท ข อาจถือหุ้นผ่านบริษัท โฮลดิ้งอยู่แล้ว



ผู้ถือหุ้นทั้งสองกลุ่มอาจมีการแลกหุ้นในบริษัท โฮลดิ้ง ซึ่งจะมีผลให้ผู้ถือหุ้นทั้งสองกลุ่มกลายเป็นผู้ถือหุ้นทั้งบริษัท ก และบริษัท ข ต่อไป



ภาระหน้าที่เกี่ยวข้อง กรณีการได้มาซึ่งหุ้น ตามข้อ 4.1

ภาษี	ประเด็นที่เกี่ยวข้อง	แนวปฏิบัติของกรมสรรพากร	อ้างอิง / ระเบียบ / คำสั่ง / คำวินิจฉัย
ภาษีเงินได้	1. การตีราคาหุ้นบริษัทที่ซื้อขาย กรณีไม่ใช่หุ้นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์	ราคาที่ซื้อขายจริงหรือราคาตลาดแล้วแต่ราคาใดจะสูงกว่า ซึ่งราคาตลาดจะคำนวณจากมูลค่าทรัพย์สินสุทธิ (มูลค่าทรัพย์สินหักด้วยหนี้สินทั้งหมด) หาดด้วยจำนวนหุ้นที่ได้จดทะเบียนไว้	ม. 9 ทวิ ม. 65 ทวิ (3) กค 0702/1756 ลว 6 มีค 2552 กค 0702(กม.03)/2230 ลว 22 ตค 2552
	2. การตีราคาหุ้นบริษัทจดทะเบียนที่ซื้อขายนอก ตลาดหลักทรัพย์	ราคาที่ซื้อขายจริงหรือราคาตลาดแล้วแต่ราคาใดจะสูงกว่า ซึ่งราคาตลาดจะคำนวณจาก ราคาที่ซื้อขายกันในตลาดหลักทรัพย์ โดยใช้ราคาปิด ณ วันรับโอนหุ้น ในกรณีที่ไม่มีราคาปิด ให้ใช้ราคาที่เสนอขายแก่ประชาชน (IPO)	ม. 9 ทวิ ม. 65 ทวิ (3) กค 0702/1756 ลว 6 มีค 2552 กค 0702(กม.03)/2230 ลว 22 ตค 2552
	3. การตีราคาหุ้นบริษัทที่ซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์ของบริษัทจดทะเบียน	ราคาที่ซื้อขายกันในตลาดหลักทรัพย์ โดยใช้ราคาปิด ณ วันรับโอนหุ้นในกรณีที่ไม่มีราคาปิด ให้ใช้ราคาที่เสนอขายแก่ประชาชน(IPO)	ม. 9 ทวิ ม. 65 ทวิ (3) กค 0811(กม)/252 ลว 24 กย. 2539 กค 0811/3516 ลว 1 พค 2545
	4. การตีราคาทรัพย์สินอื่นที่ใช้ชำระแทนค่าหุ้น (เงินสด)	ราคาตลาด เช่น กรณีนำหุ้นมาแลกกัน ให้ใช้ราคาจริงหรือราคาตลาด หรือกรณีนำที่ดินมาชำระราคาให้ใช้ราคาประเมินของกรมที่ดิน	ม. 9 ทวิ ม. 65 ทวิ (3)

ภาษี	ประเด็นที่เกี่ยวข้อง	แนวปฏิบัติของกรมสรรพากร	อ้างอิง / ระเบียบ / คำสั่ง / คำวินิจฉัย
		ตามแนวปฏิบัติ ข้อ 1	
ภาษีหัก ณ ที่จ่าย	1. นิติบุคคลไทย โอนให้นิติบุคคลไทย	ไม่หักภาษี	
	2. นิติบุคคลต่างประเทศ โอนให้นิติบุคคลไทย	อัตรา 15 % หรือยกเว้นตามอนุสัญญาภาษีซ้อน	ม. 70 และ อนุสัญญาภาษีซ้อน
	3. นิติบุคคลไทย โอนให้นิติบุคคลต่างประเทศ	ไม่หักภาษีตามประมวลรัษฎากร	
	4. นิติบุคคลต่างประเทศ โอนให้นิติบุคคลต่างประเทศ (โดยมิได้จ่ายเงินค่าหุ้นจากหรือในประเทศไทย)	ไม่หักภาษีตามประมวลรัษฎากร	
	5. บุคคลธรรมดาโอนให้บุคคลธรรมดา โดยผู้โอนและผู้รับโอนเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย	อัตราภาษีเงินได้	ม. 50 (2)วรรคแรก
	6. บุคคลธรรมดาโอนให้บุคคลธรรมดา โดยผู้โอนมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย (ผู้รับโอนเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย)	อัตรา 15% หรือได้รับยกเว้นตามอนุสัญญาภาษีซ้อน	ม. 50(2)(ก)
	7. บุคคลธรรมดาเป็นผู้อยู่ในไทย โอนให้นิติบุคคลไทย	อัตราภาษีเงินได้	ม. 50 (2)วรรคแรก
	8. บุคคลธรรมดาเป็นผู้อยู่ในไทย โอนให้นิติ	ไม่ต้องหักภาษีตามประมวลรัษฎากร	

ภาษี	ประเด็นที่เกี่ยวข้อง	แนวปฏิบัติของกรมสรรพากร	อ้างอิง / ระเบียบ / คำสั่ง / คำวินิจฉัย
	บุคคลต่างประเทศที่ไม่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทย		
	9. บุคคลธรรมดาได้เป็นผู้อยู่ในไทย โอนให้นิติบุคคลไทยหรือนิติบุคคลต่างประเทศที่ประกอบกิจการในประเทศไทย	อัตรา 15% หรือได้รับยกเว้นตามอนุสัญญาภาษีซ้อน	ม. 50(2)(ก) อนุสัญญาภาษีซ้อน
หมายเหตุ : ผู้อยู่ในประเทศไทย หมายความว่า ผู้ใดอยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลา รวมเวลาทั้งหมดถึงหนึ่งร้อยแปดสิบวันในปีภาษีใด ตามมาตรา 41 วรรคสาม			
อากรแสตมป์	1. ตราสารการโอนหุ้น	โอนใบหุ้น ค่าอากรแสตมป์ 1 บาท ทุกจำนวน เงิน 1,000 บาท หรือเศษของ 1,000 บาท ยกเว้น ผู้โอน เฉพาะการ โอนหุ้นในศูนย์ซื้อขายหลักทรัพย์	ลักษณะตราสาร 2 พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 10) ม. 6(24)
	2. สัญญาซื้อขายหุ้น (Share Purchase Agreement) ที่ไม่มีผลในการโอนหุ้นจนกว่าจะมีการทำตราสารโอนใบหุ้น	ไม่มีอากรแสตมป์	
	3. สัญญาซื้อขายกิจการ (Business Purchase Agreement) ที่ไม่มีผลในการโอนหุ้นจนกว่าจะมีการทำตราสารโอนใบหุ้น	ไม่มีอากรแสตมป์	

4.2 การได้มาซึ่งสินทรัพย์หรือธุรกิจ (Assets / Business Acquisition)

การได้มาซึ่งสินทรัพย์หรือธุรกิจของบริษัท หมายถึงกรณีที่บริษัทหนึ่งตกลงซื้อสินทรัพย์ทั้งหมด หรือธุรกิจของอีกบริษัทหนึ่ง ทำให้บริษัทผู้ซื้อได้กรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์ทั้งหมดของผู้โอน เพื่อใช้ในการประกอบธุรกิจต่อไป ทั้งนี้

- ผู้โอนอาจจะจะเป็นเลิกกิจการหรืออาจประกอบกิจการอย่างอื่นใหม่ก็ได้
- ผู้โอนอาจเป็นผู้ถือหุ้นของผู้รับโอน หรือมีผู้ถือหุ้นกลุ่มเดียวกันหรือไม่ก็ได้

(หมายเหตุ: กรณีที่ผู้โอนได้โอนสินทรัพย์หรือธุรกิจทั้งหมด และจดทะเบียนเลิกกิจการ จะแยกพิจารณาในหัวข้อถัดไป)

ตัวอย่าง บริษัท ก ประสงค์จะซื้อสินทรัพย์หรือธุรกิจของบริษัท ข ได้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ดังกล่าว อาจเป็นกรณีที่ได้มาซึ่งสินทรัพย์ทั้งหมด หรือเพียงบางส่วนก็ได้ ซึ่งจะมีผลที่ตามมาแตกต่างกัน เช่น สิทธิประโยชน์ที่จะได้รับทางด้านภาษีอากร

ภาระภาษีที่เกี่ยวข้อง กรณีการได้มาซึ่งสินทรัพย์ หรือธุรกิจ ตามข้อ 4.2

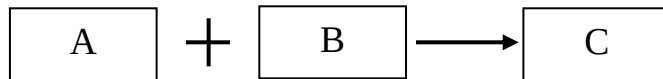
ภาษี	ประเด็นที่เกี่ยวข้อง	แนวปฏิบัติของกรมสรรพากร	อ้างอิง / ระเบียบ / คำสั่ง / คำวินิจฉัย
ภาษีเงินได้	1. การตีราคาอสังหาริมทรัพย์	ราคาที่ซื้อขายจริงหรือราคาตลาดแล้วแต่ราคาใดจะสูงกว่า	ม. 65 ทวิ (3) (4) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545
	2. การตีราคาอสังหาริมทรัพย์	ราคาที่ซื้อขายจริงหรือราคาตลาดแล้วแต่ราคาใดจะสูงกว่า	ม. 65 ทวิ (3) (4) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545
	3. การตีราคา goodwill และทรัพย์สินทางปัญญาอื่น	การตีราคาทรัพย์สิน ให้ใช้ราคาที่พึงซื้อทรัพย์สินนั้นได้ตามปกติ กรณี 1.ราคาซื้อขายตามสัญญาสูงกว่าราคาทรัพย์สินที่บันทึกบัญชีตามราคาตลาด และ 2.ราคาซื้อขายตามสัญญาดำกว่าราคาทรัพย์สินที่บันทึกบัญชีตามราคาตลาด	ม. 65 ทวิ (3) กค 0706/9031 ลว 6 กย 2550 กค 0706/9336 ลว 14 กย 2550
ภาษีหัก ณ ที่จ่าย	1. กรณีโอนอสังหาริมทรัพย์	อัตรา 1 % ของราคาที่คู่สัญญาตกลงกัน แต่ไม่ต่ำกว่าราคาประเมิน	ม. 69 ตริ
	2. กรณีโอนอสังหาริมทรัพย์ที่มีทะเบียน เช่น รถยนต์ เครื่องจักร	ไม่หักภาษี	
ภาษีมูลค่าเพิ่ม	1. กรณีผู้โอนกิจการ VAT ทั้งหมด (โอน	ไม่ถือเป็นการขาย จึงไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม	ม. 77/1 (8)(ณ)

ภาษี	ประเด็นที่เกี่ยวข้อง	แนวปฏิบัติของกรมสรรพากร	อ้างอิง / ระเบียบ / คำสั่ง / คำวินิจฉัย
	ทรัพย์สินและหนี้สินของกิจการ VAT ทั้งหมด) แต่ยังไม่เลิกประกอบกิจการอื่นที่ไม่อยู่ในระบบ VAT		
	2. การโอนสังหาริมทรัพย์	ขายสินค้า ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม	ม. 77/1 (8)(9)
ภาษีธุรกิจเฉพาะ	การโอนสังหาริมทรัพย์	ขายสังหาริมทรัพย์ ในทางการค้าหากำไร ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ	ม. 91/2 (6) และ พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 342) ม.4 (5)
อากรแสตมป์	1. สัญญาซื้อขายกิจการ (Business Transfer Agreement)	ไม่มีอากรแสตมป์	
	2. ใบรับ จากการซื้อขายสังหาริมทรัพย์ / ยานพาหนะ	โอนสังหาริมทรัพย์/ โอนกรรมสิทธิ์ ยานพาหนะ ค่าอากรแสตมป์ 1 บาท ทุก จำนวนเงิน 200 บาท หรือเศษของ 200 บาท ยกเว้น ใบรับ สำหรับจำนวนเงินที่ผู้รับต้องเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีธุรกิจเฉพาะ	ลักษณะตราสาร 28
ค่าธรรมเนียม	1. กรณีโอนสังหาริมทรัพย์	อัตรา 2% ของราคาประเมิน	
	2. กรณีโอนสังหาริมทรัพย์มีทะเบียน (เช่น รถยนต์ รถบรรทุก เป็นต้น)	อัตราค่าธรรมเนียมและบัญชีอัตราภาษี ตาม พ.ร.บ. การขนส่งทางบก พ.ศ. 2522 และ พ.ร.บ. รถยนต์ พ.ศ. 2522	

4.3 การควบบริษัท ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535

(Amalgamation / Consolidation)

การควบบริษัทตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด หมายถึง กรณีที่บริษัท (บริษัทจำกัด หรือบริษัทมหาชนจำกัด แล้วแต่กรณี) ควบรวมกันแล้วเกิดเป็นบริษัทขึ้นใหม่ ($A + B = C$)



การควบบริษัทจะเกิดภาวะภาษีเช่นเดียวกับการได้มาซึ่งสินทรัพย์ และการเลิกบริษัท

5. การควบรวมกิจการที่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามประมวลรัษฎากรและกฎหมายพิเศษ

5.1 การโอนกิจการทั้งหมด

ปัจจุบัน การควบโอนกิจการในลักษณะ การโอนกิจการทั้งหมดจะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ จะต้องเป็นไปตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข การควบเข้ากันหรือโอนกิจการ ทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชนจำกัด หรือบริษัทจำกัด เพื่อยกเว้นรัษฎากร ซึ่งสรุปได้ดังนี้

- (1) ต้องเป็นการโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชนจำกัด หรือบริษัทจำกัด ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย
- (2) บริษัทมหาชนจำกัด หรือบริษัทจำกัด ผู้รับโอน ต้องแจ้งรายชื่อผู้ถือหุ้น จำนวนหุ้น มูลค่าหุ้น ตามทะเบียนหุ้นทั้งของ บริษัทผู้โอนและบริษัทผู้รับโอน ต่ออธิบดีกรมสรรพากรภายใน 30 วัน นับแต่วันที่มีการจดทะเบียนเปลี่ยนแปลง ตามแบบที่ อธิบดีกำหนด ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่ ซึ่งเป็นที่ตั้งของบริษัทมหาชนจำกัดหรือบริษัทจำกัดผู้รับโอน
- (3) บริษัทผู้โอนและบริษัทผู้รับโอนจะต้องไม่เป็นลูกหนี้ภาษีอากรค้างของกรมสรรพากร ณ วันที่โอน เว้นแต่จะได้ออกให้มี ธนาคารหรือหลักทรัพย์ค้ำประกันหนี้ภาษีอากรค้าง และค่าใช้จ่ายในการบังคับหนี้ดังกล่าวแล้ว
- (4) กรณีการโอนกิจการให้แก่กัน บริษัทผู้รวมกิจการต้องจดทะเบียนเลิกและมีการชำระบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีที่โอน กิจการนั้น (ข้อสังเกต: การชำระบัญชีไม่จำเป็นต้องแล้วเสร็จในรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าว)
- (5) มีการยื่นแบบตามที่ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรกำหนด

สิทธิประโยชน์ที่จะได้รับ:

ภาษี	ประเด็นที่เกี่ยวข้อง	แนวปฏิบัติของกรมสรรพากร	อ้างอิง / ระเบียบ / คำสั่ง / คำวินิจฉัย
ภาษีเงินได้	1. การตีราคาสินทรัพย์ / ธุรกิจที่โอน	บริษัทผู้โอนให้ตีตามราคาตลาดในวันโอน/ในวันที่ควบเข้ากัน บริษัทผู้รับโอนให้ตีราคาทรัพย์สินตามราคา ที่ปรากฏในบัญชีของบริษัทผู้โอนในวันโอน/ ในวันที่ควบเข้ากัน	ม. 74 (1) (ข) (ค) กค 0706/10175 ลว 6 ธค 2548
	2. ผลประโยชน์ของผู้ถือหุ้นที่ได้รับจากการ จดทะเบียนเลิกบริษัท (กรณีผู้ถือหุ้นเป็นบุคคล ธรรมดา)	เงินได้ที่ต้องเสียภาษี	ม. 40 (4) (ณ)
	3. การนับสิทธิประโยชน์ทางภาษี ต่อเนื่องจาก บริษัทผู้โอน ภายหลังจากการควบรวมกิจการ เช่นการนับระยะเวลาการถือหุ้นบริษัทมหาชน จำกัด หรือบริษัทจำกัด ต่อเนื่องกัน 3 เดือน ก่อน และหลังได้รับเงินปันผล เพื่อให้ผู้ถือหุ้นได้รับ ยกเว้นภาษีเงินได้จากเงินปันผล	ยกเว้นภาษีเงินได้จากเงินปันผล	อยู่ระหว่างดำเนินการร่างพระราชกฤษฎีกา
	4. เงินสำรองของบริษัทผู้โอนกิจการ	เงินสำรองเฉพาะส่วนที่ยังมิได้เสียภาษีเงินได้ ให้นำมารวมคำนวณเป็นรายได้	ม. 74 (2) (3)
	5. การนำผลขาดทุนของบริษัทผู้โอน ซึ่งต้องจด	ห้ามนำผลขาดทุนสุทธิของบริษัทผู้โอนมาถือ	ม. 74 (1) (ข)

ภาษี	ประเด็นที่เกี่ยวข้อง	แนวปฏิบัติของกรมสรรพากร	อ้างอิง / ระเบียบ / คำสั่ง / คำวินิจฉัย
	ทะเบียนเลิกมาใช้ประโยชน์	เป็นรายจ่าย	
ภาษีหัก ณ ที่จ่าย	1. กรณีโอนอสังหาริมทรัพย์	อัตรา 1 %	ม. 69 ตี
	2. กรณีโอนอสังหาริมทรัพย์ที่มีทะเบียน เช่น รถยนต์ เครื่องจักร	ไม่หักภาษี	
ภาษีมูลค่าเพิ่ม	การโอนอสังหาริมทรัพย์ มีทะเบียนและไม่มีทะเบียน	ไม่ถือเป็นการขาย ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม	ม. 77/1 (8)(จ)
ภาษีธุรกิจเฉพาะ	การโอนอสังหาริมทรัพย์	ยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ	พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 10) ม. 5 โสฬส
อากรแสตมป์	ตราสารที่เกี่ยวข้อง	ยกเว้นอากรแสตมป์	พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 10) ม. 6 (31)
ค่าธรรมเนียม	โอนอสังหาริมทรัพย์	อัตรา 2% ของราคาประเมิน	

5.2 การโอนกิจการบางส่วน

โดยทั่วไป โอนกิจการบางส่วน ถือเป็นการขายทรัพย์สิน ซึ่งอาจต้องเสียภาษีเงินได้ ภาษีหัก ณ ที่จ่าย ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์

นับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป การโอนกิจการบางส่วนบางของบริษัทย่อยหรือบริษัทจำกัดที่เป็นบริษัทในเครือเดียวกัน อาจได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ ตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด

ทั้งนี้ “บริษัทในเครือเดียวกัน” ที่มีสิทธิได้รับยกเว้นภาษีในการโอนกิจการบางส่วนนี้ หมายถึง บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกันตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร และหมายความรวมถึงบริษัทผู้โอนกิจการถือหุ้นในบริษัทที่ถือหุ้นในบริษัทผู้รับโอนกิจการอีกทอดหนึ่งต่อเนื่องกัน โดยการถือหุ้นของบริษัทดังกล่าวมีจำนวนไม่น้อยกว่า 50% ของจำนวนหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงทั้งหมดของบริษัทที่ถูกถือหุ้นนั้น และความเป็นบริษัทในเครือเดียวกันจะต้องเป็นอยู่ต่อไปไม่น้อยกว่าหกเดือนนับแต่วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการโอนกิจการบางส่วนให้แก่กันด้วย

ภาษี	ประเด็นที่เกี่ยวข้อง	แนวปฏิบัติของกรมสรรพากร	อ้างอิง / ระเบียบ / คำสั่ง / คำวินิจฉัย
ภาษีเงินได้	1. การตีราคาอสังหาริมทรัพย์	ราคาที่ซื้อขายจริงหรือราคาตลาดแล้วแต่ราคาใดจะสูงกว่า	ม. 65 ทวิ (3) (4) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545
	2. การตีราคาอสังหาริมทรัพย์	ราคาที่ซื้อขายจริงหรือราคาตลาดแล้วแต่ราคาใดจะสูงกว่า	ม. 65 ทวิ (3) (4) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545
	3. การตีราคา goodwill และทรัพย์สินทางปัญญาอื่น	การตีราคาทรัพย์สิน ให้ใช้ราคาที่พึงซื้อทรัพย์สินนั้นได้ตามปกติ กรณี 1.ราคาซื้อขายตามสัญญาสูงกว่าราคาทรัพย์สินที่บันทึกบัญชีตามราคาตลาด และ 2.ราคาซื้อขายตามสัญญาดำกว่าราคาทรัพย์สินที่บันทึกบัญชีตามราคาตลาด	ม. 65 ทวิ (3) กค 0706/9031 ลว 6 กย 2550 กค 0706/9336 ลว 14 กย 2550
ภาษีหัก ณ ที่จ่าย	1. กรณีโอนอสังหาริมทรัพย์	อัตรา 1 % ของราคาที่คู่สัญญาตกลงกัน แต่ไม่ต่ำกว่าราคาประเมิน	ม. 69 ตร
	2. กรณีโอนอสังหาริมทรัพย์ที่มีทะเบียน เช่น รถยนต์ เครื่องจักร	ไม่หักภาษี	
ภาษีมูลค่าเพิ่ม	การโอนอสังหาริมทรัพย์ มีทะเบียนและไม่มี	ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม	พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 516) ม.3

ภาษี	ประเด็นที่เกี่ยวข้อง	แนวปฏิบัติของกรมสรรพากร	อ้างอิง / ระเบียบ / คำสั่ง / คำวินิจฉัย
	ทะเบียน		
ภาษีธุรกิจเฉพาะ	การโอนอสังหาริมทรัพย์	ยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ	พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 516) ม.3
อากรแสตมป์	1. สัญญาซื้อขายกิจการ (Business Transfer Agreement)	ยกเว้นอากรแสตมป์	พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 516) ม.3
	2. ใบรับ จากการซื้อขายกิจการ	ยกเว้นอากรแสตมป์	พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 516) ม.3
ค่าธรรมเนียม	1. กรณีโอนอสังหาริมทรัพย์	อัตรา 2% ของราคาประเมิน	
	2. กรณีโอนอสังหาริมทรัพย์มีทะเบียน (เช่น รถยนต์ รถบรรทุก เป็นต้น)	อัตราค่าธรรมเนียมและบัญชีอัตราภาษี ตาม พ.ร.บ. การขนส่งทางบก พ.ศ. 2522 และ พ.ร.บ. รถยนต์ พ.ศ. 2522	

5.3 กรณีที่มีกฎหมายกำหนดไว้เฉพาะ

การรวบรวมกิจการนอกจากที่เป็นไปตามกฎหมายทั่วไปแล้ว ยังมีการรวบรวมกิจการที่มีกฎหมายกำหนดไว้เฉพาะ เช่น กรณีรวบรวมกิจการสถาบันการเงิน บริษัทหลักทรัพย์ กิจการบริษัทประกันภัย และกิจการโทรคมนาคม เป็นต้น

กรณีสถาบันการเงินควบเข้ากันหรือโอนกิจการให้แก่กัน (โอนกิจการทั้งหมด และโอนกิจการบางส่วน) ตามแผนพัฒนาระบบสถาบันการเงิน ระยะที่ 2 จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์ ให้แก่สถาบันการเงินและผู้ถือหุ้นของสถาบันการเงิน สำหรับเงินได้พึงประเมิน มูลค่าของฐานภาษี รายรับ หรือการกระทำธุรสารที่เกิดขึ้นหรือเนื่องมาจากการที่สถาบันการเงินควบเข้ากันหรือโอนกิจการให้แก่กันตามแผนพัฒนาระบบสถาบันการเงิน ระยะที่ 2 และยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่ผู้ถือหุ้นของสถาบันการเงินสำหรับผลประโยชน์ที่ได้จากการที่สถาบันการเงินควบเข้ากันหรือโอนกิจการให้แก่กันทั้งนี้ เฉพาะการควบเข้ากันหรือโอนกิจการที่ได้กระทำภายในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2554 (พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 502 (พ.ศ. 2553))