

ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการควบรวมกิจการ ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร¹

กำชัย สังข์ประไพ²

การควบรวมกิจการ เป็นหนึ่งในกลยุทธ์ธุรกิจที่หลายกิจการนำมาใช้เพื่อสร้างความสำเร็จให้แก่ธุรกิจของตน การใช้กลยุทธ์ดังกล่าวให้ประสบความสำเร็จนั้น จำเป็นต้องศึกษา เข้าใจและเลือกใช้อย่างถูกต้องวิธี ทุกรูปแบบ ถูกจังหวะ และถูกต้องเหมาะสมกับเป้าหมายและทิศทางที่ธุรกิจต้องการจะบรรลุด้วย ซึ่งในต่างประเทศการควบรวมกิจการหรือที่เรียกว่า Merges & Acquisitions (M&A) เกิดขึ้นบ่อยครั้งจนกลายเป็นเรื่องปกติ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกลุ่มประเทศที่พัฒนาแล้ว เช่นสหรัฐอเมริกา ออสเตรเลีย ญี่ปุ่น ฝรั่งเศส และกลุ่มสหภาพยุโรป ส่วนในประเทศไทยในช่วงไม่กี่ปีที่ผ่านมา การควบรวมกิจการ การซื้อกิจการดูเหมือนจะเป็นวิธีการที่หลายกิจการนำมาใช้เพื่อสร้างความสำเร็จให้แก่ธุรกิจของตน อย่างที่เราได้เห็นการควบรวมกิจการระหว่าง TRUE และ DTAC ธนาคาร SCB ซื้อหุ้น Bitkub CPN ซื้อกิจการ SF ใน 19 ศูนย์การค้า MAKRO ควบรวมกิจการ Lotus's แม่กระทั้งกรุงเทพฯ เดินหน้าซื้อสินทรัพย์ธุรกิจลูกค้ารายย่อยในไทยของ Citigroup Inc. หรือการเข้าซื้อกิจการ ESSO ประเทศไทยของบางจาก

วิธีการควบรวมกิจการนั้นในทางปฏิบัติสามารถทำได้หลายรูปแบบแตกต่างกันออกไป กล่าวคือ อาจเป็นการควบรวมกิจการโดยวิธี Merger คือ การควบโดยการที่กิจการหนึ่งจะกลืนอีกกิจการหนึ่งเข้าไป คงเหลือไว้เพียงกิจการใดกิจการหนึ่ง มิได้มีนิติบุคคลใหม่เกิดขึ้นจากการควบกิจการ แต่นิติบุคคลที่มาเข้าควบกิจการอย่างน้อยหนึ่งรายสิ้นสภาพทางกฎหมายไป หรืออาจเป็นการควบรวมกิจการโดยการซื้อกิจการ (Acquisition) ที่บริษัทหนึ่งได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์หรือเข้าควบคุมบริษัทอื่นบางส่วนหรือทั้งหมดผ่านการซื้อหุ้นในอีกกิจการหนึ่ง (Acquisition by Shares) หรือผ่านการซื้อทรัพย์สินหรือธุรกิจของอีกบริษัทบริษัทหนึ่ง (Acquisition by Assets) หรืออาจเป็นการควบรวมกิจการโดยวิธีการครอบงำกิจการ (Take Over) เป็นวิธีการที่เข้าไปอาศัยโอกาสซื้อหุ้นเพื่อครอบงำกิจการของผู้อื่นซึ่งดำเนินการอยู่แล้วให้มีจำนวนเพียงพอที่จะเข้าไปบริหารกิจการ หรืออาจเป็นการควบรวมกิจการตาม ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 (Amalgamation) คือ การรวมเข้ากันโดยขบวนการเดิมทั้งหมด (ตามกฎหมายเดิม) โดยผลของการรวมกิจการดังกล่าวนี้ทำให้เกิดเป็นกิจการใหม่ขึ้นมาแทน หรือ ตามกฎหมายใหม่ที่มี

¹บทความนี้เรียบเรียงจากการค้นคว้าอิสระ เรื่อง ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการควบรวมกิจการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. ปรีดา โชติมานนท์ และคณะกรรมการสอบ คือ รองศาสตราจารย์ ดร. ปวีศร เลิศธรรมเทวี และ รองศาสตราจารย์พัฒนา เรือนใจดี

²นักศึกษาระดับปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต (ส่วนกลาง) คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (ฉบับที่ 23) พ.ศ. 2565 ประกาศในราชกิจจานุเบกษา วันที่ 8 พฤศจิกายน พ.ศ. 2565 แก้ไขกฎหมายเกี่ยวกับหุ้นส่วนบริษัทบางมาตรา เช่น การตั้งบริษัท จากผู้เริ่มก่อตั้ง 3 คน เป็น 2 คน (มาตรา 1097) การเพิ่มอำนาจของกรรมการโดยการนำเทคโนโลยีสารสนเทศใช้ในการประชุม (มาตรา 1162/1) เพิ่มเดิมการควบรวมบริษัท จากเดิม บริษัท ก. + บริษัท ข. = บริษัท ค. เป็นการกำหนดให้บริษัทที่ควบรวมเข้ากันสามารถมี 2 สถานะได้กล่าวคือ 1) ควบรวมบริษัทแล้วเกิดบริษัทใหม่ บริษัท ก. + บริษัท ข. = บริษัท ค. และ 2) ควบรวมบริษัทแล้วเหลืออยู่บริษัทใดบริษัทหนึ่ง บริษัท ก. + บริษัท ข. = บริษัท ก. หรือ บริษัท ข. (มาตรา 1238) อย่างไรก็ตาม การควบรวมกิจการตามที่ได้กล่าวมา จะเป็นการโอนกิจการ จะเป็นการประกอบกิจการร่วมค้า (Joint Venture) หรือจะเป็นกิจการร่วมทำ (Consortium) หรือไม่ จะมีลักษณะที่เหมือนหรือต่างกันจะสามารถพิจารณาได้จากสิ่งใดเมื่อคำนึงในประมวลกฎหมายได้ให้คำจำกัดความไว้

แต่ในขณะที่ความเป็นจริงรูปแบบการควบรวมกิจการยังมีรูปแบบอื่น ๆ อีกหลายรูปแบบ ดังที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น ไม่ว่าจะเป็นวิธี Mergers หรือ Acquisition หรือ Take Over ซึ่งเป็นกรณีที่ไม่มีความหมายบัญญัติรองรับไว้โดยเฉพาะเหมือนอย่างวิธีการควบรวมกิจการในรูปแบบที่มีการตั้งนิติบุคคลขึ้นมาใหม่ หรือมีนิติบุคคลหนึ่งยังคงอยู่ ดังนั้น ย่อมเกิดปัญหาที่เป็นอุปสรรคและข้อจำกัดจากการควบรวมกิจการโดยรูปแบบที่ไม่มีบทบัญญัติของกฎหมายรองรับไว้เพราะจะทำให้การควบรวมกิจการเกิดความล่าช้า ไม่แน่นอน ไม่เป็นธรรม ไม่สะดวก ทำให้เกิดการระงับทุนเพิ่มและเกิดความไม่ชัดเจนในการตีความเพื่อนำไปปฏิบัติตาม

นอกจากนี้ไม่ปรากฏว่ามีการให้คำนิยาม การโอนกิจการ กิจการร่วมทำ การควบรวมกิจการ ในลักษณะต่าง ๆ ไว้อย่างชัดเจน ซึ่งเมื่อพิจารณาถึงสภาพสังคมและเศรษฐกิจในปัจจุบันจะเห็นได้ถึงความไม่สอดคล้องและขาดความไม่แน่นอนในการบังคับใช้กฎหมาย อันย่อมส่งผลต่อการบังคับใช้ให้บรรลุถึงเจตนารมณ์ของการจัดเก็บภาษี การตีความกฎหมายภาษีอากรและหลักที่ใช้ในการบริหารจัดการเก็บภาษี ฉะนั้นจากที่กล่าวมาข้างต้น จึงพบปัญหาในการบังคับใช้ ดังนี้

ประการแรก ปัญหาภาษีในการโอนกิจการไม่ได้มีบทบัญญัติให้ความหมายไว้แต่อธิบดีกรมสรรพากรได้มีคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.64/2539 เรื่องเงินได้นิติบุคคล การโอนทรัพย์สินที่เข้าลักษณะเป็นการโอนทรัพย์สินโดยมีเหตุอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ (4) กำหนดให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนว ทางปฏิบัติสำหรับบริษัทซึ่งได้โอนทรัพย์สินให้แก่บริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นใหม่ ซึ่งประกอบกิจการผลิตสินค้าและประกอบกิจการให้บริการค่าน้ำ วิจัย และพัฒนาเทคโนโลยี แต่ทั้งนี้ ตามคำสั่งกรมสรรพากร ทำให้เข้าใจได้ว่าเป็นการโอน กิจการทั้งหมด หรือบางส่วน หรือเป็นการโอนกิจการ เพื่อควบรวมกิจการเข้าหากันก็ไม่สามารถทราบได้ว่า เป็นการโอนในลักษณะใด และไม่มีบทบัญญัติกำหนดไว้ว่าจะต้องดำเนินการอย่างไรจึงทำให้ไม่สามารถเสียภาษีได้อย่างถูกต้อง ครบถ้วน จึงเป็นการเปิดช่องให้มีการเสียภาษีโดยการโอนกิจการ

บางส่วน ทำให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งเป็นผู้รับโอน ไม่ถือราคาของทรัพย์สินนั้นตามราคาปรากฏในบัญชี ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้โอนเพื่อประโยชน์ในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิจนกว่าจะมีการปิดบริษัทผู้โอน อีกทั้งประมวลรัษฎากรไม่มีบทบัญญัติใดกำหนดความหมายหรือคำนิยาม ว่าการโอนกิจการหมายถึง จึงเป็นการสร้างความไม่แน่นอนและไม่เป็นธรรมแก่การภาษี เนื่องจากไม่มีความชัดเจน ทำให้ผู้โอนและผู้รับโอน อาจถูกเจ้าพนักงานประเมิน ประเมินภาษี

จากคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.64/2539 เรื่องเงินได้นิติบุคคล การโอนทรัพย์สินที่เข้าลักษณะเป็นการโอนทรัพย์สินโดยมีเหตุอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ (4) กำหนดให้ เป็นการกำหนดหลักเกณฑ์แนวทางปฏิบัติสำหรับบริษัทซึ่งได้โอนทรัพย์สินให้แก่บริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นใหม่ ซึ่งกรมสรรพากรถือเป็นแนวทางในการพิจารณาว่ามีเหตุอันสมควรหรือไม่ในการราคาโอนของกิจการ เมื่อประมวลรัษฎากรยังไม่ได้ให้คำนิยามว่าการโอนกิจการหมายถึงหรือควรมีหลักเกณฑ์อย่างไร ทั้งที่เป็นหลักเกณฑ์ซึ่งจำเป็นต้องมีบทบัญญัติแห่งกฎหมายกำหนดไว้เป็นการเฉพาะแล้ว ผู้ศึกษาจึงเห็นควรให้มีการให้คำนิยาม ความหมายของการโอนกิจการว่าหมายถึงอะไร

ประการที่สอง ปัญหาภาษีอากรกิจการร่วมค้า (Joint Venture) กิจการร่วมทำ (Consortium) ตามมาตรา 39 “กิจการร่วมค้า” ได้แก่ กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางค้าหรือหาทำไร ระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือระหว่างบริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีหุ้นนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือนิติบุคคลอื่น ซึ่งตามแนววินิจฉัยของกรมสรรพากร กิจการร่วมค้าจะต้องมีลักษณะอย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้

1. ได้ตกลงเข้าร่วมทุนกันไม่ว่าจะเป็นเงิน ทรัพย์สิน แรงงาน หรือเทคโนโลยี หรือ ร่วมกันในผลกำไรหรือขาดทุนอันจะพึงได้ตามสัญญาที่กระทำร่วมกันกับบุคคลภายนอก หรือ
2. ได้ร่วมกันทำสัญญากับบุคคลภายนอก โดยระบุไว้ในสัญญาว่าเป็นกิจการร่วมค้า หรือ
3. ได้ร่วมกันทำสัญญากับบุคคลภายนอก โดยสัญญากำหนดให้ต้องรับผิดชอบร่วมกันในงานที่ทำไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน และต้องรับค่าตอบแทนตามสัญญาร่วมกัน โดยสัญญาไม่ได้แบ่งแยกงานและค่าตอบแทนระหว่างกันไว้อย่างชัดเจน

อย่างไรก็ตามปัจจุบันกิจการร่วมค้า (Joint Venture) สามารถแยกเป็นรูปแบบได้ดังนี้

1. กิจการร่วมค้าที่ไม่ได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคล (Unincorporated Joint Venture) กิจการร่วมค้าในรูปแบบนี้เกิดขึ้น โดยอาศัยข้อตกลงในสัญญาร่วมลงทุนเป็นหลัก (Contractual Joint Venture) เนื่องจากไม่ได้จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นเป็นบริษัทหรือนิติบุคคลใหม่แยกต่างหากจากผู้ร่วมลงทุนแต่ละราย
2. กิจการร่วมค้าที่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคล (Incorporated Joint Venture) กิจการร่วมค้าในรูปแบบนี้เป็นกิจการร่วมค้าที่จัดตั้งขึ้น โดยการจดทะเบียนเป็นบริษัทหรือนิติบุคคลใหม่แยกต่างหากจากผู้ถือหุ้น

หรือผู้ร่วมลงทุนแต่ละราย และมักจัดตั้งขึ้นเพื่อประกอบกิจการตามวัตถุประสงค์ที่ผู้ร่วมลงทุนทุกราย ร่วมกันกำหนดในระยะยาว มากกว่าการตั้งขึ้นมาเพื่อรับงานในโครงการใดโครงการหนึ่งเป็นการเฉพาะ

ส่วนกิจการค้าร่วม (Consortium) นั้นประมวลรัษฎากรหรือกฎหมายอื่นไม่ได้ให้คำนิยามไว้แต่ ในทางปฏิบัติได้กำหนดความหมายของกิจการค้าร่วม (Consortium) คือ การประกอบธุรกิจที่มีลักษณะของ การร่วมกันขององค์กรธุรกิจตั้งแต่สององค์กรขึ้นไป เพื่อดำเนินกิจการหนึ่งด้วยวัตถุประสงค์ คือเป็นการเข้า ร่วมกันเพื่อให้งานสำเร็จลุล่วงตามแผนธุรกิจ แต่ละฝ่ายจะใช้ความสามารถและความชำนาญในการทำงาน ในส่วนที่ตนรับผิดชอบให้สำเร็จตามโครงการ และมีการแบ่งแยกการทำงานไว้อย่างชัดเจน โดยต่างฝ่ายต่าง ออกใบแจ้งหนี้และใบเสร็จรับเงินเฉพาะของบริษัทตน หรือกล่าวได้ว่ากิจการค้าร่วม เกิดขึ้นโดยสัญญาเสมอ สัญญากิจการการค้าร่วมเป็นเพียงการลงนามร่วมกันในการทำสัญญากับเจ้าของโครงการเท่านั้น เพราะแต่ละฝ่าย จะรับผิดชอบเฉพาะในส่วนของตน ไม่มีการร่วมทุนหรือแบ่งปันผลกำไรหรือขาดทุนระหว่างกัน เมื่องาน เสร็จสิ้นแล้ว ก็จะยุติลงเหมือนกับกิจการร่วมค้า กิจการร่วมค้าไม่มีชื่อเรียกตามประมวลกฎหมายแพ่งและ พณิชย์และประมวลกฎหมายรัษฎากร จึงไม่ต้องขอบัตรประจำตัวผู้เสียภาษีอากร แต่มีการเสียภาษีจากกำไร ของแต่ละบริษัทนั่นเอง

ซึ่งหากพิจารณาถึงลักษณะของการประกอบกิจการทั้งสองจะพบปัญหาว่า มีลักษณะการประกอบ กิจการที่ใกล้เคียงกันแต่จะเห็นได้ว่าลักษณะของกิจการจะมีความแตกต่างกันซึ่งหากมีคำนิยามที่กำหนด ลักษณะของกิจการไว้อย่างชัดเจน จะสามารถทำการจัดเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ ทั้ง ภาษีเงินได้ นิติบุคคล (Corporate Income Tax) ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) ภาษีธุรกิจเฉพาะ (Specific Business Tax) และ ภาษีอื่น ๆ เช่น ในการประกอบกิจการร่วมค้า อาจมีภาษีอื่น ๆ ที่ผู้ประกอบการต้องรับผิดชอบ เช่น ภาษีป้าย ภาษีโรงเรือนและที่ดิน และ/หรือภาษีบำรุงท้องที่ เป็นต้น ซึ่งผู้ประกอบการต้องดำเนินการตาม กฎหมายให้ถูกต้อง

จากบทบัญญัติมาตรา 39 เกี่ยวกับความหมายของ “กิจการร่วมค้า” และจากแนวทางปฏิบัติจะเห็น ได้การร่วมลงทุน สามารถดำเนินการได้หลายวิธี เช่น การดำเนินกิจการแบบ Consortium ซึ่งไม่มีสถานะ เป็นนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 Unincorporated Joint Venture ไม่มีสถานะเป็นนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และ พระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 Incorporated Joint Venture มีสถานะเป็นนิติบุคคลแยก ต่างหากจากผู้ถือหุ้นหรือบริษัทที่ร่วมลงทุนตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และพระราชบัญญัติ- บริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 แล้วแต่กรณีนั้น ประมวลรัษฎากรมิได้ให้คำจำกัดความหรือได้ให้แนวทาง ปฏิบัติแต่อย่างใด ดังนั้น หากไม่มีการกำหนดคำนิยาม ความหมายก็ไม่สามารถตีความกฎหมายตามหลัก ภาษีอากรที่ดีได้ จะส่งผลกระทบต่อสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ควรจะได้รับและส่งผลกระทบต่อภาระการเสียภาษี ซึ่งขัดต่อหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี ผู้ศึกษาจึงเห็นควรให้มีการจำกัดความหมายและคำนิยามของการประกอบ

กิจการร่วม (Consortium) การประกอบกิจการแบบ Unincorporated Joint Venture และ Incorporated Joint Venture

ประการที่สาม ปัญหาข้ออากรการควบรวมกิจการเมื่อมีการควบรวมกิจการ ผู้ประกอบการย่อมมีหน้าปฏิบัติให้ถูกต้องตามกฎหมายและมีหน้าที่เสียภาษีให้แก่รัฐ ซึ่งพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (ฉบับที่ 23) พ.ศ. 2565 ประกาศในราชกิจจานุเบกษา วันที่ 8 พฤศจิกายน พ.ศ. 2565 มาตรา 1238 ได้กำหนดว่า การควบบริษัทจำกัด คือ (1) การที่บริษัท ตั้งแต่ 2 บริษัทขึ้นไปโดยจะควบในลักษณะเป็นบริษัทใหม่ (บริษัทที่มาควบรวมต่างหมดสภาพการเป็นนิติบุคคล) (2) ให้เป็นบริษัทหนึ่งคงสภาพเป็นนิติบุคคลไว้และบริษัทอื่นที่มาควบรวมหมดสภาพการเป็นนิติบุคคลเหตุผล ที่แก้ไขเพิ่มเติม มาตรา 1238 ทั้งหมดแล้วกำหนดใหม่เพื่อกำหนดประเภทการควบบริษัทให้ครอบคลุมทั้งการควบบริษัท อันเป็นผลให้บริษัทที่ควบรวมกันทุกบริษัทหมดสภาพจากการเป็นนิติบุคคล และมีการจัดตั้งบริษัทใหม่ และการควบบริษัทประเภทที่บริษัทหนึ่งบริษัทใดหมดสภาพจากการเป็นนิติบุคคล โดยไม่มีการจัดตั้งบริษัทใหม่ นอกจากนี้ ยังรองรับการควบบริษัทระหว่างบริษัทจำกัดกับบริษัทมหาชนนั้น อย่างไรก็ตาม การควบบริษัทเป็นการแข่งขันทางธุรกิจในยุคโลกาภิวัตน์ เพื่อเป็นการแสวงหากำไรอันเป็นเป้าหมายขององค์กรธุรกิจต่างหาหนทาง แห่งการอยู่รอดหรือความสำเร็จแบบก้าวกระโดด ทั้งนี้ จึงมีข้อดีและข้อเสียสมควรอย่างยิ่งต้องมีการควบบริษัท เพื่อการรับรองการกำกับดูแล อาทิเช่น กฎหมายภาษี เพื่อให้การควบบริษัทมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล กล่าวคือ ในข้อดีเป็นการแข่งขันทางธุรกิจในยุคโลกาภิวัตน์ เป็นการเสริมสร้างการเติบโตให้กับบริษัท เป็นการเพิ่มอำนาจ และผลประโยชน์ร่วมทางธุรกิจให้กับบริษัทเท่าๆกัน เป็นการปรับตัวทางธุรกิจเพื่อความอยู่รอด ขององค์กรธุรกิจ แต่ในส่วนข้อเสีย นั้น คือ ทำให้เกิดการแข่งขันที่ไม่เป็นธรรมในด้านของผู้บริโภคและผู้ประกอบการรายย่อยจะเสียโอกาสเลือกน้อยลง และมีความเสี่ยงต่อการถูกเอารัดเอาเปรียบโดยผู้ประกอบการรายใหญ่ ดังคำกล่าวที่ว่า ปลาใหญ่ย่อมกินปลาเล็ก

ทั้งนี้ วิธีการควบรวมกิจการนั้นในทางปฏิบัติสามารถทำได้หลายรูปแบบแตกต่างกันออกไป เช่น การควบรวมกิจการโดยวิธี Merger คือ การควบ โดยการที่กิจการหนึ่งจะกลืนอีกกิจการหนึ่งเข้าไปลงเหลือไว้เพียงกิจการใดกิจการหนึ่ง หรือทำให้มีนิติบุคคลใหม่เกิดขึ้นจากการควบกิจการแต่นิติบุคคลที่มาเข้าควบกิจการอย่างน้อยหนึ่งรายอาจจะสิ้นสภาพทางกฎหมายไป หรืออาจเป็นการควบรวมกิจการโดยการซื้อกิจการ ทั้งหมดผ่านการซื้อหุ้นในอีกกิจการหนึ่ง หรือผ่านการซื้อทรัพย์สินหรือธุรกิจของอีกบริษัทบริษัทหนึ่ง หรืออาจเป็นการควบรวมกิจการโดยวิธีการครอบงำกิจการ แต่ในการนี้ไม่ได้มีบทบัญญัติให้คำนึงถึงความหมายจึงเป็นปัญหาของการจ่ายภาษีเงินได้ และภาษีอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง

เอกสารอ้างอิง

กิตติพงศ์ อรุณพัฒน์พงศ์ และคณะ. การรวบรวมกิจการ: โอกาสของธุรกิจไทย ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

ไทย ฉบับปรับปรุง. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร: ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2553.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายเนติบัณฑิตยสภา, 2554.

ดุยลักษณ์ ตราชูธรรม. หลักกฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: สถาบัน T. Training Center, 2553.

รัฐศักดิ์ พิศุทธางกูร. กฎหมายเกี่ยวกับภาษีเงินได้. กรุงเทพมหานคร: คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2566.

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร: ทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร.

พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547.

โสภณ รัตนกร. คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หุ้นส่วนบุคคล. พิมพ์ครั้งที่ 13.

กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติบรรณการ, 2556.