

บทที่ 2

ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัท

โดยทั่วไป “บริษัทในเครือ” หมายความว่า กรณีที่บริษัทมากกว่าหนึ่งบริษัทขึ้นไปมีความสัมพันธ์ระหว่างกัน และบริษัททั้งหมดต่างก็ยอมรับและกำหนดทิศทางการบริหารไว้ร่วมกัน ทั้ง ๆ ที่โดยปกติ แต่ละบริษัทต่างก็มีสถานะทางกฎหมายแยกออกจากกันเป็นอิสระ ดังนั้นในทางปฏิบัติจึงมักปรากฏบริษัทที่ถือได้ว่าเป็นผู้นำของบริษัทในเครือทั้งหมด (บริษัทแม่) ที่สามารถควบคุมบริษัทในเครือต่าง ๆ ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม เพื่อให้บริษัทในเครือมุ่งปฏิบัติไปตามแผนหรือวัตถุประสงค์กลางที่ตั้งไว้ร่วมกัน และด้วยผลของการจัดตั้งบริษัทในเครือนี้เองจึงมีส่วนช่วยขยายฐานการดำเนินธุรกิจและช่วยกระจายความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้น ดังนั้นการจัดตั้งบริษัทในเครือจึงได้รับความนิยมและมีการนำมาใช้ปฏิบัติอย่างแพร่หลาย อย่างเช่น กรณีการจัดตั้งเครือข่ายบริษัทขนาดใหญ่หรือบริษัทข้ามชาติ เป็นต้น

แต่ทั้งนี้ ถ้าหากพิจารณาผลกระทบที่เกิดขึ้นตามมาในแง่มุมของกฎหมายภาษี กล่าวคือ การตั้งบริษัทในเครือย่อมส่งผลถึงสถานะการเป็น “หน่วยภาษี” ที่แยกออกจากกันเป็นแต่ละหน่วยสำหรับแต่ละบริษัท ซึ่งกรณีดังกล่าวส่งผลกระทบอย่างยิ่งต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล เนื่องจากในเมื่อถือปฏิบัติให้แต่ละบริษัทนั้นเป็นแต่ละ “หน่วยภาษี” การคิดคำนวณภาษีจึงต้องคิดบนฐานกำไรสุทธิที่แยกออกเป็นแต่ละบริษัทด้วยเช่นกัน ฉะนั้น จึงทำให้หลักเกณฑ์การพิจารณาเกี่ยวกับรายรับ-รายจ่าย, การจ่ายและรับรู้เงินปันผล, หรือธุรกรรมระหว่างบริษัทใด ๆ ของกิจการที่เป็นบริษัทในเครือนั้นอาจแตกต่างไปจากกรณีของบริษัททั่วไปที่ไม่มีความสัมพันธ์กัน อย่างเช่น กรณีธุรกรรมที่มีลักษณะเป็นการให้เงินอุดหนุนระหว่างบริษัทในเครือด้วยกัน หรือการกำหนดราคาโอนในราคาสินค้าหรือบริการ เป็นต้น

ซึ่งผลกระทบต่อเนื่องจากกรณีดังกล่าว คือ การพิจารณาแยกหน่วยภาษีอาจก่อให้เกิดกรณีที่บริษัทสมาชิกใดในกลุ่มบริษัทในเครือเมื่อมีผลกำไรสุทธิก็จะทำให้บริษัทนั้นต้องมีหน้าที่เสียภาษีในทันที ทั้ง ๆ ที่ในขณะเดียวกันเมื่อพิจารณาผลประกอบการในระดับของกลุ่มบริษัทในเครือทั้งหมดอาจจะประสบผลขาดทุนก็ตาม และเนื่องด้วยภาวะภาษีในส่วนนี้เองที่ถือเป็นแรงจูงใจแก่ภาคเอกชนในการสรรหาวิธีการหลีกเลี่ยงภาษีต่าง ๆ เพื่อลดภาระภาษีดังกล่าว อย่างเช่น การใช้สถานะ “คู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน” ซึ่งเป็นความสัมพันธ์ที่บริษัทในเครือมีเป็น

ปกติ เป็นเครื่องมือในการหลีกเลี่ยงภาษีด้วยการถ่ายเทผลกำไร (ผลขาดทุน) ระหว่างบริษัทในเครือเพื่อแก้ไขและกระจายภาระภาษีที่มีอยู่แก่บรรดาบริษัทสมาชิกทั้งหมด

แต่ทั้งนี้การแก้ไขปัญหาค่าหลีกเลี่ยงภาษีดังที่ได้กล่าวข้างต้นอาจต้องพิจารณาเปรียบเทียบกับนโยบายภาษีที่แต่ละประเทศกำหนดไว้ด้วย เพราะถ้าหากกำหนดนโยบายภาษีในลักษณะที่ผูกผันรายจ่ายของหน่วยภาษีไว้เฉพาะแต่กิจการที่ก่อตั้งเท่านั้น ก็จะมีผลเท่ากับเป็นการผลักดันภาคเอกชนทางหนึ่งให้จำเป็นต้องมีการวางแผนภาษีที่ซับซ้อนมากยิ่งขึ้นเสียจนบางที่อาจเป็นการก้าวล่วงไปถึงการหลีกเลี่ยงภาษีอย่างที่กรมสรรพากรไม่สามารถยอมรับได้

ฉะนั้นการปรับเปลี่ยนมุมมองนโยบายรายจ่ายทางภาษี โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีของผลขาดทุนสุทธิจึงมีอิทธิพลต่อการวางแผนภาษีของภาคเอกชน อีกทั้งยังอาจใช้เป็นมาตรการส่งเสริมเศรษฐกิจของภาครัฐได้ในทางหนึ่ง และข้อสังเกตอีกประการหนึ่ง คือ ความเชื่อมโยงระหว่างนโยบายรายจ่ายทางภาษีกับมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทอาจสังเกตได้จากการจัดลำดับนโยบายภาษีเรื่องการให้ใช้ผลขาดทุนเป็นรายจ่ายทางภาษี¹ กล่าวคือ

(1) การให้ใช้ผลขาดทุนของหน่วยภาษีนั่นเอง ภายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ผลขาดทุนนั้นเกิดขึ้น (Same Entity, Same Year)

กล่าวคือ เป็นหลักเกณฑ์เริ่มแรกของเรื่องการมีผลขาดทุนของกิจการ ซึ่งมีความหมายเป็นไปตามความหมายของผลขาดทุนที่มีอยู่ปกติทั่วไป การให้ผลขาดทุนในลักษณะนี้จึงเท่ากับว่าหน่วยภาษีดังกล่าวไม่อาจนำผลขาดทุนไปเป็นรายจ่ายเพื่อหักกับรายได้ของกิจการหรือเนื่องจากกิจการใด ๆ ได้ และถือเป็นแต่เพียงการแสดงสถานะขาดทุนจากประกอบธุรกิจเท่านั้น ซึ่งส่งผลเพียงแต่ว่าบริษัทดังกล่าวไม่มีหน้าที่ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ฉะนั้น การดำเนินนโยบายในลักษณะนี้ในทางภาษีจึงอาจถือเป็นอุปสรรคต่อการดำเนินธุรกิจของภาคเอกชนประการหนึ่ง และอาจเปรียบเสมือนเป็นบทลงโทษแก่กิจการที่ก่อให้เกิดผลขาดทุนดังกล่าวได้เช่นกัน

(2) การให้ใช้ผลขาดทุนของหน่วยภาษีนั่นเอง แต่สามารถนำไปใช้ในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น (Same Entity, Other Years)

กล่าวคือ การอนุญาตให้หน่วยภาษีสามารถใช้ผลขาดทุนสุทธิที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีอื่นเป็นรายจ่ายทางภาษีสำหรับการคำนวณหากำไรสุทธิทางภาษี ซึ่งกรณีดังกล่าว

¹ Maureen Donnelly and Allister Young, "Policy Options for Tax Loss Treatment : How Does Canada Compare?," *Canadian Tax Journal*, Vol. 50, (2002) : pp. 439 – 443

ถือได้ว่าเป็นมาตรการพิเศษในทางภาษีที่แตกต่างไปจากการคำนวณกำไรสุทธิทางบัญชีอย่างเช่น กรณีของผลขาดทุนสุทธิสะสม ซึ่งอาจแบ่งออกได้เป็น 2 รูปแบบ คือ การกำหนดให้นำผลขาดทุนสะสมเป็นรายจ่ายทางภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป (Carry Forward) หรือการกำหนดให้นำผลขาดทุนสะสมที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันถือเป็นเครดิตภาษีแก่ค่าภาษีที่เคยเสียไปแล้วในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ (Carry Backward) ทั้งนี้ ตามแต่กรณีนโยบายภาษีของแต่ละประเทศกำหนด

(3) การให้ใช้ผลขาดทุนของหน่วยภาษีอื่นมาใช้ในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น (Other Entities, Other Years)

กล่าวคือ การอนุญาตให้หน่วยภาษีสามารถนำผลขาดทุนสุทธิของหน่วยภาษีอื่น (ซึ่งรวมไปถึงผลขาดทุนสุทธิที่อาจมาจากรอบระยะเวลาบัญชีอื่น) มาหักเป็นรายจ่ายทางภาษีสำหรับการคำนวณหากำไรสุทธิทางภาษีสำหรับหน่วยภาษีของตน โดยหลักเกณฑ์การอนุญาตให้ใช้ผลขาดทุนข้ามหน่วยภาษี อาจพิจารณาแบ่งแยกตามระดับความสัมพันธ์ใกล้ชิดที่แต่ละหน่วยภาษีมี่ระหว่างกัน และอาจแบ่งแยกโดยการเรียงลำดับแต่ละรูปแบบ ดังต่อไปนี้

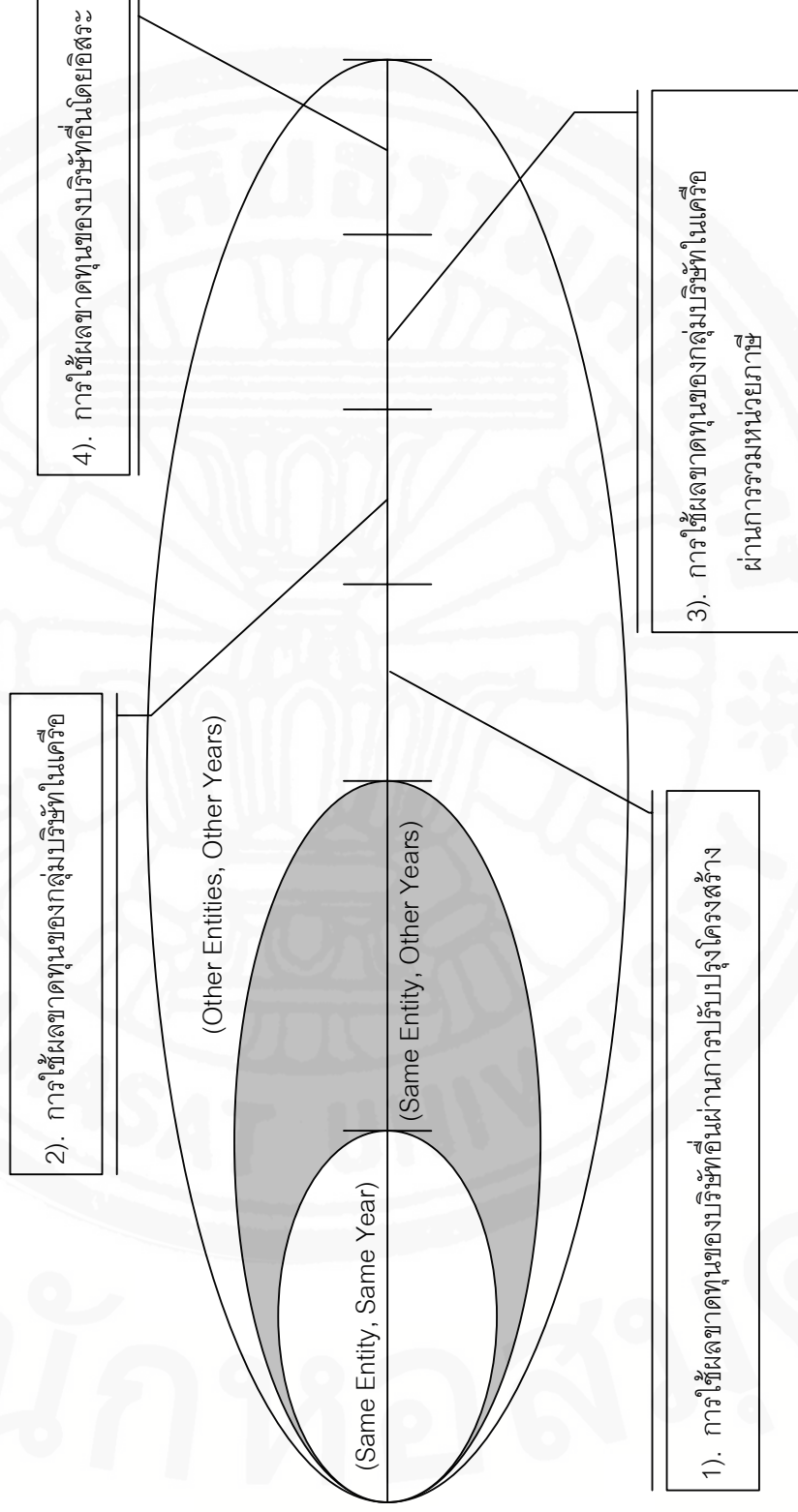
(3.1) การใช้ผลขาดทุนของบริษัทอื่น ผ่านทางการปรับปรุงโครงสร้างกิจการ

กล่าวคือ การอนุญาตให้หน่วยภาษีแต่ละหน่วยสามารถใช้ผลขาดทุนที่มาจากหน่วยภาษีอื่นสำหรับการคำนวณหากำไรสุทธิของหน่วยภาษีของตนได้ โดยมีวิธีปฏิบัติที่กำหนดบังคับให้หน่วยภาษีเหล่านั้นต้องมีความสัมพันธ์ที่ใกล้ชิดเป็นพิเศษ อย่างเช่น กรณีของการควบรวมกิจการ เนื่องจากผลของการควบรวมกิจการจะส่งผลทำให้บริษัทต่าง ๆ เหล่านั้นถือเป็นบุคคลเดียวกันทั้งในทางแพ่งและทางภาษี จึงส่งผลทำให้หน่วยภาษีหนึ่งสามารถนำผลขาดทุนของอีกหน่วยภาษีหนึ่งมาใช้ได้

อนึ่ง เนื่องจากกฎหมายถือเป็นนิติบุคคลเดียวกันในทางแพ่งด้วยนั่นเอง เพราะฉะนั้น สิทธิและหน้าที่ต่าง ๆ ที่นอกเหนือจากความรับผิดชอบทางภาษีจึงติดตามมาจากแต่ละบริษัทด้วยเช่นกัน ดังนั้น กรณีดังกล่าวจึงถือเป็นข้อพิจารณาสำคัญประการหนึ่งสำหรับกิจการต่าง ๆ ที่คิดจะใช้วิธีควบรวมกิจการด้วยนั่นเอง

ภาพประกอบที่ 2.1

การเปรียบเทียบนโยบายการให้ผลขาดทุนเป็นรายจ่ายทางภาษี



ที่มา : "Policy Options for Tax Loss Treatment : How Does Canada Compare?," Canadian Tax Journal. (Vol. 50, No 2, 2002)

(3.2) การใช้ผลขาดทุนของกลุ่มบริษัทในเครือ

กล่าวคือ การอนุญาตให้หน่วยภาษีหนึ่งสามารถใช้ผลขาดทุนของอีกหน่วยภาษีได้ โดยการกำหนดเงื่อนไขเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างหน่วยภาษี อย่างเช่น การเป็นกลุ่มบริษัทในเครือ (Groups of Companies) โดยที่แต่ละประเทศก็อาจกำหนดเงื่อนไขที่แตกต่างกันออกไป ซึ่งในผลสุดท้าย สิ่งที่เกิดขึ้นตามมาก็เท่ากับว่าเป็นการอนุญาตให้หน่วยภาษีเหล่านั้นสามารถโอนสิทธิในผลขาดทุนภายในกลุ่มบริษัทในเครือ เพื่อให้ นำรายการดังกล่าวที่อาจเป็นได้ทั้งรายได้หรือรายจ่าย ไปใช้คิดคำนวณกำไรสุทธิของหน่วยภาษีของตนเองได้

(3.3) การใช้ผลขาดทุนของกลุ่มบริษัทในเครือผ่านการรวมหน่วยภาษี

การรวมหน่วยภาษี คือ การถือปฏิบัติต่อทุก ๆ หน่วยภาษีในกลุ่มบริษัทในเครือให้กลายเป็นหน่วยภาษีเดียวกันเพื่อวัตถุประสงค์ในทางภาษี ซึ่งส่งผลทำให้การคิดคำนวณภาษีจำเป็นต้องคำนวณจากฐานกำไรสุทธิรวมอันเป็นฐานภาษีของกลุ่มบริษัทในเครือแทนการแยกคิดคำนวณในแต่ละหน่วยภาษี ฉะนั้น การปรับปรุงบัญชีภาษีของการรวมหน่วยภาษีจึงเป็นการพิจารณาในรายละเอียดทั้งในส่วนรายได้และรายจ่ายทั้งหมด ไม่ใช่แค่การโอนสิทธิผลขาดทุนข้ามหน่วยภาษีอีกต่อไป ทั้งนี้ เพื่อแสดงถึงสถานะของการเป็นหน่วยทางเศรษฐกิจอย่างแท้จริง

(3.4) การใช้ผลขาดทุนของบริษัทอื่นโดยอิสระ

กล่าวคือ การอนุญาตให้เคลื่อนย้ายผลขาดทุนข้ามหน่วยภาษีได้อย่างอิสระโดยไม่ต้องพิจารณาปัจจัยเรื่องระดับความสัมพันธ์ที่หน่วยภาษีมี่ระหว่างกัน การปฏิบัติตามนโยบายในลักษณะนี้จึงเท่ากับว่าเป็นการปล่อยให้เป็นเรื่องของหน่วยภาษีแต่ละหน่วยดำเนินการกันเองโดยภาครัฐไม่เข้ามายุ่งเกี่ยวเพื่อเป็นการหวังผลในทางเศรษฐกิจมากกว่าในทางภาษี แต่ถึงอย่างไรก็ตาม เนื่องจากนโยบายในลักษณะนี้ค่อนข้างเป็นไปได้ในทางทฤษฎีจึงไม่ค่อยมีประเทศใดนำไปใช้ปฏิบัติจริง

กล่าวโดยสรุปได้ว่า การจัดตั้งองค์กรแบบบริษัทในเครือในปัจจุบันถือเป็นเรื่องปกติอย่างหนึ่งสำหรับการประกอบธุรกิจ ซึ่งผลที่เกิดขึ้นอาจไม่สอดคล้องกับวิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลแบบแยกหน่วยภาษีได้ในทุกกรณีและอาจนำไปสู่ปัญหาเรื่องการหลีกเลี่ยงภาษีได้ในที่สุด เพราะฉะนั้น ข้อควรพิจารณาประการหนึ่งสำหรับการแก้ไขปัญหาดังกล่าว คือ การปรับปรุงระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลให้เท่าทันต่อระบบธุรกิจ ซึ่งวิธีการหนึ่งนั้น ได้แก่ มาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทอันเป็นการเปลี่ยนมุมมองที่มีต่อกลุ่มบริษัทในเครือเสียใหม่เพื่อให้เห็นถึงความสัมพันธ์ระหว่างหน่วยภาษีที่กลุ่มบริษัทในเครือมีระหว่างกันนั่นเอง

2.1 วัตถุประสงค์ของมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัท

เนื่องจากการจัดเก็บภาษีแบบแยกหน่วยภาษีแก่กรณีบริษัทในเครืออาจทำให้เกิดกรณีที่บริษัทสมาชิกจำเป็นต้องเสียภาษีเนื่องจากมีผลกำไรสุทธิ ทั้ง ๆ ที่ถ้าหากพิจารณาในระดับกลุ่มบริษัทในเครือ กลุ่มดังกล่าวอาจประสบผลขาดทุนก็ได้ ดังนั้นเนื่องจากกลุ่มบริษัทในเครือมีเงินทุนอันมาจากกลุ่มบุคคลเดียวกันเป็นส่วนใหญ่ของบริษัทจึงถือได้ว่าเป็นกลุ่มบุคคลที่มีความสัมพันธ์ ซึ่งกรณีดังกล่าวอาจก่อให้เกิดปัญหาในการจัดเก็บภาษีบางประการ อย่างเช่น ปัญหาการถ่ายโอนผลกำไร-ผลขาดทุนระหว่างบริษัทภายในกลุ่ม หรือปัญหาการกำหนดราคาโอน เป็นต้น เพราะฉะนั้นมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทจึงมีความพยายามในการแก้ไขจุดบอดของการคำนวณแบบแยกหน่วยภาษี โดยการให้ความสำคัญกับเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มบริษัทในเครือมากยิ่งขึ้น ซึ่งผลของความพยายามดังกล่าวอาจแยกวัตถุประสงค์ที่แฝงอยู่ภายในออกเป็นกรณี ดังเช่น—

1) ป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีด้วยวิธีการแยกหน่วยภาษี

เนื่องจากการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามวิธีการปกติอาจทำให้เกิดกรณีที่บริษัทในเครือจำเป็นต้องเสียภาษีทั้ง ๆ โดยรวมแล้วบริษัทในเครือประสบผลขาดทุน ดังนั้นการมีวิธีการเสียภาษีแบบแยกหน่วยภาษีแต่เพียงอย่างเดียวจึงเป็นบทลงโทษและเป็นแรงผลักดันให้ภาคเอกชนใช้การหลีกเลี่ยงภาษีเพื่อขจัดภาระภาษีในส่วนนั้นออกไป เช่น การกำหนดราคาโอน, การอำพราง หรือการบิดเบือนธุรกรรม ฯลฯ ซึ่งปัญหาดังกล่าวถือเป็นปัญหาเรื่องความเป็นธรรมระหว่างผู้มีหน้าที่เสียภาษีในระดับประเทศ เพราะฉะนั้นมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทจึงเป็นการลดแรงผลักดันดังกล่าวทางหนึ่งเพราะมีการคำนวณภาษีที่พิจารณารวมไปถึงหน่วยภาษีอื่น ๆ ซึ่งอาจขจัดหรือบรรเทาปัญหาของการแยกหน่วยภาษีได้โดยสภาพหรือโดยปริยาย และส่งผลทำให้กลุ่มบริษัทในเครือบรรเทาการหลีกเลี่ยงภาษีด้วยวิธีการดังกล่าว ทั้งนี้เพราะอาจใช้มาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทได้อยู่แล้ว

2) การจัดเก็บภาษีตามสภาพทางเศรษฐกิจที่แท้จริง

เนื่องจากการประกอบธุรกิจต่าง ๆ ของบริษัทในเครืออำนาจควบคุมกลุ่มกิจการทั้งหมดโดยแท้จริงนั้นเกิดขึ้นมาจากกลุ่มบุคคลเพียงกลุ่มเดียว การพิจารณาแยกเก็บแต่ละหน่วยภาษีจึงไม่ได้แสดงสถานะและความสามารถในการเสียภาษีของกลุ่มบุคคลดังกล่าวได้อย่างแท้จริงด้วยเช่นกัน เพราะฉะนั้นมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทจึงให้ความสำคัญแก่การพิจารณาถึงหน่วยทางเศรษฐกิจในภาพรวม เพื่อเป็นการพิจารณาการจัดเก็บภาษีตามเนื้อหาที่แท้จริงไม่ใช่

เพียงแต่ตามรูปแบบของการประกอบธุรกิจ ซึ่งเป็นไปตามหลักความสามารถของหลักการจัดเก็บภาษีที่ตนเอง

3) การส่งเสริมเศรษฐกิจ

การคำนวณภาษีของกลุ่มบริษัทในเครืออย่างเป็นทางการรวม ส่งผลทำให้กลุ่มบริษัทในเครือสามารถใช้ผลขาดทุนข้ามหน่วยภาษีได้โดยปริยาย ดังนั้นถึงแม้ว่าภาครัฐอาจจะได้เงินค่าภาษีลดลง แต่ในทางกลับกันก็ส่งผลทำให้บริษัทสมาชิกโดยเฉพาะอย่างยิ่งบริษัทที่กำลังบุกเบิกขึ้นมาใหม่สามารถกระจายความเสี่ยงในผลขาดทุนจนสามารถปรับระดับประกอบธุรกิจให้อยู่รอดได้ เพราะฉะนั้นมาตรการดังกล่าวจึงถือเป็นการส่งเสริมภาคเอกชนทางหนึ่ง แต่ทั้งนี้ในขณะเดียวกัน การส่งเสริมดังกล่าวก็ส่งผลทำให้ปริมาณการจ้างงานเพิ่มสูงขึ้นอันเป็นการกระจายงานและกระจายรายได้ไปสู่ประชาชนซึ่งส่งผลต่อเนื่องกลับคืนสู่ภาครัฐ อย่างเช่น การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือภาษีมูลค่าเพิ่มที่เพิ่มขึ้น เป็นต้น

4) การส่งเสริมการประกอบธุรกิจของภาคเอกชน

เนื่องจากเหตุผลในการตัดสินใจเลือกใช้มาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทสำหรับภาคเอกชนย่อมเป็นไปตามสิทธิประโยชน์ตอบแทนที่ได้รับกลับมา อย่างเช่น การกระจายความเสี่ยงในผลขาดทุน หรือการประหยัดเวลาและค่าใช้จ่ายในการยื่นแบบฯ เป็นรายฉบับ ฯลฯ ซึ่งถ้าหากผลตอบแทนคุ้มค่ามากกว่าภาระต้นทุนของบริษัท ภาคเอกชนก็จะให้การตอบรับเป็นอย่างดี เพราะมาตรการดังกล่าวมีส่วนช่วยเป็นการส่งเสริมการประกอบธุรกิจของภาคเอกชนอีกทางหนึ่งนั่นเอง

5) การส่งเสริมการรวบรวมข้อมูลข่าวสารของภาครัฐ

เนื่องจากระบบการจัดเก็บข้อมูลที่ดีย่อมสัมพันธ์โดยตรงต่อประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี ซึ่งถ้าหากเปรียบเทียบกับการจัดเก็บแบบเดิม การแยกหน่วยภาษีจึงเท่ากับว่าเป็นการแยกการจัดเก็บข้อมูลด้วยเช่นกัน ซึ่งทำให้การสืบค้นข้อมูลต่าง ๆ กลับกลายเป็นการสร้างภาระและต้นทุนให้แก่ภาครัฐ เช่น กรณีการกำหนดราคาโอน ฯลฯ (ซึ่งในปัจจุบันภาคเอกชนมีความพร้อมกว่าภาครัฐเป็นอย่างมาก) เพราะฉะนั้นถึงแม้ว่าจำนวนเงินค่าภาษีอาจลดลง แต่ทั้งนี้ก็แลกเปลี่ยนกลับมาด้วยการเปิดโอกาสให้ภาครัฐสามารถเข้าถึงข้อมูลของคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์ได้มากยิ่งขึ้น ซึ่งถือเป็นการพัฒนาระบบการจัดเก็บภาษีโดยรวมอีกทางหนึ่งนั่นเอง

ดังนั้นกล่าวโดยสรุปได้ว่า จากการที่หนึ่งในวัตถุประสงค์ของมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัท ได้แก่ การปรับปรุงระบบการจัดเก็บภาษีแก่กรณีกลุ่มบริษัทในเครือด้วยการปรับเปลี่ยนมุมมองและคำนึงถึงความสัมพันธ์ที่กลุ่มบริษัทมีระหว่างกัน ทั้งนี้เพื่อเป็นการแก้ไขปัญหาจากการแยกหน่วยภาษีและมุ่งจัดเก็บภาษีแก่กลุ่มบุคคลผู้เป็นเจ้าของกิจการทั้งหมดที่แท้จริง แต่ถึงอย่างไรข้อแลกเปลี่ยนของมาตรการดังกล่าวก็อาจส่งผลกระทบต่อ การจัดเก็บภาษีเป็นกลุ่มบริษัทย่อมส่งผลให้กลุ่มบริษัทในเครือสามารถใช้รายจ่ายประเภทผลขาดทุนข้ามหน่วยภาษีซึ่งวิธีการดังกล่าวอาจส่งผลทำให้ยอดรวมของจำนวนค่าภาษีมีจำนวนลดน้อยลงกว่าการจัดเก็บแบบแยกหน่วยภาษีตามปกติในบางปีภาษีได้ ดังนั้นเมื่อเปรียบเทียบ ณ.จุดนี้ การลดลงของจำนวนค่าภาษีจึงเท่ากับการเป็นสิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่ภาคเอกชนประการหนึ่ง เพราะฉะนั้นมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทจึงมีวัตถุประสงค์ในการส่งเสริมเศรษฐกิจได้ด้วยกัน เพราะเท่าที่ว่ามีส่วนช่วยให้กลุ่มบริษัทในเครือสามารถปรับระดับประกอบกิจการเป็นกรณีพิเศษอย่างถูกต้องตามกฎหมายซึ่งนำไปสู่การเพิ่มอัตราการจ้างงานภายในประเทศที่สูงขึ้นในท้ายที่สุด แต่ทั้งนี้หากพิจารณาในขั้นตอนต่อไป การลดข้อได้เปรียบเรื่องค่าภาษีตามมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทก็มิได้ส่งผลเพียงแต่การส่งเสริมเศรษฐกิจเท่านั้น ก็เพราะว่าการเปิดช่องว่างดังกล่าวให้ถูกต้องตามกฎหมายก็เท่ากับการเป็นภาระให้กลุ่มบริษัทในเครือออกจากการใช้มาตรการหลีกเลี่ยงภาษี ซึ่งเรื่องดังกล่าวถือเป็นปัญหาของระบบการจัดเก็บภาษีที่สำคัญกว่าเมื่อเปรียบเทียบในระยะยาว นอกจากนี้ยังมีส่วนช่วยให้ระบบข้อมูลของภาครัฐมีความสมบูรณ์มากยิ่งขึ้นซึ่งส่งเสริมระบบการจัดเก็บภาษีของภาครัฐเองในระยะยาวด้วยเช่นกัน

ดังนั้น วัตถุประสงค์ของมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทจึงไม่ใช่แค่เรื่องใดเรื่องหนึ่ง ทั้งนี้เพราะกลไกที่เกิดขึ้นจากผลกระทบของกฎหมายโยงโยววัตถุประสงค์ดังกล่าวเข้าด้วยกัน เพราะฉะนั้นการพิจารณาเพื่อปรับใช้ในทางปฏิบัติจึงต้องคำนึงทั้งภาระต้นทุนและความสมดุลระหว่างวัตถุประสงค์ในการส่งเสริมเศรษฐกิจและวัตถุประสงค์ในการปฏิรูประบบการจัดเก็บภาษีประกอบเข้าด้วยกัน

2.2 รูปแบบมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัท

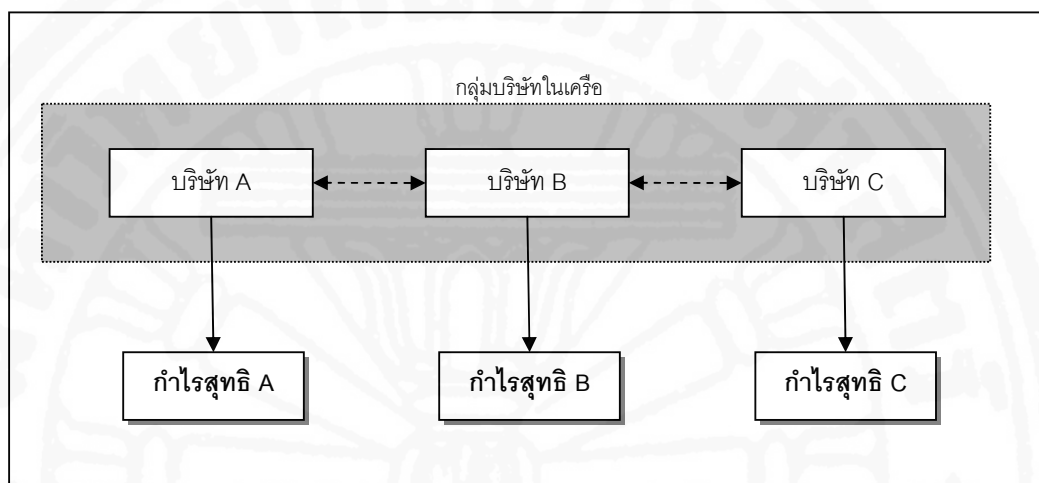
ถึงแม้จะมีวัตถุประสงค์ที่เหมือนหรือคล้ายคลึงกันแต่ในทางปฏิบัติแต่ละประเทศต่างก็ปรับใช้มาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทอันมีลักษณะเฉพาะตัวแตกต่างกันไป ซึ่งก็เป็นไปตามแต่ละลักษณะของสภาพสังคมและเศรษฐกิจของประเทศนั้น ๆ แต่ถึงกระนั้นก็ตาม ก็อาจแบ่งรูปแบบมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทซึ่งได้รับการนำมาปฏิบัติโดยสรุปได้ออกเป็น 4 แนวทาง คือ.—

2.2.1 การเฉลี่ยรายได้ของกลุ่มบริษัท (Group Contribution)

หลักการของการเฉลี่ยรายได้ของกลุ่มบริษัท คือ การให้สิทธิแก่กลุ่มบริษัทในเครือสำหรับการโอน “ผลกำไร” ระหว่างหน่วยภาษีภายในกลุ่มบริษัท แต่ทั้งนี้จะต้องเป็นการโอนสิทธิใน “ผลกำไร” ของกิจการเท่านั้น เพราะฉะนั้น การโอนเงินจำนวนดังกล่าวจึงต้องไม่เป็นเหตุทำให้บริษัทดังกล่าวต้องประสบผลขาดทุน นอกจากนี้ เพื่อประโยชน์ในทางปฏิบัติ การเฉลี่ยรายได้ของกลุ่มบริษัทจึงกำหนดให้บริษัทฝั่งที่เฉลี่ยรายได้ต้องลงรายการดังกล่าวไว้เป็นรายจ่ายของบริษัทตน และกำหนดให้บริษัทฝั่งที่ได้รับเงินดังกล่าวต้องลงรายการดังกล่าวเป็นรายได้ด้วยเช่นกัน ทั้งนี้เพื่อให้เจ้าพนักงานประเมินสามารถตรวจสอบธุรกรรมดังกล่าว เมื่อแต่ละบริษัทยื่นรายการเสียภาษีในนามของบริษัทตนเอง อนึ่ง หลักการของการเฉลี่ยรายได้ของกลุ่มบริษัทดังกล่าวจึงอาจมีแนวคิดเพื่อมุ่งหวังให้แต่ละบริษัทสามารถเคลื่อนย้ายผลกำไรได้อย่างรวดเร็วและมีความคล่องตัวมากกว่าวิธีการจ่ายเงินปันผลตามวิธีการปกตินั่นเอง

กลุ่มประเทศที่ใช้วิธีการเฉลี่ยรายได้ของกลุ่มบริษัท ได้แก่ ประเทศฟินแลนด์, ประเทศนอร์เวย์, ประเทศสวีเดน เป็นต้น

ภาพประกอบที่ 2.2
มาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทแบบ
การเฉลี่ยรายได้ของกลุ่มบริษัท



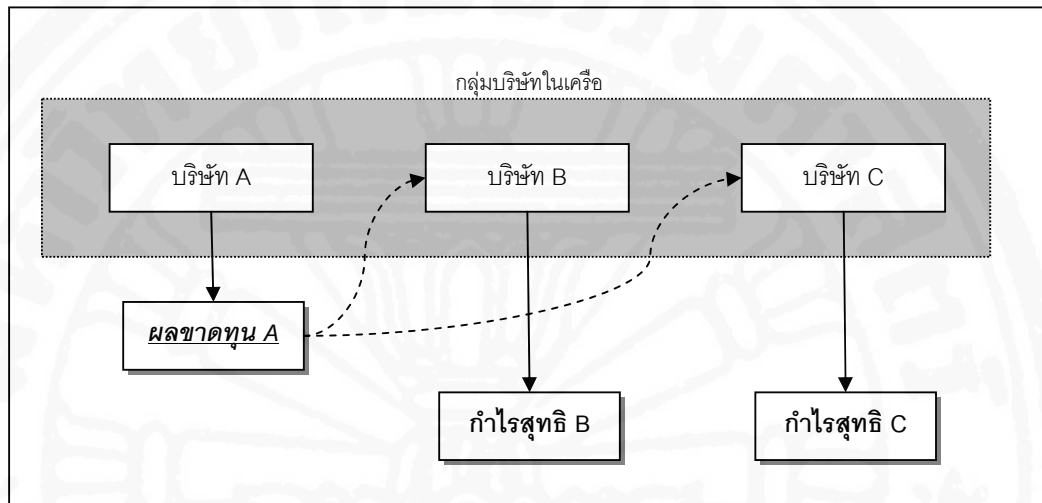
2.2.2 การบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่ม (Group Relief)

หลักการของการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่มให้ความสำคัญแก่การโอนสิทธิ "รายจ่าย" จากบริษัทหนึ่ง ไปยังอีกบริษัทหนึ่งที่อยู่ภายในกลุ่มบริษัท เพื่อให้บริษัทนั้นสามารถนำรายจ่ายดังกล่าวไปคิดคำนวณกำไรสุทธิของบริษัทตน ยกตัวอย่าง รายจ่ายที่โอนให้แก่กันได้ เช่น กรณีผลขาดทุน เป็นต้น ซึ่งวิธีการดังกล่าวนี้อาจเรียกอีกอย่างหนึ่งได้ว่าเป็นระบบการโอนผลขาดทุนระหว่างกลุ่มนั่นเอง (Loss Transfer System)

นอกจากนี้ การยื่นรายการเสียภาษีในทางปฏิบัติ บริษัทแต่ละบริษัทจะต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีในนามตนเอง ซึ่งต้องมีการบันทึกรายการที่โอนสิทธิมาจากหน่วยภาษีอื่นดังกล่าวเอาไว้ด้วย ประกอบกับการแสดงรายละเอียดความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มของแต่ละหน่วยภาษี รวมไปถึงการให้ข้อมูลเรื่องหน่วยสรรพากรพื้นที่ที่มีหน้าที่ดูแลบริษัทแต่ละบริษัท เพื่อให้เจ้าพนักงานประเมินสามารถตรวจสอบความถูกต้องในแบบรายการเสียภาษี

กลุ่มประเทศที่ใช้วิธีการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่ม ได้แก่ ประเทศอังกฤษ, ประเทศสิงคโปร์, ประเทศมาเลเซีย, ประเทศไต้หวัน, ประเทศไอร์แลนด์ เป็นต้น

ภาพประกอบที่ 2.3
 มาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทแบบ
 การบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่ม



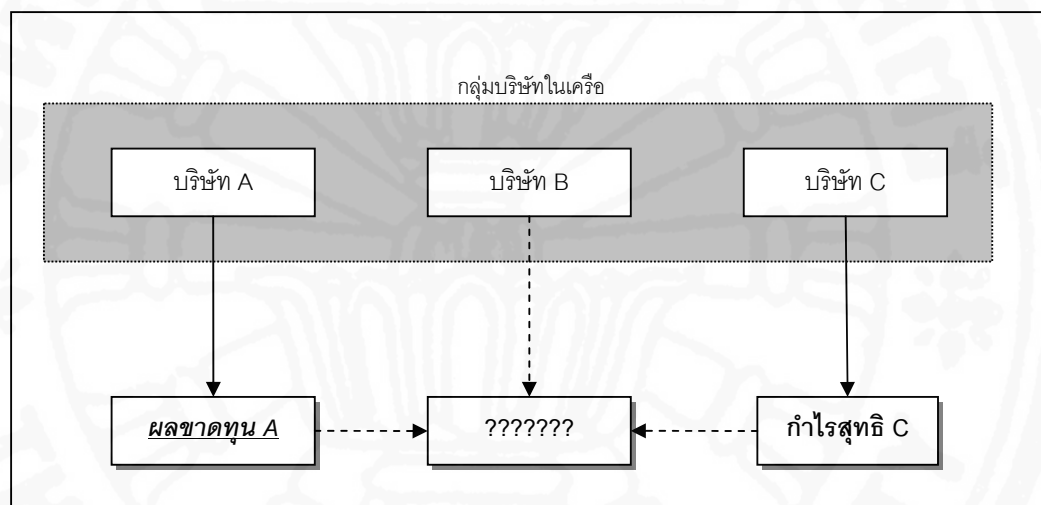
2.2.3 การทำสัญญาโอนผลกำไร-ผลขาดทุน (“Organschaft”)

หลักการของการทำสัญญาโอนผลกำไร-ผลขาดทุนระหว่างกลุ่มบริษัทในเครือ (“Organschaft”) กล่าวคือ เพื่อวัตถุประสงค์ในทางภาษีจึงกำหนดอนุญาตให้กลุ่มบริษัทในเครือ อาจขอทำข้อตกลงการโอนสิทธิในผลกำไรและผลขาดทุนระหว่างบริษัทเป็นการล่วงหน้าได้ (Profit and Loss Transfer Agreement) ซึ่งการทำข้อตกลงดังกล่าว มีผลทำให้บริษัทลูกทั้งหมด มีหน้าที่คำนวณภาษีบนฐานกำไรสุทธิ (หรือผลขาดทุนสุทธิแล้วแต่กรณี) ของบริษัทลูกแต่ละบริษัท ตามวิธีการปกติ พร้อมด้วยการแยกยื่นรายการเสียภาษีในนามตนเอง

หลังจากนั้น การปรับปรุงบัญชีภาษีเพื่อหากำไรสุทธิรวมของกลุ่มบริษัทในเครือ ซึ่ง ได้แก่ การโอนผลกำไรสุทธิและ/หรือผลขาดทุนสุทธิของบริษัทลูกทั้งหมดทุก ๆ บริษัทให้แก่บริษัทแม่ เพื่อให้บริษัทแม่มีหน้าที่หักกลบหนี้ในจำนวนผลกำไรสุทธิและผลขาดทุนสุทธิของทุก ๆ บริษัทเข้าด้วยกัน ถึงแม้ว่าในบางกรณีบริษัทแม่จะมีผลขาดทุนสุทธิอยู่ก่อนแล้วก็ตาม ซึ่งส่งผลทำให้ในท้ายที่สุดบริษัทแม่จึงเป็นผู้มีหน้าที่รับผิดชอบต่อมูลหนี้ภาษีที่เกิดขึ้นนั่นเอง

ประเทศที่ใช้มาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทด้วยวิธีการทำสัญญาแลกเปลี่ยนผลกำไร-ผลขาดทุนระหว่างกลุ่มบริษัทในเครือ ได้แก่ ประเทศเยอรมัน นอกจากนี้ ยังถือเป็นประเทศแม่แบบสำหรับวิธีการดังกล่าวอีกด้วย

ภาพประกอบที่ 2.4
มาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทแบบ
การทำสัญญาโอนผลกำไร-ผลขาดทุน



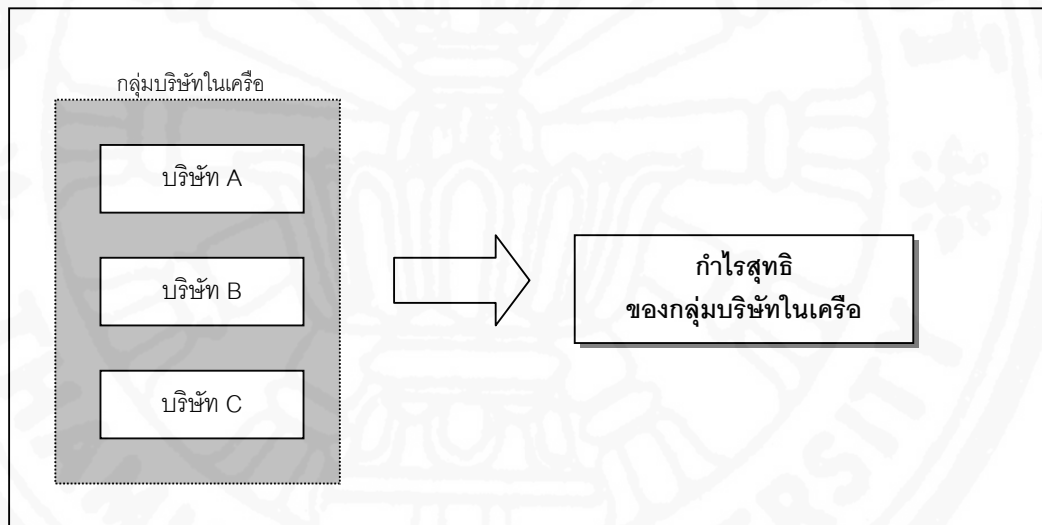
2.2.4 การรวมหน่วยภาษี (Tax Consolidation)

หลักการของวิธีการรวมหน่วยภาษีหรืออาจเรียกในชื่ออื่นว่า “การยื่นรายการเสียภาษีร่วมกัน” (Consolidated Tax Return) หรือ “การรวมบัญชีภาษีอากร” (Fiscal Unity) กล่าวคือ เพื่อวัตถุประสงค์ในทางภาษีจึงกำหนดให้มีการปรับเปลี่ยนโครงสร้างทางภาษีในเรื่อง “หน่วยภาษี” กล่าวคือ การปรับเปลี่ยนสถานะของกลุ่มบริษัทในเครือจากเดิมที่ถือพิจารณาเป็นหน่วยภาษีแยกต่างหากจากกัน ให้กลายเป็น “หน่วยภาษีเดียวกัน” (Single Entity) ซึ่งผลของการเป็นหน่วยภาษีเดียวกัน ทำให้การยื่นรายการเสียภาษีจะต้องยื่นในนามของกลุ่มบริษัทในเครือฉบับเดียวแทนการแยกยื่นๆ เป็นหลายฉบับ ฉะนั้น กลุ่มบริษัทในเครือจะต้องใช้ฐานภาษี “กำไรสุทธิรวม” การคำนวณเพื่อเสียภาษี ซึ่งคำนวณได้มาจากการปรับปรุงบัญชีภาษีในกำไรสุทธิของแต่ละบริษัทอีกครั้งหนึ่ง เพื่อเปลี่ยนให้กำไรสุทธิของแต่ละบริษัทให้กลายเป็นกำไรสุทธิรวมของกลุ่มบริษัทในเครือ

นอกจากนี้ สิทธิ, หน้าที่, และความรับผิดชอบของบริษัทต่าง ๆ จึงมีร่วมกันในนามกลุ่มบริษัทในเครืออีกด้วย

กลุ่มประเทศที่ใช้วิธีการรวมหน่วยภาษี ได้แก่ ประเทศสหรัฐอเมริกา, ประเทศออสเตรเลีย, ประเทศฝรั่งเศส, ประเทศอิตาลี, ประเทศสเปน, ประเทศเนเธอร์แลนด์, ประเทศลักเซมเบิร์ก, ประเทศโปรตุเกส, ประเทศเม็กซิโก, ประเทศญี่ปุ่น เป็นต้น

ภาพประกอบที่ 2.5
มาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทแบบ
การรวมหน่วยภาษี



2.3 ขอบเขตของมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัท

เนื่องจากในปัจจุบันการจัดตั้งบริษัทในเครือไม่จำกัดอยู่แต่ในเฉพาะประเทศใดประเทศหนึ่ง อย่างเช่น การจัดตั้งบริษัทในเครือภายในประเทศ, การจัดตั้งบริษัทลูกในต่างประเทศ เพื่อองค์กรธุรกิจนั้นกลายเป็นธุรกิจข้ามชาติ, หรือในทั้งสองรูปแบบพร้อมกัน เพราะฉะนั้น บทบาทและขอบเขตการปรับใช้มาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัท จึงอาจแบ่งขอบเขตได้ตามลักษณะที่กฎหมายภายในของแต่ละประเทศกำหนดเอาไว้ อย่างเช่น.—

2.3.1 มาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทภายในประเทศ (Domestic Consolidation)

ขอบเขตของมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทภายในประเทศถือได้ว่าเป็นมาตรการโดยทั่วไป เนื่องจากแต่ละประเทศอาจพิจารณาให้มาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัท จัดอยู่ในเรื่องการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอย่างหนึ่งแก่กลุ่มบริษัทในเครือ ทั้งนี้ เพื่อวัตถุประสงค์ในการส่งเสริมสภาพเศรษฐกิจของประเทศให้มีความเข้มแข็ง ดังนั้น มาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัท จึงมักเริ่มต้นบังคับใช้แก่ บริษัทตามความหมายของกฎหมายภาษีของประเทศตนเป็นหลัก แล้วจึงค่อยพัฒนาระบบมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทให้ครอบคลุมถึงกรณีต่างประเทศตามลำดับ

2.3.2 มาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทระหว่างประเทศ (International Consolidation หรือ Cross-Border Consolidation)

เนื่องจากการลงทุนข้ามชาติในปัจจุบันมีความสำคัญมากขึ้นตามลำดับ ดังนั้น การช่วยเหลือและแบ่งเบาภาระให้แก่ภาคเอกชนที่ประกอบธุรกิจลงทุนข้ามชาติทางหนึ่ง คือ นโยบายมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทที่ขยายขอบเขตออกไปถึงบริษัทลูกที่อยู่ในต่างประเทศด้วยนั่นเอง ทั้งนี้ เพื่อให้กลุ่มบริษัทในเครือสามารถนำผลขาดทุนของบริษัทที่เข้าไปลงทุนในต่างประเทศมาหักกลบลบหนี้กับผลกำไรของบริษัทแม่ที่อยู่ภายในประเทศได้ อย่างเช่น ประเทศอิตาลี, ประเทศฝรั่งเศส, หรือประเทศออสเตรเลีย ฯลฯ ที่ได้มีการนำมาใช้ในทางปฏิบัติ เป็นต้น

ณ. ที่นี้ อาจยกตัวอย่างมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทระหว่างประเทศของประเทศอิตาลี โดยประเทศอิตาลีได้กำหนดมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทในรูปแบบการรวมหน่วยภาษี นอกจากในกรณีภายในประเทศแล้วยังได้กำหนดแก่กรณีระหว่างประเทศด้วยเช่นกัน

ซึ่งหลักเกณฑ์โดยทั่วไปของการรวมหน่วยภาษีระหว่างประเทศ ก็ไม่ค่อยมีความแตกต่างไปจากกรณีภายในประเทศ เว้นแต่หลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กำหนดไว้เพิ่มเติม อย่างเช่น

(1) บริษัทแม่จะต้องเป็นบริษัท Holding Company และเป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอิตาลีเท่านั้น

(2) การถือหุ้นของบริษัทแม่จะต้องเป็นการถือหุ้นผ่านตลาดหลักทรัพย์ของประเทศเป้าหมาย

(3) การรวมหน่วยภาษีดังกล่าวบังคับให้ต้องรวมหน่วยภาษีในทุก ๆ กิจกรรมที่ปรากฏอยู่ในทุก ๆ ประเทศ ไม่สามารถแยกกิจการใดกิจการหนึ่งออกมาเสียภาษีตามปกติได้อีก (“all-in, all-out” approach)

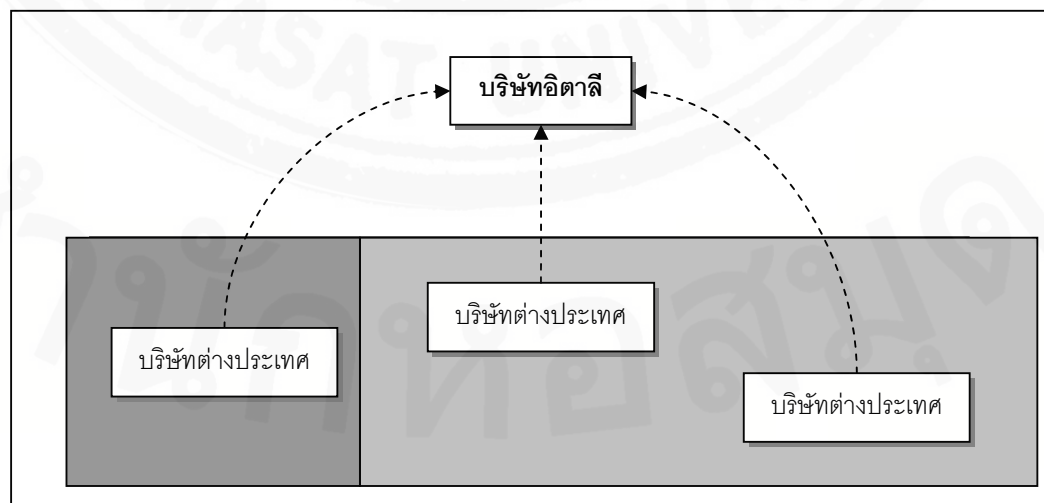
(4) การลงรายการที่มาจากต่างประเทศไม่สามารถนำมาใช้ได้เต็มจำนวนอย่างกรณีภายในประเทศ แต่จำเป็นต้องลงรายการในจำนวนที่เป็นไปตามสัดส่วนการถือหุ้นที่บริษัทแม่ในอิตาลีได้ถือหุ้นไว้

(5) มีบทบังคับเรื่องระยะเวลาขั้นต่ำ 5 ปี ในการเลือกรวมหน่วยภาษีระหว่างประเทศ

(6) การทำธุรกรรมระหว่างบริษัทจะต้องอยู่ภายใต้บทบัญญัติเรื่องการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing)

ภาพประกอบที่ 2.6

มาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทระหว่างประเทศ
ของประเทศอิตาลี



ถึงอย่างไรก็ตาม แม้ว่ามาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทระหว่างประเทศยังกำหนด อยู่ภายในไม่กี่ประเทศดังที่ได้ยกตัวอย่างไว้ข้างต้นก็ตาม แต่ถึงกระนั้น แรงขับเคลื่อนเรื่องการส่งเสริม การลงทุนข้ามชาติก็ได้ผลักดันให้กรณีดังกล่าวไปสู่คำตัดสินของศาลยุติธรรมแห่งสหภาพยุโรป (European Court of Justice - ECJ) ในคดีระหว่าง Mark & Spencer กับประเทศอังกฤษในปี 2005 ทั้งนี้ เนื่องจากแต่เดิมประเทศอังกฤษซึ่งใช้มาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทในรูปแบบ การบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่มกำหนดให้ใช้เฉพาะแก่บริษัทภายในประเทศเท่านั้น แต่บริษัท Mark & Spencer ได้ยกประเด็นที่เกี่ยวข้องกับสิทธิเสรีภาพในการตั้งสถานประกอบการตามผล ของสนธิสัญญาแห่งสหภาพยุโรป เพื่อกล่าวอ้างสิทธิในการใช้ผลขาดทุนของบริษัทในเครือของตน ที่อยู่ในนอกประเทศอังกฤษ (แต่ยังอยู่ในสหภาพยุโรป) เพื่อนำมาใช้แก่บริษัท Holding Company ที่เป็นแกนหลักในการดูแลบริษัทนั้น ๆ ที่อยู่ในประเทศอังกฤษนั่นเอง ซึ่งศาลยุติธรรมแห่งสหภาพ ยุโรปได้ตัดสินให้บริษัท Mark & Spencer เป็นฝ่ายชนะคดีในท้ายที่สุด

ดังนั้น ผลของคำตัดสินดังกล่าวจึงส่งผลทำให้แต่ละประเทศในสหภาพยุโรป จำเป็นต้องปรับเปลี่ยนท่าทีและข้อกฎหมายที่มีต่อมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทให้รวมไปถึง กรณีระหว่างประเทศเพื่อให้สอดคล้องไปในทางเดียวกันกับคำตัดสิน ทั้งนี้ ไม่ว่าจะ เป็นในกลุ่ม ประเทศที่ไม่เคยมีนโยบายมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทระหว่างประเทศมาก่อน อย่างเช่น ประเทศอังกฤษ ฯลฯ หรือแม้แต่ในประเทศที่มีนโยบายมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัท ระหว่างประเทศอยู่แล้ว อย่างเช่น ประเทศอิตาลีหรือประเทศฝรั่งเศส เนื่องจากประเทศดังกล่าวก็ มักจะอนุญาตให้ใช้ได้เฉพาะกรณี และยังไม่ครอบคลุมไปถึงกรณีระหว่างประเทศได้อย่างแท้จริง

2.4 องค์ประกอบของมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัท

2.4.1 กลุ่มบริษัทในเครือ

หลักการของมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทถือปฏิบัติว่าหน่วยภาษีทั้งหมดนั้น เปรียบเสมือนเป็นหน่วยทางเศรษฐกิจเดียวกัน เพราะฉะนั้น บริษัทในเครือที่มีความประสงค์ใน มาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทจึงต้องมีสถานะและความสัมพันธ์ที่ใกล้ชิดกับระดับที่กฎหมาย กำหนดไว้ ซึ่งโดยส่วนใหญ่ หลักเกณฑ์การพิจารณาของมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทนั้น พิจารณาลงไปในรายละเอียด อย่างเช่น คุณสมบัติของบริษัทและลักษณะความสัมพันธ์ที่แสดงถึง การมีอำนาจควบคุมอย่างแท้จริง ซึ่งมีเงื่อนไขที่มากกว่าการเป็นบริษัทในเครือตามความหมาย

ปกติ หรืออาจกล่าวอีกนัยหนึ่งว่า “บริษัทในเครือ” ที่เลือกปฏิบัติตามมาตรฐานภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัท จำเป็นจะต้องมีองค์ประกอบของความสัมพันธ์ในระดับ “กลุ่มบริษัทในเครือ” อีกทีหนึ่งด้วยนั่นเอง

2.4.2 คุณสมบัติของบริษัท

คุณสมบัติของบริษัท (หน่วยภาษี) ที่ปฏิบัติตามมาตรฐานภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทที่ถือได้ว่าเป็นข้อบังคับโดยสภาพ ได้แก่ การอยู่ภายใต้บังคับของกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล เพราะทั้งนี้ อาจเปรียบเทียบกับกรณีห้างหุ้นส่วน (Partnership) ตามกฎหมายภาษีของประเทศสหรัฐฯ ได้ เพราะว่ากฎหมายของประเทศสหรัฐฯ กำหนดไว้ไม่ให้ถือห้างหุ้นส่วนเป็นหน่วยภาษีของกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่ให้นำผลกำไรที่ได้แยกเสียภาษีในนามของผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคน ดังนั้นในกรณีห้างหุ้นส่วนของประเทศสหรัฐฯ จึงขาดคุณสมบัติโดยสภาพเพราะไม่อาจมีกำไรสุทธิใด ๆ ที่อาจคำนวณภาษีเข้าด้วยกัน หรืออาจยกตัวอย่างในอีกกรณีหนึ่ง คือ การที่หน่วยภาษีดังกล่าวได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้เป็นเหตุทำให้ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล อย่างเช่น ตามกฎหมายส่งเสริมการลงทุน ฯลฯ ทั้งนี้ ก็เพราะว่าสิทธิประโยชน์ดังกล่าว บริษัทเหล่านั้นจึงไม่อยู่ภายใต้บังคับการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามปกติ หรือไม่มีความสอดคล้องต่อมาตรฐานภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทอีกต่อไปนั่นเอง

และเนื่องด้วยแต่ละประเทศส่วนใหญ่ถือนโยบายมาตรฐานภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทภายในประเทศเป็นหลัก ฉะนั้น การมีสถานะเป็นบริษัทตามกฎหมายภายในประเทศจึงมักกำหนดไว้เป็นคุณสมบัติข้อหนึ่งไว้ด้วยเช่นกัน แต่ถึงอย่างไรก็ตาม สำหรับในบางประเทศประกอบกับแนวโน้มที่เกิดขึ้นเพราะคดีของ Mark & Spencer หลักเกณฑ์ดังกล่าวจึงอาจมีความยืดหยุ่นมากขึ้น เช่น การกำหนดคุณสมบัติของบริษัทให้ครอบคลุมไปถึงกรณีสถานประกอบการถาวรของบริษัทต่างประเทศที่ได้ดำเนินธุรกิจในราชอาณาจักรด้วย อย่างเช่น ประเทศอิตาลีที่ได้อนุญาตให้สาขาของบริษัทต่างประเทศสามารถใช้มาตรฐานภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทได้ ถ้าหากสำนักงานใหญ่ของสาขานั้นตั้งอยู่ในประเทศที่ประเทศอิตาลีมีสนธิสัญญาทางภาษีด้วยและสาขาที่เข้ามารวมหน่วยภาษีนั้นจะต้องดำเนินธุรกิจในประเทศอิตาลี เป็นต้น

นอกจากนี้ มาตรฐานภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทอาจกำหนดหลักเกณฑ์ตามลักษณะประเภทธุรกิจได้เช่นกัน ซึ่งในทางปฏิบัติมีตั้งแต่การไม่กำหนดเรื่องหลักเกณฑ์ดังกล่าว เพื่อให้ธุรกิจทุกประเภทสามารถรวมคำนวณภาษีกับบริษัทอื่นได้เสมอ ตลอดไปจนถึงการกำหนดข้อห้าม

ธุรกิจบางประเภทไม่ทำให้ใช้มาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทร่วมกับกิจการอื่น ด้วยเหตุผลที่ว่า การประกอบธุรกิจบางประเภทมีความแตกต่างกัน ทั้งในเรื่องการดำเนินงาน, สินทรัพย์บางประเภท, หรือวิธีการคิดคำนวณภาษีซึ่งมีความแตกต่างไปจากการประกอบธุรกิจโดยทั่วไป อย่างเช่น ธนาคาร, สถาบันการเงิน, ธุรกิจประกันภัย, กองทุนบำเหน็จบำนาญ เป็นต้น ก็เพราะกิจการดังกล่าวมักเป็นกลุ่มธุรกิจที่มีความเสี่ยงสูงและอาจก่อให้เกิดผลขาดทุนได้โดยง่ายนั่นเอง

แต่ถึงอย่างไร สำหรับกรณีประเภทธุรกิจ ในบางประเทศอาจกำหนดข้อยกเว้นไว้ อย่างเช่น ประเทศสหรัฐฯ ซึ่งห้ามไม่ให้ธุรกิจประกันภัยเข้าร่วมหน่วยภาษีกับกิจการอื่น แต่ถึงกระนั้น ประเทศสหรัฐฯ ก็ได้กำหนดข้อยกเว้นของข้อยกเว้นไว้เช่นกัน กล่าวคือ ถ้าหากเป็นการรวมหน่วยภาษีระหว่างบริษัทประกันภัยด้วยกันเอง ก็อนุญาตให้สามารถทำได้ เป็นต้น

2.4.3 การถือหุ้น

โดยส่วนใหญ่ หลักเกณฑ์การพิจารณาความสัมพันธ์เป็น “บริษัทในเครือ” อาจแบ่งออกได้เป็น 2 กรณี คือ

ทางนิติบัญญัติ กล่าวคือ การพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทผ่านการพิจารณาสัดส่วนการถือหุ้น เพราะฉะนั้น ถ้าหากบริษัทหนึ่งสามารถเข้าเป็นผู้ถือหุ้นเสียงข้างมากในอีกบริษัทหนึ่ง บริษัทดังกล่าวจึงอาจได้ข้อสันนิษฐานทางกฎหมายว่ามีอำนาจควบคุมเหนือบริษัทอื่น

ทางพฤตินัย กล่าวคือ การพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างบริษัท ผ่านการพิจารณาถึงการที่บริษัทหนึ่งมีอำนาจควบคุมในการดำเนินงานในอีกบริษัทหนึ่ง ซึ่งอาจพิจารณาเฉพาะในส่วนของอำนาจการบริหารเท่านั้นก็ได้ถึงแม้ในบางกรณีจะไม่สัมพันธ์ต่อสัดส่วนในเรื่องทุนของกิจการก็ตาม อย่างเช่น การที่บริษัทสองบริษัทมีกรรมการบริหารชุดเดียวกันในขณะที่บริษัทแรกไม่ได้เป็นผู้ถือหุ้นในบริษัทที่สองเลยก็ตาม เป็นต้น

ดังนั้น เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทและความชัดเจนในการพิสูจน์ข้อเท็จจริง การพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทว่าเป็นกลุ่มบริษัทในเครือหรือไม่ ประเทศส่วนใหญ่จึงใช้หลักเกณฑ์ในทางนิติบัญญัติ (สัดส่วนการถือหุ้น) เป็นหลัก แต่ถึงอย่างไรประเทศดังกล่าวก็อาจกำหนดหลักเกณฑ์อื่น ๆ ประกอบด้วย อย่างเช่น การกำหนดสัดส่วนการถือหุ้นในบริษัทอื่นที่แสดงความมีอำนาจเหนืออย่างชัดเจน เช่น การถือหุ้นไม่ต่ำกว่าครึ่งหนึ่งหรือมากกว่านั้นได้ไปจนถึงการถือหุ้นทั้งหมดของกิจการ เป็นต้น

นอกจากนี้ การถือหุ้นเพื่อแสดงความสัมพันธ์เป็นกลุ่มบริษัทในเครือสามารถเป็นได้ ทั้งกรณีการถือหุ้นโดยตรงและการถือหุ้นโดยอ้อม ซึ่งก่อให้เกิดความเชื่อมโยงระหว่างบริษัทภายใน กลุ่มได้หลายรูปแบบ อย่างเช่น การเกิดบริษัทหลานหรือมากกว่านั้น หรือบริษัทที่มีความเชื่อมโยง เป็นบริษัทพี่น้องกัน (Brother-Sister Company) แต่ทั้งนี้ ข้อพึงระวังสำหรับการถือหุ้นทางอ้อม คือ เรื่องสัดส่วนการถือหุ้นของบริษัทแม่ในบริษัทลำดับชั้นที่ต่ำลงไป ก็เพราะว่าสิทธิหรือสัดส่วนใน การถือหุ้นในชั้นตั้งแต่บริษัทหลานลงไปนั้นยังถูกบั่นทอนโดยสัดส่วนการถือหุ้นในบริษัทที่อยู่ก่อน หน้า ฉะนั้น ถ้าหากใช้วิธีการถือหุ้นทางอ้อมดังกล่าวจะต้องระมัดระวังเรื่องสัดส่วนการถือหุ้นเป็น พิเศษมากกว่าการถือหุ้นโดยตรง

อนึ่ง เพื่อการพิจารณาการมีสิทธิของผู้ถือหุ้นเสียงข้างมากได้แท้จริง ข้อกำหนดเรื่อง สัดส่วนการถือหุ้นจึงไม่ได้พิจารณาเฉพาะเรื่องจำนวนหุ้นเท่านั้น แต่ยังรวมไปถึงการพิจารณาเรื่อง สิทธิที่มีอยู่ตามจำนวนหุ้นที่ถือครองไว้ด้วยเช่นกัน อย่างเช่น สิทธิในการออกเสียงหรือสิทธิในการ ได้รับความจ่ายเงินปันผล ฯ ซึ่งผลจากกรณีดังกล่าวนี้เอง จึงนำมาถึงการพิจารณาลักษณะของหุ้นที่ เกี่ยวข้อง แม้ว่าความสำคัญของการเป็นกลุ่มบริษัทในเครือโดยทั่วไปไม่ได้จำกัดลักษณะของ ประเภทของหุ้นแต่ให้ความสำคัญเรื่องจำนวนและสิทธิในหุ้นมากกว่า แต่เมื่อพิจารณาในทาง กลับกันก็เท่ากับว่าไม่ว่าจะเป็นหุ้นประเภทใดก็สามารถปรับใช้กับมาตรฐานการภาษีเงินได้ของกลุ่ม บริษัทได้ครบใดที่มีความชัดเจนในการพิสูจน์ถึงการเป็นผู้ถือหุ้นที่มีทั้งจำนวนและสิทธิตามที่ กฎหมายกำหนด ซึ่งเมื่อเปรียบเทียบกับลักษณะหุ้นที่มีอยู่โดยทั่วไป การถือหุ้นสามัญก็จะได้รับข้อ สันนิษฐานได้ดีกว่าหุ้นชนิดอื่น ก็เพราะโดยส่วนใหญ่มักกำหนดเรื่องจำนวนและสิทธิในหุ้นใน ปริมาณที่เท่ากัน เป็นต้น

ตารางที่ 2.1
 ตารางเปรียบเทียบสัดส่วนการถือหุ้นของมาตรการภาษีเงินได้
 ของกลุ่มบริษัทในแต่ละประเทศ

	Group Contribution	Group Relief	Organschaft	Tax Consolidation
Finland	90 %			
Norway	90 %			
Sweden	90 %			
Malta		50 %		
Malaysia		70 %		
England		75 %		
Cyprus		75 %		
Singapore		75 %		
Isle of Man		75 %		
Iceland		90 %		
Latvia		90 %		
Germany			50 %	
Italy				50 %
Serbia and Montenegro				75 %
Spain				75 %
USA				80 %
Macedonia				90 %
Portugal				90 %
Luxembourg				95 %
Netherlands				95 %
French				95 %
Denmark				100 %
Australia				100 %
Japan				100 %
South Africa				100 %

ที่มา : European Tax Handbook 2003, IBFD Publications, 2003. และ Report of the Katz Commission into Tax Reform, South Africa, 1997. และ JAPAN Bulletin, Australia Japan Business Co-operation Committee, Australia, 2003. และ Singapore Master Tax Guide 2006/07, Singapore, 2006. และ Pwc Alert Issue, No. 53, Malaysia, 2006.

2.4.4 เงื่อนไขในการเข้าร่วมเป็นกลุ่มบริษัท

การเลือกวิธีการเสียภาษีด้วยวิธีการของมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทโดยทั่วไปในหลายประเทศไม่ถือเป็นบทบังคับที่กลุ่มบริษัทในเครือจำเป็นต้องปฏิบัติและถือเป็นเพียงอีกทางเลือกทางหนึ่งในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกลุ่มบริษัทในเครือเท่านั้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทภายในประเทศ ดังนั้นการเข้าร่วมเป็นกลุ่มบริษัทในเครือจึงเป็นเรื่องความยินยอมและความสมัครใจของแต่ละบริษัทอันเป็นสิทธิเฉพาะตัวของบริษัทอื่นไม่อาจดำเนินการแทนกันได้ แต่ถึงอย่างไรก็ตามถ้าหากกลุ่มบริษัทในเครือเลือกใช้มาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัท อาจปรากฏเงื่อนไขและข้อบังคับในการเข้าร่วมไว้เป็นกรณีเพิ่มเติม ซึ่งแบ่งออกได้เป็น 2 กรณี คือ

(1) การบังคับให้บริษัทสมาชิกทั้งหมดเข้าร่วมเป็นกลุ่มบริษัทในเครือ (All-in, All-out Approach)

หมายถึง ถ้าหากกลุ่มบริษัทในเครือโดยยื่นคำร้องขอใช้มาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัท กลุ่มบริษัทในเครือดังกล่าวจะต้องนำบริษัทสมาชิกที่มีอยู่ทั้งหมดเข้าร่วมมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัท และจะไม่สามารถแบ่งแยกบริษัทสมาชิกใด ๆ ออกไปเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามวิธีการปกติได้อีก

(2) การให้สิทธิเลือกเข้าเป็นกลุ่มบริษัทในเครือ (Cherry-picking Approach)

หมายถึง ถ้าหากกลุ่มบริษัทในเครือโดยยื่นคำร้องขอใช้มาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัท กลุ่มบริษัทในเครือดังกล่าวมีสิทธิในการเลือกบริษัทใดเข้าเป็นสมาชิกของกลุ่มบริษัทในเครือก็ได้ ฉะนั้น กลุ่มบริษัทในเครือในลักษณะนี้จึงอาจไม่ได้ประกอบด้วยบริษัทสมาชิกทั้งหมดที่กลุ่มบริษัทในเครือมีอยู่ตามความเป็นจริง ทั้งนี้ โดยให้บริษัทที่เหลือสามารถแยกยื่นรายการเสียภาษีเป็นรายบริษัทหรือสามารถไปขอใช้มาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทกับกลุ่มบริษัทในเครืออื่นได้

อนึ่ง เงื่อนไขการเข้าร่วมเป็นกลุ่มบริษัทในทางปฏิบัติแต่ละประเทศอาจบังคับให้บริษัทสมาชิกทั้งหมดเข้าร่วมเป็นกลุ่มบริษัทในเครือ (All-in, All-out Approach) โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีจากการเลือกปฏิบัติในระหว่างบริษัทสมาชิกด้วยกัน อย่างเช่น ประเทศญี่ปุ่น ฯลฯ แต่ถึงอย่างไรก็ตาม เงื่อนไขดังกล่าวก็ขึ้นอยู่กับนโยบายของแต่ละประเทศ เพราะอย่างในประเทศอิตาลี กำหนดให้ใช้หลักเกณฑ์ทั้งสองอย่างพร้อมกัน โดยแบ่งให้ใช้เงื่อนไขการให้สิทธิเลือกเข้าเป็นกลุ่มบริษัทในเครือ (Cherry-picking Approach) สำหรับ

การรวมหน่วยภาษีภายในประเทศและกำหนดให้ใช้เงื่อนไขการบังคับให้บริษัทสมาชิกทั้งหมดเข้าร่วมเป็นกลุ่มบริษัทในเครือ (All-in, All-out Approach) สำหรับการรวมหน่วยภาษีระหว่างประเทศ เป็นต้น

2.4.5 รอบระยะเวลาบัญชีเดียวกัน

เงื่อนไขในการใช้รอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันของกลุ่มบริษัทในเครือถือเป็นองค์ประกอบสำคัญอีกประการหนึ่ง เพื่อประโยชน์สำหรับการเชื่อมโยงการลงรายการระหว่างกันภายในกลุ่มบริษัทในเครือในทางปฏิบัติ ดังนั้น หลักเกณฑ์ดังกล่าวจึงอาจถือได้ว่าเป็นเงื่อนไขที่ขึ้นอยู่กับภายในของมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัท ทั้งนี้ เพื่อเป็นการลดปัญหาในการลงรายการต่าง ๆ อันมีสาเหตุมาจากความเลื่อมล้ำในการใช้รอบระยะเวลาบัญชีที่แตกต่างกัน อย่างเช่น การกำหนดให้กลุ่มบริษัทในเครือปรับรอบระยะเวลาบัญชีของบริษัทภายในกลุ่มทั้งหมดให้เป็นไปตามรอบระยะเวลาบัญชีของบริษัทแม่หรือรอบระยะเวลาบัญชีกลางที่กำหนดไว้ใช้ร่วมกัน

2.4.6 การยื่นรายการเสียภาษีและวิธีการคำนวณ

ถึงแม้วัตถุประสงค์ของมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัท คือ การปฏิบัติต่อกลุ่มบริษัทในเครือที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดโดยให้ถือเป็นหน่วยทางเศรษฐกิจเดียวกัน แต่ความแตกต่างในเรื่องรูปแบบก็ก่อให้เกิดความแตกต่างต่อผลลัพธ์ที่ตามมา อย่างเช่น ถ้าหากแบ่งพิจารณาตามหน้าที่ในการยื่นรายการเสียภาษีอาจแบ่งออกได้เป็น 2 กลุ่ม คือ

(1.1) การยื่นรายการเสียภาษีในนามแต่ละบริษัท อย่างเช่น กรณีของการเฉลี่ยรายได้ของกลุ่มบริษัท, การบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่ม, และการทำสัญญาโอนผลกำไร-ผลขาดทุน

(1.2) การยื่นรายการเสียภาษีในนามกลุ่มบริษัทในเครือ ได้แก่ การรวมหน่วยภาษี หรือถ้าหากแบ่งพิจารณาตามวิธีการคำนวณภาษี อาจแบ่งออกได้เป็น 2 กลุ่ม คือ

(2.1) การเพิ่มเติมการลงรายการตามที่กฎหมายกำหนด อย่างเช่น การเฉลี่ยรายได้ของกลุ่มบริษัทและการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่ม

(2.2) การปรับปรุงบัญชีภาษีเพื่อหากำไรสุทธิร่วมของกลุ่มบริษัทในเครือ อย่างเช่น การทำสัญญาโอนผลกำไร-ผลขาดทุน และการรวมหน่วยภาษี

ตารางที่ 2.2

ตารางเปรียบเทียบการยื่นรายการเสียภาษีและวิธีการคำนวณ
ของมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทในแต่ละรูปแบบ

	การยื่นรายการเสียภาษี	วิธีการคำนวณ
<u>Group Contribution</u>	บริษัท	การลงรายการ
<u>Group Relief</u>	บริษัท	การลงรายการ
<u>Organschaft</u>	บริษัท	กำไรสุทธิร่วม
<u>Tax Consolidation</u>	กลุ่มบริษัทในเครือ	กำไรสุทธิร่วม

ความแตกต่างดังกล่าวจึงส่งผลกระทบต่อสิทธิ, หน้าที่, และความรับผิดชอบของแต่ละหน่วยภาษี ซึ่งแตกต่างกันออกไป อย่างเช่น กรณีของการเฉลี่ยรายได้ของกลุ่มบริษัทและการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่ม ที่ได้กำหนดหน้าที่ในการยื่นรายการเสียภาษีในนามแต่ละบริษัทและมีวิธีการคำนวณภาษีโดยการอนุญาตให้ลงรายได้หรือรายจ่ายเป็นการเพิ่มเติมตามที่กฎหมายกำหนด ฉะนั้น ความรับผิดชอบในมูลหนี้ภาษีจึงยังคงแยกออกเป็นในแต่ละหน่วยภาษีเช่นเดิมโดยจำเป็นต้องมีหน้าที่ในการแสดงหลักฐานในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการโอนสิทธิรายได้หรือรายจ่ายนั้นเพิ่มเติมขึ้นมา

แต่สำหรับการรวมหน่วยภาษี ซึ่งกำหนดให้ยื่นรายการเสียภาษีในนามกลุ่มบริษัทในเครือเพียงฉบับเดียว ดังนั้น จึงจำเป็นต้องปรับปรุงบัญชีภาษีกำไรสุทธิของแต่ละบริษัทกลายเป็นกำไรสุทธิร่วมของกลุ่มบริษัทในเครือเสียก่อน จึงจะสามารถยื่นรายการเสียภาษีดังกล่าวได้ และนอกจากนี้ ยังมีผลผูกพันทำให้กลุ่มบริษัทในเครือจำเป็นต้องหาบริษัทใดบริษัทหนึ่งขึ้นมาเป็นตัวแทนเพื่อใช้ในการติดต่อกับเจ้าพนักงานประเมิน และรวมไปถึงการที่กลุ่มบริษัทในเครือจะต้องมีความรับผิดชอบในมูลหนี้ภาษีร่วมกันโดยแบ่งความรับผิดแก่บริษัทสมาชิกอย่างเป็นลูกหนี้ร่วม เป็นต้น

ในขณะที่กรณีการทำสัญญาโอนผลกำไร-ผลขาดทุน ถึงแม้จะมีหลักการที่ใกล้เคียงกับการรวมหน่วยภาษีแต่ก็มีรายละเอียดที่แตกต่างออกไป ก็เพราะว่าการทำสัญญาโอนผลกำไร-ผลขาดทุนกำหนดให้แต่ละบริษัทยื่นรายการเสียภาษีนั่นต้องยื่นในนามตนเอง แต่มีการคำนวณภาษีเพื่อหากำไรสุทธิร่วมของกลุ่มบริษัท ดังนั้น การยื่นรายการเสียภาษีของแต่ละบริษัทในครั้งแรกจึงต้องคิดคำนวณจากกำไรสุทธิของแต่ละบริษัทก่อนแล้วจึงค่อยมีการปรับปรุงบัญชีภาษีในลักษณะที่เป็นคล้ายกับเป็นการหักกลบลบหนี้ระหว่างบริษัทเพื่อหากำไรสุทธิร่วม โดยไม่รวมไปถึง

การลงไปในรายละเอียดของรายการที่อยู่ภายใน หลังจากนั้นจึงค่อยกำหนดให้บริษัทแม่มีหน้าที่และความรับผิดชอบในมูลหนี้ภาษีที่เกิดขึ้นเพียงบริษัทเดียว เป็นต้น

2.4.7 เงื่อนไขด้านระยะเวลา

ในบางกรณีการเสียภาษีตามมาตราภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทอาจส่งผลทำให้การเสียภาษีของกลุ่มบริษัทในเครือมากกว่าหรือน้อยกว่าการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามวิธีการปกติ (แล้วแต่กรณีและการวางแผนภาษีที่เกี่ยวข้อง) ฉะนั้น เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีด้วยสลับเปลี่ยนวิธีการเสียภาษีกลับไปกลับมาเพื่อแสวงหาแต่วัตถุประสงค์ทางภาษีเพียงอย่างเดียว จึงจำเป็นต้องมีข้อกำหนดเรื่องระยะเวลาในการใช้มาตราภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทเพื่อเป็นการอุดช่องว่างของข้อกฎหมายดังกล่าวและเพื่อให้จำนวนเงินค่าภาษีเกิดความแน่นอนซึ่งถือเป็นหนึ่งในหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี โดยอาจตัวอย่างได้ อย่างเช่น.—

(1) การกำหนดระยะเวลาขั้นต่ำ

กล่าวคือ ถ้าหากกลุ่มบริษัทในเครือเลือกใช้วิธีการเสียภาษีตามมาตราภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทจะถูกบังคับให้ต้องเลือกใช้วิธีการดังกล่าวสำหรับช่วงระยะเวลาหนึ่ง ซึ่งประมาณ 3-5 ปี แล้วแต่กรณี ภายหลังจากนั้น กลุ่มบริษัทในเครือจึงมีสิทธิในการปรับเปลี่ยนไปใช้วิธีการเสียภาษีตามวิธีการปกติได้

(2) การกำหนดระยะเวลาเป็นวาระ

กล่าวคือ ข้อกำหนดที่ถือกลุ่มบริษัทในเครือที่เลือกใช้วิธีการเสียภาษีตามมาตราภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทจะต้องผูกผันตนไปตลอดวาระตามที่ยื่นคำร้องฯไว้ และเมื่อครบวาระดังกล่าวก็ให้กลุ่มบริษัทในเครือจำเป็นต้องยื่นคำร้องฯ เพื่อขอต่อระยะเวลาเป็นวาระ ๗ ปี

(3) การกำหนดระยะห่างในการกลับเข้ามาร่วมกลุ่มบริษัท

กล่าวคือ แทนที่จะบังคับเรื่องระยะเวลาก่อนมาตราภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัท มาตราดังกล่าวใช้วิธีการป้องกันในช่วงหลังของการรวมกลุ่มบริษัทในเครือด้วยวิธีการกำหนดระยะห่างแก่บริษัทที่ได้ออกจากกลุ่มบริษัทในเครือนั้น มิให้กลับเข้ามาขอรวมคำนวณภาษีกับกลุ่มบริษัทเดิมแทน

(4) การยื่นคำร้องฯ เป็นรายปี

กล่าวคือ การกำหนดให้การยื่นคำร้องฯ แต่ละครึ่งมีผลเฉพาะรอบระยะเวลาบัญชีถัดไปเท่านั้น ซึ่งทำให้กลุ่มบริษัทในเครืออาจต้องคาดคะเนภาวะภาษีสำหรับรอบระยะเวลาบัญชี

ถัดไปพร้อมทั้งยื่นคำร้องเพื่อรอระยะเวลาบัญชีถัดไปเป็นการล่วงหน้าด้วย ทั้งนี้ วัตถุประสงค์อาจเป็นไปเพื่อไม่ให้กลุ่มบริษัทในเครือเลือกยื่นคำร้องฯ เพื่อหวังผลทางภาษีแต่เพียงอย่างเดียว

2.4.8 การสิ้นสุดการใช้มาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัท

การสิ้นสุดการใช้มาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทอาจเกิดขึ้นโดยผลของความสมัครใจของบริษัทสมาชิก หรือโดยผลของกฎหมาย อย่างเช่น การครบวาระตามที่กฎหมายกำหนด ฯลฯ แต่ถึงอย่างไรก็ตาม การสิ้นสุดในทางปฏิบัติอาจเกิดขึ้นด้วยเหตุอื่น ๆ อย่างเช่น

(1) การขาดองค์ประกอบการเป็นกลุ่มบริษัทในเครือ เช่น การขาดคุณสมบัติหรือเกิดความเปลี่ยนแปลงในสัดส่วนการถือหุ้น

(2) บริษัทแม่และ/หรือบริษัทลูก ควบรวมกิจการกับกิจการอื่นที่ไม่มีคุณสมบัติ

(3) การล้มละลาย

(4) การปฏิบัติตามคำสั่งศาล

และไม่ว่าการสิ้นสุดการใช้มาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทจะมีสาเหตุมาจากกรณีใดก็ตาม ผลที่เกิดขึ้นตามมาก็คือ กลุ่มบริษัทในเครือจะต้องกลับไปคำนวณภาษีตามวิธีการแยกหน่วยภาษีตามปกติสำหรับการเสียภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป แต่ทั้งนี้ ในบางกรณีที่มีการสิ้นสุดการใช้มาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทกลางคัน เช่น การสิ้นสุดที่เป็นการฝ่าฝืนข้อบังคับในเรื่องระยะเวลา ฯลฯ อาจก่อให้เกิดบทลงโทษแก่การสิ้นสุดดังกล่าวนั้นตามมาด้วย อย่างเช่น—

(1) การประเมินภาษีย้อนหลังตามวิธีปกติ

กล่าวคือ ผลของการฝ่าฝืนดังกล่าวจึงจำเป็นต้องยกเลิกวิธีมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทออกทั้งหมดและให้เสียภาษีย้อนหลังตามวิธีการปกติ โดยเริ่มนับตั้งแต่ปีที่ภาษีที่ได้เริ่มใช้มาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัท ซึ่งอาจกำหนดให้แต่ละบริษัทภายในกลุ่มดังกล่าวจะต้องร่วมกันรับผิดชอบในจำนวนเงินค่าภาษี และ/หรือเบี้ยปรับเงินเพิ่มที่อาจเกิดขึ้นจากการปรับเปลี่ยนวิธีการคำนวณภาษีอีกด้วย

ทั้งนี้ เมื่อเปรียบเทียบมาตรการดังกล่าวกับรูปแบบการรวมหน่วยภาษี กฎเกณฑ์ลักษณะนี้อาจถือเป็นบทลงโทษในประการสำคัญแก่บริษัทสมาชิก เนื่องจากผลของการประเมินภาษีตามวิธีการปกติจะทำให้แต่ละบริษัทจะต้องรับรู้รายได้จากธุรกรรมที่เกิดขึ้นระหว่างกลุ่มบริษัทในเครือ หรือจะต้องกลับมารับรู้รายได้จากเงินปันผลที่จ่ายจากบริษัทในเครือที่เกิดขึ้นใน

ระหว่างการรวมหน่วยภาษี ซึ่งแต่เดิมได้รับการยกเว้นหรือเลื่อนการรับรู้โดยผลของการรวมหน่วยภาษีนั่นเอง ซึ่งส่งผลทำให้ฐานภาษีในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลเพิ่มสูงขึ้นในทันที

(2) การกำหนดสิทธิในผลขาดทุนแก่บริษัทใดบริษัทหนึ่ง

โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับรูปแบบการรวมหน่วยภาษี กล่าวคือ การสิ้นสุดการรวมหน่วยภาษีมักกำหนดให้ปันส่วนผลขาดทุนสะสมที่เกิดขึ้นระหว่างการรวมหน่วยภาษีแก่บริษัทสมาชิกต่าง ๆ ตามการมีส่วนร่วมได้เสียในการก่อผลขาดทุนนั้น แต่ด้วยบทบังคับดังกล่าวจึงอาจบังคับให้บริษัทที่ออกจากกลุ่มบริษัทในเครือนั้นไม่สามารถนำผลขาดทุนสะสมไปใช้ได้ หรือการกำหนดให้ผลขาดทุนสะสมทั้งหมดนั้นเป็นสิทธิเฉพาะบริษัทแม่บริษัทเดียวเท่านั้น เป็นต้น

(3) การเสียค่าปรับ

กล่าวคือ การสิ้นสุดในลักษณะดังกล่าวอาจมีบทบัญญัติเกี่ยวกับการเสียค่าปรับจากการละเมิดข้อกำหนดเอาไว้ด้วยเพื่อเป็นบทลงโทษ ซึ่งอาจกำหนดไว้ให้ค่าปรับดังกล่าวถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามสำหรับการคำนวณหากำไรสุทธิได้อีกชั้นหนึ่ง

แต่ถึงอย่างไร ถึงแม้ว่าการเปลี่ยนแปลงองค์ประกอบบางประการของกลุ่มบริษัทในเครือแม้เพียงเล็กน้อยสามารถเป็นเหตุทำให้มาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทต้องสิ้นสุดลงก็ตาม แต่ถึงอย่างไร นิติเหตุในบางลักษณะอาจถือเป็นข้อยกเว้นแก่กรณีดังกล่าวได้เนื่องจากผลกระทบที่เกิดขึ้นนั้นไม่กระทบต่อมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทในสาระสำคัญ อย่างเช่น

(1) การควบรวมกิจการในระหว่างกลุ่มบริษัทในเครือด้วยกัน

(2) การแบ่งภาคบริษัทเดิมออกเป็นบริษัทหลายบริษัท (Split of subsidiary) โดยไม่กระทบเรื่องสัดส่วนการถือหุ้นหรืออำนาจควบคุมในกิจการนั้น

(3) การปรับเปลี่ยนโครงสร้างภายในกลุ่มบริษัทในเครือ อย่างเช่น การเปลี่ยนให้บริษัทลูกที่อยู่ในเครือกลายเป็นบริษัทแม่ของกิจการทั้งหมดแทนและกลุ่มบริษัทนั้นยังมีความสัมพันธ์กันเช่นเดิม

อนึ่ง ในทางปฏิบัติอาจมีการมาตรการบังคับให้บริษัทสมาชิกจำเป็นต้องยื่นคำร้องฯ เพื่อขอยกเลิกการใช้มาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัท โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีดังกล่าวจำเป็นต้องพิสูจน์ต่อเจ้าพนักงานประเมินด้วยการขอยกเลิกดังกล่าวไม่ได้เป็นไปเพื่อวัตถุประสงค์ทางภาษี แต่เพียงอย่างเดียวเท่านั้น ซึ่งจากกรณีดังกล่าวจึงเท่ากับว่าเป็นการให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานประเมินในการใช้ดุลพินิจในการอนุญาตแก่กลุ่มบริษัทในเครือ อันถือได้ว่าเป็นมาตรการป้องกัน

การหลีกเลี่ยงภาษีวิธีการหนึ่งที่ป้องกันไม่ให้อำนาจกลุ่มบริษัทในเครือสืบเปลี่ยนวิธีการเสียภาษีไปเรื่อย ๆ เพื่อแสวงหาผลประโยชน์ทางภาษี

2.5 ข้อพึงพิจารณาของมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัท

หนึ่งในวัตถุประสงค์ของการพัฒนามาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทนั้นอาจเพื่อเป็นการอุดช่องว่างของการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามวิธีการปกติ ดังนั้น การปรับใช้มาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทจึงอาจก่อให้เกิดผลดีดังเช่นตามที่ตั้งไว้ในวัตถุประสงค์ซึ่งอาจส่งผลทำให้ระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น แต่ถึงอย่างไรก็ตาม การเพิ่มเติมแนวทางการจัดเก็บภาษีด้วยวิธีการอื่นจึงจำเป็นต้องพิจารณาถึงความพร้อมและความเหมาะสมต่อประเทศนั้น ๆ ด้วยเช่นกัน ดังนั้น สำหรับมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทจึงต้องพิจารณาในแง่มุมอย่างอื่นประกอบด้วย อย่างเช่น.—

1) ความยุ่งยากซับซ้อน

อันเป็นผลโดยตรงจากการเพิ่มเติมข้อกำหนดใดเพิ่มเติมไปจากกฎหมายที่มีผลบังคับใช้ในปัจจุบัน โดยถือเป็นปัญหาที่ส่งผลกระทบต่อทั้งภาครัฐและภาคเอกชนไปพร้อม ๆ กัน ดังนั้น เพื่อเป็นการเตรียมความพร้อมสำหรับการแก้ไขปัญหาดังกล่าว การปรับใช้ในทางปฏิบัติจึงต้องพิจารณาทั้งรูปแบบที่เลือกใช้, ความชัดเจนในการกำหนดรายละเอียดข้อบังคับ, การประชาสัมพันธ์, และการเตรียมความพร้อมแก่เจ้าหน้าที่ทุกฝ่ายในการศึกษาและการเตรียมแก้ไขปัญหาที่อาจเกิดขึ้นตามมา

2) ค่าใช้จ่ายในการดำเนินการ

ค่าใช้จ่ายในการดำเนินการอาจแบ่งออกเป็นในส่วนของภาครัฐและภาคเอกชน โดยสำหรับในทางภาครัฐอาจต้องพิจารณาเปรียบเทียบระหว่างผลกระทบในค่าภาษีที่มีการเปลี่ยนแปลง กับค่าใช้จ่ายที่ต้องใช้ในการประเมินภาษีรูปแบบใหม่เพิ่มเติมจากวิธีการปกติ อย่างไรก็ตาม การพิจารณาดังกล่าวจะต้องครอบคลุมไปถึงปัจจัยอื่นที่สัมพันธ์กันด้วย อย่างเช่น ปัจจัยในการลดปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษี, การส่งเสริมการลงทุนของภาคเอกชน, ตลอดจนไปจนถึงความสามารถในการรวบรวมข้อมูลสารสนเทศของภาครัฐเองด้วย ซึ่งในขณะเดียวกัน สำหรับภาคเอกชน ค่าใช้จ่ายในการดำเนินการแสดงถึงความคุ้มทุนของภาคเอกชนในการเลือกใช้มาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทระหว่างค่าใช้จ่ายในการดำเนินการที่เพิ่มขึ้นกับค่าภาษีที่เปลี่ยนแปลงไป

อนึ่ง ประเด็นในเรื่องค่าใช้จ่ายในการดำเนินการอาจผันแปรไปตามความเจริญก้าวหน้าและความซับซ้อนในทางเศรษฐกิจ กล่าวคือ แรงขับเคลื่อนดังกล่าวอาจยิ่งส่งผลทำให้เกิดจุดคุ้มทุนในการปรับใช้แก่ทั้งภาครัฐและภาคเอกชนมากยิ่งขึ้น อาทิ ประเทศญี่ปุ่น, ประเทศมาเลเซีย, ประเทศแอฟริกาใต้ ฯลฯ ซึ่งให้ความสนใจต่อมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทในรอบระยะเวลา 10 ปีที่ผ่านมา

3) ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการหาช่องว่างของกฎหมาย

เช่นกรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามวิธปฏิบัติ มาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทอาจถูกทำลายด้วยการวางแผนเพื่อหลีกเลี่ยงภาษี ดังนั้น การปรับใช้มาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทจึงต้องมีความรัดกุมและมีความชัดเจนในการร่างกฎหมาย ซึ่งบางส่วนของกรกฎแก้ไขปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีอาจทำได้ด้วยการออกกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทอย่างมีประสิทธิภาพนั่นเอง อย่างเช่น ข้อบังคับเรื่องการใช้ผลขาดทุนสะสม, ข้อบังคับเรื่องระยะเวลา, หรือข้อบังคับเรื่องการเข้าร่วมกลุ่มบริษัทในเครือ ฯลฯ นอกจากนี้ ยังจำเป็นที่จะต้องวางหลักกฎหมายที่ชัดเจนเพื่อลดความยุ่งยากซับซ้อนของกระบวนการต่าง ๆ เพื่อให้เจ้าพนักงานประเมินและผู้มีหน้าที่เสียภาษีเข้าใจกฎเกณฑ์ไปในทิศทางเดียวกันและลดปัญหาเรื่องการตีความข้อกฎหมายที่มีความคลุมเครืออีกด้วย