

บทที่ 3

มาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทของประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศสิงคโปร์

เมื่อเปรียบเทียบจากรูปแบบต่าง ๆ ของมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัท ปรากฏให้เห็นว่ามีรูปแบบที่แต่ละประเทศส่วนใหญ่นำมาปรับใช้ ได้แก่ การรวมหน่วยภาษี (Tax Consolidation) และการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่ม (Group Relief) เพราะฉะนั้น วิทยานิพนธ์ฉบับนี้จึงขอยกตัวอย่างและแสดงรายละเอียดของมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทตามวิธีการดังกล่าวเป็นหลักในการศึกษา แต่ถึงอย่างไรก็ตาม การรวมหน่วยภาษีและการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่มต่างก็มีรายละเอียดภายในที่แตกต่างกันออกไปในแต่ละประเทศ ดังนั้น เพื่อเป็นการศึกษาแนวทางการปฏิบัติจึงขอยกตัวอย่าง การรวมหน่วยภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา เนื่องจากมีประวัติของมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทไม่ต่ำกว่า 80 ปี และยังเป็นประเทศหนึ่งที่มีการจัดตั้งบริษัทในเครือมากที่สุดในโลก และอีกรูปแบบหนึ่งคือการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่มของประเทศสิงคโปร์ เนื่องจากมีข้อกำหนดเกี่ยวกับรายจ่ายที่มีลักษณะและประเภทที่ไม่แตกต่างกับประเทศไทยมากจนเกินไป และยังเป็นประเทศที่มีความเข้มแข็งทางเศรษฐกิจมากเป็นอันดับหนึ่งของภูมิภาคเอเชียอาคเนย์ ฉะนั้น การศึกษาแนววิธีการปฏิบัติของประเทศข้างเคียงจึงอาจมีประโยชน์ต่อการพัฒนาระบบการจัดเก็บภาษีของประเทศไทยได้ดียิ่งขึ้นเพื่อให้สามารถแข่งขันได้กับต่างประเทศโดยเริ่มตั้งแต่ในระดับภูมิภาคเป็นสำคัญ

3.1 มาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทของประเทศสหรัฐอเมริกา

3.1.1 หลักการและความเป็นมา

สาเหตุสำคัญของแนวคิดการรวมหน่วยภาษีในประเทศสหรัฐฯ เริ่มขึ้นในสมัยสงครามโลกครั้งที่ 1 เนื่องจากปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีด้วยวิธีการโยกย้ายเงินกำไรระหว่างบริษัทภายในเครือ โดยที่ในขณะนั้นประเทศสหรัฐฯ ได้ริเริ่มใช้กับภาษีที่จัดเก็บจากกำไรส่วนเกิน (Excess Profits Tax) ก่อนแล้วจึงนำมาใช้กับภาษีเงินได้นิติบุคคลในภายหลังซึ่งก็ได้รับการพัฒนาเปลี่ยนแปลงในรายละเอียดมากขึ้นตามลำดับ อย่างเช่น ระดับชั้นของกฎหมายที่ให้อำนาจ, การ

กำหนดอัตราภาษีที่ใช้กับวิธีการรวมหน่วยภาษีให้เท่ากันกับกรณีการแยกหน่วยภาษีตามวิธีการปกติ, การอนุญาตให้ใช้ผลขาดทุนสะสมของบริษัทลูกมาหักกับผลกำไรของกลุ่มบริษัท, รวมไปถึงรายละเอียดต่าง ๆ ของวิธีการคำนวณภาระภาษี

แนวคิดของการรวมหน่วยภาษี คือ การปฏิบัติต่อบริษัทที่อยู่ในเครือเดียวกันเสมือนหนึ่งเป็นหน่วยภาษีเดียวกัน (Single Entity) หรืออีกนัยหนึ่งกล่าวคือการเปรียบบริษัทลูกต่างๆ ที่อยู่ภายในเครือให้ถือเสมือนเป็นเพียงแผนกหนึ่งของบริษัทแม่เท่านั้น เพราะทั้งนี้ในความเป็นจริงแล้วบริษัทเหล่านี้ก็มีลักษณะเสมือนเป็นบริษัทเดียวกันอยู่แล้ว¹ อันเนื่องมาจากการมีอำนาจจัดการที่มาจากกลุ่มบุคคลกลุ่มเดียวกันนั่นเอง

3.1.2 กฎหมายที่เกี่ยวข้อง

ประเทศสหรัฐฯ กำหนดเรื่องการรวมหน่วยภาษี โดยใช้คำว่า “การยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีร่วมกัน” (Consolidated Tax Return) และออกกฎหมายที่ให้อำนาจในการจัดเก็บภาษีด้วยวิธีการนี้ โดยแบ่งออกเป็น 2 ระดับ คือ กฎหมายระดับนิติบัญญัติและกฎหมายลำดับรอง โดยกำหนดให้อำนาจในการออกกฎหมายเกี่ยวกับการรวมหน่วยภาษีถือเป็นอำนาจของฝ่ายนิติบัญญัติ² ซึ่งกฎหมายระดับนิติบัญญัติในที่นี้ ได้แก่ Internal Revenue Code อันเป็นกฎหมายแม่บทที่กำหนดคำนิยามและกรอบวิธีปฏิบัติต่าง ๆ อีกทั้งยังเป็นกฎหมายที่ให้อำนาจแก่ฝ่ายบริหาร เพื่อให้รัฐมนตรีสามารถออกกฎกระทรวงที่ใช้สำหรับการกำหนดรายละเอียดต่าง ๆ อย่างเช่น วิธีการคำนวณ, การประเมิน, และวิธีการจัดเก็บต่อไป

3.1.3 กรอบวิธีปฏิบัติ

กรอบวิธีปฏิบัติของการรวมหน่วยภาษีของประเทศสหรัฐฯ กำหนดไว้ใน Internal Revenue Code > Subtitle A – Income Tax > Chapter 6 – Consolidated Returns และได้วางกรอบไว้ ดังนี้

¹ American Standard, Inc. v. U.S., Ct.Cl.1979, 602 F.2d 256, 220 Ct.Cl. 411.

² Ibid. p.34.

(1) อภิสัทธีในการยื่นรวมหน่วยภาษี³

Internal Revenue Code ของประเทศสหรัฐอเมริกา บัญญัติไว้โดยมีสาระสำคัญกำหนดว่าการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลร่วมกันนั้น ไม่ใช่เป็นเพียงแค่สิทธิแต่ถือเป็นอภิสัทธีของกลุ่มบริษัทในเครือที่จะเลือกปฏิบัติแทนการแยกยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเป็นรายบริษัท ทั้งนี้ โดยการยื่นคำร้องต่อเจ้าพนักงานประเมินและกลุ่มบริษัทในเครือที่มีความสัมพันธ์ตามที่กฎหมายกำหนดมีความประสงค์และยินยอมที่จะปฏิบัติตามกฎข้อบังคับที่เกี่ยวข้องก่อนวันสุดท้ายของวันครบกำหนดยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี

และนอกจากนี้ เพื่อความชัดเจนในการคิดคำนวณภาษี ถ้าหากมีบริษัทสมาชิกที่เข้าร่วมกับกลุ่มบริษัทในเครือไม่ครบตลอดปีภาษี การยื่นแบบแสดงรายการภาษีร่วมกันจะถือรวมเงินได้ของบริษัทดังกล่าวนั้นเฉพาะช่วงเวลาที่ยื่นร่วมเป็นกลุ่มบริษัทในเครือเท่านั้น

(2) การมอบอำนาจให้ฝ่ายบริหาร⁴

Internal Revenue Code มาตรา 1502 ถือเป็นมาตราสำคัญที่บัญญัติไว้เพื่อมอบอำนาจให้แก่ฝ่ายบริหารโดยบัญญัติไว้ว่า รัฐมนตรีมีอำนาจในการกำหนดรายละเอียดและข้อบังคับตามที่เห็นสมควร เพื่อกำหนดความรับผิดชอบภาษีสำหรับกลุ่มบริษัทในเครือที่เลือกยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีร่วมกันหรือสำหรับแต่ละบริษัทที่เป็นสมาชิกภายในกลุ่ม ทั้งในช่วงเวลาระหว่างหรือหลังการรวมหน่วยภาษี ไม่ว่าในกรณีการยื่นแบบ, ข้อกำหนด, การคำนวณ, การประเมิน, การจัดเก็บ, และการปรับปรุงรายการทางภาษี

ในพฤติการณ์เช่นนี้เพื่อความชัดเจนในการแสดงภาระภาษี, หรือปัจจัยต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง, หรือเพื่อเป็นการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี, และเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่กล่าวมาข้างต้น รัฐมนตรีมีอำนาจกำหนดรายละเอียดและข้อบังคับที่แตกต่างไปจากการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในกรณีที่การแยกยื่นแบบแสดงรายการเป็นรายบริษัทได้

อนึ่ง แม้ว่าการคำนวณภาษีของกลุ่มบริษัทในเครืออาจกระทำได้ในหลายวิธีการ แต่ทั้งนี้จะต้องถือว่าวิธีการตามกฎหมายที่รัฐมนตรียกได้ประกาศกำหนดออกไปแล้วนั้นถือเป็นที่สุด แต่ถึงกระนั้น รัฐมนตรีเองก็ไม่มีอำนาจในการเลือกแนวทางการจัดเก็บที่จัดเก็บภาษีบนเงินได้ที่ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษี⁵

³ Internal Revenue Code มาตรา 1501

⁴ Internal Revenue Code มาตรา 1502

⁵ *supra* note 1, p.34.

(3) การคำนวณและการชำระค่าภาษี⁶

ในกรณีที่มีการเลือกหรือถูกบังคับให้ต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีร่วมกัน ภาระภาษีจะถูกกำหนด, คำนวณ, ประเมิน, จัดเก็บ, และปรับปรุงรายการทางภาษีตามที่กำหนดในกฎกระทรวงโดยผลของมาตรา 1502 ที่มีผลบังคับใช้ก่อนวันสุดท้ายของวันครบกำหนดยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี

(4) ผลขาดทุนที่ใช้ร่วมกันระหว่างประเทศ (Dual Consolidated Loss)⁷

ผลขาดทุนที่ใช้ร่วมกันระหว่างประเทศ หมายถึง ผลขาดทุนของบริษัทที่จัดตั้งตามกฎหมายภายใน แต่อยู่ใต้บังคับให้ต้องเสียภาษีเงินได้ในติบุคคลตามกฎหมายภาษีของต่างประเทศ (ไม่ว่าด้วยเกณฑ์หลักถิ่นที่อยู่หรือหลักแหล่งเงินได้) แต่ทั้งนี้ ไม่รวมถึงผลขาดทุนที่แม้อยู่ภายใต้บังคับของกฎหมายภาษีต่างประเทศแต่ไม่ได้ถูกนำมาหักลบกับเงินได้ที่เกิดขึ้นในบริษัทต่างประเทศนั้น ข้อกำหนดในส่วนนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อป้องกันไม่ให้นำผลขาดทุนที่ใช้ร่วมกันระหว่างประเทศ ซึ่งถือเป็นรายจ่ายไปแล้วหนึ่งในต่างประเทศนำมาหักเป็นรายจ่ายซ้ำสองสำหรับกรณีภายในประเทศ ฉะนั้น จึงกำหนดไม่ให้นำรายการดังกล่าวมาคำนวณเพื่อหักกับรายได้พึงประเมินของบริษัทสมาชิกของกลุ่มบริษัทในเครือได้อีก

(5) ค่านิยาม⁸(5.1) กลุ่มบริษัทในเครือ(5.1.1) คุณสมบัติของบริษัท⁹

การกำหนดคุณสมบัติของบริษัทของประเทศสหรัฐฯ ใช้วิธีการกำหนดคุณสมบัติในเชิงปฏิเสธ กล่าวคือ กำหนดให้บริษัทบางประเภทไม่อาจรวมหน่วยภาษีได้ แทนการอนุญาตที่จะรายการที่ละบริษัท ดังนั้น จึงอาจกล่าวได้ว่าบริษัทใด ๆ ก็ถือว่ามีคุณสมบัติได้เว้นแต่บริษัทดังต่อไปนี้

1. บริษัทที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ในติบุคคล (Tax-Exempt Corporations) เช่น องค์การการกุศล

2. บริษัทประกันภัย (Insurance Corporations)

3. บริษัทที่จดทะเบียนตามกฎหมายต่างประเทศ (Foreign Corporations)

⁶ Internal Revenue Code มาตรา 1503 (a)

⁷ Internal Revenue Code มาตรา 1504 (d)

⁸ Internal Revenue Code มาตรา 1504

⁹ Internal Revenue Code มาตรา 1504 (b)

4. หน่วยองค์กรธุรกิจที่ไม่อยู่ในบังคับของภาษีเงินได้นิติบุคคล เช่น ห้างหุ้นส่วน¹⁰ (Partnerships), S Corporations¹¹, Trusts, Estates เป็นต้น

(5.1.2) ลักษณะความสัมพันธ์¹²

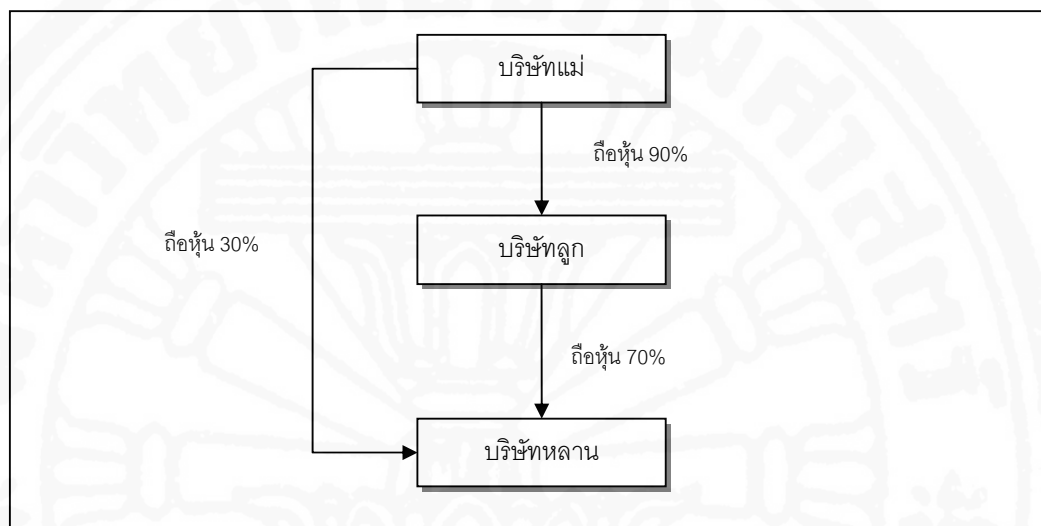
ตามคำนิยามของ “กลุ่มบริษัทในเครือ” หมายความว่า การที่บริษัทแม่เข้าถือหุ้นในบริษัทลูกที่อยู่ในเครือเดียวกันอย่างน้อยหนึ่งบริษัท โดยมีสัดส่วนการถือหุ้นเท่ากับ 80% ของบริษัทลูก และยังรวมไปถึงการถือหุ้นครบ 80% ของบริษัทที่อยู่ในชั้นถัดไปผ่านทาง การเข้าถือหุ้นในนามของบริษัทลูกอีกด้วย

¹⁰ ห้างหุ้นส่วน (Partnerships) ของประเทศสหรัฐฯ ไม่ถือเป็นหน่วยภาษีและไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่ทั้งนี้กฎหมายกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้แก่ ผู้เป็นหุ้นส่วน (Partner) ที่จะต้องนำเงินส่วนแบ่งกำไรไปเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา -- ทั้งนี้ตามระบบภาษีเงินได้นิติบุคคลแบบส่งผ่านไปยังผู้มีรายได้ที่แท้จริง (Conduit System)

¹¹ S Corporation กล่าวคือ โดยทั่วไปในกรณีประเทศสหรัฐฯ เมื่อมีสถานะเป็นบริษัท ก็จะเป็นหน่วยภาษีตามกฎหมายภาษีที่จะอยู่ภายใต้บังคับให้ต้องเสียภาษีทั้งภาษีเงินได้นิติบุคคลในฐานะบริษัทและต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอีกครั้งเมื่อผู้ถือหุ้นได้รับเงินปันผล (ทั้งนี้ตามระบบภาษีเงินได้นิติบุคคลแบบ Classic System) ซึ่งอาจทำให้บริษัทขนาดเล็กต้องรับภาระภาษีที่มากจนเกินไปจากการเสียภาษีซ้ำซ้อน ดังนั้น ประเทศสหรัฐฯ จึงช่วยเหลือบริษัทขนาดเล็ก ให้มีสิทธิเลือกเป็น S Corporation ที่มีสถานะทางกฎหมายธุรกิจคือ บริษัท แต่ทางกฎหมายภาษีกำหนดให้เสียภาษีในลักษณะเดียวกับห้างหุ้นส่วน (Partnerships)

¹² Internal Revenue Code มาตรา 1504 (a) (1)

ภาพประกอบที่ 3.1
ลักษณะความสัมพันธ์ของกลุ่มบริษัทในเครือ
ตามกฎหมายภาษีของประเทศสหรัฐฯ



(5.1.3) การถือหุ้น¹³

การถือหุ้นนับเป็นองค์ประกอบสำคัญที่แสดงว่ากลุ่มบริษัทดังกล่าวมีความสัมพันธ์ที่ใกล้ชิดและแน่นแฟ้นเปรียบเสมือนเป็นหน่วยภาษีเดียวกัน เนื่องจากการมีอำนาจจัดการที่แท้จริงโดยบริษัทแม่เพียงกลุ่มเดียวเท่านั้น ดังนั้น เพื่อให้บรรลುವัตถุประสงค์ดังกล่าวประเทศสหรัฐฯ จึงเลือกสัดส่วนการถือหุ้นโดยกำหนดหลักเกณฑ์ คือ

- 1) เป็นการถือหุ้น 80% ของจำนวนหุ้นที่ออกจำหน่ายทั้งหมด และ
- 2) เป็นการถือหุ้นที่ครอบคลุมสิทธิออกเสียงอย่างน้อย 80% ของสิทธิการลงคะแนนเสียงทั้งหมด

(5.1.3.1) การถือหุ้น 80 %

นอกจากการถือหุ้นในสัดส่วน 80% จะต้องบรรลุองค์ประกอบทั้ง 2 ประการที่ได้กล่าวไว้ข้างต้นพร้อมกันแล้ว การถือหุ้นดังกล่าวยังต้องตีความอย่างเคร่งครัดอีกด้วย เนื่องจากการออกหุ้นของบริษัทอาจมีหลายรูปแบบตามแต่ข้อกำหนดของบริษัท อย่างเช่น การกำหนดให้จำนวนหุ้นกับสิทธิการออกเสียงไว้ไม่เท่ากัน กล่าวคือ หากบริษัท A มีจำนวนหุ้น 5,000 หุ้น แต่บริษัท A แบ่ง

¹³ Internal Revenue Code มาตรา 1504 (a) (4)

ระดับของหุ้นออกเป็นหุ้นในระดับชั้นที่หนึ่ง 1,000 หุ้น (ให้ 1 หุ้นเท่ากับสิทธิออกเสียงเท่ากับ 4 เสียง) และหุ้นระดับชั้นที่สอง 4,000 หุ้น (ให้ 1 หุ้นเท่ากับสิทธิออกเสียง 1 เสียง) เพราะฉะนั้น ถ้าหากบริษัท B ถือหุ้นระดับชั้นที่สองไว้ทั้งหมด 4,000 หุ้น แม้จะเข้าองค์ประกอบในข้อแรกเพราะมีจำนวนหุ้นเกิน 80% แต่ไม่อาจเข้าองค์ประกอบในข้อที่สองเพราะสิทธิออกเสียงมีไม่ครบตามเกณฑ์ เป็นต้น

หรืออย่างกรณีของการถือหุ้นไขว้ (Cross-Holding) ที่อาจทำให้มีการถือหุ้นครบตามจำนวนแต่ไม่มีอำนาจในการจัดการได้ตามความเป็นจริง อย่างเช่น บริษัทแม่ถือหุ้นในบริษัทลูกทั้งหมด 100% แต่บริษัทลูกได้ถือหุ้นในบริษัทแม่ 30% ฉะนั้นในความเป็นจริงแม้บริษัทแม่จะถือหุ้นครบตามจำนวน แต่อำนาจการจัดการแท้จริงมีเพียง 70% เท่านั้น นอกจากนี้ ยังรวมไปถึงกรณีที่บริษัทถือหุ้นของตัวเองไว้ (Treasury Stock) จำนวนหุ้นในส่วนนี้จึงไม่อาจนำมารวมคำนวณในการหาสัดส่วนการถือหุ้นได้¹⁴ เช่นกัน เพราะการถือหุ้นของบริษัทตัวเองย่อมทำให้ครอบสัดส่วนที่บริษัทอื่นจะเข้าไปถือหุ้นไม่อาจพิจารณาจากจำนวนเต็ม 100 %

(5.1.3.2) การถือหุ้นโดยตรง / การถือหุ้นโดยอ้อม

การถือหุ้นโดยตรง กล่าวคือ การที่บริษัทหนึ่งถือหุ้นของอีกบริษัทหนึ่งโดยไม่ได้ผ่านทางบริษัทใด ซึ่งตามกรณีการรวมหน่วยภาษีกำหนดให้บริษัทแม่ต้องถือหุ้นในบริษัทลูกไว้ไม่ต่ำกว่า 80% แต่ถึงอย่างไรก็ตาม บริษัทแม่อาจถือหุ้นในบริษัทลูกหลาย ๆ บริษัทพร้อมกันก็เป็นได้ ซึ่งก็ถือเป็นกลุ่มบริษัทในเครือได้เช่นเดียวกัน อย่างเช่น กรณีที่บริษัทแม่เป็นบริษัท Holding Company เป็นต้น

อีกกรณีหนึ่ง คือ การถือหุ้นโดยอ้อม หมายถึง การที่บริษัทหนึ่งถือหุ้นของอีกบริษัทหนึ่งโดยผ่านทางบริษัทอื่น เช่น การขยายบริษัทในเครือในระดับถัดลงไปจากบริษัทลูก เช่น บริษัทหลาน ฯลฯ ตราบใดที่บริษัทแม่ยังคงมีความสัมพันธ์เทียบเท่ากับการถือหุ้นไม่ต่ำกว่า 80% ในบริษัทนั้น ๆ อย่างเช่น บริษัทแม่อาจถือหุ้นเพียง 30 % ในบริษัทหลานเท่านั้น แต่ก็ให้บริษัทลูกที่ตนถือหุ้นอยู่เข้าถือหุ้นในส่วนที่เหลือแทน เป็นต้น

(5.1.3.3) วัตถุประสงค์เพื่อมีส่วนร่วมในการดำเนินงาน (Direct Ownership)

เพื่อความชัดเจนในการตีความ การถือหุ้นนอกจากจะต้องเข้าองค์ประกอบข้างต้นแล้วยังต้องพิจารณาวัตถุประสงค์ในการถือหุ้นอีกด้วย กล่าวคือ การถือหุ้นจะต้องมีวัตถุประสงค์เพื่อการมีส่วนร่วมในการดำเนินงาน อย่างเช่น ในกรณีถือหุ้นครบตามองค์ประกอบแต่ยังไม่มีเปลี่ยนแปลงทางทะเบียน สำหรับกรณีเช่นนี้ สามารถถือได้ว่ามี การถือหุ้นครบตามองค์ประกอบได้

¹⁴ Borg v. International Silver Co., 11 F.2d 147 (C.C.A. 2d Cir. 1925)

เพราะการจดทะเบียนถือเป็นข้อสันนิษฐานถึงวัตถุประสงค์เพื่อการมีส่วนร่วมในการดำเนินงานอย่างหนึ่ง¹⁵ เว้นแต่จะมีหลักฐานอื่นที่แสดงเจตนาเป็นอย่างอื่น หรือในอีกกรณีหนึ่ง คือ การถือหุ้นโดยตัวแทน (Nominee)¹⁶ ที่อำนาจการจัดการแท้จริงจะอยู่ที่บริษัทตัวการ ก็จะได้ถือว่าบริษัทตัวการถือหุ้นโดยถูกต้องสมบูรณ์แล้ว

แต่ในทางกลับกัน ถ้าหากการถือหุ้นมีวัตถุประสงค์เพื่อทางการค้า (Beneficial Ownership) หรือการถือครองหุ้นโดยไม่มีจุดมุ่งหมายเพื่อการบริหารงาน ซึ่ง ณ ที่นี้หมายความว่า กรณีที่เจ้าหนี้ยึดถือหุ้นไว้เป็นหลักประกันการชำระหนี้¹⁷ กรณีดังกล่าวก็จะถือว่าบริษัทยังคงเป็นเจ้าของหุ้นเหล่านั้นจนกว่าจะถึงวันครบกำหนดชำระหนี้ที่ค้ำประกันหรือวันที่ผิดสัญญา¹⁸ เพราะไม่ว่าหุ้นจะถูกถือโดยบุคคลอื่นและมีสิทธิอื่นโดยอยู่เหนือสิทธิของผู้ถือหุ้น ตัวผู้ถือหุ้นก็ยังคงถือเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในหุ้นอยู่นั่นเอง¹⁹ หรือในอีกกรณีหนึ่ง คือ การซื้อขายหุ้นที่ต้องทำตามแบบที่พนักงานเจ้าหน้าที่กำหนด ฝ่ายผู้ซื้อก็จะถือว่าเป็นผู้ถือหุ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในทางการค้าระหว่างที่ต้องขออนุญาต²⁰ หรือในกรณีการซื้อหุ้นที่มีเงื่อนไขบังคับหลัง บริษัทถูกที่ถูกซื้อขายจะยังคงอยู่กลุ่มบริษัทในเครือกับบริษัทแม่จนกว่าเงื่อนไขตามสัญญาจะลุล่วง²¹

อนึ่ง การถือหุ้นตามวิธีการปกติโดยทั่วไป บริษัทผู้เป็นเจ้าของหุ้นย่อมได้รับข้อสันนิษฐานว่า การถือหุ้นดังกล่าวมีวัตถุประสงค์ทั้งเพื่อการบริหารจากกรณีการมีสิทธิในการออกเสียง และเพื่อทางการค้าจากกรณีการมีสิทธิได้รับเงินปันผล²² พร้อมกันอยู่แล้ว

(5.1.3.4) ระยะเวลาที่เริ่มถือหุ้น

การตีความเคร่งครัดและวัตถุประสงค์ของการถือหุ้นที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น อาจขยายความเรื่องระยะเวลาที่เริ่มถือหุ้น กล่าวคือ วันที่ได้ถือได้ว่าการถือหุ้น หมายความว่า วันที่ผู้ได้รับ

¹⁵ Intervest Enters., Inc., 30 TCM 1361 (1971)

¹⁶ Macon, Dublin & Savannah RR, 40 BTA 1266 (1939) และ Boston Structural Steel Co., 1 BTA 1004 (1935)

¹⁷ Lavensein Corp. v. Comm'r, 25 F2d 375 (4th Cir. 1928) และ Rev. Rul. 55-458, 1955-2 CB 579

¹⁸ Priv. Ltr. Rul. 7835007

¹⁹ Doernbecher Mfg Co. v. Comm'r, 80 F2d 573 (9th Cir. 1935)

²⁰ Cf. Tennessee Natural Gas Lines, Inc., 71 TC 74 (1978)

²¹ Priv. Ltr. Rul. 8120163

²² Miami Nat'l Bank, 67 TC 793 (1977). และ Rev. Rul. 74-178, 1974-1 CB 196;

การโอนหุ้นได้รับทั้งผลประโยชน์และภาระต่าง ๆ ที่ได้มาจากการถือหุ้น เพราะฉะนั้น ระยะเวลาดังกล่าวจึงมีใช้แต่วันที่มีการทำสัญญาเท่านั้น²³

นอกจากนี้ การชำระค่าหุ้นไม่ถือเป็นการรับรองการเปลี่ยนตัวผู้ถือหุ้น²⁴ เนื่องจากเมื่อพิจารณาประกอบกับข้อสันนิษฐานการถือหุ้นจากสมุดทะเบียน การซื้อขายหุ้นแม้ยังไม่มีการชำระค่าหุ้น แต่เมื่อได้มีการเปลี่ยนแปลงทางทะเบียนและในแบบแสดงรายการผู้เสียภาษีแล้ว ก็อาจถือได้ว่าเป็นการได้หุ้นตามความหมายนี้ ไปจนกว่าจะมีเหตุที่ทำให้การได้หุ้นนั้นมาโมฆะ²⁵ แต่ถึงอย่างไรก็ตาม ข้อยกเว้นสำหรับกรณีดังกล่าว คือ ถ้าหากคาดได้ว่าจะไม่มีการชำระค่าหุ้นหรือมีกฎหมายบังคับว่าต้องมีการชำระค่าหุ้นเสียก่อนจึงจะถือว่าเป็นผู้ถือหุ้นโดยชอบด้วยกฎหมาย ก็จะมีหมายความว่าต้องมีการชำระค่าหุ้นเสียก่อนจึงจะมีสิทธิรวมหน่วยภาษีได้²⁶

และกรณีการโอนหุ้นอันมีเหตุที่จะต้องยกเลิกธุรกรรมในท้ายที่สุด ไม่ว่าจะด้วยเหตุข้อโกงหรือเหตุจากการทำนิติกรรมโดยไม่ถูกต้องตามเจตนา ก็สามารถถือเป็นเหตุที่ห้ามไม่ให้มีการรวมหน่วยภาษีได้เช่นกัน ถ้าเกิดขึ้นภายในปีเดียวกันกับที่มีการยื่นรวมหน่วยภาษี²⁷ แต่ถ้าหากเหตุดังกล่าวไม่ปรากฏให้เห็นภายในปีเดียวกัน ก็อาจให้ถือเป็นหน่วยภาษีเดียวกันในระหว่างนั้นไปก่อนก็ได้²⁸

(5.1.4) หุ้น

ลักษณะสำคัญของหุ้น คือ จะต้องเป็นหุ้นที่มีสิทธิออกเสียง (Voting Power) โดยอาจพิจารณาได้จากการมีสิทธิในการเลือกกรรมการ (Director)²⁹ เป็นต้น ดังนั้น ไม่ว่าหุ้นในรูปแบบใดก็ตาม เช่น หุ้นสามัญ(Common Stock), หุ้นบุริมสิทธิ (Preferred Stock), หุ้นในชั้นอื่น ๆ³⁰, หรือแม้แต่กรณีการแจกหุ้นของบริษัทให้แก่พนักงาน (Employee Stock Ownership Plan - ESOP) ถ้าหากหุ้นดังกล่าวเป็นหุ้นที่มีสิทธิออกเสียง ก็จะสามารถเข้าองค์ประกอบของการถือหุ้นได้เช่นกันเดียวกัน

²³ Priv. Ltr. Rul. 8228009

²⁴ Tam 9723010

²⁵ Merlite Indus., Inc., 34 TCM 1361 (1975)

²⁶ GCM 39472

²⁷ Rev. Rul. 80-58, 1980-1 CB 181

²⁸ Rev. Rul. 78-119, 1978-1 CB 277

²⁹ Rev. Rul. 69-126, 1969-1 CB 218

³⁰ Rudolph Wurlitzer Co. v. Comm'r, 81 F2d 971 (6th Cir.)

โดยอาจยกตัวอย่างลักษณะของหุ้นที่พบเห็นเป็นปกติได้ ดังต่อไปนี้

1) หุ้นสามัญ (Common Stock)

กล่าวคือ แม้ลักษณะของหุ้นสามัญอาจขึ้นอยู่กับข้อบังคับของแต่ละบริษัท แต่หุ้นสามัญโดยทั่วไปมีสิทธิออกเสียงอย่างเต็มที่ จึงถือได้ว่าเป็นหุ้นที่มีคุณสมบัติครบถ้วนตามหลักการข้างต้น

2) หุ้นบุริมสิทธิ (Preferred Stock)³¹

กล่าวคือ เนื่องจากหุ้นบุริมสิทธิอาจแบ่งออกเป็นหุ้นบุริมสิทธิที่มีสิทธิออกเสียงและไม่สิทธิออกเสียง โดยในส่วนที่มีสิทธิออกเสียงย่อมเป็นไปตามหลักเกณฑ์ปกติ แต่ถ้าหากเป็นหุ้นบุริมสิทธิที่ไม่มีสิทธิออกเสียง ประเทศสหรัฐฯ ได้กำหนดเงื่อนไขเป็นการเพิ่มเติมไว้โดยกำหนดให้หุ้นบุริมสิทธิที่ไม่มีสิทธิออกเสียงที่มีลักษณะตามองค์ประกอบดังต่อไปนี้ไม่สามารถนำมานับรวมในเกณฑ์การถือหุ้นได้

1. ถูกจำกัดการได้รับเงินปันผล และไม่อาจมีส่วนร่วมในการบริหารงานของบริษัท
2. ถูกจำกัดค่าหุ้นไว้ไม่เกินส่วนที่ตราไว้ หากมีการใช้สิทธิในการไถ่ถอนและสิทธิในการชำระหนี้ (ยกเว้นมีเหตุอันสมควร)
3. ไม่สามารถแปลงหุ้น ให้กลายเป็นหุ้นในชั้นอื่นได้

แต่ถึงอย่างไรก็ตาม เนื่องจากหลักทรัพย์ต่าง ๆ ในปัจจุบันมีความคล้ายคลึงกับลักษณะหุ้น อย่างเช่น กรณีความหมายของ Option ซึ่งก็มีความหมายกว้าง เช่น Warrant, Convertible Obligations, Redemption Agreement, Redeem, Transfer Stock, Cash Settlement Options, Phantom Stock, Stock Appreciation Rights ฯลฯ ดังนั้น ประเทศสหรัฐฯ จึงได้ให้อำนาจแก่ฝ่ายบริหารในการออกกฎกระทรวง เพื่อให้กำหนดให้ชัดเจนและใช้เป็นแนวทางปฏิบัติสำหรับการจำแนกลักษณะหลักทรัพย์ต่าง ๆ ที่สอดคล้องกับหลักการของการรวมหน่วยภาษี แต่ทั้งนี้ ในทางกลับกันก็อาจกำหนดให้หุ้นบางประเภทที่ไม่อาจนำมาใช้ในการรวมหน่วยภาษีได้เช่นกัน ทั้งนี้ สาเหตุสำคัญที่ให้อำนาจเจ้าหน้าที่ในการตัดสินใจดังกล่าว เนื่องจากเพื่อเป็นมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีที่อาจเกิดขึ้นจากความไม่แน่นอนของลักษณะของหุ้นนั่นเอง

(5.2) การกลับมารวมหน่วยภาษีกับกลุ่มบริษัทในเครือเดิม³²

บทบัญญัติเรื่องการรวมหน่วยภาษีอีกครั้งหนึ่งถือเป็นองค์ประกอบสำคัญที่จำเป็นต้องมีการกำหนดค่านิยามไว้เป็นพิเศษ เนื่องจากมีวัตถุประสงค์ในการป้องกันการหลีกเลี่ยง

³¹ Internal Revenue Code มาตรา 1504 (a) (4)

³² Internal Revenue Code มาตรา 1504 (a) (3)

ภาษีจากกรณีการแสวงหาประโยชน์จากการใช้ผลขาดทุนของหน่วยภาษีอื่น กล่าวคือ ถ้าหากมีการยกเลิกการรวมหน่วยภาษีหรือบริษัทลูกได้ออกจากการเป็นสมาชิกของกลุ่มบริษัทในเครือ และบริษัทดังกล่าวนั้นประสงค์จะรวมหน่วยภาษีอีกครั้งกับกลุ่มบริษัทเดิมหรือกลุ่มบริษัทที่มีบริษัทแม่เป็นบริษัทเดิม บริษัทดังกล่าวไม่สามารถยื่นของรวมหน่วยภาษีได้อีกจนกว่าจะเว้นระยะห่างกับวันที่ได้ออกมาจากกลุ่ม 5 ปีเสียก่อนจึงจะมีสิทธิของรวมหน่วยภาษี

แต่ถึงอย่างไรก็ตาม กฎหมายก็ได้ให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานประเมินในการกำหนดระยะเวลาที่สั้นกว่าได้ แต่ทั้งนี้ บริษัทดังกล่าวนั้นก็ต้องการยื่นคำร้องขอยกเว้นระยะเวลา 5 ปีดังกล่าวด้วย โดยที่เจ้าพนักงานประเมินก็จะขอหลักฐานที่แสดงระเอียดและความชัดเจนว่าไม่มีจุดประสงค์เพื่อการหลีกเลี่ยงภาษี

3.1.4 วิธีการคำนวณภาระภาษี

สืบเนื่องจากการมอบอำนาจให้ฝ่ายบริหารออกข้อกำหนดอันเป็นรายละเอียดของวิธีการรวมหน่วยภาษี รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังจึงได้ออกกฎกระทรวง³³ โดยมีใจความสำคัญ ดังต่อไปนี้

(1) การชำระภาษีระหว่างปี³⁴

กล่าวคือ ถึงแม้กลุ่มบริษัทในเครือจะยื่นรายการเสียภาษีร่วมกันตามวิธีการรวมหน่วยภาษีแล้วก็ตาม แต่ถึงอย่างไร กลุ่มบริษัทในเครือก็ยังคงอยู่ภายใต้บังคับเรื่องชำระภาษีระหว่างปีเช่นเดียวกันกับวิธีการตามปกติ ดังนั้น เพื่อไม่ให้เกิดความสับสนว่าสมควรใช้ฐานภาษีใดในการคิดคำนวณภาษีสำหรับการชำระภาษีระหว่างปี ประเทศสหรัฐฯ จึงกำหนดให้เกิดความชัดเจนว่า ภายหลังจากการรวมหน่วยภาษีแล้ว การชำระภาษีระหว่างปีในช่วง 2 ปีแรกกำหนดให้กลุ่มบริษัทในเครือสามารถเลือกได้ระหว่างฐานภาษีแบบแยกหน่วยภาษีหรือรวมหน่วยภาษี แต่ถ้าหากเป็นปีภาษีถัด ๆ ไปกำหนดให้ต้องใช้ยื่นฐานภาษีแบบรวมหน่วยภาษีเท่านั้น นอกจากนี้ การพิจารณาเรื่องโทษของการไม่ชำระภาษีระหว่างปีก็กำหนดให้เป็นไปตามฐานดังที่ได้กล่าวมาด้วยเช่นกัน

³³ Code of Federal Regulations >> Title 26 — Internal Revenue >> Chapter I — Internal Revenue Service, Department of the Treasury >> Subchapter A — Income Tax >> Part 1 – Income Taxes Consolidated Returns >> Returns and Payment of Tax Consolidated Return Regulations

³⁴ Treasury Regulation 1.1502-5

ในกรณีที่เกิดความแตกต่างในการยื่นแบบฯ เช่น กลุ่มบริษัทในเครือยื่นรวมหน่วยภาษี แต่บริษัทลูกกลับยื่นเสียภาษีระหว่างปีแบบแยกหน่วย กฎหมายจึงกำหนดให้จำนวนเงินค่าภาษีที่บริษัทลูกได้จ่ายออกไปสามารถนำไปหักเป็นเครดิตกับจำนวนเงินค่าภาษีที่บริษัทลูกที่เป็นบริษัทสมาชิกต้องรับผิดชอบต่อกลุ่มบริษัทในเครือของตนเองได้ หรือในกรณีกลับกัน ถ้าหากกลุ่มบริษัทในเครือไม่มีการรวมหน่วยภาษีแต่กลับการชำระภาษีระหว่างปีแบบรวมหน่วยภาษี จำนวนเงินค่าภาษีที่ได้จ่ายทั้งหมดก็จะถูกปันส่วนกลับไปให้แต่ละบริษัท แต่ถึงอย่างไร ทั้งสองกรณีจะต้องดำเนินการโดยได้รับการอนุญาตจากเจ้าพนักงานประเมินก่อนเสมอ

อนึ่ง แบบแสดงรายการการยื่นชำระภาษีระหว่างปีจำเป็นที่จะต้องระบุถึง ชื่อ, ที่อยู่, หมายเลขประจำตัวของผู้เป็นนายจ้าง, และหน่วยงานของสรรพากรพื้นที่ของแต่ละบริษัทสมาชิกภายในกลุ่มบริษัทในเครือด้วย

(2) ความรับผิดในมูลหนี้ภาษี³⁵

ความรับผิดในมูลหนี้ภาษีตามวิธีการรวมหน่วยภาษีของประเทศสหรัฐฯ กำหนดให้บริษัทแม่และบริษัทลูกทุก ๆ บริษัทต้องรับผิดชอบร่วมกันอย่างลูกหนี้ร่วม และยังกำหนดไว้อีกด้วยว่า ข้อตกลงแบ่งความรับผิดระหว่างกันเองภายในกลุ่มบริษัทในเครือถือเป็นเพียงข้อตกลงภายในและไม่อาจใช้ยันกับเจ้าพนักงานประเมินได้ นอกจากนี้ ไม่ว่าในกรณีบริษัทลูกจะเข้ามาเป็นสมาชิกของกลุ่มบริษัทในเครือจะเริ่มขึ้นระหว่างปีหรือไม่ก็ตาม บริษัทลูกก็ต้องร่วมรับผิดชอบเต็มจำนวนค่าภาษี แต่ในทางกลับกัน ถ้าหากเป็นกรณีบริษัทลูกออกจากการเป็นสมาชิกระหว่างปีภาษี เจ้าพนักงานประเมินอาจใช้ดุลพินิจในการปันส่วนความรับผิดในมูลหนี้ภาษีเฉพาะส่วนที่บริษัทลูกนั้น ๆ ต้องรับผิดชอบก็ได้

(3) กำไรสุทธิรวม (Consolidated Taxable Income)³⁶

การรวมหน่วยภาษีของประเทศสหรัฐฯ ภาระภาษีของกลุ่มบริษัทในเครือดังกล่าวให้คิดคำนวณบนฐาน “กำไรสุทธิรวม” อันถือเป็นฐานภาษีที่แท้จริงของการรวมหน่วยภาษี มิใช่การคิดคำนวณบนฐานกำไรสุทธิของแต่ละบริษัทอีกต่อไป ซึ่งทำให้แต่ละบริษัทดังกล่าวต้องปรับปรุงรายการบัญชีภาษีเพื่อหากำไรสุทธิรวม อย่างเช่น การตัดรายการที่เกิดจากการจ่ายเงินปันผลระหว่างกันภายในกลุ่มบริษัทในเครือ เนื่องจากการจ่ายเงินปันผลภายในกลุ่ม ทำให้รายจ่ายของบริษัทหนึ่งนั้นก่อให้เกิดรายได้ในอีกบริษัท ซึ่งก็เท่ากับว่ากลุ่มบริษัทในเครือในความเป็นจริงมิได้

³⁵ Treasury Regulation 1.1502-6

³⁶ Treasury Regulation 1.1502-11

เกิดรายได้ขึ้นแต่อย่างไร เป็นต้น ดังนั้น วิธีการหากำไรสุทธิรวมจึงประกอบด้วยรายการและขั้นตอน ดังต่อไปนี้

(1) การหากำไรสุทธิของแต่ละบริษัท ตามวิธีการคำนวณภาวะภาษีเงินได้นิติบุคคลตามวิธีการปกติ (แบบแยกหน่วยภาษี)

(2) ปรับปรุงรายการกำไรสุทธิของแต่ละบริษัท อย่างเช่น

(2.1) การตัดรายการเงินปันผลระหว่างบริษัทภายในกลุ่ม

(2.2) ปรับปรุงรายการในกรณีธุรกรรมระหว่างบริษัท

(3) ปรับปรุงรายการตามกรณี “รายการร่วม” ได้แก่

(3.1) ผลรวมของผลขาดทุนสะสม

(3.2) ผลรวมของผลได้ส่วนทุน

(3.3) ผลรวมของผลขาดทุนส่วนทุนตามมาตรา 1231

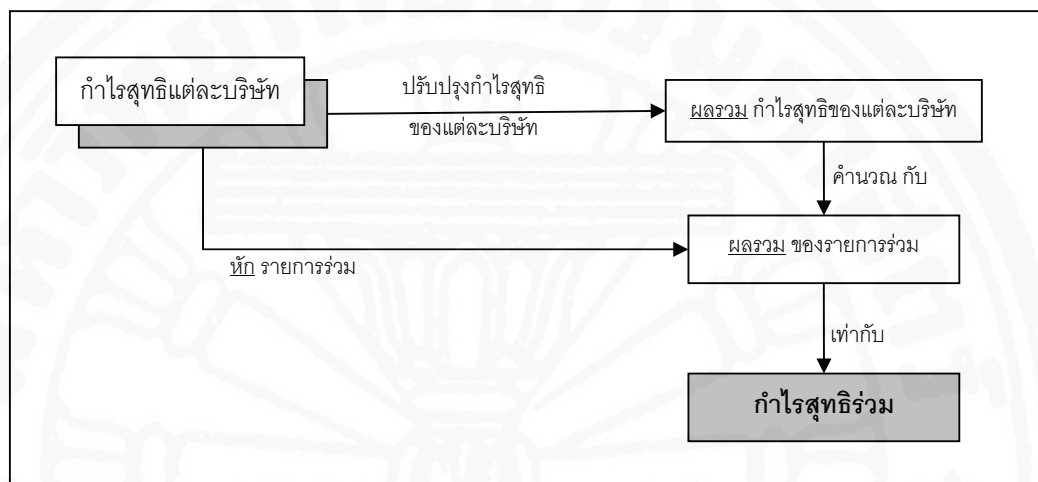
(3.4) ผลรวมของเงินบริจาค

(3.5) ผลรวมของเงินปันผลที่ได้จากบริษัทนอกกลุ่ม

(4) กำไรสุทธิรวม

ชำนาญกหอสมุด

ภาพประกอบที่ 3.2
 วิธีการคำนวณภาระภาษีตามวิธีการรวมหน่วยภาษี
 ตามกฎหมายภาษีของประเทศสหรัฐฯ



(4) การปรับปรุงกำไรสุทธิของแต่ละบริษัท (Separate Taxable Income)³⁷

วิธีการเริ่มต้นของการปรับปรุงกำไรสุทธิของแต่ละบริษัทกำหนดให้เป็นไปตามวิธีการคำนวณหาฐานกำไรสุทธิเช่นเดียวกับวิธีการแยกหน่วยภาษีตามปกติ และอาจมีการตัดรายการเงินปันผลระหว่างบริษัทภายในกลุ่ม (หากมี) หลังจากนั้น จึงดำเนินการปรับปรุงกำไรสุทธิดังกล่าวตามรายการดังต่อไปนี้

- 1) รายการธุรกรรมระหว่างบริษัทภายในกลุ่ม (Intercompany Transaction)
- 2) รายการตามหลักเกณฑ์การรับรู้ทางบัญชี
- 3) รายการในเรื่องส่วนเกินของผลขาดทุนในมูลค่าหุ้น (Excess Loss Accounts)
- 4) การคำนวณเรื่องค่าเสื่อมและค่าสึกหรอ
- 5) หัก รายการผลขาดทุนสะสม
- 6) หัก รายการผลได้-ผลขาดทุนส่วนทุน (Capital Gain/Loss)
- 7) หัก รายการผลได้-ผลขาดทุนส่วนทุนตามมาตรา 1231
- 8) หัก รายการเงินบริจาค
- 9) หัก รายการเงินปันผลที่ได้จากบริษัทนอกกลุ่ม

³⁷ Treasury Regulation 1.1502-12

(5) **ธุรกรรมระหว่างบริษัทภายในกลุ่ม (Intercompany Transaction)**³⁸

ธุรกรรมระหว่างบริษัทภายในกลุ่ม คือ การทำธุรกรรมระหว่างบริษัทที่เป็นสมาชิกของกลุ่มบริษัทในเครือ ยกตัวอย่างเช่น การซื้อขายทรัพย์สิน, การให้บริการ, การเช่า, การให้กู้ยืมเงิน, การให้ใช้สิทธิ ฯลฯ ดังนั้น วัตถุประสงค์ของการปรับปรุงรายการตามวิธีการนี้ คือ การปรับปรุงรายการเพื่อให้แสดงสถานะของกำไรสุทธิรวมที่แท้จริงของกลุ่มบริษัทในเครือ โดยการขจัดธุรกรรมระหว่างบริษัทภายในกลุ่ม เพื่อไม่ให้กำไรสุทธิรวมของกลุ่มบริษัทถูกปรุงแต่งด้วยการสร้าง, การหักล้าง, การย่น, หรือการขยายระยะเวลาการรับรู้ อันเป็นผลสืบเนื่องจากธุรกรรมเหล่านั้น

และเพื่อประโยชน์เฉพาะในส่วนนี้เท่านั้น กฎหมายจึงเปรียบบริษัทผู้ซื้อและบริษัทผู้ขายถือแยกกันเป็นคนละหน่วยกัน (แต่อาจเปรียบเสมือนกับการแยกเป็นแผนกต่าง ๆ ของบริษัทเดียวกันมากกว่า) และการลงรายการของธุรกรรมการซื้อขายภายในกลุ่มจึงต้องลงรายการในทั้งสองฝ่ายของหน่วยย่อยดังกล่าว ซึ่งแบ่งออกได้เป็น 2 ประการ คือ

- 1) รายการที่ปรากฏอยู่บัญชีของฝ่ายขาย เรียกว่า “รายการระหว่างบริษัท” (Intercompany Items) และ
- 2) รายการที่ปรากฏอยู่บัญชีของฝ่ายซื้ออันเป็นผลพวงมาจากรายการระหว่างบริษัท เรียกว่า “รายการสืบเนื่อง” (Corresponding Items)

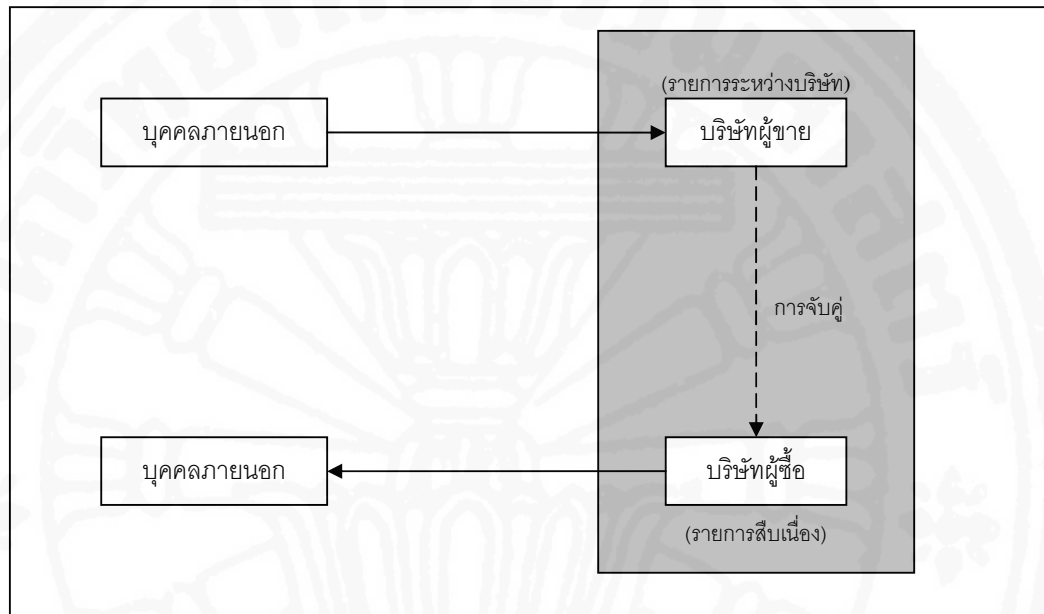
โดยเมื่อแบ่งลักษณะธุรกรรมออกจากกันแล้ว การลงรายการเพื่อบันทึกในกรณีธุรกรรมระหว่างบริษัทภายในกลุ่มถือหลักการ “วิธีการจับคู่” (Matching Rule) กล่าวคือ รายการทั้งสองจะได้รับการพิจารณาก็คือเมื่อรายการนั้น ๆ สร้างผลกระทบในระดับของกลุ่มบริษัทในเครือ ดังนั้น การนับช่วงระยะเวลาทั้งหมดจึงต้องเริ่มนับตั้งแต่บริษัทผู้ขายได้ทรัพย์สินมาจนกระทั่งบริษัทผู้ซื้อได้ขายทรัพย์สินชิ้นนั้นออกไปยังบุคคลภายนอกกลุ่มบริษัทในเครือ (Holding Period of Matching Rule) เพราะฉะนั้น กำหนดเวลาในการลงรายการตามวิธีการจับคู่ (Timing of Matching Rule) จึงได้แก่

บริษัทฝ่ายขาย - บริษัทฝ่ายขายมีหน้าที่ลงบันทึก “รายการระหว่างบริษัท” เพื่อแสดงให้เห็นถึงช่วงระยะเวลา เมื่อได้เปรียบเทียบรายการดังกล่าวนี้กับ “รายการสืบเนื่อง” ของบริษัทผู้ซื้อ

บริษัทฝ่ายซื้อ - บริษัทฝ่ายซื้อโดยปกติย่อมลงบันทึก “รายการสืบเนื่อง” ตามเกณฑ์การรับรู้ของบริษัทตน แต่ผลของกำหนดเวลาในการลงรายการทำให้จะมีการพิจารณาก็คือเมื่อบริษัทผู้ซื้อนั้นได้ขายทรัพย์สินที่ซื้อมาให้บุคคลภายนอกกลุ่มแล้ว

³⁸ Treasury Regulation 1.1502-13

ภาพประกอบที่ 3.3
 วิธีการคำนวณธุรกรรมระหว่างบริษัทภายในกลุ่ม
 ตามกฎหมายภาษีของประเทศสหรัฐฯ



แต่ทั้งนี้ การทำธุรกรรมระหว่างบริษัทภายในกลุ่มโดยปกติมักไม่ส่งผลกระทบต่อมูลค่ารวมของสินทรัพย์ของกลุ่มบริษัทในเครือข่ายใด เนื่องจากหนี้ของทั้งสองฝ่ายจะหักลบกลบหนี้กันเองไปในที่สุด เพราะฉะนั้น ธุรกรรมระหว่างภายในกลุ่มในกรณีทั่วไปจึงอาจไม่ต้องปรับปรุงรายการเป็นกรณีพิเศษ แต่ข้อยกเว้นในกรณีดังกล่าว คือ กรณีการเปลี่ยนมือของทรัพย์สินที่มีลักษณะเป็นทุน เป็นต้น

แต่ถึงอย่างไรก็ตาม ก็มีกรณีที่อนุญาตให้บริษัทฝ่ายขายสามารถรับรู้รายการได้ในทันทีโดยไม่ต้องรอจับคู่กับรายการสืบเนื่องได้ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ “วิธีการเร่งระยะเวลา” (Acceleration Rule) กล่าวคือ เป็นหลักเกณฑ์สำหรับกรณีที่ไม้อาจถือกลุ่มบริษัทในเครือเสมือนกับเป็นหน่วยภาษีเดียวกันได้อีกต่อไป อย่างเช่น บริษัทฝ่ายขายหรือฝ่ายซื้อไม่เป็นสมาชิกของกลุ่มบริษัทในเครืออีก หรือมีการยกเลิกการรวมหน่วยภาษี เป็นต้น ซึ่งมีผลทำให้บริษัทฝ่ายขายที่เกิด “รายการระหว่างบริษัท” ต้องบันทึกและรับรู้รายการในทันทีก่อนเหตุการณ์ที่ทำให้การรวมหน่วยภาษีนั้นต้องสิ้นสุด แต่ถึงกระนั้นก็เท่ากับว่าบริษัทฝ่ายซื้อที่เกิด “รายการสืบเนื่อง” จากการทำ

ธุรกรรมดังกล่าวก็ยังคงต้องบันทึกรายการนั้นอยู่ แต่บันทึกรายการและเสียภาษีในฐานะหน่วยภาษีที่ได้แยกออกไปต่างหาก

อนึ่ง เนื่องจากวิธีการจับคู่ก่อให้เกิดความยุ่งยากในการเตรียมการจึงได้มีการกำหนดข้อยกเว้นของวิธีการจับคู่ไว้ โดยกำหนดให้บริษัทภายในกลุ่มสามารถรับรู้ได้โดยทันทีซึ่งอาจมีหลักการที่ไม่แตกต่างไปจากหลักเกณฑ์ “วิธีการเร่งระยะเวลา” (Acceleration Rule) แต่ทั้งนี้ การกระทำดังกล่าวจะต้องเป็นไปโดยได้รับอนุญาตจากเจ้าพนักงานประเมิน

(6) เกณฑ์การรับรู้ทางบัญชี (Methods of Accounting)³⁹

ถึงแม้โดยปกติแต่ละบริษัทภายในกลุ่มอาจใช้เกณฑ์การรับรู้ทางบัญชีที่แตกต่างกันแต่วิธีการรวมหน่วยภาษีก็ได้บังคับให้บริษัททุกทั้งหลายจะต้องเปลี่ยนแปลงเกณฑ์การรับรู้ทางบัญชีของบริษัทตนภายหลังการรวมหน่วยภาษี แต่ถึงอย่างไรก็ตาม การทำธุรกรรมระหว่างบริษัทภายในกลุ่มที่ใช้เกณฑ์การรับรู้แตกต่างกันจำเป็นต้องพิจารณาเรื่องการปรับปรุงรายการธุรกรรมระหว่างบริษัทดังที่ได้กล่าวไว้แล้วข้างต้นประกอบด้วย ซึ่งส่งผลทำให้บริษัทที่มีความแตกต่างเรื่องเกณฑ์การรับรู้ บริษัทที่ได้จ่ายเงินไปต้องเลื่อนการรับรู้ของบริษัทตนไปจนกว่าบริษัทอีกฝ่ายหนึ่งจะรับรู้รายการนั้นด้วย

เพราะฉะนั้น เพื่อหลีกเลี่ยงปัญหาความซับซ้อนของกรณีความแตกต่างเรื่องเกณฑ์การรับรู้ทางบัญชี กฎหมายจึงเปิดโอกาสให้บริษัทต่าง ๆ มีสิทธิเปลี่ยนแปลงเกณฑ์รับรู้ทางบัญชีของบริษัทตนเองได้โดยการขออนุญาตจากเจ้าพนักงานประเมิน โดยที่เจ้าพนักงานประเมินอาจพิจารณาในเรื่องประเด็นการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีเป็นสำคัญ กล่าวคือ ถ้าหากการเปลี่ยนแปลงเกณฑ์การรับรู้แล้วส่งผลทำให้บริษัทสมาชิกใดที่ได้รับกิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่งจากอีกบริษัทหนึ่งอันมีลักษณะเอื้อประโยชน์ให้แก่กลุ่มบริษัทในเครือ การเอื้อประโยชน์ดังกล่าวนั้นจะยังไม่อาจกล่าวอ้างในทันทีและจะต้องรอให้บริษัททั้งสองฝ่ายต่างต้องรับรู้เสียก่อน หรืออาจใช้วิธีการดำเนินการผ่านความเห็นชอบจากเจ้าพนักงานประเมินเสียก่อนจึงจะสามารถทำได้

(7) ส่วนเกินของผลขาดทุนในมูลค่าหุ้น (Excess loss accounts)⁴⁰

การที่บริษัทแม่ซื้อหุ้นของบริษัทลูกไว้ ทำให้บริษัทแม่จำเป็นต้องบันทึกราคาหุ้นของบริษัทร่วมกันด้วยเช่นกัน เพราะฉะนั้น เพื่อให้บริษัทแม่สามารถทราบถึงมูลค่าหุ้นของบริษัทลูกภายหลังการรวมหน่วยภาษีให้ตรงกับสภาพเศรษฐกิจที่แท้จริง ประเทศสหรัฐฯ จึงกำหนดให้

³⁹ Treasury Regulation 1.1502-17

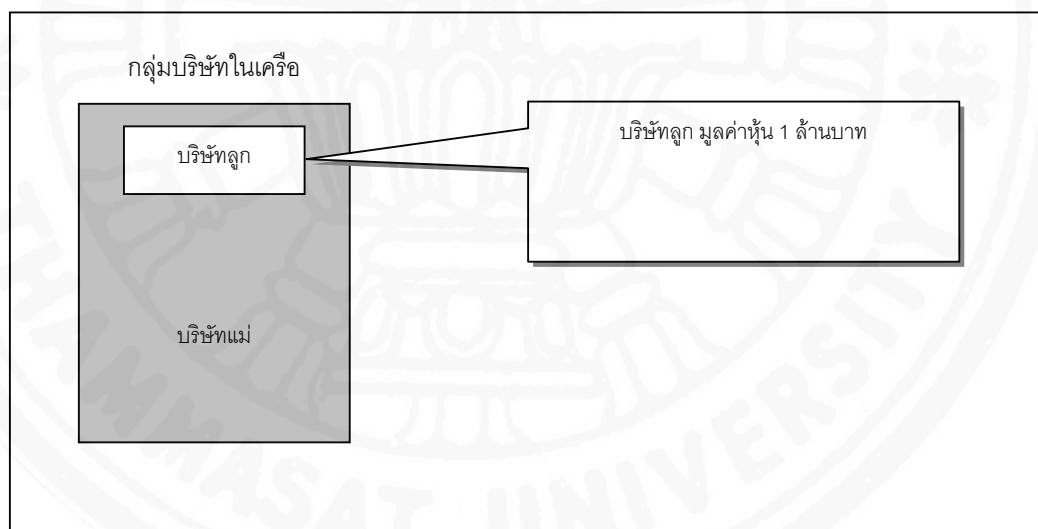
⁴⁰ Treasury Regulation 1.1502-19

บริษัทแม่ปรับปรุงมูลค่าหุ้นของบริษัทลูกทุก ๆ สิ้นปีภาษี⁴¹ แต่ทั้งนี้ เนื่องจากผลของการรวมหน่วยภาษีที่ถือเสมือนเป็นหน่วยภาษีเดียวกัน จึงกำหนดให้การหามูลค่าหุ้นของบริษัทลูกในบริษัทแม่นั้นถือเอาผลการประกอบการของบริษัทลูกนั้น ๆ นั้นเองโดยตรง ยกตัวอย่างเช่น บริษัทแม่ซื้อหุ้นทั้งหมดของบริษัทลูกเป็นจำนวนเงิน 1 ล้านบาท ดังนั้น ก็เปรียบได้ว่ามูลค่าหุ้นของบริษัทลูกมีราคา 1 ล้านบาทเช่นกัน ฉะนั้น เมื่อผ่านไปหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี ถ้าหากบริษัทลูกมีผลขาดทุนสุทธิเป็นจำนวน 2 แสนบาท จึงเท่ากับว่าแสดงผลโดยตรงต่อมูลค่าหุ้นของบริษัทลูกที่อยู่ในบริษัทแม่ ซึ่งก็คือบริษัทลูกดังกล่าวมีมูลค่าหุ้นลดลงเหลือ 8 แสนบาท

ภาพประกอบที่ 3.4

วิธีการคำนวณส่วนเกินของผลขาดทุนในมูลค่าหุ้น (Excess loss accounts)

ตามกฎหมายภาษีของประเทศสหรัฐฯ



เพราะฉะนั้น การหาส่วนเกินของผลขาดทุนในมูลค่าหุ้น (Excess loss Account) จึงได้แก่ กรณีที่มูลค่าหุ้นของบริษัทลูกลดลงจนต่ำกว่าจำนวนราคาของบริษัทแม่ซื้อหุ้นของบริษัทลูกรายนั้นมา กล่าวคือ ตามข้อเท็จจริงข้างต้นข้างต้น โดยเปลี่ยนให้บริษัทลูกมีผลขาดทุนสุทธิเป็น

⁴¹ Treasury Regulation 1.1502-32 และ American Water Works Co., Inc. v. Comm (1957, CA2) 51 AFTR 137

จำนวน 1.5 ล้านบาท ก็จะทำให้เกิดจำนวนติดลบ 5 ล้านบาท ซึ่งก็คือการเกิดส่วนเกินของผลขาดทุนในมูลค่าหุ้นนั่นเอง

ซึ่งตามกฎหมายกำหนดให้ปฏิบัติต่อส่วนเกินของผลขาดทุนในมูลค่าหุ้นโดยให้ถือรายได้หรือผลได้จากทุนของบริษัทแม่ ซึ่งจะแสดงผลให้เห็นในขณะเวลาที่บริษัทแม่ได้ขายหุ้นของบริษัทลูกนั้นไปให้บุคคลภายนอกอีกทีหนึ่ง กล่าวคือ (สืบเนื่องจากข้อเท็จจริงข้างต้น) หากบริษัทแม่ขายหุ้นของบริษัทลูกได้เป็นจำนวนเงินทั้งสิ้น 6 ล้านบาท ในขณะที่บริษัทมีส่วนเกินของผลขาดทุนในมูลค่าหุ้น 5 ล้านบาท บริษัทแม่จึงต้องรับรู้รายได้ทั้งหมดจากการขายหุ้นเป็นจำนวน 1.1 ล้านบาท ซึ่งก็เป็นมาจากผลรวมของ 6 ล้านบาทจากการขายหุ้น รวมกับ 5 ล้านบาทจากส่วนเกินของผลขาดทุนในมูลค่าหุ้น

(8) ผลขาดทุนสุทธิ (Net Operating Loss)⁴²

ถือเป็น “รายการร่วม” ประเภทหนึ่งที่จะต้องหักรายการดังกล่าวออกจากกำไรสุทธิของแต่ละบริษัทก่อนแล้วจึงค่อยนำมารวมเป็นจำนวนเดียวกัน หลังจากนั้น จึงนำไปคิดคำนวณกับฐานเงินได้พึงประเมินร่วมของกลุ่มบริษัทในเครือ นอกจากนี้ เมื่อเปรียบเทียบกับรายการร่วมประเภทอื่น ๆ การใช้ผลขาดทุนสุทธิถือเป็นองค์ประกอบและเป็นแรงจูงใจสำคัญสำหรับการรวมหน่วยภาษีเพราะหลักการของการรวมหน่วยภาษีที่เปิดโอกาสให้บริษัทหนึ่งสามารถใช้ผลขาดทุนสุทธิสะสมของอีกบริษัทหนึ่งมาหักกับผลกำไรของบริษัทตนเองได้ ดังนั้น ผลขาดทุนสุทธิที่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีของกลุ่มบริษัทในเครือ จึงประกอบด้วย

(8.1) ผลขาดทุนสุทธิรวม (Consolidated Net Operating Loss)

เช่นเดียวกันกับการใช้ผลขาดทุนสุทธิเป็นรายจ่ายทางภาษีของการแยกหน่วยภาษี ผลขาดทุนสุทธิของกลุ่มบริษัทในเครือก็อาจแบ่งได้ออกเป็น 2 ลักษณะ คือ ผลขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันและผลขาดทุนสุทธิสะสมที่ยกมาจากรอบระยะเวลาบัญชีอื่น⁴³ เพียงแต่มีข้อแตกต่างกับกรณีการแยกหน่วยภาษี คือ ต้องนำไปคำนวณบนฐานของกลุ่มบริษัทในเครือ (รายการร่วม) ไม่ใช่การแยกคำนวณเป็นรายบริษัท

⁴² Treasury Regulation 1.1502-21

⁴³ ผลขาดทุนสุทธิสะสมของประเทศสหรัฐอเมริกา อาจแบ่งได้เป็น 2 กรณี [โดยเลือกอย่างใดอย่างหนึ่ง] คือ เก็บไว้หักเป็นรายจ่ายในปีถัดไปได้อีก 20 ปี (Carry Forward) หรือนำไปเครดิตกับภาษีที่เคยเสียไปแล้วภายในระยะเวลา 5 ปี (Carry Backward) ซึ่งมีความแตกต่างกับประเทศไทยที่กำหนดให้ใช้ผลขาดทุนสุทธิสะสมเพื่อเป็นรายจ่ายในปีถัดไปได้อีก 5 ปี กรณีเดียวเท่านั้น (ดังนั้น วิทยานิพนธ์ฉบับนี้จึงขอเปรียบเทียบเฉพาะกรณีหักเป็นรายจ่ายเท่านั้น)

(8.2) ผลขาดทุนสุทธิสะสมของบริษัทที่ค้างมาจากก่อนการรวมหน่วยภาษี

ผลขาดทุนสุทธิสะสมที่เกิดขึ้นก่อนการรวมหน่วยภาษีอาจแบ่งออกได้เป็น 2 กรณี คือ ผลขาดทุนสุทธิสะสมที่มาจากบริษัทลูกที่เป็นบริษัทสมาชิก และผลขาดทุนสุทธิสะสมที่มาจากบริษัทแม่ เพราะทั้งนี้ การใช้ผลขาดทุนสุทธิสะสมทั้งสองประการมีข้อแตกต่างที่สำคัญ กล่าวคือ หากเป็นผลขาดทุนสุทธิสะสมของบริษัทแม่ก่อนการรวมหน่วยภาษี กลุ่มบริษัทในเครือสามารถใช้ผลขาดทุนสุทธิสะสมดังกล่าวมาหักเป็นรายจ่ายได้เต็มจำนวนโดยไม่มีข้อจำกัด ทั้งนี้ เนื่องจากบริษัทแม่เองถือได้ว่าเป็นบริษัทหลักของกลุ่มบริษัทในเครืออยู่แล้ว

แต่ในทางกลับกัน กรณีผลขาดทุนสุทธิสะสมก่อนการรวมหน่วยภาษีเป็นบริษัทลูก การใช้ผลขาดทุนสุทธิสะสมในส่วนนี้กฎหมายอนุญาตให้ใช้ผลขาดทุนสุทธิสะสมโดยมีข้อกำหนดไว้เพิ่มเติม คือ กลุ่มบริษัทในเครือจะถูกจำกัดการใช้ผลขาดทุนสุทธิสะสมของบริษัทลูกไม่ให้จำนวนดังกล่าวเกินไปกว่าจำนวนของรายได้ที่บริษัทลูกซึ่งเป็นเจ้าของผลขาดทุนสุทธิสะสมดังกล่าว ก่อให้เกิดขึ้นภายหลังจากที่ได้รวมหน่วยภาษีแล้ว (Separate Return Limitation Year--SRLY) ยกตัวอย่างเช่น ถ้าข้อเท็จจริงกำหนดว่าบริษัทลูกมีผลขาดทุนสุทธิสะสมตั้งแต่ก่อนรวมหน่วยภาษี และมีข้อเท็จจริงปรากฏว่า

1. ในปีแรก บริษัทลูกไม่เกิดกำไรหรือขาดทุนใดๆ (กำไร = 0) ผลขาดทุนสุทธิสะสมของบริษัทลูกตั้งแต่ก่อนรวมหน่วยภาษีจึงยังไม่สามารถนำมาใช้ได้
2. ในปีแรก บริษัทลูกก่อให้เกิดกำไร (กำไร = X) ผลขาดทุนสุทธิสะสมของบริษัทลูกตั้งแต่ก่อนรวมหน่วยภาษีจะนำมาใช้ได้เท่ากับจำนวนกำไรที่เกิดขึ้น (ส่วนที่บริษัทลูกก่อให้เกิดรายได้ = X)
3. ในปีแรก บริษัทลูกมีผลขาดทุน (ขาดทุน = Y) นอกจากจะทำให้ผลขาดทุนสุทธิสะสมของบริษัทลูกตั้งแต่ก่อนรวมหน่วยภาษีจึงยังไม่สามารถนำมาใช้ได้ แล้วยังเกิดขาดทุนสุทธิสะสมของกลุ่มบริษัทในเครือขึ้น
4. ข้อเท็จจริงต่อจากข้อ 3. โดยสืบเนื่องถัดไปในปีที่สอง แม้บริษัทลูกจะกลับมามีผลกำไร (กำไร = Z) แต่จะถือได้ว่าบริษัทลูกก่อให้เกิดรายได้ขึ้นจริงหรือไม่นั้น ต้องพิจารณาเปรียบเทียบกับผลขาดทุนที่บริษัทลูกเองได้เคยก่อไว้ในปีแรกด้วย เพราะฉะนั้น ส่วนที่บริษัทลูกก่อให้เกิดรายได้จริงจึงมีจำนวนแค่ส่วนที่เหลือจากนั้น (ส่วนที่บริษัทลูกก่อให้เกิดรายได้ = Z-Y)

(8.3) การปันผลผลขาดทุนสุทธิสะสมของกลุ่มบริษัทในเครือให้แก่บริษัทลูกที่แยกตัวออกจากการรวมหน่วยภาษี

กล่าวคือ ส่วนหนึ่งของผลขาดทุนสุทธิสะสมของกลุ่มบริษัทในเครือที่เกิดขึ้นในระหว่างการรวมหน่วยภาษียอมถือว่าผลขาดทุนสุทธิสะสมดังกล่าวนั้นส่วนหนึ่งเกิดขึ้นจากการกระทำของบริษัทลูก ดังนั้น เมื่อบริษัทลูกประสงค์ที่จะออกจากกลุ่มบริษัทในเครือจึงสมควรต้องปันส่วนการใช้ผลขาดทุนสะสมนั้น ๆ ไปให้แก่บริษัทลูกด้วย ตามสัดส่วนที่บริษัทลูกก่อให้เกิดผลขาดทุนสุทธิด้วย โดยเป็นไปตามสูตรการคำนวณดังต่อไปนี้

$$\frac{\text{ผลขาดทุนสะสมของ บริษัทลูก}}{\text{ผลรวม ของผลขาดทุนสะสมทั้งหมด}} * \text{ผลขาดทุนสะสมของ กลุ่มบริษัท} = \text{ผลขาดทุนสะสมของบริษัทลูก ที่ได้รับการปันส่วนแล้ว}$$

ตารางที่ 3.1

การใช้ผลขาดทุนสุทธิเป็นรายจ่ายทางภาษีของกลุ่มบริษัทในเครือ
ตามกฎหมายภาษีของประเทศสหรัฐฯ

แยกหน่วย >> รวมหน่วย	<ul style="list-style-type: none"> บริษัทแม่สามารถใช้ผลขาดทุนสะสมของตนได้เต็มที่ กรณีบริษัทลูก ใช้ผลขาดทุนสะสมได้ไม่เกินรายได้ที่บริษัทตนหาได้
รวมหน่วย >> รวมหน่วย	<ul style="list-style-type: none"> วิธีการใช้ผลขาดทุนสะสมเป็นเช่นเดียวกับวิธีทั่วไป แต่คิดบนฐานของกลุ่มบริษัทแทน
รวมหน่วย >> แยกหน่วย	<ul style="list-style-type: none"> บริษัทลูก ได้รับการปันส่วนผลขาดทุนสะสมเพื่อนำไปใช้สำหรับการยื่นแบบของบริษัทตนเองในปีถัดไป

(9) ผลรวมของผลได้-ผลขาดทุนในส่วนทุน (Consolidated Capital Gain and Loss)⁴⁴

ถือเป็น “รายการร่วม” ประเภทหนึ่งที่จะต้องหักรายการดังกล่าวออกจากกำไรสุทธิของแต่ละบริษัทก่อนแล้วจึงค่อยนำมารวมเป็นจำนวนเดียวกัน หลังจากนั้น จึงค่อยนำมาคิดคำนวณกับฐานเงินได้พึงประเมินร่วมของกลุ่มบริษัทในเครือ ดังนั้น การหาจำนวนของผลได้หรือผลขาดทุนในส่วนทุน จึงได้แก่ผลรวมขององค์ประกอบ ดังต่อไปนี้

⁴⁴ Treasury Regulation 1.1502-22

1) ผลรวมของผลได้และผลขาดทุนของบริษัทสมาชิกที่เกิดจากการขายหรือการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์อันมีลักษณะเป็นทุน (capital assets)

2) ผลรวมของเฉพาะผลได้ส่วนทุนตามมาตรา 1231

3) ผลขาดทุนในส่วนทุนสะสมจากปีภาษีอื่น

อนึ่ง ถ้าหากปรากฏรายการ “ผลขาดทุนในส่วนทุน” รายการดังกล่าวนี้สามารถใช้เป็นกรณีสะสมเพื่อนำไปใช้จําย่อยในรอบระยะเวลาบัญชีอื่นได้ แต่ทั้งนี้ การใช้ผลขาดทุนในส่วนทุนสะสมก็อยู่ใต้บังคับเรื่องข้อจำกัดจำนวน (Separate Return Limitation Year--SRLY) อย่างกรณีของผลขาดทุนสะสมที่เกิดจากการบริหารกิจการเช่นกัน

(10) ผลรวมของเฉพาะผลขาดทุนในส่วนทุนตามมาตรา 1231 (Consolidated net section 1231 loss)⁴⁵

กล่าวคือ มาตรา 1231 เป็นข้อกฎหมายที่กำหนดเรื่องของการรับรู้ผลได้หรือผลขาดทุนในส่วนทุนอันเกิดจากการขายหรือการแลกเปลี่ยนไปในการการค้าหรือการทำธุรกิจสำหรับสินทรัพย์ที่มีค่าเสื่อมและ/หรือที่ดิน ที่บริษัทดังกล่าวได้ถือครองไว้ไม่ต่ำกว่า 1 ปี

โดยที่การหาจำนวนในส่วนนี้แบ่งออกเป็น การขายสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดผลได้ส่วนทุนให้นำรายการดังกล่าวไปรวมคำนวณตามรายการผลได้-ผลขาดทุนในส่วนทุนตามลักษณะทั่วไปดังที่ได้กล่าวไว้แล้วข้างต้น แต่ถ้าหากการขายสินทรัพย์ในลักษณะนี้ก่อให้เกิดผลขาดทุนในส่วนทุน ก็ให้แยกเฉพาะรายการดังกล่าวออกจากกำไรสุทธิของแต่ละบริษัทก่อนแล้วจึงค่อยนำมารวมเป็นจำนวนเดียวกัน หลังจากนั้น จึงค่อยนำมาคิดคำนวณกับฐานเงินได้พึงประเมินร่วมของกลุ่มบริษัทในเครือ

(11) ผลรวมของเงินบริจาค⁴⁶

ถือเป็น “รายการร่วม” ประเภทหนึ่งที่จะต้องหักรายการดังกล่าวออกจากกำไรสุทธิของแต่ละบริษัทก่อนแล้วจึงค่อยนำมารวมเป็นจำนวนเดียวกัน หลังจากนั้น จึงค่อยนำมาคิดคำนวณกับฐานเงินได้พึงประเมินร่วมของกลุ่มบริษัทในเครือ เพราะฉะนั้น จากเดิมที่ข้อจำกัดเรื่องการลงรายการประเภทเงินบริจาคซึ่งคิดคำนวณตามฐานกำไรสุทธิของแต่ละบริษัท จึงกลายเป็นการคิดคำนวณจากฐานกำไรสุทธิร่วมของกลุ่มบริษัทในเครือแทน ซึ่งอาจทำให้จำนวนของเงินบริจาคในส่วนที่เกินจากข้อจำกัดของบริษัทใดบริษัทหนึ่งอาจไม่เกินข้อกำหนดเมื่อรวมเป็นหน่วย

⁴⁵ Treasury Regulation 1.1502-23

⁴⁶ Treasury Regulation 1.1502-24

ภาษีเดียวกันได้⁴⁷ ซึ่งอาจทำให้กลุ่มบริษัทในเครือสามารถลงรายการเงินบริจาคเป็นรายจ่ายทางภาษีได้เต็มจำนวนมากยิ่งขึ้น

(12) ผลรวมของเงินปันผลที่ได้จากบริษัทนอกกลุ่ม⁴⁸

ถือเป็น “รายการร่วม” ประเภทหนึ่งที่จะต้องหักรายการดังกล่าวออกจากกำไรสุทธิของแต่ละบริษัทก่อนแล้วจึงค่อยนำมารวมเป็นจำนวนเดียวกัน หลังจากนั้น จึงค่อยนำมาคิดคำนวณกับฐานเงินได้พึงประเมินร่วมของกลุ่มบริษัทในเครือ เพราะทั้งนี้ การจ่ายเงินปันผลถือเป็นธุรกรรมระหว่างผู้ถือหุ้นกับบริษัท ซึ่งสำหรับการรวมหน่วยภาษีการได้รับเงินปันผลจากกิจการนอกกลุ่มบริษัทในเครือ ไม่ว่าจะบริษัทภายนอกกลุ่มจะปันผลให้แก่บริษัทแม่โดยตรงหรือบริษัทลูกก็ตาม จึงต้องเท่ากับว่ากลุ่มบริษัทในเครือทั้งหมดนั้นได้รับรายได้หรือผลประโยชน์ร่วมกัน

(13) การยื่นแบบฯ และสถานะ⁴⁹

(13.1) การยื่นแบบคำร้องขอรวมหน่วยภาษี

หากกลุ่มบริษัทในเครือใดต้องการที่จะรวมหน่วยภาษีจะต้องยื่นคำร้องก่อนวันที่บริษัทแม่จะครบกำหนดต้องยื่นรายการเสียภาษี โดยระยะเวลาดังกล่าวรวมถึงกรณีที่บริษัทแม่ได้รับการขยายระยะเวลายื่นแบบแสดงรายการด้วย แต่ทั้งนี้ คำร้องจะมีผลบังคับ ณ. วันสุดท้ายของวันครบกำหนดยื่นคำร้อง ดังนั้น ถ้าหากกลุ่มบริษัทในเครือต้องการเพิกถอนคำร้องดังกล่าว กลุ่มบริษัทในเครือจำเป็นต้องขอเพิกถอนก่อนวันที่คำร้องมีผลเท่านั้น

อนึ่ง หากมีวัตถุประสงค์เพื่อการหลีกเลี่ยงภาษี เจ้าพนักงานประเมินสามารถไม่อนุญาตคำร้องขอเสียก็ได้

⁴⁷ อนึ่ง การหักรายการจ่ายกรณีของเงินบริจาคในประเทศสหรัฐอเมริกา มีข้อแตกต่างจากประเทศไทยในบางประการ กล่าวคือ แม้มีข้อกำหนดจำนวนเงินบริจาคที่กฎหมายอนุญาตให้เป็นรายจ่ายสำหรับปีภาษีนั้น ๆ ก็ตาม แต่ส่วนเกินจากข้อกำหนดดังกล่าวประเทศสหรัฐอเมริกา ยังคงอนุญาตให้ถือเป็น “เงินบริจาคสะสม” ได้ และการใช้เงินบริจาคสะสมดังกล่าวก็มีลักษณะเช่นเดียวกับผลขาดทุนสะสมของประเทศสหรัฐอเมริกา กล่าวคือ มีทั้งการหักเป็นรายจ่ายในปีภาษีถัดไป (Carry Forward) หรือการนำไปหักเป็นเครดิตกับภาษีที่เคยเสียไปแล้วในปีภาษีก่อนหน้านั้น (Carry Backward)

⁴⁸ Treasury Regulation 1.1502-26

⁴⁹ Treasury Regulation 1.1502-75

(13.2) การยื่นรายการเสียภาษี

กำหนดระยะเวลาในการยื่นรายการเสียภาษีแบบรวมหน่วยภาษี คือ ภายในวันที่ 15 ของเดือนที่สามนับจากรอบระยะเวลาบัญชีของบริษัทแม่ โดยการยื่นแบบฯ กำหนดให้ยื่น ณ สถานที่ที่บริษัทแม่ยื่นแบบแสดงรายการของบริษัทตนและกำหนดให้ใช้แบบแสดงรายการเสียภาษี เช่นเดียวกับการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลทั่วไป อนึ่ง การขยายระยะเวลาการยื่นแบบฯ สามารถขยายออกไปได้อีกเป็นเวลา 6 เดือน ทั้งนี้ โดยการทำเป็นคำร้องต่อเจ้าพนักงานประเมินตามปกติ

นอกจากนี้ การยื่นรายการเสียภาษีจำเป็นต้องมีหลักฐานและเอกสารประกอบ คือ (1) เอกสารแสดงรายละเอียดความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มบริษัทในเครือ และ (2) คำยินยอมให้รวมหน่วยภาษีของบริษัทลูก (เฉพาะปีแรก) ทั้งนี้ คำยินยอมของบริษัทลูกดังกล่าวถือเป็นสาระสำคัญของการยื่นแบบฯ โดยเรียงลักษณะความสำคัญตามลำดับ ดังนี้

1). การทำเป็นหนังสือ

ถือเป็นข้อกำหนดที่บังคับให้บริษัทสมาชิกจำเป็นต้องกระทำเพื่อการรวมหน่วยภาษี นอกจากนี้ หนังสือดังกล่าวอาจถือเป็นข้อสันนิษฐานว่ากลุ่มบริษัทในเครือได้มีการยื่นคำร้องขอรวมหน่วยภาษีไว้เป็นที่เรียบร้อยแล้ว

2). คำยินยอมอันเกิดจากข้อเท็จจริง

ถือเป็นดุลพินิจของเจ้าพนักงานประเมินถ้าหากปรากฏพฤติการณ์ เช่น มีการยื่นรายการโดยการรวมรายได้หรือรายจ่าย หรือปรากฏรายละเอียดของบริษัทลูกอยู่ในเอกสารแสดงรายละเอียดความสัมพันธ์ของกลุ่มบริษัทในเครือ เป็นต้น

3). คำยินยอมจากกรณีความผิดพลาดของข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมาย

กล่าวคือ หากไม่ได้ปฏิบัติตามวิธีการที่ระบุไว้ข้างต้นก็ไม่ถือว่าอาจรวมหน่วยภาษีได้ เว้นแต่ บริษัทแม่พิสูจน์ต่อเจ้าพนักงานประเมินได้ว่าความผิดพลาดนั้นเป็นความผิดพลาดของตัวบทกฎหมาย, ความสำคัญผิดในข้อเท็จจริง, หรือความประมาทเลินเล่อเล็กน้อย

(13.3) การยกเลิกวิธีการรวมหน่วยภาษี

การยกเลิกวิธีการเสียภาษีแบบรวมหน่วยภาษีไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน กำหนดให้ต้องทำคำร้องเป็นหนังสือพร้อมระบุถึงสาเหตุและความจำเป็นของการขอยกเลิกไว้ในคำร้อง ก่อนวันครบกำหนดยื่นแบบแสดงรายการ 90 วัน โดยนับรวมระยะเวลาที่ได้รับการขยายระยะเวลายื่นแบบแสดงรายการด้วย แต่ถ้าหากการสิ้นสุดการขอรวมหน่วยภาษีเป็นผลมาจากกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงกฎหมายซึ่งมีผลกระทบต่อกรรวมหน่วยภาษีและกฎหมายดังกล่าวมีผลบังคับใช้ก่อนถึงระยะเวลาหรือภายในระยะเวลา 90 วันนับแต่วันที่ได้ออกกฎหมาย ก็จะไม่อนุญาตให้บริษัท

ดังกล่าวสามารถขอยกเลิกวิธีการรวมหน่วยภาษี ภายใน 180 วันนับแต่วันที่กฎหมายมีผลบังคับใช้ได้

อนึ่ง การยกเลิกมีผลก็ต่อเมื่อได้รับการอนุญาตจากเจ้าพนักงานประเมิน และถ้าหากได้รับการอนุญาตแล้วก็จะถือได้ว่าการขอยกเลิกการรวมหน่วยภาษีของรอบระยะเวลาบัญชีนั้นในทันที แม้ว่าจะได้มีการยื่นรายการเสียภาษีไปแล้วก็ตาม

(13.4) สถานะของกลุ่มบริษัทในเครือ

การคงอยู่ของสถานะของกลุ่มบริษัทในเครือถือตามสถานะของบริษัทแม่ว่าเป็นหลัก กล่าวคือ ตราบใดที่บริษัทแม่ยังคงมีบริษัทสมาชิกไม่ต่ำกว่าหนึ่งบริษัทก็จะถือว่ายังคงเป็นกลุ่มบริษัทในเครือตามความหมายของการรวมหน่วยภาษีอยู่นั่นเอง

(13.5) กรณีไม่ได้รวมบริษัทลูกไว้ในกลุ่มบริษัทในเครือ

เนื่องจากการรวมหน่วยภาษีจะต้องพิจารณาบนฐานของกลุ่มบริษัทในเครือ ดังนั้น ถ้าหากเกิดกรณีที่บริษัทสมาชิกบางบริษัทได้ยื่นรายการเสียภาษีแบบแยกหน่วยภาษี ในขณะที่กลุ่มบริษัทในเครือก็มีได้รวมบริษัทสมาชิคนั้นไว้ในแบบแสดงรายการก็จะต้องถือว่าการยื่นรายการเสียภาษีแบบแยกหน่วยของบริษัทย่อยนั้น เปรียบเสมือนกับการได้รับการประเมินบนฐานของกลุ่มบริษัทในเครือ

(13.6) กรณีรวมบริษัทที่ไม่ใช่บริษัทลูกไว้ในกลุ่มบริษัทในเครือ

เฉกเช่นเดียวกับแนวคิดข้างต้น บริษัทที่มีไม่ใช่บริษัทลูกก็ยังคงมีหน้าที่แยกยื่นรายการเสียภาษีอยู่ตามเดิม และฝ่ายกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกันก็ต้องยื่นรายการเสียภาษีเฉพาะส่วนของกลุ่มบริษัทในเครือเท่านั้น จึงเท่ากับว่าจำเป็นต้องมีการปันส่วนภาระภาษีที่เกิดขึ้นแก่การคำนวณภาษีทั้งสองฝ่าย

(14) รอบระยะเวลาบัญชีของบริษัทลูก⁵⁰

กฎหมายกำหนดให้รอบระยะเวลาบัญชีของกลุ่มบริษัทในเครือถือตามรอบระยะเวลาบัญชีของบริษัทแม่เป็นหลัก เพราะฉะนั้น จึงเป็นหน้าที่ของบริษัทลูกแต่ละบริษัทที่จะต้องดำเนินการเปลี่ยนแปลงรอบระยะเวลาบัญชีของบริษัทตนให้ตรงกันกับของบริษัทแม่

(15) ตัวแทนของกลุ่มบริษัทในเครือ⁵¹

เพื่อประโยชน์ในทางปฏิบัติ จึงกำหนดให้บริษัทแม่ถือเป็นตัวแทนของกลุ่มบริษัทในเครือสำหรับการจัดการในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการรวมหน่วยภาษี ซึ่งฐานะการเป็นตัวแทนของ

⁵⁰ Treasury Regulation 1.1502-76

⁵¹ Treasury Regulation 1.1502-77

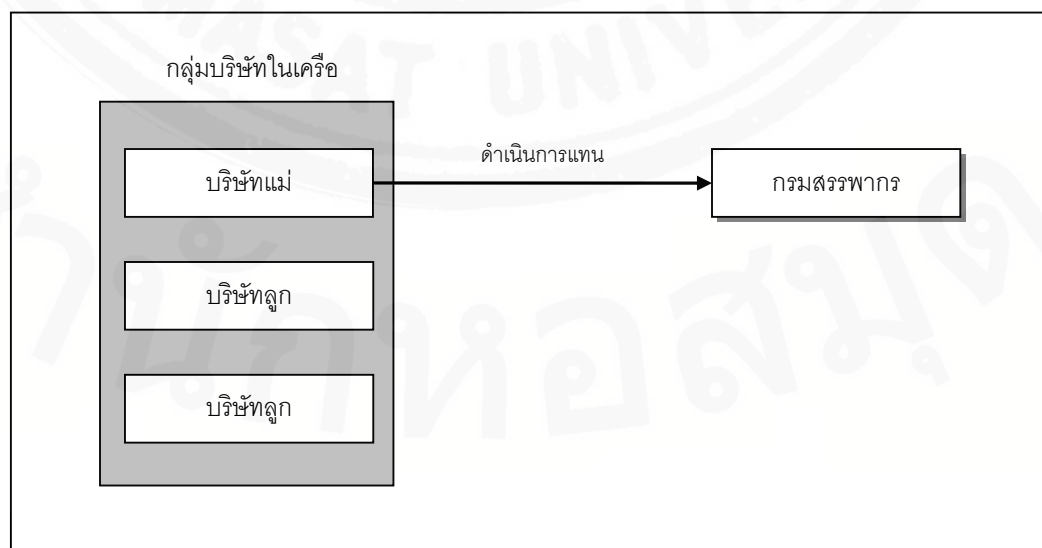
บริษัทแม่ก็จะคงอยู่โดยตลอดถึงแม้ว่าจะเกิดกรณี อย่างเช่น บริษัทลูกถอนตัวออกจากกลุ่มบริษัท, ไม่มีการรวมหน่วยภายในปีต่อ ๆ ไป, หรือบริษัทแม่อาจไม่ได้เป็นบริษัทแม่ต่อไปอีกก็ตาม ทั้งนี้ トラบเท่าที่บริษัทแม่ยังคงมีสถานะอยู่นั้นเอง

ขอบเขตอำนาจในการดำเนินการแทนของบริษัทตัวแทน ได้แก่ การแสดงเจตนา, การรับแจ้ง, การประนีประนอม, การยื่นคำร้อง, สละสิทธิเรียกร้อง, การยื่นรายการเสียหาย, การอุทธรณ์และการระงับข้อพิพาท, การขอคืนภาษี, ตลอดจนถึงการดำเนินการกระบวนการในชั้นศาล ฯลฯ แต่ทั้งนี้ ก็มีข้อยกเว้นบางประการสำหรับการเป็นตัวแทน อย่างเช่น กรณีการให้คำยินยอมของบริษัทสมาชิกเพื่อเข้าร่วมการรวมหน่วยภายใน ซึ่งกรณีดังกล่าวนี้ถือเป็นเรื่องเฉพาะตัวของบริษัทสมาชิกเท่านั้น

นอกจากนี้ การกระทำใด ๆ ของบริษัทตัวแทนย่อมสันนิษฐานได้ว่าบริษัทสมาชิกได้รับทราบโดยตลอด เพราะฉะนั้น การติดต่อกับกลุ่มบริษัทในเครือจึงมักดำเนินการผ่านบริษัทแม่ซึ่งเป็นบริษัทตัวแทนเป็นหลัก แต่อย่างไรก็ตาม เจ้าพนักงานประเมินก็ยังคงมีอำนาจที่จะติดต่อกับบริษัทสมาชิกได้โดยตรงได้แต่ก็จำเป็นต้องแจ้งต่อบริษัทตัวแทนเป็นหนังสือไปพร้อมกันด้วย แต่ถ้าหากมีเหตุให้เชื่อหรือควรเชื่อได้ว่าสถานะของบริษัทตัวแทนได้สิ้นสุดลงไปแล้วก็สามารถติดต่อไปยังบริษัทสมาชิกได้โดยตรงทันที

ภาพประกอบที่ 3.5

การเป็นบริษัทตัวแทนของกลุ่มบริษัทในเครือ
ตามกฎหมายภาษีของประเทศสหรัฐฯ



แต่ถึงอย่างไร กฎหมายก็กำหนดถึงข้อยกเว้นเรื่องการเป็นบริษัทตัวแทน กล่าวคือ กลุ่มบริษัทในเครืออาจเปลี่ยนตัวบริษัทที่มีหน้าที่เป็นบริษัทตัวแทนได้ โดยแบ่งออกเป็น 3 วิธี คือ

1) โดยคำร้องของบริษัทแม่

กล่าวคือ บริษัทแม่ซึ่งเป็นบริษัทตัวแทนตามข้อสันนิษฐานตามกฎหมายทำคำร้องเป็นหนังสือและกล่าวถึงรายละเอียดของบริษัทที่จะเข้ามาเป็นตัวแทนถัดไป ซึ่งถ้าหากบริษัทที่จะเข้ามาเป็นตัวแทนใหม่นั้นมิใช่บริษัทสมาชิกที่อยู่ภายในกลุ่มบริษัทในเครือก็จะต้องทำหนังสือที่ระบุว่า จะผูกผันตนเสมือนเป็นหนึ่งในสมาชิกในกลุ่มบริษัทในเครือแนบเข้ามาด้วย แต่ถึงอย่างไร คำร้องดังกล่าวจะมีผลก็ต่อเมื่อได้รับอนุญาตจากเจ้าพนักงานประเมิน และกำหนดให้มีผลเริ่มต้น ณ วันที่บริษัทแม่สิ้นสุดสถานะเป็นบริษัทตัวแทน มิใช่ทันทีที่เจ้าพนักงานประเมินอนุญาตตามคำร้องดังกล่าว

2) โดยอัตโนมัติ

กล่าวคือ เมื่อบริษัทแม่สิ้นสุดสถานะเป็นบริษัทตัวแทนลงโดยมิได้กำหนดบริษัทใดขึ้นมาเป็นบริษัทตัวแทน และยังปรากฏอีกด้วยว่ากลุ่มบริษัทในเครือมีบริษัทสมาชิกเพียงบริษัทเดียว เพราะฉะนั้น ทันทีที่บริษัทแม่สิ้นสุดสถานะเป็นบริษัทตัวแทน บริษัทลูกดังกล่าวก็จะถือเป็นบริษัทตัวแทนให้ดำเนินการต่อไปทันที

3) โดยเจ้าพนักงานประเมิน

กล่าวคือ ถ้าหากไม่ปรากฏตามวิธีการที่ (1) และ (2) เจ้าพนักงานประเมินสามารถแต่งตั้งบริษัทสมาชิกใด ๆ ให้เป็นบริษัทตัวแทนได้ในทันทีโดยไม่ต้องรอให้มีคำร้องขอจากกลุ่มบริษัทในเครือเสียก่อน ทั้งนี้ โดยต้องทำเป็นหนังสือแจ้งไปยังบริษัทสมาชิกรายดังกล่าว โดยให้เริ่มมีผลบังคับทันทีที่หนังสือไปถึงยังบริษัทสมาชิกรายนั้น หลังจากนั้น บริษัทตัวแทนรายใหม่ก็จะมีหน้าที่ในการแจ้งบริษัทสมาชิกรายอื่น ๆ ที่เหลือภายในกลุ่ม ให้ทราบถึงการเปลี่ยนตัวบริษัทตัวแทนรายใหม่ ซึ่งหากเกิดข้อผิดพลาดในเรื่องการแจ้งในขั้นตอนนี้ก็จะไม่ส่งผลทางกฎหมายต่อการแต่งตั้งบริษัทตัวแทนของเจ้าพนักงานประเมินแต่อย่างใด แต่ทั้งนี้ บริษัทสมาชิกอาจเป็นฝ่ายยื่นคำร้องขอเปลี่ยนบริษัทตัวแทนที่เจ้าพนักงานประเมินได้แต่งตั้งเสียก็ได้ แต่ก็ขึ้นอยู่กับดุลพินิจของเจ้าพนักงานประเมินว่าจะอนุญาตหรือไม่

อนึ่ง จนวนกว่าบริษัทตัวแทนรายใหม่จะมีผลบังคับตามกฎหมายไม่ว่าด้วยวิธีการใดข้างต้น การที่เจ้าพนักงานประเมินยังคงติดต่อบริษัทแม่ แม้ว่าบริษัทแม่นั้นได้สิ้นสุดสถานะลงไปแล้วก็ตาม ก็ให้ถือว่าได้มีการส่งหนังสือไปยังตัวแทนกลุ่มบริษัทในเครือโดยถูกต้อง และไม่ต้องอาศัยคำรับรองจากบริษัทสมาชิกรายอื่นอีก

3.2 มาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทของประเทศสิงคโปร์

3.2.1 หลักการและความเป็นมา

เนื่องจากการจัดตั้งองค์กรธุรกิจ ณ ปัจจุบันมีการวางโครงสร้างที่ซับซ้อนมากขึ้น เช่น การตั้งบริษัทในเครือ, บริษัท Holding Company, หรือการวางโครงสร้างบริษัทอื่นใดที่ช่วยส่งเสริมการทำธุรกิจและรวมไปถึงการจำกัดความรับผิดชอบของกลุ่มบริษัทในเครือโดยรวม ซึ่งถ้าหากเปรียบเทียบกับวิธีการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยปกติ อาจเกิดกรณีที่บริษัทใดบริษัทหนึ่งในกลุ่มประสบผลขาดทุนก็จะไม่สามารถนำไปหักกับบริษัทที่มีผลกำไรได้ ในขณะที่บริษัทที่มีผลกำไรจะต้องเสียภาษีตามอัตราภาษีก้าวหน้า ซึ่งทำให้ผลลัพธ์โดยรวมทำให้กลุ่มบริษัทในเครือทั้งหมดจำเป็นต้องรับภาระภาษีทั้ง ๆ ที่เมื่อพิจารณาในระดับกลุ่มบริษัทในเครืออาจประสบผลขาดทุนก็ได้ เพราะฉะนั้น เพื่อเป็นการกระตุ้นและส่งเสริมภาคเอกชนในการประกอบธุรกิจ จึงเกิดแนวความคิดการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่มขึ้น เพื่อเป็นการลดความเสี่ยงในการลงทุนและลดภาระดังกล่าว ซึ่งประเทศสิงคโปร์กำหนดให้มีผลเริ่มบังคับใช้ตั้งแต่ปี 2003 เป็นต้นไป

3.2.2 กฎหมายที่เกี่ยวข้อง

ประเทศสิงคโปร์บัญญัติเรื่องการคำนวณภาระภาษีแบบกลุ่มเป็นกฎหมายระดับพระราชบัญญัติ ได้แก่ Income Tax Act > PART IX – Ascertainment of Assessable Income > 37C. - Group reliefs for Singapore companies

3.2.3 กรอบวิธีปฏิบัติ

(1) ความหมาย⁵²

การบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่ม (Group Relief) หมายความว่า การที่บริษัทผู้โอนสิทธิ (Transferor Company) สามารถที่จะโอนสิทธิในการหักรายจ่ายตามรายการที่กฎหมายกำหนด สำหรับปีภาษีนั้น ๆ ให้แก่บริษัทที่เรียกร้องสิทธิ (Claimant Company) ที่อยู่ภายในกลุ่มบริษัทในเครือเพื่อนำมาหักกับรายได้เงินพึงประเมินสำหรับปีภาษีนั้นได้

⁵² Income Tax Act มาตรา 37C (1)

(2) เงื่อนไข⁵³

การโอนสิทธิในการหักรายจ่ายสำหรับปีภาษีใดบริษัทที่โอนสิทธิและบริษัทที่เรียกครองสิทธินั้นจะต้องมีคุณสมบัติตามที่กฎหมายกำหนด กล่าวคือ บริษัทเหล่านั้นต้องเป็นสมาชิกของกลุ่มบริษัทในเครือก่อนวันสุดท้ายของปีภาษีและมีระยะเวลาบัญชีตรงกัน ซึ่งแบ่งพิจารณาได้ ดังนี้

(2.1) กลุ่มบริษัทในเครือ

กลุ่มบริษัทในเครือตามความหมายของการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่ม หมายความว่า การที่บริษัทแต่ละบริษัทมีความสัมพันธ์กันเป็นบริษัทในเครือเดียวกัน แต่มีองค์ประกอบพิเศษที่เพิ่มเติม อย่างเช่น

(2.1.1) คุณสมบัติของบริษัท⁵⁴

คุณสมบัติของบริษัทที่สามารถรวมตัวกันเป็นบริษัทสมาชิกของกลุ่มบริษัทในเครือตามความหมายของการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่มของประเทศสิงคโปร์ ได้แก่ บริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศสิงคโปร์

แต่ถึงอย่างไรก็ตาม กฎหมายก็กำหนดข้อยกเว้นแก่กิจการบางประเภทที่ส่วนใหญ่มักเป็นบริษัทที่อยู่ภายใต้บังคับและได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามกฎหมายส่งเสริมการลงทุน⁵⁵ [The Economic Expansion Incentives (Relief from Income Tax) Act] เพื่อไม่ให้กิจการดังกล่าวใช้สิทธิประโยชน์จากการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่มอื่น เพราะอาจถือว่าบริษัทเหล่านั้นได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามกฎหมายส่งเสริมการลงทุนอยู่แล้ว และทำให้มีอาจคำนวณภาษีได้โดยสภาพหรืออาจถือได้ว่ากลุ่มบริษัทเหล่านั้นได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีในลักษณะอื่น

⁵³ Income Tax Act มาตรา 37C (2)

⁵⁴ Income Tax Act มาตรา 37C (15), (19)

⁵⁵ บริษัทที่อยู่ภายใต้บังคับกฎหมายส่งเสริมการลงทุน [The Economic Expansion Incentives (Relief from Income Tax) Act] ได้แก่

- 1) บริษัทประกอบธุรกิจเทคโนโลยีสารสนเทศ (Technology Company)
- 2) บริษัทร่วมทุน (Venture Company)
- 3) บริษัทเพื่อการลงทุนในธุรกิจเทคโนโลยีสารสนเทศ (Technology Investment Company)
- 4) บริษัทลงทุนข้ามชาติ (Overseas Investment Company)
- 5) บริษัทที่เพิ่งเริ่มประกอบธุรกิจเทคโนโลยีสารสนเทศ (Technopreneur Start-up Company)

อยู่แล้ว ถ้ากำหนดให้สามารถใช้สิทธิในการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่มได้อีกก็อาจเป็นการให้สิทธิประโยชน์ที่มากจนเกินไปได้ เป็นต้น

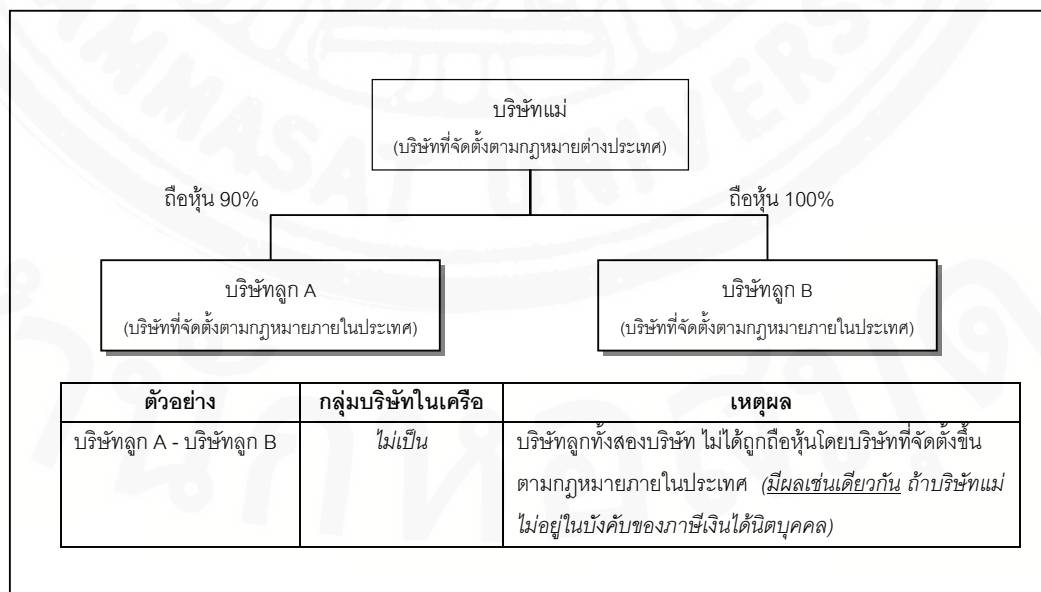
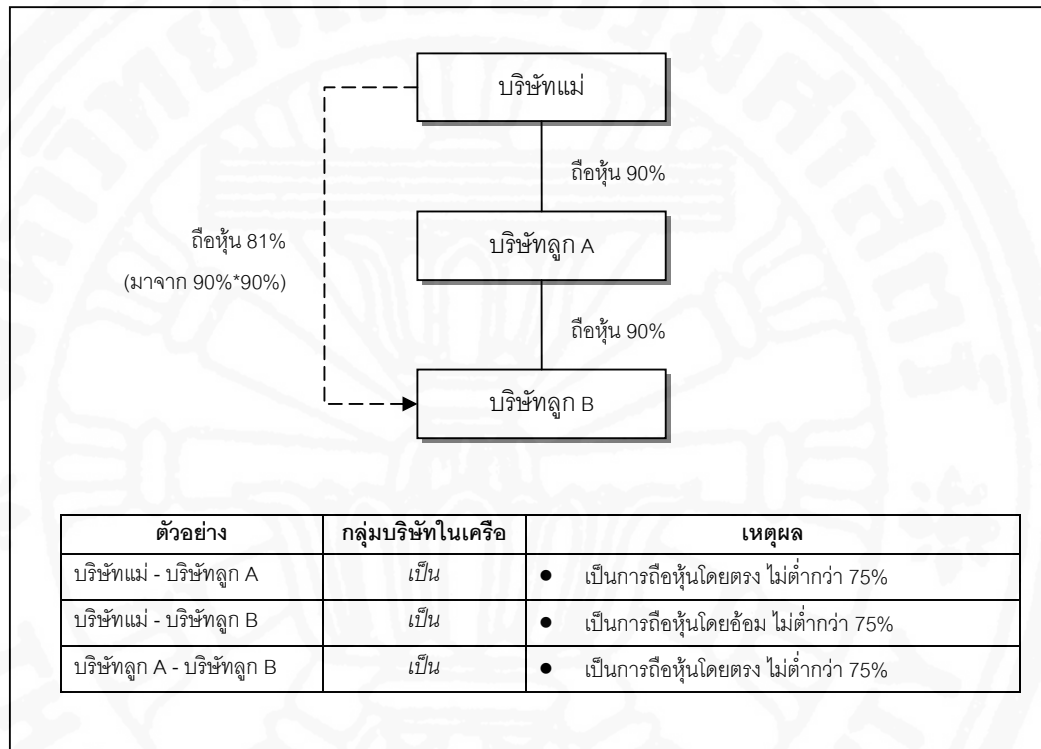
(2.1.2) ลักษณะความสัมพันธ์⁵⁶

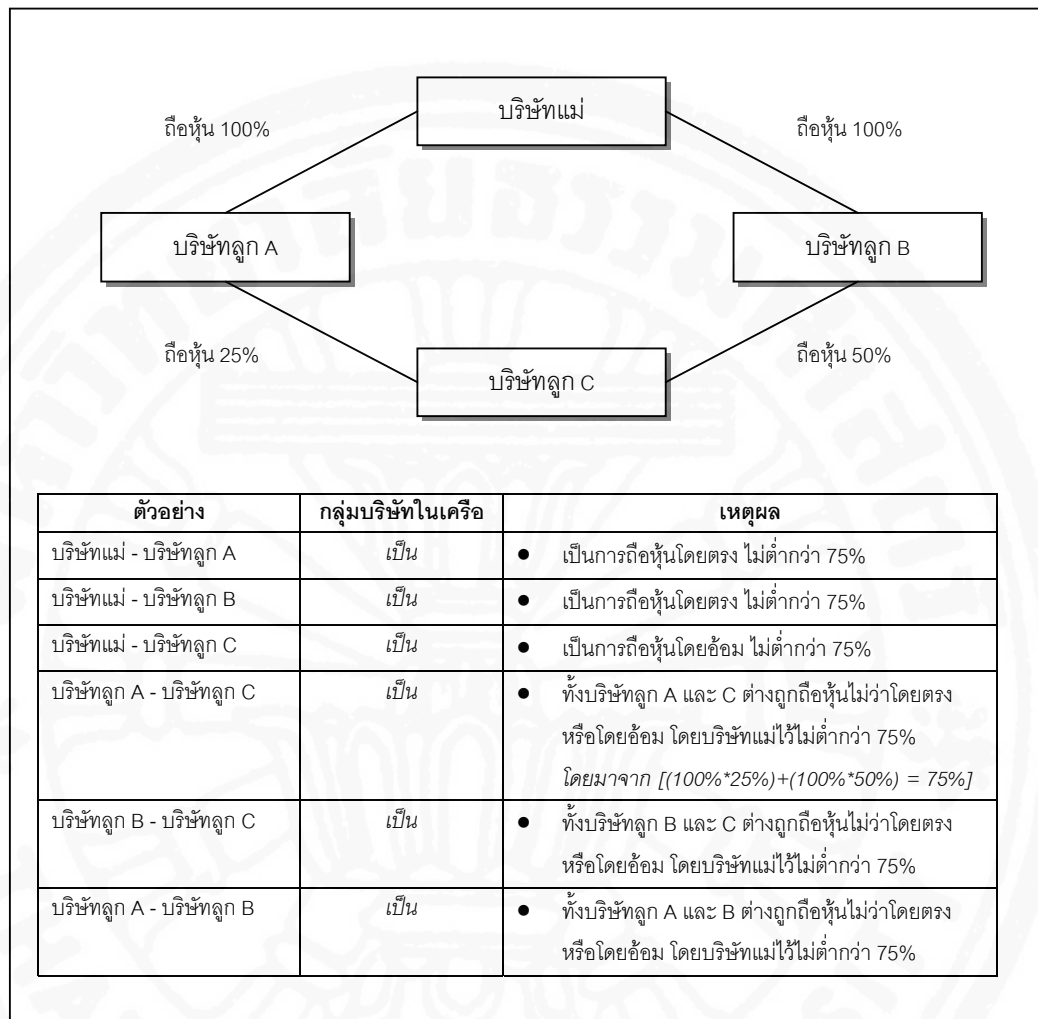
การพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทว่าเป็นกลุ่มบริษัทในเครือหรือไม่นั้น หลักการสำคัญที่ประเทศสิงคโปร์เลือกใช้ ได้แก่ การพิจารณาระดับความสัมพันธ์ผ่านการถือหุ้นว่าไม่ต่ำกว่าระดับที่กฎหมายกำหนดโดยพิจารณาทั้งในส่วนของความสัมพันธ์ทางตรงและความสัมพันธ์ทางอ้อมทั้งหมดที่บริษัทเหล่านั้นมีอยู่ระหว่างกัน ซึ่งหลักเกณฑ์การพิจารณาตรวจสอบอาจแบ่งได้เป็น 2 วิธีการ คือ

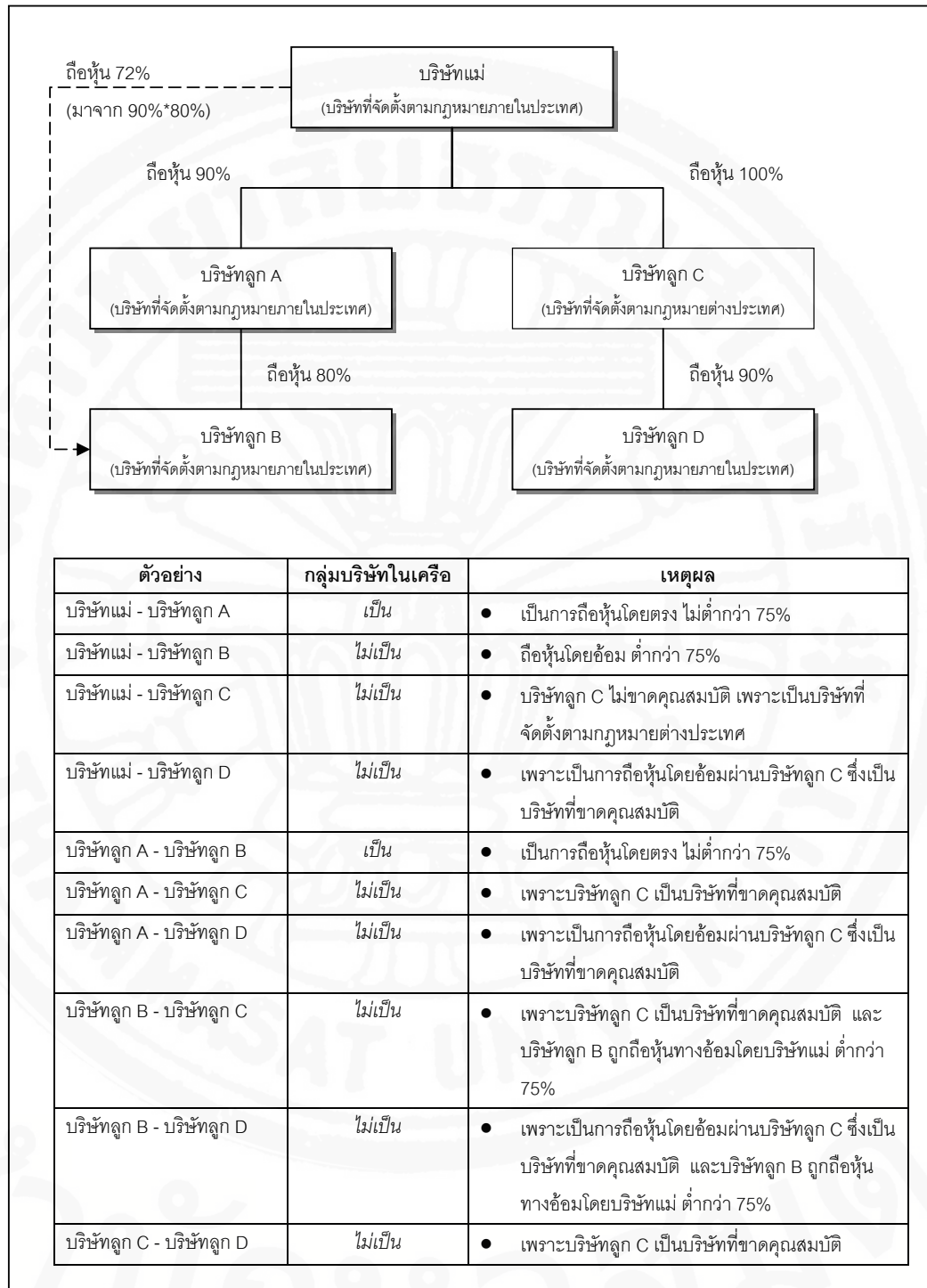
- 1) การที่บริษัทหนึ่งถือหุ้นไม่ต่ำกว่า 75% ในอีกบริษัทหนึ่ง หรือ
- 2) การที่ทั้งสองบริษัทถูกถือหุ้นไม่ต่ำกว่า 75% โดยบริษัทที่สาม

⁵⁶ Income Tax Act มาตรา 37C (3)

ภาพประกอบที่ 3.6
ลักษณะความสัมพันธ์ของกลุ่มบริษัทในเครือ
ตามกฎหมายภาษีของประเทศสิงคโปร์







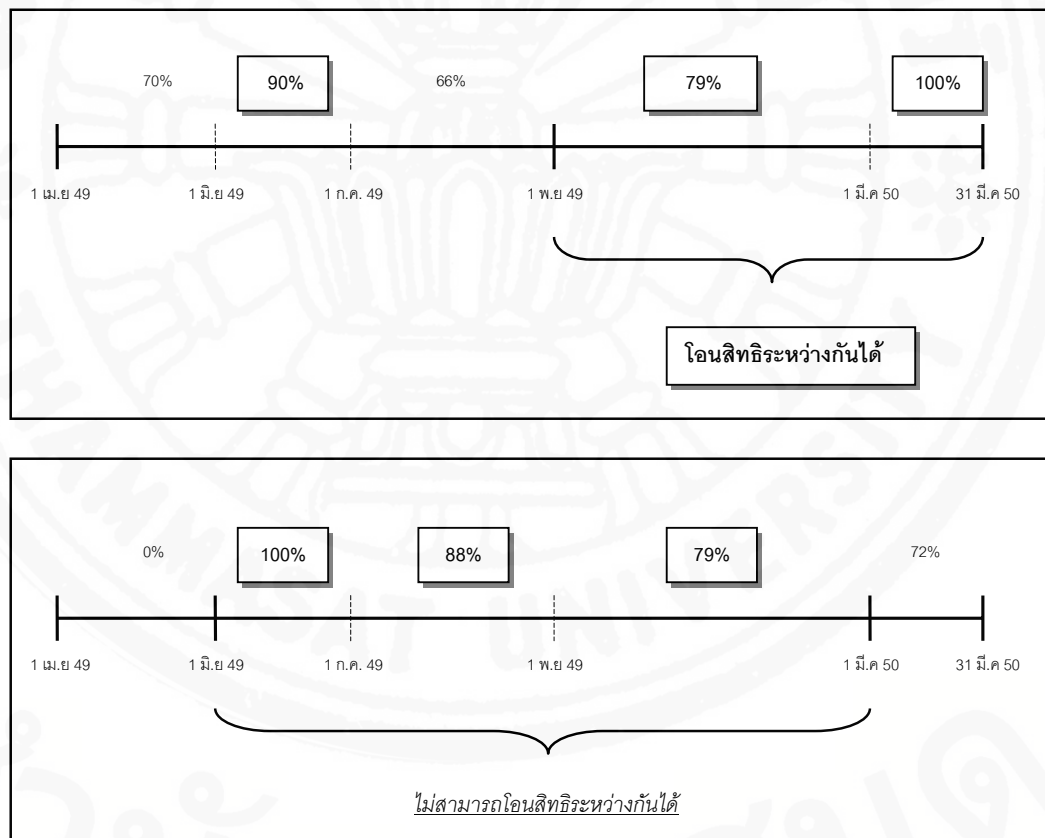
ที่มา : "Loss Transfer System of Group Relief," Inland Revenue Authority of Singapore Circular. 30 June 2006.

(2.1.3) สัดส่วนการถือหุ้น⁵⁷

ประเทศสิงคโปร์วัดระดับความสัมพันธ์เป็นกลุ่มบริษัทในเครือไว้ที่ไม่ต่ำกว่า 75% ของหุ้นสามัญจดทะเบียน แต่เนื่องจากความอิสระในการโยกย้ายสิทธิในการถือหุ้นที่สามารถกระทำได้ด้วยความเร็วจนบางทีกลุ่มบริษัทในเครือเหล่านั้นอาจไม่สามารถคงความสัมพันธ์ไว้ได้ตลอดระยะเวลาบัญชี

ภาพประกอบที่ 3.7

ตัวอย่าง ลักษณะการถือหุ้นของกลุ่มบริษัทในเครือ
ตามกฎหมายภาษีของประเทศสิงคโปร์



ที่มา : “Loss Transfer System of Group Relief,” Inland Revenue Authority of Singapore Circular. 30 June 2006.

⁵⁷ Income Tax Act มาตรา 37C (4)

เพราะฉะนั้น เพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษี จึงต้องถือเฉพาะช่วงเวลาของกลุ่มบริษัท ในเครื่องดังกล่าวมีความสัมพันธ์ไม่ต่ำกว่า 75% เท่านั้นมาคิดคำนวณ โดยอาศัยเกณฑ์วัดเรื่องการ ถือหุ้นไว้ไม่ต่ำกว่า 75% ก่อนวันสุดท้ายของช่วงระยะเวลาที่อาจประเมินภาษี เข้ามาประกอบด้วย ซึ่งทำให้การคำนวณภาษีจำเป็นต้องปันส่วนรายการตามระยะเวลานั้นด้วย เช่น การถือหุ้นไว้ไม่ต่ำกว่า 75% เกิดขึ้นเพียง 5 เดือนก่อนการยื่นรายการเสียภาษี จึงเท่ากับว่ากลุ่มบริษัทในเครื่องต้อง เฉลี่ยรายจ่ายที่อาจโอนให้แก่กันได้เฉพาะช่วงระยะเวลา 5 เดือนก่อนการยื่นรายการเสียภาษี เท่านั้นมาใช้ในการคำนวณการโอนสิทธิ เป็นต้น และในทางกลับกัน เนื่องจากเกณฑ์ดังกล่าวเน้น เฉพาะช่วงเวลาก่อนวันสุดท้ายของช่วงระยะเวลาที่อาจประเมินภาษี ดังนั้น ถ้าหากกลุ่มบริษัทใน เครื่องมีความสัมพันธ์โดยการถือหุ้นไว้ไม่ต่ำกว่า 75% มาตลอดรอบระยะเวลาบัญชี แต่กลับถือหุ้น ต่ำกว่า 75% เฉพาะช่วงเวลา 2 เดือนสุดท้ายก่อนวันยื่นรายการเสียภาษี กฎหมายก็จะถือว่ากลุ่ม บริษัทในเครื่องดังกล่าวขาดองค์ประกอบในเรื่องการมีความสัมพันธ์สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ทั้งหมด และไม่อาจโอนสิทธิใด ๆ ให้แก่กันได้

(2.1.4) หุ้น

(2.1.4.1) ประเภทของหุ้น

กฎหมายของประเทศสิงคโปร์กำหนดความหมายของ “หุ้น” ในเรื่องการบรรเทาภาระ ภาษีแบบกลุ่ม ได้แก่ “หุ้นสามัญจดทะเบียน” ที่มีสิทธิเต็มทั้งในเรื่องของอำนาจการออกเสียงและ สิทธิในการได้รับเงินปันผล ฯลฯ

(2.1.4.2) สิทธิประโยชน์ที่เกิดจากหุ้น

นอกเหนือไปจากการพิจารณาการถือหุ้นสามัญจดทะเบียนในทางนิตินัย การถือหุ้น จะต้องมีความหมายรวมถึงการมีสิทธิประโยชน์ต่าง ๆ ที่อาจเกิดจากหุ้นนั้นในจำนวนที่ไม่ต่ำ กว่า 75 % ด้วยเช่นกัน อย่างเช่น สิทธิในการได้รับเงินปันผลหรือสิทธิในการเป็นเจ้าของสินทรัพย์ ของบริษัท เป็นต้น

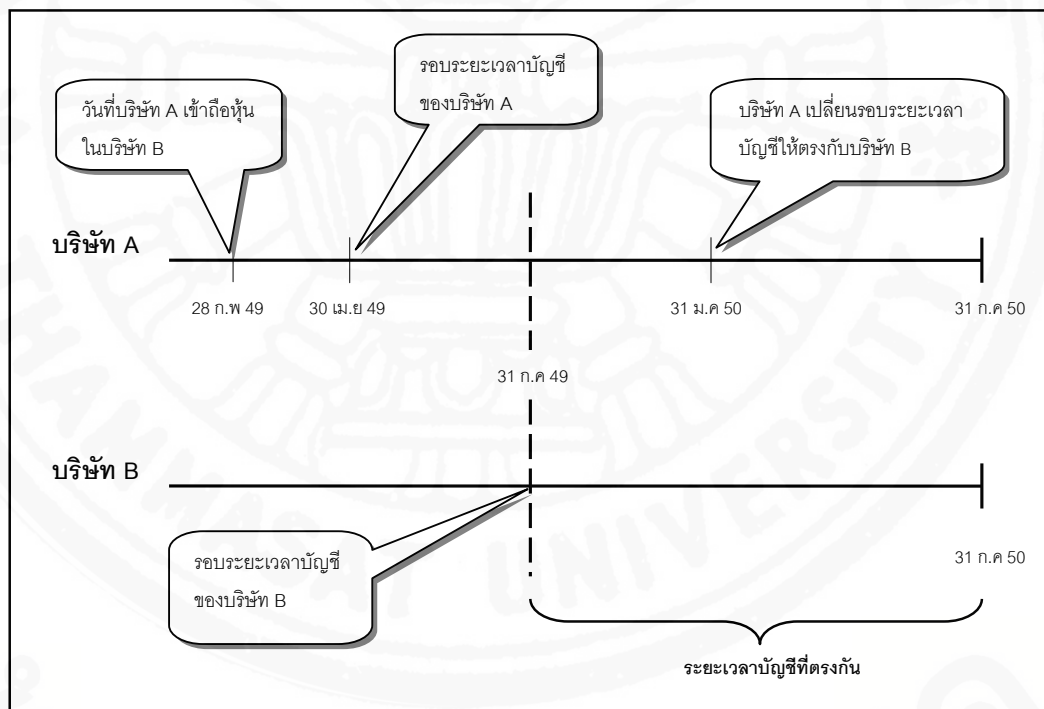
(2.2) รอบระยะเวลาบัญชี

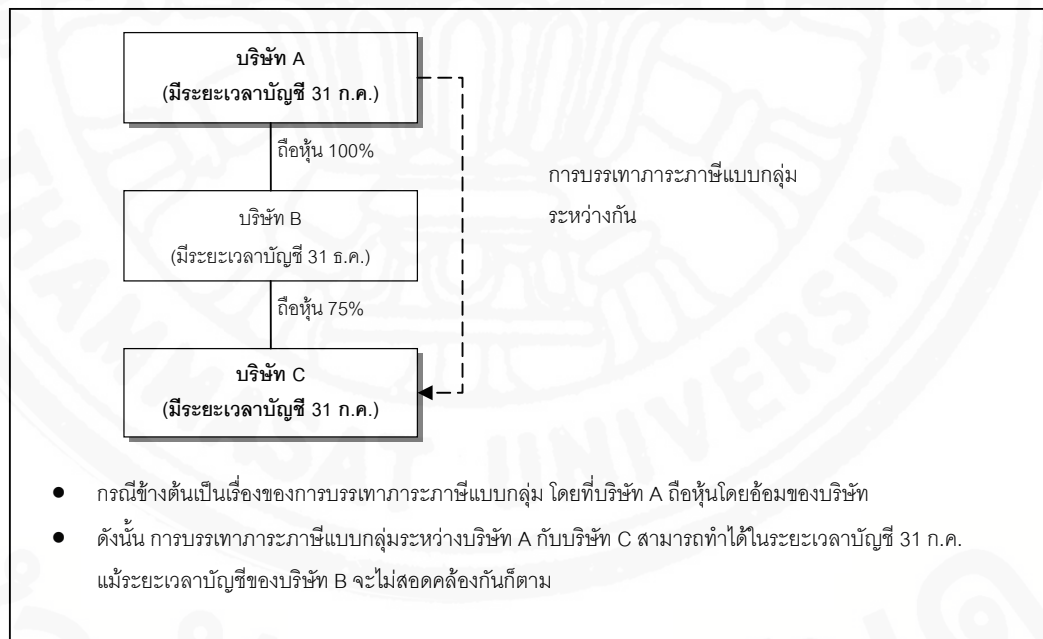
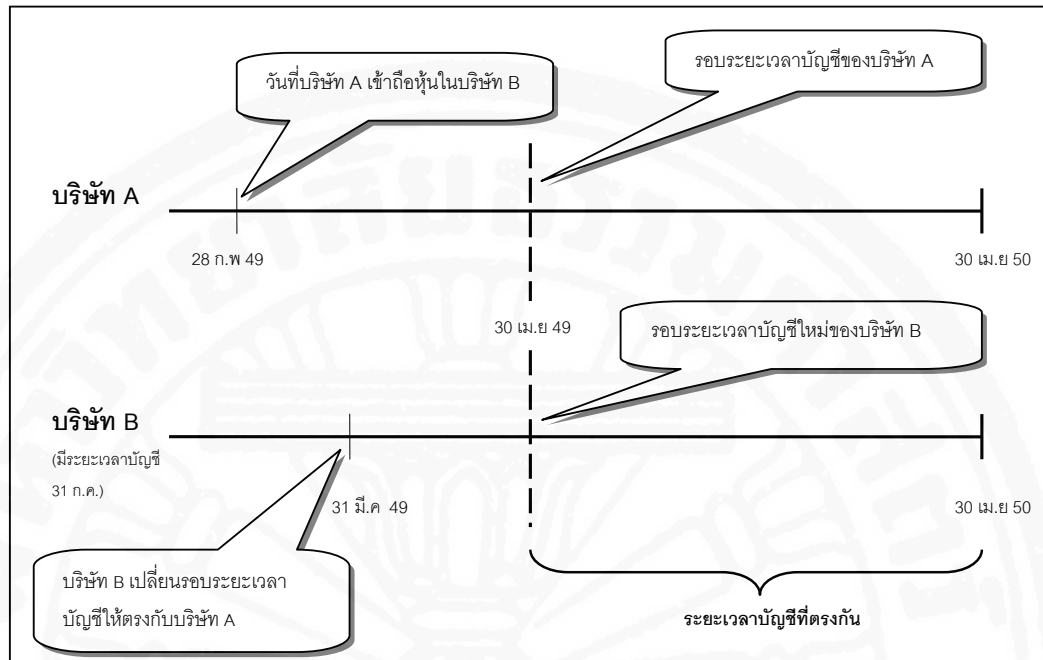
เงื่อนไขของการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่มอีกประการหนึ่ง คือ การกำหนดให้บริษัท สมาชิกเหล่านั้นจำเป็นต้องมีรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกัน ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์ในการคำนวณการ โอนสิทธิในรายจ่ายต่าง ๆ ว่าเป็นการโอนสิทธิที่มาจากรอบระยะเวลาบัญชีที่มีความสัมพันธ์อย่าง ชัดเจน ไม่เกิดปัญหาเรื่องการเป็นรายจ่ายเหลือมรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งหลักเกณฑ์ดังกล่าวในข้อ นี้ อาจส่งผลทำให้บริษัทสมาชิกต่าง ๆ จำเป็นต้องดำเนินการเปลี่ยนแปลงรอบระยะเวลาบัญชีของ บริษัทตนด้วยเช่นกัน

อนึ่ง เนื่องจากการเป็นกลุ่มบริษัทในเครือนั้นไม่จำเป็นต้องมีความสัมพันธ์โดยตรงเสมอไป เพราะฉะนั้น ในกรณีการโอนสิทธิระหว่างบริษัทสมาชิกที่มีความสัมพันธ์กันในทางอ้อม (คือ มีความสัมพันธ์กันผ่านบริษัทสมาชิกรายอื่น) การมีรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันบังคับเฉพาะคู่ของบริษัทที่มีการโอนสิทธิเท่านั้น ไม่มีผลเป็นการบังคับบริษัทสมาชิกที่เป็นทางเชื่อมระหว่างบริษัทที่โอนสิทธิกัน ให้ต้องเปลี่ยนแปลงรอบระยะเวลาบัญชีให้ตรงกับคู่บริษัทนั้น ๆ ด้วย เพราะบริษัททางผ่านนั้นไม่ได้รับสิทธิประโยชน์จากการโอนสิทธิโดยตรง

ภาพประกอบที่ 3.8

ตัวอย่าง การปฏิบัติเรื่องระยะเวลาบัญชีที่ตรงกัน
ตามกฎหมายภาษีของประเทศสิงคโปร์





ที่มา : "Loss Transfer System of Group Relief," Inland Revenue Authority of Singapore
Circular. 30 June 2006.

(3) รายการที่กฎหมายอนุญาต⁵⁸

การบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่มถือเป็นการให้สิทธิบริษัทสมาชิกที่อยู่ในกลุ่มบริษัทในเครือสามารถโอนสิทธิในการใช้รายการตามที่กฎหมายกำหนดระหว่างกลุ่มบริษัทในเครือด้วยกันเองได้ เพราะฉะนั้น ลักษณะของรายการและวิธีการใช้รายการจึงมีส่วนสำคัญสำหรับมาตรการดังกล่าว เพราะในแต่ละประเทศอาจกำหนดอนุญาตรายการหรือรายจ่ายตามหลักเกณฑ์ของการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่มไว้ไม่ตรงกัน ทั้งนี้ตามแต่ลักษณะของกฎหมายภาษีและนโยบายการส่งเสริมภาคเอกชนของประเทศนั้น ๆ โดยที่กฎหมายของประเทศสิงคโปร์แบ่งรายการออกเป็น

(3.1) รายการที่กฎหมายอนุญาต

รายการที่บริษัทสมาชิกของกลุ่มบริษัทในเครืออาจโอนให้แก่กันตามวิธีการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่มของประเทศสิงคโปร์ กำหนดอนุญาตเฉพาะรายจ่ายในส่วนที่เหลือจากการคำนวณกำไรสุทธิของบริษัทเจ้าของรายจ่ายดังกล่าวเท่านั้น และยังกำหนดประเภทและลักษณะออกเป็น 3 ประเภท คือ

- 1) ค่าใช้จ่ายฝ่ายทุน (Capital Allowance)
- 2) ผลขาดทุน (Business Losses)
- 3) เงินบริจาค (Donation)

ตารางที่ 3.2

การเรียงลำดับการลงรายการโอนสิทธิของการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่ม
ตามกฎหมายภาษีของประเทศสิงคโปร์

รายการสิทธิ	จำนวน	รายการคงเหลือ
รายได้พึงประเมิน	100,000	100,000
ค่าใช้จ่ายฝ่ายทุน		
ค่าใช้จ่ายฝ่ายทุนสะสม	(60,000)	40,000
ค่าใช้จ่ายฝ่ายทุน	(35,000)	5,000
ผลขาดทุน		
ผลขาดทุนสะสม	(40,000)	(35,000)
ผลขาดทุน	-----	-----

ที่มา : "Loss Transfer System of Group Relief," Inland Revenue Authority of Singapore Circular. 30 June 2006.

⁵⁸ Income Tax Act มาตรา 37C (7), (14)

นอกจากนี้ กฎหมายได้บังคับให้การโอนสิทธิในรายจ่ายจำเป็นต้องเรียงประเภทเรียงตามลำดับตั้งแต่ข้อ 1). ไปถึงข้อ 3). ซึ่งหมายความว่า การโอนสิทธิจำเป็นต้องไล่เรียงตามประเภทของรายจ่ายในประเภทนั้น ๆ จนหมดเสียก่อนจึงจะสามารถโอนสิทธิในรายจ่ายประเภทถัดไปได้ และยังรวมไปถึงกรณีที่รายการประเภทนั้นมีรายการสะสมที่คงค้างมาจากรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ อีกด้วย เช่น ค่าใช้จ่ายฝ่ายทุน, ผลขาดทุนสะสม, หรือเงินบริจาคมสะสม เป็นต้น (ถ้ามี) ซึ่งในรายการสะสมในแต่ละประเภท ก็จำเป็นที่จะต้องโอนสิทธิในรายการสะสมไล่เรียงลำดับจากรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดขึ้นก่อนเรียงมาจนถึงรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน ก่อนที่จะโอนสิทธิในรายการประเภทถัดไป⁵⁹

แต่ถึงอย่างไรถ้าหากการโอนสิทธิในรายการดังกล่าวนั้นมีได้ถูกใช้เต็มจำนวน ส่วนที่เหลือของรายการดังกล่าวก็ยังคงถือเป็นสิทธิของบริษัทที่โอนสิทธิตามเดิมที่สามารถนำไปใช้ในปีภาษีต่อ ๆ ไปของบริษัทตน เช่น ผลขาดทุนที่โอนสิทธิตามวิธีการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่มไม่หมด บริษัทที่โอนสิทธิก็สามารถนำผลขาดทุนส่วนที่เหลือไปใช้เป็นผลขาดทุนสะสมสำหรับปีภาษีต่อไป เป็นต้น

(3.2) รายการต้องห้าม⁶⁰

กฎหมายของประเทศสิงคโปร์กำหนดลักษณะของรายการต้องห้ามไว้บางประการที่ไม่อาจนำมาโอนสิทธิให้แก่กันได้ โดยหลักเกณฑ์ส่วนใหญ่ของรายการต้องห้ามดังกล่าวถือพิจารณาตามสถานที่ที่เกิดรายการ ทั้งนี้ เพื่อเป็นการกำหนดให้ครอบคลุมไปถึงรายการในทุกกรณีที่เกิดขึ้นจากบริษัทเหล่านั้น ซึ่งถือได้ว่าเป็นอีกวิธีการหนึ่งในการจำกัดขอบเขตมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัท โดยลักษณะของกิจการที่ก่อให้เกิดเป็นรายการต้องห้าม ได้แก่

- 1) รายการที่มาจากสาขาที่อยู่ในต่างประเทศ
- 2) รายการที่มาจากบริษัทที่ได้รับยกเว้นภาษี เช่น บริษัทที่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามกฎหมายส่งเสริมการลงทุน
- 3) รายการที่มาจากบริษัทที่ประกอบกิจการหรือธุรกิจในด้านพิเศษตามที่กฎหมายกำหนด

⁵⁹ หนึ่ง เมื่อเทียบกับตัวอย่างการคำนวณของประเทศสิงคโปร์ (โปรดดูภาคผนวก) ผู้เขียนขออนุมานว่า ประเทศสิงคโปร์อาจอนุญาตให้กลุ่มบริษัทสามารถลงรายการสะสมต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นก่อนการยื่นคำร้องฯ มาใช้ภายหลังการยื่นคำร้องขอบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่มได้

⁶⁰ Income Tax Act มาตรา 37C (15)

(4) อำนาจของฝ่ายบริหาร

(4.1) มาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี

กฎหมายของประเทศสิงคโปร์ได้มอบอำนาจให้แก่ฝ่ายบริหาร (เจ้าพนักงานประเมิน) ในการใช้ดุลพินิจเพื่อการตรวจสอบว่าการโอนสิทธิหรือการเรียกร้องสิทธิตามวิธีการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่มนั้นมีจำนวนมากเกินกว่าจะยอมรับได้หรือไม่ โดยเจ้าพนักงานประเมินอาจใช้ดุลพินิจในการประเมินจำนวนของรายการต่าง ๆ นั้นใหม่เสียก็ได้⁶¹ อนึ่ง มาตรการดังกล่าวนี้ยังถือเป็นมาตรการต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีผ่านการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่มโดยมิชอบอีกด้วย

(4.2) การออกกฎกระทรวง

ถึงแม้ประเทศสิงคโปร์จะกำหนดเรื่องการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่มไว้ในกฎหมายระดับนิติบัญญัติ แต่ถึงอย่างไรก็ตาม กฎหมายยังเปิดช่องว่างโดยการมอบอำนาจแก่รัฐมนตรีในการออกกฎกระทรวงที่เกี่ยวข้องได้⁶² เพื่อการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่มสามารถดำเนินไปสอดคล้องตามวัตถุประสงค์

(5) การจ่ายค่าตอบแทนเพื่อให้เกิดการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่ม

เนื่องจากจุดประสงค์ของการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่มเป็นเรื่องของการโอนผลประโยชน์ในผลขาดทุนที่บริษัทเจ้าของรายการเหลือไว้โดยนำส่วนที่เหลือดังกล่าวไปโอนไปใช้ร่วมกันในนามกลุ่มบริษัทในเครือแทนการรับภาระอยู่เพียงบริษัทเดียว ดังนั้น จ่ายค่าตอบแทนเพื่อให้เกิดการใช้สิทธิประโยชน์ตามวิธีการดังกล่าวจึงขัดต่อวัตถุประสงค์ของการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่มดังที่ได้กล่าวมาข้างต้น แต่ในทางธุรกิจบริษัทที่เรียกร้องสิทธิอาจมีการจ่ายค่าตอบแทนให้แก่ผู้ถือหุ้นเสียซึ่งน้อยกว่าของบริษัที่โอนสิทธิเพื่อเป็นการตอบแทนสำหรับการโอนสิทธิดังกล่าวเพราะฉะนั้น เพื่อไม่ให้เกิดการเลี่ยงหลีกเลี่ยงจากการใช้สิทธิดังกล่าวโดยมิชอบ กฎหมายจึงกำหนดเรื่องการจ่ายค่าตอบแทนในลักษณะนี้ไว้เป็นพิเศษโดยกำหนดให้รายการดังกล่าวถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามสำหรับบริษัทที่จ่ายเงินค่าตอบแทน ในทางกลับกันบริษัทที่ได้รับเงินค่าตอบแทนดังกล่าวก็ไม่จำเป็นต้องถือเงินได้จากค่าตอบแทนมารวมเป็นเงินได้พึงประเมินด้วยเช่นกัน

⁶¹ Income Tax Act มาตรา 37C (16)

⁶² Income Tax Act มาตรา 37C (18)

3.2.4 วิธีการคำนวณภาวะภาษี

(1) การปันส่วนรายการ⁶³

เนื่องจากองค์ประกอบของการบรรเทาภาวะภาษีแบบกลุ่ม ได้แก่ การเป็นกลุ่มบริษัทในเครือที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันไม่ต่ำกว่าร้อยละ 75 ของหุ้นสามัญจดทะเบียน แต่บริษัทต่างๆ อาจไม่มีสัดส่วนการถือหุ้นที่ครบองค์ประกอบตลอดรอบระยะเวลาบัญชี เพราะฉะนั้น ในการคำนวณค่าภาษีหรือคำนวณจำนวนของสิทธิที่อาจโอนให้แก่กันได้ จึงจำเป็นต้องเฉลี่ยและปันส่วนรายการต่างๆ ให้สอดคล้องกับช่วงระยะเวลาที่กลุ่มบริษัทในเครือดังกล่าวนั้นครบองค์ประกอบด้วย อย่างเช่น ถ้าหากกลุ่มบริษัทในเครือมีสัดส่วนการถือหุ้นไม่ต่ำกว่าร้อยละ 75 เฉพาะในส่วน 5 เดือนสุดท้าย การคำนวณหาจำนวนสิทธิที่อาจโอนให้แก่กันจะต้องเฉลี่ยรายการให้ถือเสมือนว่าเป็นรายการที่ขึ้นเฉพาะในช่วงระยะเวลา 5 เดือนดังกล่าวด้วยเช่นกัน

นอกจากนี้ การหาค่าเฉลี่ยดังกล่าวเพื่อนำไปใช้ในการคำนวณการโอนสิทธิตามกฎหมายประเทศสิงคโปร์อาจแบ่งพิจารณาได้ใน 2 แนวทาง คือ การปันส่วนรายการตามจำนวนเงินได้พึงประเมินของบริษัทที่เรียกร้องสิทธิ หรือการปันส่วนรายการตามจำนวนรายการที่กฎหมายอนุญาตของบริษัทที่โอนสิทธิ ทั้งนี้ โดยกำหนดให้ใช้จำนวนรายการที่น้อยกว่าที่สุดระหว่าง 2 จำนวนนี้ในการคำนวณภาษีที่แท้จริง ซึ่งมีสูตรการคำนวณ คือ.—

1) กรณีการปันส่วนจำนวนเงินได้พึงประเมิน

$$\frac{\text{จำนวนวันของรอบระยะเวลาบัญชีที่สมาชิกของกลุ่มบริษัทมีรวมกัน}}{\text{จำนวนวันของรอบระยะเวลาบัญชีของบริษัทที่เรียกร้องสิทธิ}} * \text{เงินได้พึงประเมินของบริษัทที่เรียกร้องสิทธิ}$$

2) กรณีการปันส่วนจำนวนรายการที่กฎหมายอนุญาต

$$\frac{\text{จำนวนวันของรอบระยะเวลาบัญชีที่สมาชิกของกลุ่มบริษัทมีรวมกัน}}{\text{จำนวนวันของรอบระยะเวลาบัญชีของบริษัทที่โอนสิทธิ}} * \text{รายการของบริษัทที่โอนสิทธิ}$$

⁶³ Income Tax Act มาตรา 37C (9)

(2) การบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่ม โดยบริษัทมากกว่า 1 บริษัท⁶⁴

เนื่องจากการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่มอนุญาตให้มีการโอนสิทธิระหว่างกลุ่มบริษัทในเครือโดยไม่ได้มีบทบังคับในเรื่องจำนวนบริษัทที่อาจขอใช้สิทธิ ดังนั้น จึงอาจมีบริษัทที่โอนสิทธิหรือบริษัทที่เรียกร้องสิทธิ ที่มากกว่า 1 บริษัทขึ้นไป เพราะฉะนั้น กฎหมายของประเทศสิงคโปร์จึงกำหนดบังคับให้การโอนสิทธิในกรณีที่มีบริษัทมากกว่า 1 บริษัทขึ้นไปได้นั้นจำเป็นต้องไล่เรียงไปตามบัญชีรายชื่อของบริษัทตามลำดับก่อนหลังที่ได้ระบุไว้เป็นการล่วงหน้า ซึ่งอาจเป็นการระบุไว้พร้อมกับคำร้องขอบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่มก็ได้ ฉะนั้น จึงทำให้สูตรการคำนวณจำนวนสิทธิที่อาจโอนให้แก่กันแบ่งออกเป็น 2 กรณี คือ

1) กรณีบริษัทที่เรียกร้องสิทธิมากกว่าหนึ่งบริษัท

ในกรณีที่มีบริษัทที่เรียกร้องสิทธิมากกว่า 1 บริษัท เรียกใช้สิทธิจากบริษัทที่โอนสิทธิรายเดียวกัน รายการต่าง ๆ ที่กฎหมายกำหนดจะต้องถูกหักอย่างเต็มจำนวนกับเงินได้พึงประเมินของบริษัทที่เรียกร้องสิทธิในบริษัทแรกเสียก่อน จึงค่อยโอนสิทธิในส่วนที่เหลือไปใช้ในบริษัทต่อ ๆ ไป ดังนั้น สูตรการคำนวณเพื่อหาเงินได้พึงประเมินที่ได้รับการปันส่วนแล้วสำหรับบริษัทถัดไป⁶⁵ จึงมีลักษณะดังต่อไปนี้

$$\left(\frac{\text{จำนวนวันของรอบระยะเวลาบัญชีที่สมาชิกของกลุ่มบริษัทมีรวมกัน}}{\text{จำนวนวันของรอบระยะเวลาบัญชีของบริษัทที่เรียกร้องสิทธิ}} * \text{เงินได้พึงประเมินของบริษัทที่เรียกร้องสิทธิ} \right) - \text{ผลรวมของจำนวนสิทธิที่ได้เรียกร้องแล้วโดยบริษัทก่อนหน้า}$$

⁶⁴ Income Tax Act มาตรา 37C (6)

⁶⁵ Income Tax Act มาตรา 37C (10) (a)

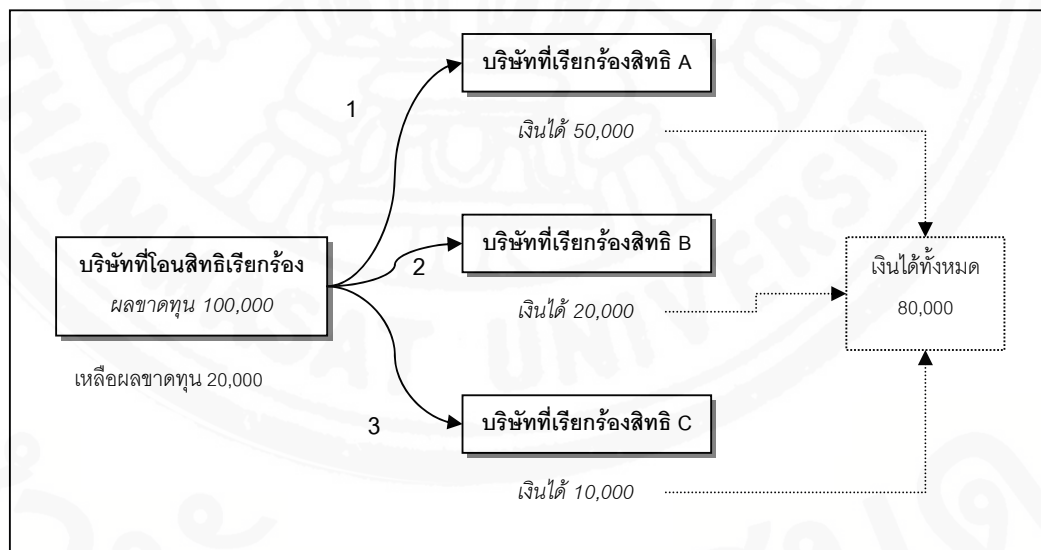
2) กรณีบริษัทที่โอนสิทธิมากกว่าหนึ่งบริษัท

ในกรณีบริษัทที่เรียกร่องสิทธิ เรียกร่องสิทธิจากบริษัทที่โอนสิทธิมากกว่า 1 บริษัทขึ้นไป รายการต่าง ๆ ที่กฎหมายกำหนดของบริษัทที่โอนสิทธิบริษัทแรกจะต้องถูกหักอย่างเต็มจำนวนกับเงินได้พึงประเมินของบริษัทที่เรียกร่องสิทธิก่อน จึงค่อยใช้หักกับรายการของบริษัทโอนสิทธิรายต่อ ๆ ไป ดังนั้น สูตรการคำนวณเพื่อหารายการที่กฎหมายอนุญาตที่ได้รับการปันส่วนแล้วสำหรับบริษัทถัดไป⁶⁶ จึงเป็นไปตามลักษณะดังต่อไปนี้.-

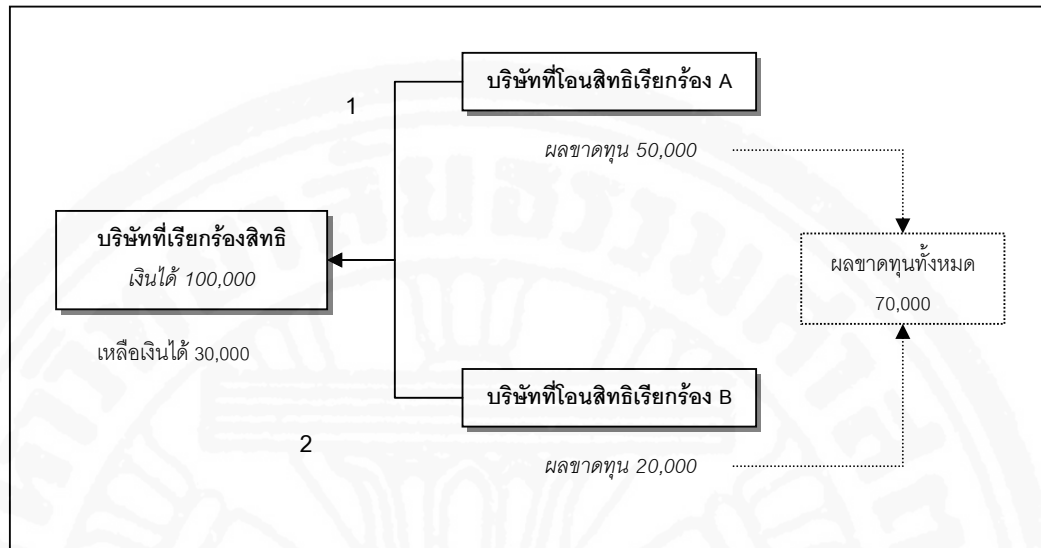
$$\left(\frac{\text{จำนวนวันของรอบระยะเวลาบัญชีที่สมาชิกของกลุ่มบริษัทมีรวมกัน}}{\text{จำนวนวันของรอบระยะเวลาบัญชีของบริษัทที่โอนสิทธิ}} * \text{รายการของบริษัทที่โอนสิทธิ} \right) - \text{ผลรวมของจำนวนรายการที่ได้เรียกร่องแล้วโดยบริษัทก่อนหน้า}$$

ภาพประกอบที่ 3.9

การเรียงลำดับการโอนสิทธิ กรณีมีบริษัทมากกว่า 1 บริษัท
ตามกฎหมายภาษีของประเทศสิงคโปร์



⁶⁶ Income Tax Act มาตรา 37C (10) (b)



ที่มา : “Loss Transfer System of Group Relief,” Inland Revenue Authority of Singapore
Circular. 30 June 2006.

(3) การยื่นคำร้องและแบบแสดงรายการเสียภาษี⁶⁷

บริษัทใดที่ประสงค์จะใช้วิธีการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่มจะต้องยื่นคำร้องพร้อมกับการยื่นรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามวิธีการปกติเพื่อให้มีผลในรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าว⁶⁸ ทั้งนี้ การยื่นคำร้องฯ จะถือเป็นที่สุดและไม่อาจเพิกถอนได้ นอกจากนี้การดำเนินการขอบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่มอาจแบ่งเป็น 2 กรณี

1) การยื่นคำร้องโดยบริษัทที่โอนสิทธิ

กล่าวคือ ถ้าบริษัทที่โอนสิทธิประสงค์ที่จะถ่ายโอนสิทธิไปให้บริษัทที่เรียกร้องสิทธิ จะต้องยื่นแบบ “Form GR-A” โดยระบุถึงรายละเอียดของบริษัทที่เรียกร้องสิทธิ ซึ่งถ้าหากบริษัทที่

⁶⁷ Income Tax Act มาตรา 37C (11)

⁶⁸ อนึ่ง เมื่อเทียบกับตัวอย่างคำร้องฯ (โปรดดูภาคผนวก) และเนื่องจากไม่ปรากฏรายงานหรือแบบที่เกี่ยวข้องกับการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่มอื่น ๆ อีก ผู้เขียนขออนุมานว่าประเทศสิงคโปร์อาจกำหนดเงื่อนไขระยะเวลา โดยการบังคับให้กลุ่มบริษัทยื่นคำร้องเป็นรายปี ทั้งนี้ เนื่องจากการโอนสิทธิให้แก่กันจำเป็นต้องปันส่วนตามระยะเวลาที่บริษัทสมาชิกถือหุ้นไว้เกิน 75% ดังนั้นคำร้องดังกล่าวจึงบังคับให้บริษัทสมาชิกต้องระบุระยะเวลาไว้ด้วย ซึ่งรายละเอียดในส่วนนี้เองที่อาจแตกต่างกันไปในแต่ละปี

เรียกร่องสิทธิมากกว่าหนึ่งบริษัท บริษัทที่โอนสิทธิจะต้องระบุลำดับของบริษัทที่เรียกร่องสิทธิไว้ในแบบ “Form GR-A” ด้วย โดยที่ลำดับบริษัทดังกล่าวไม่อาจเปลี่ยนแปลงได้อีกในภายหลังการยื่นคำร้อง และถ้าหากบริษัทที่โอนสิทธิไม่สามารถระบุจำนวนบริษัทที่เรียกร่องสิทธิที่แน่นอนได้ บริษัทที่โอนสิทธิสามารถระบุรายชื่อบริษัทที่เรียกร่องสิทธิไว้เป็นการล่วงหน้าได้ ถึงแม้ว่าสัดส่วนของจำนวนสิทธิระหว่างบริษัทที่โอนสิทธิและบริษัทที่เรียกร่องสิทธิจะไม่เท่ากันก็ตาม ทั้งนี้เพื่อให้เจ้าพนักงานประเมินสามารถดำเนินการไปได้ในทันทีโดยไม่ต้องเสียเวลาทวงถาม

2) การยื่นคำร้องโดยบริษัทที่เรียกร่องสิทธิ

กล่าวคือ ถ้าบริษัทที่เรียกร่องสิทธิประสงค์ที่จะเรียกร่องสิทธิจากบริษัทที่โอนสิทธิจะต้องยื่นแบบ “Form GR-B” โดยระบุถึงรายละเอียดของบริษัทที่โอนสิทธิ ซึ่งถ้าหากบริษัทที่โอนสิทธิมากกว่าหนึ่งบริษัท บริษัทที่เรียกร่องสิทธิจะต้องระบุลำดับของบริษัทที่โอนสิทธิไว้ในแบบ “Form GR-B” ด้วย โดยที่ลำดับบริษัทดังกล่าวไม่อาจเปลี่ยนแปลงได้อีกในภายหลังการยื่นคำร้อง และถ้าหากบริษัทที่โอนสิทธิไม่สามารถระบุจำนวนบริษัทที่โอนสิทธิที่แน่นอนได้ บริษัทที่เรียกร่องสิทธิสามารถระบุรายชื่อบริษัทที่โอนสิทธิไว้เป็นการล่วงหน้าได้ ถึงแม้ว่าสัดส่วนของจำนวนสิทธิระหว่างบริษัทที่โอนสิทธิและบริษัทที่เรียกร่องสิทธิจะไม่เท่ากันก็ตาม ทั้งนี้เพื่อให้เจ้าพนักงานประเมินสามารถดำเนินการไปได้ในทันทีโดยไม่ต้องเสียเวลาทวงถาม

อนึ่ง ถ้าหากเกิดปัญหาหรือมีเหตุขัดข้องใดในทางปฏิบัติสำหรับการระบุลำดับบัญชีรายชื่อการใช้สิทธิบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่มอาจกำหนดไว้เป็นดุลพินิจของเจ้าพนักงานประเมินในการแก้ไขปัญหาดังกล่าว ซึ่งมีแนวทางปฏิบัติโดยเจ้าพนักงานประเมินจะถือลำดับบัญชีรายชื่อบริษัทของฝั่งบริษัทที่โอนสิทธิไว้เป็นหลักในการพิจารณา

ตารางที่ 3.3
ตัวอย่าง การเรียงลำดับการใช้สิทธิ เรียงตามรายชื่อบัญชีบริษัท
ตามกฎหมายภาษีของประเทศสิงคโปร์

	บริษัท A	บริษัท B	บริษัท C	บริษัท D	บริษัท E	บริษัท F
ผลขาดทุน	(30,000)	(200,000)	(75,000)			
เงินได้พึงประเมิน				80,000	95,000	45,000
ลำดับ GR-A	D, E, F	D, E, F	E, F, D			
ลำดับ GR-B				B, A, C	C, B, A	A, C, B

	บริษัท A	บริษัท B	บริษัท C	หมายเหตุ
1	(30,000)	(200,000)	(75,000)	
2		80,000 [D]	95,000 [E]	<ul style="list-style-type: none"> เพราะ C เลือกเป็น E, F, D A กับ B จะเลือกไว้เหมือนกันว่าเป็น D, E, F แต่ D เองเลือกไว้ให้หัก B ก่อน A
	A เหลือ (30,000)	D หหมด B เหลือ (120,000)	C หหมด E เหลือ 20,000	
3		20,000 [E]		<ul style="list-style-type: none"> A กับ B จะเลือกไว้เหมือนกันว่าเป็น D, E, F แต่ E เองเลือกไว้ให้หักเป็น C, B, A และ ในเมื่อ C หหมดไปแล้ว จึงหัก B ก่อน A
	A เหลือ (30,000)	E หหมด B เหลือ (100,000)		
4	45,000 [F]			<ul style="list-style-type: none"> A กับ B จะเลือกไว้เหมือนกันว่าเป็น D, E, F แต่ F เองเลือกไว้ให้หัก A ก่อน B
	A หหมด F เหลือ 15,000	B เหลือ (100,000)		
5		15,000 [F]		
		F หหมด B เหลือ (85,000)		

ที่มา : "Loss Transfer System of Group Relief," Inland Revenue Authority of Singapore
Circular. 30 June 2006.

(4) การเพิ่มเติมรายชื่อ

โดยทั่วไปการยื่นคำร้องฯ กฎหมายกำหนดให้บริษัทต่าง ๆ ต้องยื่นคำร้องไปพร้อมกับการยื่นรายการเสียภาษีสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าว ซึ่งมีผลทำให้บริษัทดังกล่าวนั้นไม่อาจเปลี่ยนแปลงบัญชีรายชื่อบริษัทที่อาจใช้สิทธิหรือได้รับสิทธิได้อีก แต่ถึงอย่างไรก็ตาม เนื่องจากภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีประเมินตนเอง การประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินในภายหลังจึงอาจส่งผลทำให้รายการต่าง ๆ ที่เคยระบุไว้ขณะที่ยื่นคำร้องฯ ความเคลื่อนไหวไปได้ เพราะฉะนั้นเพื่อไม่ให้เกิดการปิดโอกาสในการใช้สิทธิในส่วนดังกล่าวนั้น ประเทศสิงคโปร์จึงได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการเพิ่มเติมบัญชีรายชื่อบริษัท ซึ่งแบ่งได้ออกเป็น 2 กรณี คือ

1) การเพิ่มเติมรายชื่อบริษัทที่โอนสิทธิรายใหม่ (New Transferor Company)

กล่าวคือ ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งจากเจ้าพนักงานประเมิน โดยผลของการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินทำให้รายการตามที่กฎหมายกำหนดมีจำนวนเพิ่มขึ้น กฎหมายจึงอนุญาตให้บริษัทดังกล่าว (บริษัทที่โอนสิทธิ) มีสิทธิยื่น Form GR-A เพื่อเพิ่มเติมรายชื่อบริษัทที่เรียกร้องสิทธิรายใหม่ และ/หรือบริษัทสมาชิกรายอื่น ๆ (บริษัทที่เรียกร้องสิทธิ) มีสิทธิยื่น Form GR-B เพื่อเพิ่มเติมรายชื่อบริษัทดังกล่าว (บริษัทที่โอนสิทธิรายใหม่) เข้าไปในบัญชีรายชื่อของฝั่งตน

2) การเพิ่มเติมรายชื่อบริษัทที่เรียกร้องสิทธิรายใหม่ (New Claimant Company)

กล่าวคือ ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งจากเจ้าพนักงานประเมิน โดยผลของการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินทำให้เงินได้พึงประเมินมีจำนวนเพิ่มขึ้น กฎหมายจึงอนุญาตให้บริษัทดังกล่าว (บริษัทที่เรียกร้องสิทธิ) มีสิทธิยื่น Form GR-B เพื่อเพิ่มเติมรายชื่อบริษัทที่โอนสิทธิรายใหม่ และ/หรือบริษัทสมาชิกรายอื่น ๆ (บริษัทที่โอนสิทธิ) มีสิทธิยื่น Form GR-A เพื่อเพิ่มเติมรายชื่อบริษัทดังกล่าว (บริษัทที่เรียกร้องสิทธิรายใหม่) เข้าไปในบัญชีรายชื่อของฝั่งตน

อนึ่ง การยื่นเพิ่มเติมรายชื่อดังที่ได้กล่าวมาข้างต้นไม่ผลกระทบบึงลำดับของบริษัทที่ปรากฏไว้ในบัญชีรายชื่อเดิม และนอกจากนี้ การยื่นขอเพิ่มเติมรายชื่อดังกล่าว หากไม่ปฏิบัติภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งจากเจ้าพนักงานประเมิน กฎหมายก็จะตัดสิทธิในการเพิ่มเติมรายชื่อบัญชีในทันที