

บทที่ 4

บทวิเคราะห์มาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัท

ดังที่ได้ศึกษารูปแบบและวิธีการต่าง ๆ ของมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทในบทข้างต้น ซึ่งแสดงให้เห็นถึงความแตกต่างทั้งในรูปแบบและวัตถุประสงค์ของมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทที่ใช้อยู่ในแต่ละประเทศ ดังนั้น ถ้าหากจะนำมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทมาปรับใช้ในประเทศไทย จึงจำเป็นต้องพิจารณาเปรียบเทียบความเหมาะสมในกรณีต่าง ๆ ทั้งในส่วนของบทบัญญัติของกฎหมายภาษีที่ประเทศไทยใช้อยู่ในปัจจุบันตลอดจนถึงความเป็นไปได้ของมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทในการแก้ไขปัญหาดังกล่าวนั้น ทั้งนี้ เพื่อนำไปสู่อารมณ์และวิธีการปฏิบัติที่เหมาะสมต่อประเทศไทยต่อไป

4.1 ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร

การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทยในปัจจุบันคือแต่ละบริษัทเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี (หน่วยภาษี) แยกออกจากกัน ดังนั้น การคำนวณภาษีจึงต้องแยกฐานภาษีออกเป็นกำไรสุทธิของแต่ละบริษัทด้วยเช่นกัน แต่เมื่อเปรียบเทียบหลักการดังกล่าวกับกรณีของบริษัทในเครือ ผลที่เกิดขึ้นตามมาอาจไม่สอดคล้องกับสภาพการดำเนินธุรกิจแบบบริษัทในเครือเสมอไป เช่น กรณีการให้เงินอุดหนุนแก่บริษัทที่อยู่ในเครือซึ่งถือเป็นธุรกรรมอันเป็นลักษณะพิเศษประการหนึ่งของการจัดตั้งบริษัทในเครือที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการเคลื่อนย้ายเงินทุนระหว่างบริษัทที่รวดเร็วกว่าการลงทุนในหุ้น, การให้กู้ยืมเงิน, หรือการจ่ายเงินปันผล ฯลฯ เพราะฉะนั้น การที่สาระสำคัญของประการการเป็นบริษัทในเครือแตกต่างไปจากการมีสถานะเป็นบริษัทตามความหมายปกติ ความเลื่อมล้ำในการจัดเก็บภาษีด้วยวิธีการแยกหน่วยภาษีแก่กรณีบริษัทในเครือจึงอาจก่อให้เกิดปัญหาตามมา อย่างเช่น.—

4.1.1 ปัญหาธุรกรรมระหว่างบริษัท

เนื่องจากความสัมพันธ์ที่บริษัทในเครือมีระหว่างกัน ลักษณะการทำธุรกรรมระหว่างบริษัทในเครือจึงแตกต่างไปจากการธุรกรรมตามปกติของบริษัททั่วไป ทั้งในส่วนธุรกรรมที่เกิดขึ้น

ตามโดยทั่วไป เช่น ธุรกรรมการซื้อขายที่อาจมีประเด็นเรื่อง “ราคาตลาด” หรือธุรกรรมที่เกิดขึ้นเนื่องจากการเป็นบริษัทในเครือ อย่างเช่น การให้เงินอุดหนุนระหว่างบริษัท เป็นต้น

กรณีปัญหาดังกล่าวโดยเฉพาะอย่างยิ่ง การให้เงินอุดหนุนระหว่างบริษัท ซึ่งอาจเกิดขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการกระจายภาระความเสี่ยงในการลงทุนหรือเพื่อการถ่ายเทผลกำไร/ผลขาดทุนระหว่างบริษัท ที่มีความสะดวกรวดเร็วและความคล่องตัวในการเคลื่อนย้ายเงินทุนที่มีมากกว่ากรณีการระดมทุน, การให้กู้ยืมเงิน, หรือการจ่ายเงินปันผล ฯลฯ แต่ทั้งนี้ การจ่ายเงินอุดหนุนดังกล่าวตามผลของประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (13)¹ ซึ่งกำหนดห้ามบริษัทที่จ่ายเงินอุดหนุนลงรายการดังกล่าวเป็นรายจ่ายทางภาษี เพราะฉะนั้น ถึงแม้ว่าจะมีการจ่ายเงินอุดหนุนระหว่างบริษัทในทางบัญชีไปแล้วก็ตาม แต่รายการดังกล่าวก็ไม่อาจลงเป็นรายจ่ายทางบัญชีภาษี จึงทำให้บริษัทที่จ่ายเงินอุดหนุนจำเป็นต้องรับภาระนั้นรายจ่ายในส่วนนี้เพิ่มขึ้นเป็นสองเท่า และในทางกลับกันเมื่อพิจารณาในฝั่งของบริษัทที่ได้รับเงินอุดหนุนตามผลของประมวลรัษฎากร มาตรา 39² และมาตรา 65³ ก็กำหนดให้บริษัทที่ได้รับเงินอุดหนุนดังกล่าวนั้นจำเป็นต้องถือเป็นรายได้ของบริษัทตน ทั้ง ๆ ที่บริษัทที่จ่ายเงินไม่สามารถลงเป็นรายจ่าย

นอกจากนี้ บริษัทที่จ่ายเงินอุดหนุนนอกจากจะไม่สามารถลงเป็นรายจ่ายทางบัญชีภาษีได้แล้ว การให้เงินอุดหนุนจึงเปรียบเสมือนการให้กู้ยืมเงินโดยไม่มีค่าตอบแทนซึ่งผลตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (4)⁴ กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินดอกเบี้ย

¹ มาตรา 65 ตรี รายการต่อไปนี้ “ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

(13) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ

² มาตรา 39 ในหมวดนี้ เว้นแต่ข้อความจะแสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น

“เงินได้พึงประเมิน ” หมายความว่า เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ตามมาตรา 40 และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ ด้วย

³ มาตรา 65 เงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามความในส่วนนี้คือกำไรสุทธิซึ่งคำนวณได้จากรายได้จากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการ

⁴ มาตรา 65 ทวิ การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิในส่วนนี้ ให้เป็นไปตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

(4) ในกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้า

ตามราคาตลาดได้ จึงทำให้บริษัทที่จ่ายเงินอุดหนุนจะต้องถือเสมือนว่าได้รับรายได้จากดอกเบี้ยใน ส่วนนี้ด้วย ถึงแม้ว่าจะไม่ได้รับดอกเบี้ยในความเป็นจริงก็ตาม

กล่าวโดยสรุปได้ว่า ถ้าพันธกรรมการจ่ายเงินอุดหนุนระหว่างบริษัทเพียงรายการ เดียว เมื่อพิจารณาโดยรวมในระดับของบริษัทในเครือ ทำให้บริษัทในเครือนั้นจำเป็นต้องรับภาระ ในส่วนของการเป็นรายจ่ายต้องห้าม, การบังคับให้ต้องรับรู้เป็นรายได้, และการบังคับให้ต้องรับรู้ รายได้ในส่วนดอกเบี้ยเพิ่มเติม ดังนั้น จึงเท่ากับว่าถ้าหากบริษัทในเครือเลือกใช้วิธีการให้เงิน อุดหนุน บริษัทในเครือดังกล่าวจำเป็นต้องแบกรับภาระมากกว่าปกติถึงสองเท่าขึ้นไป

ยกตัวอย่างเช่น.—

ข้อหารือ กค 0802/93 ลงวันที่ 4 มกราคม 2534

บริษัทเป็นเจ้าของที่ดิน ได้รับอาคาร โรงเรือน หรือสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน เป็น กรรมสิทธิ์โดยมีเงื่อนไขว่า เจ้าของที่ดินจะต้องให้ผู้ก่อสร้างเช่าอาคาร โรงเรือน หรือสิ่งปลูกสร้าง ชั่วระยะเวลาหนึ่ง กรณีดังกล่าว บริษัทจะต้องคำนวณมูลค่าอาคาร โรงเรือน หรือสิ่งปลูกสร้างที่ ได้รับเป็นกรรมสิทธิ์ ตามมาตรา 9 ทวิ เป็นเงินได้พึงประเมินในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับ กรรมสิทธิ์ และในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลบริษัทมีสิทธิหักค่าสึกหรอฯ ตามพระราช กฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527

ข้อหารือ กค 0706/9817 ลงวันที่ 3 พฤศจิกายน 2547

บริษัทได้ใช้อุปกรณ์การผลิตขึ้นส่วนจากเจ้าของกรรมสิทธิ์เพื่อใช้ในการผลิตสินค้า ขายโดยบริษัทไม่ต้องเสียค่าตอบแทนใด ๆ ให้แก่เจ้าของกรรมสิทธิ์ถือเป็นประโยชน์อย่างอื่นที่ ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณเป็นเงิน เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทต้องนำประโยชน์เพิ่มดังกล่าวมารวมเป็นรายได้ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5816/2534

โจทก์มีแต่ ข. เป็นพยานเบิกความไม่มีเอกสารอื่นใดมาสนับสนุนว่าโจทก์ได้รับ ประโยชน์จากการที่โจทก์ให้บริษัทในเครือยืมเงินไปมากกว่าดอกเบี้ยที่จะได้จากบริษัทในเครือของ โจทก์เท่าใด จึงฟังไม่ได้ว่าโจทก์ได้รับประโยชน์จากบริษัทในเครือของโจทก์มากกว่าที่จะได้รับ ดอกเบี้ยจากเงินที่โจทก์ได้ให้ยืมไปนั้น ทั้งการที่โจทก์ให้บริษัทในเครือของโจทก์กู้ยืมไปนี้ก็เพื่อ บริษัทในเครือของโจทก์ไปผลิตสินค้ามาให้โจทก์จำหน่าย แม้โจทก์จะได้ผลกำไรจากการจำหน่าย สินค้าด้วย ก็ยังถือไม่ได้ว่าดอกเบี้ยที่โจทก์จ่ายให้แก่สถาบันการเงินที่โจทก์ได้กู้ยืมเงินมาเป็น

พนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยนั้น ตามราคาตลาดในวันที่ โอน ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงิน

รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะของโจทก์ จึงต้องห้ามมิให้นำมาเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (13)

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6693/2540

ดอกเบี้ยที่เกิดจากการค้ำประกันตัวสัญญาใช้เงินเนื่องจากโจทก์กู้เงินสถาบันการเงิน แล้วนำเงินมาค้ำประกันเงินกู้ให้แก่บริษัท อ. เพื่อประโยชน์ในทางการค้าระหว่างโจทก์กับบริษัท อ. แม้โจทก์กับบริษัท อ. จะเป็นบริษัทในเครือเดียวกันแต่เป็นนิติบุคคลแยกต่างหากออกจากกันโดยต่างก็มีสิทธิและหน้าที่ที่จะต้องปฏิบัติตามวัตถุประสงค์ของแต่ละบริษัทแยกออกจากกัน ดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นดังกล่าวจึงไม่อาจอ้างได้ว่าได้ใช้จ่ายไปเพื่อประโยชน์ทางการค้าของโจทก์ เพราะมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการของโจทก์โดยเฉพาะ จึงเป็นรายจ่ายที่ต้องห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (13)

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7142/2540

แม้บ้านพักจำนวน 6 หลัง ปลูกสร้างอยู่บนที่ดินของโจทก์ และผู้อยู่อาศัยในบ้านดังกล่าวเป็นกรรมการในบริษัทโจทก์ แต่บ้านพักดังกล่าวไม่ใช่ที่ทำการของบริษัทโจทก์ ทั้งกรรมการที่พักอาศัยในบ้านดังกล่าวก็เป็นกรรมการของบริษัทอื่นซึ่งเป็นบริษัทในเครือของโจทก์อีกตำแหน่งหนึ่งด้วย จึงไม่อาจถือได้ว่าค่าไฟฟ้าและค่าน้ำประปาของบ้านดังกล่าว ที่โจทก์จ่ายเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะของโจทก์ โจทก์จึงไม่อาจนำค่าไฟฟ้าและค่าน้ำประปาดังกล่าวไปหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของโจทก์ได้

4.1.2 ปัญหาการกำหนดราคาตลาด

เนื่องจากสถานะของบริษัทในเครือ ธุรกิจระหว่างบริษัทที่เกิดขึ้นจึงเกิดบนรากฐาน “คู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน” ซึ่งทำให้เกิดปัญหาเรื่องราคาซื้อขายที่เกิดขึ้นนั้น อยู่บนรากฐานของราคาตลาดด้วยหรือไม่ และนำมาสู่ปัญหาในการพิสูจน์ราคาที่เกิดขึ้นตามมาในภายหลัง

และถึงแม้ว่ากฎหมายของประเทศไทยยังไม่มีกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับปัญหาการกำหนดราคาโอนโดยตรง แต่ถึงอย่างไร ผลของประมวลรัษฎากรตามมาตรา 65 ทวิ (4)⁵ และ มาตรา 65 ตรี (15)⁶ ก็มีผลช่วยเป็นมาตรการแก้ไขปัญหาการกำหนดราคาโอนในทางอ้อมได้

⁵ เพิ่งอ้าง, มาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร

⁶ มาตรา 65 ตรี รายการต่อไปนี้ ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

เพราะฉะนั้น การทำธุรกรรมระหว่างบริษัทของบริษัทในเครือจึงถูกกำหนดให้ต้องใช้ราคาตลาดเสมอแม้ว่าจะเป็นการซื้อขายภายในกลุ่ม ซึ่งก่อให้เกิดการโต้แย้งเรื่อง “ราคาตลาด” ระหว่างฝ่ายผู้มีหน้าที่เสียภาษีและฝ่ายเจ้าพนักงานประเมิน และนำมาสู่การโต้แย้งเรื่องการพิสูจน์ราคาดังกล่าว ซึ่งเป็นเหตุทำให้สูญเสียค่าใช้จ่ายในการดำเนินการในทั้งสองฝ่ายด้วยเช่นกัน

ยกตัวอย่างเช่น.—

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5399/2538

โจทก์ให้บริษัทในเครือกู้ยืมเงินโดยไม่มีค่าตอบแทนและดอกเบี้ยโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทนและดอกเบี้ยในอัตราเดียวกับที่โจทก์กู้เบิกเงินเกินบัญชีมาจากธนาคาร

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 51/2539

โจทก์ขายคอมพิวเตอร์ อุปกรณ์และซอฟต์แวร์แก่บริษัทในเครือในลักษณะสินค้าคงรุ่น โดยกำหนดราคาขายเท่ากับราคาทุนหักด้วยเงินสำรองสินค้าล้าสมัยหรือตกรุ่นทั้งที่สินค้าดังกล่าวเป็นสินค้าใหม่ที่อยู่ในสมัย ไม่เคยถูกใช้งานและไม่เสื่อมสภาพ เมื่อโจทก์ไม่ได้นำสืบราคาในท้องตลาดของคอมพิวเตอร์ที่ขายแต่ละรุ่น จึงฟังไม่ได้ว่าราคาในท้องตลาดของสินค้าที่โจทก์ขายต่ำกว่าทุน การที่โจทก์ขายสินค้าไปในราคาต่ำกว่าทุน จึงเป็นการขายสินค้าต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร โจทก์จะใช้หลักการคำนวณหักค่าสึกหรอหรือค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 มาตรา 4(5) และหลักการคำนวณราคาสินค้าคงเหลือตามประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ทวิ (6) มาถือเป็นราคาขายสินค้าไม่

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7232/2540

โจทก์ให้บริษัทในเครือกู้ยืมเงินคิดดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 10 ต่อปี ในขณะที่โจทก์เป็นหนี้บุคคลอื่นและเสียดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 11 ถึง 18 ต่อปี แม้โจทก์จะอ้างว่าบริษัทในเครือประสบกับภาวะขาดทุนไม่มีเงินหมุนเวียน หากไม่ให้กู้ยืมจะมีผลกระทบต่อโจทก์ซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นรายใหญ่ แต่โจทก์ก็ไม่มีพยานหลักฐานมาสนับสนุนให้เห็นได้ว่าบริษัทในเครือดังกล่าวประสบกับภาวะขาดทุนจริง การที่โจทก์ให้บริษัทในเครือกู้ยืมเงินโดยคิดดอกเบี้ยในอัตราที่ต่ำมาก ในขณะที่โจทก์ต้องเสียดอกเบี้ยในอัตราที่สูงกว่าให้แก่เจ้าหนี้อื่นของโจทก์ จึงเป็นกรณีไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินดอกเบี้ยอัตราร้อยละ 15 ปี ตามราคาตลาดในวันกู้ยืมเงินได้ตามมาตรา 65 ทวิ (4) ประมวลรัษฎากร

(15) ค่าซื้อทรัพย์สินและรายการจ่ายเกี่ยวกับการซื้อหรือขายทรัพย์สินในส่วนที่เกินปกติโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2499/2542

โจทก์และบริษัทในเครือต่างเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากกันโดยต่างฝ่ายต่างประกอบธุรกิจเพื่อหวังผลกำไรเป็นการตอบแทนด้วยกันทั้งสิ้น หากโจทก์จำเป็นต้องให้ความช่วยเหลือทางการเงินแก่บริษัทในเครือ โจทก์สามารถรับเป็นคู่ค้าประกันในการกู้ยืมเงินจากสถาบันการเงินให้ การที่โจทก์กู้ยืมเงินผู้อื่นมาโดยเสียดอกเบี้ยและนำมาให้บริษัทในเครือของโจทก์กู้ยืมเงินหรือจ่ายตรงแก่บริษัทในเครือก่อนโดยไม่คิดดอกเบี้ยเป็นการปฏิบัติเกินกว่าปกติที่พึงปฏิบัติต่อกันในทางการค้า และกระทบถึงผลประโยชน์ของโจทก์เกินกว่าปกติ เข้าลักษณะเป็นการกู้ยืมเงินโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินดอกเบี้ยรับตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (4)

4.1.3 ปัญหาการจ่ายและการเครดิตเงินปันผล

ความสัมพันธ์ระหว่างการลงทุนของผู้ถือหุ้นกับการจ่ายเงินปันผลของบริษัทถือเป็นปัจจัยหนึ่งที่ช่วยส่งเสริมให้เกิดการขยายตัวในการลงทุนประกอบธุรกิจเพิ่มขึ้น เนื่องจากสัดส่วนค่าตอบแทนที่ได้รับจากเงินปันผลสะท้อนให้เห็นถึงแรงจูงใจในการลงทุนในแต่ละธุรกิจนั้น ๆ เพื่อให้ค่าตอบแทนที่ส่งกลับมาเป็นเงินทุนของผู้ถือหุ้นอีกครั้งและถูกนำไปลงทุนในบริษัทอื่นรายใหม่ ดังนั้น การที่บริษัทในเครือมีความสัมพันธ์ผ่านการถือหุ้น บริษัทในเครือจึงมีธุรกรรมการจ่ายเงินปันผลเพื่อวัตถุประสงค์ในลักษณะดังกล่าวด้วยเช่นกัน แต่ถึงอย่างไรก็ตาม หลักเกณฑ์ในการจ่ายเงินปันผลตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตี (19)⁷ กำหนดให้การจ่ายเงินปันผลนั้นถือเป็นรายจ่ายต้องห้าม และในขณะเดียวกัน บริษัทที่ได้รับเงินปันผลก็จำเป็นต้องรับรู้เป็นรายได้ของบริษัท

⁷ มาตรา 65 ตี รายการต่อไปนี้ ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

(19) รายจ่ายใดๆ ที่กำหนดจ่ายจากผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุทธรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว

แต่ทั้งนี้ ประมวลรัษฎากรตามผลของมาตรา 65 ทวิ (10)⁸ ก็เปิดช่องว่างให้มีการยกเว้นแก่เงินปันผลที่บริษัทดังกล่าวได้รับโดยต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ แต่ถึงอย่างไร หลักเกณฑ์ดังกล่าวครอบคลุมเฉพาะกรณีของบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยเท่านั้น⁹ อีกทั้งยังประกอบไปด้วยเงื่อนไขต่าง ๆ ซึ่งแบ่งออกเป็นเงื่อนไขเรื่องระยะเวลาการถือหุ้นที่บริษัทที่ได้รับเงินปันผลจำเป็นต้องถือหุ้นดังกล่าวไว้เป็นเวลา 3 เดือนก่อนการปันผลตลอดไปจนเวลา 3 เดือนหลังการปันผล และเงื่อนไขเรื่องจำนวนเงินที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำมารวมเป็นรายได้ ซึ่งแบ่ง

⁸ มาตรา 65 ทวิ การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิในส่วนนี้ ให้เป็นไปตาม

(10) สำหรับบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ให้นำเงินปันผลที่ได้จากบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม และเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้า มารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงกึ่งหนึ่งของจำนวนที่ได้ เว้นแต่บริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยดังต่อไปนี้ ไม่ต้องนำเงินปันผลที่ได้จากบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม และเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้ามารวมคำนวณเป็นรายได้

(ก) บริษัทจดทะเบียน

(ข) บริษัทจำกัดนอกจาก (ก) ซึ่งถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผล และบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลไม่ได้ถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้รับเงินปันผลไม่ว่าโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อม

ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับ ในกรณีที่บริษัทจำกัดหรือบริษัทจดทะเบียน มีเงินได้ที่เป็นเงินปันผลและเงินส่วนแบ่งกำไรดังกล่าว โดยถือหุ้นหรือหน่วยลงทุนที่ก่อให้เกิดเงินปันผลและเงินส่วนแบ่งกำไรนั้นไว้ไม่ถึงสามเดือนนับแต่วันที่ถือหุ้นหรือหน่วยลงทุนนั้นมาจนถึงวันมีเงินได้ดังกล่าว หรือได้ออนหุ้นหรือหน่วยลงทุนนั้นไปก่อนสามเดือนนับแต่วันที่มิเงินได้

เงินปันผลที่ได้จากการลงทุนของกองทุนสำรองเลี้ยงชีพตามมาตรา 65 ตรี (2) ไม่ให้ถือเป็นเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไร ตามความในวรรคสอง

⁹ อนึ่ง ถ้าหากเป็นกรณีบริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยได้รับเงินปันผลจากบริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ซึ่งทำไม่ได้รับการเครดิตภาษีตามมาตรา 65 ทวิ (10) แต่บริษัทดังกล่าวอาจสามารถเครดิตภาษีที่เคยได้เสียไปแล้วในต่างประเทศตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300 หรือ 442) หรืออาจได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน (ถ้ามี)

เกณฑ์ตามประเภทของบริษัท โดยถ้าเป็นบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์หรือบริษัทซึ่งถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัท ผู้จ่ายเงินปันผลและบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลไม่ได้ถือหุ้นในบริษัทผู้รับเงินปันผลไม่ว่าโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อม ก็จะได้รับยกเว้นไม่ต้องนำเงินปันผลมารวมคำนวณเป็นรายได้เต็มจำนวน ในขณะที่บริษัทรายอื่นได้รับยกเว้นเพียงกึ่งหนึ่งเท่านั้น

ดังที่กล่าวมาข้างต้นแสดงให้เห็นว่า ถึงแม้ว่าการจ่ายเงินปันผลของบริษัทในเครือจะอยู่ในเกณฑ์การได้รับสิทธิประโยชน์ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ก็ตาม แต่ทั้งนี้ ก็จำเป็นต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขในประการอื่น ๆ เช่น ต้องเป็นกรณีบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยได้รับเงินปันผลจากบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย, กรณีเงื่อนไขเรื่องระยะเวลาการถือหุ้น, หรือประเภทของบริษัท เป็นต้น ซึ่งทำให้ธุรกรรมการจ่ายเงินปันผลนั้นอาจไม่ได้รับยกเว้นเสมอไป และก่อให้เกิดภาวะภาษีซ้ำซ้อนขึ้นแก่บริษัทในเครือได้

4.1.4 ปัญหาในการหากำไรสุทธิที่แท้จริง

วิธีการหลักของการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตามผลของประมวลรัษฎากรในปัจจุบันถือการคำนวณภาษีบนฐาน “กำไรสุทธิ” เป็นสำคัญ ทั้งนี้ โดยพิจารณาแบ่งแยกการคำนวณกำไรสุทธิออกเป็นแต่ละหน่วยภาษี แต่ถึงอย่างไร เมื่อนำหลักการดังกล่าวมาปรับใช้กับกรณีบริษัทในเครือ จึงเกิดข้อพิจารณาในความแตกต่างที่ว่าบริษัทในเครือในทางกฎหมายถือเป็นนิติบุคคลหรือหน่วยภาษีที่แยกออกจากกัน แต่ในความเป็นจริงอำนาจการควบคุมบริหารจัดการและปริมาณเงินทุนต่าง ๆ กลับมีที่มาจากกลุ่มบุคคลเพียงกลุ่มเดียวกัน ดังนั้น การพิจารณากำไรสุทธิเป็นรายบริษัทจึงยังไม่อาจแสดงถึงสถานภาพที่แท้จริงของบริษัทในเครือได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในเรื่องความสามารถในการเสียภาษีอย่างเป็นทางการ “หน่วยทางเศรษฐกิจเดียวกัน” เพราะในบางกรณีบริษัทสมาชิกอาจมีผลกำไรสุทธิที่จำเป็นต้องเสียภาษี ทั้ง ๆ ที่ในระดับบริษัทในเครือทั้งหมดอาจประสบผลขาดทุนในจำนวนที่มากกว่าผลกำไรที่เกิดขึ้นของบริษัทสมาชิกได้

4.1.5 ปัญหาการถ่ายเทผลขาดทุน (ผลกำไร) ระหว่างบริษัทในเครือ

สืบเนื่องจากบริษัทสมาชิกที่มีผลกำไรจำเป็นต้องเสียภาษีถึงแม้ว่าจะเกิดขึ้นในขณะเดียวกันที่บริษัทในเครือทั้งหมดประสบผลขาดทุน ภาวะภาษีที่เกิดขึ้นจึงเป็นแรงกดดันให้

บริษัทในเครือใช้ความสัมพันธ์ใกล้ชิดระหว่างบริษัทเป็นเครื่องมือในการบรรเทาภาระภาษี โดยหนึ่งในวิธีการดังกล่าวซึ่งเป็นปัญหาสำคัญ ได้แก่ การถ่ายเทหรือกระจายผลขาดทุนที่เกิดขึ้นของ บริษัทในเครือไปสู่บริษัทสมาชิกที่มีผลกำไร (หรือในทางกลับกัน) เพื่อให้ทุกบริษัทร่วมกันรับภาระ และยังเป็นการจัดภาระภาษีที่เกิดขึ้นจากการที่บริษัทใดบริษัทหนึ่งมีผลกำไร

แต่ถึงอย่างไร การคำนวณกำไรสุทธิตามประมวลรัษฎากรได้กำหนดหลักเกณฑ์ อย่างเช่น รายจ่ายที่นำมารวมคำนวณกำไรสุทธิต้องเป็นรายจ่ายเพื่อกิจการโดยเฉพาะ, การ อนุญาตให้ใช้ผลขาดทุนสุทธิสะสมเป็นรายจ่ายของบริษัทเฉพาะแก่บริษัทที่ก่อให้เกิดผลขาดทุน นั้น, หรือข้อบังคับให้ใช้ราคาตลาดในการทำธุรกรรมในกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืม เงิน ฯลฯ โดยที่หลักเกณฑ์ดังกล่าวล้วนเป็นมาตรการสกัดกั้นการถ่ายเทผลขาดทุนระหว่างบริษัท ในเครือและอาจเป็นบทลงโทษ ยกตัวอย่างเช่น กรณีการกำหนดให้ใช้ราคาตลาดตามมาตรา 65 ทวิ (4) กล่าวคือ เมื่อเจ้าพนักงานประเมินปรับแก้ราคาตามมาตรา 65 ทวิ (4) ในบริษัทใดบริษัท หนึ่ง การปรับปรุงบัญชีภาษีในส่วนนี้มีผลเฉพาะบริษัทที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินภาษี เท่านั้น บริษัทที่เป็นคู่สัญญา กับบริษัทดังกล่าวกลับไม่ได้รับการปรับราคาให้สมดุลกับราคาที่ เจ้าพนักงานประเมินปรับให้ใหม่ ซึ่งถ้าหากเปรียบเทียบกับข้อเท็จจริง อย่างเช่น บริษัทฝ่ายขาย ขายสินค้าราคาต่ำกว่าราคาตลาด บริษัทฝ่ายซื้อย่อมมีรายจ่ายในการซื้อสินค้าต่ำกว่าเช่นกัน การ ปรับแก้ราคาของบริษัทฝ่ายขายให้เป็นราคาตลาดส่งผลทำให้รายได้ของบริษัทฝ่ายขายสูงขึ้น (ในขณะที่ความเป็นจริงมีรายได้เท่าเดิม) และการประเมินแบบแยกหน่วยภาษีทำให้ราคาที่กำหนด ขึ้นมาใหม่นั้นไม่สัมพันธ์ต่อบริษัทฝ่ายซื้อ เพราะบริษัทฝ่ายซื้อจึงยังคงต้องใช้รายจ่ายที่ต่ำกว่า ราคาตลาดเช่นเดิม ซึ่งการที่บริษัทใดมีรายจ่ายต่ำย่อมทำให้กำไรสุทธิสูงขึ้น เพราะฉะนั้นจึงสม ประโยชน์แก่ฝ่ายเจ้าพนักงานประเมินที่จะไม่ปรับแก้ราคาในส่วนของบริษัทฝ่ายซื้ออีกทีหนึ่ง

4.1.6 ปัญหาการยื่นรายการเสียภาษี

การแยกหน่วยภาษีตามที่กำหนดในประมวลรัษฎากรนอกจากจะส่งผลทำให้การ คำนวณภาษีจะต้องแยกฐานกำไรสุทธิออกเป็นแต่ละรายบริษัท หน้าที่ในการยื่นรายการเสียภาษี ของแต่ละบริษัทก็ต้องแยกออกจากกันด้วยเช่นกัน ตามผลของประมวลรัษฎากรมาตรา 68¹⁰ แต่ ทั้งนี้ การแยกยื่นรายการเสียภาษีเป็นรายบริษัทก็อาจเป็นเหตุที่ทำให้เจ้าพนักงานประเมินไม่มี

¹⁰ มาตรา 68 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลยื่นรายการ ซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการ คำนวณภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีตามแบบที่อธิบดีกำหนด พร้อมกับชำระภาษีต่ออำเภอ

โอกาสรับรู้ธุรกรรมใด ๆ ที่เกิดขึ้นเป็นพิเศษจากการมีความสัมพันธ์เป็นบริษัทในเครือได้เช่นกัน อย่างเช่น กรณีการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทในเครือซึ่งในท้ายที่สุดแล้วก็อาจส่งผลทำให้เกิดปัญหาการปรับแก้ไขราคาที่ไม่สัมพันธ์กันอย่างที่กล่าวไว้แล้วข้างต้น หรืออาจเป็นการเปิดโอกาสเจ้าหน้าที่ประเมินเองในการตรวจสอบธุรกรรมอำพรางที่สร้างขึ้นระหว่างบริษัทในเครือ

4.1.7 ปัญหาการรวบรวมข้อมูลสารสนเทศของภาครัฐ

ณ. ปัจจุบัน ความสามารถในการรวบรวมข้อมูลสารสนเทศส่งผลโดยตรงต่อประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี เพราะฉะนั้น การแยกยื่นรายการเสียภาษีและการแยกคำนวณกำไรสุทธิตามประมวลรัษฎากรจึงเท่ากับเป็นการเปิดโอกาสในการรวบรวมข้อมูลสารสนเทศที่บริษัทในเครือมีระหว่างกัน อย่างเช่น การขาดโอกาสในการรวบรวมข้อมูลโครงสร้างความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทหรือระดับการถือหุ้น เพื่อตรวจสอบว่ากลุ่มบริษัทนั้นเป็น “คู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน” หรือไม่ เป็นต้น ซึ่งการรับทราบข้อมูลในลักษณะดังกล่าวสามารถช่วยตรวจสอบธุรกรรมต่าง ๆ ที่บริษัทในเครือมีระหว่างกันทั้งเรื่องการกำหนดราคาโอนหรือการทำนิติกรรมอำพราง และข้อมูลดังกล่าวยังสามารถนำไปใช้เพื่อเปรียบเทียบกับธุรกรรมที่เกิดขึ้นกับบริษัทในเครืออื่น ๆ ได้อีกด้วย

กล่าวโดยสรุป สำหรับปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรในกรณีการแยกหน่วยภาษีของบริษัทในเครือ คือ ปัญหาการแยกพิจารณาหน่วยภาษีออกจากกันโดยสิ้นเชิงนั่นเอง ซึ่งส่งผลทำให้การจัดเก็บภาษีไม่สอดคล้องไปกับกรณีของบริษัทในเครือไม่ว่าจะเป็นในส่วนเนื้อหาของหลักเกณฑ์ที่กำหนดตามประมวลรัษฎากร หรือในส่วนของแนวทางการปฏิบัติของเจ้าพนักงานประเมินเองก็ตาม เพราะฉะนั้น การแก้ไขปัญหาต่าง ๆ ดังกล่าวจึงเป็นเรื่องสำคัญของภาครัฐที่จะต้องกำหนดมาตรการแก้ไข เพื่อลดแรงเสียดทานหรือลดปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีของภาคเอกชนที่อาจเกิดขึ้นตามมา นอกจากนี้ ภาครัฐยังจำเป็นต้องพิจารณาในเรื่องนี้อย่างจริงจังและเร่งด่วน เพื่อวัตถุประสงค์ในการปรับปรุงกฎหมายภาษีให้เท่าทันระบบเศรษฐกิจและมีความทัดเทียมกับนานาประเทศที่มีมาตรการแก้ไขปัญหาดังกล่าวไปแล้วอีกด้วย

4.2 เปรียบเทียบหลักการของมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัท

กับการแก้ไขปัญหาค่านวนภาษี

จากกรณีปัญหาค่านวนภาษีเงินได้ในนิติบุคคลในกรณีบริษัทในเครื่องตั้งที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น จึงเป็นคำถามสำคัญที่ทำให้ประเทศไทยจำเป็นต้องกลับมาพิจารณาระบบการจัดเก็บภาษีต่อกรณีบริษัทในเครื่องว่ามีความเหมาะสมต่อสถานการณ์หรือไม่ และเมื่อเปรียบเทียบกับมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทไม่ว่าในรูปแบบใดต่างก็มีการคำนวณภาษีโดยพิจารณาภาพรวมของการเป็นกลุ่มบริษัทในเครื่อง ซึ่งหลักการดังกล่าวล้วนแต่มีลักษณะตรงกันข้ามกับวิธีการแยกหน่วยภาษีที่มีอยู่ในปัจจุบัน

อย่างเช่น รูปแบบการรวมหน่วยภาษี ซึ่งเป็นมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทที่มีความชัดเจนในเรื่องการปรับเปลี่ยนมุมมองให้กลุ่มบริษัทในเครื่องกลายเป็นหน่วยภาษีเดียวกัน ผลลัพธ์ของหลักการดังกล่าวเมื่อเปรียบเทียบกับปัญหาค่านวนภาษี เช่น ปัญหาค่านวนระหว่างบริษัทหรือปัญหาค่านวนกำไรสุทธิที่แท้จริง ฯลฯ ปัญหาดังกล่าวจึงสามารถถูกขจัดออกไปได้โดยสภาพ เนื่องจากการเป็นหน่วยภาษีเดียวกันส่งผลทำให้ธุรกรรมที่เกิดขึ้นระหว่างบริษัทหักล้างกันเองภายในกลุ่มบริษัทในเครื่อง ดังนั้น ถึงแม้ว่าธุรกรรมระหว่างบริษัทจะเกิดขึ้นเพื่อหวังผลในวัตถุประสงค์ใดหรือมีการกำหนดราคาโอนที่ไม่เป็นไปตามราคาตลาดก็ตาม ธุรกรรมดังกล่าวจึงไม่ส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีดังเช่นกรณีการแยกหน่วยภาษี นอกจากนี้ เนื่องจากการคำนวณภาษีที่คิดบนฐานกำไรสุทธิรวมของกลุ่มบริษัทในเครื่อง การคำนวณภาษีนอกจากการแสดงกำไรสุทธิของแต่ละบริษัทที่แผ่มาพร้อมกับการปรับปรุงบัญชีภาษีแล้ว ผลลัพธ์ของการคำนวณยังสะท้อนให้เห็นถึงกำไรสุทธิที่แท้จริงของกลุ่มบริษัทในคราวเดียว ซึ่งรายละเอียดดังกล่าวก็ปรากฏภายในแบบแสดงรายการเสียภาษีฉบับเดียว ดังนั้น จึงเป็นประโยชน์ในการรวบรวมข้อมูลสารสนเทศของทางราชการ

หรือในกรณีรูปแบบการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่ม ซึ่งเป็นมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทที่อนุญาตให้เกิดธุรกรรมหรือรายจ่ายชนิดพิเศษเพิ่มเติมในการคำนวณภาษีตามวิถีปกติ หลักการดังกล่าวถึงแม้ว่าไม่ได้ปรับปรุงบัญชีภาษีที่แสดงกำไรสุทธิรวมโดยตรงและไม่ได้ทำให้ธุรกรรมระหว่างบริษัทหักล้างกันเองดังเช่นการรวมหน่วยภาษี แต่ถึงอย่างไร การอนุญาตให้มีการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่มหรืออีกนัยหนึ่งคือการโอนรายจ่ายระหว่างกลุ่มบริษัท ย่อมเท่ากับว่าภาครัฐได้เปิดโอกาสให้กลุ่มบริษัทในเครื่องสามารถเฉลี่ยผลกำไรและ/หรือผลขาดทุนระหว่างกลุ่มบริษัทได้โดยถูกต้องตามกฎหมาย ดังนั้น การบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่มจึงเป็นทางเลือกที่ดีกว่า

การปรุงแต่งธุรกรรมระหว่างบริษัทให้ผิดปกติหรือการกำหนดราคาโอนที่ผิดไปจากราคาตลาด เพราะฉะนั้น หลักการดังกล่าวจึงบรรเทาปัญหาจากการแยกหน่วยภาษีและแสดงสถานะของกลุ่มบริษัทในเครื่องทางอ้อมนั่นเอง นอกจากนี้ ถึงแม้ว่าภาครัฐอาจต้องเงินเสียค่าภาษีจากการนำมามาตรการดังกล่าวมาใช้ก็ตาม แต่ถึงอย่างไรก็แลกเปลี่ยนมาด้วยข้อมูลสารสนเทศที่กลุ่มบริษัทจำเป็นต้องแจกแจงต่อเจ้าพนักงานประเมินพร้อมกับการยื่นรายการเสียภาษีซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อการจัดเก็บภาษีในระยะยาวมากกว่ากรณีการปล่อยให้ภาคเอกชนวางแผนเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีกันเองเพราะจะทำให้ข้อมูลดังกล่าวอยู่นอกสารบบในการตรวจสอบของเจ้าพนักงานประเมิน

ดังนั้น หลักการของมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทจึงมุ่งต่อการบรรเทาหรือการแก้ไขปัญหาจากการแยกหน่วยภาษี ทั้งนี้ โดยเป็นไปตามสภาพของรูปแบบที่เลือกใช้ ซึ่งความมุ่งหวังในการแก้ไขปัญหาดังกล่าวก็ถือเป็นหนึ่งในวัตถุประสงค์ของมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทนั่นเอง แต่ถึงอย่างไรก็ตาม ถ้าหากมีการปรับใช้มาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทในทางปฏิบัติ ประเด็นข้อควรพิจารณาอีกประการหนึ่ง คือ การพิจารณาเปรียบเทียบระหว่างผลกระทบที่อาจเกิดจากการเปลี่ยนแปลงข้อกฎหมายกับข้อดีที่ได้รับจากการแก้ไขปัญหาจากการแยกหน่วยภาษี ซึ่งแบ่งพิจารณาออกเป็น

ปัญหาความยุ่งยากซับซ้อน

วิธีการจัดเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากรโดยเฉพาะอย่างยิ่งการจัดเก็บภาษีบนฐานกำไรสุทธิ โดยทั่วไปประกอบด้วยหลักเกณฑ์ทางบัญชีภาษีต่าง ๆ ซึ่งโดยลำพังก็มีความซับซ้อนในตัวของมันเอง การเพิ่มเติมมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทอีกประการหนึ่งเพื่อเป็นมาตรการเสริมจึงเท่ากับเป็นการสร้างกฎเกณฑ์ที่เป็นข้อยกเว้นพิเศษขึ้นใหม่ ซึ่งส่งผลทำให้เกิดความยุ่งยากซับซ้อนต่อการจัดเก็บภาษีมากยิ่งขึ้น เช่น ในเรื่องการกำหนดนิยาม “กลุ่มบริษัทในเครือ” หรือการปฏิบัติตามรายละเอียดของวิธีการคำนวณ ฯลฯ ดังนั้นถึงแม้ว่าหลักการของมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทอาจแก้ไขปัญหามาจากการแยกหน่วยภาษี แต่ก็เป็นการแก้ไขปัญหามาจากการเพิ่มความยุ่งยากซับซ้อนอย่างหนึ่งเพื่อขจัดปัญหาความซับซ้อนเดิมที่มีอยู่แล้ว ส่งผลทำให้คำถามถัดไปก็คือ ประเทศไทยพอใจกับความยุ่งยากซับซ้อนในลักษณะใดมากกว่ากัน ซึ่งปัจจัยในการชั่งน้ำหนักก็อาจแปรผันไปตามความรุนแรงของปัญหาที่เกิดขึ้นในปัจจุบัน, การเตรียมความพร้อมของบุคลากรที่เกี่ยวข้อง, รวมไปถึงนโยบายส่งเสริมเศรษฐกิจของประเทศ เป็นต้น

เพราะฉะนั้น ถ้าหากมีการปรับใช้จริงในประเทศไทย ทางหนึ่งเพื่อการเตรียมพร้อมในการปรับใช้มาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัท คือ การออกแบบมาตรการให้ชัดเจนและสอดคล้องไปในทางเดียวกันกับความพร้อม, ความสามารถ, และความเข้าใจของบุคลากรที่เกี่ยวข้อง ไม่ว่าจะ

ในรายละเอียดเรื่อง รูปแบบ, คำนิยาม, ขั้นตอนปฏิบัติ, รวมไปถึงอำนาจหน้าที่ของเจ้าพนักงาน ประเมิน ฯลฯ ทั้งนี้ เพื่อบรรเทาปัญหาความยุ่งยากซับซ้อนของมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่ม บริษัท ซึ่งเท่ากับว่าเป็นการลดปัญหาทั้งในส่วนการแยกหน่วยภาษีและมาตรการภาษีเงินได้ของ กลุ่มบริษัทไปพร้อมกัน

ค่าใช้จ่ายในการดำเนินการ

ถ้าหากมีการปรับใช้มาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทในเครื่องเพิ่มเติมจากกรณีปกติ ย่อมก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายเพื่อการดำเนินการตามหลักเกณฑ์ทั้งในฝ่ายภาคเอกชนและภาครัฐ อย่างเช่น ค่าใช้จ่ายในการดำเนินการเพื่อปรับปรุงบัญชีภาษีที่เพิ่มขึ้นของภาคเอกชนและ ค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบความถูกต้องของการยื่นแบบฯ ของภาครัฐ และยังรวมไปถึงเงินค่าภาษี ที่จะต้องเปลี่ยนแปลงไปอันเป็นปัจจัยสำคัญในการตัดสินใจของภาครัฐ นอกจากนี้ ความยุ่งยาก ซับซ้อนดังที่กล่าวไว้ข้างต้น ล้วนส่งผลกระทบต่อค่าใช้จ่ายในการดำเนินการที่ย่อมสูงขึ้น ตามความซับซ้อนของมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัท

แต่ทั้งนี้ การวัดความคุ้มค่าในการปฏิบัติตามมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัท ระหว่างภาคเอกชนกับภาครัฐอาจมีความแตกต่างกัน กล่าวคือ ภาคเอกชนอาจพิจารณา เปรียบเทียบระหว่างต้นทุนในการดำเนินการกับสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ได้รับ ดังนั้น ภาคเอกชนจะเลือกปฏิบัติตามหรือไม่จึงขึ้นอยู่กับความพร้อมของภาคเอกชนเองและนโยบาย ส่งเสริมเศรษฐกิจของภาครัฐ และถ้าหากพิจารณาในทางกลับกันสำหรับกรณีของภาครัฐ มาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทอาจเปรียบเสมือนกับการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีประการ หนึ่ง เช่น การอนุญาตให้ใช้ผลขาดทุนของหน่วยภาษีอื่น ฯลฯ เพราะฉะนั้น เมื่อพิจารณาแยกต่อ หน่วยภาษีอาจส่งผลทำให้ในบางกรณีภาครัฐเสียเงินค่าภาษีต่อหน่วยไป แต่ถึงอย่างไรก็ตาม สิ่ง ที่ภาครัฐต้องนำมาพิจารณาเปรียบเทียบ คือ ประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับตอบแทน เช่น เป็นการ ส่งเสริมให้ผู้ประกอบการสามารถลงทุนเปิดสายธุรกิจได้ง่ายขึ้น, บรรเทาภาระปัญหาการหลีกเลี่ยง ภาษีจากการแยกหน่วยภาษี, หรือส่งเสริมการรวบรวมข้อมูลสารสนเทศ เป็นต้น ซึ่งวัตถุประสงค์ อื่นนี้เองที่ส่งผลประโยชน์ต่อภาครัฐในรูปแบบอื่นทดแทนค่าภาษีเงินได้นิติบุคคล อย่างเช่น การ เพิ่มขึ้นของการจ้างงานเพิ่มขึ้น ซึ่งส่งผลทำให้ค่าภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสูงขึ้นตามไปด้วยนั่นเอง

ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการหาช่องว่างของกฎหมาย

ถึงแม้ว่ามาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทอาจใช้แก้ไขปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษี เนื่องจากการแยกหน่วยภาษีได้ทางหนึ่ง แต่ทั้งนี้ เช่นเดียวกันกับการออกกฎหมายทั่วไป การ บัญญัติมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทย่อมอาจก่อให้เกิดปัญหาช่องว่างของกฎหมายได้

เช่นเดียวกัน นอกจากนี้ ปัญหาความยุ่งยากซับซ้อนดังที่กล่าวข้างต้นอาจส่งผลกระทบต่อปัญหาช่องว่างของกฎหมายได้เช่นกันและมีความสัมพันธ์กันอย่าง “งูกินหาง” ก็เพราะถ้าหากประเทศไทยวางหลักเกณฑ์ที่ซับซ้อนโดยไม่มีความพร้อมและไม่มีความเหมาะสมในทางปฏิบัติ ความซับซ้อนดังกล่าวย่อมก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายในการดำเนินการที่มากขึ้นอันเป็นแรงผลักดันให้มีการหลีกเลี่ยงภาษีในท้ายที่สุด ซึ่งถ้าหากแก้ไขปัญหาดังกล่าวด้วยวิธีการวางเกณฑ์เพิ่มเติม ก็อาจทำให้เกิดความซับซ้อนมากยิ่งขึ้นไปอีกนั่นเอง

เพราะฉะนั้น ถ้าหากมีการปรับใช้มาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทในประเทศไทย จึงสมควรวางหลักเกณฑ์ที่เหมาะสมต่อขีดความสามารถของประเทศไทยด้วย เพื่อไม่ให้มาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทเป็นภาระและเป็นปัญหาที่ซับซ้อนขึ้นไปจากปัญหาเดิม

กล่าวโดยสรุป เมื่อเปรียบเทียบหลักการของมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทกับการแก้ไขปัญหามาจากการแยกหน่วยภาษีมีข้อสังเกตได้ว่า การจัดเก็บแบบแยกหน่วยภาษีซึ่งแสดงสถานะโดยเฉพาะกิจการก็มีข้อได้เปรียบเรื่องความชัดเจนในการคำนวณภาษี แต่ทั้งนี้อาจไม่สอดคล้องต่อกรณีกลุ่มบริษัทในเครือและอาจก่อให้เกิดปัญหาตามมาบางประการ ดังนั้นหลักการของมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทจึงเกิดขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์ในการพิจารณากลุ่มบริษัทในเครือโดยภาพรวมเพื่อเป็นการลดหย่อนลดหย่อนของการแยกหน่วยภาษี แต่ถึงอย่างไรก็ตามการปรับใช้มาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทที่ไม่เหมาะสมก็อาจก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติได้เช่นกัน เพราะฉะนั้น การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลแก่กรณีกลุ่มบริษัทในเครือจึงไม่อาจบรรลุได้ด้วยวิธีการใดวิธีการหนึ่ง ก็เพราะว่าการจัดเก็บภาษีแต่ละวิธีต่างก็มีข้อดีและข้อเสียที่เข้ามาแทนที่ซึ่งกันและกัน นอกจากนี้การบังคับใช้มาตรการใดแต่เพียงอย่างเดียวยังส่งผลกระทบเป็นการเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมของภาคเอกชนที่จะปรับรูปแบบการประกอบธุรกิจให้เป็นไปตามกฎหมายภาษี ซึ่งลักษณะดังกล่าวย่อมขัดต่อหลักความเป็นกลางของหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี

ดังนั้น การจัดเก็บภาษีแก่กรณีกลุ่มบริษัทในเครือที่เหมาะสม นอกจากจะต้องมีวัตถุประสงค์เพื่อการพิจารณาภาพรวมแล้ว ยังจะต้องไม่ขัดขวางต่อสภาพเศรษฐกิจที่แท้จริงอีกด้วย เพราะถึงแม้ว่าภาคเอกชนจะจัดองค์กรแบบกลุ่มบริษัทในเครือแต่อาจบริหารธุรกิจแยกเป็นเอกเทศออกจากกันได้ เช่น การวางแผนบริหารธุรกิจให้บริษัทในเครือที่ประกอบธุรกิจเดียวกันแข่งขันกันเองเพื่อให้เกิดความตื่นตัวในการทำงาน เป็นต้น เพราะฉะนั้น เพื่อไม่ให้ขัดต่อหลักความเป็นกลาง การจัดเก็บภาษีจึงสมควรเป็นเรื่องความเหมาะสมและความสมัครใจ ดังนั้น หลักเกณฑ์ไม่ว่าการแยกหน่วยภาษีหรือมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทจึงสมควรกำหนดในลักษณะที่เป็นทางเลือกในการเสียภาษี

อนึ่ง ถึงแม้ว่าหลักเกณฑ์ของตลาดหลักทรัพย์ที่บังคับให้กลุ่มบริษัทในเครือต้องจัดทำงบการเงินรวมก็ตาม แต่ทั้งนี้ ข้อกำหนดดังกล่าวอาจมีวัตถุประสงค์และผลกระทบในทางปฏิบัติที่แตกต่างกับมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัท เนื่องจากการจัดทำงบการเงินรวมมีวัตถุประสงค์ในการแสดงสถานะที่แท้จริงเป็นหลัก จึงเท่ากับว่าการจัดทำงบการเงินรวมไม่ใช่กฎเกณฑ์มุ่งหวังให้กลุ่มบริษัทในเครือเปลี่ยนแปลงวิธีการประกอบธุรกิจแต่เป็นเรื่องการรายงานสภาวะการณ์ที่เกิดขึ้นเท่านั้น ซึ่งกรณีดังกล่าวแตกต่างไปจากมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัท กล่าวคือ แม้ว่ามาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทจะมีวัตถุประสงค์ในการพิจารณาภาพรวมเช่นเดียวกัน แต่เนื่องจากกฎเกณฑ์ดังกล่าวเป็นกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการปรับปรุงบัญชีภาษี การออกกฎข้อบังคับย่อมส่งผลกระทบต่อรูปแบบการประกอบธุรกิจในทันที ซึ่งถ้าหากกฎเกณฑ์ดังกล่าวไม่สอดคล้องกับรูปแบบการประกอบธุรกิจ อาจส่งผลทำให้ภาคเอกชนหลีกเลี่ยงภาษีด้วยการหาช่องว่างของกฎหมายในท้ายที่สุด ไม่ว่าจะเป็นอย่างนั้นจะเป็นการแยกหน่วยภาษีหรือมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทก็ตามและผลของการหลีกเลี่ยงภาษีดังกล่าวย่อมขัดต่อเจตนารมณ์ในการพิจารณาภาพรวมที่ตั้งไว้เริ่มแรกด้วยเช่นกัน

ดังนั้น มาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทในเครือจึงสมควรกำหนดไว้เป็นเรื่องของความสมัครใจและถือเป็นทางเลือกในการเสียภาษีมากกว่า เพราะถึงอย่างไร บริษัทในเครือที่มีการบริหารงานเป็นกลุ่มบริษัทย่อมมีลักษณะการบริหารงานที่สอดคล้องกับมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทโดยสภาพอยู่แล้ว ซึ่งสิทธิประโยชน์ที่กลุ่มบริษัทได้รับก็ถือเป็นปัจจัยส่งเสริมให้กลุ่มบริษัทในเครือเลือกใช้มาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทอยู่แล้ว และส่งผลให้เจ้าพนักงานประเมินสามารถพิจารณากลุ่มบริษัทในเครือโดยภาพรวมได้ในท้ายที่สุดนั่นเอง นอกจากนี้ การออกข้อบังคับให้ต้องยื่นงบการเงินรวมของกลุ่มบริษัทในเครืออาจกำหนดไว้เป็นมาตรการเสริมได้อยู่แล้ว ไม่ว่าจะประเทศไทยจะปรับใช้มาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทหรือไม่ก็ตาม

สำนักงานหอสมุด

4.3 การพิจารณาความเหมาะสมกับการปรับใช้ในประเทศไทย

นโยบายเรื่องการใช้ผลขาดทุนเป็นรายจ่ายทางภาษีของประเทศไทยในปัจจุบัน อนุญาตให้ใช้หน่วยภาษีใช้ผลขาดทุนสะสมที่เกิดขึ้นของหน่วยภาษีนั่นเองแต่ไปใช้ในรอบปีบัญชีอื่นได้เท่านั้น (Same Entity, Other Years) เพราะฉะนั้น ถ้าหากประเทศไทยปรับใช้มาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทจึงเท่ากับเป็นการขยายกรอบนโยบายภาษี โดยอนุญาตให้หน่วยภาษีสามารถใช้ผลขาดทุนที่เกิดขึ้นของหน่วยภาษีอื่นมาใช้ในรอบปีบัญชีอื่น (Other Entities, Other Years) แต่เนื่องจากนโยบายภาษีในระดับดังกล่าวยังสามารถแบ่งพิจารณาแยกย่อยได้อีก ดังนั้น เมื่อพิจารณาเนื้อหาของมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทจึงมีลักษณะสอดคล้องกับนโยบายภาษีในส่วนของการใช้ผลขาดทุนของบริษัทในเครือ เช่น กรณีการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่มและการใช้ผลขาดทุนของบริษัทในเครือผ่านการรวมหน่วยภาษี ซึ่งทั้งสองแนวทางต่างก็มีรายละเอียดและสาระสำคัญที่แตกต่างกันออกไป ดังนั้น การพิจารณาความเหมาะสมในการปรับใช้มาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทในประเทศไทยจึงต้องแยกพิจารณาเปรียบเทียบทั้งสองแนวคิดในหลายแง่มุม อย่างเช่น หลักการจัดเก็บภาษีที่ดี, ความสอดคล้องต่อวิถีปฏิบัติที่มีอยู่ในปัจจุบัน, หรือผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นภายหลังการเปลี่ยนแปลง เป็นต้น

4.3.1 การรวมหน่วยภาษี

ในกรณีการรวมหน่วยภาษีโดยเฉพาะอย่างยิ่งตามลักษณะของประเทศสหรัฐอเมริกา ที่ถือปฏิบัติต่อกกลุ่มบริษัทในเครือเป็นหน่วยภาษีเดียวกัน และคำนวณภาษีบนฐานกำไรสุทธิรวมพร้อมทั้งยื่นรายการเสียภาษีร่วมกันในนามของกลุ่มบริษัทในเครือเพียงฉบับเดียว ผลกระทบของหลักการดังกล่าวอาจเปรียบเทียบในประเด็นต่าง ๆ ได้ ดังนี้

หลักการจัดเก็บภาษีที่ดี

1) หลักความเป็นธรรม (Equity)

กล่าวคือ หลักการที่พิจารณาถึงเรื่องการจัดเก็บภาษีที่ดีสมควรต้องสัมพันธ์กับความสามารถของผู้มีหน้าที่เสียภาษีและมีการจัดเก็บภาษีด้วยความเสมอภาค ซึ่งก็คือการจัดเก็บภาษีต่อผู้ที่มีสาระสำคัญเหมือนกันเช่นเดียวกันและปฏิบัติต่างกันต่อผู้ที่มีสาระสำคัญที่ต่างหากัน เพราะฉะนั้น การที่มาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทเป็นวิธีการจัดเก็บภาษีที่ได้รับการพัฒนาขึ้นเป็นพิเศษสำหรับกลุ่มบริษัทในเครือ จึงจำเป็นต้องพิจารณาถึงสาระสำคัญของการเป็น

“กลุ่มบริษัทในเครือ” ว่าจะมีความเหมือนหรือแตกต่างไปจากการเป็นบริษัททั่วไปอย่างไร ซึ่งในกรณีดังกล่าวนี้อาจกล่าวได้ว่า การเป็นกลุ่มบริษัทในเครือก่อให้เกิดความสัมพันธ์ในลักษณะพิเศษระหว่างบริษัทภายในกลุ่ม ซึ่งลักษณะดังกล่าวถือได้ว่าเป็นสาระสำคัญที่สร้างความแตกต่างกับกรณีบริษัททั่วไปได้อย่างชัดเจน ทั้งนี้ เพราะกลุ่มบริษัทในเครือเหล่านั้นตามความเป็นจริงต่างก็มีการดำเนินงานและ/หรือเงินทุนที่มาจากแหล่งเดียวกัน ดังนั้น กลุ่มบริษัทในเครือจึงมีสาระสำคัญในลักษณะที่เป็นหน่วยทางเศรษฐกิจเดียวกันนอกเหนือจากการเป็นบริษัททั่วไป

นอกจากนี้ ถึงแม้ว่ามาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทอาจถือเป็นการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีก็ตาม แต่ทั้งนี้ หากพิจารณาในทางกลับกันการจัดตั้งบริษัทในเครือ(ในกรณีที่ไม่ได้หวังผลทางภาษี) กลุ่มบริษัทในเครือจำเป็นต้องรับภาระและความเสี่ยงของทุก ๆ บริษัท ซึ่งเป็นภาระความเสี่ยงที่สูงกว่าการจัดตั้งบริษัททั่วไป ดังนั้น มาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทจึงเน้นให้ความสำคัญแก่สาระสำคัญในส่วนนี้นั่นเอง แต่ถึงอย่างไรก็ตาม มาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทจึงจำกัดเฉพาะบริษัทในเครือที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดอย่างมาก ทั้งนี้ เพื่อเป็นการถ่วงดุลและเพื่อให้บรรลุตามวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้นั่นเอง

2) หลักความเป็นกลาง (Neutrality)

กล่าวคือ กฎเกณฑ์ทางภาษีจะต้องไม่ก่อให้เกิดอิทธิพลในการตัดสินใจหรือทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมในการประกอบธุรกิจของผู้มีหน้าที่เสียภาษี ดังนั้น การรวมหน่วยภาษีซึ่งมีวิธีการจัดเก็บอันมีลักษณะเฉพาะ เช่น การปฏิบัติต่อแต่ละบริษัทเปรียบเสมือน “สาขา”, การปรับปรุงรายการทางบัญชีเพื่อเลื่อนการรับรู้ ฯลฯ จึงเท่ากับว่าการรวมหน่วยภาษีย่อมมีกฎเกณฑ์และวิธีปฏิบัติที่มีลักษณะแตกต่างไปจากการแยกหน่วยภาษีโดยทั่วไป เพราะฉะนั้น การเลือกหรือปรับใช้การรวมหน่วยภาษีในทางปฏิบัติ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องมีความพร้อมในการศึกษาวิธีการเสียภาษีว่ามีความสอดคล้องกับวิธีการประกอบธุรกิจของกลุ่มบริษัทตนหรือไม่ เพราะในบางกรณีกลุ่มบริษัทในเครืออาจดำเนินธุรกิจโดยแยกการบริหารออกจากกันโดยสิ้นเชิงได้เช่นกัน ซึ่งในกรณีเช่นนั้นการบังคับให้เลือกรวมหน่วยภาษียิ่งจะทำให้เกิดปัญหาความยุ่งยากซับซ้อนและปัญหาค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน ซึ่งส่งผลทำให้เกิดปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีตามมาในที่สุด ดังนั้น การเลือกรวมหน่วยภาษีจึงไม่ได้มีวัตถุประสงค์ในการเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมแต่ถือเป็นการเปิดโอกาสให้กลุ่มบริษัทในเครือที่มีการบริหารงานในลักษณะที่มีความสอดคล้องอยู่แล้วสามารถเลือกวิธีการเสียภาษีด้วยวิธีที่เหมาะสมนั่นเอง

3) หลักความแน่นอน (Certainty)

กล่าวคือ การแสดงความชัดเจนว่าการเสียภาษี จำนวนค่าภาษีจะต้องมีความต่อเนื่องสม่ำเสมอและไม่ขึ้นอยู่กับดุลพินิจไม่ว่าของฝ่ายเจ้าพนักงานประเมินหรือผู้มีหน้าที่เสียภาษีก็ตาม ทั้งนี้ เพื่อให้ทั้งเจ้าพนักงานประเมินหรือผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถคาดการณ์ถึงจำนวนค่าภาษีที่จะต้องเสียได้ แต่ทั้งนี้ การรวมหน่วยภาษีอาจถือเป็นสิทธิของกลุ่มบริษัทในเครือในการเลือกปฏิบัติตาม ซึ่งอาจก่อให้เกิดความไม่แน่นอนของจำนวนค่าภาษีได้ ถ้าหากกลุ่มบริษัทในเครือดังกล่าวนั้นเลือกวิธีการเสียภาษีสลับไปสลับมาระหว่างการแยกหน่วยภาษีและการรวมหน่วยภาษี ดังนั้น การรวมหน่วยภาษีในทางปฏิบัติจึงมักกำหนดข้อบังคับเกี่ยวกับระยะเวลาการรวมหน่วยภาษีไว้ด้วยอีกประการหนึ่ง เช่น การกำหนดระยะเวลาขั้นต่ำ, การกำหนดเป็นวาระ, และ/หรือข้อกำหนดเรื่องระยะเวลาห่างของการกลับเข้ารวมหน่วยภาษีใหม่อีกครั้ง เป็นต้น ทั้งนี้เพื่อเป็นการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีด้วยวิธีการเลือกเสียภาษีตามวิธีการที่ได้ค่าภาษีน้อยที่สุดสลับกันไปมา นอกจากนี้ ถึงแม้ว่าการขอยกเลิกการรวมหน่วยภาษีจะเป็นเรื่องความสมัครใจของกลุ่มบริษัทในเครือก็ตาม แต่ในบางประเทศอาจถือเป็นเรื่องดุลพินิจเจ้าพนักงานประเมินในการอนุญาตตามคำร้องขอยกเลิกดังกล่าว โดยเปรียบเทียบว่ามีวัตถุประสงค์ในการหลีกเลี่ยงภาษีหรือไม่ ดังนั้นอาจสรุปโดยนัยได้ว่า ถึงแม้การเข้าร่วมการรวมหน่วยภาษีอาจทำได้ง่าย แต่การออกจากการรวมหน่วยภาษียกกลับมีหลักเกณฑ์ข้อบังคับที่สูงกว่าเป็นอย่างมาก ทั้งนี้ก็เพื่อวัตถุประสงค์ในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีและให้มีความสอดคล้องกับหลักความแน่นอนนั่นเอง

4) หลักความเรียบง่าย (Simplicity)

กล่าวคือ การบัญญัติกฎหมายภาษีสมควรให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถทำความเข้าใจได้โดยง่ายเพื่อให้สามารถนำไปปฏิบัติตามได้อย่างถูกต้อง อันเป็นการลดภาระและลดค่าใช้จ่ายไม่ว่าในส่วนของดำเนินการหรือการตรวจสอบของผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือเจ้าพนักงานประเมิน แต่ทั้งนี้เมื่อเปรียบเทียบกับวิธีการรวมหน่วยภาษีซึ่งมีวิธีการปรับปรุงบัญชีภาษีในลักษณะพิเศษและมีความซับซ้อนเพิ่มขึ้นจากกรณีทั่วไป ดังนั้น ทั้งฝ่ายเจ้าพนักงานประเมินและผู้มีหน้าที่เสียภาษีจึงจำเป็นต้องอาศัยระยะเวลาเป็นอย่างมากในการทำความเข้าใจและปรับตัวให้เข้ากับวิธีการรวมหน่วยภาษี

แต่ถึงอย่างไรก็ตาม การพิจารณาถึงปัญหาดังกล่าวจะต้องเปรียบเทียบกับปัญหาการจากแยกหน่วยภาษีไปพร้อมกัน ก็เพราะว่าในขณะที่เดียวกันนั้นความซับซ้อนดังกล่าวอาจช่วยลดความซับซ้อนหรือปัญหาในเรื่องอื่นของการแยกหน่วยภาษีได้ เช่น การตรวจสอบการกำหนดราคาโอนหรือการรวบรวมข้อมูลสารสนเทศ เป็นต้น

5) หลักความประหยัดและควมามีประสิทธิผล (Cost and efficiency)

กล่าวคือ การเปรียบเทียบค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานที่เสียไปนั้นส่งผลคุ้มค่าเมื่อได้เปรียบเทียบกับประสิทธิผลของระบบการจัดเก็บภาษีที่ได้รับคืนมาหรือไม่ และเมื่อเปรียบเทียบกับกรณีการรวมหน่วยภาษี ข้อแลกเปลี่ยนที่ได้มาจากค่าใช้จ่ายที่เพิ่มขึ้นหรือจำนวนค่าภาษีที่ลดลง เนื่องจากการยื่นรายการเสียภาษีร่วมกันของการรวมหน่วยภาษีนั้น คือ การลดภาระค่าใช้จ่ายในการรวบรวมข้อมูลสารสนเทศต่าง ๆ ซึ่งอาจนำข้อมูลดังกล่าวไปพัฒนาประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีในทางอื่น อย่างเช่น การป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีจากการกำหนดราคาโอน, การถ่ายเทผลกำไร(ผลขาดทุน), หรือการปรุงแต่งธุรกรรมระหว่างบริษัท ฯลฯ ฉะนั้น เมื่อเปรียบเทียบระหว่างค่าใช้จ่ายที่สูงขึ้นกับปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีดังกล่าว กรณีปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษี ส่งผลเสียต่อระบบการจัดเก็บภาษีที่มากกว่าและยังทำให้สูญเสียจำนวนค่าภาษีเป็นจำนวนมากในระยะยาว ดังนั้น การปรับใช้การรวมหน่วยภาษีที่ช่วยบรรเทาปัญหาดังกล่าวได้จึงให้ผลที่คุ้มค่าต่อต้นทุนที่ต้องเสียไปก็ตาม

6) หลักความสะดวก (Convenience)

กล่าวคือ การสร้างความสะดวกสบายในการเสียภาษีให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเพื่อให้สามารถดำเนินจัดเก็บภาษีอย่างถูกต้องและตรงเวลา ซึ่งการยื่นรายการเสียภาษีร่วมกันเพียงฉบับเดียวในนามกลุ่มบริษัทในเครือของวิธีการรวมหน่วยภาษี จึงเท่ากับเป็นการลดภาระหน้าที่ที่ซ้ำซ้อนกันของการแยกยื่นรายการเสียภาษีทุก ๆ บริษัท เช่น การรวบรวมข้อมูล, การแสดงหลักฐาน, และการติดต่อระหว่างเจ้าพนักงานประเมินและผู้มีหน้าที่เสียภาษี เป็นต้น

ความสอดคล้องต่อวิถีปฏิบัติที่มีอยู่ในปัจจุบัน

นอกเหนือไปจากการพิจารณาตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี การปรับใช้วิธีการรวมหน่วยภาษีในประเทศไทยจำเป็นต้องพิจารณาถึงความสอดคล้องในทางปฏิบัติ ซึ่งประเด็นสำคัญที่มีความใกล้เคียงกับการรวมหน่วยภาษีนั้น ได้แก่ การจัดทำงบการเงินรวมตามมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 44 ซึ่งเป็นหลักเกณฑ์ของการทำบัญชีสำหรับกลุ่มบริษัทที่อยู่ภายใต้อำนาจควบคุมของบริษัทเดียวกัน

แต่ถึงอย่างไรก็ตาม ถึงแม้ว่าการจัดทำงบการเงินรวมกับการรวมหน่วยภาษีจะมีวัตถุประสงค์ที่ใกล้เคียงกัน แต่รายละเอียดของวิธีการปฏิบัติก็ปรากฏให้เห็นถึงข้อแตกต่างบางประการ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในส่วนของคำนิยามของกลุ่มบริษัทและวิธีการปรับปรุงบัญชี กล่าวคือ กลุ่มบริษัทของการรวมหน่วยภาษีให้ความสำคัญแก่การถือหุ้นเป็นหลัก(ทางนิตินัย) เพื่อวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบความสัมพันธ์โดยง่ายและเน้นความสำคัญไปกลุ่มบุคคลที่เป็น

เจ้าของกลุ่มบริษัททั้งหมด ในขณะที่กลุ่มบริษัทของการจัดทำงบการเงินรวมให้ความสำคัญแก่การมีอำนาจควบคุมทั้งทางพฤตินัยและทางนิตินัย กล่าวคือ นอกจากเรื่องการถือหุ้นแล้วยังกำหนดให้รวมไปถึงบริษัทที่มีอำนาจควบคุมตามความเป็นจริง เช่น บริษัทหนึ่งอาจถือหุ้นต่ำกว่า 50% ในบริษัทอื่น แต่กลับมีอำนาจควบคุมกิจการต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในบริษัทนั้นได้ หรือการมีกรรมกรบริหารชุดเดียวกันในทั้งสองบริษัท เป็นต้น นอกจากนี้แม้ในส่วนการถือหุ้นที่เหมือนกันก็มีข้อแตกต่างในเรื่องสัดส่วนการถือหุ้นเพราะว่า ในฝั่งการจัดทำงบการเงินรวมกำหนดสัดส่วนการถือหุ้นไว้ไม่ต่ำกว่า 50% เท่านั้น ในขณะที่การรวมหน่วยภาชีอาจกำหนดสัดส่วนการถือหุ้นที่แสดงถึงการมีอำนาจเหนืออย่างชัดเจน เช่น การถือหุ้นไม่ต่ำกว่า 75% หรือมากกว่านั้นตามที่กฎหมายของแต่ละประเทศกำหนด

และในกรณีวิธีการปรับปรุงบัญชี การหากำไรสุทธิของกลุ่มบริษัทของการจัดทำงบการเงินรวมถือปฏิบัติโดยการรวบรวมรายการประเภทเดียวกันเข้าด้วยกัน กล่าวคือ การรวมรายได้ของทุกบริษัทหักค่านวนด้วยรายจ่ายของรายการที่รวมมาจากในทุกบริษัท ในขณะที่การรวมหน่วยภาชีตามแนวทางของประเทศสหรัฐฯ ถือปฏิบัติโดยวิธีการปรับปรุงบัญชีภาชีของแต่ละบริษัทที่มีอยู่เดิมตามกฎหมายกำหนดเพื่อให้ได้กำไรสุทธิรวมของกลุ่มบริษัทในเครืออีกทีหนึ่ง

เพราะฉะนั้น ถึงแม้ว่าการจัดทำงบการเงินรวมและการรวมหน่วยภาชีจะมีวัตถุประสงค์ที่ใกล้เคียงกัน แต่ถึงอย่างไรก็มีหลักเกณฑ์และรายละเอียดที่แตกต่างกันในทางปฏิบัติ นอกจากนี้ การวางหลักเกณฑ์การรวมหน่วยภาชียังต้องคำนึงถึงหลักความเป็นกลาง เพราะอาจส่งผลต่อการตัดสินใจในการประกอบธุรกิจมากกว่ากรณีการจัดทำงบการเงินรวม ดังที่ได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่แล้ว แต่ถึงอย่างไรก็ตามแม้ว่าทั้งสองมาตรการจะมีรายละเอียดที่ไม่ตรงกันทุกประการแต่หลักการของทั้งสองมาตรการก็มีได้ชัดแย้งกันแต่อย่างไร เพราะฉะนั้น ในทางปฏิบัติจึงสามารถกำหนดให้กลุ่มบริษัทในเครือต้องปฏิบัติไปพร้อมกันได้ หรืออาจกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาชีที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกันต้องยื่นบัญชีงบการเงินรวมเพิ่มเติมเข้ามาในการยื่นรายการเสียภาชีแบบแยกหน่วยภาชีในทันทีก็ได้

ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นภายหลังการเปลี่ยนแปลง

ถ้าหากมีการเพิ่มเติมวิธีการรวมหน่วยภาชีอาจเกิดความไม่สอดคล้องกับหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาชีที่มีอยู่เดิมในประเทศไทยในบางกรณีได้ อย่างเช่น.—

1) ปัญหาการเครดิตภาชีตามผลของประมวลรัษฎากร มาตรา 47 ทวิ

เนื่องจากการเครดิตภาชีในส่วนของเงินปันผลที่ให้แก่บุคคลธรรมดาในนั้นไม่ปรากฏในประเทศไทย ดังนั้น จำนวนเงินปันผลที่บริษัทปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้นจึงสามารถถือเป็นพื้นฐาน

ภาษีเงินได้ของบุคคลธรรมดาโดยตรง แต่กฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศไทยได้กำหนดเรื่องการให้เครดิตภาษีแก่ผู้ถือหุ้นเพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนเชิงเศรษฐกิจไว้ด้วย เพราะฉะนั้น ถ้าหากบริษัทสมาชิกของกลุ่มบริษัทในเครือรายใดต้องการจ่ายเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้นที่เป็นบุคคลธรรมดา จำนวนเงินปันผลดังกล่าวจึงมีข้อถกเถียงในเรื่องภาระภาษีที่แฝงอยู่จากครั้งจากการเสียภาษีในรูปของกำไรสุทธิ ก็เพราะว่าถ้าหากมีการรวมหน่วยภาษีและกลุ่มบริษัทในเครือประสบผลขาดทุนก็จะทำให้บริษัทสมาชิกภายในกลุ่มไม่มีการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่ถ้าบริษัทสมาชิกรายใดในกลุ่มดังกล่าวที่มีผลกำไรสวนทางกับบริษัทสมาชิกรายอื่นต้องการจ่ายเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้น ก็จะทำให้เกิดปัญหาว่าการจ่ายเงินปันผลในครั้งนี้ไม่เคยมีการจัดเก็บภาษีในครั้งแรก(กำไรสุทธิ) ซึ่งก็จะเท่ากับว่าไม่มีการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนในเชิงเศรษฐกิจในการจ่ายเงินปันผลดังกล่าว ฉะนั้นถ้าหากยังมีการเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิในเงินปันผลส่วนนี้อีก การเครดิตดังกล่าวก็จะเป็นไปตามหลักการขจัดภาษีซ้ำซ้อนเชิงเศรษฐกิจอีกต่อไป หรือในอีกกรณีหนึ่งคือกลุ่มบริษัทในเครืออาจมีผลกำไรสุทธิรวมและต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เงินค่าภาษีจำนวนดังกล่าวตามหลักเกณฑ์ของการรวมหน่วยภาษีกำหนดให้บริษัทสมาชิกภายในกลุ่มต้องร่วมกันรับผิดชอบอย่างลูกหนี้ร่วม แต่ทั้งนี้ถ้าหากบริษัทสมาชิกมีการจ่ายเงินปันผลก็จะทำให้เกิดปัญหาเรื่องความไม่แน่นอนของภาระภาษีซ้ำซ้อนที่แฝงอยู่ในเงินปันผลจำนวนดังกล่าวนี้ว่าสมควรมีสัดส่วนเท่าไรเมื่อเปรียบเทียบกับภาษีที่เสียจากฐานกำไรสุทธิรวม ฉะนั้นเมื่อเปรียบเทียบกับหลักเกณฑ์การให้เครดิตภาษีแก่บุคคลธรรมดาที่มีอยู่เดิมซึ่งตั้งสมมุติฐานจากการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยวิธีการแยกหน่วยภาษีก็อาจถือเป็นการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่มากเกินไปเกินกว่าสัดส่วนความเป็นจริงได้

ดังนั้น หากมีการปรับใช้การรวมหน่วยภาษีในประเทศไทยและเพื่อป้องกันไม่ให้เกิดการเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ เกินสัดส่วน ข้อเสนอแนะเบื้องต้นในการแก้ไขปัญหาจึงได้แก่การปรับปรุงหลักเกณฑ์การให้เครดิตภาษีเงินปันผลดังกล่าว อย่างเช่น การอนุญาตให้เครดิตภาษีตามสัดส่วนค่าภาษีที่บริษัทสมาชิกก่อให้เกิดในผลกำไรสุทธิรวม ฯลฯ ซึ่งเท่ากับว่าถ้าหากกลุ่มบริษัทในเครือไม่ปรากฏผลกำไรสุทธิรวม การจ่ายเงินปันผลของบริษัทสมาชิกก็จะไม่สามารถเครดิตภาษีเงินปันผลได้เนื่องจากเงินจำนวนดังกล่าวยังไม่เคยมีการจัดเก็บภาษีมาก่อนแต่อย่างใด หรือในกรณีที่กลุ่มบริษัทในเครือปรากฏมีผลกำไรสุทธิรวม การให้เครดิตเงินปันผลจะต้องเป็นไปตามจำนวนที่ได้เปรียบเทียบกับสัดส่วนร้อยละระหว่างผลกำไรสุทธิของบริษัทสมาชิกและผลกำไรสุทธิรวมของกลุ่มบริษัทในเครือแล้ว เป็นต้น

2) ผู้ถือหุ้นเสียงข้างน้อย

เนื่องจากการรวมหน่วยภาษีได้วางหลักเกณฑ์เพื่อประโยชน์ในทางภาษีโดยถือปฏิบัติต่อกลุ่มบริษัทในเครือที่มีคุณสมบัติตามที่กฎหมายกำหนดเสมือนเป็นหน่วยทางเศรษฐกิจเดียวกันในทันทีและต้องรับผิดชอบอย่างลูกหนี้ร่วม โดยไม่คำนึงอีกต่อไปว่าสัดส่วนการถือหุ้นนั้นไม่ครบจำนวน 100% เพราะฉะนั้นประเด็นปัญหาผู้ถือหุ้นเสียงข้างน้อยจึงเกิดขึ้นเนื่องจากผู้ถือหุ้นเสียงข้างน้อยรายดังกล่าวอาจไม่มีส่วนร่วมในบริษัทอื่นที่อยู่ภายในกลุ่ม แต่ผลของการรวมหน่วยภาษีกลับบังคับให้บริษัทที่ตนถือหุ้นจำเป็นต้องผูกพันอย่างลูกหนี้ร่วม ทั้ง ๆ ที่หากแยกหน่วยภาษีบริษัทดังกล่าวอาจมีผลขาดทุนซึ่งทำให้ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลก็ได้ เพราะฉะนั้นปัญหาดังกล่าวในบางประเทศ เช่น ประเทศญี่ปุ่น, ประเทศแอฟริกาใต้, และประเทศออสเตรเลีย ฯลฯ จึงกำหนดสัดส่วนการถือหุ้นไว้ที่ร้อยละ 100 เพื่อเป็นการขจัดปัญหานี้โดยปริยาย

แต่ถึงอย่างไรก็ตามหากมีการปรับใช้ในประเทศไทย การแก้ไขปัญหาดังกล่าวด้วยการกำหนดสัดส่วนการถือหุ้นร้อยละ 100 ไม่อาจทำได้ในทางปฏิบัติ เนื่องจากการจัดตั้งบริษัทตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์กำหนดให้ต้องมีจำนวนผู้ถือหุ้นอย่างน้อยไม่ต่ำกว่า 7 คน จึงส่งผลทำให้การจัดตั้งบริษัทในเครือในประเทศไทยไม่มีโอกาสที่บริษัทแม่จะถือหุ้นโดยตรงในบริษัทลูกได้ถึง 100% ซึ่งหลักการดังกล่าวย่อมส่งผลกระทบต่อมาตรการการรวมหน่วยภาษีด้วยเช่นกัน ดังนั้นข้อเสนอแนะเบื้องต้นสำหรับกรณีปัญหาดังกล่าว นอกเหนือจากการแก้ไขเรื่องจำนวนผู้ถือหุ้นในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ อาจวางหลักเกณฑ์ข้อบังคับในลักษณะที่กำหนดให้บริษัทสมาชิกจำเป็นต้องได้รับอนุญาตให้รวมหน่วยภาษีจากมติพิเศษของประชุมผู้ถือหุ้นเสียก่อนจึงจะดำเนินการได้ ทั้งนี้ เพื่อให้ผู้ถือหุ้นเสียงข้างน้อยมีโอกาสได้รับรู้และทวงถามต่อคณะกรรมการของบริษัทได้ เป็นต้น

3) นโยบายการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษี

เนื่องจากการกำหนดหลักเกณฑ์และประเภทของรายจ่ายของแต่ละประเทศย่อมกำหนดไว้ไม่เหมือนกัน ดังนั้น การปรับปรุงบัญชีภาษีของแต่ละประเทศจึงย่อมแตกต่างกันตามสภาพเศรษฐกิจและสังคมของประเทศนั้น ๆ ซึ่งก็มีบ้างในบางกรณีที่มีการกำหนดรายจ่ายบางประการที่คล้ายคลึงกันและอาจใช้แนวทางร่วมกันได้ อย่างเช่น ผลขาดทุนสุทธิหรือเงินค่าบริจาคม ซึ่งการรวมหน่วยภาษีของประเทศสหรัฐฯ ก็ได้กำหนดไว้ให้เป็น “รายการร่วม” ประเภทหนึ่ง แต่ถึงอย่างไรก็ตามแต่ละประเทศก็อาจกำหนดรายละเอียดของรายจ่ายให้มีลักษณะเฉพาะตัวมากยิ่งขึ้น เช่น การจำกัดจำนวนเงินค่าบริจาคมหรือเงินค่ารับรองที่อาจหักเป็นรายจ่ายทางภาษี ดังนั้นจึงส่งผลทำให้ยาก่อให้เกิดข้อถกเถียงเรื่องความเหมาะสมในการลงรายการว่าเป็นรายการประเภท

ใดเมื่อเทียบกับหลักการของการรวมหน่วยภาษี ทั้งนี้ ก็เพราะว่าเรื่องดังกล่าวสัมพันธ์กับนโยบายการป้องกันการปฐมนิเทศรายจ่ายเพื่อลดกำไรสุทธิ ซึ่งอาจทำให้ภาครัฐอาจไม่เห็นชอบกับนโยบายการรวมหน่วยภาษีที่อาจส่งผลทำให้รายการประเภทดังกล่าวสามารถหักเป็นรายจ่ายได้เพิ่มมากขึ้น

เพราะฉะนั้นการปรับใช้การรวมหน่วยภาษีในประเทศไทยจึงต้องดำเนินอย่างค่อยเป็นค่อยไปประกอบเพื่อหาความสมดุล อย่างเช่น การเริ่มพิจารณาความเหมาะสมด้วยการทดลองให้รายการบางประเภทที่เป็นข้อถกเถียง อย่างเช่น เงินค่าบริจาดหรือเงินค่ารับรอง ฯลฯ ซึ่งแต่เดิมสมควรถือเป็น “รายการร่วม” และหักคำนวณบนฐานกลุ่มบริษัทในเครือ ให้กลายเป็นรายการที่ลงเป็นรายจ่ายได้เฉพาะบริษัทเจ้าของรายการเท่านั้น (ถอดออกจากการเป็น “รายการร่วม”) ซึ่งจะทำให้ข้อจำกัดในการลงรายจ่ายของรายการประเภทดังกล่าวไม่เกินสัดส่วนของหน่วยภาษีดังกล่าว เป็นต้น

4) อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทย

ถึงแม้ว่าหลักเกณฑ์ของการรวมหน่วยภาษีของประเทศไทย มีได้บัญญัติให้มีการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลแต่อย่างไร (หากเป็นกรณีของประเทศญี่ปุ่นอาจมีการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีสำหรับการเสียภาษีในช่วงแรก) แต่ทั้งนี้สำหรับกฎหมายภาษีของประเทศไทย อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ใช้ในปัจจุบัน (ร้อยละ 30) อาจไม่ได้นำไปคิดคำนวณภาษีกับทุกกรณี อย่างเช่น กรณีของกิจการขนาดเล็กและขนาดย่อมที่กฎหมายให้ใช้อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต่ำกว่าร้อยละ 30 เป็นกรณีพิเศษ หรือกิจการอื่นใดที่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีด้วยวิธีการลดอัตราภาษีไม่ว่าโดยกฎหมายส่งเสริมการลงทุนหรือประมวลรัษฎากรก็ตาม เป็นต้น เพราะฉะนั้นความแตกต่างของอัตราภาษีซึ่งก่อให้เกิดความแตกต่างในวิธีปฏิบัติอาจส่งผลทำให้ไม่สามารถรวมหน่วยภาษีระหว่างกิจการทั้งสองแบบเข้าด้วยกันได้ และส่งผลทำให้เกิดปัญหาในการกำหนดค่านิยามคุณสมบัติของผู้มีสิทธิเลือกวิธีการรวมหน่วยภาษีได้

ดังนั้นสำหรับข้อเสนอแนะเบื้องต้น ประเทศไทยอาจกำหนดเรื่องอัตราภาษีที่แตกต่างกันดังกล่าวไว้เป็นข้อบังคับเรื่องคุณสมบัติของบริษัท กล่าวคือ การอนุญาตเฉพาะบริษัทที่กฎหมายบังคับให้มีอัตราภาษีเท่ากันจึงจะสามารถขอรวมหน่วยภาษีเข้าด้วยกันได้ อย่างเช่น การแบ่งแยกการรวมหน่วยภาษีระหว่างกิจการทั่วไป (ร้อยละ 30) หรือระหว่างกิจการขนาดเล็กและขนาดย่อมด้วยกัน เป็นต้น

5) ปัญหาจากการเปรียบเทียบกับมาตรการทางภาษีของการควบรวมกิจการ

กล่าวคือ ถึงแม้หลักการของการควบรวมกิจการอาจส่งผลทำให้สามารถใช้ผลขาดทุนข้ามหน่วยภาษีได้ก็ตาม แต่กฎหมายภาษีสําหรับการควบรวมกิจการของประเทศไทยกลับมีข้อบังคับไม่ให้บริษัทที่เกิดขึ้นใหม่ นำผลขาดทุนสุทธิของบริษัทเดิมมาลงเป็นรายจ่ายในทางภาษี ดังนั้น เมื่อเปรียบเทียบกับมาตรการการรวมหน่วยภาษีตามแบบของประเทศสหรัฐฯ ซึ่งอนุญาตให้ใช้ผลขาดทุนก่อนการรวมหน่วยภาษีมาใช้ได้นั้น จึงเกิดข้อเปรียบเทียบระหว่างนโยบายภาษีทั้งสองแบบ โดยเฉพาะอย่างยิ่งข้อแตกต่างดังกล่าวจะยิ่งชัดเจนยิ่งขึ้นเมื่อกลุ่มบริษัทในเครือที่ยื่นขอรวมหน่วยภาษีไปในครั้งแรกและต่อมาได้ควบรวมกิจการเพื่อรวมการบริหารบริษัทสมาชิกเข้าด้วยกัน ผลของการควบรวมกิจการตามกฎหมายภาษีของประเทศไทยจึงตัดสิทธิในผลขาดทุนสะสมของบริษัทสมาชิก ทั้ง ๆ ที่ถ้าหากบริษัทสมาชิกดังกล่าวยังคงรวมหน่วยภาษีเช่นเดิมกลับสามารถใช้ผลขาดทุนข้ามหน่วยภาษีได้ เพราะฉะนั้นถึงแม้มาตรการห้ามใช้ผลขาดทุนของการควบรวมกิจการมีวัตถุประสงค์เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี แต่ทั้งนี้ถ้าหากประเทศไทยปรับใช้มาตรการรวมหน่วยภาษีในทางปฏิบัติก็จึงสมควรเปิดโอกาสสำหรับกรณีการควบรวมกิจการอย่างกรณีที่ได้กล่าวไว้ข้างต้นด้วยเช่นกัน

อนึ่ง ถ้าหากมีการปรับใช้การรวมหน่วยภาษีในประเทศไทยในขณะที่มีความแตกต่างกับการควบรวมกิจการในเรื่องการใช้ผลขาดทุนข้ามหน่วยภาษี ภาครัฐจำเป็นต้องศึกษาและเตรียมความพร้อมไม่ว่าจะเป็นการปรับปรุงกฎหมายภาษีของกรณีการควบรวมกิจการหรือในทางกลับกันอาจการกำหนดหลักเกณฑ์การตัดสิทธิผลขาดทุนก่อนการรวมหน่วยภาษีให้เหมือนกันกับกรณีการควบรวมกิจการก็ตาม แต่ทั้งนี้เนื่องจากประเด็นปัญหาการควบรวมกิจการอย่างเช่นกรณีข้างต้น การปรับปรุงมาตรการภาษีของการควบรวมกิจการอาจส่งผลดีต่อระบบจัดเก็บภาษีของประเทศไทยในระยะยาว แต่ในระหว่างนั้นอาจกำหนดเรื่องการตัดสิทธิในส่วนของการรวมหน่วยภาษีเป็นมาตรการระยะสั้นระหว่างการศึกษาแก้ไขปรับปรุงนโยบายการใช้ผลขาดทุนข้ามหน่วยภาษีของประเทศไทยเสียก็ได้

4.3.2 การบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่ม

ในกรณีการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่มโดยเฉพาะอย่างยิ่งตามลักษณะของประเทศสิงคโปร์ที่กำหนดวิธีการคำนวณภาษีด้วยวิธีการโอนสิทธิในรายจ่ายบางประเภทตามที่กฎหมายกำหนดจากบริษัทหนึ่งไปยังอีกบริษัทหนึ่ง เพราะฉะนั้น จึงเท่ากับเป็นการอนุญาตให้กลุ่มบริษัท

เครือข่ายสามารถเฉลี่ยผลกำไรสุทธิ (ผลขาดทุน) ระหว่างหน่วยงานเศรษฐกิจเดียวกันได้ในทางอ้อม และมุ่งหวังเรื่องภาพรวมของกลุ่มบริษัทเฉพาะผลสำเร็จสุดท้ายเท่านั้น ดังนั้น วิธีการคำนวณและการยื่นรายการเสียภาษีจึงยังคงแยกหน่วยภาษีอยู่เช่นเดิม ซึ่งผลกระทบของหลักการดังกล่าวอาจพิจารณาในประเด็นต่าง ๆ ได้ ดังนี้

หลักการจัดเก็บภาษีที่ดี

1) หลักความเป็นธรรม (Equity)

- เช่นเดียวกันกับกรณีการรวมหน่วยภาษี ดังที่ได้กล่าวไว้แล้วข้างต้น -

2) หลักความเป็นกลาง (Neutrality)

การอนุญาตให้โอนสิทธิในรายจ่ายของวิธีการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่มอาจถือเป็นการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีประการหนึ่ง แต่ถึงอย่างไรหลักเกณฑ์ดังกล่าวก็มีลักษณะใกล้เคียงกับการอนุญาตให้ใช้ผลขาดทุนสะสมเป็นรายจ่ายทางภาษี เนื่องจากการโอนสิทธิของการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่มย่อมทำให้ผลขาดทุน(สะสม)ของบริษัทที่โอนสิทธิยอมลดลงไปด้วยเช่นกัน กล่าวคือ การโอนสิทธิดังกล่าวเป็นการหยิบเอาผลขาดทุนสะสมของบริษัทที่โอนสิทธิซึ่งเป็นรายจ่ายที่บริษัทที่โอนสิทธิสมควรจะนำไปใช้ในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไปมาให้แก่บริษัทที่เรียกข้อนสิทธิใช้เป็นรายจ่ายเป็นการล่วงหน้าภายในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน

ดังนั้น จำนวนสิทธิที่อาจโอนให้แก่กันจึงเป็นรายการในจำนวนเดียวกันกับกรณีของผลขาดทุนสะสม ซึ่งหมายความว่าถ้าหากโอนสิทธิรายจ่ายจนหมด ย่อมส่งผลทำให้ไม่มีรายการประเภทผลขาดทุนสะสมสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป หรือในทางกลับกันการไม่อนุญาตให้โอนสิทธิยอมส่งผลทำให้รายการดังกล่าวกลายเป็นผลขาดทุนสะสมสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีถัดไปแทน เพราะฉะนั้น การบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่มจึงไม่ได้เป็นการให้สิทธิประโยชน์เพิ่มขึ้นไปกว่านโยบายภาษีเรื่องผลขาดทุนสะสมที่มีอยู่ในปัจจุบัน แต่ถือเป็นเรื่องการปรับเปลี่ยนระยะเวลาเพื่อให้เกิดความคล่องตัวในการลงรายจ่ายทางภาษีแทน ดังนั้นสำหรับการเลือกวิธีการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่ม กลุ่มบริษัทในเครือจึงต้องพิจารณาระบบการบริหารงานของตนเองเป็นหลัก ไม่ใช่การเลือกใช้การบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่มเพื่อหวังผลทางภาษีแต่เพียงอย่างเดียวเพราะที่สุดแล้วอาจทำให้เกิดผลเสียจากการโหมหักรายจ่ายไปจนหมดในรอบระยะเวลาบัญชีแรก ๆ นั้นเอง

3) หลักความแน่นอน (Certainty)

เนื่องจากสิทธิที่อาจโอนให้แก่กันของการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่มต่างก็เป็นผลลัพธ์จากการคำนวณหากำไรสุทธิด้วยวิธีการแยกหน่วยภาษีตามที่แต่ละบริษัทใช้อยู่ในปัจจุบันนั่นเอง

เพราะฉะนั้น การคำนวณภาษีจึงไม่มีการปรับปรุงบัญชีที่ซับซ้อนและเกี่ยวพันกับการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานประเมินไม่มากนักแต่กรณีการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี จึงสร้างแน่นอนให้แก่จำนวนค่าภาษีที่ต้องเสียแก่ทั้งฝ่ายเจ้าพนักงานประเมินและผู้มีหน้าที่เสียภาษีทราบล่วงหน้าได้อย่างชัดเจน

4) หลักความเรียบง่าย (Simplicity)

เนื่องจากการคำนวณภาษีของการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่มมีลักษณะเป็นการกำหนดลักษณะของรายจ่ายเพิ่มเติมบางประการในการหากำไรสุทธิของแต่ละบริษัทสมาชิกมากกว่าการเป็นเรื่องการปรับปรุงบัญชีเพื่อหากำไรสุทธิรวมแท้จริงของกลุ่มบริษัทในเครือ ดังนั้น การบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่มจึงมีวิธีการคำนวณที่ไม่ซับซ้อนโดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อเทียบกับการรวมหน่วยภาษี จึงมีผลทำให้ฝ่ายผู้มีหน้าที่เสียภาษีปฏิบัติตามได้โดยง่ายและฝ่ายเจ้าพนักงานประเมินก็สามารถตรวจสอบได้โดยง่ายเช่นเดียวกัน

5) หลักความประหยัดและควมมีประสิทธิภาพ (Cost and efficiency)

ถึงแม้ว่าการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่มจะเป็นมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทที่พิจารณาภาพรวมของกลุ่มบริษัทเฉพาะผลลัพธ์สุดท้าย ซึ่งทำให้ปัญหาของการแยกหน่วยภาษีไม่ได้รับการแก้ไขโดยตรงแต่เป็นการบรรเทาปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้น แต่ถึงอย่างไรเมื่อเปรียบเทียบกับความเรียบง่ายที่มีมากกว่ากรณีการรวมหน่วยภาษีซึ่งส่งผลทำให้เสียค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานน้อยลงตามมา สัดส่วนของประสิทธิภาพที่ได้รับตอบแทนถึงแม้ว่าจะน้อยกว่ากรณีการรวมหน่วยภาษีก็ตามแต่ก็ยังถือว่าได้รับประสิทธิภาพตอบแทนในทางอ้อม ซึ่งกรณีดังกล่าวย่อมส่งเสริมระบบการจัดเก็บภาษีได้ดีกว่าการแยกหน่วยภาษีแต่เพียงอย่างเดียว นอกจากนี้ความเรียบง่ายของวิธีการปฏิบัติเองสามารถลดภาระของผู้มีหน้าที่เสียภาษีและเจ้าพนักงานประเมินในการตรวจสอบความถูกต้องของการยื่นรายการเสียภาษีลงได้เป็นอย่างมากซึ่งเป็นไปตามหลักความประหยัดทั้งในฝ่ายผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือเจ้าพนักงานประเมินไปพร้อม ๆ กันด้วยนั่นเอง

6) หลักความสะดวก (Convenience)

เนื่องจากการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่มไม่ได้เปลี่ยนแปลงสถานะหรือหน่วยภาษีของกลุ่มบริษัทในเครือ เพราะฉะนั้นหน้าที่ในการคำนวณและการยื่นรายการเสียภาษีจึงเป็นดังเช่นการแยกหน่วยภาษีตามวิธีการปกติ จึงเท่ากับว่าภาระหน้าที่ของแต่ละบริษัทเพื่อการคำนวณภาษีตามวิธีการนี้จึงอาจไม่ต่างไปจากกรณีการแยกหน่วยภาษีดังเช่นที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน

ความสอดคล้องต่อวิธีปฏิบัติที่มีอยู่ในปัจจุบัน

เนื่องจากการบรรเทาภาวะภาษีแบบกลุ่มกำหนดให้บริษัทสมาชิกต่าง ๆ ที่อยู่ภายในกลุ่มบริษัทในเครือจำเป็นต้องแยกยื่นรายการเสียภาษีในนามตนเองและมีการปรับปรุงบัญชีภาษีโดยมีลักษณะเป็นการเพิ่มเติมรายจ่ายบางประการ ดังนั้น เมื่อเปรียบเทียบการบรรเทาภาวะภาษีแบบกลุ่มกับวิธีปฏิบัติที่มีอยู่ในปัจจุบัน วิธีการคำนวณและยื่นรายการเสียภาษีต่าง ๆ จึงไม่แตกต่างไปจากกรณีการแยกหน่วยภาษีตามวิธีการปกติ ซึ่งสามารถทำความเข้าใจได้ง่ายในทางปฏิบัติ เพราะอาศัยเพียงเอกสารหลักฐานต่างๆ เช่น คำร้องฯ, หลักฐานแสดงความสัมพันธ์ระหว่างบริษัท, รายชื่อบัญชีบริษัท ฯลฯ ที่เกี่ยวข้องเพิ่มเติมไปพร้อมกับการยื่นแบบรายการเสียภาษีเท่านั้น เหมือนเดียวกันกับการแสดงหลักฐานสำหรับกรณีรายจ่ายรายการอื่น ๆ นั่นเอง

ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นภายหลังการเปลี่ยนแปลง

ถึงแม้ว่าการบรรเทาภาวะภาษีแบบกลุ่มจะมีวิธีการคำนวณภาษีที่เรียบง่ายกว่าการรวมหน่วยภาษี แต่หลักการดังกล่าวก็ยังคงอยู่บนรากฐานของกลุ่มบริษัทในเครือเช่นเดียวกัน เพราะฉะนั้น ปัญหาหรือผลกระทบบางประการที่เกิดขึ้นจึงมีส่วนคล้ายคลึงกับกรณีการรวมหน่วยภาษี อย่างเช่น—

1) ผู้ถือหุ้นเสี่ยงข้างน้อย

กล่าวคือ ถ้าหากความสัมพันธ์ของกลุ่มบริษัทในเครือมีส่วนการถือหุ้นไม่ครบ 100% ย่อมก่อให้เกิดปัญหาผู้ถือหุ้นเสี่ยงข้างน้อยเช่นเดียวกันกับกรณีการรวมหน่วยภาษี แต่ถึงอย่างไรกลุ่มประเทศที่ใช้มาตรการบรรเทาภาวะภาษีแบบกลุ่ม อย่างเช่น ประเทศอังกฤษหรือประเทศสิงคโปร์ต่างก็มิได้กำหนดหลักเกณฑ์เรื่องการถือหุ้นครบ 100% ดังนั้นกรณีปัญหาดังกล่าวถึงแม้แต่ละประเทศจะไม่ได้วางหลักเกณฑ์แก้ไขไว้โดยเฉพาะก็ตาม แต่ทั้งนี้ก็ได้วางหลักเกณฑ์โดยการกำหนดให้ “รายจ่ายอันก่อให้เกิดการบรรเทาภาวะภาษีแบบกลุ่ม” ถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามซึ่งอาจเปรียบเทียบกับข้อเท็จจริง คือ การกำหนดให้การจ่ายเงินใด ๆ ซึ่งส่วนใหญ่เป็นการจ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้นเสี่ยงข้างน้อยเพื่อให้เห็นชอบกับการบรรเทาภาวะภาษีแบบกลุ่มถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามของบริษัทเหล่านั้น ทั้งนี้ เพื่อเป็นบทลงโทษแก่การใช้สิทธิโอนรายจ่ายที่หวังผลแต่ทางภาษีแต่เพียงอย่างเดียวซึ่งถือเป็นการขัดต่อวัตถุประสงค์ของการบรรเทาภาวะภาษีแบบกลุ่ม เพราะฉะนั้นหากมีการปรับใช้การบรรเทาภาวะภาษีแบบกลุ่มในประเทศไทยอย่างน้อยจึงจำเป็นต้องบัญญัติเรื่อง “รายจ่ายอันก่อให้เกิดการบรรเทาภาวะภาษีแบบกลุ่ม” ให้ถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามเช่นเดียวกัน

อนึ่ง เนื่องจากการถือหุ้นของประเทศไทยที่ไม่อาจถือหุ้นได้ครบร้อยละ 100 ประเทศไทยอาจกำหนดมาตรการแก้ไขด้วยการกำหนดจำนวนสัดส่วนของรายจ่ายที่อาจโอนสิทธิให้แก่กันระหว่างบริษัทภายในกลุ่มตามจำนวนสัดส่วนที่บริษัทดังกล่าวนั้นถือหุ้นในบริษัทสมาชิก ทั้งนี้เพื่อไม่เกิดการโอนสิทธิเกินสัดส่วนการถือหุ้นจนเป็นเหตุทำให้เกิดปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีและปัญหาผู้ถือหุ้นเสียงข้างน้อย เป็นต้น

2) นโยบายการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษี

กล่าวคือ รายจ่ายที่อาจโอนให้แก่กันตามวิธีการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่มในแต่ละประเทศอาจถูกกำหนดไว้แตกต่างกันตามสภาพเศรษฐกิจและสังคมซึ่งการนำมาปรับใช้ในประเทศไทยในทุกกรณีอาจทำให้เกิดข้อกังขาได้ กล่าวคือ ถ้าหากเป็นกรณีรายจ่ายประเภทผลขาดทุนสุทธิ อาจถือเป็นที่ยอมรับโดยทั่วไปเพราะทั้งนี้เป็นไปตามวัตถุประสงค์หลักของการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่ม แต่ถึงอย่างไรสำหรับรายการรายจ่ายประเภทอื่น เช่น เงินบริจาคหรือเงินค่ารับรอง ฯลฯ การพิจารณาความเหมาะสมก็จะแตกต่างกันออกไปในแต่ละประเทศซึ่งอาจมีการตีความอย่างเคร่งครัดเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี แต่ถึงอย่างไรในทางปฏิบัติการปรับใช้การบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่มมีขั้นตอนในการกำหนดประเภทรายจ่ายที่มีสิทธิโอนให้แก่กัน จึงผลทำให้แต่ละประเทศสามารถกำหนดประเภทของรายจ่ายได้โดยอิสระ เพราะฉะนั้นสำหรับประเทศไทยในเบื้องต้นจึงอาจเริ่มใช้กับรายจ่ายประเภทผลขาดทุน แล้วจึงค่อยขยายไปสู่รายจ่ายประเภทเงินบริจาคตามลำดับ

3) อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทย

- เช่นเดียวกันกับกรณีการรวมหน่วยภาษี ดังที่ได้กล่าวไว้แล้วข้างต้น -

4) ปัญหาจากการเปรียบเทียบกับมาตรการทางภาษีของการควบรวมกิจการ

- เช่นเดียวกันกับกรณีการรวมหน่วยภาษี ดังที่ได้กล่าวไว้แล้วข้างต้น -

5) ปัญหาธุรกรรมระหว่างบริษัท

ถึงแม้ว่าการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่มจะช่วยลดแรงกดดันและช่วยบรรเทาปัญหาจากการแยกหน่วยภาษีก็ตาม แต่ถึงอย่างไรก็ตามมาตรการดังกล่าวซึ่งยังคงกำหนดให้บริษัทแต่ละบริษัทมีสถานะเป็นหน่วยภาษีแยกออกจากกันเช่นเดิม ดังนั้นจึงยังไม่เป็นการแก้ไขปัญหาที่สาเหตุโดยตรง เพราะฉะนั้นปัญหาอย่างเช่นกรณีธุรกรรมระหว่างบริษัท, การกำหนดราคาโอน, หรือการจ่ายและการเครดิตเงินปันผล ฯลฯ จึงไม่ได้รับการแก้ไขตามไปด้วยซึ่งก็เท่ากับว่าปัญหาดังกล่าวยังคงเป็นช่องทางในการหลีกเลี่ยงภาษีอยู่นั่นเอง และเนื่องจากปัญหาดังกล่าวนี้อาจในแต่ละประเทศจึงมีวิธีการแก้ไขที่แตกต่างกัน เช่น ประเทศอังกฤษ ซึ่งมีมาตรการภาษีในเรื่องอื่นที่

กำหนดไว้เพื่อใช้ร่วมกับมาตรการการบรรเทาภาวะภาษีแบบกลุ่ม เช่น การเลื่อนการรับรู้เงินปันผล (Group Income) หรือการเลื่อนการรับรู้รายการที่เป็นทุนในส่วนของกฎหมายภาษีที่จัดเก็บในส่วน ทุน เป็นต้น หรือในกรณีของประเทศออสเตรเลีย ซึ่งเลือกวิธีการปรับเปลี่ยนระบบการจัดเก็บภาษี ของกลุ่มบริษัทเสียใหม่ โดยเปลี่ยนจากการบรรเทาภาวะภาษีแบบกลุ่มเป็นการรวมหน่วยภาษีใน ทำยที่สุด เพราะฉะนั้นการปรับใช้มาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทสำหรับประเทศไทยจึง จำเป็นต้องมีการศึกษาทั้งในเรื่องความพร้อมและความเหมาะสมที่มีต่อมาตรการภาษีเงินได้ของ กลุ่มบริษัทในรูปแบบต่าง ๆ ต่อไป

4.4 การปรับใช้มาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทในประเทศไทย

จากการวิเคราะห์เปรียบเทียบหลักการจัดเก็บแบบแยกหน่วยภาษีและมาตรการภาษี เงินได้ของกลุ่มบริษัทจึงสังเกตเห็นได้ว่าระบบการจัดเก็บภาษีแต่เพียงวิธีใดวิธีหนึ่งอาจไม่สอดคล้อง ต่อกรณีของกลุ่มบริษัทในเครือเสมอไป ดังนั้นการเพิ่มเติมมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัท เพื่อให้เป็นอีกทางเลือกหนึ่งในการเสียภาษีจากเดิมที่มีแต่การแยกหน่วยภาษี จึงมีช่วยเติมเต็ม ช่องว่างของการจัดเก็บภาษีให้มีประสิทธิภาพและมีความสอดคล้องต่อระบบเศรษฐกิจมากยิ่งขึ้น

4.4.1 รูปแบบที่เหมาะสมกับประเทศไทย

เนื่องจากโดยส่วนใหญ่รูปแบบของมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทอาจแบ่งเป็น 2 แนวทาง คือ การรวมหน่วยภาษีและ การบรรเทาภาวะภาษีแบบกลุ่ม ซึ่งต่างก็มีขั้นตอนปฏิบัติที่ แตกต่างและข้อดี-ข้อเสียทดแทนซึ่งกันและกัน ดังนั้น ปัญหาความซับซ้อนและผลกระทบที่เกิดขึ้น หลังการปรับใช้กฎหมายถือได้ว่าเป็นเกณฑ์การพิจารณาที่สำคัญเพราะปัญหาดังกล่าวอาจนำไปสู่ ปัญหาอื่นตามมาได้ ดังนั้น การปรับใช้ในประเทศไทยจึงต้องพิจารณาความพร้อมและความ เหมาะสมที่มีต่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีและเจ้าพนักงานประเมินเป็นหลัก ทั้งนี้ เนื่องจากประเทศไทย ไม่เคยปรับใช้มาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทมาก่อน ปัญหาดังกล่าวจึงอาจส่งผลมากยิ่งขึ้น ในทางปฏิบัติ เพราะฉะนั้น จากการวิเคราะห์จึงเห็นสมควรว่ารูปแบบที่เหมาะสมแก่ประเทศไทย ได้แก่ “การบรรเทาภาวะภาษีแบบกลุ่ม” ทั้งนี้ เนื่องจากหลักการดังกล่าวสามารถปรับใช้และทำ ความเข้าใจในง่ายกว่ารูปแบบการรวมหน่วยภาษี ซึ่งอาจถือเป็นบททดสอบสำหรับประเทศไทย ทางหนึ่งก่อนการพัฒนามาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทด้วยวิธีการอื่นต่อไป

4.4.2 การปรับปรุงกฎหมายภาษีเพื่อการปรับใช้ในประเทศไทย

เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัท เช่น การกำหนดค่านิยาม, บทบัญญัติที่ให้สิทธิในการเสียภาษีวิธีการอื่น, ขั้นตอนปฏิบัติในการคำนวณภาษี, รวมถึงการยื่นคำร้องและการยื่นรายการเสียภาษี ฯลฯ แนวทางการปรับปรุงกฎหมายภาษีในประเทศไทย จึงสมควรแบ่งขั้นตอนออกเป็น 2 ระดับ กล่าวคือ

4.4.2.1 กฎหมายระดับพระราชบัญญัติ

เนื่องจากตามประมวลรัษฎากรได้มีการกำหนดค่านิยามของ “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกัน” ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 39 ไว้แล้วประการหนึ่ง แต่ในทางปฏิบัติจำกัดการใช้เพียงกรณีมาตรา 70 ตรี¹¹ เท่านั้น เพราะฉะนั้นจึงอาจขยายความดังกล่าวให้ครอบคลุมในทางปฏิบัติมากยิ่งขึ้นโดยการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติของประมวลรัษฎากร มาตรา 66/1 ต่อท้ายมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากรโดยมีรายละเอียดอย่างเช่น

“มาตรา 66/1 เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกันมีสิทธิคำนวณภาษีตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดโดยกฎกระทรวง

ตามความในวรรคหนึ่ง ให้รัฐมนตรีมีอำนาจออกกฎกระทรวงในการกำหนดรายละเอียดและข้อบังคับตามที่เห็นสมควร เพื่อกำหนดความรับผิดชอบทางภาษีสำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกันหรือสำหรับแต่ละบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกัน ไม่ว่าจะในกรณีการยื่นแบบแสดงรายการ ข้อกำหนด วิธีการคำนวณ การประเมิน วิธีการจัดเก็บ การปรับปรุงรายการทางภาษี ทั้งนี้ เพื่อความชัดเจนในการแสดงภาระภาษีและปัจจัยที่เกี่ยวข้อง หรือเพื่อเป็นการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี หรือเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่กล่าวมาข้างต้น

เพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีตามความในวรรคหนึ่ง ให้รัฐมนตรีมีอำนาจกำหนดรายละเอียดและข้อบังคับที่แตกต่างไปจากการบทบัญญัติในส่วนนี้ได้”

¹¹ มาตรา 70 ตรี บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด ส่งสินค้าออกไปต่างประเทศให้แก่ หรือตามคำสั่งของสำนักงานใหญ่ สาขา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกัน ตัวการ ตัวแทน นายจ้าง หรือลูกจ้าง ให้ถือว่า การที่ได้ส่งสินค้าไปนั้นเป็นการขายในประเทศไทย ด้วย และให้ถือราคาสินค้าตามราคาตลาดในวันที่ส่งไปเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ส่งไปนั้น

เหตุผลของการกำหนดหลักเกณฑ์การเสียภาษีด้วยวิธีการอื่นของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกันในลักษณะที่เป็น “สิทธิ” ไม่ใช่ “หน้าที่” ทั้งนี้เนื่องจากวัตถุประสงค์เพื่อให้เกิดความสอดคล้องต่อการประกอบธุรกิจของภาคเอกชนและไม่ขัดต่อหลักความเป็นกลางของหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี เพราะถึงอย่างไรการบังคับให้ต้องเสียภาษีด้วยวิธีการใดวิธีหนึ่งโดยไม่สอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจปัจจุบันก็อาจส่งผลเสียในระยะยาวจากช่องว่างของกฎหมายได้ดังเช่นกรณีปัญหาจากการแยกหน่วยภาษีที่มีอยู่ในปัจจุบัน นอกจากนี้เนื่องจากมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทประกอบด้วยรายละเอียดและขั้นตอนการเป็นจำนวนมากและอาจแตกต่างกันไปจากความในประมวลรัษฎากรโดยทั่วไป เพราะฉะนั้นเพื่อความคล่องตัวในการออกกฎหมายจึงอาจมอบอำนาจให้ฝ่ายบริหารในการกำหนดรายละเอียดภายใต้กรอบที่พระราชบัญญัติกำหนดไว้อีกทีหนึ่ง เช่น การยื่นแบบฯ, ข้อกำหนด, วิธีการคำนวณ, การประเมิน, วิธีการจัดเก็บ, การปรับปรุงบัญชีภาษี เป็นต้น นอกจากนี้ ข้อกำหนดดังกล่าว

อนึ่ง การกำหนดรายละเอียดมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทไว้ในกฎกระทรวงอาจมีข้อได้เปรียบอื่นบางประการ อย่างเช่น ความรวดเร็วในการกำหนดมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี, การขยายขอบเขตมาตรการไปสู่ระดับระหว่างประเทศ, หรือแม้แต่การปรับเปลี่ยนรูปแบบมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัท ซึ่งกรณีดังกล่าวอาจเกิดขึ้นได้จากการเปลี่ยนแปลงนโยบายส่งเสริมเศรษฐกิจในแต่ละยุคสมัยนั่นเอง

4.4.2.2 กฎหมายระดับรอง

สืบเนื่องจากการแก้ไขประมวลรัษฎากรให้มีบทบัญญัติเรื่องมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัท ตัวอย่างใจความสำคัญที่กฎกระทรวงฉบับดังกล่าวสมควรต้องบัญญัติไว้ ได้แก่.—

1) คำนิยาม

เนื่องจากคำนิยามตามความหมายของประมวลรัษฎากรอาจยังไม่ครอบคลุมต่อมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัท เพราะฉะนั้นจึงสมควรเพิ่มเติมคำนิยามบางประการ ทั้งนี้เพื่อให้เกิดความสะดวกในการทำความเข้าใจวิธีการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่มตามความหมายที่กำหนดในกฎกระทรวง ซึ่งการกำหนดคำนิยามดังกล่าวยังอาจเป็นการจำกัดขอบเขตและอำนาจของกฎกระทรวงได้อีกทางหนึ่งนั่นเอง ยกตัวอย่างคำนิยาม เช่น.—

“ข้อ 1. ในกฎกระทรวงนี้

“กลุ่มบริษัทในเครือ” หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตั้งแต่สองนิติบุคคลขึ้นไป ซึ่งมีความสัมพันธ์กันในลักษณะดังต่อไปนี้

(1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหนึ่ง เข้าถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนโดยตรงหรือทางอ้อมในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ต่ำกว่าร้อยละ 75 ของจำนวนทุนทั้งหมด หรือของจำนวนหุ้นที่มีสิทธิในหุ้นเต็มจำนวนที่ได้ออกจำหน่ายทั้งหมด

(2) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลสองนิติบุคคล ที่มีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนิติบุคคลหนึ่ง เข้าถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนโดยตรงหรือทางอ้อมไม่ต่ำกว่าร้อยละ 75 ของจำนวนทุนทั้งหมด หรือของจำนวนหุ้นที่มีสิทธิในหุ้นเต็มจำนวนที่ได้ออกจำหน่ายทั้งหมด

“บริษัท” หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย รวมไปถึงกิจการใด ๆ ตามที่อธิบดีกำหนด เว้นแต่ในกรณีดังต่อไปนี้

(1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ไม่อยู่ภายใต้บังคับต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในกำไรสุทธิตามส่วน 3 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร

(2) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลในกำไรสุทธิตามผลของประมวลรัษฎากร

(3) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคลตามผลของกฎหมายส่งเสริมการลงทุน

(4) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามที่อธิบดีกำหนด

“บริษัทสมาชิก” หมายความว่า บริษัทแต่ละบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันเป็นกลุ่มบริษัทในเครือ

“บริษัทที่โอนสิทธิ” หมายความว่า บริษัทที่มีรายจ่ายตามที่กฎหมายกำหนด และได้สละสิทธิในรายจ่ายดังกล่าว เพื่อให้บริษัทสมาชิกอื่นสามารถนำไปใช้ในการคำนวณกำไรสุทธิของบริษัทนั้นได้

“บริษัทที่ได้รับสิทธิ” หมายความว่า บริษัทที่ได้รับสิทธิในรายจ่ายตามที่กฎหมายกำหนดจากบริษัทสมาชิกรายอื่น เพื่อนำมาใช้ในการคำนวณกำไรสุทธิของบริษัทตน

“หุ้น” หมายความว่า หุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียง และให้หมายความรวมถึง หุ้นหรือตราสารใด ๆ ตามที่อธิบดีกำหนด

“ความสัมพันธ์ในทางตรง” หมายความว่า ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลสองนิติบุคคล ซึ่งมีความสัมพันธ์ในลักษณะที่ นิติบุคคลหนึ่งเข้าถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่ง

ตามความในวรรคหนึ่ง การคำนวณสัดส่วนการถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนของนิติบุคคล ทั้งสอง ให้คำนวณตามสัดส่วนการถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนที่ทั้งสองนิติบุคคลมีระหว่างกัน

“ความสัมพันธ์ในทางอ้อม” หมายความว่า ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล มากกว่าสองนิติบุคคลขึ้นไป ซึ่งมีลักษณะความสัมพันธ์โดยนิติบุคคลแรกเข้าถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนโดยตรงของนิติบุคคลที่สอง และนิติบุคคลที่สองที่เข้าถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนโดยตรงของนิติบุคคลที่สาม ให้ถือว่านิติบุคคลแรกเข้าถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลที่สามผ่านทางนิติบุคคลที่สอง และถ้านิติบุคคลที่สามเข้าถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนโดยตรงของนิติบุคคลที่สี่ ให้ถือว่านิติบุคคลแรกเข้าถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลที่สี่ผ่านทางนิติบุคคลที่สองและที่สาม และให้เป็นเช่นว่านี้ต่อไปเรื่อย ๆ

ตามความในวรรคหนึ่ง การคำนวณสัดส่วนการถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนของนิติบุคคลหนึ่งในอีกนิติบุคคลหนึ่งที่ไม่ได้เป็นความสัมพันธ์ในทางตรง ให้คำนวณตามสัดส่วนการถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนโดยตรงที่มีในแต่ละช่วงระหว่างนิติบุคคลเหล่านั้น คุณเข้าด้วยกัน”

2) วิธีการคำนวณภาษีของกลุ่มบริษัทในเครือ

สืบเนื่องจากการมอบอำนาจของประมุขรัฐฎากร บทบัญญัติในส่วนนี้จึงเป็นการกำหนดรูปแบบของมาตรการภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทที่ประเทศไทยเลือกใช้ ซึ่งตามข้อเสนอจะเห็นสมควรในการปรับใช้วิธีการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่มเป็นขั้นตอนแรก นอกจากนี้เพื่อความชัดเจนเรื่องผู้มีสิทธิใช้ข้อกำหนดดังกล่าว จึงต้องกำหนดรายละเอียดเพิ่มเติมให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกันตามความหมายของประมุขรัฐฎากรที่มีสถานะเป็น “กลุ่มบริษัทในเครือ” ตามความหมายของกฎกระทรวงฉบับนี้เท่านั้น ที่สามารถโอนสิทธิในรายจ่ายบางประการระหว่างบริษัทสมาชิกภายในกลุ่มบริษัทในเครือได้

ข้อ 2. เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกัน ให้บริษัทสมาชิกหนึ่งมีสิทธิโอนรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามที่กำหนดในข้อ 4. ให้แก่อีกบริษัทสมาชิกอีกรายหนึ่งที่อยู่กลุ่มบริษัทในเครือ

3) เงื่อนไขของมาตรการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่ม

เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่ม จึงสมควรต้องกำหนดเงื่อนไขของการใช้สิทธิดังกล่าวด้วยเช่นกัน ซึ่งอาจแบ่งออกเป็น 3 ประการ คือ การเป็นกลุ่มบริษัทในเครือ, การมีรอบระยะเวลาบัญชีที่ตรงกัน, และวิธีสับัญญัติต่าง ๆ

ข้อ 3. เพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษีตามข้อ 2. ให้บริษัทสมาชิกต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

(1) มีสถานะเป็นกลุ่มบริษัทในเครือ นับแต่วันเริ่มต้นของวันที่มีรอบระยะเวลาบัญชี ตรงกันไปตามตลอดรอบระยะเวลาบัญชีในการยื่นรายการเสียภาษี

(2) มีรอบระยะเวลาบัญชีที่ตรงกัน

(3) ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ตาม ข้อ 8. และข้อ 9.”

จากกรณีที่ยกตัวอย่างดังกล่าว ข้อเสนอนี้ของข้อแรกเน้นได้ให้ความสำคัญต่อการเป็นหน่วยงานเศรษฐกิจเดียวกันตลอดระยะเวลาบัญชี กล่าวคือ การใช้สิทธิบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่มจำเป็นต้องเป็นกลุ่มบริษัทในเครือตลอดระยะเวลาที่มีรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกัน ทั้งนี้ เพื่อให้การโอนรายจ่ายระหว่างกลุ่มบริษัทในเครือเป็นการโอนรายการเต็มจำนวนและไม่ต้องแบ่งรายจ่ายตามสัดส่วนของระยะเวลาที่กลุ่มบริษัทในเครือมีองค์ประกอบครบ เพราะการคำนวณโดยการแบ่งสัดส่วนอาจสร้างความซับซ้อนแก่การคำนวณภาษี นอกจากนี้ยังถือเป็นมาตรการกีดกันร่องเฉพาะกลุ่มธุรกิจที่มีความชัดเจนแน่นอนในการบริหารงานอย่างกลุ่มบริษัทในเครือที่มาใช้สิทธิบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่มอีกชั้นหนึ่งด้วยนั่นเอง

4) รายการที่กฎหมายอนุญาต

การโอนสิทธิในการลงรายจ่ายของการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่ม แบ่งรายการออกเป็น 2 ประเภท คือ รายการตามที่กฎหมายอนุญาตให้โอนสิทธิระหว่างกันและรายการต้องห้าม โดยเฉพาะอย่างยิ่งในส่วนของรายการที่กฎหมายอนุญาตให้โอนสิทธิระหว่างกันข้ามหน่วยภาษีจึงจำเป็นต้องลักษณะของรายจ่ายดังกล่าวไม่โดยละเอียดไม่ว่าจะเป็นประเภท, ปริมาณ, ตลอดจนลำดับการใช้สิทธิ ฯลฯ เพราะฉะนั้นหลักเกณฑ์พิจารณาประการแรก คือ รายการจำนวนดังกล่าวไม่ว่าจะเป็นรายการประเภทใดก็ตาม รายการที่อาจโอนสิทธิการลงรายจ่ายให้แก่กันได้นั้นจะต้องเป็นรายการที่เหลือมาจากการคำนวณกำไรสุทธิของบริษัทสมาชิกเจ้าของรายการเท่านั้น (Unabsorbed Amounts) เช่น ผลขาดทุนสะสมที่บริษัทเจ้าของรายการใช้ไม่หมดในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน เป็นต้น

การแบ่งประเภทรายจ่ายที่อาจโอนให้แก่กันอาจเริ่มต้นที่รายการประเภทผลขาดทุนสุทธิเพราะถือได้ว่าเป็นผลลัพธ์สุทธิของบริษัทเจ้าของรายการ การโอนสิทธิในรายการประเภทนี้จึงเป็นการเฉลี่ยผลกำไรหรือผลขาดทุนที่มีอยู่ในระหว่างกลุ่มบริษัทในเครือเข้าด้วยกัน แต่ถึงกระนั้นกฎหมายภาษีอาจกำหนดให้ผลขาดทุนสุทธิที่อาจลงเป็นรายจ่ายได้นั้นไม่จำกัดเฉพาะผลขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน แต่ยังรวมไปผลขาดทุนสุทธิที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชี

ก่อน เพราะฉะนั้นภายใต้การแบ่งประเภทรายจ่าย การเรียงลำดับการใช้รายจ่ายดังกล่าวจึงมีความสำคัญเช่นกัน และเพื่อให้การคำนวณผลขาดทุนสุทธิต่อเนื่องกันเป็นระบบ การเรียงลำดับการใช้สิทธิจึงต้องไล่เรียงจากผลขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดขึ้นก่อนไล่ไปจนถึงผลขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน ทั้งนี้ ก็เพราะว่าถ้าหากการโอนสิทธิไล่ไปจนเหลือแค่ผลขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน จำนวนผลขาดทุนสุทธิดังกล่าวก็จะกลายเป็นผลขาดทุนสุทธิสะสมสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีถัดไปนั่นเอง

นอกจากนี้ รายการที่อาจโอนสิทธิให้แก่กันของการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่ม นอกเหนือจากรายการประเภทผลขาดทุนสุทธิอาจกำหนดรายจ่ายประเภทอื่นได้ตามความเหมาะสมของแต่ละประเทศ ซึ่งอาจเทียบเคียงอย่างเช่นกรณีของประเทศสิงคโปร์ที่กำหนดรายจ่ายประเภทเงินบริจาคเป็นรายการอีกประเภทหนึ่งที่อาจโอนให้แก่กัน ทั้งนี้เพื่อสร้างแรงจูงใจให้แก่บริษัทต่าง ๆ บริจาคเงินแก่องค์กรการกุศลอย่างเต็มที่ แต่ถึงอย่างไรการกำหนดรายจ่ายประเภทอื่นเพิ่มเข้าไปก็อยู่ภายใต้เงื่อนไขการเรียงลำดับการใช้สิทธิด้วยเช่นกัน ดังนั้นการโอนสิทธิดังกล่าวจึงจำเป็นต้องไล่เรียงประเภทของรายจ่าย โดยเริ่มที่ผลขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ ไล่มาจนถึงผลขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน แล้วจึงค่อยมีสิทธิโอนรายจ่ายในเงินบริจาคที่อยู่ในรายการประเภทถัดไปนั่นเอง (อนึ่ง ถ้าหากรายการประเภทเงินบริจาคมีกฎหมายกำหนดให้ใช้มาตรการเงินบริจาคสะสม การเรียงลำดับการใช้สิทธิย่อมเป็นเช่นเดียวกันกับกรณีการเรียงลำดับการใช้ผลขาดทุนสะสม ที่จะต้องใช้สิทธิในเงินบริจาคในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ แล้วจึงไล่เรียงไปถึงรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน)

แต่ทั้งนี้ ในบางประเทศอาจมีการกำหนดเรื่องจำนวนสิทธิที่อาจโอนให้แก่กันเพิ่มเติมไปจากกรณีการแบ่งประเภทรายการ กล่าวคือ ถึงแม้ว่าจะมีรายการที่อาจโอนให้แก่กันได้เต็มจำนวนแต่กฎหมายอาจกำหนดจำนวนสิทธิที่อาจโอนให้แก่กันจริงได้ไม่เต็มจำนวนตามรายการที่กำหนด อย่างเช่น ประเทศมาเลเซียที่กำหนดจำนวนสิทธิไว้ไม่เกิน 50% เพราะฉะนั้นในกรณีการปรับใช้ของประเทศไทยอาจกำหนดเรื่องจำนวนดังกล่าว อย่างเช่น การกำหนดให้เป็นไปตามสัดส่วนการถือหุ้น ทั้งนี้เพื่อป้องกันการใช้สิทธิเกินสัดส่วนการถือหุ้น เป็นต้น

อนึ่ง ถ้าหากรายการประเภทใดไม่ได้โอนสิทธิไปให้บริษัทอื่นทั้งจำนวน ส่วนที่เหลือของรายการดังกล่าวก็ยังคงถือเป็นส่วนหนึ่งของบริษัทสมาชิกที่เป็นเจ้าของรายการ ยกตัวอย่างเช่น ผลกำไรสุทธิของบริษัทแม่เมื่อหักคำนวณกับการโอนสิทธิในผลขาดทุนสุทธิของบริษัทลูกที่ได้เรียงจากรอบระยะเวลาบัญชีของปีที่ 5 ผลปรากฏว่าสิ้นสุดลงที่จำนวนครึ่งหนึ่งของผลขาดทุนสุทธิสะสมของบริษัทลูกของรอบระยะเวลาบัญชีในปีที่ 3 ดังนั้นรายการในส่วนที่เหลือดังกล่าวจะถือว่า

เป็นผลขาดทุนสะสมของบริษัทลูกในปีที่ 3 ตามเดิม ซึ่งก็จะเปลี่ยนกลายเป็นผลขาดทุนสะสมในรอบระยะเวลาบัญชีปีที่ 4 สำหรับการยื่นรายการเสียภาษีในปีถัดไป

“ข้อ 4. การโอนสิทธิในรายการตามข้อ 2. ให้เป็นไปตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

(1) รายการที่ระบุไว้ในข้อ 5. ไม่ให้ถือเป็นรายการจ่ายที่สามารถโอนให้แก่กันตามกฎหมายกระทรวงนี้

(2) รายการต่อไปนี้ ในส่วนที่บริษัทสมาชิกไม่ได้นำไปหักคำนวณในการหากำไรสุทธิในรอบปีบัญชีปัจจุบัน ให้ถือเป็นรายการจ่ายที่สามารถโอนให้แก่กันได้ โดยให้เรียงกันไปตามลำดับ

1) ผลขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนๆ ที่ยกมาไม่เกินห้าปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน ไล่เรียงตามลำดับของผลขาดทุนสุทธิที่เกิดขึ้นก่อน

2) ผลขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน

3) รายการจ่ายในทำนองเดียวกัน ตามลักษณะและวิธีการที่อธิบดีกำหนด

(3) จำนวนสิทธิในการลงรายการจ่ายที่สามารถโอนให้แก่กัน ให้คำนวณตามจำนวนยอดสุทธิของรายการตามความในข้อ 4(2) หาดด้วยสัดส่วนการถือหุ้นที่บริษัทสมาชิกรายดังกล่าวมีระหว่างกัน

เพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษี ในกรณีที่มีการโอนสิทธิตามความในวรรคหนึ่งไม่เต็มจำนวนให้นำมูลค่าที่เหลืออยู่ถือเป็นรายการของบริษัทสมาชิกเจ้าของรายการดังกล่าวเช่นเดิม”

5) รายการต้องห้าม

เงื่อนไขการโอนสิทธิของการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่มนอกจากการจำกัดกลุ่มบุคคลผู้มีสิทธิโอนรายการด้วยวิธีการกำหนดคุณสมบัติของบริษัท ก็อาจมีการกำหนดข้อจำกัดการโอนสิทธิเพิ่มเติมสำหรับรายการบางประเภทได้เช่นกัน ทั้งนี้โดยอาจกำหนดข้อจำกัดตามแหล่งที่มาของธุรกรรมดังกล่าว อย่างเช่น รายการของบริษัทในเฉพาะส่วนที่มาจากสถานประกอบการถาวรในต่างประเทศ ซึ่งมีผลเป็นจำกัดขอบเขตการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่มเฉพาะภายในประเทศ นอกจากนี้การกำหนดรายการต้องห้ามจึงอาจขยายไปสู่กรณีอื่น เช่น การตัดสิทธิการใช้ผลขาดทุนสะสมที่มีก่อนการยื่นคำร้องฯ เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี หรือการตัดสิทธิรายการบางประเภทที่มาจากกิจการบางลักษณะที่มีการประกอบธุรกิจแตกต่างไปจากกิจการทั่วไป เช่น สถาบันการเงินหรือธุรกิจประกันภัย เป็นต้น

“ข้อ 5. รายการที่มาจากบริษัทดังต่อไปนี้ ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายตามที่กำหนดในข้อ 4.

(1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามความในประมวลรัษฎากร ในเฉพาะส่วนรายการของรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดขึ้นก่อนการคำนวณภาษีตามกฎหมายกระทรวงนี้

(2) บริษัทที่มีสถานประกอบการถาวรในต่างประเทศ ในเฉพาะส่วนรายการของสถานประกอบการถาวรที่อยู่ในต่างประเทศ

(3) รายการจากบริษัท ที่มีลักษณะทำนองเดียวกันตามที่อธิบดีกำหนด”

6) รายจ่ายต้องห้าม

เนื่องจากวัตถุประสงค์ของการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่ม คือ การเฉลี่ยรายจ่ายในส่วนที่เหลือจากการคำนวณภาษีกำไรสุทธิของบริษัทสมาชิกแก่บรรดากลุ่มบริษัทในเครือเพื่อร่วมกันบรรเทาภาระอันเกิดจากรายจ่ายดังกล่าว เพราะฉะนั้นการจ่ายค่าตอบแทนให้บริษัทดังกล่าวเพื่อให้ได้สิทธิในการโอนรายจ่ายเช่นว่านั้น (ซึ่งโดยส่วนใหญ่เป็นการจ่ายค่าตอบแทนให้แก่ผู้ถือหุ้นเสียงข้างน้อยของบริษัทสมาชิกที่ก่อให้เกิดรายจ่ายนั้นอันเป็นกลุ่มผู้เสียประโยชน์จากการโอนสิทธิดังกล่าว) จึงเท่ากับเป็นการกระทำที่ผิดวัตถุประสงค์ดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น ดังนั้น จึงสมควรกำหนดรายการในลักษณะดังกล่าวเป็นรายจ่ายต้องห้ามในการคำนวณกำไรสุทธิ ทั้งนี้ เพื่อป้องกันการหาประโยชน์โดยมิชอบจากมาตรการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่ม

“ข้อ 6. เพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษีและป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี รายการอันมีลักษณะเป็นการก่อให้เกิดสิทธิตามกฎหมายกระทรวงนี้ ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามบัญชี ส่วน 3 หมวด 3 ในลักษณะ 2 มาตรา 65 ตี แห่งประมวลรัษฎากร”

7) การเรียงลำดับบริษัทในกรณีมีบริษัทที่ใช้สิทธิมากกว่า 1 บริษัท

เนื่องจากการโอนสิทธิในการลงรายจ่ายของการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่มไม่ได้เรื่องจำนวนบริษัทผู้อาจขอใช้สิทธิดังกล่าว ดังนั้นการโอนสิทธิในกรณีที่มีบริษัทสมาชิกมากกว่าหนึ่งบริษัทขึ้นไป จึงต้องอาศัยการจัดทำบัญชีรายชื่อบริษัทที่ไล่เรียงบริษัทที่จะได้รับสิทธิดังกล่าว ทั้งในส่วนของบริษัทที่โอนสิทธิและบริษัทที่ได้รับสิทธิ ซึ่งในทางปฏิบัติอาจกำหนดมาพร้อมกันกับการยื่นคำร้องขอบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่มเลยก็ได้ ทั้งนี้เพื่อให้การโอนสิทธิดังกล่าวเรียงไปตามลำดับชั้นที่แน่นอนและป้องกันการสับเปลี่ยนตำแหน่งบริษัทกลางคันเพื่อหวังผลทางภาษีได้อีกด้วย

อนึ่ง ในกรณีที่มีปัญหาหรือเกิดข้อขัดข้องในการจัดลำดับบัญชีรายชื่อบริษัทอาจกำหนดให้เป็นดุลพินิจของเจ้าพนักงานประเมินในการเรียงลำดับบัญชีรายชื่อเสียใหม่ หรืออาจกำหนดให้ยึดถือบัญชีรายชื่อของบริษัทเจ้าของรายจ่ายเป็นหลักก็ได้

“ข้อ 7. เพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษี ในกรณีที่มีบริษัทสมาชิกที่ได้รับสิทธิมากกว่าหนึ่งบริษัทขึ้นไป ให้เป็นไปตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

- (1) ในกรณีที่มีบริษัทที่ได้รับสิทธิมากกว่าหนึ่งบริษัท ให้คำนวณจากรายจ่ายของบริษัทที่โอนสิทธิตามข้อ 4. หักด้วยรายได้ในการคำนวณหากำไรสุทธิของบริษัทที่ได้รับสิทธิ ไล่เรียงบริษัทที่ได้รับสิทธิตามลำดับ
- (2) ในกรณีที่มีบริษัทที่โอนสิทธิมากกว่าหนึ่งบริษัท ให้คำนวณจากรายได้ในการคำนวณหากำไรสุทธิของบริษัทที่ได้รับสิทธิ หักด้วยรายจ่ายของบริษัทที่โอนสิทธิตามข้อ 4. ไล่เรียงบริษัทที่โอนสิทธิตามลำดับ

เพื่อประโยชน์ในการเสียภาษีตามวรรคหนึ่ง ให้บริษัทสมาชิกจัดทำบัญชีรายชื่อบริษัทที่อาจใช้สิทธิตามกฎหมายกระทรวงนี้ โดยเรียงลำดับการใช้สิทธิตามแบบที่อธิบดีกำหนด

ในกรณีที่ไม่อาจเรียงลำดับบริษัทตามความในวรรคสอง เพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษี เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจในการเรียงลำดับบริษัทสมาชิกได้ตามที่เห็นสมควร”

8) มาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี

มาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีในกรณีแรกได้แก่การออกเป็นกฎกระทรวงแก้ไขเพิ่มเติมกฎกระทรวงฉบับนี้ ซึ่งเป็นไปตามความประมวลรัษฎากรมาตรา 66/1 ซึ่งให้อำนาจในการออกกฎกระทรวงเพื่อวัตถุประสงค์ในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีด้วยวิธีการตามกฎหมายกระทรวงได้ประการหนึ่ง

แต่ถึงอย่างไรก็ตาม ถ้าหากเป็นกรณีที่กลุ่มบริษัทในเครือใช้สิทธิตามกฎหมายกระทรวงนี้มากจนเกินไป อาจกำหนดให้เป็นดุลพินิจของเจ้าพนักงานประเมินในการปรับลดสิทธิประโยชน์ดังกล่าวได้ตามที่เจ้าพนักงานประเมินเห็นสมควร ทั้งนี้ เพื่อให้เป็นที่ยอมรับกันทั้งสองฝ่ายและเกิดความคล่องตัวในการเสียภาษี เพราะถึงอย่างไรก็ตามการปรับลดตลอดไปจนการห้ามใช้สิทธิตามกฎหมายกระทรวงนี้ก็ตาม ก็ไม่เป็นการตัดสิทธิในการคำนวณภาษีด้วยวิธีการปกติแต่อย่างใด เพราะฉะนั้นการปรับลดผลขาดทุนที่อาจโอนให้แก่กันของวิธีการบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่มจึงเท่ากับเป็นการคืนรายการดังกล่าวให้แก่ผลขาดทุนสุทธิสะสมตามวิธีการปกติซึ่งบริษัทสมาชิกสามารถนำไปใช้ได้ในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไปได้เช่นเดิม

“ข้อ 8. ในกรณีที่บริษัทสมาชิกใดได้รับสิทธิตามกฎหมายกระทรวงนี้มากเกินไปจนสมควร ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจปรับลดจำนวนการใช้สิทธิตามรายการตามที่ได้ระบุไว้ในข้อ 4. หรือมีอำนาจประเมินภาษีตามบัญญัติ ส่วน 3 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร โดยไม่ต้องคำนึงถึงกฎหมายกระทรวงนี้ ได้ตามที่เห็นสมควร”

9) แบบ หลักเกณฑ์ วิธีการ ในการยื่นคำร้องและรายการเสียภาษี

เนื่องจากวิธีการคำนวณภาษีของบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่มจำเป็นต้องประกอบด้วยองค์ประกอบหลายประการ อย่างเช่น การเป็นกลุ่มบริษัทในเครือ, การมีรอบระยะเวลาบัญชีตรงกัน, หรือการจัดทำบัญชีรายชื่อบริษัท ฯลฯ เพราะฉะนั้นการยื่นคำร้องหรือการยื่นรายการเสียภาษีจึงอาจมอบอำนาจให้แก่อธิบดีในการกำหนดตามที่เห็นสมควร ทั้งนี้เพื่อความสะดวกในทางปฏิบัติซึ่งอาจแบ่งขั้นตอนออกเป็น—

(1) การยื่นคำร้องขอบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่ม

การยื่นคำร้องฯ เพื่อขอบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่มต้องประกอบด้วยหลักฐานแสดงความสัมพันธ์กันเป็นกลุ่มบริษัทในเครือ, บัญชีรายชื่อบริษัทที่ได้รับสิทธิ, และคำร้องเปลี่ยนแปลงรอบระยะเวลาบัญชี ฯลฯ ทั้งนี้อาจกำหนดระยะเวลาการยื่นคำร้องดังกล่าวภายในระยะเวลาการยื่นรายการเสียภาษีของบริษัทสมาชิก (แล้วแต่รอบระยะเวลาบัญชีของบริษัทสมาชิกใดถึงก่อน) นอกจากนี้อาจกำหนดเรื่องผลของการยื่นคำร้องฯ อย่างเช่น การกำหนดให้มีการยื่นคำร้องฯ เป็นรายปี ทั้งนี้เนื่องจากบริษัทสมาชิกดังกล่าวอาจเปลี่ยนแปลงสัดส่วนการถือหุ้นระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีได้ เป็นต้น

(2) การยื่นรายการเสียภาษี

หน้าที่ในการยื่นรายการเสียภาษีก็อาจกำหนดไว้เช่นเดียวกันกับการยื่นรายการเสียภาษีด้วยวิธีการปกติ อย่างเช่น กำหนดระยะเวลาการยื่นแบบฯ ภายใน 150 วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี หรือหน้าที่จัดทำและจัดส่งบัญชีและงบการเงินต่าง ๆ พร้อมการยื่นแบบฯ แต่ถึงอย่างไรก็ตามการคำนวณภาษีของบรรเทาภาระภาษีแบบกลุ่มจำเป็นต้องอาศัยข้อมูลอันมีลักษณะเฉพาะตัวอื่น ๆ ดังนั้นในการยื่นรายการเสียภาษีดังกล่าวจึงต้องเพิ่มเติมรายละเอียด อย่างเช่น การส่งรายงานสัดส่วนการถือหุ้นตลอดระยะเวลาบัญชีของกลุ่มบริษัทในเครือ, รายละเอียดของหน่วยงานจัดเก็บภาษีที่มีหน้าที่รับผิดชอบการประเมินภาษีของบริษัทสมาชิกอีกฝ่ายหนึ่ง, ยังรวมไปถึงการกำหนดให้กลุ่มบริษัทในเครือจัดทำและยื่นงบการเงินรวมเพิ่มเติมไปจากกรณีงบการเงินตามปกติ เป็นต้น

“ข้อ 9. เพื่อประโยชน์ในการเสียภาษีตามความในกฎกระทรวงนี้ ให้บริษัทสมาชิกยื่นคำร้องหรือยื่นรายการซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีตามแบบ หลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด”