

แนวทางการกำหนดมาตรการทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีเงินได้
ของนิติบุคคลในเครือเดียวกัน

นายธีระวุฒิ เต็มสิริวัฒนกุล

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาวิทยาศาสตรดุษฎีบัณฑิต
สาขาวิชานิติศาสตร์
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
ปีการศึกษา 2554
ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทคัดย่อและแฟ้มข้อมูลฉบับเต็มของวิทยานิพนธ์ตั้งแต่ปีการศึกษา 2554 ที่ให้บริการในคลังปัญญาจุฬาฯ (CUIR)
เป็นแฟ้มข้อมูลของนิสิตเจ้าของวิทยานิพนธ์ที่ส่งผ่านทางบัณฑิตวิทยาลัย

The abstract and full text of theses from the academic year 2011 in Chulalongkorn University Intellectual Repository (CUIR)
are the thesis authors' files submitted through the Graduate School.

GUIDELINES FOR LEGAL MEASURES TO TAX ON INCOME OF AFFILIATED CORPORATIONS

Mr. Theeravuth Temsiriwattanakul

A Dissertation Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements
for the Degree of Doctor of Juridical Science Program in Laws

Faculty of Law

Chulalongkorn University

Academic Year 2011

Copyright of Chulalongkorn University

ธีระวุฒิ เต็มสิริวัฒนกุล: แนวทางการกำหนดมาตรการทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีเงิน
ได้ของนิติบุคคลในเครือเดียวกัน (GUIDELINES FOR LEGAL MEASURES TO TAX
ON INCOME OF AFFILIATED CORPORATIONS) อ.ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก : รศ.
ธิตินันท์ เชื้อบุญชัย, 399 หน้า.

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มุ่งศึกษาวิเคราะห์มาตรการการจัดเก็บภาษีเงินได้ของนิติบุคคลในเครือ
เดียวกันโดยเปรียบเทียบกฎหมายภาษีอากรของประเทศต่างๆ และสังเคราะห์เป็นมาตรการที่
เหมาะสมสำหรับใช้เป็นแนวทางในการกำหนดมาตรการทางกฎหมายของประเทศไทยเพื่อจัดเก็บ
ภาษีเงินได้นิติบุคคลในเครือเดียวกันให้เกิดความเป็นธรรมและเหมาะสมกับสภาพเศรษฐกิจและ
สังคมไทย

จากการศึกษาพบว่า มาตรการที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของนิติบุคคลในเครือเดียวกันที่
บัญญัติไว้ในกฎหมายของประเทศต่างๆ เป็นมาตรการที่คล้ายกัน คือการจัดเก็บภาษีโดยคำนึงถึง
ความเป็นกลุ่มนิติบุคคลในเครือเดียวกัน แต่มีความแตกต่างกันด้วยวิธีการที่ใช้ในการจัดเก็บภาษี
มาตรการต่างๆ ดังกล่าว ได้แก่ มาตรการ Organschaft ของประเทศสาธารณรัฐเยอรมนี ที่
กำหนดให้โอนผลกำไรและผลขาดทุนไปยังบริษัทแม่ได้ มาตรการ Group Contribution ของกลุ่ม
ประเทศแถบสแกนดิเนเวียที่กำหนดให้โอนผลกำไรระหว่างกันได้ มาตรการ Group Relief ของ
ประเทศสหราชอาณาจักรอังกฤษที่กำหนดให้โอนผลขาดทุนไปมาระหว่างกันได้ มาตรการ Tax
Consolidation ของประเทศสหรัฐอเมริกา ฝรั่งเศสและประเทศอื่นอีกหลายประเทศที่กำหนดให้นำเงิน
ได้และค่าใช้จ่ายไปคำนวณรวมกับบริษัทแม่ โดยมาตรการแต่ละมาตรการต่างก็มีข้อดีและข้อเสีย
แตกต่างกันไป อย่างไรก็ตาม มาตรการอันเป็นที่นิยมใช้เป็นต้นแบบเพื่อปรับปรุงกฎหมายภาษีอากรของ
ประเทศต่างๆ มากที่สุดคือมาตรการ Tax Consolidation ซึ่งสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมและ
หลักความเป็นกลาง รวมถึงหลักความประหยัดอันเป็นหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีมากที่สุด

สำหรับประเทศไทย มาตรการด้านภาษีที่ใช้ปฏิบัติกับกลุ่มนิติบุคคลในเครือเดียวกันมีอยู่
เพียงเล็กน้อย เช่น การยกเว้นการจัดเก็บภาษีเงินปันผลระหว่างบริษัทในเครือ การหักค่าใช้จ่าย
เกี่ยวกับการฝึกอบรมพนักงานของบริษัทในเครือเดียวกัน เป็นต้น ซึ่งยังไม่ได้รับการพัฒนาเทียบเท่า
กับมาตรการของต่างประเทศ ดังนั้น หากคำนึงถึงหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี และการแข่งขันทาง
ภาษีกับต่างประเทศโดยเฉพาะประเทศสมาชิกประชาคมอาเซียนแล้ว การกำหนดมาตรการ Tax
Consolidation ในกฎหมายไทยจึงเป็นเรื่องที่ดีและเป็นกฎหมายทัดเทียมกับนานาชาติ

สาขาวิชา.....นิติศาสตร์.....ลายมือชื่อ.....
ปีการศึกษา.....2554.....ลายมือชื่อ อ.ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก.....

5086552734 : MAJOR LAWS

KEYWORDS : TAX CONSOLIDATION / GROUP TAXATION / CORPORATE TAX/
AFFILIATED CORPORATIONS TAX

THEERAVUTH TEMSIRIWATTANAKUL: GUIDELINES FOR LEGAL MEASURES TO
TAX ON INCOME OF AFFILIATED CORPORATIONS. ADVISOR : ASSOC. PROF.
TITHIPHAN CHUERBOONCHAI, 399 pp.

This dissertation aims to analyze income tax measures on affiliated corporations. The study was conducted through comparison of tax laws of various countries. The final result would introduce appropriate guideline for fair income tax measure on affiliated corporations, suitable for Thai economic and social environment.

The study found that income tax measures on affiliated corporations in many countries were similar, i.e. they imposed taxes on affiliated corporations on the basis of group corporations. Notwithstanding, methods of imposition were different, e.g. the *Organschaft* of Germany provided for pooling profits and losses in the group, *Group Relief* of the UK set out the rule for transferring corporate tax loss among group companies while *Group Contribution* of the Scandinavian countries permitted the transfer of profits among group companies and *Tax Consolidation rule* in the US, France and many other countries based on consolidated income of group companies and treated them as a single tax entity. Each measure had pros and cons. However, the *Tax Consolidation* was the most popular and was widely used as a model for drafting new tax laws in many countries as it was in consistent with the principles of Equity, Neutrality and Economy under good tax policy principles.

Thailand has a few tax measures to cope with income for affiliated corporations, e.g. tax on dividend and deductibility of training charges among affiliated corporations, etc. If taking into account the principles of good tax policy and competition for tax revenues, particularly among the ASEAN members, adopting tax consolidation measure to Thai tax law is the best choice and will develop Thai tax law up to the standard of those of developed countries.

Field of Study : _____Laws_____ Student's Signature_____

Academic Year : _____2011_____ Advisor's Signature_____

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะสำเร็จลุล่วงไปด้วยดีมิได้ หากไม่ได้รับความกรุณาและความอนุเคราะห์จากรองศาสตราจารย์ธิติพันธ์ เชื้อบุญชัย ผู้มีพระคุณอย่างสูงยิ่งของผู้เขียน กรณารับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาและเสียสละเวลาอันมีค่าเพื่อให้ความรู้ คำแนะนำต่างๆ ตั้งแต่ผู้เขียนเริ่มศึกษากฎหมายภาษีอากรในชั้นปริญญาตรี ปริญญาโท จนปริญญาเอก รวมทั้งความเมตตาจากศาสตราจารย์พิเศษ ดร. พล ธีระคุปต์ รองศาสตราจารย์ ดร. วิรัช อภิเมธีธำรง รองศาสตราจารย์ สำเรียง เมฆเกรียงไกร และศาสตราจารย์ ดร. ศักดา ธนิตกุล ที่กรณารับเป็นกรรมการและเสียสละเวลาอันมีค่าในการสอบวิทยานิพนธ์ของผู้เขียนในครั้งนี้

ขอขอบคุณ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. Zhou Ximei อาจารย์ประจำคณะนิติศาสตร์ Guangxi University for Nationalities และผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. คินีจ ศรีบัวเอี่ยม ที่เป็นธุระในการดำเนินการเพื่อตีพิมพ์บทความวารสารนานาชาติให้แก่ผู้เขียน

สุดท้ายนี้ ขอกราบขอบพระคุณคุณพ่อผู้ล่วงลับ และคุณแม่ผู้เป็นที่รักผู้ให้โอกาสการศึกษาอันมีค่ายิ่ง และขอบคุณทุกท่านที่คอยให้กำลังใจอันเป็นส่วนหนึ่งที่ทำให้วิทยานิพนธ์นี้สำเร็จไปได้ด้วยดี ความผิดพลาดใดๆ ในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้เขียนขออภัยไว้แก่ใจและขออภัยอย่างสูงมา ณ ที่นี้ด้วย

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ	จ
กิตติกรรมประกาศ	ฉ
สารบัญ	ช
บทที่ 1 บทนำ	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย	11
1.3 สมมติฐานของการศึกษาวิจัย	11
1.4 ขอบเขตของการศึกษาวิจัย	11
1.5 วิธีการศึกษาวิจัย	12
1.6 ประโยชน์ที่ได้รับจากการศึกษาวิจัย	12
บทที่ 2 แนวความคิด รูปแบบ วิธีการของการจัดเก็บภาษีเงินได้ของนิติบุคคลและนิติบุคคลในเครือเดียวกัน	13
2.1 แนวความคิดในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล	13
2.1.1 แนวความคิดในการกำหนดหน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคล	13
2.1.2 รูปแบบของหน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคล	21
2.1.2.1 หน่วยภาษีนิติบุคคลตามกฎหมายห้างหุ้นส่วนบริษัท	22
2.1.2.2 หน่วยภาษีนิติบุคคลรูปแบบอื่นๆ	30
2.1.3 การกำหนดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล	31
2.2 หลักเกณฑ์ทั่วไปในการพิจารณานิติบุคคลในเครือเดียวกัน	35
2.2.1 การพิจารณาสัดส่วนการถือหุ้น	35
2.2.2 การพิจารณาอำนาจในการควบคุมบริหารจัดการ	35

	หน้า
2.2.3 การพิจารณาตามกฎหมายภาษีอากรของไทย.....	36
2.2.4 การพิจารณาบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยทางบัญชี.....	37
2.2.5 เหตุผลในการเลือกประกอบกิจการโดยตั้งนิติบุคคลในเครือเดียวกัน....	38
2.3 วิธีการจัดเก็บภาษีของนิติบุคคลในเครือเดียวกัน.....	40
2.3.1 วิธีแยกกันเสียภาษีเป็นรายนิติบุคคล.....	40
2.3.2 วิธีการรวมกลุ่มกันเสียภาษี.....	43
2.3.3 วิธีการไม่เก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล.....	44
2.4 ความสัมพันธ์ระหว่างการจัดเก็บภาษีเงินได้ของนิติบุคคลในเครือเดียวกัน กับหลักการไม่คำนึงถึงสภาพนิติบุคคล.....	45
 บทที่ 3	
เปรียบเทียบมาตรการในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในเครือเดียวกัน.....	51
3.1 แนวความคิดในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในเครือเดียวกัน.....	51
3.2 มาตรการในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของกลุ่มนิติบุคคลในเครือ เดียวกันในต่างประเทศ.....	55
3.2.1 กลุ่มประเทศที่ใช้หลัก Organschaft.....	56
3.2.1.1 สหพันธสาธารณรัฐเยอรมนี.....	56
3.2.1.2 สาธารณรัฐออสเตรเลีย.....	65
3.2.2 กลุ่มประเทศที่ใช้หลักการโอนความมั่งคั่ง (Group Contribution)	67
3.2.2.1 ราชอาณาจักรนอร์เวย์.....	68
3.2.2.2 สาธารณรัฐฟินแลนด์.....	69
3.2.2.3 ราชอาณาจักรสวีเดน.....	70
3.2.3 กลุ่มประเทศที่ใช้หลักการช่วยเหลือผู้ขาดทุน (Group Relief).....	71
3.2.3.1 สหราชอาณาจักรอังกฤษ.....	73
3.2.3.2 สาธารณรัฐสิงคโปร์.....	75
3.2.4 กลุ่มประเทศที่ใช้ระบบการเสียภาษีรวมกลุ่ม Tax Consolidation....	76
3.2.4.1 ญี่ปุ่น.....	77
3.2.4.2 ราชอาณาจักรเดนมาร์ก.....	80
3.2.4.3 ราชอาณาจักรเนเธอร์แลนด์.....	85

3.2.4.4	นิวซีแลนด์.....	87
3.2.4.5	สาธารณรัฐโปรตุเกส.....	89
3.2.4.6	สาธารณรัฐฝรั่งเศส.....	90
3.2.4.7	สหรัฐอเมริกซโก.....	94
3.2.4.8	ราชรัฐลักเซมเบิร์ก.....	95
3.2.4.9	ราชอาณาจักรสเปน.....	97
3.2.4.10	สหรัฐอเมริกา.....	100
3.2.4.11	สาธารณรัฐอิตาลี.....	118
3.2.4.12	เครือรัฐออสเตรเลีย.....	121
3.2.5	ข้อเสนอการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในเครือเดียวกันของ สหภาพยุโรป.....	124
3.3	วิเคราะห์เปรียบเทียบมาตรการจัดเก็บภาษีเงินได้ของกลุ่มนิติบุคคล ในเครือเดียวกัน.....	145
3.3.1	วิเคราะห์ข้อดีข้อเสียของแนวความคิดในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติ บุคคลในเครือเดียวกัน.....	146
3.3.2	วิเคราะห์ความเหมาะสมของข้อกำหนดและเงื่อนไขในมาตรการ.....	149
3.4	แนวโน้มในอนาคตของมาตรการจัดเก็บภาษีเงินได้ของนิติบุคคล ในเครือเดียวกัน.....	158
บทที่ 4	วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในเครือเดียวกันของไทย.....	160
4.1	ปัญหาของมาตรการทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของนิติบุคคล ในเครือเดียวกันในปัจจุบัน.....	160
4.2	เหตุผลและความจำเป็นในการกำหนดมาตรการทางเลือกให้นิติบุคคล ในเครือเดียวกันเสียภาษีแบบรวมกลุ่ม.....	161
4.2.1	ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี.....	163
4.2.2	ความเป็นกลางของรัฐในการกำหนดนโยบายภาษี.....	169
4.2.3	ความประหยัดงบประมาณในการจัดเก็บภาษี.....	170

4.3	ผลกระทบจากการกำหนดมาตรการทางเลือกให้นิติบุคคลในเครือเดียวกัน เสียภาษีแบบรวมกลุ่ม.....	172
4.3.1	ผลกระทบในทางบวก.....	172
4.3.2	ผลกระทบในทางลบ.....	174
บทที่ 5	แนวทางการนำมาตราการจัดเก็บภาษีเงินได้แบบรวมกลุ่มนิติบุคคลในเครือ เดียวกันมาใช้ในประเทศไทย.....	176
5.1	ความพร้อมในการนำมาตราการมาใช้ในประเทศไทย.....	176
5.2	หลักการบัญชีภาษีเงินได้ของนิติบุคคลในเครือเดียวกัน.....	180
5.2.1	หลักการบัญชีภาษีเงินได้นิติบุคคล.....	180
5.2.2	หลักการจัดทำงบการเงินรวม.....	183
5.3	วิเคราะห์รูปแบบและเนื้อหาของมาตรการที่เหมาะสมกับประเทศไทย.....	185
5.3.1	มาตรการบังคับหรือมาตรการทางเลือก.....	186
5.3.2	นิติบุคคลในเครือเดียวกันที่อาจรวมกลุ่มเสียภาษีได้.....	187
5.3.3	การทำธุรกรรมโอนระหว่างบริษัทในกลุ่ม.....	191
5.3.4	การเฉลี่ยรายได้และรายจ่าย.....	196
5.3.5	การเฉลี่ยผลกำไรและผลขาดทุน.....	197
5.3.6	การหักค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน.....	198
5.3.7	การบรรเทาความซ้ำซ้อนของภาษีเงินปันผล.....	198
5.3.8	ความรับผิดชอบของกลุ่มนิติบุคคล.....	199
5.4	การนำหลักการแบ่งสรรปันส่วนเงินได้มาใช้.....	199
5.5	การป้องกันการเลี่ยงภาษีในการใช้มาตรการ.....	201
บทที่ 6	บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	208
	รายการอ้างอิง.....	212
	ภาคผนวก.....	222
	ภาคผนวก ก กฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลของเยอรมนีเกี่ยวกับ Organschaft พร้อมคำแปลภาษาอังกฤษ.....	223

ภาคผนวก ข ตัวอย่างความตกลงร่วมผลกำไรและขาดทุนตามกฎหมายภาษี อากรของเยอรมนี.....	236
ภาคผนวก ค กฎหมายภาษีเงินได้ของสวีเดนเกี่ยวกับ Group Contribution พร้อมคำแปลภาษาอังกฤษ.....	240
ภาคผนวก ง กฎหมายภาษีบริษัทและเงินได้ของสหราชอาณาจักรอังกฤษ (Income and Corporation Act 1988) เกี่ยวกับ Group Relief.....	254
ภาคผนวก จ กฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในเครือเดียวกัน ของสหรัฐอเมริกา.....	294
ภาคผนวก ฉ ข้อเสนอคำสั่งคณะมนตรียุโรปว่าด้วยการรวมฐานภาษีเงินได้นิติ บุคคลของสมาชิกสหภาพยุโรป.....	305
ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์.....	399

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทยนั้น หากพิจารณาจากสถิติในการจัดเก็บภาษีตามฐานภาษีต่างๆ ในปี พ.ศ. 2554 ภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีที่จัดเก็บได้ถึง 574,152 ล้านบาท หรือคิดเป็นร้อยละ 37 ของภาษีที่จัดเก็บได้ในบรรดาภาษีที่กรมสรรพากรเป็นผู้มีอำนาจในการจัดเก็บ¹ ซึ่งนับได้ว่าเป็นภาษีที่จัดเก็บได้มากเป็นลำดับสองรองจากภาษีมูลค่าเพิ่มเล็กน้อย

แต่การจะวัดประสิทธิภาพของการจัดเก็บภาษีนี้นั้น คงมิใช่วัดแต่เพียงจำนวนเงินภาษีที่จัดเก็บได้มากกว่าภาษีอื่นๆ แต่จะต้องพิจารณาหลายปัจจัยที่สำคัญ ไม่ว่าจะเป็นปัจจัยทางด้านอัตราการเสียภาษี หรือการหนีภาษีว่ายังมีอยู่มากหรือไม่ เมื่อเปรียบเทียบกับจำนวนบริษัทที่จดทะเบียนหรือดำเนินกิจการอยู่ในประเทศไทยซึ่งมีจำนวนมากถึงโดยประมาณ 487,000 ราย² ทั้งยังมีนิติบุคคลอื่นๆ และสำนักงานสาขาของนิติบุคคลต่างประเทศที่ได้จดทะเบียนไว้อีกจำนวนหนึ่ง รวมถึงเมื่อเปรียบเทียบกับผลิตภัณฑ์มวลรวมในประเทศ (GDP) จะทำให้พอคาดการณ์ได้ว่า ภาษีที่ประเทศไทยควรจัดเก็บจากนิติบุคคลควรมีจำนวนเท่าใด เพราะ GDP จะสะท้อนให้เห็นถึงจำนวนธุรกิจใต้ดิน (Underground economy) ที่เสียภาษีว่ามีอยู่จำนวนเท่าใดอันเป็นเครื่องชี้วัดประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีได้³ ซึ่งปัจจัยต่าง ๆ เหล่านี้หากมีการ

¹ กรมสรรพากร, รายงานประจำปี พ.ศ. 2554 [ออนไลน์], 2555. แหล่งที่มา :

<http://www.rd.go.th>

² กรมพัฒนาธุรกิจการค้า, ข้อมูลการจดทะเบียนพาณิชย์ [ออนไลน์], เมษายน 2555 แหล่งที่มา <http://www.dbd.go.th>.

³ Reuven S. Avi Yonah, "Why Tax the rich: Efficiency, Equity and Progressive Taxation", *The Yale Law Journal*, Vol. 111, (February 26, 2002): 1398.

ประเมินกันอย่างเคร่งครัดและจริงจังแล้ว และเมื่อเปรียบเทียบกับประเทศที่มีฐานะทางเศรษฐกิจใกล้เคียงกับประเทศไทยแล้ว การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทยอาจยังไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควรจะเป็น

เมื่อพิจารณาปัจจัยเรื่องการเลี่ยงภาษี (tax avoidance) และการหนีภาษี (tax evasion) ของนิติบุคคลแล้ว คงต้องให้ความสำคัญกับปัญหาที่ว่า เหตุใดนิติบุคคลจึงต้องเลี่ยงภาษีหรือหนีภาษี ทั้งๆ ที่รู้ย่อม่าจะมีโทษตามกฎหมาย คำตอบหนึ่งที่อาจเป็นไปได้หากไม่พิจารณาคำตอบที่ว่าเพื่อเป็นการลดค่าใช้จ่ายทางการเงินของนิติบุคคลนั้น ก็คือ มาตรการจัดเก็บภาษีของรัฐมีความเป็นธรรมไม่เพียงพอที่จะทำให้ผู้เสียภาษีเต็มใจเสียภาษีให้แก่รัฐ หรือเป็นเพราะความยุ่งยาก หรือความไม่สะดวก และไม่ประหยัดค่าใช้จ่ายของการดำเนินการเพื่อเสียภาษี หรือเป็นเพราะมาตรการต่างๆ ที่รัฐออกมาควบคุมผู้เสียภาษีมากเกินไป ทำให้เกิดความยุ่งยาก หรือมาตรการที่มีอยู่ยังคงเปิดช่องให้นิติบุคคลเลี่ยงภาษีได้อย่างมากมายจนเป็นเหตุให้นิติบุคคลที่เสียภาษีถูกต้องแต่ต้องเสียมากกว่านิติบุคคลอื่นที่มีการเลี่ยงภาษี หานทางลัด ยิงภาษีบ้าง เพราะเห็นว่าไม่เป็นธรรมแก่ตนที่จะต้องเสียภาษีมากกว่าคนอื่นที่มีฐานะเท่าเทียมกัน ดังนั้น รัฐคงต้องทบทวนมาตรการต่างๆ ที่มีว่ามีความเหมาะสมอยู่หรือไม่ และกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลของไทยเป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีเช่นที่นักภาษีอากรทั่วไปคาดหวังไว้หรือไม่

ในทางทฤษฎีเชื่อว่า หากการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐเป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีทั้งในแง่ของกฎหมายและการปฏิบัติจัดเก็บภาษีอย่างครบถ้วนถูกต้องเต็มที่ตามหลักการของอดัม สมิท รวมถึงการนำเงินภาษีที่จัดเก็บได้ไปใช้ตามวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีโดยแท้จริงซึ่ง ได้แก่ การนำไปใช้เพื่อการบริการสาธารณะ การลดช่องว่างระหว่างคนรวยและคนจน การกระจายรายได้ตลอดจนทำให้คนในประเทศได้กินดี อยู่ดี และมีความสุข ควบคุมอาชญากรรมได้ตามสมควร เป็นต้น ผู้เสียภาษีจะไม่เลี่ยงภาษีหรืออาจเลี่ยงภาษีเพียงไม่กี่คน เพราะเห็นว่ารัฐจัดเก็บภาษีอย่างเป็นธรรมไม่เลือกปฏิบัติจัดเก็บผู้หนึ่งผู้ใดมากกว่ากันหรือน้อยกว่ากันโดยไม่มีเหตุผล⁴ อันจะนำไปสู่สังคมที่สงบสุขต่อไป

⁴ *ibid*, pp 1400-1403.

การจัดเก็บภาษีอากรที่ดีนั้นประกอบด้วยหลักเกณฑ์หลายประการ โดยเริ่มมีการพิจารณาและตระหนักถึงความสำคัญของการมีการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีตั้งแต่ปี ค.ศ. 1776 หลังจากที่ อัดัม สมิท นักเศรษฐศาสตร์ผู้มีชื่อเสียงโด่งดัง เป็นที่ยอมรับของทั่วโลกได้กล่าวถึงหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการบริหารการจัดเก็บภาษีที่ดีไว้ในหนังสือ the Wealth of Nations ซึ่ง อัดัม สมิท ได้เขียนหลักเกณฑ์อันเป็นที่ยอมรับว่าใช้ได้ดี และมีเหตุผลในทุกยุคทุกสมัย ไม่ว่าจะเป็นหลักความแน่นอน (certainty) หลักความประหยัด (economy) หลักความสะดวก (simplicity) และหลักความเป็นธรรม (equity)⁵

หลักเกณฑ์ที่ อัดัม สมิท ได้กล่าวถึงนี้ก็เป็นองค์ประกอบส่วนหนึ่งที่ทำให้ผู้คนในยุคถัดมาเริ่มให้ความสนใจในรายละเอียดเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีที่ดีอย่างจริงจัง และแนวคิดดังกล่าวได้วิเคราะห์ให้เห็นถึงการมีส่วนร่วมของบุคคลที่ก่อให้เกิดประโยชน์ต่อชาติและประชาชน ซึ่งเป็นที่มาของความร่ำรวยของชาติในรูปของการแบ่งสรรภาวะสาธารณะ หรือหน้าที่ของมนุษย์ต่อสังคม⁶

ในบรรดาหลักการบริหารจัดการภาษีอากรที่ดีทั้งหมด นักกฎหมายมักจะให้ความสำคัญกับหลักความเป็นธรรมในการเสียภาษีมากที่สุด เพราะหลักความเป็นธรรมเป็นหลักการที่นักกฎหมายมีความเข้าใจเป็นอย่างดีว่า การเสียภาษีแบบใดเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีโดยทัดเทียมกัน เป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (ability to pay) หรือไม่ จนทำให้มองข้ามหลักการอื่นๆ ไป ทั้งๆ ที่หลักการอื่น ๆ ก็มีความสำคัญไม่น้อยไปกว่ากันนัก

หลักความเป็นกลางทางเศรษฐกิจก็เป็นหลักการหนึ่งที่มีถูกมองข้ามไปหรือให้ความสนใจน้อยในเวทีการกำหนดนโยบายภาษี แม้จะเป็นหลักการที่เกิดขึ้นภายหลังก็ตาม แต่ในยุคปัจจุบันต้องถือว่ามีความสำคัญไม่น้อยเช่นกัน หลักความเป็นกลางทางเศรษฐกิจเป็นหลักที่มา

⁵ Adam Smith, *Wealth of Nations*, 1776 Book v. Chap. 2 อ้างถึงใน ขจร พรหมกสิกร, *การภาษีอากร* (กรุงเทพฯ : ไทยวัฒนาพานิชย์, 2523), หน้า 29.

⁶ ศุภลักษณ์ พิณีภูวดล, “กรอบความคิดทางสังคมวิทยาและรูปแบบภาษี” *รวมบทความเนื่องในโอกาสครบรอบ 84 ปี ศาสตราจารย์ ดร. ประยูร กาญจนกุล* (กรุงเทพฯ : อักษรไทย, 2540) : 176-178.

จากนักคิดฝ่ายเสรีนิยมซึ่งเชื่อว่า เศรษฐกิจแบบเสรีจะต้องเดินไปตามกลไกตลาด กลไกราคา และไม่เห็นด้วยที่จะให้มีสิ่งหนึ่งสิ่งใดมาชักจูงหรือบิดเบือนการทำงานของกลไกตลาดในการจัดสรรทรัพยากร ดังนั้น การบริหารจัดการภาษีอากรที่ดีจะต้องไม่เป็นการบิดเบือนหรือจูงใจการทำงานของกลไกตลาด โดยเฉพาะกฎหมายหรือนโยบายทางภาษีที่มักส่งผลกระทบต่อกลไกตลาดเสมอ

นอกจากนี้ หลักความประหยัดเป็นหลักการหนึ่งที่มีถูกมองข้ามไป โดยเป็นหลักการที่มีความประสงค์จะให้มีการเสียค่าใช้จ่ายน้อยที่สุดในการจัดเก็บภาษีทั้งตัวผู้เสียภาษีอากรเอง และฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรนั้นก็คือกรมสรรพากร เพราะถ้าหากจะวัดจำนวนเงินภาษีที่แท้จริงที่รัฐจัดเก็บภาษีอากรได้โดยภาพรวมและไม่เป็นการลำเอียง ก็คือ ต้องนำเงินภาษีทั้งหมดมาหักลบกับค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษี (ทั้งงบประมาณรัฐในการจัดเก็บภาษี และงบประมาณของผู้เสียภาษีในการใช้จ่ายเรื่องการเสียภาษี) ก็จะได้เป็นเงินภาษีอากรที่แท้จริงที่รัฐจัดเก็บได้ แต่ตัวเลขเช่นนี้ผู้เขียนไม่พบว่ามีหน่วยงานใดได้ทำสถิติไว้ และหากจะทำได้ก็คงทำได้แต่เพียงนำเงินภาษีทั้งหมดที่เก็บได้มาหักลบกับรายจ่ายของรัฐในการจัดเก็บภาษีเท่านั้น แต่ไม่ได้สนใจรายจ่ายของเอกชนในการเสียภาษีแต่อย่างใด

อย่างไรก็ดี การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีก็ไม่ควรละเว้นหลักการใดหลักหนึ่งไป แต่ควรพิจารณาทุกๆ หลักการว่า กฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรใดขัดกับหลักการภาษีอากรที่ดีบ้าง และสมควรที่จะแก้ไขหรือยกเลิกหรือไม่

ปัจจุบัน ธุรกิจขนาดใหญ่นิยมตั้งบริษัทในเครือ หรือบริษัทลูก (subsidiary company) ขึ้นมาเพื่อดำเนินกิจการเฉพาะอย่างของบริษัทแม่หรือเพื่อเป็นการสนับสนุนการดำเนินงานของบริษัทแม่ หรือเพื่อเป็นการกระจายความเสี่ยง หรือในบางครั้งการตั้งบริษัทลูกก็เป็นไปเพื่อการเลี่ยงภาษีอากร โดยรูปแบบของการเลี่ยงภาษีอากรโดยใช้ประโยชน์จากบริษัทลูกอยู่มากมายหลายรูปแบบ

ตัวอย่างในการตั้งบริษัทลูกด้วยเหตุผลด้านการส่งเสริมการค้าในอดีต เช่น บริษัท ก ประกอบธุรกิจประกอบรถยนต์ จึงตั้งบริษัท ข เพื่อผลิตอะไหล่รถยนต์ และบริษัท ค เป็นบริษัทจำหน่ายปลั๊กรถยนต์ บริษัท ข มีหน้าที่ผลิตอะไหล่รถยนต์ให้บริษัท ก โดยราคาอะไหล่ที่บริษัท ข

ผลิตภัณฑ์ บริษัท ก จะเป็นผู้กำหนด ในกรณีนี้บริษัท ข อาจจำหน่ายอะไหล่ในราคาถูก เพื่อให้บริษัท ข มีกำไรน้อย การเสียภาษีก็จะน้อยลงไปด้วย

ด้วยเหตุนี้ เพื่อป้องกันการโอนที่ไม่เป็นไปตามราคาตลาดดังกล่าว ซึ่งโดยส่วนใหญ่การโอนที่ไม่เป็นไปตามราคาตลาดมักมีวัตถุประสงค์ในการเลี่ยงภาษีแบบแฝงอยู่จากตัวอย่าง จะเห็นได้ว่าธุรกรรมระหว่างบริษัทในเครือเดียวกันนั้นมีวัตถุประสงค์เพื่อยกย้ายเงินลงทุนเพื่อช่วยเหลือกันภายในกลุ่มและยังอาจมีวัตถุประสงค์เพื่อเลี่ยงภาษีไปในตัว ซึ่งกฎหมายในหลายประเทศต่างก็บัญญัติมาตรการในการป้องกันการเลี่ยงภาษีโดยการทำธุรกรรมแบบนี้ในรูปแบบของการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาที่คุณสัญญาที่เป็นอิสระต่อกันพึงโอนกันโดยสุจริตในทางการค้า (arm' length price) เช่น อัตราดอกเบี้ยกู้ยืมกันระหว่างบริษัทในเครือเดียวกันจะต้องเป็นไปตามอัตราที่กู้ยืมกันเป็นปกติในทางการค้าจะต่ำกว่าหรือสูงกว่าอัตราดังกล่าวนี้ไม่ได้ ในทางภาษีเรียกมาตรการนี้ว่ามาตรการ Transfer pricing นั่นเอง

นอกจากนี้ ยังมีมาตรการป้องกันการลงทุนด้วยหนี้ หรือ Thin Capitalization ซึ่งป้องกันมิให้บริษัทในเครือเดียวกันลงทุนประกอบกิจการโดยไม่ใช้เงินลงทุน (capital) ของตนเอง แต่ลงทุนด้วยวิธีการกู้ยืมเงินจากบริษัทในเครือเดียวกันมาลงทุน เมื่อบริษัทผู้ลงทุนมีกำไร แทนที่จะนำเงินกำไรไปเสียภาษีอย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย กลับต้องนำเงินกำไรส่วนหนึ่งไปจ่ายดอกเบี้ยให้กับบริษัทในเครือเดียวกันกับผู้ให้กู้ จนทำให้กำไรของบริษัทผู้ลงทุนนี้ลดน้อยลงไป อันทำให้เกิดผลเสียหายต่อรัฐผู้จัดเก็บภาษี ดังนั้น รัฐจึงต้องออกมาตรการป้องกันการกระทำเช่นนี้ โดยห้ามมิให้บริษัทผู้ลงทุนหักรายจ่ายดอกเบี้ยส่วนที่เกินสมควร แต่ให้นำดอกเบี้ยดังกล่าวมาคำนวณภาษีในกำไรสุทธิแทน

ตัวอย่างเช่น การตั้งบริษัทลูกเป็นสถาบันการเงินเพื่อปล่อยเงินกู้ให้แก่บริษัทในเครือเดียวกันในการดำเนินกิจการต่างๆ แต่แท้จริงแล้ว บริษัทลูกที่ตั้งขึ้นมา นี้ บริษัทแม่ต้องการใช้เป็นบริษัทเพื่อกระจายและยกย้ายถ่ายเทเงินทุนระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน โดยวิธีการกู้ยืมบริษัทหนึ่งมาปล่อยกู้ให้อีกบริษัทหนึ่ง โดยเฉพาะอย่างยิ่งการแบ่งเบากำไรสุทธิของบริษัทในเครือเดียวกัน ด้วยการกู้ยืมบริษัทสถาบันการเงินในเครือมาลงทุนและโอนกลับไปในรูปแบบของดอกเบี้ยเพื่อนำดอกเบี้ยมาตัดเป็นค่าใช้จ่ายทำให้กำไรสุทธิในการเสียภาษีน้อยลง และยังนำเงินได้ประเภทดอกเบี้ยไปกักเก็บไว้ในบริษัทอื่นๆ เพื่อนำไปใช้ประโยชน์ต่อไป หรืออีกนัยหนึ่งเป็นการถ่ายเทกำไรของบริษัทแม่ในรูปแบบของดอกเบี้ยนั่นเอง

การเสียภาษีโดยใช้บริษัทลูกในลักษณะเช่นนี้จะเกิดขึ้นได้น้อยลง หากพิจารณาเปลี่ยนวิธีการในการจัดเก็บภาษีของนิติบุคคลในเครือเดียวกันโดยมองว่า นิติบุคคลในเครือเดียวกันเป็นหน่วยงานเศรษฐกิจเดียว และให้คำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีร่วมกันเสมือนเป็นบริษัทเดียวกัน ซึ่งเมื่อรวมกันแล้ว รายการทางการค้าระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน ไม่ว่าจะเป็นรายการซื้อขายสินค้า รายการโอนทรัพย์สินไปมาระหว่างกัน หรือการการกู้ยืมเงินระหว่างกันก็จะถูกมองเสมือนเป็นเงินที่ออกจากกระเป๋าซ้ายเข้ากระเป๋าขวาในคนๆ เดียวกัน รายการทั้งหลายจึงไม่ก่อให้เกิดเงินได้หรือค่าใช้จ่ายระหว่างกันแต่ประการใด ซึ่งเป็นวิธีการที่หลายประเทศในโลกต่างก็นำมาใช้กัน ทำให้องค์กรผู้จัดเก็บภาษีไม่ต้องสูญเสียงบประมาณในการตรวจสอบธุรกรรมระหว่างบริษัทในเครืออีกต่อไปอันสอดคล้องกับหลักความประหยัดของอดัมส์มิธอีกด้วย

หากพิจารณาแล้ว บริษัทแม่และบริษัทลูก แม้ในทางกฎหมายจะถือว่าเป็นคนละนิติบุคคล มีความเป็นบุคคลแยกต่างหากจากกัน (separate entity) มีสิทธิและหน้าที่ทางกฎหมายและความรับผิดชอบทางภาษีอากรเป็นของตนเอง แต่เมื่อพิจารณาในแง่เศรษฐศาสตร์แล้ว นักเศรษฐศาสตร์จะไม่มองหน่วยงานธุรกิจเหล่านี้แยกออกจากกัน แต่จะมองว่าบริษัทลูกที่ได้รับการควบคุมและครอบงำในการกำหนดนโยบายบริหารโดยบริษัทแม่อย่างเต็มที่ เป็นหน่วยงานเศรษฐศาสตร์เดียวกัน⁷ (a single unitary economic enterprise concept) เพราะท้ายที่สุดแล้ว บริษัทแม่จะต้องคิดหาหนทางดำเนินกิจการของตนให้เกิดความมั่งคั่งที่สุดโดยภาพรวมทั้งหมด ไม่ได้พิจารณาเฉพาะเพียงแต่ความมั่งคั่งของบริษัทใดบริษัทหนึ่งเท่านั้น แต่พิจารณาโดยรวมว่าท้ายที่สุดเมื่อนำการเงินรวมมาเปรียบเทียบกับปีก่อนแล้ว มีความมั่งคั่งของบริษัทในเครือเดียวกันทั้งหมดในปีนี้เกิดขึ้นมากกว่าปีก่อน ๆ หรือไม่ โดยไม่สนใจว่าบริษัทใดจะขาดทุนหรือต้องล้มละลาย และแม้จะมีบริษัทใดขาดทุนหรือล้มละลายไปจริง แต่เมื่อพิจารณาภาพรวมของบริษัทในเครือเดียวกันทั้งสิ้นแล้วยังคงความมั่งคั่งได้อยู่ บริษัทแม่ก็ไม่ต้องกังวลมากมายนัก

⁷ Boris I. Bittker and James S. Eustice, *Federal Income Taxation of Corporations and Shareholders*, 6th ed., (Massachusetts: Warren Gorham Lamont, 1994), p. 13-88.

นอกจากนี้ เมื่อเปรียบเทียบเทียบการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างสองกลุ่มกิจการที่ประกอบกิจการคล้ายกันแต่จำเป็นต้องแยกกิจการออกไปตามพื้นที่ต่างๆ ด้วยข้อจำกัดด้านพื้นที่ของกิจการ ดังนั้น ผู้บริหารกิจการจึงจำเป็นต้องแยกกิจการบริหาร โดยรูปแบบของกลุ่มกิจการแรกเป็นกิจการที่ใช้วิธีตั้งบริษัทในเครือเดียวกันแต่สัดส่วนการถือหุ้นระหว่างบริษัทแม่กับบริษัทลูกด้วยสัดส่วนถึงร้อยละ 100* กับกิจการที่สองใช้รูปแบบในการบริหารด้วยการจัดตั้งกิจการในรูปแบบของสำนักงานสาขา ดังตัวอย่างต่อไปนี้

กิจการ ก.และกิจการ ข. ซึ่งดำเนินธุรกิจให้คำปรึกษาด้านการลงทุน โดยกิจการทั้งสองมีส่วนงานที่สำคัญ 3 ส่วนคือ ส่วนงานให้บริการปรึกษา ส่วนงานวิจัยและพัฒนา และส่วนงานสำนักพิมพ์ ในการบริหารงานบริษัท ก. ได้แบ่งส่วนงานเหล่านี้ออกเป็นบริษัท 3 บริษัท ดังนี้ บริษัท ก-1 จำกัด สำหรับกิจการให้คำปรึกษา บริษัท ก-2 จำกัด สำหรับกิจการวิจัยและพัฒนา บริษัท ก-3 จำกัด สำหรับกิจการสำนักพิมพ์ โดยบริษัท ก.1 ถือหุ้นบริษัท ก.2 และ บริษัท ก.3 บริษัทละ 100%

ส่วนบริษัท ข. บริหารด้วยการแบ่งส่วนงานทั้ง 3 ออกเป็นสำนักงานสาขา โดยสำนักงานใหญ่มีหน้าที่ให้คำปรึกษา สำนักงานสาขา 1 มีหน้าที่วิจัยและพัฒนา สำนักงานสาขา 2 มีหน้าที่เป็นสำนักพิมพ์ สมมติว่า กลุ่มกิจการทั้งสองทำบัญชี และคำนวณกำไรสุทธิแยกกันตามส่วนงานต่างๆ โดยอิสระต่อกัน และในปีภาษีนี้ไม่มีรายการที่เกิดขึ้นระหว่างส่วนงานต่างๆ ที่สามารถนำไปหักออกระหว่างกันได้เลย ดังนี้

* แม้ตามกฎหมายไทยบริษัทอาจถือหุ้นระหว่างกันได้มากที่สุดเพียงร้อยละ 99.99 เนื่องจากประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์กำหนดให้บริษัทที่จัดตั้งขึ้นต้องมีผู้ถือหุ้นอย่างน้อย 3 คน ดังนั้น การถือหุ้นส่วนที่เหลืออีก 0.01% ก็มักจะเป็นหุ้นที่ถือโดยผู้ที่ถูกครอบงำ (nominees) ซึ่งในกรณีนี้ก็อาจเรียกได้ว่าถือหุ้น 100% ในความเป็นจริงก็ได้

	กิจการ ก.	ภาษี 30%		กิจการ ข	ภาษี 30%
บริษัท ก-1 จำกัด	30 ล้านบาท	9 ล้านบาท	สำนักงานใหญ่	30 ล้านบาท	-
บริษัท ก-2 จำกัด	- 10 ล้านบาท	0	สาขา 1	- 10 ล้านบาท	-
บริษัท ก-3 จำกัด	5 ล้านบาท	1.5 ล้านบาท	สาขา 2	5 ล้านบาท	-
รวม	25 ล้านบาท	10.5 ล.	รวม	25 ล้านบาท	7.5 ล.

จะเห็นว่า ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล กิจการ ก. ต้องนำกำไรสุทธิไปเสียภาษีเฉพาะกิจการที่มีกำไร คือบริษัท ก-1 จำกัด เสียภาษี $30 \times 30\% = 9$ ล้านบาท และบริษัท ก.-3 เสียภาษี $5 \times 30\% = 1.5$ ล้านบาท รวมภาษีของกิจการ ก. $9 + 1.5 = 10.5$ ล้านบาท (แม้บริษัท ก-2 อาจนำขาดทุนไปหักออกจากกำไรในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไปได้ก็ตามแต่ก็ไม่สามารถนำมาหักล้างกับกำไรของบริษัทในเครือเดียวกันได้) ขณะที่กิจการ ข. เสียภาษี $25 \times 30\% = 7.5$ ล้านบาทเท่านั้น (ในความเป็นจริงกิจการ ข. ต้องทำบัญชีรวมกันที่สำนักงานใหญ่ซึ่งกำไรสุทธิอาจเปลี่ยนแปลงไปตามรายการที่สาขาทำระหว่างกันก็ต้องตัดออกไปเหมือนเป็นเงินกระเป๋าย้ายกับกระเป๋ายาวของกิจการเดียว) จะเห็นได้ว่ากิจการเดียวกัน แตกต่างกันที่รูปแบบของการประกอบกิจการ แต่ต้องเสียภาษีแตกต่างกันถึง 3 ล้านบาท

จากตัวอย่างข้างต้น สิ่งที่ปรากฏก็คือ การที่กิจการทั้งสองประกอบกิจการเดียวกันและมีกำไรสุทธิเหมือนกันทุกประการ แตกต่างกันเพียงรูปแบบการประกอบกิจการเท่านั้น ทำให้ผลของภาษีประเภทเดียวกันคือภาษีเงินได้นิติบุคคลต้องเสียแตกต่างกันถึง 3 ล้านบาท หรือคิดเป็น 30% ของภาษีที่กิจการ ก. ต้องเสียแตกต่างจากกิจการ ข. ถือได้ว่าเกิดความไม่เป็นธรรมกับกิจการ ก. เพราะความสามารถในการเสียภาษีเท่ากันกับกิจการ ข. แต่กลับถูกจัดเก็บภาษี

จำนวนแตกต่างกัน และกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในกรณีนี้ก่อให้เกิดความไม่เป็นกลางทางเศรษฐกิจ คือ กฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ยึดรูปแบบของหน่วยภาษีจนส่งผลให้เกิดการเลือกปฏิบัติกับกิจการหนึ่งมากกว่าอีกกิจการหนึ่ง ทำให้การตัดสินใจประกอบธุรกิจของบริษัททั้งหลายต้องเลือกรูปแบบการประกอบธุรกิจด้วยเหตุผลหลักคือ ภาษีอากร ซึ่งไม่ควรจะเป็นเช่นนี้

หากคำนึงถึงผลประโยชน์รวมของบริษัทในเครือทั้งหมดในเชิงเศรษฐศาสตร์เช่นนี้ บริษัทย่อยทั้งหลายก็อาจเปรียบเสมือนเป็นเพียงส่วนงานหนึ่งหรือสาขาหนึ่งของบริษัทใหญ่ โดยเฉพาะอย่างยิ่งบริษัทย่อยที่ได้รับการถือหุ้นโดยบริษัทใหญ่ถึง 100% จึงมีความคล้ายคลึงกับส่วนงาน (Division) ในบริษัทใหญ่หรือสำนักงานสาขาเสียมากกว่า แต่ที่ไม่เป็นสาขาก็เพราะกฎหมายกำหนดให้บริษัทที่จดทะเบียนขึ้นใหม่เป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากบริษัทใหญ่นั้นเอง ด้วยเหตุนี้ นักกฎหมายคงไม่อาจปฏิเสธผลในทางเศรษฐศาสตร์ดังกล่าวได้ และการที่กฎหมายกำหนดให้ความเป็นนิติบุคคลของบริษัทลูกและบริษัทแม่แยกออกจากกัน ก็เพื่อความเป็นอิสระในการดำเนินการตามกฎหมายของแต่ละบริษัท เมื่อบริษัทเป็นนิติบุคคลที่มีสิทธิและหน้าที่เป็นของตัวเองการดำเนินธุรกิจก็就会有ความคล่องตัวมากขึ้น เพราะไม่ต้องรอบริษัทแม่มาสั่งการในฐานะนิติบุคคลเช่นสำนักงานสาขาหรือส่วนงานของบริษัทแม่ ทั้งยังอาจเป็นบริษัทที่ช่วยสนับสนุนให้กิจการของบริษัทแม่ดำเนินไปได้ดี และเป็นการกระจายความเสี่ยงในธุรกิจของบริษัทแม่ออกไปด้วย

ดังนั้น หากพิจารณาในแง่เศรษฐศาสตร์ จึงเป็นเรื่องที่ไม่น่าแปลกใจนักหากจะมีการกำหนดมาตรการทางกฎหมายโดยให้กลุ่มบริษัทในเครือเดียวกันที่บริษัทใหญ่ถือหุ้นอยู่ในบริษัทย่อยจำนวนมากพอที่จะสามารถควบคุมและบริหารงานบริษัทย่อยโดยเด็ดขาดได้เหล่านี้ยื่นแบบเสียภาษีรวมกันเสมือนเป็นนิติบุคคลเดียวกัน (Single Entity) จะสะท้อนให้เห็นถึงความเป็นจริงและการประสานระหว่างเศรษฐศาสตร์กับกฎหมายให้เข้ากันได้อย่างกลมกลืน ทั้งยังทำให้บริษัทลดค่าใช้จ่ายในการเสียภาษีให้น้อยลงไปได้หากมีการทำบัญชีเป็นระบบเดียวกันมากขึ้น เพราะคงทำบัญชีสำหรับการเสียภาษีเพียงบัญชีเดียว โดยกำหนดวิธีการทางบัญชีและรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันเหมือนกันทุกบริษัทในเครือ หากเป็นบริษัทใหญ่ๆ ที่มีบริษัทย่อยหลายบริษัท ก็ยิ่งลดค่าใช้จ่ายในการเสียภาษีได้มากเช่นกัน อันเป็นการสอดคล้องกับหลักเรื่องความประหยัด ซึ่งเป็นหลักประการหนึ่งในหลักการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรที่ดี ทั้งยังทำให้เกิดความ

เป็นธรรมในการเสียภาษีเมื่อเปรียบเทียบบริษัทในเครือเดียวกันกับสำนักงานสาขาที่ควรจะต้องเสียภาษีคล้ายกัน โดยผลของการให้สิทธิประโยชน์ดังกล่าวจะทำให้การเสียภาษีโดยใช้บริษัทลูกเป็นเครื่องมือลดน้อยลงไป เพราะกฎหมายต้องยอมให้บริษัทในเครือเดียวกันสามารถโอนสินทรัพย์ไปมาระหว่างกันโดยไม่ถือว่าเป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษี และให้สิทธิบริษัทในเครือสามารถเฉลี่ยรายจ่าย รวมถึงผลกำไรขาดทุนระหว่างกันได้เช่นเดียวกับสำนักงานสาขา

หากนำหลักความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจมาพิจารณาในการจัดเก็บภาษีแล้ว ผู้เขียนมีความเห็นว่า การจะพิจารณาความเป็นธรรมของบริษัทในเครือเดียวกันเมื่อเทียบกับสำนักงานสาขาแล้วคงต้องพิจารณาในแง่มุมทางเศรษฐศาสตร์ดังกล่าวข้างต้น เพราะบริษัทในเครือเดียวกันที่บริษัทใหญ่สามารถเข้ามาควบคุมสั่งการบริษัทย่อยได้ก็คงไม่แตกต่างจากการที่มีบริษัทเพียงบริษัทเดียวแต่มีสำนักงานต่างๆ ที่ผู้บริหารในบริษัทสามารถเข้ามาควบคุมสั่งการได้ ดังนั้น เมื่อข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นเป็นเช่นนี้ สิ่งที่เป็นธรรมที่สุดก็ควรจะต้องให้บริษัทย่อยและบริษัทใหญ่สามารถเสียภาษีรวมกันได้ โดยหลักการจัดเก็บภาษีก็ควรนำเกณฑ์เดียวกับการเสียภาษีนิติบุคคลของบริษัทใหญ่เพียงบริษัทเดียวมาใช้ จะต่างกันแต่เพียงความรับผิดชอบที่ทุกบริษัทในเครือเดียวกันจะต้องรับผิดชอบทางภาษีรวมกันกับบริษัทใหญ่ นโยบายภาษีจึงไม่ควรเข้าไปมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจในการดำเนินธุรกิจของเอกชน ไม่ว่าจะเอกชนจะตัดสินใจดำเนินธุรกิจของตนในรูปแบบใด การเสียภาษีก็ควรไม่แตกต่างกัน หากการเสียภาษีในรูปแบบสำนักงาน และรูปแบบบริษัทในเครือเดียวกันที่ได้รับมอบหมายจากบริษัทแม่ให้ทำงานเช่นเดียวกันกับสำนักงานไม่เหมือนกันแล้ว ย่อมหมายความว่านโยบายทางภาษีอากรมีความไม่เป็นกลาง เป็นการบิดเบือนกลไกตลาด ซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักบริหารจัดการภาษีอากรที่ดีในเรื่องความเป็นกลางทางเศรษฐกิจนั่นเอง

กฎหมายภาษีอากร จึงควรจะให้เอื้ออำนวยให้กับบริษัทในเครือเดียวกัน สามารถเฉลี่ยรายจ่ายหรือผลกำไรและผลขาดทุนต่อกันได้ แม้จะทำให้รัฐได้รับภาษีน้อยลงไปบ้าง แต่ก็ทำให้บริษัทในเครือเดียวกันเต็มใจที่จะเสียภาษีโดยถูกต้อง และในท้ายที่สุดอาจทำให้ผลประโยชน์รวมของบริษัทในเครือดีขึ้นเพราะบริษัทใหญ่สามารถวางแผนธุรกิจในเครือได้อย่างเป็นระบบและเสรี ไม่ต้องยุ่งยากในเรื่องการทำธุรกรรมระหว่างบริษัทในเครือมากนัก เป็นเหตุให้รัฐได้รับเงินภาษีที่มากขึ้น ในอนาคตจึงอาจมีบริษัทใหญ่ๆ ในประเทศไทยที่มีความมั่นคงเพิ่มขึ้นจากเดิมเป็นจำนวนมาก

ด้วยเหตุผลดังกล่าว วิทยานิพนธ์ฉบับนี้จึงมุ่งศึกษาถึงความเป็นไปได้ที่จะมีการกำหนดมาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในเครือเดียวกันแบบรวมกลุ่มเสียภาษีให้บริษัทแม่เพียงบริษัทเดียวเป็นผู้มีหน้าที่ในการยื่นแบบเพื่อชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย

1. เพื่อศึกษาแนวความคิดในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในเครือเดียวกันในเชิงกฎหมายไม่รวมถึงเศรษฐศาสตร์และบัญชี
2. เพื่อศึกษาถึงรูปแบบทางกฎหมายของการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทในเครือเดียวกันในต่างประเทศ
3. เพื่อนำเสนอรูปแบบการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในเครือเดียวกันโดยวิธียื่นแบบแสดงรายการรวมกันเพียงนิติบุคคลเดียว
4. เพื่อเพิ่มพูนความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลในเครือเดียวกันในแง่มุมของกฎหมายภาษีอากร

1.3 สมมติฐานของการศึกษาวิจัย

การกำหนดมาตรการทางกฎหมายให้นิติบุคคลในเครือเดียวกันสามารถยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีรวมกันเสมือนเป็นหน่วยภาษีเดียวกัน สอดคล้องกับหลักการบริหารภาษีอากรที่ดี และเป็นมาตรการที่สมควรนำมาใช้ในประเทศไทย

1.4 ขอบเขตของการศึกษาวิจัย

การศึกษานี้จะเน้นการศึกษาวิจัยในเชิงมาตรการทางกฎหมายที่กำหนดให้กลุ่มบริษัทในเครือเดียวกันร่วมกันเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นหลัก โดยศึกษากฎหมายของต่างประเทศเพื่อนำมาตรการมาปรับใช้ในประเทศไทย ส่วนการศึกษาในศาสตร์ที่เกี่ยวข้อง เช่น เศรษฐศาสตร์ หรือการบัญชีจะศึกษาเพียงเล็กน้อยเท่านั้น

1.5 วิธีการศึกษาวิจัย

การศึกษาวินิจฉัยจะเป็นการวิจัยเอกสารเป็นส่วนใหญ่ และอาจมีการสัมภาษณ์บุคคลที่เกี่ยวข้อง หรือผู้เชี่ยวชาญในบางกรณีเพื่อให้ได้ข้อมูลที่ชัดเจนในทางปฏิบัติมากขึ้น

1.6 ประโยชน์ที่ได้รับจากการศึกษาวินิจฉัย

1. ภาครัฐมีการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายภาษีอากรของไทยให้ดียิ่งขึ้นและมีมาตรฐานทัดเทียมกับประเทศที่พัฒนาแล้ว
2. ภาครัฐกำหนดมาตรการทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีอากรของนิติบุคคลในเครือเดียวกันให้มีความเป็นธรรมและสอดคล้องกับหลักการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรที่ดี
3. กระตุ้นให้นักกฎหมายหันมาให้ความสนใจศึกษากฎหมายภาษีอากรมากขึ้น

บทที่ 2

แนวความคิด รูปแบบและวิธีการของการจัดเก็บภาษีเงินได้ของนิติบุคคล ในเครือเดียวกัน

2.1 แนวความคิดในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

ภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีทางตรงชนิดหนึ่งที่เก็บจากเงินได้ของบริษัทหรือห้าง
หุ้นส่วนนิติบุคคลและคำนวณภาษีจากฐานกำไรสุทธิเช่นเดียวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่ง
แต่เดิมในอดีตนั้น ในทางทฤษฎีมีการถกเถียงกันอยู่บ้างว่า ควรมีกฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีเงินได้
นิติบุคคลแยกต่างหากจากบุคคลธรรมดาหรือไม่ เพราะในที่สุดแล้ว เงินได้ที่นิติบุคคลหาได้ก็
ต้องตกให้แก่บุคคลธรรมดาที่เป็นเจ้าของนิติบุคคลนั้นในรูปเงินปันผลอยู่ดี เหตุใดกฎหมายจึง
ต้องกำหนดให้เก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลให้เกิดความซ้ำซ้อนอีก

ในส่วนนี้ ผู้เขียนจะอธิบายถึงแนวคิดทฤษฎีต่างๆ ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล
เพื่อแสดงให้เห็นเหตุผลต่างๆ ที่นักกฎหมายใช้ในการออกกฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีเงินได้นิติ
บุคคลและการพิจารณาจัดตั้งนิติบุคคลในเครือเดียวกัน

2.1.1 การกำหนดหน่วยภาษีนิติบุคคล

แต่เดิมนั้น การจัดเก็บภาษีเงินได้จะจัดเก็บเฉพาะบุคคลธรรมดาเท่านั้น ยังไม่มี
แนวความคิดในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลแต่อย่างใด สหรัฐอเมริกาเริ่มมีการจัดเก็บภาษี
เงินได้อย่างเป็นทางการในปี ค.ศ. 1862¹ โดยจัดตั้งสำนักงานคณะกรรมการภาษีอากรขึ้นและ
เริ่มจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอย่างเป็นทางการนับแต่บัดนั้น ส่วนภาษีเงินได้นิติบุคคลเพิ่ง
เริ่มต้นเมื่อปี ค.ศ. 1894 โดยจัดเก็บแบบไม่เป็นทางการ และแนวความคิดยังไม่แยกความเป็น

¹ Elliot Brownlee, *Federal Taxation in America: a Short History*, 2nd ed, (New
York: Woodrow Wilson Center Press and Cambridge university Press, 2004), p.55

นิติบุคคลออกจากบุคคลธรรมดาอย่างชัดเจนนัก โดยจัดเก็บจากรายรับ (gross income) ต่อมาในปี 1909 เริ่มแก้ไขกฎหมายให้แยกหน่วยภาษีระหว่างนิติบุคคลออกจากบุคคลธรรมดา จนมีการแก้ไขรัฐธรรมนูญในปี 1913 รองรับสถานะของนิติบุคคลในการเสียภาษีอย่างชัดเจนมากขึ้น จึงมีการแก้ไขกฎหมายภาษีเงินได้ให้จัดเก็บภาษีเงินได้อย่างเป็นทางการด้วยอัตราภาษีเพียงร้อยละ 1 ของเงินได้ก่อนหักรายจ่าย² และได้รับการแก้ไขปรับปรุงเรื่อยมาจนปัจจุบัน

แนวความคิดในการจัดเก็บภาษีเงินได้ในระดับนิติบุคคลปรากฏอยู่ในกฎหมายของหลายๆ ประเทศในโลก โดยแนวความคิดนี้เกิดขึ้นหลังจากที่มีการบัญญัติกฎหมายว่าด้วยบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขึ้นมาเป็นบุคคลสมมติตามกฎหมาย นักวิชาการทางด้านภาษีอากรต่างก็ให้ความเห็นในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลไว้หลายวิธีการ

1) Fiscally Transparent Entities

นักวิชาการฝ่ายแรกเห็นว่า นิติบุคคลโดยเฉพาะบริษัทจำกัด หรือห้างหุ้นส่วนจำกัดเป็นนิติบุคคลที่สมมติขึ้นมาโดยการรวมทุนของบุคคลธรรมดาแบ่งเงินลงทุนออกเป็นหุ้น และสุดท้ายเมื่อบริษัทมีกำไรก็จะต้องจ่ายเงินส่วนแบ่งกำไรหรือเงินปันผลไปให้แก่ผู้ถือหุ้น ซึ่งหมายความว่า สุดท้ายแล้วเงินได้ที่นิติบุคคลได้รับมาก็ต้องกลายเป็นเงินได้ของบุคคลธรรมดาผู้ถือหุ้นในที่สุด³ ดังนั้น ภาระภาษีที่แท้จริงควรตกไปอยู่กับผู้ถือหุ้นของบริษัทที่เป็นบุคคลธรรมดาไม่ควรจัดเก็บในระดับบริษัทเพราะจะทำให้เกิดการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนซึ่งเป็นสิ่งต้องห้ามสำหรับการจัดเก็บภาษีที่เป็นธรรม จึงสร้างทฤษฎีที่เรียกว่า Fiscally Transparent Entity คือหน่วยภาษีโปร่งแสง หรือบางประเทศเรียกว่า Pass-Through Entity คือ หน่วยภาษีส่งผ่าน ซึ่งหมายความว่ากฎหมายไม่ควรจัดเก็บภาษีเงินได้ในระดับนิติบุคคลแต่ควรจัดเก็บภาษีเงินได้ในระดับผู้ถือหุ้นที่เป็นบุคคลธรรมดาเท่านั้น

² James R. Hines, *Corporate Taxation* [online], February 2001, p.2. Available from: <http://www.bus.umich.edu/otpr/WP2001-6paper.pdf>

³ Marco Rossi, "Italy Addresses Treaties and Transparent Entities", *Tax Note International*, Vol.41, No. 11,(March 20, 2006): 1-5.

การจัดเก็บภาษีเงินได้โดยคำนวณภาษีที่ระดับผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในสหรัฐอเมริกาเกิดขึ้นตั้งแต่ปี ค.ศ. 1864⁴ ซึ่ง ณ ขณะนั้นภาษีเงินได้ชนิดนี้จัดเก็บจากบุคคลธรรมดาผู้ถือหุ้นโดยมิได้คำนวณภาษีที่ระดับนิติบุคคลจึงยังไม่ถือว่าเป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลแต่ประการใด เพราะแนวความคิดในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลยังไม่ค่อยชัดเจนมากในขณะนั้น นิติบุคคลทุกประเภทจึงต้องถูกจัดเก็บภาษีโดยนำกำไรไปเสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้น และแนวคิดนี้ได้รับการพัฒนาให้ใช้กับนิติบุคคลบางประเภทของสหรัฐอเมริกา โดยมีการจัดเก็บให้เหมาะสมและเป็นธรรมมากขึ้น และยอมรับความเป็นหน่วยภาษีของนิติบุคคลเพียงแต่ในการเสียภาษีให้นำเงินได้ไปเสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้น เพื่อมิให้เกิดความซ้ำซ้อนในเงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไรนั่นเอง

2) Fiscally Opaque Entities

นักวิชาการภาษีอากรฝ่ายที่สองเห็นว่า การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลควรจัดเก็บภาษีเงินได้ในระดับนิติบุคคลแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้นอย่างเด็ดขาดชัดเจน โดยถือเสมือนว่านิติบุคคลเป็นคนละบุคคลกับผู้ถือหุ้น และตามกฎหมายบริษัทแล้วนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัดและห้างหุ้นส่วนจำกัด มีความรับผิดชอบจำกัดตามกฎหมายแยกออกจากผู้ถือหุ้นอย่างชัดเจน เมื่อนิติบุคคลเป็นคนละบุคคลกับผู้ถือหุ้นและมีความรับผิดชอบจำกัดจำนวนจึงทำให้เห็นถึงความสามารถทางกฎหมายของนิติบุคคลที่เป็นอิสระจากผู้ถือหุ้น รวมถึงนิติบุคคลเองก็มีการใช้ทรัพยากรของรัฐหากยึดทฤษฎีผลประโยชน์ตอบแทนจากรัฐ (Benefit Principle) แล้วนิติบุคคลก็อาจเป็นผู้ใช้สอยทรัพยากรของรัฐได้เช่นกัน

ด้วยเหตุนี้ จึงอาจจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้นเสมือนนิติบุคคลเป็นอีกบุคคลหนึ่งได้เช่นกัน ส่วนผู้ถือหุ้นที่ได้รับเงินปันผลจากบริษัทก็ต้องนำเงินได้ที่ได้รับไปเสียภาษีระดับบุคคลธรรมดาอีกชั้นหนึ่ง โดยนักวิชาการฝ่ายนี้ที่มีความเห็นในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้นอย่างสุดโต่งนี้ไม่ยอมรับว่า เงินปันผลที่ผู้ถือหุ้นได้รับเป็นเงินได้ที่เกิดความซ้ำซ้อนทางภาษี เพราะเห็นว่าเงินปันผลที่ได้รับก็เสมือนได้รับเงินได้มาจากอีกบุคคลหนึ่งที่ไม่เกี่ยวข้องกันคล้ายกับเงินได้ประเภทอื่นๆ ที่บุคคลธรรมดาได้รับมาต่างก็เป็นเงินได้ที่

⁴ Revenue Act of the United States of America of 1864.

ในอดีต (ปีภาษีก่อนๆ) ก็ได้เคยเสียภาษีมาแล้วทั้งสิ้น ดังนั้น การที่บุคคลธรรมดาที่ได้รับเงินปันผลจากบริษัทมาก็ได้มีความแตกต่างจากเงินได้อื่นๆ แต่อย่างไร จะต่างก็เพียงแต่เงินปันผลที่ผู้ถือหุ้นได้รับมานั้นอาจเป็นเงินได้ที่อยู่ในปีภาษีเดียวกันกับเงินได้ของบริษัทที่ได้เสียภาษีในระดับบริษัทมาแล้วเท่านั้น⁵ ทั้งๆ ที่บริษัททั้งหลายต่างก็เสียภาษีภายในรอบระยะเวลาบัญชีของตนซึ่งแตกต่างจากบุคคลธรรมดาที่ยึดเอาปีปฏิทินเป็นปีภาษี ทำให้หลายคนมองว่าเกิดความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษี แต่แท้จริงแล้วเงินได้ประเภทอื่นก็มีความซ้ำซ้อนเช่นเดียวกับเงินปันผล ตัวอย่างเช่น นาย ก. ได้รับเงินค่าจ้างทำของจากบริษัท ข. และได้รับเงินปันผลจากบริษัท ค. หากพิจารณาว่าเงินปันผลที่นาย ก. ได้รับมาจากบริษัท ค. แล้วต้องนำมาเสียภาษีในนามของนาย ก. อีกครั้งเป็นเงินได้ที่เกิดความซ้ำซ้อนเชิงเศรษฐกิจ เพราะเงินปันผลได้เคยเสียภาษีมาแล้วในระดับบริษัท ค. ครั้งหนึ่ง ก็อาจต้องพิจารณาว่าเงินค่าจ้างทำของที่นาย ก. ได้รับมาจากบริษัท ข. ก็มีความซ้ำซ้อนในเชิงเศรษฐกิจได้เช่นกัน เพราะเงินได้ที่นาย ก. ได้รับมาจากบริษัท ข. ก็ได้เคยเสียภาษีมาแล้วในรอบระยะเวลาบัญชีที่ผ่านมาของบริษัท ข. และนาย ก. ต้องนำเงินได้นี้มาเสียภาษีอีกครั้งหนึ่ง

เหตุผลเรื่องความไม่ซ้ำซ้อนของเงินปันผลของแนวความคิดนี้ถูกโต้แย้งจากนักวิชาการภาษีอากรหลายคน โดยโต้แย้งว่า การพิจารณาว่าเงินได้เกิดความซ้ำซ้อนหรือไม่ควรพิจารณาเพียงปีภาษีเดียวแต่เก็บภาษีสองครั้งเป็นภาษีซ้ำซ้อน ไม่ควรพิจารณาเงินได้ข้ามปีภาษี⁶ อย่างไรก็ตาม เมื่อแนวความคิดนี้เชื่อว่า ความเป็นบุคคลของนิติบุคคลเป็นอิสระจากบุคคลธรรมดาผู้ถือหุ้น ก็จะสามารถอธิบายข้อโต้แย้งดังกล่าวได้ว่า เมื่อการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลใช้วิธีการคำนวณเงินได้ภายในรอบระยะเวลาบัญชีของนิติบุคคลซึ่งโดยทั่วไปคือรอบระยะเวลา 12 เดือนใดๆ ซึ่งอาจไม่ตรงกับปีปฏิทินก็ได้ แต่การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาส่วนใหญ่คำนวณเงินได้ในรอบปีปฏิทินคือปีภาษี เป็นการแสดงให้เห็นได้ชัดว่า กฎหมายภาษีประสงค์แยกการคำนวณระหว่างบุคคลธรรมดาออกจากนิติบุคคลอย่างชัดเจนเช่นนี้ ในทางปฏิบัติเงินปันผลที่บุคคลธรรมดาได้รับจากบริษัท ก็อาจเป็นเงินได้ที่ได้รับมาจากเงินได้ของนิติบุคคลในปีภาษีที่ผ่านมา ก็อาจเป็นไปได้

⁵ Steven A. Bank, "Entity Theory as Myth in the Origins of the Corporate Income Tax", *William and Mary Law Review*, Vol. 43, No.2, (2001) : 449

⁶ *Ibid*, p. 461

อย่างไรก็ดี แม้ความเห็นของแนวความคิดนี้จะเป็นสิ่งที่มีเหตุผลตามแนวทางของความคิด แต่ก็ผู้ความเห็นของนักวิชาการภาษีทั้งหลายไม่ได้ เพราะนักวิชาการต่างก็ยังเห็นว่าเงินปันผลก่อให้เกิดความซ้ำซ้อนในเชิงเศรษฐกิจอยู่เช่นเดิม จะเห็นได้จากความพยายามในการสร้างมาตรการทางกฎหมายและเศรษฐศาสตร์ในการป้องกันความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีเงินปันผลทั้งในระดับภายในประเทศ (ด้วยการจัดเก็บภาษีตามหลัก Pass-through entity และ Imputation system ซึ่งจะกล่าวต่อไป) และระดับระหว่างประเทศ (ด้วยการออกกฎหมายบรรเทาภาระความซ้ำซ้อนฝ่ายเดียวและการทำอนุสัญญาภาษีซ้อน)

ทฤษฎีนี้ถูกเรียกอย่างไม่เป็นทางการว่า Opaque Entity คือหน่วยภาษีที่บดบังการจัดเก็บภาษีตามทฤษฎีนี้ในสหรัฐอเมริกาเกิดขึ้นหลังจากการจัดเก็บภาษีเงินได้ด้วยระบบ pass-through ถึง 30 ปี โดยเริ่มจัดเก็บภาษีเงินได้ในนิติบุคคลแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้น ในปี ค.ศ. 1894⁷ และจัดเก็บเช่นนี้มาจนปัจจุบันในนิติบุคคลบางประเภท

3) Mixed Entities or Imputation System

นักวิชาการฝ่ายที่สาม มีแนวความคิดผสมระหว่างแนวความคิด Transparent Entity กับ Opaque Entity โดยเห็นว่าควรจัดเก็บภาษีในระดับบริษัทเช่นเดียวกับแนวความคิดที่สอง แต่ยอมรับว่าผู้ถือหุ้นกับบริษัทนิติบุคคลมีความสัมพันธ์กัน ไม่แยกออกจากกันอย่างเต็มที่เหมือนแนวความคิดที่สอง ดังนั้น แนวความคิดนี้จึงเสนอให้จัดเก็บภาษีในระดับนิติบุคคลเสมือนเป็นบุคคลแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้น แต่เมื่อผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาได้รับเงินปันผลก็ต้องนำเงินปันผลไปเสียภาษีในระดับบุคคลธรรมดาด้วย แต่ในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานี้ ผู้ถือหุ้นสามารถนำภาษีที่ได้เคยเสียภาษีในระดับบริษัทไปเครดิตออกจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของตน เพื่อขจัดความซ้ำซ้อนของการเสียภาษีเงินปันผล ซึ่งแนวความคิดนี้ยอมรับว่าเกิดความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีเงินปันผลขึ้น⁸

⁷ *Ibid*, p.450

⁸ Parthasarathi Shome, et al. *Tax Policy Handbook*. (Washington, D.C.: Tax Policy Division, International Monetary Fund, 1995), pp.152-154

ประเทศต่างๆ ในโลกต่างนำแนวความคิดเหล่านี้มาใช้ในกฎหมายภาษีอากรของตนเอง โดยมักจะพิจารณาจากความสัมพันธ์ระหว่างเจ้าของกิจการ หุ้นส่วน หรือผู้ถือหุ้นว่ามีความสัมพันธ์กับกิจการมากน้อยเพียงใด หากเป็นกิจการที่ผู้ถือหุ้นมีความสัมพันธ์กับกิจการอย่างมาก เช่น ห้างหุ้นส่วน หุ้นส่วนทั้งหลายมักเป็นผู้บริหารกิจการเองและรับผิดชอบในผลกำไรหรือผลขาดทุนของกิจการอย่างชัดเจน ประกอบกับห้างหุ้นส่วนมักมีผู้ถือหุ้นจำนวนไม่มากนัก ทำให้เห็นถึงความสัมพันธ์อย่างลึกซึ้งระหว่างกิจการกับผู้ลงทุน กิจการห้างหุ้นส่วน ห้างหุ้นส่วนจำกัดจึงมักถูกกำหนดให้เสียภาษีด้วยแนวความคิดแบบ Pass-through entity ซึ่งประเทศที่จัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนแบบนี้มีหลายประเทศ เช่น สหรัฐอเมริกา เยอรมนี สวีเดน⁹ ฝรั่งเศส เป็นต้น นอกจากนี้นิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัดบางประเภทที่มีผู้ถือหุ้นจำนวนน้อยหรือบางบริษัทมีเพียงคนเดียว บริษัทจำกัดจำพวกนี้มักถูกมองว่าเป็นนิติบุคคลที่กิจการมีความสัมพันธ์ลึกซึ้งกับผู้ถือหุ้นอย่างแยกไม่ออก ดังนั้น วิธีการเสียภาษีที่เหมาะสมสำหรับกิจการบริษัทในประเภทนี้คือระบบ Pass-through เช่นเดียวกัน เช่น Limited Liability Company และ S Corporation ในสหรัฐอเมริกา กฎหมายภาษีอากรของสหรัฐกำหนดให้เสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้น

สหรัฐอเมริกานั้นกำหนดให้นิติบุคคลเพียงไม่กี่ประเภทที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และมีนิติบุคคลบางจำพวก เช่น บริษัทจำกัดความรับผิด (Limited Liability Company) บริษัท S Corporation ห้างหุ้นส่วนจำกัด เป็นต้น จะต้องเสียภาษีในนามบุคคลธรรมดาด้วยระบบ pass-through system ซึ่งหมายความว่าสหรัฐอเมริกาคำหนดหน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยมิได้พิจารณาเฉพาะความเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายแต่ประการใด¹⁰ แต่ยังคงพิจารณาองค์ประกอบอื่นๆ ร่วมด้วย

ในอดีตสหรัฐอเมริกา เคยมีปัญหาถกเถียงกันในเรื่องของการกำหนดหน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคลว่าควรกำหนดจากความเป็นนิติบุคคลตามที่กฎหมายกำหนดหรือไม่

⁹ Marjaana Helminen, *The Dividend Concept in International Tax Law: Dividend Payments Between Corporate Entities*, (London: Kluwer law International, 1999) pp.100-113

¹⁰ Maurice Finkelstein, "Corporate entity and Income Tax", *Yale Law Journal*, Vol. 44 No.3(Jan, 1935): 441

ปัญหานี้ศาลในคดีต่างๆ ของสหรัฐได้วางหลักไว้ค่อนข้างชัดเจนว่า การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่จำเป็นต้องพิจารณาสถานะทางกฎหมายของนิติบุคคลเท่านั้น เพราะการจัดเก็บภาษีมาจากแนวคิดทางเศรษฐศาสตร์ จึงควรพิจารณาการบริหารงานของนิติบุคคลว่าแยกออกจากผู้ถือหุ้นอย่างชัดเจนหรือไม่¹¹ มากกว่า เพราะกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลของสหรัฐฯ จัดเก็บโดยพิจารณาแยกบุคคลธรรมดาผู้ถือหุ้นออกจากบริษัทนิติบุคคลอย่างชัดเจน ด้วยเหตุนี้ ภาษีเงินได้นิติบุคคลของสหรัฐจึงมักจัดเก็บจากบริษัท C Corporation¹² ซึ่งเป็นบริษัทขนาดใหญ่ คล้ายกับบริษัทมหาชนจำกัดของประเทศไทยที่มีผู้ถือหุ้นจำนวนมาก การบริหารงานของบริษัท C จึงแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้นอย่างชัดเจน เพราะผู้ถือหุ้นข้างน้อยมักมีจำนวนมากกว่าผู้ถือหุ้นข้างมาก และผู้ถือหุ้นข้างน้อยหวังเพียงเงินปันผลและส่วนต่างในการขายหุ้นของตนเอง บริษัท C จึงมีความต่างจากจากบริษัทขนาดเล็กอื่นๆ ที่ผู้ถือหุ้นมักแต่งตั้งตนเองเป็นกรรมการบริษัท และทำหน้าที่ในการบริหารบริษัทด้วย

สหราชอาณาจักรอังกฤษ เริ่มจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในปี ค.ศ. 1965 ตามพระราชบัญญัติว่าด้วยการเงิน ค.ศ. 1965 (Finance Act of 1965) ซึ่งนับว่าค่อนข้างมีพัฒนาการในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลช้ากว่าสหรัฐอเมริกาค่อนข้างมาก โดยก่อนหน้านี้สหราชอาณาจักรอังกฤษจัดเก็บภาษีเงินได้เฉพาะบุคคลธรรมดาเท่านั้น ในระยะแรกภาษีเงินได้นิติบุคคลจัดเก็บในอัตราเดียวกันกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และไม่ได้แยกความชัดเจนในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลออกจากบุคคลธรรมดาผู้ถือหุ้นเหมือนสหรัฐอเมริกา โดยเมื่อเสียภาษีระดับบริษัทแล้วเงินปันผลที่ผู้ถือหุ้นได้รับมาก็ต้องนำไปรวมคำนวณกับเงินได้ของผู้ถือหุ้นเพื่อเสียภาษีอีกครั้งหนึ่ง¹³ เรียกกระบวนนี้ว่า Imputation Systems จะเห็นได้ว่าแนวความคิดในการกำหนดหน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคลของอังกฤษนั้นแตกต่างจากสหรัฐอเมริกา โดยไม่

¹¹ *Ibid*, p 48.

¹² Stephen A. Lind, Stephen Schwarz, Daniel J. Lathrope and Joshua D. Rosenberg, **Fundamentals of Corporate Taxation: Cases and Materials**. 4th ed., (New York: The Foundation Press, 1997), p.143.

¹³ Martin Daunton, **Just Taxes: The Politics of Taxation in Britain 1914-1979**, (Cambridge: Cambridge University Press, 2002), p.230-235.

พิจารณาหน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แยกอิสระจากผู้ถือหุ้น¹⁴ นับเป็นผลพวงจากการประกาศใช้กฎหมายในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลซ้ำกว่าสหรัฐอเมริกาถึง 70 กว่าปี เนื่องจากนักกฎหมายอังกฤษยังได้แย้งกันในเรื่องของความเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้นนั่นเอง เมื่อกฎหมายประกาศใช้จึงยังคงเห็นแนวคิดที่ยังไม่แยกความเป็นนิติบุคคลออกจากผู้ถือหุ้นอย่างเห็นได้ชัด

โดยทฤษฎีข้างต้นแล้ว หากพิจารณาอย่างรอบคอบจะเห็นได้ว่า แม้เงินได้ต่างๆ ที่นิติบุคคลหามาได้ในที่สุดต้องตกเป็นของบุคคลธรรมดาผู้เป็นเจ้าของนิติบุคคลนั้นในรูปของเงินปันผล หรือกำไรจากการประกอบกิจการ แต่ในความเป็นจริงแล้ว เงินได้ของนิติบุคคลบางส่วนมักไปไม่ถึงมือบุคคลธรรมดาผู้เป็นเจ้าของนิติบุคคลในรอบปีภาษีนั้นๆ เพราะอาจเป็นไปได้ว่า บริษัทอาจมีการจัดตั้งเงินกองทุนสำรองไว้ใช้ในการลงทุนในอนาคตหรืออาจกักเก็บกำไรไว้ในรูปแบบอื่นๆ ที่กฎหมายยกเว้นภาษีให้ หากมีการเรียกเก็บภาษีเงินได้จากบุคคลธรรมดาแต่เพียงอย่างเดียว โดยไม่จัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ผลก็อาจเป็นไปได้ว่าเงินได้ส่วนหนึ่งอาจตกค้างระหว่างทางยังไม่ต้องเสียภาษี ซึ่งหากรัฐไม่เก็บภาษีเงินได้ที่ตกค้างอยู่กับนิติบุคคลเช่นนี้ก็เท่ากับเป็นการสร้างความได้เปรียบให้แก่เงินได้พวกนี้ และเกิดความไม่เป็นธรรมในแง่ของการเสียภาษีอากร ดังนั้น แนวความคิดที่ว่านิติบุคคลเป็นหน่วยที่แยกต่างหากจากผู้ถือหุ้น จึงเข้ามามีบทบาทในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลนั่นเอง

การกำหนดให้นิติบุคคลเป็นหน่วยภาษีเป็นผลมาจากการจดทะเบียนทำให้นิติบุคคลนั้นมีสิทธิ หน้าที่ต่าง ๆ เสมือนเป็นบุคคลธรรมดาที่มีอำนาจในการกระทำการใดๆ แยกต่างหากจากผู้ถือหุ้น เช่น นิติบุคคลสามารถทำสัญญากับบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลอื่นๆ ได้ นิติบุคคลอาจเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในที่ดินได้ หรือนิติบุคคลอาจมีสิทธิในการเป็นเจ้าของนิติบุคคลอื่น ๆ ได้ เป็นต้น ยิ่งไปกว่านั้น การดำเนินกิจการในรูปนิติบุคคลยังได้รับสิทธิพิเศษเหนือการดำเนินกิจการในฐานะบุคคลธรรมดาอีกด้วย เช่น ความรับผิดชอบในหนี้สินโดยจำกัด

¹⁴ Parthasarathi Shome, et al, Tax Policy Handbook, p.153-154.

จำนวน (Limited Liabilities) จนกล่าวได้ว่า นิติบุคคลสามารถสร้างรายได้ที่ไม่มีใครคนใดคนหนึ่งสามารถนำมาใช้เพื่อประโยชน์ส่วนตนได้โดยตรง¹⁵

ดังนั้น ด้วยความสามารถต่าง ๆ ที่นิติบุคคลมีอยู่จึงเป็นเหตุเป็นผลเพียงพอที่รัฐมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของนิติบุคคล

นอกจากเหตุผลในเรื่องของความสามารถของนิติบุคคลที่ได้รับสิทธิต่าง ๆ เสมือนบุคคลธรรมดา และเหตุผลในเรื่องของการตกค้างของเงินได้ หากไม่เรียกเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้ว ในทางปฏิบัติจะเห็นได้ว่า เมื่อนิติบุคคลเป็นเสมือนบุคคลธรรมดา นิติบุคคลนั้นก็ย่อมที่จะต้องอุปโภคบริการสาธารณะที่รัฐจัดไว้ให้ด้วย เช่น ถนนหนทาง ไฟฟ้า น้ำประปา เป็นต้น ดังนั้น เหตุผลอีกประการหนึ่งที่จะช่วยเสริมน้ำหนักในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลก็คือ เมื่อนิติบุคคลอุปโภคบริการสาธารณะดังกล่าวแล้ว ก็สมควรต้องเสียค่าบริการช่วยเหลือรัฐในการทำงานต่างตอบแทนกัน โดยจ่ายค่าตอบแทนในรูปของภาษีเงินได้¹⁶ แม้ว่าเงินได้ของบุคคลธรรมดาที่ได้รับจากเงินปันผลของนิติบุคคลจะไม่ตกค้างอยู่กับนิติบุคคลซึ่งตนเป็นเจ้าของก็ตาม ด้วยเหตุผลนี้ทำให้นิติบุคคลนั้นต้องเสียภาษีเงินได้ด้วยเช่นกัน

2.1.2 รูปแบบของหน่วยภาษีนิติบุคคล

จากแนวความคิดและทฤษฎีในการกำหนดหน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคล จะเห็นได้ว่ามีหลายเหตุผลในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ทั้งเหตุผลเรื่องของความเป็นนิติบุคคลที่มีสิทธิและหน้าที่ตามกฎหมาย และความสามารถต่างๆ แยกออกจากผู้ถือหุ้นอย่างชัดเจน การที่นิติบุคคลก็ใช้สอยทรัพยากรต่างๆ ของรัฐได้เช่นเดียวกับบุคคลธรรมดา รวมทั้งเหตุผลอื่น เช่น การไม่จัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้วจะเกิดการตกค้างของเงินได้บางส่วนที่นิติบุคคลไม่ส่งออกเป็นกำไรหรือเงินปันผลไปยังผู้ถือหุ้น ทำให้รัฐไม่ได้รับภาษีของเงินได้ส่วนนั้น เป็นต้น

¹⁵ ศุภรัตน์ คุ้มมณีกุล, “ทฤษฎีภาษีเงินได้นิติบุคคล”, **สรรพากรศาสตร์**, 31 ฉบับที่ 2 (มี.ค. – เม.ย. 2527) : 33

¹⁶ ไกรยุทธ ธีรตยาคินันท์, **ทฤษฎีภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทย**, (กรุงเทพฯ: ดวงกมล, 2521), หน้า 59.

แนวคิดเหล่านี้ทำให้เกิดการกำหนดรูปแบบของหน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคลตามแนวคิดที่แตกต่างกัน

โดยหลักแล้ว ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยทั่วไปก็คือ นิติบุคคลโดยผลของกฎหมาย กล่าวคือ เมื่อมีการจดทะเบียนนิติบุคคลแล้ว นิติบุคคลนั้นก็จะเป็นนิติบุคคลที่มีสิทธิหน้าที่ตามกฎหมาย ซึ่งได้แก่ บริษัท ห้างหุ้นส่วนจำกัด ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล องค์กรหรือนิติบุคคลต่างประเทศ เหล่านี้จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ในต่างประเทศบางประเทศจะกำหนดให้หน่วยงานเศรษฐกิจบางหน่วยต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย

2.1.2.1 รูปแบบหน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคลตามกฎหมายห้างหุ้นส่วนบริษัท

ภาษีเงินได้นิติบุคคลในแต่ละประเทศทั่วโลกมักกำหนดหน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกฎหมายหุ้นส่วนหรือบริษัท แต่ก็มีใช้นิติบุคคลทุกประเภทที่จะสามารถเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ ดังตัวอย่างประเทศต่างๆ ต่อไปนี้

1) สหรัฐอเมริกา

เป็นที่ทราบกันดีว่าระบบกฎหมายของสหรัฐอเมริกานั้นมีกฎหมายอยู่ 2 ระดับด้วยกัน ได้แก่ กฎหมายระดับมลรัฐ (State Law) และกฎหมายระดับสหรัฐ (Federal Law) โดยอำนาจในการออกกฎหมายระดับมลรัฐหรือสหรัฐนั้นเป็นไปตามที่กำหนดไว้ในรัฐธรรมนูญของสหรัฐ ตามหลักเรื่องการแบ่งแยกอำนาจอธิปไตยของแต่ละมลรัฐ ซึ่งกำหนดให้อำนาจการออกกฎหมายบางอย่างเป็นของสหรัฐเท่านั้น¹⁷ เช่น อำนาจเกี่ยวกับความมั่นคงทางทหารและกำลังอาวุธ ในการป้องกันประเทศ อำนาจในการติดต่อทางการทูตในนามสหรัฐ เป็นต้น อำนาจหลายอย่างกำหนดให้เป็นอำนาจของรัฐบาลหรือสภานิติบัญญัติระดับมลรัฐ เช่น อำนาจในการกำกับดูแลธุรกิจหรือการขับเคลื่อนเศรษฐกิจของมลรัฐ อำนาจในการดูแลความปลอดภัยประชาชนในมลรัฐ เป็นต้น และอำนาจบางอย่างสหรัฐกับมลรัฐใช้ร่วมกัน เช่น การบริหารจัดการพื้นที่ทับซ้อน เป็นต้น

¹⁷ William Burnham, Introduction to the Law and Legal System of the United States, 4th ed. (St. Paul, MN: Thomson West, 2006), p.41.

อำนาจในการบริหารจัดการด้านเศรษฐกิจหรือการกำกับดูแลองค์กรธุรกิจ นั้น โดยหลักแล้ว รัฐธรรมนูญสหรัฐกำหนดให้เป็นอำนาจของรัฐบาลและสถานะนิติบัญญัติของมลรัฐ แต่ละมลรัฐอย่างเต็มที่ในการออกกฎหมายและกำกับดูแล ดังนั้น กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับองค์กรธุรกิจของแต่ละมลรัฐจึงไม่ได้ใช้กฎหมายฉบับเดียวกันในการบริหารจัดการเพราะขึ้นอยู่กับสถานะนิติบัญญัติของแต่ละมลรัฐว่าจะรับหลักการหรือทฤษฎีเรื่องใดของกฎหมายองค์กรธุรกิจไปบัญญัติเป็นกฎหมายของมลรัฐตนตามความเหมาะสมในสภาพเศรษฐกิจและสังคมของมลรัฐนั้นๆ

อย่างไรก็ดี แม้อำนาจในการบริหารจัดการองค์กรธุรกิจแต่ละมลรัฐจะมีความแตกต่างกันตามที่กล่าวข้างต้น แต่สถานะนิติบัญญัติของสหรัฐได้เห็นถึงปัญหาเกี่ยวกับความหลากหลายของกฎหมายองค์กรธุรกิจซึ่งบางมลรัฐมีแนวความคิดที่ขัดแย้งกันกับกฎหมายของมลรัฐอื่นๆ ทำให้เกิดปัญหาเกี่ยวกับการใช้บังคับค่อนข้างมากในกรณีที่องค์กรธุรกิจค้าขายหรือให้บริการข้ามมลรัฐ ดังนั้น สถานะนิติบัญญัติหรือสภาของเกรสแห่งสหรัฐจึงได้บัญญัติกฎหมายระดับสหรัฐ คือ Uniform Partnership Act และ General Corporation Law ไว้ใช้เพื่อการวินิจฉัยข้อพิพาทเกี่ยวกับกฎหมายองค์กรธุรกิจที่ขัดหรือแย้งกัน หรือองค์กรธุรกิจที่ทำธุรกิจข้ามมลรัฐ ตลอดจนมุ่งประสงค์ให้แต่ละมลรัฐใช้กฎหมายแก้ไขเปลี่ยนแปลงกฎหมายองค์กรธุรกิจให้มีความสอดคล้องใกล้เคียงและเป็นเอกภาพมากขึ้น¹⁸

โดยเนื้อหาของสาระของกฎหมาย Uniform Partnership Act และ General Corporation Law กำหนดรูปแบบขององค์กรธุรกิจไว้โดยสังเขป ดังนี้

- 1) กิจการเจ้าของคนเดียว (Sole Proprietorship) กิจการเจ้าของคนเดียวมีความแตกต่างกันในรายละเอียดของกฎหมายแต่ละมลรัฐ บางมลรัฐให้จดทะเบียนจัดตั้ง บางมลรัฐสามารถจัดตั้งและดำเนินธุรกิจได้ทันทีเมื่อประสงค์จะทำธุรกิจ โดยมีความรับผิดชอบไม่จำกัดจำนวนในนามของบุคคลธรรมดาผู้ลงทุน

¹⁸ Craig J. Langstraat and K. Dianne Jackson, "Choice of Business Tax Entity after the 1993 Tax Act", *Akron Tax Journal*, Vol.11, (1995): 22.

- 2) ห้างหุ้นส่วนสามัญ (General Partnership) มีลักษณะเช่นเดียวกับห้างหุ้นส่วนสามัญตามกฎหมายไทย กล่าวคือ เป็นกิจการที่กำหนดให้หุ้นส่วนทุกคนมีความรับผิดชอบไม่จำกัดจำนวนแบบลูกหนี้ร่วม การบริหารจัดการเป็นไปตามสัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วน
- 3) ห้างหุ้นส่วนจำกัด (Limited Partnership) ลักษณะเช่นเดียวกับห้างหุ้นส่วนจำกัดตามกฎหมายไทย กล่าวคือ เป็นกิจการที่กำหนดให้หุ้นส่วนแบ่งออกเป็น 2 ประเภทคือ หุ้นส่วนแบบจำกัดความรับผิดชอบซึ่งรับผิดชอบในหนี้ของห้างเพียงเท่าที่ตนลงหุ้นไว้ และหุ้นส่วนประเภทไม่จำกัดความรับผิดชอบซึ่งมีความรับผิดชอบไม่จำกัดจำนวนแบบลูกหนี้ร่วม การบริหารจัดการเป็นไปตามสัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วน
- 4) ห้างหุ้นส่วนจำกัดความรับผิด (Limited Liability Partnership) เป็นห้างหุ้นส่วนที่มีลักษณะพิเศษคือ หุ้นส่วนทุกคนในห้างจำกัดความรับผิดในหนี้เพียงเท่าที่ส่วนที่ลงทุนเท่านั้น ไม่มีหุ้นส่วนแบบไม่จำกัดความรับผิดในห้างหุ้นส่วนประเภทนี้¹⁹ ส่วนใหญ่ห้างหุ้นส่วนประเภทนี้จะนิยมจัดตั้งขึ้นในหมู่ผู้ประกอบการวิชาชีพ เช่น แพทย์ วิศวกร ทนายความ เป็นต้น
- 5) บริษัทจำกัดความรับผิด (Limited Liability Companies: LLCs) เป็นบริษัทที่มีรูปแบบพิเศษโดยผสมผสานคุณลักษณะของบริษัทจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วน และกิจการเจ้าของคนเดียวไว้ด้วยกัน ซึ่งค่อนข้างยืดหยุ่นมากในการจัดตั้ง กล่าวคือ บริษัทยึดถือทฤษฎี Piercing theories คือ บริษัทมีตัวตนแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้น เช่นเดียวกับบริษัททั่วไป แต่มิได้มีการแบ่งทุนออกเป็นหุ้นเหมือนบริษัทจำกัด ลักษณะเรื่องทุนคล้ายกับห้างหุ้นส่วนมากกว่า กล่าวคือ สมาชิกลงทุนตามข้อตกลงการจัดตั้งบริษัทและดำเนินงาน ในการเสียภาษี บริษัท LLCs สามารถเลือกเสียภาษีได้หลายรูปแบบ เช่น การเสียภาษีแบบบริษัททั่วไป การเสียภาษีแบบ Pass -

¹⁹ Section 306(c) Uniform Partnership Act.

through Entities โดยนำเงินกำไรหรือขาดทุนของกิจการไปเสียภาษีในนามของผู้ถือหุ้นเอง²⁰

- 6) บริษัท ซี (C corporation) เป็นบริษัทที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรของสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Code) โดยมีลักษณะเช่นเดียวกับบริษัทจำกัดและบริษัทมหาชนจำกัด โดยแบ่งทุนออกเป็นหุ้น ผู้ถือหุ้นมีความรับผิดชอบจำกัดจำกัดเท่าที่ลงทุน และแยกสถานะผู้ถือหุ้นออกจากบริษัทชัดเจน มอบให้กรรมการบริษัทเป็นผู้บริหารบริษัท และเป็นบริษัทประเภทเดียวที่สามารถนำหลักทรัพย์เข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของสหรัฐได้²¹
- 7) บริษัท เอส (S Corporation)²² เป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากตัวผู้ถือหุ้น บริษัทเอสมีลักษณะเช่นเดียวกันกับ C Corporation แตกต่างกันเพียงจำนวนผู้ถือหุ้นที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้มีผู้ถือหุ้นได้สูงสุดไม่เกิน 75 คน²³ โดยสามีภริยาถือหุ้นด้วยกันให้นับเป็นหนึ่งคน ทำให้ S Corporation ไม่สามารถจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ได้เนื่องจาก ตลาดหลักทรัพย์กำหนดจำนวนผู้ถือหุ้นไว้ไม่ต่ำกว่า 500 คน และหุ้นของบริษัทเอสจะต้องมีเพียงหุ้นสามัญเท่านั้น ห้ามมีหุ้นบุริมสิทธิ ในการเสียภาษี S Corporation เสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้นตามหลัก Pass-through Entity หรือ flow-through นั่นเอง

²⁰ Craig J. Langstraat and K. Dianne Jackson, "Choice of Business Tax Entity after the 1993 Tax Act", *Akron Tax Journal*, p. 22.

²¹ Daniel Q. Posin, *Federal Income Taxation of Individuals and Basic Concepts in the Taxation of All Entities*, (Minnesota: West Pub, 1983), p. 28.

²² S Corporation มาจาก Subchapter S Corporation ตามมาตรา 1363 แห่งประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา

²³ Sally M Jones, *Principles of taxation for business and investment planning*, p. 257.

จะเห็นได้ว่า รูปแบบองค์กรธุรกิจของสหรัฐอเมริกาที่มีความหลากหลายมากตามแต่กฎหมายภายในของรัฐต่างๆ จะกำหนดรูปแบบ ดังนั้น ในแง่ของการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลระดับสหรัฐ กฎหมายภาษีอากร (Internal Revenue Code) ของสหรัฐจึงต้องกำหนดให้นิติบุคคลทั้งหลายที่จะเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลต้องทำการตรวจสอบคุณสมบัติของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเสียก่อน²⁴ โดยแบบฟอร์มในการตรวจสอบคุณสมบัติดังกล่าวเรียกว่า check-the-box regulation (Form 8832) เรื่องการเลือกประเภทหน่วยหน่วยภาษี (Entity Classification Election)

อย่างไรก็ดี โดยทั่วไปอาจแยกประเภทขององค์กรธุรกิจที่ส่วนใหญ่จะอยู่ในข่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดา คือ กิจการเจ้าของคนเดียว ห้างหุ้นส่วน บริษัทจำกัดความรับผิด และบริษัทเอส ขณะที่องค์กรธุรกิจที่ส่วนใหญ่จะอยู่ในข่ายต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล คือ บริษัทที่สหรัฐอเมริกากำหนดให้หน่วยธุรกิจทั้งหลาย (business entities) เป็นผู้ประเมินตนเองว่าจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือไม่ โดยอาศัยแบบฟอร์มทางภาษีนั่นเอง

กล่าวโดยสรุป นิติบุคคลในสหรัฐอเมริกาตามกฎหมายมีอยู่มากมาย แต่กฎหมายภาษีอากรจะเลือกเฉพาะหน่วยภาษีที่มีลักษณะเดียวกันกับบริษัทที่ ขณะที่บริษัท S ส่วนใหญ่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วยระบบ Pass-through เว้นแต่การทำให้เข้าคุณสมบัติบางอย่างจึงจะสามารถเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้²⁵ อย่างไรก็ดี หากจะทราบว่าเป็นบริษัทที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือไม่ บริษัททั้งหลายจะต้องใช้แบบฟอร์มของกรมสรรพากรสหรัฐในการตรวจสอบคุณสมบัติจึงจะทราบอย่างชัดเจนว่าต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือเสียภาษีด้วยระบบส่งผ่าน ที่จำเป็นต้องมีแบบฟอร์มดังกล่าวเนื่องจากความหลากหลายของกฎหมายห้างหุ้นส่วนบริษัทของมลรัฐต่างๆ ที่แตกต่างกัน

²⁴ David M. Hadson and stephen A. Line, **Federal Income Taxation**. (Minnesota: West Pub, 1990), p.30

²⁵ Douglas A. Kahn, Jeffrey H. Kahn, Terrence G. Perris, **Taxation of S Corporation**, (St. Paul Minnesota: West a Tomson business, 2007), p.62

2) สหราชอาณาจักรอังกฤษ

สหราชอาณาจักรมีองค์กรธุรกิจที่มีลักษณะคล้ายกับองค์กรธุรกิจของประเทศไทย กล่าวคือ ห้างหุ้นส่วนสามัญ (Ordinary Partnership) ห้างหุ้นส่วนจำกัดความรับผิด (Limited Liability Partnership) และบริษัทจำกัด (Company Limited) และบริษัทจำกัดมหาชน (public company limited)

หากพิจารณาความเป็นนิติบุคคลแล้ว ห้างหุ้นส่วนจำกัดความรับผิดตามพระราชบัญญัติว่าด้วยห้างหุ้นส่วนจำกัดความรับผิด ค.ศ. 2000 มีรูปแบบพิเศษแตกต่างจากห้างหุ้นส่วนจำกัดของประเทศไทย ตรงที่ห้างหุ้นส่วนจำกัดความรับผิดตามกฎหมายอังกฤษไม่มีหุ้นส่วนประเภทไม่จำกัดความรับผิด จะมีแต่เพียงหุ้นส่วนที่จำกัดความรับผิดเท่านั้น และหุ้นส่วนทุกคนในห้างไม่ต้องรับผิดร่วมกันกับห้างฯ ซึ่งห้างหุ้นส่วนประเภทนี้รับเอาข้อดีของบริษัทจำกัดมาใช้แต่ลงทุนแบบห้างหุ้นส่วนทั่วไป นอกจากนี้ กฎหมายยังกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนจำกัดความรับผิดเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากหุ้นส่วนเช่นเดียวกับบริษัทจำกัด แต่กฎหมายภาษีอากรกำหนดให้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเช่นเดียวกับห้างหุ้นส่วนสามัญ

ตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลของสหราชอาณาจักรอังกฤษ กำหนดให้นิติบุคคลที่ประกอบกิจการเป็นธุรกิจเฉพาะบริษัทจำกัด บริษัทมหาชนจำกัด ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้น โดยกฎหมายบริษัทในอังกฤษกำหนดรูปแบบของบริษัทไว้หลายรูปแบบ ดังนี้²⁶

- บริษัทจำกัดที่จำกัดความรับผิดโดยหุ้น (private company limited by shares) บริษัทประเภทนี้เป็นบริษัทที่ผู้ถือหุ้นรับผิดเท่าจำนวนหุ้นที่ตนถือไว้เท่านั้นเช่นเดียวกับกฎหมายไทย
- บริษัทจำกัดที่จำกัดโดยการประกัน (Private Company limited by Guarantee) บริษัทในรูปแบบนี้มักไม่ได้ลงทุนด้วยหุ้น แต่ใช้ตัวบุคคล

²⁶ P.L. Davies, *An Introduction to Company Law*, (London: Clarendon, 2002),

เป็นผู้ประกันความรับผิดจำกัดจำนวนตามที่ผู้ประกันตนนั้นได้จดทะเบียนไว้ ซึ่งส่วนใหญ่การดำเนินกิจกรรมของบริษัทจำกัดจะดำเนินกิจกรรมในลักษณะองค์กรสาธารณกุศล สโมสร (club) องค์กรเอกชน (NGOs) ฯลฯ บริษัทจำกัดนี้ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในสหราชอาณาจักร

- บริษัทไม่จำกัดความรับผิด (Unlimited Company) บริษัทจำกัดนี้เป็นบริษัทที่มีผู้ถือหุ้นเช่นเดียวกับบริษัทจำกัดความรับผิดโดยหุ้นเพียงแต่ผู้ถือหุ้นมิได้จำกัดความรับผิดของตนไว้เพียงแค่มูลค่าหุ้นของตนเอง แต่ยอมรับผิดชอบในหนี้ของบริษัทแบบไม่จำกัดจำนวนนั่นเอง
- บริษัทมหาชนจำกัด บริษัทประเภทนี้เป็นบริษัทที่สามารถเสนอขายหุ้นให้กับประชาชนได้ และเป็นบริษัทที่สามารถจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของอังกฤษได้ มีลักษณะคล้ายกันกับบริษัทจำกัดมหาชนของประเทศไทย

3) สหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี

องค์กรธุรกิจตามกฎหมายว่าด้วยห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทของเยอรมนีมีหลากหลายรูปแบบโดยรูปแบบที่เป็นที่นิยมในการประกอบกิจการมีดังนี้

- 1) *Artiengesellschaft* : AG หรือ คล้ายกับกับบริษัทมหาชนจำกัด โดยบริษัทประเภทนี้จะมีฐานะเป็นนิติบุคคล มีทุนจดทะเบียนไม่ต่ำกว่า 50,000 ยูโร สามารถจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของเยอรมนีได้
- 2) *Gesellschaft mit beschränkter Haftung*; GmbH หรือคล้ายกับบริษัทจำกัด มีฐานะเป็นนิติบุคคล มีทุนจดทะเบียนไม่ต่ำกว่า 25000 ยูโร
- 3) *Kommanditgesellschaft auf Aktien*; KGaA หรือห้างหุ้นส่วนจำกัดแบบลงหุ้น ซึ่งมีฐานะเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากหุ้นส่วน
- 4) *Kommanditgesellschaft*; KG หรือห้างหุ้นส่วนจำกัด โดยมีหุ้นส่วนอย่างน้อยสองคน และหุ้นส่วนฝ่ายหนึ่งต้องรับผิดแบบไม่

จำกัดจำนวน และอีกฝ่ายหนึ่งรับผิดชอบแบบจำกัดจำนวน และอีกฝ่ายหนึ่งรับผิดชอบแบบจำกัดจำนวน

- 5) *Offene Handelsgesellschaft*; OHG หรือ ห้างหุ้นส่วนสามัญ โดย มีหุ้นส่วนอย่างน้อยสองคนขึ้นไป รับผิดชอบร่วมกันแบบไม่จำกัดจำนวน

สำหรับหน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคลของเยอรมนีกำหนดให้เฉพาะ AG กับ GmbH เท่านั้นที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของเยอรมนี²⁷ ส่วน KGaA, KG, แม้จะมีฐานะทางกฎหมายเป็นนิติบุคคลก็ตาม แต่กฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลก็กำหนดให้เสียภาษีในระดับหุ้นส่วน เช่นเดียวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

4) ประเทศไทย

องค์กรธุรกิจตามกฎหมายว่าด้วยห้างหุ้นส่วนและบริษัทของประเทศไทย นั้น คือ นิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศไทยตามหลักการจดทะเบียน ซึ่งได้แก่

- บริษัทจำกัด ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์
- บริษัทมหาชนจำกัด ตามพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535
- ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์
- ห้างหุ้นส่วนจำกัด ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์
- มูลนิธิ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์
- สมาคม ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ปัจจุบันกฎหมายได้ยกเลิกการจัดตั้งสมาคมไปแล้ว แต่สมาคมที่จัดตั้งก่อนมีกฎหมายยกเลิกก็ยังคงเป็นสมาคมอยู่ดังเดิม

²⁷ Europeanceo, Corporate tax in Germany – an overview [online], May, 2010.

โดยประมวลระเบียบการของไทยกำหนดให้องค์กรธุรกิจเหล่านี้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน ซึ่งมีความแตกต่างจากกฎหมายของสหรัฐอเมริกา อังกฤษ และเยอรมนีตามข้างต้นเป็นอย่างมาก โดยประเทศไทยไม่ได้คัดเลือกเฉพาะนิติบุคคลบางนิติบุคคลให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่กลับใช้ความเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายมาเป็นตัวชี้วัดในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ที่เป็นเช่นนี้ เพราะประเทศไทยไม่ได้รับหลัก Pass-through entities มาใช้กับห้างหุ้นส่วน แต่กำหนดให้ห้างหุ้นส่วนเป็นหน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เมื่อคำนวณภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนแล้วเงินส่วนแบ่งกำไรที่ผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับมา ประมวลระเบียบการกำหนดให้ยกเว้นเงินได้นั้นเพื่อบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนนั่นเอง

2.1.2.2 รูปแบบหน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคลรูปแบบอื่นๆ

ตามกฎหมายของประเทศต่างๆ นั้น กำหนดหน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคลรูปแบบอื่นๆ ที่มีชื่อองค์กรธุรกิจในรูปแบบของห้างหุ้นส่วนไว้ค่อนข้างแตกต่างกัน เช่น องค์การสาธารณกุศล สหราชอาณาจักรกำหนดให้ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย ขณะที่เยอรมนีกำหนดให้ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ส่วนประเทศไทยสำหรับองค์การสาธารณกุศลที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนดเท่านั้นจึงจะยกเว้นภาษีเงินได้ ส่วนองค์การสาธารณกุศลที่ไม่ได้รับยกเว้นก็ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากยอดรายรับก่อนหักรายจ่าย

ตามประมวลระเบียบการของไทยนั้น ได้ยอมรับให้นิติบุคคลตามกฎหมายของต่างประเทศเป็นหน่วยภาษีด้วย ตามมาตรา 39 ได้กำหนดให้นิติบุคคลต่างประเทศต่อไปนี้ มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามกฎหมายไทยด้วย

1. กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ
2. องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ
3. นิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

นอกจากนี้ ยังกำหนดให้กิจการร่วมค้า (Joint Venture) ซึ่งได้แก่ กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางค้าหากำไรระหว่างบริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลฝ่ายหนึ่ง กับผู้อื่นซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล บุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล

ห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือนิติบุคคลอื่น ให้สามารถเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ด้วย ซึ่งเป็นเรื่องพิเศษแตกต่างกับนานาประเทศ และดูเหมือนว่า การกำหนดให้กิจการร่วมค้าต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจะขัดกับแนวคิดการกำหนดหน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ผู้เขียนได้อธิบายมาข้างต้น ในข้อที่เกี่ยวกับความสามารถของนิติบุคคลที่มีอยู่เสมือนกับบุคคลธรรมดา กล่าวคือ นิติบุคคลมีสิทธิ หน้าที่ สิทธิเรียกร้อง หนี้สิน ความรับผิด ตลอดจนมีทรัพย์สินเป็นของตนเองแยกจากผู้ถือหุ้น ในขณะที่กิจการร่วมค้าไม่ได้เป็นนิติบุคคลที่มีสิทธิและหน้าที่ในทางกฎหมาย เป็นแต่เพียงหน่วยภาษีที่ประมวลรัษฎากรกำหนดขึ้นมาเพื่อให้รัฐจัดเก็บภาษีได้อย่างรวดเร็วเท่ากัน

โดยสรุป รูปแบบของหน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น โดยหลักจะกำหนดให้บริษัทจำกัด และบริษัทจำกัดมหาชนเป็นหน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคล ส่วนนิติบุคคลอื่น เช่น ห้างหุ้นส่วนจำกัด ห้างหุ้นส่วนจำกัดความรับผิด ห้างหุ้นส่วนสามัญ กฎหมายในประเทศพัฒนาแล้วส่วนใหญ่จะกำหนดให้เสียภาษีเงินได้แบบบุคคลธรรมดา หรือบางกรณีให้เสียภาษีด้วยระบบ Pass-through นอกจากนี้บริษัทขนาดเล็กบางประเภท เช่น S Corporation LLCs ของสหรัฐอเมริกายังถูกกำหนดให้เสียภาษีในระบบ pass-through ด้วย ขณะที่กฎหมายไทยยึดกับความเป็นนิติบุคคลเป็นหลัก กล่าวคือหากหน่วยงานใดมีความเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายไม่ว่าแต่ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล ก็สามารถเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ นอกจากนี้กิจการร่วมค้าก็ยังคงเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย หากพิจารณาแนวคิดของต่างประเทศแล้วจะพบว่าหน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคลจะไม่พิจารณาความเป็นนิติบุคคลเป็นหลัก แต่จะพิจารณาความสัมพันธ์ของหุ้นส่วนหรือผู้ถือหุ้นต่อกิจการเป็นหลัก หากมีความสัมพันธ์กันมาก เช่น ห้างหุ้นส่วนจำกัดที่หุ้นส่วนกับผู้บริหารและผู้แทนนิติบุคคลเป็นคนๆ เดียวกัน กฎหมายมักจะกำหนดให้เสียภาษีในระดับหุ้นส่วน แต่ถ้านิติบุคคลนั้นมีความสัมพันธ์กับหุ้นส่วนหรือผู้ถือหุ้นน้อย เช่น บริษัทจำกัดหรือบริษัทจำกัดมหาชน ที่ผู้ถือหุ้นอาจมิใช่กรรมการบริษัทและอาจมิได้เป็นคณะผู้บริหาร นิติบุคคลจำพวกนี้มักถูกกำหนดให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

2.1.3 การกำหนดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล

อัตราภาษีเงินได้ที่อยู่ในทางวิชาการนั้น มีอยู่ 3 ประการ คือ

- (1) อัตราก้าวหน้า คือ มีเงินได้มากจะเสียภาษีในอัตราสูงขึ้นเรื่อย ๆ

(2) อัตราคงที่ คือ เสียภาษีอัตราเดียว

(3) อัตราถอยหลัง คือ มีเงินได้มากขึ้นก็เสียภาษีในอัตราต่ำเรื่อย ๆ

การจะเลือกอัตราภาษีเงินได้แบบใดในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น เป็นสิ่งที่ต้องพิจารณาถึงความเหมาะสมของสภาพทางเศรษฐกิจและสังคมของประเทศนั้น ๆ ไป

สำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นั้น เป็นที่ยอมรับกันว่า การเสียภาษีตามความสามารถที่จะเสีย (ability to pay) กล่าวคือ มีความสามารถที่จะเสียภาษีได้มากก็ต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้น แต่ถ้าบุคคลใดมีความสามารถในการเสียภาษีน้อยก็ต้องเสียในอัตราต่ำ ซึ่งก็คือ การเสียภาษีอัตราก้าวหน้านั่นเอง เหตุผลที่เป็นเช่นนี้ก็เพราะว่า ในทางเศรษฐศาสตร์เชื่อกันว่าอรรถประโยชน์ที่ได้รับจากเงินได้หน่วยสุดท้ายลดลง เมื่อเงินได้ของบุคคลเพิ่มขึ้น

กล่าวอีกนัยหนึ่ง เมื่อบุคคลมีรายได้ถึงระดับหนึ่ง จะมีความสามารถที่จะซื้อข้าวของเครื่องใช้ที่มีความจำเป็น เช่น เสื้อผ้า ที่อยู่ ยารักษาโรค หรือปัจจัย 4 ได้ การมีเงินได้ระดับนี้นักเศรษฐศาสตร์เชื่อว่าเป็นระดับที่อรรถประโยชน์ของเงินได้เกิดขึ้นสูงสุด แต่ถ้าหากว่าบุคคลนั้นมีรายได้สูงขึ้นมากกว่านี้ อรรถประโยชน์ของเงินได้จะลดลง เพราะบุคคลนั้นก็จะมีเงินได้ไปซื้อสิ่งที่ฟุ่มเฟือย ไม่สามารถใช้ประโยชน์ได้อย่างเต็มที่ เช่น โทรศัพท์มือถือราคาแพง ตู้เย็น เครื่องตกแต่งบ้าน เสื้อผ้าราคาแพง ๆ หรือรถยนต์หรู เป็นต้น จะเห็นว่าอรรถประโยชน์เริ่มลดลงเมื่อเงินได้สูงขึ้น ดังนั้น การที่บุคคลมีเงินได้สูงขึ้นก็ควรนำเงินได้ส่วนเกินอรรถประโยชน์สูงสุดเหล่านั้นมาเสียภาษีให้มากขึ้นนั่นเอง เพื่อที่รัฐจะได้นำเงินภาษีไปก่อให้เกิดประโยชน์อย่างอื่น

อย่างไรก็ดี การกำหนดอัตราภาษีเงินได้ของนิติบุคคลหาได้เป็นเช่นนั้นไม่ กลับเป็นที่ยอมรับกันว่าอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสมควรเป็นอัตราเดียวหรืออัตราคงที่ ซึ่งจะสูงหรือต่ำเท่าใดขึ้นอยู่กับระบบเศรษฐกิจของแต่ละประเทศ หรือการดำเนินนโยบายของรัฐบาล นั้นหมายความว่า นิติบุคคลใดทำกำไรได้มากก็เสียภาษีมากนั่นเอง ขึ้นอยู่กับความสามารถในการบริหารกิจการ หากนิติบุคคลใดไม่มีกำไรก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

อาจมีข้อสงสัยว่า เหตุใดการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจึงไม่ใช่โครงสร้างอัตราก้าวหน้าเช่นเดียวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หากใช้อัตราก้าวหน้าก็จะมีผลเป็นว่า นิติ

บุคคลที่มีกำไรสูงจะต้องเสียภาษีมาก ในอัตราที่สูงกว่านิติบุคคลที่มีกำไรน้อยนั้น ปัญหานี้คงต้องย้อนกลับไปพิจารณาเหตุผลบางประการของการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เหตุผลประการสำคัญอันหนึ่งก็คือว่า การที่รัฐเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราก้าวหน้าก็เพราะต้องการให้มีการกระจายรายได้ในบุคคลธรรมดาในตนเอง และไม่ต้องมีการให้มีการเหลื่อมล้ำ หรือมีช่องว่างระหว่างคนรวยและคนจนมากเกินไป จึงต้องเก็บภาษีคนรวยในอัตราที่สูงกว่าคนจน แต่สำหรับนิติบุคคลนั้น การจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าไม่ได้เป็นการสะท้อนความเหลื่อมล้ำของการกระจายรายได้ของบุคคลมากนัก²⁸ เพราะสุดท้ายแล้วเงินได้ของนิติบุคคลก็ต้องเป็นของบุคคลธรรมดาในรูปของเงินปันผล สิ่งที่ถูกต้องก็คือ ควรจะเน้นการกระจายรายได้ที่ระดับบุคคลธรรมดาเสียมากกว่า เมื่อบุคคลธรรมดาได้รับเงินปันผลจากนิติบุคคลไปแล้ว บุคคลใดได้รับเงินปันผลมากก็ต้องเสียภาษีในอัตราสูง บุคคลที่ได้รับเงินปันผลน้อยก็เสียภาษีในอัตราต่ำ จึงจะดูเป็นการเหมาะสมและเป็นธรรม ซึ่งในสมัยหนึ่งก่อนมีประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 10 เมื่อวันที่ 7 พฤศจิกายน พ.ศ. 2520 ประเทศไทยเคยเก็บภาษีนิติบุคคลในอัตราก้าวหน้า²⁹ แต่ก็ได้รับการยกเลิกไปโดยประกาศคณะปฏิวัติฉบับดังกล่าว เพราะเห็นว่าไม่เหมาะสม แต่ล่าสุดปรากฏว่าภาษีอัตราก้าวหน้าได้ปรากฏขึ้นมาอีกครั้งในประเทศไทยโดยกฎหมายระดับพระราชกฤษฎีกาเมื่อปี พ.ศ. 2547 กำหนดให้จัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลขนาดเล็กและขนาดกลาง³⁰ กล่าวคือบริษัทที่มีทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วไม่เกิน 5 ล้านบาท ให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วยภาษีอัตราก้าวหน้าสำหรับกำไรสุทธิดังต่อไปนี้

0-1,000,000 บาท	อัตราก้าวหน้า	15%
1,000,001 – 3,000,000 บาท	อัตราก้าวหน้า	25%
3,000,001 ขึ้นไป	อัตราก้าวหน้า	30%

อย่างไรก็ดี ภาษีเงินได้นิติบุคคลอัตราก้าวหน้านี้ได้ใช้ตั้งแต่วาระยะเวลาบัญญัติ 2547 เป็นต้นมาจนได้รับการแก้ไขเปลี่ยนแปลงโดยพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 530 พ.ศ. 2554 ซึ่ง

²⁸ ไกรยุทธ อธิบายคดีนี้, **ทฤษฎีภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทย**, หน้า 69.

²⁹ สุภรัตน์ คุ้มมนกุล, “ทฤษฎีภาษีเงินได้นิติบุคคล”, **สรรพากรศาสตร์**, หน้า 48

³⁰ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราร้อยภาษี (ฉบับที่ 431) พ.ศ. 2548

กำหนดให้บริษัทที่มีทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วไม่เกิน 5 ล้านบาท และต้องมีกำไรสุทธิไม่เกิน 30 ล้านบาทเท่านั้น จึงจะได้รับการลดอัตราภาษีให้ใช้อัตราดังนี้

150,001-1,000,000 บาท	อัตราภาษี	15%
1,000,001-30,000,000 บาท	อัตราภาษี	23%,20%

จะเห็นได้ว่าอัตราภาษีตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 530 นี้กำหนดให้ใช้เฉพาะกับบริษัทที่เป็นบริษัทขนาดเล็กและขนาดย่อมโดยแท้ ซึ่งบริษัทที่จะใช้อัตราก้าวหน้าเช่นนี้ได้จะต้องเป็นบริษัทที่มีกำไรสุทธิไม่เกิน 30 ล้านบาทเท่านั้น หากเกิน 30 ล้านบาทก็ไม่มีสิทธิเสียภาษีอัตราก้าวหน้าอันเป็นการช่วยธุรกิจขนาดเล็กให้เติบโต ซึ่งกรณีนี้อาจถือได้ว่าเป็นการเลือกปฏิบัติที่ขัดต่อหลักความเป็นกลางทางเศรษฐกิจอย่างเห็นได้ชัด

เหตุผลอีกประการหนึ่งที่สนับสนุนการจำกัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราคงที่ก็คือ การจำกัดเก็บภาษีอัตราก้าวหน้าอาจเป็นการทำโทษนิติบุคคลที่ตั้งใจประกอบการเป็นอย่างดี เพราะเมื่อตั้งใจประกอบธุรกิจก็จะมีเงินได้มาก เมื่อมีเงินได้มากกลับต้องเสียภาษีในอัตราที่สูง ดังนั้น จึงเกิดความไม่เป็นธรรมต่อนิติบุคคลนั้น และไม่เป็นการส่งเสริมให้นิติบุคคลตั้งใจบริหารงาน ผลที่สุดก็จะมีบริษัทใหญ่ ๆ เกิดขึ้นในประเทศ เพราะกลัวจะต้องเสียภาษีมาก ในขณะที่เดียวกัน บริษัทเล็ก ๆ ก็เกิดขึ้นมากมายเพื่อประโยชน์ในการลดฐานภาษีให้มีเงินได้น้อยลงในแต่ละนิติบุคคลนั่นเอง

อย่างไรก็ดี แม้ประเทศต่างๆ ในโลกส่วนใหญ่จะใช้อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลแบบอัตราคงที่ แต่มีบางประเทศใช้อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลแบบก้าวหน้า เช่น สหรัฐอเมริกา (0-38%) สวิสเซอร์แลนด์ (13-25%) สเปน (25-30%) มัลดีฟ (0-15%) คอสตาริกา (10-30%) บังคลาเทศ (0-45%) เป็นต้น แต่เหตุผลของการใช้อัตราก้าวหน้าของสหรัฐอเมริกามีผลมาจากแนวความคิดที่ถือว่านิติบุคคลแยกต่างหากเป็นอิสระจากผู้ถือหุ้น ทั้งมีความสามารถ สิทธิและหน้าที่ต่างๆ ตามกฎหมายเป็นของตนเอง และเงินปันผลที่ผู้ถือหุ้นได้รับก็มีได้ให้ผู้ถือหุ้นนำไปเครดิตภาษีแต่ประการใด³¹ ดังนั้น สหรัฐอเมริกาจึงเห็นว่านิติบุคคลก็ต้องอยู่บนหลักเรื่อง

³¹ William A. Klein, Joseph Bankman, *Federal income taxation*, (New York: Aspen Law & Business, 1997), p 26.

ความสามารถ (ability-to-pay) ในการเสียภาษีเช่นเดียวกับบุคคลธรรมดา อัตราภาษีแบบก้าวหน้าจึงมีความเหมาะสมมากที่สุด ขณะที่การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลอัตราก้าวหน้าของประเทศไทยมีได้อยู่บนฐานของแนวความคิดนี้แต่ประการใด เพราะมีเหตุผลจากการเลือกปฏิบัติกับบริษัทขนาดเล็กและขนาดย่อมให้เสียภาษีในอัตราต่ำกว่าบริษัททั่วไป ซึ่งขัดต่อหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีและเป็นทางเลือกปฏิบัติอย่างชัดเจน

2.2 หลักเกณฑ์ทั่วไปในการพิจารณานิติบุคคลในเครือเดียวกัน

หลักเกณฑ์ในการพิจารณาว่านิติบุคคลหนึ่งเป็นนิติบุคคลในเครือของอีกนิติบุคคลหนึ่งหรือไม่นั้น มีวัตถุประสงค์เพื่อค้นหาความจริงว่ามีการควบคุม จัดการ ร่วมกันหรือไม่ หากเป็นนิติบุคคลในเครือเดียวกันแล้ว การช่วยเหลือเกื้อกูลกันภายในกลุ่ม หรือการทำธุรกรรมกันภายในกลุ่มจะต้องพิจารณาให้มีความแตกต่างจากนิติบุคคลที่เป็นอิสระต่อกัน

2.2.1 การพิจารณาสัดส่วนการถือหุ้น

การถือหุ้นของนิติบุคคลเป็นตัวชี้วัดในเบื้องต้นว่า ผู้ถือหุ้นควบคุมนิติบุคคลผ่านทางที่ประชุมผู้ถือหุ้น ดังนั้น เกณฑ์ที่จะนำมาพิจารณาในเบื้องต้นที่นานาประเทศใช้พิจารณากันก็คือสัดส่วนผู้ถือหุ้น ซึ่งโดยทั่วไปมักแยกออกเป็น 2 เกณฑ์ ดังนี้

1) เกณฑ์จำนวนผู้ถือหุ้น หากผู้ถือหุ้นของนิติบุคคลหนึ่งจำนวนไม่ต่ำกว่า กึ่งหนึ่งเข้าถือหุ้นนิติบุคคลอีกนิติบุคคลหนึ่ง ให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่า นิติบุคคลทั้งสองเป็นนิติบุคคลในเครือเดียวกัน เหตุผลที่กำหนดจำนวนผู้ถือหุ้นก็เพราะการลงมติในนิติบุคคลบางมติใช้แบบหนึ่งคนหนึ่งเสียง (one man one vote) หากมีจำนวนผู้ถือหุ้นข้างมากก็จะสามารถควบคุมนิติบุคคลนั้นๆ ได้

2) เกณฑ์มูลค่าการถือหุ้น หากนิติบุคคลหนึ่งถือหุ้นโดยมีมูลค่าหุ้นเกินกึ่งหนึ่งในนิติบุคคลอีกนิติบุคคลหนึ่ง ให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่า นิติบุคคลทั้งสองเป็นนิติบุคคลในเครือเดียวกัน เหตุผลที่กำหนดมูลค่าการถือครองหุ้นก็เพราะการลงมติในนิติบุคคลบางมติจะใช้คะแนนเสียงตามสัดส่วนการถือครองหุ้น ดังนั้น หากมีการถือครองหุ้นข้างมากก็จะควบคุมบริษัทได้

2.2.2 การพิจารณาอำนาจในการควบคุมบริหารจัดการ

นอกจากการพิจารณาเรื่องผู้ถือหุ้นและสัดส่วนการถือครองหุ้นข้างต้นแล้ว อาจมีกรณีที่เป็นไปได้ว่า เมื่อพิจารณาตามจำนวนผู้ถือหุ้นและสัดส่วนการถือครองหุ้นแล้วไม่เกินกึ่งหนึ่ง แต่อำนาจในการควบคุมบริหารจัดการยังคงเป็นของนิติบุคคลอีกนิติบุคคลหนึ่ง เพราะเหตุว่า กรรมการผู้มีอำนาจจัดการของนิติบุคคลหนึ่งเป็นผู้ถือหุ้นข้างมากของนิติบุคคลอีกนิติบุคคลหนึ่ง หรือจำนวนกรรมการเกินกึ่งหนึ่งของนิติบุคคลหนึ่งเป็นกรรมการของนิติบุคคลอีกนิติบุคคลหนึ่ง เป็นต้น กรณีเหล่านี้ ก็อาจทำให้เห็นถึงการควบคุมของบริษัทใหญ่ตามความเป็นจริงได้

2.2.3 การพิจารณาตามกฎหมายภาษีอากรของไทย

คำว่านิติบุคคลในเครือเดียวกันนั้น ไม่ได้มีคำนิยามที่เป็นสากลจนถึงขนาดจะเป็นที่เข้าใจได้ทั่วไปนัก ขึ้นอยู่กับขอบเขตที่กำหนดไว้ในกฎหมายเสียมากกว่าว่าจะมีขอบเขตเพียงใด ตามประมวลรัษฎากรของไทยกำหนดนิยามคำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกัน” ไว้ว่า หมายถึง บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งแต่สองนิติบุคคลขึ้นไป ซึ่งมีความสัมพันธ์กันในลักษณะดังต่อไปนี้

- (1) ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนเกินกว่ากึ่งจำนวนผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลหนึ่ง เป็นผู้ถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนเกินกว่ากึ่งจำนวนผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่ง
- (2) ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลหนึ่งมีมูลค่าเกินกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด ถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งมีมูลค่าเกินกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด
- (3) นิติบุคคลหนึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งเกินกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด
- (4) บุคคลเกินกว่ากึ่งจำนวนกรรมการหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งมีอำนาจจัดการในนิติบุคคลหนึ่ง เป็นกรรมการหรือเป็นผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งมีอำนาจจัดการในอีกนิติบุคคลหนึ่ง

เมื่อพิจารณาจากความหมายของบริษัทและนิติบุคคลในเครือเดียวกันแล้ว จะเห็นได้ว่า กฎหมายไทยพิจารณาทั้งหลักเกณฑ์เรื่องสัดส่วนการถือหุ้นและอำนาจในการบริหาร

จัดการ หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้รับการครอบงำ หรือบริหารจัดการโดยอีกนิติบุคคลหนึ่ง ไม่ว่าจะโดยตรงหรือโดยอ้อม ก็อาจเรียกได้ว่าเป็นบริษัทหรือนิติบุคคลในเครือเดียวกันได้

อย่างไรก็ดี หากพิจารณาเปรียบเทียบกับหลักการบัญชีในการพิจารณานิติบุคคลในเครือเดียวกันแล้ว ก็อาจมีความแตกต่างอยู่บ้างในหลายประการโดยเฉพาะในประเด็นเรื่องการควบคุม ดังหัวข้อต่อไป

2.2.4 หลักเกณฑ์การพิจารณาบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยในทางบัญชี

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 44 เรื่องงบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ได้กำหนดวิธีในการพิจารณาบริษัทที่จะต้องจัดทำงบการเงินรวม โดยเน้นนิยามในเรื่องการควบคุม กล่าวคือ หากบริษัทใหญ่มีอำนาจในการควบคุมโดยการออกเสียงในบริษัทย่อย ไม่ว่าจะโดยตรงหรือโดยอ้อมเกินกว่ากึ่งหนึ่งของกิจการอื่น ให้ถือว่าบริษัทใหญ่ต้องจัดทำงบการเงินรวม ยกเว้นมีหลักฐานชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงของบริษัทใหญ่ที่เกินกึ่งหนึ่งนั้นไม่สามารถควบคุมกิจการได้³²

จะเห็นได้ว่า การจัดทำงบการเงินรวมเน้นในคำว่า “ควบคุม” เพราะแม้การออกเสียงจะเกินกว่ากึ่งหนึ่งแต่หากไม่มีอำนาจควบคุมก็ไม่จำเป็นต้องจัดทำงบการเงินรวม คำว่า “ควบคุม” ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าว หมายถึง อำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการเพื่อให้ได้มาเพื่อประโยชน์จากกิจกรรมต่างๆ ของกิจการนั้น

อย่างไรก็ดี หากบริษัทใหญ่มีอำนาจในการออกเสียงไม่เกินกึ่งหนึ่งในบริษัทย่อย นานบางกรณีมาตรฐานการบัญชีมีข้อสันนิษฐาน กรณีดังต่อไปนี้ ให้ถือว่าบริษัทใหญ่มีอำนาจในการควบคุมบริษัทย่อย

³² ย่อหน้า 13 มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 44 เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ

- 1) บริษัทที่มีอำนาจในการออกเสียงมากกว่ากึ่งหนึ่งเนื่องจากข้อตกลงที่มีกับผู้ถือหุ้นรายอื่น
- 2) บริษัทใหญ่มีอำนาจตามกฎหมายหรือตามข้อตกลงในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการอื่น
- 3) บริษัทใหญ่มีอำนาจในการแต่งตั้งหรือถอดถอนบุคคลส่วนใหญ่ในคณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารอื่นที่มีอำนาจเทียบเท่าคณะกรรมการบริษัท โดยที่คณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารอื่นนั้นมีอำนาจในการควบคุมกิจการ
- 4) บริษัทใหญ่มีอำนาจในการออกเสียงส่วนใหญ่ในการประชุมคณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารอื่นที่มีอำนาจเทียบเท่าคณะกรรมการบริษัท โดยที่คณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารอื่นนั้นมีอำนาจในการควบคุมกิจการ

จะเห็นได้ว่า ข้อกำหนดตามมาตรฐานการบัญชีมุ่งพิจารณาการ “ควบคุม” ในความเป็นจริงมากกว่าการควบคุมตามรูปแบบ เพราะหากได้ความว่าบริษัทใหญ่มีการควบคุมบริษัทอื่นไม่ว่าจะด้วยการออกเสียงในการประชุมผู้ถือหุ้น หรือการออกเสียงในการแต่งตั้งหรือถอดถอนกรรมการบริษัทแม้จำนวนหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงตามกฎหมายจะมีจำนวนไม่เกินกว่ากึ่งหนึ่งของบริษัทก็ไม่ทำให้บริษัทใหญ่พ้นจากการจัดทำงบการเงินรวมไปได้

การควบคุมบริษัทอื่นสามารถควบคุมได้ทั้งทางตรงหรือทางอ้อมก็ได้ เช่น การควบคุมบริษัทอื่นผ่านผู้ถือหุ้นที่เป็น Nominee หรือควบคุมคณะกรรมการส่วนใหญ่ของอีกบริษัทหนึ่ง³³

2.2.5 เหตุผลในการเลือกประกอบกิจการโดยตั้งนิติบุคคลในเครือเดียวกัน

³³ วรศักดิ์ ทุมมานนท์, งบการเงินรวมและปัญหาการจัดทำงบการเงินรวม, พิมพ์ครั้งที่ 3. (กรุงเทพ: ธรรมนิติ เพรส, 2549), หน้า 68-69.

เหตุผลในการจัดตั้งนิติบุคคลในเครือเดียวกันนั้น มีอยู่มากมายหลายเหตุผล ขึ้นอยู่กับสภาพทางเศรษฐกิจ หรือปัญหาในการบริหารนิติบุคคล ผู้เขียนขอยกขึ้นอธิบายเป็น ตัวอย่าง ดังนี้

(1) เพื่อประกอบกิจการที่อยู่นอกเหนืออำนาจของนิติบุคคลนั้น ในบางกรณี การเลือกจัดตั้งนิติบุคคลในเครือเดียวกันก็เพราะเหตุว่า นิติบุคคลนั้นไม่มีอำนาจในการประกอบกิจการเนื่องจากไม่ได้มีปรากฏอยู่ในหนังสือบริคณห์สนธิของบริษัท เช่น บริษัทประกอบรถยนต์ ซึ่งมีวัตถุประสงค์ในการประกอบรถยนต์จำหน่าย แต่ไม่ได้มีอำนาจในการให้บริการขนส่งรถยนต์ บริษัทประกอบรถยนต์จึงตั้งบริษัทลูกขึ้นมาเพื่อประกอบกิจการรับขนส่งรถยนต์ เป็นต้น

(2) เพื่อขยายกิจการออกนอกพื้นที่ กรณีนี้เป็นการขยายบริษัท และบริษัทไม่ต้องการที่จะตั้งสาขาในอีกพื้นที่หนึ่ง เพราะไม่มีความสะดวกในการบริหารงานที่อยู่คนละพื้นที่ จึงตั้งบริษัทในเครือเดียวกันเพื่อความอิสระในการบริหารงาน

(3) เพื่อแยกส่วนงานที่มีลักษณะเอกเทศของนิติบุคคลนั้น ในบางบริษัทอาจมีส่วนงานหรือการผลิตสินค้าเฉพาะอย่างที่สามารถแยกธุรกิจออกไปได้ บริษัทก็อาจพิจารณาแยกบริษัทออกไปเพื่อความ เป็นระเบียบเรียบร้อย

(4) เพื่อกระจายกำลังพนักงานและผู้บริหาร เหตุผลหนึ่งที่บริษัทใหญ่ ๆ ที่มีพนักงานที่มีความสามารถหลายคนพิจารณาเห็นแล้วพนักงานบริษัทที่มีความสามารถสูงหลายคน การที่บุคคลมีความสามารถอยู่ในที่เดียวกันมาก จะทำให้บริษัทได้รับประโยชน์ไม่เต็มที่ จึงต้องมีการกระจายงานออกมาเป็นบริษัทย่อย และรับผิดชอบเป็นส่วน ๆ ไป

(5) เพื่อประหยัดภาษีอากร เหตุผลนี้อาจมีทั้งแง่มุมที่ชอบด้วยกฎหมาย และไม่ชอบด้วยกฎหมาย บางบริษัทเลือกที่จะตั้งบริษัทลูกเพื่อวัตถุประสงค์ในการให้บริษัทแม่กู้ยืมเงิน เพื่อบริษัทแม่จะได้เสียภาษีน้อยลง ในส่วนของการเลี่ยงภาษีโดยใช้บริษัทในเครือเดียวกัน ผู้เขียนจะกล่าวต่อไป

(6) การตั้งบริษัทตัวกลาง หรือ Holding Company ก็เพื่อเป็นบริษัทที่ควบคุมบริษัทลูกทั้งหลายอีกชั้นหนึ่งต่อจากบริษัทแม่ ซึ่ง Holding Company นี้ มักจะไม่ได้ประกอบ

กิจการอะไร แต่จะมีรายได้เป็นเพียงเงินปันผลจากบริษัทลูก เหตุผลในการตั้ง Holding Company อาจแตกต่างกันไป เช่น บริษัทแม่อยู่ต่างประเทศ จึงต้องตั้ง Holding Company เพื่อดูแลกิจการโดยตรง หรือในบางกรณีเป็นไปเพื่อเก็บกักทุนไว้ใน Holding Company ก่อนจะนำไปใช้ประโยชน์อย่างอื่นนั่นเอง

(7) เพื่อเป็นการกระจายความเสี่ยง³⁴ เพราะเหตุว่าบริษัทที่มีขนาดใหญ่มากย่อมมีความเสี่ยงต่อการล้มละลายมาก เพราะบริษัทใหญ่มักมีรายจ่ายมากตามขนาดของบริษัท ดังนั้น เจ้าหนี้ของบริษัทใหญ่จึงสามารถเรียกให้ชำระหนี้ได้ตามสินทรัพย์ที่บริษัทใหญ่มีอยู่ซึ่งคิดราคาเป็นเงินได้มากเช่นกัน แต่ถ้ามีการนำเงินของบริษัทใหญ่ไปลงทุนตั้งบริษัทลูกความเสี่ยงในการล้มละลายก็จะน้อยลงไป

2.3 วิธีการจัดเก็บภาษีของนิติบุคคลในเครือเดียวกัน

2.3.1 วิธีแยกกันเสียภาษีเป็นรายนิติบุคคล

นิติบุคคลในเครือเดียวกันนั้น แม้จะมีความควบคุมการบริหารจัดการโดยนิติบุคคลใหญ่ (บริษัทแม่) แต่ทุกนิติบุคคลก็ยังคงมีตัวตนตามกฎหมายแยกกัน ดังนั้น นิติบุคคลเหล่านี้ก็มีหน้าที่แยกกันในการรับผิดชอบเสียภาษีเงินได้ โดยแนวความคิดนี้เป็นแนวความคิดที่ยึดความเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายมากกว่าการคำนึงถึงด้านหน่วยทางเศรษฐกิจเดียวกัน เนื่องจากเมื่อกฎหมายกำหนดให้นิติบุคคลต้องแยกออกจากผู้ถือหุ้นแล้ว นิติบุคคลต่างๆ ก็สมควรจะมีสิทธิและหน้าที่ต่างๆ เป็นของตนเองโดยไม่ต้องพึ่งพาผู้ถือหุ้นที่เป็นบริษัทแม่อีกต่อไป แนวคิดนี้จึงปฏิเสธการเสียภาษีแบบรวมกลุ่มนิติบุคคลในเครือเดียวกัน เนื่องจากเห็นว่าไม่เป็นธรรมกับนิติบุคคลอื่นๆ เพราะนิติบุคคลอื่นที่ไม่มีบริษัทในเครือเดียวกันไม่อาจได้รับการช่วยเหลือจากบริษัทใดๆ ได้เลย

แนวทางในการจัดเก็บภาษีด้วยวิธีการแยกกันเสียเป็นรายนิติบุคคล ก็เหมือนกันกับบริษัทที่เป็นอิสระต่อกันทุกประการ กล่าวคือ ต้องมีการคำนวณเงินได้ทางบัญชี และ

³⁴ Stephen A. Lind, Stephen Schwarz, Danaiel J. Lathrope and Joshua D.

Rosenberg, *Fundamentals of Corporate Taxation: Case and Materials*, 4th ed., (New York: The Foundation press, 1997) p. 634.

ปรับบัญชีให้เป็นไปตามกฎหมายภาษีอากร หักค่าใช้จ่ายที่สามารถหักได้ คงเหลือเป็นกำไรสุทธิก่อนเสียภาษี และนำกำไรสุทธิไปเสียภาษีตามอัตราเดียวกันกับนิติบุคคลที่เป็นอิสระต่อกัน ตัวอย่างที่เห็นได้ชัดคือภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทย ที่กำหนดให้นิติบุคคลต้องเสียภาษีแยกกันไม่อาจนำรายการระหว่างกันมาช่วยเหลือใดๆ กันได้เลย โดยเฉพาะอย่างยิ่งในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลมาตรา 65 ตรี (13) กฎหมายกำหนดห้ามนิติบุคคลหักรายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อกำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ ซึ่งหมายความว่ารายจ่ายที่เป็นรายจ่ายของกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกันก็ไม่อาจนำมาหักเป็นรายจ่ายได้แต่ประการใด เป็นการแสดงให้เห็นได้ชัดเจนว่าแนวความคิดทางกฎหมายของไทยไม่ยินยอมให้นิติบุคคลในเครือเดียวกันช่วยเหลือกันได้

อย่างไรก็ดี ในประเทศต่างๆ มักมีกฎหมายพิเศษสำหรับการบรรเทาภาระต่างๆ ของผู้เสียภาษีที่เป็นนิติบุคคลในเครือเดียวกัน เช่น สหราชอาณาจักรอังกฤษ กฎหมายกำหนดให้บริษัทในเครือเดียวกันที่ถือหุ้นระหว่างกันเกินกว่า 75% สามารถช่วยเหลือกันภายในกลุ่มได้โดยการโอนผลขาดทุนของตนเองไปหักล้างกับบริษัทในเครือเดียวกันที่มีผลกำไรได้ อันเป็นการบรรเทาภาระภาษี³⁵ นอกจากนี้ยังยกเว้นภาษีเงินปันผลระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน³⁶ ขณะที่ประเทศในแถบสแกนดิเนเวีย เช่น สวีเดน ฟินแลนด์ กำหนดให้นิติบุคคลที่มีผลกำไรมากสามารถโอนผลกำไรของตนเองไปหักล้างกับบริษัทในเครือเดียวกันที่ประสบภาวะขาดทุนหรือแม้มิได้ขาดทุนก็ได้³⁷ โดยกำหนดให้ยกเว้นภาษีเงินปันผลได้ด้วย และนอกจากนี้ยังกำหนดให้รายจ่ายร่วมกันของบริษัทในเครือเดียวกันสามารถนำไปเฉลี่ยกันภายในกลุ่มได้³⁸

สำหรับประเทศไทยนั้น ไม่มีบทบัญญัติเพื่อบรรเทาภาระภาษีของบริษัทในเครือเดียวกันอย่างชัดเจนมากนัก แต่มักจะมีการบรรเทาภาระภาษีแทรกอยู่ในกฎหมายลำดับรองมากกว่า โดยบทบรรเทาภาระภาษีของบริษัทในเครือเดียวกันเท่าที่ปรากฏ ได้แก่

³⁵ Inland Revenue, “Consolidation a Guide to Consolidation for Groups of Companies”, *Inland Revenue Service*, (August, 2002): 3.

³⁶ Ibid, p.8

³⁷ Bertil Wiman, “Group Taxation: Sweden”, in *Cahiers de Droit Fiscal international*, Vol. 89b, (Vienna: International Fiscal Association, 2004) pp.640-641.

³⁸ Ibid, 642.

1) การยกเว้นภาษีเงินปันผลระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน

มาตรา 65 ทวิ (10) กำหนดให้บริษัทจำกัดซึ่งถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผล และบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลไม่ได้ถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้รับเงินปันผลไม่ว่าโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อม **ไม่ต้องนำเงินปันผลที่ได้จากบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม และเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้ามารวมคำนวณเป็นรายได้** ทั้งนี้ การถือหุ้นหรือหน่วยลงทุนที่ก่อให้เกิดเงินปันผลและเงินส่วนแบ่งกำไรนั้น ต้องมีการถือหุ้นไว้อย่างน้อยตั้งแต่ 3 เดือนขึ้นไปนับแต่วันที่ได้หุ้นหรือหน่วยลงทุนนั้นมาจนถึงวันมีเงินได้ หรือได้โอนหุ้นหรือหน่วยลงทุนนั้นไปก่อนสามเดือนนับแต่วันที่เงินได้

จะเห็นได้ว่าการยกเว้นภาษีเงินปันผลกรณีนี้กำหนดอัตราส่วนการถือหุ้นระหว่างบริษัทในเครือเดียวกันไว้เพียงร้อยละ 25 แต่ขอให้สังเกตว่ากฎหมายกำหนดไว้ร้อยละ 25 ของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงซึ่งหากบริษัทมีหุ้นชนิดอื่นที่ไม่มีสิทธิออกเสียงก็ไม่อาจนับรวมสัดส่วนการถือหุ้นได้ ซึ่งวัตถุประสงค์ของกฎหมายมาตรานี้ก็เพื่อเป็นการลดความซ้ำซ้อนของเงินปันผลระหว่างบริษัทนั่นเอง มิได้มีวัตถุประสงค์ในการบรรเทาภาระภาษีของกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกันแต่ประการใด

2) การยกเว้นภาษีสำหรับการโอนกิจการบางส่วนให้แก่กัน

พระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ฉบับที่ 516 พ.ศ. 2554 ซึ่งบัญญัติยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์แห่งประมวลรัษฎากร ให้แก่ผู้ประกอบการซึ่งเป็นบริษัทมหาชนจำกัดหรือบริษัทจำกัดที่เป็น **บริษัทในเครือเดียวกัน** สำหรับมูลค่าของฐานภาษี รายรับ หรือการกระทำตราสารที่เกิดขึ้นหรือเนื่องมาจากการที่ผู้ประกอบการดังกล่าวโอนกิจการบางส่วนให้แก่กัน ตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด ทั้งนี้ สำหรับการโอนกิจการที่ได้กระทำตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 เป็นต้นไป

“บริษัทในเครือเดียวกัน” หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกันตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร และให้หมายความรวมถึงบริษัทผู้โอนกิจการถือหุ้นในบริษัทที่ถือหุ้นในบริษัทผู้รับโอนกิจการอีกทอดหนึ่งต่อเนื่องกันโดยการถือหุ้นของ บริษัทดังกล่าวมีจำนวนไม่น้อยกว่า ร้อยละห้าสิบของจำนวนหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงทั้งหมดของ บริษัทที่ถูกถือหุ้นนั้น ทั้งนี้ ความเป็นบริษัทในเครือเดียวกันจะต้องเป็นอยู่ต่อไปไม่น้อยกว่าหกเดือน นับแต่วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการโอนกิจการบางส่วนให้แก่กัน

3) การยกเว้นภาษีสำหรับกำไรสุทธิของสถานฝึกอบรมลูกจ้างของ บริษัทในเครือเดียวกัน

พระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ฉบับที่ 284 พ.ศ. 2538 กำหนดให้ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ดังนี้

(1) กำไรสุทธิที่ได้จากกิจการสถานฝึกอบรมเพื่อพัฒนาฝีมือแรงงานของลูกจ้างของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นหรือของบริษัทหรือ **ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกัน**

(2) เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการตาม (1)

ทั้งนี้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามวรรคหนึ่ง จะต้องมิได้ประกอบกิจการอื่นนอกจากกิจการสถานฝึกอบรมเพื่อพัฒนาฝีมือแรงงาน

จะเห็นได้ว่า กฎหมายภาษีอากรของไทยมีการคำนึงถึงความเป็นนิติบุคคลในเครือเดียวกันอยู่บ้าง โดยกำหนดให้ยกเว้นภาษีบางอย่างของบริษัทในเครือเดียวกัน อาจถือเป็นจุดเริ่มต้นของประเทศไทยที่จะมีกฎหมายภาษีอากรที่สอดคล้องกับแนวปฏิบัติของต่างประเทศเกี่ยวกับนิติบุคคลในเครือเดียวกัน

2.3.2 วิธีการรวมกลุ่มกันเสียภาษี

การรวมกลุ่มกันเสียภาษี และการบรรเทาภาระภาษีภายในกลุ่มนั้น หลายๆ ประเทศได้ใช้มาตรการนี้ควบคู่ไปกับวิธีแยกกันเสียภาษีเป็นรายนิติบุคคล โดยกำหนดให้เป็นมาตรการทางเลือก หากนิติบุคคลในเครือเดียวกันกลุ่มใดเห็นว่า วิธีการเสียภาษีแบบรวมกลุ่มจะเป็นประโยชน์แก่ตนมากกว่า ก็เลือกเสียภาษีด้วยวิธีนี้ได้

ในการรวมกลุ่มกันเสียภาษีนี้นี้แต่ละประเทศก็กำหนดกฎเกณฑ์ที่แตกต่างกันไปด้วยได้กล่าวในบทที่ 3 แต่หลักการรวมกันก็เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีภายในกลุ่ม ด้วยแนวความคิดทางเศรษฐศาสตร์ที่เชื่อว่า นิติบุคคลในเครือเดียวกันเป็นหน่วยทางเศรษฐศาสตร์เดียวกันเพียงหน่วยเดียว³⁹ ดังนั้น ธุรกรรมที่กระทำกันภายในกลุ่มและมีเงินได้เกิดขึ้น จึงควรได้รับการยกเว้นภาษี และจะคิดภาษีก็ต่อเมื่อมีการทำธุรกรรมภายนอกกลุ่ม

วิธีการรวมกลุ่มกันเสียภาษีมักจะกำหนดสัดส่วนการควบคุมนิติบุคคลในเครือเดียวกันไว้ด้วยอัตราส่วนการควบคุมที่สูงกว่าอัตราส่วนของการพิจารณาเรื่องนิติบุคคลในเครือเดียวกันเสมอ โดยเห็นว่าเหตุในการรวมนิติบุคคลเพื่อเสียภาษีโดยบริษัทแม่เพียงบริษัทเดียวจะต้องไม่มีความแตกต่างจากการบริหารงานในรูปของสาขามากนัก

2.3.3 วิธีการไม่เก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

แนวความคิดในการไม่จัดเก็บภาษีเงินได้ในระดับนิติบุคคลปรากฏอยู่ในกฎหมายของหลายๆ ประเทศในโลก โดยแนวความคิดนี้เกิดขึ้นหลังจากที่มีการบัญญัติกฎหมายว่าด้วยบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขึ้นมาเป็นบุคคลสมมติตามกฎหมาย นักวิชาการทางด้านภาษีอากรต่างก็ให้ความเห็นในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลไว้หลายวิธีการ

วิธีการนี้ ก็คือการไม่เก็บภาษีนิติบุคคลเลย แต่จะเก็บภาษีสุดท้ายที่บุคคลธรรมดาได้รับเงินกำไรหรือเงินปันผลจากนิติบุคคล ซึ่งเหมาะสำหรับดินแดนที่มีจำนวนนิติบุคคลน้อย ไม่ซับซ้อนยุ่งยาก เหตุผลสนับสนุนในการเลือกวิธีการจัดเก็บภาษีนี้นี้ มาจากแนวคิดที่ว่า นิติบุคคลเป็นเพียงบุคคลที่สมมติขึ้นมาจากบุคคลธรรมดา กลุ่มหนึ่ง รายได้ที่แท้จริงของนิติบุคคลจะถูกส่งผ่าน (Pass Through) ไปยังบุคคลธรรมดาในท้ายที่สุด ดังนั้นเพื่อไม่ให้เกิดความซ้ำซ้อนในเชิงเศรษฐศาสตร์ของการจัดเก็บภาษี จึงควรจัดเก็บภาษีที่

³⁹ R. David Wheat, "Certain Major Changes to the Consolidated Return Regulation Since 1986 : an overview, Practising Law Institute : Tax Law and Practice, (october-november, 2005): 905.

บุคคลธรรมดา ไม่ควรจัดเก็บที่นิติบุคคล ปัจจุบัน สหรัฐอเมริกา ได้นำหลักการส่งผ่าน (Pass Through) นี้ไปใช้กับนิติบุคคลขนาดเล็ก (S Corporation) เพื่อจัดเก็บภาษีกับบุคคลธรรมดา

วิธีการใช้การจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทโดยวิธีการ pass-through entity ในสหรัฐอเมริกา จะใช้กับห้างหุ้นส่วน (Partnerships) ห้างหุ้นส่วนจำกัด ความรับผิด (Limited Liability Partnerships) ห้างหุ้นส่วนจำกัด (Limited Partnerships) บริษัท จำกัดความรับผิด (Limited Liability Company) และบริษัท S (S corporations) เป็นต้น โดย หน่วยภาษีเหล่านี้จะต้องคำนวณรายรับและรายจ่ายของกิจการแล้วหักกลบลบกันตามกฎหมาย ภาษีอากร (adjustment) เมื่อได้กำไรสุทธิของกิจการแล้วให้แบ่งปันส่วนตามสัดส่วนการลงทุน ในกิจการตามที่ได้ทำสัญญาจัดตั้งกิจการไว้ เมื่อหุ้นส่วนได้รับกำไรสุทธิแล้วก็ต้องนำไปรวมกับ เงินได้อื่นๆ ของตนเพื่อคำนวณภาษี

จะเห็นได้ว่าวิธีการคำนวณภาษีของกิจการที่เสียภาษีแบบ Pass-through หรือ Fiscally Transparent นี้จะยอมรับความมีตัวตนทางกฎหมายของกิจการ กล่าวคือ ให้กิจการคำนวณกำไรสุทธิของกิจการเสียก่อน เสร็จแล้วจึงค่อยนำกำไรสุทธิไปแบ่งปันกันระหว่าง หุ้นส่วน มิใช่กรณีไม่ยอมรับความเป็นนิติบุคคล เพราะหากไม่ยอมรับความเป็นนิติบุคคลแล้ว ผู้ เป็นหุ้นส่วนจะต้องนำรายรับและรายจ่ายของกิจการไปแบ่งปันกันตามสัดส่วนเพื่อคำนวณเงินได้ ของหุ้นส่วนแต่ละคน ซึ่งถือว่าเป็นการประสานให้กฎหมายห้างหุ้นส่วนบริษัทมีความสัมพันธ์กับ กฎหมายภาษีอากรอย่างลงตัว

กรณีนิติบุคคลในเครือเดียวกัน ตามวิธีการไม่จัดเก็บภาษีก็อาจเป็น วิธีการหนึ่งที่สมควรพิจารณานำไปใช้เช่นกัน แต่ในทางปฏิบัติ ก็อาจเกิดปัญหาในเรื่องของการกัก เก็บกำไรเอาไว้ที่นิติบุคคลไม่ยอมจ่ายไปยังบุคคลธรรมดา ซึ่งอาจทำให้รัฐต้องเสียรายได้ไป หาก จะใช้มาตรการนี้ต้องมีกฎหมายหรือมาตรการบังคับให้มีการจ่ายกำไรตามสมควร

2.4 ความสัมพันธ์ระหว่างการจัดเก็บภาษีเงินได้ของนิติบุคคลในเครือเดียวกันกับหลักการ ไม่คำนึงถึงสภาพนิติบุคคล (Piercing the Corporate Veil)

หลักการไม่คำนึงถึงสภาพนิติบุคคล (Piercing the Corporate Veil) เป็นหลักการเกี่ยวกับ กฎหมายบริษัทที่สร้างขึ้นโดยคำพิพากษาของศาลก่อนที่จะได้รับการบัญญัติเป็นกฎหมาย ซึ่ง

ปรากฏอยู่ในหลายประเทศ เช่น เยอรมนี สหรัฐอเมริกา และอังกฤษ โดยศาลทั้งหลายได้วินิจฉัยแยกเว้นความรับผิดแบบจำกัดจำนวนของผู้ถือหุ้น โดยเฉพาะในกรณีที่ผู้ถือหุ้นกระทำการโดยไม่สุจริต

เยอรมนีพัฒนาหลักการไม่คำนึงถึงสภาพนิติบุคคล โดยศาลได้วินิจฉัยคดี เมื่อวันที่ 16 กุมภาพันธ์ 2481 ว่า การเอาทรัพย์สินส่วนตัวเข้ามาปะปนในกิจการของบริษัทจนแยกไม่ออกว่ากิจการใดเป็นของตนเองหรือเป็นของบริษัท โดยมีเจตนาที่ไม่คำนึงถึงความเป็นบริษัท เมื่อบริษัทมีหนี้จึงต้องรับผิดชอบเป็นการส่วนตัวด้วย⁴⁰

สหราชอาณาจักรอังกฤษนั้น ศาลสูงและศาลอุทธรณ์ได้เคยวินิจฉัยไว้ในคดี Salomon VS. Salomon Co., Ltd เมื่อปี ค.ศ. 1897 ซึ่งมีข้อเท็จจริงว่า บริษัท Salomon จำกัด ถูกฟ้องให้ล้มละลายเพื่อยึดทรัพย์สินทั้งหมดออกขายทอดตลาดเพื่อนำเงินมาชำระคืนแก่เจ้าหนี้ แต่ปรากฏว่า Mr. Aron Salomon ผู้ถือหุ้นและกรรมการบริษัทได้จัดตั้งบริษัทขึ้นมาใหม่อีกบริษัทหนึ่งและยกย้ายถ่ายเททรัพย์สินของบริษัท Salomon จำกัดไปยังบริษัทใหม่ จนบริษัท Salomon จำกัดไม่เหลือทรัพย์สินที่จะชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ ศาลอุทธรณ์ได้วินิจฉัยวางหลักว่า Mr. Salomon ได้กระทำการละเมิดต่อหลักเอกสิทธิของการเป็นนิติบุคคล (privileges of incorporation) และหลักการจำกัดความรับผิด (limited liability) ของบริษัท ซึ่งรัฐสภาได้ออกกฎหมายฉบับนี้โดยมีเจตนาให้ใช้บังคับกับผู้ถือหุ้นที่กระทำการโดยสุจริตเท่านั้น⁴¹ ถือได้ว่าบริษัทเป็นทรัพย์สินของ Mr. Salomon และผูกพัน Mr. Salomon ให้ต้องรับผิดในหนี้สินของบริษัทด้วย หลังจากนั้น ศาลอังกฤษก็ได้วินิจฉัยคดีต่างๆ โดยอาศัยหลักในเรื่องการไม่คำนึงถึงสภาพนิติบุคคลอีกหลายคดีในเวลาต่อมา

สหรัฐอเมริกา มีหลายคดีที่เกี่ยวข้องกับหลักดังกล่าว เช่น คดี Vitoria Elevator Co. VS. Meriden Grain Co., Inc.⁴² เกี่ยวกับหลักการไม่คำนึงถึงสภาพความเป็นนิติบุคคลจะใช้ได้เมื่อมี

⁴⁰ พิชัย พันธภัย, ศาลไทยไม่ยอมรับหลัก Piercing the Corporate Veil จริงหรือ, **วารสารศาลยุติธรรมปริทัศน์**, (สิงหาคม, 2550): 31.

⁴¹ Salomon Vs. Salomon co., Ltd. (1895) 2 Ch. 323.

⁴² Victoria Elevator Co. V. Meriden Grain Co. Inc. Supreme Court of Minesota 283 N.M.2d 509 (Minn.1979) อ้างถึงใน สรวิศ ลิ้มรังษี, สัมผัสคดีต่างประเทศ: เจาะมานิติ

ปัจจัยต่างๆ เช่น การละเลยที่จะให้ความสำคัญกับแบบพิธีของนิติบุคคล การไม่จ่ายเงินปันผล ความมีหนี้สินล้นพ้นตัวของบริษัทลูกหนึ่งขณะทำธุรกรรม การยกย้ายเงินโดยผู้ถือหุ้นรายใหญ่ การไม่จัดทำบัญชีบริษัท และการมีบริษัทเพียงเพื่อใช้ทำธุรกรรมส่วนบุคคล เป็นต้น นอกจากนี้ยังต้องปรากฏองค์ประกอบของความไม่เป็นธรรมพื้นฐานอีกด้วย คดีนี้ จำเลยให้บริษัทยืมเงินและทรัพย์สิน รวมถึงวิธีการรอกแบบแสดงรายการเสียภาษีและการเคลื่อนย้ายเงินเข้าออกจากธุรกิจของบริษัทกับจำเลยหาได้แยกความแตกต่างระหว่างทรัพย์สินที่จำเลยเป็นเจ้าของกับทรัพย์สินของบริษัทไม่ เมื่อจำเลยไม่ได้ปฏิบัติต่อบริษัทให้มีสภาพบุคคลแยกต่างหากจากจำเลย จำเลยจึงไม่อาจอ้างความคุ้มกันจากความรับผิดชอบจำกัดของบริษัทเพื่อปฏิเสธความรับผิดชอบส่วนตัวได้

กล่าวโดยสรุป หลักการไม่คำนึงถึงสภาพนิติบุคคลเป็นหลักการในการยกเว้นเรื่องความรับผิดชอบแบบจำกัดจำนวนของผู้ถือหุ้นของบริษัทหรือนิติบุคคล เมื่อเกิดข้อเท็จจริงบางอย่างที่ไม่สุจริตของผู้ถือหุ้น และผู้ถือหุ้นเองก็มิได้แสดงให้เห็นถึงเจตนาที่แท้จริงในการแบ่งแยกความเป็นนิติบุคคลออกจากตัวผู้ถือหุ้นเองอย่างเด็ดขาด หรืออีกนัยหนึ่ง กฎหมายบริษัทประสงค์ให้ผู้ถือหุ้นกับบริษัทจะต้องแยกออกกันโดยอิสระตามกฎหมาย หากไม่มีพฤติการณ์ในการแยกกันดังกล่าวในทางปฏิบัติแล้ว ผู้ถือหุ้นก็อาจอ้างการรับผิดชอบจำกัดจำนวนตามที่กฎหมายบริษัทรับรองไว้

ลักษณะของพฤติกรรมที่ไม่สุจริตของบริษัทและผู้ถือหุ้นที่ศาลได้วินิจฉัยไว้เพื่อยกเว้นความรับผิดชอบแบบจำกัดจำนวนของผู้ถือหุ้น พอสรุปได้เป็นสาระสำคัญ ได้แก่

- 1) เมื่อบริษัทในเครือได้ดำเนินธุรกิจในลักษณะที่ไม่เป็นธรรม ตัวอย่างเช่น มีข้อตกลงระหว่างบริษัทแม่และบริษัทในเครือให้นำกำไรจากการประกอบการสะสมไว้ในบริษัทแม่ ส่วนผลขาดทุนเก็บไว้ในบริษัทในเครือ
- 2) เมื่อบริษัทในเครือดำเนินธุรกิจในลักษณะที่เป็นส่วนหนึ่งของบริษัทแม่อย่างสม่ำเสมอ
- 3) การไม่ประกาศจ่ายเงินปันผลแก่ผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นการแสดงให้เห็นถึงการไม่สนใจเงินปันผลของผู้ถือหุ้นซึ่งผิดวิสัยของนักลงทุนทั่วไป

4) เมื่อบริษัทแม่และบริษัทในเครือประกอบธุรกิจในด้านลักษณะเดียวกันอย่างมีนัยสำคัญ โดยบริษัทในเครือมีทุนจดทะเบียนที่ต่ำกว่าเกินกว่าสมควร

5) เมื่อการทำธุรกรรมไม่มีความชัดเจนว่าธุรกรรมใดเป็นของบริษัทแม่และธุรกรรมใดเป็นของบริษัทในเครือเดียวกัน

6) มีลักษณะของท่อน้ำเลี้ยงระหว่างบริษัทแม่กับบริษัทลูก

7) ปฏิบัติกับสินทรัพย์ของบริษัทลูกเสมือนเป็นทรัพย์สินของผู้ถือหุ้น

สำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในเครือเดียวกันนั้น โดยทั่วไป การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลแบบรวมกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกัน หรือการบรรเทาภาระต่างๆ ภายในกลุ่มบริษัทในเครือจะมีลักษณะเป็นไปในแนวทางที่เป็นคุณแก่นิติบุคคลในเครือเดียวกัน เพราะกำหนดให้บริษัทในเครือสามารถโอนผลกำไรและผลขาดทุนระหว่างกัน รวมถึงการไม่จัดเก็บภาษีเงินได้จากรายการระหว่างกัน แต่หลักการไม่คำนึงถึงสภาพนิติบุคคลนั้นหากพิจารณาคำพิพากษาของศาลจะมีลักษณะเป็นโทษต่อผู้ถือหุ้น กล่าวคือ หากผู้ถือหุ้นไม่แยกความเป็นอิสระระหว่างผู้ถือหุ้นกับบริษัทออกจากกันอย่างแท้จริง ผู้ถือหุ้นก็ไม่อาจใช้ประโยชน์จากกฎหมายในเรื่องความรับผิดชอบของผู้ถือหุ้นต่อบริษัท แต่จะต้องรับผิดชอบไม่จำกัดจำนวน

หากพิจารณาโดยรอบคอบแล้ว ลักษณะของหลักการไม่คำนึงถึงสภาพนิติบุคคล จะสอดคล้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ของบริษัทประเภท Limited Liability Company หรือ S Corporation เสียมากกว่าที่จัดเก็บภาษีที่ผู้เป็นหุ้นส่วน หรือ Pass-through entity ที่จัดเก็บภาษีจากผู้เป็นหุ้นส่วนก็เพราะการที่บริษัทเหล่านี้ มักมีผู้ถือหุ้นจำนวนน้อยเพียง 1- 2 คน และการบริหารกิจการของบริษัทเหล่านี้ก็มักจะบริหารโดยผู้ถือหุ้นซึ่งไม่มีความแตกต่างจาก ห้างหุ้นส่วนจำกัด หรือห้างหุ้นส่วนสามัญ มากนัก และเพื่อไม่ให้เกิดความซ้ำซ้อนของภาษีเงินปันผลจึงกำหนดให้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือผู้ถือหุ้นนำกำไรของบริษัทไปเสียภาษีในระดับบุคคลธรรมดา คือ ผู้ถือหุ้นจะเป็นการเหมาะสมที่สุด

ดังนั้น หลักการไม่คำนึงถึงสภาพนิติบุคคลจะนำมาใช้ในภาษีเงินได้นิติบุคคลของนิติบุคคลในเครือเดียวกันได้ 2 แนวทางด้วยกัน

แนวทางที่ 1 การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลแบบรวมกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกันจะเป็นหลักฐานประการหนึ่งในการแสดงให้เห็นว่า บริษัทในเครือเดียวกันมิได้แยกออกจากกันอย่างแท้จริงในการบริหารจัดการ อย่างไรก็ตาม การพิจารณาในประเด็นนี้เป็นเพียงปัจจัยหนึ่งที่ศาลใช้ในการพิจารณาซึ่งต้องพิจารณาร่วมกับปัจจัยอื่นๆ ด้วย

แนวทางที่ 2 ในกรณีที่บริษัทลูกมีการยกย้ายถ่ายเททรัพย์สินไปยังบริษัทแม่หรือบริษัทลูกอื่นๆ โดยมีเจตนาไม่สุจริตเพื่อทำให้มีเงินชำระภาษีไม่เพียงพอต่อจำนวนเงินที่ต้องชำระ หรือไม่มีเงินเหลือเพียงพอในการชำระภาษีที่ค้างชำระแก่รัฐ กรณีนี้ก็อาจนำหลักการไม่คำนึงถึงสภาพนิติบุคคลมาใช้บังคับเพื่อเรียกเอาหนี้ภาษีต่อผู้ถือหุ้นได้⁴³ อย่างไรก็ตาม ต้องปรากฏเงื่อนไขต่างๆ ที่แสดงให้เห็นถึงการที่ผู้ถือหุ้นไม่ประสงค์จะใช้ประโยชน์จากการจำกัดความรับผิดของผู้ถือหุ้นด้วย

อย่างไรก็ดี ผู้เขียนมีความเห็นว่า หลักการไม่คำนึงถึงสภาพนิติบุคคลนี้มีที่มาจากแนวคิดเดียวกันกับแนวคิดในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของนิติบุคคลในเครือเดียวกันด้วยวิธีการรวมกลุ่มเสียภาษีแบบ Tax Consolidation เพียงแต่แตกต่างกันด้วยวิธีการในการปรับใช้ เพราะหลักการในการไม่คำนึงถึงสภาพนิติบุคคลก็พิจารณาสภาพของเนื้อหา (substance) ในความเป็นจริงว่า บริษัทจำกัดกับผู้ถือหุ้นมีความเป็นอิสระต่อกันเพียงพอที่จะวินิจฉัยได้ถึงความรับผิดแบบจำกัดจำนวนตามที่กฎหมาย (Form) ประสงค์จะให้รับผิดจำกัดได้หรือไม่ หากไม่แยกอิสระอย่างแท้จริงผู้ถือหุ้นก็ไม่อาจอ้างความรับผิดจำกัดได้ซึ่งเป็นการพิจารณาหลัก Single Economic Entity ในลักษณะเดียวกันกับการเสียภาษีแบบรวมกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกันที่มองว่าบริษัทในเครือเดียวกันที่ถือหุ้นระหว่างกันจำนวนมากแล้ว การบริหารจัดการที่แท้จริงมักจะขึ้นอยู่กับผู้ถือหุ้นที่เป็นบริษัทแม่ ดังนั้น การให้บริษัทแม่เสียภาษีในนามบริษัทลูกจึงเป็นการเหมาะสม

แต่การเสียภาษีแบบรวมกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกันนี้ โดยส่วนมากจะเป็นประโยชน์กับกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกัน กฎหมายในหลายประเทศจึงกำหนดให้เป็นทางเลือกมิได้บังคับให้ผู้ถือหุ้นต้องเสียภาษีหรือรับผิดชอบหนี้ภาษีของบริษัทลูกแต่อย่างใด และไม่ปรากฏในเรื่องของความไม่สุจริตในการบริหารจัดการต่อบุคคลภายนอกหรือเจ้าหน้าที่ รวมทั้งการยกย้ายถ่ายเททรัพย์สินระหว่างบริษัทในเครือเดียวกันมักกระทำอย่างมีระบบแบบแผนแยกอิสระจากบริษัทผู้ถือหุ้น แต่

⁴³ Commissioner V. Menguito (G.R. No. 167560, September 17, 2008)

หากมีกรณีไม่สุจริตเกิดขึ้นก็อาจใช้หลักความไม่คำนึงถึงสภาพนิติบุคคลได้เช่นกัน โดยการติดตามเอาหน้าภาษีบริษัทแม่หรือผู้ถือหุ้น แต่ก็มีได้เป็นมาตรการหนึ่งของการเสียภาษีแบบรวมกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกันดังที่ได้กล่าวไปแล้วข้างต้น

บทที่ 3

การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในเครือเดียวกันในต่างประเทศ

3.1 แนวความคิดในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในเครือเดียวกัน

แนวความคิดในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลแบบรวมกลุ่มนิติบุคคลในเครือเดียวกัน นั้นเกิดขึ้นมาในช่วงเวลาเดียวกันกับการเริ่มจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในราวต้นคริสต์ทศวรรษที่ 20 (ค.ศ. 1900) โดยเยอรมันเป็นประเทศแรกประเทศหนึ่งที่มีแนวความคิดในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลแบบรวมกลุ่มนี้ โดยคำพิพากษาของศาล Prussian High Administrative ในคดี Organschaft เมื่อปี ค.ศ. 1902 ซึ่งศาลได้วินิจฉัยว่า บริษัทลูกถือเป็นส่วนหนึ่งของบริษัทแม่ จึงต้องพิจารณาความรับผิดตามกฎหมายร่วมกันเสมือนหนึ่งเป็นลูกจ้างกับนายจ้าง¹ ต่อมาแนวคำวินิจฉัยของศาล Prussian High Administrative Court นี้ได้รับการยืนยันในศาลภาษีอากรสูงสุดของเยอรมนีในปี 1920 ซึ่งวินิจฉัยให้บริษัทลูกเสียภาษีรวมกลุ่มกับบริษัทแม่² (ซึ่งในที่สุดแนวความคิดนี้ได้บัญญัติเป็นกฎหมายใน Corporation Tax Law ของเยอรมันเมื่อปี 1969)

สหรัฐอเมริกาเองก็เป็นประเทศแรกๆ ที่มีแนวความคิดในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลแบบรวมกลุ่มนิติบุคคลในเครือเดียวกัน โดยเมื่อปี ค.ศ. 1917 รัฐสภาสหรัฐได้บัญญัติเพิ่มเติมกฎหมายภาษีอากร (Revenue Act of 1917)³ ให้บริษัทในเครือเดียวกันเสียภาษีแบบยื่นรายการเสียภาษีรวมกลุ่ม (Consolidated Tax Return) แต่ก็ไม่ได้รับความนิยมมากนัก เพราะเหตุว่าใน

¹ Andreas Oestreicher and Reinald Koch, “Juridical and economic aspects of the German Organschaft”, Working Paper: Annual Legal Research Network Conference, (University of Groningen, 31 October 2008) : 3

² Reichsfinanzhof of 11.11.1927, RStBl 1928, p.52.

³ Douglas A. Kahn and Jeffrey S. Lehman, Corporate Income Taxation, (St. Paul., Minnesota: West Pub., 1994), p. 920.

สมัยนั้น นิติบุคคลที่มีความคิดจะตั้งนิติบุคคลในเครือเดียวกันยังมีอยู่น้อย ประกอบกับในอดีตบริษัทที่เต็มใจเสียภาษียังมีอยู่น้อยราย และผู้ประกอบการมักคิดว่า การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแบบรวมกลุ่มจะทำให้รัฐสามารถตรวจสอบได้อย่างทั่วถึงทุกบริษัทในเครือเดียวกันนั่นเอง ทำให้การหนีภาษีทำได้ยากขึ้น ประกอบกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลประเภทนี้ รัฐจะเก็บภาษีในอัตราภาษีที่มากกว่านิติบุคคลทั่วไป⁴ กล่าวคือ รัฐเก็บภาษีสำหรับกรณีการเสียภาษีแบบรวมกลุ่มนิติบุคคลในเครือเดียวกันในอัตราสูงกว่าภาษีเงินได้นิติบุคคลทั่วไปร้อยละ 2 แต่ในที่สุดกฎหมายฉบับนี้ก็ได้รับการยกเลิกไปในปี ค.ศ. 1930 แต่ก็ได้นำกลับมาประกาศใช้อีกครั้งในปี ค.ศ. 1942

หลังจากนั้น พัฒนาการของกฎหมายภาษีอากรเกี่ยวกับการเสียภาษีแบบรวมกลุ่มนิติบุคคลในเครือเดียวกันก็เริ่มปรากฏชัดเจนขึ้นเรื่อย ๆ ในประเทศต่าง ๆ ทั่วโลก เริ่มจาก ปี ค.ศ. 1936 ศาลเดนมาร์กมีคำพิพากษาในบริษัทลูกกับบริษัทแม่เสียภาษีร่วมกัน (Joint Taxation) (และนำหลักการในคำพิพากษาไปบัญญัติเป็นกฎหมายเมื่อปี 1960) ประเทศเนเธอร์แลนด์ออกกฎหมายให้บริษัทแม่กับบริษัทลูกเป็นหน่วยภาษีเดียวกัน เมื่อปี ค.ศ. 1940 (มีการนำไปประมวลเป็นกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลในเรื่อง Fiscal Unity ในเวลาต่อมา) ต่อจากนั้นอีก 2 ปี ประเทศสเปนก็ตรากฎหมายว่าด้วย Tax Consolidation ปี ค.ศ. 1965 ประเทศสวีเดนตรากฎหมาย Group Contribution มาบังคับใช้กับบริษัทในเครือเดียวกัน ต่อมา ปี ค.ศ. 1967 ประเทศอังกฤษที่เริ่มนำหลัก Group Relief มาใช้ จากนั้นอีกไม่นานฝรั่งเศสก็เริ่มนำหลัก Intégration fiscale มาใช้เป็นครั้งแรก ปี ค.ศ. 1972 ประเทศออสเตรเลียก็ได้นำหลัก Organschaft ของเยอรมันไปบัญญัติไว้ในกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล หลัก Group Contribution ของสวีเดนก็ได้ปรากฏเป็นกฎหมายของนอร์เวย์ ในปี ค.ศ. 1979

นอกจากนี้ ลักเซมเบิร์ก เม็กซิโก โปรตุเกส ฟินแลนด์ นิวซีแลนด์ ออสเตรเลีย ญี่ปุ่น สิงคโปร์ และอิตาลี ก็นำหลักการเหล่านี้มาบัญญัติไว้ในกฎหมายของตนตามลำดับ และในที่สุดสหภาพยุโรปเอง ได้เห็นถึงความสำคัญของการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลแบบรวมกลุ่มจึงได้มีแนวความคิดในการจัดทำร่างคำสั่งคณะมนตรียุโรปว่าด้วยการรวมฐานภาษีของบริษัทในเครือเดียวกันในสหภาพยุโรป (Draft Articles Directive on Common Consolidated Corporate Tax

⁴ ibid, p.930.

Base) ขึ้น⁵ เพื่อใช้ภายในสหภาพยุโรปให้เกิดความเป็นอันหนึ่งอันเดียวกันทางด้านภาษีระหว่างประเทศในสหภาพยุโรป

ปัจจุบัน ความนิยมในการตั้งบริษัทในเครือมีมากขึ้น ด้วยเหตุผลหลายประการในเชิงธุรกิจ และความคิดที่จะหนีภาษีโดยวิธีการที่ผิดกฎหมายมีน้อยลงไป เพราะรัฐมีการตรวจสอบอย่างเข้มงวดมากขึ้น ประกอบกับประชาชนตระหนักถึงความจำเป็นที่ต้องเสียภาษีมากขึ้นกว่าเดิม ดังนั้น บริษัทใหญ่ ๆ ที่มีธุรกิจใเครือมากก็มักจะมองหาหนทางที่จะทำให้ธุรกิจของตนประหยัดภาษีมากขึ้นโดยวิธีการที่ชอบด้วยกฎหมาย มาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ของบริษัทในเครือจึงเป็นมาตรการหนึ่งที่บริษัททั้งหลายนำมาช่วยประหยัดภาษีของตน

ความเป็นจริงแล้ว แนวความคิดทฤษฎีเกี่ยวกับมาตรการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลแบบรวมกลุ่มนิติบุคคลในเครือเดียวกันหรือ Consolidated tax returns นั้นมีที่มาจากแนวความคิดในเชิงเศรษฐศาสตร์โดยถือเสมือนว่า บริษัทในเครือเดียวกันเป็นหน่วยทางเศรษฐศาสตร์เดียวกัน⁶ ซึ่งบางครั้งแนวความคิดนี้ได้เลยไปไกลถึงขนาดที่เชื่อว่าหน่วยทางเศรษฐศาสตร์เดียวกันเช่นนี้ยังรวมถึงผู้ถือหุ้นที่เป็นบุคคลธรรมดาด้วย เพราะท้ายที่สุดแล้วบุคคลธรรมดาจะเป็นผู้เสียภาษีเงินได้เป็นรายสุดท้าย

นักเศรษฐศาสตร์ทั้งหลายมองว่า การกำหนดหน่วยทางธุรกิจโดยถือว่าบริษัททั้งหลายเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากกัน (The Separate Entity Theory) และทุกบริษัทต้องแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้นนั้นเป็นแนวความคิดที่เกิดจากมุมมองทางกฎหมายและไม่สอดคล้องกับความเป็นจริง เพราะความเป็นจริงแล้ว การที่บริษัทแม่ที่มีความคิดจะตั้งบริษัทลูกต่างก็ไม่ต้องการเปลี่ยนแปลงสถานะการครอบครองบริษัทลูกไปให้กับผู้อื่น และไม่ประสงค์จะให้บริษัทลูกมีความอิสระจากบริษัทแม่เลย แต่ที่ต้องตั้งบริษัทลูกขึ้นมานั้นเพื่อความเป็นระเบียบเรียบร้อยของการแบ่งสายงาน

⁵ A.J. Easson, *Taxation in the European Community*, (London: The Athlons Press, 1993), p 15.

⁶ Boris I. Bittker and James S Eustice, *Federal Income Taxation of Corporations and Shareholders*, 6th ed.,(Massachusetts: Warren Gorham Lamont, 1994), p 13-6.

ของบริษัท หรือเพื่อบริหารความเสี่ยง หรือเหตุผลใดเหตุผลหนึ่งของผู้บริหาร ทั้งนี้ เพื่อให้ธุรกิจโดยรวมของกลุ่มมีความมั่นคงเกิดขึ้น ไม่ได้มีความประสงค์ที่จะให้บริษัทใดบริษัทหนึ่งมีความมั่นคงเกิดขึ้นเพียงบริษัทเดียว เพราะฉะนั้นในทางบัญชี บริษัทแม่มักจัดทำบัญชีโดยรวมธุรกิจทั้งหมดของกลุ่มไว้เพื่อพิจารณาฐานะทางเศรษฐกิจอันจะประโยชน์ในการลงทุนต่อไป นอกจากนี้ นักเศรษฐศาสตร์ยังเห็นต่อไปว่าบริษัทเป็นเพียงบุคคลสมมติในทางกฎหมายเท่านั้น ผู้ที่มีเงินได้ที่แท้จริงก็คือบุคคลธรรมดาหรือผู้ถือหุ้นของบริษัทแต่ละคน บริษัทจึงเป็นเพียงช่องทางเพื่อให้เงินได้ตกอยู่กับผู้ถือหุ้น⁷ และการถือเสมือนว่า บริษัทในเครือเดียวกันเป็นหน่วยภาษีเดียวกันก็ไม่ได้ทำให้ลักษณะที่แท้จริงของเงินได้เปลี่ยนแปลงไปแต่อย่างใด

ดังนั้น มาตรการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลแบบรวมกลุ่มนิติบุคคลในเครือเดียวกันโดยยื่นแบบเสียภาษีเพียงฉบับเดียว จึงเป็นมาตรการที่สอดคล้องกับความเป็นจริงในเชิงธุรกิจที่นักธุรกิจนึกคิดกัน กฎหมายภาษีอากรที่ดีจึงควรส่งเสริมและเป็นไปในแนวทางเดียวกันกับธุรกิจเพื่อประโยชน์ในการได้รับเงินภาษีที่เพิ่มขึ้น และเป็นไปตามหลักความเป็นกลางทางเศรษฐกิจอันเป็นหลักการบริหารจัดการภาษีอากรที่ดีหลักหนึ่ง เพราะถ้ากฎหมายภาษีอากรเข้าไปตรวจสอบธุรกรรมที่บริษัทในเครือกระทำกันเช่นเดียวกับบริษัทที่ไม่มีความสัมพันธ์กัน ย่อมทำให้ธุรกิจใ้เครือต้องหยุดชะงักและเติบโตช้า เม็ดเงินที่จะได้จากภาษีอากรก็ลดน้อยไปด้วย ทั้งธุรกิจใ้เครือเดียวกันอาจต้องมีค่าใช้จ่ายการวางแผนภาษีของธุรกิจใ้เครือเพิ่มขึ้น จึงไม่สอดคล้องกับหลักการภาษีอากรที่ดีในหลักเรื่องของความประหยัดที่ควรจะต้องประหยัดรายจ่ายในด้านภาษีอากรทั้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษี

โดยสรุป แนวความคิดในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลแบบรวมกลุ่มบริษัทนี้ เกิดจากแนวความคิดในทางเศรษฐศาสตร์ที่มองว่าบริษัทในเครือเดียวกันเป็นหน่วยธุรกิจเดียวกัน (Economic Unit) ที่มีการแยกส่วนงานกันบริหารจัดการเพื่อความคล่องตัวและบริหารความเสี่ยงต่างๆ ในทางธุรกิจเพื่อผลกำไรสูงสุดอย่างยั่งยืน ซึ่งสอดคล้องกับหลักการบัญชีเกี่ยวกับการจัดทำงบการเงินรวมที่เห็นว่าบริษัทใหญ่ที่ควบคุมบริษัทย่อยทั้งหลายอยู่สมควรจัดทำงบการเงินรวม

⁷ Ramsey, Frank, "A Contribution to the Theory of Taxation," *Economic Journal*, 37, (March,1927), 47-61.

เพื่อให้ทราบฐานะที่แท้จริงของกลุ่มธุรกิจเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินของบริษัทใหญ่ได้ประเมินฐานะของกิจการได้อย่างถูกต้องแท้จริง

3.2 มาตรการในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของกลุ่มนิติบุคคลในเครือเดียวกันในต่างประเทศ

แนวคิดในการกำหนดให้นิติบุคคลในเครือเดียวกันสามารถยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแบบรวมกลุ่ม (consolidate tax returns) มีอิทธิพลอย่างมากในการนำไปเป็นมาตรการทางกฎหมายภาษีอากรของประเทศต่าง ๆ หลายประเทศ โดยเฉพาะอย่างยิ่งประเทศพัฒนาแล้ว เช่น ญี่ปุ่น สหรัฐอเมริกา สหราชอาณาจักร ฝรั่งเศส เยอรมนี ออสเตรเลีย ฯลฯ ต่างก็มีมาตรการนี้ จึงแสดงให้เห็นประการหนึ่งว่า มาตรการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลเช่นนี้ เป็นมาตรการที่เหมาะสมและสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี มิเช่นนั้นแล้ว มาตรการเหล่านี้จะไม่สามารถอยู่ได้มายาวนานจนถึง 100 กว่าปี ในสหรัฐอเมริกาและเยอรมนี และเกิดขึ้นใหม่เรื่อยๆ ทั้งในประเทศที่พัฒนาแล้วและประเทศกำลังพัฒนาจำนวนหลายประเทศ

แม้โดยหลักการสำคัญ มาตรการนี้จะมีจุดร่วมเดียวกันทุกประเทศ คือ การรวมกลุ่มบริษัทในเครือเพื่อพิจารณาในการจัดเก็บภาษีร่วมกัน แต่ในรายละเอียด ข้อกำหนด เงื่อนไข ในการรวมกลุ่มก็ยังคงมีความแตกต่างกันไปในแต่ละประเทศ ซึ่งอาจแบ่งกลุ่มที่มีรูปแบบกฎหมายคล้ายกัน ออกเป็น 4 รูปแบบ ได้แก่

1. กลุ่มที่ใช้หลัก Organschaft ของเยอรมัน ซึ่งได้แก่ ประเทศเยอรมัน และออสเตรีย
2. กลุ่มที่ใช้หลัก Group Contribution ได้แก่ ประเทศนอร์เวย์ ฟินแลนด์ และสวีเดน
3. กลุ่มที่ใช้หลัก Group Relief ได้แก่ สหราชอาณาจักรอังกฤษและสิงคโปร์
4. กลุ่มที่ใช้ระบบ Tax Consolidation ได้แก่ ออสเตรเลีย เดนมาร์ก ฝรั่งเศส อิตาลี ญี่ปุ่น ลักเซมเบิร์ก เม็กซิโก เนเธอร์แลนด์ นิวซีแลนด์ โปรตุเกส สเปน และสหรัฐอเมริกา

3.2.1 กลุ่มประเทศที่ใช้หลัก Organschaft

แนวความคิด Organschaft นั้น เกิดขึ้นโดยคำพิพากษาของศาล มิได้เกิดจากตัวบทกฎหมายแต่ประการใด โดยศาลปกครองแห่งเยอรมนีได้พิพากษาในคดีที่บริษัททั้งหลายที่ได้รับการควบคุมโดยบริษัทแม่ร่วมกันถือว่าเป็นองค์กรภายในหรือเป็นอวัยวะของบริษัทแม่ และจะต้องได้รับการปฏิบัติเสมือนหนึ่งว่าบริษัทลูกเป็นแขนและขาของบริษัทแม่⁸ ตั้งแต่ปี ค.ศ. 1902 จนถึงปี 1920 ดังนั้น กำไรและขาดทุนของบรรดาบริษัททั้งหลายในเครือเดียวกันจะต้องนำไปรวมกันบริษัทแม่ ซึ่งแนวความคิดนี้ขยายอิทธิพลไปในประเทศต่างๆ บางประเทศที่ใช้ภาษาเยอรมันด้วย เช่น ออสเตรีย แต่ได้มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงในเวลาต่อมา ดังนั้น ผู้เขียนจึงขอพิจารณากฎหมายของสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีเป็นหลัก เนื่องจากเป็นประเทศที่สร้างหลัก Organschaft ขึ้นมาเป็นประเทศแรกและได้รับการแก้ไขเรื่อยมาเป็นระยะเวลายาวนาน

3.2.1.1 สหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี⁹

นับตั้งแต่มีคำพิพากษาของศาลปกครองเยอรมันในปี 1902 เป็นต้นมา สำนักงานจัดเก็บภาษีอากรเยอรมันก็บังคับจัดเก็บภาษีกับบริษัทในเครือเดียวกันโดยอนุญาตให้แบ่งปันปันส่วนผลกำไรและผลขาดทุนระหว่างบริษัทในเครือได้โดยกระทำเป็นทางปฏิบัติแต่ก็ยังมีได้มีกฎหมายบัญญัติรายละเอียดไว้ใช้ปฏิบัติแต่ประการใด และเป็นมาตรการบังคับที่บริษัทแม่และบริษัทลูกจะต้องปฏิบัติตามมิได้ให้เป็นทางเลือก แต่ก็มีปัญหาในทางปฏิบัติน้อยเนื่องจากยังมีบริษัทในเครือเดียวกันไม่มากนัก

การภาษีอากรเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในเครือเดียวกันนั้นของเยอรมนีนั้นได้รับการบัญญัติเป็นกฎหมายอย่างเป็นทางการครั้งแรกเมื่อปี ค.ศ. 1969 โดยนำไปบัญญัติไว้ในกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล (German Corporate Income Tax Act) ต่อมา

⁸ Roshihiro Masui, "General Report", in *Cahiers de droit fiscal international: Volume 98b Group Taxation*, (Vienna: International Fiscal Association, 2004) : 29.

⁹ โปรดดูรายละเอียดของกฎหมายภาษีเงินได้เกี่ยวกับ Organschaft ของเยอรมนีในภาคผนวก ก

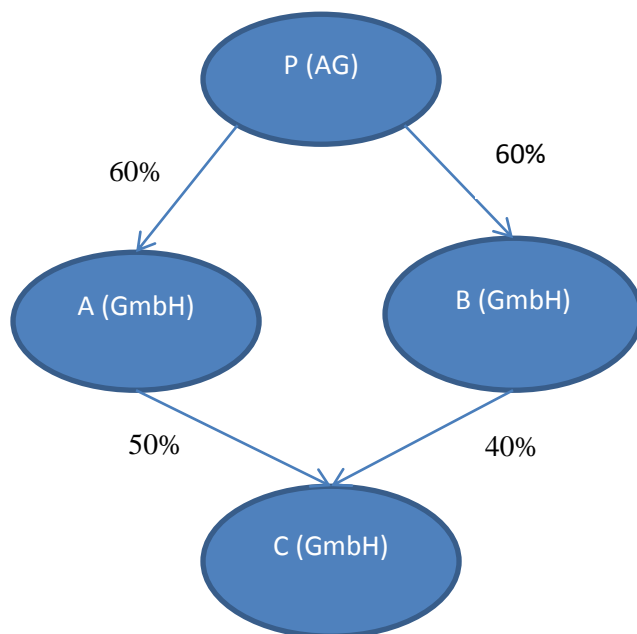
มีการแก้ไขเพิ่มเติมเรื่อยมาและใช้บังคับเมื่อวันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 2010 ซึ่งเป็นฉบับล่าสุด มีหลักการที่ค่อนข้างแตกต่างจากการรวมกลุ่มนิติบุคคลในเครือเดียวกัน หรือ tax consolidation ของประเทศอื่น ๆ และนักวิชาการบางท่านเห็นว่า มาตรการที่เยอรมนีใช้นั้นไม่ใช่ tax consolidation¹⁰ เพราะแนวความคิดดั้งเดิมมาจากคำพิพากษาของศาลในคดี Organschaft ซึ่งศาลวินิจฉัยว่าบริษัทลูกกับบริษัทแม่ถือเป็นหนึ่งเดียว ไม่ว่าบริษัทแม่จะมีการแบ่งแยกออกไปเป็นส่วนงาน สาขา หรือบริษัทลูก ก็ต้องถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของบริษัทแม่เสมอ

1) เงื่อนไขในการเข้าร่วมกลุ่ม Organschaft

1.1) การพิจารณาว่าบริษัทใดจะเป็นบริษัทในเครือเดียวกันที่สามารถเข้าร่วมกลุ่ม Organschaft ได้ กฎหมายภาษีเยอรมนีให้พิจารณาแต่เพียงว่า บริษัทหนึ่งจะถูกควบคุมโดยอีกบริษัทหนึ่ง (organträger) หรือไม่ โดยสิ่งที่แสดงถึงการควบคุมดังกล่าว กฎหมายให้พิจารณาสัดส่วนการถือหุ้นที่บริษัทหนึ่งต้องถืออยู่ในอีกบริษัทหนึ่งมากกว่าร้อยละ 50 ของหุ้นที่สามารถออกเสียงได้ (Voting Rights) ก็เป็นการเพียงพอ ซึ่งเป็นสัดส่วนที่ยอมรับกันในกฎหมายบริษัททั่วไปนั่นเอง นอกจากนี้การถือหุ้นโดยบริษัทแม่อาจถือหุ้นได้ทั้งโดยตรงและโดยอ้อม ตัวอย่างเช่น

¹⁰ Gerd Scholten, "Germany: Tax Consolidation in Conflict with the Organizational Structure of an International Group", *Intertax*, Vol.24, No.1, (1996): 26-27.

แผนภาพที่ 3.1: การถือหุ้นโดยอ้อมของ Organschaft



จากแผนภาพ บริษัทมหาชน P เป็นบริษัทแม่ ถือหุ้นบริษัทลูก A และบริษัท B โดยตรงมีสัดส่วนการถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงบริษัทละ 60% ย่อมสามารถทำสัญญาร่วมผลกำไรขาดทุนในกลุ่มได้ ส่วนบริษัท C นั้น บริษัท P ถือหุ้นโดยอ้อมผ่านบริษัท A คิดเป็นสัดส่วนเท่ากับ $(60 \times 50) 30\%$ และถือหุ้นโดยอ้อมผ่านบริษัท B $(60 \times 40) 24\%$ รวมเป็นสัดส่วนการถือหุ้นของบริษัท P ต่อบริษัท C $30 + 24 = 54\%$ หมายความว่าบริษัท P มีคุณสมบัติในการรวมกลุ่มกับบริษัท A B และ C ได้ตามสัดส่วนการถือหุ้นดังกล่าว

1.2) ความตกลงว่าด้วยการร่วมในผลกำไรและผลขาดทุน¹¹ การเลือกที่จะเสียภาษีแบบกลุ่มดังกล่าว จะต้องทำโดยข้อตกลงร่วมในผลกำไรและขาดทุน (a profit and loss pooling agreement) ซึ่งข้อตกลงนี้จะต้องได้รับความยินยอมจากผู้ถือหุ้นของทั้งฝ่ายบริษัทแม่และฝ่ายบริษัทลูกด้วยมติ 3 ใน 4 ของจำนวนผู้ถือหุ้น และนำไปจดทะเบียนข้อตกลงกับ

¹¹ โปรดดูรายละเอียดตัวอย่างความตกลงร่วมผลกำไรขาดทุนตามกฎหมายของเยอรมนี ในภาคผนวก ข

สำนักงานจดทะเบียนพาณิชย์ (Handelsregister) ด้วย¹² และถูกบังคับให้ตกลงกันว่านี่ต้องมีระยะเวลาการให้บังคับในกลุ่มอย่างต่ำ 5 ปี กล่าวคือ การเข้าร่วมกลุ่มเพื่อเสียภาษีร่วมกันนี้จะต้องเป็นไปโดยความตกลงของทั้งบริษัทลูกและบริษัทแม่ร่วมกัน มิได้เป็นการบังคับให้กลุ่มบริษัทจะต้องเสียภาษีร่วมกัน แต่สามารถเลือกได้โดยการสมัครใจของผู้ถือหุ้น แต่เมื่อตกลงเสียภาษีร่วมกันแล้วต้องเสียร่วมกันเช่นนี้ต่อไปอย่างต่ำ 5 ปี จึงจะสามารถออกจากกลุ่มได้

1.3) คุณสมบัติของบริษัทแม่ของนิติบุคคลเดียวกันที่สามารถเลือกเสียภาษีร่วมกัน นอกจากข้างต้นแล้ว บริษัทแม่จะต้องเป็นบริษัทที่จดทะเบียนและมีถิ่นที่อยู่ในเยอรมนี ไม่ว่าจะอยู่ในรูปแบบของบริษัทจำกัดความรับผิด หรือบริษัทจดทะเบียน หรือจะต้องเป็นสาขาของบริษัทต่างประเทศที่จดทะเบียนในเยอรมนี หรือแม้ห้างหุ้นส่วนที่มีถิ่นที่อยู่ในเยอรมนีก็อาจเข้าร่วมกลุ่มเสียภาษีได้ รูปแบบของหน่วยธุรกิจเยอรมนีที่อาจเป็นบริษัทแม่ (*Organsträger*) ได้เป็นดังนี้

- 1) *Artiengesellschaft* : AG หรือ คล้ายกับกับบริษัทมหาชนจำกัด โดยบริษัทประเภทนี้จะมีฐานะเป็นนิติบุคคล มีทุนจดทะเบียนไม่ต่ำกว่า 50,000 ยูโร สามารถจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของเยอรมนีได้
- 2) *Gesellschaft mit beschränkter Haftung*; GmbH หรือคล้ายกับบริษัทจำกัด มีฐานะเป็นนิติบุคคล มีทุนจดทะเบียนไม่ต่ำกว่า 25000 ยูโร
- 3) *Kommanditgesellschaft auf Aktien*; KGaA หรือห้างหุ้นส่วนจำกัดแบบลงหุ้น
- 4) *Kommanditgesellschaft*; KG หรือห้างหุ้นส่วนจำกัด โดยมีหุ้นส่วนอย่างน้อยสองคน และหุ้นส่วนฝ่ายหนึ่งต้องรับผิดแบบไม่จำกัดจำนวน และอีกฝ่ายหนึ่งรับผิดแบบจำกัดจำนวน
- 5) *Offene Handelsgesellschaft*; OHG หรือ ห้างหุ้นส่วนสามัญ โดยมีหุ้นส่วนอย่างน้อยสองคนขึ้นไป รับผิดร่วมกันแบบไม่จำกัดจำนวน

¹² Section 14 No. 3 of KStG. โปรดดูภาคผนวก ข.

- 6) สาขาที่ทำการค้าหรือธุรกิจของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนต่างประเทศที่อยู่ภายใต้การจดทะเบียนภาษีเงินได้ของเยอรมนี
- 7) บุคคลธรรมดาที่ทำการค้าขายหรือธุรกิจในเยอรมนี

1.4) **คุณสมบัติของบริษัทลูก** จะเห็นได้ว่า บริษัทแม่ที่จะมีสิทธิในการรวมกลุ่มเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแบบ Organschaft นั้นมีข้อจำกัดเพียงว่าต้องเป็นหน่วยธุรกิจที่ดำเนินการค้าขายหรือธุรกิจลักษณะเดียวกับสถานประกอบการถาวรในเยอรมนีเท่านั้น โดยไม่มีความจำเป็นต้องเป็นนิติบุคคลแต่อย่างใด มีข้อแม้เพียงว่าบริษัทลูกต้องเป็นบริษัทจดทะเบียนเท่านั้น โดยบริษัทลูก (Organgesellschaft: Subsidiary Company) จะต้องเป็นบริษัทที่จดทะเบียนในเยอรมนี ดังนี้

- 1) *Artiengesellschaft* : AG หรือ เทียบเท่ากับบริษัทมหาชนจำกัด
- 2) *Gesellschaft mit beschränkter Haftung*; GmbH หรือบริษัทจำกัด
- 3) *Kommanditgesellschaft auf Aktien*; KGaA หรือห้างหุ้นส่วนจำกัดแบบลงหุ้น

จะเห็นได้ว่าคุณสมบัติของบริษัทแม่ค่อนข้างมีหลายรูปแบบ มีทั้งหน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคล เช่น บริษัท AG, GmbH สาขาของบริษัทต่างประเทศ และหน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา KGaA, KG, OHG รวมถึงบุคคลธรรมดาที่อาจเป็นบริษัทแม่ได้ ขณะที่บริษัทลูกจำกัดไว้เพียงนิติบุคคลที่มีลักษณะเป็นนิติบุคคลที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่านั้น คือ บริษัทมหาชนจำกัด และห้างหุ้นส่วนจำกัดแบบลงหุ้น ก่อนปี 2003 เยอรมันอนุญาตให้กลุ่มบริษัทที่มีบริษัทแม่หลายบริษัท (Multiple parent) เสียภาษีรวมกลุ่มได้แต่ปัจจุบันได้ยกเลิกไปแล้วเนื่องจากก่อให้เกิดความยุ่งยากในการรวมกลุ่ม

1.5) รอบระยะเวลาบัญชี

นิติบุคคลในเครือเดียวกันต้องตกลงกันในสัญญาว่าร่วมผลกำไรหรือขาดทุนให้ใช้รอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันภายในกลุ่มโดยถือรอบระยะเวลาบัญชีของบริษัทลูกเป็นหลักในการพิจารณา เหตุที่ต้องใช้รอบระยะเวลาบัญชีของบริษัทลูกเนื่องจากกฎหมายเยอรมนีกำหนดให้บริษัทลูกต้องเป็นนิติบุคคลเท่านั้น ส่วนบริษัทแม่อาจเป็นบุคคลธรรมดาก็ได้

2) สิทธิและหน้าที่เมื่อเข้าร่วมกลุ่ม

สิทธิที่บริษัทในเครือเดียวกันที่เลือกเสียภาษีร่วมกันจะได้รับในกรณีนี้จะ เป็นไปตามสัญญาร่วมผลกำไรและขาดทุน ซึ่งมีลักษณะเช่นเดียวกันกับส่วนงาน และสำนักงาน สาขา กล่าวคือ สามารถการโอนกำไรหรือขาดทุนระหว่างกันได้โดยชอบด้วยกฎหมาย ทั้งยังสามารถโอนสินทรัพย์ไปมาระหว่างกันได้โดยไม่มีภาษีรอการตัดจ่าย (deferral tax) แต่อย่างไรก็ตามทำได้เช่นเดียวกันกับสำนักงานสาขาโดยไม่ถูกตรวจสอบจากกรมสรรพากร

ทั้งนี้ กฎหมายภาษีอากรกำหนดให้ยึดความตกลงร่วมผลกำไรและผลขาดทุนเป็นหลัก ซึ่งในสัญญานี้ได้ถูกบังคับโดยกฎหมายว่าจะตกลงกัน ดังต่อไปนี้

2.1) การทำธุรกรรมระหว่างกันในกลุ่ม

การทำธุรกรรมระหว่างกันในกลุ่มโดยหลักแล้ว กฎหมายไม่ห้าม การขจัดหรือตัดออกไปแต่ให้ถือว่าเป็นรายรับและรายจ่ายระหว่างกันเสมือนหนึ่งเป็นคนละนิติบุคคลที่เป็นอิสระต่อกัน ยกเว้น กรณีการจ่ายดอกเบี้ยเงินกู้ระยะยาว (long-term debt) ระหว่างบริษัทในกลุ่ม กฎหมายยอมให้หักได้ร้อยละ 50 ของดอกเบี้ยเงินกู้ระยะยาวทั้งหมด

การคำนวณภาษีเงินได้ของระบบ Organschaft นี้มิได้ กำหนดให้เฉพาะบริษัทแม่เท่านั้นที่จะเป็นบริษัทผู้มีหน้าที่ยื่นรายการเสียภาษี แต่กำหนดให้ทุกบริษัทจะต้องทำบัญชีของแต่ละบริษัทแยกต่างหากกัน และยื่นรายการเสียภาษีแยกกัน (Separate Return) แต่ละบริษัท¹³ เพียงแต่งบการเงินของบริษัทลูกจะแสดงให้เห็นถึงกำไรสุทธิที่ได้รับ การโอนไปยังบริษัทแม่ และยื่นรายการเสียภาษีโดยไม่มีกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีนั่นเอง

¹³ Jorg-Dietrich Kramer, "Tax Consolidation between a U.S. Corporation and Its German Subsidiary", *Tax Planning International Review*, Vol.30 No.8, (2003): 6-8.

2.2) การเฉลี่ยผลกำไรและผลขาดทุน

กฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลยอมให้บริษัทลูกและบริษัทแม่สามารถเฉลี่ยผลกำไรและขาดทุนระหว่างกันได้ โดยการเฉลี่ยผลกำไรและขาดทุนจะเป็นไปตามข้อตกลงร่วมในผลกำไรและขาดทุน วิธีการในการเฉลี่ยผลกำไรและผลขาดทุนโดยทั่วไปเป็นดังนี้

- บริษัทลูกจะต้องโอนผลกำไรหรือผลขาดทุนไปยังบริษัทแม่ และบริษัทแม่จะต้องนำผลกำไรและขาดทุนของบริษัทลูกมาหักลบกันกับผลกำไรของบริษัทอื่น ๆ ในเครือเดียวกัน

- การโอนผลกำไรและขาดทุนของบริษัทในเครือเดียวกันกรณีนี้ไม่ได้ใช้เฉพาะวัตถุประสงค์เพื่อการเสียภาษีเท่านั้น แต่บริษัทแม่จะต้องมีการจัดทำบัญชีแสดงการเฉลี่ยผลกำไรขาดทุนตามวัตถุประสงค์ของการจัดทำบัญชีของบริษัทในเครือเดียวกันเพื่อนำเสนอผู้ถือหุ้นด้วย

- บริษัทแม่ซึ่งได้รับประโยชน์จากการโอนผลขาดทุนจากบริษัทลูกจะต้องเป็นผู้รับผิดชอบในผลทางกฎหมายที่เกิดจากผลขาดทุนของบริษัทลูกด้วย

- ผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในบริษัทลูกซึ่งได้รับผลกระทบจากสัญญาร่วมผลกำไรและผลขาดทุนนี้จะต้องได้รับค่าชดเชยโดยอาจกำหนดเป็นค่าชดเชยจำนวนแน่นอนหรือให้ผู้ถือหุ้นส่วนน้อยไม่ต้องถูกบังคับโดยสัญญาร่วมผลกำไรหรือขาดทุนของบริษัทในเครือเดียวกันก็ได้

- บริษัทลูกต้องถูกบังคับให้โอนผลกำไรไปยังบริษัทแม่เสมอ ไม้อาจนำผลกำไรดังกล่าวมาจัดตั้งเป็นกองทุนสำรองได้แต่ประการใด เว้นแต่เป็นกองทุนสำรองตามกฎหมายหรือกองทุนเฉพาะด้วยเหตุผลทางเศรษฐกิจ (specific economic reason) เท่านั้น เช่น เงินทุนสำหรับแผนการขยายกิจการของบริษัท หรือต้องการปรับปรุงบริษัทใหม่โดยต้องแสดงให้เห็น

เห็นโดยสุจริต เป็นต้น¹⁴ ข้อตกลงข้อนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อไม่ให้เกิดการเลี่ยงภาษีโดยไม่นำกำไรของบริษัทกลับไปเสียภาษีแต่กักเก็บไว้เป็นเงินทุนสำรองนั่นเอง

2.3) การหักขาดทุนย้อนหลัง (Loss Carry forwards)

การหักขาดทุนย้อนหลังภายในกลุ่ม Organschaft กฎหมายกำหนดให้สามารถหักขาดทุนระหว่างกันได้เฉพาะที่เป็นขาดทุนในระหว่างเวลาที่เข้าร่วมกลุ่ม แต่หากเป็นขาดทุนก่อนที่จะเข้าร่วมกลุ่มก็ไม่สามารถหักขาดทุนย้อนหลังได้แต่อย่างใด

อย่างไรก็ดี การหักขาดทุนกฎหมายกำหนดให้หักได้เฉพาะบริษัทในกลุ่มที่มีถิ่นที่อยู่แห่งเดียวเท่านั้น หากเป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่มากกว่าแห่งเดียว (dual resident company) กฎหมายไม่ยอมให้หักขาดทุนระหว่างกันแต่อย่างใด เพราะอาจมีการใช้ประโยชน์จากการหักขาดทุนภายในกลุ่มอันเป็นการเลี่ยงภาษีอากร เว้นแต่ แสดงให้เห็นได้ว่าบริษัทแม่ไม่สามารถหักขาดทุนได้ในอีกประเทศหนึ่งนั้น¹⁵

3) การยื่นแบบแสดงรายการและความรับผิดชอบต่างๆ ทางภาษี

ในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแบบรวมกลุ่มของเยอรมนี กฎหมายกำหนดให้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีแยกจากกันตามแต่ละนิติบุคคลนั้นๆ เพียงแต่รายการต่างๆ ในการยื่นแบบจะปรากฏการโอนกำไรและขาดทุนระหว่างกันตามสัญญาการโอนผลกำไรและขาดทุน (a profit and loss transfer agreement) ที่ทำไว้เมื่อตอนเข้าร่วมกลุ่มกัน

¹⁴ Ernst & Young, *Group Taxation: Germany* [online], 2012, p.2. Available from: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Adoverseny2012_segedanyag_group/\\$FILE/group%20taxation%20Germany.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Adoverseny2012_segedanyag_group/$FILE/group%20taxation%20Germany.pdf)

¹⁵ Christian Ehlermann, "Scope of The New Dual Consolidated Loss Rule for Tax Consolidation Cases Introduced by The Recent German Business Tax Reform", *Intertax*, Vol.30 No.5, (2002): 198-205.

ในกรณีที่บริษัทแม่เป็นหน่วยธุรกิจในรูปแบบของบริษัท บริษัทแม่ต้องอยู่ภายใต้การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยรวมเอาเงินได้ของบริษัทลูกเข้ามาเสียภาษีด้วย แต่ในกรณีที่บริษัทแม่เป็นหน่วยธุรกิจในรูปแบบห้างหุ้นส่วน

4) การบรรเทาความซ้ำซ้อนของเงินปันผล

ก่อนปี 2002 กฎหมายภาษีเงินได้ของนิติบุคคลกำหนดให้บริษัทผู้ถือหุ้นสามารถนำเงินปันผลที่ได้รับมาจากบริษัทลูกไปหักออกเป็นเครดิตภาษีได้ ตามระบบ Imputation System แต่หลังจากมีการแก้ไขกฎหมายในปี 2002 กฎหมายกำหนดให้ยกเว้นเงินปันผลดังกล่าวที่ได้รับมาจากบริษัทลูก ทำให้เกิดความยุ่งยากขึ้น

อย่างไรก็ดี หากกรณีเป็นการเข้าร่วมสัญญาร่วมผลกำไรและขาดทุนแล้ว กฎหมายกำหนดให้ยกเว้นภาษีเงินปันผลที่ระดับบริษัทแม่เท่านั้น ไม่ให้ยกเว้นในระดับบริษัทลูกด้วยตนเอง¹⁶

5) การยกเลิกสัญญาร่วมผลกำไรและขาดทุน

สัญญาร่วมผลกำไรและขาดทุนที่กลุ่มบริษัทในเครือเดียวกันได้ตกลงกันนี้ กฎหมายกำหนดให้ใช้บังคับได้ 5 รอบระยะเวลาบัญชีภาษีอากร¹⁷ แต่คู่สัญญาก็มีสิทธิในการบอกเลิกสัญญาในเวลาใดๆ ก่อนครบกำหนด 5 รอบระยะเวลาบัญชีก็ได้ แต่ต้องมีเหตุผลอันสมควร เช่น ได้ขายกิจการ หรือซื้อกิจการ หรือรวมกิจการกับบริษัทในเครือเดียวกัน แต่หากไม่มีเหตุผลอันสมควรหรือเหตุผลที่อ้างมาไม่สมเหตุสมผลในการเลิกสัญญา กฎหมายกำหนดให้คู่สัญญาทั้งหมดต้องกลับคืนสู่สภาพเดิมเสมือนหนึ่งไม่เคยมีสัญญาร่วมผลกำไรและขาดทุนมาก่อน ดังนั้นประโยชน์ต่างๆ ที่ได้รับจากการโอนผลขาดทุนก็จะต้องนำไปคำนวณเพื่อเสียภาษีย้อนหลัง ซึ่งการจะบอกเลิกสัญญาต้องจดทะเบียนเลิกกับสำนักงานจดทะเบียนพาณิชย์ด้วย เพื่อให้สำนักงานจด

¹⁶ Ibid, p.5

¹⁷ Guglielmo Maisto et al, International and EC Tax Aspects of Groups of Companies, (Netherlands: International Bureau of Fiscal Documentations, 2008). p. 78.

ทะเบียนพาณิชย์ได้ตรวจสอบและให้คำปรึกษาแก่กลุ่มบริษัทถึงผลกระทบที่จะเกิดขึ้นก่อนจะเลิกสัญญาอีกทางหนึ่ง

3.2.1.2 สาธารณรัฐออสเตรีย

1) การรวมกลุ่มภายในประเทศ

ออสเตรียนั้นรับเอาแนวความคิดของเยอรมนีในเรื่อง Organschaft มาบัญญัติอยู่ในกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลของตนเองตั้งแต่ ปี ค.ศ. 1972 โดยหลักการแล้วกฎหมายภาษีเงินได้เกี่ยวกับการเสียภาษีร่วมกันของนิติบุคคลในเครือก็มีลักษณะใกล้เคียงกันกับเยอรมนี กล่าวคือ ให้สิทธิบริษัทในเครือเดียวกันที่เลือกเสียภาษีร่วมกันจะได้รับในกรณีนี้มีลักษณะเช่นเดียวกันกับส่วนงาน และสำนักงานสาขา กล่าวคือ สามารถการโอนกำไรหรือขาดทุนระหว่างกันได้โดยชอบด้วยกฎหมาย แต่อย่างไรก็ตามทำได้เช่นเดียวกันกับสำนักงานสาขาโดยไม่ถูกตรวจสอบจากกรมสรรพากร ที่เป็นเช่นนี้เพราะหลัก Organschaft เชื่อว่าบริษัทลูกก็คือส่วนหนึ่งของบริษัทแม่นั่นเอง

อย่างไรก็ดี กฎหมายของออสเตรียก็ยังคงมีความแตกต่างจากเยอรมนีอยู่บ้างในเรื่องสัดส่วนการถือหุ้นระหว่างกันของบริษัทในเครือ กล่าวคือ ซึ่งแต่เดิมออสเตรียกำหนดสัดส่วนการถือหุ้นไว้ที่ร้อยละ 75 ซึ่งสูงกว่าเยอรมนีที่กำหนดไว้เพียงร้อยละ 50 ซึ่งผู้เขียนเข้าใจว่าที่ออสเตรียกำหนดไว้เช่นนี้เพื่อเป็นการป้องกันการแอบอ้างหาประโยชน์จากกฎหมายภาษีโดยที่ในความเป็นจริงแล้วบริษัททั้งสองมีการบริหารงานที่แยกกันอย่างอิสระไม่ขึ้นต่อกันเลย อย่างไรก็ตามหลังจากปี ค.ศ. 2005 เป็นต้นมา ออสเตรียแก้ไขอัตราส่วนการถือหุ้นของบริษัทแม่ต่อบริษัทลูกเหลือเพียง 50% ของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงเช่นเดียวเยอรมนี¹⁸ เพราะเห็นว่าการกำหนดสัดส่วนการถือหุ้นให้น้อยลงจะสะท้อนความเป็นบริษัทในเครือเดียวกันได้ดีกว่าสัดส่วนการถือหุ้น 75%

¹⁸ Price Water House Cooper Austrian Tax Team, *Austrian Tax Reform 2005* [online], 2005, Available from: <http://www.pwc.com/at/en/publikationen/steuern-und-recht/austrian-tax-reform-2005.pdf>

นอกจากนี้ ออสเตรียยังกำหนดให้มีบริษัทแม่ร่วมกัน (Common Parent) ได้ โดยบริษัทแม่ทั้งหลายจะต้องถือหุ้นอยู่ในบริษัทลูกร่วมกันอย่างน้อยบริษัทละไม่ต่ำกว่า 15% และจำนวนของหุ้นรวมกันต้องไม่น้อยกว่า 50% นอกจากนี้จะต้องเป็นหุ้นที่มีสิทธิในการออกเสียงไม่น้อยกว่าร้อยละ 40¹⁹ (แต่เดิมเยอรมนีเคยกำหนดให้มีบริษัทแม่ร่วมกันได้ แต่ปัจจุบันได้ยกเลิกไปแล้ว เพราะเห็นว่ามีความยุ่งยากเป็นเป็นช่องทางให้เลี่ยงภาษีได้ง่าย)

2) การรวมกลุ่มบริษัทในประเทศสมาชิกสหภาพยุโรป

ผลของคำพิพากษาของศาลยุติธรรมแห่งสหภาพยุโรปในคดี Mark&Spencer ซึ่งชี้ขาดให้บริษัทในสหภาพยุโรปสามารถยื่นรายการเสียภาษีรวมกลุ่มบริษัทในเครือตามกฎหมายภายในของแต่ละประเทศได้ โดยคำนึงถึงหลักเสรีภาพในการประกอบกิจการภายในสหภาพยุโรป ทำให้รัฐสภาออสเตรียต้องแก้ไขกฎหมายภายในของตนเองในปี ค.ศ. 2010 กำหนดให้บริษัทต่างประเทศเฉพาะในสหภาพยุโรปอาจเข้าร่วม Organschaft ในออสเตรียได้ตามข้อกำหนดและเงื่อนไขของกฎหมาย โดยบริษัทในกลุ่มจะต้องถูกบังคับให้ต้องเสียภาษีรวมกลุ่มอย่างน้อย 3 รอบระยะเวลาบัญชี²⁰ (เยอรมนีกำหนดไว้ 5 ปี) ซึ่งในประเด็นนี้นักวิชาการของออสเตรียมีความเห็นว่า การกำหนดให้บริษัทต่างประเทศสามารถเข้าเป็นสมาชิกในกลุ่มได้จะส่งผลให้เกิดการเลี่ยงภาษีได้ง่าย โดยเฉพาะอย่างยิ่งบริษัทต่างชาติที่อยู่ในดินแดนปลอดภาษีหรือเสียภาษีในอัตราต่ำ (Low Tax territory) ซึ่งอาจใช้ช่องทางในการโอนกำไรไปยังบริษัทในดินแดนที่เสียภาษีในอัตราต่ำอันจะทำให้รัฐบาลต้องเสียหาย จึงอาจต้องมีมาตรการในการป้องกันการกระทำเช่นนี้ไว้

¹⁹ Federal Ministry of Finance of Austria, **Austrian Personal Income Tax and Corporate Income Tax** [online], July 2009. Available from: [http://english.bmf.gv.at/publications/income_tax_v4\(1\).pdf](http://english.bmf.gv.at/publications/income_tax_v4(1).pdf)

²⁰ Ernst & Young, **International Tax Review: No.12/2011** [online], 21 November 2011. Available from: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/International_Tax_Review_12_2011/\\$FILE/EY%20Austria%20International%20Tax%20Review%2012%202011.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/International_Tax_Review_12_2011/$FILE/EY%20Austria%20International%20Tax%20Review%2012%202011.pdf)

ก่อน²¹ แต่ก็ยังไม่มีมาตรการป้องกันอย่างไรนอกจากการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างประเทศสมาชิกด้วยกัน

3.2.2 กลุ่มประเทศที่ใช้หลักการโอนความมั่งคั่ง (Group Contribution)

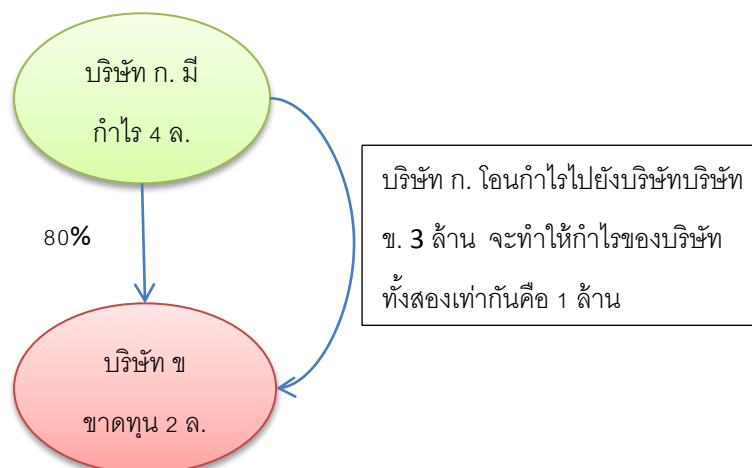
แนวความคิด Group Contribution นั้นเป็นแนวความคิดของกฎหมายภาษีอากรที่ปรากฏชัดในแถบประเทศสแกนดิเนเวีย เช่น นอร์เวย์ สวีเดน ฟินแลนด์ เป็นต้น โดยเห็นว่า บุคคลที่มีความเกี่ยวข้องกันไม่ว่าเกี่ยวข้องโดยกฎหมายหรือทางสายเลือด โดยธรรมชาติแล้วบุคคลเหล่านั้นมักจะให้ความช่วยเหลือเกื้อกูลกัน ดังนั้น กฎหมายทั้งหลายที่เกี่ยวข้องกับกลุ่มบุคคลจะต้องยอมรับการช่วยเหลือเกื้อกูลกันของกลุ่มบุคคลที่เกี่ยวข้องกันทั้งหลายให้สอดคล้องกับธรรมชาติของมนุษย์ แนวความคิดนี้ทำให้กฎหมายภาษีอากรอนุญาตให้ทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลสามารถช่วยเหลือกันภายในกลุ่มได้

โดยกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้น กฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดายอมให้สามีหรือภริยาโอนเงินได้ของตนให้ฝ่ายหนึ่งฝ่ายใดที่มีเงินได้น้อยกว่ารายจ่ายที่กฎหมายยอมให้หักเป็นรายจ่ายได้เพื่อเป็นการช่วยเหลือเกื้อกูลกันภายในครอบครัว ส่วนกรณีภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น กฎหมายกำหนดให้บริษัทในเครือเดียวกันนั้นควรมีการช่วยเหลือกันภายในกลุ่ม เมื่อบริษัทสมาชิกได้รับความเดือดร้อน ดังนั้น แนวความคิดนี้จึงอนุญาตให้บริษัทที่มีผลกำไรสามารถเคลื่อนย้ายกำไรไปให้สมาชิกที่ประสบภาวะขาดทุนได้

ตัวอย่างเช่น บริษัท ก. และบริษัท ข. เป็นบริษัทในเครือเดียวกัน ผลการดำเนินกิจการในปี พ.ศ. 2549 ปรากฏว่า บริษัท ก. ได้กำไรทั้งสิ้น 4 ล้านบาท ส่วนบริษัท ข. ขาดทุน 2 ล้านบาท ดังนี้ บริษัท ก. จะต้องโอนเงินกำไร 3 ล้านบาทของตนไปเป็นเงินได้ของบริษัท ข. ได้ บริษัท ข. จึงไม่ขาดทุน และบริษัท ก. กับบริษัท ข. จะมีกำไรที่ต้องเสียภาษีเพียง 1 ล้านบาทเท่านั้นตามแผนภาพดังนี้

²¹ Rainer Niemann And Corinna Treisch, *Group Taxation, Asymmetric Taxation And Cross-Border Investment Incentives In Austria*, Cesifo Working Paper No. 1506, Category 1: Public Finance, July 2005, Pp.16-17.

แผนภาพที่ 3.2 การโอนผลกำไรของบริษัทในกลุ่ม Group Contribution



ความสำคัญของ Group Contribution จึงอยู่ที่การโอนความมั่งคั่งจากบริษัทหนึ่งไปให้กับบริษัทที่ขาดทุนหรือบริษัทที่มีผลกำไร โดยประเทศที่ยึดหลักการนี้ได้แก่ ประเทศนอร์เวย์ ฟินแลนด์ และสวีเดนซึ่งเป็นประเทศแรกที่มีกฎหมายเรื่อง Group Contribution

3.2.2.1 ราชอาณาจักรนอร์เวย์

นอร์เวย์ได้บัญญัติหลัก Group Contribution ไว้ในกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลเมื่อ ปี ค.ศ. 1979 และบัญญัติหลักเรื่อง การโอนภายในกลุ่ม (Intra group transfer) เพิ่มเติมขึ้นมาในปี ค.ศ. 1991

คุณสมบัติของนิติบุคคลที่อาจเข้าร่วมกันได้นั้นจะมีความแตกต่างจากคำว่า บริษัทในเครือเดียวกันตามกฎหมายบริษัทของออสเตรเลียตรงสัดส่วนการถือหุ้นในบริษัทลูก กล่าวคือ สัดส่วนการถือหุ้นในบริษัทลูกตามกฎหมายบริษัทจะกำหนดว่าบริษัทที่ถือหุ้นของอีกบริษัทหนึ่งเกินกว่าร้อยละ 50 ของหุ้นทั้งหมด ถือว่าเป็นบริษัทในเครือเดียวกัน แต่ตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลในเรื่อง Group Contribution หาได้เป็นเช่นนั้นไม่ ระบุไว้ว่า บริษัทที่จะเข้าร่วมเสียภาษีด้วยกันได้บริษัทหนึ่งต้องถือหุ้นในอีกบริษัทหนึ่งเกินกว่าร้อยละ 90 ของมูลค่าหุ้นและหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงได้ซึ่งค่อนข้างเคร่งครัดกว่ากฎหมายบริษัทอยู่มาก เพราะนอกจากจะกำหนดสัดส่วนการถือหุ้นไว้ที่ร้อยละ 90 ทั้งมูลค่าหุ้นทั้งหมดและหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงได้ทั้งหมด

นอกจากนี้ กฎหมายยังกำหนดว่า นิติบุคคลที่จะเข้าร่วมได้จะต้องอยู่ในรูปของบริษัทจำกัด หรือ ห้างหุ้นส่วน แต่ห้างหุ้นส่วนไม่อาจมีบริษัทลูกได้

การช่วยเหลือกันภายในกลุ่มของ Group Contribution นั้นจะอนุญาตเฉพาะการโอนกำไรจากบริษัทหนึ่งไปยังบริษัทหนึ่งซึ่งอาจกำไรหรือขาดทุนก็ได้ แต่ไม่อนุญาตให้มีการโอนผลขาดทุนไปบริษัทในกลุ่ม และกฎหมายก็ห้ามโอนเงินปันผลระหว่างกันด้วย²²

ในส่วนของกรณีโอนสินทรัพย์ไปมาระหว่างกันนั้น กฎหมายกำหนดให้มีภาษีหรือการตัดจ่ายได้ ยกตัวอย่าง เช่น บริษัท ก. และบริษัท ข. เป็นบริษัทในเครือเดียวกันตามความในกฎหมาย Group Contribution บริษัท ก. ซื้อที่ดินมา 1 ล้านบาท จากนั้นโอนให้บริษัท ข. ตามราคาตลาด ณ ขณะนั้น 1.5 ล้านบาท ส่วนต่าง 5 แสนบาทนั้นกฎหมายให้สิทธิยังไม่ต้องคิดภาษี จะคิดภาษีเมื่อบริษัท ข. ได้โอนขายที่ดินให้บุคคลภายนอก สมมติว่า อีก 2 ปีต่อมา บริษัท ข. ขายที่ดินดังกล่าวให้ ค. ในราคาตลาด ณ ขณะนั้น 2 ล้านบาท กรณีนี้จะต้องคิดภาษีจากราคาที่บริษัท ข. ขายไป ลบด้วยราคาของบริษัท ก. ซื้อมาเท่ากับ 1 ล้านบาท เป็นเงินได้ที่ต้องนำมาคิดภาษีนั่นเอง

3.2.2.2 สาธารณรัฐฟินแลนด์

ฟินแลนด์ได้บัญญัติกฎหมาย Group Contribution เมื่อปี ค.ศ. 1987 โดย กำหนดให้บริษัทแม่ที่ถือหุ้นอยู่ในบริษัทลูกตั้งแต่ร้อยละ 90 ขึ้นไป อาจเลือกใช้สิทธิตามกฎหมายในการโอนกำไรระหว่างกันได้ อนึ่ง ในการออกเสียงเพื่อรวมกลุ่มบริษัทเพื่อประโยชน์ในทางภาษีนี้ กฎหมายให้สิทธิผู้ถือหุ้นส่วนน้อยที่ไม่เห็นด้วยและแสดงได้ว่าเป็นการขัดกับผลประโยชน์ของตนเรียกร้องให้ผู้ถือหุ้นข้างมากซื้อหุ้นคืนจากตนได้

²² Harald Hauge, "Group Taxation: Norway", in *Cahiers de droit fiscal international: Volume 98b Group Taxation*, (Vienna: International Fiscal Association, 2004): 511-531.

บริษัทที่อาจเป็นบริษัทแม่และบริษัทลูกได้แก่ บริษัทจำกัดความรับผิด (Limited Liability Company) รวมถึงสหกรณ์ (cooperative society) เฉพาะที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่านั้น หากเป็นหน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลที่เสียภาษีด้วยอัตราพิเศษไม่สามารถรวมกลุ่มได้แต่อย่างใด²³

การโอนกำไรระหว่างบริษัทนั้น สามารถโอนกำไรไปยังบริษัทที่มีกำไรอยู่แล้วก็ได้ มิได้เป็นการบังคับว่าจะต้องโอนให้แก่บริษัทที่ขาดทุนเท่านั้น ดังนั้น กรณีที่บริษัทต้องการจ่ายเงินปันผลให้กับผู้ถือหุ้นโดยเร็ว ก็จะทำให้บริษัทลูกของตนโอนกำไรไปยังบริษัทแม่เพื่อเป็นกำไรของบริษัทแม่ในการจ่ายเงินปันผลก็ได้ แต่ผลขาดทุนนั้นไม่สามารถโอนกันได้²⁴

อย่างไรก็ดี ในการโอนสินทรัพย์ระหว่างกันนั้น ฟินแลนด์ไม่มีกฎหมายให้รอการตัดจ่ายในภาษีส่วนเกินทุนเหมือนนอร์เวย์ ดังนั้น เมื่อบริษัทในเครือเดียวกันโอนสินทรัพย์ไปมาระหว่างกันย่อมต้องเสียภาษีจากส่วนเกินทุนด้วย

3.2.2.3 ราชอาณาจักรสวีเดน²⁵

สวีเดนเป็นประเทศแรกที่บัญญัติหลัก Group Contribution ไว้ในกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล ตั้งแต่ ปี ค.ศ. 1965 โดยกำหนดสัดส่วนการถือหุ้นระหว่างกันไว้ที่ร้อยละ 90 ขึ้นไปของหุ้นทั้งหมด ซึ่งรวมถึงหุ้นที่ไม่มีสิทธิออกเสียงด้วย การรวมกลุ่มกันนั้นกฎหมายให้เป็นสิทธิที่จะเลือกรวมกลุ่มหรือไม่รวมก็ได้ กลุ่มใดมีมากกว่าสองบริษัท ก็อาจเลือกรวมกลุ่มกันเพียงสองบริษัทก็ได้ และการรวมกลุ่มก็ให้พิจารณาเป็นปีต่อปีซึ่งหมายความว่าปีใดจะรวมกันก็สามารถรวมได้ ปีใดจะไม่รวมกันก็ทำได้เช่นกัน

²³ Hannele Ranta Lassila, "Group Taxation: Finland", in *Cahiers de droit fiscal international: Volume 98b Group Taxation*, (Vienna: International Fiscal Association, 2004): 260.

²⁴ Ibid, pp.257-268.

²⁵ โปรดดูรายละเอียดของกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลของสวีเดนในภาคผนวก ง.

บริษัทที่อาจเป็นบริษัทแม่และบริษัทลูกได้แก่ บริษัทจำกัดความรับผิดชอบถึงสหกรณ์ (cooperative society) เฉพาะที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่านั้น หากเป็นหน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลที่เสียภาษีด้วยอัตราพิเศษไม่สามารถรวมกลุ่มได้แต่อย่างไร²⁶

ในการรวมกลุ่ม บริษัทใดบริษัทหนึ่งสามารถโอนกำไรของตนไปยังอีกบริษัทหนึ่งได้ แต่ไม่สามารถโอนขาดทุนไปยังบริษัทในกลุ่มได้ อย่างไรก็ตามบริษัทที่ประสบภาวะขาดทุนก็ยังมีสิทธิที่จะหักขาดทุนย้อนหลังได้ (loss carry forward) แต่ย้อนหลังได้ไม่เกิน 5 ปี²⁷

การโอนสินทรัพย์ภายในกลุ่มนั้น หากเป็นการโอนที่ต่ำกว่าราคาตลาดแล้ว กฎหมายจะไม่เก็บภาษีจากส่วนต่างนั้น แต่ถ้าโอนสูงกว่าราคาตลาดกฎหมายจะเก็บภาษีจากส่วนต่างโดยมิให้มีการรอดการตัดจ่ายแต่อย่างใด ยกตัวอย่างเช่น บริษัท ก. ขายโรงงานให้กับบริษัท ข. ซึ่งเป็นบริษัทลูกที่บริษัท ก. มีหุ้นอยู่เกินกว่าร้อยละ 90 และเลือกวิธีการเสียภาษีแบบ Group Contribution ในราคา 60 ล้านบาท แต่ราคาตลาด ณ ขณะนั้นคือ 100 ล้านบาท กรณีนี้เป็นการขายต่ำกว่าราคาตลาดภายในกลุ่มแม่บริษัท ข. จะได้ประโยชน์จากส่วนต่างระหว่างราคาตลาดกับราคาขายกฎหมายก็ไม่เก็บภาษีในกรณีนี้ แต่หากบริษัท ข. นำอาคารดังกล่าวไปขายต่อให้กับบุคคลภายนอกในราคา 100 ล้านบาทตามราคาตลาด บริษัท ข. ก็ต้องเสียภาษีส่วนเกินทรัพย์สิน สำหรับส่วนต่าง 40 ล้านบาทด้วย อย่างไรก็ตามในกรณีการโอนหุ้น กฎหมายให้สิทธิโอนหุ้นระหว่างกันได้ โดยไม่ต้องมีภาษีผลได้จากหุ้น

3.2.3 กลุ่มประเทศที่ใช้หลักช่วยเหลือผู้ขาดทุน (Group Relief)

แนวความคิด Group Relief มีที่มาจากประเทศสหราชอาณาจักรอังกฤษ ซึ่งเป็นแนวความคิดที่ตรงกันข้ามกับ Group Contribution โดยกำหนดให้สมาชิกภายในกลุ่มสามารถ

²⁶ Bertil Wiman, "Group Taxation: Sweden", in *Cahiers de droit fiscal international*, Vol 89b, (Vienna: International Fiscal Association, 2004) : 636.

²⁷ *ibid*, pp.639-640.

โอนขาดทุนจากสมาชิกหนึ่งไปอีกสมาชิกหนึ่งได้ ในขณะที่ Group Contribution เป็นการโอนเฉพาะกำไรเท่านั้น

แนวความคิดในการช่วยเหลือกันภายในกลุ่มของสหราชอาณาจักรมิได้ปรากฏแต่เพียงการช่วยเหลือกันภายในกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกันแต่อย่างใด แต่ยังปรากฏอยู่ในกฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่กำหนดให้สามีและภริยาสามารถช่วยเหลือกันด้วยวิธีการนำค่าใช้จ่ายหรือค่าลดหย่อนที่ใช้หักลดหย่อนทั้งหมดโอนไปให้แก่สามีหรือภริยาได้ ซึ่งแนวความคิดนี้ตรงกันข้ามกับการโอนความมั่งคั่ง และปฏิเสศการโอนความมั่งคั่งแบบประเทศสแกนดิเนเวีย เพราะผู้ร่างกฎหมายเห็นว่า การช่วยเหลือกันภายในกลุ่มด้วยการโอนขาดทุนไปหักล้างกับฝ่ายที่กำลังกำไรนั้นไม่เป็นการส่งเสริมให้เกิดการเลี้ยงภาษี เพราะบริษัทที่ขาดทุนหรือผู้ที่ขาดทุนนั้นเป็นผู้ที่สมควรได้รับการผ่อนผันและช่วยเหลือ และเมื่อโอนขาดทุนไปก็มีผลเหมือนเดิมคือไม่เสียภาษีในบริษัทที่ขาดทุน คำว่า ภาษีในมุมมองของนักกฎหมายภาษีแห่งสหราชอาณาจักรมองว่าภาษีคือ “ภาระ” เมื่อบุคคลใดไม่พร้อมที่จะเสียภาษีก็ไม่ควรต้องแบกรับภาระขาดทุนไว้อีก และสมควรได้รับการช่วยเหลือจากรัฐเพื่อให้ออกพ้นจากการขาดทุน บริษัทควรจะช่วยเหลือกันเฉพาะในกรณีที่มีบริษัทต้องการความช่วยเหลือเท่านั้น หากสนับสนุนให้มีการโอนกำไรกันไปมากก็เท่ากับว่าเป็นการส่งเสริมให้เกิดการเลี้ยงภาษีเนื่องจากไม่มีการขาดทุนเกิดขึ้นก็สามารถโอนผลกำไรจัดสรรให้บริษัทภายในกลุ่มเสียภาษีน้อยลงไป อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนมีความเห็นว่า การโอนผลกำไรหรือผลขาดทุนระหว่างกันก็ไม่มีผลแตกต่างกันมากเมื่อคิดคำนวณภาษีภายในกลุ่มหากภาษีเงินได้นิติบุคคลจัดเก็บที่อัตราเดียวกัน

เป็นที่น่าสังเกตว่า กลุ่มประเทศที่เคยเป็นอาณานิคมของอังกฤษเอง มีเพียงไม่กี่ประเทศที่น่าแนวความคิดนี้ไปบัญญัติเป็นกฎหมายของตน เช่น สิงคโปร์ และนิวซีแลนด์ แต่ภายหลังนิวซีแลนด์ก็ได้เปลี่ยนกฎหมายไปเป็น tax consolidation แทน ส่วนประเทศอื่นๆ ในเครือจักรภพอังกฤษก็มิได้เห็นด้วยกับ Group Relief

3.2.3.1 สหราชอาณาจักรอังกฤษ²⁸

สหราชอาณาจักรอังกฤษนั้นไม่มีกฎหมายภาษีอากรที่ให้อำนาจนิติบุคคลในเครือเดียวกันอาจเลือกในการยื่นแบบเสียภาษีรวมกันได้ แต่อย่างไรก็ดี กฎหมายอังกฤษมีบทบัญญัติที่ช่วยบรรเทาภาระภาษีของกลุ่มบริษัทในเครือโดยเรียกว่า กลุ่มบริษัท (Groups of Companies) โดยกฎหมายดังกล่าวกำหนดให้สมาชิกในกลุ่มบริษัท สามารถโอนสินทรัพย์ (assets) กันภายในกลุ่มได้โดยไม่มีภาระภาษีผลได้จากทรัพย์สิน (Capital Gains) การขาดทุนจากการค้าก็อาจนำมาช่วยบรรเทาภาระภาษีภายในกลุ่มได้หากเข้าเงื่อนไขที่กำหนด แต่ไม่อนุญาตให้โอนกำไรภายในกลุ่ม ทั้งนี้ อนุญาตให้บริษัทต่างประเทศที่มีสถานประกอบการถาวรเข้ามาร่วมกลุ่มได้ด้วย²⁹

ในเรื่องสัดส่วนการถือหุ้นระหว่างบริษัทในกลุ่มนั้น โดยทั่วไปกฎหมายอังกฤษกำหนดคุณสมบัติไว้อย่างน้อย ดังนี้

1. บริษัทแม่ต้องถือหุ้นสามัญของอีกบริษัทหนึ่งอย่างน้อยร้อยละ 75 ไม่ว่าจะเป็นการถือโดยตรงหรือโดยอ้อม
2. บริษัทแม่ต้องมีกำไรและสินทรัพย์อยู่ในอีกบริษัทหนึ่งอย่างน้อยร้อยละ 75 อย่างแท้จริง กล่าวคือ สินทรัพย์และกำไรอย่างน้อยร้อยละ 75 จะต้องเป็นของบริษัทแม่ ไม่ใช่เป็นการที่บริษัทลูกกู้ยืมมาจากบริษัทแม่หรือบริษัทอื่น

ยกตัวอย่างเช่น บริษัท ก. จำกัดมีหุ้นสามัญ 1,000 หุ้น ผู้ถือหุ้นมี 2 ราย คือบริษัท ข. จำกัดถือหุ้นสามัญ 80% กับบริษัท ค. จำกัดถือหุ้นสามัญ 20% นอกจากนี้บริษัท ค.

²⁸ โปรดดูรายละเอียดกฎหมายภาษีบริษัทและเงินได้ของสหราชอาณาจักรในภาคผนวก ค.

²⁹ Inland Revenue of the United Kingdom, "Double Taxation Relief: Tax Consolidations Falling within Section 803A of ICTA 1988", *Tax Bulletin*. 57 (February, 2002): 911-913.

ยังถือหุ้นบุริมสิทธิอีก 5,000 หุ้น ที่มีสิทธิรับเงินปันผลก่อนทุกปีๆ ละ 8 ล้านบาท ในการชำระค่าหุ้น บริษัท ก. ได้กู้ยืมเงินบริษัท ง. มาชำระ โดยต้องชำระดอกเบี้ยให้บริษัท ง. ปีละ 10 ล้านบาท เมื่อสิ้นปีบริษัทมีกำไร 60 ล้านบาท ดังนี้ จะถือว่ากำไร 80% ของ 60 ล้านบาท คือ 45 ล้านบาท เป็นของบริษัท ข. ไม่ได้ จะต้องนำกำไรไปหักออกจากดอกเบี้ยที่ต้องจ่ายให้บริษัท ง. จำนวน 10 ล้านบาทเสียก่อน จึงเหลือเงินกำไรอีก 50 ล้านบาท หลังจากนั้นจะต้องนำไปหักจ่ายเงินปันผลให้กับหุ้นบุริมสิทธิอีก 8 ล้านบาทจึงเหลือเงินกำไรอีก 42 ล้านบาท กำไร 42 ล้านนี้จึงนำมาแบ่งตามสัดส่วนการถือหุ้นสามัญ กล่าวคือบริษัท ข. จะได้ส่วนแบ่งกำไร $80\% \times 42 = 33.6$ ล้านบาท ในขณะที่บริษัท ค. จะได้ส่วนแบ่งกำไร $20\% \times 42 = 8.4$ ล้านบาท บวกกับส่วนแบ่งจากหุ้นบุริมสิทธิ 8 ล้านบาทจึงรวมเป็น 16.4 ล้านบาท ดังนั้น บริษัท ข. จึงมีส่วนแบ่งกำไรที่แท้จริงเพียงร้อยละ 56 ของกำไรทั้งสิ้น และไม่ถือว่าเป็น group relief ตามกฎหมายภาษีอากรนี้

3. บริษัทแม่ต้องมีอำนาจการจัดการควบคุมบริษัทลูกอย่างแท้จริง แม้บริษัทแม่จะมีคุณสมบัติตาม 2 ข้อที่กล่าวมาแล้ว แต่หากบริษัทแม่ไม่มีอำนาจเข้าไปควบคุมบริษัทลูกก็ไม่ถือว่าเป็น Group Relief ตามกฎหมายนี้³⁰

นอกจากนี้กฎหมายยังกำหนดเรื่องของการถือหุ้นต่อกันไปเป็นทอด ๆ ภายในกลุ่มด้วย ไม่ว่าจะถือหุ้นกันที่ทอดก็ตาม แต่โดยรวมแล้วบริษัทแม่จะต้องถือหุ้นโดยอ้อมอย่างมีประสิทธิภาพไม่ต่ำกว่าร้อยละ 51 ดังตัวอย่าง บริษัท ก. ถือหุ้นอยู่ในบริษัท ข. ร้อยละ 80 บริษัท ข. ถือหุ้นอยู่ในบริษัท ค. ร้อยละ 80 บริษัท ค. ถือหุ้นอยู่ในบริษัท ง. ร้อยละ 80 บริษัท ง. ถือหุ้นอยู่ในบริษัท จ. ร้อยละ 75 บริษัท จ. ถือหุ้นในบริษัท ฉ ร้อยละ 75 ดังนี้ หากพิจารณาโดยผิวเผินอาจเห็นว่า บริษัททั้งหมดสามารถเป็น Group Relief ได้ เพราะถือหุ้นระหว่างกันร้อยละ 75 ขึ้นไป แต่เมื่อพิจารณาตามกฎหมายแล้ว จะมีเพียงบริษัท ก. ข. ค. และ ง. เท่านั้นที่สามารถเข้ากลุ่มได้ ที่เป็นเช่นนี้ เพราะบริษัท ก. ต้องถือหุ้นโดยอ้อมอย่างมีประสิทธิภาพ ไม่ต่ำกว่าร้อยละ 51 ดังนี้ บริษัท ก. ถือหุ้นในบริษัท ข. คิดเป็นร้อยละ 80 ถือหุ้นโดยอ้อมในบริษัท ค. คิดเป็นร้อยละ $(80 \times 80 / 100) 64$ และถือหุ้นโดยอ้อมในบริษัท ง. คิดเป็นร้อยละ $(80 \times 80 / 100 \times 80 / 100) 51.2$

³⁰ Inland Revenue, "Consolidation a Guide to Consolidation for Groups of Companies", Inland Revenue Service. (August, 2002): 2-9.

นั่นเอง ส่วนบริษัท จ. นั้นบริษัท ก. ถือนหุ้นโดยอ้อมไว้เพียงร้อยละ (75x80/100x80/100x80/100)
38.4 เท่านั้นจึงไม่อาจอยู่ใน Group Relief ได้

3.2.3.2 สาธารณรัฐสิงคโปร์

เนื่องจากสิงคโปร์เป็นประเทศในเครือจักรภพอังกฤษ (Commonwealth) จึงได้รับอิทธิพลทางกฎหมายจากอังกฤษมาค่อนข้างมาก โดยในเรื่องนี้ก็รับเอาแนวความคิด Group Relief ของอังกฤษมาบัญญัติไว้ในกฎหมายของตน ในปี ค.ศ.2003 แต่ก็มีข้อแตกต่างจากกฎหมายอังกฤษอยู่บ้าง ข้อแตกต่างประการหนึ่งก็คือ บริษัทที่สามารถเข้าร่วมกลุ่มได้สิงคโปร์ กำหนดไว้เฉพาะแต่บริษัทที่จดทะเบียนภายในสิงคโปร์เท่านั้น ในขณะที่อังกฤษกำหนดให้บริษัทต่างประเทศที่มีสถานประกอบการถาวรในอังกฤษสามารถเข้าร่วมกลุ่มได้ด้วย ข้อแตกต่างประการที่สอง คือ เรื่องการโอนสินทรัพย์ภายในกลุ่ม สิงคโปร์ไม่ให้สิทธิในการรอการตัดจ่ายภาษี (deferral tax) ในขณะที่อังกฤษมีกฎหมายให้สิทธินี้ไว้ด้วย ดังนั้นการโอนสินทรัพย์ภายในกลุ่ม จึงต้องเสียภาษีเช่นเดียวกับการโอนสินทรัพย์ไปนอกกลุ่ม

อย่างไรก็ดี โดยทั่วไป หลัก Group Relief ของสิงคโปร์ก็มีความคล้ายคลึงกับอังกฤษ กล่าวคือ กฎหมายให้สิทธิบริษัทในกลุ่มสามารถโอนขาดทุนระหว่างกันได้นั่นเอง กฎหมายของสิงคโปร์กำหนดคุณสมบัติของบริษัทที่จะเข้าร่วมกลุ่มเสียภาษีไว้ว่า นอกจากต้องเป็นบริษัทที่จดทะเบียนในสิงคโปร์แล้ว ยังต้องมีการถือหุ้นสามัญระหว่างกันอย่างน้อยร้อยละ 75 ขึ้นไป เช่นเดียวกันกับอังกฤษในการตรวจสอบบริษัทที่มีคุณสมบัติตามกฎหมายของสิงคโปร์ก็กำหนดเงื่อนไขไว้ดังนี้

1. บริษัทแม่ต้องถือหุ้นสามัญของอีกบริษัทหนึ่งอย่างน้อยร้อยละ 75 ไม่ว่าจะเป็นการถือโดยตรงหรือโดยอ้อม
2. บริษัทแม่ต้องมีกำไรและสินทรัพย์อยู่ในอีกบริษัทหนึ่งอย่างน้อยร้อยละ 75 อย่างแท้จริง กล่าวคือ สินทรัพย์และกำไรอย่างน้อยร้อยละ 75 จะต้องเป็นของบริษัทแม่ ไม่ใช่เป็นการที่บริษัทลูกกู้ยืมมาจากบริษัทแม่หรือบริษัทอื่น

ส่วนเรื่องอำนาจการควบคุมอย่างแท้จริงของบริษัทแม่ นั้น กฎหมายสิงคโปร์ไม่ได้บัญญัติไว้ ดังนั้นเรื่องนี้จึงไม่ต้องนำมาพิจารณา การจะเข้าร่วมกลุ่มหรือไม่นั้น กฎหมายมิได้บังคับไว้แต่อย่างใด แต่ระบุไว้เป็นทางเลือกของบริษัทที่มีคุณสมบัติ

นอกจากนี้บริษัทในกลุ่มทั้งหมดจะต้องมีรอบระยะเวลาบัญชีที่เหมือนกัน และจะต้องมีการแจ้งให้กรมสรรพากรทราบก่อนที่จะรวมกลุ่มด้วย

3.2.4 กลุ่มประเทศที่ใช้ระบบการเสียภาษีรวมกลุ่ม tax consolidation

Tax Consolidation นั้น เป็นมาตรการในการเสียภาษีของกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกันคล้ายกับการรวมหน่วยภาษี แต่ก็มีใช้การรวมหน่วยภาษีเสียทีเดียวเพราะบริษัททั้งหลายต่างก็ยังมีสิทธิและหน้าที่ตามกฎหมายภาษีอากรอยู่เช่นเดิม เพียงแต่วิธีการคำนวณภาษีและเสียภาษีส่วนใหญ่จะมอบอำนาจให้บริษัทแม่เป็นผู้ดำเนินการ วิธีการนี้เป็นวิธีการที่ได้รับการยอมรับโดยทั่วไปจากนานาประเทศ เช่น ญี่ปุ่น เดนมาร์ก เนเธอร์แลนด์ นิวซีแลนด์ ฝรั่งเศส โปรตุเกส เม็กซิโก ลักเซมเบิร์ก สเปน สหรัฐอเมริกา ออสเตรเลีย อิตาลี ฯลฯ โดยประเทศที่เป็นจุดเริ่มต้นคือ สหรัฐอเมริกาในทวีปอเมริกา และเดนมาร์กกับเนเธอร์แลนด์ในภาคพื้นยุโรป

กลไกของ tax consolidation นั้นค่อนข้างมีความหลากหลายแตกต่างกันไป บรรดาประเทศที่ใช้ระบบนี้ บางประเทศไม่ได้เรียกว่า tax consolidation หรือ consolidated tax return แต่ใช้คำว่า fiscale eenheid (fiscal unity) (เนเธอร์แลนด์) บ้าง หรือ joint taxation (เดนมาร์ก) หรือ Intégration fiscale (ฝรั่งเศส) บางประเทศก็ให้สิทธิในภาษีอากรตัดจ่ายในการจำหน่ายสินทรัพย์ แต่บางประเทศไม่อนุญาต

อย่างไรก็ดี จุดที่เหมือนกันของระบบนี้ จะคำนวณเงินได้ออกเป็น 2 ครั้ง ครั้งแรกเป็นการคำนวณเงินได้ของแต่ละบริษัทในกลุ่ม และครั้งที่ 2 เป็นการคำนวณเงินได้ของกลุ่มโดยเงินได้ที่คำนวณได้ของกลุ่มนี้ บริษัทแม่จะเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีในนามของกลุ่ม ผู้เขียนขอยกตัวอย่างมาตรการของประเทศต่าง ๆ ที่ใช้มาตรการนี้ โดยเน้นประเทศที่มีพัฒนาการแรกๆ และประเทศที่มีกฎหมายน่าสนใจ เช่น สหรัฐอเมริกา ฝรั่งเศส เป็นต้น

3.2.4.1 ญี่ปุ่น

กฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลของญี่ปุ่น ได้บัญญัติเกี่ยวกับการรวมกลุ่มนิติบุคคลเพื่อเสียภาษี เมื่อวันที่ 1 เมษายน ค.ศ. 2002 และได้รับการแก้ไขล่าสุดในปี ค.ศ. 2010 โดยกำหนดให้เป็นมาตรการทางเลือก³¹ ให้บริษัทแม่ที่มีกลุ่มบริษัทลูกตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดสามารถขออนุญาตกรมสรรพากรของญี่ปุ่นยื่นรายการเสียภาษีรวมกลุ่มโดยบริษัทแม่ได้

1) คุณสมบัติของบริษัทแม่และบริษัทลูก

นิติบุคคลที่กฎหมายญี่ปุ่นกำหนด สัดส่วนการถือหุ้นของบริษัทแม่ในบริษัทลูกญี่ปุ่นกำหนดไว้สูงถึง 100% ของหุ้นในบริษัทลูกทั้งหมดไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อม ทั้งนี้ ไม่รวมหุ้นที่บริษัทเป็นเจ้าของ หรือหุ้นของสหภาพแรงงานหรือกรรมการของบริษัทในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 5 ของหุ้นทั้งหมด บริษัทแม่นั้นอาจเป็นบริษัทหรือหุ้นส่วนก็ได้³² แต่บริษัทลูกจะต้องเป็นบริษัทธรรมดาที่ได้รับการควบคุมจากบริษัทแม่อย่างแท้จริง และทั้งบริษัทลูกและบริษัทแม่จะต้องมีรอบระยะเวลาบัญชีที่เหมือนกันด้วย โดยกฎหมายญี่ปุ่นค่อนข้างเคร่งครัด ทั้งสัดส่วนการถือหุ้นและองค์ประกอบต่างชาติของนิติบุคคลที่ญี่ปุ่นจะให้สิทธิเฉพาะบริษัทญี่ปุ่นเองเท่านั้น มิได้ให้สิทธิสถานประกอบการถาวร หรือสาขาของบริษัทต่างประเทศแต่อย่างใด เว้นเสียแต่ว่าสถานประกอบการของบริษัทต่างประเทศได้รับการควบคุมโดยการถือหุ้นของบริษัทใหญ่ในญี่ปุ่นถึง 100% ซึ่งเกิดขึ้นได้น้อยมาก และบริษัทที่จะอยู่ในข่ายที่สามารถเป็นบริษัทแม่ได้จะต้องไม่มีข้อห้ามดังต่อไปนี้

- (1) จะต้องไม่ถูกควบคุมโดยบริษัทอื่นใด
- (2) จะต้องไม่เป็นบริษัทที่อยู่ระหว่างการฟื้นฟูกิจการ
- (3) จะต้องไม่เป็นบริษัทที่มีวัตถุประสงค์พิเศษ

³¹ Hiroshi Uehara, "Japan 's Ruling Parties Agree on Consolidated Return System. *International Tax Review*, 13 Vol 2, (2002): 10.

³² Ibid, p. 15.

(4) จะต้องไม่เป็นบริษัทตามกฎหมายการลงทุน

(5) จะต้องไม่ใช่บริษัทที่เลิกการรวมกลุ่มเสียภาษีไม่เกิน 5 ปีนับแต่วัน

เลิก

2) การคำนวณภาษีในกลุ่ม

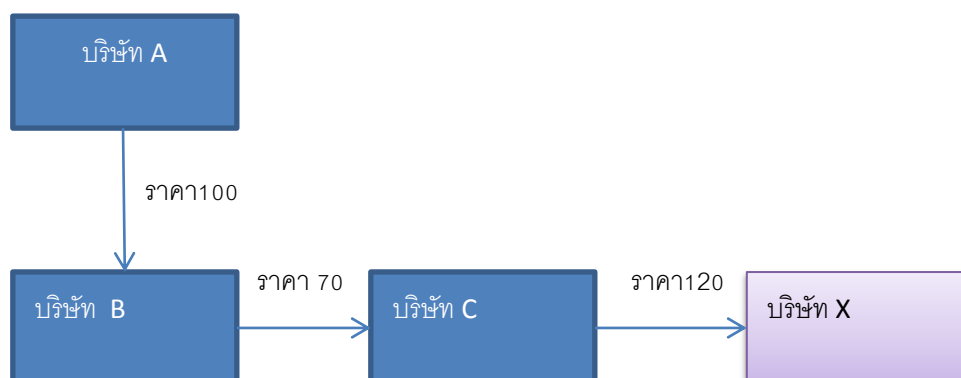
ในระหว่างการรวมกลุ่มกัน กฎหมายภาษีอากรญี่ปุ่นก็ค่อนข้างเคร่งครัดในการทำธุรกรรมระหว่างบริษัทในกลุ่ม โดยกำหนดว่า ธุรกรรมการโอนจะต้องเป็นไปตามราคาตลาดที่ยุติธรรม หรือแม้กระทั่งการให้หรือการบริจาคในกลุ่มบริษัทเองไม่สามารถหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ แต่กฎหมายก็ให้สิทธิในการคิดภาษีรอการตัดจ่ายได้ กล่าวคือ จะคิดภาษีเมื่อมีการขายให้บุคคลภายนอกนั่นเอง คงจะมีเพียงการเฉลี่ยกำไรขาดทุนกันระหว่างบริษัทในกลุ่มที่สามารถทำได้

วิธีการคำนวณการโอนสินทรัพย์ไปมาระหว่างกัน กฎหมายภาษีของญี่ปุ่นจะต้องบันทึกการขายเมื่อมีการขายให้บุคคลภายนอกตามสัดส่วนกำไร³³ ตัวอย่างเช่น บริษัท A บริษัท B และบริษัท C เป็นบริษัทภายในกลุ่มเดียวกัน ได้โอนทรัพย์สินไปมาระหว่างกัน และโอนต่อไปยังบุคคลภายนอกด้วยราคาตามดังต่อไปนี้

บริษัท A เป็นผู้ซื้อและถือครองรถยนต์มาในราคา 200 จากนั้นโอนต่อไปยังบริษัท B ในราคา 100 ในรอบระยะเวลาบัญชีปีที่ 1 หลังจากนั้นบริษัท B โอนต่อไปยังบริษัท C ด้วยราคา 70 ในรอบระยะเวลาบัญชีปีที่ 2 และบริษัท C ได้โอนต่อไปยังบริษัท X ซึ่งอยู่ภายนอกกลุ่มด้วยราคา 120 การบันทึกขายได้จะต้องคำนวณให้บริษัท A ไม่ต้องบันทึกเป็นรายได้ เพราะราคาขายต่อบุคคลภายนอกต่ำกว่าที่ซื้อมา บริษัท B ต้องบันทึกเป็นรายได้ของตน (120-100) 20 ส่วนบริษัท C ต้องบันทึกเป็นรายได้ (100-70) 30 ตามแผนภาพ

³³ Fimihiro Komamiya, "Group Taxation: Japan", in *Cahiers de droit fiscal international*, Vol 89b, (Vienna: International Fical Association, 2004) : 398.

แผนภาพที่ 3.3 การคำนวณภาษีในการทำธุรกรรมนอกกลุ่มของญี่ปุ่น



3) การเฉลี่ยผลกำไรและขาดทุน

การหักผลขาดทุนภายในกลุ่ม กฎหมายให้สิทธิบริษัทในเครือเดียวกันสามารถนำกำไรและขาดทุนระหว่างกลุ่มบริษัทมาหักออกจากกันได้ นอกจากนี้ หากบริษัทมีผลขาดทุนเรื่อยๆ ก็อาจหักผลขาดทุนสะสมย้อนหลังได้ (loss carry forward) 7 ปี ยกเว้นผลขาดทุนที่เกิดจากภัยธรรมชาติกฎหมายให้สิทธิหักขาดทุนย้อนหลังได้โดยไม่มีจำกัดระยะเวลา³⁴ แต่ผลขาดทุนก่อนที่จะเข้ารวมกลุ่ม Tax Consolidation นั้น ไม่อาจนำมาหักในกลุ่มได้ เว้นแต่เป็นการขาดทุนของบริษัทแม่เพียงบริษัทเดียวเท่านั้นที่สามารถนำมาหักได้

4) การบรรเทาความซ้ำซ้อนของเงินปันผล

เนื่องจากสัดส่วนการถือหุ้นที่กฎหมายกำหนดไว้คือ บริษัทแม่ต้องถือหุ้นด้วยสัดส่วนของหุ้นทั้งหมดในบริษัทลูก ดังนั้น การบรรเทาภาวะภาษีที่ซ้ำซ้อนของเงินปันผลจึง

³⁴ KPMG Tax Corporation, Japan tax newsletter: outline of the 2011 tax reform, (December 2010), p.3

สามารถทำได้โดยง่ายคือ การยกเว้นภาษีเงินปันผลที่บริษัทถูกจ่ายให้กับบริษัทแม่อย่างเต็มที่³⁵ และหมดปัญหาในการคำนึงถึงผู้ถือหุ้นส่วนน้อย

3.2.4.2 ราชอาณาจักรเดนมาร์ก

1) ภาษีเงินได้นิติบุคคล

หน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคลของเดนมาร์กพิจารณาตามสถานที่จดทะเบียน (Place of Incorporation) เป็นหลัก ดังนั้นบริษัทที่จดทะเบียนในเดนมาร์กทุกบริษัท รวมถึงสาขาของบริษัทต่างประเทศที่มีการจดทะเบียนในเดนมาร์กต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเดนมาร์กตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ (Corporate Income Tax Act) โดยรูปแบบของบริษัทในเดนมาร์กที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลมีเพียง 2 รูปแบบคือ บริษัทเอกชน (*anpartsselskab*: ApS) และบริษัทมหาชนจำกัด (*aktieselskab*: A/S) อย่างไรก็ตาม ห้างหุ้นส่วนจำกัดแม้จะเป็นนิติบุคคลตามกฎหมาย แต่กฎหมายภาษีเงินได้กำหนดให้เสียภาษีในนามบุคคลธรรมดาโดยใช้หลัก Transparent Entity คือนำเงินได้ของห้างหุ้นส่วนไปเสียภาษีในระดับผู้ถือหุ้นส่วน

การคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทในเดนมาร์กใช้หลักการบัญชีตามพระราชบัญญัติงบการเงิน (Financial Statement Act) ร่วมกับพระราชบัญญัติบริษัท (Company Act) กล่าวคือ คำนวณกำไรขาดทุน การหักค่าเสื่อมราคา ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปนั่นเอง อย่างไรก็ตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้นิติบุคคลได้บัญญัติวิธีการทางบัญชีเป็นพิเศษ เฉพาะรายการบางรายการที่ต้องปรับปรุงซึ่งมีเหตุผลมาจากการป้องกันการเลี่ยงภาษี โดยเมื่อคำนวณกำไรสุทธิแล้วก็จะนำไปคำนวณกับอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของเดนมาร์กปัจจุบัน (ค.ศ.2012) จัดเก็บด้วยอัตราคงที่ 25% ของกำไรสุทธิของบริษัท ผลขาดทุนของบริษัทสามารถนำมาหักจากกำไรในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันได้

³⁵ KPMG Tax Corporation, Japan Tax Brief 2010-01: Group Taxation Regime, [online], August 2010. Available from: http://www.us.kpmg.com/microsite/tnf-asiapacific/2010/Japan_Tax_Brief_2010_01-English_Group_Regime.pdf

เงินปันผลและผลได้จากทุนของผู้ถือหุ้นจากบริษัทตามกฎหมายภาษีเงินได้ไม่ได้มีการให้เครดิตภาษีเช่นกฎหมายไทย แต่จะจัดเก็บภาษีร่วมกับภาษีผลได้จากทุน (Capital Gain) ในอัตราต่ำกว่าเงินได้อื่นๆ ตามกฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอันเป็นวิธีการบรรเทาภาระภาษีจากความซ้ำซ้อนเชิงเศรษฐกิจของเงินปันผล นอกจากนี้เดนมาร์กแบ่งประเภทของหุ้นในการจัดเก็บภาษีด้วยอัตราที่แตกต่างกัน 3 ประเภท ได้แก่

- 1) หุ้นของบริษัทลูก (Subsidiary shares) คือ หุ้นที่บริษัทแม่ถือหุ้นกับบริษัทไว้อย่างน้อย 10% ของหุ้นทั้งหมด
- 2) หุ้นกลุ่มบริษัท (Group shares) คือ หุ้นของกลุ่มบริษัทที่ถือหุ้นตามหลัก Joint Taxation
- 3) หุ้นธรรมดา (Portfolio shares) คือ หุ้นที่ไม่เข้าลักษณะของหุ้นตาม 1) และ 2)

โดยทั่วไป หุ้นบริษัทลูกและหุ้นกลุ่มบริษัทจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ทั้งภาษีเงินได้จากเงินปันผล (Dividend) และภาษีเงินได้จากผลได้จากทุน (Capital Gain) ดังนั้นจะเหลือเพียงหุ้นประเภท Portfolio Shares (หุ้นอื่นๆ ที่ไม่เข้าคุณลักษณะของหุ้นของบริษัทลูก (Subsidiary shares) หุ้นกลุ่มบริษัท (Group shares)) ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้จากเงินปันผลและผลได้จากทุน³⁶

กฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลของเดนมาร์กกำหนดมาตรการในการป้องกันการเลี่ยงภาษีไว้หลายมาตรการ เช่น

³⁶ Nikolaj Bjornholm, "Denmark: the New Danish Tax Consolidation Regime", *European Taxation*, Vol. 46 No.1, (2006): 47-49.

- 1) การกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาสุจริต (Transfer Pricing) ซึ่งกำหนดหลักเกณฑ์ในการคำนวณราคาโอนจากแนวทางตามองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา หรือ OECD เป็นหลัก
- 2) มาตรการจัดเก็บภาษีของบริษัทที่ควบคุมบริษัทต่างชาติ (Controlled Foreign Corporations) ซึ่งกำหนดให้บริษัทเดนมาร์กที่ (1) มีเงินได้จากบริษัทต่างชาติจำพวกเงินได้ทางการเงิน (Financial Income) ได้แก่ ดอกเบี้ย เงินปันผล ค่าสิทธิ ผลได้จากทุน ตราสารหนี้ ฯลฯ และ (2) มีสินทรัพย์ทางการเงิน (Financial Assets) ในบริษัทต่างประเทศมากกว่า 10% จะต้องนำเงินได้ของบริษัทต่างชาติเหล่านั้นมารวมคำนวณเสียภาษีในลักษณะเดียวกันกับการเสียภาษีแบบรวมกลุ่มบริษัท (Joint taxation) ด้วย
- 3) มาตรการป้องกันการลงทุนด้วยหนี้ (Thin Capitalization) ซึ่งประกอบไปด้วยการทดสอบต่างๆ 3 ประการได้แก่ (1) Thin Capitalization test (2) Interest Ceiling Test (3) Earnings before Interest and Tax: EBIT test)

จะเห็นได้ว่ากฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลของเดนมาร์กค่อนข้างทันสมัย และมีมาตรการในการป้องกันการเลี่ยงภาษีที่เข้มงวดพอสมควร

การยื่นแบบรายการเสียภาษีกำหนดให้ยื่นรายการเสียภาษีระดับบริษัท 2 ครั้งคือครั้งแรกภายในวันที่ 20 มีนาคม และครั้งที่ 2 พฤศจิกายนของทุกปี

2) การจัดเก็บภาษีเงินได้ของนิติบุคคลในเครือเดียวกัน

การจัดเก็บภาษีเงินได้ของนิติบุคคลในเครือเดียวกันของเดนมาร์ก เริ่มขึ้นหลังจากที่ศาลฎีกาเดนมาร์กตัดสินคดีภาษีอากรร่วมกัน (joint taxation) ในปี 1936 โดยวินิจฉัยให้บริษัทในเครือเดียวกันร่วมกันรับผิดชอบในหนี้ภาษีของบริษัทในเครือร่วมกัน เพราะบริษัทในเครือเกี่ยวกันต่างก็มีคณะกรรมการและฝ่ายบริหารจัดการร่วมกัน อันมีลักษณะเป็นหน่วย

ทางเศรษฐกิจ(Economic Entity) เดียวกัน³⁷ และได้รับการสนับสนุนจากคำพิพากษาศาลฎีกาในอีก 9 ปีถัดมา ค.ศ. 1943 ศาลฎีกาได้วินิจฉัยให้บริษัทในเครือเดียวกันสามารถร่วมกันเสียภาษีได้ แม้ว่ากรมสรรพากรจะไม่อนุญาตก็ตาม ส่งผลให้กรมสรรพากรของเดนมาร์ก เริ่มปฏิบัติเป็นการภายในยอมรับให้มีการร่วมกันเสียภาษีได้ แต่ขณะนั้นยังไม่มีกฎหมายภาษีอากรอย่างเป็นทางการ จนในปี 1960 รัฐสภาเดนมาร์กได้ผ่านกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลขึ้นมาโดยบัญญัติหลัก joint taxation ไว้ในกฎหมายฉบับนี้ด้วย โดยมีผลใช้บังคับวันที่ 11 มิถุนายน 1960 หลังจากนั้นก็มีการแก้ไขเรื่อยมาจนฉบับปัจจุบันปี ค.ศ. 2004 ได้ปรับเปลี่ยนหลักการสำคัญตามอิทธิพลของกฎหมายสหภาพยุโรปโดยรับหลักการเสียภาษีร่วมกันของบริษัทข้ามชาติได้³⁸

2.1) คุณสมบัติของบริษัทในเครือ

ตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลกำหนดให้บริษัทที่จดทะเบียนในเดนมาร์ก บริษัทลูกในต่างประเทศของบริษัทที่จดทะเบียนในเดนมาร์กสามารถรวมกลุ่มเสียภาษีได้โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการประเมินแห่งชาติ (National Assessment Board) โดยกำหนดเงื่อนไขของบริษัทที่จะเข้าร่วมกันไว้ดังนี้

(1) การรวมกันระหว่างบริษัทธรรมดา กับสถาบันการเงิน บริษัทจะต้องไม่เป็นบริษัทที่มีหนี้เสียกับสถาบันการเงินนั้น

(2) บริษัทแม่จะต้องเป็นบริษัทที่จดทะเบียนในเดนมาร์กเท่านั้น หากเป็นบริษัทต่างประเทศคงมีสิทธิเพียงเป็นบริษัทลูก

ในการรวมกลุ่มกฎหมายบังคับว่าทุกบริษัทในกลุ่มจะต้องมีปีบัญชีเดียวกัน และต้องมีการถือหุ้นระหว่างกันร้อยละ 100 ไม่ว่าจะทางตรงหรือทางอ้อม แต่ไม่บังคับ

³⁷ Christen Amby, "Group Taxation: Denmark", in *Cahiers De Droit Fiscal international*, (Vienna : International Fiscal Association, 2004): 236

³⁸ Neil Smith, *Group Taxation in Denmark* [online], 2008, p.2 Available from : <http://www.equinor.eu/pdfs/GROUPT~1.pdf> [23 January 2012]

ว่าทุกบริษัทในเครือเดียวกันจะต้องเข้ามารวมกลุ่มเสียภาษี ขึ้นอยู่กับความสมัครใจของแต่ละบริษัท

2.2) การคำนวณภาษีของบริษัทในกลุ่ม

ในการคำนวณภาษีนั้น กฎหมายกำหนดให้บริษัทแม่เป็นผู้จัดทำ โดยการทำเงินได้ของแต่ละบริษัทมาคำนวณรวมกันและเสียภาษีในอัตราปกติคือ 30% นอกจากนี้ ยังอนุญาตให้นำเครดิตภาษีในต่างประเทศมาเครดิตได้ด้วย หากกลุ่มมีการขาดทุนก็สามารถหักขาดทุนย้อนหลังได้ไม่เกิน 5 ปี ส่วนการโอนสินทรัพย์ภายในกลุ่มนั้น กฎหมายมิได้ให้สิทธิในการลดการตัดจ่ายภาษีได้ ดังนั้น เมื่อมีการโอนสินทรัพย์ระหว่างกันต้องเสียภาษีส่วนต่างของราคาทรัพย์สินนั้นด้วย

2.3) การอนุญาตบริษัทต่างประเทศในสหภาพยุโรปในการรวมกลุ่ม

ผลจากคำพิพากษาของศาลยุติธรรมแห่งสหภาพยุโรป ทำให้ส่งผลกระทบต่อสมาชิกในสหภาพยุโรปต้องแก้ไขกฎหมายภาษีอากรของตนให้บริษัทต่างชาติซึ่งเป็นสมาชิกของสหภาพยุโรปสามารถใช้สิทธิในการเสียภาษีแบบกลุ่มได้ กฎหมายภาษีอากรของเดนมาร์กเองก็ได้รับผลกระทบเช่นเดียวกัน โดยเมื่อปี ค.ศ. 2008 กำหนดให้มีการรวมกลุ่มของบริษัทต่างประเทศและบริษัทในประเทศเพื่อเสียภาษีในรูปแบบกลุ่มได้ตามความสมัครใจของบริษัทต่างประเศนั้นๆ แบบเลือกเอาที่เป็นประโยชน์กับกลุ่ม (cherry picking)³⁹ แต่หากตัดสินใจเข้าร่วมกลุ่มแล้วจะต้องผูกพันเสียภาษีแบบกลุ่มถึง 10 ปี ที่กฎหมายต้องกำหนดไว้ 10 ปี เนื่องจากไม่ประสงค์ให้บริษัทต่างชาติมาแสวงหาประโยชน์จากมาตรการด้วยการเลี่ยงภาษีข้ามชาตินั้นเอง

³⁹ Ibid, p.6

3.2.4.3 ราชอาณาจักรเนเธอร์แลนด์

หลักการจัดเก็บภาษีแบบรวมกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกันนี้ นักวิชาการภาษีในเนเธอร์แลนด์เรียกว่า fiscale eenheid หรือ fiscal unity ซึ่งได้รับการบัญญัติไว้เป็นกฎหมายตั้งแต่ ปี ค.ศ. 1969 แต่โดยหลักก็มีลักษณะมาตรการเป็นไปในแนวทางเดียวกับมาตรการ tax consolidation อันเป็นที่รู้จักโดยทั่วไปนั่นเอง

แต่เดิมมาตรการ fiscal unity ของเนเธอร์แลนด์ค่อนข้างเคร่งครัดมาก โดยกำหนดการถือหุ้นในบริษัทลูกของบริษัทแม่ถึง 99% หลังจากที่มีการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมาย ซึ่งมีผลใช้บังคับเมื่อวันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 2003 กฎเกณฑ์ในมาตรการนี้ก็ได้รับการผ่อนคลายลง โดยกำหนดการถือหุ้นของบริษัทแม่ไว้เพียง 95% นอกจากนี้ รัฐบาลเนเธอร์แลนด์ยังกำหนดให้หน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคลที่สามารถเสียภาษีแบบรวมกลุ่มบริษัทในเครือได้นั้น รวมถึงบริษัทต่างประเทศที่มีสถานประกอบการถาวรในเนเธอร์แลนด์ด้วย ดังนั้น หน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคลที่อาจรวมกันได้จึงมีรูปแบบดังนี้

- 1) บริษัทจดทะเบียนในเนเธอร์แลนด์และประกอบกิจการในเนเธอร์แลนด์
- 2) บริษัทจดทะเบียนในเนเธอร์แลนด์แต่ประกอบกิจการนอกเนเธอร์แลนด์

เหตุผลที่กฎหมายให้บริษัทที่ประกอบกิจการนอกเนเธอร์แลนด์เข้ามารวมกลุ่มเสียภาษีในบริษัทในเครือได้ เพราะเหตุว่าตามกฎหมายของเนเธอร์แลนด์บริษัทที่จดทะเบียนในเนเธอร์แลนด์ถือว่ามีถิ่นที่อยู่ในเนเธอร์แลนด์ ดังนั้น จึงไม่อาจห้ามมิให้บริษัทจดทะเบียนในเนเธอร์แลนด์ แต่ประกอบธุรกิจนอกประเทศเข้ามารวมอยู่ในกลุ่ม

- 3) บริษัทต่างประเทศแต่มีถิ่นที่อยู่ในเนเธอร์แลนด์

บริษัทที่จดทะเบียนในต่างประเทศ แต่มีถิ่นที่อยู่ในเนเธอร์แลนด์ก็อาจเข้ารวมกลุ่มบริษัทในเครือเพื่อเสียภาษีได้ แต่ทั้งนี้ เฉพาะบริษัทต่างประเทศที่จดทะเบียนในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับเนเธอร์แลนด์ หรือประเทศในกลุ่มสหภาพยุโรป เหตุผลที่เนเธอร์แลนด์

ต้องให้บริษัทต่างประเทศเช่นนี้รวมกลุ่มบริษัทในเครือเพื่อเสียภาษีได้เนื่องจาก ข้อตกลงในอนุสัญญาภาษีซ้อนเกือบทุกฉบับจะมีข้อที่ว่าด้วยการไม่เลือกปฏิบัติ (non-discrimination clause) อยู่ ซึ่งเป็นหลักทั่วไปอันเป็นที่ยอมรับว่า หากประเทศคู่สัญญาให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่คนชาติของตน สิทธิประโยชน์เช่นนั้นก็ควรให้แก่คนชาติของประเทศคู่สัญญาอีกประเทศหนึ่งด้วยนั่นเอง ด้วยพันธกรณีดังกล่าวทำให้เนเธอร์แลนด์ต้องให้สิทธิประโยชน์นี้แก่บริษัทต่างชาติเหล่านั้น

4) บริษัทต่างประเทศที่มีสถานประกอบการถาวรในเนเธอร์แลนด์

คำว่า สถานประกอบการถาวร (permanent establishment) นั้น เป็นไปตามคำนิยามในอนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งมีความหมายกว้างกว่าการเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ (resident) ในข้อ 3 ดังนั้น การที่กฎหมายเนเธอร์แลนด์ให้สิทธิประโยชน์รวมถึงบริษัทที่มีสถานประกอบการถาวรในเนเธอร์แลนด์ด้วย ย่อมเป็นการเปิดกว้างให้นิติบุคคลต่างประเทศสามารถใช้สิทธิในการรวมกลุ่มบริษัทในเครือเพื่อเสียภาษีด้วย ซึ่งรูปแบบของการประกอบกิจการอาจเป็นได้ดังนี้

ก) สถานประกอบการถาวรในเนเธอร์แลนด์ถือหุ้นบริษัทลูกในเนเธอร์แลนด์

ข) บริษัทแม่ในเนเธอร์แลนด์กับบริษัทหลานที่เป็นสถานประกอบการถาวร

ค) การรวมกลุ่มระหว่างบริษัทที่เป็นสถานประกอบการถาวรด้วยกัน

จะเห็นว่าเนเธอร์แลนด์ได้แก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายให้มีความยืดหยุ่นมากขึ้นกว่าเดิม และสามารถใช้ได้ในทางปฏิบัติ ทั้งยังคำนึงถึงหลักกฎหมายระหว่างประเทศที่ปรากฏอยู่ในอนุสัญญาภาษีซ้อนด้วย⁴⁰

⁴⁰ Kees Van Meel and Anne, "Holding Company Regimes: Netherlands", *International Tax Review* [online], 2005. Available from: <http://www.internationaltaxreview.com>.

นอกจากนี้ กฎหมายยังกำหนดรายละเอียดเงื่อนไขในการรวมกลุ่มเพื่อเสียภาษีอีก ดังนี้

- 1) บริษัทในกลุ่มจะต้องมีรอบระยะเวลาบัญชีที่ตรงกัน ยกเว้นบริษัทที่จดทะเบียนใหม่ กฎหมายยกเว้นสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีของปีแรกเท่านั้น
- 2) บริษัทในกลุ่มทั้งหมดจะต้องอยู่ภายใต้ระบบภาษีเดียวกันและไม่มีบริษัทใดที่ได้รับการยกเว้นภาษี
- 3) หุ้นของบริษัทลูกจะต้องไม่ได้รับการถือหุ้นไว้เพื่อจำหน่าย

เมื่อบริษัททั้งหลายได้รวมกลุ่มกันเพื่อเสียภาษีแล้ว สิทธิประโยชน์ที่จะได้รับก็คือ สามารถเฉลี่ยกำไรขาดทุนกันระหว่างบริษัทในเครือเดียวกันได้

นอกจากนี้กฎหมายเนเธอร์แลนด์ยังได้กำหนดมาตรการทำให้บริษัทในเครือเดียวกันที่โอนสินทรัพย์ให้แก่กันโดยไม่ต้องคำนวณเป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษี จะคิดภาษีก็ต่อเมื่อโอนสินทรัพย์นั้นให้แก่บุคคลภายนอกซึ่งก็คือ การให้สิทธิในการรอกการตัดจ่ายภาษีนั่นเอง

3.2.4.4 นิวซีแลนด์

แต่เดิมนั้น นิวซีแลนด์ได้ใช้หลัก Group Relief ตามหลักกฎหมายอังกฤษ แต่หลังจากที่ประกาศใช้แล้วสักระยะหนึ่งก็มีการยกเลิก และได้บัญญัติหลักการ Tax Consolidation เป็นกฎหมายแทน การรวมกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกันของนิวซีแลนด์เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลปรากฏอยู่ในมาตรา 191 BA-191 VC ของกฎหมายภาษีเงินได้ ซึ่งได้รับการเพิ่มเติมหลักการดังกล่าวลงไปเมื่อวันที่ 1 เมษายน ค.ศ. 1993 นิวซีแลนด์ค่อนข้างเคร่งครัดต่อสัดส่วนการถือครองบริษัทลูกของบริษัทเป็นอย่างมาก กล่าวคือ บริษัทแม่ต้องถือหุ้นในบริษัทลูกถึง 100% และต้องเป็นไปตามเงื่อนไขอื่นดังนี้

1. ต้องเป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในนิวซีแลนด์เท่านั้น
2. ต้องไม่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้

3. ต้องไม่ได้รับการกำหนดให้เป็นผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน

4. ทุกบริษัทที่จะยื่นเสียภาษีร่วมกันต้องมีรอบระยะเวลาบัญชีภาษีเหมือนกัน

การพิจารณาว่าบริษัทที่เกี่ยวข้องกันจะสามารถรวมเสียภาษีได้หรือไม่ จำต้องพิจารณาเงื่อนไขข้างต้น หนึ่ง นิวซีแลนด์ไม่ได้จำกัดว่าบริษัทที่จะเข้าร่วมกันเสียภาษีได้ จะต้องเป็นบริษัทแม่ (parent company) กับบริษัทลูก (subsidiary company) เท่านั้น แต่ยังรวมถึงบริษัทพี่หรือบริษัทน้อง ซึ่งได้รับการถือหุ้น 100% จากบริษัทแม่เดียวกันด้วย ดังนั้น บริษัทในเครือเดียวกันที่อาจยื่นเสียภาษีร่วมกันได้อาจมีหลายบริษัทในหนึ่งกลุ่มก็เป็นไปได้ เมื่อบริษัทใดเป็นบริษัทที่เข้าเงื่อนไขทั้งหมด ก็อาจรวมกลุ่มเพื่อเสียภาษีกันได้โดยการยื่นหนังสือต่อกรมสรรพากรนิวซีแลนด์ (Inland Revenue) ภายใน 63 วัน นับจากวันเริ่มปีภาษี และเมื่อเข้าร่วมกันแล้ว บริษัททั้งหลายที่ร่วมกันก็ต้องรับผิดชอบร่วมกัน แม้บริษัทใดบริษัทหนึ่งจะเป็นผู้ยื่นภาษีตามลำพังก็ตาม⁴¹

รายจ่ายหรือค่าใช้จ่ายจากการโอนสินทรัพย์ไปมาระหว่างกันในกลุ่มนั้น กฎหมายยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่การทำธุรกรรมระหว่างกันภายในกลุ่ม และให้คำนวณเงินได้ภาษีอีกครั้งหนึ่งเมื่อได้โอนสินทรัพย์ไปให้บุคคลภายนอก

นอกจาก Tax Consolidation แล้ว กฎหมายนิวซีแลนด์ยังให้สิทธิเพิ่มเติมกรณีกลุ่มบริษัทที่ประสบภาวะขาดทุนแต่การถือหุ้นระหว่างกันไม่ถึงร้อยละ 100 ในการโอนขาดทุนภายในกลุ่มได้ แต่ทั้งนี้ จะต้องถือหุ้นระหว่างกันไม่ต่ำกว่าร้อยละ 66 ของหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงทั้งสิ้น ซึ่งหลักนี้เป็นหลัก Group Relief ของอังกฤษที่นิวซีแลนด์ยังคงไว้ นั่นเอง แต่ก็ไม่ได้ให้สิทธิในการคิดภาษีรอการตัดจ่ายได้

⁴¹ Inland Revenue of New Zealand, Consolidation: a Guide to Consolidation for Groups of Companies, IR 493 Agues, 2002, pp 1-5.

3.2.4.5 สาธารณรัฐโปรตุเกส

โปรตุเกสมีหลักการเกี่ยวกับการเสียภาษีแบบรวมกลุ่มบริษัทเมื่อปี ค.ศ. 1987 โดยออกเป็นรัฐกฤษฎีกา ต่อมาในปี ค.ศ. 1989 ได้นำหลักการในรัฐกฤษฎีกาดังกล่าวไปประมวลไว้ในกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล และมีการแก้ไขเรื่อยมาจนถึงปี ค.ศ. 2001

ตามกฎหมายกำหนดให้บริษัทจำกัด ห้างหุ้นส่วนจำกัดเฉพาะห้างหุ้นส่วนแบบลงหุ้นเท่านั้น (Partnership Limited by share) บริษัทมหาชนจำกัด สามารถรวมกลุ่มเสียภาษีได้ แต่บริษัทแม่ต้องมีสถานจัดการและสำนักงานใหญ่อยู่ที่โปรตุเกส และต้องมีสัดส่วนการถือหุ้นดังนี้

(1) บริษัทแม่จะต้องถือหุ้นในบริษัทลูกโดยตรงหรือโดยอ้อมอย่างน้อยร้อยละ 90 ของหุ้นทั้งหมดในบริษัทลูก โดยหุ้นที่บริษัทแม่ถืออยู่จะต้องเป็นหุ้นที่มีสิทธิในการออกเสียงมากกว่าร้อยละ 50 และความเป็นบริษัทแม่จะต้องมีระยะเวลามากกว่า 1 ปี ยกเว้นกรณีบริษัทลูกเป็นบริษัทที่ตั้งใหม่

2. บริษัทแม่จะต้องมีการเข้าร่วมในกิจกรรมบริหารบริษัทลูกอย่างน้อยร้อยละ 90 หากเป็นการถือหุ้นโดยอ้อม⁴²

ในการคำนวณภาษีของกลุ่ม บริษัทแม่จะต้องมีหน้าที่ในการจัดการ โดยอัตราภาษีของกลุ่มก็ให้ใช้อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลกรณีทั่วไปคือร้อยละ 30 และมีกฎเกณฑ์ในการคำนวณเมื่อมีการได้กำไรหรือขาดทุนของบริษัทในกลุ่มดังนี้

1. หากบริษัทในกลุ่มขาดทุนอาจนำขาดทุนไปชดเชยกับบริษัทที่มีผลกำไรได้

⁴² Maria dos Prazeres, Lousa, "Group Taxation: Portugal", in *Cahiers de droit fiscal international: Volume 98b Group Taxation*, (Vienna: International Fiscal Association, 2004), p.74-281.

2. การขาดทุนของบริษัทลูกที่ออกจากกลุ่มแล้วไม่สามารถนำมาชดเชยกับบริษัทในกลุ่มที่มีผลกำไรได้

3. กลุ่มไม่สามารถนำขาดทุนของบริษัทที่ออกจากกลุ่มไปแล้วมาชดเชยกับกำไรของกลุ่มได้

4. ขาดทุนที่จะนำมาชดเชยกับกำไรในปีก่อนที่บริษัทจะเข้ามาในกลุ่มให้ใช้ได้เฉพาะเท่าที่ได้ทำให้ขาดทุนในปีที่เข้ามาเท่านั้น

ส่วนการโอนสินทรัพย์ภายในกลุ่ม กฎหมายโปรตุเกสไม่ยกเว้นภาษีให้ หากมีการโอนสินทรัพย์ภายในกลุ่มก็ต้องเสียภาษี ยกเว้น การโอนหลักทรัพย์ในราคาตลาด หุ่นสินทรัพย์ถาวรบางรายการ เท่านั้นที่กฎหมายยกเว้นภาษีให้

3.2.4.6 สาธารณรัฐฝรั่งเศส

ฝรั่งเศสเรียกมาตรการรวมกันเสียภาษีของนิติบุคคลในเครือเดียวกันนี้ว่า “Intégration Fiscale” ซึ่งเป็นมาตรการที่มีพื้นฐานบนหลักการเดียวกับ tax consolidation นั่นเอง โดยกฎหมายภาษีอากรฝรั่งเศสให้สิทธิบริษัทต่างประเทศค่อนข้างมากในการเข้าร่วมกลุ่ม โดยกำหนดให้บริษัทที่จดทะเบียนในฝรั่งเศส หรือบริษัทที่สามารถเลือกเสียภาษีนิติบุคคล หรือสถานประกอบการถาวรของบริษัทต่างประเทศ หรือบริษัทต่างประเทศเฉพาะกรณีบริษัทลูกของบริษัทแม่ที่จดทะเบียนในฝรั่งเศส ซึ่งถือหุ้นอยู่ในบริษัทลูกเกินกว่า 95% ขึ้นไปไม่ถือว่าเป็นการถือหุ้นโดยตรงหรือโดยอ้อมก็ได้ อาจเลือกเสียภาษีแบบรวมกลุ่มด้วยหลัก stand-alone basis ได้ กล่าวคือ เป็นการเสียภาษีเสมือนหนึ่งเป็นนิติบุคคลเดียวกันนั่นเอง คุณสมบัติของบริษัทลูกและบริษัทแม่เป็นดังนี้⁴³

⁴³ Public Finances General Directorate, The French Tax System, (31 August 2009), p.13

1) คุณสมบัติของบริษัทแม่

ตามกฎหมายภาษีอากรของฝรั่งเศสกำหนดให้บริษัทซึ่งจดทะเบียนในฝรั่งเศสและมีสถานะเป็นนิติบุคคล ได้แก่ société anonyme (SA), société par actions simplifiée (SAS), société à responsabilité limitée (SARL) และ ociété en commanditepar actions (SCA) รวมทั้งนิติบุคคลที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วยระบบโปร่งแสง (Transparent Entity) ได้แก่ société en nom collectif (SNC), société en commandite simple (SCS) และ société civile (SC) และสถานประกอบการถาวรในฝรั่งเศสของบริษัทต่างประเทศ สามารถรวมกลุ่มเสียภาษีในฐานะบริษัทแม่ได้⁴⁴

2) คุณสมบัติของบริษัทลูก

สำหรับบริษัทลูกจะค่อนข้างถูกจำกัดให้เฉพาะบริษัทที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในระดับบริษัทเป็นบริษัทลูกเท่านั้น ซึ่งได้แก่ ได้แก่ société anonyme (SA), société par actions simplifiée (SAS), société à responsabilité limitée (SARL) และ ociété en commanditepar actions (SCA) ส่วนนิติบุคคลที่เสียภาษีในระบบ Transparent entity ก็ไม่อาจเข้าร่วมได้ด้วยสัดส่วนการถือหุ้นอาจไม่ครบ 95% เพราะข้อจำกัดของกฎหมายนั่นเอง รวมทั้งสถานประกอบการถาวรของบริษัทต่างประเทศก็ไม่อาจเป็นบริษัทลูกได้เช่นกัน

บริษัทที่มีหน้าที่ในการยื่นเสียภาษีกรณีนี้ก็คือ บริษัทที่อยู่ลำดับสูงที่สุดในกรณีที่ไม่มีบริษัทแม่ที่อยู่ในประเทศ หรือบริษัทแม่กรณีมีบริษัทแม่อยู่ในประเทศ แต่ถ้าจะต้องมีความรับผิดชอบทางภาษีใด ๆ บริษัททั้งหลายที่เข้าร่วมกลุ่มจะต้องรับผิดชอบร่วมกัน

3) การทำธุรกรรมระหว่างกันภายในกลุ่ม

⁴⁴ Jones Day, "Group taxation", *International Tax Briefing* [online], 2008.

Available from: http://www.jonesday.com/files/Publication/6f660ab8-97d0-4230-9c5b-71822ff023d9/Presentation/PublicationAttachment/dcd768bf-489c-4b58-8dbd-b510aaba5b69/Group%20Taxation_1.pdf

การโอนสินทรัพย์ภายในกลุ่มนั้น กฎหมายกำหนดให้ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินได้นั้น ๆ และจะคิดภาษีเมื่อมีการโอนไปยังบุคคลที่อยู่นอกกลุ่ม กล่าวคือ ให้สิทธิในการคิดภาษีหรือการตัดจ่ายนั่นเอง

4) การโอนผลกำไรและขาดทุนภายในกลุ่ม

ผลขาดทุนจากการประกอบกิจการที่เกิดขึ้นภายในกลุ่มบริษัทสามารถนำมาหักล้างกันภายในกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกันได้อย่างไม่มีปัญหาเช่นเดียวกับหลักการรวมกลุ่มบริษัทในการเสียภาษี แต่ไม่อนุญาตให้นำผลขาดทุนก่อนที่จะเข้าร่วมกลุ่มมาหักล้างกันภายในกลุ่ม เพราะฝรั่งเศสไม่ประสงค์จะให้เกิดการเลี่ยงภาษีจากการเข้าร่วมกลุ่ม เนื่องจากให้สิทธิของบริษัทแม่ ในการเลือกเฉพาะบริษัทลูกที่เป็นประโยชน์ในการเข้าร่วมแบบ Cherry-Picking แล้วยังอนุญาตให้บริษัทลูก สามารถออกจากกลุ่มก่อนครบกำหนดเวลาได้

5) การบรรเทาภาระภาษีซ้อนในเงินปันผล

ฝรั่งเศสใช้วิธีการบรรเทาภาระภาษีเงินปันผลด้วยระบบ imputation system โดยผู้ถือหุ้นนอกกลุ่มบริษัทในเครือจะต้องนำเงินปันผลไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีในนามของผู้ถือหุ้น แต่จะได้รับการหักเครดิตภาษีที่ได้เสียภาษีในระดับบริษัทแล้ว อย่างไรก็ตาม ผู้ถือหุ้นอาจเลือกวิธีการขอคืนภาษีโดยไม่นำเงินปันผลไปรวมคำนวณกับเงินได้ของตนเองก็ได้ โดยผู้ถือหุ้นที่เป็นบุคคลธรรมดาและบริษัทแม่จะได้รับคืน 50% ของเงินปันผลที่ได้รับ ส่วนผู้ถือหุ้นที่เป็นบริษัทที่ถือหุ้นส่วนน้อยจะได้รับคืนเพียง 15% ของเงินปันผลที่ได้รับ⁴⁵

อย่างไรก็ดี บริษัทที่เข้าร่วมกลุ่มเพื่อเสียภาษีตามมาตรการนี้จะได้รับสิทธิในการยกเว้นภาษีเงินปันผลทั้งหมดของเงินปันผลที่บริษัทแม่ได้รับจากบริษัทลูก หากได้เข้าร่วมกลุ่มเสียภาษีตามมาตรการนี้มาแล้วไม่น้อยกว่า 2 รอบระยะเวลาบัญชี

⁴⁵ Jose' Andre Borrat, Alin Bassiere, "Group Taxation: France", in *Cahiers de droit fiscal international: Volume 98b Group Taxation*, (Vienna: International Fiscal Association, 2004):.74-281.

6) มาตรการในการป้องกันการเลี่ยงภาษีสำหรับบริษัทในเครือเดียวกัน

การรวมกลุ่มเพื่อใช้มาตรการในการเสียภาษีรวม อาจเป็นประโยชน์สำหรับบริษัทในเครือเดียวกันที่กู้ยืมเงินกันภายในในกลุ่มบริษัท แต่บางกรณี บริษัทในเครือก็อาจมิได้เข้าร่วมกลุ่ม หรือบางบริษัทขาดคุณสมบัติในการเข้าร่วมกลุ่ม รายการดอกเบี้ยจ่ายที่จ่ายระหว่างบริษัทในเครือเดียวกันที่สามารถเข้าร่วมกลุ่มได้กับบริษัทในเครือเดียวกันที่อยู่นอกกลุ่มจึงไม่ได้รับการตัดรายการระหว่างกันออกไป ส่วนรายการดอกเบี้ยกู้ยืมระหว่างบริษัทในกลุ่มก็จะต้องตัดรายการออกไป ดังนั้น ในการคำนวณดอกเบี้ยจ่ายซึ่งต้องห้ามหักเป็นรายจ่ายตามมาตรการป้องกันการลงทุนด้วยหนี้ (Thin Capitalisation) ที่ใช้กันอยู่เดิมจึงใช้กับกลุ่มบริษัทในกรณีนี้ไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควร กฎหมายภาษีอากรของฝรั่งเศสจึงกำหนดมาตรการในการป้องกันไม่ให้ นำรายการดอกเบี้ยจ่ายส่วนเกินไปตัดเป็นรายจ่ายของกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกันได้ตามสูตรการคำนวณที่กฎหมายกำหนดขึ้น

7) การสิ้นสุดการเข้าร่วมกลุ่ม

โดยทั่วไปกฎหมายกำหนดให้กลุ่มต้องดำรงอยู่อย่างน้อย 5 รอบระยะเวลาบัญชี แต่ในกรณีต่อไปนี้ให้ถือว่า การเข้าร่วมกลุ่มต้องสิ้นสุดไปด้วยผลของกฎหมาย

- 7.1) บริษัทลูกทุกบริษัทออกจากกลุ่ม
- 7.2) บริษัทอื่นในฝรั่งเศสถือหุ้นของบริษัทแม่เกินกว่า 95% ของมูลค่าหุ้นทั้งหมด
- 7.3) บริษัทแม่รวมกิจการกับบริษัทอื่นๆ นอกกลุ่ม
- 7.4) บริษัทแม่เปลี่ยนแปลงรอบระยะเวลาบัญชี

หากกลุ่มต้องยกเลิกเพิกถอนไปโดยผลของกฎหมายเช่นนี้ กฎหมายก็ให้ถือว่า สิทธิในการนำผลขาดทุนย้อนหลังไปหักออกจากกำไรรอบระยะเวลาบัญชีในปัจจุบันหรือ Loss Carryforward ก็เป็นอันสิ้นสุดไปด้วย บริษัทแม่ย่อมไม่อาจใช้ผลขาดทุนไปหักออกจากกำไร

ได้อีกต่อไป เพราะผลขาดทุนของกลุ่มนั้นได้มาจากการรวมกลุ่มเพื่อเสียภาษี เมื่อกลุ่มในการเสียภาษีสิ้นสุดลงไปก็ต้องถือว่า สิทธิในการนำผลขาดทุนไปหักในอนาคตต้องสิ้นสุดไปด้วยนั่นเอง

8) การออกจากกลุ่มของบริษัทลูก

การออกจากกลุ่มของบริษัทลูกสามารถกระทำได้ทันที โดยไม่ได้ทำให้กลุ่มต้องสิ้นสุดแต่อย่างใด แต่หากบริษัทลูกประสงค์จะออกจากกลุ่มก็ย่อมไม่อาจนำประโยชน์จากการที่เคยได้รับภายในกลุ่มไปใช้ในอนาคตได้ เช่น ผลขาดทุนที่บริษัทลูกเคยขาดทุนมาในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนๆ ก็ไม่อาจนำไปหักออกจากกำไรในปัจจุบันของบริษัทเมื่อออกจากกลุ่มแล้วได้ ทั้งยังไม่อาจนำผลกำไรในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนๆ ที่เคยเข้าร่วมกลุ่ม ไปหักออกจากผลขาดทุนในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันหรือ Loss CarryBackward ได้⁴⁶

9) การยื่นรายการเสียภาษี

การยื่นรายการเสียภาษีตามมาตรการของฝรั่งเศสกำหนดให้บริษัททุกบริษัทจะต้องยื่นแบบแสดงรายการแยกต่างหากจากกันทุกบริษัทในเครือ เพียงแต่บริษัทลูกในกลุ่มจะยื่นแบบแสดงรายการโดยไม่ต้องจ่ายภาษี ขณะที่บริษัทแม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการพร้อมงบการเงินรวม ที่ได้รวมรายการของบริษัทลูกในเครือเดียวกันตามเงื่อนไขในมาตรการพร้อมชำระภาษีในนามกลุ่มบริษัท และให้บริษัทในกลุ่มต้องรับผิดชอบในหนี้ภาษีร่วมกันและแทนกันแบบลูกหนี้ร่วม

3.2.4.7 สหรัฐเม็กซิโก

เม็กซิโกมีกฎหมายภาษีอากรเกี่ยวกับ tax consolidation ในปี ค.ศ. 1982 โดยกำหนดให้บริษัทซึ่งถือหุ้นระหว่างกันเกินกว่าร้อยละ 50 ของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงได้สามารถยื่นแบบเสียภาษีแบบรวมกลุ่มกันได้ ซึ่งถือเป็นการให้สิทธิประโยชน์อย่างมากในกรณี Consolidated tax return เมื่อเปรียบเทียบกับนานาประเทศ และให้สิทธิบริษัทต่างประเทศที่มีถิ่นที่อยู่ในเม็กซิโกสามารถเข้าร่วมกลุ่มได้เช่นกัน แต่ไม่อนุญาตให้บริษัทต่างประเทศที่ไม่ได้มีถิ่นที่

⁴⁶ Jones Day, "Group Taxation", *International Tax Briefing*, p.5

อยู่ในเม็กซิโกหรือบริษัทที่มีสถานประกอบการถาวรในเม็กซิโกมาเข้าร่วมกลุ่ม และนิติบุคคลภายในประเทศเม็กซิโกที่ไม่อาจเข้าร่วมกลุ่มได้มีเพียง 4 กรณี คือ นิติบุคคลที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ (Income tax exempt entities) สถาบันการเงิน (Financial institutions) นิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในต่างประเทศ และนิติบุคคลที่อยู่ในระหว่างการฟื้นฟูกิจการ

สิทธิที่นิติบุคคลในเครือเดียวกันจะได้รับในกรณียื่นแบบเสียภาษีรวมกันก็คือ การนำกำไรหรือขาดทุนมาเฉลี่ยกันระหว่างนิติบุคคล และยังสามารถนำผลขาดทุนสะสมในปีก่อนๆ มาหักเป็นรายจ่ายภายในกลุ่ม (Consolidated tax losses carry forwards) ได้อีกด้วย⁴⁷

อย่างไรก็ดี การโอนสินทรัพย์ระหว่างกันภายในกลุ่มจะไม่ได้รับยกเว้นภาษีส่วนต่างของราคาทรัพย์สินแต่อย่างใด กล่าวคือ กฎหมายไม่ยกเว้นภาษีรอการตัดจ่ายระหว่างกัน ดังนั้นการโอนสินทรัพย์ภายในกลุ่มจึงไม่มีความแตกต่างจากการโอนให้กับบุคคลภายนอก

3.2.4.8 ราชรัฐลักเซมเบิร์ก

ลักเซมเบิร์ก เรียกมาตรการรวมกลุ่มนิติบุคคลในเครือเดียวกันเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนี้ว่า fiscal unity เช่นเดียวกับฝรั่งเศส โดยบัญญัติเป็นกฎหมายเมื่อปี ค.ศ. 1981 แต่ได้รับแก้ไขปรับปรุงเรื่อยมาจนฉบับปัจจุบันมีผลใช้บังคับเมื่อวันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 2002

บริษัทที่มีคุณสมบัติสามารถเข้าร่วมกลุ่มได้จะต้องเป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในลักเซมเบิร์ก และตามกฎหมายใหม่ ปี ค.ศ. 2002 ให้สิทธิบริษัทต่างประเทศที่มีถิ่นที่อยู่ในลักเซมเบิร์กด้วยเช่น สาขาของบริษัทต่างประเทศ เป็นต้น หรือแม้มีเพียงสถานประกอบการถาวรก็สามารถมีสิทธินี้ได้เช่นกัน ส่วนกรณีของบริษัทแม่ นั้น กฎหมายลักเซมเบิร์กกำหนดให้เฉพาะ

⁴⁷ Eduardo Ocampo Gayon and Rafeal Villanueva Hernandez, "Group Taxation: Mexico", in *Cahiers de droit fiscal international: Volume 98b Group Taxation*, (Vienna: International Fiscal Association, 2004): 445-457.

บริษัทที่จดทะเบียนในลักเซมเบิร์กเท่านั้นที่มีสิทธิรวมกลุ่ม แต่ด้วยผลของกฎหมายสหภาพยุโรป เรื่องการไม่เลือกปฏิบัติทำให้บริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในสหภาพยุโรปทั้งหมดมีสิทธิเข้าร่วมกลุ่มด้วย นอกจากนี้บริษัทที่จะเข้าร่วมต้องมีความสามารถในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลอย่างเต็มที่ มิได้ รับการยกเว้นแต่ประการใดทั้งบริษัทลูกและบริษัทแม่ โดยบริษัทแม่เป็นผู้มีหน้าที่ในการยื่นแบบ เพื่อเสียภาษี

สำหรับสัดส่วนในการถือหุ้นนั้น กฎหมายกำหนดไว้ที่ 95% ของหุ้น ทั้งหมด เว้นแต่ ในกรณีที่บริษัทแม่ถือหุ้นบริษัทลูกตั้งแต่ร้อยละ 75 ถึง 94.99 แต่ผู้ถือหุ้นข้างน้อย (ต้องไม่ใช่ผู้ถือหุ้นฝ่ายบริษัทแม่) ไม่ต่ำกว่าร้อยละ 75 ตกลงเข้าร่วมกลุ่มด้วย กรณีนี้กฎหมายก็ให้ สิทธิเช่นกันแต่ต้องได้รับอนุญาตจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง⁴⁸

การยื่นแบบเพื่อเสียภาษีนี้นั้นกฎหมายกำหนดให้เป็นหน้าที่ของบริษัทแม่ แต่บริษัทในกลุ่มทั้งหมดต้องทำงานบุคคลแต่ละบริษัทแนบมาด้วยเพื่อพิจารณา แต่เมื่อมีความ รับผิดชอบทางภาษีก็ต้องรับผิดชอบร่วมกันโดยไม่ถือว่างบุคคลแต่ละบริษัทเป็นส่วนหนึ่งของการเสีย ภาษีแต่อย่างใด เมื่อบริษัทในกลุ่มบริษัทใดมีการขาดทุนเกิดขึ้น กฎหมายให้สิทธิในการหักขาดทุน ย้อนหลังได้ แต่ทั้งนี้ต้องไม่เกิน 5 ปี

การโอนสินทรัพย์ไปมาระหว่างบริษัทในกลุ่ม กฎหมายไม่ให้สิทธิในการ คิดภาษีหรือการตัดจ่ายแต่อย่างใด ที่เป็นเช่นนี้ เพราะเหตุว่า ลักเซมเบิร์กเกรงว่าจะต้องผูกพันตาม กฎหมายสหภาพยุโรปที่ต้องให้สิทธิบริษัทต่างประเทศในสหภาพยุโรปสามารถโอนสินทรัพย์ไปมา ระหว่างกันโดยไม่เสียภาษีได้

⁴⁸ Rene' Beltjens, "Group Taxation: Luxembourg", in *Cahiers de droit fiscal international: Volume 98b Group Taxation*, (Vienna: International Fiscal Association, 2004): 431-440.

3.2.4.9 ราชอาณาจักรสเปน

กฎหมายภาษีอากรของสเปนกำหนดให้บริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในสเปนสามารถเลือกที่จะรวมกลุ่มเสียภาษีแบบ Régimen de Consolidación Fiscal หรือ consolidated return ได้ตั้งแต่ ปี ค.ศ.1942 และมีการแก้ไขเพิ่มเติมเรื่อยมาจนปัจจุบัน ปี ค.ศ. 2002

หากปรากฏว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนจำกัดของสเปน หรือบริษัทลูกของบริษัทต่างประเทศที่มีถิ่นที่อยู่ในสเปน หรือบริษัทที่มีสถานประกอบการถาวรในสเปน ที่ถือหุ้นระหว่างกันตั้งแต่ร้อยละ 75 ขึ้นไป⁴⁹ (ก่อนหน้านี้กฎหมายกำหนดสัดส่วนไว้ที่ร้อยละ 90) ประสงค์จะรวมกลุ่มเพื่อเสียภาษีเงินได้ก็ย่อมสามารถทำได้ตามหลักกฎหมายเรื่อง tax consolidation โดยบริษัทแม่จะต้องเป็นบริษัทที่มีหน้าที่ยื่นแบบประเมินภาษี แต่เรื่องความรับผิดชอบบริษัทในกลุ่มทั้งหมดจะต้องรับผิดชอบร่วมกันในหนี้ภาษีทั้งหมด

1) คุณสมบัติของบริษัทแม่

ตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลของสเปนกำหนดให้บุคคล 4 ประเภทสามารถเป็นบริษัทแม่ในการรวมกลุ่มเพื่อเสียภาษีได้ ได้แก่

- 1.1) บริษัทจดทะเบียนในสเปนและต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในสเปน กล่าวคือ บริษัทจำกัด(sociedades anónima: SA) บริษัทจำกัดความรับผิดชอบ(sociedades de responsabilidad limitada: SRL)
- 1.2) ห้างหุ้นส่วนโดยการลงหุ้น (comanditarias por acciones : CA)
- 1.3) บริษัทต่างประเทศที่ประกอบกิจการในสเปนซึ่งต้องเสียภาษีเงินได้ในสเปน

⁴⁹ Garcia, "New Corporate Tax Measures for 2002", *European Taxation*, 42 No.3, (2002) : 138

1.4) สถานประกอบการถาวรในสเปนของบริษัทต่างประเทศ⁵⁰

นอกจากบริษัทแม่จะต้องถือหุ้นไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมในบริษัทลูกไม่น้อยกว่าร้อยละ 75 แล้วบริษัทแม่จะต้องไม่เป็นบริษัทที่ได้รับยกเว้นภาษี หรือล้มละลาย หรือกำลังอยู่ระหว่างการฟื้นฟูกิจการที่ต้องถูกจำกัดการใช้จ่ายเงิน

2) คุณสมบัติของบริษัทลูก

บริษัทลูกนั้นถูกจำกัดให้ลดลงเหลือเพียงบริษัทจำกัด (SA) บริษัทจำกัดความรับผิด (SLR) และห้างหุ้นส่วนแบบลงหุ้น (CA) เท่านั้นไม่รวมถึงบริษัทต่างประเทศที่มีสถานประกอบการถาวรในสเปน นอกจากนี้บริษัทลูกจะต้องไม่เป็นบริษัทที่ได้รับยกเว้นภาษี หรือล้มละลาย หรือกำลังอยู่ระหว่างการฟื้นฟูกิจการที่ต้องถูกจำกัดการใช้จ่ายเงิน

3) **รอบระยะเวลาบัญชี** กฎหมายกำหนดให้บริษัทในกลุ่มต้องมีรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันจึงจะสามารถเข้ารวมกลุ่มกันได้ มิเช่นนั้น การจัดทำงบการเงินรวมจะมีความยากลำบากมากขึ้น

4) **การทำธุรกรรมระหว่างบริษัทในกลุ่ม** บริษัทในกลุ่มจะต้องนำรายการระหว่างกัน ไม่ว่าจะเป็นการโอนทรัพย์สิน หรือสินค้า การให้บริการ การกู้ยืมเงินและดอกเบี้ยมาขจัดออกไปตามหลักการในการจัดทำบัญชีเรื่องการรวมกิจการหรือการทำงานการเงินรวมนั่นเอง แต่เมื่อใดที่มีการโอนสินทรัพย์ออกนอกกลุ่มก็จะต้องมีวิธีการในการคำนวณเงินได้ของกลุ่มและของนิติบุคคลแต่ละคน อย่างไรก็ตามก็ดี เครดิตภาษีของบริษัทที่ลงทุนในบริษัทต่างประเทศนั้น กฎหมายไม่ยกเว้นหรือบรรเทาภาระภายในกลุ่มแต่อย่างใด

⁵⁰ Alvaro de Juan Ledesma, "Spain: Supreme Court Rejects Request for Preliminary Ruling from European Court of Justice Regarding Tax Consolidation Regime, *International Transfer Pricing Journal*, Vol.10 No.2, (2003): 60.

5) การโอนผลกำไรและผลขาดทุนภายในกลุ่ม กฎหมายให้สิทธิในการนำผลกำไรจากการประกอบกิจการและผลขาดทุนมาหักล้างกันภายในกลุ่มได้ แต่ก็หากเป็นผลขาดทุนที่บริษัทในกลุ่มมีอยู่ก่อนที่จะใช้มาตรการในการยื่นรายการรวมกลุ่มกฎหมายไม่ให้นำไปหักออกจากกำไรของกลุ่มแต่อย่างใด

6) การออกจากกลุ่ม ยกเลิกหรือสิ้นสุดการรวมกลุ่มเพื่อเสียภาษี

โดยทั่วไป กฎหมายสเปนค่อนข้างให้อิสระในการเข้าร่วมกลุ่มเป็นอย่างมาก โดยการเข้าร่วมกลุ่มสามารถทำได้โดยสมัครใจ บริษัทใดไม่สมัครใจเข้าร่วมกลุ่มก็สามารถเลือกได้ เมื่อเข้าร่วมกลุ่มแล้วจะออกจากกลุ่มเมื่อใดก็ได้เช่นกัน โดยสเปนไม่กำหนดระยะเวลาในการเข้าร่วมกลุ่มเหมือนกับประเทศอื่นๆ แต่อย่างใด อย่างไรก็ตาม หากเกิดเหตุการณ์ดังต่อไปนี้ กฎหมายให้ถือว่าเป็นอันสิ้นสุดการรวมกลุ่มเพื่อเสียภาษี

6.1) บริษัทแม่ได้ขายหุ้นให้กับบริษัทอื่นๆ จนไม่เหลือบริษัทลูกที่บริษัทถือหุ้นเกินกว่า 75% อยู่เลย

6.2) บริษัทแม่ได้ถูกควบคุมโดยบริษัทในสเปนหรือสถานประกอบการถาวรในสเปนของบริษัทต่างประเทศ ด้วยการถือหุ้นของบริษัทดังกล่าวเกินกว่าร้อยละ 75

จะเห็นได้ว่าการออกจากกลุ่มก็ไม่มีแตกต่างจากประเทศต่างๆ มากนัก

7) การยื่นรายการเสียภาษี

การยื่นรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรการของสเปน กำหนดให้บริษัททุกบริษัทจะต้องยื่นแบบแสดงรายการแยกต่างหากจากกันทุกบริษัทในเครือ เพียงแต่บริษัทลูกในกลุ่มจะยื่นแบบแสดงรายการโดยไม่ต้องจ่ายภาษี ขณะที่บริษัทแม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการพร้อมงบการเงินรวม ที่ได้รวมรายการของบริษัทลูกในเครือเดียวกันตามเงื่อนไขใน

มาตรการพร้อมชำระภาษีในนามกลุ่มบริษัท และให้บริษัทในกลุ่มต้องรับผิดชอบในหนี้ภาษีร่วมกัน และแทนกันแบบลูกหนี้ร่วม⁵¹

3.2.4.10 สหรัฐอเมริกา

1) วิวัฒนาการของกฎหมาย

เนื่องจากสหรัฐอเมริกาเป็นประเทศแรกๆ ที่ริเริ่มกันจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลแบบรวมกลุ่มจึงสมควรศึกษาที่มาทางประวัติศาสตร์เพื่อความเข้าใจในระบบกฎหมายภาษีเรื่องการรวมกลุ่มเพื่อเสียภาษีชัดเจนยิ่งขึ้น

สหรัฐอเมริกาเริ่มใช้กฎหมายว่าด้วยการเสียภาษีแบบรวมกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกันเมื่อปี ค.ศ. 1917 ซึ่งเป็นช่วงเวลาเดียวกันกับการยอมรับหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลแยกต่างหากจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยใช้หลักความสามารถ (ability to pay)⁵² และนำหลักการดังกล่าวมาบัญญัติเป็นกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลแยกออกกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอย่างชัดเจน โดยในระยะแรกได้กำหนดสัดส่วนการถือหุ้นระหว่างบริษัทในเครือเดียวกันไว้ที่ 95% กฎหมายในช่วงแรกนี้ กำหนดให้คณะกรรมการภาษี (Commissioner of Internal Revenue) เป็นผู้มีอำนาจอย่างเต็มที่ในการสั่งการให้บริษัทในเครือเดียวกันที่มีคุณสมบัติตามกฎหมายกำหนดจะต้องยื่นรายการเสียภาษีแบบรวมกลุ่มบริษัทในเครือ⁵³ ไม่อนุญาตให้กลุ่มบริษัทเลือกเสียภาษีแยกต่างหากจากกัน หากกลุ่มบริษัทไม่ปฏิบัติตามถือว่าผิดกฎหมาย

⁵¹ Jerred G. Blanchard, "Consolidated Return Treatment of Financially Troubled Members", *Practicing Law Institute: Tax Law and Practice*, (october-november, 2005): 160-165

⁵² W.Elliot Brownlee, *Federal Taxation in America: a Short History*, 2nd ed, (New York: Woodrow Wilson Center Press and Cambridge university Press, 2004), p.62

⁵³ Alan Moore, "Taxes Consolidation Act", *Irish Business Law*, 1 No.1, (1998): 53-54.

เหตุผลในการกำหนดให้การยื่นรายการเสียภาษีแบบรวมกลุ่มเป็นมาตรการบังคับนั้นมีเหตุผลอยู่ 2 ประการหลักก็คือ 1) เพื่อป้องกันการหนีภาษีโดยการให้บริษัทในเครือเดียวกันด้วยการโอนรายรับ รายจ่าย และทรัพย์สินต่างๆ ระหว่างบริษัทในเครือเดียวกันให้เสียภาษีน้อยที่สุด และ 2) การยื่นรายการเสียภาษีด้วยวิธีการกำหนดให้หน่วยธุรกิจ (Business Unit) ที่แท้จริงเป็นหน่วยภาษีเดียวกันเป็นการจัดเก็บภาษีที่เป็นธรรม (Equitable) และก่อให้เกิดความสะดวก (Convenient) ทั้งผู้เสียภาษีและรัฐบาล

ต่อมาในปี ค.ศ. 1921 กฎหมายภาษีอากรของสหรัฐได้เปลี่ยนแปลงหลักการสำคัญในเรื่องการเสียภาษีแบบรวมกลุ่มบริษัทในเครือ โดยกำหนดให้การเสียภาษีรวมกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกันเป็นมาตรการทางเลือกแทนที่จะเป็นมาตรการบังคับเช่นในอดีต เพราะเห็นว่าการบังคับให้บริษัทในเครือเดียวกันต้องยื่นรายการเสียภาษีแบบรวมกลุ่มบริษัทไม่ได้ทำให้การหนีภาษีเปลี่ยนแปลงไปแต่อย่างใด โดยกลุ่มบริษัทที่ประสงค์จะยื่นรายการเสียภาษีรวมกัน หรือจะยกเลิกต้องได้รับอนุญาตจากคณะกรรมการภาษีอากรเสียก่อน

หลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการพิจารณาคุณสมบัติของบริษัทในเครือเดียวกันค่อนข้างยืดหยุ่นมากขึ้น โดยในอดีตใช้สัดส่วนการถือหุ้นระหว่างกันถึง 95% จึงจะรวมกลุ่มเพื่อเสียภาษีได้ แต่กฎหมายในปี 1921 กำหนดให้ยืดหยุ่นโดยอนุญาตให้บริษัทในเครือเดียวกันที่ถือหุ้นระหว่าง 75% -95% สามารถยื่นรายการเสียภาษีรวมกันได้หากบริษัทในเครือเดียวกันนั้นผ่าน Substantially All Test หรือผ่านกฎเกณฑ์การพิจารณาว่ามีการควบคุมการบริหารงานกันอย่างแท้จริง⁵⁴ เช่น การพิจารณาด้านการควบคุมการกำหนดนโยบายของบริษัทลูก กรรมการบริษัทของบริษัทลูก เป็นต้น และกฎหมายมิได้จำกัดหน่วยภาษีในการรวมกลุ่มว่าจะต้องเป็นหน่วยภาษีนิติบุคคลเท่านั้นทำให้ห้างหุ้นส่วนสามัญ บริษัทเอสซึ่งเสียภาษีเงินได้แบบเดียวกับบุคคลธรรมดาก็สามารถยื่นรายการเสียภาษีรวมกลุ่มได้เช่นกัน

ต่อมาในปี 1928 รัฐสภาสหรัฐได้ยกเลิกกฎหมายว่าด้วยการยื่นรายการเสียภาษีแบบรวมกลุ่มบริษัทเนื่องจากประเทศประสบปัญหาทางเศรษฐกิจในช่วงหลังสงครามโลกครั้งที่ 1 แต่บริษัทในเครือเดียวกันที่ยื่นรายการเสียภาษีรวมกลุ่มไว้แล้วยังอาจยื่นรายการเสีย

⁵⁴ Ibid, p.68

ภาษีแบบรวมกลุ่มบริษัทต่อไปได้ จนในที่สุดในปี 1933 รัฐสภาสหรัฐเริ่มเห็นว่า การยื่นรายการเสียภาษีรวมกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกันทำให้รัฐบาลเก็บภาษีได้น้อยลงจึงประกาศให้เก็บภาษีกับบริษัทในเครือเดียวกันที่ยื่นรายการรวมเพิ่มขึ้นอีก 0.75 -1% และเพิ่มขึ้นเป็น 2% ในปี 1934 จนบริษัททั้งหลายเห็นว่าการยื่นรายการเสียภาษีแบบรวมกลุ่มไม่เป็นประโยชน์จึงเริ่มหันมาแยกยื่นรายการต่างหากจากกัน และนำไปสู่การยกเลิกกฎหมายไปโดยปริยาย

หลังสงครามโลกครั้งที่ 2 สหรัฐเริ่มพัฒนากฎหมายภาษีอากรเกี่ยวกับการยื่นรายการเสียภาษีแบบรวมกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกันอีกครั้งในปี 1954 โดยการแก้ไขกฎหมายภาษีอากรครั้งสำคัญ⁵⁵ กำหนดให้ลดอัตราส่วนการถือหุ้นระหว่างบริษัทในเครือเดียวกันลงจากเดิมใช้อัตราส่วน 95% ลดลงเหลือเพียง 80% เพื่อให้บริษัทในเครือเดียวกันสามารถเสียภาษีรวมกลุ่มได้ง่ายขึ้น แต่ยังมีได้ยกเลิกการจัดเก็บภาษีเพิ่ม 2% สำหรับบริษัทในเครือเดียวกันแต่อย่างใด ทำให้บริษัทในเครือเดียวกันยังไม่นิยมเสียภาษีแบบรวมกลุ่ม

จนในที่สุด ปี ค.ศ. 1966 รัฐสภาได้แก้ไขปรับปรุงกฎหมายภาษีอากรให้มีความเป็นธรรมมากขึ้น โดยประกาศยกเลิกการเก็บภาษีเพิ่มขึ้นจากการยื่นรายการรวมกันของนิติบุคคลในเครือ ทำให้การยื่นรายการรวมกันกลับมาเป็นที่สนใจของกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกันอีกครั้งหนึ่ง และในกฎหมายปี ค.ศ. 1966 นี้ได้มีการเปลี่ยนแปลงสาระสำคัญค่อนข้างมาก

- 1) กำหนดให้มาตรการเสียภาษีแบบรวมกลุ่มเป็นมาตรการทางเลือกที่ต้องอาศัยความยินยอมของบริษัทในเครือเดียวกัน และต้องขออนุมัติต่อคณะกรรมการภาษีอากร
- 2) ยกเลิกมิให้มีสมาชิกในกลุ่มที่เป็นห้างหุ้นส่วน บริษัทเอส สถาบันการเงิน บริษัทประกันชีวิต และทรัสต์ที่ประกอบกิจการด้านอสังหาริมทรัพย์
- 3) กฎเกณฑ์ในการหักขาดทุนระหว่างบริษัทสามารถทำได้โดยเสรีมากขึ้น แต่ภาพรวมก็ยังคงมีความยากอยู่พอสมควร เนื่องจากกฎหมายยังประสงค์ป้องกันการเลี่ยงภาษี

⁵⁵ H. Report, No. 1337, 83rd Cong., 2nd Session.

ต่อมาได้มีการปรับปรุงวิธีการในการคำนวณรายรับรายจ่ายระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน โดยเน้นให้เกิดความเป็นธรรมและนำไปสู่แนวความคิดในเรื่อง บริษัทในเครือเดียวกันเป็นหน่วยภาษีเดียวกัน (a single entity conceptual) ที่คำนวณภาษีเสมือนเป็นบริษัทเดียวกัน⁵⁶

2) ข้อกำหนดในกฎหมายปัจจุบัน⁵⁷

2.1) ข้อกำหนดเรื่องการควบคุมบริษัทในเครือเดียวกัน

กฎหมายภาษีอากรของสหรัฐอเมริกาบัญญัติเรื่องการเสียภาษีแบบรวมกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกันไว้ในมาตรา 1501 กำหนดให้นิติบุคคลในเครือเดียวกันเลือกเสียภาษีโดยยื่นรายการรวมกันได้โดยความยินยอมของบริษัทในกลุ่ม⁵⁸ มาตรา 1504 กำหนดเรื่องสัดส่วนการถือหุ้นระหว่างบริษัทในเครือเดียวกันที่อาจรวมกลุ่มยื่นเสียภาษีรวมได้โดยกำหนดบริษัทแม่ต้องถือหุ้นในบริษัทลูกทั้งหลายอัตราส่วนร้อยละ 80 ทั้งจำนวนมูลค่าหุ้น (value) และร้อยละ 80 ของจำนวนหุ้นที่มีสิทธิออกเสียง (Voting Power)⁵⁹ ทั้งโดยตรงและโดยอ้อม

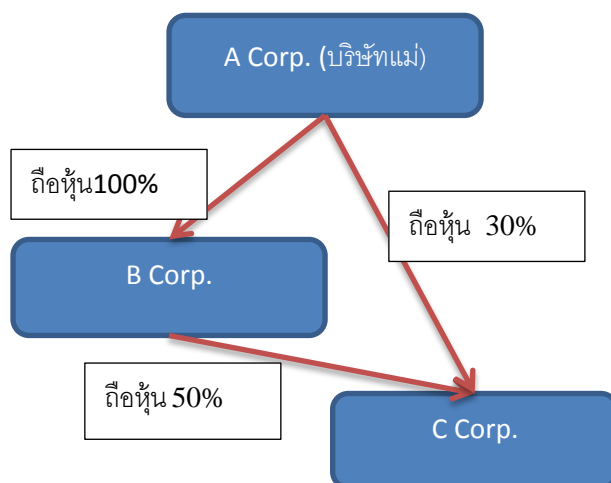
⁵⁶ R. David Wheat, "Consolidated Return in the Nineties: an Overview". *Practising Law Institute: Tax Law and Practice*, (october-november, 2000): 219.

⁵⁷ โปรดดูรายละเอียดของกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทสหรัฐอเมริกาในภาคผนวก จ

⁵⁸ Natalie C. Khavulya-Maksin, "Consolidate Group Must Use a Separate Entity Approach When Reducing Tax Attributes in Bankruptcy", *Cardozo Law Review*, 24 (November 2002): 404-405.

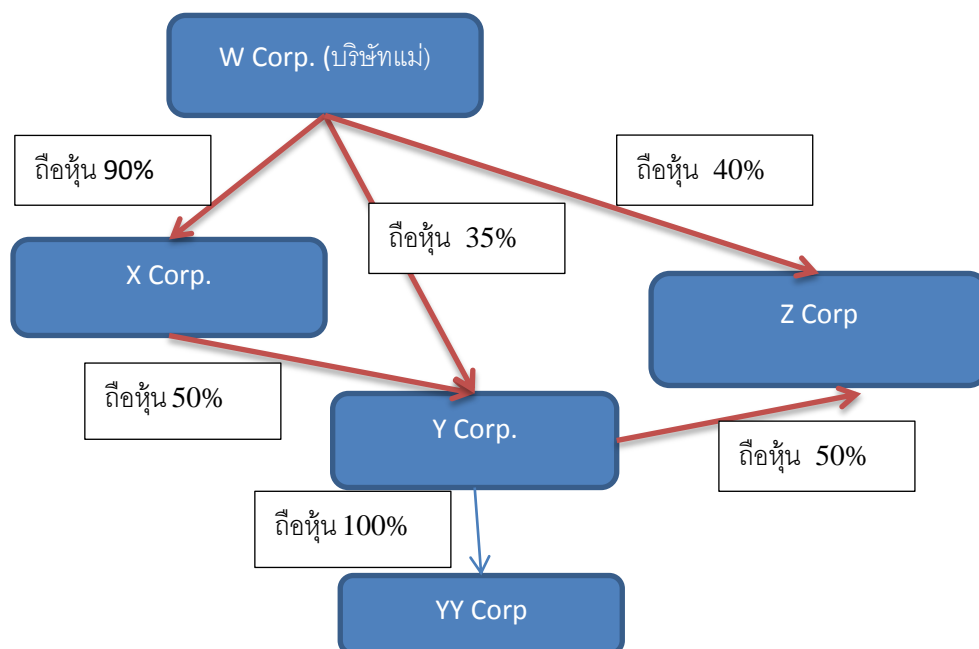
⁵⁹ Section 1504 (a) (1), (b) (i), (a)(2) of Internal Revenue Code of the U.S. โปรดดูในภาคผนวก จ.

แผนภาพที่ 3.4 การถือหุ้นของบริษัทในเครือเดียวกันแบบ Tax Consolidation ของสหรัฐอเมริกา



จากตัวอย่างที่ 1 บริษัท A Corp ถือหุ้นในบริษัท B Corp 100% และถือหุ้นในบริษัท C Corp 30% จะเห็นได้ว่า ระหว่างบริษัท A กับบริษัท B ถือว่าเป็นบริษัทที่สามารถยื่นรายการเสียภาษีรวมกันได้ชัดเจน เพราะถือหุ้นระหว่างกัน 100% ส่วนบริษัท C Corp นั้น แม้บริษัท A Corp จะถือหุ้นในบริษัท Corp เพียง 30% แต่เมื่อรวมสัดส่วนการถือหุ้นโดยอ้อมผ่านบริษัท B Corp อีก 50% ก็มีผลเสมือนว่าบริษัท A Corp ควบคุมบริษัท C Corp ถึง (30+ 50) 80% ส่งผลให้บริษัท C Corp สามารถเข้าร่วมกลุ่มเสียภาษีกับบริษัท A Corp และ B Corp ได้

แผนภาพที่ 3.5 การถือหุ้นที่ซับซ้อนของบริษัทในเครือเดียวกันแบบ Tax Consolidation ของสหรัฐอเมริกา



จากตัวอย่างที่ 2 บริษัท W Corp ถือหุ้นในบริษัท X Corp 90% และถือหุ้นในบริษัท Y Corp 35% และถือหุ้นในบริษัท Z Corp 40% โดยมีการถือหุ้นกันเองตามจำนวนมูลค่าหุ้นในตัวอย่าง สามารถพิจารณาการเข้าร่วมกลุ่มได้ดังนี้

- 1) บริษัท W กับบริษัท X ถือว่าเป็นบริษัทที่สามารถยื่นรายการเสียภาษีรวมกันได้ชัดเจน เพราะถือหุ้นระหว่างกัน 90%
- 2) บริษัท W กับบริษัท Y ถือว่าเป็นบริษัทที่สามารถยื่นรายการเสียภาษีรวมกันได้เช่นกัน เนื่องจาก สัดส่วนการถือหุ้นจากบริษัท W โดยตรง 35% และถือหุ้นโดยอ้อม ผ่านบริษัท X คิดเป็นสัดส่วน 45% โดยคำนวณจากอัตราส่วนการถือหุ้นของบริษัท W ต่อบริษัท X จำนวน 90% และบริษัท X ถือหุ้นบริษัท Y 50% เท่ากับ $50/100 \times 90 = 45\%$ เมื่อรวมกับการถือหุ้นโดยตรง 35% เท่ากับอัตราส่วนการถือหุ้นรวมเป็น 80% นั่นเอง
- 3) บริษัท W กับบริษัท Z ถือว่าเป็นบริษัทที่สามารถยื่นรายการเสียภาษีรวมกันได้เช่นเดียวกัน เนื่องจาก สัดส่วนการถือหุ้นจากบริษัท W โดยตรง 40% และ

ถือหุ้นโดยอ้อม ผ่านบริษัท X และบริษัท Y รวมกัน คิดเป็นสัดส่วนอีก 40% โดยคำนวณจากอัตราส่วนการถือหุ้นของบริษัท W ต่อบริษัท X และบริษัท Y ตามข้อ 2) จำนวน 80% และบริษัท Y ถือหุ้นบริษัท Z 50% เท่ากับ $50/100 \times 80 = 40\%$ เมื่อรวมกับการถือหุ้นโดยตรง 40% เท่ากับอัตราส่วนการถือหุ้นรวมเป็น 80%

- 4) บริษัท W กับบริษัท YY สามารถคำนวณสัดส่วนการถือหุ้นโดยอ้อมได้โดยคำนวณสัดส่วนการถือหุ้นของบริษัท W ผ่านบริษัท Y สามารถคำนวณได้เท่ากับ $(80 \times 100\%) = 80\%$ ดังนั้นบริษัท W กับบริษัท YY จึงสามารถยื่นรายการรวมกันได้

2.2) ข้อกำหนดเรื่องหุ้นคุณสมบัติของหุ้น

หุ้นที่มีลักษณะดังต่อไปนี้ ไม่อาจนำมาใช้ในการคำนวณอัตราส่วนในการควบคุมบริษัท⁶⁰

- หุ้นที่ไม่มีสิทธิออกเสียง
- หุ้นบุริมสิทธิที่ไม่มีสิทธิในการมีส่วนร่วมในการบริหารจัดการบริษัท
- มีหุ้นที่นำมาคำนวณทั้งสิทธิในการไถ่ถอนและการชำระหนี้ จะต้องไม่เกินมูลค่าที่ออกหุ้น
- ต้องเป็นหุ้นที่เปลี่ยนแปลงเป็นอย่างอื่นไม่ได้

⁶⁰ Harvard Law School, “The Affiliated Group as a Tax Entity: a Proposed Revision of the Consolidated Returns Regulations”, *Harvard Law Review*. (May, 1965): 1420-1430.

2.3) คุณสมบัติของบริษัทแม่และบริษัทลูก

กฎหมายภาษีอากรของสหรัฐกำหนดคุณสมบัติของบริษัทแม่กับบริษัทลูกไว้ทำนองเดียวกัน กล่าวคือทั้งบริษัทแม่และบริษัทลูกจะต้องเป็นบริษัทที่จดทะเบียนตามกฎหมายของสหรัฐอเมริกาเท่านั้น และจะต้องไม่เป็นบริษัทดังต่อไปนี้⁶¹

- บริษัทที่ได้รับการยกเว้นภาษีตามมาตรา 501 จำพวกองค์กรสาธารณกุศลต่างๆ
- บริษัทประกันภัยที่จะต้องเสียภาษีตามมาตรา 801
- บริษัทต่างประเทศ ยกเว้นบริษัทตามกฎหมายของแคนาดาและเม็กซิโก ที่คนชาติเป็นผู้ถือหุ้นทั้งหมด
- บริษัทที่ได้รับการเครดิตภาษีตามมาตรา 936
- บริษัทตามกฎหมายเกณฑ์ว่าด้วยบริษัทลงทุน (RICs) และทรัสต์ที่ลงทุนในอสังหาริมทรัพย์
- บริษัท เอส (S Corporation)

อย่างไรก็ดีในการตรวจสอบคุณสมบัติต่างๆ ของบริษัทที่สามารถเข้าร่วมกลุ่มเสียภาษีรวมกันได้ กฎหมายกำหนดแบบ 851 ไว้สำหรับกรอกเพื่อตรวจสอบคุณสมบัติ และบริษัทที่จะเข้าร่วมเสียภาษีจะต้องได้รับการยินยอมด้วยโดยกรอกแบบ 1122 ว่าด้วยการมอบอำนาจและความยินยอมของบริษัทลูกในการยื่นรายการเสียภาษีรวมกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกัน (*Authorization and Consent of Subsidiary Corporation To Be Included in a Consolidated Income Tax Return*)

⁶¹ Bryan P. Collins, Irwin B. Panitch and Stephen R. Wegener, “Consolidated Return Planning and Issues Involving Disregarded Entities”, *Practicing Law Institute: Tax Law and Practice*, (october-november, 2005): 1193.

2.4) **รอบระยะเวลาบัญชี** หากบริษัทใดประสงค์ยื่นรายการเสียภาษีแบบรวมกลุ่มจะต้องปรับรอบระยะเวลาให้ตรงกันก่อนที่จะเข้าร่วมกลุ่ม⁶² ทั้งนี้ เพื่อความสะดวกในการคำนวณภาษีเงินได้ของกลุ่ม

2.5) รายการธุรกรรมระหว่างกัน

รายละเอียดการกำหนดเงื่อนไขการคำนวณภาษีตามประมวลรัษฎากรของสหรัฐอเมริกามาตรา 1502 กำหนดไว้ว่า

“เลขาธิการอาจอธิบายกฎเกณฑ์เท่าที่จำเป็นเพื่อทำให้เกิดความชัดเจนในการเสียภาษีเงินได้เกี่ยวกับความรับผิดชอบของกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกันที่ยื่นรายการเสียภาษีรวมกลุ่ม และความรับผิดชอบทางภาษีของแต่ละบริษัทในกลุ่มในระหว่างเวลาเข้าร่วมกลุ่มและหลังจากออกจากกลุ่ม และอาจอธิบายวิธีการยื่นรายการ วินิจฉัย คำนวณ ประเมิน รับ และปรับปรุงรายการภาษีเงินได้และปัจจัยต่างๆ ที่จำเป็นเพื่อการวินิจฉัยความรับผิดชอบและเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษี”⁶³

จะเห็นได้ว่า กฎหมายของสหรัฐกำหนดให้เป็นหน้าที่ของเลขาธิการสำนักงานจัดเก็บภาษีของสหรัฐในการประกาศกำหนดรายละเอียดต่างๆ ในการคำนวณภาษี ซึ่งเลขาธิการได้ประกาศกำหนดวิธีการต่างๆ มาเป็น Treasury Regulation ซึ่งค่อนข้างมี

⁶² James C. Warner, Attorney and CPA, Anjanette T. Frias, “Consolidated Return Election Offer Tax Advantages: with Complexity”. *Practical Tax Strategies*, 67 (September, 2001): 150.

⁶³ Section 1502 of the U.S. Revenue Code. โปรดดูภาคผนวก จ.

ความยุ่งยากในการคำนวณภาษีพอสมควรโดยมีพื้นฐานมาจากการจัดทำงบการเงินรวมในทางบัญชีนั่นเอง⁶⁴

สำหรับรายการธุรกรรมระหว่างกันนั้น กฎหมายกำหนดให้ขจัดรายการระหว่างกันออกไปโดยไม่ให้ถือว่าเป็นรายได้หรือรายจ่ายระหว่างกัน เว้นเสียแต่ว่าจะมีการโอนสินทรัพย์ หรือสินค้าหรือบริการ หรือกู้ยืมเงินกันระหว่างสมาชิกในกลุ่มบริษัทกับบุคคลภายนอก หรือเมื่อสมาชิกผู้โอนหรือผู้รับโอนหรือทั้งสองฝ่ายได้ออกจากกลุ่ม⁶⁵ โดยวัตถุประสงค์ในการปรับปรุงรายการก็เพื่อเป็นการแสดงให้เห็นถึงกำไรสุทธิที่แท้จริงของกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกัน

ในการลงบัญชีสำหรับธุรกรรมระหว่างกันนั้นกฎหมายให้ใช้วิธีซื้อ (Purchase Method) ในการปรับปรุงรายการเสมือนหนึ่งบริษัทแม่หรือบริษัทใหญ่เป็นผู้ซื้อและบริษัทลูกเป็นผู้ขาย โดยจะต้องตัดรายการระหว่างกันออกให้หมด ไม่ว่าจะเป็นรายการที่ไม่กระทบกับกำไร⁶⁶ เช่น รายการซื้อขายสินค้าระหว่างกันโดยสินค้าคงเหลือได้ขายให้กับบุคคลภายนอกในระหว่างงวดแล้ว หรือยอดค้างชำระระหว่างกัน

แม้รายการที่กระทบกับกำไรก็จะต้องตัดรายการระหว่างกันออกไปเช่นเดียวกัน เช่น การโอนสินทรัพย์ถาวรระหว่างกันที่มีกำไรหรือขาดทุนจากการโอนรวมอยู่ด้วย หรือค่าบริการหรือดอกเบี้ยที่ฝ่ายหนึ่งคิดเป็นรายได้อีกฝ่ายหนึ่งตั้งเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

⁶⁴ Andrew J. Dubroff, "Consolidated Return Intercompany Transaction Regulations: an Overview", **American Law Institute**, (American Bar Association Continuing Legal Education, october 5-6, 2006): 496.

⁶⁵ Boyle F. Ladson, "The Rehnquist Court: Nineteen Years of Tax Decisions", **Virginia Tax Review**, (Fall 2005): 458

⁶⁶ Jerred G. Blanchard, Acquisitions and Dispositions of Subsidiaries: General Review and Specific Analysis of Relevant Consolidated Return and Related Considerations", **Practising Law Institute: Tax Law and Practice**, (october-november, 2003): 365-366.

กรณีนี้หากฝ่ายหนึ่งคิดเป็นรายได้ อีกฝ่ายหนึ่งคิดเป็นรายจ่ายทางบัญชีก็จะไม่ก่อให้เกิดรายได้ของบริษัทในกลุ่มเพราะหักลบกันลงตัว แต่เมื่อใดที่ฝ่ายหนึ่งบันทึกเป็นรายได้ อีกฝ่ายหนึ่งบันทึกเป็นรายจ่ายของสินทรัพย์จะทำให้เกิดกำไรขึ้นภายในกลุ่มทันทีซึ่งรายการเหล่านี้จะต้องตัดออกไป เป็นต้น

2.6) วิธีการทางบัญชี (Accounting Methods)

วิธีการทางบัญชียุคหนึ่ง โดยปกติ แต่ละบริษัทมักใช้วิธีการทางบัญชีที่แตกต่างกันขึ้นอยู่กับความคิดเห็นของผู้บริหารบริษัทนั้นๆ ว่าประสงค์จะใช้วิธีการทางบัญชีวิธีใด แต่เมื่อรวมกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกันเพื่อเสียภาษีแล้ว การที่นิติบุคคลในเครือเดียวกันใช้วิธีการทางบัญชีที่แตกต่างกันจะทำให้เกิดความยุ่งยากและไม่สอดคล้องกันในการบันทึกรายการต่างๆ ทางบัญชี ดังนั้น กฎหมายจึงต้องกำหนดให้บริษัทในเครือเดียวกันจะต้องใช้วิธีการทางบัญชีที่สอดคล้องกันด้วย⁶⁷

อย่างไรก็ดี การเปลี่ยนแปลงวิธีการทางบัญชีของแต่ละบริษัท เพื่อให้สอดคล้องกัน กฎหมายกำหนดให้ต้องขออนุญาตจากเจ้าพนักงานประเมินก่อนที่จะมีการเปลี่ยนแปลงวิธีการทางบัญชีด้วย เพราะการเปลี่ยนแปลงวิธีการทางบัญชีมักส่งผลกระทบต่อจำนวนเงินกำไรของนิติบุคคลที่อาจเพิ่มขึ้นหรือลดน้อยลงไป หรือบางกรณีผู้บริหารบริษัทใช้การเปลี่ยนแปลงวิธีการทางบัญชีเพื่อเลี่ยงภาษีอากร ดังนั้นกฎหมายจึงต้องใช้ระบบการอนุญาตเข้ามาควบคุมในประเด็นนี้

2.7) การเฉลี่ยผลกำไรและผลขาดทุนจากการดำเนินงานระหว่างกัน

2.7.1) ผลขาดทุนสิทธิรวม

ผลขาดทุนจากการประกอบกิจการของบริษัทในเครือเดียวกันที่เกิดขึ้นนั้น โดยหลักแต่ละบริษัทในเครือเดียวกันจะคำนวณรายรับรายจ่ายเพื่อหากำไรสุทธิของแต่ละ

⁶⁷ U.S. Treasury Regulation 1.1502-17

ละบริษัทเสียก่อนที่จะนำรายการทางบัญชีมาปรับปรุงรวมกัน เมื่อบริษัททำงบการเงินแยกบริษัทก็จะทำให้เห็นว่าแต่ละบริษัทมีกำไรหรือขาดทุนเท่าใด

จากนั้นจะเป็นหน้าที่ของบริษัทแม่ในการนำงบการเงินรายบริษัทมาปรับปรุงรายการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม ซึ่งได้แก่ การขจัดรายการระหว่างกันออกไป และการปรับปรุงกำไรสุทธิระหว่างกันให้กลายเป็นกำไรหรือขาดทุนสุทธิรวม ซึ่งก็หมายความว่า กำไรหรือขาดทุนของบริษัทลูกทั้งหลายจะถูกรวมเข้ามาเฉลี่ยกันในบริษัทแม่เพื่อวัดผลประกอบกิจการรวม⁶⁸

หากบริษัทแม่จัดทำงบการเงินรวมของบริษัทในเครือเป็นที่เรียบร้อย ก็จะต้องปรับปรุงรายการรวมเหล่านั้นให้เป็นไปตามรายการต่างๆ ที่กฎหมายภาษีอากรกำหนดไว้⁶⁹ เช่น ค่าใช้จ่ายที่กฎหมายห้ามหักเป็นรายจ่าย ค่าใช้จ่ายที่กฎหมายให้หักเป็นค่าใช้จ่ายเกินกว่าที่ได้ใช้จ่ายไป หรือรายได้ที่กฎหมายกำหนดให้ยกเว้น เป็นต้น ซึ่งต้องมีการปรับปรุงรายการให้เป็นไปตามกฎหมายภาษีอากรเพื่อคำนวณหากำไรหรือขาดสุทธิทางภาษีนั่นเอง

2.7.2) ผลขาดทุนสะสมรวม

เมื่อปรับปรุงรายการให้เป็นไปตามกฎหมายภาษีแล้ว หากบริษัทมีกำไรก็จะต้องพิจารณาว่าบริษัทรวมมีขาดทุนสะสมรวมในปีภาษีก่อนๆ เหลืออยู่หรือไม่ เพราะตามกฎหมายภาษีอากรของสหรัฐอเมริกากำหนดให้บริษัทอาจนำผลขาดทุนในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนๆ มาหักเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันได้ หรือเรียกว่า Loss Carry

⁶⁸ Jerred G. Blanchard, Joseph M. Pari, Patricia W. Pellervo and Mark J. Silverman, "The Consolidated Return Investment Basis Adjustment Rule: Study Problems", **American Law Institute**, American Bar Association Continuing Legal Education, (October, 5-6, 2006): 135-146.

⁶⁹ Fred W. Peel, Jr., William F. Huber, and Dennis J. Lubozynski, "Consolidated Return Regulations: Concept for Basis Adjustments and E&P", **Journal of Taxation**, 78 No.2 (February 1993): 89.

Forward นั้นเอง เมื่อหักลบกับกำไรสุทธิแล้ว หากบริษัทยังมีกำไรก็จะต้องนำกำไรเหล่านั้นไปคำนวณเสียภาษีให้แก่รัฐต่อไป⁷⁰ แต่หากบริษัทยังขาดทุนผลก็คือไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

เมื่อบริษัทขาดทุน ผลขาดทุนที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีปีภาษีปัจจุบัน ตามกฎหมายของสหรัฐอเมริกาสามารถนำไปหักออกจากกำไรในปีภาษีก่อนๆ ได้ หรือเรียกว่า Loss Carrybackward นั้นเอง⁷¹

2.7.3) ผลขาดทุนสะสมก่อนรวมกลุ่ม

นอกจากนี้ กฎหมายของสหรัฐอเมริกายังให้สิทธิกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกันสามารถนำผลขาดทุนสะสมของบริษัทในกลุ่มที่เกิดขึ้นก่อนที่จะมีการรวมกลุ่มเสียภาษี มาหักออกจากกำไรสุทธิในการคำนวณกำไรสุทธิหลังจากได้มีการรวมกลุ่มแล้วด้วย ซึ่งอาจแบ่งผลขาดทุนก่อนการรวมกลุ่มได้สองกรณีคือ

- 1) ผลขาดทุนสะสมของบริษัทแม่ก่อนการเข้าร่วมกลุ่ม กรณีนี้กฎหมายให้หักผลขาดทุนสะสมดังกล่าวได้อย่างเต็มที่
- 2) ผลขาดทุนสะสมของบริษัทลูกก่อนการเข้าร่วมกลุ่ม กรณีนี้มีข้อจำกัดว่า การใช้ผลขาดทุนสะสมของบริษัทลูกที่เกิดขึ้นก่อนการรวมกลุ่มจะต้องใช้ผลขาดทุนได้ไม่เกินจำนวน ผลกำไรที่เกิดขึ้น

⁷⁰ Bruce D. Brier and Sherri L. Berkowitz, "Dealing with Foreign Losses in Consolidated Returns", *Journal of International Taxation*, Vol.2 No.2 (July-August 1991): 80-84.

⁷¹ Bryan P. Collins, Joanne P. Chomiak and Bonnie A. O'Brien, "Consolidated Return Treatment of Specified Liability Losses: Single or Separate Entity Treatment?", *Journal of Corporate Taxation*, (28 March-April, 2001): 45.

เฉพาะของบริษัทลูกนั้นๆ หรือเรียกว่า Separate Return Limitation Year: SRLY⁷²

การคำนวณ SRLY นั้นจะต้องพิจารณาตามตัวอย่างดังต่อไปนี้

สมมติว่าบริษัท A มีผลขาดทุนสะสมก่อนเข้าร่วมกลุ่ม เท่ากับ 100

กรณีที่ 1 เมื่อเข้าร่วมกลุ่ม บริษัท A กำไร 50 ผลขาดทุนสะสมที่จะนำมาใช้ในการหักลบกับกลุ่มบริษัทต้องไม่เกิน 50

กรณีที่ 2 เมื่อเข้าร่วมกลุ่มในปีแรก บริษัท A ขาดทุนอีก 50 กรณีนี้จึงไม่อาจนำผลขาดทุนสะสมในปีก่อนเข้าร่วมกลุ่มมาใช้ได้เพราะเกินสิทธิ

กรณีที่ 3 เมื่อเข้าร่วมกลุ่มในปีแรก บริษัท A ขาดทุน 50 ปีที่สองบริษัท A กำไร (ก่อนหักขาดทุนสะสม) 150 การใช้ผลขาดทุนสะสมในปีก่อนที่จะเข้าร่วม ก็จะต้องนำกำไรไปหักขาดทุนในปีที่แล้วก่อนจึงจะคำนวณใช้ขาดทุนดังกล่าวได้ ดังนี้ $150 - 50 = 100$ ดังนั้นสามารถใช้ผลขาดทุนในปีก่อนการเข้าร่วมกลุ่ม ได้เท่ากับ 100

2.7.4) ผลขาดทุนสะสมเมื่อออกจากกลุ่มบริษัทในเครือ

หากกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกันประสงค์จะยื่นรายการแยกกัน โดยไม่ยื่นรายการรวมกันอีกต่อไปก็สามารถทำได้ โดยการออกจากกลุ่ม แต่การออกจากกลุ่มนี้ กฎหมายให้กลุ่มต้องมีอันยุบไปด้วย⁷³ เพราะตามกฎหมายแล้วการจะเข้าร่วมกลุ่มก็ต้องเข้าร่วมทั้งหมด และหากจะออกก็ต้องออกทั้งหมด คือ All-in all-out นั่นเอง

⁷² Christian M. McBurney, "The Consolidated Return Regulations: Loss Disallowance Rule-When Is It Vulnerable?", *Journal of Taxation*, Vol.90 (January, 1999): 20-25.

เมื่อกลุ่มบริษัทเลิกการเสียภาษีแบบกลุ่ม แล้วกลุ่มบริษัทที่มีผลขาดทุนสะสมของกลุ่มบริษัทอยู่จำนวนหนึ่ง จะต้องมีการแบ่งสัดส่วนส่วนขาดทุนสะสมจำนวนนี้ออกไปให้แก่บริษัทลูก⁷⁴ ด้วยจำนวนที่เป็นธรรมตามกฎหมายจึงกำหนดให้คำนวณผลขาดทุนสะสมที่บริษัทลูกอาจนำไปใช้ในการหักเป็นรายจ่ายเมื่อได้แยกยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีแล้ว ดังนี้

ให้นำผลขาดทุนสะสมเฉพาะของบริษัทลูกที่จะคำนวณ (X) คูณด้วยผลขาดทุนสะสมรวมของกลุ่ม (Y) แล้วหารด้วยผลรวมของผลขาดทุนสะสมของบริษัทลูกทุกบริษัท (Z) ก็จะได้เท่ากับผลขาดทุนสะสมที่บริษัทลูกสามารถนำไปคำนวณหักเป็นรายจ่ายหลักจากออกจากกลุ่มได้ (L)

$$\text{ส่วนแบ่งผลขาดทุน } A = \frac{\text{ผลขาดทุนสะสม}^A}{\text{ผลรวมขาดทุนสะสม}^{all}} \times \text{ผลขาดทุนสะสม}^{Group}$$

เมื่อบริษัทลูกได้รับส่วนแบ่งของผลขาดทุนแล้วก็จะนำไปใช้ในการหักขาดทุนของบริษัทลูกได้ทั้งการหักขาดทุนในรอบระยะเวลาบัญชีที่ออกจากกลุ่ม และการหักขาดทุนแบบ Loss CarryForward หรือ Loss CarryBackward ได้ด้วย

อย่างไรก็ดี เมื่อออกจากกลุ่มแล้วกฎหมายบังคับไว้ว่าจะไม่อาจเข้าร่วมกลุ่มได้อีกเป็นระยะเวลาอย่างน้อย 5 ปี

2.7.5) ผลขาดทุนจากมูลค่าง่อน (Excess loss account)

⁷³ Jasper L. Cummings, “Temporary Consolidated Return Duplicated Loss Disallowance Regulations Re-Aim at Contingent Liability Tax Shelters”, *Business Entity*, 5 No.4 (July - August, 2003): 28-30.

⁷⁴ Lawrence M. Axelrod, “The Temporary Loss Disallowance Regulations and the Validity of Other Consolidated Return Regulations after Rite Aid”, *Practising Law Institute: Tax Law and Practice*, (october-november, 2003): 1160.

เมื่อรวมกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกันแล้ว บริษัทแม่จะต้องมีการปรับปรุงมูลค่าหุ้นของบริษัทลูกทุกกรอบระยะเวลาบัญชี เพื่อแสดงให้เห็นถึงฐานะทางการเงินที่แท้จริงของกลุ่ม⁷⁵ และหากบริษัทลูกมีผลขาดทุนเกิดขึ้น เมื่อรวมงบการเงินกับบริษัทแม่ ก็อาจทำให้มูลค่าหุ้นของบริษัทลูกลดลงไป และลดต่ำกว่าราคาหุ้นที่บริษัทแม่ได้ลงทุนไว้ หากบริษัทแม่ขายหุ้นของบริษัทลูกดังกล่าวให้แก่บุคคลภายนอกก็จะต้องรับรู้รายได้ที่เกิดจากผลขาดทุนจากมูลค่าหุ้นด้วย⁷⁶

2.8) รายจ่ายอื่น

รายจ่ายที่ต้องคำนึงถึงอีกเรื่องหนึ่งก็คือรายจ่ายประเภทเงินบริจาค ซึ่งกฎหมายกำหนดให้นำรายจ่ายประเภทเงินบริจาคมารวมคำนวณในระดับของการคำนวณภาษีรวมด้วย โดยกำหนดให้บริจาคมรวมกันไม่เกินที่กฎหมายกำหนดไว้ ดังนั้น กลุ่มบริษัทจะต้องควบคุมรายจ่ายของการบริจาคทั้งในระดับแต่ละบริษัทแยกกันและระดับเงินบริจาคมรวม ซึ่งอาจมีทั้งผลดีและผลเสีย หากจะเป็นผลดีเมื่อบริษัทบางบริษัทใช้ยอดเงินบริจาคมยังไม่ครบกำหนดจำนวนที่กำหนดไว้ในกฎหมาย อีกบริษัทในกลุ่มก็อาจหักรายจ่ายเงินบริจาคมได้เพิ่มเติมได้⁷⁷

⁷⁵ Fred W. Peel, Jr., William F. Huber, and Dennis J. Lubozynski, "Consolidated Return Prop. Regs. Revise Income Allocation and Excess Loss Account Rules", *Journal of Taxation*, 79 No.3 (March 1999): 148-151.

⁷⁶ James L. Dahlberg, "Aggregate Vs. Entity: Adjusting The Basis of Stock in a Subsidiary Filing a Consolidated Return", *Tax Law Review*, 42 (Spring, 1987): 557-559.

⁷⁷ Mark J Silverman, "The Consolidated Return Investment Basis Adjustment Rules", *American Law Institute*, p. 60.

นอกจากนี้ เงินปันผลจากบริษัทนอกกลุ่มที่บริษัทลูกหรือบริษัทแม่ในกลุ่มได้รับมา กฎหมายกำหนดให้เงินปันผลดังกล่าวเป็นรายรับรวมของกลุ่ม และถือเป็นผลประโยชน์ร่วมกัน⁷⁸

2.9) การออกจากกลุ่มหรือยกเลิกการรวมกลุ่ม

ตามกฎหมายภาษีแล้ว บริษัทในกลุ่มจะต้องรวมกลุ่มเพื่อเสียภาษีตามมาตรการนี้โดยไม่มีกำหนดระยะเวลา อย่างไรก็ตาม การรวมกลุ่มและการออกจากกลุ่มมีผลทำให้เกิดการเลิกหรือรวมกลุ่มเพื่อเสียภาษี ดังนั้น หากเกิดเหตุการณ์ดังต่อไปนี้จะถือว่าเกิดการยกเลิกการรวมกลุ่มตามกฎหมาย

- บริษัทแม่ไม่เหลือบริษัทลูกที่ครบกำหนดเงื่อนไขอยู่เลย
- บริษัทในกลุ่มไม่เป็นไปตามคุณสมบัติที่กฎหมายกำหนด
- เกิดผลในทางที่ทำให้บริษัทแม่ไม่อาจเป็นบริษัทแม่ได้อีกต่อไป เช่น บริษัทแม่ถูกบริษัทอื่นเข้าครอบงำกิจการโดยการเข้าซื้อหุ้นจนเกิน 80%

เมื่อกลุ่มบริษัทได้รับการยกเลิก มีกฎหมายบัญญัติห้ามมิให้รวมกลุ่มเพื่อเสียภาษีแบบกลุ่มอีกอย่างน้อยเป็นระยะเวลา 5 ปี⁷⁹

3) ข้อดีของการเข้าร่วมกลุ่ม

⁷⁸ David Friedel. "Worse Than Useless? Final Consolidated Return Preventing Loss Duplication Produce More Questions Than Answers: part 2", *Corporate Taxation*. 13, (september-october, 2006): 3-11.

⁷⁹ Danni Dunn and Patricia W. Pellervo, "Consolidated Returns: Unpredictable World of Reverse Acquisitions and Group Structure Changes", *Practising Law Institute : Tax Law and Practice* (october-november, 2002): 78-96.

ในการเข้าร่วมกลุ่มเพื่อเสียภาษีแบบรวมยื่นรายการนั้น มีข้อดีที่สามารถนำขาดทุนของบริษัทในเครือเดียวกันมาปรับปรุงหักออกจากกำไรของนิติบุคคลในเครือเดียวกันได้ นอกจากนี้รายการทางบัญชีที่เกิดขึ้นระหว่างนิติบุคคลในเครือเดียวกันที่ทำให้เกิดเงินได้และค่าใช้จ่ายขึ้นระหว่างกัน เช่น รายได้จากการโอนทรัพย์สินไปมาระหว่างกัน กฎหมายไม่ให้ถือเป็นรายได้และรายจ่ายทางภาษีจนกว่าจะมีการโอนทรัพย์สินออกนอกกลุ่มให้แก่บุคคลที่สาม นอกจากนี้ ผลได้จากเงินทุน (Capital Gain) ของสมาชิกในกลุ่มก็สามารถนำไปปรับปรุงผลขาดทุนจากเงินทุน (Capital Loss) ของสมาชิกในกลุ่มได้ด้วยเช่นกัน

ผลของการไม่นำรายการระหว่างกันมาคำนวณรายได้และรายจ่าย มีผลทำให้กฎเกณฑ์ว่าด้วยการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาสุจริต (Transfer Pricing Rule) ก็ไม่จำเป็นต้องนำมาใช้กับรายการระหว่างกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกันด้วยเช่นกัน จึงทำให้บริษัทประหยัดต้นทุนและเวลาในการตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายของราคาโอนได้ระดับหนึ่ง

4) ข้อเสียของการเข้าร่วมกลุ่ม

การรวมกลุ่มเพื่อเสียภาษีแบบรวมรายการเช่นนี้เหมาะสำหรับกลุ่มบริษัทที่มีความเสี่ยงในการบริหารกิจการสูงถึงปานกลาง กล่าวคือ กลุ่มบริษัทที่มีทั้งบริษัทที่มีกำไรและบริษัทที่ขาดทุน แต่หากเป็นกลุ่มบริษัทที่มีกำไรทุกบริษัทก็จะได้รับผลเสียเพราะภาษีระดับบริษัทของสหรัฐอเมริกาจัดเก็บด้วยอัตราก้าวหน้า ทำให้ต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้น อย่างไรก็ตามอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของสหรัฐอเมริกานั้นมิได้มีลักษณะเป็นอัตราก้าวหน้าแบบอัตราสูงเรื่อยๆ เหมือนอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่มีลักษณะสูงขึ้นตามรายได้ถึงจุดหนึ่งก็จะลดลง กล่าวคือ 15% -> 25% -> 34% -> 39% แล้วลดลงเหลือ 34% -> 35% -> 38% และลดลงเหลือ 35% ตามตารางอัตราภาษี ดังนั้น การเสียภาษีในส่วนนี้ หากรายได้ของบริษัทในเครือเดียวกันสูงเกินกว่าอัตราสูงสุดอยู่แล้วก็คงไม่ใช่ประเด็นที่เป็นข้อเสียเปรียบแต่อย่างใด

นอกจากนี้ การเสียภาษีแบบรวมกลุ่มบริษัทเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปว่ามีความยุ่งยากมากกว่าการเสียภาษีแบบแยกบริษัทซึ่งอาจทำให้ต้นทุนในการทำบัญชีเพื่อเสียภาษี

อาการสูงขึ้นไป แต่ก็มีได้สูงขึ้นมากมายนักเพราะนักบัญชีในสหรัฐอเมริกาถูกบังคับให้ต้องจัดทำงบการเงินรวมกลุ่มบริษัทในเครือเดียว (Consolidated Financial Statement) กันอยู่แล้ว⁸⁰

ยิ่งไปกว่านั้น บางมลรัฐในสหรัฐไม่อนุญาตให้บริษัทยื่นรายการเสียภาษีแบบรวมกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกัน หากกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกันอยู่ในมลรัฐที่ไม่อนุญาตให้ยื่นรายการเสียภาษีแบบรวมกลุ่มแล้วบริษัทนั้นก็ไม้อาจเข้าร่วมกลุ่มได้

3.2.4.11 สาธารณรัฐอิตาลี

กฎหมายภาษีอากรเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของกลุ่มนิติบุคคลในเครือเดียวกันของอิตาลีได้รับการแก้ไขเพิ่มเติมใหม่ โดยกฎหมายฉบับใหม่นี้มีผลบังคับใช้วันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 2004 การแก้ไขกฎหมายในส่วนนี้ของอิตาลีมีประเด็นที่น่าสนใจค่อนข้างมาก

ประเด็นที่น่าสนใจก็คือ การกำหนดกฎเกณฑ์การรวมกลุ่มที่ค่อนข้างกว้าง โดยนิติบุคคลที่อาจเข้าร่วมกลุ่มได้สามารถมีถิ่นที่อยู่ได้ทั่วโลก (world wide consolidation) กฎหมายบังคับแต่เพียงบริษัทแม่ว่าต้องมีถิ่นที่อยู่ในอิตาลีเท่านั้น และ world wide consolidation จะต้องมีผลบังคับถึง 5 ปี ขึ้นไป ในขณะที่การรวมกลุ่มของบริษัทภายในประเทศ (domestic consolidation) กำหนดไว้อย่างต่ำ 3 ปี⁸¹ นอกจากนี้ ยังกำหนดเงื่อนไขพิเศษอีก 2 ประการ คือ ข้อมูลทางการเงินของบริษัทลูกในต่างประเทศจะต้องได้รับการตรวจสอบโดยบริษัทผู้สอบบัญชีและกรมสรรพากรของอิตาลีจะต้องได้รับหนังสือแสดงเจตนาที่จะรวมกลุ่มบริษัทกับบริษัทลูกในต่างประเทศอย่างเป็นทางการ

⁸⁰ David Friedel. "Final Consolidated Return Preventing Loss Duplication: Worse Than Useless?", *Corporate Taxation*, 33. (July-August, 2006): 3-18.

⁸¹ Francesco Leone and Emiliano Zanotti, "Italian Domestic Tax Consolidation: New Opportunities for Tax Planning", *European Taxation*, 45 No. 5, (2005): 202.

เป็นครั้งแรกที่มีการแบ่งแยกการรวมกลุ่มแบบภายในประเทศและแบบทั่วโลก จึงเป็นเรื่องที่น่าสนใจศึกษาเป็นอย่างยิ่ง

1) คุณสมบัติของบริษัทลูกและบริษัทแม่

ส่วนการรวมกลุ่มของนิติบุคคลในเครือเดียวกันภายในประเทศนั้น กฎหมายได้กำหนดคุณสมบัติของบริษัทที่จะรวมกันได้ก็คือ

(1) บริษัทแม่และบริษัทลูกเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในอิตาลี

(2) บริษัทที่มีได้มีถิ่นที่อยู่ในอิตาลีจะรวมกันได้ต้องได้ความว่าบริษัทแม่

(2.1) มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับอิตาลี

(2.2) ต้องประกอบธุรกิจในอิตาลีผ่านสถานประกอบการถาวร

สัดส่วนการถือหุ้นของบริษัทแม่ในบริษัทลูก กฎหมายกำหนดไว้เพียง 50% ขึ้นไป และจะต้องมีสิทธิได้รับกำไรมากกว่า 50% ของบริษัทลูกด้วย รวมถึงการถือหุ้นหรือการควบคุมได้ทั้งทางตรงและทางอ้อม⁸² กล่าวคือ บริษัทแม่อาจถือหุ้นผ่านบริษัทลูกอื่น ๆ ก็ได้

นอกจากนี้ ยังมีเงื่อนไขอีก 2 ประการ คือ ประการแรก บริษัทแม่และบริษัทลูกในกลุ่มจะต้องมีปีที่ตรงกัน และประการที่สอง บริษัทลูกจะต้องยินยอมเลือกให้บริษัทแม่เป็นสถานที่อันเป็นถิ่นที่อยู่ในการเสียภาษีของตนด้วย

⁸² Filippo Annibaldi, Giosue Manguso and Valerio Barbantini, "Tax Consolidation Rules Implemented in Italy", *Tax Planning International Review*, Vol.31 No.8, (2004): 15-16.

ในการรวมกลุ่มเฉพาะบริษัทภายในประเทศ จะต้องรวมกลุ่มอย่างน้อย 3 ปี หากน้อยกว่า 3 ปีแล้ว ปีที่จะเลิกรวมกลุ่มก็จะต้องได้รับสิทธิประโยชน์ใด ๆ โดยย้อนหลังเสมือนมิได้มีการรวมกัน

2) การคำนวณกำไรสุทธิภายในกลุ่ม

สำหรับสิทธิประโยชน์ในการรวมกลุ่มนั้น กลุ่มบริษัทภายในประเทศและกลุ่มบริษัทที่มีบริษัทลูกเป็นบริษัทต่างประเทศ จะได้รับอย่างน้อย คือ

- (1) ได้รับการเฉลี่ยผลขาดทุนระหว่างบริษัทในกลุ่มได้
- (2) ได้รับยกเว้นภาษีเงินปันผล 100% และได้รับการลดหย่อนภาษี
ดอกเบี้ย
- (3) ได้รับเงินภาษีเงินปันผลหัก ณ ที่จ่ายคืน กรณีมีเครดิตภาษีจาก
บริษัทลูกในต่างประเทศ

รายการระหว่างกันกฎหมายกำหนดให้นำการบัญชีว่าด้วยการจัดทำงบการเงินรวมมาปรับใช้ให้เหมาะสม

3) การเฉลี่ยผลกำไรและขาดทุน

เมื่อกลุ่มบริษัทขาดทุน กฎหมายก็ให้สิทธิในการหักขาดทุนสะสมย้อนหลังได้ แต่ไม่เกินสามปีแรก ในกรณีที่มีการเลิกการรวมกลุ่มแล้วมีการขาดทุนเกิดขึ้นในปีนั้น กฎหมายให้สิทธิบริษัทแม่เท่านั้นที่มีสิทธิหักขาดทุนย้อนหลังได้ ในการโอนสินทรัพย์ภายในกลุ่มก็ได้รับการยกเว้นภาษี จะเก็บภาษีเมื่อโอนสินทรัพย์นั้นให้แก่บุคคลภายนอก

จะเห็นได้ว่ากฎหมายของอิตาลีค่อนข้างพัฒนาไปมาก กล่าวคือให้สิทธิประโยชน์อย่างเต็มที่ในเรื่องของ tax consolidation ซึ่งเป็นเรื่องที่น่าสนใจและติดตามการบังคับใช้ต่อไปว่าจะมีปัญหาอย่างไรในอนาคตบ้าง บรรดานักวิชาการหลายท่านก็มีความกังวลในเรื่อง

การให้สิทธิประโยชน์เหล่านี้ว่าจะมีการนำช่องว่างของกฎหมายไปแสวงหาช่องทางการเสียภาษีให้ น้อยลงโดยชอบด้วยกฎหมาย⁸³

3.2.4.12 เครือรัฐออสเตรเลีย

กฎหมายภาษีอากรของออสเตรเลียเพิ่งจะมีผลใช้บังคับเกี่ยวกับการ รวมกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกันเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เมื่อวันที่ 1 กรกฎาคม ค.ศ. 2003 ปรากฏอยู่ในพระราชบัญญัติการประเมินภาษีเงินได้ ส่วนที่ 701 (Division 701 of the Income Tax Assessment Act 1997) แต่กฎหมายดังกล่าวได้กำหนดสัดส่วนการถือหุ้นไว้ 100% กล่าวคือ บริษัทที่จะรวมตัวกันเพื่อเสียภาษีรายเดียวได้ต้องเป็นเจ้าของอีกบริษัทหนึ่งทั้งสิ้น และ นิติบุคคลทั้งหลายต้องมีถิ่นที่อยู่ในออสเตรเลียด้วย จะเห็นได้ว่ากฎหมายของออสเตรเลียค่อนข้าง เคร่งครัดในการรวมกลุ่มมาก อย่างไรก็ตาม ทรัสต์และห้างหุ้นส่วนก็อาจเข้ามารวมกลุ่มได้เช่นกัน⁸⁴

เมื่อบริษัทในเครือเดียวกันตัดสินใจรวมตัวกันแล้ว กฎหมายจะถือเสมือน หนึ่งว่าบริษัทถูกเป็นส่วนหนึ่งหรือเป็นสาขาของบริษัทแม่เลยทีเดียว ดังนั้น ระบบบัญชีของกลุ่ม จะต้องนำมารวมกันเป็นระบบบัญชีเดียว⁸⁵

1) คุณสมบัติของบริษัทแม่และบริษัทลูก

เงื่อนไขในการรวมตัวกันเมื่อพิจารณาในแง่มุมของบริษัทแม่ (Holding Company) แล้ว จะต้องเข้าองค์ประกอบอย่างน้อย ดังนี้

⁸³ Richard Murphy and Giuseppe Moretti. "Aggregation Features in New Italian Group", *International Tax Review*, (October, 2004): 33.

⁸⁴ Robert Deutsch and Wayne Rogers, "Australia's Tax Consolidation Regime: Practical Planning Issues", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, (August-September, 2003) : 368

⁸⁵ Ibid, pp.368-369.

- (1) เป็นบริษัทที่จดทะเบียนและมีถิ่นที่อยู่ในออสเตรเลีย หรือ
- (2) ไม่เป็นบริษัทลูกที่เป็นสมาชิกของกลุ่ม consolidation อื่นใด หรือมีคุณสมบัติสามารถเข้าไปเป็นบริษัทลูกของกลุ่มอื่นได้

(3) ต้องเป็นบริษัทที่ไม่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ส่วนเงื่อนไขของบริษัทลูกจะต้องเข้าองค์ประกอบดังนี้

- (1) ต้องเป็นบริษัท หรือทรัสต์ หรือห้างหุ้นส่วน (partnership)
 - (2) ได้รับการถือหุ้น 100% ไม่ว่าจะทางตรงหรือทางอ้อมในบริษัท
- แม่

- (3) เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในออสเตรเลีย
- (4) ต้องไม่เป็นบริษัทที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

2) การคำนวณกำไรสุทธิรวมของบริษัท

สิทธิประโยชน์ที่กลุ่ม consolidation จะได้รับอย่างน้อยมีดังนี้⁸⁶

- (1) การกระทำธุรกรรมภายในกลุ่มเพื่อวัตถุประสงค์ในทางภาษีเงินได้กระทำได้โดยอิสระ
- (2) สามารถเฉลี่ยการขาดทุน การได้รับเครดิตภาษี หรือเครดิตภาษีจากบริษัทต่างประเทศได้

⁸⁶ Michael Davidson, Michael Frazer and Cath Kinstler, "Australia: How to Handle Tax Consolidation", *International Tax Review*, 15 No.7, (2004): 3-6.

(3) ได้รับการยกเว้นจากกฎเกณฑ์ที่ยุ่งยากเกี่ยวกับการทำธุรกรรมภายในกลุ่มบริษัทในเครือ เช่น การปรับต้นทุน (cost base adjustments) เป็นต้น

(4) ลดอุปสรรคต่าง ๆ เกี่ยวกับการภาษีลงไป เช่น การกระตุ้นให้ต้องจ่ายเงินปันผล

(5) ลดค่าใช้จ่ายในการจัดทำบัญชีเพื่อเสียภาษีลงไป เพราะทำเพียงบริษัทแม่บริษัทเดียวก็ได้⁸⁷

จะเห็นว่าสิทธิประโยชน์ที่กฎหมายภาษีอากรของออสเตรเลียให้แก่กลุ่ม consolidation นี้ ส่วนใหญ่ก็จะเป็นความอิสระในการบริหารงาน โดยคำนึงถึงหน่วยทางเศรษฐศาสตร์เดียวกัน (Single Economic Entity) มากขึ้นนั่นเอง⁸⁸

ผู้เขียนมีความเห็นว่า การที่ออสเตรเลียให้สิทธิประโยชน์เช่นนี้ได้ เพราะเคร่งครัดเรื่องความเป็นเจ้าของเดียวกัน โดยถือเอาสัดส่วนการถือหุ้นถึง 100% ดังนั้น เมื่อเจ้าของบริษัทลูกจะดำเนินธุรกิจใด ๆ ในบริษัทลูกก็ควรกระทำได้เช่นเป็นส่วนหนึ่งของบริษัทแม่

⁸⁷ The Institute of Chartered Accountants in Australia, **The Review of Business Taxation A Platform for Consultation**, (Sydney: The Institute of Chartered Accountants in Australia, 1999), p.8

⁸⁸ Robert Deutsch and Wayne Rogers, "Australia's Tax Consolidation Regime: Practical Planning Issues", **Bulletin for International Fiscal Documentation**, (August / September, 2003) : 368-378.

3.2.5 ข้อเสนอการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในเครือเดียวกันของสหภาพยุโรป

สหภาพยุโรปนั้นมีสมาชิกอยู่ 27 ประเทศ มีความหลายหลายทางด้านการจัดเก็บภาษีอากรที่ต่างกันอย่างมาก ทำให้เกิดความยุ่งยากของบริษัทข้ามชาติในสหภาพยุโรปที่ต้องคำนึงถึงกฎหมายภาษีอากรของประเทศต่างๆ ในการพิจารณาดำเนินธุรกิจของตน และปฏิเสธไม่ได้ว่าการแข่งขันทางภาษีของชาติต่างๆ ในสหภาพยุโรปมีความสำคัญต่อบรรยากาศการลงทุนข้ามชาติพอสมควร

ด้วยธรรมนูญแห่งสหภาพยุโรปมีวัตถุประสงค์ในการสร้างความกลมกลืนเป็นอันหนึ่งอันเดียวกันทางด้านเศรษฐกิจในยุโรป ด้านกฎหมายภาษีอากรก็ถือเป็นภาระหน้าที่ของคณะกรรมการยุโรปที่จะต้องทำให้เกิดความกลมกลืนกันให้ได้⁸⁹ โดยมีโจทย์ที่จะต้องคำนึงถึงที่สำคัญก็คือ คณะกรรมการยุโรปไม่อาจสร้างภาระให้กับประเทศใดประเทศหนึ่งอย่างไม่เป็นธรรม โดยเฉพาะเรื่องอัตราภาษีซึ่งแต่ละประเทศจัดเก็บในอัตราที่แตกต่างกันตามสภาพสังคมวัฒนธรรมและเศรษฐกิจ

การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในสหภาพยุโรปก็เช่นกัน อัตราภาษีค่อนข้างแตกต่างกันอยู่มาก ดังนั้น การจะนำหลักเกณฑ์ในเรื่องการยื่นรายการเสียภาษีรวมกลุ่มแบบ Consolidated Tax Return ก็ไม่สามารถกระทำได้เพราะจะทำให้ประเทศที่มีบริษัทแม่ตั้งอยู่ได้เปรียบ ส่วนประเทศที่มีบริษัทลูกตั้งอยู่ก็จะเสียเปรียบ⁹⁰ จึงต้องสร้างมาตรการเป็นพิเศษสำหรับกลุ่มบริษัทในสหภาพยุโรปโดยเฉพาะ

⁸⁹ Christiana H.J.I. Panayi, "Reverse Subsidiarity and EU Tax Law: Can Member States be Left to Their Own Devices?", *British Tax Review*, 3, (2010): 268

⁹⁰ Wolfgang Schon, Ulrich Schreiber and Christoph Spengel et al., *A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe*, (Heidelberg: Springer Verlag Berlin Heidelberg, 2007), p. 21.

แนวคิดการรวมฐานภาษีเงินได้นิติบุคคลร่วมกันของสมาชิกสหภาพยุโรป (Common Consolidated Corporate Tax base: CCCTB) เริ่มต้นมาตั้งแต่ปี ค.ศ. 2000 ซึ่งเกิดเหตุการณ์ในเรื่องของการเสียภาษีของบริษัทข้ามชาติอยู่ตลอดเวลา และเกิดการฟ้องคดีในศาลของประเทศต่างๆ เรื่อยมา จนในที่สุด บริษัทข้ามชาติ Mark & Spencer ได้นำคดีมาฟ้องยังศาลยุติธรรมยุโรปเพื่อให้วินิจฉัยในประเด็นเรื่องการเสียภาษีของบริษัทในเครือเดียวกันในยุโรป

เมื่อศาลยุติธรรมแห่งสหภาพยุโรปได้วินิจฉัยคดีนี้ในปี ค.ศ. 2005 จึงเป็นที่กล่าวถึงกันอย่างกว้างขวางในวงวิชาการกฎหมายด้านภาษีอากร เพราะศาลตัดสินให้บริษัทข้ามชาติในสหภาพยุโรปสามารถใช้สิทธิทางกฎหมายว่าด้วยการเสียภาษีในนามกลุ่มข้ามชาติได้⁹¹ ซึ่งก่อให้เกิดความชัดเจนยิ่งขึ้นในการจัดทำคำสั่งรัฐสภายุโรปว่าด้วยภาษีเงินได้นิติบุคคลรวมฐานภาษีของบริษัทในเครือเดียวกันกันของสมาชิกสหภาพยุโรป (Common Consolidated Corporate Tax base: CCCTB) ดังนี้

คดี Marks & spencer plc V. Halsey (Dec 2005) ECJ

ข้อเท็จจริง

Marks & Spencer เป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในสหราชอาณาจักร และประกอบกิจการอยู่ในหลายประเทศ โดยในยุโรปมีการจัดตั้งบริษัทลูกในเยอรมนี เบลเยียม และฝรั่งเศส ซึ่งถือหุ้นโดยบริษัทแม่ในสหราชอาณาจักรและบริษัทโฮลดิ้งในเนเธอร์แลนด์ ต่อมากลางปี ค.ศ. 1990 บริษัทแม่ในสหราชอาณาจักรเริ่มขาดทุนทางการค้า จึงขายบริษัทลูกในฝรั่งเศสให้ผู้มีส่วนบริษัทลูกในเยอรมนีและเบลเยียมก็ปิดกิจการชั่วคราว บริหารงานไปเช่นนี้ จนทำให้บริษัทบริษัทแม่ในสหราชอาณาจักรมีกำไรพอที่จะเสียภาษีได้

⁹¹ Sjoerd Douma. "Netherlands: Marks & Spencer and the Tax Consolidation Regime", *International Tax Review*, 17 No.8, (2006): 72-73.

ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีของบริษัทแม่ในสหราชอาณาจักร ในปี ค.ศ. 1990 บริษัทแม่ได้นำขาดทุนของบริษัทลูกในฝรั่งเศส เยอรมนี และเบลเยียมมาหักออกจากกำไรของบริษัทแม่ในสหราชอาณาจักร

ตามกฎหมายภาษีอากรของเยอรมนี ฝรั่งเศส และเบลเยียม กำหนดให้บริษัทสามารถนำขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการประกอบกิจการมาหักออกจากกำไรภายในธุรกิจเดียวกันได้ภายในเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด

ส่วนกฎหมายภาษีอากรสหราชอาณาจักร โดยทั่วไปอนุญาตให้ บริษัทในสหราชอาณาจักรสามารถนำขาดทุนของสาขาและสถานประกอบการถาวรไปหักออกจากกำไรของบริษัทในสหราชอาณาจักรได้ ไม่ว่าสาขาหรือสถานประกอบการนั้นจะอยู่ในราชอาณาจักรหรือไม่ก็ตาม โดยหักได้ทั้ง loss carry forward และ loss carry backward

แต่สำหรับการหักขาดทุนของบริษัทในเครือเดียวกันนั้น กฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลของสหราชอาณาจักรกำหนดให้หักขาดทุนได้เฉพาะบริษัทในเครือเดียวกันที่มีถิ่นที่อยู่ (residence) หรือประกอบกิจการ (carrying on a trade) ในสหราชอาณาจักรเท่านั้น

ข้อเรียกร้องของ Marks & Spencer

บริษัท Marks & Spencer ในสหราชอาณาจักรจึงถูกประเมินภาษีโดยกรมสรรพากรสหราชอาณาจักร และเกิดการฟ้องร้องเป็นคดีกันในศาลยุติธรรมแห่งยุโรป โดย Marks & Spencer อ้างว่ากฎหมายภาษีอากรของสหราชอาณาจักรขัดต่อมาตรา 43 ของสนธิสัญญายุโรปที่กำหนดหลักในเรื่องเสรีภาพของสถานประกอบการในยุโรป (Principle of Freedom of Establishment) ให้กรมสรรพากรสหราชอาณาจักรยอมให้บริษัท Marks & Spencer สามารถนำขาดทุนของบริษัทลูกทั้งหลายในยุโรปมาหักออกจากกำไรของบริษัทแม่ได้

คำวินิจฉัยของศาล

ศาลยุติธรรมยุโรปได้พิจารณาข้อกฎหมายของสหราชอาณาจักรแล้ว วินิจฉัยว่ากฎหมายภาษีอากรของสหราชอาณาจักรที่กำหนดให้เฉพาะบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่หรือประกอบกิจการใน

สหราชอาณาจักรเท่านั้นที่มีสิทธินำขาดทุนไปหักออกจากกำไรของบริษัทในเครือเดียวกัน เป็นกฎหมายที่ขัดต่อหลักเสรีภาพของสถานประกอบการในยุโรปตามมาตรา 43 ของสนธิสัญญายุโรป

จากคำวินิจฉัยของศาลในคดี Marks & Spencer เป็นเหตุให้รัฐสภายุโรปมอบหมายให้คณะทำงานจัดทำร่างคำสั่งรัฐคณะมนตรียุโรปว่าด้วยภาษีเงินได้นิติบุคคลรวมฐานภาษีของบริษัทในเครือเดียวกันกันของสมาชิกสหภาพยุโรป (Common Consolidated Corporate Tax base: CCCTB) ขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์ดังนี้

1. ลดภาระด้านค่าใช้จ่ายในการดำเนินการเสียภาษี (Compliance Costs) ของบริษัท
2. ขจัดความซ้ำซ้อนทางภาษี
3. ขจัดผลต่างๆ ที่ไม่เป็นธรรมของกิจกรรมทางเศรษฐกิจข้ามชาติรวมถึงการช่วยเหลือบริษัทข้ามชาติที่ประสบปัญหาขาดทุน

3.2.5.1 บริษัทที่มีคุณสมบัติในการรวมกลุ่มเพื่อเสียภาษี⁹²

การเข้าร่วมเพื่อเสียภาษีตามหลักการ CCCTB นี้กำหนดให้บริษัทในเครือเดียวกันที่มีคุณสมบัติตามที่กฎหมายกำหนดทุกบริษัทในเครือจะต้องถูกบังคับให้เข้าร่วมกลุ่มทุกบริษัท (all-in all-out) ไม่มีสิทธิในการเลือกบริษัทใดบริษัทหนึ่งให้เข้าร่วม⁹³ โดยกลุ่มบริษัทจะต้องมีคุณสมบัติดังนี้

1) คุณสมบัติด้านถิ่นที่อยู่ในสหภาพยุโรป

- (1) เป็นบริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศสมาชิกสหภาพยุโรป 27 ประเทศเท่านั้น และ

⁹² โปรดดูรายละเอียดของข้อเสนอคำสั่งคณะมนตรียุโรปว่าด้วยการรวมฐานภาษีเงินได้นิติบุคคลของสมาชิกสหภาพยุโรปในภาคผนวก ฉ

⁹³ Wolfgang Schon, Ulrich Schreiber, Cristoph Spengel, A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe, (Heidelberg: Springer, 2008), p.96

- ก. มีรูปแบบตามรายการที่กำหนดในภาคผนวกของคำสั่ง (Directive) และ
- ข. เป็นหน่วยภาษีที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือภาษีเงินได้ที่คล้ายคลึงกับภาษีเงินได้นิติบุคคล

- (2) หากเป็นสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) ของบริษัทนอกสหภาพยุโรปที่ประกอบกิจการในประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปจะต้องเป็นสถานประกอบการที่อยู่ภายใต้กฎหมายของประเทศสมาชิกและมีคุณสมบัติตามภาคผนวกของคำสั่ง
- (3) ความตกลงระหว่างรัฐสมาชิกกับประเทศที่สามที่มีผลให้บริษัทของประเทศที่สามไม่ว่าจะด้วยการจดทะเบียน หรือสถานจัดกรกลายเป็นบริษัทในสหภาพยุโรป ไม่สามารถใช้อ้างเพื่อทำ CCCTB ได้

2) คุณสมบัติด้านการควบคุมกลุ่มบริษัทในเครือ

บริษัทในเครือเดียวกันที่อาจเข้าร่วมกลุ่มได้จะต้องมีคุณสมบัติครบทั้ง 2 ประการดังต่อไปนี้⁹⁴

- (1) การควบคุม (Control test) ใช้สัดส่วนการออกเสียงในหุ้นที่มีสิทธิออกเสียง (Voting Rights) อย่างน้อย 50% และ
- (2) คุณสมบัติอย่างหนึ่งอย่างใดดังนี้
 - 2.1) ความเป็นเจ้าของ (Ownership test) ใช้สัดส่วนการถือหุ้นอย่างน้อย 75% หรือ
 - 2.2) สิทธิในกำไร (Profit test) ใช้สัดส่วนการได้รับจัดสรรปันส่วนในกำไรของบริษัทลูกไม่น้อยกว่า 75%

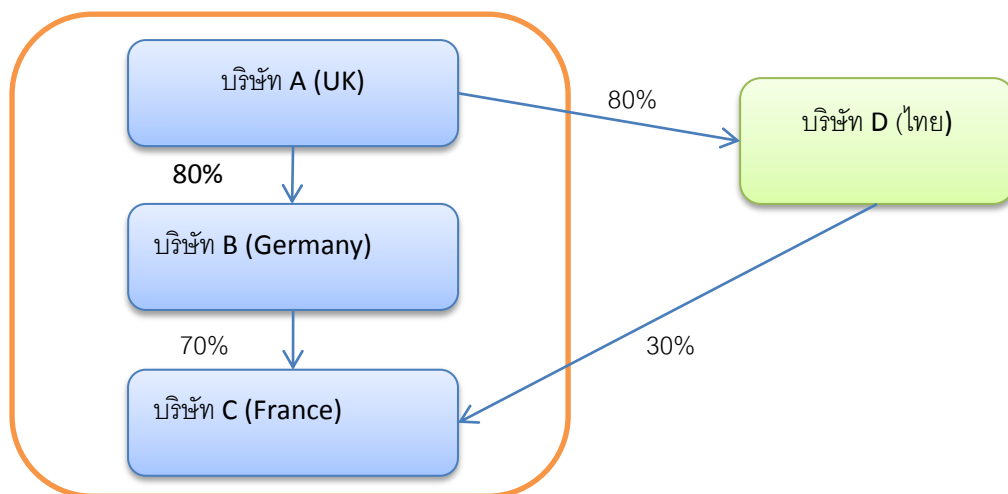
⁹⁴ Article 54 of the Draft Directive on Common Consolidate Corporate Tax Base
โปรดดูภาคผนวก ฉ.

ทั้งนี้การพิจารณาสัดส่วนการถือหุ้นตามคุณสมบัติข้างต้นร่าง คำสั่งรัฐสภายุโรป มิได้กำหนดว่าจะต้องพิจารณาสัดส่วนการถือหุ้นทางตรงเท่านั้น การถือหุ้น ทางอ้อมผ่านบริษัทตัวกลางจึงสามารถนำมาคำนวณสัดส่วนการถือหุ้นได้เช่นกัน⁹⁵

3) คุณสมบัติด้านโครงสร้างการถือหุ้น

การถือหุ้นในบริษัทในเครือเดียวกันค่อนข้างมีความหลากหลาย รูปแบบ โดยเฉพาะบริษัทขนาดใหญ่บางกลุ่มบริษัทมีการถือหุ้นระหว่างกันมากมาย ดังนั้น การพิจารณาเรื่องสัดส่วนการถือหุ้นจะต้องนำสัดส่วนการถือหุ้นบริษัทนอกกลุ่มประเทศสมาชิกมา พิจารณาถึงการควบคุมบริษัทในสหภาพยุโรปด้วย⁹⁶ ตามตัวอย่าง

แผนภาพที่ 3.5 โครงสร้างการถือหุ้นตามหลัก CCCTB



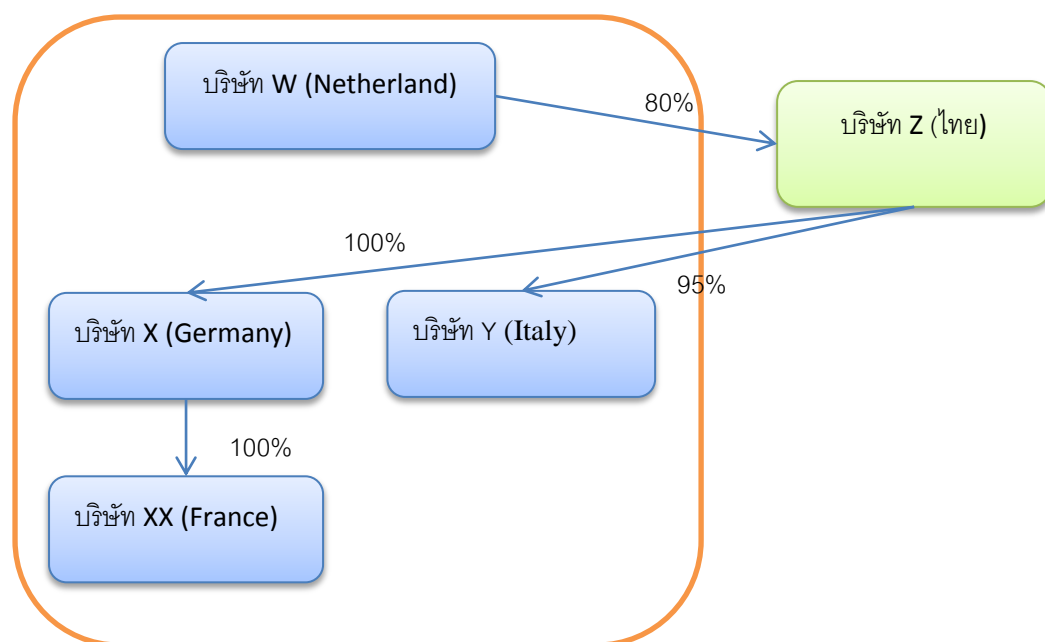
⁹⁵ Article 58 of the Draft Directive on Common Consolidate Corporate Tax Base
โปรดดูภาคผนวก ข.

⁹⁶ Christiana H.J.I. Panayi, "Reverse Subsidiarity and EU Tax Law: Can Member States Be Left to Their Own Devices?", *British Tax Review*, p.272

จากตัวอย่างที่ 1 บริษัท A จัดตั้งตามกฎหมายของสหราชอาณาจักรอังกฤษ ถือหุ้นบริษัท D จัดตั้งตามกฎหมายไทย 80% และถือหุ้นในบริษัท B จัดตั้งตามกฎหมายของเยอรมนี 80% และบริษัท B ถือหุ้นในบริษัท C อีก 70% ผลก็คือ

บริษัท A และบริษัท B สามารถรวมกลุ่มกันได้เพราะสัดส่วนการถือหุ้นโดยตรงเกิน 75% แต่บริษัท A และบริษัท D ไม่สามารถรวมกลุ่มกันได้เพราะบริษัท D ไม่ใช่บริษัทที่ประกอบกิจการในประเทศสมาชิกสหภาพยุโรป ส่วนบริษัท C นั้นได้รับการถือหุ้นโดยบริษัท B 70% ซึ่งสามารถคิดคำนวณสัดส่วนการถือหุ้นโดยอ้อมของบริษัท A ซึ่งเป็นบริษัทแม่ได้ $(80 \times 70) = 56\%$ รวมกับสัดส่วนการถือหุ้นของบริษัท A ผ่านบริษัท D อีก $(80 \times 30) = 24\%$ รวมเป็นสัดส่วนการถือหุ้นโดยอ้อมของบริษัท A ต่อบริษัท C เท่ากับ $56 + 24 = 80\%$ จึงถือได้ว่าบริษัท A ควบคุมบริษัท C ด้วยสัดส่วนการถือหุ้นเกิน 75% จึงสามารถเข้ารวมกลุ่มได้

แผนภาพที่ 3.6 โครงสร้างการถือหุ้นตามหลัก CCCTB ที่ซับซ้อนยิ่งขึ้น



จากตัวอย่างที่ 2 บริษัท W จัดตั้งตามกฎหมายของราชอาณาจักรเนเธอร์แลนด์ ถือหุ้นบริษัท Z 80% ซึ่งเป็นบริษัทจัดตั้งตามกฎหมายของประเทศไทย ขณะที่บริษัท Z นั้นเป็นผู้ถือหุ้นทั้งหมด (100%) ของบริษัท X และ 95% ของบริษัท Y ซึ่งจัดตั้งขึ้นตาม

กฎหมายของสหพันธสาธารณรัฐเยอรมนี และสาธารณรัฐอิตาลี ตามลำดับ โดยบริษัท XX จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของฝรั่งเศสได้รับการถือหุ้น 100% โดยบริษัท X ผลการพิจารณา กลุ่มบริษัทตาม CCCTB เป็นดังนี้

- 1) บริษัท W กับบริษัท Z ไม่สามารถรวมกลุ่มกันได้เพราะบริษัท Z เป็นบริษัทที่มีใช้สมาชิกสหภาพยุโรป
- 2) บริษัท W กับบริษัท X โดยคำนวณสัดส่วนการถือหุ้นผ่านบริษัท Z สามารถคำนวณได้ $(80 \times 100) = 80\%$ จึงเป็นบริษัทที่สามารถเข้าร่วมกลุ่มกันได้
- 3) บริษัท W กับบริษัท Y คำนวณสัดส่วนการถือหุ้นผ่านบริษัท Z สามารถคำนวณได้ $(80 \times 95) = 76\%$ จึงเป็นบริษัทที่สามารถเข้าร่วมกลุ่มกันได้
- 4) บริษัท W กับบริษัท XX โดยคำนวณสัดส่วนการถือหุ้นผ่านบริษัท Z และบริษัท X รวมกันได้ดังนี้ $W \rightarrow X (80 \times 100) = 80\%$, $W \rightarrow X \rightarrow XX (80 \times 100) = 80\%$ จึงเป็นบริษัทที่สามารถเข้าร่วมกลุ่มกันได้

จากตัวอย่างทั้งสองจะเห็นได้ว่าการคำนวณสัดส่วนการถือหุ้นระหว่างบริษัทในเครือเดียวกันของข้อเสนอการรวมกลุ่มบริษัทเพื่อเสียภาษีในสหภาพยุโรป หรือ CCCTB นั้นขยายความไปถึงการถือหุ้นผ่านบริษัทนอกสหภาพยุโรปด้วย โดยคำนึงถึงการถือหุ้นของบริษัทแม่หรือบริษัทใหญ่ในประเทศสมาชิกเป็นหลัก หากมีการถือหุ้นโดยผ่านบริษัทนอกประเทศสมาชิกแล้ว สัดส่วนการถือหุ้นโดยอ้อมเกินกว่า 75% ก็ถือได้ว่าเป็นบริษัทที่ผ่านคุณสมบัติเบื้องต้นของการรวมกลุ่ม

4) การคำนวณภาษี

การคำนวณภาษีตามหลัก CCCTB นั้น คำสั่งฯ กำหนดให้นำเงินได้และค่าใช้จ่ายของบริษัทในกลุ่มทั้งหมดมารวมคำนวณที่บริษัทแม่เสมือนหนึ่งเป็นหน่วยภาษีเดียวกัน (Single Tax Entity)

5) หลักเกณฑ์ทางบัญชี

ตั้งแต่ปี 2005 เป็นต้นมาบริษัทจดทะเบียนในสหภาพยุโรปที่มีบริษัทในเครือเดียวกันถูกบังคับให้ต้องจัดทำงบการเงินรวม (Consolidated Financial Statement) โดย

อาศัยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศเป็นเกณฑ์ในการจัดทำบัญชี ดังนั้นคำสั่งรัฐสภายุโรปฯ จึงบัญญัติให้การจัดทำบัญชีแบบรวมกลุ่มบริษัทตามหลัก CCCTB แนะนำให้ใช้มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศตาม IFRS หรือ IAS เนื่องจากจะสร้างความเป็นมาตรฐานเดียวกันในสหภาพยุโรป แต่ไม่ได้เป็นการบังคับและยังไม่ได้แสดงให้เห็นถึงความสัมพันธ์ระหว่างมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศกับ CCTB แต่ประการใด⁹⁷

6) การคำนวณฐานภาษี

การคำนวณฐานภาษีเงินได้นิติบุคคลตามหลัก CCCTB นี้ให้คำนวณตามหลักผลกำไรและผลขาดทุน (profit and loss approach) ไม่ใช่วิธีการตามงบดุล (Balance sheet approach) กล่าวคือไม่ใช้การเปรียบเทียบผลกำไรระหว่างต้นปีถึงปลายปี แต่ใช้วิธีเน้นในเรื่องระดับผลกำไรและผลขาดทุนของบริษัทเป็นหลัก

วิธีการในการคำนวณฐานภาษีโดยการนำเงินได้ทั้งหมดของบริษัทในกลุ่ม (All Revenues) หักออกด้วยเงินได้ที่ได้รับยกเว้น (Exempt revenues) และหักออกด้วยรายจ่าย จะได้เท่ากับฐานภาษีเงินได้นิติบุคคล

6.1) เงินได้ (Revenues)

เงินได้ตามนิยามที่กำหนดในคำสั่งมิได้กำหนดไว้ชัดเจนนัก โดยกำหนดให้เงินได้หมายความรวมถึงการขายหรือธุรกรรมใดๆ ด้วยมูลค่าก่อนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีอื่นๆ การขายสินทรัพย์ ดอกเบี้ย เงินปันผล ส่วนแบ่งกำไร ค่าสิทธิ แต่ไม่ให้รวมถึงทุนที่เพิ่มขึ้นของผู้เสียภาษีเองหรือหนี้ที่จ่ายซ้ำซ้อน จะเห็นได้ว่าร่างคำสั่งรัฐสภายุโรปมิได้แยกประเภทเงินได้ออกเป็น Active และ Passive อย่างเช่นในกฎหมายภายในของประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปแต่ประการใด

⁹⁷ KPMG, the KPMG Guide to CCCTB [online], 2011, p.33. Available from <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/ccctb-part2.pdf>

6.2) เงินได้ที่ได้รับยกเว้น

- 1) เงินได้จากบริษัทลูกที่เป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (fixed assets)
- 2) เงินได้จากการขายสินทรัพย์ภายในกลุ่ม
- 3) เงินได้ที่ได้รับการแบ่งสรรกำไรจากบริษัทลูก
- 4) เงินได้จากการขายหุ้น (disposal of shares)
- 5) เงินได้จากสถานประกอบการถาวรในประเทศนอกสหภาพยุโรป

6.3) รายจ่ายที่สามารถหักได้

- 1) รายจ่ายในการวิจัยและพัฒนา
- 2) ต้นทุนสำหรับทุนที่เพิ่มขึ้น
- 3) เงินบริจาคองค์กรสาธารณกุศลไม่เกิน 0.5% ของเงินได้ในปีภาษี
- 4) สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนให้หักเป็นค่าเสื่อมราคา
- 5) รายจ่ายที่ห้ามหักเป็นรายจ่าย
 - ก. กำไรที่จัดสรร
 - ข. ค่ารับรอง (Entertainment cost) ส่วนที่เกิน 50%
 - ค. เงินสำรองของบริษัท
 - ง. ภาษีเงินได้นิติบุคคล
 - จ. รายจ่ายประเภทสินบน
 - ฉ. ค่าปรับและโทษในการทำผิดกฎหมายใดๆ
 - ช. ต้นทุนของบริษัทที่เกิดขึ้นเพื่อการได้มาซึ่งการยกเว้นเงินได้ เฉพาะส่วนที่เกิน 5% ของเงินได้นั้น
 - ซ. การให้โดยเสนหามีใช้การบริจาคให้องค์กรสาธารณกุศล
 - ฌ. ภาษีต่างๆ
 - ฎ. สินค้าประเภทเครื่องดื่มแอลกอฮอล์และบุหรี่

7) การจัดการฐานภาษีที่คำนวณได้

ร่างคำสั่งรัฐสภายุโรปฯ ได้กำหนดให้ใช้สูตรแบ่งสัดส่วน (Formula Apportionment) โดยนำไปใช้เมื่อคำนวณฐานภาษีเสร็จเรียบร้อยแล้วก็ต้องแบ่งสัดส่วนเงินได้ไปให้แก่บริษัทลูกต่างๆ เพื่อเสียภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่ของตน ดังนี้⁹⁸

$$\text{ส่วนแบ่งของ } A = \left(\frac{1}{3} \frac{\text{รายได้}^A}{\text{รายได้}^{\text{กลุ่ม}}} + \frac{1}{3} \left(\frac{1}{2} \frac{\text{เงินเดือนพนักงาน}^A}{\text{เงินเดือนพนักงาน}^{\text{กลุ่ม}}} + \frac{1}{2} \frac{\text{จำนวนพนักงาน}^A}{\text{จำนวนพนักงาน}^{\text{กลุ่ม}}} \right) + \frac{1}{3} \frac{\text{สินทรัพย์}^A}{\text{สินทรัพย์}^{\text{กลุ่ม}}} \right)$$

สูตรแบ่งสัดส่วนนี้เป็นสูตรที่นักเศรษฐศาสตร์เป็นผู้คิดขึ้นมา โดยคำนวณจากปัจจัยที่สำคัญแตกต่างกันไป ได้แก่ ส่วนแรกคือรายได้ของบริษัทต่อรายได้รวม ส่วนที่สองคือจำนวนพนักงานและเงินเดือนพนักงานของบริษัทต่อจำนวนพนักงานและรายได้พนักงานรวม และส่วนสุดท้ายคือสินทรัพย์รวมของบริษัทต่อสินทรัพย์รวมของกลุ่ม ซึ่งถือว่ามีเหตุผลในการแบ่งสัดส่วน⁹⁹ อย่างไรก็ดี ยังมีประเทศสมาชิกไม่เห็นด้วยกับสูตรการแบ่งสรรปันส่วนนี้ เพราะจะทำให้ประเทศสมาชิกบางประเทศต้องสูญเสียส่วนแบ่งภาษีให้กับประเทศอื่นๆ¹⁰⁰ ในสหภาพยุโรปทำให้ร่างฯ ยังไม่สำเร็จลุล่วง

⁹⁸ KPMG International, *KPMG guide to CCCTB: past 2*, [online], 2010. Available from: www.kpmg/ccctb.

⁹⁹ Joann Martens Weiner, "Formulary Apportionment and Group Taxation in The European Union: Insights from The United States and Canada", *Working Paper* [online], March 2005, p.52. Available from: http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/taxation.htm

¹⁰⁰ Ana agúndez-garcía, "The Delineation And Apportionment of an EU Consolidated Tax Base for Multi-Jurisdictional Corporate Income Taxation: A Review of

จริงๆ แล้วสูตรในการคำนวณนี้ไม่ได้มีความใหม่แต่ประการใด เพราะสหรัฐอเมริกาใช้สูตรนี้ในการแบ่งสรรปันส่วนเงินให้ของบริษัทต่างๆ ที่ตั้งอยู่ในมลรัฐที่ไม่ยอมให้มีการเสียภาษีเงินได้แบบรวมกลุ่มมาก่อน

8) มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีโดยใช้กลุ่มบริษัทในเครือเดียวกัน

ในการจัดทำร่างคำสั่งรัฐสภายุโรปเพื่อการนำมาตรการ CCCTB มาใช้ในยุโรปนั้น คณะทำงานได้นำเสนอมาตรการในการใช้เพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรโดยอาศัยการเลี่ยงภาษีแบบรวมกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกันหลายมาตรการ มีทั้งมาตรการที่ใช้เป็นการทั่วไปในทุกประเภทธุรกรรม และมาตรการเฉพาะอย่าง ซึ่งมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีเหล่านี้ปรากฏอยู่ในกฎหมายภาษีอากรของประเทศพัฒนาแล้วหลายประเทศอยู่แล้วเพียงแต่คณะทำงานได้นำมาปรับปรุงแก้ไขให้ใช้บังคับได้กับมาตรการ CCCTB นั้นเอง

8.1) กฎเกณฑ์ทั่วไปในการป้องกันการเลี่ยงภาษี (General Anti-Avoidance Rule: GAAR)

คณะกรรมการได้นำเสนอรูปแบบของกฎหมายในการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรให้ประเทศสมาชิกใช้ในการป้องกันการแสวงหาประโยชน์จากธุรกรรมต่างๆ ที่มีวัตถุประสงค์เป็นการเฉพาะเพื่อประโยชน์ในการเลี่ยงภาษีอากร โดยเสนอให้เพิ่มเติมข้อความต่อไปนี้ในต้นบทกฎหมาย¹⁰¹

ในกรณีที่การทำธุรกรรมหรือชุดของการทำธุรกรรมทั้งหลายที่ได้ดำเนินการเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะแต่การเลี่ยงภาษี ธุรกรรมเหล่านั้นไม่อาจใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในคำนวณฐานภาษีได้ บทบัญญัตินี้ไม่ใช่บังคับกับกิจกรรมเชิงพาณิชย์โดยแท้ (Genuine commercial activities) ที่ผู้เสียภาษีอาจเลือกกระทำได้ระหว่างธุรกรรมที่เป็นไปได้สองธุรกรรมหรือ

Issues and Options”, Working Paper [online], september 2009, p.52. Available from: http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/taxation.htm

¹⁰¹ โปรดดูภาคผนวก ฉ

มากกว่านั้นซึ่งมีผลในเชิงพาณิชย์เหมือนกัน แต่ผลของการเสียภาษี
แตกต่างกัน¹⁰²

ทั้งนี้ในการใช้บังคับ GAAR กับประเภทธุรกรรมที่มี
วัตถุประสงค์เพื่อเลี่ยงภาษีนี้อ่อนข้างปรับใช้ยากเนื่องจากอยู่ในดุลยพินิจของศาลและพนักงาน
ประเมินภาษีที่เป็นผู้วินิจฉัยว่าธุรกรรมใดบ้างที่กระทำเพื่อเลี่ยงภาษี

อย่างไรก็ดี ศาลยุติธรรมแห่งยุโรปได้วินิจฉัยเกณฑ์ใน
การพิจารณาธุรกรรมเหล่านี้ไว้เป็นแนวทางเบื้องต้นแล้วในแนวความคิดเรื่อง wholly artificial
arrangements ซึ่งจะต้องพิจารณาเนื้อหาของธุรกรรมมากกว่ารูปแบบ (substance over form)
และเนื้อหาดังกล่าวนี้จะต้องเป็นเนื้อหาที่มีการปฏิบัติกันในเชิงเศรษฐกิจ (economic substance)
ด้วย ดังนั้น ข้อที่สำคัญที่สุดก็คือผู้ตีความจะต้องมีความเข้าใจว่าการทำธุรกรรมในเชิงพาณิชย์โดย
แท้ที่เป็นทางเลือกให้ผู้บริหารของบริษัทนั้นๆ สามารถเลือกกระทำได้แต่มีผลทำให้เสียภาษีน้อย
กว่าอีกธุรกรรมในเชิงพาณิชย์โดยแท้อีกธุรกรรมหนึ่งนั้นเป็นอย่างไร ผู้ตีความจึงจะตีความธุรกรรม
ที่ขัดต่อ GAAR ได้อย่างเป็นทางการต่อบริษัทผู้เสียภาษี

หากธุรกรรมใดที่ขัดต่อหลัก GAAR แล้วผลก็คือธุรกรรม
นั้นจะใช้บังคับไม่ได้เสมือนหนึ่งไม่เคยทำธุรกรรมนั้นเลย ทำให้เงินได้หรือค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกิดขึ้น
ไม่อาจนำมาใช้เพื่อประโยชน์ทางภาษีอากรได้

¹⁰² Workshop on the Common Consolidate Corporate Tax Base, Anti-abuse
rules in the CCCTB [online], 20th October 2010, para. 8. Available from:
[http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/
common_tax_base/2010-10-20-wp-antiabus_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/2010-10-20-wp-antiabus_en.pdf). Stated that “Where a transaction
or series of transactions are carried out for the sole purpose of avoiding taxation, they
shall be ignored for the purposes of calculating the tax base. This provision shall not
apply to genuine commercial activities where the taxpayer is able to choose between
two or more possible transactions which have the same commercial result but which
produce different taxable amounts.”

8.2) กฎเกณฑ์เฉพาะ

(1) ไม่อนุญาตให้หักรายจ่ายดอกเบี้ยที่ได้จ่ายให้บริษัทนอกสหภาพยุโรป

กรณีนี้เป็นผลมาจากเรื่องมาตรการป้องกันการลงทุนด้วยหนี้ (Thin Capitalization) ซึ่งเป็นวิธีการเลี่ยงภาษีอากรประเภทหนึ่งโดยใช้วิธีการลงทุนเปิดบริษัทลูกดำเนินกิจการในเชิงธุรกิจ แต่ในการลงทุนของบริษัทแม่แทนที่จะใช้เงินสดในการลงทุนในรูปของหุ้นกลับใช้วิธีการลงทุนด้วยการให้บริษัทลูกกู้ยืมบริษัทแม่หรือผู้ถือหุ้น แล้วบริษัทลูกส่งเงินกลับคืนให้บริษัทแม่ในรูปของดอกเบี้ยแทนที่จะเป็นเงินปันผล เพราะเงินปันผลนั้นจะต้องเกิดจากการที่บริษัทลูกมีกำไรเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลก่อนแล้วจึงจ่ายเงินปันผลให้แก่บริษัทแม่ และในการจ่ายเงินปันผลบริษัทแม่ก็อาจเสียภาษีหัก ณ ที่จ่ายจากเงินปันผลอีกจำนวนหนึ่งซึ่งเมื่อรวมกับภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้วถือว่าค่อนข้างสูง เมื่อเปรียบเทียบกับกรณีที่บริษัทแม่ให้บริษัทลูกกู้ยืมเงินไปลงทุนแล้วส่งกลับคืนในรูปของดอกเบี้ย เพราะดอกเบี้ยนั้นสามารถนำไปหักเป็นรายจ่ายของบริษัทลูกได้และส่งผลทำให้กำไรสุทธิของบริษัทลูกน้อยลง ภาษีเงินได้นิติบุคคลก็จะเสียน้อยลงไปด้วยเช่นกัน

ดังนั้นมาตรการป้องกันการลงทุนด้วยหนี้ จึงต้องห้ามมิให้บริษัทลูกหักดอกเบี้ยที่เกินสมควรเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของบริษัทภายใต้ข้อกำหนดและเงื่อนไขที่กฎหมายแต่ละประเทศกำหนด

กรณีการรวมกลุ่มเพื่อเสียภาษีก็เช่นกัน บริษัทแม่นอกสหภาพยุโรปอาจใช้วิธีการในการลงทุนด้วยการให้บริษัทลูกในสหภาพยุโรปกู้ยืมเงิน และจ่ายดอกเบี้ยกลับคืนให้แก่บริษัทแม่นอกสหภาพยุโรปได้เช่นเดียวกัน ดังนั้น เพื่อเป็นการป้องกันการเลี่ยงภาษีจากวิธีการนี้ คณะทำงานฯ จึงต้องนำมาตรการนี้มาใช้ด้วยเพื่อเป็นการอุดช่องว่างของกฎหมาย โดยกำหนดเงื่อนไขไว้ดังนี้¹⁰³

- ดอกเบี้ยที่จ่ายนั้นจะต้องจ่ายให้แก่วิสาหกิจในเครือเดียวกัน (Associated enterprise)

¹⁰³ Ibid, p.13

- วิสาหกิจในเครือเดียวกันที่ได้รับดอกเบี้ยจะต้องมีถิ่นที่อยู่ในประเทศนอกสหภาพยุโรปและประเทศนั้น
 - จัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลอัตราต่ำกว่าร้อยละ 40 ของอัตราเฉลี่ยของรัฐสมาชิกสหภาพยุโรป หรือ
 - จัดเก็บภาษีในระดับต่ำในเขตการปกครองพิเศษ
- ไม่มีมาตรการในการแลกเปลี่ยนข้อสนเทศต่างๆ เมื่อประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปร้องขอตามมาตรฐานของคำสั่งรัฐสภายุโรปว่าด้วยการช่วยเหลือร่วมกัน

อย่างไรก็ดี มาตรการนี้เป็นมาตรการเสริมจากมาตรการป้องกันการลงทุนด้วยหนี้ที่แต่ละประเทศในสหภาพยุโรปส่วนใหญ่ต่างก็มีอยู่แล้วเท่านั้น ดังนั้น ในการปรับใช้มาตรการนี้รัฐสมาชิกจะต้องพิจารณามาตรการการลงทุนด้วยหนี้เป็นหลักเสียก่อน แล้วใช้ข้อกำหนดตามที่คณะทำงานฯ เสนอเหล่านี้เป็นมาตรการเสริม

นอกจากนี้ คณะทำงานฯ ยังเห็นว่าควรมีข้อยกเว้นไว้สำหรับกรณีดังต่อไปนี้ เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมสำหรับการกู้ยืมเงินที่มีได้มีวัตถุประสงค์ในการเลี้ยงภาษีอย่างชัดเจน

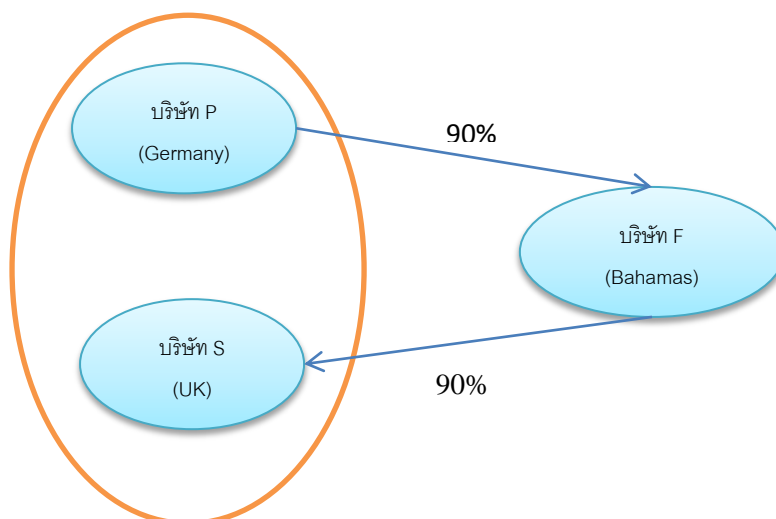
- ผู้จ่ายได้รวมเอาเงินได้ของผู้รับในการคำนวณภาษีเงินได้ของผู้จ่ายตามกฎหมาย CFC
- ผู้รับเป็นผู้ถือหุ้นที่ได้ซื้อหุ้นมาจากการซื้อขายทั่วไปในตลาดหลักทรัพย์
- ผู้รับสามารถพิสูจน์ได้ว่าเป็นการปฏิบัติตามสัญญาทางการค้าหรือธุรกิจในประเทศผู้รับ
-

(2) ใช้วิธีการเครดิตภาษีในเงินได้จากเงินปันผลในต่างประเทศแทนการยกเว้น

การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลแบบรวมกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกันนี้ โดยหลักกฎหมายกำหนดให้ยกเว้นเงินได้ประเภทเงินปันผลจากบริษัทในเครือเดียวกันภายในกลุ่มบริษัทเพื่อมิให้เกิดความซ้ำซ้อนเชิงเศรษฐกิจของเงินปันผลในประเทศสมาชิกร่วมกัน แต่เป็นไปได้ว่า บริษัทในเครือเดียวกัน โดยเฉพาะอย่างยิ่งบริษัทที่อยู่ในประเทศที่เสียภาษีในอัตราต่ำนอกสหภาพยุโรปอาจอาศัยช่องว่างในการยกเว้นเงินปันผลเพื่อเลี่ยงภาษี

ดังนั้น จึงต้องกำหนดให้ใช้วิธีการเครดิตภาษีเงินปันผลสำหรับเงินปันผลที่บริษัทในสหภาพยุโรปได้รับจากบริษัทนอกสหภาพยุโรปแทนการยกเว้น เพราะการเครดิตภาษีจะทำให้การเสียภาษีเป็นไปตามอัตราภาษีที่แท้จริงของบริษัทผู้รับเงินปันผลนั่นเอง

แผนภาพที่ 3.7 การป้องกันการเลี่ยงภาษีในเงินปันผลของสหภาพยุโรป



จากตัวอย่าง บริษัท P และบริษัท S เป็นบริษัทที่ประสงค์ยื่นแบบแสดงรายการรวมโดยบริษัท P ถือหุ้นบริษัท F (ประเทศบาฮามาส) จำนวน 90% และบริษัท F ถือหุ้นบริษัท S 90% ทำให้บริษัท P เป็นบริษัทแม่ของบริษัท S ซึ่งมีอำนาจการควบคุมบริษัท S ได้ 81%

เมื่อบริษัททั้งหลายมีกำไรที่จะจ่ายเงินปันผล โดยข้อกำหนดของ CCCTB แล้วเมื่อมีการรวมกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกัน บริษัทในกลุ่มที่มีถิ่นที่อยู่ในสมาชิกสหภาพยุโรปจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้จากเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทในเครือเดียวกัน แต่อย่างไรก็ดี บริษัท F ในบาฮามาสเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตรา 0 เมื่อจ่ายเงินปันผลให้แก่บริษัท P ผู้ถือหุ้น หากกฎหมายยกเว้นภาษีเงินปันผลก็เท่ากับว่าบริษัท P ได้รับประโยชน์อย่างจากมาตรการ CCCTB ทั้งในประเทศแหล่งเงินได้คือ Bahamas และในประเทศถิ่นที่อยู่คือเยอรมนี เพราะไม่ต้องนำเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทต่างประเทศที่ไม่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลมาเสียภาษีใดๆ อีก ดังนั้น เพื่อไม่ให้เกิดช่องว่างของกฎหมาย คณะทำงานฯ จึงต้องใช้วิธีการเครดิตภาษีเงินปันผลที่บริษัทในสหภาพยุโรปได้รับจากต่างประเทศ เพื่อนำเงินได้จากต่างประเทศมาเสียภาษีในสหภาพยุโรปด้วยนั่นเอง

(3) ปรับใช้บทบัญญัติว่าด้วยกฎเกณฑ์บริษัทต่างประเทศ ที่ได้รับการควบคุม (Controlled Foreign Company: CFC Rule)

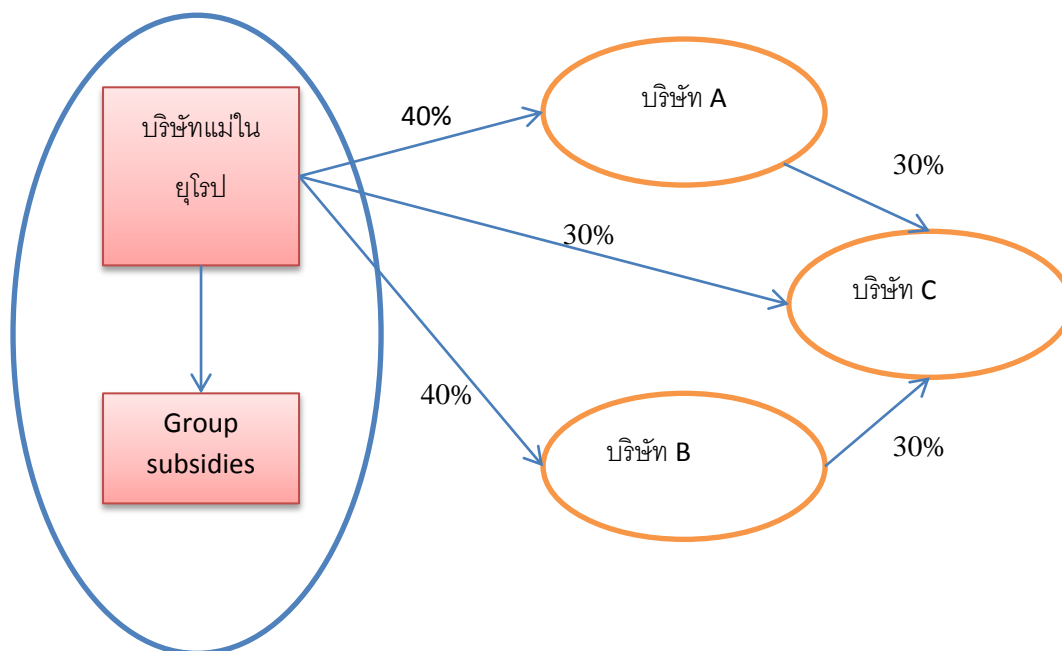
คณะทำงานฯ ได้นำเสนอให้มีการนำมาตรการป้องกันการกักเก็บเงินลงทุนไว้ที่บริษัทลูกในต่างประเทศโดยไม่นำมาเสียภาษีในบริษัทแม่ในสหภาพยุโรป หรือที่เรียกกันว่า CFC Rule ซึ่งเป็นกรณีที่บริษัทลูกในต่างประเทศมีกำไรและได้เสียภาษีไปแล้วในประเทศที่บริษัทลูกตั้งอยู่ (ส่วนใหญ่จะจัดตั้งในดินแดนปลอดภาษีหรือเสียภาษีในอัตราต่ำ) แต่ไม่ประกาศจ่ายเงินปันผล เพราะหากประกาศจ่ายเงินปันผลก็ต้องนำเงินปันผลมาเสียภาษีที่ประเทศในสหภาพยุโรปซึ่งเป็นบริษัทแม่อีกครั้งหนึ่ง ทำให้เกิดภาวะภาษีที่บริษัทไม่อยากจะเสียให้แก่ประเทศของบริษัทแม่ ทำให้ประเทศบริษัทแม่ในสหภาพยุโรปต้องเดือดร้อนจากการเคลื่อนย้ายภาษีข้ามชาติโดยแบบนี้จึงต้องออกกฎหมาย ให้บริษัทแม่ในสหภาพยุโรปต้องนำเงินได้ของบริษัทลูกที่มีเงื่อนไขตามที่กฎหมายกำหนด มาคำนวณภาษีเงินได้รวมกับบริษัทแม่เสมือนหนึ่งเป็นการคำนวณเพื่อจ่ายเงินปันผลกลับมายังบริษัทแม่นั่นเอง

เงื่อนไขของการควบคุมบริษัทลูกในต่างประเทศที่คณะทำงานฯ นำเสนอมีดังนี้

- บริษัทแม่ต้องถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียง (Voting rights) ในบริษัทลูกมากกว่า 50%
- บริษัทแม่ต้องถือหุ้นรวมกันด้วยมูลค่าไม่ต่ำกว่า 50% ของมูลค่าหุ้นทั้งหมดในบริษัทลูก
- บริษัทแม่ต้องได้รับเงินกำไรหรือเงินปันผลไม่ต่ำกว่า 50% ของเงินกำไรหรือเงินปันผลทั้งหมดของบริษัทลูก
- บริษัทลูกจะต้องจดทะเบียนหรือประกอบกิจการในประเทศหรือดินแดนที่มีอัตราภาษีต่ำกว่า 40% ของอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลเฉลี่ยของประเทศสมาชิกสหภาพยุโรป หรือดินแดนที่รัฐบาลจัดตั้งเป็นพิเศษให้เป็นเขตปลอดภาษีหรือเสียภาษีในอัตราต่ำ

ทั้งนี้ การถือหุ้นในบริษัทลูกในต่างประเทศจะพิจารณาทั้งการถือหุ้นโดยตรง และการถือหุ้นโดยอ้อมผ่านบริษัทตัวกลางอื่นๆ ตัวอย่างเช่น

แผนภาพที่ 3.8 การใช้มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษี CFC ในสหภาพยุโรป



บริษัทแม่มีถิ่นที่อยู่และจดทะเบียนในราชอาณาจักรสวีเดน มีบริษัทลูก 3 คือ A, B, และ C ซึ่งเป็นบริษัทที่จดทะเบียนในประเทศมาเลเซีย สัดส่วนการถือหุ้นโดยตรงในบริษัท A, B และ C คือ 40%, 40% และ 30% ตามลำดับ หากพิจารณาผิวเผินบริษัททั้ง 3 ไม่ต้องด้วยมาตรการ CFC เพราะสัดส่วนการถือหุ้นไม่เกิน 50% แต่หากบริษัท A และบริษัท B ถือหุ้นบริษัท C อีกบริษัทละ 30% สัดส่วนการถือหุ้นของบริษัทแม่ต่อบริษัท C จะเปลี่ยนไปทันที เพราะต้องนำสัดส่วนการถือหุ้นโดยอ้อมผ่านบริษัท A และบริษัท B มารวมคำนวณด้วย ดังนี้ ถือหุ้นผ่านบริษัท A $(40 \times 30) = 12\%$ + ถือหุ้นผ่านบริษัท B $(40 \times 30) = 12\%$ + ถือหุ้นโดยตรง 30% รวม $12 + 12 + 30 = 54\%$ ทำให้บริษัทแม่ต้องนำเงินได้ของบริษัท C มารวมคำนวณตามมาตรการ CFC ทันที

นอกจากนี้ มาตรการ CFC ยังมีบททดสอบเจตนาในการไม่นำกำไรกลับมาในประเทศแม่โดยไม่สุจริตหรือมุ่งประสงค์ในการเลี่ยงภาษี อีก 2 ข้อทดสอบ โดยพิจารณาในส่วนของเงินได้ที่บริษัทลูกสร้างขึ้นมา ดังนี้

- 1) เงินได้ที่เกิดขึ้นในบริษัทลูกเป็นเงินได้ที่ได้รับมาจากบริษัทแม่หรือบริษัทแม่มีส่วนทำให้เกิดเงินได้อย่างน้อย 30% ของเงินได้ของบริษัทลูกทั้งหมด โดยเงินได้ดังกล่าวเป็น

เงินได้ประเภท ดอกเบี้ยหรือเงินได้จากสินทรัพย์ทางการเงิน ค่าสิทธิหรือสิทธิใน
 ทรัพย์สินทางปัญญา เงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไร สหกรณ์ทรัพย์ อสังหาริมทรัพย์
 ประกันภัย และกิจกรรมทางการเงินการธนาคารอื่นใด

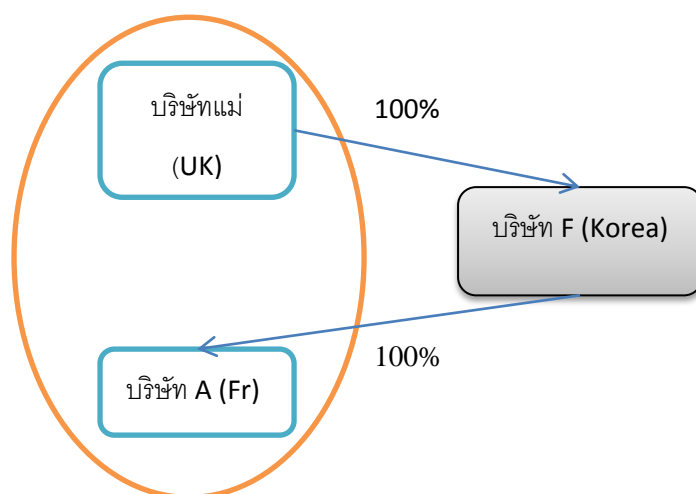
- 2) เงินได้ที่เกิดขึ้นในบริษัทลูกเป็นเงินได้ที่ได้รับการทำธุรกรรมกับบริษัทแม่อย่าง
 น้อย 50%

จะเห็นได้ว่าข้อทดสอบ 2 ข้อนี้ เป็นข้อทดสอบที่ทำให้เห็นชัดเจน
 ว่าบริษัทแม่มีเจตนาที่จะกักเก็บกำไรไว้ต่างประเทศโดยเฉพาะประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำจริงๆ
 อย่างไรก็ดี การที่บริษัทแม่ได้ซื้อหุ้นจากการค้าขายปกติทั่วไปในตลาดหลักทรัพย์จนทำให้บริษัทแม่
 มีหุ้นอยู่ในบริษัทลูกเกินกว่า 50% ก็ยังเป็นข้อยกเว้นไม่นำหุ้นดังกล่าวมาคำนวณรวมกับสัดส่วน
 การถือหุ้นที่ได้รับนอกตลาดหลักทรัพย์เช่นเดียวกับมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีอื่นๆ เพราะ
 แสดงให้เห็นว่าบริษัทแม่ไม่ได้มีเจตนาในการเลี่ยงภาษีอย่างชัดเจน

(4) มาตรการสำหรับการหักจ่าย 2 ครั้ง หรือ Sandwich Case

สำหรับการเสียภาษีแบบกลุ่มในบางกรณี บริษัทภายในในกลุ่มบาง
 บริษัทเกิดการขาดทุนจากการดำเนินงานขึ้น โดยหลักการรวมกลุ่มเสียภาษีตามหลักการ CCCTB
 ก็คือบริษัทขาดทุนสามารถนำขาดทุนของตนเองไปหักกลับกับบริษัทที่มีผลกำไรภายในกลุ่มทำให้
 บริษัทมีกำไรเพื่อเสียภาษีลดลงได้ แต่อย่างไรก็ดี หากกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกันมีบริษัทที่อยู่นอก
 สหภาพยุโรปรวมอยู่ด้วยแล้ว กฎหมายภายในของประเทศนั้นๆ อาจกำหนดให้หักขาดทุนของ
 บริษัทในสหภาพยุโรปเป็นหนี้สูญ (bad debt) ในบริษัทนอกสหภาพยุโรปก็ได้ หากการถือหุ้นของ
 กลุ่มบริษัทเป็นดังนี้

แผนภาพที่ 3.9 การป้องกันการเลี่ยงภาษีกรณี Sandwich Case



จากตัวอย่าง สมมติว่าบริษัท A ในฝรั่งเศส ประสบภาวะขาดทุนจากการดำเนินงาน (operating loss) บริษัทแม่ในอังกฤษย่อมสามารถใช้ประโยชน์จากภาวะขาดทุนของบริษัท A ได้โดยการนำขาดทุนไปหักออกจากกำไรของบริษัทแม่ และสมมติว่าบริษัท A กู้ยืมเงินจากบริษัท F มาใช้ลงทุนในการดำเนินงานด้วยจึงทำให้บริษัท A ไม่สามารถจ่ายดอกเบี้ยและเงินต้นให้แก่บริษัท F ในเกาหลีได้ และกฎหมายภาษีอากรของเกาหลียินยอมให้บริษัท F สามารถนำหนี้ของบริษัท A มาหักเป็นรายจ่ายในลักษณะหนี้สูญ (Bad debt) ในการคำนวณกำไรสุทธิของบริษัท F ก็จะทำให้กำไรของบริษัท F ลดลงไปจากการนำหนี้สูญในบริษัท A มาหักออกเป็นรายจ่าย ผลก็คือ บริษัท A เสียภาษีลดลงทำให้จ่ายเงินปันผลให้แก่บริษัทแม่ลดลง ย่อมหมายความว่าบริษัทแม่ในอังกฤษใช้หนี้จำนวนเดียวกันนี้หักเป็นรายจ่ายได้ 2 ครั้ง ครั้งแรกคือ หักเป็นรายจ่ายโดยตรงจากบริษัท A โดยนำขาดทุนมาหักออก ครั้งที่สองหักโดยอ้อมจากบริษัท F ในเกาหลี ซึ่งนักกฎหมายภาษีเรียกว่า Sandwich Case หรือ “double dip” คือ รายจ่ายก้อนเดียวหักเป็นรายจ่ายได้ถึงสองครั้งในการคำนวณภาษีของบริษัทเดียวกันนั่นเอง ซึ่งถือว่าไม่เป็นธรรมและเป็นช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรที่ไม่ควรเกิดขึ้น

นอกจากนี้ หากบริษัท F ในเกาหลีเกิดภาวะขาดทุนจากมูลค่าหุ้น (capital loss) อันเนื่องมาจากการขาดทุนการดำเนินงานของบริษัทลูก คือบริษัท A ในฝรั่งเศส หากบริษัทแม่ในสหราชอาณาจักรขายหุ้นของบริษัท F ในเกาหลีก็ย่อมหมายความว่า การขายหุ้นของบริษัท F ของบริษัทแม่ในอังกฤษไม่ก่อให้เกิดเงินได้ เพราะราคาหุ้นต่ำกว่าราคา

ลงทุนไว้ ก็ย่อมเป็นการใช้ประโยชน์จากการขาดทุนของบริษัท A อีกครั้งหนึ่งด้วยเช่นกัน อย่างไรก็ตาม อย่างไรก็ดี การขายหุ้นกรณีนี้ตามหลักการ CCCTB บริษัทแม่ก็ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้อยู่แล้วแม้บริษัทแม่จะมีรายได้จากการขายก็ตาม ผลจึงไม่แตกต่างกัน

จากตัวอย่างข้างต้นทำให้เกิดการใช้ผลขาดทุนในการหักเป็นรายจ่ายได้มากกว่าหนึ่งครั้ง ดังนั้น คณะทำงานฯ จึงเสนอมาตรการในการป้องกันโดยการไม่ยอมให้บริษัทแม่นำขาดทุนในบริษัท A ไปหักออกจากกำไรของบริษัทแม่ เว้นแต่จะมีการแลกเปลี่ยนข้อมูลกันระหว่างประเทศสมาชิกกับประเทศที่สามตามหลักการในคำสั่งรัฐสภายุโรปเรื่อง Mutual Assistance

(5) กฎเกณฑ์เพื่อเลี่ยงการปั่นราคาหลักทรัพย์หรือราคาหุ้น

ในบางกรณี กลุ่มบริษัทอาจใช้ประโยชน์จากการโอนหลักทรัพย์ไปมาระหว่างกันภายในกลุ่มที่กฎหมายให้สิทธิในการโอนโดยไม่ถือว่าเป็นเงินได้จึงไม่ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษี แต่การโอนนั้นมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการปั่นราคาหลักทรัพย์โดยเฉพาะราคาหุ้น เพื่อขายต่อไปยังบริษัทอื่นนอกกลุ่ม คณะทำงานฯ เห็นว่าควรมีมาตรการในการป้องกันการกระทำเช่นว่านี้ โดยเมื่อมีการโอนหลักทรัพย์ไปมาระหว่างกันและโอนต่อไปยังบุคคลภายนอกกลุ่มในปีภาษีเดียวกันหรือปีภาษีก่อน ให้ถือเสมือนว่าสินทรัพย์นั้นยังคงอยู่กับสมาชิกในกลุ่มก่อนที่จะมีการโอนภายในกลุ่มนั่นเอง

3.3 วิเคราะห์เปรียบเทียบมาตรการจัดเก็บภาษีเงินได้ของกลุ่มนิติบุคคลในเครือเดียวกัน

จากมาตรการในการจัดเก็บภาษีของนิติบุคคลในเครือเดียวกันตามแนวความคิดต่างๆ ข้างต้น มาตรการทั้งหลายต่างก็มีข้อดีและข้อเสียที่แตกต่างกัน หากจะนำมาตรากรเหล่านี้มาปรับใช้ในประเทศไทยอาจต้องพิจารณาความเหมาะสมในการปรับใช้ โดยผู้เขียนจะเปรียบเทียบและวิเคราะห์เป็นประเด็นดังนี้

3.3.1 วิเคราะห์ข้อดีข้อเสียของแนวความคิดในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของนิติบุคคลในเครือเดียวกัน

1) มาตรการ Organschaft มาตรการโอนความมั่งคั่ง (Group Contribution) และมาตรการช่วยเหลือผู้ขาดทุน (Group Relief)

จากข้อมูลของ 3 มาตรการข้างต้น อาจสรุปพอเข้าใจได้ว่า มาตรการโอนความมั่งคั่งของบริษัทในเครือเดียวกัน คือ การทำให้กลุ่มบริษัทในเครือเดียวกันกระจายความมั่งคั่งให้เกิดความเท่าเทียมกัน ด้วยวิธีการโอนกำไรของบริษัทที่กำไรมากกว่าไปหาบริษัทที่กำไรน้อยกว่าหรือบริษัทที่ขาดทุนจนกำไรของกลุ่มบริษัทเท่ากัน แล้วจึงเป็นหน้าที่บริษัทในกลุ่มแต่ละบริษัทนำเงินได้หรือกำไรดังกล่าวไปเสียภาษีแยกกัน ตามแต่ละบริษัท ขณะที่มาตรการในการช่วยเหลือบริษัทผู้ขาดทุน คือ การช่วยเหลือเฉพาะบริษัทที่ขาดทุนโดยโอนเฉพาะผลขาดทุนไปให้บริษัทในกลุ่มที่มีผลกำไรเพื่อทำให้ขาดทุนของบริษัทผู้โอนหมดไปหรือไม่ขาดทุนนั่นเอง ซึ่งจะตรงกันข้ามกับมาตรการโอนความมั่งคั่ง

ส่วน Organschaft นั้น คือการกำหนดให้บริษัทลูกและบริษัทแม่ทำสัญญากันเพื่อกำหนดให้บริษัทลูกทุกบริษัทที่เข้าร่วมกลุ่มได้ต้องโอนผลกำไรหรือผลขาดทุนของตนไปยังบริษัทแม่ทุกสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีเพื่อให้บริษัทแม่นำกำไรและขาดทุนของบริษัทลูกทั้งหลายไปปรับปรุง (offset) เพื่อเสียภาษีต่อไปในนามของบริษัทแม่ ซึ่งมีลักษณะคล้ายกับสองมาตรการข้างต้นผสมกัน

มาตรการทั้งสามมิได้เป็นการรวมกันยื่นรายการเสียภาษีเพียงบริษัทแม่บริษัทเดียว แต่เป็นการโอนผลกำไรหรือผลขาดทุนเพื่อนำมาหักล้างกันกับบริษัทลูกในกลุ่มเพื่อทำให้จำนวนเงินภาษีที่ต้องจ่ายให้แก่รัฐน้อยลงไป แต่ไม่ได้มีวัตถุประสงค์ในการสร้างความเสมอภาคระหว่างสำนักงานสาขากับบริษัทในเครือเดียวกันในการเสียภาษีแต่อย่างใด

ข้อดีของมาตรการทั้งสามที่โดดเด่นที่สุดก็คือ ความง่ายในการใช้บังคับ เพราะวิธีการในการคำนวณภาษีคือเพียงการโอนผลขาดทุน หรือผลกำไรไปมาระหว่างบริษัทในเครือด้วยกัน ทั้งยังไม่ส่งผลกระทบต่อค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบภาษีเพิ่มเติมมากขึ้นแต่ประการใด เพราะเป็นการเปลี่ยนแปลงทางกฎหมายเพียงเล็กน้อย กล่าวคือ สำหรับบริษัทที่โอนผลกำไรหรือผลขาดทุนไปยังบริษัทในกลุ่มให้บันทึกบัญชีเพียงว่าโอนผลกำไรหรือผลขาดทุนดังกล่าวไปยังบริษัทในกลุ่ม

แล้วเท่านั้น แต่มาตรการนี้ก็ยังไม่ก่อให้เกิดความเป็นกลางทางเศรษฐกิจอย่างเต็มที่เมื่อเปรียบเทียบกับมาตรการ Tax Consolidation เพราะมิได้พิจารณาเปรียบเทียบรูปแบบของสาขา กับบริษัทในเครือเดียวกันที่ผลทางภาษีสมควรจะจัดเก็บไม่แตกต่างกันมากนัก

นอกจากนี้ รายการระหว่างบริษัทในเครือเดียวกันมักไม่ถูกขจัดออกไป ทำให้การโอนสินทรัพย์ การให้บริการหรือการให้กู้ยืมระหว่างกันยังคงถือเป็นรายได้และค่าใช้จ่ายระหว่างกันอยู่ ดังนั้น กฎหมายป้องกันการโอนด้วยราคาที่ไม่เป็นไปตามราคาสุจริตอันเป็นปกติทางการค้าของผู้ที่ไม่มีประโยชน์เกี่ยวข้องกัน (Arm 's length price) ยังคงต้องนำมาใช้ในการพิจารณาการกำหนดราคาโอนระหว่างกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกันอยู่ จึงต้องมีการตรวจสอบรายการโอนสินทรัพย์ดังกล่าว

มีข้อสังเกตว่า ประเทศที่ใช้มาตรการทั้ง 3 ส่วนใหญ่เป็นประเทศที่มีแนวความคิดในระบบภาษีอากรและพัฒนากฎหมายภาษีอากรมาในทำนองนั้นค่อนข้างยาวนานจนกลายเป็นวัฒนธรรมทางกฎหมาย เช่น สหราชอาณาจักรอังกฤษเองได้เคยใช้แนวคิด Group Relief นี้สำหรับภาษีของสามีและภริยามาก่อนโดยให้หน่วยภาษีทั้งสองสามารถโอนผลขาดทุนหรือค่าลดหย่อนหรือค่าใช้จ่ายที่เหลืออยู่ไปหักกับอีกฝ่ายได้ แต่ให้แยกกันเสียภาษี ส่วนประเทศในสแกนดิเนเวียก็ใช้แนวคิด Group Contribution กับสามีและภริยาด้วยเช่นกันโดยให้สามีหรือภริยาโอนเงินได้แก่กันได้ ยิ่งไปกว่านั้น ประเทศที่เริ่มต้นใช้มาตรการเพื่อจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นมาตรการใหม่ส่วนใหญ่ก็ได้เลือกใช้มาตรการทั้ง 3 ประการนี้ มีแต่จะยกเลิกแล้วหันไปใช้มาตรการรวมกลุ่มเพื่อเสียภาษี เช่น นิวซีแลนด์แต่เดิมเคยใช้ Group Relief ของสหราชอาณาจักร หรือแม้ประเทศในสแกนดิเนเวียบางประเทศก็ได้เจริญรอยตามสวีเดน เช่น เดนมาร์ก หรือเนเธอร์แลนด์ต่างก็ใช้มาตรการ Tax Consolidation หรือแม้แต่เยอรมนีเองแต่เดิมก็ไม่เคยให้มีการโอนสินทรัพย์ไปมาระหว่างกันได้ แต่ปัจจุบันมีการผ่อนปรนให้โอนสินทรัพย์บางอย่างไปมาระหว่างกันได้โดยไม่ถือเป็นเงินได้หรือค่าใช้จ่ายระหว่างกัน ตามที่ได้วิเคราะห์ในข้อต่อไป

2) มาตรการ Tax Consolidation และมาตรการ CCCTB

Tax Consolidation เป็นมาตรการที่นานาประเทศเลือกใช้มากที่สุด และมีแนวโน้มของการเปลี่ยนจากมาตรการอื่นๆ ที่ใช้อยู่มาเป็นมาตรการนี้ แต่มีข้อเสียที่จะต้องพิจารณาเป็นพิเศษก็คือความซับซ้อนยุ่งยากในการจัดเก็บภาษี เพราะการเสียภาษีแบบรวมกลุ่ม

Tax Consolidation ในทางบัญชี คือ การจัดทำงบการเงินรวมคล้ายกันกับเรื่องของการโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันซึ่งต้องพิจารณารายการระหว่างกันของบริษัทหลายรายการ ซึ่งถ้ากลุ่มกิจการมีขนาดใหญ่ การรวมกลุ่มในลักษณะนี้จะค่อนข้างซับซ้อนมากในทางบัญชี

อย่างไรก็ดี แม้จะก่อให้เกิดความยุ่งยากในทางบัญชี แต่มาตรการนี้มีผลดีหลายอย่างโดยเฉพาะในเรื่องการขจัดรายการระหว่างกัน หากนักบัญชีจัดทำบัญชีตามมาตรฐานแล้วจะทำให้ลดภาระในการตรวจสอบธุรกรรมระหว่างบริษัทในเครือเดียวกันลงโดยไม่ต้องพิจารณากฎหมายเรื่อง Transfer pricing รวมถึงการหมกเม็ดในเรื่องของสินทรัพย์ต่างๆ ที่ในอดีตมักใช้บริษัทลูกเป็นบริษัทที่ปกปิดด้านลบของกิจการโดยการโอนผลขาดทุนหรือสินทรัพย์ด้อยคุณภาพจากบริษัทแม่ไปยังบริษัทลูกเพื่อให้บริษัทแม่ดูเหมือนเป็นกิจการที่มั่นคงและบริการหารได้อย่างมีประสิทธิภาพ หากได้จัดทำงบการเงินรวมแล้วนักบัญชีแสดงความเห็นว่ากิจกรรมของผู้บริหารในทำนองนี้จะลดน้อยลงไปอันเป็นผลดีต่อผู้ใช้งบการเงินรวมและกรมสรรพากรในการตรวจสอบธุรกรรม

นอกจากนี้มาตรการนี้ยังทำให้เกิดความเป็นธรรมระหว่างการจัดเก็บภาษีของสำนักงานสาขากับบริษัทในเครือเดียวกันที่ควรจะเสียภาษีไม่แตกต่างกันมากทำให้เกิดความเป็นกลางทางเศรษฐกิจของนโยบายภาษีอากร

ดังนั้น จึงไม่เป็นที่น่าแปลกใจนักที่ประเทศที่เริ่มต้นใช้มาตรการในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจึงเลือก Tax Consolidation เป็นมาตรการใช้บังคับ แทนที่จะเลือก 3 มาตรการข้างต้น ผู้เขียนจึงเห็นว่า หากประเทศไทยจะเริ่มใช้มาตรการในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในเครือเดียวกันควรพิจารณาปรับใช้มาตรการ Tax Consolidation ซึ่งแม้จะก่อให้เกิดความยุ่งยากแต่ก็ทำให้เกิดความเป็นธรรมมากที่สุด

สำหรับ CCCTB นั้นแม้จะเป็นต้นแบบที่สร้างขึ้นเพื่อใช้สำหรับบริษัทข้ามชาติในสหภาพยุโรป แต่สิ่งที่น่าสนใจก็คือ มาตรการ CCCTB อาจนำมาปรับใช้ได้สำหรับบริษัทในเครือเดียวกันที่ต้องเสียภาษีคนละอัตรากัน เพราะ CCCTB ได้แบ่งปันส่วนรายได้ให้แก่แต่ละบริษัทตามสัดส่วนที่เหมาะสมแล้วให้บริษัทลูกทั้งหลายนำไปเสียภาษีซึ่งนับเป็นมาตรการที่น่าสนใจมาตรการหนึ่ง

3.3.2 วิเคราะห์ความเหมาะสมของข้อกำหนดและเงื่อนไขในมาตรการที่เลือก

จากการวิเคราะห์มาตรการข้างต้น มาตรการ Tax Consolidation เป็นมาตรการที่เหมาะสมที่สุดในการนำมาใช้เพื่อให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเสียภาษีแบบรวมกลุ่มเพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีภายในกลุ่มและสร้างความเป็นธรรมตามที่ได้วิเคราะห์ไว้แล้ว ดังนั้น จึงสมควรวิเคราะห์รายละเอียดเงื่อนไขในการมาตรการต่างๆ เหล่านี้เพื่อนำไปสู่การนำเสนอข้อพิจารณาในการจัดทำกฎหมายต่อประเทศไทยต่อไป

1) มาตรการบังคับหรือทางเลือก

ในส่วนนี้จะต้องวิเคราะห์ 2 ส่วน ได้แก่ การใช้มาตรการนี้เป็นมาตรการบังคับหรือมาตรการทางเลือก และควรให้สิทธิบริษัทลูกในเครือเดียวกันเลือกเข้ากลุ่มได้ แบบ Cherry Picking หรือควรจะกำหนดบังคับให้ทุกบริษัทที่มีคุณสมบัติต้องเข้าร่วมทุกบริษัทแบบ all-in all-out

ในส่วนแรกผู้เขียนเห็นว่า มาตรการทางเลือกจะเป็นมาตรการที่เหมาะสมที่สุด ด้วยเหตุผลแรกมาจากการเปรียบเทียบกับต่างประเทศจะพบว่า นานาประเทศจะเลือกเป็นมาตรการทางเลือกทั้งสิ้น มีเพียงในอดีตสหรัฐอเมริกาใช้เป็นมาตรการบังคับ แต่ก็ได้ยกเลิกไปแล้ว ปัจจุบันจึงเหลือเพียงแต่มาตรการทางเลือกให้กลุ่มบริษัทในเครือเดียวกันเลือกที่จะเสียภาษีแยกจากกันหรือรวมกลุ่มกันก็ได้ไม่เป็นการบังคับ เหตุผลที่สองเนื่องจากหากกำหนดให้เป็นมาตรการบังคับจะเกิดภาระแก่บริษัทขนาดเล็กที่เป็นบริษัทแม่จะมีปัญหาในการทำบัญชีหากมาตรการที่ใช้บังคับคือ Tax Consolidation

ส่วนที่สอง หากพิจารณาปัญหาที่สองจะแยกออกเป็นประเทศที่กำหนดให้ทุกบริษัทในเครือเดียวกันที่มีคุณสมบัติต้องเข้าร่วมกลุ่มไม่อาจปฏิเสธได้ ได้แก่ สหรัฐอเมริกา ออสเตรเลีย ญี่ปุ่น สเปน ซึ่งเหตุที่สหรัฐอเมริกาคงบังคับให้ทุกบริษัทต้องเข้าร่วมนี้ สอดคล้องมาจากการให้บริษัทลูกสามารถหักจ่ายจากผลขาดทุนสะสมก่อนเข้าร่วมกลุ่มได้ ซึ่งหากไม่กำหนดมาตรการบังคับให้เข้าร่วมก็จะเป็นช่องว่างให้บริษัทที่มีขาดทุนอยู่ก่อนเลือกเข้าร่วมกลุ่ม ส่วนบริษัทที่มีผลกำไรไม่มากก็จะไม่เข้าร่วม ประกอบกับสหรัฐอเมริกายังกำหนดให้หักผลขาดทุนได้หลายประเภทตามที่ได้นำเสนอไว้เบื้องต้น หากกำหนดเป็น Cherry Picking

สหรัฐอเมริกาอาจต้องเสียหายจากการไม่ได้รับเงินภาษีได้ ขณะที่ประเทศที่กำหนดให้อิสระในการเข้าร่วมของบริษัทลูก ได้แก่ ฝรั่งเศส สหราชอาณาจักร เยอรมนี สวีเดน เดนมาร์ก ต่างก็ไม่อนุญาตให้บริษัทลูกนำขาดทุนสะสมก่อนเข้าร่วมกลุ่มมาหักออกจากกำไร

อย่างไรก็ดี หากพิจารณาประเทศที่ใช้มาตรการ Tax Consolidation แล้ว มีเพียงฝรั่งเศสประเทศเดียวเท่านั้นที่ให้สิทธิบริษัทลูกเลือกเข้าร่วมหรือไม่เข้าก็ได้ ที่เป็นเช่นนี้ เพราะฝรั่งเศสไม่ให้นำบริษัทลูกนำผลขาดทุนในปีก่อนการเข้าร่วมกลุ่ม มาหักออกจากกำไรในกลุ่มนั่นเอง

ผู้เขียนเห็นว่า การกำหนดไม่ให้นำขาดทุนสะสมที่บริษัทลูกมีอยู่ก่อนรวมกลุ่มมาหักเป็นรายจ่ายหลังจากรวมกลุ่มเป็นมาตรการที่ไม่ก่อให้เกิดความยุ่งยากและทำให้สามารถใช้นโยบาย Cherry Picking ได้ แต่ทั้งนี้ต้องพิจารณานโยบายภาษีอากรของประเทศที่จะนำไปใช้ด้วยว่าประสงค์จะให้ใช้หารหักขาดทุนก่อนการเข้าร่วมกลุ่มได้หรือไม่ หากให้ใช้ได้ก็จำเป็นต้องกำหนดเป็นภาคบังคับ

2) หน่วยภาษีที่เหมาะสม

หากพิจารณาจากแนวปฏิบัติตามกฎหมายของต่างประเทศในการกำหนดหน่วยภาษี สิ่งที่สำคัญก็คือ หากเป็นบริษัทที่จดทะเบียนในประเทศทุกประเทศก็ให้สิทธิในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแบบรวมกลุ่มทั้งคุณสมบัติการเป็นบริษัทแม่และบริษัทลูก

แต่สิ่งที่แตกต่างกันในแต่ละประเทศก็คือ การพิจารณาหน่วยภาษีอื่นนอกจากบริษัท เช่น ห้างหุ้นส่วน สำหรับห้างหุ้นส่วนในต่างประเทศมักจะเสียภาษีที่ระดับผู้ถือหุ้นหรือเสียภาษีในนามบุคคลธรรมดาผู้ถือหุ้น และในหลายประเทศมักจะไม่ให้เข้ามารวมกลุ่ม ยกเว้นเยอรมนีและอิตาลี ที่กำหนดให้เป็นบริษัทแม่ได้ แต่ไม่อนุญาตให้เป็นบริษัทลูก ส่วนบริษัทลูกนั้นโดยทั่วไปไม่อนุญาตให้ห้างหุ้นส่วนเป็นบริษัทลูก ยกเว้นออสเตรเลียที่อนุญาตให้ห้างหุ้นส่วนเข้ามารวมกลุ่มเป็นบริษัทลูกได้ แต่ไม่อนุญาตให้เป็นบริษัทแม่ ซึ่งเข้าใจว่าออสเตรเลียใช้นี้ใช้มาตรการ Tax consolidation จึงเน้นเฉพาะบริษัทแม่ให้เป็นบริษัทที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลก็เป็นการเพียงพอ (โปรดดูตารางที่ 3.1 สรุปหน่วยภาษีรายประเทศ)

พิจารณาเหตุผลจากการกำหนดหน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้ว การกำหนดให้บริษัทแม่เป็นหน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้ด้วย มีข้อดีตรงที่ก่อให้เกิดความสะดวกและลดความซ้ำซ้อนของเศรษฐกิจของเงินปันผลทำให้ผู้ถือหุ้นได้รับยกเว้นภาษีเงินปันผลได้ แต่ผู้เขียนเห็นว่า การกำหนดให้หน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสามารถเสียภาษีรวมกลุ่มนิติบุคคลได้จะทำให้เกิดความยุ่งยาก เพราะระบบของการเสียภาษีแบบรวมกลุ่มเป็นเฉพาะนิติบุคคลเท่านั้นหากกำหนดให้หน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเข้ามาในกลุ่มด้วยจะเกิดความได้เปรียบเสียเปรียบเชิงอัตราภาษีซึ่งไม่เหมาะสม

ตารางที่ 3.1 สรุปหน่วยภาษีรายประเทศในการใช้มาตรการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

	เยอรมนี	ฟินแลนด์	สวีเดน	อังกฤษ	สิงคโปร์	อิตาลี	ออสเตรเลีย	ฝรั่งเศส	สเปน	ญี่ปุ่น	สหรัฐ
บริษัทแม่ (Parent company)											
- บริษัทจดทะเบียนในประเทศ	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
- ห้างหุ้นส่วนในประเทศ	✓	✗	✗	✗	✗	✓	✗	✗	✗	✗	✗
- สาขา/สถานประกอบการถาวร ของต่างประเทศ	✓	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✓	✓	✗	✗
บริษัทลูก (Subsidiaries)											
- บริษัทจดทะเบียนในประเทศ	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
- ห้างหุ้นส่วนในประเทศ	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✓	✗	✗	✗	✗
- สาขา/สถานประกอบการถาวร ของต่างประเทศ	✗	✗	✗	✓	✓	✗	✓	✗	✗	✗	✗
- บริษัทลูกทั้งหมดต้องเข้าร่วมใน กลุ่ม	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✓	✗	✓	✓	✓
- สมาชิกทั้งหมดในกลุ่มต้องใช้ รอบระยะเวลาบัญชีเดียวกัน	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✓	✓	✓	✓	✓

3) สัดส่วนการถือหุ้น

สัดส่วนการถือหุ้นนับเป็นเรื่องที่ค่อนข้างสำคัญในการพิจารณาพอสมควร ซึ่งแนวปฏิบัติของต่างประเทศปรากฏค่อนข้างหลากหลาย คือ ตั้งแต่ร้อยละ 50 จนถึงร้อยละ 100 แนวความคิดในการกำหนดสัดส่วนการถือหุ้นมีอยู่ 2 แนวทางด้วยกัน คือ แนวทางแรกคำนึงถึงหน่วยทางเศรษฐกิจเดียวกัน แนวความคิดนี้จะใช้สัดส่วนการถือหุ้นเพียงพอที่สามารถแสดงให้เห็นถึงการควบคุมบริษัทลูกตามหลักเศรษฐศาสตร์และตามหลักบัญชี กล่าวคือการถือหุ้นร้อยละ 50 ของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียง ก็สามารถควบคุมบริษัทได้แล้ว ส่วนอีกแนวความคิดหนึ่งเป็นแนวความคิดในการคำนึงถึงทั้งความเป็นหน่วยทางเศรษฐกิจเดียวกัน และความเป็นกลางทางเศรษฐกิจเมื่อเปรียบเทียบระหว่างบริษัทในเครือเดียวกันกับรูปแบบส่วนงานหรือสาขาของบริษัท ซึ่งหากใช้หลักความเป็นกลางแล้ว อัตราส่วนการถือหุ้นสมควรจะต้องมีสัดส่วนอย่างน้อยถึง 90% ขึ้นไปดังตารางที่ 2

ตารางที่ 3.2 เปรียบเทียบเงื่อนไขการครอบงำบริษัทลูกของบริษัทแม่

ประเทศ	สัดส่วนความเป็นเจ้าของของบริษัทแม่ต่อบริษัทลูก		
	มูลค่าหุ้นทั้งหมด	หุ้นที่มีสิทธิออกเสียง	ผลกำไร/สินทรัพย์
เยอรมนี		50	
ออสเตรเลีย		50	
สวีเดน	90	90	
นอร์เวย์	90	90	
ฟินแลนด์	90	90	
อังกฤษ	75		75
สิงคโปร์	75		75
อิตาลี	50	50	
สเปน		75	
สหรัฐอเมริกา	80	80	
เนเธอร์แลนด์	95		
ฝรั่งเศส	95		
ญี่ปุ่น	100		
เดนมาร์ก	100		
นิวซีแลนด์	100		
ออสเตรเลีย	100		
สหภาพยุโรป	75	50	75

จากตารางที่ 3.2 จะเห็นได้ชัดเจนว่า ประเทศที่ใช้มาตรการ Tax Consolidation และ Group Contribution ใช้อัตราส่วนในการพิจารณาการถือหุ้นระหว่างกันค่อนข้างมาก ส่วนกลุ่มประเทศที่ใช้มาตรการ Group Relief และ Organschaft ใช้อัตราส่วนการถือหุ้นไม่เกิน 75 %

ผู้เขียนเห็นว่าสัดส่วนการถือหุ้นที่เหมาะสมนั้น หากเลือกใช้มาตรการในการรวมกลุ่มแบบ Tax Consolidation แล้ว ควรใช้เหตุผลจากหลักความเป็นกลางทางเศรษฐกิจจะเหมาะสมที่สุดเพราะรูปแบบของมาตรการมีความพยายามทำให้คล้ายกับการคำนวณภาษีในรูปแบบของสาขา และหากกำหนดสัดส่วนการถือหุ้นยิ่งมากยิ่งขึ้นทำให้เกิดปัญหากับผู้ถือหุ้นส่วนน้อยยิ่งน้อยลงไป สำหรับประเทศที่เริ่มต้นมาตรการนี้มักใช้สัดส่วนการถือหุ้นถึงร้อยละ 100 เช่น ออสเตรเลีย ญี่ปุ่น สำหรับประเทศไทยแล้วเนื่องจากกฎหมายห้างหุ้นส่วนบริษัทไม่เปิดช่องให้มีการถือหุ้นเพียงคนเดียวได้ ดังนั้น อัตราส่วนในการถือหุ้นอาจลดลงได้สูงสุด 99%

4) รอบระยะเวลาบัญชี

รอบระยะเวลาบัญชีที่นิติบุคคลใช้นั้นขึ้นอยู่กับมาตรการที่เลือกใช้เป็นหลัก กล่าวคือหากเลือกใช้มาตรการ Tax Consolidation แล้วรอบระยะเวลาบัญชีมีความจำเป็นต้องเป็นรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันทั้งบริษัทลูกและบริษัทแม่ เนื่องจากการจัดทำงบการเงินรวมจะไม่เกิดปัญหาเรื่องรอบระยะเวลาบัญชี ส่วนมาตรการอื่นๆ เช่น Organschaft, Group Contribution และ Group Relief ไม่มีความจำเป็นต้องกำหนดรอบระยะเวลาบัญชีให้ตรงกันแต่ประการใด เพราะการคำนวณภาษีแยกกันคนละนิติบุคคล

5) รายการระหว่างกัน

การกำหนดเรื่องรายการระหว่างกันหรือธุรกรรมระหว่างกันของบริษัทในเครือ แปรผันตรงกับมาตรการที่เลือกใช้ กล่าวคือ หากใช้มาตรการ Organschaft, Group Contribution และ Group Relief ส่วนใหญ่ไม่มีการขจัดรายการระหว่างกัน ยกเว้นรายการบางรายการที่กฎหมายกำหนดให้ขจัดรายการระหว่างกันได้แต่ก็มีไม่มากนัก ขณะที่หากเลือกใช้มาตรการ Tax Consolidation แล้วทุกประเทศที่เลือกใช้มาตรการนี้ต่างก็กำหนดให้ขจัดรายการระหว่างกันออกไปทั้งสิ้น

6) การโอนผลกำไรและผลขาดทุน

การโอนผลกำไรและผลขาดทุนเป็นสิ่งที่จำเป็นที่สุดสำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทในเครือเดียวกัน กล่าวคือ ทุกมาตรการที่อธิบายไปข้างต้นมีวัตถุประสงค์ร่วมกันก็คือ การกำหนดให้นิติบุคคลในเครือเดียวกันสามารถหักผลกำไรหรือผลขาดทุนระหว่างกันได้

อย่างไรก็ดี สิ่งที่แตกต่างกันจะปรากฏอยู่ที่การหักขาดทุนสะสม ทั้งขาดทุนสะสมก่อนเข้าร่วมกลุ่มและขาดทุนสะสมย้อนหลัง มาตรการส่วนใหญ่จะไม่ยอมให้หักขาดทุนสะสมของบริษัทก่อนเข้าร่วมกลุ่ม ยกเว้น สหรัฐอเมริกา ซึ่งกำหนดให้หักขาดทุนสะสมก่อนเข้าร่วมกลุ่มได้ ส่วนขาดทุนสะสมย้อนหลังหรือ Loss Carryforward นั้น กฎหมายของหลายประเทศส่วนใหญ่ที่เลือกใช้มาตรการ Tax Consolidation จะกำหนดให้หักขาดทุนสะสมย้อนหลังได้ ส่วนมาตรการอื่นๆ จะมีความแตกต่างกันไปตามแต่กฎหมายภายในจะกำหนดให้ ขณะที่การนำกำไรในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนๆ มาหักขาดทุนในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันจะปรากฏเพียงไม่กี่ประเทศ ซึ่งการกำหนดให้หักได้มักปรากฏว่า บริษัทที่มีได้อยู่ในเครือเดียวกันก็สามารถหักได้เช่นกัน

ดังนั้น สำหรับการหักขาดทุน ผู้เขียนมีความเห็นว่า ผลขาดทุนก่อนการรวมกลุ่มไม่ควรกำหนดให้หักได้ซึ่งมีเหตุผลในเรื่องของการกำหนดให้เลือกแบบ Cherry picking ได้ดังที่ได้วิเคราะห์ไว้แล้ว ส่วนการกำหนดให้หักขาดทุนย้อนหลังหรือ Loss Carry Forward นั้นสมควรให้กลุ่มบริษัทหักย้อนหลังได้ตามที่กฎหมายภายในกำหนดให้เป็นการทั่วไปสำหรับการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเพื่อไม่ให้เกิดการเลือกปฏิบัติ

7) กำหนดเวลาในการเข้าร่วมกลุ่ม

กำหนดเวลาในการเข้าร่วมกลุ่มส่วนใหญ่จะกำหนดไว้ มีเพียงไม่กี่ประเทศที่มีได้กำหนดไว้ เช่น สหรัฐอเมริกา มีได้กับหนดระยะเวลาขั้นต่ำในการเข้าร่วมกลุ่ม แต่ใช้วิธีการกำหนดเวลาในการกลับเข้าร่วมกลุ่มไว้อย่างน้อยต้องไม่ต่ำกว่า 5 ปี นับตั้งแต่ยกเลิกการเสียภาษีแบบกลุ่มหรือก็มีผลไม่แตกต่างกันกับการกำหนดระยะเวลาในการเข้าร่วมกลุ่ม

เหตุผลในการกำหนดระยะเวลามีขึ้นเพื่อมิให้เกิดการเลี่ยงภาษีโดยการเข้ามาในกลุ่มแล้วหักนำกำไรมาหักขาดทุนภายในกลุ่มเพื่อเสียภาษีน้อยลง พอสมประโยชน์ก็ออก

จากกลุ่มทันที ดังนั้นผู้เขียนจึงเห็นสมควรกำหนดช่วงระยะเวลาในการเข้าร่วมกลุ่มโดยพิจารณาจากแนวทางปฏิบัติของหลายประเทศที่เลือกกำหนดระยะเวลาไว้ 5 ปี

8) ความรับผิดชอบ

ความรับผิดชอบของนิติบุคคลในกลุ่มมักจะแปรผันตรงกับการยื่นรายการเสียภาษี กล่าวคือหากกำหนดภาระให้ตกอยู่กับบริษัทแม่เพียงบริษัทเดียวในการยื่นรายการและจ่ายภาษีให้แก่รัฐ โดยส่วนใหญ่ก็จะกำหนดให้บริษัทในกลุ่มต้องรับผิดชอบร่วมกันแบบลูกหนี้ร่วมในหนี้ภาษีทั้งปวง ขณะที่หากยื่นรายการแยกกันและเสียภาษีเป็นรายบริษัท ส่วนใหญ่ก็จะกำหนดความรับผิดชอบแยกกันไว้

อย่างไรก็ดี ผู้เขียนเห็นว่า การกำหนดให้ความรับผิดชอบตกแก่บริษัทในเครือเดียวกันอย่างลูกหนี้ร่วมมีเหตุผลมากที่สุด เพราะหากมองว่านิติบุคคลในเครือเดียวกันเป็นหน่วยทางเศรษฐกิจเดียวกันแล้ว ก็สมควรกำหนดความรับผิดชอบให้ตกอยู่กับนิติบุคคลทั้งหมดในกลุ่ม

9) ผู้ถือหุ้นส่วนน้อยและเงินปันผล

ผู้ถือหุ้นส่วนน้อยจะมีปัญหาสำหรับประเทศที่กำหนดสัดส่วนการถือหุ้นของบริษัทในเครือไว้น้อยมาก เพราะผู้ถือหุ้นส่วนน้อยมีจำนวนมากย่อมก็ให้เกิดปัญหาเป็นธรรมดาซึ่งทางแก้ไขส่วนใหญ่จะกำหนดค่าชดเชยให้ผู้ถือหุ้นส่วนน้อยเป็นจำนวนที่แน่นอน หรือให้ผู้ถือหุ้นได้รับเงินปันผลโดยคำนวณเสมือนเสียภาษีแยกบริษัทกันไปก็ได้

ปัญหานี้ ผู้เขียนเสนอให้กำหนดสัดส่วนการถือหุ้นไว้ไม่ต่ำกว่า 95% ซึ่งการเจรจากับผู้ถือหุ้นส่วนน้อยเพียง 5% อาจกระทำได้โดยไม่มีปัญหามากนัก ซึ่งในทางปฏิบัติผู้ถือหุ้นส่วนน้อยมักเป็นผู้ถูกควบคุม (Nominee) อย่างไรก็ตามในการรวมกลุ่มเพื่อเสียภาษีรวมควรกระทำด้วยมติที่ประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้นและกำหนดการออกเสียงด้วยมติพิเศษจึงจะเหมาะสม หรืออาจปล่อยให้อยู่ในความตกลงระหว่างผู้ถือหุ้นส่วนน้อยกับบริษัทในเครือก็ได้

ส่วนเรื่องเงินปันผลนั้นหลายประเทศส่วนใหญ่ใช้วิธีการยกเว้นภาษีเงินปันผลระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน เพราะการยกเว้นภาษีเงินปันผลทำได้ง่ายกว่าระบบ Imputation System ด้วยวิธีการให้เครดิตภาษีเงินปันผล

10) บริษัทต่างประเทศ

ส่วนใหญ่แล้วมาตรการในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลกรณีนี้มักไม่ทำให้บริษัทต่างประเทศเข้ามาเป็นบริษัทลูก หรือแม้กระทั่งบริษัทแม่ เว้นแต่ในสหภาพยุโรปที่ถูกคำพิพากษาศาลยุติธรรมแห่งสหภาพยุโรปตัดสินคดีให้บริษัทในสหภาพยุโรปสามารถเสียภาษีรวมกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกันได้ อย่างไรก็ตามในบางประเทศยินยอมให้สถานประกอบการถาวรในประเทศของบริษัทต่างประเทศ รวมถึงสำนักงานสาขาของบริษัทต่างประเทศเข้ามารวมกลุ่มได้ด้วย

ผู้เขียนเห็นว่าทำให้สิทธิบริษัทต่างประเทศ แม้จะเป็นเรื่องที่ดีเพราะไม่ขัดต่อหลักการไม่เลือกปฏิบัติ (non-discrimination) ซึ่งเป็นหลักการที่ได้รับการรับรองให้เป็นหลักกฎหมายทั่วไปในกฎหมายระหว่างประเทศ แต่จะสร้างปัญหายุ่งยากในการตรวจสอบธุรกรรมนอกกลุ่มที่บริษัทต่างประเทศได้กระทำนอกประเทศ โดยเฉพาะที่ได้กระทำกับประเทศที่ไม่มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลกับประเทศไทย ทั้งหลายประเทศก็ยังไม่ได้ให้สิทธิบริษัทต่างประเทศในการรวมกลุ่มมากนัก

11) มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษี

ส่วนใหญ่มาตรการในการป้องกันการเลี่ยงภาษีของประเทศต่างๆ ที่พัฒนาแล้วจะค่อนข้างครอบคลุมอยู่แล้วทั้งมาตรการ GAAR หรือมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีเฉพาะ เช่น Thin Capitalisation หรือ CFC ขณะที่การเลือกใช้มาตรการ Tax Consolidation มีข้อดีที่ไม่ต้องนำหลัก Transfer Pricing มาปรับใช้กับธุรกรรมภายในกลุ่ม

อย่างไรก็ดี หากมาตรการนี้ได้นำไปใช้ในประเทศที่ยังไม่มีมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีดังกล่าวก็ยิ่งเปิดช่องให้เกิดการเลี่ยงภาษีได้มากยิ่งขึ้นเพราะเท่ากับว่านักวางแผนภาษีมีตัวเลือกเพิ่มขึ้นในการวางแผนภาษี ดังนั้น ก่อนที่จะนำมาตรการนี้มาปรับใช้ควรมีมาตรการในการป้องกันการเลี่ยงภาษีโดยเฉพาะอย่างยิ่ง GAAR และ Thin Capitalisation

มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีทั่วไป หรือ GAAR นั้นมีข้อเสียตรงที่ช่วยลดพินิจแก่เจ้าหน้าที่สรรพากรหรือศาลมากจนเกินไปว่าธุรกรรมใดควรเป็นธุรกรรมที่มุ่งประสงค์แต่ประโยชน์ในทางภาษีเท่านั้น และพิสูจน์ได้ยากในบางกรณี ดังนั้นสิ่งที่สำคัญที่สุดก็คือ ต้องกำหนด

บรรทัดฐานตัวอย่างในรัฐธรรมนูญที่เสี่ยงต่อการถูกวินิจฉัยว่าเป็นรัฐธรรมนูญที่มุ่งแต่ประโยชน์ทางภาษีไว้ เพื่อให้ผู้เสียภาษีใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติ

ส่วนมาตรการการการลงทุนด้วยหนี้ จะก่อให้เกิดปัญหาเฉพาะกรณีการให้กู้ยืม โดยบริษัทในเครือเดียวกันแต่อยู่นอกกลุ่ม เพราะการให้กู้ยืมภายในกลุ่มไม่ถือว่าเป็นเงินได้หรือ ค่าใช้จ่าย ดังนั้น จึงต้องมีมาตรการเสริมในการพิจารณาการกู้ยืมโดยบริษัทเหล่านี้

นอกจากนี้ มาตรการในการป้องกันการเลี่ยงภาษีเฉพาะกรณีการรวมกลุ่ม มักจะใช้กับการหาประโยชน์จากการรวมกลุ่มด้วยวิธีการโอนทรัพย์สินไปมาระหว่างกันเพื่อปั่นราคาทรัพย์สินให้สูงขึ้นก่อนโอนขาย เป็นต้น ดังนั้น จึงต้องกำหนดราคาก่อนที่จะมีการโอนไปนอกกลุ่มให้ชัดเจนว่าควรใช้ราคาใด เพราะในทางปฏิบัติทางการค้าบางกิจการอาจจำเป็นต้องโอนสินทรัพย์ไปมาระหว่างกันเป็นปกติอยู่แล้วก็อาจได้รับผลกระทบจากการใช้มาตรการที่เคร่งครัดจนเกินไป

3.4 แนวโน้มของมาตรการจัดเก็บภาษีเงินได้ของนิติบุคคลในเครือเดียวกัน

เมื่อพิจารณาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลแบบรวมกลุ่มนิติบุคคลในเครือเดียวกันแล้ว จะเห็นว่ารูปแบบที่หลายประเทศเลือกใช้ในการบัญญัติเป็นกฎหมายภาษีอากรของตนเองก็คือรูปแบบ Tax Consolidation ซึ่งบางประเทศก็เพิ่งบัญญัติขึ้นมาเป็นกฎหมายหมายใหม่ เช่น ญี่ปุ่น ในปี 2002 ออสเตรเลียในปี 2002 อิตาลีในปี 2004 เป็นต้น แต่บางประเทศก็แก้ไขปรับปรุงจากหลักการเดิมให้เป็นหลักการ Tax Consolidation เช่น นิวซีแลนด์ เป็นต้น ดังนั้นรูปแบบที่เป็นที่นิยมและสมควรศึกษาและนำมาปรับใช้ในประเทศไทยก็คือรูปแบบ Tax Consolidation นั้นเอง

อย่างไรก็ดี มีข้อที่น่าคิดว่า เหตุใดประเทศเยอรมนีจึงยังคงหลัก Organschaft ไว้ในกฎหมายตัวเองทั้ง ๆ ที่ใช้มานานมากแล้ว และประเทศสหราชอาณาจักรอังกฤษก็ยังไม่เปลี่ยนแปลงหลัก Group Relief ยิ่งไปกว่านั้นถึงคปรัยยังนำหลักการของอังกฤษไปบัญญัติไว้เป็นกฎหมายของตนเองในปี 2003 อีก ซึ่งแสดงให้เห็นว่า หลักการของประเทศทั้งสองอาจมีความเหมาะสมกับสังคมก็เป็นได้ แต่ก็ยังไม่พบว่ามีประเทศใดนำหลักการของอังกฤษไปบัญญัติเป็นกฎหมายใหม่ของตนอีกเลย

นอกจากนี้ จำต้องศึกษาด้วยว่าเหตุใดหลาย ๆ ประเทศจึงมิได้บัญญัติหลักนี้ไว้ในกฎหมายของตนเองเลย เช่น ประเทศไทย อาร์เจนตินา เบลเยียม สาธารณรัฐเชค ฮังการี เกาหลี

เปรู อุรุกวัย เป็นต้น และบางประเทศเคยมีหลักการนี้แต่ก็ยกเลิกไป เช่น แคนาดา เป็นต้น บางประเทศก็มีเพียงหลักการบางหลักในการเสียภาษีแบบรวมกลุ่ม เช่น อินเดีย ให้สิทธิบริษัทในเครือเดียวกันโอนสินทรัพย์ไปมาระหว่างกันโดยมิต้องเสียภาษี แต่ไม่มีบทบัญญัติให้อำนาจบริษัทในเครือเดียวกันโอนกำไรหรือขาดทุนระหว่างกันได้

จะเห็นได้ว่าแนวปฏิบัติของนานาประเทศยังคงมีความแตกต่างกันอยู่พอสมควร จึงต้องศึกษาข้อดีข้อเสียให้ดีก่อนจะนำมาใช้ในกฎหมายไทย

บทที่ 4

วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในเครือเดียวกันของไทย

4.1 ปัญหาของมาตรการทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของนิติบุคคลในเครือเดียวกันในปัจจุบัน

ปัจจุบันประเทศไทย ไม่มีระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในเครือเดียวกันอย่างเป็นทางการ กล่าวคือ ให้นิติบุคคลในเครือเดียวกันแยกกันเสียภาษีเป็นอิสระต่อกันเช่นเดียวกันกับนิติบุคคลที่เป็นอิสระต่อกัน ไม่มีการบรรเทาภาระภาษีภายในกลุ่มอย่างแท้จริง ซึ่งมีความแตกต่างจากประเทศที่ผู้เขียนได้ยกตัวอย่างมาข้างต้นในบทที่ 3 ที่มีระบบการจัดเก็บภาษีให้มีมาตรการทางเลือกให้นิติบุคคลในเครือเดียวกันเลือกที่จะเสียภาษีแบบรวมกลุ่มหรือแยกกันเสียภาษีก็ได้

การบรรเทาภาระภาษีภายในกลุ่มนิติบุคคลในเครือเดียวกัน หากเป็นบทบัญญัติกฎหมายในระดับพระราชบัญญัติ คือ ประมวลรัษฎากร คงมีเพียงเรื่องการโอนเงินปันผลของบริษัทที่บริษัทผู้รับเงินปันผลถือหุ้นอยู่ในบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 จะได้รับการยกเว้นภาษีตามประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ทวิ (10) ส่วนการทำธุรกรรมของบริษัทในกลุ่ม เช่น การโอนสินทรัพย์ การกู้ยืมเงินกัน หรือการให้ความช่วยเหลือกัน ก็ยังคงต้องเสียภาษีในธุรกรรมทั้งผู้รับและผู้โอน และยังคงอยู่ภายใต้บังคับของการโอนให้เป็นไปตามราคาตลาดตามประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ทวิ(4) ด้วย ซึ่งเป็นเรื่องที่น่าแปลกใจมากที่สุดที่ประมวลรัษฎากรกำหนดนิยามคำว่าบริษัทในเครือเดียวกันไว้ในมาตรา 39 แต่มิได้นำนิยามดังกล่าวมาใช้ในประมวลรัษฎากรมากนัก

นอกจาก กฎหมายระดับพระราชบัญญัติคือประมวลรัษฎากรแล้ว หากจะพิจารณาสีทธิประโยชน์ที่เคยปรากฏมาได้แก่ มีสิทธิประโยชน์จากการโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันที่กฎหมายยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ สิทธิในการยกเว้นภาษีสำหรับกำไรสุทธิของสถานประกอบการพนักงานของบริษัทในเครือเดียวกัน ซึ่งกำหนดยกเว้นเงินได้ที่บริษัทในเครือเดียวกันจ่าย

ค่าลงทะเบียนในการส่งลูกจ้างหรือพนักงานมาฝึกอบรมในสถานฝึกอบรมของบริษัทในเครือเดียวกัน¹ เป็นต้น

จะเห็นได้ว่าแม้จะมีความพยายามในการบรรเทาภาวะภาษีของนิติบุคคลในเครือเดียวกัน แต่ก็ไม่ทำให้มีความแตกต่างจากนิติบุคคลที่เป็นอิสระต่อกันมากนัก ซึ่งเมื่อเปรียบเทียบกับการจัดตั้งรูปแบบการบริหารในกรณีตั้งสำนักงานสาขาจะมีความแตกต่างกันในทางภาษีอากรค่อนข้างเห็นได้ชัดเจน โดยสำนักงานสาขาถือเป็นส่วนหนึ่งของสำนักงานใหญ่รายการธุรกรรมระหว่างสาขากับสำนักงานใหญ่ไม่ถือเป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายระหว่างกัน ทำให้เกิดข้อเปรียบเทียบในการตัดสินใจประกอบธุรกิจในแต่ละของสาขากับสำนักงานใหญ่ในเรื่องการเสียภาษีและเกิดคำถามในเชิงเศรษฐศาสตร์ขึ้นมาว่าเมื่อสาขากับบริษัทลูกที่บริษัทแม่ถือหุ้นจำนวนมากกว่า 99% เหตุใดจึงต้องหักค่าใช้จ่ายหรือรับรู้รายได้แตกต่างกันในเมื่อทั้งสองก็เป็นหน่วยทางเศรษฐศาสตร์เดียวกัน และกฎหมายภาษีอากรก็มีแนวคิดในการจัดเก็บภาษีมาจากเหตุผลในเชิงเศรษฐศาสตร์

เป็นที่ชัดเจนว่า นโยบายทางภาษีเช่นนี้ จะมีผลต่อการตัดสินใจในการแยกบริษัทลูกออกจากบริษัทแม่ หรือแยกออกเป็นส่วนงาน หรือสำนักงานสาขา เพราะการตัดสินใจอย่างใดอย่างหนึ่งมีผลต่อภาวะภาษีที่ต้องเสียแตกต่างกัน นโยบายเช่นนี้จึงดูจะเป็นนโยบายที่มีส่วนทำให้บริษัทไม่มีอิสระในการตัดสินใจดำเนินธุรกิจมากนัก จึงอาจขัดต่อหลักความเป็นกลาง ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีซึ่งจะได้วิเคราะห์ต่อไป

4.2 เหตุผลและความจำเป็นในการกำหนดมาตรการทางเลือกให้นิติบุคคลในเครือเดียวกันเสียภาษีแบบรวมกลุ่ม

จะเห็นได้จากปัญหาที่ยกขึ้นมาในหัวข้อก่อนไปสู่คำถามที่ว่า การจัดเก็บภาษีเงินได้ของนิติบุคคลในเครือเดียวกันของประเทศไทยมีความเหมาะสม หรือสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีหรือไม่

¹ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 437) พ.ศ. 2548

หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีเป็นหลักที่นักเศรษฐศาสตร์ผู้มีชื่อเสียง คือ อדם สมิท เป็นผู้คิดขึ้นมาในหนังสือเรื่องความมั่งคั่งของชาติ (The Wealth of nation) ตั้งแต่ปี ค.ศ. 1776 และนักภาษีอากรทั่วโลกไม่ว่าจะเป็นนักเศรษฐศาสตร์ นักกฎหมาย หรือนักบัญชีรวมถึงองค์กรผู้จัดเก็บภาษีต่างก็ยอมรับกันมาโดยทั่วกันว่า หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีเป็นหลักที่จะทำให้เกิดทัศนคติที่ดีและความเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี อันจะนำไปสู่ความยินยอมในการจ่ายภาษีให้แก่รัฐเพราะเห็นว่าเงินภาษีที่จ่ายให้แก่รัฐเป็นสิ่งที่ควรจ่าย

การจ่ายภาษีนั่นไม่เหมือนกับรายได้อื่นๆ ของรัฐบาลที่ประชาชนจ่ายให้แก่รัฐ รายได้ของรัฐที่มาจากประชาชนนอกจากภาษีได้แก่ ค่าธรรมเนียมการให้บริการจากรัฐ ค่าธรรมเนียมการใช้บริการใช้ดิน หรือการใช้ไฟฟ้า ค่าธรรมเนียมการให้บริการบำบัดน้ำเสีย หรือค่าธรรมเนียมการเก็บขยะ รายจ่ายของประชาชนเช่นค่าธรรมเนียมเหล่านี้ ประชาชนยินดีจ่ายเพราะหมายถึงการได้สินค้าหรือการบริการเป็นการตอบแทน

เงินได้ของรัฐบางประเภท เช่น ค่าปรับทางอาญา ทรัพย์สินของประชาชนที่ถูกริบ ค่าเสียหายของรัฐ เงินเพิ่ม เบี้ยปรับตามกฎหมาย ค่าใช้จ่ายเหล่านี้ก็ไม่เหมือนภาษีอากร คือประชาชนต้องจ่ายเพราะกระทำความผิดจึงต้องถูกลงโทษ จึงเป็นเรื่องของการลงโทษผู้กระทำความผิด หากไม่กระทำผิดก็ไม่ต้องจ่าย

ขณะที่รายจ่ายทางภาษีที่ประชาชนต้องจ่ายให้แก่รัฐ จะเป็นรายจ่ายที่ประชาชนยังมองไม่เห็นอย่างชัดเจนว่าจะได้สิ่งใดมาตอบแทนการจ่ายให้แก่ตนบ้าง เพราะเป็นการตอบแทนโดยอ้อมของรัฐซึ่งผู้เสียภาษีบางคนก็อาจไม่ได้รับการตอบแทนโดยอ้อมนี้ ทั้งการจ่ายภาษีก็ได้เป็นการลงโทษประชาชนเหมือนค่าปรับ ลักษณะของภาษีอากรหากจะเปรียบได้ก็เหมือนกับการปล้นประชาชนโดยชอบด้วยกฎหมาย กล่าวคือ เป็นการออกกฎหมายมาให้ประชาชนต้องจ่ายเงินให้แก่รัฐ ดังนั้น เพื่อให้เกิดความชอบธรรมด้วยระบบกฎหมายจึงต้องมีการออกแบบมาตรการทางกฎหมายหลายในประการตั้งแต่การจะได้มาซึ่งเงินภาษีจนถึงการนำเงินภาษีไปใช้เพื่อตอบแทนประชาชนโดยอ้อม เพื่อให้ประชาชนยินดีจ่ายภาษี

ดังนั้น สหรัฐอเมริกาจึงต้องนำสุภาษิตกฎหมายที่ว่า “No Taxation without Representation” ไปบัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญของสหรัฐ² ซึ่งแปลความได้ว่า ไม่มีการจัดเก็บภาษี ถ้าไม่มีผู้แทนประชาชน หรืออีกนัยหนึ่งก็คือ รัฐจะเก็บภาษีประชาชนได้ก็ต่อเมื่อผู้แทนประชาชน ออกคำสั่งให้เก็บภาษีได้ คำสั่งเช่นนี้ก็คือ การออกกฎหมายโดยสภาผู้แทนราษฎรให้จัดเก็บ ภาษีนั่นเอง

นอกจากการจัดเก็บภาษีจะต้องออกเป็นกฎหมายจากสภาผู้แทนราษฎรแล้ว กฎหมาย ภาษีที่สภาผู้แทนราษฎรออกมาก็ไม่ได้หมายความว่า จะก่อให้เกิดความยุติธรรมในการจัดเก็บภาษี ได้เป็นอย่างดี ดังนั้น จึงต้องมีหลักการหรือกรอบในการออกกฎหมายภาษีมากับมิให้กฎหมาย ภาษีที่สภา ออกมาเกิดความไม่เป็นธรรมในการเก็บภาษีจากประชาชน ซึ่งหลักการดังกล่าวนี้ นัก กฎหมายเชื่อมั่นในหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของ นายอดัม สมิธว่าเป็นหลักการที่ควรคำนึงถึง ในการออกกฎหมายทั้งกฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีโดยตรงจากสภา และกฎหมายลำดับรองที่ อาศัยอำนาจกฎหมายหลักในการจัดเก็บภาษีก็ต้องเป็นตามหลักการดังกล่าวจึงจะถือว่าก่อให้เกิด ความเป็นธรรม

หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีที่นายอดัม สมิธ เป็นผู้คิดค้นขึ้นมีอยู่ 4 หลัก คือ หลักความ เป็นธรรม หลักความประหยัด หลักความสะดวก และหลักความแน่นอน หลังจากนั้นก็มีนัก กฎหมายและนักเศรษฐศาสตร์เสนอหลักการจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมขึ้นมาอีกมากมายหลายหลัก โดย บางหลักก็เกิดขึ้นใหม่ แต่บางหลักเป็นการขยายความจากหลักการของอดัม สมิธ ซึ่งหลักการหลัก หนึ่งที่เกิดขึ้นมาและเกี่ยวข้องกับ ก็คือ หลักความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ ดังจะอธิบาย เปรียบเทียบกับมาตรการในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของนิติบุคคลในเครือเดียวกันต่อไปนี้

4.2.1 ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

หลักความเป็นธรรมนั้น ถือได้ว่าเป็นหลักเกณฑ์ที่เป็นหัวใจและสำคัญมากใน การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี กล่าวคือ การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีนั้น จะต้องมิ

² Article 1 of the USA Constitutions and the Resolutions of the Stamp Act Congress, October 19, 1765, at par. 3.

ความเป็นธรรมและก่อให้เกิดความเสมอภาคแก่บรรดาผู้ที่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีทุกคน เนื่องจากการจัดเก็บภาษีอากรเป็นการเคลื่อนย้ายทรัพยากรจากภาคเอกชนผู้มีหน้าที่เสียภาษี มาสู่ภาครัฐบาล ดังนั้น ในแง่ความรู้สึกของฝ่ายเอกชนแต่ละคนผู้มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีอากร ย่อมที่จะต้องหวังที่จะได้รับความเป็นธรรม หรือความเสมอภาคในการเสียภาษีอากรเมื่อเปรียบเทียบกับสมาชิกอื่นๆ ของสังคม

การจัดเก็บภาษีอย่างยุติธรรมต้องสัมพันธ์กับสิ่งที่เป็นความสามารถ หรือสิ่งที่แสดงความสามารถของผู้เสียภาษี รวมทั้งหลักเกณฑ์ในการวัดความสามารถ และหลักการในการแบ่งสรรภาระสาธารณะต้องเป็นหลักเกณฑ์ที่บังคับได้โดยทั่วกัน

ความสามารถในการเสียภาษีเช่นว่านี้ นักภาษีเรียกกันว่าหลัก ability to pay ซึ่งเป็นเกณฑ์ในการวัดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีของแทบทุกประเทศในโลก

ทั้งนี้ อาจแยกพิจารณาหลักความเป็นธรรม หรือความเสมอภาคในการเสียภาษีอากร โดยพิจารณาจากความสามารถในการที่จะเสียภาษีของสมาชิกแต่ละคนในสังคมได้ออกเป็น 2 ประการ คือหลักความเป็นธรรมในแนวนอน และหลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง ดังนี้

4.2.1.1 หลักความเป็นธรรมตามแนวนอน (horizontal equity)

เป็นหลักที่กำหนดว่าผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีเท่ากันก็ควรที่จะเสียภาษีเท่ากัน แต่การพิจารณาความเป็นธรรมตามแนวนอนนั้น ต้องพิจารณาอยู่บนพื้นฐานของแต่ละบุคคลที่มีความเท่าเทียมกันในการสร้างรายได้ด้วย

การพิจารณาเครื่องชี้วัดความสามารถในการเสียภาษีของสมาชิกแต่ละคนในสังคมนั้น มีหลายด้านด้วยกันไม่ว่าจะเป็นรายได้ หรือรายจ่ายที่จ่ายไป ซึ่งโดยทั่วไปจะพิจารณาจากรายได้ของผู้เสียภาษีอากรเปรียบเทียบกับกัน คือ ถ้าผู้มีรายได้มากย่อมมีความสามารถในการเสียภาษีอากรมากกว่าผู้ที่มีรายได้น้อย และหากคนสองคนมีรายได้เท่ากัน ก็จะถือว่ามีความสามารถที่จะเสียภาษีอากรเท่ากัน

ในทางตรงกันข้าม หากบุคคลที่มีได้มีความเท่าเทียมในการสร้างรายได้ ด้วยต้องมีรายจ่ายที่จำเป็นมากกว่าปกติ³ เช่น ระหว่างนาย ก กับนาย ข ซึ่งต่างก็มีรายได้เท่ากัน ในแต่ละปี แต่ถ้านาย ก เป็นคนโสด แต่นาย ข เป็นคนที่มีภริยาที่ต้องเลี้ยงดูและมีบุตรจำนวนหนึ่งนั้น แม้นาย ก และนาย ข จะมีรายได้ในแต่ละปีเท่ากัน แต่สถานะและสิ่งแวดล้อมของทั้งสองคนแตกต่างกัน เพราะฉะนั้น ความสามารถในการเสียภาษีของนาย ก และนาย ข จึงต้องไม่เท่ากัน เพราะนาย ข มีค่าใช้จ่ายในชีวิตประจำวันมากกว่าอย่างไม่สามารถหลีกเลี่ยงได้ กฎหมายจึงมักกำหนดให้สามีสามารถหักค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงดูภริยาและบุตรด้วย แต่ปัญหาที่น่าคิดอีกประการหนึ่งก็คือว่า หากภริยาของนาย ข. ทำงานด้วย และสมมติว่านาย ข. ไม่มีบุตรที่ต้องเลี้ยงดู กฎหมายบางประเทศเช่นประเทศไทย กำหนดให้นาย ข และภริยาต้องนำเงินได้ (สมมติว่าเงินได้ที่ทั้งสองหาได้ไม่ใช่เงินได้จากการจ้างแรงงาน) มารวมกับภริยาเพื่อคำนวณภาษี กรณีนี้อาจต้องวิเคราะห์ต่อไปว่า การที่กฎหมายกำหนดให้นาย ก และนาย ข เสียภาษีในอัตราเดียวกัน ในกรณีที่เงินได้ทั้งสองคนเท่ากัน ยังมีความเป็นธรรมอยู่หรือไม่ เพราะภาษีบุคคลธรรมดาเป็นอัตราก้าวหน้า และถ้านาย ก และภริยาไม่ได้แต่งงานกัน ภาษีที่ต้องเสียจะน้อยกว่ายื่นรวมกันเช่นนี้

กรณีนี้ ผู้เขียนเห็นว่า หากพิจารณาความเป็นธรรมตามแนวนอนดังกล่าวแล้ว การที่กฎหมายกำหนดให้คู่สมรสที่ร่วมกันทำมาหากินต้องเสียภาษีรวมกันเช่นนี้ ย่อมไม่เป็นธรรมและเป็นการลงโทษคู่สมรส เพราะแต่เดิมหากไม่สมรสทั้งคู่จะเสียภาษีน้อยกว่านี้ และหลักความเป็นธรรมในแนวนอนก็คือ คนที่มีความสามารถในการเสียภาษีเท่ากันก็ควรต้องเสียภาษีเท่ากัน กรณีที่คู่สมรสต่างทำงานเช่นนี้และไม่มีบุตรให้ต้องเลี้ยงดูย่อมไม่มีความแตกต่างจากบุคคลธรรมดาที่ยังไม่ได้แต่งงาน เพราะไม่มีค่าใช้จ่ายที่จำเป็นเพิ่มขึ้นกว่าเดิมแต่อย่างใด กรณีประเทศไทยจึงควรต้องวิเคราะห์ถึงปัญหาดังกล่าวอย่างจริงจังและหาหนทางแก้ไขปัญหาดังกล่าวด้วย

³ Sally M. Jones, *Principles of Taxation for Business and Investment Planning*, (Singapore: Mc Graw Hill, 2002), p 35.

2.1.1 หลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง (vertical equity)

หลักความเป็นธรรมในแนวตั้งนั้น มีหลักอยู่ว่า ถ้าบุคคลใดมีความสามารถในการเสียภาษีมากกว่าก็ต้องเสียภาษีมาก เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับหลักความเป็นธรรมในแนวนอนแล้วดูเหมือนจะเป็นหลักที่กลับกัน กล่าวคือ บุคคลที่มีความสามารถในการเสียภาษีเท่าเทียมกันควรต้องเสียภาษีเท่ากัน (equal tax treatment of equal individual: horizontal equity) และ บุคคลที่มีความสามารถในการเสียภาษีไม่เท่ากันควรเสียภาษีไม่เท่ากัน (unequal tax treatment of unequal individual: vertical equity)⁴

อนึ่ง ในการพิจารณาความแตกต่างระหว่างความเป็นธรรมทั้งสองประการนั้น ในเบื้องต้น ความเป็นธรรมตามแนวนอนจะผูกพันอยู่กับความเสมอภาคในตัวบุคคล ผู้เสียภาษีและความสามารถในการทำรายได้ของบุคคลนั้น ๆ ซึ่งหากบุคคลมีความเท่าเทียมกัน ก็ควรเสียภาษีเท่ากันด้วย แต่ความเป็นธรรมในแนวตั้งนั้น จะพิจารณาความเป็นธรรมในอัตราภาษี กล่าวคือ หากบุคคลใดมีความสามารถในการเสียภาษีมากกว่าบุคคลหนึ่งอัตราภาษีก็ควรสูงขึ้นด้วย

ความเป็นธรรมตามแนวตั้งจึงมีความสัมพันธ์กับแนวความคิดในการจัดเก็บภาษีอัตราก้าวหน้า ซึ่งสันนิษฐานว่า อรรถประโยชน์ที่ได้รับจากเงินได้หน่วยสุดท้ายจะลดลงเมื่อรายได้ของบุคคลเพิ่มขึ้น หมายความว่า บุคคลจะใช้จ่ายเงินได้ของตนอย่างมีประสิทธิภาพสูงสุด (ใช้จ่ายเฉพาะสิ่งที่จำเป็นในการดำรงชีวิตประจำวัน) เมื่อได้รับรายได้มาในระดับหนึ่ง แต่เมื่อได้รับรายได้เกินกว่าระดับนี้ ประโยชน์ที่ได้รับจากการใช้จ่ายจะลดลงไป⁵ เช่น อาจนำไปซื้อของใช้ที่ฟุ่มเฟือยและไม่สามารถใช้ประโยชน์จากสิ่งของนั้นอย่างเต็มที่ บุคคลที่ได้รับเงินได้เพิ่มขึ้นเหล่านี้ควรต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงเพื่อนำรายได้ส่วนเกินเหล่านี้ไปทำ

⁴ Douglas Holtz-Eakin, "Consumption-based Tax Reform and the State-Local Sector: A study for the American Tax Policy Institute", *The American Journal of Tax Policy*, 13 (Spring, 1996) : 117-132.

⁵ Howell H. Zee, "taxation and equity", in *Tax Policy Handbook*, Parthasarathi Shome ed., (Washington D.C.: Tax Policy Division IMF, 1995): 30

ประโยชน์ให้แก่สังคม เพื่อให้เห็นภาพผู้เขียนขอยกตัวอย่างเปรียบเทียบการคำนวณภาษีเงินได้
ของบุคคลสามคน ดังนี้

นาย ก. นาย ข. นาย ค. ได้รับเงินได้หลังหักค่าใช้จ่ายจำนวน
200,000, 700,000 และ 2,000,000. ตามลำดับ หากรัฐจัดเก็บภาษีในอัตราคงที่เท่ากันที่ 20%
บุคคลทั้งสามจะต้องเสียภาษี ดังนี้

นาย ก. มีเงินได้ 200,000.-	ภาษี 20%	40,000.-
นาย ข. มีเงินได้ 700,000.-	ภาษี 20%	140,000.-
นาย ค. มีเงินได้ 2,000,000.-	ภาษี 20%	400,000.-

ดังนั้น นาย ก. นาย ข และ นาย ค, เหลือเงินไว้ใช้จ่ายหลังหักภาษี
160,000, 560,000 และ 1,600,000 บาท ตามลำดับ จะเห็นได้ว่าหากเก็บภาษีในอัตราคงที่
นาย ก. จะเหลือเงินไว้ใช้จ่ายน้อยมาก ซึ่งเมื่อเทียบกับนาย ค. แล้วจะทำให้ นาย ค. สามารถซื้อ
สิ่งของฟุ่มเฟือยได้มากกว่าช่องว่างระหว่างคนรวยและคนจนจึงมีสูง

ในทางตรงกันข้าม จากตัวอย่างเดียวกันนี้หากรัฐจัดเก็บภาษีในอัตรา
ก้าวหน้า

0-500,000	เสียภาษีอัตรา	10%
500,001-1,000,000	เสียภาษีอัตรา	20%
1,000,001-4,000,000	เสียภาษีอัตรา	30%

บุคคลทั้งสามจะเสียภาษี ดังนี้

นาย ก. เงินได้ 200,000.-	ภาษี	20,000.-
--------------------------	------	----------

นาย ข. เงินได้ 700,000.- ภาษี (50,000+40,000) 90,000

นาย ค. เงินได้ 2,000,000.- ภาษี (50,000+100,000+300,000) 450,000

ดังนั้น นาย ก นาย ข และนาย ค จะเหลือเงินในการใช้จ่ายหลังหักภาษี 180,000, 610,000, 1,550,000 บาทตามลำดับ จะเห็นว่า ช่องว่างระหว่างคนจนและคนรวย ได้รับการแก้ไขให้เหลือช่องน้อยลงอันถือว่ามีความเป็นธรรม แต่เป็นความเป็นธรรมในแนวตั้งนั่นเอง

อนึ่ง หลักเกณฑ์เกี่ยวกับความเป็นธรรมหรือความเสมอภาคในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรของแต่ละประเทศนั้น นอกจากกฎหมายที่จะต้องกำหนดหลักเกณฑ์ในภาษีอากรที่จะดำเนินการจัดเก็บอย่างเสมอภาคและเป็นธรรมแล้ว กระบวนการในการดำเนินการจัดเก็บภาษีอากรโดยเจ้าพนักงานของรัฐ ก็จะต้องมีความเป็นธรรมด้วยเช่นเดียวกัน

ในส่วนของขั้นตอนในการดำเนินการจัดเก็บภาษีอากร รวมถึงเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจในการบังคับใช้กฎหมาย จะต้องมีความเป็นธรรม โดยจัดเก็บภาษีให้ทั่วถึงไม่มีการลำเอียง รวมถึงในสวนอื่น ๆ ด้วย เช่น การออกหมายเรียกตรวจสอบในทางภาษีอากรในกรณีที่มีเหตุสงสัยว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นเสียภาษีไม่ถูกต้อง หรือไม่ยื่นแบบแสดงรายการ ก็จะต้องมีหลักเกณฑ์ที่แน่นอน ไม่ใช้อำนาจโดยไม่มีเหตุผล หรือในสวนของการประเมินเรียกเก็บภาษีอากรล่วงหน้าก่อนถึงกำหนดการชำระภาษีอากรตามกฎหมายก็จะต้องมีเหตุผลที่ดี ไม่ก่อให้เกิดความ ไม่ยุติธรรมหรือความไม่เสมอภาคในหมู่สมาชิกของสังคมที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี รวมทั้งการมีมาตรการในการตรวจสอบและป้องกันการหนีภาษี (tax evasion) ที่ดี เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดความได้เปรียบเสียเปรียบกันว่า คนหนึ่งเสียภาษีโดยถูกต้อง แต่คนอีกกลุ่มหนึ่งกลับหลบหนีการเสียภาษีได้อย่างสบายอันจะก่อให้เกิดความไม่ยุติธรรมขึ้นในหมู่ผู้มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีอากรตามกฎหมาย

เมื่อพิจารณามาตรการการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลแบบรวมกลุ่มนิติบุคคลในเครือเดียวกันตามที่ได้กล่าวไว้แล้วในบทก่อน ซึ่งกำหนดให้การทำธุรกรรมโอนภายในกลุ่มยังไม่ต้องมีการเสียภาษีจนกว่าจะโอนออกไปภายนอกกลุ่ม เปรียบเทียบกับการประกอบกิจการในรูปแบบสาขาหรือส่วนงานแล้ว จะเห็นว่าการปฏิบัติมีความเหมือนกัน และการเสีย

ภาษีสุดท้ายก็มีความใกล้เคียงกันมากที่สุด⁶ ในขณะที่ หากกำหนดให้นิติบุคคลในเครือเดียวกัน เสียภาษีแยกอิสระต่อกันก็就会有ความแตกต่างกัน และควรพิจารณาหลักความเป็นธรรมในการ เสียภาษีกรณีนี้ด้วย

ดังนั้น ควรกำหนดให้เป็นมาตรการทางเลือกเพื่อให้หน่วยทางเศรษฐกิจสามารถ เลือกมาตรการในการจัดเก็บภาษีของบริษัทในเครือเดียวกันได้อย่างเหมาะสมมากขึ้น

4.2.2 ความเป็นกลางของรัฐในการกำหนดนโยบายภาษี

ระบบเศรษฐกิจแบบเสรีนิยมนั้น จะมีความเชื่อในกลไกตลาดว่าจะเป็นที่ ควบคุมระบบเศรษฐกิจโดยอัตโนมัติ เพราะฉะนั้น นักเศรษฐศาสตร์ในสังคมที่มีเศรษฐกิจแบบ เสรีนิยมนั้น จะเห็นว่าการจัดสรรการใช้ทรัพยากรอันจะก่อให้เกิดประโยชน์แก่ส่วนรวมมากที่สุด นั้น จะต้องดำเนินไปตามกลไกของตลาด โดยไม่เห็นด้วยที่จะให้มีสิ่งหนึ่งสิ่งใดมาชักจูงหรือ บิดเบือนการทำงานของกลไกตลาดในการจัดสรรทรัพยากร เว้นแต่ในกรณีที่มีความจำเป็น เช่น มีการแทรกแซงการทำงานของกลไกตลาดในการจัดสรรทรัพยากรเพื่อรักษาเสถียรภาพทาง เศรษฐกิจของประเทศ

ด้วยเหตุนี้ ระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีอีกประการหนึ่งก็คือ จะต้องมีความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ โดย ระบบภาษีต้องไม่เปลี่ยนแปลงหรือกระทบกระเทือน รูปแบบการบริโภค การออม การแข่งขันการผลิตสินค้าและบริการ ตลอดจนการทำงานของกลไก ตลาด ภาษีอากรควรเป็นแหล่งรายได้ของรัฐเพียงอย่างเดียว รัฐไม่ควรดำเนินกิจการใดๆ ที่กระทบ กระเทือนการตัดสินใจทางเศรษฐกิจของภาคเอกชน⁷ ทั้งต้องไม่มีผลเป็นการบิดเบือนกลไกของ ราคาในการจัดสรรทรัพยากร กล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ จะต้องปล่อยให้มีการตัดสินใจทางเศรษฐกิจ

⁶ Bruce A. McGovern, "Fiduciary Duties, Consolidated Returns, and Fairness", *Nebraska Law Review*. 81 (June 2002) : 175-182.

⁷ James. *Fundamentals of Federal Income Taxation*. (New York : Foundation Press, 1998), p. 15

เช่น การซื้อขายสินค้าหรือบริการ การลงทุนในกิจการต่าง ๆ หรือการออมเงิน เป็นไปตามกลไกของราคา โดยการเปรียบเทียบจำนวนอุปทานหรืออุปสงค์ของสิ่งต่าง ๆ หรือในสวนอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจทางเศรษฐกิจตามหลักของกลไกแห่งราคา คือ การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีจะต้องไม่เป็นมูลเหตุจูงใจในการตัดสินใจทางเศรษฐกิจ จะต้องไม่ทำให้ต้นทุนหรือประโยชน์ต่าง ๆ ทางเศรษฐกิจเพิ่มขึ้นหรือลดลง หรือกระทำประการอื่นใดอันจะทำให้สมาชิกของสังคมหันมาบริโภคหรือหันมาประกอบกิจการใด ๆ ซึ่งตนเห็นว่าจะได้ประโยชน์จากการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรโดยไม่คำนึงถึงกลไกแห่งตลาดอย่างแท้จริง เช่น การที่รัฐบาลยกเว้นการจัดเก็บภาษีอากร หรือให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรแก่การประกอบกิจการใดกิจการหนึ่ง ก็ย่อมจะมีผลทำให้เอกชนย้ายประเภทของการประกอบกิจการมาประกอบกิจการที่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร ทั้งที่ ณ ขณะนั้นสภาวะตลาดยังอาจมีความต้องการประกอบกิจการประเภทเดิมอยู่ก็ได้

ในการพิจารณาหลักในเรื่องความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจนี้ ระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรนั้น มีส่วนที่จะทำให้เกิดความไม่เป็นกลางในทางเศรษฐกิจในหลาย ๆ ประการด้วยกัน ไม่ว่าจะเป็นการให้สิทธิประโยชน์อันเกี่ยวเนื่องกับภาษีอากรแก่กิจการใดกิจการหนึ่ง หรือในการบริโภคสินค้าหรือบริการประเภทใดประเภทหนึ่ง หรือการลดสิทธิประโยชน์ หรือเพิ่มต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายของกิจการต่าง ๆ โดยผลจากแบบการจัดเก็บภาษีอากรหนึ่ง ๆ ไม่ว่าจะเป็นการลดหรือเพิ่มอัตราภาษี การหักค่าใช้จ่าย การหักค่าลดหย่อน เป็นต้น

กรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในเครือเดียวกันก็เช่นกัน มาตรการหรือนโยบายทางภาษีไม่ควรจะเข้ามามีส่วนทำให้กิจการต้องคำนึงถึงภาระภาษีในการเลือกตั้งบริษัทในเครือ หรือเลือกตั้งเป็นสาขาหรือส่วนงาน เพราะจะทำให้เอกชนมองว่ารัฐมีความไม่เป็นกลางในทางเศรษฐกิจ

4.2.3 ความประหยัดงบประมาณในการจัดเก็บภาษี

หลักการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีนั้น องค์ประกอบที่สำคัญอีกประการหนึ่งก็คือ การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรจะต้องประหยัดค่าใช้จ่ายให้ได้มากที่สุด เพื่อไม่ให้เป็นภาระสิ้นเปลืองทรัพยากรมากเกินไป กล่าวคือ ให้สามารถจัดเก็บภาษีให้ได้มากที่สุดโดยมีค่าใช้จ่ายน้อยที่สุด

หลักในการประหยัดค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีอากรนั้น ไม่สามารถที่จะพิจารณาต้นทุนในการจัดเก็บเฉพาะทางฝ่ายของรัฐบาลฝ่ายเดียวเท่านั้น แต่จะต้องพิจารณาภาระค่าใช้จ่ายในส่วนของผู้ที่หน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีให้แก่รัฐด้วย⁸ เพราะโดยปกติแล้ว การที่ประชาชนจะดำเนินการเพื่อเสียภาษีให้แก่รัฐนั้น จะมีค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องเกิดขึ้นจำนวนหนึ่ง เช่น ค่าเดินทาง ค่าเก็บหลักฐานต่าง ๆ ที่กฎหมายกำหนด ค่าทำบัญชี ตลอดจนค่าที่ปรึกษา กฎหมายในทางภาษีอากร นอกจากนี้ ในบางกรณีรัฐอาจโยนภาระในการจัดเก็บภาษีส่วนหนึ่งไปให้เอกชนดำเนินการแทน เช่น การกำหนดให้เอกชนดำเนินการหักภาษี ณ ที่จ่ายในทุกครั้งที่มีการจ่ายเงินได้ให้แก่บุคคลอื่นแล้วนำส่งรัฐบาล เป็นต้น ซึ่งสิ่งต่าง ๆ เหล่านี้ล้วนแต่ก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายแก่ผู้ที่หน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีทั้งสิ้น

ด้วยเหตุนี้ รัฐบาลจึงพยายามที่จะทำให้ทั้งค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติการจัดการเก็บภาษีอากรในภาครัฐบาล และค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรของประชาชนให้ต่ำที่สุดแต่มีประสิทธิภาพสูงที่สุด เพื่อให้สอดคล้องกับหลักทั่วไปในการจัดเก็บภาษีที่กำหนดไว้ว่ารัฐบาลควรจัดเก็บภาษีอากรให้ได้รายได้ในทางภาษีอากรใกล้เคียงกับภาระภาษีอากรที่ประชาชนต้องแบกรับมากที่สุด⁹

ทั้งนี้ รายได้ในทางภาษีอากร (tax yield) หมายถึงรายได้สุทธิทั้งหมดที่รัฐบาลได้รับจากการจัดเก็บภาษีอากรหลังจากหักค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่ใช้ไปในการจัดเก็บภาษีอากร ส่วนภาระภาษีอากรที่ประชาชนได้รับ (tax burden) หมายถึง ตัวภาระภาษีอากรรวมกับภาระและค่าใช้จ่าย ต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นทั้งหมดที่ตกแก่ผู้ซึ่งมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีอากร ดังนั้น โดยปกติประชาชนผู้ซึ่งมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีนั้นจะต้องมีภาระต่าง ๆ โดยรวมมากกว่าภาษีที่ตนจะต้องเสียตามกฎหมายเสมอ ซึ่งภาระที่เกิดขึ้น ผู้ซึ่งมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีอากรจะต้องแบกรับ ยังรวมถึงภาระค่าใช้จ่าย ต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในกระบวนการหรือขั้นตอนอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการ

⁸ Kath Nightingale, *Taxation: Theory and Practice*. 2002-2003, 3ed, (London: Pearson Education, 2003), p. 27.

⁹ Bruce A. McGovern, "Fiduciary Duties, Consolidated Returns, and Fairness", *Nebraska Law Review*, p. 180

บริหารการจัดเก็บภาษีอากรด้วย เช่น ค่าใช้จ่ายและภาระต่าง ๆ ในกรณีที่ถูกประเมินภาษีอากร หรือขั้นตอนการอุทธรณ์ การประเมิน หรือการต่อสู้คดีกับหน่วยงานที่เกี่ยวข้องในชั้นศาล เป็นต้น

การจัดเก็บภาษีอากรบางประเภทในอดีตนั้น ค่อนข้างที่จะยุ่งยากและเสียค่าใช้จ่ายในการบริหารการจัดเก็บสูง เช่น การจัดเก็บอากรค่านาในสมัยกรุงศรีอยุธยา ซึ่งในระยะแรกนั้นจะต้องชำระอากรเป็นทางข้าว ในการบริหารการจัดเก็บค่อนข้างจะสิ้นเปลือง เพราะรัฐต้องจัดสร้างยุ้งข้าวในการจัดเก็บ และประชาชนก็ต้องมีภาระค่าใช้จ่ายในขั้นตอนการชำระภาษีที่ยุ่งยาก ต่อมาในปี พ.ศ. 2386 จึงได้มีการออกกฎหมายให้สามารถชำระภาษีเป็นตัวเงินได้ หรือในการจัดเก็บอากรส่วนใหญ่ที่จะประเมินเก็บภาษีในอัตราที่พิจารณาจากความสูงและขนาดวัดรอบของต้นไม้ จะสิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายในการประเมินภาษีค่อนข้างมาก

การที่รัฐบาลจะดำเนินนโยบายในการลดค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรทั้งในส่วนของฝ่ายรัฐบาลและในส่วนของผู้ที่ทำหน้าที่จะต้องเสียภาษีนั้น ก็อาจจะดำเนินการได้หลายวิธีทั้งทางตรงและทางอ้อม เช่น การดำเนินการเผยแพร่ความรู้ในทางภาษีอากรให้แก่ประชาชนโดยทั่วไปให้เข้าใจเพื่อที่จะได้ปฏิบัติตามอย่างถูกต้อง หรือการออกกฎหมายและระเบียบปฏิบัติซึ่งมีความชัดเจนแน่นอน ไม่คลุมเครือ และง่ายต่อการปฏิบัติ หรือไม่พยายามที่จะใช้อำนาจที่มีอยู่โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร โดยเฉพาะในส่วนที่จะก่อให้เกิดภาระแก่ประชาชนที่เกี่ยวข้อง นอกจากนี้ ในส่วนที่เกี่ยวกับวิธีการเสียภาษีอากรของประชาชนก็ควรพยายามให้เกิดความสะดวกที่สุด ไม่ว่าจะด้วยประการใด ๆ ก็ตาม ตลอดจนถึงในส่วนของระบบการทำงาน หรือโครงสร้างของหน่วยงานของรัฐบาลที่เกี่ยวข้องในการจัดเก็บภาษีอากร ก็จะต้องปรับปรุงให้มีประสิทธิภาพอย่างสูงที่สุด

4.3 ผลกระทบในการกำหนดมาตรการทางเลือกให้นิติบุคคลในเครือเดียวกันเสียภาษีแบบรวมกลุ่ม

4.3.1 ผลกระทบทางบวก

การกำหนดมาตรการทางเลือกให้นิติบุคคลเสียภาษีแบบรวมกลุ่มนิติบุคคลในเครือเดียวกันได้นั้น มีเหตุผลสนับสนุนทางด้านความสะดวกคล่องกับหลักการจัดเก็บภาษี

อากรที่ดีโดยเฉพาะอย่างยิ่งหลักความเป็นทางการทางเศรษฐกิจ หลักความเป็นธรรม และหลักความประหยัดงบประมาณในการจัดเก็บภาษี¹⁰

ผลของมาตรการนี้จะทำให้เกิดการเลี่ยงภาษีโดยใช้บริษัทในเครือเดียวกันลดน้อยลงไป เพราะรายการระหว่างกันกฎหมายกำหนดให้ตัดออกไป เมื่อต้องตัดออกไปไม่คิดเป็นรายจ่ายหรือรายได้ การกำหนดราคาโอนระหว่างกันจึงไม่มีความจำเป็นอีกต่อไป ดังนั้นการวางแผนภาษีด้วยการโอนสินทรัพย์ หรือการให้บริการ หรือการให้กู้ยืมเงินระหว่างบริษัทในเครือเดียวกันจึงเป็นธุรกรรมที่อาจลดค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบได้ตึระดังหนึ่ง ทั้งจะทำให้กรมสรรพากรมีข้อมูลของบริษัทในเครือเดียวกันมากขึ้นอันจะทำให้การติดตามจัดเก็บภาษีของกิจการที่อยู่ในเครือเดียวกันได้ดีและมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้นนั่นเอง

นอกจากนี้ หากกำหนดมาตรการนี้แล้ว จะช่วยสร้างความแข็งแกร่งและความเป็นปึกแผ่นให้บริษัทไทยมีศักยภาพในการแข่งขันกับบริษัทต่างประเทศได้ เพราะนโยบายนี้ส่งเสริมให้มีการช่วยเหลือกันระหว่างนิติบุคคลในเครือเดียวกัน และหากพิจารณาเรื่องการแข่งขันทางภาษี Tax Competition ซึ่งเป็นเรื่องของการกำหนดนโยบายภาษีของรัฐบาลแต่ละประเทศโดยชอบธรรม แต่นโยบายหรือกฎหมายดังกล่าวเป็นการก่อให้เกิดการแข่งขันทางภาษีในการลงทุนระหว่างประเทศ โดยมาตรการ Tax Consolidation มักส่งผลในทางบวกต่อนิติบุคคลในเครือเดียวกันที่ทำให้สามารถบริหารกิจการได้โดยไม่ติดขัดปัญหาในเรื่องของตัวตนทางกฎหมายทำให้ต้องเสียภาษีมากขึ้น ดังนั้น มาตรการ Tax Consolidation จึงช่วยส่งเสริมให้เกิดการแข่งขันทางการลงทุนทางตรงของบริษัทข้ามชาติ

การแข่งขันทางภาษีนั้นมีหลากหลายวิธีการด้วยกัน ทั้งวิธีการที่ชอบด้วยหลักการแข่งขันอย่างเสรีและเป็นธรรม และวิธีการที่ไม่ชอบด้วยการแข่งขันอย่างเสรีและเป็นธรรม โดยวิธีการที่ไม่ชอบด้วยการแข่งขันอย่างเสรีมักเป็นเรื่องของการลดอัตราภาษีหรือไม่จัดเก็บภาษี

¹⁰ R. David Wheat, "Certain Major Changes to The Consolidated Return Regulation Since 1986: an Overview", Practising Law Institute : Tax Law and Practice. (October - november, 2005): 899-940.

เงินได้นิติบุคคลเฉพาะบริษัทต่างประเทศที่เข้ามาลงทุนในประเทศ แต่มิได้ลดอัตราภาษีเป็นการทั่วไปโดยเท่าเทียมกันทั้งบริษัทต่างประเทศและบริษัทในประเทศ ซึ่งการกระทำเช่นนี้อาจผิดกฎหมายระหว่างประเทศในเรื่องของการไม่เลือกปฏิบัติ ส่วนการแข่งขันทางภาษีอย่างเสรีและเป็นธรรมจะต้องเป็นการกระทำการแข่งขันที่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีทั้งในประเทศและนอกประเทศอย่างเท่าเทียมกัน ไม่เลือกปฏิบัติ หากจะเลือกปฏิบัติได้ก็เฉพาะในเรื่องของการเลี่ยงภาษี ที่รัฐอาจกำหนดมาตรการทางกฎหมายเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีอากร โดยมาตรการในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของนิติบุคคลในเครือเดียวกันที่เป็นธรรม ก็อาจครอบคลุมถึงบริษัทในเครือเดียวกันของบริษัทต่างประเทศหรือบริษัทข้ามชาติที่เข้ามาลงทุนในประเทศไทย และมาตรการดังกล่าวก็ใช้กับนักลงทุนชาวไทยที่ลงทุนในประเทศไทยอย่างเสมอภาคกัน เพียงแต่เงินภาษีที่ต้องเสีย นั้น เกิดการดึงดูดทำให้ต่างชาติหันมาลงทุนในประเทศนั้นๆ กรณีเช่นนี้จึงถือว่าเป็นการแข่งขันทางภาษีที่เป็นธรรม

4.3.2 ผลกระทบในทางลบ

ผลเสียอาจเกิดขึ้นโดยหลีกเลี่ยงไม่ได้ในระยะแรกของการกำหนดมาตรการส่วนใหญ่ก็คือ การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลลดลงไปเล็กน้อย เพราะการกำหนดมาตรการใหม่ทำให้ต้องมีค่าใช้จ่ายในการปรับปรุงระบบงานให้ดำเนินไปด้วยดี กรมสรรพากรอาจต้องเสียค่าใช้จ่ายในการอบรมบุคลากรให้มีความรู้ความเข้าใจในมาตรการทางกฎหมายใหม่ รวมถึงต้องเสียงบประมาณในการอบรมผู้เสียภาษีด้วย

นอกจากนี้ การยอมให้นิติบุคคลในเครือทำธุรกรรมระหว่างกันโดยไม่ต้องเสียภาษี ซึ่งแต่เดิมเคยต้องเสียภาษี ก็จะทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้ส่วนนี้ไปซึ่งการสูญเสียรายได้ในระยะแรกนั้นหากพิจารณาประสบการณ์ของต่างประเทศ เช่น ออสเตรเลีย ก็ไม่ได้แสดงให้เห็นว่าภาษีที่จัดเก็บได้จะน้อยลงไปอย่างมีนัยสำคัญเมื่อเปรียบเทียบกับภาษีที่เคยจัดเก็บได้ในปีก่อนๆ แต่ประการใด

ทั้งนี้ การกำหนดมาตรการทางกฎหมาย สมควรต้องพิจารณาความถูกต้องชอบธรรมมากกว่ารายได้ที่จะสูญหายไป เพราะท้ายที่สุด ผู้เสียภาษีจะมีทัศนคติที่ดีต่อการเสียภาษีและมีความยินยอมที่จะจ่ายภาษีมากกว่าจะเลี่ยงภาษีต่อไป

นอกจากนี้ ผลกระทบอีกประการหนึ่งที่เกิดขึ้นก็คือ ช่องทางการวางแผนภาษีที่อาจเพิ่มขึ้นโดยอาศัยกลุ่มในการเสียภาษี แต่ก็ทำให้ช่องทางในการวางแผนภาษีด้วยธุรกรรมระหว่างบริษัทในกลุ่มลดน้อยลงไป

บทที่ 5

แนวทางการนำมาตรการจัดเก็บภาษีเงินได้แบบรวมกลุ่มนิติบุคคลในเครือ เดียวกันมาใช้ในประเทศไทย

5.1 ความพร้อมในการนำมาตรการมาใช้ในประเทศไทย

การนำมาตรการในการรวมกลุ่มนิติบุคคลในเครือเดียวกันมาใช้ในประเทศไทย มีความจำเป็นต้องพิจารณาความพร้อมด้านต่างๆ ของประเทศไทยว่ามีความเหมาะสมกับมาตรการหรือไม่ เพราะหากการออกมาตรการไม่สอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจและสังคมไทยก็จะทำให้มาตรการเหล่านี้ไม่สามารถใช้ได้จริงและอาจก่อให้เกิดผลเสียทางด้านความสิ้นเปลืองงบประมาณด้วย

5.1.1 ความพร้อมด้านผู้เสียภาษี

ในอดีตนั้น ธุรกิจที่จัดตั้งขึ้นเป็นนิติบุคคลยังไม่มีความซับซ้อนมากนัก การตั้งบริษัทลูกหรือบริษัทหลานในประเทศไทยยังพบได้ค่อนข้างน้อย แต่ในปัจจุบันรูปแบบการจัดตั้งบริษัทลูกพบมากขึ้นและมีความซับซ้อนมากขึ้น มีทั้งบริษัทลูก บริษัทหลาน บริษัทพี่ บริษัทน้อง บริษัทถือหุ้นไขว้กัน บริษัทโฮลดิ้ง แล้วแต่จะเรียกกันในทางธุรกิจ แต่รวมแล้วก็เป็นนิติบุคคลในเครือเดียวกันตามที่ได้อธิบายนิยามของนิติบุคคลในเครือเดียวกันแล้วในบทที่ 2 ตัวอย่างบริษัทที่มีบริษัทลูกตามที่ปรากฏในประเทศไทยมีอยู่มากมาย เช่น บริษัท ชิน คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน) บริษัท ปูนซีเมนต์ไทย จำกัด (มหาชน) บริษัทในเครือเจริญโภคภัณฑ์ บริษัท สหพัฒนพิบูล จำกัด (มหาชน) เป็นต้น นอกจากนี้ บริษัทต่างประเทศหลายบริษัทก็นิยมมาลงทุนเปิดบริษัทลูกในประเทศไทยจำนวนไม่น้อยเลยทีเดียว ดังนั้น ถ้าจะกล่าวถึงความพร้อมในแง่ของจำนวนของนิติบุคคลในเครือเดียวกันที่จะนำมาตรการดังกล่าวมาใช้จึงมีกลุ่มนิติบุคคลที่มีคุณสมบัติในการเสียภาษีแบบรวมกลุ่มได้

หากพิจารณาในแง่สถิติ จำนวนบริษัทที่จดทะเบียนในประเทศไทยจากกรมพัฒนาธุรกิจการค้ามีบริษัทจำกัดที่จดทะเบียนจำนวน 486,030 ราย (หักบริษัทที่ถูกยกเลิกเพิก

ถอนแล้ว) บริษัทมหาชนจำนวน 936 ราย¹ และบริษัทมหาชนที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งส่วนใหญ่เป็นบริษัทขนาดใหญ่มีจำนวนประมาณ 600 บริษัท² จำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ กรมสรรพากรสามารถจัดเก็บได้ในปี 2554 ทั้งสิ้น 574,152.10 ล้านบาท คิดเป็นสัดส่วน 37% ของจำนวนเงินภาษีของกรมสรรพากร³ จะเห็นได้ว่าข้อมูลของประเทศไทยนั้นมีบริษัทที่อาจอยู่ในข่ายจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจำนวนมาก แต่ผู้เขียนยังขาดข้อมูลของบริษัทในเครือเดียวกันที่จะนำมาวิเคราะห์เนื่องจากไม่มีการเปิดเผยข้อมูลและการจัดเก็บสถิติบริษัทในเครือเดียวกันอย่างเป็นทางการไว้โดยหน่วยงานใดแต่อย่างใด จึงเป็นการยากที่จะวิเคราะห์ที่ได้โดยละเอียดว่า ประเทศไทยมีบริษัทในเครือเดียวกันอยู่จำนวนมากพอที่จะนำมาตรการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลแบบรวมกลุ่มบริษัทมาใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพเพียงพอหรือไม่

อย่างไรก็ดี หากพิจารณาจำนวนบริษัทจำกัดเท่าที่มีอยู่กว่า 4 แสนบริษัท และบริษัทขนาดใหญ่ในตลาดหลักทรัพย์รวมถึงบริษัทมหาชนจำกัดซึ่งจะต้องเป็นบริษัทขนาดใหญ่เช่นกันแล้ว อาจคาดการณ์ได้ว่า อย่างน้อยบริษัทมหาชนก็น่าจะมีบริษัทในเครือเดียวกันมากกว่าร้อยละ 80 คิดเป็นอัตราส่วนประมาณ 800 กว่าบริษัท ส่วนบริษัทจำกัดอีกจำนวนไม่น้อยที่ยากจะคาดเดาได้ว่าจะมีบริษัทในเครือเดียวกันอีกกี่บริษัท ผู้เขียนมีความเห็นว่า ในขั้นแรกนั้นมาตรการในการรวมกลุ่มบริษัทเพื่อเสียภาษีสมควรมุ่งกลุ่มผู้เสียภาษีที่เป็นบริษัทใหญ่ในตลาดหลักทรัพย์เป็นหลักเพื่อนำร่องก่อน เนื่องจากเป็นบริษัทที่มีความพร้อมทั้งทางด้านจำนวนเงินลงทุนในการดำเนินการเพื่อเสียภาษีแบบกลุ่ม และจำนวนบริษัทในเครือเดียวกัน รวมถึงบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ถูกบังคับให้ต้องจัดทำงบการเงินรวมอยู่แล้ว ดังนั้น จึงไม่เป็นการยากที่บริษัทเหล่านี้จะเสียภาษีแบบกลุ่มโดยไม่ต้องทุ่มงบประมาณจำนวนมากจนเกิดภาระเกินสมควร และต่อมาหากบริษัทจำกัดทั้งหลายเห็นว่า การรวมกลุ่มเพื่อเสียภาษีเป็นประโยชน์ต่อ

¹ กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์, **ฐานข้อมูลบริษัทจำกัด** [ออนไลน์], เมษายน 2555 แหล่งที่มา: <http://www.dbd.go.th>

² สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, **ข้อมูลบริษัทจดทะเบียน** [ออนไลน์], เมษายน 2555. แหล่งที่มา: <http://www.set.or.th>

³ กรมสรรพากร, **รายงานประจำปี 2554** [ออนไลน์], 2555 แหล่งที่มา <http://www.rd.go.th>

การบริหารกิจการของตนก็จะหันมาใช้วิธีการเสียภาษีแบบรวมกลุ่มบริษัทในเครือ ดังเช่น พัฒนาการของกฎหมายนี้ในต่างประเทศ

โดยสรุป ความพร้อมของผู้เสียภาษีในการเสียภาษีแบบรวมกลุ่มบริษัทในเครือ เดียวกัน ผู้เขียนเห็นว่าไม่เป็นปัญหาในการเสียภาษีแต่ประการใด เนื่องจากในปัจจุบันบริษัท ใหญ่ที่มีแนวโน้มจะกลายเป็นบริษัทแม่ที่จะมีหน้าที่ในการจัดทำงบการเงินรวมเพื่อเสียภาษีใน นามกลุ่มต่อไป ต่างก็มีผู้รับทำบัญชีและผู้ตรวจสอบบัญชีที่ได้มาตรฐานสากล และได้มีการ จัดทำงบการเงินรวมเพื่อส่งคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ตามระเบียบอยู่ แล้ว ทั้งบริษัทที่ประสงค์จะกู้ยืมเงินจากแหล่งต่างประเทศก็จำเป็นต้องทำบัญชีตามมาตรฐาน การบัญชีสากลซึ่งหากมีบริษัทนั้นมีบริษัทในเครือเดียวกันก็จะถูกมาตรฐานการบัญชี ระหว่างประเทศบังคับให้ต้องจัดทำงบการเงินรวมด้วย ดังนั้น ด้านผู้เสียภาษีจึงไม่น่าเป็นห่วงใน การใช้มาตรการนี้ในประเทศไทย ด้วยเหตุผลข้างต้น

5.1.2 ความพร้อมด้านองค์กรผู้จัดเก็บภาษี

ในปัจจุบัน กรมสรรพากรมอบหมายให้สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่เป็น ผู้ดูแลจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีอื่นๆ สำหรับธุรกิจขนาดใหญ่ ซึ่งประกอบไปด้วย ผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีหลายสาขา มีทั้งเจ้าหน้าที่ที่สำเร็จการศึกษาหลายสาขาวิชา โดยเฉพาะ อย่างยิ่งสาขาการบัญชี ซึ่งบุคคลากรเหล่านี้จะมีความเชี่ยวชาญด้านการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติ บุคคลขนาดใหญ่อยู่แล้ว แต่เจ้าหน้าที่เหล่านี้ก็ยังไม่มีความรู้ความเข้าใจในการจัดเก็บภาษีเงิน ได้ของนิติบุคคลในเครือเดียวกัน

หากจะนำมาตรการในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลแบบรวมกลุ่มนิติบุคคล ในเครือเดียวกันมาใช้ ควรจัดอบรมบุคลากรเพื่อจัดเก็บภาษีดังกล่าวไว้ก่อนที่กฎหมายจะผ่าน สภาเสียแต่เนิ่นๆ เพราะหลักในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในเครือเดียวกันนั้นต่างจาก ระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลแบบแยกรายนิติบุคคลอยู่พอสมควร และมีความยุ่งยาก ซับซ้อนในระดับหนึ่ง อย่างไรก็ตาม สำหรับผู้ตรวจสอบบัญชีภาษีอากรที่จบปริญญาตรีด้านการ บัญชีแล้ว หลักสูตรระดับปริญญาตรีในหลายๆ มหาวิทยาลัยมีการเรียนการสอนวิชาการบัญชี ขั้นสูงซึ่งเรียนเกี่ยวกับการจัดทำงบการเงินรวมอยู่ด้วย ผู้เขียนจึงเห็นว่า ผู้ตรวจสอบบัญชี ทั้งหลายต่างก็มีพื้นฐานความรู้ทางด้านการบัญชีสำหรับงบการเงินรวมอยู่แล้ว การฝึกอบรม

เพิ่มเติมก็จะทำให้ผู้ตรวจสอบบัญชีสำหรับภาษีอากรสามารถใช้กฎหมายเรื่องการจัดเก็บภาษี ด้วยงบการเงินรวมได้อย่างไม่ยากเย็นนัก

นอกจากนี้ เมื่อพิจารณาจำนวนผู้เสียภาษีที่อาจมีสิทธิเลือกใช้มาตรการเสีย ภาษีแบบกลุ่มในระยะแรก ตามที่ได้วิเคราะห์จำนวนไว้ข้างต้นจะเห็นว่าจำนวนยังไม่มาก จนเกินไป ประกอบกับมาตรการนี้จะทำให้จำนวนบริษัทที่จะเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลลดลงไป เพราะบริษัททุกในเครือเดียวกันจะนำรายรับและรายจ่ายมายื่นเสียภาษีรวมกับบริษัทแม่ หากใน ปัจจุบันอัตรากำลังในการตรวจสอบภาษีมีเพียงพอแล้วก็ไม่จำเป็นต้องเพิ่มอัตรากำลังในการ ตรวจสอบแต่ประการใด เพราะจำนวนบริษัทมิได้เพิ่มขึ้นแต่กลับลดลง

โดยสรุป เนื่องจากมาตรการในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลแบบกลุ่มเป็น มาตรการใหม่ที่ยังไม่เคยมีการทดลองใช้มาตรการนี้ในประเทศไทย ดังนั้น ด้านความรู้และ จำนวนเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรที่จะจัดเก็บภาษีจึงยังไม่มีความพร้อมในปัจจุบัน แต่อย่างไรก็ ดี ด้วยความรู้ความสามารถของเจ้าหน้าที่สรรพากรประกอบกับเนื้อหาของมาตรการแล้ว สามารถคาดหมายได้ว่า หากนำมาตรการจัดเก็บภาษีแบบใหม่มาใช้ในกัมมิได้เป็นอุปสรรคใน การจัดเก็บภาษีตามมาตรการแต่อย่างใดเนื่องจากมาตรการนี้ใช้พินความรู้ทางการบัญชีที่นัก บัญชีได้ศึกษามาในชั้นเรียน ประกอบกับกฎเกณฑ์เฉพาะบางประการของกฎหมาย แต่อยู่บน เงื่อนไขที่ว่าเจ้าหน้าที่จะต้องมีการอบรมให้เกิดความเชี่ยวชาญด้านมาตรการนี้เสียก่อน

5.1.3 ความพร้อมด้านเศรษฐกิจและสังคม

เมื่อพิจารณาตัวเลขทางเศรษฐกิจของประเทศไทยแล้ว หากไม่มีวิกฤต เศรษฐกิจโลกที่ได้รับผลกระทบทั่วโลก หรือวิกฤตทางการเมืองแล้วเศรษฐกิจของประเทศไทยมัก โตขึ้นทุกปี ส่งผลให้หน่วยธุรกิจก็มักโตขึ้นไปเรื่อยๆ เป็นเงาตามตัว และมักจะมีการจัดตั้งบริษัท เพิ่มขึ้น ทำให้เกิดบริษัทในเครือเดียวกันเพิ่มขึ้นอีกมากมาย ประกอบกับประเทศไทยกำลังจะ เปิดเสรีเพื่อก้าวเข้าสู่การเป็นสมาชิกของประชาคมอาเซียนใน ปี พ.ศ. 2558 ซึ่งจะมีการ เคลื่อนย้ายเงินทุนและแรงงานข้ามชาติสมาชิกในอาเซียนอย่างเสรีมากขึ้น มีนักเศรษฐศาสตร์ หลายคนคาดการณ์ว่าเศรษฐกิจไทยก็จะเจริญเติบโตขึ้นอีกมาก และประเทศไทยจะต้อง แข่งขันทางเศรษฐกิจกับประเทศสมาชิกอาเซียนอย่างเต็มที่ ดังนั้น จึงมีความจำเป็นอย่างมาก ในการแก้ไขปรับแก้กฎหมายภาษีอากรให้เกิดการแข่งขันทางภาษีได้โดยชอบด้วยกฎหมาย

เศรษฐกิจระหว่างประเทศ รวมถึงมาตรการใช้การจำกัดเก็บภาษีอากรของบริษัทในเครือเดียวกันที่สมควรปรับปรุงให้เกิดการแข่งขันได้ดี รวมถึงสามารถตรวจสอบควบคุมธุรกรรมต่างๆ ของบริษัทข้ามชาติได้มากขึ้น

นอกจากนี้ ในส่วนของแนวความคิดกฎหมายก็มีอิทธิพลในการนำมาตราร่างกล่าวมาปรับใช้เช่นกัน เพราะถ้าแนวความคิดการรวมกลุ่มเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในเครือเดียวกันมีความแตกต่างกับกฎหมายภาษีอากรของไทยโดยสิ้นเชิงก็คงไม่อาจนำมาตราร่างนี้มาปรับใช้ได้ เพราะจะเกิดความขัดแย้งกันเองในแง่มุ่งของกฎหมาย ซึ่งในประเด็นนี้หากพิจารณาประมวลรัษฎากรของไทยในปัจจุบันแล้วจะพบว่าในบทบัญญัติบางมาตราจะมีการบรรเทาภาระภาษีของบริษัทในเครือเดียวกันอยู่บ้าง เช่น มาตรา 65 ทวิ (10) ที่ยกเว้นภาษีเงินปันผลให้แก่บริษัทที่ถือหุ้นระหว่างกันเกินกว่าร้อยละ 25 ตามที่ผู้เขียนได้กล่าวมาแล้วข้างต้น หรือกรณีการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 284 พ.ศ. 2538 ซึ่งกำหนดให้ยกเว้นภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิที่ได้รับจากกิจการสถานฝึกอบรมเพื่อพัฒนาฝีมือแรงงานของลูกจ้างของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นหรือของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกัน เป็นต้น เหล่านี้อาจมีนัยสำคัญว่า แท้จริงแล้วกฎหมายไทยเองก็ยอมรับในความพิเศษของนิติบุคคลในเครือเดียวกันที่สมควรได้รับการบรรเทาภาระภาษีทำนองเดียวกันกับสำนักงานสาขา มิเช่นนั้นแล้วเหตุใดกฎหมายจึงยอมยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่นิติบุคคลในเครือเดียวกัน และปฏิบัติแตกต่างกับบริษัทที่เป็นอิสระต่อกัน

5.2 บัญชีภาษีเงินได้ของนิติบุคคลในเครือเดียวกัน

5.2.1. หลักการบัญชีภาษีเงินได้นิติบุคคล

ตามหลักการบัญชี นักบัญชีจะต้องทำบัญชีให้เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปซึ่งปัจจุบันหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปนั้นเป็นไปตามแม่บทการบัญชีและมาตรฐานการบัญชีที่สภาวิชาชีพบัญชีเป็นผู้กำหนดโดยอาศัยหลักการตามมาตรฐานการบัญชีที่ยอมรับกันในสากล แต่ขณะนี้มาตรฐานการบัญชีของสภาวิชาชีพก็ยังไม่สมบูรณ์นัก บางครั้งนักบัญชีจึงต้องอาศัยมาตรฐานการบัญชีที่ยอมรับกันในสากลควบคู่กันไปด้วย

การบัญชีสำหรับภาษีอากรนั้น โดยหลักการจะมีความแตกต่างจากหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปอยู่บ้าง เนื่องจากหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปมีวัตถุประสงค์ในการจัดทำเพื่อเป็นการแสดงฐานะที่แท้จริงของกิจการ กล่าวคือกิจการมีสินทรัพย์หรือความมั่งคั่งอยู่เท่าใดนักบัญชีก็ต้องทำบัญชีไปตามนั้นอย่างตรงไปตรงมา แต่หลักการของภาษีอากรนั้น นอกจากจะอาศัยหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปแล้ว ยังต้องคำนึงถึงปัจจัยสำคัญของการพัฒนาประเทศและการเลี้ยงชีพอากรอีกด้วย ดังนั้น กรมสรรพากรของแต่ละประเทศ ไม่ว่าจะเป็นประเทศที่พัฒนาแล้วหรือไม่ จึงจำเป็นต้องกำหนดมาตรการต่าง ๆ ในการปรุงรายนายการทางบัญชี หรือเลือกใช้วิธีการทางบัญชีที่เหมาะสม เพื่อผลประโยชน์ของประเทศชาติเป็นสำคัญ ถึงแม้จะเป็นการขัดกับหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปบ้างก็ตาม

ดังนั้น การจัดทำบัญชีเพื่อการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในปัจจุบันจึงอาจจัดทำได้ 2 แนวทางดังนี้

1. จัดทำบัญชีตามหลักการบัญชีทั่วไป แต่ถ้ารายการใดขัดหรือแย้งกับหลักเกณฑ์ที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรก็ให้ปฏิบัติตามประมวลรัษฎากร การบันทึกบัญชีตามแนวทางนี้จะผิดหลักการบัญชีอย่างร้ายแรง เพราะไม่ทำให้ทราบฐานะที่แท้จริงของกิจการ แต่จะเป็นการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลอย่างถูกต้อง โดยทั่วไป แนวทางนี้จะไม่เป็นที่นิยม แต่หากเป็นกิจการที่มีขนาดเล็กหรือกิจการที่มีรายการน้อยก็อาจใช้วิธีการนี้ได้

2. จัดทำบัญชีตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปโดยไม่คำนึงถึงหลักเกณฑ์ที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรเสียก่อน แล้วจึงทำการปรับปรุงกำไรสุทธิตามหลักการบัญชีทั่วไปให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร แล้วจึงคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิที่ปรับปรุง ซึ่งวิธีนี้เป็นที่นิยมกันทั่วไป

การจัดทำบัญชีตามแนวทางที่ 2 หากเป็นกรณีการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรของไทยจะเป็นดังนี้

กำไรสุทธิตามหลักการบัญชี XX

รายการปรับปรุง

บวก รายได้ที่ประมวลรัษฎากรกำหนด (เช่น มาตรา 65 ทวิ (4)) XX

รายจ่ายที่ต้องห้ามหรือหักเกินตามประมวลรัษฎากร

(เช่น มาตรา 65 ทวิ (2), มาตรา 65 ตี) XX XX

รวมเป็น XX

หัก รายได้ที่ประมวลรัษฎากรยกเว้น (เช่น ม. 65 ทวิ(10), (14)) XX

รายจ่ายที่ประมวลรัษฎากรให้หักได้ (เช่น ม.65 ทวิ(12))

คือ ผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชี) XX XX

ผล กำไรสุทธิตามประมวลรัษฎากร XX

ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องชำระ 30% (23%)ของกำไรสุทธิตามประมวล
รัษฎากร

จากตารางการคำนวณข้างต้น จะเห็นว่า รายการที่ต้องปรับปรุงทั้งหมดเป็น
รายการที่ประมวลรัษฎากรให้ทั้งสิทธิประโยชน์และห้ามมิให้หักเป็นรายจ่าย ซึ่งรายการเหล่านี้
ขัดกับหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปนั่นเอง

ปัจจุบัน มาตรฐานการบัญชีสากลก็ได้กำหนดมาตรฐานการบัญชีสำหรับภาษี
เงินได้ไว้ด้วยและประกาศใช้เป็นที่เรียบร้อยแล้ว แต่ในประเทศไทยนั้น ขณะนี้สภาวิชาชีพกำลัง
ดำเนินการกำหนดมาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับภาษีเงินได้ให้มีความเหมาะสมกับประเทศไทย

ซึ่งหากมีการประกาศใช้แล้วจะทำให้การบัญชีภาษีเงินได้มีหลักในการทำบัญชีที่ชัดเจนแน่นอนขึ้น

5.2.2 หลักการจัดทำงบการเงินรวม

การดำเนินธุรกิจของกลุ่มกิจการในเครือเดียวกันนั้น หากเป็นบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แล้ว กฎหมายกำหนดให้บริษัทใหญ่จะต้องทำงบการเงินรวมเสนอตลาดหลักทรัพย์ด้วย ตามหลักการบัญชีที่มีมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 44 กำหนดหลักเรื่องงบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ได้กำหนดวิธีการจัดทำงบการเงินรวมในส่วนของรายการระหว่างกันไว้ว่า ในการจัดทำงบการเงินรวม ให้ตัดยอดคงเหลือและรายการบัญชีที่เกิดขึ้นระหว่างกันของกิจการที่อยู่ในกลุ่มให้หมดไปทั้งจำนวน ซึ่งรวมรายการซื้อขาย ค่าใช้จ่าย และเงินปันผลระหว่างกัน ในกรณีที่บริษัทในเครือมีกำไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจากรายการซื้อขายระหว่างกันที่รวมอยู่ในราคาขายของทรัพย์สิน หรือที่ได้หักออกจากราคาทุนของทรัพย์สินแล้วแต่กรณีให้ตัดกำไรหรือขาดทุนดังกล่าวออกไปให้หมดทั้งจำนวน ไม่ว่าจะบริษัทใดเป็นผู้ขายทรัพย์สินนั้น เว้นแต่ผลขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นนั้นกิจการจะไม่อาจได้รับต้นทุนที่เสียไปแล้วกลับคืนมา ซึ่งรายการระหว่างกันที่เกิดขึ้นเสมอมีดังนี้

หนี้สินระหว่างกัน

- เงินกู้ยืมระหว่างกัน
- ลูกหนี้การค้าและเจ้าหนี้การค้าระหว่างกัน
- รายได้ค้างรับและค่าใช้จ่ายระหว่างกัน
- เงินปันผลค้างรับและค้างจ่ายระหว่างกัน

รายได้ค่าใช้จ่ายระหว่างกัน

- ค่าเช่ารับและค่าเช่าจ่ายระหว่างกัน
- ดอกเบี้ยรับและดอกเบี้ยจ่ายระหว่างกัน
- ค่าซื้อและค่าขายระหว่างกัน
- ฯลฯ

กำไรและขาดทุนระหว่างกัน

- จากการซื้อขายสินค้า
- จากการซื้อขายที่ดิน
- จากการซื้อขายสินทรัพย์ที่มีค่าเสื่อมราคา

การถือหุ้นระหว่างกัน

จะเห็นว่า การจัดทำงบการเงินรวมตามมาตรฐานการบัญชีดังกล่าวนี้ เป็นไปตามหลักการที่ว่า รายการที่เกิดขึ้นระหว่างบริษัทในเครือกับบุคคลภายนอกเท่านั้น ที่จะถือว่าเป็นการแลกเปลี่ยนตามราคาที่ยุติธรรม โดยมีหลักฐานประกอบที่เชื่อถือได้ ดังนั้นในการจัดทำงบการเงินรวมจึงพบว่ารายการระหว่างบริษัทในเครือเดียวกันจะต้องตัดออกเพื่อมิให้มีการนับสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่ายซ้ำ หรือราคาสินค้าที่ซื้อขายระหว่างบริษัทในเครือ ซึ่งไม่ได้เกิดจากการต่อรองราคากันอย่างเต็มที่ ในการจัดทำงบการเงินรวมของกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกัน ถือว่าไม่มีหลักฐานจากภายนอกที่แน่ชัด ดังนั้น กำไรขาดทุนที่บริษัทได้รับระหว่างกัน จึงอาจไม่ใช่จำนวนที่ถูกต้องที่จะถือเป็นกำไรขาดทุนของบริษัทในเครือนั่นเอง

การที่ตลาดหลักทรัพย์ได้กำหนดให้บริษัทใหญ่ต้องจัดทำงบการเงินรวมนั้น มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินฐานะและผลการดำเนินงานรวมของกลุ่มกิจการได้ชัดเจนมากขึ้น และสามารถประเมินความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่อาจกระทบต่อบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย โดยตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไปเกี่ยวกับนั้นได้กำหนดให้บริษัทใหญ่ที่มีบริษัทย่อยอยู่ในความควบคุมจะต้องจัดทำงบการเงินรวมเสนอตลาดหลักทรัพย์ เว้นเสียแต่ที่บริษัทใหญ่ถูกควบคุมโดยกิจการอื่นอีกชั้นหนึ่ง และบริษัทใหญ่ต้องนำบริษัทย่อยของตนทั้งในและต่างประเทศมารวมในงบการเงินด้วย ส่วนปัญหาที่ว่า บริษัทย่อยที่บริษัทใหญ่ต้องนำมารวมในงบการเงินรวมนั้นจะต้องถูกบริษัทใหญ่ควบคุมอย่างไรนั้นมีหลักเกณฑ์การพิจารณาลักษณะของการ “ควบคุม” ที่ได้กล่าวไว้แล้วในบทที่ 2 ซึ่งจะเห็นได้ว่าการพิจารณาบริษัทย่อยที่จะต้องนำมารวมอยู่ในงบการเงินรวมของบริษัทใหญ่นั้นค่อนข้างกว้าง กล่าวคือเพียงแสดงให้เห็นถึงการถูกควบคุมโดยบริษัทใหญ่ก็เป็นการเพียงพอที่จะเป็นเหตุเป็นผลในการนำมารวมในงบการเงินแล้ว กรณีของการทำงบการเงินรวมตามหลักการทางบัญชีก็จะไม่เหมือนกับการทำบัญชีเพื่อการเสียภาษีแบบรวมกลุ่มบริษัทดังจะกล่าวต่อไป

5.3 วิเคราะห์รูปแบบและเนื้อหาของมาตรการที่เหมาะสมกับประเทศไทย

จากการวิเคราะห์ข้อดี ข้อเสียของมาตรการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกันในต่างประเทศในบทที่ 3 และบทที่ 4 แล้ว ผู้เขียนเห็นว่าควรเลือกใช้มาตรการในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วยวิธีการรวมกลุ่มยื่นเสียภาษีโดยบริษัทแม่เสียภาษีในนามกลุ่มเพียงบริษัทเดียว (Tax Consolidation) ซึ่งเป็นวิธีการที่ก่อให้เกิดความเป็นธรรมและมีความสอดคล้องกับแนวคิดทางเศรษฐศาสตร์และการบัญชีที่สุดที่เห็นว่านิติบุคคลเดียวกันเป็นหน่วยทางเศรษฐกิจเดียวกัน (Single Economic Unit) รวมทั้งเป็นมาตรการอันเป็นที่นิยมในการบัญญัติเป็นกฎหมายของประเทศต่างๆ มากที่สุด นอกจากนี้ ประเทศที่ริเริ่มนำมาตรการนี้มาบัญญัติเป็นกฎหมายครั้งแรก หรือมีการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรการเหล่านี้ในกฎหมายภาษีอากรก็มักจะเลือกวิธีการเสียภาษีแบบรวมกลุ่มบริษัทมาเป็นหลักในการพิจารณาจัดทำกฎหมาย เป็นการแสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่า มาตรการเสียภาษีแบบรวมกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกันเป็นมาตรการที่มีความเหมาะสมมากที่สุดในปัจจุบัน

แม้จะมีผู้ให้ความเห็นว่า มาตรการในการจัดเก็บภาษีแบบรวมกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกันมีความยุ่งยากมากกว่ามาตรการอื่นๆ และเกรงว่าจะไม่เหมาะสมกับประเทศไทย เพราะเหตุความยุ่งยากดังกล่าว แต่ผู้เขียนมีความเห็นต่างไป เนื่องจากการบัญญัติกฎหมายภาษีอากรของทุกประเทศต่างก็มีความยุ่งยากซับซ้อนด้วยกันทั้งนั้น เพราะยิ่งทำให้กฎหมายภาษีย่างเท่าใด ความเป็นธรรมในการเสียภาษียิ่งจะถูกลดทอนลงไปด้วย เช่น หากจะจัดเก็บภาษีจากบุคคลธรรมดาด้วยอัตราคงที่เพียงอัตราเดียว ก็จะมีปัญหาเรื่องความเป็นธรรมระหว่างคนรวยกับคนจนขึ้นมาทันที ดังนั้น การพิจารณากฎหมายภาษีอากรควรให้น้ำหนักในเรื่องของความเหมาะสมและเป็นธรรมมากกว่าความยุ่งยาก อีกทั้งประเด็นการจัดเก็บภาษีเงินได้นี้เป็นภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ใช้บังคับกับนิติบุคคลขนาดกลางและใหญ่ เพราะนิติบุคคลเหล่านี้มักจะมีบริษัทในเครือเดียวกันมากมาย มีเงินลงทุนสูง ดังนั้น การจัดทำงบการเงินรวมเพื่อยื่นรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจึงมิใช่ปัญหาสำคัญของนิติบุคคลขนาดกลางและขนาดใหญ่เหล่านี้ ผู้เขียนจึงเห็นว่า

อย่างไรก็ดี การปรับใช้มาตรการรวมกลุ่มในการเสียภาษีในประเทศไทยไม่อาจนำกฎหมายในต่างประเทศมาปรับใช้ได้เต็มที่ เพราะระบบกฎหมาย สภาพเศรษฐกิจและสังคมของประเทศไทยมีความแตกต่างจากต่างประเทศ ดังนั้นจึงต้องปรับกฎหมายให้มีความ

เหมาะสมและสอดคล้องกับระบบกฎหมาย สภาพเศรษฐกิจและสังคม รวมถึงโอกาสในการแข่งขันทางภาษีกับต่างประเทศด้วย ในส่วนนี้ผู้เขียนจะเน้นวิเคราะห์มาตรการที่เหมาะสม

5.3.1 มาตรการบังคับหรือมาตรการทางเลือก

จากการวิเคราะห์กฎหมายของต่างประเทศจะพบว่า ทั้งประเทศที่ใช้มาตรการแบบรวมกลุ่มเสียภาษี มาตรการบรรเทาภาระภายในกลุ่ม มาตรการโอนความมั่งคั่งภายในกลุ่ม หรือ Organschaft โดยส่วนใหญ่จะกำหนดให้เป็นมาตรการทางเลือก กล่าวคือ กลุ่มบริษัทสามารถเลือกได้ว่าจะใช้มาตรการเสียภาษีแบบกลุ่มบริษัทในเครือหรือไม่ มีเพียงไม่กี่ประเทศที่กำหนดให้เป็นมาตรการบังคับ

ผู้เขียนเห็นด้วยที่จะกำหนดให้การจัดเก็บภาษีเป็นมาตรการทางเลือกเนื่องจากการบังคับให้นิติบุคคลในเครือเดียวกันต้องเสียภาษีแบบรวมกลุ่มเมื่อผ่านคุณสมบัติ แม้จะมีข้อดีสำคัญที่ทำให้บริษัทในเครือเดียวกันวางแผนภาษีได้ยากขึ้น เพราะเมื่อผ่านคุณสมบัติจะต้องยื่นรายการรวมกันที่ แต่ก็อาจก่อให้เกิดการบิดเบือนรูปแบบของบริษัทต่อไปในอนาคต หากกลุ่มบริษัทเห็นว่า การรวมกลุ่มเสียภาษีไม่เป็นประโยชน์กับกลุ่มบริษัทตนก็จะใช้วิธีการกระจายหุ้นให้ขาดคุณสมบัติในการรวมกลุ่ม ทำให้มาตรการทางภาษีเป็นเหตุจูงใจหลักในการบริหารกิจการซึ่งเป็นสิ่งที่ไม่พึงประสงค์ในการออกนโยบายภาษีประเภทนี้ เพราะจะทำให้มาตรการนี้ก่อให้เกิดความไม่เป็นกลางของรัฐในการบังคับโดยอ้อมให้นิติบุคคลต้องเลือกเสียภาษีแบบรวมกลุ่มหรือแยกกลุ่ม

เมื่อกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกันเลือกยื่นรายการรวมกลุ่มบริษัทในเครือแล้ว ปัญหาต่อไปก็คือ กฎหมายจะให้สิทธิบริษัทแม่เลือกเฉพาะบริษัทที่เหมาะสมในการเข้าร่วมกลุ่มเสียภาษีแบบ cherry-picking คือ เลือกเฉพาะบริษัทที่จะเป็นประโยชน์ต่อการเสียภาษีรวม หรือจะกำหนดเป็นมาตรการบังคับให้ทุกบริษัทในเครือที่มีคุณสมบัติครบต้องเข้าร่วมกลุ่มแบบ all-in all-out คือบังคับสมาชิกของกลุ่มให้ต้องเข้าร่วมทั้งหมด

5.3.2 คุณสมบัติของนิติบุคคลในเครือเดียวกันที่อาจรวมกลุ่มเสียภาษีได้

5.3.2.1 รูปแบบของนิติบุคคล

รูปแบบในการจัดตั้งนิติบุคคลในประเทศไทยสมควรกำหนดให้หน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่านั้นที่อาจเป็นบริษัทเครือเดียวกัน ตามที่ได้วิเคราะห์ไว้ในบทที่ 3 ว่า การกำหนดให้หน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นกลุ่มนิติบุคคลในเครือจะก่อให้เกิดความยุ่งยากในการบรรเทาภาระภาษีที่ต่างระบบกัน

หน่วยภาษีที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทย ได้แก่ บริษัทจำกัด บริษัทมหาชนจำกัด ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนจำกัด กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางค้าหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มูลนิธิหรือสมาคมที่มีชื่อองค์กรหรือสถานสาธารณกุศล และกิจการร่วมค้า จะเห็นได้ว่า นิติบุคคลที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของไทยค่อนข้างกว้าง ซึ่งรวมถึง กิจการร่วมค้าซึ่งไม่ปรากฏอยู่ในกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยแล้ว เช่น สหรัฐอเมริกา อังกฤษ ออสเตรเลีย เป็นต้น

เมื่อวิเคราะห์เปรียบเทียบกฎหมายของต่างประเทศแล้ว สหรัฐอเมริกา กำหนดให้เฉพาะบริษัทซี (C Corporation) เท่านั้นที่มีสิทธิรวมกลุ่มเสียภาษี เนื่องจากเป็นบริษัทที่เสียภาษีระดับบริษัทโดยแท้ไม่นำเงินได้ไปเสียในระดับผู้ถือหุ้น เยอรมนีกำหนดให้บริษัท ห้างหุ้นส่วนที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล รวมถึงบุคคลธรรมดาสามารถเป็นบริษัทแม่ได้ จึงเป็นเรื่องที่น่าคิดว่า นิติบุคคลประเภทใดบ้างของประเทศไทยที่ควรเข้าร่วมกลุ่มนิติบุคคลเพื่อเสียภาษีเงินได้แบบกลุ่มได้ และกิจการร่วมค่านั้นควรเป็นผู้มีคุณสมบัติหรือไม่

1) บริษัทมหาชนจำกัด

นิติบุคคลที่มีความเหมาะสมในการรวมกลุ่มเพื่อเสียภาษีสำหรับกรณีประเทศไทยนั้น เมื่อเปรียบเทียบกับต่างประเทศแล้วสำหรับนิติบุคคลประเภทบริษัทมหาชนจำกัดไม่มีประเทศใดปฏิเสธไม่ให้นักลงทุนเข้าร่วมกลุ่มแต่ประการใด ยกเว้นกลุ่มกิจการธนาคารที่บางประเทศกำหนดให้รวมกลุ่มได้เฉพาะกิจการธนาคารและสถาบันการเงินที่มี

ลักษณะคล้ายกันได้เท่านี้ เนื่องจากกลุ่มกิจการธนาคารหรือสถาบันการเงินมีกฎหมายเฉพาะที่ต้องพิจารณาในการจัดเก็บภาษีเป็นพิเศษ ดังนั้น นิติบุคคลประเภทบริษัทมหาชนสำหรับประเทศไทยจึงไม่มีปัญหาในการพิจารณามากนัก

2) บริษัทจำกัด

นิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัด โดยส่วนใหญ่แล้วทุกประเทศให้บริษัทจำกัดเป็นสมาชิกในกลุ่มได้แทบทุกประเทศเพราะไม่มีความแตกต่างจากบริษัทมหาชนมากนัก และบริษัทจำกัดเองก็เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ยกเว้น สหรัฐอเมริกาที่กำหนดให้บริษัท S ซึ่งเสียภาษีด้วยระบบ Pass through คล้ายกับห้างหุ้นส่วน กฎหมายสหรัฐจึงไม่อนุญาตให้นิติบุคคลประเภทนี้เข้าร่วมกลุ่มแต่ประการใด สำหรับประเทศไทยแล้วมีเฉพาะบริษัทจำกัดที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลประเภทเดียวเท่านั้นไม่มีบริษัทที่เสียภาษีแบบบุคคลธรรมดา จึงไม่มีปัญหาในการเข้าร่วมกลุ่มแต่ประการใด อย่างไรก็ตาม บริษัทจำกัดที่มีทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วไม่เกิน 5 ล้านบาทนั้นกฎหมายภาษีอากรจัดเก็บภาษีในอัตราต่ำกว่าบริษัทจำกัดที่มีทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วเกินกว่า 5 ล้านบาทขึ้นไป ดังนั้น ในการรวมกลุ่มอาจมีปัญหาเรื่องความเหลื่อมล้ำในด้านอัตราภาษีที่แต่ละนิติบุคคลในกลุ่มอาจเสียภาษีไม่เท่ากัน ซึ่งในต่างประเทศส่วนใหญ่ไม่เกิดปัญหานี้เพราะนิติบุคคลมักถูกจัดเก็บภาษีที่อัตราเดียวกัน ยกเว้นนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนที่ได้รับยกเว้นภาษีที่กฎหมายไม่อนุญาตให้เข้าร่วมกลุ่มได้

3) ห้างหุ้นส่วนจำกัด

นิติบุคคลประเภทห้างหุ้นส่วนจำกัด โดยส่วนใหญ่แล้วในต่างประเทศมักจะกำหนดห้างหุ้นส่วนจำกัดให้เสียภาษีเงินได้ในระดับผู้ถือหุ้นเพื่อมิให้เกิดความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีของห้างหุ้นส่วนกับผู้เป็นหุ้นส่วน ประกอบกับลักษณะของห้างหุ้นส่วนแล้วผู้เป็นหุ้นส่วนกับผู้บริหารห้างฯ มักเป็นคนๆ เดียวกัน มีความสัมพันธ์อย่างแน่นแฟ้นแยกไม่ออกจากกัน ซึ่งแนวความคิดของการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนที่ไม่มีลักษณะของการแยกความเป็นอิสระของห้างฯ กับผู้เป็นหุ้นส่วนนี้ จึงไม่สอดคล้องกับแนวคิดในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามที่ได้วิเคราะห์ไว้ในบทที่ 2 แล้วว่า แนวคิดหนึ่งในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลก็คือแนวคิดในเรื่องความเป็นอิสระจากผู้ถือหุ้นทำให้นิติบุคคลมีความสามารถเป็นของตนเอง ใช้ทรัพยากรของรัฐได้เอง ทั้งยังจำกัดความรับผิดชอบเพียงเท่าที่เงินลงทุนของตนเองมีอยู่ การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติ

บุคคลจึงเกิดขึ้นด้วยแนวคิดเช่นนั้นซึ่งจะสอดคล้องกับรูปแบบของบริษัทมหาชนจำกัดหรือบริษัทจำกัดเสียมากกว่าที่กฎหมายกำหนดให้ผู้ถือหุ้นและกรรมการแยกกันโดยอิสระ อาจเป็นคนอื่นๆ เดียวกันหรือไม่ก็ได้ ในหลายประเทศจึงมักกำหนดห้างหุ้นส่วนเสียภาษีระดับผู้ถือหุ้น

สำหรับประเทศไทยแล้ว ห้างหุ้นส่วนจำกัดมีความเป็นนิติบุคคลและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเช่นเดียวกับบริษัทจำกัด จึงมีความแตกต่างจากแนวคิดของต่างประเทศ ดังนั้น การกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนจำกัดเข้ามารวมกลุ่มนิติบุคคลได้จึงมีความเหมาะสมมากกว่า มิเช่นนั้นอาจเกิดการเลือกปฏิบัติกับหน่วยภาษีเดียวกันได้ เช่นเดียวกับห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลที่แม้จะมีลักษณะทางการบริหารค่อนข้างไปทางห้างหุ้นส่วนสามัญซึ่งเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่กฎหมายไทยกำหนดให้เสียภาษีอย่างนิติบุคคลเพื่อไม่ให้เกิดการเลือกปฏิบัติที่ควรกำหนดให้เข้าร่วมกลุ่มได้เช่นกัน

อย่างไรก็ดี แม้จะกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนจำกัดและห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลเข้าร่วมกลุ่มได้ แต่ในความเป็นจริงอาจเกิดขึ้นได้ยากเพราะด้วยสภาพของการเกิดขึ้นของห้างทั้งสองจะต้องมีหุ้นส่วนประเภทไม่จำกัดความรับผิดเป็นผู้ถือหุ้นส่วนใหญ่ เพราะจะต้องเป็นผู้บริหารรับผิดชอบไม่จำกัดจำนวน ในกรณีที่ห้างหุ้นส่วนจะเข้ามาเป็นห้างหุ้นส่วนลูกได้ บริษัทแม่ต้องลงทุนไม่น้อยกว่าร้อยละ 95 (ตามที่วิเคราะห้ในข้อต่อไป) หากจะมีการควบคุมกิจการของห้างหุ้นส่วนก็อาจวัดระดับของการควบคุมได้ยากเช่นกัน และบริษัทแม่อาจไม่เข้าไปเสี่ยงในความรับผิดแบบไม่จำกัดจำนวน เว้นเสียแต่ห้างหุ้นส่วนจำกัดจะเป็นบริษัทแม่เสียเอง และบริษัทจำกัดเป็นบริษัทลูก กรณีนี้ก็อาจเกิดขึ้นได้ แต่จะต้องมีการกำหนดวิธีการทำบัญชีรวมกลุ่มขึ้นมากำหนดให้ห้างหุ้นส่วนจำกัดและห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลต้องปฏิบัติตาม ซึ่งจะต้องได้มาตรฐานเดียวกันกับบริษัทจำกัด แต่ในความเห็นของผู้เขียนแล้ว นิติบุคคลประเภทนี้ไม่ควรกำหนดให้เป็นนิติบุคคลแม่แต่ประการใด เพราะจะเกิดปัญหาในการจัดทำบัญชีรวมค่อนข้างมาก

4) กิจการร่วมค้า

สำหรับกิจการร่วมค่านั้น มาตรการในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในเครือเดียวกันไม่มีความเหมาะสมสำหรับกิจการร่วมค้าที่จะเป็นสมาชิก เนื่องจากกิจการร่วมค้ามีลักษณะเป็นการรวมการเฉพาะกิจและไม่มีความเป็นนิติบุคคลของกลุ่มกิจการร่วมค้า และ

กิจการร่วมค้าเป็นการรวมนิติบุคคลกับนิติบุคคลหรือบุคคลธรรมดาในการจัดตั้งเพื่อดำเนินธุรกิจเฉพาะอย่างซึ่งมีลักษณะของการรวมกิจการเพื่อเสียภาษีคล้ายกับการรวมนิติบุคคลเพื่อเสียภาษีอยู่แล้ว ดังนั้น จึงไม่มีความจำเป็นที่จะต้องนำกิจการร่วมค้าเข้ามาเสียภาษีในนามกลุ่ม แต่นิติบุคคลในกิจการร่วมค้าสามารถเข้ามาเป็นสมาชิกในกลุ่มได้ด้วย ประกอบไม่มีประเทศใดในต่างประเทศที่กำหนดให้กิจการร่วมค้าสามารถเข้าเป็นสมาชิกในกลุ่มได้เลย เพราะโดยสภาพแล้วกิจการร่วมค้ามีลักษณะเฉพาะกิจและไม่เป็นนิติบุคคล

5) นิติบุคคลอื่น

สำหรับนิติบุคคลประเภทอื่นที่ไม่ได้เสียภาษีจากกำไรสุทธิ เช่น มูลนิธิ หรือสมาคม หรือนิติบุคคลอื่นใดที่มีได้เสียภาษีในลักษณะเดียวกับบริษัทจำกัด รวมถึงนิติบุคคลที่ได้รับการยกเว้นภาษี ในต่างประเทศไม่อนุญาตให้นิติบุคคลประเภทนี้เข้าร่วมกลุ่มได้ เพราะจะมีปัญหาในการคำนวณกำไรสุทธิ

5.3.2.2 นิติบุคคลต่างประเทศ

ผู้เขียนเห็นว่า ไม่มีความเหมาะสมใดๆ ที่จะให้สิทธินิติบุคคลต่างประเทศในการรวมกลุ่มเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย เพราะการรวมกลุ่มเป็นเรื่องของการตรวจสอบธุรกรรมในประเทศ หากกำหนดให้นิติบุคคลต่างประเทศเข้ามารวมกลุ่มได้ ประเทศไทยอาจมีปัญหาในเรื่องของการตรวจสอบธุรกรรมในต่างประเทศว่ามีอยู่จริงหรือไม่ หรือสอดคล้องกับกฎหมายไทยหรือไม่นั่นเอง

5.3.2.3 สัดส่วนการควบคุมบริษัทในเครือเดียวกัน

คำว่า “นิติบุคคลในเครือเดียวกัน” ที่อาจยื่นแบบเสียภาษีรวมกันได้นั้น ผู้เขียนเห็นสมควรพิจารณาคำนิยามให้มีความแตกต่างจากคำนิยามในมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร เพราะเหตุว่า คำนิยามในมาตรา 39 นั้น เป็นการนิยามคำว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกันในความหมายทั่วไป ซึ่งไม่อาจปรับใช้แก่กรณีการยื่นแบบเสียภาษีรวมกันของนิติบุคคลในเครือเดียวกันซึ่งควรเป็นความหมายพิเศษได้ กล่าวคือ แนวความคิดของการกำหนดให้กลุ่มนิติบุคคลในเครือเดียวกันอาจเลือกเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลรวมกลุ่มเป็น

หน่วยภาษีเดียวกันได้นั้น พิจารณาจากความเป็นธรรมเชิงเศรษฐศาสตร์ที่เห็นว่านิติบุคคลในเครือเดียวกันถือเป็นหน่วยทางเศรษฐศาสตร์เดียวกัน ดังนั้น นิติบุคคลในเครือเดียวกันตามแนวความคิดนี้จะต้องมีลักษณะที่แสดงให้เห็นถึงอำนาจในการสั่งการให้ดำเนินกิจการของบริษัทใหญ่ต่อบริษัทย่อยหรือบริษัทลูกที่ต้องมีมากจนถึงขนาดที่ไม่อาจหลุดไปจากการครอบงำนี้ได้ด้วย จะเห็นได้จากการที่ประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งเป็นต้นแบบของแนวความคิดนี้กำหนดสัดส่วนการถือหุ้นระหว่างกันไว้ถึงร้อยละ 80 ประเทศออสเตรเลีย ญี่ปุ่น และนิวซีแลนด์ก็กำหนดสัดส่วนการถือหุ้นระหว่างกันไว้สูงถึงร้อยละ 100 เป็นต้น ดังนั้น ในส่วนนี้ผู้เขียนจะได้วิเคราะห์ถึงความเหมาะสมในการกำหนดนิยามคำว่า นิติบุคคลในเครือเดียวกันให้ละเอียดต่อไป โดยคำนึงถึงกฎหมาย สภาพสังคม เศรษฐกิจของประเทศไทย

ผู้เขียนมีความเห็นว่า สัดส่วนการถือหุ้นที่เหมาะสมสำหรับมาตรฐานนี้ไม่ควรกำหนดต่ำร้อยละ 95 ตามที่ได้วิเคราะห์ไว้แล้วในบทที่ 3

5.3.3 การทำธุรกรรมโอนระหว่างบริษัทในกลุ่ม (Intercompany transaction)

1) รายการระหว่างกัน

เป็นเรื่องปกติที่บริษัทในเครือเดียวกันจะต้องมีการช่วยเหลือและส่งเสริมกันภายในกลุ่ม ไม่ว่าจะเป็นเรื่องการค้าขายหรือให้บริการระหว่างกัน การกู้ยืมเงิน หรือการโอนทรัพย์สินไปมาระหว่างกัน เพราะจะทำให้ธุรกิจภายในกลุ่มเติบโตมากขึ้นซึ่งทุกกลุ่มบริษัทที่บริหารงานโดยบริษัทใหญ่ บริษัทใหญ่ต้องควบคุมบริษัทลูกให้ทำธุรกรรมระหว่างกันเป็นหลัก เว้นเสียแต่ว่า การทำธุรกรรมระหว่างกันจะทำให้เกิดผลเสียมากกว่าผลดี บริษัทในกลุ่มจึงอาจเลือกทำธุรกรรมกับบุคคลที่สามแทนการทำธุรกรรมภายในกลุ่ม

การทำธุรกรรมระหว่างบริษัทในเครือเดียวกันนั้น ตามมาตรฐานการบัญชี เรื่องงบการเงินรวมและการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย กำหนดให้บริษัทการนำเสนองบการเงินรวมให้จัดทำเสมือนหนึ่งบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยเป็นหน่วยทางเศรษฐกิจเดียวกัน (Economic Unit) โดยไม่คำนึงถึงสถานะทางกฎหมายของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย การจัดทำงบการเงินรวมจึงถือหลักว่าต้องไม่มีการคิดรายได้ ค่าใช้จ่าย และกำไรระหว่างกลุ่ม

กิจการ และต้องมีการปรับปรุงและตัดรายการบางรายการเพื่อให้งบดุลแสดงสถานะการเงินที่ถูกต้องมิให้มีการรวมรายการซ้ำกันสองครั้ง⁴

กฎหมายว่าด้วยการจัดทำบัญชีเพื่อเสียภาษีรวมกลุ่มบริษัท ก็มีฐานทางกฎหมายมาจากการจัดทำบัญชีว่าด้วยงบการเงินรวมและแนวความคิดทางเศรษฐศาสตร์นั่นเอง จะเห็นได้จากกฎหมายของสหรัฐอเมริกา ออสเตรเลีย ฝรั่งเศส หรือญี่ปุ่น กำหนดให้ตัดรายการระหว่างกันออกไปไม่ต้องนำมาคำนวณเป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายในการเสียภาษีรวม ไม่ว่าจะรายการเหล่านั้นจะเป็นรายการที่ไม่กระทบกับกำไรรวม เช่น ยอดค้างชำระระหว่างกัน ลูกหนี้เจ้าหนี้ทางการค้าระหว่างกัน หรือรายการที่กระทบกับกำไรรวมของกลุ่ม เช่น การโอนสินค้าคงเหลือต้นงวด/ปลายงวด การโอนสินทรัพย์ถาวร เป็นต้น รายการทั้งหลายเหล่านี้กฎหมายให้ตัดออกมิให้ถือเป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายระหว่างกัน โดยมีเหตุผลมาจากแนวคิดในการพิจารณาบริษัทในเครือเดียวกันเป็นหน่วยภาษีเดียวกัน รายการระหว่างกันจึงไม่ควรถือเป็นรายได้และรายจ่าย เพราะเท่ากับเป็นการควักกระเป๋าเดียวกันทางซ้ายจ่ายเข้ากระเป๋าขวานั้นเอง

หากนำหลักการเสียภาษีแบบรวมกลุ่มบริษัทมาใช้ในประเทศไทย จะต้องมีการแก้ไขประมวลรัษฎากรให้มีความสอดคล้องกับหลักการว่าด้วยการตัดรายการระหว่างกันเหล่านี้ โดยเฉพาะมาตรา 65 ตรี (13) ซึ่งกำหนดห้ามหักรายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ อันเป็นอุปสรรคทำให้บริษัทในเครือเดียวกันไม่อาจตัดรายการระหว่างกันได้เพราะต้องถูกตีความว่ารายจ่ายระหว่างบริษัทในเครือเดียวกันเป็นรายจ่ายที่มีใช้รายจ่ายเพื่อกิจการโดยเฉพาะ คำว่า รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะในมาตรา 65 ตรี (13) หมายถึงรายจ่ายเฉพาะบริษัทที่เป็นนิติบุคคลตามกำหนดเท่านั้น

ดังนั้น หากจะใช้มาตรการเสียภาษีแบบรวมกลุ่มบริษัทและให้รายการระหว่างกันสามารถตัดออกตามหลักการข้างต้น จะต้องแก้ไขมาตรา 65 ตรี (13) โดยกำหนดยกเว้นให้หักรายจ่ายที่เป็นเฉพาะรายจ่ายระหว่างกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกัน เพื่อวัตถุประสงค์ใน

⁴ วรศักดิ์ ทุมมานนท์ และคณะ, งบการเงินรวมและปัญหาการจัดทำงบการเงินรวม, พิมพ์ครั้งที่ 3, (กรุงเทพฯ : ธรรมนิติ, 2549), หน้า 88

การคำนวณกำไรสุทธิสำหรับภาษีเงินได้กลุ่มบริษัทในเครือเดียวกันเท่านั้น โดยใช้หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปเป็นหลักในการตัดรายจ่ายระหว่างกัน

อย่างไรก็ดี ตามกฎหมายเกี่ยวกับการเสียภาษีเงินได้ของนิติบุคคลในเครือเดียวกันโดยวิธีรวมกลุ่มเสียภาษีมักจะกำหนดให้การทำธุรกรรมการโอนสินทรัพย์ไปมาระหว่างกันไม่ต้องเสียภาษี ในทางบัญชีก็จะบันทึกเป็นภาษีรอการตัดจ่าย (deferral tax) และจะคิดภาษีก็ต่อเมื่อมีการโอนไปยังบุคคลภายนอก ซึ่งวิธีการนี้ได้รับการบัญญัติไว้ในกฎหมายของประเทศที่พัฒนาแล้วแทบทั้งสิ้น เช่น อังกฤษ สหรัฐอเมริกา ออสเตรเลีย ฝรั่งเศส นีซี แลนด์ เป็นต้น

2) ราคาโอนระหว่างกัน

ปัญหาต่อมาคือราคาสินค้าหรือบริการ หรือการให้กู้ยืมเงิน หรือโอนสินทรัพย์ไปมาระหว่างกันภายในกลุ่มจะต้องถูกบังคับให้โอนที่มูลค่าตามราคาตลาดหรือราคาที่คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันพึงโอนกันโดยสุจริตในทางการค้า (Arm's Length price) หรือไม่ และหากราคาที่โอนกันไม่เป็นไปตามราคาตลาด เจ้าพนักงานประเมินของกรมสรรพากรควรมีอำนาจในการเข้าไปกำหนดราคาให้เป็นไปตามราคาตลาดตามบทบัญญัติมาตรา 65 ทวิ (4) หรือไม่

ปัญหานี้ หากวิเคราะห์เปรียบเทียบกฎหมายของต่างประเทศในเรื่องการทำธุรกรรมระหว่างกันภายในกลุ่ม จะต้องแยกออกเป็นสองกรณีให้เห็นชัดเจน คือ กลุ่มประเทศที่กำหนดให้บริษัทแม่เป็นผู้เสียภาษีในนามกลุ่ม (Consolidated Return) กับกลุ่มประเทศที่ให้แต่ละบริษัทเสียภาษีแยกกัน (Separated Return)

สำหรับกลุ่มประเทศที่กฎหมายกำหนดให้เสียภาษีแบบ Consolidated Returns เช่น สหรัฐอเมริกา ออสเตรเลีย ญี่ปุ่น ฯลฯ จะไม่พิจารณาปัญหาความชอบด้วยราคาโอนระหว่างบริษัทในเครือเดียวกันเลย ด้วยเหตุผลที่ว่า รายการดังกล่าวไม่ทำให้กำไรทางภาษีของบริษัทเพิ่มขึ้นเนื่องจากจะต้องตัดรายการธุรกรรมเหล่านั้นออกไปในการจัดทำบัญชีว่าด้วยงบการเงินรวม อย่างไรก็ตาม มีกลุ่มบริษัทบางกลุ่มอาศัยช่องว่างของกฎหมายที่ไม่พิจารณาเรื่องราคาโอนระหว่างบริษัทในเครือเดียวกันนี้ป็นราคาทรัพย์สินโดยเฉพาะราคาหุ้นให้สูงขึ้นหรือ

ต่ำลงเพื่อประโยชน์ในการขายหุ้นในราคาที่สูงกว่าความเป็นจริงให้แก่บุคคลภายนอก ปัญหาข้อเสนอนี้ในร่างคำสั่งคณะมนตรียุโรปว่าด้วยการรวมฐานภาษีเงินได้นิติบุคคลร่วมกัน (CCCTB) กำหนดวิธีการป้องกันการกระทำเช่นนี้ไว้ โดยหากกลุ่มบริษัทมีพฤติกรรมเช่นนี้อย่างเห็นได้ชัด โดยเฉพาะอย่างยิ่งการโอนสินทรัพย์ไปมาระหว่างบริษัทในเครือและขายออกไปยังบุคคลที่สามไม่เกิน 2 รอบระยะเวลาบัญชี ราคาที่นำมาคำนวณรายได้ของกลุ่มจะต้องเป็นราคาาก่อนที่จะมีการโอนไปมาระหว่างกันภายในกลุ่ม จึงเท่ากับว่าจะช่วยในการแก้ไขปัญหาดังกล่าวได้ในระดับหนึ่ง แต่ก็มิได้เป็นการเพิ่มงานให้แก่เจ้าพนักงานประเมินมากมายแต่ประการใด เพราะเจ้าพนักงานประเมินมีหน้าที่ต้องพิจารณาธุรกรรมระหว่างกลุ่มบริษัทกับบุคคลภายนอกกลุ่มให้ต้องโอนกันให้เป็นไปตามราคาตลาดอยู่แล้ว

สำหรับกลุ่มประเทศที่กำหนดให้เสียภาษีแบบ Separated Return ซึ่งมีทั้งประเทศที่ยึดทฤษฎีการโอนความมั่งคั่งระหว่างกัน (Group Contribution) เช่น สวีเดน เดนมาร์กและฟินแลนด์ การช่วยเหลือกันภายในกลุ่ม (Group Relief) เช่น อังกฤษ หรือสิงคโปร์ Organschaft ของเยอรมนี หรือแม้กระทั่งประเทศที่ยึดทฤษฎี Tax Consolidation ที่กำหนดให้เลือกยื่นรายการได้ทั้งรวมรายการและแยกรายการ เช่น ฝรั่งเศส ประเทศทั้งหลายเหล่านี้ กำหนดให้การโอนสินทรัพย์ไปมาระหว่างกันจะต้องโอนด้วยราคาที่คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันพึงโอนกันโดยสุจริตในทางการค้า (Arm's Length price) กล่าวคือ ไม่ว่าจะใช้ทฤษฎีการช่วยเหลือกันภายในกลุ่มลักษณะใด หากเลือกเสียภาษีโดยการแยกยื่นรายการแล้วจะต้องตรวจสอบการโอนสินค้าหรือบริการ การให้กู้ยืมเงิน หรือการโอนสินทรัพย์ไปมาระหว่างกันให้เป็นไปตามราคาตลาดทุกธุรกรรม ซึ่งการต้องตรวจสอบธุรกรรมการโอนเช่นนี้ เนื่องจากประเทศทั้งหลายเหล่านี้มิได้ยอมรับแนวคิดในเรื่องความเป็นหน่วยทางเศรษฐกิจเดียวกันอย่างเต็มที่ เพียงแต่ยอมรับว่าบริษัทในเครือเดียวกันต่างก็มีความสัมพันธ์ทางด้านการบริหารงานและแหล่งทุนต่างก็เป็นทุนที่มีที่มาจากแหล่งทุนเดียวกัน จึงให้สิทธิบางประการกับบริษัทในเครือเดียวกันเท่านั้น มิได้ให้สิทธิเช่นเดียวกันกับหน่วยทางเศรษฐกิจเดียว

กรณีนี้ผู้เขียนมีความเห็นว่า หากกำหนดให้นิติบุคคลในเครือเดียวกันที่มีคุณสมบัติในการเข้าร่วมกลุ่มเพื่อเสียเงินแบบภาษีเพียงชุดเดียวเป็น Tax Consolidation ได้แล้ว กรมสรรพากรไม่ควรมัวอำนาจเข้าไปตรวจสอบกำหนดราคาโอนระหว่างกันภายในกลุ่มได้ เพราะโดยหลักการควรถือเสมือนว่านิติบุคคลในกลุ่มนั้นเป็นหน่วยภาษีเดียวกัน บริษัททุกมี

สถานะเสมือนเป็นส่วนงานหนึ่งของบริษัทแม่ การที่ส่วนงานของบริษัทแม่จะโอนสินค้าหรือให้บริการให้แก่บริษัทเดียวกันจึงควรเป็นอิสระของกลุ่มบริษัทที่จะใช้ราคาตลาดหรือไม่ก็ได้ เพราะในการจัดทำงบการเงินรวมบริษัทต้องตัดรายการระหว่างกันนั้นออกไป ไม่ให้ถือเป็นรายได้และค่าใช้จ่ายจึงไม่กระทบกับกำไรสุทธิรวม การกำหนดให้บริษัทจะต้องโอนกันด้วยราคาตลาดนั้น นอกจากจะไม่เป็นประโยชน์ต่อกรมสรรพากรแล้วเพราะไม่ทำให้กำไรสุทธิเปลี่ยนแปลงไปแต่อย่างใด ยังทำให้เป็นภาระทั้งผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานผู้ตรวจสอบภาษีของกรมสรรพากรที่จะต้องมีการใช้จ่ายเพิ่มเติมในการตรวจสอบธุรกรรม ซึ่งไม่เป็นไปตามหลักความประหยัด รวมถึงหลักความเป็นกลางที่รัฐจะต้องไม่เลือกปฏิบัติกับผู้เสียภาษีคนใดคนหนึ่งจนมีผลทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียแตกต่างกัน โดยเฉพาะเมื่อเปรียบเทียบกับบริษัทใหญ่ที่ขยายธุรกิจในรูปแบบของสาขากับบริษัทใหญ่อีกบริษัทที่ขยายธุรกิจด้วยการจัดตั้งบริษัทลูก จะเห็นได้ชัดว่าธุรกิจรูปแบบสาขาไม่ต้องถูกตรวจสอบราคาโอนของธุรกรรมระหว่างสาขาและสำนักงานใหญ่ แต่ถ้าเป็นบริษัทในเครือเดียวกันจะต้องถูกตรวจสอบราคาโอนซึ่งขัดต่อหลักความเป็นกลางอันเป็นหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

นอกจากนี้ กรณีการกู้ยืมเงินกันระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน ปัญหาอาจเกิดขึ้นว่า หากบริษัทผู้ให้กู้ยืมไม่คิดดอกเบี้ยสำหรับเงินกู้ยืมกับบริษัทในเครือเดียวกัน กรมสรรพากรมีอำนาจเข้าได้กำหนดอัตราดอกเบี้ยให้เป็นไปตามราคาตลาดได้หรือไม่ ปัญหานี้หากพิจารณาโดยหลักการแล้ว กรมสรรพากรไม่ควรมีอำนาจเข้าไปกำหนดอัตราดอกเบี้ยให้เป็นไปตามราคาตลาด เพราะหากถือหลักว่า บริษัทในเครือเดียวกันเป็นหน่วยทางเศรษฐกิจเดียวกันแล้วย่อมไม่มีเหตุผลที่กรมสรรพากรจะเข้าไปกำหนดราคาตลาดได้ แต่หากพิจารณาในแง่ของความเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากกัน กรณีนี้กรมสรรพากรก็ย่อมมีอำนาจเข้าไปกำหนดราคาตลาดได้ ผู้เขียนเห็นว่า ปัญหานี้ควรพิจารณาในแง่เศรษฐกิจเพราะสัดส่วนการถือหุ้นหรือการครอบงำบริษัทลูกอย่างเด็ดขาดในกรณีนิติบุคคลในเครือเดียวกันที่สามารถยื่นแบบเสียภาษีรวมกันได้นี้ต้องถือเสมือนเป็นนิติบุคคลเดียวกัน กล่าวคือ การกู้ยืมระหว่างหน่วยงานนิติบุคคลเดียวกัน กรมสรรพากรมีอำนาจเข้าไปแทรกแซงได้เท่าใด ก็ควรมีอำนาจเข้าไปแทรกแซงธุรกรรมการกู้ยืมระหว่างนิติบุคคลในเครือเดียวกันกรณีนี้เท่านั้นเช่นกับกรณีธุรกรรมระหว่างกัน

หากประเทศไทยจะนำมาตรกรในการจัดเก็บภาษีแบบรวมกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกันมาใช้ สำหรับประเด็นนี้มีกฎหมายที่เป็นอุปสรรคก็คือมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกำหนดว่า “ในกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยนั้น ตามราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงิน” และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป 113/2545 เรื่องการเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด ซึ่งระบุวิธีการในการคำนวณราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด

โดยกฎหมายมาตรานี้ควรจะแก้ไขให้ใช้บังคับเฉพาะการทำธุรกรรมนอกกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกันเท่านั้น ส่วนบริษัทในเครือเดียวกันที่เป็นไปตามข้อกำหนดของกฎหมายที่สามารถรวมกลุ่มเสียภาษีได้สมควรยกเว้นการตรวจสอบรายการโอนระหว่างกัน ไม่จำเป็นต้องกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาดแต่ประการใด เพราะรายการระหว่างกันไม่ถึงเป็นรายได้และค่าใช้จ่าย ไม่กระทบต่อกำไรสุทธิในการเสียภาษีเงินได้ จึงไม่จำเป็นต้องกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด

นอกจากนี้ ควรระบุมตรกรในการป้องกันการปั่นราคาสินทรัพย์ไว้ในกฎหมายที่ได้รับการแก้ไขด้วยโดยอาจเลือกกำหนดไว้เป็นพิเศษอีกบทมาตรานึง โดยกำหนดในเรื่องของการทำธุรกรรมระหว่างกันภายในกลุ่มที่มีวัตถุประสงค์ในการใช้ช่องว่างของกฎหมายที่ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับธุรกรรมระหว่างกัน ทำให้โอนทรัพย์สินไปมาระหว่างกันทำได้โดยง่าย จึงปั่นราคาทรัพย์สินที่โอนนั้นให้สูงขึ้นเพื่อโอนต่อไปยังบุคคลภายนอก กรณีนี้เมื่อสมาชิกในกลุ่มบริษัทมีการโอนทรัพย์สินไปมาระหว่างกัน และโอนต่อไปยังบุคคลภายนอกกลุ่มภายในสองรอบระยะเวลาบัญชีโดยไม่สุจริต จะต้องคำนวณราคาที่ได้รับทรัพย์สินนั้นมาด้วยราคาสุจริตหรือราคาตลาดก่อนที่จะมีการโอนระหว่างกันภายในกลุ่ม เสมือนหนึ่งว่าไม่เคยมีการโอนสินทรัพย์ไปมาระหว่างกันแต่อย่างใด การกำหนดมาตรานี้เพื่ออุดช่องว่างของกฎหมายดังกล่าวข้างต้น

5.3.4 การเฉลี่ยรายได้และรายจ่าย

การดำเนินธุรกิจของนิติบุคคลในเครือเดียวกัน ในหลายกรณีมีรายจ่ายที่มีลักษณะที่ควรเป็นรายจ่ายร่วมกันภายในกลุ่ม เช่น รายจ่ายที่เกิดจากการประชุมผู้บริหารใน

ประเด็นที่เกี่ยวกับการกำหนดนโยบายการดำเนินงานของบริษัทหลายๆ บริษัท ง่าย ๆ เหล่านี้ สมควรได้รับการเฉลี่ยให้เหมาะสมกัน ซึ่งกรณีนี้หากเป็นกรณีที่บริษัทถูกเสียหายแยกจากบริษัทแม่รายจ่ายเช่นนี้ไม่อาจเฉลี่ยมาให้บริษัทลูกได้โดยตรงเพราะเป็นรายจ่ายที่ไม่อาจพิสูจน์ได้ว่าเป็นรายจ่ายของบริษัทลูก เพราะไม่ใช่เป็นการประชุมของกรรมการบริษัทในบริษัทลูกแต่อย่างใด แต่กรณีเสียหายนิติบุคคลแบบรวมกลุ่มรายจ่ายเช่นนี้อาจนำมาเฉลี่ยกันได้ ทั้งนี้รายจ่ายเช่นนี้แต่ละประเทศยังมีความเห็นไม่ตรงกัน จะต้องวิเคราะห์ถึงความเหมาะสมต่อไป

5.3.5 การเฉลี่ยผลกำไรและผลขาดทุน

กฎหมายภาษีอากรของไทยกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลสามารถนำผลขาดทุนสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีปีก่อน ๆ มาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบันได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (12) ซึ่งการให้สิทธิประโยชน์เช่นนี้ก็ควรนำมาปรับใช้กับกรณีการรวมกลุ่มเพื่อเสียหายเงินได้นิติบุคคลของนิติบุคคลในเครือเดียวกันนี้ด้วย เพื่อก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่กลุ่มบริษัทที่ต้องประสบผลขาดทุนตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร

อย่างไรก็ดี ตามหลักการรวมกลุ่มนิติบุคคลเพื่อเสียหายแต่ละประเทศมักจะให้มีการโอนขาดทุน หรือกำไรระหว่างกันในกลุ่มได้ เพื่อเป็นบรรเทาความเสียหายจากการขาดทุน แต่ประเด็นที่จะต้องพิจารณาเป็นพิเศษคือการใช้ผลขาดทุนสะสมก่อนการเข้าร่วมกิจการซึ่งหลายประเทศที่ใช้มาตรการ Tax Consolidation มักจะกำหนดให้บริษัทลูกสามารถนำผลขาดทุนสะสมก่อนการรวมกลุ่มเสียหายมาใช้ในกลุ่มหลังจากรวมแล้วได้ ซึ่งมีความขัดแย้งกับข้อกำหนดในประมวลรัษฎากรเรื่องการควบรวมกิจการที่ห้ามมิให้ใช้ผลขาดทุนสะสมที่เกิดขึ้นมาใช้ในการควบรวมกิจการแต่ประการใด

ประเด็นนี้ ผู้เขียนเห็นว่า โดยหลักการที่เหมาะสมและสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของการให้กลุ่มบริษัทในเครือเดียวกันรวมกลุ่มเพื่อเสียหายได้ ก็สมควรให้บริษัทลูกสามารถใช้ผลขาดทุนสะสมก่อนการเข้าร่วมกิจการได้เช่นกัน โดยการจำกัดจำนวนการใช้ผลขาดทุนสะสมของแต่ละบริษัทให้ไม่เกินจำนวนของกำไรของแต่ละบริษัทที่เกิดขึ้นในการรวมกิจการเช่นเดียวกับสหรัฐอเมริกา แต่ปัญหาก็คือ ต้องแก้ไขกฎหมายเรื่องการโอนกิจการระหว่างกันให้สามารถใช้ผลขาดทุนสะสมในการควบรวมกิจการได้ด้วยจึงจะไม่เป็นการเลือกปฏิบัติ แต่

หากกำหนดให้สามารถใช้ผลขาดทุนสะสมดังกล่าวได้ก็จะต้องไม่ให้บริษัทถูกเลือกเข้าร่วมหรือไม่เข้าร่วมแบบ Cherry Picking ตามที่วิเคราะห์ไว้แล้วข้างต้น และสมควรกำหนดระยะเวลาในการรวมกลุ่มกิจการไว้ไม่น้อยกว่า 5 ปีด้วยเพื่อให้สอดคล้องกับการให้ Loss Carry Forward ที่กฎหมายให้หักขาดทุนสะสมย้อนหลังได้ไม่เกิน 5 ปี

อย่างไรก็ดี หากประเทศไทยไม่ประสงค์จะแก้ไขกฎหมายในประเด็นเรื่องการควบรวมกิจการดังกล่าวแล้ว ในการใช้ผลขาดทุนสะสมก่อนการเข้าร่วมกิจการในมาตรการรวมกลุ่มเพื่อเสียภาษีก็ไม่ควรกำหนดให้ใช้ได้เช่นกัน เพราะจะเป็นการเลือกปฏิบัติอันก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่กรณีการควบรวมกิจการดังกล่าว

5.3.6 การหักค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินเมื่อโอนให้แก่กัน

เมื่อมีการโอนทรัพย์สินให้แก่กันภายในกลุ่ม ทรัพย์สินเดิมซึ่งเคยเป็นของนิติบุคคลหนึ่งในเครือเดียวกันเคยหักค่าเสื่อมราคาไว้ด้วยวิธีการใดตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปแล้วเมื่อโอนไปเป็นของนิติบุคคลหนึ่งในเครือเดียวกันก็สมควรต้องหักค่าเสื่อมราคาต่อจากนิติบุคคลเดิม ด้วยวิธีการทางบัญชีเดียวกัน มิเช่นนั้นแล้วอาจมีการใช้ประโยชน์จากวิธีการทางบัญชีเพื่อเลี่ยงภาษีอากร หรือเพื่อประโยชน์ทางธุรกิจทางหนึ่งทางใดได้

5.3.7 การบรรเทาความซ้ำซ้อนของภาษีเงินปันผล

ประมวลรัษฎากรของไทย มีการบรรเทาภาระภาษีเงินปันผลให้แก่บริษัทในเครือเดียวกันอยู่แล้วโดยได้รับยกเว้นภาษีเงินปันผลนั้น อย่างไรก็ตาม นิติบุคคลอื่นที่มีใช้บริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดที่จดทะเบียนตามกฎหมายของประเทศไทยไม่ได้รับการบรรเทาภาระภาษีเงินปันผลที่เกิดความซ้ำซ้อน ดังนั้น ในกรณีการรวมกลุ่มเสียภาษีจึงควรยกเว้นภาษีเงินปันผลให้แก่นิติบุคคลในเครือเดียวกันโดยเท่าเทียมกันด้วย มิเช่นนั้นแล้วอาจเกิดความไม่เป็นธรรมภายในกลุ่ม

ในกรณีนี้หากประเทศไทยกำหนดเรื่องการรวมกลุ่มเพื่อเสียภาษี โดยกำหนดสัดส่วนการถือหุ้นไว้ที่ร้อยละ 100 การยกเว้นภาษีเงินปันผลระหว่างบริษัทก็จะมีปัญหา

เพราะเงินปันผลเป็นของบริษัทแม่เพียงบริษัทเดียว แต่หากบัญชีไว้ต่ำกว่านี้ก็ต้องมีวิธีการคำนวณ อาจมีการแก้ไขกฎหมายต่อไป

5.3.8 ความรับผิดชอบของกลุ่มนิติบุคคล

เนื่องจากนิติบุคคลภายในกลุ่มนั้น มีสิทธิหน้าที่ตามกฎหมายโดยอิสระแยกจากกัน และการรวมกลุ่มเพื่อเสียภาษีเช่นนี้ไม่ทำให้เกิดนิติบุคคลขึ้นใหม่แต่ประการใด ดังนั้น ความรับผิดชอบในเรื่องภาษีอากรจึงควรตกเป็นของนิติบุคคลภายในกลุ่มอย่างเป็นลูกหนี้ร่วมซึ่งเป็นหลักการที่ปรากฏอยู่ในกฎหมายภาษีอากรของนานาประเทศที่มีกฎหมายให้สิทธินิติบุคคลในเครือเดียวกันเลือกเสียภาษีแบบรวมกลุ่มได้นั่นเอง

5.4 การนำหลักการแบ่งสรรปันส่วนเงินได้มาปรับใช้

มาตรการในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในต่างประเทศแบบรวมกลุ่มเพื่อเสียภาษีของบริษัทในเครือเดียวกัน มักใช้กับนิติบุคคลที่เสียภาษีในอัตราเดียวกันและมีรอบระยะเวลาบัญชีรวมถึงวิธีการทางบัญชีเดียวกัน (Accounting Method) ซึ่งจะไม่มีปัญหาในเรื่องของการคำนวณภาษีที่แตกต่างกัน และโดยหลักการแล้วนิติบุคคลที่เป็นหน่วยภาษีเดียวกันก็สมควรที่จะเสียภาษีในอัตราเดียวกันด้วยตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

ผู้เขียนเห็นว่า หากเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ สำหรับมาตรการนี้ควรกำหนดให้เฉพาะนิติบุคคลในเครือเดียวกันที่มีอัตราภาษีเดียวกันเท่านั้นที่จะรวมกลุ่มเสียภาษีตามมาตรการนี้ได้ แต่หากไม่อาจเป็นไปได้ เช่น กลุ่มบริษัทในเครือเดียวกันมีความหลากหลายด้านอัตราภาษี จนทำให้เหลือนิติบุคคลที่มีคุณสมบัติอยู่เพียงไม่กี่บริษัท และเป็นเช่นนี้โดยทั่วไปแล้ว ผู้เขียนขอเสนอทางเลือก 2 ทางคือ

1) กำหนดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลให้เสียภาษีอัตราคงที่เท่ากัน

วิธีการนี้เป็นวิธีการที่เหมาะสมที่สุดเพราะสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีที่ไม่ควรเลือกปฏิบัติกับหน่วยภาษีเดียวกันให้แตกต่างกัน เพราะสำหรับประเทศไทยแล้วแนวคิดในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลใช้ระบบ Imputation System ซึ่งจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลเสมือนเป็นภาษีหัก ณ ที่จ่ายของบุคคลธรรมดาผู้ถือหุ้น ที่ผู้ถือหุ้นจะต้องนำเงินได้ประเภท

เงินปันผลไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่นของตนแล้วหักเงินได้ที่ได้เคยเสียภาษีในระดับบริษัทไปแล้วเป็นเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ นั่นเอง หากไม่มีบทบัญญัติมาตรา 48(3) ที่กำหนดให้บุคคลธรรมดาเลือกเสียภาษีเงินได้ในเงินปันผลหรือมีการยกเว้นเงินปันผลได้แล้ว การกำหนดให้นิติบุคคลต้องเสียภาษีที่อัตราต่างกันก็ไม่มีประโยชน์ต่อผู้เสียภาษีแต่ประการใด ดังนั้น หนทางที่ดีที่สุดก็คือควรมีการแก้ไขกลุ่มของกฎหมายเกี่ยวกับอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลให้มีความเหมาะสมเป็นอัตราเดียวกัน เพื่อไม่ให้เกิดการเลือกปฏิบัติและสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

หากสามารถแก้ไขเรื่องอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลดังกล่าวได้ก็จะทำให้เกิดความเป็นธรรมและมาตรการในการจัดเก็บภาษีแบบรวมกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกันสามารถใช้ในทางปฏิบัติมากขึ้น

2) กำหนดให้นิติบุคคลที่รวมกลุ่มเสียภาษีจัดสรรปันส่วนเงินได้

หากไม่สามารถแก้ไขปัญหาเรื่องอัตราภาษีได้ตามข้อ 1) ผู้เขียนเห็นว่าควรนำหลักการในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแบบรวมกลุ่มบริษัทในเครือของสหภาพยุโรปมาใช้ในเรื่องของสูตรการแบ่งสรรปันส่วน (Apportionment Formula) ตามที่ได้นำเสนอไว้ในบทที่ 3 ซึ่งเป็นสูตรที่ใช้สำหรับแบ่งสรรปันส่วนเงินได้หลังจากที่ได้คำนวณฐานภาษีด้วยวิธีการรวมกลุ่มแบบ Tax Consolidation แล้วเหลือเงินได้สุทธิเท่าใด ก็นำไปแบ่งสรรปันส่วนให้กับบริษัทในกลุ่มด้วยจำนวนที่เป็นธรรมแล้วให้บริษัทในกลุ่มนำไปเสียภาษีตามอัตราที่แต่ละประเทศกำหนดก็จะทำให้ไม่เกิดปัญหาเรื่องอัตราภาษีนั่นเอง

เมื่อนำมาใช้กับประเทศไทยก็จะใช้วิธีการให้บริษัทแม่คำนวณเงินได้ตามมาตรฐานการบัญชีเรื่องงบการเงินรวมจนได้เงินได้สุทธิที่จะต้องใช้ในการเสียภาษีจากนั้นจึงนำเงินได้ดังกล่าวมาแบ่งสรรปันส่วนตามสูตร Apportionment Formula ซึ่งนำสัดส่วนของสินทรัพย์ รายได้ เงินเดือนพนักงาน และจำนวนพนักงานของแต่ละบริษัทมาเปรียบเทียบกับสินทรัพย์ รายได้ เงินเดือนพนักงาน และจำนวนพนักงานของกลุ่มแล้วแบ่งสรรเงินได้ให้ตามความเป็นธรรมนั่นเอง สูตรที่ใช้เบื้องต้นได้แก่

$$\text{ส่วนแบ่งของ } A = \left(\frac{1}{3} \frac{\text{รายได้}^A}{\text{รายได้}^{\text{กลุ่ม}}} + \frac{1}{3} \left(\frac{1}{2} \frac{\text{เงินเดือนพนักงาน}^A}{\text{เงินเดือนพนักงาน}^{\text{กลุ่ม}}} + \frac{1}{2} \frac{\text{จำนวนพนักงาน}^A}{\text{จำนวนพนักงาน}^{\text{กลุ่ม}}} \right) + \frac{1}{3} \frac{\text{สินทรัพย์}^A}{\text{สินทรัพย์}^{\text{กลุ่ม}}} \right)$$

5.5 การป้องกันการเลียงภาษีในการใช้มาตรการรวมกลุ่มเสียภาษี

มาตรการเสียภาษีแบบรวมกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกันนี้ อาจมีผู้เข้าใจว่า การรวมกลุ่มเพื่อเสียภาษีเป็นการหมกเม็ดของกลุ่มกิจการ และทำให้เกิดช่องว่างของกฎหมายในการเลียงภาษีได้มากกว่าการเสียภาษีแบบแยกบริษัท โดยเฉพาะอย่างยิ่ง การกำหนดให้ลดการตรวจสอบธุรกรรมระหว่างกันภายในกลุ่มบริษัทให้น้อยลงไป แต่ในทางบัญชีแล้ว นักบัญชีกลับมีความเห็นในทางตรงกันข้ามว่าการจัดทำงบการเงินรวมไม่น่าเป็นห่วงในเรื่องการทำธุรกรรมระหว่างกันเท่าใดนัก เพราะการจัดทำงบการเงินรวมจะเป็นการปิดโอกาสบริษัทใหญ่ในการยกย้ายถ่ายเททรัพย์สินไปไว้ในบริษัทย่อยเพื่อแอบซ่อนฐานะทางการเงินที่แท้จริงของบริษัทใหญ่หรือบางครั้งบริษัทใหญ่ก็ใช้บริษัทย่อยเป็นแหล่งปิดบังข้อมูลสำคัญบางอย่างของบริษัทใหญ่ที่ไม่ต้องการเปิดเผยต่อผู้ใช้งบการเงิน

ทั้งนี้ เนื่องจากการจัดทำงบการเงินรวมจะต้องมีการจับคู่ (matching) รายการระหว่างกันออกมาเพื่อตัดรายการเหล่านั้นออกไป หากรายการใดซ้ำซ้อนก็จะถูกขจัดออกไปด้วย ทำให้บริษัทใหญ่ไม่อาจปิดบังฐานะทางการเงินของตนเองได้อีกต่อไปด้วยหลักการบัญชีเรื่องงบการเงินรวม ซึ่งหากผู้ทำบัญชียึดหลักการตามมาตรฐานการบัญชีดังกล่าวแล้ว ผู้เขียนเห็นว่าการจัดทำงบการเงินรวมจะมีส่วนช่วยผู้ตรวจสอบภาษีหรือเจ้าพนักงานประเมินในการตรวจสอบธุรกรรมของบริษัทได้มากกว่าการแยกเสียภาษีแต่ละบริษัทเสียอีก

อย่างไรก็ดี แม้การจัดทำงบการเงินรวมจะมีข้อดีในเรื่องการตรวจสอบบริษัทใหญ่ตั้งข้างต้น แต่กฎหมายภาษีก็ยังมีช่องว่างของกฎหมายอยู่ดี ซึ่งตามประมวลรัษฎากรของไทยยังไม่มีมาตรการป้องกันการเลียงภาษีอากรอย่างเป็นทางการแต่ประการใด ดังนั้น การจะกำหนดให้นิติบุคคลในเครือเดียวกันมีความอิสระมากขึ้นในการเสียภาษี ก็ยังทำให้

กรมสรรพากรต้องป้องกันการเลี่ยงภาษีเพิ่มขึ้นเป็นเงาตามตัว มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีจึงจำเป็นต้องบัญญัติไปพร้อมกันเพื่อความเป็นระบบและควมมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

ในต่างประเทศได้กำหนดมาตรการในการป้องกันการเลี่ยงภาษีไว้มากมายทั้งที่เป็นมาตรการทั่วไปและมาตรการเฉพาะซึ่งประเทศไทยสมควรกำหนดมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรเหล่านี้ไว้ด้วย ผู้เขียนจึงขอเสนอมาตรการในการป้องกันการเลี่ยงภาษีซึ่งใช้ทั้งการเลี่ยงภาษีกรณีทั่วไปและการเลี่ยงภาษีกรณีใช้กลุ่มบริษัทในเครือเดียวกัน

1) กฎเกณฑ์ทั่วไปในการป้องกันการเลี่ยงภาษี (General Anti-Avoidance Rule: GAAR)

ประมวลรัษฎากรของประเทศไทยยังไม่มีมาตรการทางปกครองในการป้องกันการเลี่ยงภาษีอันเป็นการใช้ทั่วไปอย่างชัดแจ้ง เพียงแต่กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจในการประเมินเงินได้หรือภาษีที่ได้ยื่นรายการมาแล้วเจ้าพนักงานประเมินเห็นว่ารายการไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ หรืออำนาจในการประเมินภาษีกรณีผู้เสียภาษีไม่ยื่นรายการเสียภาษีอากรตามเท่านั้น แต่เจ้าพนักงานประเมินขาดอำนาจในการยกเลิกเพิกถอนธุรกรรมบางธุรกรรมของผู้เสียภาษีที่มีลักษณะเป็นการใช้ช่องว่างของกฎหมายภาษีเพื่อเลี่ยงภาษีแต่อย่างใด

แม้จะมีผู้ให้ความเห็นเกี่ยวกับบทบัญญัติมาตรา 37 ซึ่งกำหนดว่า

“ผู้ใด

(1) โดยรู้อยู่แล้วหรือโดยจงใจแจ้งข้อความเท็จ หรือให้ถ้อยคำเท็จ หรือ ตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดง เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรตามลักษณะนี้ หรือ

(2) โดยความเท็จ โดยข้อโก่งหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน หลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรตามลักษณะนี้ ต้องระวางโทษจำคุก ตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท”

เป็นบทบัญญัติที่สามารถใช้ได้กรณีเกิดการเลี้ยงภาษีอยู่แล้ว เพราะกฎหมายระบุชัดเจนว่าผู้ใดกระทำการใดๆ อันเป็นเท็จเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากรต้องมีโทษอาญาตามกฎหมาย แต่ผู้เขียนเห็นต่างไปว่า มาตรา 37 ดังกล่าวเป็นกฎหมายที่มีโทษทางอาญา ซึ่งโดยหลักการปรับใช้กฎหมายที่มีโทษทางอาญาจะต้องใช้อย่างระมัดระวัง เพราะการจะลงโทษผู้ใดในทางอาญาจะต้องได้ความว่าผู้กระทำนั้นได้กระทำความผิดอย่างไม่ต้องสงสัย จึงจะสามารถลงโทษผู้นั้นได้ หากยังเป็นที่ยังสงสัยอยู่ว่าการกระทำเช่นนั้นผิดกฎหมายหรือไม่ กฎหมายก็สันนิษฐานไว้ก่อนว่าผู้นั้นยังคงเป็นผู้บริสุทธิ์ไม่อาจลงโทษใดๆ ได้

ซึ่งกรณีการเลี้ยงภาษีอากรในหลายกรณีมิได้มีกฎหมายบัญญัติห้ามไว้อย่างชัดเจน แต่เป็นการใช้ช่องว่างที่กฎหมายบัญญัติไปไม่ถึงในการเลี้ยงภาษีอากร กรณีเช่นนี้จึงไม่อาจลงโทษทางอาญาแก่ผู้เลี้ยงภาษีอากรได้

แนวความคิดในการกำหนดกฎเกณฑ์ทั่วไปในการป้องกันการเลี้ยงภาษีในต่างประเทศนั้น ไม่ประสงค์จะนำมาใช้เพื่อลงโทษทางอาญาแก่ผู้เสียภาษีแต่อย่างใด เพราะเห็นว่าการลงโทษทางอาญากับธุรกรรมที่ไม่ถึงขั้นผิดกฎหมายย่อมไม่อาจกระทำได้ ดังนั้น จึงสมควรใช้มาตรการทางปกครอง โดยกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินธุรกรรมใดที่เห็นว่าเป็นธุรกรรมที่กระทำขึ้นมาเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะแต่การทำให้เสียภาษีน้อยลงหรือการได้ภาษีคืนหรือเพื่อเลี้ยงภาษีเท่านั้น โดยไม่ใช่การกระทำในเชิงธุรกิจทั่วไป ธุรกรรมนั้นไม่อาจใช้เป็นธุรกรรมที่ใช้ในการคำนวณภาษีได้ โดยถือเสมือนหนึ่งว่าไม่เคยทำธุรกรรมนั้นมาก่อนเลย

ดังนั้น บทลงโทษทางกฎหมายของกฎเกณฑ์ทั่วไปในการป้องกันการเลี้ยงภาษีอากร จึงมิได้ลงโทษผู้เสียภาษี แต่เป็นการคำนวณภาษีให้เป็นไปตามความสุจริตและไม่เอาเปรียบรัฐและผู้เสียภาษีคนอื่นด้วยการใช้ช่องว่างของกฎหมายเท่านั้น

อย่างไรก็ดี ข้อที่ยากที่สุดของมาตรการนี้ก็คือ การวิเคราะห์ว่าธุรกรรมใดเป็นธุรกรรมที่มุ่งเพื่อการทำให้เสียภาษีน้อยลง หรือการทำให้ไม่ต้องเสียภาษี หรือให้ได้รับเงินภาษีคืนแต่เพียงอย่างเดียว ซึ่งจำเป็นต้องสร้างเกณฑ์ในการตรวจสอบธุรกรรมขึ้นมาก่อนการบังคับใช้มิเช่นนั้นจะเกิดความยุ่งยากในการปรับใช้และอาจเกิดความบิดเบือนในการตีความโดยผู้ใช้กฎหมายในอนาคตได้

ผู้เขียนขอเสนอข้อความเพื่อใช้ในการบัญญัติกฎหมายป้องกันการเลี่ยงภาษีตาม
ประมวลรัษฎากรดังนี้

การทำธุรกรรมหรือชุดของการทำธุรกรรมทั้งหลายที่ได้กระทำ
ขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เฉพาะแต่การเลี่ยงภาษีรวมถึงการทำให้ได้เงิน
ภาษีคืน ธุรกรรมเหล่านั้นไม่อาจนำไปใช้ในคำนวนฐานภาษีตามประมวล
รัษฎากรได้

บทบัญญัตินี้ไม่ใช้บังคับกับกิจกรรมเชิงพาณิชย์โดยแท้
(*Genuine commercial activities*) ที่ผู้เสียภาษีอาจเลือกกระทำได้
ระหว่างธุรกรรมที่เป็นไปได้สองธุรกรรมหรือมากกว่านั้นซึ่งมีผลในเชิง
พาณิชย์เหมือนกัน แต่ผลของการเสียภาษีอาจแตกต่างกัน

ศาลยุติธรรมแห่งยุโรปได้วินิจฉัยเกณฑ์ในการพิจารณาธุรกรรมเหล่านี้ไว้เป็น
แนวทางเบื้องต้นแล้วในแนวความคิดเรื่อง wholly artificial arrangements ซึ่งจะต้องพิจารณา
เนื้อหาของธุรกรรมมากกว่ารูปแบบ (substance over form) และเนื้อหาดังกล่าวนี้จะต้องเป็น
เนื้อหาที่มีการปฏิบัติกันในเชิงเศรษฐกิจ (economic substance) ด้วย ดังนั้น ข้อที่สำคัญที่สุดก็คือ
ผู้ตีความจะต้องมีความเข้าใจว่าการทำธุรกรรมในเชิงพาณิชย์โดยแท้ที่เป็นทางเลือกให้ผู้บริหาร
ของบริษัทนั้นๆ สามารถเลือกกระทำได้แต่มีผลทำให้เสียภาษีน้อยกว่าอีกธุรกรรมในเชิงพาณิชย์
โดยแท้อีกธุรกรรมหนึ่งนั้นเป็นอย่างไร ผู้ตีความจึงจะตีความธุรกรรมที่ขัดต่อ GAAR ได้อย่างเป็น
ธรรมต่อบริษัทผู้เสียภาษี

หากธุรกรรมใดที่ขัดต่อหลัก GAAR แล้วผลก็คือธุรกรรมนั้นจะใช้บังคับไม่ได้
เสมือนหนึ่งไม่เคยทำธุรกรรมนั้นเลย ทำให้เงินได้หรือค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกิดขึ้นไม่อาจนำมาใช้เพื่อ
ประโยชน์ทางภาษีอากรได้

สำหรับมาตรการนี้ สามารถนำไปใช้ในการป้องกันการเลี่ยงภาษีทั่วไปซึ่งอาจใช้ได้
ทั้งกรณีการยื่นรายการเสียภาษีแบบรวมกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกันและการเสียภาษีแบบแยก
บริษัท รวมถึงการเสียภาษีอื่นๆ ตามประมวลรัษฎากรด้วย

2) กฎเกณฑ์เฉพาะในการป้องกันการเลี่ยงภาษี (Specific Anti-Avoidance Rule: SAAR)

2.1) ไม่อนุญาตให้หักรายจ่ายดอกเบี้ยที่ได้จ่ายให้บริษัทในเครือเดียวกัน นอกประเทศไทยหรือนอกกลุ่ม

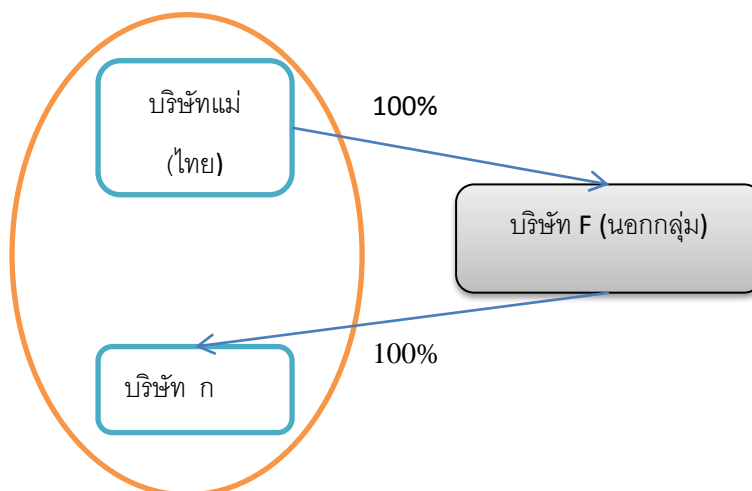
กรณีนี้เป็นผลมาจากเรื่องมาตรการป้องกันการลงทุนด้วยหนี้ (Thin Capitalization) ซึ่งเป็นวิธีการในการเลี่ยงภาษีอากรประเภทหนึ่ง ด้วยวิธีการลงทุนเปิดบริษัทลูกดำเนินกิจการในเชิงธุรกิจ แต่ในการลงทุนของบริษัทแม่แทนที่จะใช้เงินสดหรือทรัพย์สินในการลงทุนในรูปของหุ้นกลับใช้วิธีการลงทุนด้วยการให้บริษัทลูกกู้ยืมบริษัทแม่หรือผู้ถือหุ้น แล้วบริษัทลูกส่งเงินกลับคืนให้บริษัทแม่ในรูปของดอกเบี้ยแทนที่จะเป็นเงินปันผล เพราะเงินปันผลนั้นจะต้องเกิดจากการที่บริษัทลูกมีกำไรเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลก่อนแล้วจึงจ่ายเงินปันผลให้แก่บริษัทแม่ และในการจ่ายเงินปันผลบริษัทแม่ก็อาจเสียภาษีหัก ณ ที่จ่ายจากเงินปันผลอีกจำนวนหนึ่งซึ่งเมื่อรวมกับภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้วถือว่าค่อนข้างสูง เมื่อเปรียบเทียบกับกรณีที่บริษัทแม่ให้บริษัทลูกกู้ยืมเงินไปลงทุนแล้วส่งกลับคืนในรูปของดอกเบี้ย เพราะดอกเบี้ยนั้นสามารถนำไปหักเป็นรายจ่ายของบริษัทลูกได้และส่งผลทำให้กำไรสุทธิของบริษัทลูกน้อยลง ภาษีเงินได้นิติบุคคลก็จะเสียน้อยลงไปด้วยเช่นกัน

ดังนั้นมาตรการป้องกันการลงทุนด้วยหนี้ จึงต้องห้ามมิให้บริษัทลูกหักดอกเบี้ยที่เกินสมควรเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของบริษัทภายใต้ข้อกำหนดและเงื่อนไขที่กฎหมายแต่ละประเทศกำหนด รูปแบบของการใช้บริษัทในเครือเดียวกันเพื่อกู้ยืมกันดังกล่าวข้างต้นนั้น มักเกิดขึ้นเฉพาะกรณีการกู้ยืมระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน

2.2) มาตรการสำหรับการหักรายจ่าย 2 ครั้ง หรือ Sandwich Case

สำหรับการเสียภาษีแบบกลุ่มในบางกรณี บริษัทภายในกลุ่มบางบริษัทเกิดการขาดทุนจากการดำเนินงานขึ้น โดยหลักการรวมกลุ่ม Tax Consolidation ก็คือบริษัทขาดทุนสามารถนำขาดทุนของตนเองไปหักกลับกับบริษัทที่มีผลกำไรภายในกลุ่มทำให้บริษัทมีกำไรเพื่อเสียภาษีลดลงได้ แต่อย่างไรก็ดี หากกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกันมีบริษัทที่อยู่นอกประเทศไทยอยู่

ด้วยแล้ว กฎหมายภายในของประเทศนั้นๆ อาจกำหนดให้หักขาดทุนของบริษัทในไทยเป็นหนี้สูญ (bad debt) เป็นดังนี้



จากตัวอย่าง สมมติว่าบริษัท ก ประสบภาวะขาดทุนจากการดำเนินงาน (operating loss) บริษัทแม่ย่อมสามารถใช้ประโยชน์จากการขาดทุนของบริษัท ก ได้โดยการนำขาดทุนไปหักออกจากกำไรของบริษัทแม่ และสมมติว่าบริษัท ก กู้ยืมเงินจากบริษัท F มาใช้ลงทุนในการดำเนินงานด้วยจึงทำให้บริษัท ก ไม่สามารถจ่ายดอกเบี้ยและเงินต้นให้แก่บริษัท F นอกกลุ่มได้ ทั้งนี้ บริษัท F สามารถนำหนี้ของบริษัท ก มาหักเป็นรายจ่ายในลักษณะหนี้สูญ (Bad debt) ในการคำนวณกำไรสุทธิของบริษัท F ก็จะทำให้กำไรของบริษัท F ลดลงไปจากการนำหนี้สูญในบริษัท ก มาหักออกเป็นรายจ่าย

นอกจากนี้ บริษัทแม่ยังสามารถนำขาดทุนของบริษัท ก. ไปหักออกจากผลกำไรของกลุ่มได้อีก ย่อมหมายความว่าบริษัทแม่ใช้หนี้จำนวนเดียวกันนี้หักเป็นรายจ่ายได้ 2 ครั้ง ครั้งแรกคือ หักเป็นรายจ่ายโดยตรงจากบริษัท ก โดยนำขาดทุนมาหักออก ครั้งที่สองหักโดยอ้อมจากบริษัท F ซึ่งนักกฎหมายภาษีเรียกว่า Sandwich Case หรือ “double dip” คือ รายจ่ายก้อนเดียวหักเป็นรายจ่ายได้ถึงสองครั้งในการคำนวณภาษีของบริษัทเดียวกันนั่นเอง ซึ่งถือว่าไม่เป็นธรรมและเป็นช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรที่ไม่ควรเกิดขึ้น

ยิ่งกว่านั้น หากบริษัท F เกิดภาวะขาดทุนจากมูลค่าหุ้น (capital loss) อันเนื่องมาจากการขาดทุนการดำเนินงานของบริษัทลูก คือบริษัท ก หากบริษัทแม่ขายหุ้นของบริษัท F ก็ย่อมหมายความว่า การขายหุ้นของบริษัท F ของบริษัทแม่ไม่ก่อให้เกิดเงินได้ เพราะราคาหุ้นต่ำกว่าราคาที่ลงทุนไว้ ก็ย่อมเป็นการใช้ประโยชน์จากการขาดทุนของบริษัท ก อีกครั้งหนึ่งด้วยเช่นกัน แม้ในความเป็นจริงบริษัท F อาจมาขาดทุนจากการประกอบกิจการก็ตาม

จากตัวอย่างข้างต้นทำให้เกิดการใช้ผลขาดทุนในการหักเป็นรายจ่ายได้มากกว่าหนึ่งครั้ง ดังนั้น จึงควรกำหนดการป้องกันการการใช้หนี้สูญในลักษณะนี้ไว้ด้วย

2.3) กฎเกณฑ์เพื่อเลี่ยงการปันราคาสินทรัพย์หรือราคาหุ้น

ในบางกรณี กลุ่มบริษัทอาจใช้ประโยชน์จากการโอนสินทรัพย์ไปมาระหว่างกันภายในกลุ่มที่กฎหมายให้สิทธิในการโอนโดยไม่ถือว่าเป็นเงินได้จึงไม่ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษี แต่การโอนนั้นมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการปันราคาสินทรัพย์โดยเฉพาะราคาหุ้น เพื่อขายต่อไปยังบริษัทอื่นนอกกลุ่ม คณะทำงานฯ เห็นว่าควรมีมาตรการในการป้องกันการกระทำเช่นว่านี้ โดยเมื่อมีการโอนสินทรัพย์ไปมาระหว่างกันและโอนต่อไปยังบุคคลภายนอกกลุ่มในปีภาษีเดียวกันหรือปีภาษีก่อน ให้ถือเสมือนว่าสินทรัพย์นั้นยังคงอยู่กับสมาชิกในกลุ่มก่อนที่จะมีการโอนภายในกลุ่มนั่นเอง

บทที่ 6

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

6.1 บทสรุป

จากการศึกษาเปรียบเทียบมาตรการในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในต่างประเทศพบว่า มาตรการทั้งหลายเกิดจากแนวความคิดทางภาษีอากรที่แตกต่างกันตามระบบกฎหมายภาษีอากรได้แก่

1. มาตรการในการตกลงร่วมในผลกำไรและขาดทุนแบบ Organschaft แนวความคิดนี้เกิดขึ้นโดยคำพิพากษาของศาลปกครองแห่งเยอรมนีได้พิพากษาในคดีที่บริษัททั้งหลายที่ได้รับการควบคุมโดยบริษัทแม่ร่วมกันถือว่าเป็นองค์กรภายในหรือเป็นอวัยวะของบริษัทแม่ และจะต้องได้รับการปฏิบัติเสมือนหนึ่งว่าบริษัทลูกเป็นแขนและขาของบริษัทแม่ ตั้งแต่ปี ค.ศ. 1902 ซึ่งกำหนดให้สามารถโอนผลกำไรและผลขาดทุนไปยังบริษัทแม่เพื่อคำนวณกำไรสุทธิของบริษัทแม่ในการเสียภาษี
2. มาตรการในการโอนความมั่งคั่งภายในกลุ่ม (Group Contribution) แนวความคิดนี้เป็นแนวความคิดของกฎหมายภาษีอากรที่ปรากฏชัดในแถบประเทศสแกนดิเนเวีย เช่น นอร์เวย์ สวีเดน ฟินแลนด์ เป็นต้น โดยเห็นว่า บุคคลที่มีความเกี่ยวข้องกันไม่ว่าเกี่ยวข้องโดยกฎหมายหรือทางสายเลือด โดยธรรมชาติแล้วบุคคลเหล่านั้นมักจะให้ความช่วยเหลือเกื้อกูลกัน ดังนั้น กฎหมายทั้งหลายที่เกี่ยวข้องกับกลุ่มบุคคลจะต้องยอมรับการช่วยเหลือเกื้อกูลกันของกลุ่มบุคคลที่เกี่ยวข้องกันทั้งหมดให้สอดคล้องกับธรรมชาติของมนุษย์ แนวความคิดนี้ทำให้กฎหมายภาษีอากรอนุญาตให้ทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลสามารถช่วยเหลือกันภายในกลุ่มได้ วิธีการในการช่วยเหลือกันภายในกลุ่ม ก็คือ การโอนผลกำไรไปยังบริษัทในเครือเดียวกันเพื่อเฉลี่ยกำไรให้เท่ากันทุกบริษัทจะได้เสียภาษีในจำนวนเท่าๆ กัน จะเห็นได้ว่า จะเกิดความมั่งคั่งร่วมกันทั้งกลุ่ม

3. มาตรการในการช่วยเหลือบริษัทที่ขาดทุน (Group Relief) แนวความคิด Group Relief มีที่มาจากประเทศสหราชอาณาจักรอังกฤษ ซึ่งเป็นแนวความคิดที่ตรงกันข้ามกับ Group Contribution โดยกำหนดให้สมาชิกภายในกลุ่มสามารถโอนขาดทุนจากสมาชิกหนึ่งไปอีกสมาชิกหนึ่งได้ ในขณะที่ Group Contribution เป็นการโอนเฉพาะกำไรเท่านั้น แนวความคิดในการช่วยเหลือกันภายในกลุ่มของสหราชอาณาจักรมิได้ปรากฏแต่เพียงการช่วยชดเชยกันภายในกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกันแต่อย่างใด แต่ยังคงปรากฏอยู่ในกฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่กำหนดให้สามีและภริยาสามารถช่วยเหลือกันด้วยวิธีการนำค่าใช้จ่ายหรือค่าลดหย่อนที่ใช้หักลดหย่อนหมดโอนไปให้แก่สามีหรือภริยาได้ ซึ่งแนวความคิดนี้ตรงกันข้ามกับการโอนความมั่งคั่ง และปฏิเสธการโอนความมั่งคั่งแบบประเทศสแกนดิเนเวีย เพราะแนวความคิดนี้เห็นว่าเฉพาะผู้ประสบภาวะขาดทุนเท่านั้นจึงสมควรได้รับการช่วยเหลือจากกลุ่มเพื่อให้รอดพ้นจากการขาดทุน
4. มาตรการเสียภาษีแบบรวมกลุ่มยื่นแบบแสดงรายการเดียว (Tax Consolidation) มาตรการนี้เป็นที่นิยมที่สุดในบรรดามาตรการทั้งหมด สร้างขึ้นมาครั้งแรกโดยสหรัฐอเมริกา โดยกำหนดให้บริษัทในเครือเดียวกันเสียภาษีร่วมกัน โดยกำหนดให้บริษัทแม่เป็นผู้ยื่นรายการเสียภาษี วิธีการคำนวณภาษีจัดรายการระหว่างกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกัน เสมือนบริษัทในเครือเดียวกันเป็นเพียงสาขาของบริษัทใหญ่ มีแนวความคิดมาจากนักเศรษฐศาสตร์โดยนักเศรษฐศาสตร์เห็นว่านิติบุคคลในเครือเดียวกันเป็นหน่วยเศรษฐกิจเดียว (Single Economic Unit) ควรต้องเสียภาษีร่วมกัน และสอดคล้องกับหลักการบัญญัติว่าด้วยบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยที่จะต้องถูกมาตรฐานการบัญชีบังคับให้ต้องจัดทำงบการเงินรวม
5. มาตรการ Common Consolidate Corporate Tax Base ของสหภาพยุโรป ซึ่งนำเอาแนวความคิดในการรวมกลุ่มเสียภาษีแบบ Tax Consolidation มาใช้กับบริษัทในเครือเดียวกันที่เป็นบริษัทข้ามชาติของประเทศสมาชิกสหภาพยุโรป แตกต่างกับ Tax Consolidation ตรงที่เมื่อคำนวณเงินได้ของกลุ่มแล้ว ก็จะทำให้วิธีการแบ่งสรรปันส่วนคืนให้แก่บริษัทในเครือเดียวกันเพื่อนำไปเสียภาษี ณ ประเทศถิ่นที่อยู่ของตนตามหลักการในกฎหมายภาษีอากรของแต่ละประเทศ

จาก 5 มาตรการที่ศึกษาข้างต้น ผู้เขียนพบว่า มาตรการในการเสียภาษีแบบ Tax Consolidation เป็นมาตรการที่มีเหตุผลเชิงเศรษฐศาสตร์สนับสนุนมากที่สุด และสอดคล้องกับหลักการบัญชี รวมทั้งเมื่อปรับกับหลักในการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีแล้ว มาตรการในการจัดเก็บภาษีรวมกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกันจะสอดคล้องกับการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีมากที่สุด ดังนี้

1) **หลักความเป็นธรรม** เมื่อเปรียบเทียบกับจำนวนภาษีที่จัดเก็บระหว่างบริษัทใหญ่ที่มีบริษัทในเครือเดียวกันและบริษัทใหญ่ถือหุ้นอยู่ในบริษัทย่อย 99.99% กับบริษัทใหญ่ที่มีเพียงสำนักงานสาขา หากสองกลุ่มกิจการมีรายได้และรายจ่ายเท่ากันแล้ว การเสียภาษีแบบแยกหน่วยภาษีจะทำให้กิจการที่มีสำนักงานสาขามากได้เปรียบกิจการที่มีบริษัทในเครือเดียวกันเพราะรายการระหว่างกันของสำนักงานสาขาไม่ถือเป็นเงินได้และค่าใช้จ่าย แต่หากใช้มาตรการ Tax Consolidation จัดเก็บภาษีบริษัทในเครือเดียวกันแล้ว ผลของจำนวนภาษีระหว่างสองกิจการไม่แตกต่างกันมาก

2) **หลักความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ** ซึ่งอธิบายว่า นโยบายหรือกฎหมายภาษีอากรของรัฐต้องไม่ทำให้เกิดการบิดเบือนของกลไกตลาดในการแข่งขันอย่างเสรีและเป็นธรรมของหน่วยธุรกิจ ซึ่งจะเห็นได้ว่า หากไม่กำหนดให้มีกฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษีเงินได้แบบ Tax Consolidation แล้ว ผลทางภาษีของกิจการทั้งสองตามข้อ 1) ต้องแตกต่างกันทั้งๆ ที่กิจการทั้งสองมีความแตกต่างกันเพียงรูปแบบทางกฎหมายเท่านั้น ดังนั้น ผู้บริหารของกิจการทั้งสองจึงต้องพิจารณารูปแบบของกิจการที่เสียภาษีน้อยที่สุด อันแสดงให้เห็นว่านโยบายภาษีทำให้เกิดการบิดเบือนของกลไกตลาดอย่างเห็นได้ชัด

3) **หลักความประหยัด** ซึ่งอธิบายว่า ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีของรัฐ และค่าใช้จ่ายในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีจะต้องประหยัดที่สุด โดยการเสียภาษีแบบรวมกลุ่มจะทำให้หน้าที่ในการตรวจสอบธุรกรรมระหว่างบริษัทในเครือเดียวกันของกรมสรรพากรลดน้อยลงไป หากผู้ทำบัญชีได้ทำบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป เพราะเป็นการยื่นแบบแสดงรายการเพียงบริษัทใหญ่บริษัทเดียว และธุรกรรมระหว่างบริษัทในเครือเดียวกันก็ต้องถูกขจัดออกไป ผู้บริหารบริษัทในเครือเดียวกันจึงไม่อาจใช้กลไกการโอนสินทรัพย์ระหว่างบริษัทในเครือเพื่อเลี่ยงภาษีไม่ได้อีกต่อไปทำให้ไม่ต้องปรับใช้การกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาดกับธุรกรรมของบริษัทในเครือเดียวกัน

นอกจากนี้ สำหรับประเทศไทย การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลปัจจุบันมิได้จัดเก็บเพียงอัตราเดียว จึงทำให้บริษัทในเครือเดียวกันที่เสียภาษีคนละอัตราเกิดปัญหาในการรวมกลุ่มเพื่อเสียภาษีเพราะบริษัทขนาดเล็กและขนาดย่อมจะได้รับการเสียภาษีที่อัตราต่ำถึง 0% (เงินได้ไม่เกิน 150,000บาท) และ 15% (150,001 ถึง 1,000,000) บริษัทขนาดเล็กจึงไม่ประสงค์ร่วมกับบริษัทแม่ที่เป็นบริษัทขนาดใหญ่เพราะจะไม่ได้รับสิทธิประโยชน์จากอัตราภาษีดังกล่าว ดังนั้น ผู้เขียนจึงเห็นว่า การนำวิธีการแบ่งสรรปันส่วนเงินได้ (Apportionment Formula) ในมาตรฐาน CCCTB ของสหภาพยุโรปเป็นตัวเลือกที่น่าสนใจในการนำมาใช้จัดการปัญหาดังกล่าว

อย่างไรก็ดี จากการศึกษาพบว่ามาตรการนี้อาจทำให้รายรับภาษีของรัฐบาลลดลงไปบ้างเล็กน้อย แต่ก็ลดลงไปเพียงในช่วงแรกของการเริ่มใช้มาตรการนี้เท่านั้น เพราะในอนาคตหากบริษัทในเครือเดียวกันสามารถช่วยเหลือกันภายในกลุ่มได้เช่นนี้ โอกาสที่จะทำให้กลุ่มกิจการโตขึ้นจึงมีมากกว่าการเสียภาษีแบบแยกหน่วยภาษี การทำธุรกรรมระหว่างบริษัทในกลุ่มเพื่อเสียภาษีจะลดน้อยลงไป และในท้ายที่สุดรัฐก็จะได้รับเงินภาษีเพิ่มขึ้นอย่างยั่งยืนต่อไป

6.2 ข้อเสนอแนะ

1) เสนอให้ประเทศไทยรับเอามาตรการในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของนิติบุคคลในเครือเดียวกันด้วยวิธีการเสียภาษีโดยยื่นแบบแสดงรายการรวม Tax Consolidation มาใช้เป็นทางเลือกให้กลุ่มกิจการเลือกเสียภาษีอีกทางเลือกหนึ่ง โดยต้องมีการแก้ไขกฎหมายภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร และประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยหุ้นส่วนบริษัทให้สอดคล้องกับมาตรการดังกล่าว

2) ควรมีการศึกษาเพิ่มเติมในรายละเอียดของมาตรการในการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรเมื่อมีการปรับใช้มาตรการ Tax Consolidation ให้ละเอียดยิ่งขึ้นเพื่อไม่ให้เกิดปัญหาการเลี่ยงภาษีที่อาจเกิดขึ้นในอนาคต ซึ่งปัจจุบันประเทศไทยยังไม่มีมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีที่มีประสิทธิภาพแต่อย่างใด

รายการอ้างอิง

ภาษาไทย

กาญจนา นิมมานเหมินทร์, **วิชาภาษีอากร**. กรุงเทพฯ ฯ : คณะนิติศาสตร์ จุฬา ฯ, 2533.

ไกรยุทธ ชีรตยาคีนันท์. **ทฤษฎีภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทย**. กรุงเทพฯ ฯ : ดวงกมล, 2521.

ขจร พรหมกลีกร, **การภาษีอากร**. กรุงเทพฯ ฯ : ไทยวัฒนาพานิชย์, 2523

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. **คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร เล่ม 2 : ภาษีเงินได้นิติบุคคล**. กรุงเทพฯ ฯ : สถาบัน T. Training Center, 2545.

ดุษฎี สงวนชาติ และ วรศักดิ์ ทุมมานนท์, **การบัญชีขั้นสูง 1**. กรุงเทพฯ ฯ : จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2547.

วรศักดิ์ ทุมมานนท์. **งบการเงินรวมและปัญหาการจัดทำงบการเงินรวม**. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพฯ: ธรรมนิติ เพรส, 2549

สมเดช โรจน์ศิริเสถียร. **การบัญชีภาษีอากร**. พิมพ์ครั้งที่ 11. กรุงเทพฯ ฯ : ธรรมนิติ, 2548.

สุเทพ พงษ์พิทักษ์. **การบัญชีภาษีอากร**. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพฯ ฯ : วิชิตา ทนายความ บัญชีและธุรกิจ 2545.

ศุภรัตน์ วัฒนกุล. **ทฤษฎีภาษีเงินได้นิติบุคคล**. สรรพากรสาส์น 31 (มีนาคม-เมษายน, 2527) : 33-54.

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, “กรอบความคิดทางสังคมวิทยาและรูปแบบภาษี” **รวมบทความเนื่องในโอกาสครบรอบ 84 ปี ศาสตราจารย์ ดร. ประยูร กาญจนกุล** (กรุงเทพฯ ฯ : อักษรไทย, 2540) : 176-178

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. **คำอธิบายกฎหมายมหาชน การคลังและภาษีอากร ทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร**. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพฯ ฯ : วิญญูชน, 2544.

อมรศักดิ์ พงศ์สุตม์. **การบัญชีภาษีอากรขั้นสูง**. กรุงเทพฯ ฯ: ชวนพิมพ์. 2553.

ภาษาอังกฤษ :

A.J. Easson. **Taxation in the European Community**. London : The Athlons Press, 1993.

_____. Agreement between parent and subsidiary corporations for allocation of income tax savings resulting from filing consolidated returns held “not fair”. **University of Pennsylvania Law Review**. (June 1964): 1185-1191.

Alan Moore. Taxes Consolidation Act. **Irish Business Law**. 1 No.1, (1998): 53-54.

Alvaro de Juan Ledesma. Spain: Supreme Court rejects request for preliminary ruling from European Court of Justice regarding tax consolidation regime. **International transfer pricing journal**. 10 No.2, (2003): 59-64.

Andrew J. Dubroff. Consolidated return intercompany transaction regulations : an overview. **American Law Institute: American Bar Association Continuing Legal Education**. (october 5-6, 2006): 491-523.

Australia Accounting Standards Board. **Tax Consolidation Accounting: Interpretation 1052**. (June, 2005)

Boris I. Bittker and James S. Eustice. **Federal Income Taxation of Corporations and Shareholders**. 6th ed., Massachusetts : Warren Gorham Lamont, 1994.

Boyle F. Ladson. The Rehnquist Court: nineteen years of tax decisions. **Virginia Tax Review**. (Fall 2005): 451-507.

Bruce A. McGovern. Fiduciary Duties, Consolidated Returns, and Fairness. **Nebraska Law Review**. 81 (2002) : 170-282.

Bruce D. Brier and Sherri L. Berkowitz. Dealing with foreign losses in consolidated returns. **Journal of International Taxation**. 2 No.2 (July-August, 1991): 78-84.

Bryan P. Collins, Irwin B. Panitch and Stephen R. Wegener, Consolidated return planning and issues involving disregarded entities. **Practicing Law Institute: Tax Law and Practice**. (october-november, 2005): 1163-1276.

- Bryan P. Collins, Joanne P. Chomiak and Bonnie A. O'Brien. Consolidated return treatment of specified liability losses : single or separate entity treatment?. **Journal of Corporate Taxation**. 28, (March-April, 2001): 42 - 50.
- Christian Ehlermann. Scope of the new dual consolidated loss rule for tax consolidation cases introduced by the recent German business tax reform. **Intertax**. 30 No.5, (2002): 198-205.
- Christian M. McBurney. The consolidated return regulations: Loss disallowance rule- when is it vulnerable?. **Journal of Taxation**. 90 (January, 1999): 20-25.
- Craig J. Langstraat and K. Dianne Jackson. Choice of Business Tax Entity After the 1993 Tax Act. 11. **Akron Tax Journal**. (1995): 1-44.
- D. Sandison, **Tax planing & Compliance in Asia**: Singapore. 2002.
- Daniel Q. Posin. **Federal income taxation of individuals and basic concepts in the taxation of all entities**. St. Paul.,Minnesota: West Pub.1983.
- Danni Dunn and Patricia W. Pellervo. Consolidated returns : Unpredictable world of reverse acquisitions and group structure changes. **Practising Law Institute : Tax Law and Practice**. (october-november, 2002): 73-96.
- Danni Dunn, Kirt Switzer and Jill-Marie Harding. Section 108(b) attribute reduction in the consolidated context : a primer. **Practicing Law Institute : Tax Law and Practice**. (october-november, 2005): 1159-1188.
- David Friedel. Final consolidated return preventing loss duplication: Worse than useless?. **Corporate Taxation**. 33. (July-August, 2006): 3-18.
- David Friedel. Worse than useless? final consolidated return preventing loss duplication produce more questions than answers: part 2. **Corporate Taxation**. 13. (september-october, 2006): 3-11.
- David M. Hadson and stephen A. Line. **Federal income taxation**. St. Paul.,Minnesota: West Pub. 1990.

- David P. Jones and Leslie Prescott Haar. Proposed consolidated return anti-circularity regulations compound circularity. **Journal of Taxation**. 79 No.2 (August, 1993): 76-78.
- Douglas A. Kahn and Jeffrey S. Lehman. **Corporate Income Taxation**. St. Paul., Minnesota: West Pub. Co. 1994.
- Douglas A. Kahn, Jeffrey H. Kahn, Terrence G. Perris and Jeffrey S. Lehman, **Corporate Income Taxation**, 6.th St. Paul Minnesota: West a Tomson business, 2001.
- Douglas A. Kahn, Jeffrey H. Kahn, Terrence G. Perris, **Taxation of S Corporation**, (St. Paul Minnesota: West a Tomson business) 2007,
- Douglas Holtz-Eakin. Consumption-based Tax Reform and the State-Local Sector: A study for the American Tax Policy Institute. **The American Journal of Tax Policy**. 13 (Spring, 1996) : 115-142.
- Filippo Annibaldi, Giosue Manguso and Valerio Barbantini. Tax consolidation rules implemented in Italy. **Tax Planning International Review**. 31 No.8,(2004): 15-20.
- Francesco Leone and Emiliano Zanotti. Italian domestic tax consolidation: new opportunities for tax planning. **European Taxation**. 45 No. 5,(2005): 187-198.
- Fred W. Peel, Jr., William F. Huber, and Dennis J. Lubozynski. Consolidated return prop. regs. revise incom allocation and excess loss account rules. **Journal of Taxation**. 79 No.3 (March 1993): 146-151.
- Fred W. Peel, Jr., William F. Huber, and Dennis J. Lubozynski. Consolidated return regulations: concept for basis adjustments and E&P. **Journal of Taxation**. 78 No.2 (February 1993): 86-94.
- Gerd Scholten. Germany: tax consolidation in conflict with the organizational structure of an international group. **Intertax**. 24 No.1, (1996): 26-27.
- H. Mallory Caldwell. Deconstructing and Reconstructing Consolidated Tax Savings for Public Utilities. **Virginia Tax Review**. 12 (Spring, 1993) : 735-780.

- Hiroshi Uehara. Japan 's ruling parties agree on consolidated return system.
International Tax Review. 13 Vol 2. (2002): 8-25.
- Inland Revenue of New Zealand. Consolidated Groups. **IRD Tax Information Bulletin**.
4 No. 5, (December 1992): 3-18.
- Inland Revenue of the United Kingdom. Double Taxation Relief: Tax consolidations
falling within section 803A of ICTA 1988. **Tax Bulletin**. 57 (February, 2002) :
911-913.
- Inland Revenue. Consolidation a Guide to Consolidation for Groups of Companies.
Inland Revenue Service. (August, 2002): 1-19
- Intercompany accounting under the new consolidated return regulations. **University of
Pennsylvania Law Review**. (November, 1967): 131-171.
- Irving Salem, Jiyeon Lee Lim and Patricia W. Pellervo, Buying or selling a member of a
consolidated group II : a catalogue of the unique consolidated return rules, the
related contractual protections and a model of tax provisions for the acquisition
agreement. **Practicing Law Institute : Tax Law and Practice**. (october-november,
2004): 501-554.
- James C. Warner, Attorney and CPA, Anjanette T. Frias. Consolidated return election
offer tax advantages : with complexity. **Practical Tax Strategies**. 67 (September,
2001): 148- 162.
- James L. Dahlberg. Aggregate vs. Entity: Adjusting the basis of stock in a subsidiary
Filing a Consolidated return. **Tax Law Review**. 42 (Spring,1987) : 547-567.
- James. **Fundamentals of federal income taxation**. New York : Foundation Press, 1998.
- Jasper L. Cummings. Temporary consolidated return duplicated loss disallowance
regulations re-aim at contingent liability tax shelters. **Business Entity**. 5 No.4
(July - August, 2003): 20-42.

- Jerred G. Blanchard, Joseph M. Pari, Patricia W. Pellervo and Mark J. Silverman. The consolidated return investment basis adjustment rule: Study problems. **American Law Institute:** American Bar Association Continuing Legal Education. (october 5-6, 2006): 117-176.
- Jerred G. Blanchard. Acquisitions and dispositions of subsidiaries : general review and specific analysis of relevant consolidated return and related considerations. **Practising Law Institute : Tax Law and Practice.** (october-november, 2003): 363-378.
- Jerred G. Blanchard. Consolidated return treatment of financially troubled members. **Practicing Law Institute: Tax Law and Practice.** (october-november, 2005): 151-165.
- John K. McNulty. **Federal income taxation of individuals in a nutshell.** St. Paul.,Minnesota: West Pub. 1988.
- Jorg-Dietrich Kramer. Tax consolidation between a U.S. corporation and its German subsidiary. **Tax Planning International Review.** 30 No.8, (2003): 6-18.
- Joseph M. Pari and Gordon E. Warnke. "anti-freeze" consolidated return anti-avoidance, anti-stuffing and anti- stripping rules designed to chill tax planning. **Practising Law Institute : Tax Law and Practice.** (october-november, 2003): 1143- 1196.
- Joseph M. Pari. An issue spotter 's guide to certain consolidated return and related issues in connection subsidiary acquisitions and dispositions. **Practising Law Institute : Tax Law and Practice.** (october-november, 2003). 283-304.
- Karen C. Burke, **Federal Income Taxation of Corporations and Stockholders,** 6th ed. St. Paul Minnesota: Thomson West Business, 2003.
- Karen C. Burke. **Federal Income Taxation of Corporations and Stockholders in a Nutshell.** 5th ed. Minnesota : Thomson West, 2003.

- Karyn Bybee Friske and Darlene Pulliam Smith. New round consolidated return regs : address duplication losses. **Practical Tax Strategies**. 69 (July, 2002): 26-36.
- Kath Nightingale. **Taxation: Theory and Practice. 2002-2003**. 3ed. London: Pearson Education, 2003.
- KPMG Cordenas Dosal, S.C.. **Investment in Mexico 2006** [online]. 2545. Available from: <http://www.kpmg.com.mx> [2010, May 1]
- Lawrence M. Axelrod. Consolidated return regulations governing the reduction of tax attributes under section 108(b). **Practicing Law Institute: Tax Law and Practice**. (october-november, 2003): 1077-1135.
- Lawrence M. Axelrod. The temporary loss disallowance regulations and the validity of other consolidated return regulations after rite aid. **Practising Law Institute : Tax Law and Practice**. (october-november, 2003): 1155-1198.
- Liam Hennessy. The Taxes Consolidation Bill, 1997: an enlightening experience. **Irish Tax Review**. 9 No.3, (1997): 280-282.
- Lynne A. Schewe. Consolidated return regulations many issues involving application of section 304. **Journal of Taxation**. 77 No.3 (September, 1992): 162-166.
- Mark J Silverman. The consolidated return investment basis adjustment rules. **American Law Institute: American Bar Association Continuing Legal Education**. (october 5-6, 2006): 1-91
- Mark J Silverman. The consolidated return investment basis adjustment rules. **Practicing Law Institute : Tax Law and Practice**. (october-november, 2005). 943-1037.
- Mark J. Silverman and Lisa M. Zarlenga. The consolidated return loss disallowance and loss duplication rules. **American Law Institute: American Bar Association Continuing Legal Education**. (october 5-6, 2006): 2509-2628.

- Mark J. Silverman, Kevin M. Keyes, and Christian M. Mcburney. Maximizing Allowable Losses And Minimizing Problems Under the Consolidated return regulations. **Journal of Taxation**. 76 No.1 (January, 1992): 48-54.
- Mark J. Silverman. The section 382 consolidated return regulations. **American Law Institute**: American Bar Association Continuing Legal Education. (october 5-6, 2006): 2397-2508.
- Michael Davidson, Michael Frazer and Cath Kinstler. Australia: how to handle tax consolidation. **International Tax Review**. 15 No.7, (2004): 3-6.
- Michael L. Schler. a "simple" summary of selected recent consolidated return rules. **Practising Law Institute : Tax Law and Practice**. (october-november, 2002): 999-1104.
- Michael L. Schler. Consolidated return issues for buyers and sellers in M&A transaction. **American Law Institute** : American Bar Association Continuing Legal Education. (october 5-6, 2006): 2659-2686.
- Michael L. Schler. Consolidated return issues for buyers and sellers in M&A transaction. **Practicing Law Institute: Tax Law and Practice**. (october-november, 2005): 845-896.
- Natalie C. Khavulya-Maksin. Consolidated Groups Must Use a Separate Entity Approach When Reducing Tax Attributes in Bankruptcy. **Cardozo Law Review**. 24 (November, 2002) : 397-446.
- Nikolaj Bjornholm. Denmark: the new Danish tax consolidation regime. **European Taxation**. 46. No.1. (2006): 47-49.
- Norman Judge. Tax avoidance in the Taxes Consolidation Act 1997: Part 2. **Irish Tax Review**. 10 No.4, (1998): 422-435.
- Norman Judge. Tax avoidance in the Taxes Consolidation Act 1997: Part 1. **Irish Tax Review**. 10 No.1, (1998): 33-42.

- Parthasarathi Shome, ed. **Tax Policy Handbook**. Washington, D.C.: Tax policy division, International Monetary Fund, 1995.
- R. David Wheat. Certain major changes to the consolidated return regulation since 1986 : an overview. **Practising Law Institute : Tax Law and Practice**. october-november, 2005. 899-940.
- R. David Wheat. Consolidated return in the nineties : an overview. **Practising Law Institute : Tax Law and Practice**. (october-november, 2001): 211-229.
- Richard Bramwell. **Taxation of companies and company reconstructions**. 8th. London : Sweet & Maxwell, 2002
- Richard Liebman and Don W. Bakke. The consolidated return stock loss disallowance rule : an outline of current themes. **Practising Law Institute: Tax Law and Practice**. (october-november, 2005): 9-45.
- Richard Murphy and Giuseppe Moretti. Aggregation Features in New Italian Group
- Robert Deutsch and Wayne Rogers. Australia's Tax Consolidation Regime: Practical Planning Issues. **Bulletin for International Fiscal Documentation** (August / September, 2003): 368-378.
- Roy Rohatgi. **Basic International Taxation**. New York : Kluwer Law International. 2002.
- Sally M. Jones. **Principles of Taxation for Business and Investment Planning**. Singapore: Mc Graw Hill, 2002.
- Samuel P. Starr, Richard F. Yates, and John C. Hammargren. dealing with consolidated return and issue in the absence of IRS guidance. **Journal of Taxation**. 76 No.4 (April, 1992): 204-211.
- Sjoerd Douma. Netherlands: Marks & Spencer and the tax consolidation regime. **International Tax Review**. 17 No.8, (2006): 72-73.

Stephen A. Lind, Stephen Schwarz, Daniel J. Lathrope and Joshua D. Rosenberg. **Fundamentals of Corporate Taxation: Cases and Materials**. 4th ed., New York: The Foundation press, 1997.

The affiliated group as a tax entity: a proposed revision of the consolidated returns regulations. **Harvard Law Review**. (May 1965): 1415-1433.

The Institute of Chartered Accountants in Australia. **The Review of Business Taxation "A Platform for Consultation"**. Sydney: The Institute of Chartered Accountants in Australia, 1999.

W. Eugene Seago. Supreme court takes a favorable approach to specified liability losses on consolidated returns. **Journal of Taxation**. 95 (September, 2001): 175-178.

William A. Klein, Joseph Bankman. **Federal income taxation**. New York: Aspen Law & Business, 1997.

William F. Huber, Dennis J. Lubozynski, and Patricia W. Pellervo. Consolidated returns temp. regulations modernize surly treatment for credits and create of problems. **Journal of Taxation**. 89 No. 1, (1998): 12-23.

Wolfgang Schon, Ulrich Schreiber and Christoph Spengel ed. **A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe**, Heidelberg: Springer Verlag Berlin Heidelberg, 2007.

ภาคผนวก

ภาคผนวก ก.

กฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลของเยอรมนีเกี่ยวกับ Organschaft พร้อมคำแปลภาษาอังกฤษ

Zweites Kapitel Sondervorschriften für die Organshaft

Section 14 Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien als Organgesellschaft

(1) ¹Verpflichtet sich eine Europäische Gesellschaft, Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland (Organgesellschaft) durch einen Gewinnabführungsvertrag im Sinne des § 291 Abs. 1 des Aktiengesetzes, ihren ganzen Gewinn an ein einziges anderes gewerbliches Unternehmen abzuführen, so ist das Einkommen der Organgesellschaft, soweit sich aus § 16 nichts anderes ergibt, dem Träger des Unternehmens (Organträger) zuzurechnen, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

1. ¹Der Organträger muss an der Organgesellschaft vom Beginn ihres Wirtschaftsjahrs an ununterbrochen in einem solchen Maße beteiligt sein, dass ihm die Mehrheit der Stimmrechte aus den Anteilen an der Organgesellschaft zusteht (finanzielle Eingliederung). ²Mittelbare Beteiligungen sind zu berücksichtigen, wenn die Beteiligung an jeder vermittelnden Gesellschaft die Mehrheit der Stimmrechte gewährt.

2. ¹Der Organträger muss eine unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Person oder eine nicht steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des § 1 mit Geschäftsleitung im Inland sein. ²Organträger kann auch eine Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes mit Geschäftsleitung im Inland sein, wenn sie eine Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes ausübt. ³Die Voraussetzung der Nummer 1 muss im Verhältnis zur Personengesellschaft selbst erfüllt sein.

3. ¹Der Gewinnabführungsvertrag muss auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen und während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt werden. Eine vorzeitige Beendigung des Vertrags durch Kündigung ist unschädlich, wenn ein wichtiger Grund die Kündigung rechtfertigt. ²Die Kündigung oder Aufhebung des

Gewinnabführungsvertrags auf einen Zeitpunkt während des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft wirkt auf den Beginn dieses Wirtschaftsjahrs zurück.

4. Die Organgesellschaft darf Beträge aus dem Jahresüberschuss nur insoweit in die Gewinnrücklagen (§ 272 Abs. 3 des Handelsgesetzbuchs) mit Ausnahme der gesetzlichen Rücklagen einstellen, als dies bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet ist.

5. Ein negatives Einkommen des Organträgers bleibt bei der inländischen Besteuerung unberücksichtigt, soweit es in einem ausländischen Staat im Rahmen einer der deutschen Besteuerung des Organträgers entsprechenden Besteuerung berücksichtigt wird.

²Das Einkommen der Organgesellschaft ist dem Organträger erstmals für das Kalenderjahr zuzurechnen, in dem das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft endet, in dem der Gewinnabführungsvertrag wirksam wird.

(2) (weggefallen)

(3) ¹Mehrabführungen, die ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit haben, gelten als Gewinnausschüttungen der Organgesellschaft an den Organträger.

²Minderabführungen, die ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit haben, sind als Einlage durch den Organträger in die Organgesellschaft zu behandeln.

³Mehrabführungen nach Satz 1 und Minderabführungen nach Satz 2 gelten in dem Zeitpunkt als erfolgt, in dem das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft endet. ⁴Der Teilwertansatz nach § 13 Abs. 3 Satz 1 ist der vororganschaftlichen Zeit zuzurechnen.

(4) ¹Für Minder- und Mehrabführungen, die ihre Ursache in organschaftlicher Zeit haben, ist in der Steuerbilanz des Organträgers ein besonderer aktiver oder passiver Ausgleichsposten in Höhe des Betrags zu bilden, der dem Verhältnis der Beteiligung des Organträgers am Nennkapital der Organgesellschaft entspricht. ²Im Zeitpunkt der Veräußerung der Organbeteiligung sind die besonderen Ausgleichsposten aufzulösen.

³Dadurch erhöht oder verringert sich das Einkommen des Organträgers. ⁴§ 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes und § 8b dieses Gesetzes sind anzuwenden.

⁵Der Veräußerung gleichgestellt sind insbesondere die Umwandlung der

Organgesellschaft auf eine Personengesellschaft oder eine natürliche Person, die verdeckte Einlage der Beteiligung an der Organgesellschaft und die Auflösung der Organgesellschaft.⁶ Minder- oder Mehrabführungen im Sinne des Satzes 1 liegen insbesondere vor, wenn der an den Organträger abgeführte Gewinn von dem Steuerbilanzgewinn der Organgesellschaft abweicht und diese Abweichung in organschaftlicher Zeit verursacht ist.

Fußnote

(+++ § 14: Zur Anwendung vgl. § 34 Abs. 9 +++)

[Nichtamtliches Inhaltsverzeichnis](#)

Section 15 Ermittlung des Einkommens bei Organschaft

¹Bei der Ermittlung des Einkommens bei Organschaft gilt abweichend von den allgemeinen Vorschriften Folgendes:

1. Ein Verlustabzug im Sinne des § 10d des Einkommensteuergesetzes ist bei der Organgesellschaft nicht zulässig.

2.¹ § 8b Abs. 1 bis 6 dieses Gesetzes sowie § 4 Abs. 6 des Umwandlungssteuergesetzes sind bei der Organgesellschaft nicht anzuwenden.² Sind in dem dem Organträger zugerechneten Einkommen Bezüge, Gewinne oder Gewinnminderungen im Sinne des § 8b Abs. 1 bis 3 dieses Gesetzes oder mit solchen Beträgen zusammenhängende Ausgaben im Sinne des § 3c Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes oder ein Übernahmeverlust im Sinne des § 4 Abs. 6 des Umwandlungssteuergesetzes enthalten, sind § 8b dieses Gesetzes, § 4 Abs. 6 des Umwandlungssteuergesetzes sowie § 3 Nr. 40 und § 3c Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes bei der Ermittlung des Einkommens des Organträgers anzuwenden.³ Satz 2 gilt nicht, soweit bei der Organgesellschaft § 8b Abs. 7, 8 oder 10 anzuwenden ist.

3.¹ § 4h des Einkommensteuergesetzes ist bei der Organgesellschaft nicht anzuwenden.² Organträger und Organgesellschaften gelten als ein Betrieb im Sinne des § 4h des Einkommensteuergesetzes.³ Sind in dem dem Organträger zugerechneten

Einkommen der Organgesellschaften Zinsaufwendungen und Zinserträge im Sinne des § 4h Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes enthalten, sind diese bei Anwendung des § 4h Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes beim Organträger einzubeziehen.

4.¹ § 8 Abs. 3 Satz 2 und Abs. 7 ist bei der Organgesellschaft auf Dauerverlustgeschäfte im Sinne des § 8 Abs. 7 Satz 2 nicht anzuwenden. ²Sind in dem dem Organträger zugerechneten Einkommen Verluste aus Dauerverlustgeschäften im Sinne des § 8 Abs. 7 Satz 2 enthalten, ist § 8 Abs. 3 Satz 2 und Abs. 7 bei der Ermittlung des Einkommens des Organträgers anzuwenden.

5.¹ § 8 Abs. 9 ist bei der Organgesellschaft nicht anzuwenden. ²Sind in dem dem Organträger zugerechneten Einkommen Einkommen einer Kapitalgesellschaft enthalten, auf die § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 anzuwenden ist, ist § 8 Abs. 9 bei der Ermittlung des Einkommens des Organträgers anzuwenden.

²Nummer 2 gilt entsprechend für Gewinnanteile aus der Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft, die nach den Vorschriften eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Besteuerung auszunehmen sind.

Fußnote

(+++ § 15 Satz 1 Nr. 2 Geltung am 12.12.2006: Zur Weiteranwendung vgl. § 34 Abs. 10 Satz 3 +++)

(+++ § 15 Satz 1 Nr. 3: Zur erstmaligen Anwendung vgl. § 34 Abs. 10 Satz 3 +++)

(+++ § 15 Satz 1 Nr. 4: Zur Anwendung vgl. § 34 Abs. 10 Satz 4 +++)

(+++ § 15 Satz 1 Nr. 5: Zur erstmaligen Anwendung vgl. § 34 Abs. 10 Satz 5 +++)

[Nichtamtliches Inhaltsverzeichnis](#)

Section 16 Ausgleichszahlungen

¹Die Organgesellschaft hat ihr Einkommen in Höhe von 20/17 der geleisteten Ausgleichszahlungen selbst zu versteuern. ²Ist die Verpflichtung zum Ausgleich vom Organträger erfüllt worden, so hat die Organgesellschaft 20/17 der geleisteten Ausgleichszahlungen an Stelle des Organträgers zu versteuern.

Fußnote

(+++ § 16: Zur erstmaligen Anwendung für den Veranlagungszeitraum 2008 vgl. § 34 Abs. 10a +++)

[Nichtamtliches Inhaltsverzeichnis](#)

Section 17 Andere Kapitalgesellschaften als Organgesellschaft

¹Die §§ 14 bis 16 gelten entsprechend, wenn eine andere als die in § 14 Abs. 1 Satz 1 bezeichnete Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland sich wirksam verpflichtet, ihren ganzen Gewinn an ein anderes Unternehmen im Sinne des § 14 abzuführen. ²Weitere Voraussetzung ist, dass

1. eine Gewinnabführung den in § 301 des Aktiengesetzes genannten Betrag nicht überschreitet und
2. eine Verlustübernahme entsprechend den Vorschriften des § 302 des Aktiengesetzes vereinbart wird.

[Nichtamtliches Inhaltsverzeichnis](#)

Section 18 Ausländische Organträger

¹Verpflichtet sich eine Organgesellschaft, ihren ganzen Gewinn an ein ausländisches gewerbliches Unternehmen, das im Inland eine im Handelsregister eingetragene Zweigniederlassung unterhält, abzuführen, so ist das Einkommen der Organgesellschaft den beschränkt steuerpflichtigen Einkünften aus der inländischen Zweigniederlassung zuzurechnen, wenn

1. der Gewinnabführungsvertrag unter der Firma der Zweigniederlassung abgeschlossen ist und
2. die für die finanzielle Eingliederung erforderliche Beteiligung zum Betriebsvermögen der Zweigniederlassung gehört.

²Im Übrigen gelten die Vorschriften der §§ 14 bis 17 sinngemäß.

[Nichtamtliches Inhaltsverzeichnis](#)

Section 19 Steuerabzug bei dem Organträger

(1) Sind bei der Organgesellschaft die Voraussetzungen für die Anwendung besonderer Tarifvorschriften erfüllt, die einen Abzug von der Körperschaftsteuer vorsehen, und unterliegt der Organträger der Körperschaftsteuer, so sind diese Tarifvorschriften beim Organträger so anzuwenden, als wären die Voraussetzungen für ihre Anwendung bei ihm selbst erfüllt.

(2) Unterliegt der Organträger der Einkommensteuer, so gilt Absatz 1 entsprechend, soweit für die Einkommensteuer gleichartige Tarifvorschriften wie für die Körperschaftsteuer bestehen.

(3) ¹Ist der Organträger eine Personengesellschaft, so gelten die Absätze 1 und 2 für die Gesellschafter der Personengesellschaft entsprechend. ²Bei jedem Gesellschafter ist der Teilbetrag abzuziehen, der dem auf den Gesellschafter entfallenden Bruchteil des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft entspricht.

(4) Ist der Organträger ein ausländisches Unternehmen im Sinne des § 18, so gelten die Absätze 1 bis 3 entsprechend, soweit die besonderen Tarifvorschriften bei beschränkt Steuerpflichtigen anwendbar sind.

(5) Sind in dem Einkommen der Organgesellschaft Betriebseinnahmen enthalten, die einem Steuerabzug unterlegen haben, so ist die einbehaltene Steuer auf die Körperschaftsteuer oder die Einkommensteuer des Organträgers oder, wenn der Organträger eine Personengesellschaft ist, anteilig auf die Körperschaftsteuer oder die Einkommensteuer der Gesellschafter anzurechnen.

(Unofficial Translation)

Chapter 2 Special provisions for the Organschaft

Section 14 Public company limited by shares or as a controlled company

- 1) Committed to a European company, corporation or partnership limited by shares with management and seat at home (Subsidiary Company) through a profit within the meaning of § 291 para 1 of the Companies Act, all of its profits to a single other industrial companies pay, then the income of Subsidiary Company, unless otherwise stated § 16, attributable to the support of the company (parent company) if the following conditions are met:
 1. The parent company must continuously be involved in the organ of society from the beginning of their business year to such an extent that it holds a majority of the voting rights attached to shares in the Subsidiary Company (financial inclusion). Indirect holdings are taken into account when the interest granted to any intermediary company, the majority of the voting rights.
 2. The parent company has a fully taxable person or a non-exempt corporation, association or pool of assets within the meaning of § 1 with its management at home. Parent company may also be a partnership within the meaning of § 15 para 1 No. 2 of the Income Tax Act with its management in the country, if they engaged in an activity referred to in § 15 paragraph 1 No. 1 of the Income Tax Act. The condition in paragraph 1 must be in proportion to the partnership itself must be met.
 3. The profit must be completed at least five years and performed throughout its duration. A premature termination of the contract by giving notice is

harmless if there is good reason to justify the termination. Termination or suspension of the profit on a date during the marketing year of the Subsidiary Company retroactive to the beginning of the marketing year.

4. The Organ Company may transfer amounts from the net income only to the extent to retained earnings (§ 272 paragraph 3 of the Commercial Code), except set the legal reserve, as this is economically justified by prudent business judgment.
5. A negative income of the managing institution is not considered in the domestic taxation, as far as in a foreign country as part of the German tax rate of the carrier body to taxation is taken into account.

The income of the controlled company is the parent company for the first time allocated for the calendar year in which ends the year of the Subsidiary Company in which the profit is effective.

(2) (Repealed)

(3) Multiple transfers that are caused by vororganschaftlicher time shall be considered as profit distribution of a controlled company to the parent company. Less transfers, which are caused by vororganschaftlicher time shall be treated as a contribution by the parent company in the controlled company. More transfers in sentence 1 and sentence 2 apply to minority transfers at the time as having been made in ending the year of the Subsidiary Company. The present value approach in accordance with § 13 para 3 sentence 1 is attributed to the vororganschaftlichen time.

(4) minority and more transfers, which are caused by organschaftlicher time, is in the tax accounts of the managing institution, a special active or passive

balancing item in the amount form that corresponds to the ratio of the involvement of the managing institution of the nominal capital of the Subsidiary Company. In the time of the sale of organ involvement, the special compensation items are resolved. This will increase or decrease the income of the managing institution. 4 § 3 No. 40, § 3c, paragraph 2 of the Income Tax Act and § 8b of this Law shall apply. The sale shall be treated in particular the conversion of the Subsidiary Company in a partnership or a natural person, the hidden contribution of involvement in the organ of society and the dissolution of the Subsidiary Company. 6Minder or multiple transfers within the meaning of sentence 1 are especially if discharged to the parent company profit differs from the tax net profit of the Subsidiary Company and this deviation is caused organschaftlicher time.

Section 15 Determination of income from tax group

In determining the income tax group in derogation of the following general rules:

1. A loss deduction as defined in § 10d of the Income Tax Act is not permitted in the controlled company.
2. § 8b para 1 to 6 of this Act, and § 4 para 6 of the Reorganization Tax Act shall not apply to the controlled company. Where are the parent company attributed income receipts, profits or profit losses within the meaning of § 8b para 1 to 3 of this Act or with such amounts related expenses as defined in § 3c paragraph 2 of the Income Tax Act or a loss on acquisition as defined in § 4 para 6 of the tax law change are included, § 8b of the Act, § 4, paragraph 6 of

the Reorganization Tax Act and § 3 No. 40 and 3c paragraph 2 of the income Tax Act apply in determining the income of the managing institution. Sentence 2 shall not apply if the Subsidiary Company with § 8b para 7, 8 or 10 applies.

3. § 4h of the Income Tax Act is not applicable to the Subsidiary Company. Parent company and subsidiary companies treated as a business within the meaning of § 4h of the Income Tax Act. 3Sind in which the parent company of subsidiary companies attributable income Interest expense and interest income as defined in § 4h para 3 include the Income Tax Act, are those at 4 h application of § 1 of the Income Tax Act to include the parent company.

4. § 8, paragraph 3, sentence 2 and Section 7 is not applicable to the Subsidiary Company in the long term loss of business within the meaning of § 8, paragraph 7, sentence 2. 2Sind in which the parent company attributed to loss of income from permanent loss of business within the meaning of § 8 para 7 sentence 2 contain, § 8, paragraph 3, sentence 2 and Section 7 for use in calculating the income of the managing institution.

5. § 8, paragraph 9 is fifth in the Subsidiary Company does not apply. 2Sind in which the parent company income attributable income of a corporation include, apply to § 8 para 7 sentence 1 No. 2, § 8, paragraph 9 in the determination of the Convention shall apply the managing institution.

Number 2 applies to dividends from the investment in a foreign company, which according to the provisions of an Agreement for the Avoidance of Double Taxation to exempt from taxation.

Section 16. Compensation

The Subsidiary Company has taxable income to you of 20/17 of the settlement payments themselves. If the obligation to compensate been met by the parent company, the organ of society 20/17 of the compensation paid in lieu of the managing institution has to pay tax.

Section 17 Other corporations as a controlled company

§ § 14 to 16 shall apply accordingly if any other than specified in § 14 para 1 sentence 1 corporation with headquarters and management in the country is effectively obliged to transfer its entire profits to another company within the meaning of § 14. Another requirement is that

1. A transfer of profits referred to in § 301 of the Companies Act and the amount does not exceed

2. A transfer of losses in accordance with the provisions of § 302 of the Companies Act is agreed.

Section 18 Foreign Organträger

Committed to an organ company, its profits to a foreign business enterprise, which operates in the domestic trade in a branch register, pay, then the income of the controlled company limited tax revenues from the domestic branch should be allocated when

1. The profit under the name of the branch is closed and
2. The financial inclusion for the necessary involvement of the business assets of the branch belongs.

In addition, the provisions of § § 14 shall apply mutatis mutandis to 17

Section 19 tax deduction for the parent company

(1) in the controlled company, the conditions for the application of specific tariff provisions are met, providing for a deduction from income tax, and subject to the parent company of the corporation, these tariff regulations for the parent company to apply, as would be the conditions for their use in his own met.

(2) Subject to the parent company of the income tax, paragraph 1 shall apply accordingly, insofar as there are for the income tax rate similar rules as for the corporation.

(3) If the parent company is a partnership, paragraphs 1 and 2 for the partners in the partnership shall apply accordingly. For each member of the amount deducted is equal to the attributable to the shareholders of the fraction of the income attributable to parent company of the affiliated company.

(4) If the parent company of a foreign company within the meaning of § 18, the corresponding paragraphs 1 to 3, unless the specific tariff provisions applicable to taxpayers are limited.

(5) in the income are the subordinated company includes operating revenues, which have been subject to a tax deduction, then the withholding tax on corporate income tax or personal income tax of the managing institution or, if the parent company is a partnership, in proportion to offset the corporation tax or income tax of the shareholder .

ภาคผนวก ข.

ตัวอย่างความตกลงร่วมผลกำไรและขาดทุนตามกฎหมายภาษีอากรของเยอรมนี

Profit and Loss Transfer Agreement

between- hereinafter „fiscal parent company“ -
and- hereinafter „fiscal subsidiary company“ -

Preamble

The fiscal parent company holds all shares in the fiscal subsidiary company. Due to the business, financial and organizational incorporation of the fiscal subsidiary company, the parties agree to the following to establish fiscal unity (i.e. a German tax-consolidated group known as "Organschaft") in terms of Sections 14 et seq. of the German Corporation Tax Law (KStG):

Section 1

Profit-and-Loss Transfer

As of the first day of the fiscal year of the fiscal subsidiary company in which this agreement is registered with the Commercial Registry at the domicile of the fiscal subsidiary company, the fiscal subsidiary company acts, internally speaking, solely in the interest of the fiscal parent company. It is obligated to transfer all profits and losses to the fiscal parent company. This obligation becomes effective for the first time upon this agreement's entering into force in the current fiscal year. The maximum, legally permissible sum shall be transferred (Section 301 of the German Stock Corporation Act (AktG) in its valid version from time to time).

Section 2

Transfer of Losses

The fiscal parent company shall undertake to compensate the annual net losses incurred by the fiscal subsidiary company during the term of this agreement. The transfer of losses shall be based on Section 302 of the German Stock Corporation Act in its currently valid version.

Section 3

Preparation of the Annual Financial Statements

The annual financial statements of the fiscal subsidiary company shall be prepared in consultation with the fiscal parent company.

Section 4 Settlement Date

1. Settlement of claims to the transfer of profits and to compensation of annual net losses incurred shall be due – with effect on the last day of the fiscal subsidiary company's particular fiscal year – on the date on which the fiscal subsidiary company's annual financial statements were adopted. Sections 352 and 353 of the German Commercial Code (HGB) apply analogously to the claim to the transfer of profits and to compensation of annual net losses incurred.
2. Prior to adoption of the annual financial statements, the fiscal parent company can claim advance payments on the expected profits that are due to said company with regard to a particular fiscal year, insofar as the fiscal subsidiary company's liquidity allows for the remittance of said advance payments.
3. Mutatis mutandis, the fiscal subsidiary company can demand advance payments on net losses that are expected to be offset in a particular fiscal year insofar as such advance payments are necessary for the fiscal subsidiary company's liquidity.
4. Installment payments as per Subsections 2 or 3 are non-interest-bearing.

Section 5

Contractual Duration

1. This agreement takes effect retroactively as of the beginning of the fiscal subsidiary companies' fiscal year in which the agreement becomes effective by registration in the Commercial Registry at the domicile of the fiscal subsidiary company and shall remain effective for an unlimited period. The agreement may be terminated with a notice of three months prior to and effective upon the end of the fiscal year of the fiscal subsidiary company, but in no event shall a termination be possible before the end of the fifth full

year after the beginning of the fiscal year of the fiscal subsidiary company in which the agreement becomes effective.

2. This agreement can be terminated effective immediately at any time in case of good cause. One example of good cause is if the fiscal parent company's stake in the fiscal subsidiary company no longer fulfills the scope required under tax law for financial incorporation.

Section 6

Contingency of Approval

This agreement has been concluded contingent upon the approval of the shareholders' meetings of the contractual parties.

Section 7

Partial Invalidity

Should any one provision of this agreement be or become invalid or unworkable or it transpires that this agreement contains an omission, the remaining provisions shall be unaffected thereby. In this case, the parties shall undertake to replace the invalid and/or unworkable provision with a permissible provision which economically comes closest to the original provision, and/or the parties would have agreed to, in accordance with their business intentions under this contract, if they had noticed the invalid or unworkable nature of the provision or had noticed the omission.

ภาคผนวก ค

กฎหมายภาษีเงินได้ของสวีเดนเกี่ยวกับ Group Contribution

พร้อมคำแปลภาษาอังกฤษ

35 kap. Koncernbidrag

Huvudregel

1 § Koncernbidrag ska dras av hos givaren och tas upp hos mottagaren, om förutsättningarna för avdrag i detta kapitel är uppfyllda. Med koncernbidrag avses inte en ersättning som är en utgift för givaren för att förvärva eller bibehålla inkomster. Lag (2007:1419).

Definitioner

2 § Med moderföretag avses i detta kapitel ett företag som äger mer än 90 procent av andelarna i ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening och som är - ett svenskt aktiebolag, - en svensk ekonomisk förening, - en svensk sparbank, - ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag, - en svensk stiftelse som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i [7 kap.](#), eller - en svensk ideell förening som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i [7 kap.](#) Med helägt dotterföretag avses i detta kapitel det företag som ägs av moderföretaget enligt [första stycket](#).

2 a § Vid tillämpning av bestämmelserna i detta kapitel ska ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och som motsvarar ett svenskt företag som anges i dessa bestämmelser behandlas som ett sådant företag, om mottagaren av koncernbidraget är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänför sig till. Detsamma gäller i fråga om mottagaren om denne är ett sådant svenskt företag som ska anses ha hemvist i en utländsk stat inom EES enligt ett skatteavtal och är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänför sig till. Lag (2007:1419).

Förutsättningar

Bidrag mellan moderföretag och helägt dotterföretag

3 § Ett koncernbidrag från ett moderföretag till ett helägt dotterföretag eller från ett helägt dotterföretag till ett moderföretag ska dras av under förutsättning att 1. varken givaren eller mottagaren är ett privatbostadsföretag eller investmentföretag, 2. både givaren och mottagaren redovisar bidraget öppet i inkomstdeklarationen för ett beskattningsår som har samma deklarationstidpunkt enligt skatteförfarandelagen (2011:1244) eller som skulle ha haft det om inte givarens eller mottagarens bokföringsskyldighet upphör, 3. dotterföretaget har varit helägt under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan dotterföretaget började bedriva verksamhet av något slag, 4. mottagaren inte enligt ett skatteavtal ska anses ha hemvist i en utländsk stat utom i fall som avses i 2 a § andra meningen, 5. näringsverksamheten som koncernbidraget hänför sig till inte är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal, och 6. om bidraget lämnas från dotterföretaget till moderföretaget, utdelning under beskattningsåret från dotterföretaget inte ska tas upp hos moderföretaget. Lag (2011:1256).

Bidrag mellan helägda dotterföretag

4 § Ett koncernbidrag från ett helägt dotterföretag till ett annat helägt dotterföretag till samma moderföretag ska dras av, om de förutsättningar som anges i 3 § 1-5 är uppfyllda och 1. moderföretaget är ett investmentföretag, 2. utdelning under beskattningsåret från det dotterföretag som ger koncernbidraget inte ska tas upp av moderföretaget, eller 3. utdelning under beskattningsåret från det dotterföretag som tar emot koncernbidraget ska tas upp av moderföretaget. Lag (2007:1419).

Bidrag mellan företag som kan fusioneras

5 § Ett koncernbidrag från ett moderföretag till ett annat svenskt aktiebolag än ett helägt dotterföretag ska dras av, om de förutsättningar som anges i 3 § 1, 2, 4 och 5 är uppfyllda och om ägarförhållandena under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan mottagaren började bedriva verksamhet av något slag har varit sådana att mottagaren genom fusioner mellan moderföretag och dotterbolag har

kunnat gå upp i moderföretaget. Fusion ska anses kunna äga rum när ett moderföretag äger mer än 90 procent av aktierna i ett dotterbolag, men inte i andra fall. Lag (2008:1064).

Bidrag som kunnat förmedlas

6 § Ett koncernbidrag ska dras av om givaren hade kunnat lämna ett koncernbidrag till ett annat företag med rätt till avdrag enligt 3, 4 eller 5 § och bidraget därefter, direkt eller genom förmedling av ytterligare företag, hade kunnat vidarebefordras till mottagaren på ett sådant sätt att varje förmedlande företag skulle ha haft rätt till avdrag för det vidarebefordrade bidraget. Lag (2007:1419).

Ändrade ägarförhållanden

7 § Ett företag som blir helägt dotterföretag till ett nytt moderföretag och som fortsätter att vara det till utgången av givarens och mottagarens beskattningsår anses trots ägarförändringen ha varit helägt av det nya moderföretaget under hela beskattningsåret, om förhållandena mellan det företaget och dotterföretaget under hela den del av bådas beskattningsår som föregick ägarförändringen varit sådana att företagen skulle haft rätt till avdrag för koncernbidrag till varandra om förhållandena hade bestått under hela deras beskattningsår.

Dispens

8 § Regeringen får medge att ett bidrag dras av hos givaren och tas upp hos mottagaren även om en eller flera av de förutsättningar som anges i detta kapitel inte är uppfyllda. Det gäller dock bara om- bidraget lämnas från ett svenskt företag till ett annat svenskt företag som givaren har intressegemenskap med, - bidraget lämnas för en näringsverksamhet som är av väsentlig betydelse från samhällsekonomisk synpunkt, och - bidraget redovisas öppet. [35 a kap. Koncernavdrag](#)

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om svenskt moderföretags rätt att göra avdrag för en slutlig förlust hos ett helägt utländskt dotterföretag. Lag (2010:353).

Definitioner

2 § Med svenskt moderföretag avses i detta kapitel ett företag som äger mer än 90 procent av andelarna i ett utländskt dotterföretag och som är 1. ett svenskt aktiebolag, 2. en svensk ekonomisk förening, 3. en svensk sparbank, 4. ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag, 5. en svensk stiftelse som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap., eller 6. en svensk ideell förening som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap. Med helägt utländskt dotterföretag avses i detta kapitel det företag som ägs av moderföretaget enligt första stycket och som är ett utländskt bolag som motsvarar ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening och som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Som moderföretag eller dotterföretag räknas inte privatbostadsföretag och investmentföretag. Lag (2010:353).

3 § Ett företag anses vid tillämpningen av detta kapitel höra hemma i en viss stat, om företaget enligt lagstiftningen i denna stat hör hemma i staten i skattehänseende och inte anses ha hemvist i en annan stat på grund av ett skatteavtal. Om företaget enligt ett skatteavtal anses ha hemvist i en annan stat ska det anses höra hemma i denna andra stat. Lag (2010:353).

4 § Med företag i intressegemenskap avses i detta kapitel 1. ett företag som ett annat företag, direkt eller indirekt, genom en ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i, eller 2. två företag som står under i huvudsak gemensam ledning. Lag (2010:353).

Förutsättningar

5 § Ett svenskt moderföretag får göra koncernavdrag för en slutlig förlust hos ett helägt utländskt dotterföretag om 1. dotterföretaget har försatts i likvidation och denna har avslutats, 2. dotterföretaget har varit helägt under hela moderföretagets och dotterföretagets beskattningsår till dess likvidationen har avslutats eller dotterföretaget har varit helägt sedan det började driva verksamhet av något slag till dess likvidationen har avslutats, 3. avdraget görs vid beskattningen för det beskattningsår då likvidationen har avslutats, 4. moderföretaget redovisar avdraget öppet i inkomstdeklarationen, och 5. det inte finns företag i intressegemenskap med moderföretaget som vid likvidationens avslutande bedriver rörelse i den stat där dotterföretaget hör hemma. Lag (2011:1256).

6 § En förlust är slutlig om 1. den inte har kunnat utnyttjats och inte kan komma att utnyttjas av dotterföretaget eller någon annan i den stat där dotterföretaget hör hemma, och 2. skälet till att den inte kan utnyttjas av dotterföretaget inte är att det saknas en rättslig möjlighet till detta eller att denna möjlighet är begränsad i tiden. Lag (2010:353).

Koncernavdragets storlek

7 § Avdrag får inte göras med ett belopp som 1. överstiger förlusten hos dotterföretaget vid utgången av det sista hela beskattningsåret före likvidationens avslutande eller vid likvidationens avslutande, eller 2. överstiger ett positivt resultat hos moderföretaget före avdraget. Vid beräkningen av resultatet hos moderföretaget ska detta minskas med koncernbidrag som företaget har tagit upp till beskattning efter det att dotterföretaget blev helägt i enlighet med vad som föreskrivs i [5 § 2](#) om det har medfört eller ökat ett underskott hos givaren. Förlusten hos dotterföretaget ska räknas om till svenska kronor enligt den av Europeiska centralbanken fastställda valutakursen den dag då likvidationen avslutades. Om det inte har fastställts någon kurs för denna dag, ska kursen för närmast föregående svenska bankdag användas. Lag (2010:353).

8 § Förlusten hos dotterföretaget uppgår till det lägsta belopp som beräknats 1. dels enligt skattereglerna i den utländska stat där företaget hör hemma, 2. dels som om dotterföretaget var ett svenskt aktiebolag som har motsvarande inkomster i Sverige.

Vid beräkningen ska bortses från förluster som har uppkommit innan dotterföretaget blev helägt i enlighet med vad som föreskrivs i **5 § 2**. Om företaget har tillgångar vars skattemässiga värde understiger marknadsvärdet ska tillgångarna, vid beräkningen av förlustens storlek, anses avyttrade till marknadsvärdet. Lag (2010:353).

9 § Förlusten enligt **8 §** ska minskas med belopp som det helägda dotterföretaget under tio år närmast före likvidationen eller därefter, men före likvidationens avslutande, har överfört till ett företag i intressegemenskap med dotterföretaget genom 1. utdelning som har fått dras av vid bestämmande av den beskattningsbara inkomsten, 2. överlåtelse av tillgångar utan ersättning eller till en ersättning som understiger marknadsvärdet, eller 3. andra överföringar av värden. Minskningen ska göras till den del de överförda värdena i **första stycket** inte har beskattats hos dotterföretaget. Lag (2010:353).

10 § Till den del moderföretagets anskaffningsvärde för andelarna i dotterföretaget har legat till grund för avdrag, ska förlusten enligt **8 §** minskas i motsvarande mån. Lag (2010:353).

11 § Om en utländsk myndighet eller domstol har meddelat beslut av betydelse för beräkningen av koncernavdrag och beslutet innebär att koncernavdrag har gjorts med för högt belopp, ska moderföretaget ta upp mellanskillnaden det beskattningsår då beslutet har vunnit laga kraft. Om beslutet innebär att avdrag har gjorts med för lågt belopp, ska mellanskillnaden på begäran av moderföretaget dras av det beskattningsår då beslutet har vunnit laga kraft. Lag (2010:353).

(Unofficial Translation)

Chapter 35 Group Contribution

General rule

Section 1 Group shall be deducted at the donor and taken up by the recipient, if the conditions for deduction in this chapter are met. The group provided no compensation is an expense for the donor to acquire or maintain their incomes.

Definitions

Section 2 a parent undertaking referred to in this Chapter, a company that owns more than 90 per cent stake in a Swedish or a Swedish economic association and that is, a Swedish corporation,

- a Swedish economic association,
- a Swedish savings bank,
- a Swedish mutual insurance,
- a Swedish foundation that is not subject to the provisions of a tax exemption in

Chapter 7., or

- a Swedish non-profit organization not subject to the provisions of a tax exemption in Chapter 7. With wholly owned subsidiaries referred to in this Chapter, the company owned by the parent under the first paragraph.

Section 2 a For the purposes of the provisions of this Chapter, a foreign corporation that belongs in the states of the European Economic Area (EEA) that corresponds to a Swedish company listed in these provisions, as such an undertaking, if the recipient of

the group contribution is taxable in Sweden for the Activities of the group contribution relates. The same applies if the recipient if he is such a Swedish company which shall be deemed to be domiciled in a foreign state within the EEA as a tax and is liable to tax in Sweden on the Activities of the group contribution relates. Act (2007:1419).

Conditions

Contributions between parent and wholly-owned subsidiary

Section 3 A group from a parent to a wholly owned subsidiary or a wholly owned subsidiary of a parent shall be deducted provided that first either donor or recipient is a private company or investment company, second both donor and recipient reports the contribution openly in the tax return for a tax year has the same return time under the tax procedure act (2011:1244), or who would have had it if not the donor or the recipient's accounting obligation ceases, third the subsidiary was wholly owned during the donor's and recipient's full fiscal years or since the subsidiary began to carry on business of any kind, fourth receiver is not under a tax treaty shall be deemed to be domiciled in a foreign state, except in cases mentioned in § 2 a second sentence, fifth business activity as the group contribution refers to is not exempt from tax in Sweden because of a tax treaty, and sixth if the grant is provided by the subsidiary to the parent company dividends in the fiscal year of the subsidiary should be excluded from the parent. Act (2011:1256).

Contributions between wholly owned subsidiaries

Section 4 A group from a wholly owned subsidiary to another wholly-owned subsidiaries of their parent undertakings shall be deducted, if the conditions specified in § 3 1-5 are satisfied and

- 1) Parent is an investment company,
- 2) dividends during the tax year of the subsidiary that provides the group contribution should not be taken up by the parent, or
- 3) dividends during the tax year of the subsidiary receiving the group contribution should be taken up by the parent. Act (2007:1419).

Contributions from companies that could merge

Section 5 A group from one parent to another Swedish company than a wholly-owned subsidiaries shall be deducted, if the conditions specified in 3 § 1, 2, 4 and 5 are met and the ownership structure during the donor's and recipient's full fiscal year or after the beneficiary began carry on business of any kind has been such that the receiver through mergers between parent and subsidiary companies have been able to go up into the parent company. Fusion shall be deemed to take place when a parent owns more than 90 percent of the shares in a subsidiary, but not in others. Act (2008:1064).

Entries that have been conveyed

Section 6 A group will be deducted if the donor was able to leave a group to another company with deductibility of 3, 4 or 5, § and the contribution thereafter, directly or through another company, had been forwarded to the receiver in such a way that each intermediary institution would be entitled to deduct the forwarded grant. Act (2007:1419).

Changes in ownership

Section 7 A company becomes a wholly owned subsidiary of a new parent and continues to be the end of the donor and the recipient's taxable year is considered, despite the change in ownership have been wholly owned by the new parent throughout

the tax year, if the relations between the company and the subsidiary during the entire area of both of their fiscal years preceding the change in ownership has been such that the companies would be entitled to deduct group contributions to each of conditions had persisted throughout their entire taxable year.

Waivers

Section 8 The Government may grant a refund to be deducted at the donor and taken up by the recipient even if one or more of the conditions specified in this chapter are not met. However, this applies only if the grant is made from a Swedish company to another Swedish company; the donor is associated with,

- the premium paid for a business which is material from the national economy,
- and
- the contribution made transparent.

Chapter 35 a. Group relief

Contents

1 § This chapter contains provisions on the Swedish parent's right to deduct a final loss of a wholly owned foreign subsidiary. Act (2010:353).

Definitions

§ 2 Swedish parent referred to in this chapter, a company that owns more than 90 per cent stake in a foreign subsidiary, which is first a Swedish corporation, second A Swedish economic association, third a Swedish savings bank, fourth a Swedish mutual concern, fifth a Swedish foundation that is not subject to the provisions of a tax exemption in Chapter 7., or 6th A Swedish non-profit organization not subject to the

provisions of a tax exemption in Chapter 7. With wholly owned foreign subsidiary referred to in this Chapter, the company owned by the parent under the first paragraph who is a foreign company which is equivalent to a Swedish limited company or a Swedish economic association and who belongs in a state of the European Economic Area. As a parent or subsidiary does not count private companies and investment companies. Act (2010:353).

§ 3 A company is considered for the purposes of this chapter to belong in a particular state, if the company under the laws of this state belongs to the state for tax purposes and is not considered to be a resident of another state because of a tax treaty. About the company under a tax treaty is domiciled in another state shall be considered to belong in that other State. Act (2010:353).

§ 4 The associated enterprises provided for in this chapter first a company that another company, directly or indirectly, through a shareholding or otherwise has a significant influence in, or second two companies under essentially common management. Act (2010:353).

Conditions

5 § A Swedish parent may make group relief for a final loss of a wholly owned foreign subsidiary of first the subsidiary is liquidated, and this has been completed, second the subsidiary was wholly owned throughout the parent and the subsidiary's taxable year until the liquidation is completed or the subsidiary has been owned since it began to carry on business of any kind until the liquidation is completed, third deduction for tax purposes for the tax year in which the liquidation has been completed, fourth Parent reports deduction openly in the tax return, and fifth there is associated

enterprises with the parent who at the termination of the liquidation business in the state in which the subsidiary belongs. Act (2011:1256).

6 § A loss is final if first it has not been and can not be utilized by the subsidiary or any other of the state where the subsidiary is situated, and second why it can not be utilized by the subsidiary is not that there is no legal possibility to do so or that the opportunity is limited in time. Act (2010:353).

Koncernavdragets size

§ 7 Deductions may be made by an amount first exceeds the loss of the subsidiary at the end of the last full fiscal year before termination of the liquidation or termination of the liquidation, or second exceeds a positive result in the parent undertaking before the deduction. In calculating the profit of the parent will be reduced by group as the company has taken to taxation after the subsidiary was wholly in accordance with the provisions of § 5 2 if it has caused or increased the deficit in the donor. The loss of the subsidiary shall be converted into Swedish kronor at the European Central Bank set the exchange rate on the date of liquidation ended. If it has not determined a course of this day, the price of the previous Swedish banking day use. Act (2010:353).

§ 8 The loss of the subsidiary is the minimum amount calculated first partly under the tax rules in the foreign state where it is situated, second and as if the subsidiary was a Swedish company that has the equivalent income in Sweden. This calculation shall be disregarded losses that were incurred prior to the subsidiary was wholly in accordance with the provisions of 5 § 2. If the company has assets whose tax value is below market value to assets, when calculating the size of the loss is considered sold at market value. Act (2010:353).

9 § The loss under § 8 shall be reduced by the amount of the wholly owned subsidiary for ten years prior to the winding up or thereafter, but prior to termination of the liquidation, has transferred to a company in privity with the subsidiary through first dividends have been deducted in determining taxable income, second transfer of assets without compensation or to compensation below market value, or third other transfers of value. The reduction shall be made to the extent the passed values in the first paragraph has not been charged to tax in the subsidiary. Act (2010:353).

§ 10 To the extent that the parent company's acquisition of interests in the subsidiary has been the basis for the deduction, the loss under § 8 is reduced accordingly. Act (2010:353).

§ 11 If a foreign authority or court has issued an order of importance for the calculation of group relief and the decision means that the group relief has been made in excess, the parent pick up the difference between the tax year in which the decision is final. If the decision implies that the deductions have been made with the understated, the difference shall at the request of the parent company deducted the tax year in which the decision is final. Act (2010:353).

ภาคผนวก ง

กฎหมายภาษีบริษัทและเงินได้ของสหราชอาณาจักรอังกฤษ (Income and Corporation Act 1988) เกี่ยวกับ Group Relief

Part X
LOSS RELIEF AND GROUP RELIEF

CHAPTER IV
GROUP RELIEF

Section 402

Surrender of relief between members of groups and consortium

(1) Subject to and in accordance with this Chapter and section 492(8), relief for trading losses and other amounts eligible for relief from corporation tax may, in the cases set out in subsections (2) and (3) below, be surrendered by a company (“the surrendering company”) and, on the making of a claim by another company (“the claimant company”) may be allowed to the claimant company by way of a relief from corporation tax called “group relief”.

(2) Group relief shall be available in a case where the surrendering company and the claimant company are both members of the same group.

A claim made by virtue of this subsection is referred to as a “group claim”.

(3) Group relief shall also be available in the case of a surrendering company and a claimant company either where one of them is a member of a consortium and the other is—

(a) a trading company which is owned by the consortium and which is not a 75 per cent. subsidiary of any company; or

(b) a trading company—

(i) which is a 90 per cent. subsidiary of a holding company which is owned by the consortium; and

(ii) which is not a 75 per cent. subsidiary of a company other than the holding company; or

(c) a holding company which is owned by the consortium and which is not a 75 per cent. subsidiary of any company;

or, in accordance with section 406, where one of them is a member of a group of companies and the other is owned by a consortium and another company is a member of both the group and the consortium.

A claim made by virtue of this subsection is referred to as “a consortium claim”.

(4) A consortium claim shall not be made if the share in the consortium of the member in the relevant accounting period of the surrendering company (or, where that company is a trading company falling within subsection (3)(b) above, its holding company) is nil or if a profit on a sale of the share capital of the other company or its holding company which the member owns would be treated as a trading receipt of that member.

(5) Subject to the provisions of this Chapter, two or more claimant companies may make claims relating to the same surrendering company, and to the same accounting period of that surrendering company.

(6) A payment for group relief—

(a) shall not be taken into account in computing profits or losses of either company for corporation tax purposes, and

(b) shall not for any of the purposes of the Corporation Tax Acts be regarded as a distribution or a charge on income;

and in this subsection “a payment for group relief” means a payment made by the claimant company to the surrendering company in pursuance of an agreement between them as respects an amount surrendered by way of group relief, being a payment not exceeding that amount.

Section 403

Losses etc. which may be surrendered by way of group relief

(1) Subject to the provisions of this Chapter, if in any accounting period the surrendering company has incurred a loss, computed as for the purposes of section 393(2), in carrying on a trade, the amount of the loss may be set off for the purposes of corporation tax against the total profits of the claimant company for its corresponding accounting period.

(2) Subsection (1) above shall not apply to so much of a loss as is excluded from subsection (2) of section 393 by subsection (5) of that section or by section 397.

(3) Subject to the provisions of this Chapter, if for any accounting period any capital allowances fall to be made to the surrendering company which—

(a) are to be given by discharge or repayment of tax, and

(b) are to be available primarily against a specified class of income,

so much of the amount of those allowances (exclusive of any carried forward from an earlier period) as exceeds its income of the relevant class arising in that accounting period (before deduction of any losses of any other period or of any capital allowances)

may be set off for purposes of corporation tax against the total profits of the claimant company for its corresponding accounting period.

(4) Subject to the provisions of this Chapter, if for any accounting period the surrendering company (being an investment company) may under subsection (1) of section 75 deduct as expenses of management any amount disbursed for that accounting period, so much of that amount (exclusive of any amount deductible only by virtue of subsection (3) of that section) as exceeds the company's profits of that accounting period may be set off for purposes of corporation tax against the total profits of the claimant company (whether an investment company or not) for its corresponding accounting period.

(5) The surrendering company's profits of the period shall be determined for the purposes of subsection (4) above without any deduction under section 75 and without regard to any deduction falling to be made in respect of losses or allowances of any other period.

(6) References in subsections (4) and (5) above to section 75 do not include references to that section as applied by section 76 to companies carrying on life assurance business.

(7) Subject to the provisions of this Chapter and section 494(4), if in any accounting period the surrendering company has paid any amount by way of charges on income, so much of that amount as exceeds its profits of the period may be set off for the purposes of corporation tax against the total profits of the claimant company for its corresponding accounting period.

(8) The surrendering company's profits of the period shall be determined for the purposes of subsection (7) above without regard to any deduction falling to be made in respect of losses or allowances of any other period, or to expenses of management deductible only by virtue of section 75(3).

(9) In applying any of the preceding subsections in the case of a consortium claim—

(a) where the claimant company is a member of a consortium, only a fraction of the loss referred to in subsection (1) above, or of the excess referred to in subsection (3), (4) or (7) above, as the case may be, may be set off under the subsection in question;

(b) where the surrendering company is a member of a consortium that loss or excess shall not be set off under the subsection in question against more than a fraction of the total profits of the claimant company;

and that fraction shall be equal to that member's share in the consortium in the accounting period referred to in section 402(4), subject to any further reduction under section 408(2) and subject also to sections 405(4) and 406(2) and (6).

(10) Where a company owned by a consortium—

(a) has in any relevant accounting period incurred such a loss as is referred to in subsection (1) above, and

(b) has profits (of whatever description) of that accounting period against which that loss could be set off under section 393(2),

the amount of that loss which is available to any member of the consortium on a consortium claim shall be determined on the assumption that the company owned by the consortium has made a claim under section 393(2) requiring the loss to be so set off.

(11) Where the company referred to in subsection (10) above is a group/consortium company, the amount of the loss shall be determined under that subsection before any reduction is made under section 405(1) to (3).

Section 404

Limitation of group relief in relation to certain dual resident companies

(1) Notwithstanding any other provision of this Chapter, no loss or other amount shall be available for set off by way of group relief in accordance with section 403 if, in the material accounting period of the company which would otherwise be the surrendering company, that company is for the purposes of this section a dual resident investing company.

(2) In this section “the material accounting period” means, according to the kind of group relief which would be appropriate, the accounting period—

- (a) in which the loss is incurred; or
- (b) for which the capital allowances fall to be made; or
- (c) for which the expenses of management are disbursed; or
- (d) for which the amount is paid by way of charges on income;

but subsection (1) above does not have effect unless the material accounting period begins on or after 1st April 1987.

(3) In Schedule 17—

(a) Part I has effect where an accounting period of a company in which it is a dual resident investing company begins before and ends on or after 1st April 1987 and references in subsections (1) and (2) above to the material accounting period shall be construed accordingly; and

(b) Part II has effect with respect to the time at which certain interest and other payments are to be treated as paid.

(4) A company is for the purposes of this section a dual resident company in any accounting period in which—

(a) it is resident in the United Kingdom; and

(b) it is also within a charge to tax under the laws of a territory outside the United Kingdom—

(i) because it derives its status as a company from those laws; or

(ii) because its place of management is in that territory; or

(iii) because under those laws it is for any other reason regarded as resident in that territory for the purposes of that charge.

(5) In any accounting period throughout which it is not a trading company, a dual resident company is for the purposes of this section an investing company.

(6) In any accounting period of a dual resident company in which it is a trading company, the company is nevertheless for the purposes of this section an investing company if—

(a) in that period it carries on a trade of such a description that its main function or one of its main functions consists of all or any of the following, namely—

(i) acquiring and holding, directly or indirectly, shares, securities or investments of any other description, including interests in companies (resident outside, as well as in, the United Kingdom) with which the dual resident company is connected, within the terms of section 839;

(ii) making payments which, by virtue of any enactment, are charges on income for the purposes of corporation tax;

(iii) making payments (of interest or other sums) which are similar to those referred to in sub-paragraph (ii) above but which are deductible in computing the profits of the company for the purposes of corporation tax;

(iv) obtaining funds (by borrowing or in any other manner whatsoever) for the purpose of, or otherwise in connection with, any of the activities referred to in sub-paragraphs (i) to (iii) above; or

(b) it does not fall within paragraph (a) above, but in that accounting period it carries on all or any of the activities referred to in sub-paragraphs (i) to (iv) of that paragraph and does so—

(i) to an extent which does not appear to be justified by any trade which it does carry on; or

(ii) for a purpose which does not appear to be appropriate to any such trade; or

(c) in that period—

(i) the amount paid by the company by way of charges on income exceeds its profits of the period, determined as mentioned in section 403(8); and

(ii) those charges include an amount which falls to be treated as a charge on income by virtue of section 78(2) or paragraph 5(2) of Schedule 4; and

(iii) the paying of those charges by the company is its main activity or one of its main activities.

Section 405

Claims relating to losses etc. of members of both group and consortium

(1) For the purposes of a consortium claim in respect of the loss or other amount of any relevant accounting period of a group/consortium company, that loss or other amount shall be treated as reduced (or, as the case may be, extinguished) by first deducting therefrom the potential relief attributable to group claims.

(2) Subject to subsection (3) below, in relation to the loss or other amount of a relevant accounting period of a group/consortium company, the potential relief attributable to group claims is the aggregate amount of group relief that would be claimed if every company which, as a member of the same group of companies as the group/consortium company, could make a group claim in respect of that loss or other amount made such a claim for an amount which, when set against the claimant company's total profits for its corresponding accounting period, would equal those profits.

(3) Where for any accounting period another member of the group of companies of which the group/consortium company is a member has a loss or other amount available for relief and one or more group claims is or are in fact made in respect of that loss or other amount, account shall be taken of the relief so claimed before determining (in relation to the loss or other amount of the group/consortium company) the potential relief attributable to group claims under subsection (2) above.

(4) In any case where—

(a) a consortium claim is made by a group/consortium company in respect of a loss or other amount of an accounting period of a member of the consortium, and

(b) the corresponding accounting period of the group/consortium company is a relevant accounting period,

the total profits of the corresponding accounting period of the group/consortium company against a fraction of which that loss or other amount may be set off (in accordance with section 403(9)(b)) shall be treated as reduced (or as the case may be extinguished) by deducting therefrom the potential relief available to the group/consortium company by way of group claims.

(5) Subject to subsection (6) below, in relation to a relevant accounting period of a group/consortium company, the potential relief available to the company by way of group claims is the maximum amount of group relief that could be claimed by the company for that accounting period on group claims relating to the losses or other amounts available for relief of other members of the group of companies of which the group/consortium company is a member.

(6) Where another member of the group of companies of which the group/consortium company is a member in fact makes one or more group claims in respect of losses or other amounts of other members of the group, account shall be taken of the relief already claimed by that company in determining the potential relief available to the group/consortium company by way of group claims under subsection (5) above.

Section 406

Claims relating to losses etc. of consortium company or group member

(1) In this section—

(a) “link company” means a company which is a member of a consortium and is also a member of a group of companies; and

(b) “consortium company”, in relation to a link company, means a company owned by the consortium of which the link company is a member; and

(c) “group member”, in relation to a link company, means a company which is a member of the group of which the link company is also a member but is not itself a member of the consortium of which the link company is a member.

(2) Subject to subsections (3) and (4) below, where the link company could (disregarding any deficiency of profits) make a consortium claim in respect of the loss or other amount eligible for relief of a relevant accounting period of a consortium company, a group member may make any consortium claim which could be made by the link company; and the fraction which is appropriate under section 403(9) where a group member is the claimant company shall be the same as that which would be appropriate if the link company were the claimant company.

(3) A group member may not, by virtue of subsection (2) above, make a consortium claim in respect of the loss or other amount of any accounting period of a consortium company unless the claimant company was a member of the group concerned throughout the whole of the accounting period or, as the case may be, each accounting period of the link company which, if that company were making the claim, would be a corresponding accounting period in relation to that accounting period of the consortium company.

(4) The maximum amount of relief which, in the aggregate, may be claimed by group members and the link company by consortium claims relating to the loss or other amount of a relevant accounting period of a consortium company shall not exceed the relief which could have been claimed by the link company (disregarding any deficiency of profits) if subsections (2) and (3) above had not been enacted.

(5) Subject to subsections (6) to (8) below, where a group member has for a relevant accounting period a loss or other amount available for relief, a consortium

company may make any claim in respect of that loss or other amount which it could make if the group member were a member of the consortium at all times when the link company was such a member, but not at any other time.

(6) The fraction which is appropriate under section 403(9) in relation to a consortium claim made by virtue of subsection (5) above shall be the same as that which would be appropriate if the link company were the surrendering company, except that the accounting period in respect of which the member's share in the consortium is to be ascertained shall be that of the group member which is in fact the surrendering company.

(7) A consortium company may not, by virtue of subsection (5) above, make a consortium claim in respect of the loss or other amount of any accounting period of a group member unless the group member was a member of the group in question throughout the whole of that accounting period.

(8) For any accounting period of a consortium company ("the claimant company's accounting period") the maximum amount of relief which, in the aggregate, may be claimed by that company by consortium claims relating to the losses or other amounts of accounting periods of the link company and group members shall not exceed that fraction of the total profits of the claimant company's accounting period which would be brought into account under section 403(9)(b) on a consortium claim in respect of which—

(a) the link company was the surrendering company; and

(b) the link company's accounting period was the same as the claimant company's accounting period.

Section 407

Relationship between group relief and other relief

(1) Group relief for an accounting period shall be allowed as a deduction against the claimant company's total profits for the period—

(a) before reduction by any relief derived from a subsequent accounting period, but

(b) as reduced by any other relief from tax (including relief in respect of charges on income under section 338(1)) determined on the assumption that the company makes all relevant claims under section 393(2) of this Act and section 74(3) of the 1968 Act (set-off of capital allowances against total profits).

(2) For the purposes of this section "relief derived from a subsequent accounting period" means—

(a) relief under section 393(2) or 394 in respect of a loss incurred in an accounting period after the accounting period the profits of which are being computed; and

(b) relief under section 74(3) of the 1968 Act in respect of capital allowances falling to be made for an accounting period after the accounting period the profits of which are being computed.

(3) The reductions to be made in total profits of an accounting period against which any relief derived from a subsequent accounting period is to be set off shall include any group relief for that first-mentioned accounting period.

Section 408

Corresponding accounting periods

(1) For the purposes of group relief an accounting period of the claimant company which falls wholly or partly within an accounting period of the surrendering company corresponds to that accounting period.

(2) If an accounting period of the surrendering company and a corresponding accounting period of the claimant company do not coincide—

(a) the amount which may be set off against the total profits of the claimant company for the corresponding accounting period shall be reduced by applying the fraction—

(if that fraction is less than unity); and

(b) the total profits of the claimant company for the corresponding accounting period shall be reduced by applying the fraction—

where—

A is the length of the period common to the two accounting periods;

B is the length of the accounting period of the surrendering company;

C is the length of the corresponding accounting period of the claimant company.

Section 409

Companies joining or leaving group or consortium

(1) Subject to the following provisions of this section, group relief shall be given if, and only if, the surrendering company and the claimant company are members of the

same group, or fulfil the conditions for relief for a consortium, throughout the whole of the surrendering company's accounting period to which the claim relates, and throughout the whole of the corresponding accounting period of the claimant company.

(2) Where on any occasion two companies become or cease to be members of the same group, then, for the purposes specified in subsection (3) below, it shall be assumed as respects each company that—

(a) on that occasion (unless a true accounting period of the company begins or ends then) an accounting period of the company ends and a new one begins, the new accounting period to end with the end of the true accounting period (unless before then there is a further break under this subsection); and

(b) the losses or other amounts of the true accounting period are apportioned to the component accounting periods; and

(c) the amount of total profits for the true accounting period of the company against which group relief may be allowed in accordance with section 407(1) is also apportioned to the component accounting periods;

and an apportionment under this subsection shall be on a time basis according to the respective lengths of the component accounting periods except that, if it appears that that method would work unreasonably or unjustly, such other method shall be used as appears just and reasonable.

(3) Where the one company is the surrendering company and the other company is the claimant company—

(a) references in section 403 to accounting periods, to profits, and to losses, allowances, expenses of management or charges on income of the surrendering company shall be construed in accordance with subsection (2) above;

(b) references in subsection (1) above and section 408 to accounting periods shall be so construed (so that if the two companies are members of the same group in the surrendering company's accounting period, they must under that section also be members of the same group in any corresponding accounting period of the claimant company);

(c) references in section 408 to profits, and amounts to be set off against the profits, shall be so construed (so that an amount apportioned under subsection (2) above to a component accounting period may fall to be reduced under subsection (2) of that section).

(4) Subsections (2) and (3) above shall apply with the necessary modifications where a company begins or ceases to fulfil the conditions for relief for a consortium, either as a surrendering company or as a claimant company, as it applies where two companies become or cease to be members of the same group except that, in a case where—

(a) the surrendering company is owned by a consortium and two or more members of the consortium claim relief in respect of losses or other amounts of the surrendering company, or

(b) the claimant company is owned by a consortium and claims relief in respect of losses or other amounts of two or more members of the consortium,

the basis of apportionment which is adopted under subsection (2) above in relation to the losses or other amounts or, as the case may be, the total profits of the true accounting period of the company owned by the consortium shall be the same on each of the claims.

(5) In subsection (6) below—

“the primary claim” means a consortium claim made in respect of the loss or other amount of a relevant accounting period of a company owned by a consortium;

“the principal surrendering company” means that company; and

“the principal accounting period” means that accounting period.

(6) In any case where—

(a) the company making the primary claim or, if that claim is made by virtue of section 406(2), the company which is the link company for the purposes of that subsection was not a member of the consortium throughout the whole of the principal accounting period; and

(b) on or after the date on which the primary claim is made, a consortium claim is made which—

(i) is in respect of the loss or other amount of an accounting period of a surrendering company (being a company owned by the consortium referred to in paragraph (a) above, other than the principal surrendering company); and

(ii) is made by the company making the primary claim or, in a case where it or the primary claim is made by virtue of section 406(2), is made by any member of the group in question other than the company making the primary claim;

and the accounting period to which the claim relates falls, in whole or in part, within the principal accounting period; and

(c) at any time during the principal accounting period the surrendering company is a member of the same group of companies as the principal surrendering company;

no relief shall be allowed on the primary claim, or, as the case may be, any relief which was so allowed shall be withdrawn.

(7) In any case where—

(a) a company (“the principal claimant company”) owned by a consortium makes a consortium claim (“the principal claim”) in respect of the loss or other amount of an accounting period of a member of the consortium or, if the principal claim is made by virtue of section 406(5), of a company which, in relation to that member of the consortium, is a group member, within the meaning of that section; and

(b) the member of the consortium concerned (whether as the surrendering company or the link company, within the meaning of section 406) was not a member of the consortium throughout the whole of that accounting period; and

(c) on or after the date on which the principal claim is made, a consortium claim is made—

(i) by a company, other than the principal claimant company, which is owned by the consortium and which is a member of the same group of companies as the principal claimant company; and

(ii) which relates to the loss or other amount of an accounting period of the consortium member referred to in paragraph (b) above or of a company which in relation to that consortium member is a group member, within the meaning of section 406;

and that accounting period falls, in whole or in part, in the accounting period referred to in paragraph (a) above;

no relief shall be allowed on the principal claim or, as the case may be, any relief which was so allowed shall be withdrawn.

(8) Where any relief which has been allowed is withdrawn by virtue of subsection (6) or (7) above, all such adjustments shall be made, whether by way of assessment or otherwise, as may be necessary in consequence of that withdrawal.

Section 410

Arrangements for transfer of company to another group or consortium

(1) If, apart from this section, two companies (“the first company” and (“the second company”) would be treated as members of the same group of companies and—

(a) in an accounting period one of the two companies has trading losses or other amounts eligible for relief from corporation tax which it would, apart from this section, be entitled to surrender by way of group relief; and

(b) arrangements are in existence by virtue of which, at some time during or after the expiry of that accounting period—

(i) the first company or any successor of it could cease to be a member of the same group of companies as the second company and could become a member of the same group of companies as a third company; or

(ii) any person has or could obtain, or any persons together have or could obtain, control of the first company but not of the second; or

(iii) a third company could begin to carry on the whole or any part of a trade which, at any time in that accounting period, is carried on by the first company and could do so either as a successor of the first company or as a successor of another company which is not a third company but which, at some time during or after the expiry of that accounting period, has begun to carry on the whole or any part of that trade;

then, for the purposes of this Chapter, the first company shall be treated as not being a member of the same group of companies as the second company.

(2) If a trading company is owned by a consortium or is a 90 per cent. subsidiary of a holding company which is owned by a consortium and—

(a) in any accounting period the trading company or a member of the consortium has trading losses or other amounts eligible for relief from corporation tax which it would, apart from this section, be entitled to surrender by way of group relief; and

(b) arrangements are in existence by virtue of which—

(i) the trading company or any successor of it could, at some time during or after the expiry of that accounting period, become a 75 per cent. subsidiary of a third company; or

(ii) any person who owns, or any persons who together own, less than 50 per cent. of the ordinary share capital of the trading company has or together have, or could at some time during or after the expiry of that accounting period obtain, control of the trading company; or

(iii) any person, other than a holding company of which the trading company is a 90 per cent. subsidiary, either alone or together with connected persons, holds or could obtain, or controls or could control the exercise of not less than 75 per cent. of the votes which may be cast on a poll taken at a general meeting of that trading company in that accounting period or in any subsequent accounting period; or

(iv) a third company could begin to carry on, at some time during or after the expiry of that accounting period, the whole or any part of a trade which, at any time in that accounting period, is carried on by the trading company and could do so either as a successor of the trading company or as a successor of another company

which is not a third company but which, at some time during or after the expiry of that accounting period, has begun to carry on the whole or any part of that trade;

then, for the purposes of this Chapter, the trading company shall be treated as though it did not (as the surrendering company or the claimant company) fall within section 402(3).

(3) In any case where a trading company is a 90 per cent. subsidiary of a holding company which is owned by a consortium, any reference in subsection (2) above to the trading company, other than a reference in paragraph (b)(iv), shall be construed as including a reference to the holding company.

(4) In this section “third company” means a company which, apart from any provision made by or under any such arrangements as are specified in paragraph (b) of either subsection (1) or subsection (2) above, is not a member of the same group of companies as the first company or, as the case may be, the trading company or the holding company to which subsection (2) above applies.

(5) In subsections (1) and (2) above—

“arrangements” means arrangements of any kind whether in writing or not;

“connected persons” shall be construed in accordance with section 839; and

“control” has the meaning assigned by section 840.

(6) For the purposes of subsections (1) and (2) above a company is the successor of another if it carries on a trade which, in whole or in part, the other company has ceased to carry on and the circumstances are such that—

(a) section 343 applies in relation to the two companies as the predecessor and the successor within the meaning of that section; or

(b) the two companies are connected with each other within the meaning of section 839.

(7) Where by virtue of any enactment a Minister of the Crown or Northern Ireland department has power to give directions to a statutory body as to the disposal of assets belonging to, or to a subsidiary of, that body, the existence of that power shall not be regarded as constituting or as having at any time constituted an arrangement within the meaning of this section.

Section 411

Exclusion of double allowances

(1) Relief shall not be given more than once in respect of the same amount, whether by giving group relief and by giving some other relief (in any accounting period) to the surrendering company, or by giving group relief more than once.

(2) In accordance with subsection (1) above, two or more claimant companies cannot, in respect of any one loss or other amount for which group relief may be given, and whatever their accounting periods corresponding to that of the surrendering company, obtain in all more relief than could be obtained by a single claimant company whose corresponding accounting period coincided with the accounting period of the surrendering company.

(3) Subject to subsections (4) and (5) below, if claims for group relief relating to the same accounting period of the same surrendering company are made by two or more claimant companies which themselves are members of a group of companies, and—

(a) all the claims so made are admissible only by virtue of subsection (2) and (3) of section 409, and

(b) there is a part of the surrendering company's accounting period during which none of those claimant companies is a member of the same group as the surrendering company,

those claimant companies shall not obtain in all more relief than could be obtained by a single claimant company which was not a member of the same group as the surrendering company during that part of the surrendering company's accounting period (but was a member during the remainder of that accounting period).

(4) If companies which are members of different groups make claims falling within subsection (3) above, that subsection shall apply separately in relation to the companies in each group.

(5) For the purposes of subsection (3) above, there shall be left out of account a claim made by a company if—

(a) the claimant company joins or leaves a group of companies at the same time as the surrendering company; and

(b) both before and after that time either the claimant company is a 75 per cent. subsidiary of the surrendering company or the surrendering company is a 75 per cent. subsidiary of the claimant company or both companies are 75 per cent. subsidiaries of another company.

(6) Subject to subsection (7) below, if claims as respects two or more surrendering companies which themselves are members of a group of companies are made by a claimant company for group relief to be set off against its total profits for any one accounting period, and—

(a) all the claims so made are admissible only by virtue of subsections (2) and (3) of section 409, and

(b) there is a part of the claimant company's accounting period during which none of the surrendering companies by reference to which the claims are made is a member of the same group as the claimant company,

the claimant company shall not obtain in all more relief to be set off against its profits for the accounting period than it could obtain on a claim as respects a single surrendering company (with unlimited losses and other amounts eligible for relief) which was not a member of the same group as the claimant company during that part of the claimant company's accounting period (but was a member during the remainder of that accounting period).

(7) If claims falling within subsection (6) above are made as respects surrendering companies which are members of different groups, that subsection shall apply separately in relation to claims as respects the surrendering companies in each group.

(8) For the purposes of subsection (6) above there shall be left out of account a claim made as respects a surrendering company if—

(a) the surrendering company joins or leaves the group of companies concerned at the same time as the claimant company; and

(b) both before and after that time either the surrendering company is a 75 per cent. subsidiary of the claimant company or the claimant company is a 75 per cent. subsidiary of the surrendering company or both companies are 75 per cent. subsidiaries of another company.

(9) References in subsections (3) to (6) above to claims for group relief do not include references to consortium claims.

(10) Without prejudice to the provisions of section 87(3) of the 1968 Act, any reference in Part I of that Act to an allowance made includes a reference to an allowance which would be made but for the granting of group relief, or but for that and but for an insufficiency of profits or other income against which to make it.

Section 412

Claims and adjustments

(1) A claim for group relief—

(a) need not be for the full amount available,

(b) shall require the consent of the surrendering company notified to the inspector in such form as the Board may require,

(c) must be made within two years from the end of the surrendering company's accounting period to which the claim relates.

(2) A consortium claim shall require the consent of each member of the consortium, notified to the inspector in such form as the Board may require, in addition to the consent of the surrendering company.

(3) If the inspector discovers that any group relief which has been given is or has become excessive he may make an assessment to corporation tax under Case VI of Schedule D in the amount which ought in his opinion to be charged.

(4) Subsection (3) above is without prejudice to the making of an assessment under section 29(3)(c) of the Management Act and to the making of all such adjustments by way of discharge or repayment of tax or otherwise as may be required where a

claimant company has obtained too much relief, or a surrendering company has forgone relief in respect of a corresponding amount.

Section 413

Interpretation of Chapter IV

(1) The following provisions of this section have effect for the interpretation of this Chapter.

(2) In this Chapter—

“claimant company” has the meaning given by section 402(1);

“consortium claim” means a claim for group relief made by virtue of section 402(3);

“group claim” means a claim for group relief made by virtue of section 402(2);

“group/consortium company” means a company which is both a member of a group of companies and a company owned by a consortium;

“group relief” has the meaning given by section 402(1);

“relevant accounting period” means an accounting period beginning after 31st July 1985; and

“surrendering company” has the meaning given by section 402(1).

(3) For the purposes of this Chapter—

(a) two companies shall be deemed to be members of a group of companies if one is the 75 per cent. subsidiary of the other or both are 75 per cent. subsidiaries of a third company;

(b) “holding company” means a company the business of which consists wholly or mainly in the holding of shares or securities of companies which are its 90 per cent. subsidiaries and which are trading companies; and

(c) “trading company” means a company the business of which consists wholly or mainly in the carrying on of a trade or trades.

(4) In applying for the purposes of this Chapter the definition of “75 per cent. subsidiary” in section 838, any share capital of a registered industrial and provident society shall be treated as ordinary share capital.

(5) References in this Chapter to a company apply only to bodies corporate resident in the United Kingdom; and in determining for the purposes of this Chapter whether one company is a 75 per cent. subsidiary of another, the other company shall be treated as not being the owner—

(a) of any share capital which it owns directly in a body corporate if a profit on a sale of the shares would be treated as a trading receipt of its trade; or

(b) of any share capital which it owns indirectly, and which is owned directly by a body corporate for which a profit on a sale of the shares would be a trading receipt; or

(c) of any share capital which it owns directly or indirectly in a body corporate not resident in the United Kingdom.

(6) References to a company being owned by a consortium shall be construed in accordance with paragraph (a) below except for the purposes of the definition of

“group/consortium company” in subsection (2) above and of sections 403(10), 406(1)(b) and 409(5), (6) and (7), and for those purposes shall be construed in accordance with paragraph (b) below—

(a) a company is owned by a consortium if three-quarters or more of the ordinary share capital of the company is beneficially owned between them by companies of which none beneficially owns less than one-twentieth of that capital;

(b) a company is owned by a consortium if—

(i) it is either such a trading company as is referred to in paragraph (a) or (b) of subsection (3) of section 402 or such a holding company as is referred to in paragraph (c) of that subsection, and

(ii) three-quarters or more of the ordinary share capital of the company or, in the case of a company within section 402(3)(b), of its holding company is beneficially owned between them by companies of which none beneficially owns less than one-twentieth of that capital;

and the companies which so own three-quarters or more of that ordinary share capital are in this Chapter called the members of the consortium.

(7) Notwithstanding that at any time a company (“the subsidiary company”) is a 75 per cent. subsidiary or a 90 per cent. subsidiary of another company (“the parent company”) it shall not be treated at that time as such a subsidiary for the purposes of this Chapter unless, additionally at that time—

(a) the parent company is beneficially entitled to not less than 75 per cent. or, as the case may be, 90 per cent. of any profits available for distribution to equity holders of the subsidiary company; and

(b) the parent company would be beneficially entitled to not less than 75 per cent. or, as the case may be, 90 per cent. of any assets of the subsidiary company available for distribution to its equity holders on a winding-up.

(8) Subject to subsection (9) below, for the purposes of this Chapter, a member's share in a consortium, in relation to an accounting period of the surrendering company, shall be whichever is the lowest in that period of the following percentages, namely—

(a) the percentage of the ordinary share capital of the surrendering or claimant company which is beneficially owned by that member;

(b) the percentage to which that member is beneficially entitled of any profits available for distribution to equity holders of the surrendering or claimant company; and

(c) the percentage to which that member would be beneficially entitled of any assets of the surrendering or claimant company available for distribution to its equity holders on a winding-up;

and if any of those percentages have fluctuated in that accounting period, the average percentage over the period shall be taken for the purposes of this subsection.

(9) In any case where the surrendering or claimant company is a subsidiary of a holding company which is owned by a consortium, for references in subsection (8) above to the surrendering or claimant company there shall be substituted references to the holding company.

(10) Schedule 18 shall have effect for supplementing this section.

SCHEDULE 18

GROUP RELIEF: EQUITY HOLDERS AND PROFITS OR ASSETS AVAILABLE FOR DISTRIBUTION

1

(1) For the purposes of section 413(7) to (9) and this Schedule, an equity holder of a company is any person who—

(a) holds ordinary shares in the company, or

(b) is a loan creditor of the company in respect of a loan which is not a normal commercial loan, and any reference in that section to profits or assets available for distribution to a company's equity holders does not include a reference to any profits or assets available for distribution to any equity holder otherwise than as an equity holder.

(2) For the purposes of sub-paragraph (1)(a) above "ordinary shares" means all shares other than fixed-rate preference shares.

(3) In this Schedule "fixed-rate preference shares" means shares which—

(a) are issued for consideration which is or includes new consideration;
and

(b) do not carry any right either to conversion into shares or securities of any other description or to the acquisition of any additional shares or securities; and

(c) do not carry any right to dividends other than dividends which—

(i) are of a fixed amount or at a fixed rate per cent. of the nominal value of the shares, and

(ii) represent no more than a reasonable commercial return on the new consideration received by the company in respect of the issue of the shares; and

(d) on repayment do not carry any rights to an amount exceeding that new consideration except in so far as those rights are reasonably comparable with those general for fixed dividend shares listed in the Official List of the Stock Exchange.

(4) Subsection (7) of section 417 shall apply for the purposes of sub-paragraph (1)(b) above as it applies for the purposes of Part XI, but with the omission of the reference to subsection (9) of that section.

(5) In sub-paragraph (1)(b) above “normal commercial loan” means a loan of or including new consideration and—

(a) which does not carry any right either to conversion into shares or securities of any other description or to the acquisition of additional shares or securities; and

(b) which does not entitle that loan creditor to any amount by way of interest which depends to any extent on the results of the company’s business or any part of it or on the value of any of the company’s assets or which exceeds a reasonable commercial return on the new consideration lent; and

(c) in respect of which the loan creditor is entitled, on repayment, to an amount which either does not exceed the new consideration lent or is reasonably comparable with the amount generally repayable (in respect of an equal amount of new consideration) under the terms of issue of securities listed in the Official List of the Stock Exchange.

(6) Notwithstanding anything in sub-paragraphs (1) to (5) above but subject to sub-paragraph (7) below, where—

(a) any person has, directly or indirectly, provided new consideration for any shares or securities in the company, and

(b) that person, or any person connected with him, uses for the purposes of his trade assets which belong to the company and in respect of which there is made to the company—

(i) a first-year allowance within the meaning of Chapter I of Part III of the [1971 c. 68.] Finance Act 1971 (“the 1971 Act”) in respect of expenditure incurred by the company on the provision of machinery or plant;

(ii) a writing-down allowance within the meaning of Chapter II of Part I of the 1968 Act or, as the case may be, Chapter I of Part III of the 1971 Act in respect of expenditure incurred by the company on the provision of machinery or plant; or

(iii) an allowance under section 91 of the 1968 Act in respect of expenditure incurred by the company on scientific research;

then, for the purposes of this Schedule, that person, and no other, shall be treated as being an equity holder in respect of those shares or securities and as being beneficially entitled to any distribution of profits or assets attributable to those shares or securities.

(7) In any case where sub-paragraph (6) above applies in relation to a bank in such circumstances that—

(a) the only new consideration provided by the bank as mentioned in paragraph (a) of that sub-paragraph is provided in the normal course of its banking business by way of a normal commercial loan as defined in sub-paragraph (5) above; and

(b) the cost to the company concerned of assets falling within paragraph (b) of that sub-paragraph which are used as mentioned in that paragraph by the bank or a person connected with the bank is less than the amount of that new consideration, references in sub-paragraph (6) above, other than the reference in paragraph (a), to shares or securities in the company shall be construed as references to so much only of the loan referred to paragraph (a) above as is equal to the cost referred to in paragraph (b) above.

(8) In this paragraph “new consideration” has the same meaning as in section 254 and any question whether one person is connected with another shall be determined in accordance with section 839.

2.

(1) Subject to the following provisions of this Schedule, for the purposes of section 413(7) to (9) the percentage to which one company is beneficially entitled of any profits available for distribution to the equity holders of another company means the percentage to which the first company would be so entitled in the relevant accounting period on a distribution in money to those equity holders of—

(a) an amount of profits equal to the total profits of the other company which arise in that accounting period (whether or not any of those profits are in fact distributed); or

(b) if there are no profits of the other company in that accounting period, profits of £100;

and in the following provisions of this Schedule that distribution is referred to as “the profit distribution”.

(2) For the purposes of the profit distribution, it shall be assumed that no payment is made by way of repayment of share capital or of the principal secured by any loan unless that payment is a distribution.

(3) Subject to sub-paragraph (2) above, where an equity holder is entitled as such to a payment of any description which, apart from this sub-paragraph, would not be treated as a distribution, it shall nevertheless be treated as an amount to which he is entitled on the profit distribution.

3.

(1) Subject to the following provisions of this Schedule, for the purposes of section 413(7) to (9) the percentage to which one company would be beneficially entitled of any assets of another company available for distribution to its equity holders on a winding-up means the percentage to which the first company would be so entitled if the other company were to be wound up and on that winding-up the value of the assets available for distribution to its equity holders (that is to say, after deducting any liabilities to other persons) were equal to—

(a) the excess, if any, of the total amount of the assets of the company, as shown in the balance sheet relating to its affairs as at the end of the relevant accounting period, over the total amount of those of its liabilities as so shown which are not liabilities to equity holders as such; or

(b) if there is no such excess or if the company's balance sheet is prepared to a date other than the end of the relevant accounting period, £100.

(2) In the following provisions of this Schedule a winding-up on the basis specified in sub-paragraph (1) above is referred to as "the notional winding-up".

(3) If, on the notional winding-up, an equity holder would be entitled as such to an amount of assets of any description which, apart from this sub-paragraph, would not

be treated as a distribution of assets, it shall nevertheless be treated, subject to subparagraph (4) below, as an amount to which the equity holder is entitled on the distribution of assets on the notional winding up.

(4) If an amount (“the returned amount”) which corresponds to the whole or any part of the new consideration provided by an equity holder of a company for any shares or securities in respect of which he is an equity holder is applied by the company, directly or indirectly, in the making of a loan to, or in the acquisition of any shares or securities in, the equity holder or any person connected with him, then, for the purposes of this Schedule—

(a) the total amount referred to in subparagraph (1)(a) above shall be taken to be reduced by a sum equal to the returned amount; and

(b) the amount of assets to which the equity holder is beneficially entitled on the notional winding-up shall be taken to be reduced by a sum equal to the returned amount.

(5) In subparagraph (4) above “new consideration” has the same meaning as in section 254 and any question whether one person is connected with another shall be determined in accordance with section 839.

4.

(1) This paragraph applies if any of the equity holders—

(a) to whom the profit distribution is made, or

(b) who is entitled to participate in the notional winding-up,

holds, as such an equity holder, any shares or securities which carry rights in respect of dividend or interest or assets on a winding-up which are wholly or partly limited by

reference to a specified amount or amounts (whether the limitation takes the form of the capital by reference to which a distribution is calculated or operates by reference to an amount of profits or otherwise).

(2) Where this paragraph applies there shall be determined—

(a) the percentage of profits to which, on the profit distribution, the first company referred to in paragraph 2(1) above would be entitled, and

(b) the percentage of assets to which, on the notional winding-up, the first company referred to in paragraph 3(1) above would be entitled,

if, to the extent that they are limited as mentioned in sub-paragraph (1) above, the rights of every equity holder falling within that sub-paragraph (including the first company concerned if it is such an equity holder) had been waived.

(3) If, on the profit distribution, the percentage of profits determined as mentioned in sub-paragraph (2)(a) above is less than the percentage of profits determined under paragraph 2(1) above without regard to that sub-paragraph, the lesser percentage shall be taken for the purposes of section 413(7) to (9) to be the percentage of profits to which, on the profit distribution, the first company referred to in paragraph 2(1) above would be entitled as mentioned in that paragraph.

(4) If, on the notional winding-up, the percentage of assets determined as mentioned in sub-paragraph (2)(b) above is less than the percentage of assets determined under paragraph 3(1) above without regard to that sub-paragraph, the lesser percentage shall be taken for the purposes of section 413(7) to (9) to be the percentage to which, on the notional winding-up, the first company mentioned in paragraph 3(1) above would be entitled of any assets of the other company available for distribution to its equity holders on a winding-up.

5.

(1) This paragraph applies if, at any time in the relevant accounting period, any of the equity holders—

(a) to whom the profit distribution is made, or

(b) who is entitled to participate in the notional winding-up,

holds, as such an equity holder, any shares or securities which carry rights in respect of dividend or interest or assets on a winding-up which are of such a nature (as, for example, if any shares will cease to carry a right to a dividend at a future time) that if the profit distribution or the notional winding-up were to take place in a different accounting period the percentage to which, in accordance with paragraphs 1 to 4 above, that equity holder would be entitled of profits on the profit distribution or of assets on the notional winding-up would be different from the percentage determined in the relevant accounting period.

(2) Where this paragraph applies, there shall be determined—

(a) the percentage of profits to which, on the profit distribution, the first company referred to in paragraph 2(1) above would be entitled, and

(b) the percentage of assets to which, on the notional winding-up, the first company referred to in paragraph 3(1) above would be entitled,

if the rights of the equity holders in the relevant accounting period were the same as they would be in the different accounting period referred to in sub-paragraph (1) above.

(3) If in the relevant accounting period an equity holder holds, as such, any shares or securities in respect of which arrangements exist by virtue of which, in that or any subsequent accounting period, the equity holder's entitlement to profits on the profit distribution or to assets on the notional winding-up could be different as compared with

his entitlement if effect were not given to the arrangements, then for the purposes of this paragraph—

(a) it shall be assumed that effect would be given to those arrangements in a later accounting period, and

(b) those shares or securities shall be treated as though any variation in the equity holder's entitlement to profits or assets resulting from giving effect to the arrangements were the result of the operation of such rights attaching to the shares or securities as are referred to in sub-paragraph (1) above.

In this sub-paragraph "arrangements" means arrangements of any kind whether in writing or not.

(4) Sub-paragraph (3) and (4) of paragraph 4 above shall apply for the purposes of this paragraph as they apply for the purposes of that paragraph and, accordingly, references therein to sub-paragraphs (2)(a) and (2)(b) of that paragraph shall be construed as references to sub-paragraphs (2)(a) and (2)(b) of this paragraph.

(5) In any case where paragraph 4 above applies as well as this paragraph, that paragraph shall be applied separately (in relation to the profit distribution and the notional winding-up)—

(a) on the basis specified in sub-paragraph (2) above, and

(b) without regard to that sub-paragraph,

and sub-paragraphs (3) and (4) of that paragraph shall apply accordingly in relation to the percentages so determined as if for the word "lesser" there were substituted the word "lowest".

6.

For the purposes of section 413(7) to (9) and paragraphs 2 to 5 above—

(a) the percentage to which one company is beneficially entitled of any profits available for distribution to the equity holders of another company, and

(b) the percentage to which one company would be beneficially entitled of any assets of another company on a winding-up,

means the percentage to which the first company is, or would be, so entitled either directly or through another body corporate or other bodies corporate or partly directly and partly through another body corporate or other bodies corporate.

7.

(1) In this Schedule “the relevant accounting period” means—

(a) in a case falling within subsection (7) of section 413, the accounting period current at the time in question; and

(b) in a case falling within subsection (8) of that section, the accounting period in relation to which the share in the consortium falls to be determined.

(2) For the purposes of this Schedule, a loan to a company shall be treated as a security, whether or not it is a secured loan, and, if it is a secured loan, regardless of the nature of the security.

ภาคผนวก จ

กฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในเครือเดียวกันของ
สหรัฐอเมริกา

US Code> Title 26 >Subtitle A >Chapter 6> Subchapter A>

Section 1501 PRIVILEGE TO FILE CONSOLIDATED RETURNS

An affiliated group of corporations shall, subject to the provisions of this chapter, have the privilege of making a consolidated return with respect to the income tax imposed by chapter 1 for the taxable year in lieu of separate returns. The making of a consolidated return shall be upon the condition that all corporations which at any time during the taxable year have been members of the affiliated group consent to all the consolidated return regulations prescribed under section 1502 prior to the last day prescribed by law for the filing of such return. The making of a consolidated return shall be considered as such consent. In the case of a corporation which is a member of the affiliated group for a fractional part of the year, the consolidated return shall include the income of such corporation for such part of the year as it is a member of the affiliated group.

Section 1502 Regulations.

The Secretary shall prescribe such regulations as he may deem necessary in order that the tax liability of any affiliated group of corporations making a consolidated return and of each corporation in the group, both during and after the period of affiliation, may be returned, determined, computed, assessed, collected, and adjusted, in such manner as clearly to reflect the income-tax liability and the various factors necessary for the determination of such liability, and in order to prevent avoidance of such tax liability. In carrying out the preceding sentence, the Secretary may prescribe rules that are different from the provisions of chapter 1 that would apply if such corporations filed separate returns.

Section 1503 COMPUTATION AND PAYMENT OF TAX.

(a) [General rule] 1

In any case in which a consolidated return is made or is required to be made, the tax shall be determined, computed, assessed, collected, and adjusted in accordance with the regulations under section 1502 prescribed before the last day prescribed by law for the filing of such return.

[(b) Repealed. Pub. L. 94-455, title X, § 1052(c)(5), Oct. 4, 1976, 90 Stat. 1648]

(c) Special rule for application of certain losses against income of insurance companies taxed under section 801

(1) In general

If an election under section 1504 (c)(2) is in effect for the taxable year and the consolidated taxable income of the members of the group not taxed under section 801 results in a consolidated net operating loss for such taxable year, then under regulations prescribed by the Secretary, the amount of such loss which cannot be absorbed in the applicable carry-back periods against the taxable income of such members not taxed under section 801 shall be taken into account in determining the consolidated taxable income of the affiliated group for such taxable year to the extent of 35 percent of such loss or 35 percent of the taxable income of the members taxed under section 801, whichever is less. The unused portion of such loss shall be available as a carryover, subject to the same limitations (applicable to the sum of the loss for the carryover year and the loss (or losses) carried over to such year), in applicable carryover years.

(2) Losses of recent nonlife affiliates

Notwithstanding the provisions of paragraph (1), a net operating loss for a taxable year of a member of the group not taxed under section 801 shall not be taken into account in determining the taxable income of a member taxed under section 801 (either for the taxable year or as a carryover or carryback) if such taxable year precedes the sixth taxable year such members have been members of the same affiliated group (determined without regard to section 1504 (b)(2)).

(d) Dual consolidated loss

(1) In general

The dual consolidated loss for any taxable year of any corporation shall not be allowed to reduce the taxable income of any other member of the affiliated group for the taxable year or any other taxable year.

(2) Dual consolidated loss

For purposes of this section—

(A) In general

Except as provided in subparagraph (B), the term “dual consolidated loss” means any net operating loss of a domestic corporation which is subject to an income tax of a foreign country on its income without regard to whether such income is from sources in or outside of such foreign country, or is subject to such a tax on a residence basis.

(B) Special rule where loss not used under foreign law

To the extent provided in regulations, the term “dual consolidated loss” shall not include any loss which, under the foreign income tax law, does not offset the income of any foreign corporation.

(3) Treatment of losses of separate business units

To the extent provided in regulations, any loss of a separate unit of a domestic corporation shall be subject to the limitations of this subsection in the same manner as if such unit were a wholly owned subsidiary of such corporation.

(4) Income on assets acquired after the loss

The Secretary shall prescribe such regulations as may be necessary or appropriate to prevent the avoidance of the purposes of this subsection by contributing assets to the corporation with the dual consolidated loss after such loss was sustained.

(e) Special rule for determining adjustments to basis

(1) In general

Solely for purposes of determining gain or loss on the disposition of intragroup stock and the amount of any inclusion by reason of an excess loss account, in determining the adjustments to the basis of such intragroup stock on account of the earnings and profits of any member of an affiliated group for any consolidated year (and in determining the amount in such account)—

(A) such earnings and profits shall be determined as if section 312 were applied for such taxable year (and all preceding consolidated years of the member with respect to such group) without regard to subsections (k) and (n) thereof, and

(B) earnings and profits shall not include any amount excluded from gross income under section 108 to the extent the amount so excluded was not applied to reduce tax attributes (other than basis in property).

(2) Definitions

For purposes of this subsection—

(A) Intragroup stock

The term “intragroup stock” means any stock which—

(i) is in a corporation which is or was a member of an affiliated group of corporations, and

(ii) is held by another corporation which is or was a member of such group.

Such term includes any other property the basis of which is determined (in whole or in part) by reference to the basis of stock described in the preceding sentence.

(B) Consolidated year

The term “consolidated year” means any taxable year for which the affiliated group makes a consolidated return.

(C) Application of section 312(n)(7) not affected

The reference in paragraph (1) to subsection (n) of section 312 shall be treated as not including a reference to paragraph (7) of such subsection.

(3) Adjustments

Under regulations prescribed by the Secretary, proper adjustments shall be made in the application of paragraph (1)—

(A) in the case of any property acquired by the corporation before consolidation, for the difference between the adjusted basis of such property for purposes of computing taxable income and its adjusted basis for purposes of computing earnings and profits, and

(B) in the case of any property, for any basis adjustment under section 50 (c).

(4) Elimination of election to reduce basis of indebtedness

Nothing in the regulations prescribed under section 1502 shall permit any reduction in the amount otherwise included in gross income by reason of an excess loss account if such reduction is on account of a reduction in the basis of indebtedness.

(f) Limitation on use of group losses to offset income of subsidiary paying preferred dividends

(1) In general

In the case of any subsidiary distributing during any taxable year dividends on any applicable preferred stock—

(A) no group loss item shall be allowed to reduce the disqualified separately computed income of such subsidiary for such taxable year, and

(B) no group credit item shall be allowed against the tax imposed by this chapter on such disqualified separately computed income.

(2) Group items

For purposes of this subsection—

(A) Group loss item

The term “group loss item” means any of the following items of any other member of the affiliated group which includes the subsidiary:

(i) Any net operating loss and any net operating loss carryover or carryback under section 172.

(ii) Any loss from the sale or exchange of any capital asset and any capital loss carryover or carryback under section 1212.

(B) Group credit item

The term “group credit item” means any credit allowable under part IV of subchapter A of chapter 1 (other than section 34) to any other member of the affiliated group which includes the subsidiary and any carryover or carryback of any such credit.

(3) Other definitions

For purposes of this subsection—

(A) Disqualified separately computed income

The term “disqualified separately computed income” means the portion of the separately computed taxable income of the subsidiary which does not exceed the dividends distributed by the subsidiary during the taxable year on applicable preferred stock.

(B) Separately computed taxable income

The term “separately computed taxable income” means the separate taxable income of the subsidiary for the taxable year determined—

- (i) by taking into account gains and losses from the sale or exchange of a capital asset and section 1231 gains and losses,
- (ii) without regard to any net operating loss or capital loss carryover or carryback, and
- (iii) with such adjustments as the Secretary may prescribe.

(C) Subsidiary

The term “subsidiary” means any corporation which is a member of an affiliated group filing a consolidated return other than the common parent.

(D) Applicable preferred stock

The term “applicable preferred stock” means stock described in section 1504 (a)(4) in the subsidiary which is—

- (i) issued after November 17, 1989, and
- (ii) held by a person other than a member of the same affiliated group as the subsidiary.

(4) Regulations

The Secretary shall prescribe such regulations as may be necessary or appropriate to carry out the provisions of this subsection, including regulations—

- (A) to prevent the avoidance of this subsection through the transfer of built-in losses to the subsidiary,
- (B) to provide rules for cases in which the subsidiary owns (directly or indirectly) stock in another member of the affiliated group, and
- (C) to provide for the application of this subsection where dividends are not paid currently, where the redemption and liquidation rights of the applicable preferred stock exceed the issue price for such stock, or where the stock is otherwise structured to avoid the purposes of this subsection.

Section 1504 Definitions

(a) Affiliated group defined

For purposes of this subtitle—

(1) In general

The term “affiliated group” means—

(A) 1 or more chains of includible corporations connected through stock ownership with a common parent corporation which is an includible corporation, but only if—

(B)

(i) the common parent owns directly stock meeting the requirements of paragraph (2) in at least 1 of the other includible corporations, and

(ii) stock meeting the requirements of paragraph (2) in each of the includible corporations (except the common parent) is owned directly by 1 or more of the other includible corporations.

(2) 80-percent voting and value test

The ownership of stock of any corporation meets the requirements of this paragraph if it—

(A) possesses at least 80 percent of the total voting power of the stock of such corporation, and

(B) has a value equal to at least 80 percent of the total value of the stock of such corporation.

(3) 5 years must elapse before reconsolidation

(A) In general

If—

(i) a corporation is included (or required to be included) in a consolidated return filed by an affiliated group for a taxable year which includes any period after December 31, 1984, and

(ii) such corporation ceases to be a member of such group in a taxable year beginning after December 31, 1984,

with respect to periods after such cessation, such corporation (and any successor of such corporation) may not be included in any consolidated return filed by the affiliated group (or by another affiliated group with the same common parent or a successor of such common parent) before the 61st month beginning after its first taxable year in which it ceased to be a member of such affiliated group.

(B) Secretary may waive application of subparagraph (A)

The Secretary may waive the application of subparagraph (A) to any corporation for any period subject to such conditions as the Secretary may prescribe.

(4) Stock not to include certain preferred stock

For purposes of this subsection, the term “stock” does not include any stock which—

(A) is not entitled to vote,

(B) is limited and preferred as to dividends and does not participate in corporate growth to any significant extent,

(C) has redemption and liquidation rights which do not exceed the issue price of such stock (except for a reasonable redemption or liquidation premium), and

(D) is not convertible into another class of stock.

(5) Regulations

The Secretary shall prescribe such regulations as may be necessary or appropriate to carry out the purposes of this subsection, including (but not limited to) regulations—

(A) which treat warrants, obligations convertible into stock, and other similar interests as stock, and stock as not stock,

(B) which treat options to acquire or sell stock as having been exercised,

(C) which provide that the requirements of paragraph (2)(B) shall be treated as met if the affiliated group, in reliance on a good faith determination of value, treated such requirements as met,

(D) which disregard an inadvertent ceasing to meet the requirements of paragraph (2)(B) by reason of changes in relative values of different classes of stock,

(E) which provide that transfers of stock within the group shall not be taken into account in determining whether a corporation ceases to be a member of an affiliated group, and

(F) which disregard changes in voting power to the extent such changes are disproportionate to related changes in value.

(b) Definition of “includible corporation”

As used in this chapter, the term “includible corporation” means any corporation except—

(1) Corporations exempt from taxation under section 501.

(2) Insurance companies subject to taxation under section 801.

(3) Foreign corporations.

(4) Corporations with respect to which an election under section 936 (relating to possession tax credit) is in effect for the taxable year.

[(5) Repealed. Pub. L. 94-455, title X, § 1053(d)(2), Oct. 4, 1976, 90 Stat. 1649.]

(6) Regulated investment companies and real estate investment trusts subject to tax under subchapter M of chapter 1.

(7) A DISC (as defined in section 992 (a)(1)).

(8) An S corporation.

(c) Includible insurance companies

Notwithstanding the provisions of paragraph (2) of subsection (b)—

(1) Two or more domestic insurance companies each of which is subject to tax under section 801 shall be treated as includible corporations for purposes of applying subsection (a) to such insurance companies alone.

(2)

(A) If an affiliated group (determined without regard to subsection (b)(2)) includes one or more domestic insurance companies taxed under section 801, the common parent of such group may elect (pursuant to regulations prescribed by the Secretary) to treat all such companies as includible corporations for purposes of applying subsection (a) except that no such company shall be so treated until it has been a member of the affiliated group for the 5 taxable years immediately preceding the taxable year for which the consolidated return is filed.

(B) If an election under this paragraph is in effect for a taxable year—

(i) section 243 (b)(3) and the exception provided under section 243 (b)(2) with respect to subsections (b)(2) and (c) of this section,

(ii) section 542 (b)(5), and

(iii) subsection (a)(4) and (b)(2)(D) of section 1563, and the reference to section 1563 (b)(2)(D) contained in section 1563 (b)(3)(C),

shall not be effective for such taxable year.

(d) Subsidiary formed to comply with foreign law

In the case of a domestic corporation owning or controlling, directly or indirectly, 100 percent of the capital stock (exclusive of directors' qualifying shares) of a corporation organized under the laws of a contiguous foreign country and maintained solely for the purpose of complying with the laws of such country as to title and operation of property, such foreign corporation may, at the option of the domestic corporation, be treated for the purpose of this subtitle as a domestic corporation.

(e) Includible tax-exempt organizations

Despite the provisions of paragraph (1) of subsection (b), two or more organizations exempt from taxation under section 501, one or more of which is described in section 501 (c)(2) and the others of which derive income from such 501(c)(2) organizations, shall be considered as includible corporations for the purpose of the application of subsection (a) to such organizations alone.

(f) Special rule for certain amounts derived from a corporation previously treated as a DISC

In determining the consolidated taxable income of an affiliated group for any taxable year beginning after December 31, 1984, a corporation which had been a DISC and which would otherwise be a member of such group shall not be treated as such a member with respect to—

(1) any distribution (or deemed distribution) of accumulated DISC income which was not treated as previously taxed income under section 805(b)(2)(A) of the Tax Reform Act of 1984, and

(2) any amount treated as received under section 805(b)(3) of such Act.

ภาคผนวก จ

ข้อเสนอคำสั่งคณะมนตรียุโรปว่าด้วยการรวมฐานภาษีเงินได้นิติบุคคลของสมาชิก
สหภาพยุโรป

Proposal for a

COUNCIL DIRECTIVE

on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)

THE COUNCIL OF THE EUROPEAN UNION,

Having regard to the Treaty on the Functioning of the European Union, and in particular Article 115 thereof,

Having regard to the proposal from the Commission,

After transmission of the draft legislative act to the national Parliaments,

Having regard to the opinion of the European Parliament¹,

Having regard to the opinion of the European Economic and Social Committee²,

Acting in accordance with a special legislative procedure,

Whereas:

- (1) Companies which seek to do business across frontiers within the Union encounter serious obstacles and market distortions owing to the existence of 27 diverse corporate tax systems. These obstacles and distortions impede the proper functioning of the internal market. They create disincentives for investment in the Union and run counter to the priorities set in the Communication adopted by the Commission on 3 March 2010 entitled Europe

¹ OJ C [...], [...], p. [...].

² OJ C [...], [...], p. [...].

2020 – A strategy for smart, sustainable and inclusive growth³. They also conflict with the requirements of a highly competitive social market economy.

- (2) Tax obstacles to cross-border business are particularly severe for small and medium enterprises, which commonly lack the resources to resolve market inefficiencies.
- (3) The network of double taxation conventions between Member States does not offer an appropriate solution. The existing Union legislation on corporate tax issues addresses only a small number of specific problems.
- (4) A system allowing companies to treat the Union as a single market for the purpose of corporate tax would facilitate cross-border activity for companies resident in the Union and would promote the objective of making the Union a more competitive location for investment internationally. Such a system would best be achieved by enabling groups of companies with a taxable presence in more than one Member State to settle their tax affairs in the Union according to a single set of rules for calculation of the tax base and to deal with a single tax administration ('one-stop-shop'). These rules should also be made available to entities subject to corporate tax in the Union which do not form part of a group.
- (5) Since differences in rates of taxation do not give rise to the same obstacles, the system (the Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)) need not affect the discretion of Member States regarding their national rate(s) of company taxation.
- (6) Consolidation is an essential element of such a system, since the major tax obstacles faced by companies in the Union can be tackled only in that way. It eliminates transfer pricing formalities and intra-group double taxation. Moreover,

³ COM(2010) 2020.

losses incurred by taxpayers are automatically offset against profits generated by other members of the same group.

- (7) Consolidation necessarily entails rules for apportionment of the result between the Member States in which group members are established.
- (8) Since such a system is primarily designed to serve the needs of companies that operate across borders, it should be an optional scheme, accompanying the existing national corporate tax systems.
- (9) The system (the Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)) should consist in a set of common rules for computing the tax base of companies without prejudice to the rules laid down in Council Directives 78/660/EEC⁴ and 83/349/EEC⁵ and Regulation of the European Parliament and of the Council 1606/2002/EC⁶.
- (10) All revenues should be taxable unless expressly exempted.
- (11) Income consisting in dividends, the proceeds from the disposal of shares held in a company outside the group and the profits of foreign permanent establishments should be exempt. In giving relief for double taxation most Member States exempt dividends and proceeds from the disposals of shares since it avoids the need of computing the taxpayer's entitlement to a credit for the tax paid abroad, in particular where such entitlement must take account of the corporation tax paid by the company distributing dividends. The exemption of income earned abroad meets the same need for simplicity.

⁴ OJ L 222, 14.8.1978, p. 11.

⁵ OJ L 193, 18.7.1983, p. 1.

⁶ OJ L 243, 11.9.2002, p. 1.

- (12) Income consisting in interest and royalty payments should be taxable, with credit for withholding tax paid on such payments. Contrary to the case of dividends, there is no difficulty in computing such a credit.
- (13) Taxable revenues should be reduced by business expenses and certain other items. Deductible business expenses should normally include all costs relating to sales and expenses linked to the production, maintenance and securing of income. Deductibility should be extended to costs of research and development and costs incurred in raising equity or debt for the purposes of the business. There should also be a list of non-deductible expenses.
- (14) Fixed assets should be depreciable for tax purposes, subject to certain exceptions. Long-life tangible and intangible assets should be depreciated individually, while others should be placed in a pool. Depreciation in a pool simplifies matters for both the tax authorities and taxpayers since it avoids the need to establish and maintain a list of every single type of fixed asset and its useful life.
- (15) Taxpayers should be allowed to carry losses forward indefinitely, but no loss carry-back should be allowed. Since carry-forward of losses is intended to ensure that a taxpayer pays tax on its real income, there is no reason to place a time limit on carry forward. Loss carry back is relatively rare in the practice of the Member States, and leads to excessive complexity.
- (16) Eligibility for consolidation (group membership) should be determined in accordance with a two-part test based on (i) control (more than 50% of voting rights) and (ii) ownership (more than 75% of equity) or rights to profits (more than 75% of rights giving entitlement to profit). Such a test ensures a high level of economic integration between group members, as indicated by a relation of control and a high level of participation. The two thresholds should be met throughout the tax year; otherwise, the company should leave the group

immediately. There should also be a nine-month minimum requirement for group membership.

- (17) Rules on business reorganisations should be established in order to protect the taxing rights of Member States in an equitable manner. Where a company enters the group, pre-consolidation trading losses should be carried forward to be set off against the taxpayer's apportioned share. When a company leaves the group, no losses incurred during the period of consolidation should be allocated to it. An adjustment may be made in respect of capital gains where certain assets are disposed within a short period after entry to or exit from a group. The value of self-generated intangible assets should be assessed on the basis of a suitable proxy, that is to say research and development, marketing and advertising costs over a specified period.
- (18) When withholding taxes are charged on interest and royalty payments made by taxpayers, the proceeds of such taxes should be shared according to the formula of that tax year. When withholding taxes are charged on dividends distributed by taxpayers, the proceeds of such taxes should not be shared since, contrary to interest and royalties, dividends have not led to a previous deduction borne by all group companies.
- (19) Transactions between a taxpayer and an associated enterprise which is not a member of the same group should be subject to pricing adjustments in line with the 'arm's length' principle, which is a generally applied criterion.
- (20) The system should include a general anti-abuse rule, supplemented by measures designed to curb specific types of abusive practices. These measures should include limitations on the deductibility of interest paid to associated enterprises resident for tax purposes in a low-tax country outside the Union which does not exchange information with the Member State of the payer based

on an agreement comparable to Council Directive 2011/16/EU⁷ concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation and taxation of insurance premiums⁸ and rules on controlled foreign companies.

- (21) The formula for apportioning the consolidated tax base should comprise three equally weighted factors (labour, assets and sales). The labour factor should be computed on the basis of payroll and the number of employees (each item counting for half). The asset factor should consist of all fixed tangible assets. Intangibles and financial assets should be excluded from the formula due to their mobile nature and the risks of circumventing the system. The use of these factors gives appropriate weight to the interests of the Member State of origin. Finally, sales should be taken into account in order to ensure fair participation of the Member State of destination. Those factors and weightings should ensure that profits are taxed where they are earned. As an exception to the general principle, where the outcome of the apportionment does not fairly represent the extent of business activity, a safeguard clause provides for an alternative method.
- (22) Directive 95/46/EC of the European Parliament and the Council of 24 October 1995 on the protection of individuals with regard to the processing of personal data and on the free movement of such data⁹ applies to the processing of personal data carried out within the framework of this Directive.
- (23) Groups of companies should be able to deal with a single tax administration ('principal tax authority'), which should be that of the Member State in which the parent company of the group ('principal taxpayer') is resident for tax purposes.

⁷ OJ L 64, 11.3.2011, p. 1.

⁸ OJ L 336 27.12.1977, p.15.

⁹ OJ L 281, 23.11.1995, p. 31-50.

This Directive should also lay down procedural rules for the administration of the system. It should also provide for an advance ruling mechanism. Audits should be initiated and coordinated by the principal tax authority but the authorities of any Member State in which a group member is subject to tax may request the initiation of an audit. The competent authority of the Member State in which a group member is resident or established may challenge a decision of the principal tax authority concerning the notice to opt or an amended assessment before the courts of the Member State of the principal tax authority. Disputes between taxpayers and tax authorities should be dealt with by an administrative body which is competent to hear appeals at first instance according to the law of the Member State of the principal tax authority.

- (24) The Commission should be empowered to adopt delegated acts in accordance with Article 290 of the Treaty on the Functioning of the European Union in order to adapt the Annexes to take into account the changes to the laws of the Member States concerning company forms and corporate taxes and update the list of the non-deductible taxes as well as lay down rules on the definition of legal and economic ownership in relation to leased assets and the calculation of the capital and interest elements of the leasing payments and of the depreciation base of a leased asset. It is necessary that the powers are delegated to the Commission for an indeterminate time, in order to allow the rules to be adjusted, if needed.
- (25) In order to ensure uniform conditions for the implementation of this Directive as regards the annual adoption of a list of third country company forms which meet the requirements set out in this Directive, laying down rules on the calculation of the labour, asset and sales factors, the allocation of employees and payroll, assets and sales to the respective factor as well as the valuation of assets for the asset factor and the adoption of a standard form of the notice to opt and of rules on electronic filing, on the form of the tax return, on the form of the consolidated

tax return and on the required supporting documentation, powers should be conferred on the Commission. Those powers should be exercised in accordance with Regulation (EU) 182/2011 of the European Parliament and of the Council of 28 February 2011 laying down the rules and general principles concerning mechanisms for control by the Member States of the Commission's exercise of implementing powers¹⁰.

- (26) The objective of this Directive cannot be sufficiently achieved through individual action undertaken by the Member States because of the lack of coordination among national tax systems. Considering that the inefficiencies of the internal market primarily give rise to problems of a cross-border nature, remedial measures must be adopted at the level of the Union. Such an approach is in accordance with the principle of subsidiarity, as set out in Article 5 of the Treaty on the European Union. In accordance with the principle of proportionality, as set out in that Article, this Directive does not go beyond what is necessary to achieve that objective.
- (27) The Commission should review the application of the Directive after a period of five years and that Member States should support the Commission by providing appropriate input to this exercise,

¹⁰ OJ L 55, 28.2.2011, p. 13.

HAS ADOPTED THIS DIRECTIVE:

CHAPTER I

SCOPE

Article 1

Scope

This Directive establishes a system for a common base for the taxation of certain companies and groups of companies and lays down rules relating to the calculation and use of that base.

Article 2

Eligible companies

1. This Directive shall apply to companies established under the laws of a Member State where both of the following conditions are met:
 - (a) the company takes one of the forms listed in Annex I;
 - (b) the company is subject to one of the corporate taxes listed in Annex II or to a similar tax subsequently introduced.
2. This Directive shall apply to companies established under the laws of a third country where both of the following conditions are met:
 - (a) the company has a similar form to one of the forms listed in Annex I;
 - (b) the company is subject to one of the corporate taxes listed in Annex II.
3. The Commission may adopt delegated acts in accordance with Article 127 and subject to the conditions of Articles 128, 129 and 130 in order to amend Annexes I and II to take account of changes to the laws of the Member States concerning company forms and corporate taxes.

*Article 3**Eligible third country company forms*

1. The Commission shall adopt annually a list of third country company forms which shall be considered to meet the requirements laid down in Article 2(2)(a). That implementing act shall be adopted in accordance with the examination procedure referred to in Article 131(2).
2. The fact that a company form is not included in the list of third country company forms referred to in paragraph 1 shall not preclude the application of this Directive to that form.

CHAPTER II**FUNDAMENTAL CONCEPTS***Article 4**Definitions*

For the purposes of this Directive, the following definitions shall apply:

- (1) 'taxpayer' means a company which has opted to apply, the system provided for by this Directive;
- (2) 'single taxpayer' means a taxpayer not fulfilling the requirements for consolidation;
- (3) 'non-taxpayer' means a company which is ineligible to opt or has not opted to apply the system provided for by this Directive;
- (4) 'resident taxpayer' means a taxpayer which is resident for tax purposes in a Member State according to Article 6(3) and (4);
- (5) 'non-resident taxpayer' means a taxpayer which is not resident for tax purposes in a Member State according to Article 6(3) and (4);
- (6) 'principal taxpayer' means:

- (a) a resident taxpayer, where it forms a group with its qualifying subsidiaries, its permanent establishments located in other Member States or one or more permanent establishments of a qualifying subsidiary resident in a third country; or
 - (b) the resident taxpayer designated by the group where it is composed only of two or more resident taxpayers which are immediate qualifying subsidiaries of the same parent company resident in a third country; or
 - (c) a resident taxpayer which is the qualifying subsidiary of a parent company resident in a third country, where that resident taxpayer forms a group solely with one or more permanent establishments of its parent; or
 - (d) the permanent establishment designated by a non-resident taxpayer which forms a group solely in respect of its permanent establishments located in two or more Member States.
- (7) 'group member' means any taxpayer belonging to the same group, as defined in Articles 54 and 55. Where a taxpayer maintains one or more permanent establishments in a Member State other than that in which its central management and control is located, each permanent establishment shall be treated as a group member;
- (8) 'revenues' means proceeds of sales and of any other transactions, net of value added tax and other taxes and duties collected on behalf of government agencies, whether of a monetary or non-monetary nature, including proceeds from disposal of assets and rights, interest, dividends and other profits distributions, proceeds of liquidation, royalties, subsidies and grants, gifts received, compensation and ex-gratia payments. Revenues shall also include non-monetary gifts made by a taxpayer. Revenues shall not include equity raised by the taxpayer or debt repaid to it;

- (9) 'profit' means an excess of revenues over deductible expenses and other deductible items in a tax year;
- (10) 'loss' means an excess of deductible expenses and other deductible items over revenues in a tax year;
- (11) 'consolidated tax base' means the result of adding up the tax bases of all group members as calculated in accordance with Article 10;
- (12) 'apportioned share' means the portion of the consolidated tax base of a group which is allocated to a group member by application of the formula set out in Articles 86-102;
- (13) 'value for tax purposes' of a fixed asset or asset pool means the depreciation base less total depreciation deducted to date;
- (14) 'fixed assets' means all tangible assets acquired for value or created by the taxpayer and all intangible assets acquired for value where they are capable of being valued independently and are used in the business in the production, maintenance or securing of income for more than 12 months, except where the cost of their acquisition, construction or improvement are less than EUR 1,000. Fixed assets shall also include financial assets;
- (15) 'financial assets' means shares in affiliated undertakings, loans to affiliated undertakings, participating interests, loans to undertakings with which the company is linked by virtue of participating interests, investments held as fixed assets, other loans, and own shares to the extent that national law permits their being shown in the balance sheet;
- (16) 'long-life fixed tangible assets' means fixed tangible assets' with a useful life of 15 years or more. Buildings, aircraft and ships shall be deemed to be long-life fixed tangible assets;

- (17) 'second-hand assets' means fixed assets with a useful life that had partly been exhausted when acquired and which are suitable for further use in their current state or after repair;
- (18) 'improvement costs' means any additional expenditure on a fixed asset that materially increases the capacity of the asset or materially improves its functioning or represents more than 10% of the initial depreciation base of the asset;
- (19) 'stocks and work-in-progress' means assets held for sale, in the process of production for sale or in the form of materials or supplies to be consumed in the production process or in the rendering of services;
- (20) 'economic owner' means the person who has substantially all the benefits and risks attached to a fixed asset, regardless of whether that person is the legal owner. A taxpayer who has the right to possess, use and dispose of a fixed asset and bears the risk of its loss or destruction shall in any event be considered the economic owner;
- (21) 'competent authority' means the authority designated by each Member State to administer all matters related to the implementation of this Directive;
- (22) 'principal tax authority' means the competent authority of the Member State in which the principal taxpayer is resident or, if it is a permanent establishment of a non-resident taxpayer, is situated;
- (23) 'audit' means inquiries, inspections or examinations of any kind conducted by a competent authority for the purpose of verifying the compliance of a taxpayer with this Directive.

*Article 5**Permanent establishment*

1. A taxpayer shall be considered to have a 'permanent establishment' in a State other than the State in which its central management and control is located when it has a fixed place in that other State through which the business is wholly or partly carried on, including in particular:
 - (a) a place of management;
 - (b) a branch;
 - (c) an office;
 - (d) a factory;
 - (e) a workshop;
 - (f) a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources.
2. A building site or construction or installation project shall constitute a permanent establishment only if it lasts more than twelve months.
3. Notwithstanding paragraphs 1 and 2, the following shall not be deemed to give rise to a permanent establishment:
 - a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the taxpayer;
 - b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the taxpayer solely for the purpose of storage, display or delivery;
 - c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the taxpayer solely for the purpose of processing by another person;

- d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the taxpayer;
 - e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the taxpayer, any other activity of a preparatory or auxiliary character;
 - f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in points (a) to (e), provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character.
4. Notwithstanding paragraph 1, where a person - other than an agent of an independent status to whom paragraph 5 applies - is acting on behalf of a taxpayer and has, and habitually exercises, in a State an authority to conclude contracts in the name of the taxpayer, that taxpayer shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the taxpayer, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 3 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.
5. A taxpayer shall not be deemed to have a permanent establishment in a State merely because it carries on business in that State through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, provided that such persons are acting in the ordinary course of their business.
6. The fact that a taxpayer which is a resident of a State controls or is controlled by a taxpayer which is a resident of another State, or which carries on business in that other State (whether through a permanent establishment or otherwise),

shall not of itself constitute either taxpayer a permanent establishment of the other.

CHAPTER III

OPTING FOR THE SYSTEM PROVIDED FOR BY THIS DIRECTIVE

Article 6

Opting

1. A company to which this Directive applies which is resident for tax purposes in a Member State may opt for the system provided for by this Directive under the conditions provided for therein.
2. A company to which this Directive applies which is not resident for tax purposes in a Member State may opt for the system provided for by this Directive under the conditions laid down therein in respect of a permanent establishment maintained by it in a Member State.
3. For the purposes of paragraphs 1 and 2, a company that has its registered office, place of incorporation or place of effective management in a Member State and is not, under the terms of an agreement concluded by that Member State with a third country, regarded as tax resident in that third country shall be considered resident for tax purposes in that Member State.
4. Where, under paragraph 3, a company is resident in more than one Member State, it shall be considered to be resident in the Member State in which it has its place of effective management.
5. If the place of effective management of a shipping group member or of a group member engaged in inland waterways transport is aboard a ship or boat, it shall be deemed to be situated in the Member State of the home harbour of the

ship or boat, or, if there is no such home harbour, in the Member State of residence of the operator of the ship or boat.

6. A company resident in a Member State which opts for the system provided for by this Directive shall be subject to corporate tax under that system on all income derived from any source, whether inside or outside its Member State of residence.
7. A company resident in a third country which opts for the system provided for by this Directive shall be subject to corporate tax under that system on all income from an activity carried on through a permanent establishment in a Member State.

Article 7

Applicable law

Where a company qualifies and opts for the system provided for by this Directive it shall cease to be subject to the national corporate tax arrangements in respect of all matters regulated by this Directive unless otherwise stated.

Article 8

Directive overrides agreements between Member States

The provisions of this Directive shall apply notwithstanding any provision to the contrary in any agreement concluded between Member States.

CHAPTER IV
CALCULATION OF THE TAX BASE

Article 9

General principles

1. In computing the tax base, profits and losses shall be recognised only when realised.
2. Transactions and taxable events shall be measured individually.
3. The calculation of the tax base shall be carried out in a consistent manner unless exceptional circumstances justify a change.
4. The tax base shall be determined for each tax year unless otherwise provided. A tax year shall be any twelve-month period, unless otherwise provided.

Article 10

Elements of the tax base

The tax base shall be calculated as revenues less exempt revenues, deductible expenses and other deductible items.

Article 11

Exempt revenues

The following shall be exempt from corporate tax:

- (a) subsidies directly linked to the acquisition, construction or improvement of fixed assets, subject to depreciation in accordance with Articles 32 to 42;
- (b) proceeds from the disposal of pooled assets referred to in Article 39(2), including the market value of non-monetary gifts;
- (c) received profit distributions;

- (d) proceeds from a disposal of shares;
- (e) income of a permanent establishment in a third country.

Article 12

Deductible expenses

Deductible expenses shall include all costs of sales and expenses net of deductible value added tax incurred by the taxpayer with a view to obtaining or securing income, including costs of research and development and costs incurred in raising equity or debt for the purposes of the business.

Deductible expenses shall also include gifts to charitable bodies as defined in Article 16 which are established in a Member State or in a third country which applies an agreement on the exchange of information on request comparable to the provisions of Directive 2011/16/EU. The maximum deductible expense for monetary gifts or donations to charitable bodies shall be 0.5% of revenues in the tax year.

Article 13

Other deductible items

A proportional deduction may be made in respect of the depreciation of fixed assets in accordance with Articles 32 to 42.

Article 14

Non-deductible expenses

1. The following expenses shall be treated as non-deductible:
 - (a) profit distributions and repayments of equity or debt;
 - (b) 50% of entertainment costs;
 - (c) the transfer of retained earnings to a reserve which forms part of the equity of the company;

- (d) corporate tax;
 - (e) bribes;
 - (f) fines and penalties payable to a public authority for breach of any legislation;
 - (g) costs incurred by a company for the purpose of deriving income which is exempt pursuant to Article 11; such costs shall be fixed at a flat rate of 5% of that income unless the taxpayer is able to demonstrate that it has incurred a lower cost;
 - (h) monetary gifts and donations other than those made to charitable bodies as defined in Article 16;
 - (i) save as provided for in Articles 13 and 20, costs relating to the acquisition, construction or improvement of fixed assets except those relating to research and development;
 - (j) taxes listed in Annex III, with the exception of excise duties imposed on energy products, alcohol and alcoholic beverages, and manufactured tobacco.
2. Notwithstanding point (j) of paragraph 1 a Member State may provide for deduction of one or more of the taxes listed in Annex III. In the case of a group, any such deduction shall be applied to the apportioned share of the group members resident or situated in that Member State.
3. The Commission may adopt delegated acts in accordance with Article 127 and subject to the conditions of Articles 128, 129 and 130 to amend Annex III as is necessary in order to include all similar taxes which raise more than 20 % of the total amount of corporate tax in the Member State in which they are levied.
- Amendments to Annex III shall first apply to taxpayers in their tax year starting after the amendment.

Article 15

Expenditure incurred for the benefit of shareholders

Benefits granted to a shareholder who is an individual, his spouse, lineal ascendant or descendant or associated enterprises, holding a direct or indirect participation in the control, capital or management of the taxpayer, as referred to in Article 78, shall not be treated as deductible expenses to the extent that such benefits would not be granted to an independent third party.

Article 16

Charitable bodies

A body shall qualify as charitable where the following conditions are met:

- (a) it has legal personality and is a recognised charity under the law of the State in which it is established;
- (b) its sole or main purpose and activity is one of public benefit; an educational, social, medical, cultural, scientific, philanthropic, religious, environmental or sportive purpose shall be considered to be of public benefit provided that it is of general interest;
- (c) its assets are irrevocably dedicated to the furtherance of its purpose;
- (d) it is subject to requirements for the disclosure of information regarding its accounts and its activities;
- (e) it is not a political party as defined by the Member State in which it is established.

CHAPTER V
TIMING AND QUANTIFICATION

Article 17

General principles

Revenues, expenses and all other deductible items shall be recognised in the tax year in which they accrue or are incurred, unless otherwise provided for in this Directive.

Article 18

Accrual of revenues

Revenues accrue when the right to receive them arises and they can be quantified with reasonable accuracy, regardless of whether the actual payment is deferred.

Article 19

Incurrence of deductible expenses

A deductible expense is incurred at the moment that the following conditions are met:

- (a) the obligation to make the payment has arisen;
- (b) the amount of the obligation can be quantified with reasonable accuracy;
- (c) in the case of trade in goods, the significant risks and rewards of ownership over the goods have been transferred to the taxpayer and, in the case of supplies of services, the latter have been received by the taxpayer.

Article 20

Costs related to non-depreciable assets

The costs relating to the acquisition, construction or improvement of fixed assets not subject to depreciation according to Article 40 shall be deductible in the tax year in

which the fixed assets are disposed of, provided that the disposal proceeds are included in the tax base.

Article 21

Stocks and work-in-progress

The total amount of deductible expenses for a tax year shall be increased by the value of stocks and work-in-progress at the beginning of the tax year and reduced by the value of stocks and work-in-progress at the end of the same tax year. No adjustment shall be made in respect of stocks and work-in-progress relating to long-term contracts.

Article 22

Valuation

1. For the purposes of calculating the tax base, transactions shall be measured at:
 - (a) the monetary consideration for the transaction, such as the price of goods or services;
 - (b) the market value where the consideration for the transaction is wholly or partly non-monetary;
 - (c) the market value in the case of a non-monetary gift received by a taxpayer;
 - (d) the market value in the case of non-monetary gifts made by a taxpayer other than gifts to charitable bodies;
 - (e) the fair value of financial assets and liabilities held for trading;
 - (f) the value for tax purposes in the case of non-monetary gifts to charitable bodies.

2. The tax base, income and expenses shall be measured in EUR during the tax year or translated into EUR on the last day of the tax year at the annual average exchange rate for the calendar year issued by the European Central Bank or, if the tax year does not coincide with the calendar year, at the average of daily observations issued by the European Central Bank through the tax year. This shall not apply to a single taxpayer located in a Member State which has not adopted the EUR. Nor shall it apply to a group if all group members are located in the same Member State and that state has not adopted the EUR.

Article 23

Financial assets and liabilities held for trading (trading book)

1. A financial asset or liability shall be classified as held for trading if it is one of the following:
 - (a) acquired or incurred principally for the purpose of selling or repurchasing in the near term;
 - (b) part of a portfolio of identified financial instruments, including derivatives, that are managed together and for which there is evidence of a recent actual pattern of short-term profit-taking.
2. Notwithstanding Articles 18 and 19, any differences between the fair value at the end of the tax year and the fair value at the beginning of the same tax year, or at the date of purchase if later, of financial assets or liabilities held for trading shall be included in the tax base.
3. When a financial asset or liability held for trading is disposed of, the proceeds shall be added to the tax base. The fair value at the beginning of the tax year, or the market value at the date of purchase if later, shall be deducted.

Article 24

Long-term contracts

1. A long-term contract is one which complies with the following conditions:
 - (a) it is concluded for the purpose of manufacturing, installation or construction or the performance of services;
 - (b) its term exceeds, or is expected to exceed, 12 months.
2. Notwithstanding Article 18, revenues relating to a long-term contract shall be recognised, for tax purposes, at the amount corresponding to the part of the contract completed in the respective tax year. The percentage of completion shall be determined either by reference to the ratio of costs of that year to the overall estimated costs or by reference to an expert evaluation of the stage of completion at the end of the tax year.
3. Costs relating to long-term contracts shall be taken account of in the tax year in which they are incurred.

Article 25

Provisions

1. Notwithstanding Article 19, where at the end of a tax year it is established that the taxpayer has a legal obligation, or a probable future legal obligation, arising from activities or transactions carried out in that, or previous tax years, any amount arising from that obligation which can be reliably estimated shall be deductible, provided that the eventual settlement of the amount is expected to result in a deductible expense.

Where the obligation relates to an activity or transaction which will continue over future tax years, the deduction shall be spread proportionately over the estimated duration of the activity or transaction, having regard to the revenue derived therefrom.

Amounts deducted under this Article shall be reviewed and adjusted at the end of every tax year. In calculating the tax base in future years account shall be taken of amounts already deducted.

2. A reliable estimate shall be the expected expenditure required to settle the present obligation at the end of the tax year, provided that the estimate is based on all relevant factors, including past experience of the company, group or industry. In measuring a provision the following shall apply:
 - (a) account shall be taken of all risks and uncertainties. However, uncertainty shall not justify the creation of excessive provisions;
 - (b) if the term of the provision is 12 months or longer and there is no agreed discount rate, the provision shall be discounted at the yearly average of the Euro Interbank Offered Rate (Euribor) for obligations with a maturity of 12 months, as published by the European Central Bank, in the calendar year in the course of which the tax year ends;
 - (c) future events shall be taken into account where they can reasonably be expected to occur;
 - (d) future benefits directly linked to the event giving rise to the provision shall be taken into account.

Article 26

Pensions

In case of pension provisions actuarial techniques shall be used in order to make a reliable estimate of the amount of benefits that employees have earned in return for their service in the current and prior period.

The pension provision shall be discounted by reference to Euribor for obligations with a maturity of 12 months, as published by the European Central Bank. The calculations

shall be based on the yearly average of that rate in the calendar year in the course of which the tax year ends.

Article 27

Bad debt deductions

1. A deduction shall be allowed for a bad debt receivable where the following conditions are met:
 - (a) at the end of the tax year, the taxpayer has taken all reasonable steps to pursue payment and reasonably believes that the debt will not be satisfied wholly or partially; or the taxpayer has a large number of homogeneous receivables and is able to reliably estimate the amount of the bad debt receivable on a percentage basis, through making reference to all relevant factors, including past experience where applicable;
 - (b) the debtor is not a member of the same group as the taxpayer;
 - (c) no deduction has been claimed under Article 41 in relation to the bad debt;
 - (d) where the bad debt relates to a trade receivable, an amount corresponding to the debt shall have been included as revenue in the tax base.

2. In determining whether all reasonable steps to pursue payment have been made, the following shall be taken into account:
 - (a) whether the costs of collection are disproportionate to the debt;
 - (b) whether there is any prospect of successful collection;
 - (c) whether it is reasonable, in the circumstances, to expect the company to pursue collection.

3. Where a claim previously deducted as a bad debt is settled, the amount recovered shall be added to the tax base in the year of settlement.

Article 28

Hedging

Gains and losses on a hedging instrument shall be treated in the same manner as the corresponding gains and losses on the hedged item. In the case of taxpayers which are members of a group, the hedging instrument and hedged item may be held by different group members. There is a hedging relationship where both the following conditions are met:

- (a) the hedging relationship is formally designated and documented in advance;
- (b) the hedge is expected to be highly effective and the effectiveness can reliably be measured.

Article 29

Stocks and work-in-progress

1. The cost of stock items and work-in-progress that are not ordinarily interchangeable and goods or services produced and segregated for specific projects shall be measured individually. The costs of other stock items and work-in-progress shall be measured by using the first-in first-out (FIFO) or weighted-average cost method.
2. A taxpayer shall consistently use the same method for the valuation of all stocks and work-in-progress having a similar nature and use. The cost of stocks and work-in-progress shall comprise all costs of purchase, direct costs of conversion and other direct costs incurred in bringing them to their present location and condition. Costs shall be net of deductible Value Added Tax. A taxpayer who has included indirect costs in valuing stocks and work-in-

progress before opting for the system provided for by this Directive may continue to apply the indirect cost approach.

3. The valuation of stocks and work-in-progress shall be done in a consistent way.
4. Stocks and work-in-progress shall be valued on the last day of the tax year at the lower of cost and net realisable value. The net realisable value is the estimated selling price in the ordinary course of business less the estimated costs of completion and the estimated costs necessary to make the sale.

Article 30

Insurance undertakings

Insurance undertakings that have been authorised to operate in the Member States, in accordance with Council Directive 73/239/EEC¹¹ for non-life insurance, Directive 2002/83/EC of the European Parliament and of the Council¹² for life insurance, and Directive 2005/68/EC of the European Parliament and of the Council¹³ for reinsurance, shall be subject to the following additional rules:

- (a) the tax base shall include the difference in the market value, as measured at the end and the beginning of the same tax year, or upon completion of the purchase if later, of assets in which investment is made for the benefit of life insurance policyholders bearing the investment risk;
- (b) the tax base shall include the difference in the market value, as measured at the time of disposal and the beginning of the tax year, or upon completion of the purchase if later, of assets in which investment is made for the benefit of life insurance policyholders bearing the investment risk;

¹¹ OJ L 228, 16.8.1973, p. 3.

¹² OJ L 345, 19.12.2002, p. 1.

¹³ OJ L 232.9.12.2005, p. 1.

- (c) the technical provisions of insurance undertakings established in compliance with Directive 91/674EEC¹⁴ shall be deductible, with the exception of equalisation provisions. A Member State may provide for the deduction of equalisation provisions. In the case of a group, any such deduction of equalisation provisions shall be applied to the apportioned share of the group members resident or situated in that Member State. Amounts deducted shall be reviewed and adjusted at the end of every tax year. In calculating the tax base in future years account shall be taken of amounts already deducted.

Article 31

Transfers of assets towards a third country

1. The transfer of a fixed asset by a resident taxpayer to its permanent establishment in a third country shall be deemed to be a disposal of the asset for the purpose of calculating the tax base of a resident taxpayer in relation to the tax year of the transfer. The transfer of a fixed asset by a non-resident taxpayer from its permanent establishment in a Member State to a third country shall also be deemed to be a disposal of the asset.
2. Paragraph 1 shall not apply where the third country is party to the European Economic Area Agreement and there is an agreement on the exchange of information between that third country and the Member State of the resident taxpayer or of the permanent establishment, comparable to Directive 2011/16/EU.

¹⁴ OJ L 374, 19.12.1991, p. 1.

CHAPTER VI
DEPRECIATION OF FIXED ASSETS

Article 32

Fixed asset register

Acquisition, construction or improvement costs, together with the relevant date, shall be recorded in a fixed asset register for each fixed asset separately.

Article 33

Depreciation base

1. The depreciation base shall comprise any cost directly connected with the acquisition, construction or improvement of a fixed asset.

Costs shall not include deductible value added tax.

In the case of fixed assets produced by the taxpayer, the indirect costs incurred in production of the asset shall also be added to the depreciation base in so far as they are not otherwise deductible.

2. The depreciation base of an asset received as a gift shall be its market value as included in revenues.
3. The depreciation base of a fixed asset subject to depreciation shall be reduced by any subsidy directly linked to the acquisition, construction or improvement of the asset as referred to in Article 11(a).

Article 34

Entitlement to depreciate

1. Subject to paragraph 3, depreciation shall be deducted by the economic owner.

2. In the case of leasing contracts in which economic and legal ownership does not coincide, the economic owner shall be entitled to deduct the interest element of the lease payments from its tax base. The interest element of the lease payments shall be included in the tax base of the legal owner.
3. A fixed asset may be depreciated by no more than one taxpayer at the same time. If the economic owner of an asset cannot be identified, the legal owner shall be entitled to deduct depreciation. In that case the interest element of the lease payments shall not be included in the tax base of the legal owner.
4. A taxpayer may not disclaim depreciation.
5. The Commission may adopt delegated acts in accordance with Article 127 and subject to the conditions of Articles 128, 129 and 130 in order to lay down more detailed rules concerning:
 - (a) the definition of legal and economic ownership, in relation in particular to leased assets;
 - (b) the calculation of the capital and interest elements of the lease payments;
 - (c) the calculation of the depreciation base of a leased asset.

Article 35

Depreciation of improvement costs

Improvement costs shall be depreciated in accordance with the rules applicable to the fixed asset which has been improved as if they related to a newly acquired fixed asset.

Article 36

Individually depreciable assets

1. Without prejudice to paragraph 2 and Articles 39 and 40, fixed assets shall be depreciated individually over their useful lives on a straight-line basis. The useful life of a fixed asset shall be determined as follows:
 - (a) buildings: 40 years;
 - (b) long-life tangible assets other than buildings: 15 years;
 - (c) intangible assets: the period for which the asset enjoys legal protection or for which the right is granted or, if that period cannot be determined, 15 years.
2. Second-hand buildings, second-hand long-life tangible assets and second-hand intangible assets shall be depreciated in accordance with the following rules:
 - (a) a second-hand building shall be depreciated over 40 years unless the taxpayer demonstrates that the estimated remaining useful life of the building is shorter than 40 years, in which case it shall be depreciated over that shorter period;
 - (b) a second-hand long-life tangible asset shall be depreciated over 15 years, unless the taxpayer demonstrates that the estimated remaining useful life of the asset is shorter than 15 years, in which case it shall be depreciated over that shorter period;
 - (c) a second-hand intangible asset shall be depreciated over 15 years, unless the remaining period for which the asset enjoys legal protection or for which the right is granted can be determined, in which case it shall be depreciated over that period.

*Article 37**Timing*

1. A full year's depreciation shall be deducted in the year of acquisition or entry into use, whichever comes later. No depreciation shall be deducted in the year of disposal.
2. Where an asset is disposed of, voluntarily or involuntarily, during a tax year, its value for tax purposes and the value for tax purposes of any improvement costs incurred in relation to the asset shall be deducted from the tax base in that year. Where a fixed asset has given rise to an exceptional deduction under Article 41, the deduction under Article 20 shall be reduced to take into account the exceptional deduction already received.

*Article 38**Rollover relief for replacement assets*

1. Where the proceeds from the disposal of an individually depreciable asset are to be re-invested before the end of the second tax year after the tax year in which the disposal took place in an asset used for the same or a similar purpose, the amount by which those proceeds exceed the value for tax purposes of the asset shall be deducted in the year of disposal. The depreciation base of the replacement asset shall be reduced by the same amount.

An asset which is disposed of voluntarily must have been owned for a minimum period of three years prior to the disposal.

2. The replacement asset may be purchased in the tax year prior to the disposal.
If a replacement asset is not purchased before the end of the second tax year after the year in which the disposal of the asset took place, the amount

deducted in the year of disposal, increased by 10%, shall be added to the tax base in the second tax year after the disposal took place.

3. If the taxpayer leaves the group of which it is a member or ceases to apply the system provided for by this Directive within the first year, without having purchased a replacement asset, the amount deducted in the year of disposal shall be added to the tax base. If the taxpayer leaves the group or ceases to apply the system in the second year, that amount shall be increased by 10%.

Article 39

Asset pool

1. Fixed assets other than those referred to in Articles 36 and 40 shall be depreciated together in one asset pool at an annual rate of 25% of the depreciation base.
2. The depreciation base of the asset pool at the end of the tax year shall be its value for tax purposes at the end of the previous year, adjusted for assets entering and leaving the pool during the current year. Adjustments shall be made in respect of acquisition, construction or improvement costs of assets (which shall be added) and the proceeds of disposal of assets and any compensation received for the loss or destruction of an asset (which shall be deducted).
3. If the depreciation base as calculated in accordance with paragraph 2 is a negative amount, an amount shall be added, so that the depreciation base is zero. The same amount shall be added to the tax base.

Article 40

Assets not subject to depreciation

The following assets shall not be subject to depreciation:

- (a) fixed tangible assets not subject to wear and tear and obsolescence such as land, fine art, antiques, or jewellery;
- (b) financial assets.

Article 41

Exceptional depreciation

1. If, in exceptional circumstances, a taxpayer demonstrates that the value of a fixed asset not subject to depreciation has permanently decreased at the end of a tax year, it may deduct an amount equal to the decrease in value. However, no such deduction may be made in respect of assets the proceeds from the disposal of which are exempt.
2. If the value of an asset which has been subject to such exceptional depreciation in a previous tax year subsequently increases, an amount equivalent to the increase shall be added to the tax base in the year in which the increase takes place. However, any such addition or additions, taken together, shall not exceed the amount of the deduction originally granted.

Article 42

Precision of categories of fixed assets

The Commission may adopt delegated acts in accordance with Article 127 and subject to the conditions of Articles 128, 129 and 130 in order to define more precisely the categories of fixed assets referred to in this Chapter.

CHAPTER VII

LOSSES

Article 43

Losses

1. A loss incurred by a taxpayer or a permanent establishment of a non-resident taxpayer in a fiscal year may be deducted in subsequent tax years, unless otherwise provided by this Directive.
2. A reduction of the tax base on account of losses from previous tax years shall not result in a negative amount.
3. The oldest losses shall be used first.

CHAPTER VIII

PROVISIONS ON ENTRY TO AND EXIT FROM THE SYSTEM PROVIDED FOR BY THIS DIRECTIVE

Article 44

General rule on recognition and valuation of assets and liabilities

When a taxpayer opts to apply the system provided for by this Directive, all assets and liabilities shall be recognised at their value as calculated according to national tax rules immediately prior to the date on which it begins to apply the system, unless otherwise stated in this Directive.

Article 45

Qualification of fixed assets for depreciation purposes

1. Fixed assets entering the system provided for by this Directive shall be depreciated in accordance with Articles 32 to 42.
2. Notwithstanding paragraph 1, the following depreciation rules shall apply:

- (a) fixed assets that are individually depreciable both under the national corporate tax law previously applicable to the taxpayer and under the rules of the system shall be depreciated according to Article 36(2);
- (b) fixed assets that were individually depreciable under the national corporate tax law previously applicable to the taxpayer but not under the rules of the system shall enter the asset pool provided for in Article 39;
- (c) fixed assets that were included in an asset pool for depreciation purposes under the national corporate tax law previously applicable to the taxpayer shall enter the system in the asset pool provided for in Article 39, even if they would be individually depreciable under the rules of the system;
- (d) fixed assets that were not depreciable or were not depreciated under the national corporate tax law previously applicable to the taxpayer but are depreciable under the rules of the system shall be depreciated in accordance with Article 36(1) or Article 39, as the case may be.

Article 46

Long-term contracts on entering the system

Revenues and expenses which pursuant to Article 24(2) and (3) are considered to have accrued or been incurred before the taxpayer opted into the system provided for by this Directive but were not yet included in the tax base under the national corporate tax law previously applicable to the taxpayer shall be added to or deducted from the tax base, as the case may be, in accordance with the timing rules of national law.

Revenues which were taxed under national corporate tax law before the taxpayer opted into the system in an amount higher than that which would have been included in the tax base under Article 24(2) shall be deducted from the tax base.

Article 47

Provisions and deductions on entering the system

1. Provisions, pension provisions and bad-debt deductions provided for in Articles 25, 26 and 27 shall be deductible only to the extent that they arise from activities or transactions carried out after the taxpayer opted into the system provided for by this Directive.
2. Expenses incurred in relation to activities or transactions carried out before the taxpayer opted into the system but for which no deduction had been made shall be deductible.
3. Amounts already deducted prior to opting into the system may not be deducted again.

Article 48

Pre-entry losses

Where a taxpayer incurred losses before opting into the system provided for by this Directive which could be carried forward under the applicable national law but had not yet been set off against taxable profits, those losses may be deducted from the tax base to the extent provided for under that national law.

Article 49

General rule for opting-out of the system

When a taxpayer leaves the system provided for by this Directive, its assets and liabilities shall be recognised at their value as calculated according to the rules of the system, unless otherwise stated in this Directive.

Article 50

Fixed assets depreciated in a pool

When a taxpayer leaves the system provided for by this Directive, its asset pool under the system provided for by this Directive shall be recognised, for the purpose of the national tax rules subsequently applicable, as one asset pool which shall be depreciated on the declining balance method at an annual rate of 25%.

Article 51

Long-term contracts on leaving the system

After the taxpayer leaves the system, revenues and expenses arising from long-term contracts shall be treated in accordance with the national corporate tax law subsequently applicable. However, revenues and expenses already taken into account for tax purposes in the system provided for by this Directive shall not be taken into account again.

Article 52

Provisions and deductions on leaving the system

After the taxpayer leaves the system provided for by this Directive, expenses which have already been deducted in accordance with Articles 25 to 27 may not be deducted again.

Article 53

Losses on leaving the system

Losses incurred by the taxpayer which have not yet been set off against taxable profits under the rules of the system provided for by this Directive shall be carried forward in accordance with national corporate tax law.

CHAPTER IX
CONSOLIDATION

Article 54

Qualifying subsidiaries

1. Qualifying subsidiaries shall be all immediate and lower-tier subsidiaries in which the parent company holds the following rights:
 - (a) a right to exercise more than 50% of the voting rights;
 - (b) an ownership right amounting to more than 75% of the company's capital or more than 75% of the rights giving entitlement to profit.

2. For the purpose of calculating the thresholds referred to in paragraph 1 in relation to companies other than immediate subsidiaries, the following rules shall be applied:
 - (a) once the voting-right threshold is reached in respect of immediate and lower-tier subsidiaries, the parent company shall be deemed to hold 100% of such rights.
 - (b) entitlement to profit and ownership of capital shall be calculated by multiplying the interests held in intermediate subsidiaries at each tier. Ownership rights amounting to 75% or less held directly or indirectly by the parent company, including rights in companies resident in a third country, shall also be taken into account in the calculation.

Article 55

Formation of group

1. A resident taxpayer shall form a group with:
 - (a) all its permanent establishments located in other Member States;

- (b) all permanent establishments located in a Member State of its qualifying subsidiaries resident in a third country;
 - (c) all its qualifying subsidiaries resident in one or more Member States;
 - (d) other resident taxpayers which are qualifying subsidiaries of the same company which is resident in a third country and fulfils the conditions in Article 2(2)(a).
2. A non-resident taxpayer shall form a group in respect of all its permanent establishments located in Member States and all its qualifying subsidiaries resident in one or more Member States, including the permanent establishments of the latter located in Member States.

Article 56

Insolvency

A company in insolvency or liquidation may not become a member of a group. A taxpayer in respect of which a declaration of insolvency is made or which is liquidated shall leave the group immediately.

Article 57

Scope of consolidation

1. The tax bases of the members of a group shall be consolidated.
2. When the consolidated tax base is negative, the loss shall be carried forward and be set off against the next positive consolidated tax base. When the consolidated tax base is positive, it shall be shared in accordance with Articles 86 to 102.

*Article 58**Timing*

1. The thresholds of Article 54 must be met throughout the tax year.
2. Notwithstanding paragraph 1, a taxpayer shall become a member of a group on the date when the thresholds of Article 54 are reached. The thresholds must be met for at least nine consecutive months, failing which a taxpayer shall be treated as if it had never having become a member of the group.

*Article 59**Elimination of intra-group transactions*

1. In calculating the consolidated tax base, profits and losses arising from transactions directly carried out between members of a group shall be ignored.
2. For the purpose of determining whether there is an intra-group transaction, both parties to the transaction must be group members at the time that the transaction is effected and the associated revenues and expenses fall to be recognised.
3. Groups shall apply a consistent and adequately documented method for recording intra-group transactions. Groups may change the method only for valid commercial reasons, at the beginning of a tax year.
4. The method for recording intra-group transactions shall enable all intra-group transfers and sales to be identified at the lower of cost and value for tax purposes.

*Article 60**Withholding and source taxation*

No withholding taxes or other source taxation shall be charged on transactions between members of a group.

CHAPTER X
ENTERING AND LEAVING THE GROUP

Article 61

Fixed assets on entering the group

Where a taxpayer is the economic owner of non-depreciable or individually depreciable fixed assets on the date of its entry into a group and any of these assets are disposed of by a member of a group within five years of that date, an adjustment shall be made in the year of the disposal to the apportioned share of the group member that held the economic ownership over these assets on the date of entry. The proceeds of such disposal shall be added to that share and the costs relating to non-depreciable assets and the value for tax purposes of depreciable assets shall be deducted.

Such an adjustment shall also be made in respect of financial assets with the exception of shares in affiliated undertakings, participating interests and own shares.

If, as a result of a business reorganisation, the taxpayer no longer exists or no longer has a permanent establishment in the Member State in which it was resident on the date of its entry into the group, it shall be deemed to have a permanent establishment there for the purpose of applying the provisions of this Article.

Article 62

Long-term contracts on entering the group

Revenues and expenses which accrued according to Articles 24(2) and (3) before a taxpayer entered the group but had not yet been included in the calculation of tax under the applicable national corporate tax law shall be added to, or deducted from the apportioned share in accordance with the timing rules of national law.

Revenues which were taxed under the applicable national corporate tax law before a taxpayer entered the group in an amount higher than that which would have been charged under Article 24(2) shall be deducted from the apportioned share.

Article 63

Provisions and Deductions on entering the group

Expenses covered by Articles 25, 26 and 27, which are incurred in relation to activities or transactions carried out before a taxpayer entered the group but for which no provision or deduction had been made under the applicable national corporate tax law shall be deductible only against the apportioned share of the taxpayer, unless they are incurred more than five years after the taxpayer enters the group.

Article 64

Losses on entering the group

Unrelieved losses incurred by a taxpayer or a permanent establishment under the rules of this Directive or under national corporate tax law before entering a group may not be set off against the consolidated tax base. Such losses shall be carried forward and may be set off against the apportioned share in accordance respectively with Article 43 or with the national corporate tax law which would be applicable to the taxpayer in the absence of the system provided for by this Directive.

Article 65

Termination of a group

When a group terminates, the tax year shall be deemed to end. The consolidated tax base and any unrelieved losses of the group shall be allocated to each group member in accordance with Articles 86 to 102, on the basis of the apportionment factors applicable to the tax year of termination.

Article 66

Losses after the group terminates

Following termination of the group, losses shall be treated as follows:

- (a) if the taxpayer remains in the system provided for by this Directive but outside a group, the losses shall be carried forward and be set off according to Article 43;
- (b) if the taxpayer joins another group, the losses shall be carried forward and be set off against its apportioned share;
- (c) if the taxpayer leaves the system, the losses shall be carried forward and be set off according to the national corporate tax law which becomes applicable, as if those losses had arisen while the taxpayer was subject to that law.

Article 67

Fixed assets on leaving the group

If non-depreciable or individually depreciable fixed assets, except for those which gave rise to a reduced exemption under Article 75, are disposed of within three years of the departure from the group of the taxpayer holding the economic ownership over these assets, the proceeds shall be added to the consolidated tax base of the group in the year of disposal and the costs relating to non-depreciable assets and the value for tax purposes of depreciable assets shall be deducted.

The same rule shall apply to financial assets, with the exception of shares in affiliated undertakings, participating interests and own shares.

To the extent to which the proceeds of disposal are added to the consolidated tax base of the group, they shall not otherwise be taxable.

*Article 68**Self-generated intangible assets*

Where a taxpayer which is the economic owner of one or more self-generated intangible assets leaves the group, an amount equal to the costs incurred in respect of those assets for research, development, marketing and advertising in the previous five years shall be added to the consolidated tax base of the remaining group members. The amount added shall not, however, exceed the value of the assets on the departure of the taxpayer from the group. Those costs shall be attributed to the leaving taxpayer and shall be treated in accordance with national corporate tax law which becomes applicable to the taxpayer or, if it remains in the system provided for by this Directive, the rules of this Directive.

*Article 69**Losses on leaving the group*

No losses shall be attributed to a group member leaving a group.

CHAPTER XI
BUSINESS REORGANISATIONS

*Article 70**Business reorganisations within a group*

1. A business reorganisation within a group or the transfer of the legal seat of a taxpayer which is a member of a group shall not give rise to profits or losses for the purposes of determining the consolidated tax base. Article 59(3) shall apply.
2. Notwithstanding paragraph 1, where, as a result of a business reorganisation or a series of transactions between members of a group within a period of two years, substantially all the assets of a taxpayer are transferred to another

Member State and the asset factor is substantially changed, the following rules shall apply.

In the five years that follow the transfer, the transferred assets shall be attributed to the asset factor of the transferring taxpayer as long as a member of the group continues to be the economic owner of the assets. If the taxpayer no longer exists or no longer has a permanent establishment in the Member State from which the assets were transferred it shall be deemed to have a permanent establishment there for the purpose of applying the provisions of this Article.

Article 71

Treatment of losses where a business reorganisation takes place between two or more groups

1. Where, as a result of a business reorganisation, one or more groups, or two or more members of a group, become part of another group, any unrelieved losses of the previously existing group or groups shall be allocated to each of the members of the latter in accordance with Articles 86 to 102, on the basis of the factors applicable to the tax year in which the business reorganisation takes place, and shall be carried forward for future years.
2. Where two or more principal taxpayers merge within the meaning of Article 2(a)(i) and (ii) of Council Directive 2009/133/EC¹⁵, any unrelieved loss of a group shall be allocated to its members in accordance with Articles 86 to 102, on the basis of the factors applicable to the tax year in which the merger takes place, and shall be carried forward for future years.

¹⁵ OJ L 310, 25.11.2009, p. 34.

CHAPTER XII
DEALINGS BETWEEN THE GROUP AND OTHER ENTITIES

Article 72

Exemption with progression

Without prejudice to Article 75, revenue which is exempt from taxation under Article 11(c), (d) or (e) may be taken into account in determining the tax rate applicable to a taxpayer.

Article 73

Switch-over clause

Article 11(c), (d) or (e) shall not apply where the entity which made the profit distributions, the entity the shares in which are disposed of or the permanent establishment were subject, in the entity's country of residence or the country in which the permanent establishment is situated, to one of the following:

- (a) a tax on profits, under the general regime in that third country, at a statutory corporate tax rate lower than 40% of the average statutory corporate tax rate applicable in the Member States;
- (b) a special regime in that third country that allows for a substantially lower level of taxation than the general regime.

The average statutory corporate tax rate applicable in the Member States shall be published by the Commission annually. It shall be calculated as an arithmetic average. For the purpose of this Article and Articles 81 and 82, amendments to the rate shall first apply to taxpayers in their tax year starting after the amendment.

Article 74

Computation of income of a foreign permanent establishment

Where Article 73 applies to the income of a permanent establishment in a third country, its revenues, expenses and other deductible items shall be determined according to the rules of the system provided for by this Directive.

Article 75

Disallowance of exempt share disposals

Where, as a result of a disposal of shares, a taxpayer leaves the group and that taxpayer has within the current or previous tax years acquired in an intra-group transaction one or more fixed assets other than assets depreciated in a pool, an amount corresponding to those assets shall be excluded from the exemption unless it is demonstrated that the intra-group transactions were carried out for valid commercial reasons.

The amount excluded from exemption shall be the market value of the asset or assets when transferred less the value for tax purposes of the assets or the costs referred to in Article 20 relating to fixed assets not subject to depreciation.

When the beneficial owner of the shares disposed of is a non-resident taxpayer or a non-taxpayer, the market value of the asset or assets when transferred less the value for tax purposes shall be deemed to have been received by the taxpayer that held the assets prior to the intra-group transaction referred to in the first paragraph.

Article 76

Interest and royalties and any other income taxed at source

1. Where a taxpayer derives income which has been taxed in another Member State or in a third country, other than income which is exempt under Article

11(c), (d) or (e), a deduction from the tax liability of that taxpayer shall be allowed.

2. The deduction shall be shared among the members of a group according to the formula applicable in that tax year pursuant to Articles 86 to 102.
3. The deduction shall be calculated separately for each Member State or third country as well as for each type of income. It shall not exceed the amount resulting from subjecting the income attributed to a taxpayer or to a permanent establishment to the corporate tax rate of the Member State of the taxpayer's residence or where the permanent establishment is situated.
4. In calculating the deduction, the amount of the income shall be decreased by related deductible expenses, which shall be deemed to be 2% thereof unless the taxpayer proves otherwise.
5. The deduction for the tax liability in a third country may not exceed the final corporate tax liability of a taxpayer, unless an agreement concluded between the Member State of its residence and a third country states otherwise.

Article 77

Withholding tax

Interest and royalties paid by a taxpayer to a recipient outside the group may be subject to a withholding tax in the Member State of the taxpayer according to the applicable rules of national law and any applicable double tax convention. The withholding tax shall be shared among the Member States according to the formula applicable in the tax year in which the tax is charged pursuant to Articles 86 to 102.

CHAPTER XIII
TRANSACTIONS BETWEEN ASSOCIATED ENTERPRISES

Article 78

Associated enterprises

1. If a taxpayer participates directly or indirectly in the management, control or capital of a non-taxpayer, or a taxpayer which is not in the same group, the two enterprises shall be regarded as associated enterprises.

If the same persons participate, directly or indirectly, in the management, control or capital of a taxpayer and a non-taxpayer, or of taxpayers not in the same group, all the companies concerned shall be regarded as associated enterprises.

A taxpayer shall be regarded as an associated enterprise to its permanent establishment in a third country. A non-resident taxpayer shall be regarded as an associated enterprise to its permanent establishment in a Member State.

2. For the purposes of paragraph 1, the following rules shall apply:
 - (a) participation in control shall mean a holding exceeding 20% of the voting rights;
 - (b) participation in the capital shall mean a right of ownership exceeding 20% of the capital;
 - (c) participation in management shall mean being in a position to exercise a significant influence in the management of the associated enterprise.
 - (d) an individual, his spouse and his lineal ascendants or descendants shall be treated as a single person.

In indirect participations, the fulfilment of the requirements in points (a) and (b) shall be determined by multiplying the rates of holding through the successive

tiers. A taxpayer holding more than 50% of the voting rights shall be deemed to hold 100%.

Article 79

Adjustment of pricing in relations between associated enterprises

Where conditions are made or imposed in relations between associated enterprises which differ from those that would be made between independent enterprises, then any income which would, but for those conditions, have accrued to the taxpayer, but, by reason of those conditions, has not so accrued, shall be included in the income of that taxpayer and taxed accordingly.

**CHAPTER XIV
ANTI-ABUSE RULES**

Article 80

General anti-abuse rule

Artificial transactions carried out for the sole purpose of avoiding taxation shall be ignored for the purposes of calculating the tax base.

The first paragraph shall not apply to genuine commercial activities where the taxpayer is able to choose between two or more possible transactions which have the same commercial result but which produce different taxable amounts.

Article 81

Disallowance of interest deductions

1. Interest paid to an associated enterprise resident in a third country shall not be deductible where there is no agreement on the exchange of information comparable to the exchange of information on request provided for in Directive 2011/16/EU and where one of the following conditions is met:

- (a) a tax on profits is provided for, under the general regime in the third country, at a statutory corporate tax rate lower than 40% of the average statutory corporate tax rate applicable in the Member States;
 - (b) the associated enterprise is subject to a special regime in that third country which allows for a substantially lower level of taxation than that of the general regime.
- 2. The term "interest" means income from debt-claims of every kind, whether or not secured by mortgage and whether or not carrying a right to participate in the debtor's profits, and in particular, income from securities and income from bonds or debentures, including premiums and prizes attaching to such securities, bonds or debentures. Penalty charges for late payment shall not be regarded as interest.
- 3. Notwithstanding paragraph 1, interest paid to an entity resident in a third country with which there is no agreement on the exchange of information comparable to the exchange of information on request provided for in Directive 2011/16/EU shall be deductible, in an amount not exceeding that which would be stipulated between independent enterprises, where one of the following conditions is met:
 - (a) the amount of that interest is included in the tax base as income of the associated enterprise in accordance with Article 82;
 - (b) the interest is paid to a company whose principal class of shares is regularly traded on one or more recognized stock exchanges;
 - (c) the interest is paid to an entity engaged, in its country of residence, in the active conduct of a trade or business. This shall be understood as an independent economic enterprise carried on for profit and in the context of which officers and employees carry out substantial managerial and operational activities.

*Article 82**Controlled foreign companies*

1. The tax base shall include the non-distributed income of an entity resident in a third country where the following conditions are met:
 - (a) the taxpayer by itself, or together with its associated enterprises, holds a direct or indirect participation of more than 50% of the voting rights, or owns more than 50% of capital or is entitled to receive more than 50% of the profits of that entity;
 - (b) under the general regime in the third country, profits are taxable at a statutory corporate tax rate lower than 40% of the average statutory corporate tax rate applicable in the Member States, or the entity is subject to a special regime that allows for a substantially lower level of taxation than that of the general regime;
 - (c) more than 30% of the income accruing to the entity falls within one or more of the categories set out in paragraph 3;
 - (d) the company is not a company, whose principal class of shares is regularly traded on one or more recognized stock exchanges.
2. Paragraph 1 shall not apply where the third country is party to the European Economic Area Agreement and there is an agreement on the exchange of information comparable to the exchange of information on request provided for in Directive 2011/16/EU.
3. The following categories of income shall be taken into account for the purposes of point (c) of paragraph 1, in so far as more than 50 % of the category of the entity's income comes from transactions with the taxpayer or its associated enterprises:
 - (a) interest or any other income generated by financial assets;

- (b) royalties or any other income generated by intellectual property;
- (c) dividends and income from the disposal of shares;
- (d) income from movable property;
- (e) income from immovable property, unless the Member State of the taxpayer would not have been entitled to tax the income under an agreement concluded with a third country;
- (f) income from insurance, banking and other financial activities.

Article 83

Computation

1. The income to be included in the tax base shall be calculated according to the rules of Articles 9 to 15. Losses of the foreign entity shall not be included in the tax base but shall be carried forward and taken into account when applying Article 82 in subsequent years.
2. The income to be included in the tax base shall be calculated in proportion to the entitlement of the taxpayer to share in the profits of the foreign entity.
3. The income shall be included in the tax year in which the tax year of the foreign entity ends.
4. Where the foreign entity subsequently distributes profits to the taxpayer, the amounts of income previously included in the tax base pursuant to Article 82 shall be deducted from the tax base when calculating the taxpayer's liability to tax on the distributed income.
5. If the taxpayer disposes of its participation in the entity, the proceeds shall be reduced, for the purposes of calculating the taxpayer's liability to tax on those proceeds, by any undistributed amounts which have already been included in the tax base.

CHAPTER XV
TRANSPARENT ENTITIES

Article 84

Rules for allocating the income of transparent entities to taxpayers holding an interest

1. Where an entity is treated as transparent in the Member State of its location, a taxpayer holding an interest in the entity shall include its share in the income of the entity in its tax base. For the purpose of this calculation, the income shall be computed under the rules of this Directive.
2. Transactions between a taxpayer and the entity shall be disregarded in proportion to the taxpayer's share of the entity. Accordingly, the income of the taxpayer derived from such transactions shall be considered to be a proportion of the amount which would be agreed between independent enterprises calculated on an arm's length basis which corresponds to the third party ownership of the entity.
3. The taxpayer shall be entitled to relief for double taxation in accordance with Article 76(1),(2),(3) and (5).

Article 85

Rules for determining transparency in the case of third country entities

Where an entity is located in a third country, the question whether or not it is transparent shall be determined according to the law of the Member State of the taxpayer. If at least two group members hold an interest in the same entity located in a third country, the treatment of the latter shall be determined by common agreement among the relevant Member States. If there is no agreement, the principal tax authority shall decide.

CHAPTER XVI
 APPORTIONMENT OF THE CONSOLIDATED TAX BASE

Article 86

General principles

1. The consolidated tax base shall be shared between the group members in each tax year on the basis of a formula for apportionment. In determining the apportioned share of a group member A, the formula shall take the following form, giving equal weight to the factors of sales, labour and assets:

$$\text{Share A} = \left(\frac{1}{3} \frac{\text{Sales}^A}{\text{Sales}^{\text{Group}}} + \frac{1}{3} \left(\frac{1}{2} \frac{\text{Payroll}^A}{\text{Payroll}^{\text{Group}}} + \frac{1}{2} \frac{\text{No of employees}^A}{\text{No of employees}^{\text{Group}}} \right) + \frac{1}{3} \frac{\text{Assets}^A}{\text{Assets}^{\text{Group}}} \right) * \text{Con'd Tax Base}$$

2. The consolidated tax base of a group shall be shared only when it is positive.
3. The calculations for sharing the consolidated tax base shall be done at the end of the tax year of the group.
4. A period of 15 days or more in a calendar month shall be considered as a whole month.

Article 87

Safeguard clause

As an exception to the rule set out in Article 86, if the principle taxpayer or a competent authority considers that the outcome of the apportionment to a group member does not fairly represent the extent of the business activity of that group member, the principal taxpayer or the authority concerned may request the use of an alternative method. If, following consultations among the competent authorities and, where applicable, discussions held in accordance with Article 132, all these authorities agree to the alternative method, it shall be used. The Member State of the principal tax authority shall inform the Commission about the alternative method used.

Article 88

Entering and leaving the group

Where a company enters or leaves a group during a tax year, its apportioned share shall be computed proportionately having regard to the number of calendar months during which the company belonged to the group in the tax year.

Article 89

Transparent entities

Where a taxpayer holds an interest in a transparent entity, the factors used in calculating its apportioned share shall include the sales, payroll and assets of the transparent entity, in proportion to the taxpayer's participation in its profits and losses.

Article 90

Composition of the labour factor

1. The labour factor shall consist, as to one half, of the total amount of the payroll of a group member as its numerator and the total amount of the payroll of the group as its denominator, and as to the other half, of the number of employees of a group member as its numerator and the number of employees of the group as its denominator. Where an individual employee is included in the labour factor of a group member, the amount of payroll relating to that employee shall also be allocated to the labour factor of that group member.
2. The number of employees shall be measured at the end of the tax year.
3. The definition of an employee shall be determined by the national law of the Member State where the employment is exercised.

Article 91

Allocation of employees and payroll

1. Employees shall be included in the labour factor of the group member from which they receive remuneration.
2. Notwithstanding paragraph 1, where employees physically exercise their employment under the control and responsibility of a group member other than that from which they receive remuneration, those employees and the amount of payroll relating to them shall be included in the labour factor of the former.

This rule shall only apply where the following conditions are met:

- (a) this employment lasts for an uninterrupted period of at least three months;
 - (b) such employees represent at least 5% of the overall number of employees of the group member from which they receive remuneration.
3. Notwithstanding paragraph 1, employees shall include persons who, though not employed directly by a group member, perform tasks similar to those performed by employees.
 4. The term "payroll" shall include the cost of salaries, wages, bonuses and all other employee compensation, including related pension and social security costs borne by the employer.
 5. Payroll costs shall be valued at the amount of such expenses which are treated as deductible by the employer in a tax year.

Article 92

Composition of the asset factor

1. The asset factor shall consist of the average value of all fixed tangible assets owned, rented or leased by a group member as its numerator and the average

value of all fixed tangible assets owned, rented or leased by the group as its denominator.

2. In the five years that follow a taxpayer's entry into an existing or new group, its asset factor shall also include the total amount of costs incurred for research, development, marketing and advertising by the taxpayer over the six years that preceded its entry into the group.

Article 93

Allocation of assets

1. An asset shall be included in the asset factor of its economic owner. If the economic owner cannot be identified, the asset shall be included in the asset factor of the legal owner.
2. Notwithstanding paragraph 1, if an asset is not effectively used by its economic owner, the asset shall be included in the factor of the group member that effectively uses the asset. However, this rule shall only apply to assets that represent more than 5% of the value for tax purposes of all fixed tangible assets of the group member that effectively uses the asset.
3. Except in the case of leases between group members, leased assets shall be included in the asset factor of the group member which is the lessor or the lessee of the asset. The same shall apply to rented assets.

Article 94

Valuation

1. Land and other non-depreciable fixed tangible assets shall be valued at their original cost.
2. An individually depreciable fixed tangible asset shall be valued at the average of its value for tax purposes at the beginning and at the end of a tax year.

Where, as a result of one or more intra-group transactions, an individually depreciable fixed tangible asset is included in the asset factor of a group member for less than a tax year, the value to be taken into account shall be calculated having regard to the whole number of months.

3. The pool of fixed assets shall be valued at the average of its value for tax purposes at the beginning and at the end of a tax year.
4. Where the renter or lessee of an asset is not its economic owner, it shall value rented or leased assets at eight times the net annual rental or lease payment due, less any amounts receivable from sub-rentals or sub-leases.

Where a group member rents out or leases an asset but is not its economic owner, it shall value the rented or leased assets at eight times the net annual rental or lease payment due.

5. Where, following an intra-group transfer in the same or the previous tax year, a group member sells an asset outside the group, the asset shall be included in the asset factor of the transferring group member for the period between the intra-group transfer and the sale outside the group. This rule shall not apply where the group members concerned demonstrate that the intra-group transfer was made for genuine commercial reasons.

Article 95

Composition of the sales factor

1. The sales factor shall consist of the total sales of a group member (including a permanent establishment which is deemed to exist by virtue of the second subparagraph of Article 70(2) as its numerator and the total sales of the group as its denominator.
2. Sales shall mean the proceeds of all sales of goods and supplies of services after discounts and returns, excluding value added tax, other taxes and duties.

Exempt revenues, interest, dividends, royalties and proceeds from the disposal of fixed assets shall not be included in the sales factor, unless they are revenues earned in the ordinary course of trade or business. Intra-group sales of goods and supplies of services shall not be included.

3. Sales shall be valued according to Article 22.

Article 96

Sales by destination

1. Sales of goods shall be included in the sales factor of the group member located in the Member State where dispatch or transport of the goods to the person acquiring them ends. If this place is not identifiable, the sales of goods shall be attributed to the group member located in the Member State of the last identifiable location of the goods.
2. Supplies of services shall be included in the sales factor of the group member located in the Member State where the services are physically carried out.
3. Where exempt revenues, interest, dividends and royalties and the proceeds from the disposal of assets are included in the sales factor, they shall be attributed to the beneficiary.
4. If there is no group member in the Member State where goods are delivered or services are carried out, or if goods are delivered or services are carried out in a third country, the sales shall be included in the sales factor of all group members in proportion to their labour and asset factors.
5. If there is more than one group member in the Member State where goods are delivered or services are carried out, the sales shall be included in the sales factor of all group members located in that Member State in proportion to their labour and asset factors.

*Article 97**Rules on calculation of factors*

The Commission may adopt acts laying down detailed rules on the calculation of the labour, asset and sales factors, the allocation of employees and payroll, assets and sales to the respective factor and the valuation of assets. Those implementing acts shall be adopted in accordance with the examination procedure referred to in Article 131(2).

*Article 98**Financial institutions*

1. The following entities shall be regarded as financial institutions:
 - (a) credit institutions authorised to operate in the Union in accordance with Directive 2006/48/EC of the European Parliament and of the Council¹⁶;
 - (b) entities, except for insurance undertakings as defined in Article 99, which hold financial assets amounting to 80% or more of all their fixed assets, as valued in accordance with the rules of this Directive.
2. The asset factor of a financial institution shall include 10% of the value of financial assets, except for participating interests and own shares. Financial assets shall be included in the asset factor of the group member in the books of which they were recorded when it became a member of the group.
3. The sales factor of a financial institution shall include 10% of its revenues in the form of interest, fees, commissions and revenues from securities, excluding value added tax, other taxes and duties. For the purposes of Article 96(2), financial services shall be deemed to be carried out, in the case of a secured loan, in the Member State in which the security is situated or, if this Member State cannot be identified, the Member State in which the security is registered.

¹⁶ OJ L 177, 30.06.2006, p. 1.

Other financial services shall be deemed to be carried out in the Member State of the borrower or of the person who pays fees, commissions or other revenue. If the borrower or the person who pays fees, commissions or other revenue cannot be identified or if the Member State in which the security is situated or registered cannot be identified, the sales shall be attributed to all group members in proportion to their labour and asset factors.

Article 99

Insurance Undertakings

1. The term "insurance undertakings" shall mean those undertakings authorised to operate in the Member States in accordance with Directive 73/239/EEC for non-life insurance, 2002/83/EC for life insurance and Directive 2005/68/EC for reinsurance.
2. The asset factor of insurance undertakings shall include 10% of the value of financial assets as provided for in Article 98(2).
3. The sales factor of insurance undertakings shall include 10% of all earned premiums, net of reinsurance, allocated investment returns transferred from the non-technical account, other technical revenues, net of reinsurance, and investment revenues, fees and commissions, excluding value added tax, other taxes and duties. For the purposes of Article 96(2), insurance services shall be deemed to be carried out in the Member State of the policy holder. Other sales shall be attributed to all group members in proportion to their labour and asset factors.

Article 100

Oil and gas

Notwithstanding Article 96(1), (2) and (3), sales of a group member conducting its principal business in the field of the exploration or production of oil or gas shall be

attributed to the group member in the Member State where the oil or gas is to be extracted or produced.

Notwithstanding Article 96(4) and (5), if there is no group member in the Member State of exploration or production of oil and gas or the exploration or production takes place in a third country where the group member which carries on the exploration or production of oil and gas does not maintain a permanent establishment, the sales shall be attributed to that group member.

Article 101

Shipping, inland waterways transport and air transport

The revenues, expenses and other deductible items of a group member whose principal business is the operation of ships or aircraft in international traffic or the operation of boats engaged in inland waterways transport shall not be apportioned according to the formula referred to in Article 86 but shall be attributed to that group member. Such a group member shall be excluded from the calculation of the apportionment formula.

Article 102

Items deductible against the apportioned share

The apportioned share shall be adjusted by the following items:

- (a) unrelieved losses incurred by a taxpayer before entering the system provided for by this Directive, as provided for in Article 64;
- (b) unrelieved losses incurred at the level of the group, as provided for in Article 64 in conjunction with Article 66(b) and in Article 71;
- (c) the amounts relating to the disposal of fixed assets as provided for in Article 61, revenues and expenses related to long-term contracts as provided for in Article 62 and future expenses as provided for in Article 63;

- (d) In the case of insurance undertakings, optional technical provisions as provided for in Article 30(c);
- (e) the taxes listed in Annex III where a deduction is provided for under national rules.

Article 103

Tax liability

The tax liability of each group member shall be the outcome of the application of the national tax rate to the apportioned share, adjusted according to Article 102, and further reduced by the deductions provided for in Articles 76.

CHAPTER XVII
ADMINISTRATION AND PROCEDURES

Article 104

Notice to opt

1. A single taxpayer shall opt for the system provided for by this Directive by giving notice to the competent authority of the Member State in which it is resident or, in respect of a permanent establishment of a non-resident taxpayer, that establishment is situated. In the case of a group, the principal taxpayer shall give notice, on behalf of the group, to the principal tax authority.

Such notice shall be given at least three months before the beginning of the tax year in which the taxpayer or the group wishes to begin applying the system.
2. The notice to opt shall cover all group members. However, shipping companies subject to a special taxation regime may be excluded from the group.
3. The principal tax authority shall transmit the notice to opt immediately to the competent authorities of all Member States in which group members are resident or established. Those authorities may submit to the principal tax

authority, within one month of the transmission, their views and any relevant information on the validity and scope of the notice to opt.

Article 105

Term of a Group

1. When the notice to opt has been accepted, a single taxpayer or a group, as the case may be, shall apply the system provided for by this Directive for five tax years. Following the expiry of that initial term, the single taxpayer or the group shall continue to apply the system for successive terms of three tax years unless it gives notice of termination. A notice of termination may be given by a taxpayer to its competent authority or, in the case of a group, by the principal taxpayer to the principal tax authority in the three months preceding the end of the initial term or of a subsequent term.
2. Where a taxpayer or a non-taxpayer joins a group, the term of the group shall not be affected. Where a group joins another group or two or more groups merge, the enlarged group shall continue to apply the system until the later of the expiry dates of the terms of the groups, unless exceptional circumstances make it more appropriate to apply a shorter period.
3. Where a taxpayer leaves a group or a group terminates, the taxpayer or taxpayers shall continue to apply the system for the remainder of the current term of the group.

Article 106

Information in the notice to opt

The following information shall be included in the notice to opt:

- (a) the identification of the taxpayer or of the members of the group;

- (b) in respect of a group, proof of fulfilment of the criteria laid down in Articles 54 and 55;
- (c) identification of any associated enterprises as referred to in Articles 78;
- (d) the legal form, statutory seat and place of effective management of the taxpayers;
- (e) the tax year to be applied.

The Commission may adopt an act establishing a standard form of the notice to opt. That implementing act shall be adopted in accordance with the examination procedure referred to in Article 131(2).

Article 107

Control of the notice to opt

1. The competent authority to which the notice to opt is validly submitted shall examine whether, on the basis of the information contained in the notice, the group fulfils the requirements of this Directive. Unless the notice is rejected within three months of its receipt, it shall be deemed to have been accepted.
2. Provided that the taxpayer has fully disclosed all relevant information in accordance with Article 106, any subsequent determination that the disclosed list of group members is incorrect shall not invalidate the notice to opt. The notice shall be corrected, and all other necessary measures shall be taken, from the beginning of the tax year when the discovery is made. Where there has not been full disclosure, the principal tax authority, in agreement with the other competent authorities concerned, may invalidate the original notice to opt.

*Article 108**Tax year*

1. All members of a group shall have the same tax year.
2. In the year in which it joins an existing group, a taxpayer shall bring its tax year into line with that of the group. The apportioned share of the taxpayer for that tax year shall be calculated proportionately having regard to the number of calendar months during which the company belonged to the group.
3. The apportioned share of a taxpayer for the year in which it leaves a group shall be calculated proportionately having regard to the number of calendar months during which the company belonged to the group.
4. Where a single taxpayer joins a group, it shall be treated as though its tax year terminated on the day before joining.

*Article 109**Filing a tax return*

1. A single taxpayer shall file its tax return with the competent authority.

In the case of a group, the principal taxpayer shall file the consolidated tax return of the group with the principal tax authority.
2. The return shall be treated as an assessment of the tax liability of each group member. Where the law of a Member State provides that a tax return has the legal status of a tax assessment and is to be treated as an instrument permitting the enforcement of tax debts, the consolidated tax return shall have the same effect in relation to a group member liable for tax in that Member State.
3. Where the consolidated tax return does not have the legal status of a tax assessment for the purposes of enforcing a tax debt, the competent authority

of a Member State may, in respect of a group member which is resident or situated there, issue an instrument of national law authorising enforcement in the Member State. That instrument shall incorporate the data in the consolidated tax return concerning the group member. Appeals shall be permitted against the instrument exclusively on grounds of form and not to the underlying assessment. The procedure shall be governed by the national law of the relevant Member State.

4. Where a permanent establishment is deemed to exist pursuant to the third paragraph of Article 61, the principal taxpayer shall be responsible for all procedural obligations relating to the taxation of such a permanent establishment.
5. The tax return of a single taxpayer shall be filed within the period provided for in the law of the Member State in which it is resident or in which it has a permanent establishment. The consolidated tax return shall be filed in the nine months that follow the end of the tax year.

Article 110

Content of tax return

1. The tax return of a single taxpayer shall include the following information:
 - (a) the identification of the taxpayer;
 - (b) the tax year to which the tax return relates;
 - (c) the calculation of the tax base;
 - (d) identification of any associated enterprises as referred to in Article 78.
2. The consolidated tax return shall include the following information:
 - (a) the identification of the principal taxpayer;
 - (b) the identification of all group members;

- (c) identification of any associated enterprises as referred to in Article 78;
- (d) the tax year to which the tax return relates;
- (e) the calculation of the tax base of each group member;
- (f) the calculation of the consolidated tax base;
- (g) the calculation of the apportioned share of each group member;
- (h) the calculation of the tax liability of each group member.

Article 111

Notification of errors in the tax return

The principal taxpayer shall notify the principal tax authority of errors in the consolidated tax return. The principal tax authority shall, where appropriate, issue an amended assessment according to Article 114(3).

Article 112

Failure to file a tax return

Where the principal taxpayer fails to file a consolidated tax return, the principal tax authority shall issue an assessment within three months based on an estimate, taking into account such information as is available. The principal taxpayer may appeal against such an assessment.

Article 113

Rules on electronic filing, tax returns and supporting documentation

The Commission may adopt acts laying down rules on electronic filing, on the form of the tax return, on the form of the consolidated tax return, and on the supporting documentation required. Those implementing acts shall be adopted in accordance with the examination procedure referred to in Article 131(2).

*Article 114**Amended assessments*

1. In relation to a single taxpayer, audits and assessments shall be governed by the law of the Member State in which it is resident or in which it has a permanent establishment.
2. The principal tax authority shall verify that the consolidated tax return complies with Article 110(2).
3. The principal tax authority may issue an amended assessment not later than three years after the final date for filing the consolidated tax return or, where no return was filed before that date, not later than three years following issuance of an assessment pursuant to Article 112.

An amended assessment may not be issued more than once in any period of 12 months.

4. Paragraph 3 shall not apply where an amended assessment is issued in compliance with a decision of the courts of the Member State of the principal tax authority according to Article 123 or with the result of a mutual agreement or arbitration procedure with a third country. Such amended assessments shall be issued within 12 months of the decision of the courts of the principal tax authority or the completion of the procedure.
5. Notwithstanding paragraph 3, an amended assessment may be issued within six years of the final date for filing the consolidated tax return where it is justified by a deliberate or grossly negligent misstatement on the part of a taxpayer, or within 12 years of that date where the misstatement is the subject of criminal proceedings. Such an amended assessment shall be issued within 12 months of the discovery of the misstatement, unless a longer period is objectively justified by the need for further inquiries or investigations. Any such

amended assessment shall relate solely to the subject-matter of the misstatement.

6. Prior to issuing an amended assessment, the principal tax authority shall consult the competent authorities of the Member States in which a group member is resident or established. Those authorities may express their views within one month of consultation.

The competent authority of a Member State in which a group member is resident or established may call on the principal tax authority to issue an amended assessment. Failure to issue such an assessment within three months shall be deemed to be a refusal to do so.

7. No amended assessment shall be issued in order to adjust the consolidated tax base where the difference between the declared base and the corrected base does not exceed the lower of EUR 5,000 or 1% of the consolidated tax base.

No amended assessment shall be issued in order to adjust the calculation of the apportioned shares where the total of the apportioned shares of the group members resident or established in a Member State would be adjusted by less than 0.5%.

Article 115

Central data base

The consolidated tax return and supporting documents filed by the principal taxpayer shall be stored on a central data base to which all the competent authorities shall have access. The central data base shall be regularly updated with all further information and documents and all decisions and notices issued by the principal tax authority.

*Article 116**Designation of the principal taxpayer*

The principal taxpayer designated in accordance with Article 4(6) may not subsequently be changed. However, where the principal taxpayer ceases to meet the criteria in Article 4(6) a new principal taxpayer shall be designated by the group.

In exceptional circumstances the competent tax authorities of the Member States in which the members of a group are resident or in which they have a permanent establishment may, within six months of the notice to opt or within six months of a reorganisation involving the principal taxpayer, decide by common agreement that a taxpayer other than the taxpayer designated by the group shall be the principal taxpayer.

*Article 117**Record-keeping*

A single taxpayer and, in the case of a group, each group member shall keep records and supporting documents in sufficient detail to ensure the proper implementation of this Directive and to allow audits to be carried out.

*Article 118**Provision of information to the competent authorities*

On a request from the competent authority of the Member State in which it is resident or in which its permanent establishment is situated, a taxpayer shall provide all information relevant to the determination of its tax liability. On a request from the principal tax authority, the principal taxpayer shall provide all information relevant to the determination of the consolidated tax base or of the tax liability of any group member.

Article 119

Request for an opinion by the competent authority

1. A taxpayer may request an opinion from the competent authority of the Member State in which it is resident or in which it has a permanent establishment on the implementation of this Directive to a specific transaction or series of transactions planned to be carried out. A taxpayer may also request an opinion regarding the proposed composition of a group. The competent authority shall take all possible steps to respond to the request within a reasonable time.

Provided that all relevant information concerning the planned transaction or series of transactions is disclosed, the opinion issued by the competent authority shall be binding on it, unless the courts of the Member State of the principal tax authority subsequently decide otherwise pursuant to Article 123. If the taxpayer disagrees with the opinion, it may act in accordance with its own interpretation but must draw attention to that fact in its tax return or consolidated tax return.

2. Where two or more group members in different Member States are directly involved in a specific transaction or a series of transactions, or where the request concerns the proposed composition of a group, the competent authorities of those Member States shall agree on a common opinion.

Article 120

Communication between competent authorities

1. Information communicated pursuant to this Directive shall, to the extent possible, be provided by electronic means, through making use of the common communication network/common system interface (CCN/CSI).
2. When a competent authority receives a request for cooperation or exchange of information concerning a group member pursuant to Directive 2011/16/EU, it

shall respond no later than in three months following the date of receipt of the request.

Article 121

Secrecy clause

1. All information made known to a Member State under this Directive shall be kept secret in that Member State in the same manner as information received under its domestic legislation. In any case, such information:
 - (a) may be made available only to the persons directly involved in the assessment of the tax or in the administrative control of this assessment;
 - (b) may in addition be made known only in connection with judicial proceedings or administrative proceedings involving sanctions undertaken with a view to, or relating to, the making or reviewing the tax assessment and only to persons who are directly involved in such proceedings; such information may, however, be disclosed during public hearings or in judgements if the competent authority of the Member State supplying the information raises no objection;
 - (c) shall in no circumstances be used other than for taxation purposes or in connection with judicial proceedings or administrative proceedings involving sanctions undertaken with a view to, or in relation to, the making or reviewing the tax assessment.

In addition, Member States may provide for the information referred to in the first subparagraph to be used for assessment of other levies, duties and taxes covered by Article 2 of Council Directive 2008/55/EC¹⁷.

¹⁷ OJ L 150, 10.6.2008, p. 28.

2. Notwithstanding paragraph 1, the competent authority of the Member State providing the information may permit it to be used for other purposes in the requesting State, if, under the legislation of the informing State, the information could, in similar circumstances, be used in the informing State for similar purposes.

Article 122

Audits

1. The principal tax authority may initiate and coordinate audits of group members. An audit may also be initiated on the request of a competent authority.

The principal tax authority and the other competent authorities concerned shall jointly determine the scope and content of an audit and the group members to be audited.

2. An audit shall be conducted in accordance with the national legislation of the Member State in which it is carried out, subject to such adjustments as are necessary in order to ensure proper implementation of this Directive.
3. The principal tax authority shall compile the results of all audits.

Article 123

Disagreement between Member States

1. Where the competent authority of the Member State in which a group member is resident or established disagrees with a decision of the principal tax authority made pursuant to Articles 107 or Article 114 paragraphs (3), (5) or (6) second subparagraph, it may challenge that decision before the courts of the Member State of the principal tax authority within a period of three months.

2. The competent authority shall have at least the same procedural rights as a taxpayer enjoys under the law of that Member State in proceedings against a decision of the principal tax authority.

Article 124

Appeals

1. A principal taxpayer may appeal against the following acts:
 - (a) a decision rejecting a notice to opt;
 - (b) a notice requesting the disclosure of documents or information;
 - (c) an amended assessment;
 - (d) an assessment on the failure to file a consolidated tax return.

The appeal shall be lodged within 60 days of the receipt of the act appealed against.

2. An appeal shall not have any suspensory effect on the tax liability of a taxpayer.
3. Notwithstanding Article 114(3), an amended assessment may be issued to give effect to the result of an appeal.

Article 125

Administrative appeals

1. Appeals against amended assessments or assessments made pursuant to Article 112 shall be heard by an administrative body which is competent to hear appeals at first instance according to the law of the Member State of the principal tax authority. If, in that Member State, there is no such competent administrative body, the principal taxpayer may lodge directly a judicial appeal.

2. In making submissions to the administrative body, the principal tax authority shall act in close consultation with the other competent authorities.
3. An administrative body may, where appropriate, order evidence to be provided by the principal taxpayer and the principal tax authority on the fiscal affairs of the group members and other associated enterprises and on the law and practices of the other Member States concerned. The competent authorities of the other Member States concerned shall provide all necessary assistance to the principal tax authority.
4. Where the administrative body varies the decision of the principal tax authority, the varied decision shall take the place of the latter and shall be treated as the decision of the principal tax authority.
5. The administrative body shall decide the appeal within six months. If no decision is received by the principal taxpayer within that period, the decision of the principal tax authority shall be deemed to have been confirmed.
6. Where the decision is confirmed or varied, the principal taxpayer shall have the right to appeal directly to the courts of the Member State of the principal tax authority within 60 days of the receipt of the decision of the administrative appeals body.
7. Where the decision is annulled, the administrative body shall remit the matter to the principal tax authority, which shall take a new decision within 60 days of the date on which the decision of the administrative body is notified to it. The principal taxpayer may appeal against any such new decision either pursuant to paragraph 1 or directly to the courts of the Member State of the principal tax authority within 60 days of receipt of the decision. If the principal tax authority does not take a new decision within 60 days, the principal taxpayer may appeal against the original decision of the principal tax authority before the courts of the Member State of the principal tax authority.

*Article 126**Judicial appeals*

1. A judicial appeal against a decision of the principal tax authority shall be governed by the law of the Member State of that principal tax authority, subject to paragraph 3.
2. In making submissions to the courts, the principal tax authority shall act in close consultation with the other competent authorities.
3. A national court may, where appropriate, order evidence to be provided by the principal taxpayer and the principal tax authority on the fiscal affairs of the group members and other associated enterprises and on the law and practices of the other Member States concerned. The competent authorities of the other Member States concerned shall provide all necessary assistance to the principal tax authority.

CHAPTER XVIII**FINAL PROVISIONS***Article 127**Exercise of the delegation*

1. The power to adopt delegated acts referred to in Articles 2, 14, 34 and 42 shall be conferred on the Commission for an indeterminate period of time.
2. As soon as the Commission adopts a delegated act, it shall notify it to the Council.
3. The power to adopt delegated acts is conferred on the Commission subject to the conditions laid down in Articles 128, 129 and 130.

*Article 128**Revocation of the delegation*

1. The delegation of powers referred to in Articles 2, 14, 34 and 42 may be revoked at any time by the Council.
2. The decision of revocation shall put an end to the delegation of the powers specified in that decision. It shall take effect immediately or at a later date specified therein. It shall not affect the validity of the delegated acts already in force. It shall be published in the Official Journal of the European Union.

*Article 129**Objection to delegated acts*

1. The Council may object to a delegated act within a period of three months from the date of notification.
2. If, on the expiry of this period, the Council has not objected to the delegated act, it shall be published in the Official Journal of the European Union and shall enter into force on the date stated therein.

The delegated act may be published in the *Official Journal of the European Union* and enter into force before the expiry of that period if the Council has informed the Commission of its intention not to raise objections.

3. If the Council objects to a delegated act, it shall not enter into force. The Council shall state the reasons for objecting to the delegated act.

*Article 130**Informing the European Parliament*

The European Parliament shall be informed of the adoption of delegated acts by the Commission of any objection formulated to them, or the revocation of the delegation of powers by the Council.

*Article 131**Committee*

1. The Commission shall be assisted by a Committee. That committee shall be a committee within the meaning of Regulation (EU) No 182/2011¹⁸.
2. Where reference is made to this paragraph, Article 5 of Regulation (EU) No 182/2011 shall apply.

*Article 132**Consultations on Article 87*

The Committee established by Article 131 may also discuss the application of Article 87 in a given case.

*Article 133**Review*

The Commission shall, five years after the entry into force of this Directive, review its application and report to the Council on the operation of this Directive. The report shall in particular include an analysis of the impact of the mechanism set up in Chapter XVI of this Directive on the distribution of the tax bases between the Member States.

*Article 134**Transposition*

1. Member States shall adopt and publish, by [date] at the latest, the laws, regulations and administrative provisions necessary to comply with this Directive. They shall forthwith communicate to the Commission the text of those provisions and a correlation table between those provisions and this Directive.

They shall apply those provisions from [...].

¹⁸ OJ L 55, 28.2.2011, p. 13.

When Member States adopt those provisions, they shall contain a reference to this Directive or shall be accompanied by such a reference on the occasion of their official publication.

2. Member States shall communicate to the Commission the text of the provisions of national law which they adopt in the field covered by this Directive.

Article 135

Entry into force

This Directive shall enter into force on the [...] day following that of its publication in the *Official Journal of the European Union*.

Article 136

Addressees

This Directive is addressed to the Member States.

Done at Brussels,

For the Council

The President

ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์

ผู้เขียนชื่อ นายธีระวุฒิ เต็มสิริวัฒนกุล เกิดวันที่ 13 กุมภาพันธ์ 2523 ณ จังหวัดชลบุรี

สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรี นิติศาสตรบัณฑิต จากคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย เมื่อปี 2545 และระดับปริญญาโท นิติศาสตรมหาบัณฑิต จากคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย เมื่อปี พ.ศ. 2549

ประสบการณ์ทำงาน - ผู้เชี่ยวชาญกฎหมายและนักวิจัยประจำศูนย์วิจัยกฎหมายหมายและการพัฒนา คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย เมื่อ 2545-2550 และอาจารย์ประจำภาควิชานิติศาสตร์ คณะสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ พ.ศ. 2550-2554 โดยเป็นผู้สอนวิชากฎหมายว่าด้วยองค์ธุรกิจ กฎหมายภาษีอากร และกฎหมายสิ่งแวดล้อมระหว่างประเทศ ผลงานวิจัยที่สำคัญได้แก่

- แนวทางการกำหนดมาตรการทางกฎหมายในการควบคุมการดำเนินกิจการโดยทุนน้อยกว่าหนี้ (Thin Capitalization) เพื่อป้องกันการเลี่ยงรัษฎากร ได้รับทุนสนับสนุนจากมูลนิธิเพื่อการศึกษาและพัฒนาทางนิติศาสตร์
- ปัญหาและแนวทางแก้ไขการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้สมรส ได้รับทุนสนับสนุนจากมูลนิธิเพื่อการศึกษาและพัฒนาทางนิติศาสตร์
- Approach to the Interpretation of the Double Taxation Conventions in Thailand” ได้รับทุนสนับสนุนจาก Asia Research Institute, National University of Singapore
- การจัดทำร่างกฎที่ออกตามความในร่างพระราชบัญญัติพลังงานปรมาณูเพื่อสันติว่าด้วยการกำกับดูแลโรงไฟฟ้านิวเคลียร์ - ทุนสนับสนุนจากสำนักงานปรมาณูเพื่อสันติ
- โครงการจัดเตรียมความพร้อมในการเข้าเป็นภาคีพิธีสารบาเซลว่าด้วยความรับผิดชอบและการชดเชยเยียวยาความเสียหายอันเนื่องมาจากการเคลื่อนย้ายของเสียอันตรายข้ามแดน และการกำจัด - ทุนสนับสนุนจากกรมควบคุมมลพิษ
- แผนแม่บทเพื่อการพัฒนาและอนุรักษ์แหล่งน้ำบาดาลและสิ่งแวดล้อม - ทุนสนับสนุนจากกรมทรัพยากรน้ำบาดาล