มาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการใช้ผลขาดทุนทางภาษี

นางสาวดวงฤทัย ด่านสวัสดิ์วงศ์

เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
ปีการศึกษา 2560

บทคัดย่อและแฟ้มข้อมูลฉบับเต็มของเอกัตศึกษาที่ให้บริการในคลังปัญญาจุฬาฯ (CUIR)
เป็นแฟ้มข้อมูลของนิสิตเจ้าของเอกัตศึกษาที่ส่งผ่านทางคณะที่สังกัด
The abstract and full text of individual study in Chulalongkorn University Intellectual Repository(CUIR)
are the individual study authors' files submitted through the faculty.

หัวข้อเอกัตศึกษา	มาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการใช้ผลขาดทุนทางภาษี
โดย	นางสาวดวงฤทัย ด่านสวัสดิ์วงศ์
รหัสประจำตัว	598 61807 34
หลักสูตร	ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
หมวดวิชา	ภาษีอากร
อาจารย์ที่ปรึกษา	รองศาสตราจารย์ธิติพันธุ์ เชื้อบุญชัย
ปีการศึกษา	2560

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้เอกัตศึกษาฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

ลงชื่อ.....อาจารย์ที่ปรึกษา

(รองศาสตราจารย์ธิติพันธุ์ เชื้อบุญชัย)

บทคัดย่อ

กระบวนการหลีกเลี่ยงภาษีขององค์กรต่างๆ ในปัจจุบันมีอยู่ด้วยกันหลากหลายรูปแบบ ซึ่งหนึ่งในรูปแบบนั้นก็คือการใช้ผลขาดทุนทางภาษีที่สะสมมาไม่เกิน 5 ปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันตามมาตรา 65 ตรี (12) แห่งประมวลรัษฎากรที่สามารถนำผลขาดทุนทางภาษีมาหักเป็นรายจ่ายทางภาษีได้ โดยกฎหมายยังมีช่องว่างที่เปิดโอกาสให้องค์กรต่างๆ ใช้เป็นเครื่องมือในการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีจากผลขาดทุนดังกล่าว ซึ่งวิธีนี้ทำให้องค์กรที่มีผลขาดทุนทางภาษีที่สะสมมาเป็นจำนวนมากมุ่งหาโอกาสในการสร้างรายได้ทางภาษีที่เป็นจริงหรือไม่จริงก็ตามเพื่อนำมาหักกับผลขาดทุนทางภาษีที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการประหยัดภาษีหรือเรียกว่าเป็นการหลีกภาษีที่ยอมรับได้ (Acceptable Tax Avoidance) ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organisation for Economic Co-operation and Development หรือ OECD) เกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีพยายามที่จะหาข้อได้เปรียบทางภาษีจากข้อกำหนดด้านเวลาสำหรับผลขาดทุนดังกล่าว ซึ่งหากไม่ได้ใช้ประโยชน์จากผลขาดทุนทางภาษีแล้วจะสูญเสียประโยชน์ไป

จากกรณีศึกษาที่ผู้เขียนได้ยกตัวอย่างมาศึกษาในเอกัตศึกษานี้ บริษัทจำกัดแห่งหนึ่งได้มีผลขาดทุนทางภาษีที่สะสมยกมาไม่เกิน 5 ปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบันอยู่จำนวนมาก และได้มีการสร้างรายได้จากการได้รับการยกหนี้จากกิจการที่เกี่ยวข้องกันเพื่อนำมาใช้หักกับผลขาดทุนทางภาษีที่มีโดยนำมาเป็นรายจ่ายทางภาษี ซึ่งเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการประหยัดภาษีและทำให้บริษัทมีสภาพคล่องที่ดีขึ้นในระดับกลุ่มบริษัท จากการศึกษาผู้เขียนจึงเสนอแนะว่าบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรตามมาตรา 65 ตรี (12) จำเป็นต้องแก้ไขเพื่อให้มีมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการใช้ผลขาดทุนทางภาษีโดยกำหนดให้มีการกฎเกณฑ์ในการใช้ที่รัดกุมมากขึ้น และควรให้มีมาตรการอื่นๆ ที่กำหนดให้มีการเปิดเผยข้อมูลและรายงานเกี่ยวกับผลขาดทุนทางภาษี เพื่อเป็นการปรับเปลี่ยนพฤติกรรมของผู้มีหน้าที่เสียภาษีในการหลีกเลี่ยงภาษีดังกล่าวซึ่งสอดคล้องกับมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีจากการใช้ผลขาดทุนทางภาษีตามแนวปฏิบัติของ OECD ซึ่งอาจนำกฎเกณฑ์ของประเทศอังกฤษที่คำนึงถึงระยะเวลาทางภาษีซึ่งเป็นหลักมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีตามเป้าหมาย (Targeted anti-avoidance rule หรือ TAAR) โดยถูกออกแบบมาเพื่อการดำเนินการป้องกันพฤติกรรมบางประเภทที่พยายามใช้ประโยชน์จากกฎต่างๆ มาเป็นต้นแบบในการนำมาปรับใช้ได้ นอกจากนั้น เพื่อให้สอดคล้องกับลักษณะการดำเนินธุรกิจในปัจจุบันที่มีการพัฒนามากและเพื่อให้เป็นไปตามหลักการบริหารภาษีที่ดีที่จะต้องมีความยืดหยุ่น โดยให้มีการปรับตัวเข้ากับสภาพเศรษฐกิจที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน

กิตติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษาฉบับนี้สำเร็จได้ด้วยความอนุเคราะห์จากรองศาสตราจารย์ธิติพันธุ์ เชื้อบุญชัย ที่ได้ให้โอกาสผู้เขียนโดยให้เกียรติรับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาให้แก่ผู้เขียน ท่านอาจารย์ได้ประสิทธิประสาทวิชาความรู้ และสละเวลาอันมีค่าให้คำแนะนำและแนวทางการแก้ไขข้อบกพร่องต่างๆ ด้วยความเอาใจใส่ให้แก่ผู้เขียนเป็นอย่างดีเพื่อให้เอกัตศึกษาฉบับนี้สมบูรณ์ที่สุด ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณเป็นอย่างสูง

ทั้งนี้ผู้เขียนขอขอบคุณหัวหน้าและเพื่อนร่วมงานที่ได้ให้ความช่วยเหลือสนับสนุนและให้กำลังใจตลอดระยะเวลาในการจัดทำเอกัตศึกษาฉบับนี้ และขอขอบคุณเจ้าหน้าที่หลักสูตรคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย สำหรับความช่วยเหลือในเรื่องต่างๆ ตลอดจนเพื่อนร่วมหลักสูตรสุดท้ายนี้ ผู้เขียนขอขอบคุณสมาชิกในครอบครัวสำหรับความช่วยเหลือสนับสนุนและกำลังใจที่มีให้แก่ผู้เขียนเสมอมา

ผู้เขียนหวังว่าเอกัตศึกษาฉบับนี้คงเป็นประโยชน์แก่ผู้อ่าน หรือผู้ที่สนใจศึกษาต่อไป หากมีความผิดพลาดประการใด ผู้เขียนขอน้อมรับไว้แต่เพียงผู้เดียว

สารบัญ

บทคัดย่อ ..... ก

กิตติกรรมประกาศ ..... ข

บทที่ 1 บทนำ 3

1.1 ความสำคัญและที่มาของปัญหา 3

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา 4

1.3 สมมติฐานของการศึกษา 4

1.4 ขอบเขตของการศึกษา 4

1.5 วิธีดำเนินการศึกษา 5

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ 5

บทที่ 2 หลักการทั่วไปเกี่ยวกับการใช้ผลขาดทุนทางภาษี 6

2.1 ที่มาและหลักการของการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษี 6

2.2 รูปแบบของการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษี 9

2.2.1 Carry-back rules 9

2.2.2 Carry-forward rules 10

2.2.3 Restrictions 10

2.3 ลักษณะของการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษี 11

2.3.1 ลักษณะของการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษีในต่างประเทศ 11

2.3.2 ลักษณะของการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษีในประเทศไทย 15

2.4 ความสัมพันธ์ของหลักการและบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (12) 15

บทที่ 3 แนวคิดเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการใช้ผลขาดทุนทางภาษี 18

3.1 ความหมายเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษี 18

3.2 แนวคิดเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีจากการใช้ผลขาดทุนทางภาษีตามแนวทางปฏิบัติของ OECD 20

3.3 กรณีศึกษาการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการใช้ผลขาดทุนทางภาษี 31

3.4 ปัญหาและผลกระทบจากการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการใช้ผลขาดทุนทางภาษี 35

บทที่ 4 แนวทางมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการใช้ผลขาดทุนทางภาษี 37

4.1 มาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีตามแนวทางปฏิบัติของ OECD 37

4.2 บทกฎหมายเกี่ยวกับการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษีของประเทศอังกฤษ 42

4.3 มาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีจากการใช้ผลขาดทุนทางภาษีของประเทศอังกฤษ.....46
4.4 วิเคราะห์ผลกระทบจากมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีจากการใช้ผลขาดทุนทางภาษีของประเทศอังกฤษ.....48
4.5 การนำแนวทางป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีจากการใช้ผลขาดทุนทางภาษีตามแนวทางปฏิบัติของ OECD ไปใช้ในประเทศอังกฤษ.....50
บทที่ 5 วิเคราะห์และเสนอแนะสำหรับมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการใช้ผลขาดทุนทางภาษีในประเทศไทย 51
5.1 วิเคราะห์ผลกระทบสำหรับการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการใช้ผลขาดทุนทางภาษีในประเทศไทย.....51
5.2 ข้อเสนอแนะในการปรับใช้มาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการใช้ผลขาดทุนทางภาษีในประเทศไทย.....54
5.2.1 การกำหนดกฎเกณฑ์สำหรับการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษีที่รัดกุมมากขึ้น 55
5.2.2 การกำหนดให้มีการเปิดเผยข้อมูลและรายงานเกี่ยวกับผลขาดทุนทางภาษี 56
บทที่ 6 บทสรุป..... 58
บรรณานุกรม..... 61

บทที่ 1
บทนำ

1.1 ความสำคัญและที่มาของปัญหา

จากสภาพทางเศรษฐกิจและการเงินในปัจจุบันของประเทศไทยที่มีลักษณะชะลอตัวลง องค์กรต่างๆ มีผลประกอบการที่แย่ลง ซึ่งมีทั้งองค์กรที่ต้องปิดตัวลงไป หรือองค์กรที่ต้องประสบกับผลขาดทุนอย่างมหาศาล หรือองค์กรที่มีกำไรที่ลดน้อยลงโดยที่ผลประกอบการไม่ได้เป็นไปตามดังที่คาดหวัง ดังนั้น องค์กรต่างๆ ล้วนแล้วแต่หาหนทางเพื่อให้องค์กรของตนสามารถแข่งขันกับผู้อื่นได้ต่อไป ซึ่งส่วนใหญ่ในโลกธุรกิจนั้นองค์กรต่างก็มีความต้องการแข่งขันกันมากขึ้นเพื่อให้เกิดผลตอบแทนและผลประโยชน์สูงสุด โดยค่าใช้จ่ายทางภาษีเป็นรายจ่ายอีกรายจ่ายหนึ่งที่องค์กรต่างๆ มุ่งเน้นที่จะทำการประหยัดภาษีให้ได้มากที่สุด เพื่อเป็นการลดต้นทุนในการดำเนินธุรกิจมากขึ้น ซึ่งการทำให้มีผลประกอบการที่ขาดทุนก็เป็นอีกหนึ่งทางที่องค์กรต่างๆ ดำเนินการอยู่เป็นจำนวนมาก และประกอบกับบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ตรี (12) ที่เป็นช่องว่างให้องค์กรใช้เป็นเครื่องมือโดยสามารถนำผลขาดทุนสุทธิทางภาษียกมาไม่เกินห้าปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันถือเป็นรายจ่ายทางภาษีได้ โดยนำผลขาดทุนทางภาษีมาหักจากปีที่มีผลกำไรที่ไม่เหมาะสม เช่น ถ้าในปีที่ 5 ที่ผลขาดทุนภาษีกำลังจะหมดอายุในการใช้สิทธิประโยชน์ องค์กรนั้นอาจทำการขายหุ้นซึ่งมีกำไรในปีนั้นเพื่อให้สามารถหักล้างกับผลขาดทุนสุทธิทางภาษีในปีสุดท้ายได้โดยไม่ให้ผลขาดทุนนั้นหมดอายุไปโดยเปล่าประโยชน์ จากการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้ดังกล่าวทำให้มีผลต่อรายได้ของรัฐจากการนำส่งภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์กรเหล่านั้น ซึ่งเป็นผลมาจากการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการใช้ผลขาดทุนทางภาษีที่อาจทำให้ประเทศไทยสูญเสียรายได้ภาษีเพื่อนำไปพัฒนาระบบเศรษฐกิจและการเงินของประเทศ ดังนั้น จึงควรศึกษาแนวทางเพื่อเสนอแนะแนวทาง และมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการใช้ผลขาดทุนทางภาษีของต่างประเทศเพื่อมาปรับใช้กับประเทศไทย เพื่อให้ประเทศไทยเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันได้มากขึ้น

แม้ว่าการหลีกเลี่ยงภาษีซึ่งไม่ใช่การหนีภาษีและไม่ใช่สิ่งที่ผิดกฎหมาย แต่เป็นการใช้ช่องว่างทางกฎหมายเพื่อใช้ประโยชน์ทางภาษีเกี่ยวกับการใช้ผลขาดทุนทางภาษีที่กฎหมายกำหนดให้ใช้ได้ไม่เกิน 5 ปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน ซึ่งส่วนใหญ่องค์กรต่างๆ มักจะมีผลขาดทุนทางภาษีอยู่เป็นจำนวนมาก เพื่อนำมาใช้เป็นรายจ่ายโดยการหักกลบกับรายได้ทางภาษีที่สร้างขึ้นมา แต่หากกล่าวถึงการหลีกเลี่ยงภาษีกับจริยธรรมว่าเป็นสิ่งที่ถูกต้องหรือไม่ ที่ทำให้ประเทศขาดประโยชน์จากภาษีที่ควรจะเก็บได้ ดังนั้นปัจจุบันประเด็นปัญหาภาษีนี้ องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organisation for Economic Co-operation and Development หรือ OECD) ได้ดำเนินการหามาตรการเพื่อป้องกันการวางแผนภาษีเกี่ยวกับการใช้ผลขาดทุนทางภาษี ที่จะมีผลให้เกิดการกัดกร่อนของฐานภาษี ให้ประเทศต่างๆ นำไปพิจารณาปรับปรุงกฎหมายภายในประเทศให้เหมาะสมมากยิ่งขึ้น

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1) เพื่อศึกษาหลักเกณฑ์ และแนวทางของการวางแผนภาษีสำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการใช้ผลขาดทุนทางภาษีตามแนวทางปฏิบัติของ OECD
2) เพื่อศึกษาปัญหา และผลกระทบที่เกิดจากการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการใช้ผลขาดทุนทางภาษี
3) เพื่อเปรียบเทียบแนวทาง และมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการใช้ผลขาดทุนทางภาษีของต่างประเทศ
4) เพื่อเสนอแนะแนวทาง และมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการใช้ผลขาดทุนทางภาษี

1.3 สมมติฐานของการศึกษา

บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวกับการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการใช้ผลขาดทุนทางภาษียกมาไม่เกินห้าปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบัน ตามมาตรา 65 ตรี (12) เป็นช่องว่างที่ทำให้บริษัทหรือนิติบุคคลใช้เป็นเครื่องมือในการหลีกเลี่ยงภาษีอากร จึงควรต้องแก้ไขเพื่อให้มีมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรดังกล่าว

1.4 ขอบเขตของการศึกษา

5) ศึกษาค้นคว้า และวิเคราะห์การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการใช้ผลขาดทุนทางภาษีในประเทศไทยในบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรโดยเฉพาะมาตรา 65 ตรี (12)
6) ศึกษาลักษณะและโครงสร้างการวางแผนภาษีเงินได้นิติบุคคลจากหนังสือ บทความ รายงานของ OECD
7) ศึกษาและวิเคราะห์เปรียบเทียบกฎหมายระหว่างประเทศไทย และต่างประเทศเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ในการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีจากการใช้ผลขาดทุนทางภาษี

1.5 วิธีดำเนินการศึกษา

งานวิจัยฉบับนี้ศึกษาโดยใช้วิธีดำเนินการวิจัยทางเอกสาร (Documentary Research) โดยการศึกษาค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลวิเคราะห์บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร แนวทางปฏิบัติของ OECD (Organisation of Economic Cooperation and Development: องค์การเพื่อการพัฒนาและความร่วมมือทางเศรษฐกิจ) และกฎหมายภาษีของประเทศอังกฤษ ตลอดจนเอกสารอื่นๆที่เกี่ยวข้อง ซึ่งจะได้มาโดยการค้นคว้าจากหนังสือ บทความ วารสาร จุลสาร เอกสารเผยแพร่ของหน่วยงานรัฐบาลและเอกชนต่างๆ ทั้งในและต่างประเทศ รายงานการสัมมนา รายงานการวิจัย โดยนำเอาข้อมูลจากเอกสารต่างๆ ที่เกี่ยวข้องการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีจากผลขาดทุนทางภาษี มาวิเคราะห์เปรียบเทียบและหาข้อสรุปในเรื่องนี้

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1) เพื่อให้ทราบถึงกระบวนการวางแผนภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการใช้ผลขาดทุนทางภาษี
2) เพื่อให้ทราบถึงแนวทาง และมาตรการป้องกันการวางแผนภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการใช้ผลขาดทุนทางภาษีของต่างประเทศ
3) เพื่อให้เข้าใจถึงปัญหา และผลกระทบจากการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการใช้ผลขาดทุนทางภาษี
4) เพื่อพิจารณาเสนอแนะแนวทาง และมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการใช้ผลขาดทุนทางภาษีของต่างประเทศมาปรับใช้กับประเทศไทย

บทที่ 2
หลักการทั่วไปเกี่ยวกับการใช้ผลขาดทุนทางภาษี

หากกล่าวถึงคำว่า “ผลขาดทุน” คนส่วนใหญ่มักจะนึกถึงคำว่าผลขาดทุนทางภาษี หรือผลขาดทุนทางบัญชี ซึ่งในความจริงแล้วสองคำนี้มีความหมายที่ใกล้เคียงกัน แต่มีความแตกต่างกันอยู่บ้าง โดยผลขาดทุนทางภาษีหมายถึง รายได้ทางภาษีน้อยกว่ารายจ่ายทางภาษีจากการคำนวณภาษีที่สะสมเพิ่มขึ้นในแต่ละปี แต่ผลขาดทุนทางบัญชีหมายถึง การหาผลกำไรจากการประกอบธุรกิจสุทธิได้น้อยกว่าเงินทุนที่ลงทุนไป หรือเกิดเป็นผลขาดทุนสุทธิ เมื่อมีผลขาดทุนหลายปีเพิ่มขึ้นเรื่อยๆ จนกลายเป็นผลขาดทุนสะสมในส่วนของผู้ถือหุ้น (สินทรัพย์ - หนี้สิน = ส่วนของผู้ถือหุ้น)

ซึ่งก่อนที่จะศึกษาถึงการวางแผนเพื่อการหลีกเลี่ยงภาษีจากการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษีนั้น ผู้เขียนเห็นว่าจำเป็นจะต้องศึกษาถึงที่มา หลักการ รูปแบบและลักษณะพื้นฐานของผลขาดทุนทางภาษีซึ่งจะกล่าวในบทนี้ เพื่อเป็นการทำความเข้าใจเบื้องต้นก่อนนำไปวิเคราะห์ถึงการหลีกเลี่ยงภาษีจากการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษี และมาตรการที่ควรใช้ป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีดังกล่าวในประเทศไทยต่อไป

2.1 ที่มาและหลักการของการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษี

ถ้าหากจะกล่าวถึงที่มาของผลขาดทุนทางภาษี[1] ซึ่งสามารถแบ่งองค์ประกอบหลักที่เกี่ยวข้องออกได้เป็น 2 หลัก ได้แก่ ความผันผวนของรายได้และช่วงเวลาทางภาษี สามารถอธิบายได้ดังนี้

1). ความผันผวนของรายได้ ซึ่งรายได้เป็นตัวแปรหลักของระบบเศรษฐกิจ และกำไรสุทธิ (net income) จะมีความผันผวนซึ่งขึ้นอยู่กับระยะเวลา และตัวของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเอง หรือกล่าวอีกนัยได้ว่า ถ้ามีความสำคัญมากขึ้น หรือมีความเสี่ยงมากขึ้น หรือรายได้ที่ต่ำลง ซึ่งล้วนแต่มีผลต่ออัตราการเปลี่ยนแปลงของระดับของรายได้ทั้งสิ้น เช่น ผลขาดทุนที่เกิดขึ้นก็เป็นตัวแปรที่บ่งบอกได้ว่ารายได้ของธุรกิจนั้นมีความผันผวน ยิ่งถ้ามีความผันผวนของรายได้มากขึ้น จะยิ่งทำให้เพิ่มโอกาสที่จะเกิดผลขาดทุนได้ เป็นต้น

ความผันผวนของรายได้นั้นมีความเกี่ยวข้องที่ใกล้เคียงกันมากกับความเสี่ยงของธุรกิจ ถ้ารายได้มีความผันผวนมาก ก็อาจเข้าใจได้ว่าธุรกิจนั้นก็มีความเสี่ยงมากขึ้นเช่นกัน ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่มีส่วนร่วมในกิจกรรมต่างๆ ที่เกี่ยวกับระดับความเสี่ยง และรูปแบบของความผันผวนของรายได้นั้น ส่วนใหญ่ย่อมหาทางเลือกว่าจะยอมรับความเสี่ยงที่มากขึ้น หรือยอมลดความเสี่ยงในการสร้างรายได้ลง ณ ระดับที่มีความผันผวนของรายได้ในช่วงเวลานั้นๆ

[1] Jacob Nussim and Avraham Tabbach. Tax-Loss Mechanisms. [Online], University of Chicago, United States, 2014.

2). ช่วงเวลาทางภาษี ตามวัตถุประสงค์ทางภาษีแล้ว ถ้าช่วงเวลาทางภาษีสั้น จะยิ่งมีความผันผวนหรือความอ่อนไหวของรายได้มากขึ้น ในขณะที่ถ้าช่วงเวลาทางภาษีที่ยาวนานกว่า จะมีความผันผวนที่ลดลง

โดยที่ช่วงเวลาในการจัดเก็บภาษีเป็นส่วนประกอบของโครงสร้างของระบบภาษี ซึ่งปกติภาษีจะถูกจัดเก็บเมื่อใดก็ได้จากกำไรสุทธิในแต่ละปี อย่างไรก็ตาม ช่วงเวลาทางภาษีอาจจะกำหนดเป็นวัน หรือสัปดาห์ หรือเดือน หรือปี หรือทศวรรษ หรือแม้กระทั่งตามอายุของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเองก็ตาม ฉะนั้น การเลือกช่วงเวลาทางภาษีตามวัตถุประสงค์ทางภาษีที่เหมาะสมควรจะต้องพิจารณาเกี่ยวกับความถูกต้องและความซ้ำซ้อนในระบบภาษีด้วย ดังนั้น ส่วนใหญ่จึงกำหนดช่วงเวลาทางภาษี เช่น ทั่วไปแล้วจะกำหนดช่วงเวลาทางภาษีเป็นของรอบปีภาษี เป็นต้น สำหรับสมมติฐานที่ต้องใช้ในการพิจารณาด้วยก็คือฐานภาษีเพื่อการประเมินกำไรสุทธิ และภาษีเงินได้ที่คำนวณได้ตามที่ได้กำหนดไว้ในแต่ละงวด

โดยความหมายสำหรับผลขาดทุนทางภาษี ส่วนใหญ่แล้วจะยอมรับกันโดยทั่วไปว่าผลขาดทุนทางภาษีเป็นการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี โดยมีความคล้ายคลึงกันระหว่างผลขาดทุนกับรายจ่าย โดยผลขาดทุนสามารถรับรู้ได้มากกว่าการเป็นรายจ่ายในแต่ละงวด เพราะรายจ่ายจะเป็นเพียงสิทธิประโยชน์ทางภาษีภายใต้ฐานภาษีเงินได้ในปีที่มีกำไร แต่ผลขาดทุนสามารถใช้สิทธิประโยชน์ได้มากกว่านั้น

ฐานภาษีเงินได้มีโครงสร้างใกล้เคียงกับกระแสเงินเข้าและกระแสเงินออก โดยภาษีที่ถูกจัดเก็บคำนวณจากกำไรสุทธิ เมื่อคำนวณแล้วมีการหักออก หรือกระแสออก (รายจ่ายจ่าย) จากกำไรสุทธิ จะเป็นสิทธิประโยชน์ทางภาษี เช่น อัตราภาษีร้อยละ 20 โดยมีกำไรสุทธิ 1,000 บาท ซึ่งจะทำให้มีภาระภาษี 200 บาท แต่ถ้ามีการหักค่าใช้จ่าย 100 บาท จะทำให้มีกำไรสุทธิเหลือ 900 บาท และมีภาระภาษีลดลงเหลือ 180 บาท เป็นต้น

อย่างไรก็ตาม ผลขาดทุนจะสามารถนำมาใช้ประโยชน์ได้จะต้องเป็นการหักรายจ่ายจากฐานภาษี ถ้ากฎหมายของเรื่องนั้นอนุญาตให้ใช้ได้ตามวัตถุประสงค์ทางภาษี แต่เมื่อกระแสเงินออกมีจำนวนมากกว่ากระแสเงินเข้า ซึ่งทำให้เกิดผลขาดทุนที่มีความหมายที่มากกว่าค่าใช้จ่ายทั่วไป เพราะผลขาดทุนเกิดจากความผันผวนต่างๆ และโดยเฉพาะอย่างยิ่งเป็นการขยายรอบระยะเวลาได้นานกว่ารอบระยะเวลาภาษีปกติ ซึ่งเกิดขึ้นได้บ่อยเมื่อกระแสเงินออกมากกว่ากระแสเงินเข้า เนื่องจากผลขาดทุนจากรอบระยะเวลาปกติ ดังนั้นความผันผวนของรายได้มีแนวโน้มที่ทำให้ค่าใช้จ่ายเปลี่ยนไปเป็นผลขาดทุน ตัวอย่างเช่น ถ้ามีกระแสเงินสดเข้ามา 1,000 บาทต่อปี เป็นระยะเวลาสองปีติดต่อกัน และมีกระแสเงินสดออกเกิดขึ้นจำนวน 1,200 บาท และ 500 บาท ตามลำดับในสองปีนั้น ถ้ามองในภาพรวมสองปีรวมกัน จะเกิดเป็นกำไรสุทธิทางภาษี 300 บาท แต่ถ้ามองในแต่ละปีแยกกันตามปีภาษีจะเกิดผลขาดทุน 200 บาทในปีแรก และมีกำไรสุทธิ 500 ในปีที่สอง

จากตัวอย่างข้างต้น แสดงให้เห็นถึงความคล้ายคลึงกัน ระหว่างรายจ่ายและผลขาดทุน แต่อย่างไรก็ตาม มีผู้โต้แย้งว่า ผลลัพธ์ทางภาษีไม่ควรเปลี่ยนแปลงไปเนื่องจากช่วงเวลาทางภาษี เพราะ

ถ้าผลขาดทุนที่เกิดจากการมีรายจ่ายมากกว่าในช่วงเวลาที่สั้นกว่า ภาระภาษีจะต้องไม่แตกต่างจากรายจ่ายดังกล่าว

แต่สำหรับหลักการทางภาษีสำหรับผลขาดทุนทางภาษี[2] ที่เป็นเครื่องมือสำหรับการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่เป็นไปตามกลไกทางกฎหมาย สามารถแบ่งออกได้เป็น 3 กลไก ดังนี้

1). การขอคืนภาษี (Tax refundability) เป็นกลไกที่ง่ายที่สุดสำหรับการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับผลขาดทุน โดยภายใต้กลไกนี้ รัฐบาลจะให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี โดยการขอคืนภาษีในแต่ละรอบระยะเวลาภาษีใดๆ ที่มีผลขาดทุน ซึ่งต้องเป็นไปตามกฎเกณฑ์ที่รัฐบาลกำหนด ตามมูลค่าของภาษีในแต่ละงวดที่มีผลขาดทุนโดยไม่มีเงื่อนไข โดยปกติจะไม่มีการพิสูจน์กำไรในอดีตหรืออนาคตก็ตาม ถึงแม้ว่ากฎเกณฑ์ของการขอคืนภาษีจะเป็นการให้สิทธิประโยชน์ในแต่ละรอบระยะเวลาที่เกิดผลขาดทุนนั้น แต่การรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีโดยการขอคืนภาษีทันทีเมื่อมีผลขาดทุนจะช่วยป้องกันการลดลงของมูลค่าตามเวลาได้

2). การชดเชยผลขาดทุน (Loss offset) เป็นกลไกที่ให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีโดยการหักล้างจากกำไรในอดีตหรืออนาคตของผู้มีหน้าที่เสียภาษีในแต่ละงวด กลไกการชดเชยผลขาดทุนจะต้องใช้ได้กับผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่มีการสะสมกำไรที่มากเพียงพอในรอบระยะเวลาอื่น ถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีสะสมกำไรที่เพียงพอ ก็จะสามารถได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากผลขาดทุนในรอบระยะเวลาก่อนหน้านั้น

3). การโอนผลขาดทุน (Loss transferability) เป็นกลไกที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากการขายผลประกอบการที่ขาดทุน หรือบริษัทที่ขาดทุน ไปให้แก่ผู้ซื้อ โดยผู้ซื้อจะมีสิทธิประโยชน์ทางภาษีโดยสามารถหักผลขาดทุนกับรายได้ทางภาษีได้ ดังนั้น กลไกการโอนผลขาดทุนได้กำหนดให้เอื้อต่อตลาดที่มีผลขาดทุนทางภาษี โดยการให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถชดเชยโดยการใช้ผลขาดทุนชดเชยกับกำไรของตนเองที่รับโอนมา ได้ในทันทีและในอนาคต

กลไกนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสูญเสียมูลค่าทางภาษีจากผลขาดทุนตามแต่ละรอบโดยการให้สิทธิประโยชน์แก่ผู้หน้าที่เสียภาษีที่มีความสามารถในการทำกำไรที่ยินดีจะจ่ายสำหรับการโอนผลขาดทุน เช่นเดียวกับกลไกการชดเชยผลขาดทุน การโอนผลขาดทุนนั้นจะต้องมีกำไรเพื่อให้ได้ใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับผลขาดทุนนั้น แต่แตกต่างจากกลไกการชดเชยผลขาดทุน โดยที่กลไกการโอนผลขาดทุนไม่ได้จำกัดว่ารายได้นั้นจะต้องเป็นการทำมาหาได้จากผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่มีผลขาดทุนเอง ดังนั้น กลไกการโอนผลขาดทุนจึงขึ้นอยู่กับกำไรสะสมในระบบเศรษฐกิจ

นอกจากนั้น กลไกการโอนผลขาดทุนยังสามารถทำได้ในหลายรูปแบบ แต่ในลักษณะทั่วไปจะเป็นการให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีขายกิจการ หรือโอนผลขาดทุนของตนเองให้แก่ผู้อื่นได้ดังที่กล่าวข้างต้น ซึ่งจะเป็นการขายขาดโดยสิ้นเชิง โดยที่ไม่ต้องมีการเปลี่ยนแปลงองค์กร หรือการออกแบบ

[2] เรื่องเดียวกัน. หน้า 6.

เครื่องมือทางการเงินใหม่ แต่สำหรับรูปแบบการใช้ที่จะต้องเข้มงวดมากขึ้นสำหรับกลไกการโอนผลขาดทุนนั้นจะเกี่ยวกับการปรับโครงสร้างองค์กร เช่น การควบรวมกิจการ เป็นต้น หรือการซื้อกิจการและในลักษณะต่างๆ ซึ่งจะเป็นการโอนผลขาดทุนโดยได้รับสินทรัพย์บางอย่างด้วย เช่น บริษัทที่มีกำไรอาจมีสิทธิประโยชน์โดยการหักกับผลขาดทุนจากการควบรวมกิจการ พร้อมกับการประสบความสำเร็จทางด้านการเงิน เช่น ถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถหักผลขาดทุนจากการซื้อกิจการเพื่อหักกับผลกำไรทางภาษีของตน สมมติผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีภาระภาษีอยู่ที่ร้อยละ 30 ซึ่งควรจะต้องจ่ายภาษีเป็นจำนวน 300 บาท จากกำไรที่มีอยู่ 1,000 บาท แต่ถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีนั้นได้ซื้อกิจการที่ผลขาดทุน ก็จะสามารถใช้สิทธิหักผลขาดทุนเป็นจำนวน 300 บาท โดยไม่ต้องมีเม็ดเงินที่ต้องจ่ายภาษีออกไป ซึ่งมีลักษณะคล้ายคลึงกับกลไกการชดเชยผลขาดทุนที่กล่าวไว้ข้างต้น โดยที่ระยะเวลาของการให้ใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับการโอนผลขาดทุนนั้นสอดคล้องกับกำไรสะสมในระบบเศรษฐกิจ ตราบเท่าที่กำไรสะสมเกินผลขาดทุนสะสมในรอบระยะเวลาภาษีส่วนใหญ่ กลไกนี้คาดว่าจะมีผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่สูญเสียประโยชน์ทางภาษีสำหรับผลขาดทุนในทันทีมากกว่าการเลื่อนช่วงเวลาทางภาษีในการให้ใช้สิทธิประโยชน์ออกไป

2.2 รูปแบบของการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษี

ในปัจจุบันมีจำนวนหลายนโยบายที่เกี่ยวข้องกับการให้ใช้ขาดทุนทางภาษี ซึ่งการพิจารณานโยบายเหล่านี้จะสะท้อนอยู่ในระบบภาษีตามหลักการพื้นฐานที่ว่า สามารถเลือกได้ อนุญาตให้ใช้หรือการจำกัดการใช้ผลขาดทุนทางภาษี ซึ่งการชดเชยผลขาดทุนที่อยู่ภายใต้ข้อจำกัดทางกฎหมายโดยที่บางองค์กรอาจมองหาวิธีการหลีกเลี่ยงข้อจำกัดเหล่านี้ ดังนั้น นโยบายต่างๆ เหล่านี้อาจมีผลกระทบเชิงลบโดยรวมหากผลขัดแย้งกับตัวเลือกของนโยบายพื้นฐานของระบบภาษีกับการตัดสินใจเกี่ยวกับการให้ใช้ผลขาดทุน ดังนั้น ก่อนที่จะวิเคราะห์ปัญหาที่เกี่ยวข้องการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษี จึงจะต้องทำความเข้าใจในรูปแบบที่เป็นทางเลือกของหลักการพื้นฐานเป็นสำคัญ โดยรูปแบบของการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษี[3] มีดังนี้

2.2.1 Carry-back rules

หมายถึง การให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษีชดเชยกับรายได้ของปีก่อน (Loss carry-backs) ซึ่งรูปแบบนี้จะไปลดภาระภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีของปีก่อน และสามารถขอคืนภาษีที่ชำระไว้ในงวดก่อนหน้านี้ได้ แต่มีผู้ที่โต้แย้งสำหรับรูปแบบนี้ ว่าเป็นหลักการทั่วไปตามหลักความเป็นกลางของภาษี ภาษีที่สุทธิแล้วตามรอบระยะเวลาที่ต้องเสียภาษี และเป็นการ

[3] OECD. Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning. 2011. Paris: OECD publishing.

เอื้อประโยชน์ให้แก่กิจการที่มีความเสี่ยงมากกว่า เช่น กิจการที่มีค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการวิจัยและพัฒนา เป็นต้น ถ้าเป็นช่วงที่ต้องตัดสินใจลงทุนเป็นที่ทราบดีว่าผลขาดทุนสามารถนำมาใช้ได้เมื่อยังมีการลงทุนอยู่ ซึ่งเป็นผลเชิงบวกสำหรับผู้ที่ตัดสินใจลงทุน ความเป็นไปได้สำหรับการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษีตามวัตถุประสงค์ทางภาษีนั้นจะเป็นประโยชน์ทางเศรษฐกิจในภาพรวม เพราะนั่นหมายถึงว่ากิจการยังมีโอกาสที่จะสามารถดำเนินงานต่อไปได้

นอกจากนั้น การพิจารณาเกี่ยวกับ Carry-back rules อาจจะเกี่ยวข้องกับการบริหารงาน และการงบประมาณของรัฐบาลที่ต้องดูแล เพราะ Loss carry-backs เป็นการเปิดโอกาสให้มีการประเมินตัวผู้มีหน้าที่เสียภาษีใหม่ หรือเป็นการขอคืนภาษีที่ชำระไว้งวดก่อน จากมุมมองทางด้านการเงิน แต่จะเป็นการยากลำบากในแง่ของงบประมาณของรัฐบาล ถ้าในปีภาษีหนึ่ง จำนวนของการขอคืนภาษีที่ชำระไว้งวดก่อนเพิ่มขึ้น ซึ่งเป็นเหตุผลทำให้รายได้ทางภาษีจะลดลงเมื่อได้รับคืนเงินภาษีจาก Loss carry-backs จากเหตุผลดังกล่าวจึงทำให้ประเทศต่างๆ ปฏิเสธการให้ประโยชน์จาก Loss carry-backs หรืออนุญาตให้ใช้ Loss carry-backs ได้ด้วยการจำกัดช่วงระยะเวลา

2.2.2 Carry-forward rules

หมายถึง การให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษีชดเชยกับรายได้ทางภาษีในปีข้างหน้า (Loss carry-forward) ซึ่งเป็นรูปแบบที่ให้ใช้ผลขาดทุนในระบบภาษีเป็นส่วนใหญ่ และเป็นรูปแบบที่มีผลกระทบต่องบประมาณของรัฐบาลมากกว่า และง่ายต่อการบริหารจัดการ เนื่องจากรัฐบาลไม่ต้องเปิดโอกาสให้มีการประเมินภาษีในอดีตของผู้มีหน้าที่เสียภาษีใหม่อีกครั้ง

ในหลายประเทศได้กำหนดข้อจำกัดในการให้ใช้ Loss carry-forward ด้วยการจำกัดช่วงระยะเวลา เนื่องจากความจริงแล้วกิจการอาจจะไม่ได้มีผลขาดทุนเป็นระยะเวลานาน จึงจำเป็นต้องอุดช่องว่างทางกฎหมายตรงนี้เพื่อนำมาใช้ในทางปฏิบัติ ซึ่งเหตุผลหนึ่งที่เกี่ยวกับความยากลำบากในการเก็บรักษาข้อมูลเป็นระยะเวลานาน และความต้องการเพื่อไม่ให้หน่วยงานภาษีมาตรวจสอบถึง Loss carry-forward นั้น

2.2.3 Restrictions

หมายถึง การจำกัดการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษีทั้ง Loss carry-backs และ Loss carry-forward เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงความเป็นเจ้าของ หรือกิจกรรมของกิจการที่ทำให้บรรเทาผลขาดทุน ซึ่งข้อจำกัดเหล่านี้มีเป้าหมายเพื่อให้มั่นใจว่าการบรรเทาผลขาดทุนจะทำได้เฉพาะกิจการที่มีเศรษฐกิจซึ่งทำให้เกิดผลขาดทุนดังกล่าว และกิจการที่เผชิญกับการวางแผนภาษีจากการใช้ผลขาดทุนเชิงรุก การจำกัดการใช้ผลขาดทุนทางภาษีนั้นจะเหมาะสมกับกรณีที่มีการยุติการดำเนินงานทั้งหมดของกิจการ รวมทั้งการเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์

พื้นฐานและกิจกรรมการดำเนินงานหลักของกิจการ ซึ่งเหตุผลของหลักการสำหรับการจำกัดการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษีนั้นคือ ในบางกรณีนั้น อาจเป็นผลขาดทุนจากการขัดขวางการดำเนินธุรกิจก็เป็นได้ อย่างไรก็ตาม ระบบภาษีของประเทศต่างๆ ต่างได้กำหนดข้อยกเว้นของการจำกัดการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษี ซึ่งโดยทั่วไปข้อยกเว้นดังกล่าวจะเกี่ยวข้องกับผลขาดทุนในช่วงเริ่มต้น การขาดแรงจูงใจในการหลีกเลี่ยงภาษี หรือการปรับโครงสร้างภายในองค์กร

2.3 ลักษณะของการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษี

ในหัวข้อนี้จะกล่าวถึงลักษณะของการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษีต่างๆ ที่เกี่ยวข้องในแต่ละประเทศ รวมทั้งประเทศไทยที่มีความสัมพันธ์กับการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษีเพื่อการประเมินความเสี่ยงในการก่อรายได้ โดยขอบเขตส่วนใหญ่ของการบรรเทาผลขาดทุนทางภาษีแล้วจะต้องเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีหน่วยเดียวกัน สำหรับก่อนหรือหลังช่วงระยะเวลานั้น หรือผลกำไรของกิจการที่เกี่ยวข้องกันอื่นๆ ซึ่งลักษณะต่างๆ ของการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษี[4] สามารถสรุปได้ดังนี้

2.3.1 ลักษณะของการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษีในต่างประเทศ

2.3.1.1 Sideways loss relief คือ การที่ระบบภาษีเงินได้ที่คำนวณจากฐานกำไรสุทธิในหลายๆ ประเทศนั้นสามารถให้นำผลขาดทุนจากกิจกรรมหนึ่งไปใช้ประโยชน์กับอีกกิจกรรมหนึ่งที่ต้องเสียภาษี เนื่องจากโดยทั่วไปแล้ว รายได้จากของประเทศเหล่านี้จะเป็นรายได้ของกิจการเดียวกัน โดยไม่คำนึงถึงแหล่งที่มาของรายได้ เช่น จะถือว่า capital gains เป็นรายได้ปกติอีกประเภทหนึ่ง และถ้าเกิด capital losses สามารถนำไปชดเชยกับรายได้ปกติได้เช่นกัน

2.3.1.2 Group taxation regimes แบ่งเป็น 2 ลักษณะ ได้แก่

(ก) National group taxation regimes เป็นระบบภาษีแบบกลุ่มสำหรับประเทศที่เข้าร่วม ระบบภาษีแบบกลุ่มนี้จะใช้ได้สำหรับประเทศที่มีทั้งกำไรและขาดทุนสำหรับบริษัทที่อยู่ในกลุ่มบริษัทเดียวกัน และจะคำนวณภาษีตามงบการเงินรวม ซึ่งประเทศที่ให้ใช้ได้แก่ประเทศออสเตรเลีย ออสเตรีย เดนมาร์ก ฝรั่งเศส เยอรมัน อิตาลี เม็กซิโก เนเธอร์แลนด์ นิวซีแลนด์ สเปน และสหรัฐอเมริกา อีกทั้งยังมีลักษณะการดำเนินงานร่วมกัน หรือ consortium สำหรับผลขาดทุนและลักษณะ

[4] เรื่องเดียวกัน. หน้า 9.

ทางภาษีอื่นๆ ระหว่างกิจการที่อยู่ในกลุ่มเดียวกัน ซึ่งประเทศที่ให้ใช้ได้ ได้แก่ ประเทศไอร์แลนด์ นิวซีแลนด์ และอังกฤษ นอกจากนั้น ยังมีระบบการถ่ายโอนรายได้ระหว่างกันสำหรับกิจการที่มีกำไรอาจถ่ายโอนกำไรไปให้บริษัทที่มีผลขาดทุน ซึ่งเป็นการโอนระหว่างกิจการที่อยู่ในกลุ่มเดียวกัน ซึ่งประเทศที่ให้ใช้ได้แก่ ประเทศนอร์เวย์ และสวีเดน

(ข) Cross-border group taxation regimes ลักษณะนี้จะมีในประเทศออสเตรีย เดนมาร์ก ฝรั่งเศส และอิตาลี โดยที่ประเทศออสเตรีย และเดนมาร์กจะอนุญาตให้ใช้สำหรับกิจการ non-resident ที่เป็นบริษัทใหญ่ของกลุ่มบริษัทต่างๆ แต่ในประเทศออสเตรียจะให้ใช้ได้สำหรับผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อยต่างๆ มีจุดเกาะเกี่ยวที่สำคัญเกี่ยวกับการมีสถานประกอบการในประเทศออสเตรีย สำหรับประเทศฝรั่งเศส และอิตาลีจะอนุญาตให้กิจการ resident เท่านั้นที่เป็นบริษัทใหญ่ของกลุ่มบริษัท สำหรับลักษณะการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษีแบบ Cross-border group taxation regimes นี้ แต่ประเทศออสเตรียจะให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเป็นผู้เลือกว่ากิจการใดควรรวมอยู่ในกลุ่มบริษัทนั้นๆ ในขณะที่ประเทศเดนมาร์ก ฝรั่งเศส และอิตาลีให้มองในภาพรวมของกิจการทั้งหมดแล้วจึงเลือกกิจการที่สามารถใช้ Cross-border group taxation regimes ได้ในภายหลังเพื่อให้บรรลุตามความประสงค์ของการถือหุ้นขั้นต่ำ ซึ่งจะเห็นได้ว่าในประเทศเดนมาร์กจะเป็นในลักษณะ full consolidation แต่สำหรับประเทศออสเตรีย ฝรั่งเศส และอิตาลีจะเป็นลักษณะ proportion consolidation ตามสัดส่วนการถือหุ้นของบริษัทใหญ่ในการแบ่งผลกำไรในกิจการต่างประเทศ

(ค) Carry-over of losses จากความหมายที่ได้กล่าวในหัวข้อก่อนว่ารูปแบบของการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษีมี 2 รูปแบบ คือ Loss carry-backs และ Loss carry-forward ทางผู้จัดทำสามารถสรุปการให้ใช้ผลขาดทุนในประเทศต่างๆ ดังตารางที่ 1 ต่อไปนี้

Country	Loss carry-back	Loss carry-forward	Restrictions	Exceptions	Rulings
Australia	No	Indefinite	Change of ownership and activity	Ownership tracing concessions apply to widely held companies	Yes
Austria	No	Indefinite	Change of ownership and activity	Other (non-tax) considerations	No
Canada	3 years	20 years	Change of ownership and activity	Acquisition of corporations business activities	No
Denmark	No	Indefinite	Change of ownership and other criteria	Internal reorganisation	No
France	3 years	Indefinite	Change of activity	No	Yes
Germany	1 year	Indefinite	Change of ownership	Other (non-tax) considerations	No
Ireland	1 year	Indefinite	Change of ownership and activity	Internal reorganisation	No
Italy	No	5 years	Change of ownership and activity, mergers	Other (non-tax) considerations	Yes, in some case
Mexico	No	10 years	Change of ownership and activity, mergers	Inheritance, donation, internal reorganisation, merger and split off that are not considered alienations for tax purposes	No
Netherlands	1 year	9 years	Change of ownership and activity	Lack of tax avoidance motive	Yes
New Zealand	No	Indefinite	Change of ownership	Ownership tracing concessions Internal reorganisations	No
Norway	No	Indefinite	Change of ownership	Lack of tax avoidance motive	Yes
Spain	No	15 years	Change of ownership	Internal reorganisation	No
Sweden	No	Indefinite	Change of ownership	Internal reorganisation	Yes, in some case
Switzerland	No	7 years	Change of ownership and restart of activity	Financial restructurings	No
United Kingdom	1 year	Indefinite (against profits of the same trade)	Change of ownership and activity	Internal reorganisation	No
United States	2 years	20 years	Change of ownership	No	No

ตารางที่ 1 สรุปการให้ใช้ผลขาดทุนในประเทศต่างๆ (OECD. Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning. 2011. Paris: OECD publishing.)

(ง) Use of pre-existing losses in the case of mergers เป็นลักษณะที่สามารถโอน Loss carry-forwards จากกิจการหนึ่งไปยังอีกกิจการหนึ่ง หรือในลักษณะการควบรวมกิจการ ประเทศที่สามารถใช้ผลขาดทุนทางภาษีในลักษณะนี้ได้แก่ ประเทศออสเตรีย อิตาลี นิวซีแลนด์ นอร์เวย์ และสเปน แต่สำหรับประเทศฝรั่งเศสก็สามารถใช้สิทธิประโยชน์ลักษณะนี้ได้ แต่ต้องได้รับการอนุมัติเบื้องต้นจากรัฐมนตรีก่อน

(จ) Losses of a foreign permanent establishment โดยทั่วไปมีการเชื่อมโยงการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษีที่เกิดขึ้นผ่านสถานประกอบการถาวรในต่างประเทศ (Permanent Establishments: PEs[5]) ที่เป็นวิธีบรรเทาจากภาษีซ้อนด้วยวิธีการเครดิตภาษีจากต่างประเทศที่ปกติโดยทั่วไปจะคำนึงถึงกำไรและขาดทุนที่มาจากการ PEs ในต่างประเทศในการกำหนดรายได้ที่ต้องเสียภาษีของกิจการ resident ในประเทศนั้นๆ ซึ่งประเทศที่ให้ใช้วิธีการเครดิตภาษีได้แก่ ประเทศแคนาดา ไอร์แลนด์ อิตาลี เม็กซิโก นิวซีแลนด์ นอร์เวย์ (โดยที่ผลขาดทุนจะไม่สามารถนำมาใช้ได้ ถ้าการบรรเทาจากภาษีซ้อนด้วยวิธียกเว้นภาษีจากรายได้ที่มาจากการ PEs) สวีเดน อังกฤษ และสหรัฐอเมริกา แต่สำหรับประเทศออสเตรีย เยอรมนี และสเปนจะให้ใช้วิธีการเครดิตภาษีเมื่อไม่ตรงตามเงื่อนไขสำหรับการประยุกต์ใช้วิธีการยกเว้น หรือเมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้รับเลือกให้ใช้วิธีดังกล่าว

(ฉ) Losses of a foreign subsidiary เป็นลักษณะทั่วไปของบริษัทย่อยในต่างประเทศที่มีผลขาดทุนจะไม่สามารถนำมาใช้สิทธิในประเทศ resident ของบริษัทใหญ่ ซึ่งระบบภาษีแบบกลุ่มระหว่างประเทศนั้นจะใช้ได้เพียงในประเทศออสเตรีย เดนมาร์ก ฝรั่งเศส และอิตาลีเท่านั้น โดยผลขาดทุนของบริษัทย่อยในต่างประเทศจะนำมาพิจารณาโดยต้องได้รับเลือกสำหรับการให้ใช้ผลขาดทุนดังกล่าวนี้เท่านั้น แต่สำหรับในสหรัฐอเมริกา ผลกำไรหรือขาดทุนของบริษัทย่อยในต่างประเทศจะสามารถ pass through หรือรับรู้ด้วยวิธีอื่นผ่านบริษัทใหญ่ที่เป็นเจ้าของซึ่งอยู่ในสหรัฐอเมริกา แต่ถ้าบริษัทย่อยนั้นอยู่ในสหรัฐอเมริกา บริษัทย่อยดังกล่าวจะไม่ต้องนำมาคำนึงถึงสำหรับการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษีนี้ รวมทั้งการเป็นหุ้นส่วน หรือกิจการ flow-through อื่นๆ

(ช) Restrictions on the dual use of losses เป็นลักษณะของการจำกัดการใช้ผลขาดทุนที่เมื่อให้ใช้ผลขาดทุนในประเทศหนึ่งแล้ว และการให้ใช้ผลขาดทุนได้อนุญาตให้ใช้ได้สำหรับอีกประเทศหนึ่งด้วย ในลักษณะนี้จะไม่สามารถใช้ได้ในประเทศแรก ซึ่งลักษณะนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อป้องกันการใช้สิทธิประโยชน์สองครั้งสำหรับผลขาดทุนก้อนเดียวกัน ซึ่งประเทศที่มีข้อจำกัดนี้ได้แก่ ประเทศเดนมาร์ก เยอรมนี นิวซีแลนด์ อังกฤษ และสหรัฐอเมริกา

[5] “สถานประกอบการ” โดยทั่วไปหมายถึงสถานธุรกิจประจำ ซึ่งวิสาหกิจใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมดหรือบางส่วน เช่น สาขา สำนักงาน โรงงาน เป็นต้น หากบริษัทต่างประเทศมีสาขา หรือสำนักงาน หรือโรงงาน ในประเทศไทย ก็ถือว่ามีสถานประกอบการในประเทศไทย จะไม่ได้รับยกเว้นภาษี ต้องบังคับใช้ตามบทบัญญัติมาตรา 66 วรรคสอง หรือมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร และนอกจากจะหมายถึงสาขา สำนักงาน หรือโรงงานแล้ว ยังหมายถึงการมีตัวแทนนายหน้าที่มีสถานภาพไม่เป็นอิสระอยู่ในประเทศไทยด้วย ซึ่งจะถือว่าบริษัทต่างประเทศนั้นมีสถานประกอบการในประเทศไทยด้วยเช่นกัน

2.3.2 ลักษณะของการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษีในประเทศไทย

ลักษณะของการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษีในประเทศไทยเป็นลักษณะ Carry-over of losses คือการให้นำผลขาดทุนสุทธิยกมาทางภาษีไม่เกิน 5 ปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน โดยให้นำมาเป็นรายจ่ายทางภาษีได้ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไข ซึ่งหมายถึงว่าเมื่อมีผลขาดทุนในปีปัจจุบัน แล้วปรับปรุงให้เป็นไปตามเงื่อนไขแห่งประมวลรัษฎากรจะสามารถนำ Loss carry-forwards ไปใช้ในปีที่มีกำไรในอนาคต ได้ไม่เกิน 5 ปีซึ่งเป็นลักษณะของการจำกัดช่วงระยะเวลาทางภาษี เนื่องจากความสอดคล้องกันกับการเก็บและรักษารายงานเอกสารประกอบการลงรายงานทางบัญชี หรือเอกสารอื่นที่อธิบดีกำหนดไว้ ณ สถานประกอบการที่จัดทำรายงานนั้น หรือสถานที่อื่นที่อธิบดีกำหนด เป็นเวลาไม่น้อยกว่าห้าปีนับแต่วันที่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือวันทำรายงาน

ดังนั้น การให้เก็บรักษาเอกสารประกอบการลงรายงานดังกล่าวเป็นเหตุผลที่ประมวลรัษฎากรให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษีไม่เกิน 5 ปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบัน เพื่อสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ในการเก็บรักษาเอกสาร และเพื่อการตรวจสอบความเหมาะสมของกรมสรรพากร อีกทั้งยังเป็นการเอื้อประโยชน์ต่อการลงทุนในประเทศไทยด้วย ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษีไม่เกิน 5 ปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบันเป็นการให้สิทธิประโยชน์สำหรับนักลงทุนทั้งชาวไทยและชาวต่างประเทศให้มีการลงทุนในประเทศไทยมากขึ้น เพื่อให้มีเม็ดเงินจากการลงทุนหมุนเวียนในระบบเศรษฐกิจมากขึ้น เนื่องจากการลงทุนในช่วงแรก โดยปกติแล้วธุรกิจจะประสบกับผลขาดทุน อาจจะด้วยเป็นช่วงเวลาของการลงทุนต่างๆ เช่น การซื้อสินทรัพย์เพื่อใช้ในการดำเนินงาน หรือการลงทุนด้านการวิจัยต่างๆ เป็นต้น หรือเป็นเพราะการดำเนินธุรกิจยังไม่ได้เป็นไปตามเป้าหมาย ดังนั้นผู้เขียนมองว่าการที่กฎหมายไทยให้สิทธิประโยชน์ดังกล่าว จะเป็นการดึงดูดให้มีการลงทุนในประเทศไทย และลดภาระภาษีจากการให้ใช้ผลขาดทุนดังกล่าวได้ภายในไม่เกิน 5 ปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบัน

2.4 ความสัมพันธ์ของหลักการและบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (12)

ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (12)[6] ซึ่งเป็นหลักเกณฑ์ที่กรมสรรพากรกำหนดสำหรับผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน 5 ปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบัน โดยทั่วไปในทาง

[6] มาตรา 65 ตรี (12) แห่งประมวลรัษฎากร รายการต่อไปนี้ ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ คือ ผลเสียหายอันอาจได้กลับคืน เนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มกันใดๆ หรือผลขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนๆ เว้นแต่ผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกินห้าปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบัน

บัญชีไม่ถือเป็นรายจ่าย แต่ในทางภาษีอากรกำหนดยอมให้นำมาถือเป็นรายจ่ายได้ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขต่างๆ[7] ดังนี้

(1) ต้องเป็นผลขาดทุนสุทธิซึ่งได้ปรับปรุงให้เป็นไปตามเงื่อนไขแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี

(2) ต้องเป็นผลขาดทุนสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีที่นับย้อนหลังไปไม่เกิน 5 ปี ก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบัน

(3) การนำผลขาดทุนสุทธิไปใช้โดยถือเป็นรายจ่าย ให้นำผลขาดทุนสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดขึ้นก่อนไปหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีที่มีกำไรเป็นปีแรกในช่วงเวลาไม่เกิน 5 ปีหลังจากปีที่มีผลขาดทุนสุทธิดังกล่าว โดยตามหลักการของผลขาดทุนที่เกิดขึ้นก่อนให้นำมาหักก่อน (First-loss, First-use) ในกรณีที่ยังมีผลขาดทุนสุทธิเหลืออยู่ ก็ให้นำผลขาดทุนสุทธิดังกล่าวไปหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีปีต่อไป

(4) ให้นำผลขาดทุนสุทธิยกมาถือเป็นรายจ่ายได้เพียงเท่าที่ไม่เกินกว่ากำไรสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

โดยที่วิธีการคำนวณผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชี ก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบันที่จะนำไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ ให้คำนวณตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีปีแรกที่มีผลกำไรสุทธิจากการดำเนินงาน ซึ่งมีผลขาดทุนสุทธิยกมาจากรอบระยะเวลาบัญชีปีก่อน โดยให้นำผลกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีปีแรกที่มีกำไรสุทธิมาตั้ง แล้วนับย้อนหลังกลับขึ้นไป 5 ปีก่อนปีที่มีกำไรสุทธิดังกล่าว และให้นำผลขาดทุนสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีปีแรกในรอบระยะเวลา 5 ปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปีที่มีกำไรสุทธิมาหักเป็นรายจ่าย หากยังเหลือเป็นกำไรสุทธิ ให้นำผลขาดทุนสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีปีต่อๆ มาในระยะเวลา 5 ปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีที่มีกำไรสุทธิมาหักเป็นรายจ่ายได้ต่อไป จนกว่าจะปรากฏผลเป็นกำไรสุทธิจึงจะนำผลกำไรสุทธินั้นไปคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลต่อไป แต่ถ้าหากเป็นผลขาดทุนสุทธิ ซึ่งเป็นผลขาดทุนสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีปีที่นำผลขาดทุนสุทธิมาคำนวณหักเป็นรายจ่าย ให้หยุดคำนวณ เนื่องจากไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปีดังกล่าว เช่น บริษัท ก มีผลขาดทุนยกมา 3 ปี ในระหว่างปี 2554 - 2556[8] ดังนี้

[7] บริษัท พัฒนกิจ บัญชี ภาษีและฝึกอบรม จำกัด. หลักเกณฑ์การนำผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชี มาเป็นรายจ่ายทางภาษีอากร [ออนไลน์]. แหล่งที่มา http://www.pattanakit.net/index.php?lay=show&ac=article&Ntype=102

[8] Smart Stock Investment. การหักภาษีด้วยผลขาดทุนปีก่อนๆ [ออนไลน์]. แหล่งที่มา http://www.adisonc.com/financial-stuffs-can-mislead-us-2-tax-relief-from-losses/

หน่วย: บาท

รอบระยะเวลาบัญชี	กำไรสุทธิ	ขาดทุนสุทธิ	การใช้ผลขาดทุนทางภาษี
2554		1,000,000	
2555		600,000	
2556		500,000	
2557	200,000		200,000 (ปี 2554)
2558	400,000		400,000 (ปี 2554)
2559	300,000		300,000 (ปี 2554)
2560	500,000		500,000 (ปี 2555)

เมื่อปี 2557 บริษัท ก มีกำไร 200,000 บาท บริษัท ก จะต้องนำผลขาดทุนทางภาษีของปี 2554 มาใช้เป็นรายจ่ายก่อน ตามหลัก First-loss, First-use และยังไม่เกินรอบระยะเวลาบัญชี 5 ปี ซึ่งผลจากการใช้ผลขาดทุนทางภาษีที่สะสมมาเป็นรายจ่ายแล้วทำให้บริษัท ก ไม่มีภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องเสียสำหรับปี 2557 ซึ่งทำให้ผลขาดทุนทางภาษีของปี 2554 มียอดคงเหลือ 800,000 บาท (1,000,000 บาท - 200,000 บาท) และสำหรับปี 2558 - 2559 ที่มีกำไรทางภาษีก็เช่นเดียวกันที่บริษัท ก สามารถนำผลขาดทุนสุทธิจากปี 2554 ซึ่งยังมีผลขาดทุนทางภาษีที่สะสมคงเหลือจากการใช้เป็นรายจ่ายในปี 2557 และยังไม่เกินรอบระยะเวลาบัญชี 5 ปี อีก 400,000 บาท และ 300,000 บาท ตามลำดับ ที่ยังสามารถนำมาใช้เป็นรายจ่ายในปี 2558 และปี 2559 ได้ ซึ่งทำให้ผลขาดทุนทางภาษีของปี 2554 มียอดคงเหลือ 100,000 บาท (1,000,000 บาท - 200,000 บาท - 400,000 บาท - 300,000 บาท) โดยที่ผลขาดทุนทางภาษีคงเหลือของปี 2554 จะไม่สามารถนำมาใช้หักเป็นรายจ่ายได้อีกในปี 2560 เนื่องจากผลขาดทุนทางภาษีของปีดังกล่าวเกินรอบระยะเวลาบัญชี 5 ปี ซึ่งบริษัท ก ต้องเสียสิทธิไป แต่อย่างไรก็ตาม บริษัท ก สามารถนำผลขาดทุนทางภาษีของปี 2555 มาหักเป็นรายจ่ายได้ตามเงื่อนไขที่ไม่เกินรอบระยะเวลาบัญชี 5 ปี ซึ่งหลังจากนำผลขาดทุนทางภาษีที่สะสมมาหักเป็นรายจ่ายแล้วทำให้บริษัท ก ไม่มีภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องเสียสำหรับปี 2557 - 2560 ตามหลัก First-loss, First-use ดังกล่าว

บทที่ 3
แนวคิดเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการใช้ผลขาดทุนทางภาษี

เมื่อเข้าใจถึงหลักการทั่วไปของผลขาดทุนทางภาษีแล้ว ต่อไปเมื่อจะพิจารณาถึงวิธีการในการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทต่างๆ จึงต้องเข้าใจถึงความหมายของการหลีกเลี่ยงภาษีอากรในเบื้องต้น ว่ากระบวนการวางแผนภาษีเป็นในลักษณะใด แล้วจัดเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้หรือไม่ ก่อนที่จะศึกษาแนวคิดของการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้ด้วยวิธีต่างๆ ตามแนวปฏิบัติของ OECD ซึ่งผู้เขียนจะกล่าวถึงในบทที่ 3 ต่อไป

3.1 ความหมายเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษี

โดยทั่วไปผู้ประกอบการที่ดีควรมีความรู้ความเข้าใจในเรื่องของภาษีอากร ซึ่งจะช่วยให้สามารถบริหารองค์กรอย่างมีประสิทธิภาพได้ เพราะรายการค้าหรือกิจกรรมส่วนใหญ่ของธุรกิจมักจะมีเรื่องของภาษีอากรไปเกี่ยวข้องด้วยทั้งสิ้น ดังนั้นผู้ประกอบการจึงควรเตรียมรับมือด้วยการวางแผนภาษี เพราะการวางแผนภาษี นอกจากจะช่วยทำให้เสียภาษีถูกต้องครบถ้วนแล้ว ยังช่วยทำให้เสียภาษีน้อยลงด้วย และอาจช่วยทำให้ไม่ต้องเสียภาษีโดยไม่ผิดกฎหมายด้วย จึงจะต้องทำความเข้าใจในความหมายของการวางแผนภาษีในเบื้องต้นก่อน

ความหมายของการวางแผนภาษี (Tax planning)[9] หมายถึงการกำหนดและศึกษาวิธีปฏิบัติไว้ล่วงหน้า หรือหมายถึงการเตรียมการวางแผนเพื่อเป็นการเสียภาษีให้ถูกต้อง ครบถ้วน ประหยัด และใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีต่างๆ ที่กฎหมายกำหนดไว้ไปใช้อย่างถูกต้อง ที่จะทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยที่สุดโดยใช้วิธีการที่ไม่ผิดกฎหมาย นอกจากนี้ การวางแผนภาษียังหมายถึงการจัดการธุรกิจเพื่อช่วยทำให้เสียภาษีน้อยที่สุดด้วย อีกทั้งการวางแผนภาษียังเกี่ยวข้องกับการบริหารจัดการทางภาษีเนื่องจากการวางแผนภาษีจะต้องกระทำตลอดทั้งกระบวนการประกอบธุรกิจ

ความหมายของการหนีภาษี (Tax Evasion) หมายถึงการที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีกระทำการใช้วิธีการที่ผิดกฎหมาย หรือการกระทำอันใดที่ทำให้เสียภาษีโดยมิชอบด้วยกฎหมาย เพื่อที่จะทำให้ตนเองไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง เช่น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีเงินได้ที่จะต้องยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษี แต่ไม่ยื่นแบบแสดงรายการและไม่ได้เสียภาษี เป็นต้น อย่างไรก็ตาม เมื่อการหนีภาษีถือเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย แต่การกระทำที่จะถือเป็นการหนีภาษีนั้นจะต้องเป็นการกระทำที่กฎหมายบัญญัติไว้ว่าเป็นความผิด และกำหนดบทลงโทษเอาไว้ ฉะนั้น การหนีภาษีในประเทศหนึ่ง

[9] ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. กรุงสยาม พับลิชชิ่ง. พิมพ์ครั้งที่ 11, กรุงเทพมหานคร: กรุงสยาม พับลิชชิ่ง, 2559.

จึงอาจจะไม่เป็นความผิดในอีกประเทศหนึ่งก็เป็นได้ ขึ้นอยู่กับว่าประเทศนั้นได้บัญญัติให้การกระทำนั้นเป็นความผิดฐานหนีภาษีหรือไม่ เช่น การตั้งราคาโอน (Transfer pricing)[10] เป็นต้น

ความหมายของการหลีกภาษี (Tax avoidance) หมายถึงการที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีกระทำการใช้วิธีการที่ไม่ผิดกฎหมายเพื่อทำให้ตนไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง โดยการใช้ช่องว่างของกฎหมาย หรือความคลุมเครือ หรือจุดบกพร่องของกฎหมาย

นอกจากนั้น หากกล่าวถึงการวางภาษีกับการหลีกภาษี[11] นั้นมีความแตกต่างกันเนื่องจากการวางแผนภาษีมีวัตถุประสงค์เกี่ยวกับความถูกต้องเป็นลำดับแรก ส่วนการประหยัดภาษีเป็นวัตถุประสงค์ลำดับรอง การวางแผนภาษีจึงเป็นไปในทางการบริหารจัดการทางภาษีตามกฎหมายหรือกฎระเบียบ และข้อบังคับที่ยากต่อการทำความเข้าใจ ตลอดจนแนวทางในการใช้สิทธิประโยชน์ต่างๆ ที่มีตามกฎหมาย ในขณะที่การหลีกภาษีมีวัตถุประสงค์ของการประหยัดภาษีเป็นลำดับแรก ส่วนความถูกต้องเป็นลำดับรอง การหลีกภาษีจึงอาจมีการบิดเบือน หรืออำพรางความจริง การหลีกภาษีจึงมีความหมายในเชิงลบ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการหลีกภาษีชนิดที่ไม่อาจยอมรับได้ (Unacceptable Tax Avoidance) เช่น การตั้งราคาโอนระหว่างธุรกิจในเครือเดียวกัน (Transfer pricing) เป็นต้น

ส่วนการหลีกภาษีที่ยอมรับได้ (Acceptable Tax Avoidance) หมายถึงการที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะกระทำกิจกรรมประเภทนั้นๆ เพื่อที่จะเสียภาษีในอัตราที่ลดลงย่อมเป็นการหลีกภาษีที่ยอมรับได้ เช่น กฎหมายกำหนดให้ลดอัตราภาษีให้แก่ธุรกิจขนาดเล็ก (SME) เป็นต้น

นอกจากนั้น หากการวางแผนภาษีหมายถึงการเตรียมการเพื่อเสียภาษีให้ถูกต้องครบถ้วนและประหยัดโดยชอบด้วยกฎหมายแล้ว และการหลีกภาษีเป็นการกระทำที่ช่วยให้ประหยัดภาษีโดยชอบด้วยกฎหมาย ดังนั้น การหลีกภาษีจึงน่าจะเป็นส่วนหนึ่งของการวางแผนภาษีให้ถูกต้องครบถ้วน ซึ่งเป็นเรื่องของการบริหารจัดการภาษี และส่วนที่เป็นการประหยัดภาษีอันเป็นเรื่องของการหลีกภาษี อย่างไรก็ตาม แม้การหลีกภาษีจะเป็นการกระทำที่ไม่ผิดกฎหมาย แต่ก็อาจขัดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมายที่จะทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้ทางภาษี การหลีกภาษีจึงมีความเสี่ยงจากการไม่ยอมรับของผู้จัดเก็บภาษี ซึ่งอาจเป็นเหตุให้ถูกประเมินเรียกเก็บภาษี และเบี้ยปรับ เงินเพิ่มได้

[10] การตั้งราคาโอน (Transfer pricing) หมายถึงการที่บริษัทในเครือของบริษัทข้ามชาติ (Multinational Firm) ซื้อสินค้าจากบริษัทแม่หรือบริษัทในเครือในต่างประเทศในราคาสูงกว่าความเป็นจริง เพื่อทำให้ต้นทุนสูง กำไรของบริษัทในประเทศไทยจะได้ต่ำ ทำให้เสียภาษีน้อยลง หรือการที่บริษัทในประเทศไทยขายสินค้าให้แก่บริษัทแม่หรือบริษัทในเครือในต่างประเทศในราคาต่ำกว่าความเป็นจริง กำไรจะได้ต่ำหรือขาดทุน ทำให้เสียภาษีในประเทศไทยน้อยหรือไม่ต้องเสียภาษี

[11] ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. หน้า 18.

3.2 แนวคิดเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีจากการใช้ผลขาดทุนทางภาษีตามแนวทางปฏิบัติของ OECD

การที่รัฐต่างๆ สร้างกฎเกณฑ์ขึ้นมาเพื่อสามารถให้ใช้สิทธิทางภาษีเกี่ยวกับผลขาดทุนทางภาษีกับระบบภาษี ซึ่งอาจเป็นการทำให้กระตุ้นให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีในการวางแผนภาษีมากขึ้น การรักษาข้อจำกัดของประเทศต่างๆ บน loss carry-over จะเป็นกลไกการหลีกเลี่ยงมากกว่าการที่จะเป็นนโยบายข้อห้ามพื้นฐานสำหรับผลขาดทุนทางภาษีนั้น นอกจากนี้ การวางแผนภาษีนั้นจะเป็นการสร้างขาดทุนทางภาษีที่ "ไม่เป็นความจริง (Artificial)" ขึ้นมาในปีที่มีกำไรเพื่อให้เพียงพอกับการวางแผนภาษีบนผลขาดทุนทางภาษีทางพาณิชย์เท่านั้น ซึ่ง OECD ได้เล็งเห็นถึงความเสี่ยงที่สำคัญ (Key risk areas)[12] ที่เกี่ยวกับการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษีนั้น ทางผู้เขียนจึงอธิบายความเสี่ยงที่สำคัญออกเป็นประเด็นต่างๆ ดังนี้

เครื่องมือทางการเงิน (Financial instruments)

การใช้เครื่องมือทางการเงินเพื่อหลีกเลี่ยงกฎเกณฑ์ต่างๆ เกี่ยวกับการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษีเป็นเรื่องที่น่ากังวลสำหรับ Revenue Department ประเทศต่างๆ การใช้เครื่องมือทางการเงินที่ซับซ้อนหรือแผนงานที่มากกว่าขอบเขตอำนาจตามกฎหมายก่อให้เกิดความท้าทายกับ Revenue Department โดยเฉพาะอย่างยิ่งในแง่ของความสามารถในการรับข้อมูลที่เกี่ยวข้องทั้งหมด ซึ่งองค์กร Revenue Department ระหว่างประเทศจะต้องร่วมมือกันให้มีบทบาทสำคัญในการสร้างความมั่นใจถึง เหตุผลทางธุรกิจพื้นฐานสำหรับธุรกรรมต่างๆ และให้มีความเข้าใจถึงผลกระทบของขอบเขตอำนาจตามกฎหมายในประเทศต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องด้วย

ตัวอย่างของการใช้เครื่องทางการเงินจากการโยกกำไรหรือขาดทุนของผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่แตกต่างกัน เช่น การอนุญาตให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีใช้ผลขาดทุนล่วงหน้า หรือเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีด้วยข้อจำกัดของเวลา หรือการเปลี่ยนแปลงข้อห้ามของความเป็นเจ้าของหรือธุรกรรม เป็นต้น ซึ่งองค์กรต่างๆ จะพยายามสร้างค่าใช้จ่ายหรือผลขาดทุนเพื่อนำมาชดเชยกับรายได้อื่น โดยทั่วไปแล้วการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีจากรายได้หรือกำไรใดๆ ในที่สุดแล้วเครื่องมือทางการเงินจะถูกใช้เพื่อหักกลบหลายครั้งสำหรับผลขาดทุนก้อนเดียวกัน เช่น ผลขาดทุนที่สร้างขึ้นมาเพื่อวัตถุประสงค์ทางภาษี โดยที่ไม่มีผลขาดทุนทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นจริง เป็นต้น

การปรับโครงสร้างองค์กรภายใน (Corporate Organisations)

จากที่ผู้เขียนได้สรุปการให้ใช้ผลขาดทุนในประเทศต่างๆ ในบทที่ 2 จะเห็นได้ว่าประเทศส่วนใหญ่จะจำกัดการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษีในกรณีของการเปลี่ยนแปลงความเป็นเจ้าของ หรือการเปลี่ยนแปลงกิจกรรมภายในขององค์กร ซึ่งรวมถึงการปรับโครงสร้างองค์กรภายในด้วย ซึ่งจะเป็นการจำกัดต้นทุนภาษีเงินได้จากผลขาดทุนนั้น ถึงแม้ว่าในบางกรณีอาจจะเป็นการลดผลกระทบโดยตรง

[12] OECD. Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning. หน้า 9.

เกี่ยวกับการค้าผลขาดทุนที่ไม่เหมาะสม และบริษัทที่มีผลขาดทุนสำหรับวัตถุประสงค์ทางภาษี ดังนั้น จะเป็นการช่วยป้องกันการบิดเบือนทางภาษีสำหรับการตัดสินใจทางเศรษฐกิจ และเช่นเดียวกันกับกฎเกณฑ์ส่วนใหญ่ของประเทศต่างๆ ในระบบภาษีแบบกลุ่ม ซึ่งจะเป็นอุปสรรคทางภาษีสำหรับการควบรวมกิจการ และการซื้อกิจการโดย Ring-Fencing Losses[13] ภายในองค์กร (หรือกลุ่มของหน่วยงานที่เป็นเจ้าของกิจการร่วมกัน)

Revenue Department ต่างๆ ต้องพร้อมที่จะตรวจสอบผลกระทบทางภาษีของการเปลี่ยนแปลงเจ้าของ และการปรับโครงสร้างภายในองค์กร เนื่องจากวิกฤตการณ์ปัจจุบันเพื่อให้สอดคล้องกับกฎเกณฑ์ต่างๆ เช่น การเข้าซื้อกิจการของบริษัทที่มีผลขาดทุน หรือเพื่อวัตถุประสงค์ในการควบรวมกิจการ หรือรวมถึงระบบภาษีแบบกลุ่มซึ่งเป็นบริษัทที่มีกำไร ที่จะช่วยลดกำไรจากการที่นำผลขาดทุนจากบริษัทที่ซื้อกิจการมาชดเชยให้เสียภาษีน้อยลง เป็นต้น และเทคนิคอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการเข้าซื้อกิจการที่มีผลขาดทุน บางประเทศให้ข้อสังเกตว่า การเพิ่มขึ้นของการเข้าซื้อกิจการดังกล่าวนั้น อาจจะมีสาเหตุจากข้อจำกัดในการให้ใช้ Loss carry-over หรือการให้ใช้ผลขาดทุนในรูปแบบที่แตกต่างกันของระบบภาษีแบบกลุ่มซึ่งไม่มีข้อจำกัดเกี่ยวกับรอบระยะเวลาทางภาษี

<u>การกำหนดราคาที่ไม่ใช่ราคาตลาด (Non-arm's length transfer pricing)</u>[14]

การกำหนดราคาที่ไม่ใช่ราคาตลาดเป็นความเสี่ยงทางภาษีระหว่างประเทศ ทั้งในกิจการที่มีกำไรและกิจการที่มีผลขาดทุน Revenue Department จะต้องตรวจสอบความสอดคล้องกันของหลักการกำหนดราคาที่ไม่ใช่ราคาตลาดของค่าตอบแทนระหว่างกันสำหรับกลุ่มบริษัทที่มีลักษณะ cross-border transactions ซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะดำเนินการกับบริษัทในเครือต่างประเทศ และ/หรือการจัดสรรกำไรให้กับบริษัทที่มีสถานประกอบการ (PEs) ในบริษัทต่างประเทศ

ภายใต้ Arm's length principle หรือหลักราคาตลาด การกำหนดค่าตอบแทนในการปันส่วนกำไร หรือค่าตอบแทนให้แก่บริษัทย่อย ที่เป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มธุรกิจข้ามชาติจะต้องสะท้อนถึงหน้าที่ที่ทำในประเทศนั้น คำนึงถึงความเสี่ยงและการใช้ทรัพย์สิน ในสภาพแวดล้อมที่ทำให้ขาดทุน โดยปกติ Revenue Department อาจจะตรวจสอบการปันส่วนระหว่างสมาชิกของกลุ่มบริษัท ทรัพย์สิน และ/หรือความเสี่ยงต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับ Arm's length principle ซึ่งส่วนใหญ่การกระจายความเสี่ยงภายในกลุ่มบริษัทนั้นมีความสำคัญ และแตกต่างกันสำหรับการจัดสรรกำไรหรือขาดทุน

แรงจูงใจทางภาษีจากการเปลี่ยนแปลงของโครงสร้างผู้ประกอบการและเจตนารมย์ในการเปลี่ยนแปลงนโยบายการกำหนดราคาที่ไม่ใช่ราคาตลาดระหว่างกลุ่มบริษัท บริษัทข้ามชาติจำนวนมากดำเนินการแบบรวมศูนย์กลางเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพของห่วงโซ่อุปทานในระดับภูมิภาค หรือ

[13] Ring-Fencing losses หมายถึงการตรวจสอบเงื่อนไขต่างๆ เกี่ยวกับการอนุญาตให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษี ถ้าหากผ่านบททดสอบการ Ring-Fencing rule แล้วจึงจะสามารถใช้ผลขาดทุนทางภาษีได้

[14] OECD. <u>Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning.</u> หน้า 9.

ระดับโลก เช่นในภาคธนาคารก่อนที่จะเกิดวิกฤติการณ์ทางการเงิน บางธนาคารมีการจัดการสินทรัพย์ทางการเงินขนาดใหญ่ผ่านการดำเนินงานของบริษัทต่างประเทศที่ตั้งอยู่ในพื้นที่ที่มีอัตราภาษีต่ำ เนื่องจากวิกฤติการณ์ดังกล่าว ทำให้ปรากฏผลขาดทุนมหาศาลกับสินทรัพย์ทางการเงินเหล่านั้น ซึ่ง Revenue Department ต่างคิดว่าจริงๆแล้ว ในบางกรณี ผลขาดทุนจากสินทรัพย์ทางการเงินเหล่านี้อาจถูกปันส่วนไปที่บริษัทที่มีอัตราภาษีสูงก็เป็นได้

สำหรับในภาคธุรกิจอื่นๆ หน่วยงานที่ทำหน้าที่เป็นศูนย์กลางผู้ประกอบการมักจะอยู่ในประเทศที่มีอัตราภาษีที่ดี (Favourable tax jurisdictions) มีความเสี่ยงต่ำในการผลิตและการจัดจำหน่ายในเขตพื้นที่ที่มีอัตราภาษีสูง ผลกระทบทางภาษีของโครงสร้างเหล่านี้จึงเป็นกลุ่มของบริษัทที่มีผลกำไรเกิดขึ้นจากกิจกรรมต่างๆ ซึ่งถูกปันส่วนไปยังผู้ประกอบการ ด้วยบริษัทที่มีความเสี่ยงต่ำในกลุ่มบริษัทซึ่งได้รับค่าตอบแทนแบบคงที่แต่มีอัตราภาษีที่ต่ำ โดยที่ในสภาพธุรกิจที่ต้องเผชิญกับสภาวะเศรษฐกิจตกต่ำ การเป็นศูนย์กลางผู้ประกอบการอาจประสบปัญหาขาดทุน ในขณะที่บริษัทที่มีความเสี่ยงต่ำที่อยู่ในประเทศที่มีอัตราภาษีสูงยังคงมีกำไร ในสถานการณ์ดังกล่าวที่บางกลุ่มบริษัทข้ามชาติอาจพยายามเปลี่ยนนโยบายการกำหนดราคาที่ไม่ใช่ราคาตลาด หรือแก้ไขข้อตกลงระหว่างกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่มีอยู่เพื่อการปันส่วนขาดทุนตลอดห่วงโซ่อุปทาน

การประยุกต์ใช้ Arm's length principle เป็นเรื่องสำคัญเพื่อทำให้แน่ใจว่า การกำหนดราคาที่ไม่ใช่ราคาตลาดไม่ใช้การโอนผลขาดทุนไปให้หน่วยงานที่มีผลกำไรภายในกลุ่มบริษัท หรือประเทศที่เกี่ยวข้องกับกฎสำหรับการให้ใช้ผลขาดทุนมีมากขึ้น ความเสี่ยงของการกำหนดราคาที่ไม่ใช่ราคาตลาดสามารถเกิดขึ้นจากการปันส่วนที่ไม่เหมาะสมระหว่างรายได้และค่าใช้จ่ายภายในกลุ่มบริษัท หรือจากการกำหนดราคาที่มากเกินไปหรือต่ำเกินไป เช่น การกำหนดราคาที่ไม่ใช่ราคาตลาดสำหรับค่าธรรมเนียมการค้ำประกัน อัตราดอกเบี้ยของกิจการที่เกี่ยวข้องกัน เป็นต้น

นอกจากนั้น ยังมีแนวคิดเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีในประเทศต่างๆ ซึ่งหน่วยจัดเก็บภาษีต่างคำนึงถึงความเสี่ยงของระบบภาษี โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่มีการวางแผนภาษี และการวางแผนที่เกี่ยวข้องกับผลขาดทุนในลักษณะเดียวกันกับการวางแผนผลกำไร เทคนิคการวางแผนภาษีสำหรับบริษัทที่มีผลขาดทุนสะสม หรือบริษัทที่มีผลกำไรเพื่อให้ได้รับประโยชน์จากผลขาดทุน เช่น ความแตกต่างระหว่างกฎเกณฑ์การให้ใช้ผลขาดทุนจะเป็นการเพิ่มสิ่งจูงใจในการวางแผนภาษีเพื่อให้สามารถใช้ผลขาดทุนในประเทศที่มีกฎเกณฑ์ที่มีความเหมาะสมที่สุด ซึ่งสิ่งจูงใจดังกล่าว จะทำให้รายได้ที่ต้องเสียภาษีที่ปันส่วนไปยังประเทศที่มีอัตราภาษีที่ค่อนข้างสูงหรือต่ำจะถูกกลับรายการในช่วงระยะเวลาของผลขาดทุนเมื่อเปรียบเทียบกับช่วงระยะเวลาที่มีผลกำไร ซึ่งแนวคิดเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีในประเทศต่างๆ แบ่งออกเป็นประเภทดังต่อไปนี้

<u>การโยกผลขาดทุน (Loss shifting schemes)</u>

ในปัจจุบันมีการวางแผนสำหรับการโยกผลขาดทุนมากมายที่ใช้อยู่ในประเทศต่างๆ แผนการเหล่านี้มีวัตถุประสงค์ในการโอนถ่ายผลขาดทุนไปยังกิจการที่ทำกำไร ซึ่งทำให้ผู้รับสามารถใช้ผล

ขาดทุนในจัดการกับรายได้ที่จะต้องเสียภาษีได้ แผนการโยกผลขาดทุนที่พบในประเทศต่างๆ นั้นอิงจากการใช้เครื่องมือทางการเงินที่ซับซ้อน อาทิเช่น การ Swap หุ้น[15]และการป้องกันความเสี่ยงหลังหักภาษี การกำหนดราคาที่ไม่ใช่ราคาตลาด (non-arm's length transfer pricing) และการซื้อบริษัทที่ขาดทุนซึ่งไม่มีสินทรัพย์อื่นใดนอกจากผลขาดทุนทางภาษี เป็นต้น โดยจะยกตัวอย่างของการโยกผลขาดทุน 3 ตัวอย่าง ดังนี้

ตัวอย่างแรก จากการที่หลายประเทศนั้นมีความเกี่ยวข้องในกลุ่มบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน โดยอยู่ในสถานะผู้ขายและผู้ซื้อสินค้าในตราสารหนี้ที่เชื่อมโยงกับดัชนี ซึ่งทำให้เกิดการถ่ายโอนผลขาดทุนทางภาษีที่ไม่สามารถใช้ในอีกประเทศหนึ่งไปยังอีกฝ่ายหนึ่งในอีกประเทศหนึ่ง โดยถึงแม้ว่าจะไม่สามารถคาดการณ์ถึงความเปลี่ยนแปลงของดัชนีอ้างอิงได้อย่างแน่ชัด แต่ทว่าในกรณีที่เลวร้ายที่สุดเครือนั้นจะอยู่ในสถานะที่เป็นกลาง (ไม่มีกำไร หรือไม่ขาดทุน) หลังหักภาษี หากดัชนีนั้นเคลื่อนไหวภายในขอบเขตการคาดการณ์ของตลาด กำไรจะเกิดขึ้นกับบริษัทที่ทำให้เกิดผลขาดทุน และถูกใช้ในการจัดการกับผลขาดทุน ในขณะที่ผลขาดทุนจะเกิดขึ้นกับบริษัทที่ได้กำไร ซึ่งจะลดการชำระภาษีด้วยกำไรอื่นๆ ของบริษัท

ตัวอย่างที่สอง ก็คือการนำผลขาดทุนเข้าไปในประเทศๆ หนึ่งผ่านทางการโอนหน้าที่การจัดการความเสี่ยง ซึ่งเกี่ยวพันกับการสลับสกุลเงิน "โดยไม่มีเงิน" จากสาขาต่างประเทศของธนาคารต่างชาติเดียวกันนั้นไปยังสาขาภายในประเทศในประเทศนั้น ในขณะที่หน้าที่ทางการบัญชีในส่วนของสินทรัพย์ต่างๆ นั้นยังคงอยู่กับสาขาต่างประเทศนั้น ดังนั้นสาขาภายในประเทศจึงเป็นเสมือนผู้ครอบครองสินทรัพย์ทางการเงิน ตั้งแต่ตอนที่โอนหน้าที่การจัดการความเสี่ยงและได้รับการหักกลบการชำระเงินต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการสลับโดยอีกสาขาหนึ่ง นอกจากนี้กำไรและผลขาดทุนทั้งหมดที่เกิดขึ้นจากการโอนนั้นอยู่ในรายได้ที่สามารถประเมินได้และสามารถหักได้จากรายได้ที่สามารถประเมินได้ของสาขาภายในประเทศ

ตัวอย่างที่สามคือ บริษัท ก ซื้อหุ้นทั้งหมดในบริษัท ข ในสิ้นปีที่ 1 โดยก่อนการขายหุ้นนั้นสินค้าคงเหลือและบุคลากรของบริษัท ข ได้ถูกโอนไปยังบริษัทในเครือแล้ว โดยสิ่งที่เหลืออยู่นั้นมีเพียงผลขาดทุน (จำนวน 500 ล้านบาท) ราคาขายของหุ้นนั้นตกลงกันไว้ที่ 8% ของผลขาดทุนที่มีรายงานไว้จนถึงสิ้นปี (คือ 40 ล้านบาท) โดยในปีที่ 2 บริษัท ข นั้นได้รับเงิน 500 ล้านบาทจากบริษัท ก ในรูปแบบของการสนับสนุนบริษัทในเครือ ซึ่งเป็นเงินได้ที่พึงเสียภาษีของบริษัท ข และถูกใช้ในการชดเชยผลขาดทุนของบริษัท ข โดยในปีที่ 3 บริษัท ข ชำระเป็นจำนวน 500 ล้านบาทเป็นเงินปันผลที่ได้รับยกเว้นการเก็บภาษีให้กับบริษัท ก หลังจากนั้นบริษัท ข จึงทำการชำระหนี้ ซึ่งผลลัพธ์ก็คือบริษัท ก มีกำไรสุทธิ 100 ล้านบาทซึ่งเท่ากับภาษีจากการดำเนินงาน (ซึ่งก็คือ 28% ของ 500 ล้านบาทจากเงินปันผล = 140 ล้านบาท) ลบด้วยราคาหุ้นที่ซื้อมา (40 ล้านบาท)

[15] การ Swap หุ้น หมายถึง การซื้อหรือได้มาซึ่งหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงของกิจการอีกแห่งหนึ่งบางส่วนหรือทั้งหมด โดยกิจการที่เข้าไปซื้อหุ้นอาจเข้าไปมีส่วนร่วมในการบริหารหรือไม่ก็ได้

โดยส่วนใหญ่แล้วในแผนการที่กำหนดขึ้นโดยประเทศต่างๆ นั้น บริษัทแม่ที่มีกำไรที่พึงเสียภาษีนั้นจะมีบริษัทย่อยหลายแห่ง สำหรับในการค้าปลีกในประเทศอื่นๆ ซึ่งได้รับผลเสียจากภาวะเศรษฐกิจตกต่ำที่ผ่านมา บริษัทย่อยเหล่านี้เป็นเสมือนผู้แจกจ่ายและมีผลขาดทุนจากการดำเนินงานมากมายอันเนื่องมาจากยอดขาดที่ลดลง บริษัทแม่นั้นได้ชำระเงินเป็นจำนวนมากให้กับบริษัทย่อยและอ้างว่าการชำระเงินเหล่านี้เป็นการหักเป็นรายจ่ายที่เรียกว่า “การชำระเงินที่ส่งเสริมตลาด” แต่อย่างไรก็ตาม จำนวนเงินเหล่านี้ไม่ได้เกิดจากกลยุทธ์ทางการตลาดต่างๆ ที่วางแผนเอาไว้ก่อนหน้า แต่กลับมีเป้าหมายในการถ่ายโอนผลขาดทุนกลับไปยังบริษัทแม่ เพื่อใช้ตามวัตถุประสงค์ของการชำระภาษีอย่างเต็มที่

การถ่ายโอนกำไรไปยังกิจการที่มีผลขาดทุน (Schemes shifting profits to a loss-making party)[16]

แผนการอีกลักษณะหนึ่งที่ประเทศต่างๆ มีเป้าหมายในการถ่ายโอนกำไรไปยังการดำเนินงานที่ก่อให้เกิดผลขาดทุน เพื่อให้สามารถใช้ประโยชน์จากผลขาดทุนได้ โดยในบางกรณี Revenue Department นั้นมีแผนจัดการกับกิจการที่มีกิจกรรมที่ทำให้เกิดผลขาดทุนนั้น (อาทิ รายได้จากการจัดหาเงิน หรือการออกใบอนุญาตทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตน) เพื่อชดเชยผลขาดทุน โดยถึงแม้ว่าจะไม่ได้มีกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ทำให้มีรายได้เพิ่มขึ้น แผนการอื่นๆ จะสามารถระบุได้จากการที่ประเทศต่างๆ นั้นพยายามใช้การขาดทุนของฝ่ายต่างๆ ที่เกี่ยวข้องไปกับกำไรจากการขายสินทรัพย์ต่างๆ ให้กับบุคคลที่สาม ส่วนแผนการอื่นนั้น กิจการของผู้ชำระภาษีนั้นถูกปรับโครงสร้างผ่านทางห่วงโซ่อุปทานโดยการโอนถ่ายกำไรไปยังบริษัทที่มีผลขาดทุน ตัวอย่างเช่น

ตัวอย่างแรก สถานการณ์ที่บริษัทหนึ่งซึ่งอยู่ในเครือของกลุ่มบริษัทหนึ่ง (กลุ่มบริษัท) อยู่ในประเทศ ก นั้น ผลขาดทุนที่เกิดขึ้นอันเนื่องมาจากวิกฤตการณ์ทางการเงิน กลุ่มบริษัทนั้นทำการปรับโครงสร้างภายในองค์กรเพื่อใช้ประโยชน์จากผลขาดทุนในประเทศ ก ซึ่งเกี่ยวข้องกับการถ่ายโอนบริษัทต่างๆ ในกลุ่มบริษัทในประเทศ ข ไปยังอีกบริษัทหนึ่งในกลุ่มบริษัทในเครือในประเทศ ค ซึ่งบริษัทในประเทศ ค นั้นได้ซื้อบริษัทต่างๆ ในประเทศ ข ด้วยการให้เงินกู้ระหว่างกันในเครือแก่บริษัทในประเทศ ก ซึ่งสามารถใช้ดอกเบี้ยที่ได้จากเงินกู้ในการจัดการกับผลขาดทุน

ตัวอย่างที่สอง บริษัท ก ในประเทศหนึ่งนั้นถูกใช้เป็นบริษัทที่มีสถานะทางการเงินเป็นบริษัทที่มีผลขาดทุนจากการขายสินทรัพย์กับบุคคลที่สามที่ไม่เกี่ยวข้องกัน โดยเฉพาะอย่างยิ่ง หลังจากการถ่ายโอนสินทรัพย์ (ด้วยวิธีการปลอดภาษี) ไปยังบริษัทที่มีผลขาดทุนเพื่อแลกกับหุ้น ดังนั้นจะเป็นการชดเชยกำไรที่ได้จากการขายโดยมีการถ่ายโอนผลขาดทุน ดังนั้นโดยบริษัทที่มีผลขาดทุนนั้นสามารถถ่ายโอนเงินกู้ระหว่างบริษัทไปยังบริษัทที่เป็นเจ้าของสินทรัพย์เดิม หรือแจกจ่ายเงินปันผลที่อาจได้รับการยกเว้นภาษีภายใต้กฎเกณฑ์ทางกฎหมายภายในประเทศ ดังนั้นแผนการนี้จะหลีกเลี่ยงการเก็บภาษีตามมูลค่าของทรัพย์สิน และทำให้ดำเนินการต่อไปได้โดยปลอดภาษี

---

[16] OECD. Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning. หน้า 9.

ตัวอย่างที่สามคือ การใช้การจัดการสินเชื่อเพื่อถ่ายโอนกำไรไปยังบริษัทที่มีผลขาดทุนที่เป็นบริษัทที่ไม่เกี่ยวข้องกัน โดยในแผนการนั้น กิจการของผู้มีหน้าที่เสียภาษีนั้นถูกปรับโครงสร้างภายในเพื่อให้สามารถถ่ายโอนรายได้ผ่านทางห่วงโซ่สินเชื่อไปยังบริษัทที่มีผลขาดทุน เพื่อให้ผลขาดทุนนั้นชดเชยกับรายได้และไม่มีภาษีที่ต้องชำระ รายได้ที่เหลือจากการหักลบค่าธรรมเนียมแล้ว อยู่ภายใต้การควบคุมของผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือผู้ที่เกี่ยวข้อง

<u>การหลีกเลี่ยงข้อกำหนดด้านเวลาสำหรับการจัดการผลขาดทุน (Schemes circumventing time restrictions on the carry-over of losses)</u>

ประเทศต่างๆ ได้ระบุแผนการที่พึ่งพาการใช้เครื่องมือทางการเงินในการกระตุ้นผลขาดทุน ซึ่งหากไม่ใช้แล้วจะสูญเสียประโยชน์ไปอันเนื่องมาจากข้อกำหนดด้านเวลาของประเทศเหล่านั้น กล่าวคือเป็นการสร้างเงินได้ที่พึงเสียภาษี ซึ่งมักอยู่ในช่วงสุดท้ายที่สามารถใช้ loss carry-forward ได้ และผลขาดทุนในช่วงต่อไป ดังนั้นจะเป็นการหลีกเลี่ยงข้อจำกัดทางด้านเวลา ส่วนในกรณีอื่นๆ แผนการนั้นจะอิงจากการจัดโครงสร้างภายในองค์กรใหม่ เพื่อทำกำไรจากช่วงเวลาที่ยืดออกไปภายใต้กฎหมายที่เกี่ยวข้อง

ตัวอย่างของแผนการนี้คือ การที่ประเทศหนึ่งที่มี loss carry-forward ในช่วงระยะเวลาที่จำกัด โดยที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีรายหนึ่งซื้อหุ้นจากบริษัทต่างประเทศ ซึ่งคาดว่าจะได้เงินปันผลในช่วงสุดท้ายที่สามารถใช้ loss carry-forward ได้ หลังจากนั้นผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ขายสิทธิ์ในการรับเงินปันผล โดยการขายหุ้นไปก่อนวันที่ประกาศจ่ายเงินปันผลซึ่งทำให้บริษัทนั้นได้รายรับจากผลกำไรจากส่วนต่างของการขายสินทรัพย์ (capital gain) ที่สามารถใช้ชดเชยกับ loss carry-forward ที่กำลังจะหมดอายุได้ หลังจากนั้นจึงซื้อหุ้นกลับมาใหม่ในปีถัดไป เนื่องจากราคาหุ้นนั้นจะกลับมาลดลงตามวัฏจักรที่เมื่อมีการจ่ายปันผลออกไปแล้ว ซึ่งเป็นการกระตุ้นการใช้ loss carry-forward และหลีกเลี่ยงการใช้ข้อจำกัดด้านเวลาภายใต้กฎหมายที่เกี่ยวข้อง

สำหรับตัวอย่างอื่นที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีนั้นพยายามหลีกเลี่ยงกฎเกณฑ์ต่างๆ ของการให้ใช้ผลขาดทุนผ่านทางการจัดโครงสร้างภายในองค์กรใหม่ ซึ่งแผนการนั้นเกิดขึ้นจากข้อเท็จจริงภายใต้กฎเกณฑ์ที่สามารถประยุกต์ใช้ได้ ในขณะที่ผลขาดทุนต่างๆ จากการซื้อขายหรือกิจการที่ดำเนินอยู่ปกตินั้นสามารถถูกถ่ายโอนกลับไปยังปีภาษีก่อนหน้าได้ ในกรณีที่การซื้อขายหรือธุรกิจนั้นขาดความต่อเนื่องอย่างถาวร แผนการนี้มีเป้าหมายในการใช้เงื่อนไขเหล่านี้โดยไม่หยุดประกอบกิจการ และไม่เปลี่ยนแปลงสิทธิ์ในการครอบครอง โดยที่การโอนกิจการที่ทำให้เกิดผลขาดทุนไปยังหุ้นส่วนที่ถูกสร้างขึ้นใหม่และถูกควบคุมโดยบริษัทในเครือเดียวกัน แต่มีดอกเบี้ยเพียงเล็กน้อย (อาทิ อัตราดอกเบี้ย 1%) จากหุ้นส่วนลักษณะบุคคล หรือผู้จัดการสินทรัพย์ หรือบุคคลอื่นๆ ที่ไม่ใช่บริษัทที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

การหลีกเลี่ยงการเปลี่ยนแปลงสิทธิ์ในการครอบครองหรือการจำกัดกิจกรรมสำหรับการถ่ายโอนผลขาดทุน (Schemes circumventing change of ownership/activity restrictions on the carry-over of losses)

แนวคิดการหลีกเลี่ยงการเปลี่ยนแปลงสิทธิ์ในการครอบครองหรือการจำกัดกิจกรรมสำหรับการถ่ายโอนผลขาดทุนต่างๆ นั้นระบุได้จากการที่ประเทศต่างๆ นั้นมีความเกี่ยวข้องกับการนำรายได้เข้าไปในบริษัทที่ทำให้เกิดผลขาดทุนในทันที ก่อนที่จะมีการเปลี่ยนแปลงการถือหุ้น ซึ่งจะทำให้เกิดการยกเลิก loss carry-forward การนำรายได้เข้านั้นอาจทำได้ด้วยการโอนรายได้ที่เคลื่อนที่ได้ง่ายหรือผ่านการใช้เครื่องมือทางการเงินต่างๆ นอกจากนี้บางประเทศใช้หุ้นที่มีสิทธิ์ต่างๆ เป็นเครื่องมือในการหลีกเลี่ยงข้อจำกัดในการประยุกต์ใช้ผลขาดทุนต่างๆ ในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงข้อจำกัดของสิทธิ์ในการครอบครอง

ตัวอย่างเช่น ในประเทศหนึ่งที่ได้มีการกำหนดแผนการต่างๆ ที่ออกแบบมาเพื่อกระตุ้นผลขาดทุนสะสมของบริษัทแห่งหนึ่งที่กำลังถูกยกเลิกผลขาดทุนไป อันเนื่องมาจากการที่ไม่สามารถรักษาความต่อเนื่องในการถือหุ้นได้ในช่วงเวลาที่กำหนด แผนการนั้นเกี่ยวข้องกับการขายทรัพย์สินทางปัญญาอย่างหนึ่งซึ่งเป็นสินทรัพย์ที่ทำกำไรให้แก่บริษัทที่มีผลขาดทุนเป็นบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน หลังจากนั้นจึงมีการออกใบอนุญาตสำหรับการใช้สินทรัพย์ให้กับบริษัทที่กำลังประกอบการอยู่เป็นระยะเวลานานจนกระทั่งได้ค่าลิขสิทธิ์คืน ส่วนสำคัญของแผนการนี้ก็คือในช่วงห้าปีแรกนั้นมีการจ่ายค่าลิขสิทธิ์แบบเหมาจ่าย และผลขาดทุนที่จะถูกยกเลิกไปนั้นได้หายไปและถูกถ่ายโอนไปยังบริษัทที่กำลังประกอบการอยู่

และอีกตัวอย่างหนึ่งคือ การที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีนั้นใช้หุ้นที่มีสิทธิ์ในการออกเสียงที่แตกต่างกันไปในการหลีกเลี่ยงการใช้ข้อจำกัดที่เกี่ยวข้องต่างๆ ในการซื้อบริษัทเพื่อสามารถใช้ผลขาดทุนของบริษัทที่ซื้อกิจการ ซึ่งการใช้แนวคิดนี้นั้น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีนั้นจะพยายามหลีกเลี่ยง “การเปลี่ยนแปลงการควบคุม” ซึ่งจะทำให้เกิดข้อจำกัดต่างๆ ที่ทำให้ความพยายามในการลดรายได้พึงเสียภาษีของบริษัทที่จะซื้อมาด้วยการใช้ระบบภาษีแบบกลุ่มที่เกี่ยวข้องกัน

การหลีกเลี่ยงกฎเกณฑ์ต่างๆ ในการรับรู้หรือการจัดการกับผลขาดทุนต่างๆ (Schemes circumventing rules on the recognition or treatment of losses)

วัตถุประสงค์ของแนวคิดนี้คือ การมีเป้าหมายในการหลีกเลี่ยงกฎเกณฑ์ต่างๆ ในการใช้ผลขาดทุนตามวัตถุประสงค์ของการเสียภาษีแบบกลุ่ม การหักผลขาดทุนจากต่างประเทศ หรือการถ่ายโอนผลขาดทุน

ตัวอย่างเช่น Revenue Department อาจตรวจพบการเพิ่มขึ้นของการซื้อบริษัทที่ทำให้เกิดผลขาดทุนในช่วงสิ้นปี ก่อนที่จะเกิดผลขาดทุนจริงๆ ตามวัตถุประสงค์ของการเสียภาษี ซึ่งเกี่ยวข้องกับการซื้อกิจการก่อนสิ้นระยะเวลาการเก็บภาษีของบริษัทที่มี “การสร้าง” ผลขาดทุน (แบบแฝง) โดยจากการที่ไม่มีกฎเกณฑ์ที่จำกัดการหักผลขาดทุนที่เกิดขึ้นในระหว่างปีงบประมาณที่เกิดการ

เปลี่ยนแปลงสิทธิ์ในการครอบครอง บริษัทที่กำลังจะซื้อกิจการนั้นจะสามารถใช้ระบอบการเสียภาษีแบบกลุ่มที่มีอยู่ เพื่อชดเชยผลขาดทุนของบริษัทที่ซื้อมา ด้วยผลกำไรของบริษัทอื่นๆ ในเครือเดียวกัน

หรือตัวอย่างที่เกี่ยวกับการจ่ายเงินปันผลภายในบริษัทในเครือได้ถูกแจกจ่ายโดยมีเป้าหมายเดียวกันเพื่อให้สามารถใช้ผลขาดทุนที่เกิดขึ้นก่อนการใช้ระบบภาษีแบบรวมที่เกี่ยวข้อง โดยเฉพาะระบบการเสียภาษีแบบกลุ่มที่สามารถประยุกต์ใช้ได้นั้น ผลขาดทุนต่างๆ ที่เกิดขึ้นก่อนที่บริษัทหนึ่งจะเข้าร่วมในเครือนั้นได้ถูก Ring-fenced และสามารถใช้ได้กับผลกำไรต่างๆ ของกลุ่มบริษัทจนกำไรของบริษัทสาขาที่ถ่ายโอนการขาดทุนไปข้างหน้า โดยในขณะเดียวกัน งบดุล ธุรกรรม รายได้ และรายจ่ายต่างๆ ภายในเครือนั้นไม่ได้ถูกพิจารณาสำหรับการกำหนดเงินได้พึงเสียภาษีของบริษัทในเครือ โดยในแผนการหนึ่งนั้น บริษัทหนึ่งในเครือได้แจกจ่ายเงินปันผลไปยังบริษัทในเครือที่มีการใช้ loss carry-forward และผู้มีหน้าที่เสียภาษีอ้างว่าผลขาดทุนนั้นสามารถใช้ในการชดเชยกับเงินได้พึงเสียภาษีของบริษัทในเครือตามจำนวนเงินปันผลที่บริษัทที่ทำให้เกิดผลขาดทุนได้รับ หากเงินปันผลนั้นไม่ได้ถูกพิจารณาในการกำหนดเงินได้พึงเสียภาษีของบริษัทในเครือ

ตัวอย่างสุดท้าย การที่ประเทศหนึ่งได้มีการปรับโครงสร้างภายในองค์กรเพื่อทำให้ผลขาดทุนที่เกิดจากกิจกรรมต่างๆ ของบริษัทต่างประเทศในเครือนั้นสามารถชดเชยกับรายได้ของบริษัทภายในประเทศในเครือนั้น โดยเฉพาะบริษัทต่างประเทศในเครือนั้นได้ขายสินทรัพย์ต่างๆ ให้กับบริษัทภายในประเทศนั้น โดยการชดเชยผลขาดทุนในบริษัทต่างประเทศด้วยรายได้จากการขายสินค้า หลังจากนั้นบริษัทภายในประเทศจะอ้างว่า สินทรัพย์ที่ซื้อมาในต่างประเทศนั้นก็เพื่อการก่อตั้งบริษัทที่เป็นสถานประกอบการอย่างถาวรผ่านทางกิจกรรมต่างๆ ที่ทำในต่างประเทศ โดยจากการที่กิจกรรมต่างๆ ในต่างประเทศนั้นทำให้เกิดผลขาดทุนเพิ่มขึ้น บริษัทภายในประเทศจึงอ้างว่าผลขาดทุนเหล่านั้นได้ถูกหักด้วยเงินได้พึงเสียภาษีของบริษัทในประเทศนั้น

<u>การสร้างผลขาดทุนที่ไม่เป็นจริง (Schemes creating artificial losses)</u>

ในการสร้างผลขาดทุนที่ไม่เป็นจริงนั้นคือการที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีนั้นพยายามจะสร้างผลขาดทุนต่างๆ ตามวัตถุประสงค์ของการเสียภาษีโดยไม่มีผลขาดทุนทางเศรษฐกิจเกิดขึ้นจริง ดังนั้นแนวคิดเหล่านี้จึงแตกต่างจากแนวคิดที่อธิบายไว้ในข้างต้น ซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีรายเดียวกันหรือรายอื่นนั้นพยายามจะใช้ประโยชน์จากผลขาดทุนที่เกิดขึ้นในวิถีทางที่ไม่เป็นไปตามหลักการของกฎเกณฑ์ต่างๆ และที่สำคัญแนวคิดเกี่ยวกับการสร้างผลขาดทุนที่ไม่เป็นจริงนั้นมักใช้กับเครื่องมือทางการเงินที่ซับซ้อน อาทิ การปล่อยให้กู้ยืมหลักทรัพย์ การ Swap หุ้นทุน และธุรกรรมการขายโดยมีสัญญาซื้อคืน (Sale and repurchase agreement: “REPOs”[17]) สำหรับหุ้นต่างๆ ส่วนแนวคิดอื่นๆ นั้นคือ

[17] REPOs หมายถึง ธุรกรรมซื้อคืน หรือการประกอบธุรกิจซื้อหรือขายคืนหลักทรัพย์ โดยมีตราสารหนี้เป็นหลักทรัพย์ค้ำประกัน และมีสัญญาซื้อหรือขายคืน ธุรกรรมนี้เป็นการกู้ยืมเงินระยะสั้น ที่ผู้ซื้อ (เจ้าหนี้) สัญญาว่าจะขายคืนตราสารหนี้ที่ผู้ขาย(ลูกหนี้) นำมาเป็นหลักทรัพย์ค้ำประกันนั้นๆ คืนให้แก่ผู้ขายภายในระยะเวลาที่กำหนด โดยทำสัญญากันเอาไว้ ซึ่งจะใช้พันธบัตรรัฐบาลเป็นหลักทรัพย์ค้ำประกัน กลไกเหล่านี้ เป็นกลไกสำคัญที่ธนาคารต่างก็ใช้บริการเงินและสภาพคล่องให้สมดุลย์กัน

การที่ประเทศต่างๆ พยายามสร้างผลขาดทุนที่ไม่เป็นจริงผ่านทางการปรับโครงสร้างภายในองค์กรตามแรงผลักดันของการเสียภาษี หรือผ่านทางการใช้กฎเกณฑ์การรวมกิจการภายในประเทศ

ตัวอย่างเช่น การมีเป้าหมายในการสร้างค่าความนิยมที่สามารถหักลบได้ผ่านทางการขายบริษัทย่อยภายในเครือ แล้วจึงแปลงสภาพให้เป็นบริษัทที่มีความโปร่งใส โดยเฉพาะ ถ้าบริษัทภายในประเทศแห่งหนึ่งซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของบริษัทระหว่างประเทศในเครือได้จัดตั้งห้างหุ้นส่วนจำกัดในต่างประเทศ (“X LP”) ซึ่งขายหุ้นในบริษัทย่อยในต่างประเทศ บริษัทย่อยนั้นได้ถูกแปลงสภาพให้เป็นห้างหุ้นส่วนจำกัด (“A LP”) และหลังจากนั้นจึงรวม A LP เข้ากับ X LP โดย A LP มีสัดส่วนการถือหุ้นร้อยละ 99 โดย X LP ถือหุ้นโดยบริษัทในเครือที่อยู่ในประเทศนั้น ยอดขายหลังจากการแปลงสภาพนั้นมีวัตถุประสงค์ในการสร้างค่าความนิยมที่สามารถนำไปหักลบได้ และเพื่อให้บริษัทในเครือในประเทศสามารถเรียกร้องการหักภาษีกับรายได้อย่างอื่น

อีกตัวอย่างหนึ่งนั้นเป็นการใช้เงื่อนไขของกฎหมายภายในประเทศ ซึ่งใน “การควบรวมบริษัทในเครือเดียวกัน” นั้นจำเป็นที่จะต้องยกเลิกหุ้นในบริษัทที่มีการควบรวมกิจการเพื่อไม่ให้ถูกตรวจสอบ กล่าวคือการควบรวมกิจการนั้นถือว่าเป็นการกำจัดหุ้นทิ้ง ซึ่งทำให้เกิดผลขาดทุนสำหรับผู้ถือหุ้นนั้น ผลขาดทุนนั้นเป็นผลขาดทุนที่ไม่เป็นจริงเนื่องจากผู้มีหน้าที่เสียภาษียังคงมีส่วนร่วมอยู่ในบริษัทของผู้ซื้อกิจการแต่ไม่ใช่ในบริษัทที่ถูกซื้อกิจการ ซึ่งแนวคิดนี้ได้มีการไต่สวนกันในศาลถึงการหลีกเลี่ยงภาษีดังกล่าวด้วย

ตัวอย่างสุดท้ายซึ่งเกี่ยวกับแนวคิดที่มีวัตถุประสงค์ในการสร้างการหักลบที่ไม่เป็นจริงผ่านทางธุรกรรมต่างๆ โดยในขั้นตอนแรก ผู้มีหน้าที่เสียภาษีนั้นจะเข้าร่วมการโอนสินทรัพย์ภายในบริษัทในเครือ ซึ่งทำให้เกิดผลกำไรจากการขายสินทรัพย์ในบริษัทในเครือ และฐานภาษีที่เพิ่มขึ้นตามวัตถุประสงค์ของการเสื่อมค่าของบริษัทในเครืออีกรายหนึ่ง ดังนั้นธนาคารที่ไม่เกี่ยวข้องจึงทำการหักดอกเบี้ยที่ไม่เกิดขึ้นจริงสำหรับผู้มีหน้าที่เสียภาษีผ่านทางห่วงโซ่เงินกู้ ดังนั้นภาระภาษีจากกำไรจากการขายสินทรัพย์จึงได้รับการชดเชยผ่านทางการชำระดอกเบี้ยสำหรับเงินกู้ เพื่อให้มีส่วนร่วมในการสร้างรายได้ที่เป็นเงินปันผล แนวคิดนี้เกี่ยวข้องกับบริษัทต่างประเทศหลายบริษัท ซึ่งทำให้ไม่มีการเคลื่อนไหวของกระแสเงินสดเลย

<u>การสร้างการหักกลบหลายครั้งสำหรับผลขาดทุนอย่างเดียวกัน (Schemes creating multiple deductions for the same loss)</u>[18]

การหักกลบหลายครั้งสำหรับผลขาดทุนอย่างเดียวกันซึ่งอาจทำได้หลายวิธีด้วยกัน ตัวอย่างหนึ่งก็คือการหักลบผลขาดทุนจากกำไรจากการขายหุ้นต่างๆ ของบริษัทย่อยโดยสามารถหักลบผลขาดทุนของบริษัทได้ในอนาคต การหักลบหลายครั้งสำหรับผลขาดทุนเดียวกันนั้นมักทำได้ด้วยการดำเนินการแบบผสม ซึ่งการใช้ประโยชน์จากความแตกต่างที่มีอยู่ในการจัดการภาษีของเครื่องมือทางการเงินภายในองค์กร และการโอนระหว่างประเทศต่างๆ

[18] OECD. <u>Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning.</u> หน้า 9.

ตัวอย่างหนึ่งคือ บริษัท ก ได้ซื้อหุ้นร้อยละ 85 ของบริษัท ข โดยในปีเดียวกันนั้นบริษัท ข มี loss carry-forward ซึ่งบริษัท ก ได้อ้างถึงการหักลบระหว่างค่าเสื่อมราคากับมูลค่าของหุ้น โดยในปีต่อมา บริษัท ก และบริษัท ข ได้รวมกิจการกัน ซึ่งบริษัท ข จะเป็นบริษัทที่ถูกถ่ายโอน และบริษัท ก นั้นจะรับผลขาดทุนที่ถูกถ่ายโอนมา โดยในปีถัดไป บริษัท ก ใช้การถ่ายโอนผลขาดทุนเพื่อชดเชยกำไร ซึ่งเป็นการใช้ประโยชน์จากผลขาดทุนของบริษัท ข โดยในตอนเริ่มต้น ผู้ถือหุ้นพยายามที่จะใช้ประโยชน์จากผลขาดทุนของบริษัทที่ขาดทุนที่อยู่ในบริษัทในเครือเดียวกันด้วยการมีส่วนเกี่ยวข้องในทุนของบริษัทนั้น หรือการให้กู้ยืมของผู้ถือหุ้นซึ่งจะถูกยกเลิกในภายหลัง ซึ่งเป็นการเพิ่มมูลค่าภาษีของหุ้น การมีส่วนร่วมนั้นไม่มีผลต่อมูลค่าตลาดของหุ้นที่มีมูลค่าที่ลดลง การขายหุ้นของบริษัทในเครือในภายหลังนั้นทำให้เกิดผลขาดทุนกับบริษัทผู้ขาย เนื่องจากราคาตลาดต่ำกว่าต้นทุนของหุ้น ซึ่งรวมถึงการมีส่วนร่วม (หรือเงินกู้ของผู้ถือหุ้นที่ถูกยกเลิก) โดยในอีกแนวคิดหนึ่ง ผู้ถือหุ้นนั้นพยายามทำการหักลบผลขาดทุนด้วยการพึ่งพาระบบการเก็บภาษีที่เกี่ยวข้อง ผลขาดทุนต่างๆ ของบริษัทย่อยในระหว่างระยะเวลาภายในเครือสามารถนำไปใช้กับกำไรของบริษัทในเครือ แต่จะต้องถูกแปลงสภาพกลับเมื่อมีการยกเลิกการรวมกลุ่มดังที่มีการปรับกฎทั่วไปในระหว่างการรวมกลุ่มบริษัท โดยที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีนั้นได้พยายามใช้กฎทั่วไปเพื่อเรียกร้องการหักลบสองครั้งสำหรับผลขาดทุนเดียวกัน

แนวคิดแบบผสมนั้นจะใช้ประโยชน์จากความไม่สอดคล้องกัน ซึ่งทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถหักลบผลขาดทุนในเบื้องต้นได้มากกว่าหนึ่งขอบเขตอำนาจการจัดเก็บภาษี โดยในทางปฏิบัติแล้ว แนวคิดดังต่อไปนี้มักถูกนำไปใช้โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่มีลักษณะที่แตกต่างกัน

(ก) แบบบริษัทสองประเทศ: ซึ่งประเทศแรกเป็นที่ตั้งของบริษัทหนึ่ง ส่วนอีกประเทศหนึ่งเป็นการดำเนินการกับบริษัทหนึ่งเสมือนเป็นบริษัทภายในประเทศที่ถูกควบคุมอยู่ ดังนั้น บริษัทๆ หนึ่งจึงสามารถอยู่ได้ทั้งสองประเทศ หากกฎหมายภาษีภายในประเทศของทั้งสองประเทศนั้นอนุญาตให้บริษัทภายในประเทศได้รับประโยชน์จากระบอบการเก็บภาษีในเครือ บริษัทสองประเทศที่ก่อให้เกิดผลขาดทุนนั้นจะสามารถหักลบผลขาดทุนได้สองครั้ง ซึ่งกำไรพึงเสียภาษีของทั้งสองเครือจะทำให้เกิดประโยชน์สองเท่าสำหรับบริษัทในเครือสำหรับมุมมองในระดับทั่วโลกในส่วนของผลขาดทุนในเบื้องต้น

(ข) แบบบริษัทแบบผสม: กฎเกณฑ์การจำแนกประเภทบริษัทในประเทศต่างๆ นั้นอาจทำให้เกิดการหักลบผลขาดทุนเดียวกันหลายครั้ง ตัวอย่างเช่น ในกรณีที่เครื่องมือซื้อกิจการที่ผลักดันด้วยหนี้สิน (อาทิ ห้างหุ้นส่วน หรือบริษัท) นั้นไม่ได้รับความโปร่งใสในประเทศที่เป็นแหล่งกำเนิด แต่ได้รับความโปร่งในประเทศที่อยู่ของบรรดาสมาชิก เครื่องมือนั้นอาจชดเชยหนี้สินของตนด้วยรายได้ของบริษัทอื่นๆ ในประเทศเดียวกันภายใต้ระบบการเสียภาษีของเครือ โดยในขณะเดียวกันอาจหักลบค่าดอกเบี้ยได้ด้วยรายได้ของบรรดาสมาชิกในประเทศ อีกตัวอย่างหนึ่งของแนวคิดนี้ก็คือ การใช้เครื่องมือแบบผสมระหว่างบริษัทแบบผสมกับบริษัทที่ซื้อกิจการมา โดยไม่มีระบอบการเสียภาษีในเครือในประเทศที่บริษัทแบบผสมนั้นประกอบการอยู่

(ค) แบบจำลองสาขา: ค่าดอกเบี้ยของสาขาหนึ่งนั้นถูกหักลบทั้งในประเทศที่จัดตั้งของสาขาและในประเทศที่ตั้งสถานประกอบการของบริษัทสาขานั้น เนื่องจากในหลายกรณีแล้วนั้น ผลขาดทุนของสาขาในต่างประเทศสามารหักลบกับรายได้ของบริษัทภายในประเทศ ในขณะเดียวกันสาขานั้นก็สามารถหักค่าดอกเบี้ยได้ด้วยรายได้ของบริษัทอื่นๆ ในประเทศที่ตั้งของสาขาผ่านทางระบอบการเสียภาษีในบริษัทในเครือ

(ง) แบบการให้เช่าแบบสองส่วน: ผู้มีหน้าที่เสียภาษีนั้นจะได้ประโยชน์จากกฎเกณฑ์ของประเทศต่างๆ เกี่ยวกับการหักลบค่าเสื่อมราคา ประเทศต่างๆ ที่เกี่ยวข้องนั้นพิจารณาว่าการหักลบค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ทางธุรกิจต่างๆ นั้นควรถูกมอบให้กับเจ้าของสินทรัพย์ โดยในประเทศหนึ่ง เจ้าของสินทรัพย์นั้นถูกพิจารณาว่าเป็นผู้ถือสิทธิ์ตามกฎหมายต่อสินทรัพย์นั้น หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีรายหนึ่งในประเทศหนึ่งนั้นสามารถให้เช่าสินทรัพย์แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีรายหนึ่งในอีกประเทศโดยมอบสิทธิ์ในการครอบครองอย่างเต็มที่ หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีรายหนึ่งอยู่ในประเทศที่ให้เช่าสินทรัพย์แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีในอีกประเทศหนึ่ง ซึ่งทำให้ได้รับสิทธิ์ในการครอบครองอย่างเต็มที่ ค่าสินทรัพย์นั้นอาจหักลบได้ทั้งหมดในทั้งสองประเทศ ค่าเสื่อมราคาที่เพิ่มสูงขึ้นสำหรับสินทรัพย์ต่างๆ ตามวัตถุประสงค์ของการเสียภาษีนั้นอาจทำให้บรรดาผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้รับประโยชน์เพิ่มเติมจากภาษีล่วงหน้า

จากลักษณะแนวคิดต่างๆ เกี่ยวกับการวางแผนภาษีจากการใช้ผลขาดทุนทางภาษี ที่ผู้เขียนได้อธิบายตามแนวทางปฏิบัติของ OECD ซึ่งสอดคล้องกับกรณีศึกษาที่ผู้เขียนยกขึ้นมาจะอธิบายในหัวข้อถัดไป

3.3 กรณีศึกษาการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการใช้ผลขาดทุนทางภาษี

จากที่มาและหลักการของการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษี และความหมายของการหลีกเลี่ยงภาษีอากรที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 2 และบทที่ 3 ทางผู้เขียนจึงยกกรณีศึกษามาปรับใช้และวิเคราะห์ลักษณะของการหลีกเลี่ยงภาษีอากรมาศึกษาเป็นกรณีตัวอย่าง โดยนำกรณีศึกษาของบริษัท A (ชื่อสมมติ) เป็นนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นในประเทศไทยซึ่งมีสถานะเป็นบริษัทจำกัด ประกอบกิจการเกี่ยวกับการให้บริการในการบริหารจัดการสิ่งอำนวยความสะดวกในอสังหาริมทรัพย์ บริษัท A เสียภาษีในอัตราร้อยละ 20 ตามมาตรา 3 และ 4 แห่งพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 42 พ.ศ. 2559[19] ลงวันที่ 3 มีนาคม 2559 ให้ปรับลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลเหลืออัตราร้อยละ 20 ของกำไรสุทธิสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2559 เป็นต้นไป ซึ่งผู้เขียนได้นำเสนอตัวเลขในงบการเงินระหว่างปี 2556 - 2559 สำหรับกรณีศึกษาเกี่ยวกับการวางแผนภาษีเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการใช้ผลขาดทุนทางภาษี ดังต่อไปนี้

[19] มาตรา ๓ แห่งพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 42 พ.ศ. 2559 ให้ยกเลิกความใน (ก) ของ (๒) สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลของบัญชีอัตราภาษีเงินได้ท้ายหมวด ๓ ในลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนด แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๖) พ.ศ. ๒๕๓๔ และให้ใช้ความต่อไปนี้ แทน “(ก) ภาษีจากกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ร้อยละ ๒๐”

มาตรา ๔ แห่งพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 42 พ.ศ. 2559 บทบัญญัติมาตรา ๓ ให้ใช้บังคับสำหรับเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๕๙ เป็นต้นไป

งบแสดงฐานะการเงิน

	2559	2558	2557	2556
			(บาท)	
สินทรัพย์				
สินทรัพย์หมุนเวียน				
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด	1,277,475	2,232,115	2,505,170	2,199,644
ลูกหนี้การค้าและรายได้ค้างรับ	13,218,912	9,346,923	4,309,642	2,840,180
ลูกหนี้อื่น	307,529	382,910	561,719	426,858
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	900,237	531,647	586,962	47,127
รวมสินทรัพย์หมุนเวียน	**15,704,153**	**12,493,595**	**7,963,493**	**5,513,809**
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน				
ส่วนปรับปรุงอาคารเช่าและอุปกรณ์	2,215,825	1,829,862	1,510,059	809,798
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	196,613	242,209	116,419	112,547
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนอื่น	2,736,384	1,090,159	473,100	113,505
รวมสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน	**5,148,822**	**3,162,230**	**2,099,578**	**1,035,850**
รวมสินทรัพย์	**20,852,975**	**15,655,825**	**10,063,071**	**6,549,659**
หนี้สินและขาดทุนสะสมเกินทุน				
หนี้สินหมุนเวียน				
เงินเบิกเกินบัญชีธนาคาร	8,458,214	11,241,346	6,929,817	-
เจ้าหนี้การค้า	5,576,578	18,165,449	9,590,992	4,668,326
เจ้าหนี้อื่น	6,584,194	3,516,246	1,992,016	637,720
เงินกู้ยืมระยะสั้นจากกิจการที่เกี่ยวข้องกัน	10,000,000	-	-	-
หนี้สินหมุนเวียนอื่น	1,174,757	1,049,282	621,206	424,116
รวมหนี้สินหมุนเวียน	**31,793,743**	**33,972,323**	**19,134,031**	**5,730,162**
หนี้สินไม่หมุนเวียน				
ประมาณการหนี้สินผลประโยชน์พนักงาน	710,599	373,400	166,460	-
รวมหนี้สินไม่หมุนเวียน	**710,599**	**373,400**	**166,460**	**-**
รวมหนี้สิน	**32,504,342**	**34,345,723**	**19,300,491**	**5,730,162**
ขาดทุนสะสมเกินทุน				
ทุนเรือนหุ้น				
ทุนจดทะเบียน	10,000,000	10,000,000	10,000,000	10,000,000
ทุนที่ออกและชำระแล้ว	10,000,000	10,000,000	10,000,000	10,000,000
ขาดทุนสะสม	(21,651,367)	(28,689,898)	(19,237,420)	(9,180,503)
ขาดทุนสะสมเกินทุน	**(11,651,367)**	**(18,689,898)**	**(9,237,420)**	**819,497**
รวมหนี้สินสุทธิจากขาดทุนสะสมเกินทุน	**20,852,975**	**15,655,825**	**10,063,071**	**6,549,659**

งบกำไรขาดทุน

	2559	2558	2557	2556
		(บาท)		
รายได้				
รายได้จากการให้บริการ	68,066,508	45,347,479	20,106,183	1,600,000
รายได้อื่น	18,424,659	123,180	37,880	28,749
กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนสุทธิ	108,803	-	151,352	-
รวมรายได้	**86,599,970**	**45,470,659**	**20,295,415**	**1,628,749**
ค่าใช้จ่าย				
ต้นทุนการให้บริการ	59,581,006	36,377,294	15,172,269	319,997
ค่าใช้จ่ายในการขาย	1,455,454	1,692,647	1,250,922	140,047
ค่าใช้จ่ายในการบริหาร	17,250,437	15,705,137	13,807,711	10,349,208
ขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนสุทธิ	-	439,005	-	-
รวมค่าใช้จ่าย	**78,286,897**	**54,214,083**	**30,230,902**	**10,809,252**
กำไร (ขาดทุน) ก่อนต้นทุนทางการเงิน	**8,313,073**	**(8,743,424)**	**(9,935,487)**	**(9,180,503)**
ต้นทุนทางการเงิน	(1,274,542)	(709,054)	(121,430)	-
กำไร (ขาดทุน) สำหรับปี	**7,038,531**	**(9,452,478)**	**(10,056,917)**	**(9,180,503)**
อัตรากำไรขั้นต้น	12%	20%	25%	80%

จากข้อมูลในงบการเงินที่นำมาเปรียบเทียบ ผู้เขียนมีข้อจำกัดในบางประการ ซึ่งประกอบด้วยดังต่อไปนี้

1. ข้อมูลงบการเงินของบริษัท A ได้ขอคัดมาจากกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์
2. การคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัท A จะนำกำไร (ขาดทุน) ก่อนภาษีเงินได้ทางบัญชีมาเป็นกำไร (ขาดทุน) ก่อนภาษีเงินได้ทางภาษีอากร ด้วยวิธีการปรับปรุงด้วยรายได้ที่ไม่ถือเป็นรายได้และค่าใช้จ่ายที่ไม่ถือเป็นรายจ่ายตามประมวลรัษฎากร ตามที่พอจะอนุมานได้จากงบการเงินที่ขอคัดมาจากกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ ซึ่งผลที่คำนวณได้ย่อมมีการคลาดเคลื่อนจากตัวเลขตามความเป็นจริงที่บริษัท A ปรับปรุงและยื่นแบบ ภงด. 50 เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลประจำปีให้แก่กรมสรรพากร เนื่องจากข้อมูลในแบบ ภงด. 50 เป็นข้อมูลที่ไม่อนุญาตให้เปิดเผยแก่สาธารณชนเป็นการทั่วไปได้

จากข้อมูลในงบการเงินซึ่งเป็นกำไร (ขาดทุน) ก่อนภาษีเงินได้ทางบัญชีจึงต้องนำมาปรับปรุงให้เป็นกำไร (ขาดทุน) ก่อนภาษีเงินได้ทางภาษีก่อน ซึ่งจากข้อจำกัดที่ระบุไว้ข้างต้น ผู้เขียนจึงพอที่จะอนุมานรายการปรับปรุงรายได้ที่ไม่ถือเป็นรายได้ และค่าใช้จ่ายที่ไม่ถือเป็นรายจ่ายได้ตามประมวลรัษฎากรของบริษัท A ได้เพียงประมาณการหนี้สินผลประโยชน์พนักงาน ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (1)[20] ซึ่งสามารถวิเคราะห์ได้ว่าประมาณการหนี้สินผลประโยชน์พนักงานเป็น

[20] มาตรา 65 ตรี (1) แห่งประมวลรัษฎากร เงินสำรองต่างๆ ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

ประมาณการทางบัญชีที่ยังไม่สามารถถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีได้ ซึ่งแสดงการคำนวณได้ดังนี้

	2559	2558	2557	2556
		(บาท)		
กำไร (ขาดทุน) ก่อนภาษีเงินได้ทางบัญชี	7,038,531	(9,452,478)	(10,056,917)	(9,180,503)
การปรับปรุงรายการทางภาษี				
บวก ประมาณการหนี้สินผลประโยชน์พนักงาน	338,000	207,000	166,000	-
กำไร (ขาดทุน) ก่อนภาษีเงินได้ทางภาษี	7,376,531	(9,245,478)	(9,890,917)	(9,180,503)
อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล	20%	20%	20%	20%
ผลขาดทุนทางภาษีที่นำมาเป็นรายจ่ายได้	(20,940,367)	(28,316,898)	(19,071,420)	(9,180,503)
ภาษีเงินได้นิติบุคคล	-	-	-	-

จากการวิเคราะห์งบการเงินของบริษัท A ย้อนหลัง 4 ปีทางผู้เขียนวิเคราะห์ได้ว่าบริษัท A มีผลประกอบการที่ขาดทุนมาโดยตลอด 3 ปี ตั้งแต่ปี 2556 - 2558 แต่ในปี 2559 บริษัท A มีกำไรก่อนภาษีเงินได้ทางบัญชีจำนวน 7,038,531 บาท ทางผู้เขียนให้ข้อสังเกตในงบการเงิน ดังนี้

1. สินทรัพย์รวมในงบแสดงฐานะการเงินมีแนวโน้มที่เพิ่มขึ้นตลอด 4 ปี ซึ่งส่วนใหญ่เกิดจากลูกหนี้การค้าและรายได้ค้างรับที่เพิ่มขึ้นซึ่งสอดคล้องกับรายได้จากการให้บริการที่เพิ่มขึ้นเช่นเดียวกัน
2. หนี้สินรวมในงบแสดงฐานะการเงินมีแนวโน้มที่เพิ่มขึ้นตลอด 3 ปี ตั้งแต่ปี 2556 - 2558 ซึ่งส่วนใหญ่เกิดจากเจ้าหนี้การค้าและเจ้าหนี้อื่นที่เพิ่มขึ้นเนื่องจากความสอดคล้องกันของต้นทุนการให้บริการ และค่าใช้จ่ายในการขายและการบริหารที่เพิ่มขึ้นเนื่องจากรายได้จากการให้บริการเพิ่มขึ้นเช่นเดียวกัน แต่ในปี 2559 มีเจ้าหนี้การค้ามีจำนวนที่ลดลง 12,588,871 บาท แต่ขณะที่บริษัท A มีเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดไม่น่าเพียงพอสำหรับการจ่ายชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ดังกล่าว ถึงแม้ว่าจะมีเงินกู้ยืมระยะสั้นจากกิจการที่เกี่ยวข้องกันจำนวน 10,000,000 บาทก็ตาม
3. รายได้อื่นในงบกำไรขาดทุนของบริษัท A ที่ในปี 2559 เป็นจำนวนถึง 18,424,659 บาท ซึ่งเป็นจำนวนที่ค่อนข้างสูงเมื่อเทียบกับรายได้อื่นในช่วง 3 ปีย้อนหลัง จนทำให้บริษัท A มีกำไรเพิ่มขึ้นในปี 2559 แต่ผู้เขียนเห็นว่ากำไรดังกล่าวไม่ใช่กำไรที่เกิดจากการดำเนินปกติของธุรกิจ

จากการวิเคราะห์ข้อมูลดังกล่าว ผู้เขียนเห็นว่ารายได้อื่นในงบกำไรขาดทุนที่เกิดขึ้นไม่ใช่รายการที่เกิดเป็นปกติของบริษัท A เนื่องจากอัตรากำไรขั้นต้นที่คำนวณจากรายได้จากการให้บริการ

และต้นทุนการให้บริการนั้นอยู่ในระดับค่อนข้างต่ำ เมื่อเทียบกับค่าใช้จ่ายในการขายและการบริหาร ซึ่งไม่เพียงพอกับการดำเนินงานปกติของธุรกิจ จนทำให้เกิดผลขาดทุนสะสมมาโดยตลอด ประกอบกับเจ้าหนี้การค้าที่ลดลงอย่างมีนัยสำคัญและลดลงเป็นจำนวนที่ใกล้เคียงกับรายได้อื่นที่เกิดขึ้น ทางผู้เขียนจึงอนุมานได้ว่ารายได้อื่นอาจจะเกิดจากการยกหนี้ให้ของเจ้าหนี้การค้า ซึ่งส่วนใหญ่แล้วการยกหนี้จะเกิดขึ้นกับกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ที่มีการวางแผนภาษีในระดับกลุ่มบริษัท โดยในกรณีนี้ ผู้เขียนมองว่า กิจการที่เกี่ยวข้องกันอาจมีการยกหนี้ที่ค้างนานมาตั้งแต่ปี 2556 ให้แก่บริษัท A โดยในทางบัญชีและทางภาษี การยกหนี้ให้จะถูกรับรู้เป็นรายได้เพื่อนำไปเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งมองว่าเป็นผลประโยชน์ที่เกิดขึ้นจากการไม่ต้องชำระหนี้ดังกล่าว ทำให้บริษัท A รวยขึ้นจากการมีหนี้สินลดลง นอกจากนั้น จากหลักเกณฑ์ที่กรมสรรพากรกำหนดให้ผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน 5 ปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบัน โดยทั่วไปในทางบัญชีไม่ถือเป็นรายจ่าย แต่ในทางภาษีอากรกำหนดยอมให้นำมาถือเป็นรายจ่ายได้ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขต่างๆ ที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 2 อาจทำให้มีการวางแผนภาษีในระดับกลุ่มบริษัทว่า ให้มีการยกหนี้กันในช่วงระยะเวลาไม่เกิน 5 ปีเพื่อให้นำผลขาดทุนสุทธิทางภาษีมาใช้ประโยชน์ได้ก่อนที่ผลขาดทุนสุทธิในปี 2556 จะหมดอายุ เพื่อเป็นการไม่ให้เสียสิทธิไปโดยเปล่าประโยชน์ อีกทั้งผู้เขียนยังให้ข้อสังเกตอีกว่า การยกหนี้ให้ของกิจการที่เกี่ยวข้องกันนั้นทางฝ่ายที่ยกหนี้ให้จะสามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีจากการยกหนี้ได้เช่นเดียวกันหรือไม่ จะต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ด้วย

นอกจากนั้น ทางผู้เขียนได้ขอข้อมูลจากกรมพัฒนาธุรกิจการค้า เกี่ยวกับบัญชีรายชื่อผู้ถือหุ้นของบริษัท A ในระหว่างปี 2559 - 2560 ซึ่งทางผู้เขียนพบข้อมูลเพิ่มเติมว่า รายชื่อผู้ถือหุ้นมีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีสาระสำคัญ จากเดิมในปี 2559 ผู้ถือหุ้นใหญ่มี 2 บริษัท แต่ในปี 2560 มีผู้ถือหุ้นใหญ่เพิ่มเป็น 3 บริษัทพร้อมกับการเพิ่มทุน ผู้เขียนเห็นว่าการที่มีการยกหนี้ให้กับบริษัท A น่าจะเป็นเหตุและผลกันกับการเปลี่ยนแปลงความเป็นเจ้าของหรือผู้ถือหุ้นอย่างมีสาระสำคัญในครั้งนี้ด้วย

3.4 ปัญหาและผลกระทบจากการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการใช้ผลขาดทุนทางภาษี

จากกรณีศึกษาดังกล่าวจะเห็นได้ว่าการที่มีการยกหนี้ให้จากกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ทำให้บริษัท A รวยขึ้น ซึ่งมุมมองทางด้านเศรษฐศาสตร์ จะเห็นได้ว่าบริษัท A มีความมั่งคั่งมากขึ้น จากหนี้สินที่ลดลง หรืออีกในมุมหนึ่ง การที่บริษัท A จนน้อยลงจากผลขาดทุนสะสมลดลงจากการยกหนี้ให้ดังกล่าว ซึ่งบริษัท A ต้องนำเงินได้จากการยกหนี้ให้มาคำนวณภาษีเนื่องจากเป็นเงินได้พึงประเมิน[21] ซึ่งถึงแม้ว่า

[21] “เงินได้พึงประเมิน” ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรตามมาตรา 39 หมายถึง เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมตลอดถึงทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ประกอบกับมาตรา 41 แห่งประมวลรัษฎากร หมายถึง เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร โดยจะต้องเป็นเงินได้ที่เกิดขึ้นเนื่องจากหน้าที่งานที่ทำ หรือเนื่องจากทรัพย์สิน หรือเนื่องจากกิจการที่ทำ ซึ่งผู้มีเงินได้ได้รับ หรือเสมือนหนึ่งได้รับแล้วในระหว่างปีภาษี ทั้งนี้ ไม่ว่าเงินได้นั้นจะเกิดจากแหล่งเงินได้ในประเทศไทย หรือจากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศก็ตาม

ในปี 2559 บริษัท A มีภาระภาษีที่จะต้องเสียภาษี แต่อย่างไรก็ตาม บริษัท A มีผลขาดทุนทางภาษีที่ยกมาไม่เกินห้าปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบัน เป็นจำนวน 28,316,898 บาท (9,180,503 บาท + 9,890,917 บาท + 9,245,478 บาท) ซึ่งมีจำนวนมากกว่ากำไรสุทธิทางภาษีสำหรับปี 2559 ซึ่งมีจำนวน 7,376,531 บาท โดยบริษัท A สามารถนำผลขาดทุนดังกล่าวมาเป็นรายจ่ายทางภาษีได้ ดังตารางด้านล่าง

หน่วย: บาท

รอบระยะเวลาบัญชี	**กำไรสุทธิทางภาษี**	**ขาดทุนสุทธิทางภาษี**	**การใช้ผลขาดทุน**
2556		9,180,503	
2557		9,890,917	
2558		9,245,478	
2559	7,376,531		7,376,531 (ปี 2556)

จากกฎเกณฑ์ของการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษีของประเทศไทยตามมาตรา 65 ตรี (12) ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรดังกล่าว ซึ่งเป็นช่องว่างทางกฎหมายทำให้บริษัท A สามารถใช้ผลขาดทุนทางภาษีดังกล่าวเป็นรายจ่ายได้ ทำให้บริษัท A ไม่มีภาระภาษีที่ต้องเสีย โดยที่ผู้เขียนเห็นว่าการดำเนินการยกหนี้ให้ในลักษณะนี้เป็นการวางแผนภาษีในระดับกลุ่มบริษัท ถ้าหากการที่กิจการที่เกี่ยวข้องกันนั้นสามารถใช้สิทธิประโยชน์จากการตัดจำหน่ายหนี้สูญเป็นรายจ่ายได้เช่นเดียวกัน จะยิ่งเป็นการได้รับผลประโยชน์กันทั้งสองฝ่าย อีกทั้งบริษัท A มีการเปลี่ยนแปลงผู้ถือหุ้นหรือการปรับโครงสร้างภายในองค์กรซึ่งแสดงให้เห็นถึงการบิดเบือนทางภาษี และยิ่งเป็นการสื่อให้เห็นว่าพฤติกรรมการยกหนี้ให้ในลักษณะนี้ซึ่งนำไปสู่การวางแผนภาษีที่เล็งเห็นแล้วว่าบริษัท A มี Loss carry-forward อยู่จำนวนหนึ่ง ตั้งแต่บริษัท A ได้เริ่มก่อตั้งขึ้นมาในปี 2556 ถึงแม้บริษัท A รวยขึ้นจากการยกหนี้ให้ ซึ่งตามประมวลรัษฎากรจะพิจารณาเป็นเงินได้พึงประเมินที่จะต้องนำไปคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่บริษัท A ได้ทำการวางแผนการหลีกเลี่ยงภาษีเพื่อนำ Loss carry-forward มาใช้เป็นรายจ่ายในรอบปีภาษีที่มีการยกหนี้ให้นี้ จึงทำให้บริษัท A ไม่มีภาระภาษีที่ต้องเสียและทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีจากการวางแผนภาษีในกรณีศึกษานี้จากทั้งสองบริษัทเช่นกัน ที่รัฐจะต้องนำรายได้จากการจัดเก็บภาษีส่วนนี้ไปใช้ในการพัฒนาเศรษฐกิจต่อไป

บทที่ 4
แนวทางมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคล จากการใช้ผลขาดทุนทางภาษี

จากบทที่ 3 ที่ได้อธิบายถึงความหมายของการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคล ไปจนถึงปัญหาและผลกระทบที่เกิดขึ้นจากช่องว่างทางกฎหมายของประเทศไทยที่เอื้อประโยชน์ให้มีการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษี ซึ่งประเทศไทยควรจะมีมาตรการป้องกันเพื่อเป็นการอุดช่องว่างทางกฎหมายดังกล่าว โดยแนวทางปฏิบัติของ OECD ได้แนะแนวทางสำหรับมาตรการป้องกันดังกล่าว รวมถึงหลักกฎหมายของประเทศอังกฤษที่มีการปฏิรูปกฎหมายเพื่อเป็นการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคลได้อย่างมีประสิทธิภาพมากกว่าประเทศหนึ่ง

4.1 มาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีตามแนวทางปฏิบัติของ OECD

จากแนวทางปฏิบัติของ OECD ได้กล่าวถึงการกลยุทธ์ในการป้องกันเกี่ยวกับการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษี[22] ซึ่งคำว่า "กลยุทธ์ในการป้องกัน" โดยทั่วไปสามารถแบ่งออกเป็น 5 ประเภทหลัก ได้แก่

(1) การเปิดเผยข้อมูลและการรายงาน เป็นกลยุทธ์ซึ่งออกแบบมาเพื่อเป็นเครื่องมือที่ทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือบุคคลที่สามจะต้องให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับหน่วยงานจัดเก็บภาษี โดยที่มาตรการนี้เป็นกลไกที่ต้องการให้หรือเชิญชวนให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือบุคคลภายนอกจัดเตรียมข้อมูลที่เกี่ยวข้องให้แก่หน่วยงานจัดเก็บภาษี ซึ่ง OECD ได้สรุปถึงความสำคัญของการเปิดเผยข้อมูลและการรายงานไว้ในรายงาน Tackling Aggressive Tax Planning through Improve Transparency and Disclosure[23] โดยในการเปิดเผยข้อมูลและการรายงานเบื้องต้นซึ่งได้พิสูจน์แล้วว่ามีประโยชน์เกี่ยวกับ

---

[22] OECD. Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning. หน้า 9.

[23] รายงาน Tackling Aggressive Tax Planning through Improve Transparency and Disclosure ของ OECD สรุปว่า

1. เวลา วัตถุประสงค์ และความครอบคลุมของข้อมูลเป็นสิ่งสำคัญ ทั้งจากมุมมองในการปฏิบัติตามกฎระเบียบและนโยบายทางภาษีซึ่งจะให้มีการชี้แจงที่ชัดเจน
2. ความเหมาะสมของวัตถุประสงค์ในการเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีทราบถึงผลประโยชน์ของตนเอง
3. ผู้ตรวจสอบทางภาษีจะเป็นผู้มีบทบาทสำคัญมากขึ้นในการตรวจจับ และป้องกันการวางแผนภาษี แต่อย่างไรก็ตาม การตรวจสอบเพียงอย่างเดียวนั้นอาจไม่มีประสิทธิภาพเพียงพอที่จะได้รับข้อมูลที่ครอบคลุมได้ตามเวลาและวัตถุประสงค์ในการวางแผนภาษี
4. การเปิดเผยข้อมูลเบื้องต้นสามารถช่วยเติมเต็มช่องว่างระหว่างการสร้างแผนการวางแผนภาษีและการระบุตัวผู้มีหน้าที่เสียภาษีโดยหน่วยงานทางภาษีได้ ซึ่งกฎข้อบังคับในการเปิดเผยข้อมูล อาทิเช่น เพื่อเป็นการพิสูจน์ถึงความมีประสิทธิภาพในการให้รัฐบาลในด้านเวลา วัตถุประสงค์ และความสอดคล้องของข้อมูลในแผนการวางแผนภาษี โดยการให้ตอบสนองนโยบายและการปฏิบัติตามเวลาที่เหมาะสม

การวางแผนภาษีเกี่ยวกับผลขาดทุน รวมถึงหน้าที่ในการจัดทำรายงานเฉพาะเกี่ยวกับผลขาดทุน กฎข้อบังคับในการเปิดเผย บทบัญญัติ และโครงการความร่วมมือในการปฏิบัติตาม ซึ่งอธิบายได้ดังนี้

หน้าที่ในการจัดทำรายงานเฉพาะเกี่ยวกับผลขาดทุน[24] ในบางประเทศมีกฎเกณฑ์ซึ่งกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีการสื่อสารกับหน่วยงานจัดเก็บภาษีเกี่ยวกับข้อมูลเฉพาะเกี่ยวกับผลขาดทุนทางภาษี ตัวอย่างเช่น ประเทศออสเตรเลียและสหรัฐอเมริกากำหนดให้มีการจัดเตรียมข้อมูลแยกต่างหากในแบบฟอร์มการขอคืนภาษี ในประเทศสเปน มีกฎเกณฑ์ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่จะชดเชยผลขาดทุนให้จัดเตรียมข้อมูลการบันทึกบัญชีที่เกี่ยวข้องและเอกสารประกอบสำหรับปีที่มีผลขาดทุน ในประเทศอิตาลี ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่มีคุณสมบัติสำหรับข้อยกเว้นทางภาษี คือ ผลขาดทุนที่เกิน 5 ล้านยูโรจะต้องได้รับแจ้งโดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีไปยังหน่วยงานจัดเก็บภาษีเพื่อประเมินประวัติในการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้ ถ้าไม่เข้าข้อยกเว้นดังกล่าว ผลขาดทุนจะไม่สามารถนำมาหักได้ นอกจากนี้ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีหน้าที่ต้องรายงานผลขาดทุนเกิน 50,000 ยูโรที่เกิดขึ้นจากการขายหุ้นและหลักทรัพย์อื่นที่คล้ายคลึงกับหุ้น (เช่น หุ้นและหลักทรัพย์อื่นที่ออกโดยบริษัทต่างประเทศที่มีการชำระเงินจะถือเป็นเงินปันผลสำหรับวัตถุประสงค์ทางภาษี) ซึ่งหน้าที่นี้จะเป็นการให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีระบุแผนงานสำหรับการวางแผนภาษี โดยประเทศอิตาลีจึงได้พบประโยชน์จากการป้องกันการวางแผนภาษีจากผลขาดทุน และจัดการกับมาตรการการตรวจสอบตามหน้าที่ในการจัดทำรายงานเฉพาะเกี่ยวกับผลขาดทุนดังกล่าว

กฎข้อบังคับในการเปิดเผยข้อมูล ซึ่งกฎข้อบังคับในการเปิดเผยข้อมูลที่มีใช้ในประเทศต่างๆ เช่น ประเทศแคนาดา ไอร์แลนด์ สหราชอาณาจักร และสหรัฐอเมริกานั้น มีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการจัดเตรียมข้อมูลเบื้องต้นให้แก่หน่วยงานจัดเก็บภาษี และเพื่อประโยชน์ของตัวผู้มีหน้าที่เสียภาษีเอง โดยกฎข้อบังคับในการเปิดเผยข้อมูลทั้งหมดนั้นต้องตอบโจทย์ในการออกแบบออกแบบแบบสอบถาม ซึ่งใช้ในการกำหนดขอบเขตและระบบต่างๆ ด้วย

บทบัญญัติ กลไกของบทบัญญัติเหล่านี้ไม่ได้ออกแบบมาเพื่อป้องกันการวางแผนภาษี แต่กลับเป็นผลพลอยได้ที่ประเทศต่างๆ เหล่านั้นก็สามารถสร้างแนวคิดต่างๆ ที่เกี่ยวข้องดังกล่าวขึ้นมาได้ อีกทั้งยังสามารถใช้บทบัญญัติต่างๆ เพื่อให้มีอิทธิพลต่อพฤติกรรมของผู้มีหน้าที่เสียภาษี และยังดำเนินงานเป็นทั้งการป้องกันและการตอบสนองมาตรการ ซึ่งมีอยู่ 3 ประเทศ คือประเทศออสเตรเลีย เนเธอร์แลนด์ และนิวซีแลนด์ ที่สร้างบทบัญญัติขึ้นมา และในอีกหลายๆ ประเทศ เช่น ประเทศอิตาลี และฝรั่งเศส มีลักษณะของบทบัญญัติเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันการหลีกเลี่ยงหรือการละเมิดบทบัญญัติอย่างชัดเจน

โครงการความร่วมมือในการปฏิบัติตาม โดยโครงการความร่วมมือในการปฏิบัติตามจะส่งเสริมให้มีการรับผิดชอบเกี่ยวกับรายงานทางภาษี และกีดกันการวางแผนภาษีในส่วนของผู้มีหน้าที่

[24] OECD. Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning. หน้า 9.

เสียภาษีเอง วัตถุประสงค์เริ่มแรกที่มุ่งสร้างการเจรจาให้ประสบความสำเร็จ และความมีประสิทธิภาพของผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะมีประโยชน์มากในการจัดการกับปัญหาหลักในการปฏิบัติตาม และวัตถุประสงค์เหล่านี้ยังเป็นประโยชน์ที่สำคัญสำหรับผู้มีหน้าที่เสียภาษีในแง่ของการสร้างความแน่นอนให้มากขึ้นซึ่งเกิดจากชั่วโมงการทำงานจริงที่ใช้กับหน่วยงานจัดเก็บภาษี วัตถุประสงค์ของการส่งเสริมการพัฒนาความสัมพันธ์ของโครงการนี้คือ การสร้างแนวทางร่วมกันเพื่อการพัฒนาการบริหารความเสี่ยงด้านภาษี และการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ทางภาษีโดยรวม รวมถึงผลประโยชน์ที่ทั้งสองฝ่ายจะได้รับจากการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ ประเทศที่เข้าร่วมในโครงการดังกล่าวโดยทั่วไปทำเช่นนั้นเป็นหนึ่งองค์ประกอบสำคัญของมาตรการซึ่งครอบคลุมถึงความสมดุลระหว่างการแนะนำ และสนับสนุนการบริหารความเสี่ยงโดยผู้มีหน้าที่เสียภาษี ควบคู่ไปกับการตรวจสอบและการกระทำอื่นๆ ที่บังคับใช้ ประเทศที่เข้าร่วมโครงการที่มีการพัฒนารูปแบบธุรกิจที่มีเป้าหมายในการพัฒนาการบริหารความเสี่ยงภาษีและการปฏิบัติตามโดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่มีธุรกิจขนาดใหญ่ให้ความร่วมมือเป็นอย่างดี รวมทั้งประเทศออสเตรเลีย ไอร์แลนด์ อิตาลี เนเธอร์แลนด์ นิวซีแลนด์ สเปน สวีเดน สหรัฐราชอาณาจักร และสหรัฐอเมริกา

ประเทศที่เข้าร่วมโครงการเหล่านี้จะต้องรายงานรูปแบบของแผนการวางแผนภาษีจากผลขาดทุนโดยการเปิดเผยข้อมูลอย่างสมัครใจโดยผู้มีหน้าที่เสียภาษี แต่ในหลายกรณี การเจรจากับหน่วยงานจัดเก็บภาษีที่เกี่ยวข้อง อาจทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่สามารถดำเนินการตามแผนการเหล่านั้นได้ ซึ่งก็อาจเป็นผลดีต่อประเทศดังกล่าว ที่เป็นการลดการพยายามหลีกเลี่ยงภาษีไปโดยปริยาย

(2) การสอบสวนและตรวจสอบบัญชี เป็นมาตรการที่เกี่ยวกับหน่วยงานทางภาษีซึ่งไม่ได้อยู่ในบทบาทของผู้รับข้อมูล แต่อยู่ในบทบาทเพื่อป้องกันข้อมูลที่เกี่ยวข้องโดยใช้อำนาจในการสืบสวน หลายประเทศมีหลักเกณฑ์สำหรับคำแนะนำเฉพาะ และการกำหนดพื้นที่เป้าหมายของผู้สอบบัญชีเพื่อตรวจสอบกิจกรรมของผู้สอบบัญชี ในประเทศซึ่งมีสำนักงานระหว่างประเทศโดยทั่วไปจะมีกระบวนการให้ข้อมูลจากงานตรวจสอบไปยังสำนักงาน ข้อเสียของการตรวจสอบคือเป็นเพียงวิธีการตรวจสอบเกี่ยวกับข้อมูลในอดีต ทำให้ช่องว่างระหว่างการตรวจสอบภาษีจะยิ่งห่างออกไป เหตุผลดังกล่าว บ่อยครั้งที่แผนการวางแผนภาษีได้มาจากการตรวจสอบ ซึ่งไม่ได้สามารถนำไปใช้ในการบริหารภาษี และการสร้างนโยบายเพื่อนำไปใช้ในการตอบสนองต่อมาตรการป้องกันได้

การสอบสวนและตรวจสอบได้ถูกใช้สำหรับการป้องกันการวางแผนภาษี ซึ่งผู้ตรวจสอบภาษีมีการริเริ่มต้นเนื่องจากการใช้สิทธิหักภาษีเพื่อการคืนภาษีโดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือผลขาดทุนจำนวนมาก การปรับโครงสร้างองค์กรและการเปลี่ยนแปลงผู้ถือหุ้นรายใหญ่โดยทั่วไปจะถือว่ามีความเสี่ยงภาษีสูงในการตรวจสอบบริษัทขนาดใหญ่ทั้งหมด

(3) ความร่วมมือกันระหว่างในประเทศและต่างประเทศ เป็นกลยุทธ์ที่พยายามสร้างข้อมูลที่จัดขึ้นโดยหน่วยงานอื่นของรัฐ หรือที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการร่วมกับการบริหารภาษีของประเทศอื่น การตรวจสอบการวางแผนภาษีอาจต้องอาศัยความร่วมมือกันของหน่วยงานอื่นของรัฐ หรือ

หน่วยงานที่เกี่ยวข้องจากแหล่งภายในประเทศ และความร่วมมือกับหน่วยงานต่างประเทศได้ ในความร่วมมือระหว่างในประเทศในการตรวจสอบนั้นมาในรูปแบบที่แตกต่างกัน เช่น การแบ่งปันข้อมูลและการสืบสวนร่วม หรือร่วมกันสืบสวนกับหน่วยงานการฟอกเงิน หน่วยงานกำกับดูแลทางด้านการเงิน และหน่วยงานอื่นๆ ของรัฐ

ความร่วมมือในระดับนานาชาติส่วนใหญ่จะผ่านการแลกเปลี่ยนข้อมูล ซึ่งเป็นเครื่องมือสำคัญในการตรวจสอบการวางแผนภาษี การแลกเปลี่ยนข้อมูลที่เกิดขึ้นเองมักจะอ้างว่าเป็นแบบฟอร์มส่วนใหญ่ซึ่งมักจะนำไปสู่การตรวจสอบ ในหลายประเทศตระหนักถึงความสำคัญของการแลกเปลี่ยนข้อมูลแบบทันทีได้โดยนำนโยบายการแลกเปลี่ยนข้อมูลภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนในกรณีที่การวางแผนภาษีมีผลกระทบเชิงลบในฐานภาษีของคู่สัญญา ซึ่งในบางประเทศจะต้องรายงานเกี่ยวกับการวางแผนภาษีที่ระบุได้สำหรับผลขาดทุน โดยประเทศนั้นได้ใช้ความร่วมมือระหว่างประเทศเพื่อแจ้งให้ผู้มีอำนาจของประเทศอื่นๆ เกี่ยวกับแผนที่เกี่ยวข้องกับผลขาดทุนทางภาษีนั้นด้วย

(4) การวิเคราะห์ข้อมูล เป็นมาตรการที่พยายามใช้ข้อมูลการบริหารภาษีภายในหรือภายนอกโดยการใช้ข้อมูล การเปรียบเทียบ และการวิเคราะห์แหล่งข้อมูลต่างๆ สามารถเป็นมาตรการสำคัญสำหรับการตรวจสอบการวางแผนภาษีสำหรับผลขาดทุนได้ ซึ่งความสำเร็จของการวิเคราะห์ข้อมูลขึ้นอยู่กับรายละเอียดของข้อมูลในการใช้บริหารภาษีและความสามารถในการประมวลผลเปรียบเทียบ และข้อมูลที่จะให้ผลลัพธ์ที่มีความหมายตรงกับข้อมูล โดยข้อมูลอาจได้มาจากทั้งแหล่งภายในหรือภายนอกซึ่งมักจะมีการวิเคราะห์ข้อมูลที่รวบรวมในลักษณะนี้ ที่เรียกว่าของกระบวนการ "การรวบรวมสถานะความเสี่ยง" มากขึ้น

การวางแผนจากผลขาดทุนบางอย่างซึ่งได้รับการระบุผ่านสื่อ หรือบริษัทกฎหมาย หรือการแจ้งเตือนด้านภาษีโดยการค้นหาผ่านอินเทอร์เน็ตยังให้เป็นประโยชน์ ในกรณีอื่นๆ แบบการวางแผนได้ถูกตรวจสอบโดยการวิเคราะห์ข้อมูลที่เกี่ยวกับดอกเบี้ยจ่ายในการคืนภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษี นอกจากนี้ การยื่นงบการเงินต่อตลาดหลักทรัพย์ยังให้มีการยื่นผ่านอินเทอร์เน็ตเพื่อให้แน่ใจว่ามีการใช้เครื่องมือการเงินบางอย่างที่ซับซ้อนโดยบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน

บางประเทศได้เริ่มใช้รูปแบบการคาดการณ์ในอนาคตสำหรับการให้ใช้ loss carry-forward เป็นเครื่องมือในการคาดการณ์รายได้ และเป็นตัวบ่งชี้ของการวางแผนภาษีจากผลขาดทุน ซึ่งมีวิธีการที่ใช้ในการประมาณการผลขาดทุนและขอบเขตของรูปแบบที่แตกต่างกันไป เช่น ประเทศหนึ่งจะพัฒนารูปแบบการประมาณการการใช้ผลขาดทุนให้ปันสัดส่วนกับ loss carry-forward ในปีภาษีนั้นและที่จะใช้ในแต่ละปีสำหรับรายได้ในอีกสามปีข้างหน้า ซึ่งรูปแบบนี้จะอ้างอิงตามการเจริญเติบโตจริงของระบบเศรษฐกิจ

(5) มาตรการป้องกันอื่นๆ

และในขณะเดียวกันแนวปฏิบัติของ OECD ก็ได้เสนอแนะถึงกลยุทธ์สำหรับมาตรการในการป้องกันการวางแผนภาษีเกี่ยวกับการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษีเพื่อเป็นการตอบสนองต่อกลยุทธ์ในการ

ป้องกันข้างต้น ซึ่ง OECD ได้แบ่งมาตรการในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี[25] ดังกล่าวได้เป็น 3 ประเภท ดังนี้

(1) มาตรการในการจำกัดสิทธิประโยชน์ทางภาษี ซึ่งวิธีการหลักในการจำกัดสิทธิประโยชน์ทางภาษีคือ

<u>การตีความบทบัญญัติด้านภาษีที่เกี่ยวข้อง</u> โดยทั่วไปแล้วบทบัญญัติทางกฎหมายมีเนื้อความที่ทำให้เข้าใจได้ยากสำหรับบุคคลทั่วไป หากแต่มีการตีความบทบัญญัติเพื่ออธิบายหลักการเพิ่มเติมเพื่อให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้เข้าใจมากขึ้น เพื่อเป็นประโยชน์เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีจากช่องว่างของกฎหมาย

<u>กฎเกณฑ์ทั่วไปในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี</u> กฎเกณฑ์ทั่วไปในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีมักถูกนำมาใช้เป็นกลยุทธ์ในการป้องกันตามที่กล่าวข้างต้น เช่น แผนการโยกผลขาดทุน หรือการโอนผลกำไรไปยังบริษัทที่มีผลขาดทุน การให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษีจำกัดด้วยระยะเวลา เป็นต้น และ

<u>กฎเกณฑ์เฉพาะในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี</u> โดยกฎเกณฑ์เฉพาะในการป้องกันการหลีกเลี่ยงมักเป็นเครื่องมือที่มีประสิทธิภาพในการตอบสนองต่อการวางแผนภาษีสำหรับการให้ใช้ผลขาดทุนได้มากกว่า เนื่องจากการวางแผนการหลีกเลี่ยงภาษีบางประเภทที่หน่วยงานที่เกี่ยวข้องได้ตรวจพบและต้องให้มีการเปลี่ยนแปลงทางกฎหมายเฉพาะในแต่ละประเทศเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีดังกล่าว ตัวอย่างเช่น การวางแผนภาษีเกี่ยวกับการสร้างผลขาดทุนเทียมผ่านเครื่องมือทางการเงิน เช่น Repos การให้ยืมหุ้นและการทำธุรกรรมที่คล้ายคลึงกัน เป็นต้น โดยประเทศต่างๆ ที่เกี่ยวข้องได้ใช้บทบัญญัติในการป้องกันการหลีกเลี่ยงที่เฉพาะเจาะจงเป็นจำนวนมาก

(2) มาตรการที่มีผลต่อพฤติกรรมของผู้มีหน้าที่เสียภาษี นอกเหนือจากมาตรการในการจำกัดสิทธิประโยชน์ทางภาษีแล้ว ประเทศต่างๆ จะใช้มาตรการอื่นเพื่อเป็นการกีดกันผู้มีหน้าที่เสียภาษีจากการวางแผนภาษี โดยให้มีการเปิดเผยข้อมูลและการรายงานต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง แม้ว่าวัตถุประสงค์หลักคือเป็นการให้ข้อมูลเกี่ยวกับการจัดการด้านภาษี แต่อย่างไรก็ตาม มาตรการดังกล่าวก็อาจมีผลต่อการตัดสินใจของผู้มีหน้าที่เสียภาษีว่าจะทำการวางแผนภาษีหรือไม่ โดยกำหนดบทลงโทษถ้าไม่ทำการเปิดเผยข้อมูลและรายงานเกี่ยวกับการวางแผนภาษีดังกล่าว ซึ่งควรให้มีการประกาศต่อสาธารณชนเพื่อกระตุ้นและปลูกฝังให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถออกมาเปิดเผยการมีส่วนร่วมในแผนการวางแผนภาษีด้วย

(3) มาตรการลงโทษผู้สนับสนุนหรือบุคคลที่สาม โดยทั่วไปแล้วกลยุทธ์การวางแผนภาษีมักจะมีหนึ่งหรือมากกว่าหนึ่งตัวกลางที่ได้รับผลประโยชน์ทางการเงินจากการวางแผน หรือการให้ความช่วยเหลืออื่นๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับการวางแผนดังกล่าว มาตรการนี้อาจส่งผลให้ได้เร็วขึ้นและมีประสิทธิภาพมากกว่ามาตรการที่มุ่งเน้นเฉพาะกับตัวผู้เสีย ตัวอย่างเช่น หลายประเทศได้กำหนด

[25] เรื่องเดียวกัน. หน้า 38.

บทลงโทษสำหรับตัวผู้วางแผนภาษี โดยให้ผู้สนับสนุนหรือบุคคลที่สามในการวางแผนภาษีต้องเปิดเผยแผนการวางแผนภาษีและกำหนดบทลงโทษสำหรับการไม่เปิดเผยธุรกรรมดังกล่าว

4.2 บทกฎหมายเกี่ยวกับการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษีของประเทศอังกฤษ

ก่อนอื่นผู้เขียนจะอธิบายเพื่อทำความเข้าใจในบทกฎหมายพื้นฐานของประเทศอังกฤษ ว่าหลักการคำนวณภาษีของประเทศอังกฤษด้วยการนำผลกำไรหรือผลขาดทุนของบริษัทในรอบระยะเวลาบัญชีที่เรียกเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งจะต้องคำนวณหาผลกำไรหรือผลขาดทุนทั้งหมดของบริษัทในรอบระยะเวลานั้นๆ หักด้วยรายจ่ายใดๆ ที่มีสิทธิใช้หักกับผลกำไรทั้งหมดของบริษัทในรอบระยะเวลานั้นๆ และจึงนำผลกำไรที่คำนวณได้มาคูณด้วยอัตราภาษีเป็นภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องเสียภาษีในรอบระยะเวลาดังกล่าว ซึ่งในประเทศอังกฤษมีรูปแบบของการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษี 2 แบบ[26] คือ loss carry-back ที่กำหนดให้ประเมินย้อนหลังได้ 1 ปีก่อนหน้า และ loss carry-forward ซึ่งความหมายของทั้ง 2 รูปแบบได้กล่าวไว้ในบทที่ 2 ตามแนวปฏิบัติของ OECD แต่ในเอกัตศึกษาเล่มนี้จะมุ่งศึกษาเฉพาะ loss carry-forward เท่านั้นที่เกี่ยวข้องประเทศไทย

ในการคำนวณภาษีในประเทศอังกฤษกำหนดให้ผลขาดทุนที่จะนำมาใช้สิทธิหักเป็นรายจ่ายได้จะต้องเป็นผลขาดทุนที่คำนวณตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป และที่เกิดจาก loss carry-forward เท่านั้น ไม่สามารถใช้ผลขาดทุนที่เกิดขึ้นในแต่ละปีมาหักกลบกับผลกำไรในปีได้ อีกทั้งจะต้องเป็นผลขาดทุนที่เกิดจากธุรกรรมประเภทเดียวกันกับผลกำไรที่จะนำมาหักกลบ กล่าวคือมีการกำหนดประเภทเป็นกำไรที่เกิดจากการค้าปกติ (Trading profits) หมายถึงกำไรที่เกิดจากการดำเนินธุรกิจหลักของบริษัท เช่น หากเป็นกำไรจากการดำเนินธุรกิจขายอสังหาริมทรัพย์ จะสามารถนำผลขาดทุนที่เกิดจากธุรกิจขายอสังหาริมทรัพย์มาใช้ในการหักกลบเท่านั้น เป็นต้น และกำไรที่ไม่ได้เกิดจากการค้าปกติ (Non-trading profits) ซึ่งหมายถึงกำไรอื่นใดที่นอกจากกำไรจากการดำเนินธุรกิจหลักของบริษัททั้งหมด เช่น รายได้ดอกเบี้ยหรือค่าใช้จ่ายดอกเบี้ย กำไรจากส่วนเกินทุน (capital gain) เงินปันผลหรือรายได้จากการลงทุนต่างๆ[27] เป็นต้น ซึ่งเหตุผลที่ประเทศอังกฤษกำหนดให้มีการคำนวณแยกระหว่างกำไรที่เกิดจากการค้าปกติ และกำไรที่ไม่ได้เกิดจากการค้าปกติ เนื่องจากกำไรของแต่ละบริษัทประกอบด้วยรายได้จากแหล่งต่างๆ ซึ่งเป็นกำไรที่มีภาระภาษีที่ต้องเสีย แม้ว่าผลกำไรเหล่านี้ต่างรวมเป็นส่วนหนึ่งของภาษีเงินได้นิติบุคคลเช่นกัน แต่รายได้จากแต่ละแหล่ง

---

[26] HM Treasury and HM Revenue & Customs. Corporation Tax Act 2010. [Online], The Stationery Office Limited under the authority and superintendence of Carol Tullo, Controller of Her Majesty's Stationery Office and Queen's Printer of Acts of Parliament, 2010. Available from: https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2010/4/contents.

[27] Moore Stephens. The taxation of individual members of UK limited liability partnership. [Online], 2018. Available from: https://www.moorestephens.co.uk/MediaLibsAndFiles/media/MooreStephensUK/Documents/DPS21886-Taxation-of-members-of-UK-LLPs_v4_3.pdf?ext=.pdf.

ต่างถูกควบคุมอยู่ภายใต้กฎหมายเฉพาะ (เช่น รายได้ดอกเบี้ย รายได้จากการลงทุนในอสังหาริมทรัพย์ หรือค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับเงินกู้ เป็นต้น) ซึ่งต่างมีข้อจำกัดในการคำนวณภาษีหรือการใช้ผลขาดทุนทางภาษีที่แตกต่างกันในแต่ละประเภท และต้องคำนวณแยกกันสำหรับแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ดังนั้น ผลขาดทุนใดๆ ที่เกิดขึ้นจะต้องใช้เฉพาะกับผลกำไรสำหรับประเภทนั้นเป็นการเฉพาะเท่านั้น

อย่างไรก็ตาม กฎเกณฑ์ดังกล่าวอาจทำให้เกิดผลขาดทุนที่สูญเปล่า โดยไม่สามารถนำไปใช้ประโยชน์ได้หากไม่มีกำไรใดๆ มาชดเชยกับผลขาดทุนดังกล่าว เช่น ถ้าโครงสร้างบริษัทมีหลายธุรกรรม และได้หยุดการดำเนินงานในธุรกรรมหนึ่ง ผลขาดทุนที่เคยเกิดขึ้นจากธุรกรรมดังกล่าวจะสามารถใช้ประโยชน์ได้อีกต่อไป จนกว่าบริษัทนั้นจะกลับเริ่มดำเนินธุรกรรมนั้นให้มีผลกำไรอีกครั้งหนึ่ง เป็นต้น รัฐบาลประเทศอังกฤษได้ตระหนักถึงความซับซ้อนในการพิจารณาสำหรับการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษีจึงได้มีการแก้ไขกฎหมายเพื่อให้เกิดความยืดหยุ่นมากขึ้นโดยเมื่อวันที่ 1 ธันวาคม 2560 ประเทศอังกฤษได้มีการปฏิรูปกฎหมายเกี่ยวกับกฎเกณฑ์การให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษี[28] โดยกำหนดให้แบ่งผลขาดทุนทางภาษีเป็น 2 ช่วงเวลาด้วยกัน ได้แก่

1. ผลขาดทุนที่เกิดขึ้นก่อนวันที่ 1 เมษายน 2560 จะยังคงเป็นไปตามกฎเกณฑ์ที่จะต้องกำหนดประเภทของผลขาดทุน โดยการคำนวณผลขาดทุนแยกตามแต่ละประเภท สำหรับผลขาดทุนจากการค้าปกติหรือผลขาดทุนที่ไม่ได้เกิดจากการค้าปกติ และสามารถนำผลขาดทุนมาหักกลบกับผลกำไรตามแต่ละประเภทนั้น ซึ่งบริษัทควรใช้ผลขาดทุนที่กำลังจะหมดอายุก่อน (First-loss, First-use)
2. ผลขาดทุนที่เกิดขึ้นตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2560 เป็นต้นไป จะสามารถนำไปใช้เป็น loss carry-forward เพื่อหักกลบกับกำไรรวมทางภาษีของบริษัทได้ ซึ่งหมายถึงสามารถนำผลขาดทุนไปหักกลบกับกำไรได้ทั้งกำไรจากการค้าปกติหรือกำไรที่ไม่ได้เกิดจากการค้าปกติ รวมทั้ง loss carry-back ward ที่เป็นผลขาดทุนจากการค้าปกติที่เกิดจากการยุติการดำเนินธุรกิจจะสามารถนำกลับมาชดเชยกับผลกำไรที่เกิดจากการค้าปกติที่เกิดขึ้นในช่วง 36 เดือนก่อนหน้า จากเดิมที่สามารถชดเชย loss carry-back ward กับผลกำไรได้เฉพาะประเภทนั้นๆ เป็นสามารถจะนำมาชดเชยได้กับผลกำไรรวมทางภาษีได้เช่นกัน แต่หากยังคงมีข้อจำกัดในการให้ใช้ผลขาดทุนสำหรับ loss carry-forward โดยกำหนดให้สามารถใช้ผลขาดทุนได้เพียงอัตราร้อยละ 50 ของกำไรรวมในส่วนที่เกิน 5 ล้านปอนด์ ซึ่งสามารถใช้ข้อจำกัดได้ตั้งแต่ในปีที่ผลขาดทุนนั้นเกิดขึ้น

---

[28] Ian Meaburn. Changes to Corporation Tax Loss Relief. [Online], 2018. Available from: http://www.myersclark.co.uk/blog-post/changes-corporation-tax-loss-relief.

Emma Rawson. Corporation tax losses - your newly flexible friends. [Online], 2018. Available from: https://www.accountancyage.com/2018/02/07/corporation-tax-losses-newly-flexible-friends/.

ดังนั้น บริษัทที่มี loss carry-forward เป็นจำนวนมาก จะไม่สามารถใช้ผลขาดทุนดังกล่าวได้ทั้งจำนวน

นอกจากนี้ จากกฎเกณฑ์ที่กำหนดให้ผลขาดทุนที่เกิดขึ้นตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2560 เป็นต้นไป จะสามารถนำไปใช้เป็น loss carry-forward เพื่อหักกลบกับกำไรรวมทางภาษีของบริษัทได้นั้น จะต้องคงไว้ซึ่งเงื่อนไขสำหรับการหักกลบกับกำไรรวมของบริษัท ดังนี้

1. บริษัทจะต้องดำเนินการค้าปกติหรือหมายถึงธุรกิจหลักของบริษัทต่อไปในรอบระยะเวลาบัญชีถัดมา รวมถึงจะต้องดำเนินธุรกิจหลักในรอบระยะเวลาบัญชีที่จะมีการใช้ผลขาดทุนทางภาษีนั้นด้วย
2. การดำเนินการค้าปกติหรือธุรกิจหลักของบริษัทนั้นจะต้องไม่มีการลดขนาดลงหรือธุรกรรมกลายเป็นส่วนที่ไม่มีสาระสำคัญในรอบระยะเวลาที่เกิดผลขาดทุนนั้นขึ้น
3. การดำเนินการค้าปกติหรือธุรกิจหลักของบริษัทจะต้องเป็นไปในเชิงพาณิชย์หรือเป็นไปอย่างถูกต้องตามกฎหมาย ทั้งในรอบระยะเวลาที่เกิดผลขาดทุนและรอบระยะเวลาที่จะนำผลขาดทุนมาชดเชยกับผลกำไร

ซึ่งถ้าหากบริษัทไม่สามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขทั้ง 3 ข้อดังกล่าว บริษัทจะต้องกลับไปใช้กฎเกณฑ์สำหรับการชดเชยผลขาดทุนกับผลกำไรตามประเภทของธุรกรรมตามกฎเกณฑ์แรก ทางผู้เขียนจึงขอยกตัวอย่างการคำนวณเพื่อเป็นการอธิบายประกอบความเข้าใจของกฎเกณฑ์ของประเทศอังกฤษ[29] ดังนี้

ตัวอย่างที่ 1 บริษัท A มีผลกำไรรวมจำนวน 28 ล้านบาท และมี loss carry-forward จำนวน 24 ล้านบาท ถ้าหากคำนวณการใช้ผลขาดทุนด้วยกรณีปกติ หรืออย่างเช่นในประเทศไทย ที่ไม่ได้มีการจำกัดการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษี โดยแสดงตารางการคำนวณดังนี้

(หน่วย: ล้านบาท)

ผลกำไร	28	(1)
ผลขาดทุนที่ใช้สิทธิได้	24	(2)
ผลกำไรทางภาษี	4	(3) = (1) - (2)
อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล	20%	
ภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องเสีย	0.8	(4) = (3) * 20%

ตารางที่ 1 การคำนวณการใช้ผลขาดทุนทางภาษีในกรณีปกติ

[29] HM Treasury and HM Revenue & Customs. Reform of Corporation tax loss relief: draft guidance. [Online], 2017. Available from: https://www.gov.uk/government/publications/reform-to-corporation-tax-loss-relief-draft-guidance.

จากตารางที่ 1 จะเห็นได้ว่าเมื่อคำนวณจากผลกำไรและผลขาดทุนรวมจะทำให้มีภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องเสียเพียงจำนวน 0.8 ล้านบาท

ตัวอย่างที่ 2 บริษัท A มีผลกำไรจากการค้าปกติจำนวน 20 ล้านบาท และผลกำไรที่ไม่ได้เกิดจากการค้าปกติจำนวน 8 ล้านบาท และบริษัท A มี loss carry-forward ที่เกิดขึ้นก่อนวันที่ 1 เมษายน 2560 เป็นผลขาดทุนจากการค้าปกติจำนวน 22 ล้านบาท และผลขาดทุนที่ไม่ได้เกิดจากการค้าปกติจำนวน 2 ล้านบาท และบริษัท A นั้นไม่ใช่บริษัทประกันชีวิต (เนื่องจากบริษัทประกันชีวิตจะมีบทบัญญัติพิเศษในการคำนวณผลกำไรทางภาษีที่แตกต่างออกไป) โดยแสดงตารางการคำนวณดังนี้

(หน่วย: ล้านบาท)

	การค้าปกติ	**ไม่ใช่การค้าปกติ**	**รวม**	
ผลกำไรแยกตามประเภท	20	8	28	(1)
Loss carry-forward	22	2	24	(2)
ผลขาดทุนที่นำมาใช้สิทธิ	20	2	22	
ผลกำไรทางภาษี	0	6	6	(3) = (1) - (2)
อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล	20%	20%		
ภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องเสีย	0	1.2	1.2	(4) = (3) * 20%

ตารางที่ 2 การคำนวณการใช้ผลขาดทุนทางภาษีที่เกิดขึ้นก่อนวันที่ 1 เมษายน 2560

จากตารางที่ 2 เมื่อมีการแยกประเภทของผลกำไรและผลขาดทุน จากการค้าปกติและไม่ใช่จากการค้าปกติตามตารางข้างต้น บริษัท A จะมีภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องเสียจำนวน 1.2 ล้านบาท

ตัวอย่างที่ 3 บริษัท A มีผลกำไรจากการค้าปกติจำนวน 20 ล้านบาท และผลกำไรที่ไม่ได้เกิดจากการค้าปกติจำนวน 8 ล้านบาท ดังนั้น มีกำไรรวมเป็นจำนวน 28 ล้านบาท และบริษัท A มี loss carry-forward ที่เกิดขึ้นตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2560 เป็นผลขาดทุนจากการค้าปกติจำนวน 22 ล้านบาท และผลขาดทุนที่ไม่ได้เกิดจากการค้าปกติจำนวน 2 ล้านบาท รวมเป็นผลขาดทุนทางภาษีจำนวน 24 ล้านบาท และบริษัท A นั้นไม่ใช่บริษัทประกันชีวิต (เนื่องจากบริษัทประกันชีวิตจะมีบทบัญญัติพิเศษในการคำนวณผลกำไรทางภาษีที่แตกต่างออกไป) ในตัวอย่างนี้ทางผู้เขียนอนุมานตัวเลขกำไรส่วนเกินที่กฎหมายของประเทศอังกฤษกำหนดไว้จำนวน 5 ล้านปอนด์ เป็น 5 ล้านบาท เพื่อเป็นการง่ายต่อการอธิบายความเข้าใจ โดยแสดงตารางการคำนวณดังนี้

(หน่วย: ล้านบาท)

ผลกำไร	28	(1)
กำไรส่วนที่เกิน 5 ล้านบาท	23	(2) = (1) - 5 ล้านบาท
คูณร้อยละ 50	11.5	(3) = (2) * ร้อยละ 50
Loss carry-forward	24	(4)
ผลขาดทุนที่ใช้สิทธิได้	16.5	(5) = 5 ล้านบาท + (3)
ผลกำไรทางภาษี	11.5	(6) = (1) - (5)
อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล	20%	
ภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องเสีย	2.3	(7) = (6) * 20%

ตารางที่ 3 การคำนวณการใช้ผลขาดทุนทางภาษีที่เกิดขึ้นตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2560

จากตารางที่ 3 เมื่อใช้หลักเกณฑ์การคำนวณการให้ใช้ผลขาดทุนตามกฎเกณฑ์ที่ได้มีการแก้ไขกฎหมายใหม่พบว่า บริษัท A จะมีภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องเสียจำนวน 2.3 ล้านบาท

จากตารางแสดงการคำนวณภาษีทั้ง 3 ตารางข้างต้น แสดงให้เห็นว่าประเทศอังกฤษมีการกำหนดกฎเกณฑ์ในลักษณะจำกัดการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษีที่รัดกุมมากกว่าในกรณีปกติ หรืออย่างเช่นในประเทศไทย ซึ่งถึงแม้จะมีการปฏิรูปกฎหมายให้มีความยืดหยุ่นในการใช้มากขึ้น แต่ก็ยังคงไว้ซึ่งการจำกัดจำนวนผลขาดทุนทางภาษีที่สามารถใช้ได้ เมื่อเทียบกับกรณีปกติ ซึ่งต่างมีวัตถุประสงค์เพื่อไม่ให้มีการบิดเบือนทางภาษีจากการใช้ผลขาดทุนทางภาษี และเพื่อให้มีการใช้ผลขาดทุนทางภาษีอย่างเหมาะสม

4.3 มาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีจากการใช้ผลขาดทุนทางภาษีของประเทศอังกฤษ

จากบทกฎหมายเกี่ยวกับการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษีของประเทศอังกฤษ จะเห็นได้ว่ามีกฎเกณฑ์ที่ค่อนข้างเข้มงวดมากในการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษีดังกล่าว ซึ่งการปฏิรูปกฎหมายดังกล่าวนั้น ทำให้ loss carry-forward นั้นรวมอยู่ในมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีตามเป้าหมาย (Targeted anti-avoidance rule หรือ TAAR)[30] ไปจนถึงประโยชน์จากภาษีหัก ณ ที่จ่าย ซึ่งอาจเกิดจากการหลีกเลี่ยงบางอย่าง

TAAR นั้นถูกออกแบบมาเพื่อการดำเนินการบางประเภทที่พยายามใช้ประโยชน์จากกฎต่างๆ โดยการดำเนินการนั้นอาจเป็นการพยายามเพิ่มจำนวนผลขาดทุนที่บริษัทสามารถนำไปใช้ได้ภายใต้

[30] เรื่องเดียวกัน. หน้า 44.

ข้อจำกัดของผลขาดทุนด้วยการใช้โครงสร้างของกลุ่มบริษัทหรือเพิ่มกำไรเสมือนจริงขึ้นมา หรือการดำเนินการที่เป็นการพยายามได้รับประโยชน์ในวิถีทางอื่นที่ลดหรือเพิ่มจำนวนเงื่อนไขที่เกี่ยวข้องใดๆ

การดำเนินการตามกฎ TAAR นี้จะต้องเป็นไปตามเงื่อนไข ดังนี้

เงื่อนไขที่ 1 มีวัตถุประสงค์หลักของการดำเนินการจะต้องเป็นเพื่อการได้มาซึ่งข้อได้เปรียบทางภาษีที่เกี่ยวข้องกับผลขาดทุน

เงื่อนไขที่ 2 การดำเนินการนั้นจะต้องเป็นการหลีกเลี่ยงข้อจำกัดของการลดหย่อนภายใต้เงื่อนไขที่เกี่ยวข้องใดๆ หรือใช้ประโยชน์จากจุดอ่อนของเงื่อนไขเหล่านั้น

โดยในการพิจารณาว่าเป็นไปตามเงื่อนไขที่ 1 หรือเงื่อนไขที่ 2 นั้น กรม HRMC ของประเทศอังกฤษจะเป็นผู้พิจารณาเงื่อนไขที่เกี่ยวข้องทั้งหมด เนื่องจากรูปแบบการหลีกเลี่ยงที่เกี่ยวข้องนั้นไม่มีการนิยามไว้ ดังนั้นการหลีกเลี่ยงจะต้องเกี่ยวข้องกับการดำเนินการ หรือข้อได้เปรียบจากภาษี ซึ่งการหลีกเลี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการบางอย่างนั้นอาจรวมถึงขั้นตอนที่วางแผนไว้หรือขั้นตอนที่ผิดปกติ การที่ไม่มีวัตถุประสงค์ทางเศรษฐกิจที่แท้จริง หรือมีผลลัพธ์ที่ไม่สอดคล้องกันเป็นจำนวนมากตามหลักการใดๆ ของกฎหมายที่เกี่ยวข้อง โดยที่ส่วนใหญ่แล้วการเรียกร้องนั้นเป็นประโยชน์ต่อบริษัท การดำเนินการตรวจสอบจะเป็นไปตามเงื่อนไขของกฎ TAAR เมื่อมีเหตุอันควรในการสรุปว่าการลดหย่อนที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการหลีกเลี่ยง หรือการใช้ประโยชน์จากช่องว่างทางกฎหมาย โดยสามารถประยุกต์ใช้กฎ TAAR ก็ต่อเมื่อกฎหมายนั้นไม่สามารถควบคุมการดำเนินการได้ หากข้อได้เปรียบทางภาษีที่อาจเกิดจากการดำเนินการนั้นถูกทำให้ไม่เป็นกลางด้วยกฎหมายตามเป้าหมายของการดำเนินการนี้ หรือภายใต้กฎหมายของภาษีอื่น จะทำให้ไม่สามารถประยุกต์ใช้กฎ TAAR ได้ ตัวอย่างเช่น กฎการซื้อการหักลบนั้นสามารถนำไปประยุกต์ใช้ในกรณีที่การเปลี่ยนแปลงสิทธิการครอบครองของบริษัทนั้นก่อให้เกิดข้อได้เปรียบทางภาษีที่เกี่ยวข้องกับผลขาดทุน

มาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีจากการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษีที่เป็นไปตามเงื่อนไขต่างๆ ของกฎ TAAR นั้นคำนึงถึงระยะเวลาเป็นหลัก ซึ่งการดำเนินการที่มีระยะเวลานั้นประกอบไปด้วยสัญญา ข้อตกลงร่วมกัน แผนการธุรกรรมเดี่ยว หรือธุรกรรมต่างๆ (ซึ่งจะมีผลบังคับใช้ทางกฎหมายหรือไม่ก็ตาม)

ข้อได้เปรียบทางภาษี อาจหมายถึง

1) การลดหย่อนภาษีที่เพิ่มขึ้น
2) การชำระภาษีที่เพิ่มขึ้น
3) การหลีกเลี่ยงหรือการลดค่าธรรมเนียมภาษี หรือการประเมินภาษี
4) การหลีกเลี่ยงการประเมินภาษี

5) การหลีกเลี่ยงหรือการลดค่าธรรมเนียมหรือการประเมินค่าธรรมเนียมภายใต้กฎหมาย

6) การหลีกเลี่ยงหรือการลดค่าธรรมเนียมหรือการประเมินการเรียกเก็บเงินจากธนาคาร หรือ

7) การหลีกเลี่ยงหรือการลดค่าธรรมเนียมของภาษีจากกำไรที่มีการโยกย้าย

ซึ่งข้อได้เปรียบทางภาษีที่เกี่ยวข้องกับผลขาดทุนและเงื่อนไขที่เกี่ยวข้องนั้นจะเป็นข้อได้เปรียบทางภาษีที่เกี่ยวข้องจากการหักลบที่เพิ่มขึ้นภายใต้เงื่อนไขที่เกี่ยวข้องใดๆ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้กฎหมายนั้นสามารถใช้ได้เฉพาะกับการดำเนินการที่มีวัตถุประสงค์อย่างหนึ่งเพื่อการรักษาข้อได้เปรียบทางภาษี โดยจะต้องใช้กฎหมายตามวัตถุประสงค์ ขอบเขต และข้อเท็จจริงต่างๆ โดยต้องระบุว่าการได้มาซึ่งข้อได้เปรียบทางภาษีนั้นมีวัตถุประสงค์อย่างหนึ่งอย่างใดในการดำเนินการนั้นหรือไม่ ตัวอย่างเช่น หากการดำเนินการนั้นไม่ได้ทำเพื่อการได้มาซึ่งข้อได้เปรียบทางภาษี หรือเพื่อวัตถุประสงค์ใดๆ ที่ไม่เกี่ยวกับภาษีนั้น หรือเป็นวัตถุประสงค์รองจากวัตถุประสงค์ในการได้มาซึ่งข้อได้เปรียบทางภาษี เป็นต้น

โดยในกรณีส่วนใหญ่นั้นกฎ TAAR นั้นมีผลตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2560 ซึ่งหมายความว่ากฎนั้นสามารถกีดขวางข้อได้เปรียบทางภาษีที่เกิดในหรือหลังจากวันนั้นได้ โดยไม่สำคัญว่าการดำเนินการนั้นทำขึ้นเมื่อใด กล่าวคือหากวัตถุประสงค์หลักของการดำเนินการนั้นคือเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อได้เปรียบทางภาษีที่เกี่ยวข้องกับผลขาดทุน หรือมีเหตุให้พิจารณาว่าการดำเนินการนั้นเป็นการหลีกเลี่ยงข้อจำกัดของการลดหย่อนภายใต้เงื่อนไขที่เกี่ยวข้อง หรือใช้ประโยชน์จากข้อด้อยของเงื่อนไขที่เกี่ยวข้องนั้น

4.4 วิเคราะห์ผลกระทบจากมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีจากการใช้ผลขาดทุนทางภาษีของประเทศอังกฤษ

จากบทกฎหมายของประเทศอังกฤษที่มีการกำหนดช่วงผลขาดทุนทางภาษีเป็น 2 ช่วงเวลาด้วยกันจากการปฏิรูปเกี่ยวกับกฎหมายของประเทศอังกฤษ สำหรับผลขาดทุนทางภาษีที่เกิดขึ้นก่อน 1 เมษายน 2560 จะต้องแบ่งประเภทของผลขาดทุนที่เกิดจากการค้าปกติและผลขาดทุนที่ไม่ได้เกิดจากการค้าปกติ เพื่อใช้เป็นรายจ่ายหักกับกำไรตามแต่ละประเภทของผลขาดทุนดังกล่าว สำหรับผลขาดทุนทางภาษีที่เกิดขึ้นตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2560 เป็นต้นไปจะทำให้บริษัทขนาดใหญ่ที่มีผลกำไรมากกว่า 5 ล้านปอนด์จะได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว เนื่องจากจะต้องคำนึงข้อจำกัดของการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษีที่มีความซับซ้อนมากขึ้น ซึ่งกำหนดให้บริษัทสามารถใช้สิทธิในการหักผลขาดทุนทางภาษีเป็นรายจ่ายได้เพียงร้อยละ 50 ของผลกำไรส่วนที่เกิน 5 ล้านปอนด์ อีกทั้งจะต้องแยกผลขาดทุนทางภาษี สำหรับผลขาดทุนที่เกิดในช่วงระยะเวลาก่อนและหลังวันที่ 1

เมษายน 2560 รวมทั้งประเภทของผลขาดทุนทางภาษีของทั้งสองช่วงระยะเวลาด้วย เพื่อใช้ในการแยกคำนวณสิทธิประโยชน์ประโยชน์ทางภาษีดังกล่าว แต่สำหรับธุรกิจขนาดเล็ก เช่น วิสาหกิจขนาดเล็กและขนาดย่อม (Small and Medium Enterprises: SMEs) ที่อาจมีผลกำไรต่อปีน้อยกว่า 5 ล้านปอนด์ ซึ่งจะได้รับสิทธิประโยชน์จากการปฏิรูปกฎหมายดังกล่าวมากขึ้น โดยที่มาตรการด้านการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศอังกฤษที่กำหนดกฎเกณฑ์ในพระราชบัญญัติการคลังนี้ เพื่อวัตถุประสงค์ในการขจัดปัญหา[31] ดังต่อไปนี้

1) เพื่อแก้ไขปัญหาเกี่ยวกับการใช้สิทธิประโยชน์จากผลขาดทุนทางภาษีที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงความเป็นเจ้าของของบริษัท ซึ่งมีผลขาดทุนที่เกิดก่อนการเปลี่ยนแปลงความเป็นเจ้าของที่ไม่สามารถใช้สิทธิประโยชน์ได้
2) เพื่อป้องกันธุรกิจหรือการลงทุนที่ไม่เป็นจริง (Artificial) สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์หรือการลงทุนขนาดเล็กหรือไม่มีนัยสำคัญเพื่อที่จะได้ประโยชน์จากความยืดหยุ่นของสิทธิประโยชน์มากขึ้น
3) เพื่อเพิ่มกฎเกณฑ์ในปัจจุบันเกี่ยวกับ "Refreshing losses" เพื่อให้ครอบคลุมถึงการใช้ Loss carry-forward ที่เกิดจากการดำเนินธุรกิจอสังหาริมทรัพย์และ Loss carry-forward ที่ไม่ได้เกิดจากการค้าปกติ ที่เกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
4) เพื่อจำกัดผลขาดทุนที่จะนำไปใช้สำหรับบริษัทที่มีผลกำไรจำนวนมาก

แต่อย่างไรก็ตาม ถึงแม้ว่าจะมีวัตถุประสงค์ที่หลากหลายสำหรับบทบัญญัติทางกฎหมายเกี่ยวกับการให้ใช้สิทธิประโยชน์ของผลขาดทุนทางภาษีของประเทศอังกฤษ แต่ผู้เขียนมีความเห็นว่าวัตถุประสงค์หลักจริงๆ แล้วก็เพื่อเป็นการป้องกันไม่ให้มี loss carry-forward ที่มากเกินไป จนผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้มีการวางแผนเพื่อการหลีกเลี่ยงภาษีจนทำให้มีภาระภาษีที่ลดลงด้วยการหาช่องว่างทางกฎหมายในการหาข้อได้เปรียบทางภาษี ซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อการประหยัดภาษีมาใช้โดยไม่ผิดกฎหมาย รวมทั้งยังสามารถจัดเก็บภาษีได้จากบริษัทที่มีผลขาดทุนทางภาษีอย่างต่อเนื่อง ซึ่งมีผลมาจากสภาพเศรษฐกิจที่ซบเซา แต่ได้วางแผนภาษีให้มีการสร้างผลกำไรขึ้นมาเพื่อนำมาใช้หักกับผลขาดทุนดังกล่าวและเป็นการปรับพฤติกรรมของผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ให้ดำเนินการในลักษณะหลีกเลี่ยงภาษีที่ไม่เหมาะสม

นอกจากนั้น ผู้เขียนเห็นว่าหลักเกณฑ์ของประเทศอังกฤษที่มีการแบ่งผลขาดทุนที่เกิดจากการค้าปกติและผลขาดทุนที่ไม่ได้เกิดจากการค้าปกติมีความเหมาะสมมากกว่าการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษีหักเป็นรายจ่ายได้เพียงร้อยละ 50 ของผลกำไรส่วนที่เกิน 5 ล้านปอนด์ เนื่องจากกฎเกณฑ์

[31] Ben Jones. Finance Bill 2017 – Overview of the changes to the carries forward losses regime [Online], 2017. Available from: https://www.eversheds-sutherland.com/global/en/what/articles/index.page?ArticleID=en/Tax_planning_and_consultancy/changes-to-the-carried-forward-losses-regime-090317. [9 March 2018].

ดังกล่าวยังมีช่องว่างทางกฎหมายที่เอื้อประโยชน์ให้แก่องค์กรขนาดเล็กที่มีผลกำไรไม่เกิน 5 ล้านปอนด์ที่จะสามารถวางแผนภาษีจากการให้ใช้ผลขาดทุนดังกล่าวได้

4.5 การนำแนวทางป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีจากการใช้ผลขาดทุนทางภาษีตามแนวทางปฏิบัติของ OECD ไปใช้ในประเทศอังกฤษ

จากบทกฎหมายสำหรับการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีจากการใช้ผลขาดทุนทางภาษีของประเทศอังกฤษ โดยการมีบทบัญญัติทางกฎหมายที่มีเงื่อนไขและซับซ้อนมากขึ้นในการจำกัดผลขาดทุนเพื่อนำไปใช้สิทธิประโยชน์จากผลขาดทุนทางภาษีอย่างเหมาะสม อีกทั้งประเทศอังกฤษยังกำหนดให้มีการยื่นแบบรายการตรวจสอบผลขาดทุนทางภาษี (Checklist) เพื่อช่วยในการตรวจสอบเกี่ยวกับข้อผิดพลาดที่อาจพบได้โดยทั่วไปจากการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล นอกจากนี้ ยังเป็นประโยชน์กับผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่จะสามารถประเมินสำหรับภาษีที่จะต้องเสียหรือได้รับคืนได้ด้วยตัวเอง ซึ่งทางผู้เขียนเห็นว่าเป็นมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีที่เป็นการจำกัดขอบเขตสิทธิประโยชน์ที่สอดคล้องกับมาตรการการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีตามแนวปฏิบัติของ OECD เกี่ยวกับการออกกฎเกณฑ์ทั้งลักษณะทั่วไปและลักษณะเฉพาะในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีดังกล่าว ซึ่งประเทศอังกฤษได้กำหนดหลักเกณฑ์ที่ซับซ้อนมากขึ้น เพื่อเป็นการอุดช่องว่างทางกฎหมาย โดยเป็นบทบัญญัติของกฎหมายที่มีผลบังคับใช้เฉพาะเพื่อจัดการกับผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่มีวัตถุประสงค์หลักประการหนึ่งคือเพื่อรักษาความได้เปรียบทางภาษีของตน ซึ่งปกติแล้วจะเห็นได้ชัดว่าพฤติกรรมการพยายามหาข้อได้เปรียบทางภาษีเป็นวัตถุประสงค์หนึ่งในวัตถุประสงค์หลักของการวางแผนภาษี เช่น กรณีสิทธิประโยชน์บางอย่างที่กฎหมายกำหนดให้ไม่สามารถได้รับเท่ากันทุกคน ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต่างก็จะทำการวางแผนบางอย่างทำให้ตนมีสิทธิที่จะไม่เสียภาษีหรือจะได้รับสิทธิประโยชน์นั้นเพิ่มเติม เป็นต้น

บทที่ 5
วิเคราะห์และเสนอแนะสำหรับมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการใช้ผลขาดทุนทางภาษีในประเทศไทย

จากปัญหาและผลกระทบที่เกิดขึ้นจากช่องว่างทางกฎหมายของประเทศไทยสำหรับการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษี ซึ่งเป็นการเอื้อประโยชน์ให้มีการหลีกเลี่ยงภาษีดังกล่าวได้ในปัจจุบัน ผู้เขียนจึงนำแนวทางปฏิบัติของ OECD รวมถึงหลักกฎหมายของประเทศอังกฤษมาศึกษาเพื่อวิเคราะห์ถึงมาตรการที่จะสามารถนำมาปรับใช้ได้กับประเทศไทย เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีดังกล่าว และเพื่อผลประโยชน์สูงสุดของรัฐสำหรับการนำไปใช้ในการพัฒนาประเทศต่อไป

5.1 วิเคราะห์ผลกระทบสำหรับการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการใช้ผลขาดทุนทางภาษีในประเทศไทย

จากบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (12) ได้มีการกำหนดถึงการใช้ผลขาดทุนทางภาษียกมาไม่เกิน 5 ปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบัน โดยที่สามารถใช้ผลขาดทุนได้ทั้งจำนวนที่เป็น loss carry-forward ไป ซึ่งผู้เขียนตั้งข้อสังเกตว่าบทบัญญัติดังกล่าวเป็นช่องว่างทางกฎหมายที่เอื้อผลประโยชน์ให้แก่องค์กรต่างๆ ในการสร้างผลขาดทุนที่อาจจะเป็นผลขาดทุนจริงหรือผลขาดทุนที่ไม่เป็นจริงขึ้นมาเพื่อให้ตนจะได้ไม่ต้องมีภาระภาษีนั้น และเป็นสิ่งที่เกิดขึ้นจริงในปัจจุบันนี้ อย่างเช่นกรณีศึกษาที่ทางผู้เขียนได้ยกมาอธิบายในบทที่ 3 ที่การวางแผนภาษีของกลุ่มบริษัททำให้บริษัท A ไม่มีภาระที่ต้องเสียภาษีในปี 2559 ซึ่งแท้ที่จริงแล้วการยกหนี้ดังกล่าวพิจารณาเป็นเงินได้พึงประเมินที่พึงจะต้องเสียภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น แต่เนื่องจากมีผลขาดทุนทางภาษีตั้งแต่เริ่มประกอบกิจการการตั้งแต่เมื่อปี 2556 จนถึงปี 2558 เป็นจำนวน 28,316,898 บาท ที่มีสิทธิสามารถนำมาเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีได้ทั้งจำนวนตามมาตรา 65 ตรี (12) แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นจำนวนมากเพียงพอที่จะนำไปหักกับผลกำไรที่เกิดขึ้นจากการยกหนี้จากบริษัทที่เกี่ยวข้องกันได้ทั้งจำนวน โดยไม่มีเงื่อนไขในการใช้ผลขาดทุนดังกล่าวแต่อย่างใด ดังนั้น ถ้าหากผู้เขียนพิจารณาถึงหลักเกณฑ์เกี่ยวกับมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษีของประเทศอังกฤษที่มีกฎหมายระบุอย่างชัดเจนมาปรับใช้กับกรณีศึกษาของบริษัท A โดยทางผู้เขียนจะพิสูจน์การปรับใช้หลักเกณฑ์ของประเทศอังกฤษกับกรณีศึกษาตามกฎเกณฑ์ที่หนึ่งและกฎเกณฑ์ที่สองเกี่ยวกับผลขาดทุนทางภาษี ซึ่งทางผู้เขียนจะกำหนดเงื่อนไขเพิ่มเติมในการพิจารณาดังนี้

1. การให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษีสามารถเป็น Loss carry-forward ได้สำหรับผลขาดทุนที่ยกมาไม่เกิน 5 ปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบันตามกฎเกณฑ์ในประเทศไทย
2. อัตราภาษีร้อยละ 20 ซึ่งจะแสดงตารางคำนวณภาษีสำหรับปี 2559 ได้ดังนี้

<u>กฎเกณฑ์ที่หนึ่ง</u> : ผลขาดทุนทางภาษีที่เกิดขึ้นเป็นผลขาดทุนที่เกิดขึ้นก่อนวันที่ 1 เมษายน 2560

	2559	2558	2557	2556
		(บาท)		
กำไร (ขาดทุน) ที่เกิดจากการค้าปกติ	(10,220,389)	(8,427,599)	(10,124,719)	(9,209,252)
กำไร (ขาดทุน) ที่ไม่ได้เกิดจากการค้าปกติ	17,258,920	(1,024,879)	67,802	28,749
การปรับปรุงรายการทางภาษี				
บวก ประมาณการหนี้สินผลประโยชน์พนักงาน	338,000	207,000	166,000	-
กำไร (ขาดทุน) ก่อนภาษีเงินได้ทางภาษีรวม	7,376,531	(9,245,478)	(9,890,917)	(9,180,503)
ผลขาดทุนทางภาษีที่นำมาเป็นรายจ่ายได้:				
- การค้าปกติ	(37,270,959)	(27,388,570)	(19,167,971)	(9,209,252)
- ไม่ใช่การค้าปกติ	-	(1,024,879)	-	-

ผู้เขียนแสดงตารางแจกแจงการแบ่งประเภทของผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เกิดจากการค้าปกติและที่ไม่ใช่การค้าปกติตามตารางด้านบนนี้ ซึ่งจะเห็นได้ว่าผลขาดทุนทางภาษีที่จะสามารถนำไปเป็น loss carry-forward ได้ทั้งผลขาดทุนจากประเภทที่เกิดจากการค้าปกติสำหรับปี 2559 จำนวน 27,388,570 บาท และผลขาดทุนจากประเภทที่ไม่ได้เกิดจากการค้าปกติสำหรับปี 2559 จำนวน 1,024,879 บาท ซึ่งผู้เขียนแสดงการคำนวณผลขาดทุนที่จะสามารถใช้ได้ในแต่ละปีสำหรับ loss carry-forward ที่ถูกยกยอดมาไม่เกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชีเท่านั้น

(หน่วย: ล้านบาท)

	การค้าปกติ	**ไม่ใช่การค้าปกติ**	**รวม**	
ผลกำไร (ขาดทุน) แยกตามประเภท	(10,220,389)	17,258,920	7,038,531	(1)
รายการปรับปรุงทางภาษี	338,000	-	338,000	(2)
ผลกำไร (ขาดทุน) ทางภาษี	(9,882,389)	17,258,920	7,376,531	(3) = (1) + (2)
Loss carry-forward	(27,388,570)	(1,024,879)	(28,413,449)	(4)
ดังนั้น				
ผลขาดทุนที่ใช้สิทธิได้	-	(1,024,879)	(1,024,879)	(5)
ผลกำไร (ขาดทุน) ทางภาษีสำหรับปี	(9,882,389)	16,234,041	6,351,652	(6)
อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล	20%	20%		
ภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องเสีย	-	3,246,808	3,246,808	(7) = (6) * 20%

จากตารางการคำนวณตามกฎเกณฑ์ที่หนึ่งแสดงให้เห็นว่า เมื่อมีการแยกประเภทของผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เกิดจากการค้าปกติและที่ไม่ได้เกิดจากการค้าปกติเพื่อนำมาใช้ในการคำนวณภาษีสำหรับปี 2559 ของบริษัท A โดยที่ธุรกรรมที่เกิดจากการค้าปกติมีผลขาดทุนจำนวน 10,220,389 บาท ส่วนธุรกรรมที่ไม่ได้เกิดจากการค้าปกติมีผลกำไรจำนวน 17,258,920 บาท เมื่อปรับปรุงรายการทางภาษีแล้ว เกิดผลขาดทุนจากการค้าปกติจำนวน 9,882,389 บาท และผลกำไรที่ไม่ได้เกิดจากการค้าปกติจำนวน 17,258,920 บาทเท่าเดิม ซึ่งหลักเกณฑ์ที่กำหนดในเบื้องต้นให้สามารถนำผลขาดทุนทางภาษีที่เป็น loss carry-forward ยกมาไม่เกิน 5 ปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันตามกฎเกณฑ์ของประเทศไทย ซึ่งมี loss carry-forward จากการค้าปกติจำนวน 27,388,570 บาท และมีผลขาดทุนที่ไม่ได้เกิดจากการค้าปกติที่เกี่ยวกับรายได้ดอกเบี้ย และค่าใช้จ่ายดอกเบี้ยจากเงินกู้จำนวน 1,024,879 บาท พบว่า loss carry-forward สำหรับประเภทการค้าปกติไม่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายได้เนื่องจากยังมีผลขาดทุนที่เกิดจากการค้าปกติอย่างต่อเนื่องจึงไม่มีภาระภาษีที่ต้องเสียสำหรับปี 2559 แต่สำหรับประเภทการค้าไม่ปกติสามารถนำ loss carry-forward มาใช้ได้เต็มจำนวนเนื่องจากเกิดผลกำไรจากการยกหนี้ให้ซึ่งไม่ได้เกิดจากการค้าปกติจึงสามารถนำมาชดเชยได้ ซึ่งบริษัท A มีภาระภาษีที่ต้องเสียจากประเภทไม่ใช่การค้าปกติจำนวน 3,246,808 บาท

<u>กฎเกณฑ์ที่สอง</u> : ผลขาดทุนทางภาษีที่เกิดขึ้นเป็นผลขาดทุนที่เกิดขึ้นตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2560 ถ้าหากไม่ได้คำนึงถึงปีที่เกิด loss carry-forward

(หน่วย: ล้านบาท)

ผลกำไร	7,038,531	(1)
รายการปรับปรุงทางภาษี	338,000	(2)
ผลกำไรหลังปรับปรุง	7,376,531	(3) = (1) + (2)
กำไรส่วนที่เกิน 5 ล้านบาท	2,376,531	(4) = (3) - 5 ล้านบาท
คูณร้อยละ 50	1,188,266	(5) = (4) * ร้อยละ 50
Loss carry-forward	(28,316,898)	(6)
ผลขาดทุนที่ใช้สิทธิได้	6,188,266	(7) = 5 ล้านบาท + (5)
ผลกำไร (ขาดทุน) ทางภาษี	1,188,266	(8) = (3) - (7)
อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล	20%	
ภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องเสีย	237,653	(9) = (8) * 20%

จากตารางการคำนวณตามกฎเกณฑ์ที่สองแสดงให้เห็นว่า เมื่อคำนวณภาษีด้วยผลของกำไรรวม โดยมีการจำกัดการให้ใช้ loss carry-forward สำหรับกำไรส่วนที่เกิน 5 ล้านบาทที่จะสามารถใช้ได้ในอัตราเพียงร้อยละ 50 ทำให้บริษัท A สามารถใช้ loss carry-forward ได้จำนวน 6,188,266 บาทที่เป็น loss carry-forward ยกมาไม่เกิน 5 ปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน ทำให้บริษัท A มีภาระภาษีที่ต้องเสียจากกฎเกณฑ์ที่สองจำนวน 237,653 บาท

จากการปรับใช้กฎเกณฑ์ทั้งสองประเทศอังกฤษกับประเทศไทยแล้ว ผู้เขียนพบว่า ทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้จากบริษัท A ได้เพิ่มขึ้น ซึ่งผู้เขียนแสดงให้เห็นว่าจากมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษีของประเทศอังกฤษมีความเหมาะสมมากกว่า เนื่องจากการจำกัดการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษีซึ่งบริษัทอาจมีการวางแผนภาษีมาแล้ว ดังเช่นกรณีศึกษานี้ ที่ในระดับกลุ่มบริษัทสามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีได้ทั้งสองบริษัทสำหรับธุรกรรมเดียวกัน จากการจำกัดการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษีในลักษณะของประเทศอังกฤษทำให้รัฐสามารถมีรายได้จากภาษีเงินได้นิติบุคคลได้เพิ่มขึ้นเพื่อนำไปพัฒนาประเทศได้ต่อไป

แต่อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนสนับสนุนกฎเกณฑ์ที่หนึ่งมากกว่า เนื่องจากกฎเกณฑ์ที่สองนั้นยังคงมีช่องว่างทางกฎหมายที่ทำให้ธุรกิจขนาดเล็ก เช่น วิสาหกิจขนาดเล็กและขนาดย่อม (Small and Medium Enterprises: SMEs) ที่อาจมีผลกำไรต่อปีน้อยกว่า 5 ล้านบาท เป็นต้น ซึ่งยังอาจมีการวางแผนภาษีจากการยังมีช่องว่างทางกฎหมายเพื่อการหลีกเลี่ยงภาษีจากการให้สิทธิประโยชน์ดังกล่าวอยู่ ที่มีลักษณะการนำผลขาดทุนจากการค้าปกติไปใช้หักเป็นรายจ่ายกับผลกำไรที่ไม่ใช่จากการค้าปกติที่อาจสร้างขึ้นมาดังเช่นกรณีศึกษาจนทำให้ไม่มีภาระภาษีที่พึงเสีย

5.2 ข้อเสนอแนะในการปรับใช้มาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการใช้ผลขาดทุนทางภาษีในประเทศไทย

จากการศึกษาผู้เขียนเห็นว่าการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีจากการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษีในประเทศไทยนั้นยังค่อนข้างเป็นการเอื้อประโยชน์ให้แก่ผู้ลงทุนทั้งไทยและต่างประเทศเป็นอย่างมาก จากกรณีของการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษีในประเทศไทย ที่ยังมีช่องว่างทางกฎหมายให้บริษัทต่างๆ ใช้ประโยชน์จากสิทธิทางภาษีนี้ได้อย่างเต็มที่ หรือเต็มทั้งจำนวนของผลขาดทุนทางภาษีที่เกิดขึ้นในบริษัท โดยยกเว้นการจำกัดการให้ใช้ผลขาดทุนที่เป็นผลจากการควบรวมกิจการ (Amalgamation) ที่ไม่สามารถนำผลขาดทุนทางภาษีจากผู้โอนมาเป็นรายจ่ายเพื่อชดเชยกับผลกำไรของผู้รับโอนได้ตามมาตรา 74 (1) (ข)[32] แห่งประมวลรัษฎากรที่มีอยู่ในปัจจุบัน ยกเว้นการใช้ผลขาดทุนทางภาษีที่เป็นผลจากการโอนกิจการทั้งหมด จากผู้โอนซึ่งมีผลกำไรมายังผู้รับโอนที่มีผลขาดทุนทางภาษี ซึ่งผู้รับโอนจะ

[32] มาตรา 74 ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเลิกกัน หรือควบเข้ากันกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่น การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อคำนวณภาษีให้เป็นไปตามวิธีการในมาตรา 65 มาตรา 65 ทวิ และ มาตรา 66 เว้นแต่
(1) (ข) ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควบเข้ากัน ให้ตีตามราคาตลาดในวันที่ควบเข้ากัน แต่ไม่ให้ถือว่าราคาดังกล่าวเป็นรายได้หรือรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมอันได้ควบเข้ากันนั้น และให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใหม่อันได้ควบเข้ากันถือราคาของทรัพย์สินนั้นตามราคาที่ปรากฏในบัญชีของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมในวันที่ควบเข้ากันเพื่อประโยชน์ในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ จนกว่าจะได้มีการจำหน่ายทรัพย์สินนั้นไป ทรัพย์สินรายการใดมีสิทธิหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาก็ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมใช้อยู่เพียงเท่าที่ระยะเวลาและมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่สำหรับทรัพย์สินนั้นเท่านั้น และห้ามมิให้นำผลขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ

สามารถใช้ผลขาดทุนทางภาษีดังกล่าวนำมาเป็นรายจ่ายเพื่อชดเชยกับผลกำไรที่รับโอนมาได้ ผู้เขียนจึงมีข้อเสนอแนะแบ่งออกเป็น 2 เรื่อง ดังนี้

5.2.1 การกำหนดกฎเกณฑ์สำหรับการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษีที่รัดกุมมากขึ้น

ผู้เขียนเห็นว่า จากบทกฎหมายของประเทศไทยตามมาตรา 65 ตรี (12) แห่งประมวลรัษฎากรที่มีช่องว่างทางกฎหมายให้มีการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการใช้ผลขาดทุนทางภาษีภายใน 5 ปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันและสามารถใช้ได้ทั้งจำนวน ประเทศไทยควรมีการแก้ไขกฎหมายเพื่อกำหนดกฎเกณฑ์สำหรับการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษีที่รัดกุมมากขึ้น ผู้เขียนจึงเสนอให้มีการแก้ไขกฎหมายโดยให้มีการกำหนดเงื่อนไขในการใช้ผลขาดทุนทางภาษีมากขึ้น เพื่อเป็นการอุดช่องว่างทางกฎหมายที่ทำให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีดังกล่าว เช่น อาจมีการจำกัดการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษี ถ้าผลขาดทุนนั้นเกี่ยวเนื่องกับการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างภายในองค์กร (Corporate reorganisations) ซึ่งผู้เขียนมองว่า เมื่อมีแผนในการปรับโครงสร้างภายในองค์กรใดๆ ก็ตาม ส่วนใหญ่ล้วนแล้วแต่จะทำการขจัดปัญหาเก่าที่ไม่ดีออกไปให้หมดก่อนที่จะเริ่มต้นในการดำเนินธุรกิจใหม่พร้อมกับการปรับโครงสร้างองค์กรใหม่ หรือเรียกง่ายๆ ว่า “ล้างบาง” โดยส่วนใหญ่แล้วจะทำให้เกิดผลขาดทุนเป็นจำนวนมาก หรืออย่างการยกหนี้เก่าอย่างเช่นกรณีศึกษาในบทที่ 3 เพื่อให้เป็นไปตามข้อตกลงของผู้ถือหุ้นใหม่ หรืออาจมีมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการจำกัดจำนวนในการใช้ผลขาดทุนมากขึ้น ซึ่งเพิ่มเติมจากปัจจุบันที่มีการให้ใช้ผลขาดทุนที่สะสมมาไม่เกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบัน เป็นต้น โดยควรพิจารณาให้มีการแก้ไขกฎหมายโดยให้มีการระบุเพิ่มเติมในบทบัญญัติตามมาตรา 65 ตรี (12) แห่งประมวลรัษฎากรโดยอาจระบุว่า “รายการที่ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ...ผลขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนๆ เว้นแต่ผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกินห้าปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบันที่เกิดจากผลขาดทุนสุทธิประเภทเดียวกันกับกำไรสุทธิ และผลขาดทุนสุทธินั้นต้องไม่ได้รับยกเว้นตามประกาศ...” ซึ่งรัฐบาลอาจมีการประกาศกรมสรรพากรเพิ่มเติมถึงข้อยกเว้นอื่นๆ เช่น การยกเว้นไม่ให้นำผลขาดทุนทางภาษีมาเป็นรายจ่าย ถ้าหากองค์กรมีการปรับโครงสร้างภายในองค์กร เป็นต้น โดยผลขาดทุนสุทธิประเภทเดียวกันหมายถึงผลขาดทุนจากการค้าปกติและผลขาดทุนที่ไม่ใช่การค้าปกติที่แบ่งเป็นเพียง 2 ส่วนหลัก หรือกล่าวง่ายๆ คือผู้เขียนหมายถึงการแยกประเภทของผลขาดทุนจากการดำเนินงาน (Operating) และผลขาดทุนที่ไม่ใช่จากการดำเนินงาน (Non-operating) ซึ่งอาจไม่ได้แยกธุรกรรมย่อยๆ ตามแต่ละประเภทเฉกเช่นเดียวกับประเทศอังกฤษที่มีกฎหมายเฉพาะ เช่น บริษัท A ประกอบธุรกิจด้วยกัน 5 ธุรกิจในหนึ่งบริษัท ซึ่งตามกฎหมายประเทศอังกฤษนั้นจะต้องนำผลขาดทุนจากแต่ละประเภทของผลขาดทุนจึงจะนำไปใช้ได้กับผลกำไรของประเภทธุรกิจนั้น กล่าวคือ ถ้าประกอบด้วย 1. ธุรกิจขายปลีก 2. ธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ 3. ธุรกิจรับก่อสร้าง 4. ธุรกิจโรงงาน 5. ธุรกิจให้บริการ ถ้าหากเกิดผลขาดทุนจากธุรกิจขายปลีก ก็ต้องทำผลขาดทุนดังกล่าวไปใช้สิทธิกับผลกำไร

จากธุรกิจขายปลีกเท่านั้น เป็นต้น ซึ่งด้วยโครงสร้างบริษัทในประเทศไทยส่วนใหญ่แล้วจะเป็นรูปแบบ 1 บริษัทต่อ 1 ธุรกิจ ผู้เขียนจึงเสนอแนะโดยแยกประเภทจาก Operating กับ Non-operating เพื่อง่ายต่อการนำไปใช้เนื่องจากผู้เขียนเห็นว่ากฎเกณฑ์ตามกฎหมายของประเทศอังกฤษค่อนข้างละเอียดและมีความซับซ้อนซึ่งอาจเป็นการยากถ้าหากนำมาใช้ในประเทศไทยที่เป็นประเทศกำลังพัฒนาอย่างเต็มรูปที่อาจจะยังไม่มีความพร้อมในการกำหนดให้มีความซับซ้อนดังกล่าว โดยวัตถุประสงค์ในการแก้ไขกฎหมายเพื่อให้มีการจำกัดการใช้ผลขาดทุนทางภาษีมากขึ้น แต่อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนเห็นว่ากฎเกณฑ์ของประเทศอังกฤษเป็นหลัก anti-avoidance ที่ดีอีกหลักเกณฑ์หนึ่งโดยการกำหนดกฎเกณฑ์โดยเฉพาะตามแนวปฏิบัติของ OECD ที่ให้มีการกำหนดกฎเกณฑ์เฉพาะในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีการกำหนดกฎเกณฑ์ในลักษณะกฎหมายเฉพาะ เพื่อให้ทุกคนได้ปฏิบัติตามอย่างเคร่งครัด และเพื่อให้เป็นไปตามหลักการบริหารภาษีที่ดี[33] และทันต่อการเปลี่ยนแปลงในยุคปัจจุบันอีกด้วย ซึ่งผู้เขียนเห็นสมควรว่าประเทศไทยควรมีการแก้ไขกฎหมายโดยการนำกฎเกณฑ์ของประเทศอังกฤษมาปรับใช้ให้เหมาะสมกับประเทศไทย

5.2.2 การกำหนดให้มีการเปิดเผยข้อมูลและรายงานเกี่ยวกับผลขาดทุนทางภาษี

นอกจากนั้น ผู้เขียนเห็นว่าควรกำหนดให้มีการเปิดเผยข้อมูลและรายงานเกี่ยวกับผลขาดทุนทางภาษี นอกจากในปัจจุบันที่กำหนดให้บริษัทต้องยื่นงบการเงินที่ผ่านการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามกฎหมายแล้ว ควรต้องให้มีการเปิดเผยข้อมูลและรายงานเพิ่มเติม (Checklist) เพื่อเป็นการชี้แจงเกี่ยวกับรายละเอียดของผลขาดทุนทางภาษีที่เกิดขึ้น

---

[33] หลักการบริหารภาษีที่ดีของ Adam Smith มีสาระสำคัญของหลักการ 4 ประการ ได้แก่

1. หลักความเป็นธรรม (Equity) เนื่องจากประชาชนของรัฐจำต้องบริจาคหรือสละเงินให้แก่รัฐที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอยู่ภายใต้การคุ้มครองตามสัดส่วนของรายได้ที่ครอบครองอยู่ ซึ่งถือเป็นหลักเกณฑ์สำคัญของหลักความยุติธรรมทางภาษี การจัดเก็บภาษีอย่างยุติธรรมจึงต้องสัมพันธ์กับสิ่งที่เป็นความสามารถหรือสิ่งที่แสดงความสามารถของผู้มีหน้าที่เสียภาษี
2. หลักความแน่นอน (Certainly) ภาษีที่จัดเก็บต้องมีความชัดเจนและแน่นอน ไม่ว่าจะเป็นฐานภาษี เทคนิคการประเมินภาษี และวิธีการจัดเก็บภาษี โดยความแน่นอนนั้นต้องตั้งอยู่บนพื้นฐานของเหตุผล
3. หลักความสะดวก (Convenience) ภาษีทุกประเภทควรต้องเรียกเก็บตรงตามเวลา ดังนั้น วิธีการชำระภาษีก็ต้องทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้รับความสะดวกมากที่สุด รวมทั้งสถานที่จัดเก็บภาษีเช่นกัน
4. หลักความประหยัด (Economy) ภาษีทุกประเภทที่จัดเก็บเพื่อนำรายได้เข้าสู่คลังควรมีจำนวนที่ใกล้เคียงกับจำนวนที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ชำระให้แก่รัฐ ซึ่งอาจหมายถึงรัฐต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีให้น้อยที่สุด และผู้มีหน้าที่เสียภาษีก็ต้องเสียค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับภาษีนั้นๆ น้อยที่สุดเช่นเดียวกัน

นอกจากนั้น ได้มีนักการคลังหลายท่านได้มีแนวความคิดเรื่องหลักการบริหารภาษีที่ดีเช่นเดียวกัน และเห็นว่าสมควรมีหลักเกณฑ์อื่นๆ อีกที่เหมาะสมกับการเปลี่ยนแปลงของยุคสมัย ได้แก่

5. หลักการยอมรับ (Acceptability) หมายถึง ภาษีที่ทุกคนยอมรับเพราะมีระบบจัดเก็บภาษีอากรอย่างยุติธรรม ซึ่งการยอมรับนั้นย่อมขึ้นอยู่กับความเชื่อถือและศรัทธาของประชาชนต่อรัฐด้วย
6. หลักการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (Enforceability) หมายถึง ภาษีที่จัดเก็บต้องสามารถทำการบริหารจัดเก็บอย่างได้ผลในทางปฏิบัติซึ่งต้องมีความเกี่ยวข้องเชื่อมโยงกับรูปแบบ โครงสร้างการบริหารภาษีของแต่ละรัฐเป็นสำคัญด้วย
7. หลักการทำรายได้ (Productivity) หมายถึง ภาษีที่มีฐานกว้างและฐานของภาษีขยายตัวได้รวดเร็วตามความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ ทำรายได้ให้แก่รัฐเป็นอย่างดี โดยไม่ต้องเพิ่มอัตราการจัดเก็บภาษี
8. หลักการยืดหยุ่น (Flexibility) หมายถึง ภาษีบางประเภทที่สามารถปรับตัวเข้ากับการเปลี่ยนแปลงของภาวะเศรษฐกิจของประเทศหรือการเปลี่ยนแปลงฐานะทางเศรษฐกิจของผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ง่าย ดังนั้น จึงควรนำมาใช้เป็นเครื่องมือเพื่อควบคุมภาวะเศรษฐกิจของแต่ละประเทศ

ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี เพื่อให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีได้ข้อมูลเพื่อนำมาพิจารณาถึงความสมเหตุสมผลและให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และมาตรฐานเดียวกันสำหรับการให้ใช้ผลขาดทุนดังกล่าว หลังจากนั้นจึงจะได้รับอนุญาตจากหน่วยงานจัดเก็บภาษีเพื่อเป็นการอนุมัติของการใช้ผลขาดทุนทางภาษีอีกด้วย ผู้เขียนเห็นว่าการเปิดเผยข้อมูลและการรายงานเกี่ยวกับผลขาดทุนทางภาษีเพิ่มเติมนี้จะทำให้เป็นการปรับเปลี่ยนพฤติกรรมของผู้มีหน้าที่เสียภาษี เพื่อให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตระหนักถึงการประกอบกิจการให้มีความโปร่งใสมากยิ่งขึ้น เพราะต้นสายปลายเหตุของการวางแผนเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีดังกล่าว ส่วนใหญ่ย่อมเกิดขึ้นจากพฤติกรรมของตัวผู้มีหน้าที่เสียภาษีเองทั้งสิ้น อีกทั้งควรกำหนดให้มีบทลงโทษหากผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีการใช้ผลขาดทุนทางภาษีโดยที่ไม่ได้ทำการเปิดเผยข้อมูลและรายงานเกี่ยวกับผลขาดทุนทางภาษีตามกฎหมายก่อนที่จะนำไปใช้ประโยชน์ทางภาษี เพื่อให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีความเกรงกลัวต่อบทกฎหมายและอำนาจของรัฐในการปฏิบัติตามกฎหมายอย่างเคร่งครัด

บทที่ 6
บทสรุป

จากการศึกษาถึงปัญหาในการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคลจาการใช้ผลขาดทุนทางภาษีที่เกิดขึ้นในประเทศไทย ซึ่งสาเหตุเนื่องมาจากการมีช่องว่างทางกฎหมายที่เอื้อประโยชน์ให้แก่องค์กรต่างๆ โดยนำผลขาดทุนที่เป็นลักษณะ Loss carry-forward ไม่เกิน 5 ปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบันนำมาเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีได้และสามารถใช้เป็นรายจ่ายได้ทั้งจำนวนตามมาตรา 65 ตรี (12) โดยเป็นการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษีในรูปแบบของการชดเชยกับผลกำไรที่เกิดขึ้นในรอบปีปัจจุบัน ซึ่งการที่กฎหมายไทยกำหนดให้สามารถใช้ได้ไม่เกิน 5 ปีเนื่องจากความสอดคล้องกันของหลักเกณฑ์ในการเก็บรักษาเอกสาร และเพื่อการตรวจสอบความเหมาะสมของกรมสรรพากร อีกทั้งยังเป็นการเอื้อประโยชน์ต่อการลงทุนในประเทศไทยด้วย ซึ่งผู้เขียนเห็นว่ายังเป็นปัญหาสำคัญเนื่องจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีพฤติกรรมในการประกอบกิจการเพื่อการหลีกเลี่ยงภาษีเช่นนั้นและมีทัศนคติที่ว่าค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้นั้นเป็นการสร้างภาระ และเพิ่มต้นทุนในการดำเนินงานให้แก่กิจการซึ่งเป็นการปฏิบัติบนพื้นฐานที่ว่าไม่ได้เป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย แต่เป็นเพียงการกระทำไปเพื่อเป็นการประหยัดภาษีเท่านั้น หรือเรียกว่าเป็นการหลีกภาษีที่ยอมรับได้ (Acceptable Tax Avoidance) นอกจากนั้น การที่กฎหมายกำหนดให้สามารถใช้ผลขาดทุนไม่เกิน 5 ปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบันที่เป็นการจำกัดด้วยเวลายังเป็นซึ่งเป็นหนึ่งในแนวคิดในการหลีกเลี่ยงภาษีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีพยายามที่จะหาข้อได้เปรียบทางภาษีเพื่อที่จะหลีกเลี่ยงข้อกำหนดด้านเวลาสำหรับผลขาดทุนดังกล่าวตามแนวปฏิบัติของ OECD ซึ่งหากไม่ได้ใช้ประโยชน์จากผลขาดทุนทางภาษีแล้วจะสูญเสียประโยชน์ไปอันเนื่องมาจากข้อกำหนดด้านเวลา องค์กรส่วนใหญ่จึงมักเล็งเห็นช่องว่างทางกฎหมายนี้โดยการสร้างเงินได้ที่พึงเสียภาษีที่เป็นจริงหรือไม่เป็นจริงก็ตาม ซึ่งการวางแผนภาษีดังกล่าวมักวางแผนอยู่ในช่วงปีสุดท้ายที่สามารถใช้ loss carry-forward ได้ นั่นหมายถึงปีที่ 4 - 5 ก่อนที่ผลขาดทุนทางภาษีจะหมดอายุเนื่องจากประเทศไทยกำหนดให้ใช้ผลขาดทุนในลักษณะ First-loss, First-use หรือมีการวางแผนการอื่นเพื่อทำให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษีด้วยการยืดช่วงเวลาออกไปภายใต้กฎหมายที่เกี่ยวข้อง หรือเรียกว่าการ Refreshing loss

จากแนวปฏิบัติของ OECD ได้กล่าวถึงกลยุทธ์ในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี ที่ควรกำหนดให้มีการเปิดเผยข้อมูลและการรายงานเกี่ยวกับผลขาดทุนทางภาษีที่เกิดขึ้นในองค์กร การสอบสวนและตรวจสอบบัญชีที่ควรให้ความสำคัญกับการตรวจสอบบัญชีมากขึ้น เพื่อเป็นอีกหน่วยงานหนึ่งที่ช่วยสอดส่องดูแลลักษณะของการวางแผนภาษีจากให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษีที่อาจเกิดขึ้นให้แก่หน่วยงานจัดเก็บภาษีได้อีกทางหนึ่งที่เป็นในลักษณะการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินให้ชัดเจนมากขึ้น ในส่วนของความร่วมมือกันระหว่างในประเทศและต่างประเทศที่จะสามารถช่วยส่งข้อมูลเชื่อมโยงกันได้ที่อาจมีลักษณะการวางแผนภาษีแบบกลุ่ม รวมถึงการวิเคราะห์ข้อมูลที่ควรกำหนดให้มีการวิเคราะห์ข้อมูลเชิงลึกที่อาจสามารถคาดการณ์รายได้ที่เพิ่มขึ้นอาจเพื่อเป็นการหักกลบกับผลขาดทุน

ทางภาษีที่มีอยู่ได้ เป็นมาตรการที่พยายามใช้ข้อมูลการบริหารภาษีภายในหรือภายนอกโดยการใช้ข้อมูลเพื่อการเปรียบเทียบ และการวิเคราะห์แหล่งข้อมูลต่างๆ โดยสามารถเป็นมาตรการสำคัญสำหรับการตรวจสอบการวางแผนภาษีสำหรับผลขาดทุนได้ นอกจากนี้ แนวปฏิบัติของ OECD ได้กล่าวรวมถึงมาตรการที่จะช่วยในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีที่กำลังให้ทุกประเทศทั่วโลกกลับมาพิจารณาอีกครั้งถึงบทกฎหมายต่างๆ เพื่อให้บทบัญญัติต่างๆ นั้นทันต่อสภาพเศรษฐกิจ และเป็นปัจจุบันทันการณ์ รวมทั้งประเทศไทยที่ควรต้องกลับมาย้อนดูกฎหมายในประเทศเพื่อให้สามารถนำมาปรับใช้ได้กับประเทศไทยให้มีประสิทธิภาพและความเหมาะสมมากขึ้น ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าควรต้องให้มีการกำหนดกฎเกณฑ์ในรัดกุมในการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษีให้มากขึ้น และควรให้มีการเปิดเผยข้อมูลและรายงานเกี่ยวกับผลขาดทุนทางภาษีของแต่ละบริษัท เพื่อนำไปใช้ในการพิจารณาความสมเหตุสมผลของการใช้ผลขาดทุนดังกล่าว ซึ่งจะต้องให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และมาตรฐานเดียวกัน

จากกรณีศึกษาที่ทางผู้เขียนได้ยกมาอธิบายเกี่ยวกับการยกหนี้ให้บริษัท A บริษัทในประเทศไทยจากบริษัทที่เกี่ยวข้องกันในต่างประเทศ ที่ทำให้บริษัท A ในประเทศไทยมีฐานะทางการเงินที่ดีขึ้นจากการมีหนี้สินลดลง หรือเรียกว่ามีความมั่งคั่งขึ้นทางเศรษฐศาสตร์ เป็นผลให้บริษัท A มีเงินได้พึงประเมินที่จะต้องเสียภาษี แต่อย่างไรก็ตาม บริษัท A ยังมีผลขาดทุนทางภาษีที่สะสมมาเป็นระยะเวลา 3 ปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบันที่เป็นช่องว่างทางกฎหมายที่ทำให้บริษัท A สามารถใช้ผลขาดทุนทางภาษีดังกล่าวเป็นรายจ่ายได้ บริษัท A จึงไม่มีภาระภาษีที่ต้องเสียในปีดังกล่าวตามมาตรา 65 ตรี (12) แห่งประมวลรัษฎากร อีกทั้งบริษัท A มีการเปลี่ยนแปลงผู้ถือหุ้นหรือการปรับโครงสร้างภายในองค์กร ยิ่งเป็นการสื่อให้เห็นว่าพฤติกรรมการยกหนี้ให้ในลักษณะนี้ซึ่งนำไปสู่การวางแผนภาษีที่เล็งเห็นแล้วว่าบริษัท A มี Loss carry-forward อยู่จำนวนหนึ่ง โดยได้มีวางแผนการหลีกเลี่ยงภาษีที่นำ Loss carry-forward มาใช้เป็นรายจ่ายในรอบปีภาษีที่มีการยกหนี้ให้นี้ จึงทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีจากการวางแผนภาษีในกรณีศึกษานี้ ซึ่งเมื่อนำกรณีศึกษาในประเทศไทยไปปรับใช้กับกฎเกณฑ์ตามกฎหมายของประเทศอังกฤษ ที่มีกฎเกณฑ์ที่เข้มงวดและจำกัดการใช้ผลขาดทุนทางภาษี ซึ่งในประเทศอังกฤษมีรูปแบบของการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษี 2 แบบ คือ loss carry-back ที่กำหนดให้ประเมินย้อนหลังได้ 1 ปีก่อนหน้า และ loss carry-forward โดยกฎหมายได้กำหนดให้แบ่งประเภทของผลขาดทุนเป็นผลขาดทุนจากการค้าปกติ (Trading Loss) และผลขาดทุนที่ไม่ใช่การค้าปกติ (Non-trading loss) เพื่อนำไปใช้ชดเชยจากกำไรตามประเภทของผลขาดทุนที่เกิดขึ้น เนื่องจากกำไรของแต่ละบริษัทประกอบด้วยรายได้จากธุรกิจแหล่งต่างๆ และกำไรที่มีภาระภาษีที่ต้องเสีย แม้ว่าผลกำไรเหล่านี้ต่างรวมเป็นส่วนหนึ่งของภาษีเงินได้นิติบุคคลเช่นกัน แต่รายได้จากแต่ละแหล่งของธุรกิจต่างถูกควบคุมอยู่ภายใต้กฎหมายเฉพาะที่แตกต่างกัน (เช่น รายได้ดอกเบี้ย รายได้จากการลงทุนในอสังหาริมทรัพย์ หรือค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับเงินกู้ เป็นต้น) จึงควรคำนวณแยกกันสำหรับแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ดังนั้นผลขาดทุนใดๆ ที่เกิดขึ้นจะต้องใช้เฉพาะกับผลกำไรสำหรับประเภทนั้นเป็นการเฉพาะเท่านั้น เพื่อให้การใช้ผลขาดทุนทางภาษีที่เหมาะสมตามกฎหมายเฉพาะ โดยผลจากการนำมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศ

อังกฤษมาใช้ซึ่งพบว่าเมื่อแยกประเภทผลขาดทุนเป็นผลขาดทุนจากการค้าปกติและผลขาดทุนที่ไม่ใช่การค้าปกติซึ่งจากกรณีศึกษานี้พบว่ามีผลขาดทุนจากการค้าปกติที่เกิดขึ้นจากการค้าปกติตลอดช่วง 3 - 4 ปี ส่วนผลขาดทุนที่ไม่ใช่การค้าปกติ เช่น รายได้ดอกเบี้ย หรือดอกเบี้ยจ่าย เป็นต้น ที่เพิ่งเกิดขึ้นในปีก่อน เมื่อนำมาพิจารณากับผลกำไรที่เกิดขึ้นจากการยกหนี้ให้จากบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน ทำให้บริษัท A มีความมั่งคั่งมากขึ้นซึ่งเป็นรายได้ที่ไม่ได้เกิดจากการค้าปกติ ทางผู้เขียนจึงปรับใช้ในการคำนวณภาษีโดยจัดประเภทเป็นกำไรที่ไม่ได้เกิดจากการค้าปกติ ซึ่งเมื่อคำนวณภาษีตามวิธีการคำนวณของประเทศอังกฤษแล้วพบว่า บริษัท A มีภาระที่จะต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้นจากการยกหนี้ให้จากบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน เนื่องจากเกิดจากการให้ใช้ผลขาดทุนทางภาษีที่เหมาะสม ซึ่งไม่ได้เกิดจากการวางแผนภาษีเพื่อที่จะให้ได้ใช้ผลขาดทุนจากการค้าปกติซึ่งมี loss carry-forward อยู่จำนวนหนึ่งที่มากพอสำหรับการใช้ชดเชยกับความมั่งคั่งที่เพิ่มขึ้นจากการยกหนี้ให้

จากกรณีศึกษาดังกล่าวซึ่งแสดงให้เห็นว่าช่องว่างทางกฎหมายที่มีอยู่ในประเทศไทยควรต้องได้รับการแก้ไขเพิ่มเติมเพื่อให้มีการรัดกุมในการใช้ผลขาดทุนทางภาษีมากขึ้น อีกทั้งยังเพื่อให้สอดคล้องกับลักษณะการดำเนินธุรกิจในปัจจุบันที่มีการพัฒนาไปจากเดิมมาก ในความเห็นของผู้เขียน การจะมีมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีได้นั้น กฎหมายจะต้องไม่เปิดโอกาสให้ใช้กระบวนการวางแผนเพื่อการหลีกเลี่ยงภาษีได้ ซึ่งควรต้องกำหนดในกฎเกณฑ์ทั่วไปของกฎหมายให้ชัดเจน โดยควรมีการแก้ไขเพื่อระบุเพิ่มเติมในบทบัญญัติตามมาตรา 65 ตรี (12) แห่งประมวลรัษฎากรโดยอาจระบุว่า “รายการที่ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ...ผลขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนๆ เว้นแต่ผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกินห้าปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบันที่เกิดจากผลขาดทุนสุทธิประเภทเดียวกันกับกำไรสุทธิ และผลขาดทุนสุทธินั้นต้องไม่ได้รับยกเว้นตามประกาศ...” โดยผลขาดทุนสุทธิประเภทเดียวกันหมายถึงผลขาดทุนจากการค้าปกติและผลขาดทุนที่ไม่ใช่การค้าปกติที่แบ่งเป็นเพียง 2 ส่วนหลัก หรือกล่าวง่ายๆ คือผู้เขียนหมายถึงการแยกประเภทของผลขาดทุนจากการดำเนินงาน (Operating) และผลขาดทุนที่ไม่ใช่จากการดำเนินงาน (Non-operating) ซึ่งไม่ได้มีการแยกธุรกรรมย่อยตามแต่ละประเภทเฉกเช่นเดียวกับประเทศอังกฤษที่มีกฎหมายเฉพาะและมีความซับซ้อน ซึ่งรัฐบาลอาจมีการประกาศเป็นกฎกระทรวงเพิ่มเติมถึงข้อยกเว้นอื่นๆ เช่น การยกเว้นไม่ให้นำผลขาดทุนทางภาษีมาเป็นรายจ่าย ถ้าหากองค์กรมีการปรับโครงสร้างภายในองค์กร เป็นต้น ดังนั้น จึงสมควรต้องให้มีการแก้ไขกฎหมายเพื่อให้ทันต่อสภาพเศรษฐกิจ และสถานการณ์ปัจจุบัน รวมทั้งให้เป็นไปตามหลักการบริหารภาษีที่ดีที่จะต้องมีความยืดหยุ่นโดยให้มีการปรับตัวเข้ากับสภาพเศรษฐกิจที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน เพื่อให้สามารถนำรายได้เข้าสู่รัฐได้เพิ่มขึ้นสำหรับการนำไปพัฒนาต่อไปได้มากขึ้นด้วย

บรรณานุกรม

หนังสือ

กิตติยา อาภากุลอนุ, ทิพสุคนธ์ วงษ์เมือง และฝ่ายวิชาการภาษี. ประมวลรัษฎากร ฉบับสมบูรณ์ ปี 2559, กรุงเทพมหานคร: ธรรมนิติ, 2559.

กิติพงศ์ อุรพีรพัฒนพงศ์. รู้เฟื่อง... การควบรวมกิจการโอกาสของธุรกิจไทย. กรุงเทพมหานคร: เมจิกเพรส, 2557.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 11, กรุงเทพมหานคร: กรุงสยาม พับลิชชิ่ง, 2559.

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. กฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 4, กรุงเทพมหานคร: ที.เค.เอส. สยามเพรสแมเนจเม้นท์, 2556.

HM Treasury and HM Revenue & Customs. Corporation Tax Act 2010. [Online], United Kingdom: The Stationery Office Limited under the authority and superintendence of Carol Tullo, Controller of Her Majesty's Stationery Office and Queen's Printer of Acts of Parliament, 2010. Available from: https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2010/4/contents. [December 19, 2017].

HM Treasury and HM Revenue & Customs. Finance (No.2) Act. 2017. [Online], United Kingdom: TSO (The Stationery Office), part of Williams Lea Tag, 2017. Available from: https://www.gov.uk/government/collections/finance-bill-no2-2017. [February 11, 2018].

HM Treasury and HM Revenue & Customs. Reform of Corporation tax loss relief: draft guidance. [Online], United Kingdom, 2017. Available from: https://www.gov.uk/government/publications/reform-to-corporation-tax-loss-relief-draft-guidance. [February 25, 2018].

HM Treasury and HM Revenue & Customs. Reform of Corporation tax loss relief: consultation on delivery. [Online], United Kingdom, 2016. Available from: https://www.gov.uk/government/consultations/reforms-to-corporation-tax-loss-relief-consultation-on-delivery. [February 25, 2018].

OECD. Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning. [Online], Paris: OECD publishing, 2011. Available from: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/

corporate-loss-utilisation-through-aggressive-tax-planning_9789264119222-en. [December 18, 2017].

OECD. Tackling Aggressive Tax Planning Through Improve Transparency and Disclosure. [Online], Paris: OECD publishing, 2011. Available from: http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/tacklingaggressivetaxplanning throughimprovedtransparencyanddisclosure.htm. [March 3, 2018].

บทความ

Ben Jones. Finance Bill 2017 - Overview of the changes to the carries forward losses regime. [Online]. 2017. Available from: https://www.eversheds-sutherland.com/global/en/what/articles/index.page?ArticleID=en/Tax_planning_and_consultancy/changes-to-the-carried-forward-losses-regime-090317. [9 March 2018].

Columbia Law Review Association. The Loss Carryover Deduction and Changes in Corporate Structure. [Online], United States, 1966. Available from: Thomson Reuters: Westlaw. [December 24, 2017].

Emma Rawson. Corporation tax losses - your newly flexible friends. [Online], 2018. Available from: https://www.accountancyage.com/2018/02/07/corporation-tax-losses-newly-flexible-friends/. [April 21, 2018].

Federal Tax Coordinator. “Principal purpose” must be tax avoidance. [Online], 2017. Available from: Thomson Reuters: Westlaw. [December 26, 2017].

Ian Meaburn. Changes to Corporation Tax Loss Relief. [Online], 2018. Available from: http://www.myersclark.co.uk/blog-post/changes-corporation-tax-loss-relief. [April 21, 2018].

Jacob Nussim and Avraham Tabbach. Tax-loss Mechanism. [Online], University of Chicago, United States, 2014. Available from: Thomson Reuters: Westlaw. [December 26, 2017].