

เอกัตศึกษาทางกฎหมาย

ปัญหาการกำหนดข้อยกเว้นหน้าที่ในการยื่นรายการข้อมูลและจัดทำเอกสาร
สำหรับห้างหุ้นส่วนหรือนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา 71 ทวิ แห่ง
ประมวลรัษฎากร

นางสาวปิยพัชร พัฒนกิจเรือง

รหัส 6186032034

เอกัตศึกษาเล่มนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรนิติศาสตร์มหาบัณฑิต

สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2563

สารบัญ

บทที่ 1	บทนำ	1
1.1	ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2	สมมติฐานการวิจัย	3
1.3	วัตถุประสงค์ของการวิจัย.....	3
1.4	ขอบเขตของการศึกษาวิจัย	4
1.5	วิธีการศึกษาวิจัย	4
1.6	ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	4
บทที่ 2	ทฤษฎีและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง	5
2.1	ความเป็นมาและวัตถุประสงค์ของมาตรการกำหนดราคาโอนระหว่างนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน	5
2.2	มาตรการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันภายใต้ OECD Model Tax Convention และ OECD Guideline	8
2.2.1	หลักการกำหนดราคาโอนระหว่างคู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกัน (Arm’s Length Principle).....	10
2.2.2	การจัดทำและยื่นเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing Documentation)	11
2.2.2.1	วัตถุประสงค์หลักของการจัดทำและยื่นเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน	13
2.2.2.2	มาตรฐานการจัดทำเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน	14
2.2.3	หลักการบรรเทาภาระหน้าที่ของผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอน (Safe Harbours)	16
2.3	มาตรการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันตามประมวลรัษฎากร.....	19
2.3.1	กฎหมายการกำหนดราคาโอนของธุรกรรมระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันตามประมวลรัษฎากร	20

2.3.2	เงื่อนไขและหน้าที่ของผู้เสียหายในการปฏิบัติตามกฎหมายการกำหนดราคาโอนของ ธุรกรรมระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันตามประมวลรัษฎากร	23
2.3.3	การจัดทำเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการถ่ายโอนกำไรระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันตาม ประมวลรัษฎากร	25
บทที่ 3	มาตรการบรรเทาภาระหน้าที่ของผู้เสียหายในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอน ระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันตามกฎหมายต่างประเทศ.....	25
3.1	มาตรการบรรเทาภาระหน้าที่ของผู้เสียหายในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอน ระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันตามกฎหมายต่างประเทศ	28
3.1.1	กฎหมายประเทศสหรัฐอเมริกา.....	28
3.1.1.1	มาตรการเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน.....	28
3.1.1.2	ภาระหน้าที่ของผู้เสียหายในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มี ความสัมพันธ์กัน	30
3.1.1.3	มาตรการบรรเทาภาระหน้าที่ของผู้เสียหายในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอน หว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน	33
3.1.2	กฎหมายประเทศสิงคโปร์.....	36
3.1.2.1	มาตรการเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน.....	36
3.1.2.2	ภาระหน้าที่ของผู้เสียหายในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มี ความสัมพันธ์กัน	37
3.1.2.3	มาตรการบรรเทาหน้าที่ในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอนหว่างกิจการที่มี ความสัมพันธ์กันในสาธารณรัฐสิงคโปร์.....	40
บทที่ 4	บทวิเคราะห์สภาพปัญหาในการไม่มีมาตรการบรรเทาหน้าที่ในการปฏิบัติตาม กฎหมายการกำหนดราคาโอนของธุรกรรมระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันภายใต้ ประมวลรัษฎากร	43
4.1	สภาพปัญหา.....	43
4.1.1	ปัญหาความไม่ชัดเจนของกฎหมายการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์ กันตามประมวลรัษฎากร	44

4.1.2	ปัญหาความไม่ชัดเจนของกฎหมายเกี่ยวกับการจัดทำเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับการกำหนด ราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันตามประมวลรัษฎากร	47
4.1.3	ปัญหาการไม่มีมาตรการบรรเทาภาระหน้าที่ของผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามกฎหมายการ กำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันตามประมวลรัษฎากร	52
บทที่ 5	บทสรุป และข้อเสนอแนะ	58
5.1	บทสรุป	58
5.2	ข้อเสนอแนะ.....	59
5.2.1	ข้อเสนอแนะเรื่องการใช้เกณฑ์มูลค่าในการทำธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติ บุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในการยกเว้นหน้าที่ในการในการจัดทำเอกสารหลักฐานการ กำหนดราคาโอนสำหรับธุรกรรมระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันตามความในมาตรา 71 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร	59
5.2.2	ข้อเสนอแนะเรื่องการยกเว้นหน้าที่ในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอนระหว่าง กิจการที่มีความสัมพันธ์กัน กรณีที่การกำหนดราคาโอนในธุรกรรมการกู้ยืมเงินระหว่าง บริษัทหรือหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน	60
	บรรณานุกรม.....	62

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

เมื่อนิติบุคคลที่อยู่ในเครือเดียวกัน หรือที่อยู่ภายใต้การบริหารจัดการเดียวกันเข้าทำธุรกรรมระหว่างกัน ทำให้มีความเสี่ยงที่นิติบุคคลจะใช้ช่องทางการกำหนดราคาค่าตอบแทนในธุรกรรมระหว่างกันให้แตกต่างจากที่ควรจะกำหนดหากได้ใช้วิธีการกำหนดราคาตามตลาด เพื่อเป็นเครื่องมือในการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคล ผ่านการโยกย้ายถ่ายกำไรระหว่างบริษัทในเครือ จากปัญหาดังกล่าวองค์กรเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (Organisation for Economic Co-operation and Development: OECD) จึงได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการกำหนดราคาโอน และหลักเกณฑ์ในการจัดทำรายการธุรกรรมกำหนดราคาโอนระหว่างนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันขึ้น และประเทศไทยก็ได้มีการนำหลักการดังกล่าวมาบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรในมาตรา 71 ทวิ และมาตรา 71 ตรีโดยการกำหนดให้นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันมีหน้าที่จะต้องยื่นรายการข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน และรายงานมูลค่ารวมของธุรกรรมระหว่างกันในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล รวมทั้งจัดเตรียมเอกสารหรือหลักฐานแสดงข้อมูลที่จำเป็นสำหรับการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันด้วย

ในการระบุข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในเอกสารหรือหลักฐานแสดงข้อมูลที่จำเป็นสำหรับการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่มีความสัมพันธ์กันนั้น ปัจจุบันประเทศไทยยังไม่ได้มีการออกกฎหมายลำดับรองเพื่อกำหนดหลักเกณฑ์สำหรับแสดงการวิธีการกำหนดราคาของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใช้ในการกำหนดราคาโอนในธุรกรรมระหว่างกันให้ เป็นไปตามราคาตลาดตามความในมาตรา 71 ตรี แต่ยังมีคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกรณีการกำหนดราคาโอนให้ เป็นไปตามราคาตลาด ซึ่งอาจนำมาปรับใช้เป็นแนวทางในการตีความการระบุข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ได้

อย่างไรก็ตาม นอกจากคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 จะออกมาก่อนที่จะมีการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 71 ทวิ และ มาตรา 71 ตรีแล้ว การกำหนดราคาโอนให้ เป็นไปตามราคาตลาดตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.

113/2545 ดังกล่าวยังต้องกำหนดโดยอาศัยข้อมูล ความรู้และความชำนาญในการกำหนดราคาตลาดซึ่งบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอาจไม่สามารถดำเนินการได้อย่างถูกต้องด้วยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเอง เช่น ในการกำหนดราคาโดยวิธีการการวิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost Plus Method) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติ บุคคลจะต้องทราบจำนวนกำไรขั้นต้นที่ใช้ในการให้ขายสินค้าหรือให้บริการในลักษณะ ประเภทเดียวกัน¹ ซึ่งไม่ใช่ ข้อมูลที่ผู้ประกอบการในตลาดจะสามารถเข้าถึงได้เป็นการทั่วไป ทำให้ผู้ประกอบการที่มีหน้าที่จะต้องจัดทำ รายการธุรกรรมระหว่างนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันแต่ละรายอาจมีการกำหนดราคาตลาดของสินค้า หรือบริการประเภทเดียวกันหนึ่ง ๆ มีความคลาดเคลื่อนต่างจากกันอย่างมีนัยสำคัญโดยปราศจากปัจจัยทางต้นทุน อื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง หรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องมีต้นทุนในการว่าจ้างที่ปรึกษาผู้เชี่ยวชาญเพื่อ กำหนดราคาโอนในการทำธุรกรรมระหว่างกันในแต่ละครั้งเพื่อดำเนินการให้ถูกต้องตามกฎหมาย

นอกจากนี้วิธีการที่ปรากฏในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 ดังกล่าวก็ไม่ได้ระบุแนวทางการเลือกใช้ วิธีการกำหนดราคาตลาดไว้เพียงพอสำหรับการกำหนดราคาโอนทุกประเภท จึงก่อให้เกิดปัญหาการตีความ ระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่กำหนดราคาโอนและเจ้าหน้าที่สรรพากรในการใช้ดุลยพินิจว่าวิธีการให้ การกำหนดราคาโอนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นไปตามวิธีการที่ควรจะใช้หากธุรกรรมดังกล่าวได้ กระทำกับนิติบุคคลอื่นซึ่งมิได้มีความสัมพันธ์กันหรือไม่

การที่ทบปญญติแห่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดภาระหน้าที่ของผู้เสียภาษีในการจัดทำและยื่นรายการ ธุรกรรมและเอกสารหรือหลักฐานแสดงข้อมูลที่จำเป็นสำหรับกรวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันเพื่อให้ผู้เสียภาษีกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน ตามมาตรการกำหนดราคาโอนระหว่างกัน โดยไม่มีมาตรการในการบรรเทาภาระหน้าที่ของผู้เสียภาษีในการ ปฏิบัติตามมาตรการดังกล่าวที่เหมาะสม โดยปัจจุบันหากผู้เสียภาษีเข้าลักษณะเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติ บุคคลที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นตามความในมาตรา 71 ทวิ และมาตรา 71 ตรี แล้ว ผู้เสียภาษีจะมีหน้าที่ในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอนระหว่างกันสำหรับทุก ๆ ธุรกรรมระหว่างกันโดย กำหนดข้อยกเว้นไว้เฉพาะกรณีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีรายได้ในปีภาษีใด ๆ ไม่เกิน 200 ล้านบาท เท่านั้น จึงอาจก่อให้เกิดภาระหน้าที่แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลรวมทั้งเจ้าพนักงานประเมินของ กรมสรรพากรเกินสัดส่วนกับความเสี่ยงในการถ่ายโอนกำไรระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน โดยเฉพาะในรายผู้ เสียภาษีที่มีมูลค่าของธุรกรรมระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันต่ำ กรณีจึงมีความจำเป็นที่จะต้องทำการศึกษา

¹ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด, ข้อ

ค้นคว้า เพื่อหาหลักเกณฑ์การกำหนดมาตรการในการบรรเทาภาระหน้าที่ของผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตาม มาตรการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันที่เหมาะสมต่อไป

1.2 สมมติฐานการวิจัย

บทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรได้กำหนดภาระหน้าที่ของผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนด ราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันโดยมีหน้าที่ต้องจัดทำและยื่นรายการข้อมูลและจัดเตรียมเอกสาร ข้อมูลธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ตามมาตรา 71 ทวิ และมาตรา 71 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร แต่ได้มีการกำหนดมาตรการบรรเทาภาระหน้าที่ของผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามมาตรการ กำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันไว้เฉพาะสำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งมีรายได้ จากกิจการในรอบระยะเวลาบัญชีใด ๆ ไม่เกิน 200 ล้านบาทต่อปีภาษีเท่านั้น โดยไม่มีมาตรการบรรเทาอื่นสำหรับ ภาระหน้าที่ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในการยื่นรายการข้อมูลและจัดเตรียมเอกสารข้อมูลซึ่งก่อให้เกิด ภาระหน้าที่ต่อทั้งฝ่ายผู้เสียภาษี และฝ่ายหน่วยงานจัดเก็บภาษีเกินความได้สัดส่วนกับความเสี่ยงในการถ่ายโอน กำไรระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน จึงควรมีการกำหนดมาตรการในการบรรเทาภาระหน้าที่ในการปฏิบัติตาม มาตรการกำหนดราคาโอนอื่นเพิ่มเติมเพื่อให้การบังคับใช้มาตรการกำหนดราคาโอนในการป้องกันและต่อต้านการ ถ่ายโอนกำไรระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันมีประสิทธิภาพมากขึ้น

1.3 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1.3.1 เพื่อศึกษา แนวคิด หลักกฎหมาย และแนวปฏิบัติที่เกี่ยวข้องในการจัดทำรายการธุรกรรมของ กิจการที่มีความสัมพันธ์กัน

1.3.2 เพื่อให้ทราบถึงหลักการ แนวคิดตามมาตรฐานสากลในการกำหนดกิจการซึ่งมีความเสี่ยงต่ำที่จะ ถ่ายโอนกำไรระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากร และแนวทางการกำหนดมาตรการในการ บรรเทาภาระหน้าที่ในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันสำหรับกิจการ ซึ่งมีความเสี่ยงต่ำที่จะถ่ายโอนกำไรระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากร

1.3.3 เพื่อให้ทราบถึงปัญหาและภาระที่ไม่เหมาะสมกับกิจการซึ่งมีความเสี่ยงต่ำที่จะถ่ายโอนกำไรเพื่อ หลีกเลี่ยงภาษีอากร ในการจัดทำและยื่นรายงานธุรกรรมของนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน

1.3.4 เพื่อเสนอทางออกหรือแนวทางการปรับปรุงข้อกำหนดเกี่ยวกับการกำหนดข้อยกเว้นหน้าที่ในการ ปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันสำหรับกิจการซึ่งมีความเสี่ยงในการถ่าย โอนกำไรเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากร

1.3.5 เพื่อให้ทราบถึงความเหมาะสมในการกำหนดช้อยกเว้นหน้าที่ในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์สำหรับกิจการซึ่งมีความเสี่ยงต่ำที่จะถ่ายโอนกำไรเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากร

1.4 ขอบเขตของการศึกษาวิจัย

การศึกษานี้มุ่งศึกษาถึงการกำหนดช้อยกเว้นหน้าที่ของนิติบุคคลที่มีธุรกรรมระหว่างนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในการจัดทำรายการธุรกรรมระหว่างนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน และจัดทำเอกสารแสดงข้อมูลที่จำเป็นสำหรับการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ตามที่กฎหมายกำหนด ตลอดจนศึกษากฎหมายว่าด้วยหน้าที่และช้อยกเว้นของนิติบุคคลที่มีธุรกรรมกับนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันโดย OECD กฎหมายต่างประเทศได้แก่ ประเทศสหรัฐอเมริกา และสาธารณรัฐสิงคโปร์ เพื่อเปรียบเทียบเป็นแนวทางในการศึกษาปัญหาและเสนอแนะและแนวทางแก้ไขต่อไป

1.5 วิธีการศึกษาวิจัย

การวิจัยนี้เน้นการวิจัยเอกสารเป็นหลัก ได้แก่ การศึกษาวิจัยโดยการศึกษาค้นคว้าข้อมูล วิเคราะห์ข้อมูลจากแหล่งข้อมูลประเภทหนังสือ บทความ วารสาร จุลสาร กฎหมายในประเทศ กฎหมายต่างประเทศ ข้อมูลหรือเอกสารที่เผยแพร่ของหน่วยงานราชการและหน่วยงานเอกชนที่เกี่ยวข้อง รวมถึง การสัมภาษณ์เชิงสนทนากับผู้ทรงคุณวุฒิในหน่วยงานราชการที่เกี่ยวข้อง

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1.6.1 ทำให้ทราบถึงแนวคิด หลักกฎหมาย และแนวปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับหน้าที่ในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน

1.6.2 ทำให้ทราบถึงหลักการ แนวคิดตามมาตรฐานสากลในการกำหนดกิจการซึ่งมีความเสี่ยงต่ำที่จะถ่ายโอนกำไรเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากร และแนวทางการกำหนดมาตรการบรรเทาภาระหน้าที่ของผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน

1.6.3 ทำให้ทราบถึงปัญหาและภาระที่อาจเกิดขึ้นสำหรับกิจการซึ่งมีความเสี่ยงต่ำที่จะถ่ายโอนกำไรเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากร จากการปฏิบัติหน้าที่ตามมาตรการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน

1.6.4 ทำให้ทราบถึงความเหมาะสมในการกำหนดช้อยกเว้นหน้าที่ในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันสำหรับกิจการซึ่งมีความเสี่ยงต่ำที่จะถ่ายโอนกำไรเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากร

บทที่ 2

ทฤษฎีและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

2.1 ความเป็นมาและวัตถุประสงค์ของมาตรการกำหนดราคาโอนระหว่างนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน

เมื่อสังคมเข้าสู่ยุคโลกาภิวัตน์การเชื่อมกันของเศรษฐกิจระหว่างประเทศและการพัฒนาของเทคโนโลยีจึงเป็นปัจจัยส่งเสริมให้มีการเติบโตของภาคธุรกิจโดยมีการขยายขนาดของกิจการ มีการลงทุนในต่างประเทศและเกิดเป็นกิจการข้ามชาติ (Multination Enterprise) ขึ้นจำนวนมาก โดยที่การเกิดขึ้นของเหล่ากิจการข้ามชาตินี้ทำให้เกิดประเด็นการเก็บภาษีเงินได้ขึ้นตามมา²

เนื่องด้วยการเรียกเก็บภาษีเงินได้ของแต่ละประเทศมีการกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการเรียกเก็บภาษีในเขตอำนาจของแต่ละประเทศที่แตกต่างกัน อาทิเช่น การใช้หลักแหล่งเงินได้หรือหลักถิ่นที่อยู่ที่แตกต่างกันในการจัดเก็บภาษีเงินได้ มีอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่แตกต่างกัน มีการยกเว้นการเรียกเก็บเงินได้บางประเภทเป็นพิเศษ รวมถึงการเข้าทำอนุสัญญาภาษีซ้อน (Double Tax Agreement) กับประเทศอื่น ๆ เป็นการเฉพาะ ซึ่งการเรียกเก็บภาษีที่แตกต่างกันนั้นเป็นปัจจัยหนึ่งที่บริษัทข้ามชาติจะพิจารณาประกอบกับปัจจัยทางธุรกิจอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องในการเลือกลงทุนในแต่ละประเทศ ความแตกต่างกันของหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการจัดเก็บภาษีของแต่ละประเทศนั่นเองจึงทำอาจทำให้กิจการข้ามชาติอาจจะต้องถูกเก็บภาษีซ้ำซ้อนในหลายประเทศ หรืออาจไม่ต้องเสียภาษีในประเทศไหนเลย

อย่างไรก็ตามด้วยความสัมพันธ์ระหว่างกิจการข้ามชาติในกลุ่มเดียวกันอาจก่อให้เกิดการตกลงเงื่อนไขของการทำธุรกรรมระหว่างกันโดยแตกต่างจากที่ควรจะเป็นหากเป็นการตกลงระหว่างกิจการทั่วไปที่ไม่ได้อยู่ในกลุ่มเดียวกัน³ และจากข้อเท็จจริงในอดีตพบว่าบรรดากิจการข้ามชาติได้นำข้อแตกต่างของการกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการจัดเก็บภาษีเงินได้ในแต่ละประเทศมาใช้เป็นเครื่องมือในการถ่ายโอนกำไรระหว่างกิจการโดยวิธีการกำหนดราคาโอนระหว่างกัน (Transfer Pricing) คือ การที่คู่สัญญาเข้าทำธุรกรรมระหว่างกันโดยอาจมีการกำหนดราคา หรือเงื่อนไขของการทำธุรกรรมให้แตกต่างไปจากราคาหรือเงื่อนไขซึ่ง

² OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 [Online]. 2017. Available From: <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en> [January 2021]

³ OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 [Online]. 2017. Available From: <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en> [January 2021]

คู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกันพึงกำหนดในการทำธุรกรรมระหว่างกัน ซึ่งมีผลทำให้กิจการข้ามชาติที่เข้าทำธุรกรรมกันนั้นมีกำไรสุทธิโดยรวม หรือมีจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่จะต้องเสียน้อยกว่าความเป็นจริงหากกิจการข้ามชาติดังกล่าวได้กำหนดราคาหรือเงื่อนไขในการทำธุรกรรมเช่นเดียวกับกรณีเข้าทำธุรกรรมกับคู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกัน อีกทั้งยังมีผลกระทบทำให้ประเทศที่เกี่ยวข้องสูญเสียรายได้จากการเก็บภาษี

เพื่อป้องกันการสูญเสียผลประโยชน์ของแต่ละประเทศในการเรียกเก็บภาษีจากการถ่ายโอนกำไรโดยใช้วิธีการกำหนดราคาโอนของบริษัทข้ามชาติดังกล่าวองค์กรเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (Organisation for Economic Co-operation and Development ซึ่งต่อไปนี้จะเรียกว่า “OECD”) ซึ่งเป็นองค์กรความร่วมมือระหว่างประเทศที่จัดตั้งขึ้นเพื่อร่วมมือกันพัฒนาเศรษฐกิจและการค้าโลก จึงได้มีการร่วมกันจัดทำอนุสัญญาต้นแบบว่าด้วยภาษีเงินได้และทุน (OECD Model Tax Convention on Income and on Capital ซึ่งต่อไปนี้จะเรียกว่า “OECD Model Tax Convention”) ซึ่งได้มีการกำหนดเกี่ยวกับการปรับปรุงกำไรเนื่องจากถ่ายโอนกำไรโดยวิธีการกำหนดราคาโอนในธุรกรรมระหว่างนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ในข้อ 9 ของอนุสัญญาต้นแบบ และยังได้มีการจัดทำแนวทางในการกำหนดราคาโอนสำหรับกิจการข้ามชาติและหน่วยงานจัดเก็บภาษี (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprise and Tax Administration ซึ่งต่อไปนี้จะเรียกว่า “OECD Guideline”) ซึ่งได้จัดทำขึ้นในปี ค.ศ. 2010 และปรับปรุงเป็นครั้งคราว โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นแนวทางในการกำหนดมาตรการสำหรับแต่ละประเทศให้สามารถเรียกเก็บภาษีจากบริษัทข้ามชาติจากการใช้วิธีการกำหนดราคาโอนระหว่างกันได้ โดยมีการกำหนดราคาการโอนระหว่างบริษัทที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันซึ่งอยู่คนละเขตอำนาจรัฐในการเรียกเก็บภาษีกันในราคาที่ใกล้เคียงกับราคาซึ่งคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันพึงกำหนดในการทำธุรกรรมระหว่างกัน (Arm’s Length Prince)

ทั้งนี้ OECD Guideline ได้จัดทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นแนวทางกำหนดมาตรการในการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างกันของการทำธุรกรรมระหว่างประเทศเท่านั้น มิได้จัดทำขึ้นเพื่อใช้สำหรับการป้องกันการกำหนดราคาโอนของธุรกรรมภายในประเทศ⁴

อย่างไรก็ดีแม้ OECD จะได้วางแนวทางในการกำหนดมาตรการป้องกันและต่อต้านการถ่ายโอนกำไรเพื่อเลี่ยงภาษีอากรของบริษัทข้ามชาติให้แต่ละประเทศนำไปปรับใช้แล้วก็ตามในปี ค.ศ. 2013 ก็พบว่าแนวทางดังกล่าวยังไม่สามารถจัดหรือป้องกันปัญหาการถ่ายโอนกำไรของกิจการข้ามชาติได้อย่างมีประสิทธิภาพ ทั้งยังมีปัญหาการถ่ายโอนกำไรระหว่างกิจการข้ามชาติเพิ่มสูงมากขึ้นจากจำนวนการทำ

⁴ OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 [Online]. 2017. Available From:

<http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en> [January 2021]

ธุรกิจภายในกลุ่มที่เพิ่มสูงมากขึ้นในยุคที่ระบบเศรษฐกิจมีการพัฒนาอย่างรวดเร็ว การที่แนวทางเดิมให้บรรดาแต่ละประเทศนำแนวทางในการกำหนดมาตรการป้องกันและต่อต้านการถ่ายโอนกำไรเพื่อเลี่ยงภาษีอากรของบริษัทข้ามชาติไปปรับใช้เพื่อบัญญัติกฎหมายภายในตามความเหมาะสมและความสมัครใจของแต่ละประเทศทำให้บรรดาประเทศต่าง ๆ มีการออกมาตรการไม่เป็นไปในทำนองเดียวกันประกอบกับการเข้าทำอนุสัญญาภาษีซ้อน (Double Tax Agreement) ของแต่ละประเทศ ทำให้ปัญหาการเกิดกรณีบริษัทข้ามชาติไม่มีภาระภาษีที่ต้องเสียในประเทศใดเลยยังเป็นประเด็นปัญหาการจัดเก็บภาษีอากรระหว่างประเทศอยู่⁵

จากปัญหาการถ่ายโอนกำไรที่เกิดขึ้นบรรดาประเทศกลุ่ม G20 จึงได้มีการเรียกร้องให้ OECD มีการพัฒนาและออกเป็นแผนปฏิบัติการเพื่อป้องกันการกร่อนฐานภาษีและการถ่ายโอนกำไร (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting Action Plan ซึ่งต่อไปนี้จะเรียกว่า “BEPS Action Plan”) โดยมีใจความสำคัญในการกำหนดแผนปฏิบัติการที่จำเป็นในการป้องกันการกร่อนฐานภาษีและการถ่ายโอนกำไร กำหนดกรอบระยะเวลาในการปฏิบัติตาม และระบุวิธีการและแหล่งข้อมูลที่จำเป็นในการปฏิบัติตามแผนดังกล่าว⁶ ซึ่งบรรดาประเทศที่เข้าร่วมเป็นสมาชิกของโครงการป้องกันการกร่อนฐานภาษีและการถ่ายโอนกำไร (Inclusive Framework on BEPS) รวมถึงประเทศไทยจะมีข้อผูกมัดในการปฏิบัติตาม BEPS Action Plan

ทั้งนี้แผนปฏิบัติการตาม BEPS Action Plan ฉบับปรับปรุงปี ค.ศ.2015 มีทั้งหมด 15 มาตรการและมาตรการที่เกี่ยวข้องกับการถ่ายโอนกำไรได้แก่มาตรการที่ 8 ทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง (Intangible) มาตรการที่ 9 ความเสี่ยงและทุน (Risks and Capital) และมาตรการที่ 10 ธุรกิจความเสี่ยงสูง (High-risk Transactions) ซึ่งรายงานแนวทางการปฏิบัติตามมาตรการที่ 8 -10 ของ BEPS Action Plan ฉบับปี ค.ศ. 2015 เกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน (2015 BEPS Reports on Actions 8-10 Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation) ถือเป็นส่วนแก้ไขเพิ่มเติมของ OECD Guideline ฉบับปี 2010⁷ และได้นำหลักการในรายงานฉบับดังกล่าวไปรวมอยู่ใน OECD Guideline ฉบับปี ค.ศ.2017⁸

⁵ OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting [Online]. 2013. Available from: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en> [January 2021]

⁶ OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting [Online]. 2013. Available from: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en> [January 2021]

⁷ OECD, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports [Online]. 2015. Available from: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241244-en> [April 2021]

⁸ OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 [Online]. 2017. Available From: <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en> [January 2021]

2.2 มาตราการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันภายใต้ OECD Model Tax Convention และ OECD Guideline

OECD Model Tax Convention ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันไว้ในข้อ 9 เรื่อง กิจการที่มีความสัมพันธ์กัน ซึ่งได้วางหลักไว้ดังต่อไปนี้⁹

“ในกรณีที่

(ก.) กิจการใดกิจการหนึ่งในรัฐคู่สัญญาที่มีอำนาจไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อมในการบริหารจัดการ ควบคุม หรือทุน ของอีกกิจการหนึ่งที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่ง หรือ

(ข.) บุคคลเดียวกันมีอำนาจไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อมในการบริการจัดการ ควบคุม หรือทุน ของอีกกิจการหนึ่งที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่ง

และได้มีการกำหนดหรือใช้เงื่อนไขความสัมพันธ์ทางการค้าหรือทางการเงินระหว่างทั้งสองกิจการให้แตกต่างจากที่พึงจะกำหนดระหว่างกิจการที่เป็นอิสระต่อกัน หากมีผลกำไรซึ่งควรตกเป็นของคู่สัญญาฝ่ายหนึ่งแต่มีได้ตกเป็นของเป็นของคู่สัญญาฝ่ายนั้นเนื่องจากเงื่อนไขที่ได้กำหนดไว้ในลักษณะดังกล่าว จะต้องถูกปรับปรุงกำไรให้เป็นของคู่สัญญาฝ่ายนั้นและถูกเก็บภาษีต่อไป

ในกรณีที่รัฐคู่สัญญาได้ปรับปรุงกำไรและเรียกเก็บภาษีของกิจการหนึ่งในรัฐนั้นแล้ว กำไรที่ได้ถูกเรียกเก็บในอีกกิจการหนึ่งที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งและได้ถูกปรับปรุงภายใต้เงื่อนไขเดียวกับที่พึงจะกำหนดระหว่างกิจการที่เป็นอิสระต่อกันในรัฐคู่สัญญาก่อนหน้าแล้ว รัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งอาจปรับปรุงจำนวนภาษีที่เรียกเก็บจากกิจการที่อยู่ในรัฐคู่สัญญานั้น การปรับปรุงดังกล่าวจะต้องเป็นไปตามข้อกำหนดในอนุสัญญาฉบับนี้และการตกลงร่วมกันระหว่างหน่วยงานกำกับดูแลของรัฐคู่ทำสัญญาทั้งสองฝ่าย”

จากข้อกำหนดในข้อ 9 แห่ง OECD Model Tax Convention ในข้างต้นได้วางหลักการให้รัฐสามารถปรับปรุงกำไรของกิจการได้ ในกรณีที่รัฐจะต้องเสียผลประโยชน์ในการเรียกเก็บภาษีเนื่องจากการที่กิจการในรัฐนั้นได้เข้าทำธุรกรรมกับอีกกิจการที่มีความสัมพันธ์กันในด้านการบริหารจัดการ การควบคุม หรือ ทุน ที่อยู่ในอีกรัฐหนึ่งและได้ทำการถ่ายโอนกำไรโดยการใช้อัตราการกำหนดราคาโอนและเงื่อนไขของธุรกรรม

⁹ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. [Online]. 2017. Available From: http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en[January 2021]

ให้ไม่เป็นไปตามที่พึงจะกระทำหากธุรกรรมนั้นได้กระทำขึ้นระหว่างกิจการซึ่งไม่ได้มีความสัมพันธ์กันในลักษณะข้างต้น

อนึ่ง OECD ได้กำหนดรายละเอียดวิธีการในการปรับปรุงกำไร และผลของการปรับปรุงกำไรในข้างต้นไว้ใน OECD Guideline ซึ่งได้ถูกจัดทำและปรับปรุงเป็นครั้งคราวตามความคืบหน้าของการดำเนินการโดยคณะกรรมการ OECD¹⁰

โดยที่ OECD Guideline ฉบับปรับปรุงล่าสุดในปี 2017 ได้วางแนวทางที่เกี่ยวข้องกับมาตรการการป้องกันการถ่ายโอนกำไรไว้ โดยแบ่งเป็น 9 บท ได้แก่

บทที่ 1 หลักการกำหนดราคาโอนระหว่างคู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกัน (Arm's Length Principle)

บทที่ 2 วิธีการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Methods)

บทที่ 3 การวิเคราะห์ที่เปรียบเทียบ (Comparability Analysis)

บทที่ 4 วิธีการในการเลี่ยงและบรรเทาการถ่ายโอนกำไร (Administrative Approaches to Avoiding and Resolving Transfer Pricing)

บทที่ 5 การจัดทำเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน (Documentation)

บทที่ 6 ข้อพิจารณากรณีทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง (Special Consideration for Intangibles)

บทที่ 7 ข้อพิจารณากรณีบริการภายในกลุ่มกิจการ (Special Considerations for Intra-Group Services)

บทที่ 8 การจัดสรรค่าใช้จ่าย (Cost Contribution Arrangements)

บทที่ 9 มุมมองการถ่ายโอนกำไรกับการปรับโครงสร้างธุรกิจ (Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings)

ทั้งนี้หลักการที่เกี่ยวข้องอย่างมีนัยสำคัญกับงานวิจัยเล่มนี้ได้แก่ หลักการในบทที่ 1 หลักการกำหนดราคาโอนระหว่างคู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกัน (Arm's Length Principle) บทที่ 5 ซึ่งเกี่ยวกับการจัดทำ

¹⁰ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. [Online].2017. Available From: http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en[January 2021]

เอกสาร (Documentation) และหลักการบรรเทาหน้าที่ในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอน (Safe Harbours) ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของบทที่ 4 วิธีการในการเลี่ยงและบรรเทาการถ่ายโอนกำไร (Administrative Approaches to Avoiding and Resolving Transfer Pricing) ดังต่อไปนี้

2.2.1 หลักการกำหนดราคาโอนระหว่างคู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกัน (Arm's Length Principle)

หลักการกำหนดราคาโอนระหว่างคู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกันเป็นหลักการที่ปรากฏในข้อ 9 แห่ง OECD Model Tax Convention โดยเป็นหลักการที่บรรดาประเทศสมาชิก OECD ยอมรับว่าเป็นมาตรฐานทางภาษีที่เป็นมาตรฐานสำหรับการกำหนดราคาโอนของกิจการข้ามชาติและหน่วยงานจัดเก็บภาษี โดยที่หลักการนี้ตั้งอยู่บนแนวคิดที่ว่า เมื่อคู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกันเข้าทำธุรกรรมระหว่างกัน ข้อกำหนดเงื่อนไขทางการค้าและเงื่อนไขทางการเงินของธุรกรรมนั้นย่อมเป็นไปตามกลไกตลาด ในทางกลับกันเมื่อคู่สัญญาซึ่งมีความสัมพันธ์กันได้เข้าทำธุรกรรมระหว่างกัน การกำหนดเงื่อนไขทางการค้าและเงื่อนไขทางการเงินของธุรกรรมดังกล่าวอาจไม่ได้เป็นไปตามกลไกตลาดโดยตรง¹¹ ซึ่งเป็นเครื่องมือหนึ่งที่สามารถใช้ในการถ่ายโอนกำไรซึ่งจะต้องถูกปรับปรุงกำไรต่อไป

ทั้งนี้หน่วยงานจัดเก็บภาษีจะต้องไม่สันนิษฐานว่าทุก ๆ ธุรกรรมที่ได้กระทำขึ้นระหว่างกิจการในกลุ่มเดียวกันจะได้มีการตกลงเงื่อนไขของธุรกรรมโดยไม่เป็นไปตามราคาโอนระหว่างคู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกัน ในการพิจารณาว่าการกำหนดเงื่อนไขทางการค้าและเงื่อนไขทางการเงินของธุรกรรมซึ่งได้กระทำขึ้นระหว่างกิจการในกลุ่มเดียวกันเป็นไปตามที่คู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกันพึงกระทำหรือไม่นั้น จะต้องพิจารณาเปรียบเทียบกับเงื่อนไขที่ควรจะได้ทำขึ้นหากเป็นการทำธุรกรรมที่ใกล้เคียงกันและในภายใต้สถานการณ์ที่ใกล้เคียงกันระหว่างคู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกัน (Comparable Uncontrolled Transaction)¹² เพื่อพิจารณาว่ากิจการนั้นจะต้องถูกปรับปรุงกำไรหรือไม่ และการปรับปรุงกำไรจะต้องปรับปรุงอย่างไร

อย่างไรก็ดี การบังคับใช้หลักการกำหนดราคาโอนระหว่างคู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกันนั้นมีอุปสรรคในทางปฏิบัติเนื่องจากโดยทั่วไปกิจการในกลุ่มเดียวกันอาจมีการเข้าทำธุรกรรมที่โดยปกติแล้วคู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกันจะไม่ทำธุรกรรมเช่นว่าจึงเป็นการยากในการหาข้อมูลเพื่อเปรียบเทียบกับเงื่อนไขของธุรกรรม¹³

¹¹ OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 [Online]. 2017. Available From: <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en> [January 2021]

¹² OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 [Online]. 2017. Available From: <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en> [January 2021]

¹³ OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 [Online]. 2017. Available From: <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en> [January 2021]

นอกจากนี้การบังคับใช้หลักการกำหนดราคาโอนระหว่างคู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกันยังก่อภาระในการบริการจัดการต่อทั้งฝ่ายผู้เสียภาษีและหน่วยงานจัดเก็บภาษีในการดำเนินการวิเคราะห์ข้อมูลของธุรกรรมและการเข้าถึงข้อมูลที่มีอยู่จำกัดเพื่อใช้ในการเลือกวิธีการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Methods) และการวิเคราะห์เปรียบเทียบธุรกรรมที่ใกล้เคียง (Comparability Analysis) เพื่อพิสูจน์ว่าราคาโอนของธุรกรรมหนึ่ง ๆ ระหว่างคู่สัญญาเป็นราคาโอนซึ่งคู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกันพึงตกลงกันหรือไม่ และกำหนดราคาโอนที่เหมาะสมที่ใช้ในการปรับปรุงกำไร

2.2.2 การจัดทำและยื่นเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing Documentation)

การจัดทำเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันเป็นวิธีการทางเอกสารสำหรับหน่วยงานจัดเก็บภาษีเพื่อใช้ในการตรวจสอบวิธีการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน รวมทั้งประเมินความเสี่ยงของผู้เสียภาษีในการถ่ายโอนกำไรโดยอาศัยวิธีการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน¹⁴

เดิมที่ OECD Guideline ฉบับก่อนหน้านี้ได้วางแนวทางเกี่ยวกับการจัดทำเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันไว้โดยวางหลักการไว้โดยกว้างว่ากระบวนการจัดทำเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันจะต้องมีความสมเหตุสมผลต่อทั้งต่อฝั่งผู้เสียภาษีและฝั่งหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร โดยชี้แจงว่ากระทรวงการคลังเล็งเห็นการก่อภาระในการจัดทำเอกสารที่มากเกินไปและการให้ข้อมูลที่เพียงพอในการกำหนดราคาโอนตามหลักการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่เป็นอิสระต่อกัน

แต่ทั้งนี้เมื่อบรรดาประเทศสมาชิกได้นำแนวทางเกี่ยวกับการจัดทำเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนใน OECD Guideline ฉบับก่อนหน้าไปปรับใช้กับกฎหมายภายในของแต่ละประเทศพบว่าแต่ละประเทศสมาชิกมีปัญหาในเชิงปฏิบัติขึ้นจำนวนมากเนื่องจากความขาดประสบการณ์ในการจัดเตรียมเอกสาร และการใช้เอกสารที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันของทั้งฝั่งผู้เสียภาษีและหน่วยงานจัดเก็บภาษี¹⁵ การจัดเตรียมเอกสารทั้งยังก่อภาระทางต้นทุนจำนวนมากแก่ผู้เสีย

¹⁴ OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 [Online]. 2017. Available From: <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en> [January 2021]

¹⁵ OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 [Online]. 2017. Available From: <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en> [January 2021]

ภาษีและในขณะเดียวกันก็พบปัญหาว่าบรรดาเอกสารดังกล่าวไม่ได้ให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องและเพียงพอสำหรับหน่วยงานจัดเก็บภาษีในการประเมินความเสี่ยง และการตรวจสอบการถ่ายโอนกำไรโดยวิธีการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน¹⁶

ทั้งนี้ BEPS Action Plan ฉบับปี ค.ศ. 2013 และ ฉบับล่าสุดในปี ค.ศ. 2015 ยังได้กำหนดมาตรการเพื่อความโปร่งใสและความแน่นอนในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันในมาตรการที่ 11 ถึงมาตรการที่ 15 โดยกำหนดเรื่องการจัดทำเอกสารเป็นการเฉพาะในมาตรการที่ 13 เรื่องการปรับปรุงการจัดทำเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน (Action 13: Re-examine Transfer Pricing Documentation) ซึ่งได้แบ่งมาตรฐานของการจัดทำเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันไว้ 3 ชั้น เพื่อพัฒนาและเพิ่มคุณภาพของข้อมูลที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีจะได้รับจากผู้เสียภาษีและบรรเทาภาระหน้าที่ของผู้เสียภาษีในการจัดทำเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน¹⁷

ต่อมาใน OECD Guideline ฉบับปี ค.ศ. 2017 จึงได้นำหลักการใน BEPS Action Plan มาใช้สำหรับวางแนวทางการจัดทำเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันให้มีความชัดเจนมากยิ่งขึ้น โดยเน้นให้ความสำคัญกับข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการประเมินความเสี่ยงในการถ่ายโอนกำไรและเป็นประโยชน์ในการตรวจสอบภาษีของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร และนอกจากนี้ยังได้วางแนวทางในการกำหนดบทลงโทษแก่กิจการในกรณีที่ไม่ได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ในการจัดทำเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน

โดยการกำหนดกฎหมายภายในของแต่ละประเทศในการจัดทำเอกสารจะต้องมีความเหมาะสมกับวัตถุประสงค์หลักในการจัดทำเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันดังต่อไปนี้¹⁸

¹⁶ OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 [Online], 2017. Available From: <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en> [January 2021]

¹⁷ OECD, Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project [Online], 2015. Available from: www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf

¹⁸ OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 [Online], 2017. Available From: <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en> [January 2021]

2.2.2.1 วัตถุประสงค์หลักของการจัดทำและยื่นเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน¹⁹

1) เพื่อให้ผู้เสียภาษีมีความตระหนักและนำหลักการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการเป็นอิสระต่อกันไปใช้ในการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน และสำแดงรายได้ของธุรกรรมระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในรูปแบบแสดงรายการภาษีเงินได้

การกำหนดหลักเกณฑ์ทางกฎหมายให้ผู้เสียภาษีมีหน้าที่ในการจัดทำเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันทำให้ผู้เสียภาษีควรจะต้องจัดเตรียมเอกสารการกำหนดราคาโอนระหว่างนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ณ ขณะที่ทำธุรกรรม หรือไม่ช้ากว่าที่ผู้เสียภาษีนำส่งแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ของปีที่ธุรกรรมนั้นเกิดขึ้น ซึ่งเป็นการวางแนวปฏิบัติที่ดีให้ผู้เสียภาษีได้ประเมินตนเองว่ากิจการของตนได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนระหว่างคู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกันแล้วหรือไม่ ณ ขณะที่นำส่งแบบแสดงรายการภาษีเงินได้

2) เพื่อให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีมีข้อมูลเท่าที่จำเป็นเพียงพอในการประเมินความเสี่ยงของผู้เสียภาษีในการถ่ายโอนกำไรโดยอาศัยวิธีการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน

การประเมินความเสี่ยงในการถ่ายโอนกำไรโดยอาศัยวิธีการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันเป็นขั้นตอนที่มีความสำคัญสำหรับหน่วยงานจัดเก็บภาษีในการตัดสินใจว่าจะดำเนินการตรวจสอบกิจการในประเด็นการถ่ายโอนกำไรระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันหรือไม่ การประเมินความเสี่ยงที่มีประสิทธิภาพจะช่วยให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีสามารถใช้ทรัพยากรที่มีอยู่จำกัดในการตรวจสอบกิจการได้อย่างมีประสิทธิภาพ จึงมีความสำคัญที่หน่วยการจัดเก็บภาษีควรจะสามารถเข้าถึงข้อมูลที่เกี่ยวข้องได้ตั้งแต่ในระยะแรกเริ่มของกระบวนการกำกับดูแลเพื่อที่จะสามารถประเมินความเสี่ยงได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยที่เอกสารที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันเป็นแหล่งข้อมูลหนึ่งที่สำคัญสำหรับการประเมินความเสี่ยงดังกล่าว

3) เพื่อให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีสามารถเข้าถึงข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการตรวจสอบการกำหนดราคาโอนของธุรกรรมให้เป็นไปตามหลักการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่เป็นอิสระต่อกัน

หน่วยงานจัดเก็บภาษีควรจะสามารถเข้าถึง หรือสามารถเรียกข้อมูลที่เป็นประโยชน์และจำเป็นต่อการตรวจสอบกิจการในประเด็นที่เกี่ยวกับการถ่ายโอนกำไรระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันได้ภายใน

¹⁹ OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 [Online]. 2017. Available From: <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en> [January 2021]

ระยะเวลาที่เหมาะสม อย่างไรก็ตามการตรวจสอบกิจการของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอาจเรียกข้อมูลต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องซึ่งมักจะแตกต่างกันไปในแต่ละกรณี การวางหลักเกณฑ์ในการจัดทำเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันนั้นจึงไม่ควรจะกำหนดให้ผู้เสียภาษีจะต้องจัดทำเอกสารทุกประเภทที่อาจถูกเรียกโดยหน่วยงานจัดเก็บภาษีในการตรวจสอบเนื่องจากการก่อภาระที่อาจไม่จำเป็นและไม่ได้สัดส่วนต่อผู้เสียภาษี โดยที่ควรเปิดให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีอาจเรียกเอกสารที่อยู่นอกเหนือจากที่กำหนดไว้สำหรับการตรวจสอบภาษีอากรเป็นกรณี ๆ ไป

2.2.2.2 มาตรฐานการจัดทำเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน

ตามที่กล่าวถึงในหัวข้อ 2.2.2 ข้างต้น ว่า OECD Guideline ฉบับปี ค.ศ. 2017 ได้ปรับปรุงแนวทางในการจัดทำเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์โดยนำหลักการใน BEPS Action Plan มารวมอยู่ด้วยเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการจัดทำเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน ซึ่งแนวทางดังกล่าวที่เพิ่มขึ้นรวมถึงการกำหนดมาตรฐานการจัดทำเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันไว้ 3 ชั้น ได้แก่ 1) Master File 2) Local File และ 3) Country-by-Country Report ดังรายละเอียดต่อไปนี้

1) Master File

เอกสารในชั้น Master File คือเอกสารที่จัดทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีสามารถทราบถึงภาพรวมในแง่ของโครงสร้าง การดำเนินงานและนโยบายที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการของทั้งกลุ่มธุรกิจของกิจการข้ามชาติ

โดยใน OECD Guideline ได้จัดกลุ่มของข้อมูลที่ควรปรากฏใน Master File ไว้เป็น 5 กลุ่ม ได้แก่ (1) โครงสร้างของกิจการในกลุ่มกิจการข้ามชาติ (2) รายละเอียดธุรกิจของกิจการข้ามชาติ (3) ทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างของกิจการข้ามชาติ (4) กิจกรรมทางการเงินระหว่างกันภายในกลุ่มกิจการข้ามชาติ และ (5) สถานะทางการเงินและทางภาษีอากรของกิจการข้ามชาติ²⁰

2) Local File

เอกสารในชั้น Local File เป็นเอกสารที่มีวัตถุประสงค์ในการจัดทำเพื่อแสดงรายละเอียดของธุรกรรมระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันที่เฉพาะเจาะจงได้แก่ ข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม

²⁰ OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 [Online]. 2017. Available From: <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en> [January 2021]

การวิเคราะห์เปรียบเทียบธุรกรรม วิธีการในการเลือกใช้และใช้วิธีการกำหนดราคาโอนของธุรกรรม กล่าวคือ ในขณะที่ Master File เป็นเอกสารที่แสดงภาพของทั้งกลุ่มกิจการข้ามชาติ Local File คือเอกสารที่เป็นส่วนเสริมจาก Master File เพื่อเป็นข้อมูลให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีใช้ในการวิเคราะห์ธุรกรรมการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันของกิจการในเขตอำนาจหนึ่ง ๆ ว่าได้มีการกำหนดราคาโอนระหว่างกันอย่างเป็นไปตามหลัก Arm's Length Principle หรือไม่ ซึ่งเอกสารในชั้น Local File เป็นเอกสารหลักที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีจะใช้ในการวิเคราะห์และปรับปรุงกำไรของกิจการ

โดย OECD Guide ได้วางแนวทางของเนื้อหาที่ควรถูกรวมอยู่ในเอกสารชั้น Local File ไว้ใน Annex II ของบทที่ 5²¹ โดยมีรายละเอียดของข้อมูลพอสั่งเขปดังต่อไปนี้

(ก.) ข้อมูลของกิจการในประเทศนั้น ๆ ซึ่งแสดงโครงสร้าง แผนผังองค์กร รายละเอียดการประกอบกิจการของกิจการที่ตั้งอยู่ในประเทศนั้น ๆ และคู่แข่งทางการค้าหลัก

(ข.) ข้อมูลธุรกรรมระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน ซึ่งรวมถึง รายละเอียดประเภทของธุรกรรม มูลค่าของธุรกรรม รายละเอียดความสัมพันธ์ของกิจการที่มีความสัมพันธ์กันและมีการทำธุรกรรมระหว่างกัน สำเนาของสัญญาระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน รายละเอียดที่ผู้เสียภาษีใช้ในการวิเคราะห์และเปรียบเทียบในการกำหนดราคาโอน และข้อบ่งชี้ที่สำคัญที่ผู้เสียภาษีใช้ในการกำหนดราคาโอน เป็นต้น

(ค.) ข้อมูลทางการเงินที่สำคัญและมีผลในการกำหนดราคาโอนระหว่างกัน

3) Country-by-Country Report

เอกสารในชั้น Country-by-Country Report เป็นเอกสารที่แสดงภาพรวมภาวะภาษีอากรของกิจการข้ามชาติทั้งกลุ่มซึ่งรวมถึง ภาวะภาษีเงินได้ รายได้สุทธิ และตัวบ่งชี้บางประการของสถานที่ที่มีกิจกรรมทางเศรษฐกิจของกิจการข้ามชาติ ทั้งนี้เอกสารในชั้น Country-by-Country Report เป็นเอกสารที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีควรใช้ในการวิเคราะห์ความเสี่ยงในการถ่ายโอนกำไรระหว่างกันโดยกว้างเท่านั้นและไม่ควรนำข้อมูลที่ปรากฏแต่เพียงใน Country-by-Country Report ไปใช้ในการวิเคราะห์ และเปรียบเทียบธุรกรรมระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันที่เฉพาะเจาะจงเพื่อใช้สำหรับปรับปรุงกำไรของกิจการ

นอกจากนี้ ใน OECD Guideline ยังได้วางแนวทางที่เกี่ยวข้องกับปัญหาในการจัดทำเอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันไว้ โดยให้ความสำคัญกับการที่แต่ละประเทศควรจะทำมาตรการเกี่ยวกับการจัดทำเอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์

²¹ OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 [Online]. 2017. Available From: <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en> [January 2021]

กันโดยคำนึงถึงความสมดุลระหว่างความจำเป็นของหน่วยงานจัดเก็บภาษีในการวิเคราะห์ความเสี่ยงในการถ่ายโอนกำไรของกิจการ กับภาระหน้าที่ในการจัดทำเอกสารที่อาจมากเกินไปจนความจำเป็นของผู้เสียภาษี ยกตัวอย่างเช่น การทำเอกสารในชั้น Local File ซึ่งระบุรายละเอียดเกี่ยวกับวิธีการในการกำหนดราคาโอนระหว่างกันของธุรกรรมแต่ละธุรกรรมนั้นและอาศัยเอกสารประกอบจำนวนมาก ไม่ได้มีความจำเป็นที่จะต้องถูกจัดทำในทุก ๆ ธุรกรรมระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน²²

2.2.3 หลักการบรรเทาภาระหน้าที่ของผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอน (Safe Harbours)

หลักการบรรเทาหน้าที่ในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอนเป็นหลักการที่ถูกเพิ่มเข้ามาใหม่ใน OECD Guideline ฉบับปี ค.ศ. 2017 ในบทที่ 4 เรื่อง วิธีการในการเลี่ยงและบรรเทาการถ่ายโอนกำไร (Administrative Approaches to Avoiding and Resolving Transfer Pricing) หนึ่งทั้งผู้เสียภาษีและหน่วยงานจัดเก็บภาษีเองอาจตีความเพื่อใช้หลักการกำหนดราคาโอนระหว่างคู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกันแตกต่างกัน โดยเฉพาะกรณีที่ธุรกรรมระหว่างคู่สัญญามีความซับซ้อน ดังนั้นการปรับใช้หลักการกำหนดราคาโอนระหว่างคู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกันจึงทำได้ยากและจะต้องพิจารณาเป็นกรณี ๆ ไป ซึ่งบทที่ 4 ของ OECD Guideline ได้เสนอแนวทางในการกำหนดมาตรการบรรเทาภาระหน้าที่ของผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอนให้แต่ละประเทศพิจารณาในการบัญญัติกฎหมายภายในที่เกี่ยวข้องต่อไปโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อลดข้อพิพาทเกี่ยวกับการถ่ายโอนกำไรที่อาจเกิดขึ้นระหว่างผู้เสียภาษีกับหน่วยงานจัดเก็บภาษี และ/หรือระหว่างหน่วยงานจัดเก็บภาษีด้วยกันเองในแต่ละประเทศที่เกี่ยวข้อง²³

ทั้งนี้บทที่ 4 แห่ง OECD Guideline ฉบับปี ค.ศ. 2017 ได้วางหลักการสำคัญเกี่ยวกับการปฏิบัติตามมาตรการการถ่ายโอนกำไร (Transfer Pricing Compliance Practices) รวมถึงมาตรการการปรับปรุงราคาโอนและการทำสัญญาสองฝ่ายตามข้อ 9 และ ข้อ 25 แห่ง OECD Model Tax Convention (Corresponding Adjustments and the Mutual Agreement Procedure: Articles 9 and 25 of the OECD Model Tax Convention) มาตรการตรวจสอบภาษีแบบคู่ขนาน (Simultaneous Tax Examinations) มาตรการการตกลงราคาล่วงหน้า (Advance Pricing Arrangements) และหลักการบรรเทาหน้าที่ในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอน (Safe Harbours)

²² OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 [Online]. 2017. Available From: <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en> [January 2021]

²³ Paragraph 4.1 Page 171. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprise and Tax Administration July 2017

หลักการบรรเทาหน้าที่ในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอน คือหลักการที่ถูกนำมาใช้เพื่อกำหนดประเภทของผู้เสียภาษี หรือประเภทของธุรกรรมที่จะได้รับการบรรเทาภาระหน้าที่ตามกฎหมายภายใต้มาตรการการถ่ายโอนกำไรของประเทศนั้น ๆ หลักการบรรเทาหน้าที่ในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอนอาจอยู่ในรูปแบบการกำหนดวิธีการกำหนดราคาที่มีความซับซ้อนหรือขั้นตอนการปฏิบัติที่น้อยกว่ากรณีทั่วไป หรือกำหนดนิยามของประเภทของผู้เสียภาษีหรือธุรกรรมที่จะได้รับยกเว้นหน้าที่ทั้งหมดหรือแต่บางส่วนจากมาตรการกำหนดราคาโอน เช่น การยกเว้นหน้าที่จัดทำเอกสารการกำหนดราคาโอนระหว่างกัน (Transfer Pricing Documentation) ในกรณีที่คู่สัญญาเข้าทำธุรกรรมและกำหนดราคาโอนระหว่างกันตามเงื่อนไขที่กฎหมายยอมรับให้ถือว่าเป็นการกำหนดราคาโอนระหว่างกันที่เป็นไปตามราคาที่คุณสัญญาที่เป็นอิสระต่อกันพึงกำหนดแล้ว เป็นต้น²⁴

บรรดาประเทศสมาชิกของ OECD เห็นความสำคัญของการนำหลักการบรรเทาหน้าที่ในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอน (Safe Harbor Rule) มาปรับใช้กับมาตรการกำหนดราคาโอนเนื่องจากเล็งเห็นว่าการปฏิบัติตามมาตรการเพื่อกำหนดราคาโอนระหว่างคู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกันนั้นมีความยุ่งยากและซับซ้อน และต้องใช้ข้อมูลจำนวนมาก ดังนั้นการปรับใช้มาตรการกำหนดราคาโอนที่กฎเกณฑ์มีความซับซ้อนและมีจะต้องดำเนินการหลายขั้นตอนเพื่อให้เป็นไปตามมาตรการกำหนดราคาโอนย่อมเป็นภาระในการบริหารจัดการของทั้งผู้เสียภาษีและของหน่วยงานจัดเก็บภาษี²⁵

การนำหลักการบรรเทาหน้าที่ในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอนมาปรับใช้กับมาตรการกำหนดราคาโอนนั้นสามารถนำไปใช้เพื่อช่วยลดความซับซ้อนของการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอนแต่ในทางกลับกันในการนำหลักการบรรเทาหน้าที่ในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอนมาปรับใช้ยังอาจให้ผลในทางลบเนื่องจากอาจมีผลกระทบต่อความคิดราคาโอนระหว่างคู่สัญญา หรือเป็นช่องทางในการวางแผนเพื่อเลี่ยงภาษีได้เช่นกัน อาทิเช่น การกำหนดช่วงอัตรากำไรที่ยอมรับได้ในการทำธุรกรรมบางประเภทอาจมีผลต่อความอิสระในการตัดสินใจของคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันหรือการกำหนดกำไรของกิจการและ/หรือมูลค่าของธุรกรรมระว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันในแต่ละปีภาษีที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอนอาจทำให้ผู้เสียภาษีวางแผนหลีกเลี่ยงการถูกตรวจสอบโดยการควบคุมกำไรของกิจการหรือจัดตั้งหน่วยภาษีใหม่เพื่อเข้าทำธุรกรรมแทนเพื่อให้กิจการเดิมไม่เข้าลักษณะที่จะต้องปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอน

²⁴ OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 [Online]. 2017. Available From: <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en> [January 2021]

²⁵ OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 [Online]. 2017. Available From: <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en> [January 2021]

ทั้งนี้แม้จะมีความเป็นไปได้ในเชิงลบต่อการนำหลักการบรรเทาหน้าที่ในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอนไปใช้กับมาตรการการถ่ายโอนกำไรแต่บรรดาประเทศสมาชิกของ OECD หลายประเทศก็ได้นำหลักการนี้ไปปรับใช้โดยเฉพาะกับกิจการที่มีขนาดเล็ก และกับธุรกรรมที่มีความซับซ้อนไม่มากซึ่งช่วยบรรเทาภาระการดำเนินการให้กับทั้งผู้เสียภาษีที่ได้รับสิทธิประโยชน์จากหลักการบรรเทาหน้าที่ในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอนให้มีความชัดเจนและมั่นใจในการการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพื่อปฏิบัติตามมาตรการการถ่ายโอนกำไรและยังทำให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีสามารถเน้นการตรวจสอบและกำกับดูแลผู้เสียภาษีที่มีขนาดใหญ่และหรือมีความเสี่ยงในการถ่ายโอนกำไรมากกว่า

ทั้งนี้อาจกล่าวโดยสรุปได้ว่าประโยชน์ของการปรับใช้หลักการบรรเทาหน้าที่ในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอนมีดังต่อไปนี้

1). บรรเทาภาระในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอน

ภายใต้กฎหมายสำหรับผู้เสียภาษีที่ได้รับสิทธิประโยชน์ หรือประเภทของธุรกรรมที่เข้าลักษณะตามนิยามของหลักการบรรเทาหน้าที่ในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอน เนื่องจากการปฏิบัติตามหลักการกำหนดราคาโอนระหว่างคู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกันนั้นจะต้องอาศัยข้อมูลและการวิเคราะห์ข้อมูลจำนวนหนึ่งซึ่งอาจเป็นการยากและมีค่าใช้จ่ายที่สูงในการได้มาซึ่งข้อมูล หรือเพื่อวิเคราะห์ข้อมูลดังกล่าว

ด้วยเหตุนี้ การที่ผู้เสียภาษีจะต้องปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันจึงอาจสร้างภาระแก่ผู้เสียภาษีมากเกินไปความเหมาะสมกับขนาดของกิจการ ลักษณะของกิจการ และหรือความเสี่ยงในการถ่ายโอนกำไรของกิจการนั้น ๆ การกำหนดหลักการบรรเทาหน้าที่ในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอนจึงอาจช่วยบรรเทาภาระแก่ผู้เสียภาษีในการเก็บข้อมูลจำนวนมาก หรือการจัดทำเอกสารจำนวนมากเพื่อเป็นหลักฐานในการกำหนดราคาโอนระหว่างนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันได้

2). เพิ่มความแน่นอนให้แก่ผู้เสียภาษี

กรณีผู้เสียภาษีที่ได้ปฏิบัติตามหลักการบรรเทาหน้าที่ในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอนที่กำหนดลักษณะหรือการกำหนดราคาของธุรกรรมที่เป็นที่ยอมรับได้ของหน่วยงานจัดเก็บภาษี เช่น การกำหนดอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ที่ยอมรับได้โดยหน่วยงานจัดเก็บภาษี นอกจากจะช่วยลดภาระในการจัดเก็บและวิเคราะห์ข้อมูลการกำหนดราคา การจัดทำเอกสารหลักฐานในการกำหนดราคาโอนแล้ว ยังช่วยเพิ่มความ

แน่นอนให้แก่ฝั่งผู้เสียหายว่าการกำหนดราคาโอนของธุรกรรมตามหลักการบรรเทาหน้าที่ในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอนจะได้รับการยอมรับจากหน่วยงานจัดเก็บภาษีว่าเป็นราคาที่เหมาะสมแล้ว

3). ลดการทำงานของหน่วยงานจัดเก็บภาษี

การกำหนดหลักการบรรเทาหน้าที่ในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอนนอกจากจะช่วยบรรเทาภาระหน้าที่ของฝั่งผู้เสียหายแล้วยังช่วยลดการใช้ทรัพยากรในการทำงานที่มีอยู่อย่างจำกัดสำหรับการกำกับดูแลผู้เสียหายไปกับธุรกรรมที่มีความเสี่ยงการถ่ายโอนกำไรต่ำ และให้ความสำคัญกับธุรกรรมที่มีความเสี่ยงในการถ่ายโอนกำไรสูงมากกว่า โดยในการบริหารจัดการอาจมีการตรวจสอบธุรกรรมที่เข้าลักษณะนิยามภายใต้หลักการบรรเทาหน้าที่ในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอนไม่เข้มงวดเท่ากรณีการตรวจสอบธุรกรรมที่ไม่เข้าลักษณะดังกล่าวและมีความเสี่ยงในการถ่ายโอนกำไรมากกว่า

2.3 มาตรการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันตามประมวลรัษฎากร

เดิมก่อนปี พ.ศ. 2561 ประเทศไทยไม่ได้มีกฎหมายที่เกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันเป็นการเฉพาะ โดยมีบทบัญญัติในมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งวางหลักให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ในกรณีที่มีการโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทน หรือมีค่าตอบแทนที่ต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร ประกอบกับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด ซึ่งเป็นกรณีที่ใช้บังคับกับการกำหนดราคาโอนของธุรกรรมทั่ว ๆ ไปทุกธุรกรรมไม่เฉพาะธุรกรรมระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน โดยที่บทบัญญัติภายใต้ประมวลรัษฎากรในข้างต้นยังขาดสาระสำคัญของมาตรการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์ตาม OECD Guideline ในหลายประเด็น

เพื่อกำหนดมาตรการการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันให้สอดคล้องกับหลักการและแนวปฏิบัติที่เป็นสากล ประเทศไทยจึงได้มีการเพิ่มมาตรการการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันไว้ในประมวลรัษฎากรในปี พ.ศ. 2561 โดยการตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) ณ วันที่ 18 พฤศจิกายน พ.ศ. 2561 (ซึ่งต่อไปนี้จะเรียกว่า “พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 47”) โดยได้วางหลักการทั่วไปของการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันและให้อำนาจแก่หน่วยงานจัดเก็บภาษีในการปรับปรุงราคาเมื่อมีการถ่ายโอนกำไรระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน กำหนดเงื่อนไขและหน้าที่ของกิจการในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอน และบทลงโทษกรณีไม่ปฏิบัติตามมาตรการการกำหนดราคาโอน

โดยมาตรการดังกล่าวมีผลบังคับใช้สำหรับเงินได้ของกิจการสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2562 เป็นต้นไป โดยมีรายละเอียดต่อไปนี้

2.3.1 กฎหมายการกำหนดราคาโอนของธุรกรรมระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันตามประมวลรัษฎากร

มาตรา 71 ทวิ ที่ถูกเพิ่มเข้ามาในประมวลรัษฎากรเป็นมาตรหลักซึ่งวางหลักการทั่วไปของมาตรการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันโดยให้อำนาจหน่วยงานจัดเก็บภาษีในการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของกิจการเมื่อมีเหตุการณ์โอนกำไรระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันไว้ดังรายละเอียดต่อไปนี้

“มาตรา 71 ทวิ ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันมีข้อกำหนดทางด้านการพาณิชย์หรือการเงินระหว่างกันแตกต่างไปจากที่ควรได้กำหนด หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระในลักษณะที่เชื่อได้ว่าจะมีการถ่ายโอนกำไร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าว ให้ได้จำนวนรายได้ที่พึงได้รับและรายจ่ายที่พึงได้จ่าย หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระเสมือนว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้รับและได้จ่ายตามนั้นเพื่อใช้คำนวณกำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 65 หรือเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 70 หรือมาตรา 70 ทวิ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามวรรคหนึ่ง หมายความว่า บริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งแต่สองนิติบุคคลขึ้นไปที่มีความสัมพันธ์กันในลักษณะ ดังต่อไปนี้

- (1) นิติบุคคลหนึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด
- (2) ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด ถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรง หรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด หรือ
- (3) นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุมในลักษณะ ที่นิติบุคคลหนึ่งไม่อาจดำเนินการโดยอิสระจากอีกนิติบุคคลหนึ่งตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวง

ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินได้ปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามวรรคหนึ่งแล้ว มีผลให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ชำระภาษีไว้หรือถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษี หรือที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นมีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษี ตามที่กฎหมายกำหนดหรือภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ได้รับการปรับปรุงนั้นจากเจ้าพนักงานประเมินเป็นหนังสือ ทั้งนี้ ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด”

หลักการในมาตรา 71 ทวิ เป็นมาตราหลักของมาตรการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน โดยสอดคล้องกับข้อ 9 แห่ง OECD Model Tax Convention ซึ่งกำหนดให้อำนาจหน่วยงานจัดเก็บภาษีในการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของกิจการ รวมถึงการให้นิยามของกิจการที่ไม่เป็นอิสระต่อกัน (กิจการที่มีความสัมพันธ์กัน)

โดยที่มาตรา 71 ทวิ ได้ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินของกรมสรรพากรสามารถปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของกิจการในกรณีที่กิจการที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันตามนิยามของ “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน” ในวรรคสองของมาตรา 71 ทวิ ได้มีการกำหนดราคาโอนของธุรกรรมหรือ “ข้อกำหนดทางด้านการพาณิชย์หรือการเงิน” ในการทำธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่มีความสัมพันธ์กันไม่เป็นไปตามที่ควรกำหนดหากได้เข้าทำธุรกรรมเช่นว่านั้นกับคู่สัญญาซึ่งมีอิสระต่อกัน หรือในกรณีที่ได้อำนาจดำเนินการในลักษณะที่เชื่อได้ว่ามีการถ่ายโอนกำไร

โดยได้ขยายความของคำว่า “ข้อกำหนดทางด้านการพาณิชย์หรือการเงิน” และลักษณะของการดำเนินการที่เชื่อได้ว่ามีการถ่ายโอนกำไร รวมทั้งหลักเกณฑ์และวิธีการในการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายโดยเจ้าพนักงานไว้ในกฎกระทรวงฉบับที่ 369 (พ.ศ.2563) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันไว้ดังนี้ (ซึ่งต่อไปนี้จะเรียกว่า “กฎกระทรวง ฉบับที่ 369”)

“ข้อกำหนดทางด้านการพาณิชย์หรือการเงิน” หมายความว่า ข้อกำหนด ข้อตกลง หรือสัญญาใด ๆ ที่เกี่ยวกับการซื้อขายสินค้าหรือบริการ การตลาด การโฆษณา หรือการอื่นใดในทางพาณิชย์ หรือที่เกี่ยวกับการกู้ยืมเงิน การให้ความช่วยเหลือหรือความร่วมมือทางการเงิน หรือการอื่นใดในทางการเงิน ไม่ว่าจะมีการทำเป็นหนังสือหรือไม่ก็ตาม”

และคำอธิบายของข้อกำหนดทางด้านการพาณิชย์หรือการเงินในลักษณะที่เชื่อได้ว่ามีการถ่ายโอนกำไรดังนี้

“ข้อ ๒ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันซึ่งมีข้อกำหนดทางด้านการพาณิชย์หรือการเงินระหว่างกันแตกต่างไปจากที่ควรได้กำหนดหากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระ ในลักษณะที่เชื่อได้ว่าจะมีการถ่ายโอนกำไร จะต้องเข้าลักษณะ ดังต่อไปนี้

(๑) มีข้อกำหนดทางด้านการพาณิชย์หรือการเงินระหว่างกัน

(๒) ข้อกำหนดดังกล่าวแตกต่างไปจากข้อกำหนดในลักษณะเดียวกันที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ดำเนินการโดยอิสระควรได้กำหนด

(๓) ข้อกำหนดดังกล่าวมีผลทำให้เกิดการถ่ายโอนกำไรระหว่างกัน ผ่านกลไกอย่างหนึ่งอย่างใด ดังต่อไปนี้

(ก) ราคาซื้อขายสินค้าหรือบริการ รวมถึงเงื่อนไขหรือวิธีการชำระค่าสินค้าหรือบริการที่แตกต่างไปเมื่อเปรียบเทียบกับกรณีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ดำเนินการโดยอิสระใช้ในการซื้อขายสินค้าหรือบริการชนิดหรือประเภทเดียวกันและภายใต้สภาวะการณ์เดียวกัน

(ข) ดอกเบี้ย ค่าบริการทางการเงิน หรือค่าธรรมเนียมทางการเงินอื่นใดที่ได้รับหรือได้จ่ายระหว่างกันที่แตกต่างไป เมื่อเปรียบเทียบกับกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ดำเนินการโดยอิสระพึงได้รับหรือพึงได้จ่าย

(ค) รายได้หรือรายจ่ายอื่น ๆ ที่ได้รับหรือได้จ่ายระหว่างกันแตกต่างไป เมื่อเปรียบเทียบกับกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ดำเนินการโดยอิสระพึงได้รับหรือพึงได้จ่าย”

จากบทบัญญัติในมาตรา 71 ทวิ ในข้างต้นจึงเห็นได้ว่าประเทศไทยได้มีการบัญญัติกฎหมายที่เป็นหลักของการป้องกันการถ่ายโอนกำไรระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันโดยวิธีการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันเป็นการเฉพาะแล้ว โดยได้มีการบัญญัติไว้สอดคล้องกับมาตรการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในข้อ 9 ของ OECD Model Tax Convention รวมถึงการกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่มีความสัมพันธ์กันต้องกำหนดราคาโอนของธุรกรรมระหว่างกันให้เป็นไปตามที่ควรกำหนดหากได้เข้าทำธุรกรรมเช่นนั้นกับคู่สัญญาซึ่งมีอิสระต่อกันก็เป็นไปตามหลัก Arm's Length Principle ใน OECD Guideline

อย่างไรก็ตาม ในประมวลรัษฎากรยังไม่ได้มีการบัญญัติกฎหมายที่ต่อเนื่องจากการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันให้เป็นไปตามหลัก Arm's Length Principle ซึ่งรวมถึง กฎหมายเกี่ยวกับการเลือกวิธีการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing

Methods) และการวิเคราะห์เปรียบเทียบธุรกรรมที่ใกล้เคียง (Comparable Analysis) เพื่อให้ผู้เสียภาษี และหน่วยงานจัดเก็บภาษีสามารถหาราคาโอนที่กิจการที่เป็นอิสระต่อกันพึงกำหนด (Arm's Length Price) ได้อย่างมีประสิทธิภาพและเป็นไปตามหลักการที่ยอมรับได้ในระดับสากล แต่ได้กำหนดวิธีการและหน้าที่ของผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามกฎหมายการกำหนดราคาโอนของธุรกรรมระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันซึ่งเป็นหน้าที่ทางเอกสารไว้

2.3.2 เจื่อนไขและหน้าที่ของผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามกฎหมายการกำหนดราคาโอนของธุรกรรมระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันตามประมวลรัษฎากร

มาตรา 71 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรที่ถูบบัญญัติเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 47 ได้กำหนดเจื่อนไขและหน้าที่ของผู้เสียภาษีในการที่จะต้องปฏิบัติตามกฎหมายการกำหนดราคาโอนของธุรกรรมระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันไว้ในการยื่นเอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน ดังต่อไปนี้

“มาตรา 71 ตรี ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นในลักษณะของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา 71 ทวิวรรคสอง ไม่ว่าความสัมพันธ์นั้นจะมีอยู่ตลอดระยะเวลาบัญชีหรือมีธุรกรรมระหว่างกันในรอบระยะเวลาบัญชีหรือไม่จัดทำรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันและมูลค่ารวมของธุรกรรมระหว่างกันในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามแบบที่อธิบดีกำหนด และยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินพร้อมกับการยื่นรายการภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 69

ภายในห้าปีนับแต่วันที่ได้อื่นรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามวรรคหนึ่ง เจ้าพนักงานประเมินโดยอนุมัติอธิบดี อาจส่งหนังสือแจ้งความแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามวรรคหนึ่ง ให้ยื่นเอกสารหรือหลักฐานแสดงข้อมูลที่จำเป็นสำหรับการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามที่อธิบดีประกาศกำหนด และผู้ได้รับหนังสือแจ้งความต้องปฏิบัติตามภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งความ เว้นแต่กรณีที่มีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาดังกล่าวได้ อธิบดีจะอนุญาตให้ขยายกำหนดเวลาดังกล่าวออกไปก็ได้ แต่ต้องไม่เกินหนึ่งร้อยสี่สิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งความ ทั้งนี้ เฉพาะกรณีที่ได้รับหนังสือแจ้งความเป็นครั้งแรก ให้ผู้ได้รับหนังสือแจ้งความต้องปฏิบัติตามภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งความนั้น

ความในมาตรานี้มีให้ใช้บังคับแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีรายได้จากกิจการหรือ เนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี ไม่เกินจำนวนหรือมีลักษณะอื่นใดตามที่กำหนดในกฎกระทรวง ซึ่งจำนวนรายได้ดังกล่าวต้องกำหนดไว้ไม่น้อยกว่าสองร้อยล้านบาท”

จากหลักการในมาตรา 71 ตรี ได้วางเงื่อนไขของกิจการที่จะต้องมีหน้าที่ในการปฏิบัติตามกฎหมาย การกำหนดราคาโอนของธุรกรรมระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันเมื่อกิจการดังกล่าวเข้าลักษณะดังต่อไปนี้

- 1) เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีรายได้จากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกินกว่าจำนวนที่กำหนดในกฎกระทรวง ทั้งนี้ไม่น้อยกว่าสองร้อยล้านบาท และ
- 2) มีความสัมพันธ์กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นในลักษณะของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา 71 ทวิ วรรคสอง ไม่ว่าความสัมพันธ์นั้นจะมีอยู่ตลอดระยะเวลาบัญชีหรือมีธุรกรรมระหว่างกันในรอบระยะเวลาบัญชีหรือไม่

ทั้งนี้ ปัจจุบันกฎกระทรวงฉบับที่ 370 (พ.ศ. 2563) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดจำนวนรายได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 71 ตรี วรรคสาม ได้กำหนดจำนวนรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 71 ตรี วรรคสาม ไว้เป็นจำนวนไม่เกินสองร้อยล้านบาท

กรณีกิจการเข้าลักษณะตามเงื่อนไขของกิจการตามความในมาตรา 71 ตรี ข้างต้นแล้ว กิจการนั้นย่อมมีหน้าที่ที่ต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดภายใต้กฎหมายการกำหนดราคาโอนของธุรกรรมระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันดังต่อไปนี้

- 1) หน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการแสดงข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันและมูลค่ารวมของธุรกรรมระหว่างกัน ต่อเจ้าพนักงานประเมินพร้อมกับการยื่นรายการภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากร (Disclosure Form) และ
- 2) หน้าที่ในการยื่นเอกสารหรือหลักฐานแสดงข้อมูลที่จำเป็นสำหรับการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ เมื่อได้รับหนังสือแจ้งความจากเจ้าพนักงานประเมินภายในห้าปีนับแต่ที่ได้ยื่นรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา 71 ตรี วรรคสอง

ตามความในมาตรา 71 ตรี บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งมีความสัมพันธ์กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นในลักษณะที่กำหนดไว้ในมาตรา 71 ทวิ วรรคสอง และมีรายได้จากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากการประกอบกิจการในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นตั้งแต่ 200 ล้านบาทขึ้นไป จะมีหน้าที่ในการ

จัดทำรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันและมูลค่ารวมของธุรกรรมระหว่างกันในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี โคนยื่นรายงานข้อมูลดังกล่าวต่อเจ้าพนักงานประเมินพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลภายในหนึ่งร้อยห้าสิบวันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ไม่ว่าจะบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะมีธุรกรรมระหว่างนิติบุคคลซึ่งมีความสัมพันธ์กันในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นหรือไม่ และไม่ว่าความสัมพันธ์นั้นจะมีอยู่ตลอดรอบระยะเวลาบัญชีนั้นหรือไม่

นอกจากนี้นิติบุคคลที่ความสัมพันธ์กันยังมีหน้าที่ในการยื่นเอกสารหรือหลักฐานแสดงข้อมูลที่จำเป็นสำหรับการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมเมื่อเจ้าพนักงานประเมินโดยความอนุมัติของอธิบดีได้เรียกให้นำส่งเอกสาร โดยจะต้องนำส่งเอกสารให้แก่เจ้าพนักงานประเมินภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งความโดยขยายระยะเวลาโดยขอความเห็นชอบจากอธิบดีได้แต่ไม่เกินหนึ่งร้อยห้าสิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งความ ทั้งนี้ เฉพาะในกรณีที่ได้รับหนังสือแจ้งความเป็นครั้งแรกจะต้องยื่นเอกสารหรือหลักฐานตามหนังสือแจ้งความได้ภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งความนั้น

2.3.3 การจัดทำเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการถ่ายโอนกำไรระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันตามประมวลรัษฎากร

จากความในข้างต้นตามที่บทบัญญัติในมาตรา 71 ตรี ได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีที่เข้าเงื่อนไขการมีความสัมพันธ์กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นในลักษณะของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา 71 ทวิ วรรคสอง และมีรายได้จากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกินกว่าจำนวนที่กฎหมายกำหนด มีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการแสดงข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันและมูลค่ารวมของธุรกรรมระหว่างกัน และเอกสารหรือหลักฐานแสดงข้อมูลที่จำเป็นสำหรับการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์เมื่อได้รับหนังสือแจ้งความจากเจ้าพนักงานประเมิน

แบบรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันและมูลค่ารวมของธุรกรรมระหว่างกันในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 71 ตรี วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่แบบรายงานประจำปีสำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา 71 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร (Disclosure Form) ตามความในประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดแบบหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขสำหรับการยื่นแบบรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันและมูลค่ารวมของธุรกรรมระหว่างกันในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี²⁶

²⁶ ข้อ 2 แห่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดแบบ หลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขสำหรับการยื่นแบบรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันและมูลค่ารวมของธุรกรรมระหว่างกันในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ประกาศ ณ วันที่ 14 มกราคม 2564

เนื้อหาในแบบรายงานประจำปีสำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา 71 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร (ซึ่งต่อไปนี้จะเรียกว่า “Disclosure Form”) มีลักษณะเป็นเอกสารรายละเอียดแสดงบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทั้งที่ประกอบกิจการในประเทศไทยและในต่างประเทศที่เข้าลักษณะเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันกับผู้ยื่น Disclosure Form และรายการข้อมูลมูลค่ารวมของธุรกรรมที่ผู้ยื่นแบบได้ทำกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เข้าลักษณะเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันกับผู้ยื่นแบบเป็นรายบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

โดยข้อมูลใน Disclosure Form นั้น เป็นข้อมูลที่ตรงกับรายการที่ปรากฏในมาตรฐานการจัดทำเอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันในชั้น Master File และชั้น Local File ในบางส่วน โดยที่รายการของข้อมูลใน Disclosure Form ซึ่งต้องระบุรายละเอียดของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทั้งที่ประกอบกิจการในประเทศไทยและในต่างประเทศที่เข้าลักษณะเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันกับผู้ยื่นนั้น เป็นข้อมูลที่ทำให้กรมสรรพากรสามารถทราบถึงภาพรวมบางส่วนของกิจการในกลุ่ม ทั้งนี้เฉพาะกิจการที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีหน้าที่ยื่น Disclosure Form เท่านั้น มิใช่ภาพรวมของกิจการทั้งหมด รวมทั้งยังขาดข้อมูลภาพรวมอื่นๆ ที่ควรปรากฏในเอกสารชั้น Master File ตามหลักการที่วางหลักไว้ใน OECD Guideline ได้แก่ รายละเอียดการประกอบธุรกิจของกลุ่มกิจการ รายละเอียดทรัพย์สินไม่มีรูปร่างที่สำคัญของกลุ่มกิจการ รายละเอียดกิจกรรมทางการเงินของกลุ่มกิจการ และสถานะทางการเงินและทางภาษีอากรของกลุ่มกิจการ

นอกจากนี้ ข้อมูลเกี่ยวกับธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีหน้าที่ยื่น Disclosure Form กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นที่มีความสัมพันธ์กันนั้นก็เป็นข้อมูลหนึ่งที่ต้องปรากฏในเอกสารชั้น Local File ซึ่งเป็นเอกสารหลักที่เจ้าพนักงานประเมินของหน่วยงานจัดเก็บภาษีพึงใช้ในการวิเคราะห์ว่ากิจการได้กำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันโดยสอดคล้องกับหลัก Arm’s Length Principle แล้วหรือไม่ เพื่อปรับปรุงกำไรของกิจการ อย่างไรก็ตามก็ดีรายการที่ปรากฏใน Disclosure Form ดังกล่าวก็ยังคงขาดรายละเอียด อื่นๆ ที่ควรปรากฏในเอกสารชั้น Local File ตามหลักการที่วางหลักไว้ใน OECD Guideline เช่น สำเนาสัญญาที่เกี่ยวข้อง รายละเอียดแสดงวิธีการที่ผู้เสียภาษีใช้ในการวิเคราะห์และเปรียบเทียบเพื่อกำหนดราคาโอนระหว่างกัน เป็นต้น

ดังนั้นเอกสาร Disclosure Form จึงเป็นเอกสารที่ไม่ได้แสดงให้เห็นภาพรวมของทั้งกลุ่มธุรกิจของกิจการข้ามชาติตามรายละเอียดของเอกสารชั้น Master File และไม่ใช่เอกสารที่เพียงพอสำหรับหน่วยงานจัดเก็บภาษีในการวิเคราะห์และประเมินเพื่อปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของกิจการให้สอดคล้องกับหลัก Arm’s Length Principle ตามรายละเอียดของเอกสารชั้น Local File แต่เป็นเอกสารเบื้องต้นที่

กรมสรรพากรใช้ในการประเมินความเสี่ยงว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ๆ มีความเสี่ยงที่จะถ่ายโอนกำไรโดยใช้วิธีการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันเป็นเครื่องมือหรือไม่ โดยเจ้าพนักงานประเมินของกรมสรรพากรจะได้มีการเรียกให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนำส่ง เอกสารหรือหลักฐานแสดงข้อมูลที่จำเป็นสำหรับการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันเป็นกรณี ๆ ไป ตามความในมาตรา 71 ตรี

ทั้งนี้ ปัจจุบันประเทศไทยยังไม่มีบทบัญญัติของกฎหมายซึ่งระบุรายละเอียดของเอกสารหรือหลักฐานแสดงข้อมูลที่จำเป็นสำหรับการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่ผู้เสียภาษีจะมีหน้าที่ต้องนำส่งเมื่อได้รับหนังสือแจ้งความจากเจ้าพนักงานประเมินตามความในมาตรา 71 ตรี แต่อย่างไร

บทที่ 3

มาตรการบรรเทาภาระหน้าที่ของผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอนระหว่าง กิจการที่มีความสัมพันธ์กันตามกฎหมายต่างประเทศ

3.1 มาตรการบรรเทาภาระหน้าที่ของผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันตามกฎหมายต่างประเทศ

ตามที่ OECD Guideline ได้วางแนวทางในการกำหนดมาตรการการบรรเทาหน้าที่ในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันไว้เพื่อเป็นทางเลือกให้แก่บรรดาประเทศสมาชิกในแนวทางดังกล่าวไปปรับใช้ในการออกกฎหมายภายในของแต่ละประเทศให้เหมาะสม เอกัตศึกษาฉบับนี้จึงได้ศึกษาถึงตัวอย่างการกำหนดมาตรการการบรรเทาหน้าที่ในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์ตามกฎหมายภายในของประเทศต่าง ๆ โดยยกตัวอย่างกฎหมายภายในของสหพันธ์สาธารณรัฐ และสาธารณรัฐสิงคโปร์ มาเป็นตัวอย่างในการพิจารณาถึงหน้าที่ในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอนสำหรับการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน และมาตรการในการบรรเทาหน้าที่ในการปฏิบัติตามมาตรการดังกล่าวการตามกฎหมายภายในของแต่ละประเทศ ดังรายละเอียดต่อไปนี้

3.1.1 กฎหมายประเทศสหรัฐอเมริกา

3.1.1.1 มาตรการเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน

ประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นตลาดที่สำคัญของกิจการข้ามชาติ โดยเฉพาะอย่างยิ่งเป็นที่ตั้งของบริษัทแม่ของบริษัทข้ามชาติหลายกลุ่มบริษัท ในปี ค.ศ. 1928 ได้มีการบัญญัติกฎหมายภายในที่เป็นบทบัญญัติที่วางหลักของมาตรการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันไว้ในมาตรา 482 แห่ง Internal Revenue Code ซึ่งกำหนดให้เจ้าพนักงานของหน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Service: IRS) มีอำนาจในการปรับปรุงรายได้ รายจ่าย เครดิต และ ค่าลดหย่อน ของธุรกรรมระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีอากร หรือเพื่อให้มูลค่าของธุรกรรมนั้นสะท้อนมูลค่าที่พึงกำหนดสำหรับการทำธุรกรรมเช่นว่านั้นระหว่างคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน โดยได้มีการ ซึ่งมีการปรับปรุงล่าสุดในปี ค.ศ.1986 เพื่อขยายความให้ธุรกรรมภายใต้มาตรา 482 รวมถึงการโอนทรัพย์สินไม่มีรูปร่างและการให้สิทธิการใช้ทรัพย์สินไม่มีรูปร่างด้วย

เดิมเพียงเนื้อความในบทบัญญัติในมาตรา 482 แห่ง Internal Revenue Code ซึ่งกำหนดให้เจ้าพนักงานของหน่วยงานจัดเก็บภาษีมียอำนาจในการปรับปรุงรายได้ รายจ่าย เครดิต และค่าลดหย่อน ของธุรกรรมระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์นั้นทำให้มีปัญหาในการตีความและบังคับใช้ มาตรา 482 ของทั้งฝ่ายผู้เสียภาษีและฝ่ายหน่วยงานจัดเก็บภาษี หน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกาจึงได้มีการบัญญัติบทบัญญัติเสริมของมาตรา 482 (Amendment of Section 482) เพื่อขยายความวิธีการในการปฏิบัติตามมาตรา 482 ซึ่งมีการปรับปรุงอยู่เป็นระยะ โดยมีการปรับปรุงครั้งที่สำคัญได้แก่การออก Final Regulation ภายใต้มาตรา 482 ใน ปี ค.ศ. 1994 เพื่อวางหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันไว้เป็นมาตรา 1.482-1 ถึงมาตรา 1.482-8 (เดิม) และมีการแก้ไขเพิ่มเติมรายละเอียดเนื้อหาของกฎหมายเป็นระยะ ๆ ซึ่งปัจจุบันมาตรา 1.482-1 ถึงมาตรา 1.482-9 (ใหม่) แห่ง Treasury Regulations ถือเป็นบทบัญญัติหลักที่ผู้เสียภาษีและหน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศไทยใช้เพื่อปฏิบัติตามมาตรการการกำหนดราคาโอนระหว่างกัน โดยแบ่งเป็นประเด็นตามแต่ละมาตรา ดังนี้

- มาตรา 1.482-1 Allocation of income and deductions among taxpayers.
- มาตรา 1.482-2 Determination of taxable income in specific situations.
- มาตรา 1.482-3 Methods to determine taxable income in connection with a transfer of tangible property.
- มาตรา 1.482-4 Methods to determine taxable income in connection with a transfer of intangible property.
- มาตรา 1.482-5 Comparable profits method.
- มาตรา 1.482-6 Profit split method.
- มาตรา 1.482-7 Methods to determine taxable income in connection with a cost sharing arrangement.
- มาตรา 1.482-8 Examples of the best method rule.
- มาตรา 1.482-9 Methods to determine taxable income in connection with a controlled services transaction.

โดยที่บทบัญญัติในมาตรา 1.1482-1 แห่ง Treasury Regulations เป็นมาตราซึ่งวางหลักการทั่วไปในการปรับปรุงราคาโอนระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน โดยกำหนดหลักเกณฑ์ทั่วไปเกี่ยวกับวิธีการกำหนดราคาโอนให้กิจการที่ทำธุรกรรมกับกับกิจการที่มีความสัมพันธ์กันจะต้องกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามหลักการกำหนดราคาโอนระหว่างคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน (Arm's Length

Price) โดยคู่สัญญาจะต้องเลือกวิธีการในการกำหนดราคาโอนให้สอดคล้องกับประเภทของการทำธุรกรรมตามหลัก Best Method Rule ซึ่งกำหนดในมาตรา 1.482-1(c) และ หลักการวิเคราะห์เปรียบเทียบ (Comparable Analysis) ซึ่งกำหนดในมาตรา 1.482-1(e) แห่ง Treasury Regulations

อนึ่งโดยภาพรวมของมาตรการการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันในประเทศสหรัฐอเมริกา มีความสอดคล้องกับหลักการใน OECD Guideline โดยได้ยอมรับการใช้หลัก Arm's Length Principle ในการหาราคาโอนที่คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันซึ่งกำหนดในการทำธุรกรรมระหว่างกันซึ่งได้มีการอ้างอิงถึงหลัก Arm's Length Principle ไว้ในมาตรา 1.482-1 ถึงมาตรา 1.482-9 แห่ง Treasury Regulations และวิธีการปฏิบัติเพื่อกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตราข้างต้นก็มีความสอดคล้องกับหลักการที่กำหนดไว้ใน OECD Guideline เช่นกัน²⁷

3.1.1.2 ภาระหน้าที่ของผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน

ภายใต้บทบัญญัติของกฎหมายภายในของประเทศสหรัฐอเมริกาผู้เสียภาษีไม่มีภาระหน้าที่ที่ต้องจัดทำเอกสารชั้น Master File และเอกสารชั้น Local File เพื่อปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน แต่มีหน้าที่ในการจัดทำเอกสารในชั้น Country-by-Country Report สำหรับบางกิจการที่เข้าเงื่อนไขตามที่กฎหมายกำหนด²⁸

อย่างไรก็ดี มาตรา 1.6662-6(d)(2)(iii)(B) และ (C) แห่ง Treasury Regulation ได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีมีหน้าที่ที่ต้องจัดทำเอกสารหลักฐานที่อาจถูกร้องขอโดยเจ้าพนักงานประเมินเมื่อมีการตรวจสอบกิจการ ซึ่งเอกสารหลักฐานเช่นว่านั้นควรจะทำให้เรียบร้อย ณ ขณะที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ในสำหรับปีภาษีนั้น ๆ²⁹ โดยที่เอกสารดังกล่าวภายใต้มาตรา 1.6662-6(d)(2)(iii)(B) และ (C) แห่ง Treasury Regulation แบ่งเป็น Principle documents และ Background documents ดังต่อไปนี้

- 1) **Principle documents** ได้แก่เอกสารซึ่งอธิบายวิธีการที่ผู้เสียภาษีใช้วิเคราะห์เพื่อกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน โดยรวมถึงเอกสารและข้อมูลดังต่อไปนี้

²⁷ OECD, United States Transfer Pricing Country Profile Updated October 2017 [Online].2017. Available from: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profile-united-states.pdf>

²⁸ OECD, United States Transfer Pricing Country Profile Updated October 2017 [Online].2017. Available from: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profile-united-states.pdf>

²⁹ Section 1.6662-6(d)(2)(iii), Treasury Regulation

- ภาพรวมของธุรกิจของผู้เสียภาษี รวมถึงบทวิเคราะห์ผลกระทบทางข้อกฎหมายและเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับนโยบายการกำหนดราคาโอนของผู้เสียภาษี
 - คำอธิบายโครงสร้างและแผนผังองค์กรของผู้เสียภาษีซึ่งแสดงข้อมูลของกิจการที่มีความสัมพันธ์กันที่ได้มีการเข้าทำธุรกรรมกับผู้เสียภาษี และ/หรือกิจการในกลุ่มเดียวกันที่มีการทำธุรกรรมซึ่งมีผลโดยตรงหรือโดยอ้อมกับทรัพย์สิน หรือการบริการในประเทศสหรัฐอเมริกา
 - เอกสารอื่น ๆ ที่ได้กำหนดไว้เป็นกรณีพิเศษภายใต้มาตรา 482 แห่ง Internal Revenue Code
 - คำอธิบายวิธีการและเหตุผลในการเลือกใช้วิธีการในการกำหนดราคาโอน
 - คำอธิบายวิธีการอื่นที่นำมาวิเคราะห์เปรียบเทียบเพื่อปรับใช้วิธีการในการกำหนดราคาโอนและเหตุผลที่ผู้เสียภาษีไม่เลือกใช้วิธีการดังกล่าวในการกำหนดราคาโอน
 - รายละเอียดของธุรกรรมระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน และข้อมูลภายในที่ผู้เสียภาษีใช้ในการวิเคราะห์เพื่อเลือกใช้วิธีการกำหนดราคาโอน
 - รายละเอียดของธุรกรรมที่นำมาเปรียบเทียบ
 - คำอธิบายการวิเคราะห์และการคาดคะเนเศรษฐกิจในการเลือกวิธีการกำหนดราคาโอน และ
 - รายละเอียดโดยสรุปของข้อมูลใด ๆ ที่ช่วยสนับสนุนว่าผู้เสียภาษีได้เลือกใช้วิธีในการกำหนดราคาโอนนั้น ๆ อย่างสมเหตุสมผล
- 2) **Background documents** ได้แก่ เอกสารหรือข้อมูลที่อาจไม่ได้เกี่ยวข้องโดยตรงกับการกำหนดราคาโอนของผู้เสียภาษีแต่เป็นเอกสารหรือข้อมูลที่สนับสนุน Principal documents อื่นๆ โดยที่ผู้เสียภาษีไม่มีหน้าที่ในการยื่นเอกสารประเภท Background documents ให้แก่หน่วยงานจัดเก็บภาษีเมื่อมีการเรียกในผู้เสียภาษียื่นเอกสาร Principal documents แต่อย่างไรก็ตาม เว้นแต่ในกรณีที่ภายหลังจากยื่นเอกสาร Background documents จะมีการเรียกให้ผู้เสียภาษียื่นเอกสาร Background documents เพิ่มเติมในภายหลัง

โดยที่รายละเอียดของทั้งเอกสาร Principle documents และ Background documents ในข้างต้นมีความคล้ายคลึงกับเอกสารในชั้น Local File ตาม OECD Guideline ซึ่งเป็นเอกสารที่ถูกจัดทำโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีในเขตอำนาจหนึ่ง ๆ ใช้ในการวิเคราะห์เพื่อปรับปรุงกำไรของผู้เสียภาษีให้สอดคล้องกับหลัก Arm's Length Principle

ทั้งนี้แม้จะมีได้มีบทบัญญัติทางกฎหมายใดที่กำหนดให้ผู้เสียภาษีมีภาระหน้าที่เป็นการทั่วไปในการยื่นเอกสาร Principle documents และ Background documents ตามมาตรา 1.6662-6(d)(2)(iii)(B) และ (C) แห่ง Treasury Regulation ให้แก่หน่วยงานจัดเก็บภาษี แต่ได้มีมาตรา 6662(e) และมาตรา 6662(h) แห่ง Internal Revenue Code ซึ่งกำหนดบทลงโทษเป็นโทษปรับในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินของหน่วยงานจัดเก็บภาษีได้ตรวจสอบกิจการของผู้เสียภาษีและเรียกให้ผู้เสียภาษีนำส่งเอกสารหลักฐานที่เพียงพอต่อการพิสูจน์ว่าผู้เสียภาษีได้กำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันให้เป็นไปตามหลักการกำหนดราคาระหว่างกิจการที่เป็นอิสระต่อกันตามมาตรา 482 แห่ง Internal Revenue Code แต่ผู้เสียภาษีไม่สามารถนำส่งเอกสารหลักฐานได้ภายในระยะเวลา 30 วันนับแต่เจ้าพนักงานประเมินร้องขอ การจัดทำเอกสารหลักฐานดังกล่าวจึงมีสถานะเป็นเอกสารที่ผู้เสียภาษีอาจจัดทำเพื่อหลีกเลี่ยงโทษปรับในกรณีถูกตรวจสอบภาษีอากรเท่านั้น³⁰

นอกจากการจัดเตรียมเอกสารหลักฐานที่อาจถูกเรียกเมื่อมีการตรวจสอบกิจการโดยหน่วยงานจัดเก็บภาษีในข้างต้น ผู้เสียภาษีอาจมีหน้าที่ในการปฏิบัติตามกฎหมายการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันของประเทศสหรัฐอเมริกาในกรณีของกิจการที่เข้าลักษณะเฉพาะตามที่กฎหมายกำหนด และในกรณีที่กิจการใช้วิธีการกำหนดราคาโอนโดยวิธีการเฉพาะ ดังรายละเอียดต่อไปนี้

1) หน้าที่ในการยื่น Country-by-Country Report

ภายใต้บทบัญญัติในมาตรา 1.6038-4 แห่ง Treasury Regulations ได้กำหนดให้กิจการที่เข้าลักษณะตามที่กฎหมายกำหนดมีหน้าที่ในการจัดทำและยื่น Form 8975 ประกอบกับ Schedule A (Form 8975)³¹ ซึ่งเป็นแบบแสดงข้อมูลตามหลักการจัดทำ Country-by-Country Report แก่หน่วยงานจัดเก็บภาษีพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ โดยแสดงข้อมูลของประเทศกลุ่มกิจการข้ามชาติของสหพันธ์สาธารณรัฐ (U.S. Multinational Enterprise) (ซึ่งต่อไปนี้จะเรียกว่า “U.S. MNE”) ตั้งอยู่ ลักษณะการประกอบธุรกิจ และสถานะทางการเงินของแต่ละ U.S. MNE ในกลุ่มบริษัทของผู้ยื่นแบบ³²

ผู้ที่มีหน้าที่ในการยื่นเอกสาร Form 8975 และ Schedule A (Form 8975) ได้แก่กิจการในสหพันธ์สาธารณรัฐที่เข้าลักษณะเป็นบริษัทแม่ (ultimate parent entity) ของกลุ่ม

³⁰ United States Transfer Pricing Country Profile Updated October 2017

³¹ Treas. Reg. § 1.6038-4, Form 8975 and Schedule A (Form 8975)

³² Instructions for Form 8975 and Schedule A (Form 8975) (Rev. December 2020), Department of the Treasury Internal Revenue Service

U.S. MNE ที่มีรายได้ในปีภาษีก่อนหน้าปีที่จะยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ตั้งแต่ 850 ล้านดอลลาร์สหรัฐเป็นต้นไป

นอกจากนี้กฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกายังได้กำหนดบทลงโทษในลักษณะของการปรับ ในกรณีที่มีหน้าที่ในการยื่นเอกสารไม่ได้ยื่น Form 8975 และ Schedule A (Form 8975) ภายในเวลาที่กำหนดไว้³³

2) หน้าที่ในการจัดทำเอกสารกรณีที่มีการเข้าทำสัญญา Cost Sharing Agreement กับกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน

สัญญา Cost Sharing Agreement คือสัญญาที่คู่สัญญาได้ตกลงร่วมกันลงทุน และรับความเสี่ยงในการลงทุนในการพัฒนาทรัพย์สินไม่มีรูปร่างตามสัดส่วนที่คู่สัญญาตกลงกัน³⁴

กรณีที่ผู้เสียภาษีมีการเข้าทำสัญญาในรูปแบบของ Cost Sharing Agreement กับคู่สัญญาซึ่งเป็นกิจการที่มีความสัมพันธ์กันนั้น ได้มีบทบัญญัติที่กำหนดวิธีการในการกำหนดราคาโอนไว้เป็นเกณฑ์การปฏิบัติของคู่สัญญาในมาตรา 1.482-7 แห่ง Treasury Regulation โดยรวมถึงได้กำหนดหน้าที่ทางเอกสาร หน้าที่ทางบัญชี และหน้าที่ในการรายงานข้อมูลการทำและวิธีการที่คู่สัญญาใช้ในการกำหนดราคาโอนระหว่างกันจากสัญญา Cost Sharing Agreement เป็นพิเศษเพิ่มเติมจากกรณีทั่วไป³⁵

3.1.1.3 มาตรการบรรเทาภาระหน้าที่ของผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอนหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน

นอกจากข้อยกเว้นหน้าที่ในการจัดทำเอกสาร Country-by-Country Report สำหรับกิจการไม่มีลักษณะเป็น U.S. MNE ที่มีรายได้ตามที่กฎหมายกำหนดตามที่ได้อธิบายในหัวข้อที่ 3.2.1.2 ในข้างต้นแล้ว ภายใต้กฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกายังได้กำหนดมาตรการบรรเทาภาระหน้าที่ของผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอนหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันไว้ 2 กรณี ได้แก่ กรณีการกำหนดอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน (Safe haven Interest Rate) และกรณีการให้บริการที่มีการเพิ่มมูลค่าการให้บริการต่ำระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน (Low-value-added Service)³⁶ ดังนี้

³³ Section 6038 (b), The Internal Revenue Code

³⁴ Section 1.482-7 (b), Treasury Regulation

³⁵ Section 1.482-7 (k), Treasury Regulation

³⁶ United States Transfer Pricing Country Profile Updated October 2017

1) กรณีการกำหนดอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน
ที่ถือว่าเป็นราคาโอนระหว่างคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน (Safe haven Interest Rate)

ในกรณีทั่วไป บทบัญญัติในมาตรา 1.482-2 กำหนดให้กรณีที่กิจการที่มีความสัมพันธ์กันเข้าทำธุรกรรมการกู้ยืมเงินระหว่างกัน มีการจ่ายเงินล่วงหน้าระหว่างกัน หรือเข้าทำธุรกรรมในลักษณะใด ๆ ที่ทำให้คู่สัญญามีสถานะเป็นเจ้าของหนี้และลูกหนี้กัน และมีการเรียกเก็บดอกเบี้ยหรือไม่ได้เรียกเก็บดอกเบี้ยระหว่างเงินจากเงินกู้ยืม หรือเงินจ่ายล่วงหน้าดังกล่าว เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจในการปรับปรุงหรือเรียกอัตราดอกเบี้ยให้เป็นไปตามอัตราที่ควรกำหนดกันตามหลักการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่เป็นอิสระต่อกันได้

แต่ทั้งนี้บทบัญญัติภายใต้มาตรา 1.482-2 ได้กำหนดให้การกำหนดดอกเบี้ยในบางกรณีให้ถือเป็นอัตราที่ยอมรับได้ว่าเป็นอัตราที่กิจการที่เป็นอิสระต่อกันพึงกำหนดแล้ว (Safe haven Interest Rate) แม้ไม่ได้ใช้วิธีการกำหนดราคาโอนระหว่างกันตามวิธีการในหลักการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่เป็นอิสระต่อกัน หากการกำหนดอัตราดอกเบี้ยเข้าลักษณะพิเศษดังต่อไปนี้³⁷

- (1) เป็นการกำหนดอัตราดอกเบี้ยของเงินกู้ยืมหรือเงินจ่ายล่วงหน้าที่ได้ทำขึ้นภายหลังจากวันที่ 8 พฤษภาคม ค.ศ.1986 เป็นต้นไป
- (2) เมื่ออัตราดอกเบี้ยที่กำหนดเข้าลักษณะดังนี้
 - (ก.) ไม่น้อยกว่าร้อยละ 100 ของอัตรา Applicable Federal Rate³⁸ (อัตราขั้นต่ำ) และ
 - (ข.) ไม่มากกว่าร้อยละ 130 ของอัตรา Applicable Federal Rate (อัตราขั้นสูง)

กรณีที่คู่สัญญาไม่มีการเรียกดอกเบี้ยจากการกู้ยืมหรือเงินจ่ายล่วงหน้าระหว่างกัน หรือมีการกำหนดอัตราดอกเบี้ยดังกล่าวในอัตราที่น้อยกว่าอัตราขั้นต่ำในข้างต้น ให้ถือว่าอัตราขั้นต่ำเป็นราคาโอนที่กิจการที่มีอิสระต่อกันพึงกำหนด และในกรณีที่คู่สัญญาไม่มีการเรียกดอกเบี้ยจากการกู้ยืมหรือเงินจ่ายล่วงหน้าระหว่างกันมากกว่าอัตราขั้นสูงในข้างต้นให้ถือว่าอัตราขั้นสูงเป็นราคาโอนที่กิจการที่มีอิสระต่อกันพึงกำหนด

³⁷ Treas. Reg. §§ 1.482-2(a)(2)(iii)

³⁸ Applicable Federal Rate หมายความว่าอัตราดอกเบี้ยตามที่กำหนดในมาตรา 1274 (d) แห่ง The Internal Revenue Code ณ วันที่ทำสัญญากู้ยืมเงินระหว่างกันซึ่งกำหนดอัตราดอกเบี้ยสำหรับการให้กู้ยืมเงินสำหรับการให้กู้ยืมเงินระยะสั้น การให้กู้ยืมเงินระยะกลาง และการให้กู้ยืมเงินระยะยาวไว้

เว้นแต่ในกรณีที่เป็นกำกวมอัตราดอกเบี้ยระหว่างกันเนื่องจาก
ธุรกรรมการขายและเช่ากลับ (sale and leaseback) ในอัตราขั้นต่ำเท่ากับ
ร้อยละ 110 ของ Applicable Federal Rate

(3) การกำหนดดอกเบี้ยให้ถือเป็นอัตราที่ยอมรับได้ว่าเป็นราคาโอนที่
คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันพึงกำหนด (Safe haven Interest Rate) ในข้างต้น ไม่ให้ใช้
กับกรณีที่คู่สัญญาฝ่ายหนึ่งประกอบกิจการให้กู้ยืมเงินเป็นปกติธุระกับกิจการที่เป็นอิสระ
ต่อกัน ซึ่งจะต้องถือว่าอัตราปกติที่กิจการใช้ในการกำหนดกับคู่สัญญาอื่นที่เป็นอิสระต่อ
กันเป็นราคาโอนระหว่างคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน และ

(4) การกำหนดดอกเบี้ยให้ถือเป็นอัตราที่ยอมรับได้ว่าเป็นราคาโอนที่
คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันพึงกำหนด (Safe haven Interest Rate) ในข้างต้น ไม่ให้ใช้
กับกรณีการกู้ยืมเงินกันในสกุลเงินต่างประเทศ

2) กรณีการให้บริการที่มีการเพิ่มมูลค่าการให้บริการต่ำระหว่างกิจการที่มี ความสัมพันธ์กัน (Low-value-added Service)

ในกรณีทั่วไป เมื่อกิจการที่มีความสัมพันธ์กันมีการให้บริการระหว่างกัน การ
กำหนดราคาโอนของค่าบริการจะต้องมีการเลือกวิธีการที่เหมาะสมตามในการกำหนดราคาโอนของธ รก
กรรมนั้น ๆ ตามหลักการ Best Method Rule และจะต้องพิจารณาวิเคราะห์เปรียบเทียบกับธุรกรรม
ใกล้เคียง (Comparable Analysis) เพื่อกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามหลักการกำหนดราคา
ระหว่าง
กิจการที่เป็นอิสระต่อกัน แต่ทั้งนี้บทบัญญัติในมาตรา 1.482-9(b) แห่ง Treasury Regulation ได้
กำหนดข้อยกเว้นให้กิจการสามารถเลือกใช้วิธีการกำหนดราคาโอนโดยใช้ราคาต้นทุนการบริการ
(Services Cost Method) ได้ในกรณีที่เป็นการให้บริการที่มีการเพิ่มมูลค่าการให้บริการต่ำ (Low-
value-added Service) ระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน และให้ถือว่าราคาโอนที่คำนวณโดยใช้
ราคาต้นทุนการบริการเป็นราคาโอนที่พึงตกลงกันระหว่างกิจการที่เป็นอิสระต่อกันแล้ว

โดยการบริการที่จะสามารถใช้วิธีการกำหนดราคาต้นทุนการบริการ (Services
Cost Method) จะต้องเข้าลักษณะดังต่อไปนี้³⁹

1) ต้องเป็นการบริการครอบคลุม (Covered Services) ระหว่างกิจการ
ระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน หรือภายในกลุ่มกิจการเดียวกันซึ่งแบ่งเป็น การบริการครอบคลุมมี
กฎหมายกำหนดไว้โดยเฉพาะ (Specified Covered Services) หรือ การบริการครอบคลุมมีกำไรต่ำ
(Low Margin Covered Services) ดังนี้

³⁹ Section 1.482-9(b), Treasury Regulation

(ก.) การบริการครอบคลุมมีกฎหมายกำหนดไว้โดยเฉพาะ (Specified Covered Services) ได้แก่การบริการระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันซึ่งคณะกรรมการที่มีอำนาจตามกฎหมายได้กำหนดให้เป็นการบริการสนับสนุนทั่วไปที่พึงให้บริการกันระหว่างกิจการที่อยู่คนละภาคธุรกิจ และเป็นบริการที่โดยทั่วไปที่ไม่มีนัยสำคัญในการคิดมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการเกินกว่าต้นทุนการให้บริการ

(ข.) การบริการครอบคลุมมีกำไรต่ำ (Low Margin Covered Services) ได้แก่ การให้บริการระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันที่มีค่ากลางเปรียบเทียบในการคิดมูลค่าเพิ่มของการให้บริการน้อยกว่าร้อยละ 7 ของต้นทุนการบริการ

2) จะต้องไม่เป็นการบริการของกิจการที่ประกอบธุรกิจดังประเภทต่อไปนี้

(ก.) อุตสาหกรรมการผลิต

(ข.) การผลิต

(ค.) การสกัดการสำรวจหรือการแปรรูปทรัพยากรธรรมชาติ

(ง.) การขายต่อ การจัดจำหน่าย การทำหน้าที่เป็นตัวแทนขาย หรือจัดซื้อ หรือดำเนินการภายใต้การมอบหมายให้ทำหรือการจัดการอื่นที่คล้ายคลึงกัน

(จ.) การวิจัย การพัฒนา หรือการทดลอง

(ฉ.) วิศวกรรม หรือวิทยาศาสตร์

(ช.) ธุรกิจทางการเงินซึ่งรวมถึงการค้าประกัน

(ซ.) การประกันภัย หรือการประกันภัยต่อ

3) ต้องเป็นการบริการที่ไม่มีส่วนสำคัญต่อความเสี่ยงพื้นฐานของความสำเร็จหรือความล้มเหลวของธุรกิจ ทั้งนี้บริการจะไม่ถือว่าการให้บริการครอบคลุมหากการบริการดังกล่าวเป็นการบริการที่มีผลอย่างมีนัยสำคัญต่อข้อได้เปรียบในการแข่งขันที่สำคัญ ความสามารถหลักหรือความเสี่ยงพื้นฐานของความสำเร็จหรือความล้มเหลวของธุรกิจ

3.1.2 กฎหมายประเทศสิงคโปร์

3.1.2.1 มาตรการเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน

เดิมก่อนปี ค.ศ. 2006 ประเทศสิงคโปร์ไม่ได้มีบทบัญญัติของกฎหมายเกี่ยวกับการกำหนดราคาระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันไว้เป็นการเฉพาะ แต่มีบทบัญญัติเป็นการทั่วไปใน Singapore Income Tax Act ซึ่งให้อำนาจแก่หน่วยงานจัดเก็บภาษีในประเทศสิงคโปร์ (Inland Revenue Authority of Singapore: IRAS) ในการปรับปรุงราคาของธุรกรรมใด ๆ ระหว่างกิจการไม่ว่าจะมีความสัมพันธ์กันหรือไม่ให้เป็นไปตามราคาอันสมควร ต่อมา หน่วยงานจัดเก็บภาษีในประเทศ

สิงคโปร์ได้เห็นความสำคัญของการมีมาตรการการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน จึงได้มีการบัญญัติกฎหมายสำหรับกรณีดังกล่าวไว้เป็นการเฉพาะโดยออกเป็น Transfer Pricing Guideline ฉบับปี ค.ศ. 2006 เพื่อกำหนดให้กิจการที่มีความสัมพันธ์กันต้องกำหนดราคาโอนของธุรกรรมระหว่างกันให้สอดคล้องกับหลัก Arm's Length Principle ตาม OECD Guideline

Transfer Pricing Guideline ฉบับปี ค.ศ. 2006 นั้น ได้วางแนวทางในการปรับใช้หลัก Arm's Length Principle เพื่อกำหนดราคาโอนระหว่างกัน และยังได้กำหนดภาระหน้าที่ในการจัดทำและยื่นเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกันไว้

Transfer Pricing Guideline ดังกล่าวได้มีการปรับปรุงเป็นระยะ ๆ เพื่อให้สอดคล้องกับแนวทางของ OECD โดยฉบับล่าสุดได้แก่ฉบับปี Transfer Pricing Guideline ฉบับปี ค.ศ. 2018 ซึ่งเป็นฉบับที่ 5 นอกจากนี้ยังได้มีการเพิ่มเติมมาตรา 34D ใน Singapore Income Tax Act ซึ่งเป็นมาตราหลักที่ให้อำนาจแก่หน่วยงานจัดเก็บภาษี ในการปรับปรุงกำไรของกิจการในกรณีที่กิจการที่มีความสัมพันธ์กันได้มีการกำหนดราคาโอนระหว่างกันไม่เป็นไปตามหลักการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่เป็นอิสระต่อกัน (Arm's Length Principle) และทำให้กิจการดังกล่าวจะเสียภาษีในสาธารณรัฐสิงคโปร์น้อยลง และมาตรา 34F เกี่ยวกับหน้าที่ในการจัดทำและยื่นเอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน

ทั้งนี้นอกจากบทบัญญัติตามมาตรา 34D และ 34F แห่ง Singapore Income Tax Act และแนวทางใน Transfer Pricing Guideline ฉบับปี ค.ศ. 2018 แล้ว หน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศสิงคโปร์ยังได้มีการออกมาตรการที่เกี่ยวข้องกับมาตรการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันไว้ เพื่อความชัดเจนและความเข้าใจที่ถูกต้องตรงกันของผู้เสียภาษีและหน่วยงานจัดเก็บภาษีในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน โดยมาตรการที่จะได้อ้างอิงต่อไปได้แก่บทบัญญัติใน Income Tax (Transfer Pricing Documentation) Rules ฉบับปี ค.ศ. 2018 เกี่ยวกับการจัดทำเอกสารการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา 34F

3.1.2.2 ภาระหน้าที่ของผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน

1. หน้าที่ในการจัดทำและยื่นเอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน

ตามบทบัญญัติในมาตรา 34F แห่ง Income Tax Act ประกอบกับหลักเกณฑ์ ใน Income Tax (Transfer Pricing Documentation) Rules ฉบับปี ค.ศ. 2018 ซึ่งมีผลใช้บังคับ สำหรับเงินได้ในปีภาษีที่เริ่มตั้งแต่ปี ค.ศ. 2019 เป็นต้นไป ผู้เสียภาษีมีภาระหน้าที่ต้องจัดทำเอกสาร เกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันในกรณีที่ผู้เสียภาษีเข้าลักษณะตามที่ กฎหมายกำหนดไว้ ดังนี้

- 1) ผู้เสียภาษีที่มีรายได้จากการประกอบกิจการในปีภาษีก่อนหน้า มากกว่า 10 ล้านดอลลาร์สิงคโปร์ เป็นต้นไป หรือ
- 2) เป็นผู้เสียภาษีที่มีหน้าที่ในการจัดทำเอกสารเกี่ยวกับการกำหนด ราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันในปีก่อนหน้า

ผู้เสียภาษีที่เป็นผู้มีหน้าที่จัดทำเอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนระ หว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันภายใต้บทบัญญัติในมาตรา 34F แห่ง Income Tax Act ในข้างต้น จะมีหน้าที่ต้องจัดทำเอกสารตามที่กำหนดไว้ใน ข้อ 3 แห่ง Income Tax (Transfer Pricing Documentation) Rules ฉบับปี ค.ศ. 2018 ประกอบกับตารางข้อมูลในเอกสารการกำหนดราคาโอน ระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน (Second Schedule: Information in Transfer Pricing Documentation)⁴⁰ เว้นแต่ในกรณีที่ลักษณะของการทำธุรกรรมจะเป็นไปตามที่ได้รับยกเว้นภายใต้ Income Tax (Transfer Pricing Documentation) Rules ฉบับปี ค.ศ. 2018

โดยที่ผู้เสียภาษีที่เป็นผู้มีหน้าที่จัดทำเอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนระ หว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันมีหน้าที่ที่จะต้องทำเอกสารให้สมบูรณ์ ณ วันที่ยื่นแบบแสดงรายการ ภาษีเงินได้ในปีภาษีนั้น ๆ ต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษี โดยที่บทบัญญัติของกฎหมายไม่ได้กำหนดให้ผู้เสีย ภาษีจะต้องมีการยื่นเอกสารดังกล่าวให้แก่หน่วยงานเก็บภาษีเป็นกรณีทั่วไป เว้นแต่กรณีที่เจ้าพนักงาน ประเมินจะเรียกให้ผู้เสียภาษียื่นเอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์ กันเมื่อมีการตรวจสอบภาษีอากรและจะต้องยื่นภายในระยะเวลา 30 วันนับแต่เจ้าพนักงานประเมิน เรียกให้ผู้เสียภาษียื่นเอกสารดังกล่าว

อนึ่ง ข้อ 3 แห่ง Income Tax (Transfer Pricing Documentation) Rules ฉบับปี ค.ศ. 2018 และตารางข้อมูลในเอกสารการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์ ภายใต้มาตรการดังกล่าว ได้กำหนดรายละเอียดของเนื้อหาที่จะต้องปรากฏอยู่ในเอกสารเกี่ยวกับการ กำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา 34F ไว้ โดยที่ข้อมูลดังกล่าวรวมถึง

⁴⁰ Second Schedule: Information in Transfer Pricing Documentation, Income Tax (Transfer Pricing Documentation) Rules 2018

ข้อมูลภาพรวมทั้งกลุ่มของกิจการที่มีความสัมพันธ์กันและข้อมูลเกี่ยวกับวิธีการที่ผู้เสียภาษีใช้ในการวิเคราะห์เพื่อกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน ซึ่งรายละเอียดดังกล่าวมีลักษณะในสาระสำคัญที่สอดคล้องกับเนื้อหาบทเอกสารชั้น Master file และชั้น Local file ใน OECD Guideline

2. หน้าที่ในการยื่นเอกสารอื่น ๆ

นอกจากหน้าที่ในการจัดทำเอกสารการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันในข้างต้น กฎหมายประเทศสิงคโปร์ยังได้กำหนดหน้าที่เพิ่มเติมในยื่นรายการแสดงข้อมูลธุรกรรมสำหรับกิจการที่เข้าลักษณะภายใต้หลักเกณฑ์การรายงานข้อมูลธุรกรรมระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน (Form for Reporting of Related Party Transactions) และหน้าที่ในการยื่นแบบ Country-by-country Report ดังนี้

1) หน้าที่ในการยื่นรายการแสดงข้อมูลธุรกรรมระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน (Form for Reporting of Related Party Transactions)

กฎหมายสาธารณรัฐสิงคโปร์ได้กำหนดเงื่อนไขเพิ่มเติมให้ผู้เสียภาษีมีหน้าที่เพิ่มเติมในการยื่นรายการแสดงข้อมูลธุรกรรมระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน (ซึ่งต่อไปนี้จะเรียกว่า “RPT Form”) สำหรับกิจการที่มีมูลค่าของธุรกรรมระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันซึ่งสำแดงในแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ในปีภาษีนั้น ๆ มากกว่า 15 ล้านดอลลาร์สิงคโปร์เป็นต้นไป โดยให้ถือว่า RPT Form เป็นส่วนหนึ่งของแบบแสดงรายการภาษีเงินได้⁴¹

2) หน้าที่ในการยื่นแบบ Country-by-country Report

กิจการที่เข้าลักษณะดังต่อไปนี้ มีหน้าที่ในการจัดทำ Country-by-country Report และยื่นต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีภายใน 12 เดือนนับแต่วันสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีของบริษัทแม่⁴²

(ก.) เป็นบริษัทแม่ (Ultimate Parent Entity) ของกลุ่มกิจการในกลุ่มเดียวกันที่เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีในสาธารณรัฐสิงคโปร์

(ข.) มีรายได้ตามที่ปรากฏในงบการเงินรวมของทั้งกลุ่มธุรกิจในปีภาษีก่อนหน้าตั้งแต่ 1,125 ล้านดอลลาร์สิงคโปร์เป็นต้นไป และ

(ค.) กลุ่มกิจการเช่นว่ามีบริษัทลูก หรือมีการประกอบกิจการในต่างประเทศอย่างน้อย 1 ประเทศ

⁴¹ Paragraph 2 page 1, FAQs on Reporting Related Party Transaction, Inland Revenue Authority of Singapore

⁴² Paragraph 6 Page 9, IRAS e-Tax Guide Country-by-Country Reporting (Third Edition), Inland Revenue Authority of Singapore

3.1.2.3 มาตรการบรรเทาหน้าที่ในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันในสาธารณรัฐสิงคโปร์

นอกจากกรณีการได้รับยกเว้นไม่ต้องมีหน้าที่ในการจัดทำและยื่นรายการแสดงข้อมูลธุรกรรมระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน (Form for Reporting of Related Party Transactions) และหน้าที่ในการจัดท่ายื่นแบบ Country-by-country Report สำหรับผู้เสียภาษีที่ไม่เข้าลักษณะตามที่กฎหมายกำหนดแล้ว บทบัญญัติของสาธารณรัฐสิงคโปร์ยังได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการบรรเทาหน้าที่ในการปฏิบัติตามกฎหมายการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน โดยยกเว้นหน้าที่สำหรับธุรกรรมที่มีลักษณะดังต่อไปนี้

1. ยกเว้นหน้าที่ในการจัดทำเอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันกรณีกิจการมีรายได้ในภาษีต่ำกว่าที่กฎหมายกำหนดเป็นระยะเวลาติดต่อกัน

กรณีที่ผู้เสียภาษีที่มีหน้าที่จัดทำเอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา 34F แห่ง Income Tax Act มีรายได้สุทธิของกิจการน้อยกว่า 10 ล้านดอลลาร์สิงคโปร์ในปีภาษีนั้น ๆ และมีรายได้สุทธิของกิจการในทั้งสองปีภาษีก่อนหน้านั้นน้อยกว่า 10 ล้านดอลลาร์สิงคโปร์ต่อปี ผู้เสียภาษีดังกล่าวย่อมเข้าลักษณะได้รับยกเว้นหน้าที่ในการจัดทำเอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน⁴³

2. ยกเว้นหน้าที่ในการจัดทำเอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันสำหรับธุรกรรมที่เข้าลักษณะเฉพาะตามที่กำหนดใน ใน Income Tax (Transfer Pricing Documentation) Rules 2018

ภายใต้บทบัญญัติในข้อ 4 แห่ง Income Tax (Transfer Pricing Documentation) Rules ได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีได้รับยกเว้นหน้าที่ในการจัดทำเอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันสำหรับธุรกรรมบางประเภทดังต่อไปนี้

1) ธุรกรรมที่สร้างขึ้นระหว่างกิจการภายในสาธารณรัฐสิงคโปร์ที่มีความสัมพันธ์กันและอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีในอัตราเท่ากัน

กรณีที่กิจการในประเทศสิงคโปร์เข้าทำธุรกรรมใด ๆ นอกจากธุรกรรมการกู้ยืมเงินระหว่างกัน กับอีกกิจการหนึ่งในประเทศสิงคโปร์ซึ่งเป็นกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน หากทั้งสองกิจการอยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศสิงคโปร์ในอัตรภาษีเงินได้ที่เท่ากันแล้ว ทั้งสองกิจการย่อมได้รับยกเว้นหน้าที่ในการจัดทำเอกสารหลักฐานการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่

⁴³ Paragraph 6.14 page 44, IRAS e-Tax Guide Transfer Pricing Guideline (Fifth Edition) , Inland Revenue Authority of Singapore

มีความสัมพันธ์กันสำหรับธุรกรรมดังกล่าว ตามข้อ 4(1)(b) และ 4(1)(c) แห่ง the Income Tax (Transfer Pricing Documentation) Rules 2018

2) ธุรกรรมการให้กู้ยืมเงินระหว่างกิจการภายในสาธารณรัฐสิงคโปร์ที่มีความสัมพันธ์กัน

กรณีการกู้ยืมเงินระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน ซึ่งคู่สัญญาทั้งสองฝ่ายเป็นผู้เสียภาษีในสาธารณรัฐสิงคโปร์และคู่สัญญาฝั่งผู้ให้กู้ไม่ได้ประกอบกิจการให้กู้ยืมเงินเป็นปกติธุระ ทั้งสองกิจการย่อมได้รับยกเว้นหน้าที่ในการจัดทำเอกสารหลักฐานการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันสำหรับการกู้ยืมเงินดังกล่าวตามข้อ 4(1)(d) แห่ง the Income Tax (Transfer Pricing Documentation) Rules 2018

3) ธุรกรรมการให้กู้ยืมเงินระหว่างกัน

หน่วยงานจัดเก็บภาษีของสาธารณรัฐสิงคโปร์ได้มีมาตรการการกำหนดส่วนต่างบ่งชี้ (indicative margin) สำหรับการกำหนดอัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมเงินระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน โดยจะมีปรับปรุงอัตราและประกาศใหม่ทุกปี โดยให้ถือว่าการกำหนดอัตราดอกเบี้ยตามส่วนต่างบ่งชี้ดังกล่าวเป็นการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามหลักการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่เป็นอิสระต่อกันแล้ว⁴⁴

จากมาตรการในข้างต้น กรณีที่กิจการอัตราดอกเบี้ยสำหรับเงินกู้ระหว่างกิจการมีความสัมพันธ์ตามส่วนต่างบ่งชี้ที่ได้กำหนดโดยแนวปฏิบัติของหน่วยงานจัดเก็บภาษีและมูลค่าของการกู้ยืมเงินไม่เกิน 15 ล้านดอลลาร์สิงคโปร์แล้ว กิจการย่อมได้รับยกเว้นหน้าที่ในการจัดทำเอกสารหลักฐานการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันสำหรับการกู้ยืมเงินดังกล่าวตามข้อ 4(1)(e) แห่ง the Income Tax (Transfer Pricing Documentation) Rules 2018

4) การให้บริการสนับสนุนประจำ (Routine Support Services) ซึ่งมีการคิดมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 5

การให้บริการสนับสนุนประจำ (Routine Support Services) ซึ่งมีการคิดมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 5 ของต้นทุนการบริการตามวิธีการที่ได้กำหนดโดยแนวปฏิบัติของหน่วยงานจัดเก็บภาษี ได้รับยกเว้นหน้าที่ในการจัดทำเอกสารหลักฐานการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันสำหรับการกู้ยืมเงินดังกล่าวตามข้อ 4(1)(f) แห่ง the Income Tax (Transfer Pricing Documentation) Rules 2018

⁴⁴ Paragraph 13.28 page 118, IRAS e-Tax Guide Transfer Pricing Guideline (Fifth Edition), Inland Revenue Authority of Singapore

5) ธุรกรรมระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันที่ได้ทำข้อตกลงล่วงหน้าในการกำหนดราคาโอน (Advance Pricing Agreement: APA)

กรณีที่กิจการมีการทำข้อตกลงล่วงหน้าในการกำหนดราคาโอนสำหรับธุรกรรมระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน ผู้เสียภาษีย่อมมีหน้าที่ทางเอกสารที่จะต้องปฏิบัติตามซึ่งได้มีกฎหมายกำหนดไว้โดยเฉพาะสำหรับกรณีการในการทำข้อตกลงล่วงหน้าในการกำหนดราคาโอนแล้ว กิจการที่ได้ปฏิบัติหน้าที่ทางเอกสารเช่นว่าแล้วจึงไม่มีหน้าที่ในการจัดทำเอกสารหลักฐานการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันอีกสำหรับธุรกรรมดังกล่าว ตามข้อ 4(1)(g) แห่ง Income Tax (Transfer Pricing Documentation) Rules 2018

6) ธุรกรรมระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันที่มีมูลค่าของธุรกรรมไม่เกินกว่าที่กฎหมายกำหนด

นอกจากข้อยกเว้นในกรณีข้างต้น ข้อ 4(1)(h) แห่ง Income Tax (Transfer Pricing Documentation) Rules 2018 ยังได้กำหนดให้การทำธุรกรรมระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์ซึ่งมีมูลค่าของธุรกรรมน้อยกว่าที่กำหนดภายใต้แนวปฏิบัติตาม Income Tax (Transfer Pricing Documentation) ได้รับยกเว้นไม่ต้องจัดทำเอกสารหลักฐานการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน

บทที่ 4

บทวิเคราะห์สภาพปัญหาในการไม่มีมาตรการบรรเทาหน้าที่ในการปฏิบัติตามกฎหมายการกำหนด ราคาโอนของธุรกรรมระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันภายใต้ประมวลรัษฎากร

4.1 สภาพปัญหา

จากการศึกษากฎหมายภายใต้ประมวลรัษฎากรของประเทศไทยที่กำหนดหลักเกณฑ์และแนวทางที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันพบว่าบทบัญญัติภายใต้ประมวลรัษฎากรได้วางหลักการทั่วไปในการกำหนดราคาโอนของธุรกรรมระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันให้ และให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานประเมินในการปรับปรุงราคาให้สอดคล้องกับราคาโอนที่กิจการที่เป็นอิสระต่อกันพึงกำหนด ซึ่งเป็นการกำหนดโดยกว้างในการนำหลักการการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่เป็นอิสระต่อกัน (Arm's Length Principle) ภายใต้ OECD Guideline โดยหลักเกณฑ์และแนวทางเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันที่ปรากฏในกฎหมายของประเทศไทย ณ ปัจจุบัน เป็นการวางหลักการพิจารณาว่าธุรกรรมอยู่ในบังคับต้องปฏิบัติตามกฎหมายการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันภายใต้ประมวลรัษฎากรเท่านั้น

อย่างไรก็ดีปัจจุบันกฎหมายภายใต้ประมวลรัษฎากรของประเทศไทยยังไม่ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์หรือแนวทางเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน (Pricing Method) และการวิเคราะห์เปรียบเทียบธุรกรรม (Comparable Analysis) ซึ่งเป็นหลักพิจารณาที่สำคัญในการหาราคาโอนระหว่างกิจการที่เป็นอิสระต่อกันในการนำหลักการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่เป็นอิสระต่อกัน (Arm's Length Principle) มาใช้

นอกจากนี้แม้บทบัญญัติภายใต้ประมวลรัษฎากรจะได้กำหนดหน้าที่ในการยื่นแบบรายงานธุรกรรมระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน และหน้าที่ในการยื่นเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนของธุรกรรมระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน แต่ยังไม่ได้มีการออกหลักเกณฑ์หรือแนวทางในการจัดทำเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนที่ชัดเจน ซึ่งปัญหาการไม่มีกำหนดหลักเกณฑ์หรือแนวทางเกี่ยวกับการปฏิบัติตามกฎหมายการกำหนดราคาโอนของธุรกรรมระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันที่แน่นอนยังส่งผลกระทบต่อการไม่มีมาตรการบรรเทาหน้าที่ในการปฏิบัติตามกฎหมายให้ถูกต้องอีกด้วย

ดังนั้นในบทนี้ผู้เขียนจะศึกษาและวิเคราะห์ถึงปัญหาความไม่ชัดเจนของกฎหมายการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน ปัญหาความไม่ชัดเจนของกฎหมายเกี่ยวกับการจัดทำเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน และปัญหาของการที่ไม่มีมาตรการบรรเทาภาระหน้าที่ของผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามกฎหมายการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันซึ่งเพื่อเสนอแนวทางในการกำหนดมาตรการบรรเทาภาระหน้าที่ของผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามกฎหมายการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์ที่เหมาะสมต่อไป ดังรายละเอียดต่อไปนี้

4.1.1 ปัญหาความไม่ชัดเจนของกฎหมายการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันตามประมวลรัษฎากร

ตามหลักการใน OECD Guideline ซึ่งวางแนวทางในการนำหลัก Arm's Length Principle มาใช้ในการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน เพื่อเป็นมาตรการในการป้องกันและต่อต้านการถ่ายโอนกำไรระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์นั้น ได้มีการกำหนดแนวทางในการกำหนดมาตรการการเลือกวิธีการกำหนดราคาโอนที่เหมาะสมกับธุรกรรม (Pricing Method) และการวิเคราะห์เปรียบเทียบธุรกรรมที่ใกล้เคียงกัน (Comparable Analysis) ซึ่งเป็นมาตรการที่มีความสำคัญเป็นอย่างยิ่งในการปรับใช้หลัก Arm's Length Principle เพื่อหาราคาโอนที่เหมาะสม หรือเพื่อปรับปรุงกำไรโดยหน่วยงานจัดเก็บภาษี

ภายใต้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรมีเพียงมาตรา 71 ทวิ ซึ่งให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการปรับปรุงรายได้ และรายจ่ายของกิจการในกรณีที่มีการกำหนดข้อกำหนดทางพาณิชย์หรือทางการเงินระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันแตกต่างไปจากที่ควรได้กำหนดหากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระ หรือมีการกำหนดข้อกำหนดทางพาณิชย์หรือทางการเงินในลักษณะที่เชื่อได้ว่ามีการถ่ายโอนกำไรนั้น เป็นกรณีที่สามารถตีความได้ว่าหน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศไทยยอมรับให้ใช้หลัก Arm's Length Principle ในการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน

โดยที่บทบัญญัติในมาตรา 71 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรอาจเปรียบเทียบกับมาตรา 9 แห่ง OECD Model Tax Convention มาตรา 482 แห่ง Internal Revenue Code ของประเทศสหรัฐอเมริกา และมาตรา 34D แห่ง Singapore Income Tax Act ของประเทศสิงคโปร์ ซึ่งเป็นกฎหมายหลักที่กำหนดหลักเกณฑ์โดยกว้างในการให้อำนาจแก่หน่วยงานจัดเก็บภาษีในการประเมินปรับปรุง รายได้ รายจ่ายหรือกำไรของกิจการในกรณีที่มีการทำธุรกรรมระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์

กันในลักษณะที่เชื่อได้ว่ามีการกำหนดราคาโอนระหว่างกันไม่เป็นไปตามหลัก Arm's Length Principle เพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากรเท่านั้น

แต่อย่างไรก็ดีการกำหนดโดยกว้างให้นำหลัก Arm's Length Principle มาใช้ในการพิจารณาการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันนั้นย่อมไม่เพียงพอต่อการนำหลัก Arm's Length Principle ไปปรับใช้ในทางปฏิบัติสำหรับทั้งผู้เสียภาษีและหน่วยงานจัดเก็บภาษี OECD จึงต้องมีการออก OECD Guideline เพื่อวางแนวทางในการกำหนดมาตรการที่สำคัญที่ตามมาจากการออกมาตรการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน โดยเฉพาะอย่างยิ่งหลักเกณฑ์หรือแนวทางเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน (Pricing Method) และการวิเคราะห์เปรียบเทียบธุรกรรม (Comparable Analysis) เพื่อกำหนดราคาโอนที่เหมาะสม

เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับกฎหมายในประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งเดิมในปี ค.ศ. 1928 ได้มีการออกบทบัญญัติเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันเป็นครั้งแรกโดยการตรามาตรา 482 แห่ง Internal Revenue Code ซึ่งเป็นกฎหมายที่วางหลักโดยกว้างในการให้อำนาจแก่หน่วยงานจัดเก็บภาษีในการประเมินผู้เสียภาษีที่มีการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันไม่เป็นไปตามที่พึงกำหนดหากได้กระทำกับคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันเท่านั้น จึงก่อให้เกิดปัญหาในการตีความกฎหมายมาตรา 482 ตามมา เนื่องจากกฎหมายดังกล่าวทำให้มีช่องว่างในการตีความและให้อำนาจแก่หน่วยงานจัดเก็บภาษีในประเทศสหรัฐอเมริกาที่กว้างจนเกินสมควร ประกอบกับการมีการพัฒนาแนวทางของการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันในระดับสากลโดย OECD จึงได้มีการปรับปรุงและออกเป็น Treasury Regulations ซึ่งเป็นมาตรการเพิ่มเติมเพื่อการปฏิบัติตามมาตรา 482 แห่ง Internal Revenue Code ในเวลาต่อมา

ซึ่งใน Treasury Regulations ก็ได้มีการกำหนดแนวทางเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน (Pricing Method) ซึ่งรวมถึงวิธีการในการกำหนดราคาโอน และวิธีการในการเลือกวิธีการในการกำหนดราคาโอนไว้ และการวิเคราะห์เปรียบเทียบธุรกรรม (Comparable Analysis) ไว้ เพื่อเป็นแนวทางในการปฏิบัติตามมาตรการการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันที่ชัดเจน

กรณีของประเทศสิงคโปร์นั้น ได้มีการออกกฎหมายซึ่งเป็นมาตรการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันไว้เป็นการเฉพาะเป็นครั้งแรกโดยการออก Transfer Pricing Guideline ฉบับปี ค.ศ. 2006 ซึ่งในกฎหมายดังกล่าวได้มีการกำหนดให้กิจการจะต้องใช้หลัก Arm's Length Principle ในการกำหนดราคาโอนในการทำธุรกรรมระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน นอกจากนี้ยังได้มีการวางหลักเกณฑ์ให้ผู้เสียภาษีจะต้องมีการทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบธุรกรรม

Comparable Analysis) และกำหนดแนวทางเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน (Pricing Method) เพื่อเป็นแนวทางในการปรับใช้หลัก Arm's Length Principle ไว้ตั้งแต่มีการตรากฎหมายเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนระวางกิจการที่มีความสัมพันธ์กันในครั้งแรก และมีการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายภาษีอากรใน Singapore Income Tax Act โดยเพิ่มมาตรา 34D ซึ่งเป็นกฎหมายหลักในปัจจุบันมาในภายหลัง

จากการพิจารณากฎหมายซึ่งเป็นมาตรการกำหนดราคาโอนระวางกิจการที่มีความสัมพันธ์กันของทั้งประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศสิงคโปร์ จะเห็นได้ว่าทั้งสองประเทศมีการบัญญัติกฎหมายซึ่งกำหนดแนวทางเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน (Pricing Method) และการวิเคราะห์เปรียบเทียบธุรกรรม (Comparable Analysis) ไว้ โดยเฉพาะในกรณีของประเทศสิงคโปร์ที่ได้มีการบัญญัติมาตรการดังกล่าวไว้ตั้งแต่ครั้งแรกที่ได้มีนำหลักการกำหนดราคาโอนระวางกิจการที่มีความสัมพันธ์กันไปใช้ในประเทศ

ทั้งนี้เมื่อพิจารณาถึงการปรับใช้หลัก Arm's Length Principle ตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทยนั้น ได้มีการตรากฎกระทรวงฉบับที่ 369 ซึ่งกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามความในมาตรา 71 ทวิ แต่อย่างไรก็ดีเนื้อหาของกฎกระทรวงฉบับที่ 369 มีเพียงการกำหนดหลักการโดยกว้างเพื่อขยายความการใช้หลัก Arm's Length Principle ตามมาตรา 71 ทวิ เท่านั้น

ในข้อ 3 แห่งกฎกระทรวงฉบับที่ 369 ได้กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินจะต้องปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของกิจการที่มีความสัมพันธ์กันให้เป็นจำนวนรายได้ที่พึงได้รับและรายจ่ายที่พึงได้จ่ายหากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระ โดยกำหนดให้ปรับปรุงรายได้และรายจ่ายโดยใช้ข้อมูลเกี่ยวกับรายได้หรือรายจ่ายจากธุรกรรมในลักษณะเดียวกันการทำธุรกรรมกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นที่ไม่ได้มีความสัมพันธ์กันเป็นปกติธุระ หรือใช้ข้อมูลการทำธุรกรรมลักษณะเดียวกันระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่น ซึ่งเป็นการกำหนดวิธีการกำหนดราคาโอนสำหรับการทำธุรกรรมทุกประเภทระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์โดยใช้วิธีการเปรียบเทียบจากข้อมูลการทำธุรกรรมในลักษณะที่เหมือนหรือคล้ายกันเท่านั้น ซึ่งความดังกล่าวนี้สอดคล้องกับคำอธิบายของหลักการ Arm's Length Principle ใน OECD Guideline แต่ไม่ได้มีการกำหนดมาตรการใด ๆ เกี่ยวกับวิธีการกำหนดราคาโอนที่เหมาะสมกับธุรกรรม (Pricing Method) และการวิเคราะห์เปรียบเทียบธุรกรรมที่ใกล้เคียงกัน (Comparable Analysis) ซึ่งเป็นมาตรการที่จำเป็นและสำคัญในการปรับใช้หลัก Arm's Length Principle เพื่อหาราคาโอนที่เหมาะสม

ทั้งนี้แม้จะมีการออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545 เรื่องการเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด ซึ่งได้กำหนดวิธีการในการคำนวณรายได้หรือรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาด แต่อย่างไรก็ดีเนื้อหาในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545 ดังกล่าว ก็ยังไม่ได้มีการกำหนดแนวทางในการเลือกวิธีการกำหนดราคาโอนที่เหมาะสมกับธุรกรรม (Pricing Method) และการวิเคราะห์เปรียบเทียบธุรกรรมที่ใกล้เคียงกัน (Comparable Analysis)

การที่บทบัญญัติในประมวลรัษฎากรของได้มีเพียงมาตรา 71 ทวิ ซึ่งเป็นกฎหมายหลักที่ให้อำนาจแก่หน่วยงานจัดเก็บภาษีในการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของกิจการให้เป็นไปตามหลัก Arm's Length Principle แต่ไม่มีมาตรการเกี่ยวกับวิธีการกำหนดราคาโอนที่เหมาะสมกับธุรกรรม (Pricing Method) และการวิเคราะห์เปรียบเทียบธุรกรรมที่ใกล้เคียงกัน (Comparable Analysis) จึงมีความคล้ายคลึงกับกฎหมายในประเทศสหรัฐอเมริกาในปี ค.ศ. 1928 ซึ่งก่อให้เกิดประเด็นปัญหาในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันซึ่งไม่มีความชัดเจนเพียงพอต่อทั้งผู้เสียภาษีและหน่วยงานจัดเก็บภาษี

จากสภาพปัญหาในข้างต้นแสดงให้เห็นว่าในประเทศไทยยังคงมีปัญหากการไม่มีวิธีการในการหาราคาตามหลัก Arm's Length Principle ที่เหมาะสม และไม่มีความชัดเจนเพียงพอต่อผู้เสียภาษีและหน่วยงานจัดเก็บภาษีในการปฏิบัติตาม

4.1.2 ปัญหาความไม่ชัดเจนของกฎหมายเกี่ยวกับการจัดทำเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันตามประมวลรัษฎากร

ตามบทบัญญัติภายใต้มาตรา 71 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งได้กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีหน้าที่ในการยื่นรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา 71 ตรีวรรคหนึ่ง (Disclosure Form) และหน้าที่ในการยื่นเอกสารหรือหลักฐานแสดงข้อมูลที่จำเป็นการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน เมื่อพนักงานประเมินโดยอนุมัติอธิบดีส่งหนังสือแจ้งความมายังบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น

กรณีของภาระหน้าที่ในการจัดทำรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา 71 ตรีวรรคหนึ่ง (Disclosure Form) นั้น ผู้เสียภาษีที่เข้าลักษณะเป็นผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา 71 ตรี วรรคแรก จะต้องจัดทำรายงานและยื่นต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีทุกปีพร้อมกับการยื่นแบบแสดง

รายการภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยข้อมูลกรมสรรพากรได้มีการจัดทำแบบ Disclosure Form ให้ผู้เสียภาษีใช้ในงานยื่นรายการในกรณีดังกล่าว บรรดาข้อมูลที่ผู้เสียภาษีจะมีหน้าที่ในการจัดทำเพื่อยื่นต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีในกรณีในข้างต้นจึงมีเพียงข้อมูลที่ปรากฏอยู่ใน Disclosure Form เท่านั้น ซึ่งความชัดเจนแน่นอนต่อผู้เสียภาษีในการจัดเตรียม

อย่างไรก็ดี กรณีของการยื่นเอกสารหรือหลักฐานแสดงข้อมูลที่จำเป็นการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันเมื่อพนักงานประเมินโดยอนุมัติอธิบดีส่งหนังสือแจ้งความมายังผู้เสียภาษีตามความในมาตรา 71 ตรี นั้น เป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีอาจมีหน้าที่ในการยื่นเอกสารต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีในกรณีที่มีการร้องขอเท่านั้น ทั้งนี้แม้ปัจจุบันจะมีได้มีกฎหมายลำดับรองซึ่งกำหนดมาตรการเกี่ยวกับการจัดเตรียมเอกสารหรือหลักฐานดังกล่าวเป็นการเฉพาะ แต่ด้วยวัตถุประสงค์ของหลักการจัดเตรียมเอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกัน (Transfer Pricing Document) ตาม OECD Guideline นอกจากจะต้องมีการจัดทำเพื่อใช้เป็นหลักฐานสำหรับหน่วยงานจัดเก็บภาษีในการพิจารณาว่าผู้เสียภาษีได้มีการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันเป็นไปตามหลัก Arm's Length Principle หรือไม่แล้ว ยังมีวัตถุประสงค์เพื่อให้เกิดวินัยที่ดีของผู้เสียภาษีอากรในการใช้และปฏิบัติตามหลักอีกด้วย ดังนั้นแม้จะไม่ได้มีบทบัญญัติของกฎหมายที่กำหนดกรอบระยะเวลาในการจัดเตรียมเอกสารหรือหลักฐานแสดงข้อมูลที่จำเป็นการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา 71 ตรี แต่ก็อาจพิจารณาได้ว่าการจัดทำเอกสารหรือหลักฐานดังกล่าวย่อมสมควรทำ ณ เวลาขณะที่มีการทำธุรกรรมนั้น ๆ หรือภายในระยะเวลาก่อนมีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลของเงินได้ในปีนั้น ๆ

อนึ่ง เอกสารหรือหลักฐานแสดงข้อมูลที่จำเป็นการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามความในมาตรา 71 ตรี นั้นมีวัตถุประสงค์ในการจัดทำคล้ายคลึงกับเอกสารชั้น Local File ตาม OECD Guideline ซึ่งเป็นข้อมูลแสดงรายละเอียดของธุรกรรมของผู้เสียภาษีหนึ่ง ๆ กับกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน เพื่อเป็นหลักฐานในการพิจารณาว่าผู้เสียภาษีได้กำหนดราคาโอนของธุรกรรมโดยเป็นไปตามหลัก Arm's Length Principle แล้วหรือไม่ ดังนั้นเอกสารหรือหลักฐานแสดงข้อมูลที่จำเป็นการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามความในมาตรา 71 ตรี จึงต้องมีความชัดเจนเพียงพอให้เจ้าพนักงานประเมินของกรมสรรพากรใช้ในการพิจารณาวิธีการที่ผู้เสียภาษีใช้ในการกำหนดราคาโอนกับกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน

ทั้งนี้ ในปัจจุบันแม้บทบัญญัติของกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันได้มีผลบังคับใช้แล้วตั้งแต่ปีภาษี พ.ศ. 2563 เป็นต้นมา แต่ก็ยังไม่ได้มีการออกหลักเกณฑ์หรือแนวทางใด ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดเตรียมเอกสารหลักฐานแสดงข้อมูลที่จำเป็นการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา 71 ตรี อีกทั้งยังได้มีบทบัญญัติในมาตรา 35 ตรี ซึ่งกำหนดโทษปรับสำหรับกรณีและผู้เสียภาษีไม่สามารถยื่นเอกสารหรือหลักฐานดังกล่าวได้ถูกต้องและครบถ้วน

การไม่มีหลักเกณฑ์หรือแนวทางการจัดเตรียมเอกสารหลักฐานแสดงข้อมูลที่จำเป็นการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา 71 ตรี จึงทำให้เกิดช่องว่างในการตีความว่าผู้เสียภาษีจะต้องจัดเอกสารหลักฐานดังกล่าวอย่างไรจึงจะไม่อยู่ในบังคับที่อาจจะต้องถูกปรับตามมาตรา 35 ตรี อีกทั้งยังไม่มีแนวทางในการจัดเตรียมเอกสารที่ชัดเจนสำหรับผู้เสียภาษีในการจัดเตรียมเอกสาร ณ ขณะที่มีการทำกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน

ทั้งนี้แม้ในปัจจุบันประมวลรัษฎากรจะได้มีคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด ซึ่งได้กำหนดวิธีการในการคำนวณรายได้หรือรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาด ซึ่งมีข้อกำหนดในข้อ 4 แห่งคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545 ซึ่งกำหนดรายการเอกสารหลักฐานที่เจ้าพนักงานประเมินพึงใช้ในการคำนวณรายได้หรือรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาด โดยรายการในข้อ 4 นั้นมีความคล้ายคลึงกับเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันในชั้น Local File ตามหลักใน OECD อย่างไรก็ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545 ก็ไม่ใช่กฎหมายลำดับรองที่ออกเป็นการเฉพาะสำหรับมาตรการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันและไม่ได้เป็นกฎหมายหรือแนวทางในการตีความเกี่ยวกับการจัดทำเอกสารหรือหลักฐานแสดงข้อมูลที่จำเป็นการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา 71 ตรี

เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับภาระหน้าที่ของผู้เสียภาษีเกี่ยวกับการจัดทำและยื่นเอกสารการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันตามกฎหมายประเทศสหรัฐอเมริกาจะเห็นว่าบทบัญญัติในมาตรา 1.6662-6(d)(2)(iii)(B) และ (C) แห่ง Treasury Regulation และมาตรา 6662(e) และมาตรา 6662(h) แห่ง Internal Revenue Code ซึ่งไม่ได้กำหนดหน้าที่ให้ผู้เสียภาษีจะต้องยื่นเอกสารตามมาตรา 1.6662-6(d)(2)(iii)(B) และ (C) แห่ง Treasury Regulation ต่อหน่วยงาน

จัดเก็บภาษีเป็นการทั่วไป ซึ่งเอกสารมาตรา มาตรา 1.6662-6(d)(2)(iii)(B) และ (C) แห่ง Treasury Regulation เป็นเอกสารหลักฐานที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีพึงใช้ในพิจารณาว่าผู้เสียภาษีได้มีการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันแล้วหรือไม่ เช่นเดียวกับเอกสารหลักฐานแสดงข้อมูลที่จำเป็นสำหรับการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา 71 ตรี

อีกทั้งยังได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีจะต้องยื่นเอกสารดังกล่าวให้แก่เจ้าพนักงานเมื่อมีการร้องขอ ซึ่งมีความคล้ายกับหน้าที่ในการยื่นเอกสารหรือหลักฐานแสดงข้อมูลที่จำเป็นสำหรับการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา 71 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งไม่ได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีในประเทศไทยที่เข้าลักษณะตามมาตรา 71 ตรี วรรคแรก มีหน้าที่จะต้องจัดทำและยื่นเอกสารหรือหลักฐานต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีเป็นการทั่วไป แต่มีหน้าที่จะต้องนำส่งเอกสารหรือหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมินเมื่อมีการร้องขอเป็นกรณี ๆ ไป

อีกทั้ง ความในมาตรา 6662(e) และมาตรา 6662(h) แห่ง Internal Revenue Code ซึ่งได้กำหนดโทษปรับแก่ผู้เสียภาษีในกรณีที่ไม่สามารถยื่นเอกสารก็มีความคล้ายกับบทบัญญัติในมาตรา 35 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร เพียงแต่กำหนดกรอบระยะเวลาในการนำส่งเอกสารที่แตกต่างกันโดยที่บทบัญญัติในประเทศสหรัฐอเมริกาได้ให้เวลานำส่งเอกสารภายใน 30 วันนับแต่เจ้าพนักงานร้องขอ แต่บทบัญญัติในประเทศสหรัฐอเมริกาได้กำหนดให้เวลาในการนำส่งเอกสารภายใน 60 วัน นับแต่เจ้าพนักงานประเมินร้องขอ

ในทำนองเดียวกันเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับกฎหมายประเทศสิงคโปร์ซึ่งได้กำหนดหน้าที่ของผู้เสียภาษีในการจัดทำเอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันไว้ในมาตรา 34F ใน Income Tax Act ประกอบกับ Income Tax (Transfer Pricing Documentation) Rules ค.ศ. 2018 ซึ่งได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีมีหน้าที่ในการจัดทำเอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน โดยจะต้องจัดทำ ณ ขณะที่มีการทำธุรกรรมระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน หรือภายในระยะเวลาก่อนที่จะมีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลประจำปี แต่ไม่ได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีจะต้องยื่นเอกสารดังกล่าวต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีเป็นการทั่วไป แต่จะมีหน้าที่ในการนำส่งเอกสารดังกล่าวต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีเมื่อมีการร้องขอภายในระยะเวลา 30 วัน อีกทั้งมีการกำหนดโทษปรับในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่สามารถยื่นเอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา 34F ได้ครบถ้วนภายในระยะเวลาที่กำหนด

จากความในข้างต้นจึงสามารถสรุปได้ว่าบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรมาตรา 71 ตรี ซึ่งกำหนดให้ผู้เสียภาษีมีหน้าที่ในการนำส่งเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนของธุรกรรมระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันเฉพาะในกรณีที่เจ้าพนักงานร้องขอ โดยจะต้องนำส่งภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดและมีโทษปรับในกรณีที่ไม่สามารถนำส่งได้ถูกต้องครบถ้วนนั้น มีความคล้ายคลึงและเป็นไปในทำนองเดียวกันกับกฎหมายประเทศสหรัฐอเมริกาและกฎหมายประเทศสิงคโปร์

อย่างไรก็ดีแม้จะมีมาตรการในการยื่นเอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนของธุรกรรมระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันในทำนองเดียวกัน แต่ทั้งประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสิงคโปร์ ได้มีการออกมาตรการซึ่งกำหนดรายละเอียดข้อมูลที่ต้องปรากฏในรายการเอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนของธุรกรรมระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันไว้โดยละเอียดและชัดเจน โดยกำหนดไว้ในมาตรา 1.6662-6(d)(2)(iii)(B) และ (C) แห่ง Treasury Regulation ของประเทศสหรัฐอเมริกา และในข้อ 3 แห่ง Income Tax (Transfer Pricing Documentation) Rules ค.ศ. 2018 ประกอบกับตารางข้อมูลในเอกสารการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันของประเทศสิงคโปร์ ซึ่งการกำหนดรายละเอียดข้อมูลที่ต้องปรากฏในรายการเอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนของธุรกรรมระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันนั้นเป็นมาตรการที่มีความสำคัญที่ช่วยป้องกันและขจัดปัญหาในการตีความเกี่ยวกับการจัดทำเอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันที่เพียงพอต่อการพิจารณาของหน่วยงานจัดเก็บภาษีให้เป็นไปตามหลัก Arm's Length Principle

จึงอาจสรุปได้ว่าปัจจุบันบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรของประเทศไทยได้มีการกำหนดให้ผู้เสียภาษีที่เข้าลักษณะตามที่กฎหมายกำหนด มีหน้าที่ในการจัดทำเอกสารหรือหลักฐานแสดงข้อมูลที่จำเป็นการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา 71 ตรี ซึ่งอาจมีหน้าที่ต้องนำส่งเอกสารหลักฐานดังกล่าวต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีเมื่อมีการร้องขอโดยเจ้าพนักงานประเมิน และกำหนดโทษแก่ผู้เสียภาษีในกรณีที่ไม่สามารถนำส่งเอกสารดังกล่าวได้ถูกต้องครบถ้วนในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด แต่ทั้งนี้ไม่ได้มีบทบัญญัติของกฎหมายที่กำหนดมาตรการหรือแนวทางในการจัดเตรียมเอกสารหรือหลักฐานดังกล่าวไว้เป็นการเฉพาะเพื่อให้มีความชัดเจนแน่นอนในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันของทั้งผู้เสียภาษีอากรและหน่วยงานจัดเก็บภาษี

4.1.3 ปัญหาการไม่มีมาตรการบรรเทาภาระหน้าที่ของผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามกฎหมายการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันตามประมวลรัษฎากร

ตามบทบัญญัติมาตราในประมวลรัษฎากร ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีความสัมพันธ์กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นในลักษณะของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา 71 ทวิ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวย่อมมีหน้าที่ในการปฏิบัติตามกฎหมายการกำหนดราคาโอนของธุรกรรมระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา 71 ตรี ซึ่งได้แก่ หน้าที่ในการยื่นรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันและมูลค่ารวมของธุรกรรมระหว่างกันในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี (Disclosure Form) และหน้าที่ในการยื่นเอกสารหรือหลักฐานแสดงข้อมูลที่จำเป็นสำหรับการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันเมื่อเจ้าพนักงานประเมินส่งหนังสือแจ้งความให้ส่งเอกสาร เช่นว่า เว้นแต่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะมีรายได้เนื่องจากการประกอบกิจการในปีภาษีนั้นน้อยกว่าที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง ซึ่งปัจจุบันกฎกระทรวง ฉบับที่ 370 ได้กำหนดให้กิจการที่มีรายได้น้อยกว่าสองร้อยล้านบาทในปีภาษีนั้น ๆ ไม่ต้องมีหน้าที่ในการปฏิบัติตามหน้าที่ในมาตรา 71 ตรีข้างต้น

จากความในข้างต้นจึงพิจารณาได้ว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีรายได้เนื่องจากการประกอบกิจการในปีภาษีตั้งแต่สองร้อยล้านบาทเป็นต้นไป ย่อมมีหน้าที่ในการยื่นรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันและมูลค่ารวมของธุรกรรมระหว่างกันในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี (Disclosure Form) และหน้าที่ในการยื่นเอกสารหรือหลักฐานแสดงข้อมูลการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมในข้างต้นทุกกรณี ไม่ว่าจะบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวจะมีการทำธุรกรรมกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในปีภาษีดังกล่าวหรือไม่ก็ตาม

ซึ่งในกรณีที่กิจการไม่มีการทำธุรกรรมใด ๆ กับกิจการที่มีความสัมพันธ์กันเลย หรือมีการทำธุรกรรมระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันเป็นจำนวนน้อยมาก โดยเฉพาะอย่างยิ่งหากกิจการที่มีสภาพเป็นห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีในประเทศไทยเช่นเดียวกัน ในอัตราภาษีที่เท่ากันแล้ว ย่อมไม่มีความเสี่ยงของกิจการในการโอนกำไรระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน หรือมีความเสี่ยงที่น้อยและไม่ได้สัดส่วนกับภาระหน้าที่ของผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามกฎหมายการกำหนดราคาโอนของธุรกรรมระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา 71 ตรี โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อกฎหมายยังไม่มีกำหนดมาตรการและแนวทางในการหาราคาโอนระหว่างกิจการที่เป็นอิสระต่อกัน รวมทั้งมาตรการและแนวในการหาจัดทำเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับการกำหนด

ราคาโอนตามมาตรา 71 ตรี ที่มีความชัดเจนและแน่นอน ตามที่ได้อธิบายในข้อ 4.1.1 และข้อ 4.1.2 ในข้างต้น

โดยที่การกำหนดมาตรการในการบรรเทาภาระหน้าที่ของผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันนั้น เป็นแนวคิดหนึ่ง OECD ได้ให้ความสำคัญเพื่อให้การใช้มาตรการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันมีประสิทธิภาพ โดยการทำให้ภาระหน้าที่ของผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันมีความสอดคล้องกับความเสี่ยงในการถ่ายโอนกำไรโดยใช้วิธีการกำหนดราคาโอน

OECD Guideline ได้กำหนดแนวทางเกี่ยวกับมาตรการบรรเทาภาระหน้าที่ของผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันไว้โดยกว้างว่าอาจทำได้โดยการยกเว้นหน้าที่ทั้งหมดแก่ผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการระหว่างกัน หรืออาจยกเว้นหน้าที่บางประการ เช่น หน้าที่ในการจัดทำเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของหน่วยงานจัดเก็บภาษีในแต่ละประเทศในการกำหนดมาตรการบรรเทาที่เหมาะสม

จากการศึกษากฎหมายประเทศสหรัฐอเมริกา พบว่าได้มีการกำหนดมาตรการบรรเทาภาระหน้าที่ในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันไว้เป็นการเฉพาะในกรณีการกู้ยืมเงินระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน และกรณีการให้บริการที่มีการเพิ่มมูลค่าการให้บริการต่อระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน (Low-value-added Service)

กรณีของการกู้ยืมเงินระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันนั้น ได้มีกฎหมายภายในของประเทศสหรัฐอเมริกาที่กำหนดอัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมเงินที่ถือว่าเป็นอัตราซึ่งคู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกันพึงกำหนด (Safe Heaven Interest Rate) โดยที่ผู้เสียภาษีที่เข้าทำธุรกรรมการกู้ยืมกับกิจการที่มีความสัมพันธ์กันโดยใช้อัตรา Safe Heaven Interest Rate จะได้รับยกเว้นไม่จำเป็นต้องวิเคราะห์หาวิธีการในการกำหนดราคาโอน (Pricing Method) และการวิเคราะห์เปรียบเทียบธุรกรรม(Comparable Analysis) ตามมาตรการของกฎหมายภายใน เนื่องจากได้มีการกำหนดอัตราดอกเบี้ยที่ถือว่าเป็นอัตราโอนที่สมควรและยอมรับได้แล้ว จึงเป็นกรณีที่ช่วยลดภาระหน้าที่ของผู้เสียภาษีในการดำเนินการเพื่อกำหนดราคาตามหลัก Arm's Length Principle และลดภาระหน้าที่ในการจัดเตรียมเอกสารเกี่ยวกับวิธีการในการกำหนดราคาโอนในกรณีการกู้ยืมเงินระหว่างกันอีกด้วย

สำหรับกรณีการบรรเทาภาระหน้าที่ของผู้เสียภาษีเมื่อมีการให้บริการที่มีการเพิ่มมูลค่า การให้บริการต่ำกว่าระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน (Low-value-added Service) นั้นก็มีความ คล้ายคลึงกับกรณีของการกักขังในข้างต้น ซึ่งได้กำหนดลักษณะของการให้บริการระหว่างกิจการที่ ความสัมพันธ์กันที่เข้าลักษณะเงื่อนไขตามที่กฎหมายกำหนดสามารถเลือกใช้วิธีการกำหนดราคาโอน ระหว่างกันโดยใช้ราคาต้นทุนการบริการ (Services Cost Method) โดยผู้เสียภาษีไม่จำเป็นต้องทำการ วิเคราะห์หาวิธีการในการกำหนดราคาโอน (Pricing Method) และการวิเคราะห์เปรียบเทียบธุรกรรม (Comparable Analysis) ตามมาตรการของกฎหมายภายในเพื่อกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามหลัก Arm's Length Principle

จากการศึกษากฎหมายของประเทศสิงคโปร์ พบว่าได้มีการกำหนดมาตรการบรรเทา ภาระหน้าที่ของผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์ กันไว้ในหลายประเด็น โดยที่กำหนดข้อยกเว้นหน้าที่ในการยื่นรายการแสดงข้อมูลธุรกรรมระหว่าง กิจการที่มีความสัมพันธ์กัน (Form for Reporting of Related Party Transactions) สำหรับกิจการที่ มีมูลค่ารวมของธุรกรรมระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันในปีภาษีไม่เกินปีละ 15 ล้านดอลล่าร์สิงคโปร์ (ประมาณ 350 ล้านบาท) โดยที่รายการแสดงข้อมูลธุรกรรมนี้เปรียบเทียบกับแบบ Disclosure Form ตามมาตรา 71 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ที่ผู้เสียภาษีจะมีหน้าที่ในการยื่นต่อหน่วยงานจัดเก็บ ภาษีทุกปีพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล อย่างไรก็ตาม บพัญญัติในประเทศสิงคโปร์ได้ใช้เกณฑ์ของมูลค่ารวมของธุรกรรมระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันในการมีหน้าที่ในการยื่น แบบแสดงรายการ แต่ในบพัญญัติในประเทศไทยใช้เกณฑ์รายได้ของกิจการเป็นเกณฑ์ในการมีหน้าที่ ในการยื่นแบบแสดงรายการ

แบบ Disclosure Form ตามมาตรา 71 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรนั้นเป็นเอกสาร ข้อมูลชั้นแรกที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีจะใช้ในการพิจารณาว่ากิจการหนึ่ง ๆ มีความเสี่ยงในการถ่ายโอน กำไรระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันโดยใช้วิธีการกำหนดราคาโอนหรือไม่ ดังนั้น รายการในเอกสาร ดังกล่าวจึงควรมีข้อมูลเพียงพอให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีพิจารณาความเสี่ยงดังกล่าว และไม่ก่อให้เกิด ภาระหน้าที่เกินความจำเป็นกับผู้เสียภาษี

ถึงแม้การกำหนดหน้าที่ให้ผู้เสียภาษีต้องจัดเตรียมและยื่นแบบ Disclosure Form ตามมาตรา 71 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรจะใช้เกณฑ์รายได้ของกิจการซึ่งเป็นเกณฑ์ที่ไม่ได้มี ความสัมพันธ์กับความเสี่ยงในการถ่ายโอนกำไรเมื่อเปรียบเทียบกับเกณฑ์มูลค่ารวมของธุรกรรมระหว่าง กิจการที่มีความสัมพันธ์กันเหมือนกรณีของประเทศสิงคโปร์ ผู้เขียนมีความเห็นว่าหน้าที่ในการยื่นแบบ

Disclosure Form ดังกล่าวก็ไม่ได้เป็นการเพิ่มภาระหน้าที่กับผู้เสียภาษีที่มากเกินไปเกินความสมควรในการพิจารณาความเสี่ยงในการถ่ายโอนกำไรเนื่องจากแบบ Disclosure Form ดังกล่าวเป็นเพียงการแบบแสดงข้อมูลความสัมพันธ์ระหว่างผู้มีหน้าที่ยื่นแบบกับกิจการอื่นที่มีความสัมพันธ์กัน และแสดงมูลค่ารวมของธุรกรรมแต่ละประเภทระหว่างผู้มีหน้าที่ยื่นแบบกับกิจการอื่นที่มีความสัมพันธ์กันเท่านั้น ไม่จำต้องระบุวิธีการในการที่ผู้เสียภาษีใช้ในการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน แต่อย่างไรก็ดีการใช้เกณฑ์รายได้ของกิจการก็เป็นการเพิ่มภาระหน้าที่แก่หน่วยงานจัดเก็บภาษีในการกำกับดูแลจำนวนมากเกินความจำเป็น

ผู้เขียนมีความเห็นว่าประเด็นที่ควรพิจารณาเพื่อกำหนดมาตรการบรรเทาภาระหน้าที่ของผู้เสียภาษีมากกว่ากรณีหน้าที่ในการจัดเตรียมและยื่นแบบ Disclosure Form ตามมาตรา 71 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรในข้างต้นคือ หน้าที่ในการนำเสนอเอกสารหรือหลักฐานแสดงข้อมูลที่จำเป็นสำหรับการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ ตามมาตรา 71 ตรี ซึ่งเป็นเอกสารหลักที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีจะต้องใช้ในการพิจารณาว่าผู้เสียภาษีได้มีการกำหนดราคาโอนสอดคล้องกับมาตรการการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันแล้วหรือไม่ อนึ่ง แม้ว่าในปัจจุบันประเทศไทยยังไม่ได้มีการออกบทบัญญัติเป็นการเฉพาะเป็นแนวทางสำหรับผู้เสียภาษีในการจัดเตรียมเอกสารดังกล่าวให้ถูกต้องครบถ้วน แต่เมื่อพิจารณาหลักเกณฑ์ของเอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันใน OECD Guideline ประกอบกับกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา และกฎหมายประเทศสิงคโปร์แล้ว เอกสารหรือหลักฐานดังกล่าวย่อมจะต้องประกอบได้ด้วยข้อมูลจำนวนมากเพื่อให้เพียงพอต่อการพิจารณาของหน่วยงานจัดเก็บภาษี จึงทำให้ผู้เสียภาษีจะต้องมีภาระหน้าที่จำนวนมากในการจัดเตรียมเอกสารหรือหลักฐานดังกล่าว

จากการศึกษาบทบัญญัติในประเทศสิงคโปร์ พบว่าได้มีการกำหนดมาตรการบรรเทาหน้าที่ในการจัดทำเอกสารหรือหลักฐานเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันไว้ โดยใช้เกณฑ์รายได้ของกิจการเช่นเดียวกับประเทศไทย แต่นอกจากใช้เกณฑ์รายได้ในการบรรเทาภาระหน้าที่เป็นการทั่วไปแล้วประเทศสิงคโปร์ยังได้มีการบัญญัติมาตรการเฉพาะในการบรรเทาภาระหน้าที่ในการจัดเตรียมเอกสารหรือหลักฐานเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนของธุรกรรมระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันไว้ในข้อ 4 แห่ง Income Tax (Transfer Pricing Documentation) Rules ค.ศ. 2018

เมื่อเปรียบเทียบกับบทบัญญัติในประเทศสิงคโปร์ซึ่งนอกจากจะใช้เกณฑ์มูลค่ารวมของธุรกรรมระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันแล้ว ยังได้มีการยกเว้นหน้าที่ในการจัดทำเอกสารหรือหลักฐานสำหรับ

ธุรกรรมบางประเภทที่เข้าลักษณะที่กฎหมายกำหนด โดยเฉพาะอย่างยิ่งการกำหนดยกเว้นหน้าที่ในการจัดทำเอกสารหรือหลักฐานการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันในกรณีที่เป็นการทำธุรกรรมระหว่างกิจการซึ่งอยู่ในประเทศสิงคโปร์ทั้งสองฝ่ายและเสียภาษีในอัตราที่เท่ากัน และกรณีการทำธุรกรรมระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันที่มีมูลค่าของธุรกรรมไม่เกินกว่าที่กฎหมายกำหนด

เมื่อพิจารณาบทบัญญัติเกี่ยวกับการยกเว้นหน้าที่ในการจัดทำเอกสารหรือหลักฐานเกี่ยวกับการกำหนดราคาระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันของประเทศสิงคโปร์แล้ว แม้จะได้มีการกำหนดใช้เกณฑ์รายได้ของกิจการซึ่งเป็นเกณฑ์ที่มีความสัมพันธ์กับความสามารถของผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามกฎหมายมากกว่าความสัมพันธ์กับความเสี่ยงในการถ่ายโอนกำไรระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน แต่ก็ได้มีการกำหนดข้อยกเว้นหน้าที่ในการจัดทำเอกสารหรือหลักฐานเกี่ยวกับการกำหนดราคาระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันเป็นการเฉพาะสำหรับธุรกรรมภายในประเทศ และธุรกรรมระหว่างประเทศที่มีมูลค่าต่ำ ซึ่งเป็นการบรรเทาภาระหน้าที่ให้ผู้เสียภาษีไม่ต้องจัดทำเอกสารหรือหลักฐานเกี่ยวกับการกำหนดราคาระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันในทุก ๆ ธุรกรรมแม้ธุรกรรมดังกล่าวอาจมีความเสี่ยงต่ำในการถ่ายโอนกำไร

จากความในข้างต้นจึงอาจสรุปได้ว่าภายใต้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรได้มีการบรรเทาภาระหน้าที่ของผู้เสียภาษีในการยื่นแบบ Disclosure Form และหน้าที่ในการนำส่งเอกสารหลักฐานแสดงข้อมูลที่จำเป็นสำหรับการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ ตามมาตรา 71 ตรี ซึ่งหน้าที่ดังกล่าวในข้างต้นก่อให้เกิดภาระแก่ผู้เสียภาษีไม่เท่ากันแต่ใช้เดียวกันในการกำหนดหน้าที่ โดยใช้เกณฑ์รายได้ของผู้เสียภาษีซึ่งอาจไม่ได้มีความสัมพันธ์กับความเสี่ยงในการถ่ายโอนกำไรระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน แต่ก่อให้เกิดภาระหน้าที่ของทั้งผู้เสียภาษีในการจัดทำ และภาระหน้าที่ของหน่วยงานจัดเก็บภาษีในการกำกับดูแลการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน นอกจากนี้ยังไม่มีบทบัญญัติแห่งกฎหมายซึ่งบรรเทาหน้าที่ในการจัดทำเอกสารหรือหลักฐานแสดงข้อมูลที่จำเป็นสำหรับการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ ตามมาตรา 71 ตรี เป็นการเฉพาะสำหรับธุรกรรมที่มีความเสี่ยงต่ำในการถ่ายโอนกำไรเหมือนกรณีของประเทศสิงคโปร์ และไม่มีกำหนดมาตรการบรรเทาภาระหน้าที่ของผู้เสียภาษีในการดำเนินการเพื่อกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการให้เป็นไปตามหลัก Arm's Length Principle เช่นในกรณีของกฎหมายประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งทำให้ผู้เสียภาษีในประเทศไทยอาจมีภาระหน้าที่ในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันเกินสมควร โดยเฉพาะอย่างยิ่งในสภาพปัจจุบันที่บทบัญญัติในประมวลรัษฎากรเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันยังไม่มีข้อความชัดเจนเพียงพอให้

ผู้เสียภาษีสามารถปฏิบัติตามได้อย่างถูกต้องและครบถ้วน ซึ่งทำให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีอาจไม่สามารถ
ป้องกันการถ่ายโอนกำไรระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันได้อย่างมีประสิทธิภาพ

บทที่ 5

บทสรุป และข้อเสนอแนะ

5.1 บทสรุป

ตามสภาพของระบบเศรษฐกิจของโลกในปัจจุบันที่มีการเติบโตของภาคธุรกิจโดยมีการขยายขนาดของกิจการ และมีการลงทุนในต่างประเทศในลักษณะของกิจการข้ามชาติ (Multination Enterprise) จำนวนมากซึ่งเป็นผลให้บรรดาประเทศต่าง ๆ เกิดตระหนักถึงปัญหาการที่กิจการข้ามชาติให้ความแตกต่างของหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการเก็บภาษีในเขตอำนาจของแต่ละประเทศมาใช้ในการหลีกเลี่ยงภาษีอากร ซึ่งวิธีการการถ่ายโอนกำไรของกิจการในกลุ่มเดียวกันโดยวิธีการอาศัยความสัมพันธ์ในกลุ่มเดียวกันในการกำหนดราคาโอนของธุรกรรมระหว่างกิจการในกลุ่มด้วยกันให้ไม่เป็นไปตามที่ควร จะกำหนด เพื่อภาพรวมของทั้งกลุ่มกิจการเสียภาษีน้อยที่สุด หรือไม่มีการเสียภาษีเลย

จากการตระหนักถึงปัญหาการถ่ายโอนกำไร โดยเฉพาะอย่างยิ่งการดำเนินการของ OECD ในการวางหลักเกณฑ์ และแนวทางการป้องกันการถ่ายโอนกำไรระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันให้ บรรดาประเทศสมาชิกนำหลักการดังกล่าวไปบัญญัติไว้ในกฎหมายภายในของแต่ละประเทศ บรรดา ประเทศต่าง ๆ รวมถึงประเทศไทยจึงได้มีการนำหลักเกณฑ์ และแนวทางการป้องกันการถ่ายโอนกำไร ระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันมาบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร

อย่างไรก็ดี การป้องกันการถ่ายโอนกำไรระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันซึ่งได้ยอมรับโดย บรรดานานาประเทศในการนำหลักการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่เป็นอิสระต่อกันมาใช้ในการ ปรับปรุงรายได้ รายจ่าย หรือกำไรของกิจการ นอกจากจะเป็นวิธีการที่ช่วยป้องกันการถ่ายโอนกำไรของ เหล่าบรรดากิจการข้ามชาติตามวัตถุประสงค์ของการกำหนดหลักเกณฑ์นี้ขึ้นมาแล้ว ยังก่อให้เกิด ภาระหน้าที่จำนวนมากต่อทั้งฝ่ายผู้เสียภาษี และฝ่ายหน่วยงานจัดเก็บภาษี โดยเฉพาะอย่างยิ่งเนื่อง จาก การหาราคาโอนระหว่างกิจการที่เป็นอิสระต่อกันเป็นวิธีการที่มีความซับซ้อนและมักจะมีแนวปฏิบัติที่ แตกต่างกันไปตามลักษณะของแต่ละธุรกรรม ตามที่แนวทางใน OECD Guideline ได้กำหนดให้การหา ราคาโอนระหว่างกิจการที่เป็นอิสระต่อกันจะต้องมีการเลือกวิธีการกำหนดราคาโอนที่เหมาะสม (Pricing Method) และมีการวิเคราะห์เปรียบเทียบกับธุรกรรม (Comparable Analysis) เพื่อได้มาซึ่งราคาโอน ที่เหมาะสมที่สุดสำหรับผู้เสียภาษีในการนำมาปรับใช้กับธุรกรรมระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน และ สำหรับหน่วยงานจัดเก็บภาษีในการปรับปรุงรายได้ รายจ่าย หรือกำไรของผู้เสียภาษี อีกทั้งผู้เสียภาษียัง ต้องมีหน้าที่ทางเอกสารในการยื่นแบบแสดงรายการ หรือเอกสารหรือหลักฐานเกี่ยวกับการกำหนดราคา

โอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน เพื่อเป็นหลักฐานว่าผู้เสียภาษีได้ปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันในการกำหนดราคาโอนในข้างต้น

การกำหนดมาตรการในการบรรเทาภาระหน้าที่ของผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันจึงมีความสำคัญในการนำมาตราการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันไปใช้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยช่วยบรรเทาภาระหน้าที่ที่อาจไม่จำเป็นของผู้เสียภาษี และลดขั้นตอนและการใช้ทรัพยากรของหน่วยงานจัดเก็บภาษีในการป้องกันการถ่ายโอนกำไรระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์โดยวิธีการกำหนดราคาโอน

5.2 ข้อเสนอแนะ

ตามที่เอกอัครราชทูตได้วิเคราะห์สภาพปัญหาในประเทศไทยเนื่องจากการไม่มีมาตรการในการบรรเทาภาระหน้าที่ของผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันตามประมวลรัษฎากร ประกอบกับแนวทางในการกำหนดมาตรการการบรรเทาภาระหน้าที่ของผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันภายใต้ OECD Guideline กฎหมายประเทศสหรัฐอเมริกา และกฎหมายประเทศสิงคโปร์ ผู้เขียนมีความเห็นว่ามาตรการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันตามประมวลรัษฎากร ของประเทศไทยยังมีข้อควรเพิ่มเติมที่จะช่วยบรรเทาสภาพปัญหาที่เกิดขึ้นเนื่องจากการไม่มีมาตรการบรรเทาภาระหน้าที่ของผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

5.2.1 ข้อเสนอแนะเรื่องการใช้เกณฑ์มูลค่าในการทำธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในการยกเว้นหน้าที่ในการจัดทำเอกสารหลักฐานการกำหนดราคาโอนสำหรับธุรกรรมระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันตามความในมาตรา 71 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

ผู้เขียนมีความเห็นว่า ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่มีการทำธุรกรรมกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นที่มีความสัมพันธ์กันเลย หรือมีการทำธุรกรรมเป็นมูลค่าน้อยในปีภาษีใด ๆ ย่อมเป็นกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวย่อมไม่มีความเสี่ยง หรือมีความเสี่ยงต่ำในการถ่ายโอนกำไรระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน และความเสี่ยงดังกล่าวย่อมไม่ได้สัดส่วนกับภาระหน้าที่ของผู้เสียภาษีในการจัดทำ และจัดเก็บเอกสารหลักฐานการกำหนดราคาโอนสำหรับธุรกรรมระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์เพื่อนำส่งต่อเจ้าพนักงานประเมินเมื่อมีการส่งหนังสือแจ้งความร้องขอตามมาตรา 71 ตรี และความรับผิดชอบที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

อาจต้องโทษปรับตามมาตรา 35 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ในกรณีที่ผู้เสียหายไม่สามารถนำส่งเอกสารดังกล่าวได้ถูกต้องและครบถ้วนภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด

ยกตัวอย่างเช่น กรณีที่ผู้เสียหายมีการทำธุรกรรมกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นที่มีความสัมพันธ์กันตลอดปีภาษีรวมเป็นมูลค่า 1,000,000 บาท หากธุรกรรมทั้งหมดที่ผู้เสียหายทำกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นที่มีความสัมพันธ์กันเป็นการทำธุรกรรมโดยกำหนดข้อกำหนดทางการพาณิชย์หรือการเงินระหว่างกันให้แตกต่างจากที่ควรจะได้กำหนดหากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระ กล่าวคือไม่ได้กำหนดราคาโอนระหว่างกันเป็นไปตามหลัก Arm's Length Principle ผู้เสียหายย่อมมีความเสี่ยงในการถ่ายโอนกำไรระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันเป็นมูลค่าไม่เกิน 1,000,000 บาท โดยที่หากธุรกรรมระหว่างทั้งหมดตามตัวอย่างในข้อนี้เป็นธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในประเทศไทยทั้งสองฝ่าย จำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่รัฐจะต้องสูญเสียจากการถ่ายโอนกำไรดังกล่าวย่อมไม่เกิน 200,000 บาท (ร้อยละ 20 ของ 1,000,000 บาท) ซึ่งอาจไม่ได้สัดส่วนกับภาระหน้าที่ในการกำกับดูแลของหน่วยงานจัดเก็บภาษี

เนื่องจากในปัจจุบันบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรมิได้มีการกำหนดมาตรการในการบรรเทาหน้าที่ในการจัดเตรียมเอกสารหรือหลักฐานเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันสำหรับธุรกรรมบางประเภทที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีมีความเห็นว่ามีความเสี่ยงต่ำในการถ่ายโอนกำไรเป็นการเฉพาะในลักษณะเดียวกับกฎหมายในประเทศสิงคโปร์

ดังนั้นผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าควรมีการกำหนดมาตรการในการยกเว้นหน้าที่ในการทำเอกสารหลักฐานการกำหนดราคาโอนสำหรับธุรกรรมระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา 71 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร เป็นการทั่วไป โดยใช้มูลค่ารวมของธุรกรรมระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันเป็นเกณฑ์ในการกำหนดหน้าที่สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

5.2.2 ข้อเสนอแนะเรื่องการยกเว้นหน้าที่ในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน กรณีที่การกำหนดราคาโอนในธุรกรรมการกู้ยืมเงินระหว่างบริษัทหรือหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน

ผู้เขียนมีความเห็นว่าการทำธุรกรรมที่ไม่มีความซับซ้อนโดยเฉพาะการให้กู้ยืมเงินระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน เป็นประเภทของธุรกรรมที่ฝ่ายหน่วยงานจัดเก็บภาษีสามารถลดความซับซ้อนในการปฏิบัติตามหน้าที่ภายใต้กฎหมายเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน และสามารถลดประเด็นพิพาทเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาซึ่งพึงกำหนดระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็น

อิสระต่อกันได้ เช่น ในกรณีของประเทศสหรัฐอเมริกาที่มีการกำหนด Safe Heaven Interest rate สำหรับการกู้ยืมเงินระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันโดยการกำหนดช่วงอัตราดอกเบี้ยหรือวิธีการในการคิดดอกเบี้ยระหว่างคู่สัญญาที่ให้ถือว่าเป็นอัตราดอกเบี้ยที่ยอมรับได้ว่าเป็นราคาโอนที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นอิสระต่อกันพึงกำหนดแล้ว

กรณีที่มีการกำหนดช่วงอัตราดอกเบี้ย และวิธีการในการคิดดอกเบี้ยตามข้อเสนอในข้างต้น นอกจากจะช่วยลดข้อพิพาทที่อาจเกิดขึ้นเกี่ยวกับวิธีการที่ผู้เสียภาษีใช้ในการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันแล้วให้เป็นไปตามหลัก Arm's Length Principle แล้ว ยังมีผลช่วยลดภาระหน้าที่ของผู้เสียภาษีในการจัดเตรียมเอกสารหลักฐานในการพิสูจน์วิธีการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันเนื่องจากไม่จำเป็นต้องมีเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับการเลือกวิธีการในการกำหนดราคาโอน (Pricing Method) และการวิเคราะห์เปรียบเทียบธุรกรรม (Comparable Analysis)

ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าการเพิ่มบทบัญญัติของกฎหมายซึ่งกำหนดช่วงให้อัตราดอกเบี้ยหรือวิธีการในการคิดดอกเบี้ยระหว่างคู่สัญญาซึ่งให้ถือว่าเป็นอัตราดอกเบี้ยที่ยอมรับได้ว่าเป็นราคาโอนที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นอิสระต่อกันพึงกำหนดแล้ว จะสามารถช่วยบรรเทาภาระหน้าที่ของผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน รวมถึงภาระหน้าที่เกี่ยวกับการจัดทำเอกสารหลักฐานการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันตามความในมาตรา 71 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร อีกด้วย

บรรณานุกรม

ภาษาต่างประเทศ

OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris. แหล่งที่มา

<http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en> [มกราคม 2564]

OECD, United States Transfer Pricing Country Profile Updated October 2017 แหล่งที่มา

<https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profile-united-states.pdf> [มกราคม 2564]

Department of the Treasury Internal Revenue Service, Instructions for Form 8975 and Schedule A (Form 8975) (Rev. December 2020) แหล่งที่มา

<https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/i8975.pdf> [มีนาคม 2564]

Inland Revenue Authority of Singapore, IRAS e-Tax Guide Country-by-Country Reporting (Third Edition) แหล่งที่มา

https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/e-Tax_Guides/etaxguide_Income%20Tax_Country-by-Country%20Reporting_3rd.pdf [มกราคม 2564]

Inland Revenue Authority of Singapore, FAQs on Reporting Related Party Transaction แหล่งที่มา

https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/Businesses/Companies/Working_out_Corporate_Income_Taxes/Specific_topics/Transfer_Pricing/FAQs%20on%20Reporting%20RPT.pdf [มีนาคม 2564]

Inland Revenue Authority of Singapore, IRAS e-Tax Guide Transfer Pricing Guidelines (Fifth Edition) แหล่งที่มา

https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/e-Tax_Guides/etaxguide_Income%20Tax_Transfer%20Pricing%20Guidelines_5th.pdf [มกราคม 2564]