

การปรับใช้กฎหมายราคาโอน: กรณีสำนักงานแห่งใหญ่ และสำนักงานสาขา  
(ฉบับสมบูรณ์)

นายวรชัยมงคล โชติรัตนวีรกุล

เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต  
สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ  
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  
ปีการศึกษา 2562

บทคัดย่อและเต็มข้อมูลฉบับเต็มของเอกัตศึกษาที่ให้บริการในคลังปัญญาจุฬาฯ (CUIR)

เป็นเต็มข้อมูลของนิสิตเจ้าของเอกัตศึกษาที่ส่งผ่านทางคณะที่สังกัด

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

หัวข้อเอกัตศึกษา การปรับใช้กฎหมายราคาโอน: กรณีสำนักงานแห่งใหญ่ และสำนักงานสาขา  
โดย นายวรชัยมงคล โชติรัตนวีรกุล  
รหัสประจำตัว 618 61739 34  
หลักสูตร ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ  
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  
หมวดวิชา ภาษีอากร  
อาจารย์ที่ปรึกษา ดร.วุฒิพงษ์ ศิริจันทรานนท์  
ปีการศึกษา 2562

---

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้เอกัตศึกษาฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่ง  
ของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

ลงชื่อ..........อาจารย์ที่ปรึกษา  
(ดร.วุฒิพงษ์ ศิริจันทรานนท์)



## บทคัดย่อ

ในการศึกษาครั้งนี้มีจุดมุ่งหมายเพื่อศึกษาการปรับใช้กฎหมายราคาโอน กรณีสำนักงานแห่งใหญ่และสำนักงานสาขา โดยมุ่งเน้นศึกษากฎหมายภาษีอากรที่สำคัญที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอน โดยเฉพาะพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) พ.ศ. 2561 สำหรับการตีความถ้อยคำในกฎหมายตามมาตรา 71 ทวิ เกี่ยวกับ “การกำหนดความสัมพันธ์ระหว่างกัน” ศึกษาคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 รวมถึงศึกษามาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนในอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยบุคคลที่สาม (Treaty Shopping) เพื่อวิเคราะห์ผลดีและผลเสียที่จะนำมาปรับใช้กับกฎหมายที่มีในประเทศไทย โดยเฉพาะการปรับใช้ราคาโอนกรณีสำนักงานสาขา (Branch) และสำนักงานแห่งใหญ่ (Head Office) ที่ยังไม่มีบทบัญญัติใดให้กระทำได้

จากการศึกษาพบว่า การปรับใช้ราคาโอนกรณีสำนักงานแห่งใหญ่ และสำนักงานสาขา พบว่าตามมาตรา 71 ทวิ และ 71 ตร.แห่งประมวลรัษฎากร มีความไม่ชัดเจนและเกิดปัญหาในการบังคับใช้ดังต่อไปนี้

1. การตีความถ้อยคำในกฎหมายตามมาตรา 71 ทวิ เกี่ยวกับ “การกำหนดความสัมพันธ์ระหว่างกัน” ในกรณีการเข้าร่วมทุนประเภทของกิจการร่วมค้า หรือกิจการค้าร่วมในธุรกรรมระหว่างประเทศของกลุ่มนิติบุคคล
2. การปรับใช้ราคาโอนสำหรับ สำนักงานสาขา (Branch) และสำนักงานแห่งใหญ่ (Head Office) ยังไม่มีบทบัญญัติใดให้กระทำได้

ผู้ประกอบการจึงอาศัยช่องว่างทางกฎหมายดังกล่าว สร้างหน่วยภาษีในลักษณะสาขาเพื่อหลีกเลี่ยงภาระภาษีที่จะเกิดขึ้นในประเทศไทย เมื่อเปรียบเทียบกับหลักการตอบโต้การหลีกเลี่ยงภาษีของต่างประเทศ พบว่าหลาย ๆ ประเทศ เช่น ประเทศอังกฤษ และประเทศสิงคโปร์ ได้วางแนวทางพื้นฐานให้ครอบคลุมถึงการปรับใช้ราคาโอนสำหรับสำนักงานสาขา และสำนักงานแห่งใหญ่ โดยมีการสร้างมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอน ไว้ทั้งในประมวลรัษฎากร และในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ได้ทำความตกลงกับประเทศต่าง ๆ

ผู้เขียนได้เสนอแนะแนวทางในการแก้ไขปัญหาทั้ง 2 ประการ โดยผู้เขียนเห็นว่าวิธีการดังกล่าวมีความเหมาะสม สามารถนำมาปรับใช้กับกฎหมายประเทศไทยได้ ซึ่งจะเป็นการช่วยเพื่อป้องกันไม่ให้อัตราภาษีข้ามชาติอาศัยช่องว่าง สร้างหน่วยภาษีในลักษณะสำนักงานสาขา ส่งผลให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้เพิ่มขึ้น และเกิดประสิทธิภาพในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี จากการทำธุรกรรมระหว่างประเทศ อีกทั้งยังทำให้เกิดความเป็นธรรม ความเสมอภาคทางภาษีกับกลุ่มธุรกิจอื่น ๆ ด้วย

## กิตติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษา เรื่องการปรับใช้กฎหมายราคาโอน กรณีสำนักงานแห่งใหญ่ และสำนักงานสาขานับนี้ สำเร็จลุล่วงด้วยผู้เขียนได้รับความเมตตาและการสนับสนุนจาก ดร. วุฒิพงษ์ ศิริจันทร์านนท์ ที่กรุณาได้รับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษางานวิจัยเป็นอย่างสูง แม้ว่าท่านจะมีภาระหน้าที่ต่างๆ ที่ต้องจัดการมากมาย แต่ท่านได้สละเวลาอันมีค่ายิ่ง ให้ความช่วยเหลือและให้คำปรึกษาแนะนำแนวทางต่างๆ อันเป็นประโยชน์ในการทำเอกัตศึกษา ตลอดจนช่วยตรวจทานและแก้ไขข้อบกพร่องต่างๆ จนกระทั่งเอกัตศึกษานับนี้สำเร็จโดยสมบูรณ์ ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณอย่างสูง มา ณ โอกาสนี้

ขอขอบพระคุณคณาจารย์คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัยทุกท่าน ที่ได้ให้ความรู้ความเข้าใจทั้งด้านกฎหมายและธุรกิจ รวมถึงให้คำแนะนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์ แก่ผู้เขียนในการทำเอกัตศึกษานับนี้

ผู้เขียนขอขอบพระคุณเจ้าหน้าที่ประจำหลักสูตรศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัยทุกท่าน ที่ได้ให้ความช่วยเหลืออำนวยความสะดวก ประสานงาน และให้คำแนะนำต่างๆ แก่ผู้เขียนด้วยความกรุณามาโดยตลอด รวมถึงขอขอบพระคุณเจ้าหน้าที่ห้องสมุดคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ที่ช่วยอำนวยความสะดวกในการค้นหาข้อมูลและการจัดพิมพ์เอกัตศึกษา

สุดท้ายนี้ ผู้เขียนขอขอบพระคุณกำลังใจจากคุณพ่อ คุณแม่ ที่ได้ให้การสนับสนุนตลอดมา และขอบพระคุณเพื่อนนิสิตหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ รุ่นที่ 21 ที่ให้ความช่วยเหลือ และแบ่งปันความรู้ตลอดระยะเวลาการศึกษา ผู้เขียนหวังเป็นอย่างยิ่งว่าเอกัตศึกษานับนี้จะเป็นประโยชน์แก่ผู้ที่สนใจ และหากมีข้อบกพร่องประการใด ผู้เขียนขอน้อมรับไว้ และขออภัยมา ณ ที่นี้

วรชัยมงคล โชติรัตน์วีรกุล

## สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อ	ก
กิตติกรรมประกาศ	ข
<b>บทที่ 1: ความสำคัญและที่มาของปัญหา.....</b>	<b>1</b>
1.1 ความสำคัญและที่มาของปัญหา .....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา .....	2
1.3 สมมติฐานของการศึกษา.....	3
1.4 ขอบเขตการศึกษา .....	3
1.5 วิธีการดำเนินการศึกษา.....	3
1.6 ประโยชน์ของการศึกษา.....	4
<b>บทที่ 2: แนวคิดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขการกำหนดความสัมพันธ์ระหว่างกัน .....</b>	<b>5</b>
2.1 หลักการบริหารภาษีอากรที่ดีของ ADAM SMITH .....	5
2.1.1 หลักความเป็นธรรม (Equity) .....	5
2.1.2 หลักความแน่นอน (Certainty).....	6
2.1.3 หลักความสะดวก (Convenience) .....	6
2.1.4 หลักความประหยัด (Economy) .....	7
2.2 แนวคิดเกี่ยวกับบริษัทข้ามชาติเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน .....	7
2.3 แนวทางการกำหนดมาตรการของ OECD .....	9
2.4 หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการกำหนดความสัมพันธ์ระหว่างกัน.....	12
2.4.1 องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจ และการพัฒนา (OECD) .....	12
2.4.2 ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย .....	13
2.4.3 กรมสรรพากร.....	19
2.5 รูปแบบต่าง ๆ ขององค์กรในการประกอบธุรกิจของผู้ประกอบการต่างประเทศ .....	20
2.5.1 รูปแบบการจัดตั้งองค์กรธุรกิจทั่วไป.....	20
2.5.1.1 กิจการเจ้าของคนเดียว (Sole Proprietorship).....	20
2.5.1.2 ห้างหุ้นส่วน (Partnerships).....	21
2.5.1.3 บริษัทจำกัด (Company Limited).....	21
2.5.2 รูปแบบการจัดตั้งองค์กรเพื่อการลงทุนของผู้ประกอบการต่างประเทศ .....	22
2.5.2.1 การจัดตั้งบริษัทในเครือ .....	22
2.5.2.2 การจัดตั้งสำนักงานสาขา .....	23
2.5.2.3 การจัดตั้งตัวแทนจำหน่าย.....	24

2.5.2.4	การมีลูกจ้างหรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการ.....	24
2.5.2.5	การจัดตั้งกิจการร่วมค้าหรือร่วมทุน .....	25
2.5.2.6	การตั้งกิจการค้าร่วม .....	26
<b>บทที่ 3: กฎหมายและกฎเกณฑ์เกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน .....</b>		<b>27</b>
3.1	กฎหมายประเทศไทย.....	28
3.1.1	มาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร.....	28
3.1.2	มาตรา 71 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร.....	29
3.1.3	อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศของประเทศสิงคโปร์ ตามกฎหมายไทย .....	33
3.1.4	มาตรฐานการบัญชี .....	37
3.1.4.1	มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม .....	37
3.1.4.2	มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูล เกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน .....	41
3.1.5	คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545.....	43
3.2	กฎหมายและกฎเกณฑ์ที่เกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนประเทศสิงคโปร์ .....	45
3.2.1	ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศสิงคโปร์.....	45
3.2.2	กฎหมายและกฎเกณฑ์ที่เกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน.....	46
3.2.2.1	พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ (บทที่ 134) มาตรา 34D .....	46
3.2.2.2	อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ.....	52
3.2.2.3	มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2553) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน.....	53
<b>4 บทที่ 4: วิเคราะห์และเปรียบเทียบข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย .....</b>		<b>55</b>
4.1	วิเคราะห์สภาพข้อเท็จจริงเกี่ยวกับ การตีความถ้อยคำในกฎหมาย ตามมาตรา 71 ทวิ เกี่ยวกับ “การกำหนดความสัมพันธ์ระหว่างกัน” .....	55
4.2	วิเคราะห์สภาพข้อกฎหมาย บทบัญญัติเกี่ยวกับมาตรการป้องกัน การตั้งราคาโอน ระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ....	56
4.3	ประเด็นศึกษาเปรียบเทียบ สำนักงานแห่งใหญ่ สำนักงานสาขา และการกำหนดราคาโอนระหว่างประเทศไทย และประเทศสิงคโปร์.....	57
4.3.1	ประเด็นศึกษาเปรียบเทียบการกำหนดค่านิยาม การกำหนดความสัมพันธ์ระหว่างกัน	58
4.3.2	ประเด็นศึกษาเปรียบเทียบการปรับใช้การกำหนดราคาโอนผ่านอนุสัญญาภาษีซ้อน ..	58
<b>บทที่ 5: บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....</b>		<b>62</b>
5.1.	บทสรุป.....	62

5.2. ข้อเสนอแนะ .....	65
บรรณานุกรม .....	67
ภาคผนวก .....	70

## สารบัญภาพ

	หน้า
ภาพที่ 1 รายการที่เกี่ยวข้องกับรูปแบบที่ 1 .....	14
ภาพที่ 2 รายการที่เกี่ยวข้องกับรูปแบบที่ 2 .....	14
ภาพที่ 3 บริษัทย่อยตามข้อ (3).....	15
ภาพที่ 4 บริษัทย่อยตามข้อ (4) และ (5) .....	16
ภาพที่ 5 บริษัทร่วมตามความหมายของข้อ (1) และ (2).....	16
ภาพที่ 6 ผู้ที่มีความเกี่ยวข้องกันในฐานะ บุคคลหรือห้างหุ้นส่วน ตามมาตรา 258 (1).....	18
ภาพที่ 7 ภาพแสดงการซื้อขายสินค้าของบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน .....	54

## บทที่ 1

### บทนำ

#### 1.1 ความสำคัญและที่มาของปัญหา

ปัจจุบันการค้าและการลงทุนระหว่างประเทศมีแนวโน้มที่จะขยายตัวอย่างรวดเร็ว ปัจจัยหนึ่งเป็นผลมาจากนโยบายของรัฐ อาทิ การขจัดความซ้ำซ้อนของการจัดเก็บภาษี การปรับเพิ่มวงเงินให้บริษัทแม่ในประเทศไทยสามารถลงทุนโดยตรงในต่างประเทศ และการเปิดเสรีของประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนในปี 2558 เป็นต้น ซึ่งการลงทุนแบบไร้พรมแดนนี้ ผู้ประกอบการอาจลงทุนในรูปแบบบริษัทข้ามชาติ เช่น ตั้งเป็นนิติบุคคลรายใหม่ บริษัทร่วมบริษัทในเครือ เป็นต้น ในการลงทุนระหว่างประเทศนี้ผู้ประกอบการมักเลือกรูปแบบและการจัดโครงสร้างการถือหุ้นเพื่อลดต้นทุนในทางภาษี และเลือกลงทุนในประเทศที่มีอัตราภาษีอากรต่ำ และให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่สูง และมีแนวโน้มที่จะเคลื่อนย้ายผลกำไร ในลักษณะการหลีกเลี่ยงภาษีมากยิ่งขึ้นเพื่อลดภาระภาษีให้ต่ำที่สุด เช่น การกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) ที่ผิดปกติ การเลือกอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยบุคคลที่สาม (Treaty Shopping) หรือการโอนผลกำไรเข้าในดินแดนปลอดภาษี (Tax Haven) เป็นต้น สำหรับประเทศไทย กฎหมายภาษีอากรที่สำคัญที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอน คือ คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.113/2545 และพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) พ.ศ. 2561 เรื่อง มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing) ที่เพิกมีผลใช้บังคับ เพื่อวางแนวทางปฏิบัติของการคำนวณกำไรสุทธิ ในการเสียภาษีเงินได้ของนิติบุคคล ตามมาตรา 65 ของประมวลรัษฎากร หรือเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 70 หรือ มาตรา 70 ทวิ ของประมวลรัษฎากร อย่างไรก็ตาม แม้ว่ากฎหมายไทยมีบทบัญญัติเกี่ยวกับมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันก็ตาม แต่บทบัญญัติในพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) พ.ศ. 2561 มีความไม่ชัดเจนและเกิดปัญหาในการบังคับใช้ดังต่อไปนี้

1. การตีความถ้อยคำในกฎหมายตามมาตรา 71 ทวิ เกี่ยวกับ “การกำหนดความสัมพันธ์ระหว่างกัน” ในกรณีการเข้าร่วมทุนประเภทของกิจการร่วมค้า หรือกิจการค้าร่วมในธุรกรรมระหว่างประเทศ ของกลุ่มนิติบุคคล

2. การปรับใช้ราคาโอนสำหรับ สำนักงานสาขา (Branch) และสำนักงานแห่งใหญ่ (Head Office) ยังไม่มีบทบัญญัติใดให้กระทำได้

ดังนั้น ผู้ประกอบการจึงอาศัยช่องว่างทางกฎหมายดังกล่าว สร้างหน่วยภาษีในลักษณะสาขา เพื่อหลีกเลี่ยงภาระภาษีที่จะเกิดขึ้นในประเทศไทย เมื่อเปรียบเทียบกับหลักการตอบโต้ การหลีกเลี่ยงภาษีของต่างประเทศ พบว่าหลายๆ ประเทศ เช่น ประเทศอังกฤษ และประเทศสิงคโปร์ ได้วางแนวทางพื้นฐานให้ครอบคลุมถึงการปรับใช้ราคาโอนสำหรับสำนักงานสาขา และสำนักงานแห่งใหญ่ โดยมีการสร้างมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอน ไว้ทั้งในประมวลรัษฎากร และในอนุสัญญาภาษีซ้อน ที่ได้ทำความตกลงกับประเทศต่าง ๆ โดยในกฎหมายของประเทศสิงคโปร์ ได้กำหนดแนวทางปฏิบัติ มาจากองค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (Organization for Economic Co-operation and Development: OECD)

จึงสมควรมีการแก้ไขปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีของประเทศไทยในกรณีดังกล่าว ควรแก้ไขกฎหมายให้ครอบคลุมถึงการปรับใช้ราคาโอนสำหรับสำนักงานสาขา และสำนักงานแห่งใหญ่ และการกำหนดความสัมพันธ์ระหว่างกัน ในธุรกรรมระหว่างประเทศของกลุ่มนิติบุคคล โดยศึกษาแนวทางของกฎหมายภาษีของประเทศสิงคโปร์

## 1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. เพื่อศึกษารายละเอียดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขเกี่ยวกับการกำหนดความสัมพันธ์ระหว่างกัน ตามพระราชบัญญัติ ฉบับแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) พ.ศ. 2561

2. เพื่อศึกษารายละเอียดหลักเกณฑ์ และเงื่อนไขเกี่ยวกับการกำหนดความสัมพันธ์ระหว่างกัน ของประเทศสิงคโปร์ รวมถึงการปรับใช้ราคาโอนของสำนักงานสาขา และสำนักงานแห่งใหญ่

3. เพื่อศึกษาเปรียบเทียบรายละเอียดหลักเกณฑ์และเงื่อนไข พระราชบัญญัติมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing) ระหว่างประเทศไทยกับประเทศสิงคโปร์

4. เพื่อวิเคราะห์ปัญหา ความเหมาะสม และผลกระทบจากการปรับใช้ราคาโอน ของสำนักงานสาขา และสำนักงานแห่งใหญ่ มาใช้ในประเทศไทย



5. เพื่อเสนอแนะแนวทางการแก้ไข จากการกำหนดความสัมพันธ์ระหว่างกัน และบัญญัติกฎหมายให้ครอบคลุมถึงการปรับใช้ราคาโอนของสำนักงานสาขา และสำนักงานแห่งใหญ่

### 1.3 สมมติฐานของการศึกษา

มาตรา 71 ทวิ ตามพระราชบัญญัติมาตรการป้องกันการค้ากำหนดราคาโอนระหว่างบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing) แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) พ.ศ. 2561 ไม่ได้มีการปรับใช้ราคาโอนระหว่างสำนักงานสาขา และสำนักงานแห่งใหญ่ ซึ่งต่างจากประเทศสิงคโปร์ที่มีการปรับใช้ราคาโอนกับกรณีดังกล่าว ส่งผลให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษี ได้เพิ่มขึ้น และเกิดประสิทธิภาพในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี ดังนั้นประเทศไทยควรจะนำ การปรับใช้ราคาโอนมาใช้กับสำนักงานสาขา และสำนักงานแห่งใหญ่ เพื่อแก้ไขปัญหาการหลีกเลี่ยง ภาษีโดยการสร้างหน่วยภาษีในลักษณะสาขา

### 1.4 ขอบเขตการศึกษา

การศึกษาในครั้งนี้มุ่งเน้นพระราชบัญญัติ ฉบับแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) พ.ศ. 2561 สำหรับการตีความถ้อยคำในกฎหมายตามมาตรา 71 ทวิ เกี่ยวกับ “การค้ากำหนดความสัมพันธ์ระหว่างกัน” ว่ามีเกณฑ์หรือแนวทางในกำหนดความสัมพันธ์ระหว่างกัน อย่างไร และศึกษากฎหมายภาษี ของประเทศสิงคโปร์ที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนระหว่างกันของสำนักงานสาขา และสำนักงานแห่งใหญ่ รวมถึงมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอน ในอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยบุคคลที่สาม (Treaty Shopping) เพื่อวิเคราะห์ผลดีและผลเสียที่จะนำมาปรับใช้กับกฎหมายที่มีในประเทศไทย

### 1.5 วิธีการดำเนินการศึกษา

การศึกษานี้ จะใช้วิธีการศึกษาวิจัยเอกสาร (Documentary Research) เป็นหลัก โดยทำการศึกษา ค้นคว้า และวิเคราะห์ข้อมูลจากบทบัญญัติของกฎหมาย ตำรากฎหมาย บทความ และงานวิจัยทางวิชาการต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งข้อมูลทางอินเทอร์เน็ต ข้อมูลจากข้อเท็จจริง และการศึกษาเปรียบเทียบกับหลักบางประการของต่างประเทศ โดยเฉพาะในเรื่องของการใช้ราคา โอนสำหรับสำนักงานสาขา และสำนักงานแห่งใหญ่ และการกำหนดความสัมพันธ์ระหว่างกัน

## 1.6 ประโยชน์ของการศึกษา

1. ทำให้ทราบถึงรายละเอียดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขเกี่ยวกับการกำหนดความสัมพันธ์ระหว่างกันตามพระราชบัญญัติ ฉบับแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) พ.ศ. 2561
2. ทำให้ทราบถึงรายละเอียดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขเกี่ยวกับการกำหนดความสัมพันธ์ระหว่างกันของประเทศสิงคโปร์ รวมถึงการปรับใช้ราคาโอนของสำนักงานสาขา และสำนักงานแห่งใหญ่
3. ทำให้ทราบถึงรายละเอียดหลักเกณฑ์และเงื่อนไข พระราชบัญญัติมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing) ระหว่างประเทศไทยกับประเทศสิงคโปร์
4. ทำให้ทราบถึงผลการวิเคราะห์ปัญหา และผลกระทบจากการปรับใช้ราคาโอนของสำนักงานสาขา และสำนักงานแห่งใหญ่
5. ทำให้ทราบถึงแนวทางการแก้ไข จากการกำหนดความสัมพันธ์ระหว่างกัน และบัญญัติกฎหมายให้ครอบคลุมถึงการปรับใช้ราคาโอนของสำนักงานสาขา และสำนักงานแห่งใหญ่

## บทที่ 2

### แนวคิดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขการกำหนดความสัมพันธ์ระหว่างกัน

#### 2.1 หลักการบริหารภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith<sup>1</sup>

หลักการบริหารภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith เป็นหลักเกณฑ์ที่ได้รับยอมรับอย่างกว้างขวางมาจนถึงปัจจุบัน ซึ่ง Adam Smith เป็นนักเศรษฐศาสตร์ชาวสกอตแลนด์ที่เล็งเห็นความสำคัญของความร่ำรวยของประเทศชาติ โดยมองว่ารัฐไม่ควรเข้ามาแทรกแซงเศรษฐกิจ แต่มีหน้าที่ป้องกันภัยภายในและภายนอก รวมถึงรักษาความสงบเรียบร้อย ดังนั้นจึงทำให้เกิดหลักการบริหารภาษีที่ดี โดยจะประกอบด้วยหลักเกณฑ์สี่ประการ ซึ่งได้แก่ หลักความเป็นธรรม หลักความแน่นอน หลักความสะดวก และหลักความประหยัด โดยหลักการดังกล่าวนี้ เป็นแนวทางที่สามารถนำมาปรับใช้ได้กับการจัดเก็บ และหลักการพิจารณาภาษีได้ทุกประเภท ซึ่งรวมถึงกรณีของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย โดยหลักเกณฑ์ดังกล่าวสามารถอธิบายใจความได้ดังนี้

##### 2.1.1 หลักความเป็นธรรม (Equity)

นักเศรษฐศาสตร์แบ่งหลักความเป็นธรรมโดยพิจารณาจากการจัดเก็บภาษีออกเป็นสองลักษณะ ดังนี้

(1) หลักความเป็นธรรมโดยสมบูรณ์ (Principle of absolute equity) ได้แก่ การวัดความเป็นธรรมในการเสียภาษีของประชาชนในรูปตัวเงิน กล่าวคือ ผู้เสียภาษีควรต้องเสียภาษีเป็นเงินจำนวนเท่ากัน เพราะภาระค่าใช้จ่ายของรัฐควรต้องกระจายแก่ผู้เสียภาษีทุกคนเป็นจำนวนเท่าเทียมกัน

(2) หลักความเป็นธรรมสัมพันธ์ (Modified equity principle) ได้แก่ การแบ่งความยุติธรรมในการจัดเก็บภาษีออกเป็นสองหลัก ดังนี้

(ก) หลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (The benefit principle) คือ ผู้ได้รับประโยชน์จากการบริการใดของรัฐมาก ก็ต้องเสียภาษีมาก ผู้ได้รับประโยชน์น้อย ก็ควรเสียภาษีน้อย และหากไม่ได้รับประโยชน์จากการบริการนั้นเลย ก็ไม่ควรเสียภาษีเพื่อการนั้น

<sup>1</sup> ศุภลักษณ์ พินิจกุลดล, กฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพฯ: ห้างหุ้นส่วนสามัญจตุรลักษณ์ 79, 2556), หน้า 54-56

(ข) หลักความสามารถในการเสียภาษี (The ability to pay principle) คือ การวัดความเสมอภาคในการเสียภาษีโดยการใช้การเสียสละความพึงพอใจ (sacrifice of unity) ของผู้เสียภาษีเป็นเครื่องวัด

### 2.1.2 หลักความแน่นอน (Certainty)

ภาษีที่จัดเก็บต้องมีความชัดเจนและแน่นอน ไม่ว่าจะพื้นฐานภาษี เทคนิคการประเมินภาษี และวิธีการจัดเก็บภาษี ความแน่นอนที่กล่าวถึงนี้ต้องตั้งอยู่บนพื้นฐานของเหตุผล มิใช่มาจากการกระทำตามอำเภอใจของฝ่ายผู้เสียภาษี เช่น รัฐต้องบัญญัติหลักเกณฑ์เกี่ยวกับเทคนิควิธีการทางภาษี (ฐานภาษีการคำนวณและการจัดเก็บ) อย่างชัดเจนไม่คลุมเครือ ผู้เสียภาษีสามารถคำนวณภาษีที่ตนต้องชำระได้ รวมทั้งมีการกำหนดวัน เวลา สถานที่ที่แน่นอน การจัดเก็บภาษีที่ไม่เคารพหรือสอดคล้องกับหลักความแน่นอนย่อมนำมาซึ่งความเดือดร้อนของประชาชนคือ การจัดเก็บภาษีของเจ้าภาษีนายอากรที่ขาดหลักเกณฑ์ที่แน่นอน

Adam Smith จึงให้ความสำคัญของหลักความแน่นอนและความสะดวกในลักษณะที่ต้องสอดคล้องเชื่อมโยงกัน โดยที่จำนวนหรือสัดส่วนของภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องชำระให้แก่รัฐต้องมีลักษณะที่แน่นอนและเฉพาะเจาะจง ไม่เป็นไปตามความต้องการของฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง ตลอดจนการชำระภาษีต้องมีวิธีการประเมินจัดเก็บภาษีที่สะดวกแก่ผู้เสียภาษี และมีการกำหนดจำนวนที่ต้องชำระไว้อย่างชัดเจนแน่นอนด้วย

### 2.1.3 หลักความสะดวก (Convenience)

ภาษีทุกประเภทควรต้องเรียกเก็บตรงตามเวลา วิธีการชำระภาษีก็ต้องทำให้ผู้เสียภาษีได้รับความสะดวกมากที่สุด ซึ่งอาจรวมถึงช่วงเวลาที่ยุติเสียภาษีมีความสะดวกที่จะชำระภาษี ได้แก่ ช่วงเวลาที่มีรายได้เข้ามา เช่น ในประเทศเกษตรกรรมประชาชนที่เป็นชาวนาสามารถมีรายได้มาชำระภาษีได้ ก็ต่อเมื่อถึงฤดูหน้าข้าว เพราะสามารถนำข้าวออกมาขายเป็นรายได้ ส่วนสถานที่จัดเก็บภาษีก็ต้องสะดวกในการเดินทางมาติดต่อ หรือมีการขนส่งที่เข้าถึงได้ของผู้เสียภาษี

แม้ในสมัยโบราณมีการกำหนดให้ชำระภาษีด้วยสิ่งของ เช่น หางข้าว ก็ต้องเตรียมข้งวางไว้สำหรับเก็บหางข้าว หรือในกรณีที่บ้านเรือนห่างไกลจากตัวเมือง

ก็ต้องกำหนดให้ชำระภาษีเป็นตัวแทนได้ เพื่อความสะดวกของผู้เสียภาษีที่ไม่ต้องขนข้าวของไปชำระภาษี ทำให้สิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายและแรงงาน เป็นต้น หลักความสะดวกที่กล่าวนี้ จำต้องสอดคล้องและประสานกันกับ หลักความแน่นอน ในปัจจุบันเห็นได้จากการกำหนดสถานที่ชำระภาษีเงินได้ ซึ่งกรมสรรพากรได้จัดแบ่งเขตการให้บริการรับชำระภาษีแก่ผู้เสียภาษี สามารถเดินทางมาชำระภาษีได้อย่างสะดวกพร้อมทั้งพิมพ์รูปแบบเอกสาร การแสดงรายการเสียภาษีที่เข้าใจได้ง่ายและที่ใช้กันอย่างแพร่หลายโดยทั่วไป

#### 2.1.4 หลักความประหยัด (Economy)

ภาษีทุกประเภทที่จัดเก็บเพื่อนำรายได้เข้าสู่คลังควรมีจำนวนที่ใกล้เคียงกับจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีได้ชำระให้แก่รัฐ ซึ่งหมายความถึง รัฐต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีให้น้อยที่สุด และผู้เสียภาษีก็น้อยค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับภาษีนั้น ๆ น้อยที่สุดด้วย ทั้งนี้เพราะค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นค่าเดินทางหรือความยุ่งยากอื่น ๆ ที่เกิดจากวิธีการชำระภาษีเป็นภาระที่ผู้เสียภาษีต้องแบกรับเพิ่มมากขึ้น จากจำนวนภาษีที่ถูกเรียกเก็บ รัฐต้องมีมาตรการควบคุมค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บเพื่อก่อให้เกิดประโยชน์ต่อระบบภาษีให้มากที่สุด แม้อัตรากำลังเจ้าหน้าที่จัดเก็บภาษีจะมีจำนวนน้อย แต่ต้องมีระบบตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพ

## 2.2 แนวคิดเกี่ยวกับบริษัทข้ามชาติเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน

ประเทศอังกฤษและประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นประเทศอันดับต้น ๆ ที่เริ่มมีมาตรการเฉพาะสำหรับการป้องกันการเลี่ยงภาษีโดยการกำหนดราคาโอนแต่ยังไม่เป็นที่นิยมแพร่หลายในประเทศอื่น ๆ เหตุผลในการบัญญัติมาตรการเกิดจากภาวะสงครามโลกครั้งที่ 1 การป้องกันการกำหนดราคาโอนจึงมีเพื่อหารายได้เพื่อใช้ในการสงคราม ประกอบกับป้องกันไม่ให้มีการโอนย้ายรายได้ไปจากประเทศตัวเอง ต่อเนื่องมาจนถึงสมัยสงครามโลกครั้งที่ 2 ภาวะสงครามทำให้การประกอบธุรกิจในลักษณะบริษัทข้ามชาตินั้นไม่เป็นที่แพร่หลาย การป้องกันการเลี่ยงภาษีโดยการกำหนดราคาโอนจึงไม่ถูกพิจารณาเป็นปัญหาสำคัญในขณะนั้น จนกระทั่งภายหลังสงครามโลกครั้งที่ 2 เมื่อเทคโนโลยีและอุตสาหกรรมรุ่งเรืองขึ้นในราวศตวรรษที่ 1970 บริษัทข้ามชาติจึงก้าวขึ้นมา

มีบทบาทเต็มตัวในโลกเศรษฐกิจนำไปสู่ความกังวลของภาครัฐโดยเฉพาะประเทศที่มีอัตราภาษีเงินได้สูงว่าจะมีการโยกย้ายถ่ายเทกำไรออกจากประเทศของตนมากขึ้น<sup>2</sup>

มาตรการป้องกันในขณะนั้นส่วนมากยังอยู่ในรูปแบบข้อสัญญาในอนุสัญญาภาษีซ้อนซึ่งเกิดจากการทำสนธิสัญญาระหว่างประเทศกันเอง โดยการป้องกันการกำหนดราคาโอนจะแทรกอยู่ในข้อสัญญาต่าง ๆ เช่น ข้อกำหนดกำไรจากธุรกิจ (Business Profit) หรือค่าสิทธิ เป็นต้น โดยหลักแล้วหากวิสาหกิจต่างประเทศมาตั้งกิจการโดยมีสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) ในรัฐหนึ่งรัฐนั้นสามารถเก็บภาษีจากกำไรที่เกิดขึ้นจากสถานประกอบการถาวรนั้นได้ ดังนั้นหากสถานประกอบการข้างต้นมีการกำหนดจ่ายค่าตอบแทนให้กับวิสาหกิจในเครือที่อยู่ต่างประเทศ เช่น สำนักงานใหญ่ ในราคาที่สูงกว่าความเป็นจริง รัฐแหล่งเงินได้หรือรัฐที่สถานประกอบการตั้งอยู่นั้นมีอำนาจที่จะปรับปรุงยอดรายรับรายจ่ายของสถานประกอบการถาวรให้สอดคล้องตามหลักราคาอิสระ (Arm's length Price) ได้

ความสนใจในปัญหาการกำหนดราคาโอนจึงเป็นที่แพร่หลายขึ้น เมื่อกลุ่มองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจ และการพัฒนา (Organization for Economic Co-operation and Development - ต่อไปจะเรียกว่า OECD) ได้ทำรายงานเพื่อให้เกิดการนำเสนอหลักการเพื่อการพิสูจน์ราคาโอนที่เหมาะสมคือหลักราคาติดต่ออิสระ หรือ Arm's length price รายงานฉบับนี้เผยแพร่ขึ้น ในปี ค.ศ. 1979 ชื่อว่า “Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises” และได้มีการปรับปรุงเรื่อยมาเพื่อให้เหมาะสมกับการใช้งานและสามารถแก้ปัญหาในทางปฏิบัติได้ซึ่งเนื้อหาโดยหลักแล้วมีความใกล้เคียงกับบทบัญญัติ ของประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งมีอิทธิพลในการนำมาใช้เป็นต้นแบบมาตรการของประเทศไทยและในที่สุดมาตรฐานของ OECD ได้กลายมาเป็นมาตรฐานสากลสำหรับแนวทางในการกำหนดกฎหมายของ ประเทศอื่น ๆ<sup>3</sup>

บริษัทข้ามชาติ (Multinational Enterprises, MNES) ตามความหมายของ OECD หมายถึง บริษัทหนึ่ง ๆ ซึ่งเป็นบริษัทในเครือของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ (Multinational Enterprise Group) ที่ดำเนินกิจการในต่างประเทศตั้งแต่สองประเทศขึ้นไป กล่าวคือ ภายในกลุ่มบริษัทเหล่านี้จะต้องมีการควบคุมจากบริษัทหนึ่งซึ่งเรียกว่า บริษัทแม่ (The Parent Company) ตั้งเป็นแกนอยู่ที่ประเทศใด ประเทศหนึ่ง (Home Country)

<sup>2</sup> จิตลักษณ์ นากามิจิ, ปัญหาการปรับใช้วิธีการคำนวณราคาโอนที่ได้รับรองในทางสากลกรณีสัญญาอนุญาติให้ใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา, (วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยอัสสัมชัญ, 2553) หน้า 75.

<sup>3</sup> พิมพ์เพ็ญ นามวงษ์, ปัญหาการกำหนดราคาโอนสำหรับทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง, (วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2559) หน้า 14.

โดยมักจะถือกรรมสิทธิ์ในหุ้นส่วนใหญ่ และมีอำนาจในการบริหารเหนือบริษัทลูกของตน (Subsidiaries) ทั้งหมด ซึ่งบริษัทลูกเหล่านี้ มักถูกจัดตั้งในอีกประเทศที่ได้เข้าไปลงทุนหรือทำธุรกิจโดยตรง เรียกว่าประเทศแหล่งเงินได้ (Host Country) แต่ในบางกรณีบริษัทลูกก็อาจถูกจัดตั้งในประเทศเดียวกัน กับที่บริษัทแม่ตั้งอยู่ด้วยก็ได้<sup>4</sup>

ผลทางกฎหมายของการจัดตั้งบริษัทลูกนั้นทำให้บริษัทลูกมีสภาพเป็นนิติบุคคล ที่แยกต่างหากจากบริษัทแม่ ทำให้สามารถดำเนินธุรกิจและนิติกรรมสัญญาต่าง ๆ ในนามของตนเอง ส่วนบริษัทแม่เองนั้นสามารถควบคุมบริษัทลูกได้โดยเพียงผ่านอำนาจในการถือหุ้นใหญ่ ของบริษัทลูกเป็นหลัก ดังนั้น จึงเกิดเป็นช่องทางในการลดภาระทางภาษีของบริษัทข้ามชาติ อันเนื่องมาจากความแตกต่างของอัตราภาษีของแต่ละประเทศ โดยผู้ประกอบการมักแตกหน่วยธุรกิจ เป็นนิติบุคคลย่อย ในรูปแบบต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นบริษัทลูก (Subsidiaries) สำนักงานสาขา (Branch) สำนักงานปฏิบัติการภูมิภาค (Regional Operation Headquarters, ROH) และกลุ่มธุรกิจ (Holding Company) เพื่อทำให้เกิดโครงสร้างหุ้นที่ก่อให้เกิดต้นทุนทางภาษีน้อยที่สุด<sup>5</sup>

### 2.3 แนวทางการกำหนดมาตรการของ OECD

ปัจจุบันมาตรการหลักที่ กลุ่มองค์กรเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจ และการพัฒนา ใช้สำหรับการกำหนดราคาโอนของบริษัทข้ามชาติกำหนดออกมาเป็นรายงาน ชื่อ Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 โดย OECD<sup>6</sup> ได้อธิบายถึงปัญหาของบริษัทข้ามชาติที่ ประกอบกิจการในประเทศต่างกันในแต่ละประเทศบริษัทจะต้องปฏิบัติตามกฎหมายภายในของประเทศนั้น ๆ ซึ่งความหลากหลายของกฎหมายภายในแต่ละประเทศสร้างภาระให้กับธุรกิจข้ามชาติและทำให้บริษัทข้ามชาติเหล่านี้

<sup>4</sup> ณภัทร ต่างวิวัฒน์, แนวทางการเตรียมความพร้อมของกรมสรรพากรสำหรับกฎหมายการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing), (รายงานส่วนบุคคล โครงการพัฒนานักบริหารการเปลี่ยนแปลงรุ่นใหม่ รุ่นที่ 9 ส่งเสริมการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี สำนักงาน ก.พ.ร. Institute for Good Governance Promotion, 2560), หน้า 6.

<sup>5</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 6.

<sup>6</sup> Organization for Economic Co-operation and Development - OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, [Online], Available from : [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017\\_tpg-2017-en#page18\\_](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en#page18_) (7 March 2020), P 18.

มีต้นทุนภาษีมากกว่าบริษัทที่ประกอบกิจการอยู่ภายใต้กฎหมายของประเทศเดียว เช่นเดียวกับหน่วยงานจัดเก็บภาษีในหลาย ๆ ประเทศก็ต้องเผชิญกับปัญหาการกำหนดราคาโอนทั้งในเชิงนโยบายและปฏิบัติ รัฐจะต้องพยายามกำหนดสิทธิในการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายบนพื้นฐานของรายได้หรือรายจ่ายของธุรกิจที่เกิดขึ้นภายในดินแดนของตนอย่างระมัดระวัง เพื่อไม่ให้เกิดการจัดเก็บภาษีซ้อนในธุรกรรมข้ามชาติที่อาจมีจุดเกาะเกี่ยวทางภาษีกับรัฐอื่นด้วย

ในทางปฏิบัตินี้ รัฐมักพบปัญหาการแยกแยะจัดสรรเงินได้ที่ต้องเสียภาษีในกรณีที่มีการทำธุรกรรมข้ามชาติที่มีความซับซ้อน เนื่องจากเข้าถึงข้อมูลของคู่สัญญาในธุรกรรมที่ดำเนินการในต่างประเทศได้ยาก การหาราคาโอนที่เหมาะสมสำหรับธุรกรรมของบริษัทข้ามชาตินั้น OECD จึงกำหนดให้ใช้หลักราคาติดต่ออิสระ Arm's length Price เพื่อเปรียบเทียบราคาของธุรกรรมระหว่างวิสาหกิจในเครือเดียวกันกับราคาของธุรกรรมระหว่างวิสาหกิจอิสระ เนื่องจากการทำธุรกรรมระหว่างวิสาหกิจอิสระด้วยกัน เงื่อนไขทางการค้าหรือความสัมพันธ์ทางการเงิน เช่น ราคาสินค้าหรือบริการ หรือเงื่อนไขการโอนทรัพย์สินต่าง ๆ จะถูกกำหนดตามกลไกตลาด ในขณะที่ธุรกรรมระหว่างวิสาหกิจในเครือเดียวกัน อาจจะไม่ได้อิงไปตามกลไกตลาดภายนอกเสมอไป แม้จะไม่ได้มีเจตนาต่างออกไปเพื่อการหลีกเลี่ยงภาษี หรือเพื่อผลประโยชน์ทางภาษีอื่น ๆ ก็ตาม เช่น บางวิสาหกิจอาจอยู่ภายใต้ข้อกำหนดหรือการกำกับดูแลจากภาครัฐ เช่น มาตรการตอบโต้การทุ่มตลาด ข้อบังคับเรื่องการควบคุมหุ้นและราคาหุ้น ดังนั้นในการประเมินมูลค่าหรือราคาธุรกรรมที่ทำขึ้นระหว่างวิสาหกิจในเครือบางครั้งจึงจำเป็นต้องมีการปรับปรุงราคาให้เหมาะสม<sup>7</sup>

การจะหาราคาติดต่ออิสระได้จึงต้องเข้าใจความหมายของคำว่าวิสาหกิจเครือเดียวกัน และวิสาหกิจอิสระเสียก่อน OECD Model Tax Convention 2017 กำหนดความหมายของวิสาหกิจเครือเดียวกัน (Associated Enterprises) เอาไว้ใน Article 9 ว่าหมายถึง วิสาหกิจสองแห่งขึ้นไปที่มีความสัมพันธ์กันในลักษณะที่วิสาหกิจหนึ่งเข้าร่วมไม่ว่าโดยตรง หรือโดยอ้อมในการจัดการ การควบคุมหรือการลงทุนในอีกวิสาหกิจหนึ่งหรือกลุ่มบุคคลเดียวกัน เข้าร่วมโดยตรงหรือโดยอ้อมในการจัดการ การควบคุมหรือการลงทุนของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญา รัฐหนึ่งและวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง<sup>8</sup>

<sup>7</sup> พิมพ์เพ็ญ นามวงษ์, ปัญหากำหนดราคาโอนสำหรับทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง, (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2559) หน้า 14

<sup>8</sup> วินัย วัฒนากกร, การกำหนดราคาโอนสำหรับธุรกรรมบริการภายในกลุ่มบริษัท, (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2555). หน้า 28.



ในปี ค.ศ. 1979 OECD ได้สร้างแนวคิดโดยเงื่อนไขแรกของการปรับปรุงราคาโอนของวิสาหกิจในเครือที่มีความเกี่ยวข้องกันให้เป็นไปตามหลักราคาอิสระคือ ระหว่างวิสาหกิจนั้นมีความสัมพันธ์ในลักษณะการควบคุมจัดการไม่ว่าจะเป็นวิสาหกิจหนึ่งควบคุมกันเองหรือต่างก็อยู่ภายใต้การควบคุมร่วมกันจากกลุ่มบุคคลหนึ่ง เงื่อนไขต่อมาคือการทำธุรกรรมระหว่างวิสาหกิจในเครือนั้นมีเงื่อนไขการค้า หรือการใช้ความสัมพันธ์ทางการค้าระหว่างกันที่แตกต่างไปจากเงื่อนไขที่จะพบได้ในธุรกรรมระหว่าง วิสาหกิจอิสระด้วยกัน เช่นการคิดราคาสินค้าต่ำกว่าราคาตลาด การให้กู้ยืมเงินโดยไม่คิดดอกเบี้ย และด้วยความสัมพันธ์หรือเงื่อนไขพิเศษเหล่านี้ทำให้กำไรหรือราคาโอนที่เกิดขึ้นไม่สะท้อนราคาที่เหมาะสมที่วิสาหกิจควรได้รับ เมื่อครบทั้งสองเงื่อนไขเจ้าพนักงานสรรพากรจึงมีอำนาจที่จะเข้ามาปรับปรุงราคาโอนให้เป็นไปตามหลักราคาติดต่ออิสระได้ เนื่องจากวิสาหกิจในเครือเดียวกันหากมีธุรกรรมในรูปแบบเดียวกันกับที่ทำกับวิสาหกิจอิสระผลของราคาโอนที่เกิดขึ้นก็ควรจะมีปริมาณที่เท่า ๆ กัน หากเมื่อใช้หลักราคาติดต่ออิสระแล้วพบว่าวิสาหกิจในเครือเดียวกันมีการย้าย ถ่ายเทกำไรหรือรายได้กันทำให้วิสาหกิจในรัฐมีกำไรที่ไม่เหมาะสมกับราคาติดต่ออิสระ เจ้าพนักงาน ของรัฐนั้นมีสิทธิปรับปรุงราคาโอนให้เป็นไปตามราคาติดต่ออิสระและให้วิสาหกิจในรัฐนั้นเสียภาษีเพิ่มได้<sup>9</sup>

ตัวอย่างของวิสาหกิจในเครือเดียวกันอาจอยู่ในรูปของบริษัทแม่ถือหุ้นในบริษัทลูก โดยอาจจะเป็นผู้มีอำนาจในการกำหนดราคาขายของสินค้า ทิศทางการทำการตลาด เมื่อมีการโอนสินค้า บริการ หรือทรัพย์สินไม่มีรูปร่างระหว่างกันก็มักจะได้ไม่เป็นไปตามกลไกราคาตลาด เพราะความสัมพันธ์ข้างต้น ดังนั้นแล้ววิสาหกิจอิสระ (Independent Enterprises) คือ วิสาหกิจหนึ่งจะเป็นอิสระจากวิสาหกิจอีกแห่งหนึ่งเมื่อวิสาหกิจทั้งสองไม่มีความสัมพันธ์กันในลักษณะของวิสาหกิจในเครือ

อย่างไรก็ตามมีข้อสังเกตว่าตามมาตรา 9 ข้างต้นนี้ไม่ได้ให้รายละเอียดเชิงลึก เกี่ยวกับนิยามหรือขอบเขต ของคำว่าจัดการ ควบคุม หรือร่วมทุนว่าอย่างไร รวมถึงไม่ได้กำหนดวิธีการปรับปรุงกำไรว่าต้องใช้วิธีใด แต่ได้เปิดกว้างให้แต่ละรัฐตกลงกันเองในลักษณะทวิภาคี หรือกฎหมายภายในของแต่ละรัฐ<sup>10</sup>

<sup>9</sup> รัฐสมศักดิ์ อรรถมเสลา, ปัญหาการนำหลักการตั้งราคาโอนมาใช้กับภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร, (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2543), หน้า 82.

<sup>10</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 82

## 2.4 หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการกำหนดความสัมพันธ์ระหว่างกัน

### 2.4.1 องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจ และการพัฒนา (OECD)

หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการกำหนดความสัมพันธ์ระหว่างกัน แม้แต่ OECD ก็ไม่ได้กำหนดไว้อย่างชัดเจน แต่ OECD Model Tax Convention 2017 กำหนดความหมายของวิสาหกิจเครือเดียวกัน (Associated Enterprises) เอาไว้ใน Article 9<sup>11</sup> ว่าหมายถึง วิสาหกิจสองแห่งขึ้นไปที่มีความสัมพันธ์กันในลักษณะที่วิสาหกิจหนึ่งเข้าร่วมไม่ว่าโดยตรง หรือโดยอ้อมในการจัดการ การควบคุมหรือการลงทุนในอีกวิสาหกิจหนึ่งหรือกลุ่มบุคคลเดียวกัน เข้าร่วมโดยตรงหรือโดยอ้อมในการจัดการ การควบคุมหรือการลงทุนของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญา รัฐหนึ่ง และวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง

ซึ่งเมื่อพิจารณาความเกี่ยวข้องกันหรือความสัมพันธ์ระหว่างกันของกลุ่มบริษัทข้ามชาตินั้น สามารถเกี่ยวข้องเชื่อมโยงกันได้หลายกรณีโดยที่ธุรกรรมที่เกิดขึ้นระหว่างบริษัทแม่กับบริษัทในเครือหรือสาขา จะถูกเรียกว่า รายการระหว่างกัน (Related Party Transactions, RPT) ความเกี่ยวข้องระหว่างกันนั้นสามารถแบ่งออกได้เป็น 2 กรณี<sup>12</sup>

#### 1) บริษัทในเครือ

มีการถือหุ้นเกินกว่าร้อยละ 50 ของหุ้นทั้งหมด และมีสิทธิในการออกเสียงหรือการมีอำนาจควบคุมในทางอื่น เช่นมีอำนาจในการแต่งตั้งกรรมการที่สามารถกำหนดนโยบายเป็นเจ้าหนี้รายใหญ่ของกิจการ เป็นต้น ทั้งนี้รวมถึงการที่กิจการมีการถือหุ้นต่อกันไปจนได้สัดส่วนของหุ้นดังกล่าวข้างต้น

<sup>11</sup> Organization for Economic Co-operation and Development - OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, [Online], Available from : [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017\\_tpg-2017-en#page18](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en#page18) (7 March 2020), P 18

<sup>12</sup> ภัทร ต่างวิวัฒน์, แนวทางทางการเตรียมความพร้อมของกรมสรรพากรสำหรับกฎหมายการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing), (รายงานส่วนบุคคล โครงการพัฒนานักบริหารการเปลี่ยนแปลงรุ่นใหม่ รุ่นที่ 9 ส่งเสริมการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี สำนักงาน ก.พ.ร. Institute for Good Governance Promotion, 2560), หน้า 6

## 2) บริษัทในกลุ่ม

มีการถือหุ้นจำนวนตั้งแต่ร้อยละ 25 แต่ไม่เกินร้อยละ 50 ของหุ้นทั้งหมด และมีสิทธิในการออกเสียง ทั้งนี้รวมไปถึงการที่กิจการมีการถือหุ้นต่อ ๆ กันไปจนได้สัดส่วนของหุ้นดังกล่าวข้างต้น

### 2.4.2 ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้ให้ความหมายรายการที่เกี่ยวข้องกัน หรือรายการที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกัน ของบริษัทจดทะเบียนในประเทศไทย หมายถึงรายการระหว่างบริษัทจดทะเบียนหรือบริษัทย่อย กับบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน เช่น ผู้บริหารผู้ถือหุ้นใหญ่ หรือผู้มีอำนาจควบคุมบริษัทจดทะเบียน รวมถึงบริษัทที่บุคคลดังกล่าวเป็นผู้ถือหุ้นใหญ่หรือเป็นผู้มีอำนาจควบคุม

#### บุคคลที่เกี่ยวข้องกัน (Connected Person : CP)

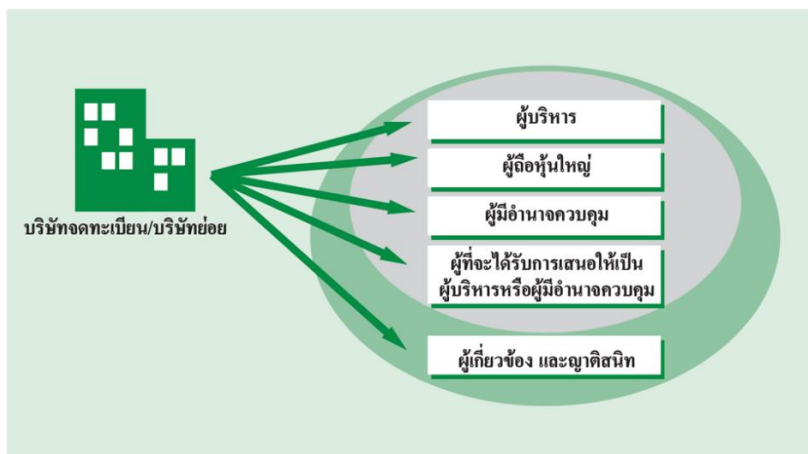
บุคคลที่เกี่ยวข้องกัน หมายถึง ผู้ที่มีอำนาจควบคุมการตัดสินใจของบริษัทจดทะเบียนหรือบริษัทย่อย เช่น ผู้บริหาร หรือ ผู้ถือหุ้นใหญ่ รวมถึงผู้ที่ใกล้ชิดกับบุคคลดังกล่าว เช่น คู่สมรส บุตร เป็นต้น หรือนิติบุคคลที่มีบุคคลดังกล่าว เป็นผู้ถือหุ้นใหญ่ หรือผู้มีอำนาจควบคุมในนิติบุคคลนั้น โดยประกาศของตลาดหลักทรัพย์กำหนดนิยามของรายการที่เกี่ยวข้องกัน เป็น 2 รูปแบบ<sup>13</sup>

รายการที่เกี่ยวข้องกันรูปแบบที่ 1 หมายถึง รายการระหว่างบริษัทจดทะเบียนกับบริษัทย่อย กับผู้บริหาร ผู้ถือหุ้นใหญ่ ผู้มีอำนาจควบคุม หรือผู้ที่ได้รับการเสนอให้เป็นผู้บริหาร หรือผู้มีอำนาจควบคุมของบริษัทจดทะเบียน/บริษัทย่อย รวมทั้ง ผู้ที่เกี่ยวข้อง หรือ ญาติสนิทของบุคคลเหล่านั้น

<sup>13</sup> ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, รายการที่เกี่ยวข้องกัน, [ออนไลน์], แหล่งที่มา :

<https://www.set.or.th/th/regulations/supervision/files/connected.pdf>, (8 มีนาคม 2563), หน้า 2

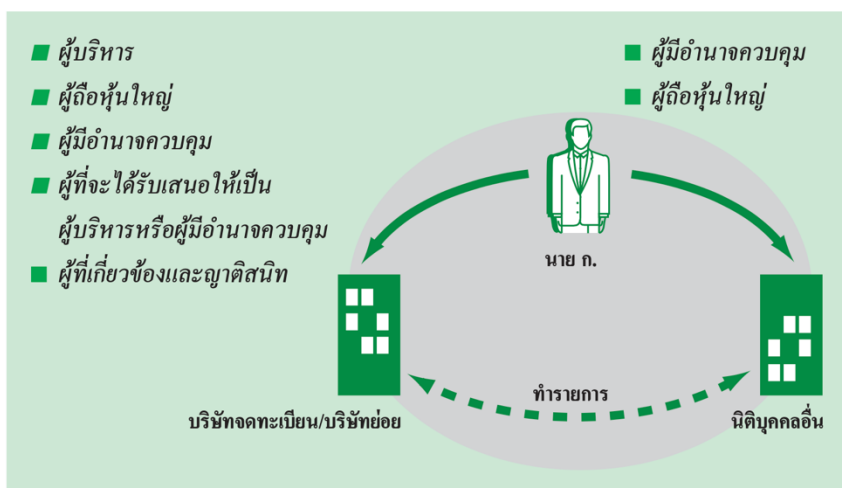
ภาพที่ 1 รายการที่เกี่ยวข้องกันรูปแบบที่ 1



แหล่งที่มา : ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

รายการที่เกี่ยวข้องกันรูปแบบที่ 2 หมายถึง รายการระหว่างบริษัทจดทะเบียนกับบริษัทย่อย กับนิติบุคคลอื่น ๆ ที่มีผู้ถือหุ้นใหญ่ หรือผู้มีอำนาจควบคุม เป็นผู้บริหาร ผู้ถือหุ้นใหญ่ ผู้มีอำนาจควบคุม หรือผู้ที่ได้รับการเสนอให้เป็นผู้บริหารหรือผู้มีอำนาจควบคุมของบริษัทจดทะเบียนกับบริษัทย่อย รวมทั้งผู้ที่เกี่ยวข้อง หรือญาติสนิทของบุคคลเหล่านั้น

ภาพที่ 2 รายการที่เกี่ยวข้องกันรูปแบบที่ 2



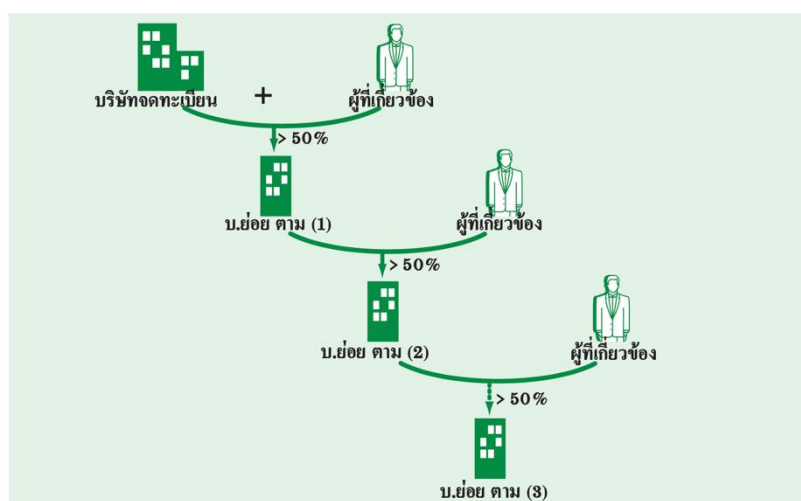
แหล่งที่มา : ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

### คำนิยามที่เกี่ยวข้อง

บริษัทย่อย หมายถึง<sup>14</sup>

- (1) บริษัทที่บริษัทจดทะเบียนถือหุ้นเกินกว่าร้อยละ 50 ของจำนวนหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงทั้งหมดของบริษัทนั้น
- (2) บริษัทที่บริษัทตาม (1) ถือหุ้นเกินกว่าร้อยละ 50 ของจำนวนหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงทั้งหมดของบริษัทนั้น
- (3) บริษัทที่ถูกถือหุ้นต่อไปเป็นทอด ๆ โดยเริ่มจากการถือหุ้นของบริษัทตาม (2) ในบริษัทที่ถูกถือหุ้น โดยการถือหุ้นของบริษัทดังกล่าวในแต่ละทอด มีจำนวนเกินกว่าร้อยละ 50 ของจำนวนหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงทั้งหมดของบริษัทที่ถูกถือหุ้นนั้น

ภาพที่ 3 บริษัทย่อยตามข้อ (3)

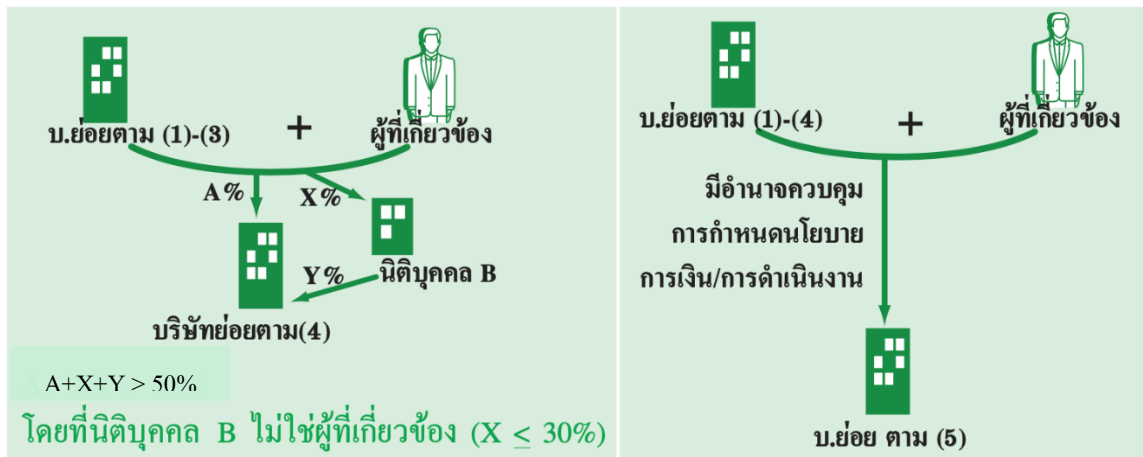


แหล่งที่มา : ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

- (4) บริษัทที่บริษัทจดทะเบียนหรือบริษัทตาม (1) (2) หรือ (3) ถือหุ้นไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อมรวมกันเกินกว่าร้อยละ 50 ของจำนวนหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงทั้งหมดของบริษัทที่ถูกถือหุ้น
- (5) บริษัทที่บริษัทจดทะเบียนหรือบริษัทตาม (1) (2) (3) หรือ (4) มีอำนาจควบคุมในเรื่องการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของบริษัทเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์จากกิจกรรมต่าง ๆ ของบริษัทนั้นการถือหุ้นของบริษัทจดทะเบียนหรือของบริษัทตาม (1) (2) (3) หรือ (4) ให้นับรวมหุ้นที่ถือโดยผู้ที่เกี่ยวข้องด้วย

<sup>14</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 4

ภาพที่ 4 บริษัทย่อยตามข้อ (4) และ (5)



แหล่งที่มา : ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

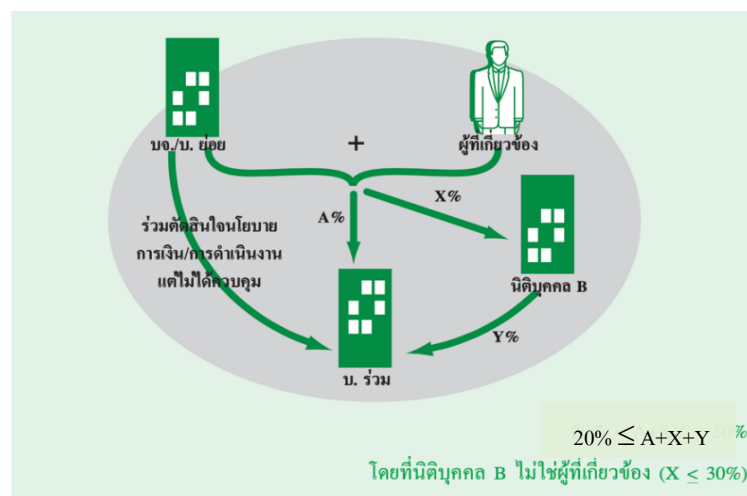
บริษัทร่วม หมายถึง <sup>15</sup>

(1) บริษัทที่บริษัทจดทะเบียนหรือบริษัทย่อยถือหุ้นรวมกันตั้งแต่ร้อยละ 20 แต่ไม่เกินร้อยละ 50 ของจำนวนหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงทั้งหมดของบริษัทที่ถือหุ้นนั้น

(2) บริษัทที่บริษัทจดทะเบียนหรือบริษัทย่อยมีอำนาจในการมีส่วนร่วมตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของบริษัท แต่ไม่ถึงระดับที่จะควบคุมนโยบายดังกล่าว และไม่ถือเป็นบริษัทย่อยหรือกิจการร่วมค้า

(3) การถือหุ้นของบริษัทจดทะเบียนหรือบริษัทย่อยให้นับรวมหุ้นที่ถือโดยผู้ที่เกี่ยวข้องด้วย

ภาพที่ 5 บริษัทร่วมตามความหมายของข้อ (1) และ (2)



แหล่งที่มา : ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

<sup>15</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 6

ผู้บริหารหมายถึง กรรมการ ผู้จัดการ หรือผู้ดำรงตำแหน่งระดับบริหารสักรายแรก ต่อจากผู้จัดการลงมา ผู้ซึ่งดำรงตำแหน่งเทียบเท่าผู้ดำรงตำแหน่งระดับบริหาร รายที่สี่ทุกราย และให้หมายความรวมถึงผู้ดำรงตำแหน่งระดับบริหารในสายงาน บัญชีหรือการเงินที่เป็นระดับผู้จัดการ ฝ้ายขึ้นไปหรือเทียบเท่า ซึ่งอาจแสดงได้ ตามตัวอย่างดังต่อไปนี้<sup>16</sup>

ผู้ถือหุ้นรายใหญ่ หมายถึง ผู้ถือหุ้นไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม ในนิติบุคคลใดเกินกว่าร้อยละ 10 ของจำนวนหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงทั้งหมดของนิติบุคคลนั้น ทั้งนี้ การถือหุ้นดังกล่าวให้นับรวมหุ้นที่ถือโดยผู้ที่เกี่ยวข้องด้วย

ผู้มีอำนาจควบคุม หมายถึง ผู้ถือหุ้นหรือบุคคลอื่นซึ่งโดยพฤติการณ์ มีอิทธิพลต่อการกำหนดนโยบาย การจัดการ หรือการดำเนินงานของบริษัทอย่างมีนัยสำคัญ ไม่ว่าอิทธิพลดังกล่าวจะสืบเนื่องจากการเป็นผู้ถือหุ้น หรือได้รับมอบอำนาจตามสัญญา หรือการอื่นใดก็ตาม โดยเฉพาะอย่างยิ่งคือบุคคลที่เข้าลักษณะข้อใดข้อหนึ่ง ดังนี้<sup>17</sup>

(1) บุคคลที่มีสิทธิออกเสียงไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อมเกินกว่าร้อยละ 25 ของจำนวนหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงทั้งหมดของบริษัท

(2) บุคคลที่ตามพฤติการณ์สามารถควบคุมการแต่งตั้งหรือถอดถอนกรรมการ ของบริษัทนั้นได้

(3) บุคคลที่ตามพฤติการณ์สามารถควบคุมผู้ซึ่งรับผิดชอบในการกำหนดนโยบาย การจัดการ หรือการดำเนินงานของบริษัทให้ปฏิบัติตามคำสั่งของตนในการกำหนดนโยบาย การจัดการ หรือการดำเนินงานของบริษัท

(4) บุคคลที่ตามพฤติการณ์มีการดำเนินงานในบริษัทหรือมีความรับผิดชอบ ในการดำเนินงานของบริษัทเยี่ยงผู้บริหาร รวมทั้งบุคคลที่มีตำแหน่งซึ่งมีอำนาจหน้าที่ เช่นเดียวกับบุคคลดังกล่าวของบริษัทนั้น ผลต่อการกำหนดนโยบาย การจัดการ หรือการดำเนินงาน ของบริษัท รวมถึง บริษัทกับนิติบุคคลอื่น

ผู้ที่เกี่ยวข้องหมายถึง บุคคลหรือห้างหุ้นส่วน ตามมาตรา 258 (1) ถึง (7) แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ได้แก่<sup>18</sup>

<sup>16</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 7

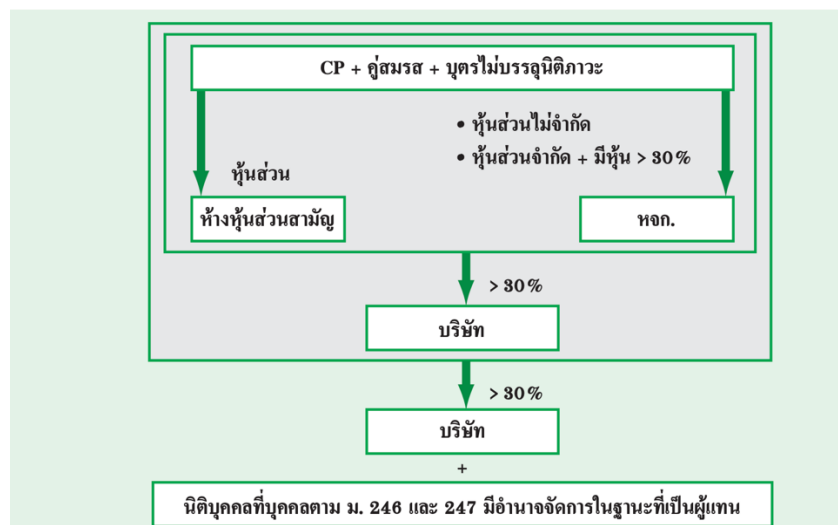
<sup>17</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 8

<sup>18</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 9

- (1.) คู่สมรส
- (2.) บุตรที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะ
- (3.) ห้างหุ้นส่วนสามัญซึ่งบุคคลดังกล่าว รวมถึงบุคคลในข้อ (1) หรือ (2) เป็นหุ้นส่วน
- (4.) ห้างหุ้นส่วนจำกัดซึ่งบุคคลดังกล่าว รวมถึงบุคคลในข้อ (1) หรือ (2) เป็นหุ้นส่วน  
จำพวกไม่จำกัดความรับผิด หรือเป็นหุ้นส่วนจำพวกจำกัดความรับผิดที่มีหุ้นรวมกันเกินกว่าร้อยละ 30
- (5.) บริษัทจำกัด หรือบริษัทมหาชนที่บุคคลดังกล่าว รวมถึงบุคคลในข้อ (1) หรือ (2) หรือหุ้นส่วนตามข้อ (3) หรือ (4) ถือหุ้นรวมกันเกินกว่าร้อยละ 30
- (6.) บริษัทจำกัด หรือบริษัทมหาชนที่บุคคลดังกล่าว รวมถึงบุคคลในข้อ (1) หรือ (2) หรือหุ้นส่วนตามข้อ (3) หรือ (4) บริษัทตามข้อ (5) ถือหุ้นรวมกันเกินกว่าร้อยละ 30
- (7.) นิติบุคคลตามมาตรา 246 และ 247 แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์สามารถมีอำนาจจัดการในฐานะเป็นผู้แทนนิติบุคคล

ภาพที่ 6 ผู้ที่มีความเกี่ยวข้องกันในฐานะ บุคคลหรือห้างหุ้นส่วน ตามมาตรา 258 (1)

ถึง (7) แห่ง พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์



แหล่งที่มา : ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย



### 24.3 กรมสรรพากร

พระราชบัญญัติฉบับแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) พ.ศ. 2561 มาตรา 71 ทวิ วรรคสองได้กำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล มีความสัมพันธ์กัน หมายความว่า บริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งแต่สองนิติบุคคลขึ้นไป ที่มีความสัมพันธ์กันในลักษณะ ดังต่อไปนี้

(1) นิติบุคคลหนึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรง หรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด

(2) ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรง หรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด ถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่ง ไม่ว่าโดยตรง หรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด หรือ

(3) นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุม ในลักษณะที่นิติบุคคลหนึ่งไม่อาจดำเนินการโดยอิสระจากอีกนิติบุคคลหนึ่งตามที่กำหนด โดยกฎกระทรวง

บทบัญญัติมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นบทบัญญัติทั่วไปในประมวลรัษฎากร มาประกอบการวินิจฉัยก็ได้ กล่าวคือ บทบัญญัติมาตรา 39 ได้กำหนดนิยาม ของคำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกัน” ไว้ว่า

“บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกันหมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลตั้งแต่สองนิติบุคคลขึ้นไปซึ่งมีความสัมพันธ์กันในลักษณะต่อไปนี้

(1) ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนเกินกว่าถึงจำนวนผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน ในนิติบุคคลหนึ่ง เป็นผู้ถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนเกินกว่าถึงจำนวนผู้ถือหุ้น หรือผู้เป็นหุ้นส่วน ในอีกนิติบุคคลหนึ่ง

(2) ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งถือหุ้น หรือเป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลหนึ่ง มีมูลค่าเกินกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด ถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่ง มีมูลค่าเกินกว่าร้อยละ 50 ของทุนทั้งหมด 1 คน

(3) นิติบุคคลหนึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งเกินกว่าร้อยละห้าสิบ ของทุนทั้งหมด หรือ

(4) บุคคลเกินกว่าถึงจำนวนกรรมการหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งมีอำนาจจัดการ ในนิติบุคคลหนึ่ง เป็นกรรมการหรือเป็นผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งมีอำนาจจัดการในอีกนิติบุคคลหนึ่ง”

## 2.5 รูปแบบต่าง ๆ ขององค์กรในการประกอบธุรกิจของผู้ประกอบการต่างประเทศ

ในการดำเนินธุรกิจสิ่งที่มีความสำคัญอย่างยิ่ง คือ การเลือกรูปแบบธุรกิจที่เหมาะสม และถูกต้อง ซึ่งในแต่ละรูปแบบธุรกิจมีการดำเนินการ ข้อดีและข้อเสียที่แตกต่างกันออกไป ขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ของการก่อตั้งและการดำเนินของกิจการ รวมทั้งสภาพแวดล้อมและปัจจัยอื่น ๆ รูปแบบองค์กรธุรกิจอาจแบ่งตามการจดทะเบียน ได้เป็นธุรกิจที่เป็นนิติบุคคลและไม่เป็นนิติบุคคล

รูปแบบองค์กรที่เป็นนิติบุคคลที่ต้องจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายคือ ห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด บริษัทมหาชนจำกัด และองค์การที่ธุรกิจจัดตั้งหรือจดทะเบียนภายใต้กฎหมายเฉพาะ ส่วนองค์กรที่ไม่เป็นนิติบุคคล ไม่ต้องจดทะเบียนจัดตั้งตามกฎหมาย แต่อาจต้องจดทะเบียนตามพระราชบัญญัติทะเบียนพาณิชย์คือ กิจการร้านค้าเจ้าของคนเดียว และห้างหุ้นส่วนสามัญ

นิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายมีการดำเนินธุรกิจจนเกิดเงินได้ โดยการจัดรูปแบบธุรกิจอาจขึ้นกับวัตถุประสงค์ของการดำเนินธุรกิจ การประกอบธุรกิจสามารถดำเนินการได้หลายรูปแบบ โดยบุคคลคนเดียวเป็นเจ้าของกิจการ โดยลำพัง หรือดำเนินการร่วมกับบุคคลอื่นเป็นกลุ่มคณะ ซึ่งการตัดสินใจเลือกรูปแบบการดำเนินงานต้องคำนึงถึง องค์ประกอบหลายประการ เช่น ลักษณะของกิจการ เงินทุน อำนาจในการตัดสินใจ เป็นต้น

### 2.5.1 รูปแบบการจัดตั้งองค์กรธุรกิจทั่วไป

องค์กรธุรกิจสามารถแบ่งได้เป็น 3 ประเภทดังนี้<sup>19</sup>

#### 2.5.1.1 กิจการเจ้าของคนเดียว (Sole Proprietorship)

เป็นรูปแบบธุรกิจการลงทุนคนเดียวสามารถจัดตั้งได้ง่าย การบริหารคล่องตัว อำนาจการตัดสินใจอยู่ที่เจ้าของคนเดียว สามารถกำหนดนโยบายและดำเนินงานได้อย่างรวดเร็ว กำไรจากกิจการไม่ต้องแบ่งให้ใคร แต่หากธุรกิจขาดทุน เจ้าของก็ต้องรับผิดชอบผลขาดทุนเพียงคนเดียวเช่นกัน องค์กรธุรกิจรูปแบบนี้มีข้อบังคับทางกฎหมายน้อย แต่ในขณะเดียวกันก็มีความเสี่ยงสูง เนื่องจากเจ้าของต้องแบกรับภาระของกิจการไว้ทั้งหมด ธุรกิจที่มีเจ้าของคนเดียว

<sup>19</sup> กรมสรรพากร, คู่มือภาษีสำหรับ Start Up, [ออนไลน์], แหล่งที่มา :

[http://www.rd.go.th/publish/fileadmin/user\\_upload/ebook/manualStart\\_up.pdf](http://www.rd.go.th/publish/fileadmin/user_upload/ebook/manualStart_up.pdf)

(8 มีนาคม 2563), หน้า 3

มีสถานะทางกฎหมายเป็น “บุคคลธรรมดา” และหากธุรกิจเข้าข่ายกิจการที่ต้องจดทะเบียนพาณิชย์ ตามพระราชบัญญัติทะเบียนพาณิชย์ เจ้าของต้องดำเนินการจดทะเบียนพาณิชย์ด้วย

### 2.5.1.2 ห้างหุ้นส่วน (Partnerships)

ห้างหุ้นส่วน คือ บุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไปตกลงทำธุรกิจร่วมกันเพื่อแสวงหากำไร และแบ่งผลกำไรจากการดำเนินธุรกิจ บุคคลที่เป็นหุ้นส่วนสามารถลงหุ้นด้วยเงิน ทรัพย์สิน หรือแรงงานก็ได้ ถ้างลงหุ้นด้วย ทรัพย์สิน หรือแรงงานต้องคิดราคาเป็นจำนวนเงิน

ซึ่งประเภทของห้างหุ้นส่วนตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แบ่งได้เป็น 2 ประเภท คือ

1. ห้างหุ้นส่วนสามัญ คือ ห้างหุ้นส่วนที่มีบุคคลเป็นหุ้นส่วนประเภทเดียวกัน คือ “หุ้นส่วนไม่จำกัดความรับผิด” โดยหุ้นส่วนทุกคนจะต้องรับผิดชอบร่วมกันในหนี้สินของห้างหุ้นส่วนทั้งหมดโดยไม่จำกัด ห้างหุ้นส่วนสามัญจะจดทะเบียนหรือไม่ก็ได้ ถ้าจดทะเบียน เรียกว่า ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล และมีสภาพเป็นนิติบุคคลตามกฎหมาย

2. ห้างหุ้นส่วนจำกัด คือ ห้างหุ้นส่วนที่มีหุ้นส่วน 2 ประเภท ได้แก่ หุ้นส่วนจำกัดความรับผิด (รับผิดไม่เกินจำนวนเงินที่ลงหุ้น) และอีกประเภทคือ หุ้นส่วนไม่จำกัดความรับผิด (รับผิดร่วมกันในหนี้สินของห้างหุ้นส่วนทั้งหมดโดยไม่จำกัด)

การจัดตั้งองค์กรธุรกิจแบบห้างหุ้นส่วนมีข้อดี คือ จัดตั้งและเลิกกิจการสามารถทำง่าย รูปแบบของกิจการมีความน่าเชื่อถือ สามารถระดมทุนได้ง่ายกว่าและมีข้อกฎหมายไม่มากนัก แต่การประกอบธุรกิจในลักษณะห้างหุ้นส่วนจะต้องเลือกหุ้นส่วนที่มีความสามารถซื่อสัตย์และไว้วางใจได้

### 2.5.1.3 บริษัทจำกัด (Company Limited)

เป็นธุรกิจจัดตั้งขึ้นที่มีบุคคลตั้งแต่ 3 คนขึ้นไป นำเงินมาร่วมกันลงทุนแบ่งออกเป็น “หุ้น” ซึ่งแต่ละหุ้นมีมูลค่าเท่ากัน แต่ “ผู้ถือหุ้น” แต่ละคนอาจมีจำนวนหุ้นไม่เท่ากันก็ได้ ผู้ถือหุ้นแต่ละคนจะได้ส่วนแบ่งกำไรของบริษัทตามสัดส่วนหุ้นที่ตนเองถืออยู่ และมีส่วนรับผิดชอบไม่เกินมูลค่าของหุ้นที่ตนเองถืออยู่ หากยังชำระค่าหุ้นไม่ครบก็ต้องรับผิดชอบเพิ่มเติมแค่ส่วนของมูลค่าหุ้นที่ยังชำระไม่ครบ

ซึ่งข้อดีของการจัดตั้งบริษัท คือมีสถานะเป็น “นิติบุคคล” ซึ่งต้องจดทะเบียนจัดตั้ง และมีข้อบังคับทางกฎหมายมากกว่าธุรกิจที่เป็นห้างหุ้นส่วนหรือเจ้าของคนเดียว การบริหารจัดการ

มีรูปแบบที่เป็นทางการ มากกว่า การระดมทุนหรือขยายกิจการทำได้ง่าย เป็นรูปแบบที่เหมาะสมกับทั้งธุรกิจขนาดกลางและ ขนาดใหญ่ และมีความน่าเชื่อถือในการติดต่อเจรจาธุรกิจ แต่การประกอบกิจการในลักษณะบริษัทจะมีขั้นตอนการจัดตั้งที่ยุ่งยาก และเสียค่าใช้จ่ายมากกว่าการจัดตั้งธุรกิจแบบอื่น มีกฎหมายและข้อบังคับกำกับจำนวนมากรวมถึงโครงสร้างการเสียภาษีค่อนข้างเสี่ยงต่อการตรวจสอบกรณีที่มีการปกปิดรายได้บางส่วน หรือการยื่นภาษีที่ไม่ครบถ้วน<sup>20</sup>

## 2.5.2 รูปแบบการจัดตั้งองค์กรเพื่อการลงทุนของผู้ประกอบการต่างประเทศ

การประกอบธุรกิจใด ๆ ก็ตามจะต้องมีการจัดตั้งองค์กรธุรกิจตั้งที่กล่าวมาแล้วข้างต้น โดยการจัดรูปแบบธุรกิจอาจขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ของการดำเนินธุรกิจ ขอบข่ายของธุรกิจ รวมถึงต้องพิจารณาว่าการจัดรูปแบบธุรกิจแบบใดจะมีผลกำไรโดยรวมมากที่สุด ซึ่งการจัดรูปแบบในการประกอบธุรกิจแต่ละประเภทก็จะมีภาระภาษีที่แตกต่างกัน รูปแบบองค์กรเพื่อการลงทุนมี 6 ประเภท ดังนี้<sup>21</sup>

### 2.5.2.1 การจัดตั้งบริษัทในเครือ

บริษัทในเครือหรือบริษัทลูก จะถูกควบคุมจากบริษัทหนึ่งๆ ที่เรียกว่าบริษัทแม่ ตั้งเป็นแกนสำคัญอยู่ที่ ประเทศใดประเทศหนึ่ง โดยมักจะถือกรรมสิทธิ์ในหุ้นส่วนใหญ่ และมีอำนาจควบคุมในการบริหารเหนือบริษัทลูกของตนทั้งหมด บริษัทลูกเหล่านี้มักถูกจัดตั้งขึ้นในอีกประเทศที่ได้เข้าไปลงทุนหรือทำธุรกิจโดยตรงที่เรียกว่าประเทศแหล่งเงินได้

การตั้งบริษัทในเครือมีผลทางกฎหมาย คือ จะทำให้บริษัทมีสภาพความเป็นนิติบุคคล แยกขาดต่างหากออกจากบริษัทแม่โดยถือเป็นคนละนิติบุคคล สามารถดำเนินธุรกิจและทำนิติกรรม สัญญาต่าง ๆ ในนามของตนเอง ส่วนบริษัทแม่จะสามารถควบคุมบริษัทลูกได้เพียงผ่านอำนาจในการถือหุ้นใหญ่ของบริษัทลูกเป็นหลัก อย่างไรก็ตามหากพิจารณาในความเป็นจริงประกอบกันแล้ว การดำเนินงานและความสัมพันธ์ภายในบริษัทข้ามชาติเชิงธุรกิจการค้าไม่ได้แยกขาดจากกันแต่อย่างใด

<sup>20</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 7-10

<sup>21</sup> ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ และหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, พิมพ์ ครั้งที่ 2 (กรุงเทพฯ: ห้างหุ้นส่วนจำกัดโรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2546), หน้า 21

### 2.5.2.2 การจัดตั้งสำนักงานสาขา

นิติบุคคลอาจมีการจัดตั้งสำนักงานหรือสาขาขึ้นเพื่อดำเนินธุรกิจในที่ต่าง ๆ นอกเหนือจากสำนักงานใหญ่ การจัดตั้งสำนักงานหรือสาขาในประเทศไทย ถือว่ามีนิติบุคคลเกิดขึ้นมาแล้วตามกฎหมายของประเทศที่ตนได้จัดตั้งขึ้น โดยตามหลักของกฎหมายระหว่างประเทศ หากสำนักงานใหญ่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศใด ก็จะถือว่าสำนักงานหรือสาขานั้น เป็นนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศ และมีสัญชาติของประเทศนั้นด้วย

เพราะสำนักงานใหญ่และสาขาถือว่าเป็นบุคคลเดียวกัน เมื่อเข้ามาทำธุรกิจในประเทศไทยจะต้องจดทะเบียนพาณิชย์หรือจดทะเบียนขออนุญาตประกอบธุรกิจในประเทศไทย การจดทะเบียนดังกล่าวนี้ ไม่ทำให้เกิดนิติบุคคลขึ้นมาใหม่ สำนักงานหรือสาขายังมีฐานะเป็นนิติบุคคลเดียวกันกับสำนักงานใหญ่ ไม่ได้เป็นนิติบุคคลใหม่ที่เป็นอิสระจากสำนักงานใหญ่แต่อย่างใด ส่วนในเรื่องถิ่นที่อยู่เพื่อการเสียภาษีนั้นสำนักงานหรือสาขาจะถือว่ามิถิ่นที่อยู่ เพื่อการเสียภาษีแห่งเดียวกับสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศ ไม่ว่าสำนักงานสาขาของนิติบุคคลต่างประเทศจะตั้งอยู่ในประเทศไทยนานกี่ปีก็ยังไม่ถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่เพื่อเสียภาษีในประเทศไทย

เนื่องจากสาขาในประเทศไทยของนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ กับสำนักงานใหญ่ หรือสาขาอื่น ๆ ในต่างประเทศยังคงมีฐานะตามกฎหมายเป็นนิติบุคคลเดียวกัน ดังนั้นหากมีการจ่ายเงินได้จากสาขาในประเทศไทยไปให้สำนักงานใหญ่หรือสาขาในต่างประเทศอื่น ๆ เพื่อเป็นค่าตอบแทนแก่ทรัพย์สินหรือการกู้ยืมเงินสำนักงานใหญ่หรือสาขาในต่างประเทศอื่น ๆ บทบัญญัติมาตรา 65 ตรี (10) และ (11) แห่งประมวลรัษฎากรจะถือว่าเป็นรายจ่ายต้องห้ามของสาขาในประเทศไทย เพราะถือว่าเป็นการจ่ายให้กิจการของตนเอง และยังอาจถือเป็นกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ในประเทศไทยอีกด้วย<sup>22</sup>

อนึ่ง กรณีนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศมีสำนักงานสาขาดำเนินธุรกิจอยู่ในประเทศไทยหากลูกค้าในประเทศไทยติดต่อทำธุรกิจกับสำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นในต่างประเทศโดยตรงโดยไม่ผ่านสำนักงานสาขาในประเทศไทย แม้ลูกค้าในประเทศไทยจะเป็นผู้จ่ายเงินได้ไปให้สำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่น ๆ ในต่างประเทศโดยตรงก็ถือว่าเงินได้นั้นเกิดจากการกระทำกิจการในประเทศไทย เพราะสำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่น ๆ กับสำนักงานสาขาในประเทศไทย มีฐานะตามกฎหมายเป็นนิติบุคคลเดียวกัน จึงมีผลให้สำนักงานสาขาในประเทศไทย

<sup>22</sup> กรมสรรพากร. ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีกิจการวิเทศธนกิจจ่ายดอกเบี้ยเงินกู้ยืมเงินตราต่างประเทศไปต่างประเทศ. [ออนไลน์], แหล่งที่มา: <https://www.rd.go.th/publish/23597.0.html>, (18 พฤษภาคม 2563)

ต้องนำเงินได้ที่ลูกค้าในประเทศไทยจ่ายไปให้สำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่น ๆ ในต่างประเทศ มารวมคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้ของสำนักงานสาขาในประเทศไทยด้วย โดยมีเงื่อนไขว่าเงินได้ที่จ่ายให้สำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่น ๆ ในต่างประเทศเกิดจากการกระทำกิจการอย่างเดียวกัน กับที่สำนักงานสาขาในประเทศไทยกระทำอยู่แล้วเป็นปกติธุระ

### 2.5.2.3 การจัดตั้งตัวแทนจำหน่าย

ในกรณีที่นิติบุคคลหนึ่งต้องการส่งสินค้าเข้ามาขายในอีกประเทศหนึ่ง สามารถจัดรูปแบบ ในการดำเนินการได้หลายรูปแบบ ทั้งที่เป็นในลักษณะชั่วคราวหรือถาวรก็ได้ การจัดตั้งตัวแทนจำหน่าย ก็เป็นรูปแบบการดำเนินการที่ได้รับความนิยมมาก โดยอาจมีการตั้งตัวแทน รายเดียวหรือหลายรายให้เป็นผู้ได้รับสิทธิในการนำเข้ามาจำหน่ายก็ได้ ทั้งนี้เพื่อเป็นการควบคุม ราคาสินค้าและบริการ อีกทั้งยังเป็นการรักษามาตรฐานทางคุณภาพ และไม่เป็นการแย่งตลาดอีกด้วย ซึ่งฐานะทางกฎหมายของตัวแทนจำหน่าย อาจเป็นนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายที่ไม่มีความสัมพันธ์ใด ๆ กับนิติบุคคลที่เป็นเจ้าของสินค้าเลยก็ได้ หรืออาจจะจัดตั้งในรูปแบบของบริษัทในเครือของนิติบุคคล ที่เป็นเจ้าของสินค้า แต่ก็ยังคงเป็นนิติบุคคลต่างหากจากนิติบุคคลที่เป็นเจ้าของสินค้า การจัดตั้งตัวแทน จำหน่ายในประเทศไทยอาจมีฐานะเป็นผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการ ในประเทศไทยของนิติบุคคล ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ซึ่งต้องรับผิดชอบเสียภาษีเงินได้ นิติบุคคลแทนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ หรืออาจมีฐานะเป็นผู้ประกอบการซื้อมา ขายไปโดยเป็นผู้นำเข้าสินค้ามาขายในนามของตนเอง และมีรายได้จากการขายสินค้าเป็นของตนเอง ทั้งนี้เป็นไปตามสัญญาที่ทำกันไว้กับนิติบุคคลเจ้าของสินค้านั้น ถ้าตกลงให้ตัวแทนจำหน่ายเป็นผู้นำเข้า สินค้ามาขายในนามนิติบุคคลเจ้าของสินค้า ตัวแทนจำหน่ายดังกล่าวก็จะมีลักษณะเป็นนายหน้า

### 2.5.2.4 การมีลูกจ้างหรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการ

การดำเนินธุรกิจบางครั้งผู้ประกอบธุรกิจไม่จำเป็นต้องจัดตั้งสำนักงานหรือสาขา ในประเทศ นั้น ๆ เพราะการจัดตั้งสำนักงานหรือสาขาในต่างประเทศต้องมีค่าใช้จ่าย อาจทำให้ต้นทุนทางธุรกิจสูง หรือการดำเนินธุรกิจบางประเภทสามารถดำเนินการได้ โดยที่ไม่ต้องส่งบุคลากรไปประจำที่ประเทศนั้น ๆ ก็สามารถประกอบธุรกิจได้ อย่างไรก็ตามในการดำเนิน ธุรกิจบางครั้งอาจต้องมีการเข้ามาติดต่อดำเนินธุรกิจ หรือให้บริการเป็นการชั่วคราว นิติบุคคลดังกล่าวอาจต้องมีการส่งพนักงาน ลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน เข้ามาติดต่อหรือให้บริการแทน

สำนักงานใหญ่ หรือต้องแต่งตั้งบุคคลในประเทศนั้น ๆ ดำเนินการแทนการมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการอาจ ไม่ต้องมีการประกอบกิจการในสถานธุรกิจ หรือสำนักงานของตนเอง ซึ่งเป็นการประหยัดต้นทุนในการดำเนินธุรกิจกว่าการจัดตั้งนิติบุคคล มาประกอบธุรกิจ

#### 2.5.2.5 การจัดตั้งกิจการร่วมค้าหรือร่วมทุน

ในการดำเนินการโครงการใหญ่ ๆ มีมูลค่าสูง จะต้องใช้เงินลงทุนมาก รวมถึงบางครั้งต้องใช้เทคโนโลยีขั้นสูงในการประกอบธุรกิจ ส่วนใหญ่นิติบุคคลรายเดียว ไม่อาจมีศักยภาพเพียงพอ ในการดำเนินการบางครั้งจึงต้องมีการดำเนินธุรกิจในลักษณะ ของการร่วมลงทุนกัน ระหว่างผู้ประกอบการหลายราย ไม่ว่าจะเป็นิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้น ตามกฎหมายไทยหรือกฎหมายต่างประเทศ เนื่องจากจำเป็นต้องอาศัยเงินทุน เทคโนโลยี และประสบการณ์ โดยทั่วไปการจัดตั้งกิจการร่วมค้าหรือร่วมทุนเพื่อดำเนินธุรกิจส่วนใหญ่ จะเป็นการจัดตั้งเป็นการชั่วคราวสำหรับโครงการหนึ่ง ๆ เมื่อดำเนินการสำเร็จก็จะเลิกกันไป การดำเนินการระหว่างผู้ร่วมค้าจะต้องมีการกำหนดข้อตกลงระหว่างกันในเรื่องขอบเขตงาน และเงินลงทุน รวมถึงมีการตกลงผลประโยชน์ด้วย ซึ่งข้อตกลงในการจัดตั้งกิจการร่วมค้า หรือร่วมทุนนี้ไม่ต้องมีการจดทะเบียนตามกฎหมายไทย เป็นแต่เพียงข้อตกลงที่คู่สัญญา ตกลงระหว่างกันเท่านั้น ซึ่งกิจการร่วมค้าหากไปจดทะเบียนกับกระทรวงพาณิชย์ เพื่อจัดตั้งเป็นนิติบุคคลก็จะมีฐานะเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แต่จะไม่เรียกว่า กิจการร่วมค้า อย่างไรก็ตามถึงแม้ว่ากิจการร่วมค้าจะไม่ไปจดทะเบียนเพื่อก่อตั้ง เป็นนิติบุคคล และไม่ถือว่ามีฐานะเป็นนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่กิจการร่วมค้ามีฐานะ เป็นหน่วยภาษี (Tax Entity) ที่มีความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยมีฐานะเป็นหน่วยภาษีแยกต่างหากจากผู้ร่วมค้า ที่มาร่วมกันจัดตั้งกิจการร่วมค้า

ดังนั้นกิจการร่วมค้าจึงอาจเกิดขึ้นจากการตกลงเพื่อดำเนินธุรกิจกับนิติบุคคล เช่น บริษัท ห้างหุ้นส่วน รวมถึงบุคคลธรรมดาก็ได้ ไม่ว่าจะผู้ร่วมค้าจะมีกี่รายร่วมกัน แต่จะถือว่าเป็น กิจการร่วมค้าที่เกิดขึ้นเป็นหน่วยเดียวต้องยื่นแบบเสียภาษีในนามของกิจการร่วมค้าเอง

กิจการที่ดำเนินการร่วมกันระหว่างนิติบุคคลกับนิติบุคคล หรือนิติบุคคล กับบุคคล ธรรมดา อันจะเข้าลักษณะเป็นกิจการร่วมค้าที่ต้องเสียภาษี จะต้องมึลักษณะอย่างใดอย่างหนึ่ง ดังนี้

5.1 มีการร่วมทุน หรือร่วมกันในผลกำไรหรือขาดทุนอันพึงได้ตามสัญญาที่กระทำ ร่วมกันกับบุคคลภายนอก หรือ

5.2 ร่วมกันทำสัญญากับบุคคลภายนอก โดยระบุในสัญญาว่าเป็นกิจการร่วมค้า หรือ

5.3 ร่วมกันทำสัญญากับบุคคลภายนอก โดยกำหนดให้ต้องมีการรับผิดชอบร่วมกันในงานที่ทำไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน และต้องรับค่าตอบแทนตามสัญญาร่วมกันโดยไม่ได้แบ่งแยกงาน และค่าตอบแทนระหว่างกันไว้อย่างชัดเจน

กิจการร่วมค้าอาจประกอบด้วยผู้ร่วมค้าที่เป็นนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ กับนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ซึ่งกิจการร่วมค้าที่จัดตั้งขึ้นจะถือว่ามีฐานะนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย

#### 2.5.2.6 การตั้งกิจการร่วม<sup>23</sup>

การประกอบธุรกิจที่มีลักษณะของการร่วมกันขององค์กรธุรกิจตั้งแต่สององค์กรขึ้นไป เพื่อดำเนินกิจการหนึ่งด้วยวัตถุประสงค์ คือ เข้าร่วมกันเพื่อให้งานสำเร็จลุล่วงตามแผนธุรกิจ แต่ละฝ่ายจะใช้ความสามารถและความชำนาญในการทำงานในส่วนที่ตนรับผิดชอบให้สำเร็จตามโครงการ มีการแบ่งแยกการทำงานไว้อย่างชัดเจน

สัญญากิจการร่วมเป็นเพียงการลงนามร่วมกัน ในการทำสัญญากับเจ้าของโครงการเท่านั้น เพราะแต่ละฝ่ายจะรับผิดชอบเฉพาะในส่วนของตน ไม่มีการร่วมทุนหรือแบ่งปันผลกำไรหรือขาดทุนระหว่างกัน เมื่องานเสร็จสิ้นแล้วก็จะยุติลงเหมือนกับกิจการร่วมค้า

ประโยชน์ของกิจการร่วม คือ ผู้ประกอบการจะสามารถคำนวณหรือประเมินความสามารถของตนในการรับงานในแต่ละส่วนได้ และจะรับผิดชอบเฉพาะส่วนงานของตนเองเท่านั้น

ตัวอย่างของกิจการร่วม เช่น ร่วมกันทำสัญญากับหน่วยงานรัฐในการขายและพัฒนาระบบคอมพิวเตอร์โดยใช้ชื่อ “คอนเซอร์เดียม AB” ซึ่งบริษัท A รับผิดชอบในการขายอุปกรณ์ ส่วนบริษัท B รับผิดชอบในการติดตั้งระบบ เมื่อปรากฏว่าเกิดความเสียหายจากการพัฒนาระบบจนไม่สามารถใช้งานได้ อันมิใช่เกิดจากอุปกรณ์ ดังนั้น บริษัท B จึงต้องเป็นผู้รับผิดชอบแต่เพียงผู้เดียว

<sup>23</sup> มหาวิทยาลัยเชียงใหม่, กิจการร่วม (Consortium). [ออนไลน์], แหล่งที่มา: <http://finance.oop.cmu.ac.th/?q=th/node/26705>, (28 เมษายน 2563)



### บทที่ 3

#### กฎหมายและกฎเกณฑ์เกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน

การกำหนดราคาโอน หรือ Transfer Pricing คือ<sup>24</sup> การตั้งราคาโอนของสินค้า บริการ หรือ สินทรัพย์ทั้งที่มีรูปร่างหรือไม่มีรูปร่าง ระหว่างคู่สัญญาที่อยู่ในกลุ่มบริษัทเดียวกัน ให้มีความสอดคล้องของราคาตามท้องตลาด ที่กำหนดจากบริษัทที่มีความเป็นอิสระกัน ในกรณีที่บริษัทได้ตั้งหรือกำหนดราคาโอน เป็นไปตามเหตุผลที่เหมาะสม มีความสอดคล้องกับราคาตลาด ปัญหาเรื่องนี้ย่อมไม่เกิดเป็นข้อถกเถียงหากไม่เป็นไปตามนั้น ย่อมก่อให้เกิดปัญหาตามมาอย่างมากโดยเฉพาะในกรณีกิจการข้ามชาติที่มีการจัดตั้งองค์กร หรือหน่วยงานรูปแบบต่าง ๆ ขึ้นในประเทศต่าง ๆ และได้กำหนดราคาโอนของสินค้าหรือบริการที่สูงหรือต่ำกว่าราคาที่ควรจะเป็น ทำให้กำไรขาดทุนของบริษัทในเครือไม่เป็นไปตามที่ควรจะเป็นด้วย เช่นกัน

ปัญหาการกำหนดราคาโอนนั้นเกิดขึ้นมาจากความแตกต่างของตราภาษีนิติบุคคลที่ไม่เท่ากัน ไม่ว่าจะเป็นในประเทศ หรือระหว่างประเทศ ในกรณีที่บริษัทข้ามชาติต้องการลดต้นทุนทางภาษี ให้ต่ำที่สุดจึงได้ทำการหลบเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance) ซึ่งผิดกับหลักกฎหมาย การตั้งราคาโอนระหว่างกันที่ไม่ถูกต้อง เพื่อส่งถ่ายกำไรจากประเทศที่เสียภาษีมากไปยังประเทศที่เสียภาษีน้อยกว่า เช่น บริษัทดินแดนไทยเป็นนิติบุคคล และดำเนินธุรกิจ ในประเทศไทย มีบริษัทลูกในหมู่เกาะเคย์แมน โดยประเทศไทยมีอัตราภาษีนิติบุคคลอยู่ที่ร้อยละ 20 และหมู่เกาะเคย์แมนมีอัตราภาษี 0 ในกรณีที่บริษัท ดินแดนเคย์แมน ต้องการลดต้นทุนทางภาษีให้ได้มากที่สุด บริษัท ดินแดนเคย์แมน จะโอนสินค้าหรือบริการ ในราคาที่แพง เพื่อให้บริษัท ดินแดนเคย์แมน เกิดกำไรน้อยที่สุดแก่ประเทศไทย และก่อให้เกิดกำไรมากที่สุดหมู่เกาะเคย์แมน เพื่อที่จะได้เสียภาษีจากกำไรนั้น ในฐานภาษี ฐานศูนย์

ที่ผ่านตั้งแต่ปี พ.ศ. 2545 เป็นต้นมา การตรวจสอบภาษีชนิดนี้ของกรมสรรพากร มีเพียงแนวการปฏิบัติตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 สำหรับในปัจจุบันกรมสรรพากร ได้เสนอกฎหมายประมวลรัษฎากรโดยผ่านการพิจารณาของสภานิติบัญญัติแห่งชาติ(สนช.) แล้ว

<sup>24</sup> ฌักทาร์ ต่างวิวัฒน์, แนวทางทางการเตรียมความพร้อมของกรมสรรพากรสำหรับกฎหมายการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing), (รายงานส่วนบุคคล โครงการพัฒนานักบริหารการเปลี่ยนแปลงรุ่นใหม่ รุ่นที่ 9 ส่งเสริมการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี สำนักงาน ก.พ.ร. Institute for Good Governance Promotion, 2560), หน้า 8

และประกาศในราชกิจจานุเบกษา คือ พระราชบัญญัติฉบับแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) พ.ศ. 2561 เมื่อวันที่ 21 พฤศจิกายน 2561 มีผลใช้บังคับในวันเดียวกัน โดยเพิ่ม มาตรา 71 ทวิ และมาตรา 71 ตรี และเพิ่มมาตรา 35 กำหนดโทษผู้ฝ่าฝืน มาตรา 71 ตรี

### 3.1 กฎหมายประเทศไทย

#### 3.1.1 มาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร

ตามมาตรา 65 กำไรสุทธิ คำนวณจากรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากการกิจการ ที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี หักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี การหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยการตั้งราคาโอน อาจเกิดขึ้นได้โดยการตั้งราคาขายสินค้าหรือบริการต่ำกว่าที่ควรจะเป็นหรือ ตั้งราคาซื้อสินค้าหรือบริการสูงกว่าที่ควรจะเป็น ซึ่งการกระทำเหล่านี้จะทำให้กำไรสุทธิที่พึงเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลลดลง และทำให้ภาษีที่รัฐพึงจัดเก็บได้ลดลง มาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี มีบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยการตั้งราคาโอน ดังต่อไปนี้

- (1) มาตรา 65 ทวิ (4) ห้ามการขายทรัพย์สิน หรือให้บริการ ต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันสมควร
- (2) มาตรา 65 ตรี (10) ค่าตอบแทนแก่ทรัพย์สินซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เป็นเจ้าของและใช้เอง
- (3) มาตรา 65 ตรี (11) ดอกเบี้ยที่คิดให้สำหรับเงินทุน เงินสำรองต่างๆ หรือเงินกองทุนของตนเอง
- (4) มาตรา 65 ตรี (13) ห้ามรายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไร หรือเพื่อกิจการโดย
- (5) มาตรา 65 ตรี (14) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ
- (6) มาตรา 65 ตรี (15) ห้ามการซื้อทรัพย์สิน ในราคาสูงกว่าปกติ โดยไม่มีเหตุอันควร

### 3.1.2 มาตรา 71 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

ปัจจุบันมาตรา 71 ทวิ และมาตรา 71 ตรี ยังไม่มีกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนออกมาบังคับใช้ แต่ที่ผ่านมากรมสรรพากรมีแนวทางปฏิบัติตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 โดยมีต้นแบบมาจาก OECD ซึ่ง OECD ได้จัดทำแนวทางสากลในการกำหนดราคาโอนที่เรียกว่า The Arm's Length Principle

The Arm's Length Principle นั้นเป็นหลักการเพื่อใช้หา Arm's Length Price โดยประยุกต์มาจากราคาตลาด ซึ่งในในทางเศรษฐศาสตร์ราคาตลาดจะถูกกำหนดโดยปริมาณของสินค้าและบริการที่ผู้บริโภคต้องการซื้อในระยะเวลาหนึ่ง ซึ่งจุดที่ราคาคงที่เรียกว่า “ราคาดุลยภาพ” (equilibrium price) และในทางธุรกิจเรียกราคาที่ถูกกำหนดโดยผู้ซื้อหลายคนเสนอซื้อและผู้ขายหลายคนเสนอขายในตลาดเปิด (open market) ว่า “ราคาตลาด” ในทางเดียวกัน Arm's Length Price ก็มีความหมายสอดคล้องกับราคาตลาด เพราะคำว่า “Arm's Length” นั้นหมายถึงระยะทางที่ห่างไกลเพียงพอที่จะไม่มีความสนใจเข้ามาเกี่ยวข้องกับธุรกรรมที่เกิดจากการกระทำของคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันในทางตรงกันข้าม หากเกิดธุรกรรมที่คู่สัญญากกระทำระหว่างกันและมีการกำหนดราคาซื้อขายที่ต่างไปจาก Arm's Length Price จะถูกเรียกว่า Transfer Pricing ซึ่งกิจการในกลุ่มในเครือของกิจการข้ามชาติที่ประกอบธุรกิจในประเทศมากกว่า 1 ประเทศ อาจใช้ Transfer Pricing วางแผนภาษีให้ภาระภาษีของธุรกิจของตนทั้งหมดให้น้อยที่สุด โดยการกระทำสัญญาซื้อขายของธุรกิจ ในกลุ่มในของตนที่ดำเนินการอยู่ในหลายประเทศ และในแต่ละประเทศมีอัตราการจัดเก็บภาษีสูงต่ำแตกต่างกัน เพื่อให้ผลกำไรที่ต้องเสียภาษีต่ำลงของกิจการในประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีในอัตราสูง และในขณะเดียวกันทำให้ผลกำไรที่ต้องเสียภาษีสูงขึ้นของกิจการในประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีในอัตราต่ำ ก็จะทำให้ภาระภาษีทั้งหมดโดยรวมของกิจการลดลง<sup>25</sup>

<sup>25</sup> กรมสรรพากร, การบริหารความเสี่ยง และการดำเนินการตาม Arm's Length Principle, สรรพากรสาส์น (พฤษภาคม 2549), หน้า 28

### หลักการคำนวณหาราคาตลาดตาม Arm's Length Price

ตามหลักของ OECD การหาราคาตลาดตาม Arm's Length Price สามารถแบ่งออก<sup>26</sup> 2 กลุ่มใหญ่ๆ

กลุ่มแรกเรียกว่า The Traditional Transaction Methods เป็นวิธีการวิเคราะห์ที่อยู่บนพื้นฐานของราคาธุรกรรม ซึ่งประกอบไปด้วย วิธีเปรียบเทียบกับราคาที่ไม่มีการควบคุม วิธีราคาขายต่อ วิธีราคาทุนบวกเพิ่ม ส่วนกลุ่มที่สองเรียกว่า Profit Base Method หรือ Transactional Profit Methods อันเป็นวิธีวิเคราะห์หรือพิสูจน์ราคาตลาดที่อยู่บนพื้นฐานของกำไรของธุรกรรมหรือของกิจการ ซึ่งประกอบด้วยวิธีแบ่งแยกกำไร และวิธีหากำไรส่วนเพิ่มสุทธิของธุรกรรม

### หลักการคำนวณวิธีหาราคาตลาดของกลุ่มที่หนึ่ง มี 3 วิธี ดังนี้<sup>27</sup>

#### 1) วิธีเปรียบเทียบกับราคาที่ไม่มีการควบคุม (Comparable Uncontrolled Price, CUP)

วิธีนี้เป็นวิธีการเปรียบเทียบราคาทรัพย์สิน หรือบริการของธุรกรรมที่มีลักษณะเฉพาะเหมือนกันของบริษัทที่มีการควบคุมกับราคาของธุรกรรมที่ไม่มีการควบคุม โดยความแตกต่างกันระหว่างสองราคาอาจชี้ให้เห็นถึงเงื่อนไขการค้า และความสัมพันธ์ทางการเงินของคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน ซึ่งไม่เป็นไปตามราคาตลาด โดยสามารถแบ่งการวิเคราะห์ออกได้เป็น 2 วิธี คือ (1) การเปรียบเทียบราคาภายใน (Internal CUP) ซึ่งจะเปรียบเทียบราคาโอนของธุรกรรมระหว่างบริษัทแม่กับบริษัทในเครือ กับราคาโอนของบริษัทในเครือกับบริษัทที่ไม่มีการควบคุม หรือราคาโอนของบริษัทแม่กับบริษัทที่ไม่มีการควบคุม (2) การเปรียบเทียบราคาภายนอก (External CUP) เป็นการเปรียบเทียบราคาโอนระหว่างกันของบริษัท กับราคาโอนของบริษัทที่ไม่มีอำนาจควบคุมกับบริษัทที่ไม่มีอำนาจควบคุม

#### 2) วิธีราคาขายต่อ (Resale Price Method, RP)

วิธีขายต่อเป็นวิธีที่ประเมินราคาของรายการระหว่างกัน (Related Party Transactions) ว่าสอดคล้องกับราคาตลาดหรือไม่ โดยอ้างอิงกับกำไรขั้นต้นที่คำนวณได้จากธุรกรรม การขายต่อที่ทำขึ้นกับบุคคลที่สาม

<sup>26</sup> ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน. พิมพ์ ครั้งที่ 2 (กรุงเทพฯ: ห้างหุ้นส่วนจำกัดโรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2546), หน้า 267

<sup>27</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 268

ตัวอย่างตามคำสั่งกรมฯที่ ป.113/2545 บริษัท ก. ขายสินค้าให้แก่บริษัท A ซึ่งเป็นบริษัทใน เครือราคา 50 บาท บริษัท ขายสินค้านั้นต่อให้แก่บริษัท B ซึ่งเป็นบริษัททั่วไป ในราคา 90 บาท ทั้งนี้ สมมติให้อัตรากำไรขั้นต้นที่ขายให้แก่คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน ในตลาดที่ขายสินค้าชนิดเดียวกันนั้น คือ ร้อยละ 20 ของราคาขายต่อ ราคาตลาดที่บริษัท ก. ขายสินค้าให้แก่บริษัท A คำนวณได้โดย

ราคาสินค้าขายต่อให้บริษัททั่วไป	=	90 บาท
หัก กำไรขั้นต้น (90 × 20%)	=	18 บาท
ราคาตลาด	=	72 บาท

ดังนั้น กำไรขั้นต้นของ B คือ 18 บาท ส่งผลให้ราคาตลาดที่ควรจะเป็นคือ 72 บาท หากธุรกรรมไม่ได้โอนกันในราคานี้ อาจมีแนวโน้มที่จะเกิด Transfer Pricing ได้

### 3) วิธีราคาทุนบวกเพิ่ม (Cost Plus Method, CP)<sup>28</sup>

วิธี Cost Plus Method เป็นการเปรียบเทียบราคาทุนของธุรกรรมของรายการระหว่างกัน กับธุรกรรมของบริษัทที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน โดยวิธีนี้ใช้หลักการเดียวกับวิธี Resale Price Method เพียงเปลี่ยนจากกำไรขั้นต้น เป็นการกำหนดร้อยละกำไรจากต้นทุนสำหรับการกำหนดราคาโอน

ตัวอย่างตามคำสั่งกรมฯที่ ป.113/2545 บริษัท ก. ขายสินค้าให้แก่บริษัท A ซึ่งเป็นบริษัทในเครือในราคา 75 บาท ต้นทุนสินค้าขายคือ 50 บาท บริษัท ข. ขายสินค้าชนิดเดียวกันให้แก่บริษัท B ซึ่งเป็นบริษัททั่วไปในราคา 100 บาท ต้นทุนสินค้าขาย คือ 60 บาท ดังนั้น อัตรากำไรขั้นต้นที่ขายให้แก่คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันคือ 40% ของราคาขาย หรือ 66.67% ของต้นทุนสินค้า (40:60) (กำไรขั้นต้น × ราคาขาย/ต้นทุนขาย ) ราคาตลาดที่บริษัท ก. ขายสินค้าให้แก่บริษัท A คำนวณได้โดย

<sup>28</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 271-273

ต้นทุนสินค้าที่ขายให้กับบริษัทในเครือ	=	50 บาท
บวก กำไรขั้นต้น (50 x 66.67%)	=	33.34 บาท
ราคาตลาด	=	83.34 บาท

ดังนั้น กำไรขั้นต้นของ ก. คือ 33.34 บาท ส่งผลให้ราคาตลาดที่ควรจะเป็นคือ 83.34 บาทหากธุรกรรมไม่ได้โอนกันในราคานี้อาจมีแนวโน้มที่จะเกิด Transfer Pricing ได้

### หลักการคำนวณวิธีหาราคาตลาดของกลุ่มที่สอง มี 2 วิธี<sup>29</sup>

#### 4) วิธีแบ่งกำไรสุทธิเป็นรายธุรกรรม (Transactional Net Margin Method, TNMM)

เป็นวิธีการพิสูจน์ราคาโดยตรวจสอบจากส่วนเพิ่มของกำไรสุทธิที่มีความเหมาะสมและสัมพันธ์ เช่น สัดส่วนของกำไร ต่อต้นทุนขาย ยอดขาย และสินทรัพย์ของกิจการ จึงเป็นวิธีที่คล้ายกับวิธีวิธีเปรียบเทียบกับราคาที่ไม่มีการควบคุม วิธีราคาขายต่อวิธีราคาทุนบวกเพิ่ม แต่เปลี่ยนจากการเทียบรายธุรกรรมเป็นสัดส่วนต่าง ๆ ของบริษัทกับกิจการภายนอกที่ไม่มีอำนาจควบคุม ในการใช้วิธีการเปรียบเทียบกำไรสุทธิเป็นรายธุรกรรมนั้น กรณีนี้จะมีความเชื่อถือได้นั้นขึ้นอยู่กับทางเลือกคู่สัญญาที่จะนำมาเปรียบเทียบเพื่อวิเคราะห์ ลักษณะธุรกิจ ปีที่ใช้ในการเลือกเปรียบเทียบ แหล่งข้อมูล และยอดขาย

#### 5) วิธีแบ่งแยกกำไร (Profit Split Method, PS)

วิธีแบ่งแยกกำไรจะแบ่งสรรกำไรหรือผลขาดทุนโดยรวมที่เกิดจากการประกอบการ (Operating Profits or Losses) ของกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ในสัดส่วนที่สัมพันธ์กับการมีส่วนร่วมช่วยเหลือสนับสนุนโดยคู่สัญญาแต่ละรายในการสร้างผลกำไรหรือขาดทุนที่มีอยู่ ความช่วยเหลือที่สัมพันธ์กันจะ พิจารณาและกำหนดได้จากหน้าที่งานที่กระทำ (Function performed) ความเสี่ยงที่แบกรับ (Risk Assumed) ทรัพยากรที่ใช้ (Asset Used) และต้นทุนที่เกิดขึ้น ซึ่งการแบ่งกำไรนี้จะสะท้อนให้เห็นถึง ข้อตกลงที่ทำขึ้นด้วยราคาตลาด

<sup>29</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 273 – 284 .

### 3.1.3 อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศของประเทศของประเทศไทย ตามกฎหมายไทย

การจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทยกับนานาประเทศ รวมถึงประเทศสิงคโปร์ มีบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ให้อำนาจรัฐคู่สัญญาทำการปรับปรุงราคาโอนได้ (ข้อ 9 ข้อ 11 และข้อ 12) และกระบวนการที่ให้อำนาจแก่รัฐคู่สัญญาทำการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างกัน เพื่อการปรับปรุงราคาโอนจะได้เป็นไปอย่างเหมาะสม (ตามข้อ 25) นอกจากนี้อนุสัญญาฯ ยังมีบทบัญญัติที่เปิดให้ผู้เสียภาษีที่คิดว่าตนไม่ได้รับความเป็นธรรมจากการถูกปรับปรุงราคาโอน โดยเจ้าหน้าที่ภาษีของรัฐคู่สัญญา สามารถร้องขอให้รัฐคู่สัญญาที่ตนมีถิ่นที่อยู่เข้าร่วมปรึกษาหารือ เพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าวร่วมกันกับคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง (ตามข้อ 22 ) โดยมีบัญญัติ (ข้อ 24) กำหนดให้รัฐคู่สัญญาต้องใช้ความพยายามในการแก้ไขปัญหาด้วยการหารือและทำความตกลงร่วมกัน เพื่อหาข้อยุติที่เหมาะสมต่อไป<sup>30</sup>

บทบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ให้อำนาจรัฐคู่สัญญาทำการปรับปรุงราคาโอนได้ของประเทศสิงคโปร์ ตามกฎหมายไทย มีดังนี้<sup>31</sup>

#### 1) บทบัญญัติข้อ 9 ของอนุสัญญาฯ บัญญัติไว้ว่า

##### 1. ในกรณีที่

(ก) วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งเข้าร่วมโดยตรงหรือโดยทางอ้อม ในการจัดการการควบคุมหรือร่วมทุนของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งหรือ

(ข) กลุ่มบุคคลเดียวกันเข้าร่วมโดยตรงหรือโดยทางอ้อมในการจัดการ การควบคุม หรือร่วมทุนของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งและวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง

และในกรณีใดกรณีหนึ่งได้มีการวางหรือตั้งบังคับเงื่อนไขระหว่างวิสาหกิจทั้งสอง ในด้านความสัมพันธ์ทางการพาณิชย์หรือการเงิน ซึ่งแตกต่างไปจากเงื่อนไขอันพึงมีระหว่างวิสาหกิจอิสระเงินได้หรือกำไรใด ๆ ซึ่งควรจะมีแก่วิสาหกิจหนึ่งหากได้มีเงื่อนไขเหล่านั้น แต่มิได้มีขึ้นโดยเหตุแห่งเงื่อนไขเหล่านั้น อาจรวมเข้าเป็นเงินได้หรือกำไรของวิสาหกิจนั้นและเก็บภาษีได้ตามนั้น

2. ในกรณีที่รัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งเก็บภาษีจากกำไรของวิสาหกิจของรัฐนั้น ซึ่งได้รวมกำไรของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งที่ได้อ้างอิงเก็บภาษีในอีกรัฐหนึ่งนั้นแล้ว

<sup>30</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 251 .

<sup>31</sup> กรมสรรพากร, ความตกลงระหว่าง รัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐสิงคโปร์, [ออนไลน์], แหล่งที่มา : [http://download.rd.go.th/fileadmin/download/nation/singapore\\_t\\_revise1.pdf](http://download.rd.go.th/fileadmin/download/nation/singapore_t_revise1.pdf), (21 มีนาคม 2563), หน้า 13

และกำไรที่รวมเข้าไบนั้นเป็นกำไรซึ่งควรจะเป็นของวิสาหกิจของรัฐที่กล่าวถึงรัฐแรก ถ้าเงื่อนไขต่าง ๆ ที่กำหนดขึ้นระหว่างวิสาหกิจทั้งสองเป็นเงื่อนไขที่ควรจะมีขึ้นระหว่างวิสาหกิจอิสระ รัฐอีกรัฐหนึ่งนั้น จะต้องปรับปรุงจำนวนภาษีที่จัดเก็บจากกำไรเหล่านั้นให้เหมาะสมในการกำหนดการปรับปรุง เช่นว่านั้นจะต้องคำนึงถึงบทบัญญัติอื่น ๆ แห่งความตกลงนี้ด้วยตามสมควร และหากจำเป็น ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐปรึกษาหารือซึ่งกันและกัน

จากบทบทบัญญัติข้อ 9 ทั้งสองวรรคดังที่ยกมาข้างต้นสามารถแยกอธิบาย ได้ดังนี้<sup>32</sup>

(ก) ตามข้อ 9 วรรค 1 ของอนุสัญญาฯ จะยอมให้เจ้าหน้าที่ภาษีของรัฐคู่สัญญาที่มีอำนาจปรับปรุงราคาโอนได้ หากคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน (วิสาหกิจในเครือเดียวกัน) ได้ทำธุรกรรมระหว่างกันโดยมีข้อกำหนดหรือข้อตกลงที่ทำให้กำไรที่พึงเกิดขึ้นกับคู่สัญญาฝ่ายหนึ่งต้องขาดหายไป ซึ่งข้อกำหนดดังกล่าวของอนุสัญญาฯ หมายถึง การกำหนดราคาโอนที่ไม่เป็นไปตาม หลักการของ Arm's Length Principle หรือไม่สอดคล้องกับราคาตลาดที่วิสาหกิจ อิสระทั่วไปจะพึงมีพียงได้นั่นเอง

(ข) ตามข้อ 9 วรรค 2 ของอนุสัญญาฯ เมื่อเจ้าหน้าที่รัฐคู่สัญญาฝ่ายหนึ่งทำการปรับปรุงราคาโอนของคู่สัญญาซึ่งอยู่ในรัฐตนกำหนดให้รัฐคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งต้องทำการปรับปรุงเงินได้หรือค่าใช้จ่าย ของคู่สัญญาที่อยู่ในรัฐตนให้สอดคล้องกับการปรับปรุงราคาโอนของรัฐคู่สัญญาที่เป็นฝ่ายทำการปรับปรุงรัฐแรกด้วย

ตัวอย่าง บริษัท A ในสิงคโปร์ กับบริษัท ก. ในประเทศไทย มีความสัมพันธ์กัน โดยบริษัท A เป็นบริษัทแม่ผู้ถือหุ้นอยู่ในบริษัท ก. ในประเทศไทย บริษัท A ได้จ่ายค่านายหน้า (ค่า Commission) ให้แก่บริษัท ก. 10 ล้านบาท เมื่อสรรพากรสิงคโปร์ทำการตรวจสอบการตั้งราคาโอนสำหรับค่านายหน้าที่บริษัท A จ่ายให้แก่บริษัท ก. และเห็นว่ามีความสูงเกินกว่าราคาตลาด จึงปรับลดเหลือ 5 ล้านบาท ในขณะที่บริษัท ก. ในประเทศไทยได้นำเงินได้ค่านายหน้าจากบริษัท A มารวมคำนวณเสียภาษีในประเทศไทยไว้ครบถ้วนแล้ว หากกรมสรรพากรสิงคโปร์จะขอให้กรมสรรพากรไทยทำการปรับลดเงินได้ค่านายหน้า หรือกำไรของบริษัท ก. ลงด้วยให้สอดคล้องกับการปรับลดค่าใช้จ่ายของบริษัท A ในสิงคโปร์ (Corresponding Adjustment) ซึ่งกรมสรรพากรสิงคโปร์ได้นำเสนอข้อมูล และผลการวิเคราะห์ราคาโอน (Transfer Pricing Analysis)

<sup>32</sup> ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสฤติย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ และหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน พิมพ์ ครั้งที่ 2 (กรุงเทพฯ: ห้างหุ้นส่วนจำกัดโรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2546), หน้า 252-253



ของบริษัท A ให้ กรมสรรพากรไทยพิจารณา หากกรมสรรพากรไทยเห็นว่าข้อมูล และการวิเคราะห์ ราคาโอนของกรมสรรพากรสิงคโปร์มีความถูกต้อง เชื่อถือได้ และสามารถยอมรับได้ ก็จะต้องยอมปรับลดกำไรของบริษัท ก. ลงด้วย แต่เนื่องจากบทบัญญัติข้อ 9 วรรค 2 ไม่มีข้อความ ในลักษณะเชิงบังคับว่ากรมสรรพากรไทยจะต้องเห็นด้วยกับการปรับปรุงราคาโอนของฝ่ายสิงคโปร์ ในทางปฏิบัติกรมสรรพากรไทยจึงอาจจะยอม ปรับลดกำไรของบริษัท ก. ลงตามจำนวน ที่กรมสรรพากรไทยเห็นสมควรและเหมาะสม เช่น อาจเห็นว่าควรจะปรับลดลงเหลือ 8 ล้านบาท แทนนั้นมิใช่ 5 ล้านบาท ตามที่ฝ่ายสิงคโปร์ร้องขอ หรืออาจจะไม่ปรับปรุงเลยก็ได้ถ้าเห็นว่าจำนวน 10 ล้านบาท เหมาะสมกับราคาตลาดของประเทศไทยแล้ว ถือเป็นอำนาจอธิปไตยของประเทศไทย ที่จะตีความหรือใช้ดุลพินิจได้เองว่าราคาหรือจำนวนที่ฝ่ายสิงคโปร์ปรับปรุงนั้น จะเป็นจำนวน ที่เหมาะสมหรือไม่เพียงใด ซึ่งในทางปฏิบัติที่ผ่านมากรมสรรพากรไทยยังไม่เคยถูกร้องขอ จากรัฐคู่สัญญาให้ทำการปรับปรุงราคาโอนในลักษณะของ Corresponding Adjustment ตามอนุสัญญาฯ ข้อ 9 วรรค 2 แต่อย่างใด และหากถูกร้องขอแล้วกรมสรรพากรไทยไม่ยอมปรับปรุงให้สอดคล้อง กับการปรับปรุงราคาโอนของรัฐแรกก็จะส่งผลให้เกิดการเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ ซึ่งไม่เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาฯ

(2) บทบัญญัติวรรคท้ายของข้อ 11 (ดอกเบี๋ย) และบทบัญญัติวรรคท้าย ของข้อ 12 (ค่าสิทธิ) (ก) บทบัญญัติข้อ 11 วรรคท้าย บัญญัติไว้ว่า<sup>33</sup>

“ในกรณีที่โดยเหตุผลแห่งความสัมพันธ์พิเศษระหว่างผู้จ่ายกับเจ้าของผู้รับประโยชน์ หรือระหว่างบุคคลทั้งสองนั้นกับบุคคลอื่นดอกเบี๋ยจำนวนที่จ่ายนั้นเมื่อคำนึงถึงสิทธิเรียกร้องนี้ อันเป็นมูลเหตุแห่งการจ่ายดอกเบี๋ยแล้ว มีจำนวนเกินกว่าจำนวนเงินซึ่งควรจะได้ตกลงกัน ระหว่างผู้จ่ายกับเจ้าของผู้รับประโยชน์ หากไม่มีความสัมพันธ์เช่นนั้น บทบัญญัติของข้อนี้ จะใช้บังคับเฉพาะแก่เงินจำนวนหลัง ในกรณีเช่นนั้นส่วนเกินของเงินที่ชำระนั้นให้คงเก็บภาษี ได้ตามกฎหมาย ของรัฐผู้ทำสัญญาแต่ละรัฐ ทั้งนี้โดยคำนึงถึงบทบัญญัติอื่น ๆ แห่งอนุสัญญานี้ด้วย”

(ข) บทบัญญัติข้อ 12 วรรคท้าย บัญญัติไว้ว่า

“ในกรณีที่โดยเหตุผลแห่งความสัมพันธ์พิเศษระหว่างผู้จ่ายกับเจ้าของผู้รับ ประโยชน์หรือระหว่างบุคคลทั้งสองนั้นกับบุคคลอื่น จำนวนค่าสิทธิที่จ่ายให้แก่กันหรือเงินที่ได้รับนั้น

<sup>33</sup> กรมสรรพากร, ความตกลงระหว่าง รัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐสิงคโปร์, [ออนไลน์], แหล่งที่มา : [http://download.rd.go.th/fileadmin/download/nation/singapore\\_t\\_revise1.pdf](http://download.rd.go.th/fileadmin/download/nation/singapore_t_revise1.pdf), (21 มีนาคม 2563), หน้า 16

เมื่อคำนึงถึงการใช้สิทธิหรือข้อสนเทศ อันเป็นมูลเหตุแห่งการจ่ายแล้วมีจำนวนเกินกว่าจำนวนเงิน ซึ่งควรจะได้ตกลงกันระหว่างผู้จ่ายและเจ้าของผู้รับประโยชน์ หากไม่มีความสัมพันธ์เช่นนั้น บทบัญญัติของข้อนี้จะใช้บังคับกับเงินจำนวนหลัง ในกรณีเช่นนั้น ส่วนเกินของเงินที่ชำระ ให้คงเก็บภาษีได้ตามกฎหมายของแต่ละรัฐผู้ทำสัญญา ทั้งนี้ โดยคำนึงถึงบทบัญญัติ อื่น ๆ แห่งอนุสัญญานี้ด้วย”

ตามบทบัญญัติดังกล่าวของอนุสัญญาฯ กำหนดให้รัฐคู่สัญญาที่มีการจ่ายดอกเบี้ย หรือค่าสิทธิออกไปให้ผู้รับที่มีความสัมพันธ์กัน (วิสาหกิจในเครือเดียวกัน) ซึ่งหากตกลงเป็นจำนวน สูงเกินกว่าที่ควรจะเป็นเยี่ยงวิสาหกิจอิสระทั่วไปจะพึงกำหนดจ่ายให้แก่กันตามหลักการ ของ Arm's Length Principle ทำให้ดอกเบี้ยและค่าสิทธิมีจำนวนไม่สอดคล้อง กับราคาตลาด (Arm's Price หรือ Market Price) ทั้งนี้ อาจมุ่งหมายให้มีรายจ่ายสูง เพื่อเหลือเป็นกำไรเสียภาษี ให้แก่รัฐแหล่งเงินได้น้อยกว่าที่ควรจะเป็น กรณีเช่นนี้รัฐคู่สัญญาเป็นฝ่ายจ่ายเงินได้ดอกเบี้ยและค่า สิทธิมีสิทธิปรับลดรายจ่ายดอกเบี้ยและค่าสิทธิลงให้สอดคล้องกับจำนวนปกติตามราคาตลาดได้ และดอกเบี้ยหรือค่าสิทธิดังกล่าว จะถูกบวกกลับเป็นกำไรในมือของผู้จ่ายดอกเบี้ย หรือค่าสิทธิทำให้ผู้จ่ายดอกเบี้ย หรือค่าสิทธิมีกำไรเพิ่มขึ้นและอาจต้องเสียภาษีให้แก่ รัฐแหล่งเงินได้เพิ่มขึ้นอีกด้วย

### (3) บทบัญญัติข้อ 22 ข้อ 24 และข้อ 25 ของอนุสัญญา<sup>34</sup>

หากผู้เสียภาษีถูกกรมสรรพากรของรัฐคู่สัญญาทำการปรับปรุงราคาโอน และเห็นว่ารัฐคู่สัญญาดำเนินการโดยไม่เป็นธรรมหรือทำให้เกิดการเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ เช่น เป็นการปรับปรุงราคาโอนโดยรัฐคู่สัญญาฝ่ายเดียวในขณะที่รัฐคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง ไม่ยอมปรับปรุงตามด้วย หรือกรณีที่ถูกรัฐคู่สัญญาหนึ่งรัฐใดปรับปรุงราคาโอนด้านรายรับ ของคู่สัญญาฝ่ายหนึ่งโดยไม่ปรับปรุงด้านรายจ่ายในมือคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งด้วย เมื่อคู่สัญญา ทั้งสองฝ่ายเข้าข่ายต้องเสียภาษีให้แก่รัฐที่ทำการปรับปรุงนั้นก็ทำให้เกิดปัญหาการเก็บภาษีซ้ำซ้อน ภายในรัฐนั้นด้วยผู้เสียภาษีสามารถใช้สิทธิตามข้อ 22 ไปร้องเรียนต่อรัฐถิ่นที่อยู่ของตนเพื่อขอให้ช่วย ดำเนินการแก้ไขปัญหาการถูกเก็บภาษีซ้ำซ้อนโดยรัฐถิ่นที่อยู่ จะหยิบยกเป็นข้อเสนอมให้รัฐคู่สัญญา อีกฝ่ายหนึ่งหันหน้ามาเจรจาทำความเข้าใจร่วมกันตามข้อ 24 ของอนุสัญญาฯ เพื่อร่วมกันแก้ไข ไม่ให้มีการเก็บภาษีซ้ำซ้อนเกิดขึ้นได้ ซึ่งผู้ร้องเรียนจะต้องดำเนินการภายในเวลาตามที่อนุสัญญาฯ กำหนด

<sup>34</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 29 - 33

นอกจากนี้ในกรณีที่รัฐคู่สัญญาฝ่ายหนึ่งฝ่ายใดจะทำการตรวจสอบภาษีเพื่อปรับปรุงราคาโอนก็อาจใช้สิทธิร้องขอข้อมูลที่เป็นในการปรับปรุงราคาโอนจากรัฐคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง โดยอาศัยบทบัญญัติข้อ 25 “การ แลกเปลี่ยนข้อสนเทศ”

### 3.1.4 มาตรฐานการบัญชี

มาตรฐานการบัญชี มีสาระสำคัญที่เกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน ดังนี้

#### 3.1.4.1 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 (ปรับปรุง 2560) เรื่องการวัดมูลค่ายุติธรรม

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม<sup>35</sup> อธิบายถึงวิธีการวัดมูลค่า ยุติธรรมเพื่อวัตถุประสงค์ในการรายงานทางการเงิน ซึ่งการกำหนดราคาโอนตามหลัก Arm’s length นั้นหมายถึงการกำหนดราคาโอนมาจากราคาตลาดจึงสอดคล้องกับหลักการวัดมูลค่ายุติธรรมของประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับนี้

มูลค่ายุติธรรม หมายความว่า ราคาที่จะได้รับจากการขายสินทรัพย์ หรือ จะจ่ายเพื่อโอนหนี้สินในรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดมูลค่า”

##### 1. ข้อสมมติในการวัดมูลค่ายุติธรรม

ในการวัดมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ หรือหนี้สินโดยต้องพิจารณา ข้อสมมติดังต่อไปนี้

1.1 ตลาดหลักและตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุด (Principal and most advantageous markets)

การวัดมูลค่ายุติธรรมมีข้อสมมติที่ว่ารายการที่จะขายสินทรัพย์ หรือที่จะโอนหนี้สินเกิดขึ้นใน ตลาดหลัก หรือในกรณีที่ไม่มีตลาดหลักให้ใช้ตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุด อย่างไรก็ตาม กิจการไม่จำเป็นต้องใช้ความพยายามในทุกวิถีทางเพื่อค้นหาตลาดที่เป็นไปได้ทั้งหมดในการระบุตลาดหลัก หรือตลาดที่ให้ ประโยชน์สูงสุดในกรณีที่ไม่มีตลาดหลัก แต่ต้องพิจารณาถึงข้อมูลทั้งหมดที่มีอยู่อย่างสมเหตุสมผล หากไม่มีหลักฐานขัดแย้งอื่น ตลาดที่โดยปกติกิจการ

<sup>35</sup> สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม, [ออนไลน์], แหล่งที่มา : <http://www.fap.or.th/upload/9414/2Ydrjd9wzH.pdf>

(9 เมษายน 2563), หน้า 1,

จะเข้าไปทำรายการขายสินทรัพย์ หรือเปลี่ยนมือหนี้สิน ให้สันนิษฐานว่าเป็นตลาดหลัก หรือในกรณีที่ไม่มีตลาดหลัก ให้สันนิษฐานว่าเป็นตลาดที่ให้ประโยชน์สุทธิ

ราคาในตลาดหลัก (หรือตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุด) ที่ใช้ในการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ หรือหนี้สินไม่ต้องปรับปรุงด้วยต้นทุนการทำรายการ เนื่องจากต้นทุนการทำรายการมิใช่ลักษณะของสินทรัพย์หรือหนี้สิน ในทางตรงกันข้าม การวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ต้องปรับปรุงด้วยต้นทุนใน การขนส่งที่จะเกิดขึ้นจากการขนส่งสินทรัพย์ในสถานที่อยู่ปัจจุบันไปยังตลาด เนื่องจากสถานที่ถือเป็นลักษณะของสินทรัพย์สุทธิ

### 1.2 ผู้ร่วมตลาด<sup>36</sup>

กิจการต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หรือหนี้สินโดยใช้ข้อสมมติที่ผู้ร่วมตลาดใช้ในการกำหนดราคาสินทรัพย์หรือหนี้สิน โดยสมมติว่าผู้ร่วมตลาดจะกระทำเพื่อประโยชน์ทางเศรษฐกิจที่ดีที่สุดของตนในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ระบุว่ามูลค่ายุติธรรมไม่ใช่มูลค่าที่เฉพาะเจาะจงไปที่กิจการใดกิจการหนึ่ง แต่เป็นมูลค่าตามมุมมองของตลาด

### 1.3 รายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติ

รายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติ คือ รายการที่ถือว่ามี การเสนอซื้อขายในตลาดสำหรับระยะเวลา ก่อนวันที่วัดมูลค่า เพื่อให้เวลากับกิจกรรมทางตลาดที่เป็นปกติ และเป็นประเพณีปฏิบัติสำหรับรายการเกี่ยวกับสินทรัพย์หรือหนี้สินนั้น โดยไม่ใช่รายการที่เกิดขึ้นจากการบังคับ (เช่น บังคับเลิกกิจการหรือการขายใน ภาวะที่กิจการมีปัญหาทางการเงิน)

## 2. เทคนิคที่ใช้การประเมินมูลค่า<sup>37</sup>

การใช้เทคนิคการประเมินมูลค่ามีวัตถุประสงค์ คือ เพื่อประมาณการราคาสำหรับรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติในการขายสินทรัพย์ หรือการโอนหนี้สินที่จะเกิดขึ้นระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่ วัดมูลค่าภายใต้สภาพปัจจุบันของตลาดโดยเทคนิคการประเมินมูลค่าที่นำมาใช้แพร่หลาย ได้แก่

<sup>36</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 5

<sup>37</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 10

2.1 วิธีราคาตลาด เป็นวิธีซึ่งใช้ราคาและข้อมูลที่เกี่ยวข้องอื่น ๆ ซึ่งเป็นข้อมูลของตลาดสำหรับสินทรัพย์ หนี้สิน หรือกลุ่มของสินทรัพย์และหนี้สินอย่างเดียวกัน หรือที่เปรียบเทียบได้(ที่คล้ายคลึงกัน) เช่น ธุรกิจ

2.2 วิธีราคาทุน เป็นวิธีซึ่งสะท้อนถึงจำนวนเงินที่ต้องใช้ในปัจจุบัน เพื่อนำมาเปลี่ยนแทนกำลังการผลิตของสินทรัพย์ (โดยปกติ หมายถึง ต้นทุนการเปลี่ยนแทนปัจจุบัน)

2.3 วิธีรายได้ เป็นวิธีซึ่งแปลงมูลค่าในอนาคต (เช่น กระแสเงินสด หรือ รายได้และค่าใช้จ่าย) มาเป็นมูลค่าปัจจุบัน (คือ การคิดลด) เมื่อใช้วิธีรายได้การวัดมูลค่ายุติธรรม สะท้อนให้เห็นถึงความคาดหวังของตลาดในปัจจุบันเกี่ยวกับจำนวนเงินในอนาคตเหล่านั้น

ดังนั้นกิจการต้องพิจารณาใช้เทคนิคการประเมินมูลค่าที่เหมาะสมในสถานการณ์นั้น โดยอาจใช้เพียงวิธี เดียว หรือหลายวิธีขึ้นอยู่กับความเหมาะสมของสถานการณ์ นอกจากนี้เทคนิค การประเมินมูลค่าที่นำมาใช้ ในการวัดมูลค่ายุติธรรมต้องประยุกต์ใช้โดยสม่ำเสมอ ทั้งนี้การเปลี่ยนแปลงในเทคนิคการประเมินมูลค่า หรือการนำมาปฏิบัติใช้จะมีความเหมาะสม ถ้าการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวมีผลให้มูลค่ายุติธรรมเป็นตัวแทนที่ดีเท่าเดิมหรือดีกว่าเดิม ในสถานการณ์นั้น

### 3. ข้อมูลที่นำมาใช้ในเทคนิคการประเมินมูลค่า<sup>38</sup>

สำหรับข้อมูลที่นำมาใช้ในเทคนิคการประเมินมูลค่าจะต้องใช้ข้อมูลที่สามารถสังเกตได้ที่มี ความเกี่ยวข้องให้มากที่สุดและใช้ข้อมูลที่ไม่สามารถสังเกตได้ให้น้อยที่สุด

ข้อมูลที่สามารถสังเกตได้ คือ ข้อมูลที่เกิดจากการใช้ข้อมูลตลาด เช่น ข้อมูลสาธารณะที่มีอยู่เกี่ยวกับเหตุการณ์ หรือรายการที่เกิดขึ้นจริง ซึ่งสะท้อนข้อสมมติ ที่ผู้ร่วมตลาดจะนำมาใช้เพื่อกำหนดราคาสินทรัพย์หรือหนี้สิน

ข้อมูลที่ไม่สามารถสังเกตได้ คือ ข้อมูลซึ่งไม่มีข้อมูลตลาดปรากฏ และถูกพัฒนาจากข้อมูลที่ดีที่สุดที่มีอยู่เกี่ยวกับข้อสมมติที่ผู้ร่วมตลาดจะนำมาใช้ในการกำหนด ราคาสินทรัพย์นั้นหรือหนี้สินนั้น

ดังนั้นต้องเลือกข้อมูลที่สุดคล้องกับลักษณะของสินทรัพย์หรือหนี้สิน ที่ผู้ร่วมตลาดจะพิจารณา เช่น สภาพและสถานที่ตั้งของสินทรัพย์ ข้อจำกัดในการใช้ของสินทรัพย์

<sup>38</sup> เรื่องเดียวกัน หน้า 11-14,

เป็นต้น ซึ่งลักษณะดังกล่าวมีผลให้ต้องมีการปรับปรุง เช่น ส่วนเพิ่มจากการควบคุมหรือส่วนลด จากส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม เป็นต้น ถ้าส่วนเพิ่มหรือส่วนลดที่สะท้อนถึงขนาด เป็นลักษณะของการถือครองของกิจการมากกว่าที่จะเป็นลักษณะของสินทรัพย์หรือหนี้สิน

#### 4. ลำดับชั้นของมูลค่ายุติธรรม (Fair value hierarchy)

เพื่อให้การวัดมูลค่ายุติธรรมและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง มีความสม่ำเสมอและสามารถ เปรียบเทียบได้มากขึ้น มีการแบ่งลำดับชั้นของมูลค่ายุติธรรม เป็น 3 ระดับ ตามประเภทของข้อมูลที่น่ามาใช้

ในกรณีที่ ข้อมูลที่ น่ามาใช้แต่ละข้อมูลถูกจัดประเภทลำดับชั้น ของมูลค่ายุติธรรมแตกต่างกัน กิจการ จะต้องจัดประเภทในภาพรวม โดยให้อยู่ในระดับเดียวกัน กับข้อมูลในระดับต่ำที่สุดที่มีนัยสำคัญต่อ การวัดมูลค่าในการประเมินความมีนัยสำคัญของข้อมูล ต้องใช้ดุลยพินิจ

ข้อมูลระดับ 1 เป็นราคาเสนอซื้อขาย (ไม่ต้องปรับปรุง) ในตลาดที่มีสภาพคล่อง สำหรับ สินทรัพย์ หรือหนี้สินอย่างเดียวกันและกิจการสามารถเข้าถึงตลาดนั้น ณ วันที่วัดมูลค่า ซึ่งถือเป็นมูลค่ายุติธรรมที่พร้อมด้วยหลักฐานที่น่าเชื่อถือที่สุด ในกรณีที่ราคาเสนอซื้อขาย ของสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงินอาจจะมีการแลกเปลี่ยนในหลายตลาด ที่มีสภาพคล่อง ดังนั้นกิจการต้องพิจารณาปัจจัยทั้งสองประเด็นดังต่อไปนี้

1) ตลาดหลัก หรือตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุดในกรณีที่ไม่มีตลาดหลัก และ  
2) กิจการสามารถเข้าทำรายการได้ด้วยราคาในตลาด ณ วันที่วัดมูลค่า  
ข้อมูลระดับ 2 เป็นข้อมูลอื่นที่สังเกตได้ไม่ว่าโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อมสำหรับสินทรัพย์นั้น หรือหนี้สินนั้น นอกเหนือจากราคาเสนอซื้อขายซึ่งรวมอยู่ในข้อมูลระดับ 1

3) ข้อมูลอื่นที่สังเกตได้สำหรับสินทรัพย์นั้นหรือหนี้สินนั้น นอกเหนือจากราคาเสนอซื้อขาย ตัวอย่างเช่น

3.1) อัตราดอกเบี้ยและเส้นอัตราผลตอบแทนที่สังเกตได้ที่มีการเสนอ ตามช่วงเวลาปกติ

3.2) ความผันผวนโดยนัย (Implied volatilities)

3.3) อัตราผลตอบแทนเพื่อชดเชยความเสี่ยงด้านเครดิต (Credit spread)

#### 4) ข้อมูลที่ได้รับการยืนยันจากตลาดโดยตรงหรือโดยอ้อม

ข้อมูลระดับ 3 เป็นข้อมูลที่ไม่สามารถสังเกตได้สำหรับสินทรัพย์นั้น หรือหนี้สินนั้น ในการวัด มูลค่ายุติธรรม กิจการต้องใช้ข้อมูลที่ไม่สามารถสังเกตได้ให้น้อยที่สุด อย่างไรก็ตามมีบาง สถานการณ์ที่ข้อมูลที่ไม่สามารถสังเกตได้เป็นข้อมูลที่ดีที่สุด เพื่อจะได้สะท้อนถึง ข้อสมมติที่ผู้ร่วมตลาดจะใช้เมื่อกำหนดราคาสินทรัพย์หรือหนี้สินนั้นรวมถึงข้อสมมติด้านความเสี่ยง

ในกรณีที่ต้องใช้ข้อมูลที่ไม่สามารถสังเกตได้ กิจการอาจเริ่มต้นด้วย ข้อมูลของกิจการเอง แต่ต้องปรับปรุงข้อมูลเหล่านั้นหากข้อมูลที่มีอยู่แสดงให้เห็นว่าผู้ร่วมตลาดคนอื่น จะใช้ข้อมูลที่แตกต่างกันหรือมีบางสิ่งบางอย่างเฉพาะของกิจการที่ผู้ร่วมตลาดคนอื่นไม่มี และกิจการต้องพิจารณาข้อมูลทั้งหมดเกี่ยวกับข้อสมมติของผู้ร่วมตลาด ซึ่งมีอยู่อย่างสมเหตุสมผล

#### 3.1.4.2 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูล เกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

ได้อธิบายถึงบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน<sup>39</sup> (Related Persons) โดยคำนิยาม ข้อ 9 กำหนดว่า บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน หมายถึง บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกับกิจการ ที่เป็นผู้จัดทำงบการเงิน

1) บุคคลหรือสมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิดของบุคคลนั้น เกี่ยวข้องกับกิจการ ที่เสนอรายงานถ้าบุคคลนั้น

1.1) มีการควบคุมกิจการ หรือมีการควบคุมร่วมในกิจการที่เสนอรายงาน

1.2) มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเหนือกิจการที่เสนอรายงาน หรือ

1.3) เป็นสมาชิกของผู้บริหารสำคัญของกิจการที่เสนอรายงาน หรือบริษัทใหญ่ของกิจการที่เสนอรายงาน

<sup>39</sup> สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน, [ออนไลน์], แหล่งที่มา : <http://www.tfac.or.th/Article/Detail/94713> , (30 เมษายน 2563), หน้า 4

2) เป็นกิจการที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่เสนอรายงานหากเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

2.1) กิจการและกิจการที่เสนอรายงานเป็นสมาชิกในกลุ่มกิจการเดียวกัน (ซึ่งหมายถึง บริษัทใหญ่ บริษัทย่อย และบริษัทย่อยในกลุ่มเดียวกันซึ่งเกี่ยวข้องซึ่งกันและกัน)

2.2) กิจการหนึ่งเป็นบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าของอีกกิจการหนึ่ง (หรือเป็นบริษัทร่วม หรือการร่วมค้าของสมาชิกในกลุ่มกิจการซึ่งกิจการเป็นสมาชิก)

2.3) กิจการทั้งสองเป็นการร่วมค้าของบุคคลที่สามคนเดียวกัน

2.4) กิจการหนึ่งเป็นการร่วมค้าของบุคคลที่สาม และอีกกิจการหนึ่งเป็นบริษัทร่วมของบุคคลที่สาม

2.5) เป็นโครงการผลประโยชน์ตอบแทนหลังออกจากงาน สำหรับผลประโยชน์ของพนักงานของกิจการที่เสนอรายงาน หรือ กิจการที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่เสนอรายงาน หากกิจการที่เสนอรายงานเป็นโครงการผลประโยชน์เอง นายจ้าง ซึ่งเป็นผู้ให้การสนับสนุน เป็นกิจการที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่เสนอรายงาน

2.6) กิจการถูกควบคุม หรือถูกควบคุมร่วมโดยบุคคลที่ระบุในข้อ 1)

2.7) บุคคลตามที่ระบุในข้อ 1.1) มีอิทธิพลที่มีนัยสำคัญเหนือกิจการ หรือเป็นสมาชิกของ ผู้บริหารสำคัญของกิจการ (หรือของบริษัทใหญ่)

2.8) กิจการหรือสมาชิกในกลุ่มกิจการซึ่งกิจการเป็นสมาชิก ซึ่งให้บริการด้านผู้บริหารสำคัญ กับกิจการที่เสนอรายงานหรือบริษัทใหญ่ ของกิจการที่เสนอรายงาน

รายการกับบุคคล หรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน หมายถึง การโอนทรัพยากร บริการ หรือภาระผูกพัน ระหว่างกิจการที่เสนอรายงาน และบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน โดยไม่คำนึงว่าได้มีการคิดราคาระหว่างกันหรือไม่

สมาชิกใน ครอบครัวที่ใกล้ชิด ของบุคคล หมายถึง สมาชิกในครอบครัวของบุคคลใด ๆ ที่คาดว่าจะมีอิทธิพลต่อหรืออาจได้รับอิทธิพลจากบุคคลนั้นในการทำรายการกับกิจการ ทั้งนี้สมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิดให้รวมถึง

1) สามี ภรรยา และบุตรของบุคคลนั้น

2) บุตรของสามี ภรรยาของบุคคลนั้น และ



3) บุคคลในอุปการะของบุคคลนั้นหรือของสามีภรรยาของบุคคลนั้น

รายการที่ต้องเปิดเผยที่สามารถนำข้อมูลจากมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ มาปรับใช้เกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนได้ โดยข้อ 18ก และ 19 กำหนดให้<sup>40</sup>

ข้อ 18ก กิจการต้องเปิดเผยจำนวนเงินค่าบริการด้านผู้บริหารสำคัญที่จ่ายให้กิจการบริหาร ที่แยกต่างหาก

ข้อ 19 ในการเปิดเผยข้อมูลตามย่อหน้าที่ 18 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูล แยกจากกันตามแต่ละ ประเภทดังต่อไปนี้

19.1 บริษัทใหญ่

19.2 กิจการซึ่งมีการควบคุมร่วมใน หรือกิจการที่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ เหนือกิจการ

19.3 บริษัทย่อย

19.4 บริษัทร่วม

19.5 การร่วมค้าที่กิจการเป็นผู้ลงทุนการร่วมค้า

19.6 ผู้บริหารสำคัญของกิจการหรือของบริษัทใหญ่ และ

19.7 บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันอื่น ๆ

### 3.15 คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545 ไม่มีสถานะเป็นกฎหมายที่ใช้บังคับ กับผู้เสียภาษีโดยตรง แต่มีสถานะเป็นเพียงคำสั่งภายในองค์กรของกรมสรรพากรเอง ที่ใช้บังคับกับเจ้าหน้าที่สรรพากรในการตรวจสอบภาษี หรือให้เจ้าหน้าที่สรรพากรใช้เป็นแนวทาง แนะนำผู้เสียภาษีให้ปฏิบัติเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน และการจัดทำเอกสารเกี่ยวกับการกำหนด ราคาโอนเพื่อพิสูจน์ว่าการกำหนดราคาโอนของผู้เสียภาษีสอดคล้องกับหลักการของ Arm's Length Principle หรือราคาตลาด (Arm's Length Price หรือ Market Price)

<sup>40</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 10

โดยอ้างอิงแนวทางขององค์การเพื่อความร่วมมือและพัฒนาเศรษฐกิจ (Organization for Economic Co-operation and Development: OECD) ซึ่งสาระสำคัญของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 113/2545 เกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนสรุปได้ดังนี้

### ข้อ 1 การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้<sup>41</sup>

กล่าวถึงหลักการทั่วไปในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ของนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 66 และมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร โดยให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากรในการคำนวณรายได้และรายจ่าย ด้วยการนำรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี หักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และ มาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร

### ข้อ 2 การประเมินรายได้หรือรายจ่ายตามราคาตลาด<sup>42</sup>

กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามข้อ 1 ทำธุรกรรมกับคู่สัญญาของตนโดยไม่มีรายได้ตอบแทนหรือมีรายได้ตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร หรือทำธุรกรรมกับคู่สัญญาของตน โดยมีรายจ่ายสูงกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร ถ้านิติบุคคลนั้นไม่ได้ปรับปรุงรายได้หรือ รายจ่ายให้เป็นไปตามราคาตลาดเพื่อเสียภาษีเงินได้ให้เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมิน รายได้ หรือรายจ่ายให้เป็นไปตามราคาตลาด

ในข้อนี้ให้นิยามของคำว่า “ราคาตลาด” หมายถึง ราคาของค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย ซึ่งคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันจึงกำหนดโดยสุจริตในทางการค้า กรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินที่มีลักษณะ ประเภท และชนิดเช่นเดียวกัน ณ วันที่โอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินและให้นิยามคำว่า “คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน” หมายความว่า คู่สัญญาที่ไม่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในการจัดการ การควบคุม หรือร่วมทุน โดยทางตรงหรือโดยทางอ้อม

<sup>41</sup> เรื่องเดียวกัน, ข้อ 1

<sup>42</sup> เรื่องเดียวกัน, ข้อ 2

### ข้อ 3 วิธีคำนวณเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาด<sup>43</sup>

ในการคำนวณรายได้หรือรายจ่าย เพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดให้ถือปฏิบัติ โดยเลือกใช้ วิธีใดวิธีหนึ่งดังต่อไปนี้

- (1) วิธีเปรียบเทียบกับราคาที่มีได้มีการควบคุม (Comparable Price Uncontrolled Price Method)
- (2) วิธีราคาขายต่อ (Resale Price Method)
- (3) วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost Plus Method)
- (4) วิธีอื่น (Other Methods) หากวิธีตาม (1) (2) และ (3) ซึ่งเป็น Traditional Transaction Methods ไม่อาจนำมาใช้เพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดได้ คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 113/2545 ได้เปิดช่องให้ใช้วิธีอื่นในการหาราคาตลาดได้ โดยกำหนดว่าวิธีอื่นที่จะนำมาใช้ ต้องเป็นวิธี ที่ได้รับรองโดยสากลและมีความเหมาะสมตามสภาพข้อเท็จจริงในทางการค้าที่เกี่ยวข้อง ในกรณีนั้น เช่น วิธีแบ่งแยกกำไร (Profit Split Method: PS) และวิธีแบ่งกำไรสุทธิเป็นรายธุรกรรม (Transactional Net Margin Method: TNMM)

## 3.2 กฎหมายและกฎเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนประเทศสิงคโปร์

### 3.2.1 ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศสิงคโปร์

กฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศสิงคโปร์บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติ ภาษีเงินได้ บทที่ 134 (INCOME TAX ACT (CHAPTER 134) และฝ่ายบริหารได้กำหนด ให้สำนักงานสรรพากรของประเทศสิงคโปร์ (Inland Revenue Authority of Singapore – IRA) เป็นผู้มีอำนาจสำคัญในการบริหารจัดการด้านภาษีของประเทศ และในส่วนของกฎเกณฑ์ ที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอน ได้มีการตีความบทบัญญัติพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ และบทบัญญัติของกฎหมายหรือระเบียบต่าง ๆ ในคู่มือแนวทางการกำหนดราคาโอน นอกจากนี้ประเทศสิงคโปร์ยังทำสนธิสัญญาหรือ ข้อตกลงสองฝ่ายในเรื่องภาษีเงินได้ กับประเทศต่าง ๆ เพื่อควบคุมทั้งด้านเนื้อหาและกระบวนการของธุรกรรมระหว่างประเทศ

ประเทศสิงคโปร์ใช้ระบบภาษีแบบ Single-tier หมายถึงจะไม่มีการเก็บภาษีซ้ำซ้อน ของผู้มีส่วนได้เสียให้ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้จ่ายไว้ คือ ภาษีสุดท้าย กล่าวคือ นิติบุคคลหรือบริษัท

<sup>43</sup> เรื่องเดียวกัน, ข้อ 3

ที่ต้องเสียภาษีจะเสียภาษีจากเงินได้ของบริษัทที่เกิดขึ้น เมื่อมีการจ่ายเงินปันผลและปันส่วนกำไรให้แก่ผู้ถือหุ้น ผู้ถือหุ้นของบริษัทไม่ต้องนำเงินปันผลที่ได้รับนั้น รวมถึงการนำส่งกำไรไปต่างประเทศมาคำนวณเพื่อเสียภาษีอีกในอีกด้านหนึ่ง บริษัทต่างประเทศจะต้องเสียภาษีจากการลงทุนที่เกิดขึ้นทั้งหมดในประเทศสิงคโปร์ (เช่น เงินปันผล ดอกเบี้ยบางประเภท ค่าเช่าและค่าสิทธิ แต่ไม่รวมถึงกำไรจากการขายทรัพย์สิน (Capital Gains) ในอัตราร้อยละ 17 เว้นแต่จะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน ด้วยการบรรเทาภาระภาษีโดยการลด หรือยกเว้นภาษีที่จะต้องเสีย บริษัทต่างประเทศที่ได้รับเงินได้จากการประกอบกิจการที่มีความเกี่ยวข้องกับธุรกิจหรือ การค้าในประเทศสิงคโปร์อย่างแท้จริงต้องยื่นและเสียภาษีให้รัฐบาลกลาง นอกจากนี้สาขาของบริษัทต่างประเทศก็ต้องเสียภาษีด้วยหากได้มีการดำเนินธุรกิจการค้าในประเทศสิงคโปร์

### 3.22 กฎหมายและกฎเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอน

#### 3.2.2.1 พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ (บทที่ 134) มาตรา 34D

ในปัจจุบันประเทศสิงคโปร์ใช้พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ (บทที่ 134) INCOME TAX ACT Section 34D of Singapore Income Tax Act (“SITA”) เป็นกฎหมายหลักที่ใช้กำหนดราคาโอน และได้มีการจัดทำแนวทางในการใช้กฎเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนให้มีผลบังคับใช้ ฉบับล่าสุดเมื่อวันที่ 23 กุมภาพันธ์ 2561 มีชื่อเป็นภาษาอังกฤษว่า “IRAS e-Tax Guide” โดยมีรายละเอียดเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน ดังต่อไปนี้

#### 1. นิยามของนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน

##### Section 13 (16) of SITA <sup>44</sup>

นิติบุคคลที่เกี่ยวข้องกันหมายถึง นิติบุคคลหนึ่งมีความสัมพันธ์ระหว่างกันในลักษณะ ถูกควบคุมหรือควบคุมนิติบุคคลนั้นไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อม  
หรือนิติบุคคลทั้งสองถูกควบคุมโดยนิติบุคคลอื่น ไม่ว่าจะโดยตรงหรือโดยอ้อม

<sup>44</sup> Inland Revenue Authority of Singapore, “related party” meaning, [Online], Available from: <https://sso.agc.gov.sg/Act/ITA1947>, (1 May 2020),

### IRAS e-Tax Guide, PART I, Paragraph 4.3<sup>45</sup>

สำหรับในกรณีที่ผู้มีถิ่นที่อยู่นอกประเทศดำเนินธุรกิจผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศสิงคโปร์ เพื่อจุดประสงค์ในการหากำไรจากสถานประกอบการถาวร ดังนี้

- นิติบุคคลที่ดำเนินงานผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศสิงคโปร์ และ
- นิติบุคคลที่จัดตั้งในประเทศสิงคโปร์ดำเนินงานผ่านสถานประกอบการถาวรอื่น

ในต่างประเทศ

นิติบุคคลดังกล่าวจะถือว่าเป็นนิติบุคคลที่แยกจากกัน แตกต่างกัน และถือว่าเป็นกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

## 2. รูปแบบการกำหนดราคาโอนของประเทศสิงคโปร์

จากการที่บริษัทต่างชาติประกอบกิจการด้วยรูปแบบต่าง ๆ เช่น การจัดตั้งสำนักงานหรือสาขา การจัดตั้งบริษัทในเครือ การจัดตั้งกิจการร่วมค้า หรือค้ำร่วม รวมถึงการตั้งตัวแทนจำหน่าย เป็นต้น ประกอบกิจการในประเทศต่าง ๆ มีการขายหรือซื้อสินค้า การให้บริการ การยืมหรือการให้กู้ยืมเงิน การใช้หรือการโอนสินทรัพย์ที่ไม่มีรูปร่าง ระหว่างกัน เมื่อนิติบุคคลที่เกี่ยวข้องกันทำธุรกรรมระหว่างกัน การกำหนดราคาโอนของนิติบุคคลที่เกี่ยวข้องกันอาจไม่สะท้อนสภาพราคาตลาดที่แท้จริง เนื่องจากขาดความเป็นอิสระในความสัมพันธ์ทางการค้าและการเงินส่งผลทำให้กำไรและหนี้สิน รวมถึงภาระทางภาษี อาจบิดเบือนไปโดยเฉพาะเมื่ออยู่ในเขตอำนาจทางกฎหมายที่แตกต่างกัน ซึ่งมีอัตราภาษีที่แตกต่างกัน อันส่งผลให้การจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศสิงคโปร์ อาจไม่ได้รับความเป็นธรรม

ประเทศสิงคโปร์กำหนดรูปแบบธุรกรรมข้ามชาติ ที่นำมาใช้ในการกำหนดราคาโอนของบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน ดังต่อไปนี้

### 2.1 การซื้อหรือขายสินค้า<sup>46</sup>

โดยเหตุที่ธุรกิจจะเสียภาษีมากหรือน้อยขึ้นกับผลต่างระหว่างราคาซื้อ และ ราคาขาย ถ้าราคาขายสูงกว่าราคาซื้อเท่าใดก็เป็นการทำให้ผู้ขายมีกำไรมากขึ้นเท่านั้น

<sup>45</sup> In the same place, P. 9

<sup>46</sup> จารัส แหยมสร้อยทอง, การป้องกันการหลีกเลี่ยงและการหนีภาษีเงินได้นิติบุคคล ของบริษัทข้ามชาติโดยวิธีการตั้งราคาโอน, (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552), หน้า 34-35

หรือถ้าราคาขาย ต่ำกว่าราคาปกติมากเท่าใด ก็เป็นการถ่ายโอนกำไรไปให้ผู้ซื้อมากขึ้นเท่านั้น ทั้งนี้ไม่ว่าจะเป็น การขายวัตถุดิบ เครื่องจักร อุปกรณ์ ผลิตภัณฑ์สำเร็จรูปหรือกึ่งสำเร็จรูป หรืออื่น ๆ ระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันส่งผลให้กำไรสุทธิซึ่งนำมาคำนวณในการเสียภาษีน้อยลง บริษัทข้ามชาติจึงทำการถ่ายโอนกำไรระหว่างกันโดยการกำหนดราคาซื้อขายที่ไม่เป็นไปตามราคาตลาดโดยสุจริต

## 2.2 การให้เงินกู้ยืม<sup>47</sup>

โดยทั่วไป การที่จะหาเงินมาใช้จ่ายในการดำเนินการสำหรับธุรกิจใด ๆ มีอยู่ 2 วิธี คือ จากเงินลงทุนและจากการกู้ยืม แม้กฎหมายกำหนดจำนวนเงินลงทุนขั้นต่ำของบริษัท แต่อาจไม่ได้จำกัดสัดส่วนของเงินกู้ยืมต่อเงินลงทุน ดังนั้นบริษัทข้ามชาติในเครือเดียวกัน จึงอาจลงทุน ในประเทศแหล่งเงินได้โดยมีจำนวนเงินลงทุนต่ำไม่เพียงพอที่จะประกอบธุรกิจ และให้การสนับสนุนทางการเงินแก่บริษัทในเครือ ในรูปของเงินกู้ยืม หรืออาจอยู่ในรูปข้อตกลง หรือสัญญาการให้ ความช่วยเหลือระหว่างกันในเรื่องเงินกู้ในอัตราดอกเบี้ยที่สูงหรือต่ำหรือไม่คิดดอกเบี้ย เพื่อเป็นการโยกย้าย ถ่ายเทกำไรระหว่างบริษัทในเครือ ในประเทศแหล่งเงินได้ไปยังบริษัทแม่หรือบริษัทในเครือ หรือสาขา อื่น ๆ

## 2.3 การให้บริการระหว่างกัน<sup>48</sup>

โดยส่วนใหญ่ศูนย์กลางในการให้บริการจะอยู่ที่ บริษัทแม่ และมีการทำธุรกรรมให้บริการระหว่างกันในกลุ่มของบริษัทข้ามชาติ ซึ่งอาจอยู่ในรูปแบบของการให้บริการระหว่าง บริษัทที่เป็นอิสระ (Independent Enterprises) เช่น บริการทางบัญชี หรือกฎหมาย หรือรูปแบบของการให้บริการที่พบได้เฉพาะในกลุ่มบริษัทข้ามชาติเท่านั้น เช่น การบริหาร การวางแผน การควบคุมงานด้าน งบประมาณ การเงิน กฎหมาย คอมพิวเตอร์ และบัญชี การตลาด โฆษณา อีกทั้งด้าน บุคลากร การให้บริการด้านการฝึกอบรม การวิจัยและพัฒนา เป็นต้น

นอกจากนี้ การให้บริการระหว่างกันอาจมีส่วนเกี่ยวข้องกับการโอนทรัพย์สิน ที่มีรูปร่าง (Tangible Assets) การโอนทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง (Intangible Assets) หรือการให้ใช้สิทธิ ในทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างได้

<sup>47</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 40

<sup>48</sup> กัญชรรัตน์ ไทยดำริ, การพิสูจน์ราคาโอน: กรณีการให้บริการระหว่างกลุ่มบริษัทข้ามชาติ, สรรพการศาสตร์ ปีที่ 56, ฉบับที่ 3 (มีนาคม 2552), หน้า 2

ดังนั้นรายการค่าบริการระหว่างกัน สามารถถูกใช้เพื่อนำไปกำหนดราคาโอนเพื่อโยกย้ายกำไรไปยังบริษัทแม่ หรือเพิ่มต้นทุนให้กับบริษัทในเครือ เพื่อให้เกิดผลกำไรในประเทศที่อัตราภาษีสูงให้น้อยที่สุด

#### 2.4 การโอนทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง<sup>49</sup>

ทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง เช่น ทรัพย์สินทางปัญญา ได้แก่ ลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า ความลับทางการค้า และการถ่ายทอดเทคโนโลยี การพัฒนาร่วมกันระหว่างเจ้าของทรัพย์สินและ ผู้ให้บริการ (การวิจัยและพัฒนา (Research and Development: R&D) ในกรณีนี้ เนื่องจากมูลค่า ของทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างเป็นสิ่งที่ไม่อาจประเมินได้โดยวิธีการทั่วไป และเป็นการยากที่จะพิสูจน์ว่าราคาที่จ่ายไปเป็นมูลค่าแท้จริงหรือไม่และคุ้มค่าต่อการนำไปใช้ประโยชน์หรือไม่ จึงส่งผลให้เกิดปัญหาว่า จะใช้วิธีการใดในการกำหนดราคาที่เหมาะสม สำหรับรูปแบบการกำหนดราคาโอน อาจอยู่ในรูปของ การจ่ายเป็นร้อยละของจำนวนผลผลิตที่ได้จากยอดขายหรือกำไร จ่ายเป็นก้อนเดียวโดยมีกำหนด ระยะเวลาการใช้สิทธิ หรืออาจรวมอยู่ในราคาสินค้าหรือวัตถุดิบ

แม้การกำหนดราคาโอนจะมีหลายรูปแบบ แต่ทุกรูปแบบต่างก็ใช้ราคาที่สูง หรือต่ำกว่าราคาตลาดในการโอนเงินกำไรระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน เนื่องจากหากไม่มีความสัมพันธ์กันแล้ว การที่ธุรกิจหนึ่งจะยอมโอนเงินกำไรของตนให้อีกธุรกิจหนึ่งจึงไม่สมเหตุสมผล แต่การโอนเงินกำไรดังกล่าวจะส่งผลโดยตรงให้ฐานภาษีเงินได้ของประเทศจากแหล่งเงินได้ลดลง ดังนั้น ประเทศแหล่งเงินได้จึงบัญญัติหลักเกณฑ์และมาตรการต่าง ๆ เพื่อปกป้องฐานภาษีเงินได้ของตน รวมทั้งประเทศสิงคโปร์ด้วย

<sup>49</sup> จาร์ส แหยมสร้อยทอง, การป้องกันการหลีกเลี่ยงและการหนีภาษีเงินได้นิติบุคคล ของบริษัทข้ามชาติโดยวิธีการตั้งราคาโอน, (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552), หน้า 40

### 3. หลักการคำนวณหาราคาตลาดของประเทศสิงคโปร์

ประเทศสิงคโปร์ยึดหลักการคำนวณหาราคาตลาดตามหลักสากล ของ (Organization for Economic Co-operation and Development: OECD) ซึ่งหลักการหาราคาตลาดตาม Arm's Length Price ของประเทศสิงคโปร์จะแบ่งออก 2 กลุ่ม<sup>50</sup>

กลุ่มแรกเรียกว่า **The Traditional Transaction Methods** เป็นวิธีการวิเคราะห์ที่อยู่บนพื้นฐานของราคาธุรกรรม ซึ่งประกอบไปด้วย วิธีเปรียบเทียบกับราคาที่ไม่มีการควบคุม วิธีราคาขายต่อ วิธีราคาทุนบวกเพิ่ม

ส่วนกลุ่มที่สองเรียกว่า **Profit Base Method** หรือ **Transactional Profit Methods** อันเป็นวิธีวิเคราะห์หรือพิสูจน์ราคาตลาดที่อยู่บนพื้นฐานของกำไรของธุรกรรมหรือของกิจการ ซึ่งประกอบด้วยวิธีแบ่งแยกกำไร และวิธีหากำไรส่วนเพิ่มสุทธิของธุรกรรม

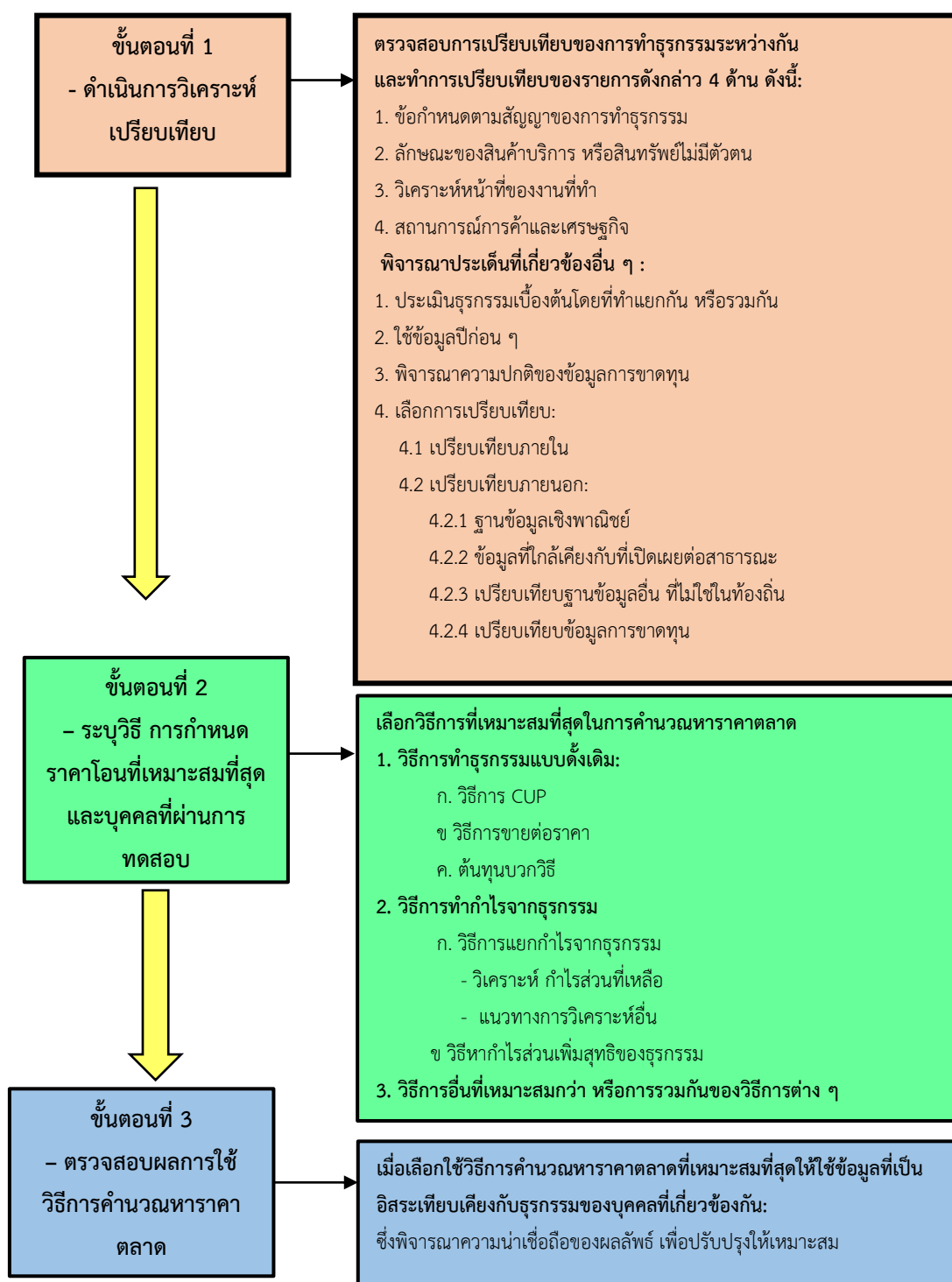
โดยความหมายและรายละเอียดของวิธีการคำนวณหาราคาตลาดของประเทศสิงคโปร์ใช้หลักการเดียวกันกับ OECD ผู้จัดทำได้อธิบายไว้แล้วใน หัวข้อ “หลักการคำนวณหาราคาตลาดตาม Arm's Length Price” หน้า 30 -32

ประเทศสิงคโปร์ไม่ได้มีการกำหนดลักษณะเฉพาะสำหรับการเลือกใช้วิธีการคำนวณหาราคาตลาดโดยวิธีใดวิธีหนึ่ง โดยจะใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบกับสถานการณ์หรือธุรกรรมเดียวกัน หรือคล้ายกันของบุคคลที่ไม่เกี่ยวข้องกัน หรือที่เรียกว่า "การวิเคราะห์เปรียบเทียบ" ซึ่งมีขั้นตอนและแนวทางในการใช้วิธีการคำนวณหาราคาตลาด โดยสรุปเป็นผังภาพการใช้งานได้ (โปรดดูภาคผนวกสำหรับคำแปลภาษาอังกฤษ) 3 ขั้นตอนดังต่อไปนี้

<sup>50</sup> Inland Revenue Authority of Singapore, Arm's Length Principle, [Online], Available from :[https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/e-Tax\\_Guides/etaxguide\\_Income%20Tax\\_Transfer%20Pricing%20Guidelines\\_5th.pdf](https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/e-Tax_Guides/etaxguide_Income%20Tax_Transfer%20Pricing%20Guidelines_5th.pdf), (1 May 2020), P. 26



## ขั้นตอน และแนวทางในการใช้วิธีการคำนวณหาราคาตลาด<sup>51</sup>



<sup>51</sup> Inland Revenue Authority of Singapore, Application of three-step approach to apply arm's length principle, [Online], Available from [https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/e-Tax\\_Guides/etaxguide\\_Income%20Tax\\_Transfer%20Pricing%20Guidelines\\_5th.pdf](https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/e-Tax_Guides/etaxguide_Income%20Tax_Transfer%20Pricing%20Guidelines_5th.pdf), (1 May 2020), P 37.

### 3.2.2.2 อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ

นอกจากพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ (บทที่ 134) มาตรา 34D แล้ว ประเทศสิงคโปร์ได้กำหนดกฎเกณฑ์ที่เกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งโดยทั่วไปจะบัญญัติไว้รายละเอียดดังนี้<sup>52</sup>

#### (ก) วรรค 2 กำไรทางธุรกิจ

ในกรณีที่วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งประกอบธุรกิจในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งโดยผ่านทางสถานประกอบการถาวรที่ตั้ง อยู่ในรัฐนั้น ในแต่ละรัฐผู้ทำสัญญาให้ถือว่ากำไรเป็นของสถานประกอบการถาวรนั้นในส่วนที่พึงคาดหวังได้ว่าสถานประกอบการถาวรนั้นจะได้รับ ถ้าหากว่าสถานประกอบการถาวรนั้น เป็นวิสาหกิจอันแยกต่างหากและประกอบกิจกรรมเช่นเดียวกันหรือคล้ายคลึงกัน ภายใต้ภาวะเช่นเดียวกันหรือคล้ายคลึงกัน และติดต่อกันอย่างเป็นอิสระ แท้จริงกับวิสาหกิจซึ่งตนเป็นสถานประกอบการถาวรนั้น

#### (ค) วรรค 1 รัฐวิสาหกิจที่เกี่ยวข้อง

ในกรณีได้มีการวางหรือตั้งข้อบังคับเงื่อนไขระหว่างวิสาหกิจทั้งสอง ในด้านความสัมพันธ์ทางการพาณิชย์หรือทางการเงินซึ่งแตกต่างไปจากเงื่อนไขอันพึงมีระหว่างวิสาหกิจอิสระเงินได้หรือกำไรใด ๆ ซึ่งควรจะมีแก่วิสาหกิจหนึ่งหากมิได้มีเงื่อนไขเหล่านั้น แต่มิได้มีขึ้นโดยเหตุแห่งเงื่อนไขเหล่านั้น อาจรวมเข้าเป็นกำไรของวิสาหกิจนั้นและเก็บภาษีได้ตามนั้น

ซึ่งวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศสิงคโปร์ ต้องการให้หลักการเกี่ยวกับราคาโอนไม่เพียงแต่ระหว่างกิจการที่เกี่ยวข้องกันเท่านั้น แต่ยังรวมถึงสถานประกอบการถาวรที่ประกอบกิจการในประเทศสิงคโปร์ และยังรวมถึงสถานประกอบการถาวรอื่น ๆ ที่ประกอบกิจการอยู่ในประเทศอื่น ด้วย

<sup>52</sup> Inland Revenue Authority of Singapore, The DTA requires the application of the arm's length principle, [Online], Available from :[https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/e-Tax\\_Guides/etaxguide\\_Income%20Tax\\_Transfer%20Pricing%20Guidelines\\_5th.pdf](https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/e-Tax_Guides/etaxguide_Income%20Tax_Transfer%20Pricing%20Guidelines_5th.pdf), (1 May 2020), P. 12

### 3.2.2.3 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2553) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

ได้อธิบายถึงบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Related Persons) โดยคำนิยาม ข้อ 9 กำหนดว่า บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน หมายถึง บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่เป็นผู้จัดทำงบการเงิน ซึ่งตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 24 นี้ สำหรับประเทศสิงคโปร์ใช้ชื่อว่า STATUTORY BOARD FINANCIAL REPORTING STANDARD “SB-FRS 24” Related Party Disclosures (Revised in January 2020) คำนิยามหรือวิธีปฏิบัติจะคล้ายคลึงกับมาตรฐานการบัญชีของประเทศไทย เนื่องจากมีการปรับใช้กฎหมายต้นแบบฉบับเดียว คือ International Accounting Standards: IFRS ของประเทศอังกฤษ

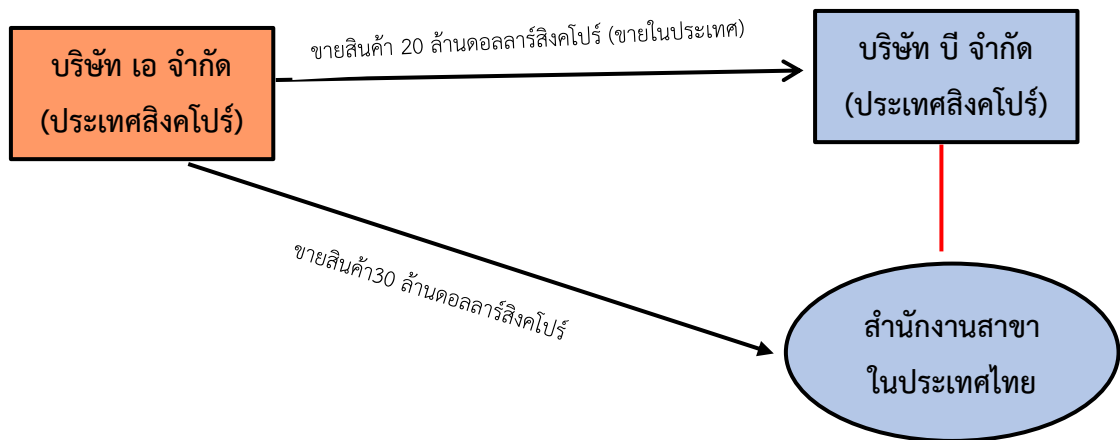
ถึงอย่างไร มีความแตกต่างกันที่กรรมสรรพากรของประเทศสิงคโปร์ใช้ข้อมูลของมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าว ให้จัดทำรายงานรายการที่เกี่ยวข้องกัน (Reporting of Related Party Transaction: RPT) และนำเสนอรายงานฉบับดังกล่าว พร้อมกับการชำระเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลประจำปี เพื่อป้องกันการกำหนดราคาโอนของการซื้อหรือขาย การให้บริการ ลิขสิทธิ์ ดอกเบี้ย ที่ต่ำหรือสูงกว่าราคาตลาด ของธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกัน

ตัวอย่างเช่น

บริษัท เอ จำกัด ดำเนินงานและจัดตั้งขึ้นในประเทศสิงคโปร์ มีบริษัทย่อยในสิงคโปร์ ชื่อบริษัท บี จำกัด และบริษัท ซี จำกัด มีสำนักงานสาขาดำเนินงานในประเทศไทย ซึ่งบริษัท เอ จำกัด ได้ขายสินค้า Y ให้กับสำนักงานสาขาในประเทศไทย จำนวน 30 ล้านดอลลาร์สิงคโปร์ และบริษัท เอ จำกัด ยังได้ขายสินค้า Z ให้กับบริษัท บี จำกัด จำนวน 20 ล้านดอลลาร์สิงคโปร์<sup>53</sup>

<sup>53</sup> Inland Revenue Authority of Singapore, Example of Apply RPT. [Online], Available from: [https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/Businesses/Companies/Working\\_out\\_Corporate\\_Income\\_Taxes/Specific\\_topics/Transfer\\_Pricing/FAQs%20on%20Reporting%20of%20RPT%20\(3%20Jun%202019\).pdf](https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/Businesses/Companies/Working_out_Corporate_Income_Taxes/Specific_topics/Transfer_Pricing/FAQs%20on%20Reporting%20of%20RPT%20(3%20Jun%202019).pdf), (1 May 2020), P. 7

ภาพที่ 7 ภาพแสดงการซื้อขายสินค้าของบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน



แหล่งที่มา : Inland Revenue Authority of Singapore

จะเห็นได้ว่าการขายสินค้านี้ดังกล่าว จะเป็นรายการที่เกี่ยวข้องกัน บริษัท เอ จำกัด จะต้องรายงานธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกัน จากการซื้อสินค้าด้วยจำนวนเงินทั้งหมดคือ 50 ล้านดอลลาร์สิงคโปร์ ไม่ใช่แค่เพียง 20 ล้านดอลลาร์สิงคโปร์

## บทที่ 4

### วิเคราะห์และเปรียบเทียบข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย

จากการศึกษาในบทที่ 3 พบว่ามาตรการการทางกฎหมายกำหนดราคาโอนในประเทศไทย มีความไม่ชัดเจนเกี่ยวกับ “การกำหนดความสัมพันธ์ระหว่างกัน” ในกรณีการเข้าร่วมทุน ประเภทกิจการร่วมค้า หรือกิจการร่วมในธุรกรรมระหว่างประเทศของกลุ่มนิติบุคคล และยังไม่มี บทบัญญัติในการปรับใช้ราคาโอนสำหรับ สำนักงานสาขา (Branch) และสำนักงานแห่งใหญ่ (Head Office) ซึ่งแตกต่างจากกฎหมายของประเทศสิงคโปร์ที่ได้กำหนด มาตรการการทางกฎหมาย เกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน ของค่านิยมความสัมพันธ์ระหว่างกัน รวมทั้งให้มีการปรับใช้ราคาโอน สำหรับสำนักงานสาขา (Branch) และสำนักงานแห่งใหญ่ (Head Office) ด้วย

#### 4.1 วิเคราะห์สภาพข้อเท็จจริงเกี่ยวกับ การตีความถ้อยคำในกฎหมาย ตามมาตรา 71 ทวิ เกี่ยวกับ “การกำหนดความสัมพันธ์ระหว่างกัน”

การกำหนดความสัมพันธ์ระหว่างกัน มาตรา 71 ทวิ วรรคสองได้กำหนดหลักเกณฑ์ และเงื่อนไข ที่ถือว่าบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีความสัมพันธ์กัน หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งแต่สองนิติบุคคลขึ้นไป ที่มีความสัมพันธ์กันในลักษณะ ดังต่อไปนี้

(1) นิติบุคคลหนึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรง หรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด

(2) ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่า โดยตรงหรือ โดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด ถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคล หนึ่งไม่ว่าโดยตรง หรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด หรือ

(3) นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุม ในลักษณะที่ นิติบุคคลหนึ่งไม่อาจดำเนินการโดยอิสระจากอีกนิติบุคคลหนึ่ง ตามที่กำหนด โดยกฎกระทรวง

จากคำนิยามของบทบัญญัติดังกล่าวจะเห็นได้ว่า “นิติบุคคลหนึ่งถือหุ้น หรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด และ ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อม ไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด ถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่ง ไม่ว่าจะโดยตรง หรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด” ถ้าหากกลุ่มนิติบุคคล หรือกลุ่มบริษัทข้ามชาติ เลี่ยงการทำธุรกรรมโดยตรงระหว่างบริษัทแม่และบริษัทลูก (บริษัทแม่ที่อยู่ในฐานะผู้ถือหุ้นของบริษัทลูก)

โดยเปลี่ยนเป็นการทำธุรกรรมระหว่างบริษัทลูก กับบริษัทตัวกลาง ที่อยู่ในเครือของตน แทนบริษัทแม่ตามที่กฎหมายเปิดช่องว่างไว้ เพื่อมิให้เจ้าพนักงานสรรพากรเห็นว่าเป็นพฤติกรรมน่าสงสัยระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน เพื่อเคลื่อนย้ายกำไรออกนอกประเทศ เช่นการเข้าร่วมทุนประเภทของกิจการร่วมค้า หรือกิจการค้าร่วมในธุรกรรมระหว่างประเทศ ซึ่งการเข้าร่วมทุนทั้งสองประเภทต่างก็ไม่ได้เป็นเจ้าของในลักษณะผู้ถือหุ้น แต่เป็นการดำเนินงาน โดยลักษณะการตกลงหรือทำสัญญาร่วมค้าเพื่อประกอบกิจการร่วมกัน

ทั้งนี้ถ้าหากกลุ่มนิติบุคคลหรือกลุ่มบริษัทข้ามชาติตั้งใจที่จะหาผลประโยชน์ทางด้านภาษีโดยการหลบเลี่ยงภาษีการเข้าร่วมประกอบธุรกิจ ในลักษณะดังกล่าว อาจเป็นกลุ่มที่เกี่ยวข้องกันเพียงกลุ่มเดียว และใช้วิธีลงทุนมากกว่าสองคนขึ้นไป เพื่อที่จะได้ทำให้สัดส่วนในการแบ่งผลประโยชน์ หรืออัตราการลงทุนต่ำ ทำให้เปิดโอกาสให้กลุ่มบริษัทข้ามชาติใช้ช่องว่างของกฎเกณฑ์ดังกล่าวในการดำเนินกิจการประเภทกิจการร่วมค้า หรือกิจการค้าร่วม เพื่อใช้ในการหาผลประโยชน์ทางด้านภาษี อาจเกิดขึ้นโดยการตั้งราคาขายสินค้าหรือบริการต่ำกว่าที่ควรจะเป็น หรือตั้งราคาซื้อสินค้าหรือบริการสูงกว่าที่ควรจะเป็น ซึ่งการกระทำเหล่านี้จะทำให้กำไรสุทธิที่พึงเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลลดลง และทำให้ภาษีที่รัฐพึงจัดเก็บได้ลดลง

ซึ่งกฎหมายปัจจุบันยังไม่มีแนวทางปฏิบัติ และยังไม่มียกเว้นข้อใดที่กำหนดความสัมพันธ์รวมถึงสำนักงานสาขา (Branch) และสำนักงานใหญ่ (Head Office)

#### 4.2 วิเคราะห์สภาพข้อกฎหมาย บทบัญญัติเกี่ยวกับมาตรการป้องกันการตั้งราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน

สำหรับการป้องกันการตั้งราคาโอนแม้ว่ากฎหมายไทย มีบทบัญญัติเกี่ยวกับมาตรการป้องกันการตั้งราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน แต่มิได้บัญญัติไว้อย่างชัดเจน ซึ่งปัจจุบันประมวลรัษฎากรไม่มีบทบัญญัติเฉพาะที่ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินภาษีของกรมสรรพากรสามารถนำมาปรับใช้ในกรณีการตรวจพบหรือในการป้องกัน เพื่อดำเนินการกับผู้ประกอบการที่เลี่ยงภาษีในธุรกรรมระหว่างประเทศในรูปแบบต่าง ๆ แม้ว่าจะมีการออกกฎเกณฑ์ในเรื่องกำหนดราคาโอนที่ไม่เป็นไปตามราคาตลาด (Transfer Pricing) ซึ่งบทบัญญัติในพระราชบัญญัติฉบับแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) พ.ศ. 2561 รวมถึงบทบัญญัติในมาตรา 65 ทวิมาตรา 65 ตริ และมาตรา 70 ตริ แห่งประมวลรัษฎากรนั้น แต่ยังไม่ครอบคลุมในทุกกรณีของการป้องกันการกำหนดราคาโอน สำหรับคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.113/2545 นั้น ไม่ได้มีสถานะทางกฎหมายที่ใช้บังคับกับผู้เสียภาษีโดยตรง แต่มีสถานะเป็นเพียงคำสั่งภายในองค์กรของกรมสรรพากรเองที่ใช้ให้เจ้าหน้าที่สรรพากรเป็นแนวทางในการตรวจสอบภาษี หรือให้เจ้าหน้าที่สรรพากรใช้เป็นแนวทางแนะนำผู้เสียภาษีให้ปฏิบัติเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน เท่านั้น

จึงทำให้เกิดปัญหาในบางกรณี เช่น ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “กรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทน หรือมีค่าบริการ ดอกเบี้ย ค่าตอบแทน ต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมิน มีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยนั้น ตามราคาตลาดในวันที่โอน จะเห็นได้ว่าบัญญัติดังกล่าวยังไม่ได้มีการบัญญัติไปถึงการชำระค่าบริการในการกู้ยืม ค่าดอกเบี้ย หรือการให้บริการต่าง ๆ ในลักษณะที่สูงกว่าราคาตลาด เพราะมาตรา 65 ทวิ (4) ได้กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจในการประเมินราคาตลาดเฉพาะในกรณีที่ตรวจพบว่า ค่าบริการในการกู้ยืม ค่าดอกเบี้ย หรือค่าตอบแทนของธุรกรรมระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน ที่มีการทำธุรกรรมต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุผลอันสมควรเท่านั้น และบทบัญญัติตามมาตรา 65 ทวิ (4) เป็นการให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินอย่างกว้างขวางเกินกว่าขอบเขตของการปรับปรุงการกำหนดราคาโอน กล่าวคือ การกำหนดราคาโอนหากต่ำกว่าราคาตลาดก็เป็นเรื่องของการทำธุรกรรมระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันเท่านั้น แต่อำนาจในการปรับปรุง ให้เป็นตามราคาตลาด ตามมาตรา 65 ทวิ (4) นี้ ไม่คำนึงถึงว่าจะเป็นการทำธุรกรรมระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันซึ่งคู่สัญญาที่ไม่มีความสัมพันธ์กัน เจ้าพนักงานประเมินก็ใช้อำนาจปรับปรุงราคา หรือค่าตอบแทนให้เป็นไปตามราคาตลาดได้ จึงถือเป็นบทบัญญัติทั่วไป มิใช่บทบัญญัติ ที่มีขึ้นเพื่อใช้ในการปรับปรุงการกำหนดราคาโอนโดยเฉพาะเจาะจง

ในทางกลับกันถ้าหากเจ้าพนักงานใช้มาตรา 65 ตริ (15) บัญญัติว่า “ค่าซื้อทรัพย์สิน และรายจ่ายเกี่ยวกับการซื้อหรือขายทรัพย์สินในส่วนที่เกินปกติ โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร” บทบัญญัติมาตรานี้ไม่ยอมให้นำส่วนของราคาซื้อทรัพย์สินและรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับการซื้อหรือขาย ทรัพย์สินที่เกินกว่าราคาตลาดมาถือเป็นรายจ่ายที่พึงหักได้ แต่ในมาตรานี้จะระบุเฉพาะรายจ่าย ในการซื้อขายเท่านั้น จึงไม่รวมถึงค่าบริการและดอกเบี้ยด้วย ซึ่งอาจทำให้มีปัญหาดังมา ว่าถ้าเป็นการกำหนดรายจ่ายที่เป็นค่าบริการหรือดอกเบี้ยสูงกว่าราคาตลาด เจ้าพนักงานประเมิน จะอาศัยอำนาจของบทบัญญัติมาตราใดมาปรับลดยอดรายจ่ายลงให้สอดคล้องกับราคาตลาด

#### 4.3 ประเด็นศึกษาเปรียบเทียบ สำนักงานแห่งใหญ่ สำนักงานสาขา และการกำหนดราคาโอน ระหว่างประเทศไทย และประเทศสิงคโปร์

จากการศึกษาพบว่าปัจจุบันกฎหมายของไทย ยังไม่มีบทบัญญัติใดที่มีการปรับใช้ราคาโอน สำหรับสำนักงานสาขา (Branch) และสำนักงานแห่งใหญ่ (Head Office) ต่างจากประเทศสิงคโปร์ ที่ได้นำหลักเกณฑ์การปรับใช้ราคาโอนมาปรับใช้กับสำนักงานสาขา (Branch) และสำนักงานแห่งใหญ่ (Head Office) สามารถสรุปได้ดังนี้

#### 4.3.1 ประเด็นศึกษาเปรียบเทียบการกำหนดค่านิยาม การกำหนดความสัมพันธ์ระหว่างกัน

สำหรับกฎหมายของไทยค่านิยามของการกำหนดความสัมพันธ์ระหว่างกัน ยังมีความคลุมเครือไม่ชัดเจน ให้มีการปรับใช้หลักเกณฑ์การกำหนดราคาโอน Arm's Length Principle ของกิจการที่เกี่ยวข้อง ให้รวมไปถึงสำนักงานสาขา (Branch) และสำนักงานใหญ่ (Head Office) ต่างจากประเทศสิงคโปร์ที่ได้กำหนดความสัมพันธ์ระหว่างกันในแนวทางการใช้กำหนดราคาโอน(Transfer Pricing Guideline) กำหนดไว้ว่า

“สำหรับในกรณีที่ผู้มีถิ่นที่อยู่นอกประเทศดำเนินธุรกิจผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศสิงคโปร์ เพื่อจุดประสงค์ในการหากำไรจากสถานประกอบการถาวร ดังนี้

ก นิติบุคคลที่ดำเนินงานผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศสิงคโปร์ และ

ข นิติบุคคลที่จัดตั้งในประเทศสิงคโปร์ดำเนินงานผ่านสถานประกอบการถาวรอื่นในต่างประเทศ

นิติบุคคลดังกล่าวจะถือว่าเป็นนิติบุคคลที่แยกจากกัน แตกต่างกัน และถือว่าเป็นกิจการที่เกี่ยวข้องกัน” จากค่านิยามบางส่วน “นิติบุคคลที่จัดตั้งในประเทศสิงคโปร์ดำเนินงานผ่านสถานประกอบการถาวรอื่น ในต่างประเทศ” นั้นหมายความว่า การดำเนินงานผ่านสถานประกอบการถาวรอื่นในต่างประเทศนั้นหมายถึงสาขา หรือที่เรียกว่า (P.E.) ให้ถือเป็นกิจการที่เกี่ยวข้อง และมีผลบังคับใช้หลักเกณฑ์การกำหนดราคาโอน Arm's Length Principle ด้วย

#### 4.3.2 ประเด็นศึกษาเปรียบเทียบการปรับใช้การกำหนดราคาโอนผ่านอนุสัญญาภาษีซ้อน

ปัจจุบันเศรษฐกิจของประเทศไทยมิได้พัฒนาไปอย่างโดดเด่นแล้วลำพัง แต่ได้นำเอาเศรษฐกิจของประเทศไปผูกพันและพึ่งพาระบบเศรษฐกิจโลกมากยิ่งขึ้น โดยเห็นได้จากการที่เราพยายามหาช่องทางขยายตัวทางการค้าและการลงทุนระหว่างประเทศให้เพิ่มมากขึ้น ไม่ว่าจะเป็นการมุ่งส่งเสริมให้นักลงทุนไทยไปลงทุนในต่างประเทศ หรือการจูงใจให้นักลงทุนจากต่างประเทศนำเงินมาลงทุนหรือเข้ามาดำเนินธุรกิจในไทย ฉะนั้น เมื่อมีเหตุการณ์จากภายนอกมากระทบเศรษฐกิจโลกแล้วสิ่งเหล่านี้มักจะส่งผลกระทบต่อเศรษฐกิจของไทยด้วยเช่นกัน และนับวันก็จะมีผลกระทบมากยิ่งขึ้น ทั้งนี้เนื่องจากประเทศไทยมีระบบเศรษฐกิจค่อนข้างเปิดมากขึ้นเรื่อย ๆ ในความพยายามที่จะหาช่องทางขยายตัวทางการค้า และการลงทุนระหว่างประเทศนั้น มีปัจจัยหลายประการที่เอื้ออำนวยต่อความพยายามดังกล่าว และปัจจัยทางด้านภาษีอากรก็เป็นปัจจัยที่สำคัญตัวหนึ่งซึ่งสามารถนำมาใช้ส่งเสริมหรือสนับสนุนการค้า และการลงทุนระหว่างประเทศ เนื่องด้วยความแตกต่างของหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีของแต่ละรัฐ เช่นหลักแหล่งเงินได้ หลักถิ่นที่อยู่ หลักสัญชาติหรือหลักความเป็นพลเมือง เมื่อนานาประเทศต่างก็อาศัยหลักเกณฑ์ดังกล่าวมาบัญญัติเป็นกฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีในรัฐของตน การเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศจึงเกิดขึ้นได้เสมอ



ในกรณีที่มีการจ่ายเงินข้ามชาติ และเพื่อขจัดความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีจึงเกิดเป็นอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ

สำหรับกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจข้ามชาติของประเทศไทยนั้น ได้มีการบัญญัติไว้ในมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร เกี่ยวกับค่าใช้จ่ายต้องห้าม อันเป็นรายจ่ายที่เกิดขึ้นและเรียกเก็บระหว่างสำนักงานสาขาในประเทศไทยกับสำนักงานใหญ่และสำนักงานสาขาอื่นในต่างประเทศ ได้แก่มาตรา 65 ตรี (10) (11) (23) และ (14) ซึ่งรายจ่ายที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับธุรกิจข้ามชาติระหว่างสำนักงานสาขาในประเทศไทยกับสำนักงานแห่งใหญ่และสำนักงานสาขาอื่นตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของไทย และกฎหมายระหว่างประเทศต่างก็ถือว่าสำนักงานใหญ่กับสำนักงานสาขามีฐานะเป็นบุคคลเดียวกัน

ดังนั้น บทบัญญัติมาตรา 65 ตรี (10) (11) แห่งประมวลรัษฎากร จึงไม่ยอมให้นิติบุคคลระหว่างสาขาในประเทศไทย กับสำนักงานใหญ่หรือสำนักงานสาขาอื่นในต่างประเทศ นำค่าใช้จ่าย เช่นค่าตอบแทน ดอกเบี้ยที่นิติบุคคลคิดให้สำหรับเงินทุน เงินสำรองต่าง ๆ เงินกองทุน เป็นต้น มาถือเป็นรายจ่าย เพราะการกำหนดค่าใช้จ่ายในรูปแบบดังกล่าว อาจเปิดช่องให้นิติบุคคลกำหนดจำนวนค่าใช้จ่ายได้เองตามอำเภอใจ ทำให้มีกำไรเสียภาษีน้อยหรือไม่มีเลย ค่าใช้จ่ายดังกล่าวหากนำมาบันทึกเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีก็จะต้องถูกบวกกลับเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษีต่อไป

ส่วนรายจ่ายเพื่อแสวงกำไรและเพื่อกิจการ และรายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะตามบทบัญญัติมาตรา 65 ตรี (13) จะยอมให้นิติบุคคลนำรายจ่ายที่เกิดขึ้นเพื่อแสวงกำไรหรือเพื่อกิจการมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีได้ ส่วนรายจ่ายที่ยอมให้หักได้ตามมาตรา 65 ตรี (14) นั้น จะต้องเป็นรายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ แต่ต้องมีใช้รายจ่ายเพื่อการลงทุนตามมาตรา 65 ตรี (5) ซึ่งบทบัญญัติตามมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรข้างต้นจะใช้กับธุรกรรมของประเทศข้ามชาติที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างกันเท่านั้น

สำหรับประเทศที่ได้จัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทย รายจ่ายที่เกิดขึ้นเรียกเก็บระหว่างสำนักงานสาขาในประเทศไทยกับสำนักงานใหญ่และสำนักงานสาขาอื่นในต่างประเทศ จากบทบัญญัติข้อ 7 (กำไรจากธุรกิจ) ของอนุสัญญาฯ วรรค 2 ได้กำหนดให้ถือว่าสถานประกอบการถาวรเป็นหน่วยอิสระแยกต่างหากจากสำนักงานแห่งใหญ่ตามหลัก Arm's Length Principle ซึ่งตามปกติควรถือว่าสถานประกอบการถาวรที่อยู่ในรูปสำนักงานสาขาในประเทศไทยกับสำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นในต่างประเทศ เป็นหน่วยบุคคลเดียวกัน แต่เมื่อบทบัญญัติข้อ 7 วรรค 2 ของอนุสัญญาฯ ให้ถือว่าเป็นคนละหน่วยแยกต่างหากจากกัน จึงทำให้การจ่ายค่าใช้จ่ายของสำนักงานสาขาในประเทศไทยไปให้สำนักงานใหญ่หรือสำนักงานสาขาอื่นในต่างประเทศ เป็นเสมือนการจ่ายค่าตอบแทนระหว่างหน่วยธุรกิจที่เป็นคนละหน่วยแยกต่างหากเป็นอิสระต่อกัน

ซึ่งสำนักงานสาขา (สถานประกอบการถาวร) ในประเทศไทยจึงสามารถนำค่าใช้จ่ายที่จ่ายให้สำนักงานใหญ่ หรือสำนักงานสาขาอื่นในต่างประเทศมาตัดเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีได้ แม้จะขัดแย้งกับหลักการของมาตรา 65 (ตรี) (10) และ (11) ก็ตาม

ทั้งนี้ การนำค่าใช้จ่ายที่จ่ายให้สำนักงานใหญ่ หรือสำนักงานสาขาอื่นในต่างประเทศมาตัดเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีได้ในประเทศไทยนั้น ส่งผลทำให้สำนักงานสาขาในประเทศไทยเสียภาษีในอัตราที่ต่ำ หรืออาจไม่เสียภาษีเลย ได้ ซึ่งเป็นไปตามคำสั่ง ฯ ที่ป. 13/2529 และคำพิพากษาศาลฎีกา เลขที่ 1229/2551

ดังนั้น เมื่อพบบัญชีข้อ 7 (กำไรจากธุรกิจ) ของอนุสัญญาฯ วรรค 2 ถือว่าสำนักงานสาขา (สถานประกอบการถาวร) มองความเป็น “หน่วยทางภาษี” ที่แยกออกจากกัน กับสำนักงานใหญ่ หรือสำนักงานสาขาอื่นที่อยู่กันคนละประเทศแล้ว หากมีการซื้อหรือขายสินค้า หรือเรียกเก็บค่าบริการระหว่างกัน เช่น กรณีดอกเบียจากการกู้ยืม ค่าตอบแทน เป็นต้น เนื่องจากการให้บริการระหว่างกันเหล่านี้ เป็นราคาโอนที่ใช้ระหว่างกันเฉพาะ จึงควรมีการปรับใช้การกำหนดราคาโอนโดยอาศัยบทบัญญัติ ข้อ 7 วรรค 2 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนกับมาตรา 70 ทวิ และมาตรา 70 ตรี ระหว่างสำนักงานสาขา และสำนักงานแห่งใหญ่ เช่นเดียวกับกรณีรายรับและรายจ่ายที่เกิดขึ้นระหว่างบริษัทแม่ และบริษัทลูกที่จัดตั้งขึ้นในแต่ละประเทศด้วย

ตัวอย่าง เช่น

บริษัท ลอดช่องสิงคโปร์ จำกัด (สำนักงานใหญ่) จัดตั้งขึ้นในประเทศสิงคโปร์ และมีสำนักงานสาขา (สถานประกอบการถาวร) ดำเนินงานในประเทศไทย และมีข้อตกลงอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างกัน ต่อมาสำนักงานสาขาในประเทศไทย ได้ตกลงทำสัญญาจ้างผู้เชี่ยวชาญจากสำนักงานใหญ่ มาเป็นที่ปรึกษาด้านการตลาด เป็นระยะเวลา 6 เดือน โดยกำหนดค่าตอบแทนให้กับสำนักงานใหญ่ ต่อเดือน ๆ ละ 800,000 บาท

จากกรณีตัวอย่าง พบว่าบทบัญญัติข้อ 7 (กำไรจากธุรกิจ) ของอนุสัญญาฯ วรรค 2 ถือว่าสำนักงานสาขาในประเทศไทย และสำนักงานใหญ่ในประเทศสิงคโปร์ เป็นหน่วยทางภาษีที่แยกออกจากกัน เมื่อมีการจ่ายค่าตอบแทนระหว่างกัน จะถือเป็นเสมือนคนละหน่วยแยกต่างหาก เป็นอิสระต่อกัน ค่าใช้จ่ายทั้งสิ้นจำนวน 4,800,000 บาท สำนักงานสาขาในประเทศไทยจึงสามารถนำค่าใช้จ่ายที่จ่ายให้สำนักงานใหญ่ มาตัดเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีได้

จะเห็นได้ว่าการจ่ายค่าตอบแทนให้แก่สำนักใหญ่เป็นราคาโอนที่ใช้ระหว่างกัน ค่าตอบแทนค่าที่ปรึกษาด้านการตลาดที่สำนักงานสาขาจ่ายให้กับสำนักงานใหญ่ อาจเป็นการกำหนดค่าตอบแทนขึ้นมาที่สูงกว่าราคาตลาด เพื่อให้สำนักงานสาขาสามารถนำรายจ่ายดังกล่าวมาตัดเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อทำให้เสียภาษีได้ต่ำลง หรือไม่เสียภาษีเลย

ดังนั้นถ้าหากไม่มีการปรับใช้ราคาโอนระหว่างสำนักงานสาขา และสำนักงานแห่งใหญ่ ให้เป็นไปตามราคาตลาด กลุ่มธุรกิจข้ามชาติจึงอาศัยช่องว่างดังกล่าวสร้างหน่วยภาษี ในลักษณะสำนักงานสาขา เพื่อเลี่ยงภาระภาษีที่จะเกิดขึ้นในประเทศไทย

ซึ่งต่างจากประเทศสิงคโปร์ที่ได้นำหลักเกณฑ์การปรับใช้ราคาโอนมาปรับใช้ กับสำนักงานสาขา และสำนักงานแห่งใหญ่ โดยได้บัญญัติไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ ทุกฉบับที่ได้สร้างความตกลงพหุภาคีไว้ดังนี้

#### (ก) วรรค 2 กำไรทางธุรกิจ

ในกรณีทีวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งประกอบธุรกิจในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง โดยผ่านทางสถานประกอบการถาวรที่ตั้ง อยู่ในรัฐนั้น ในแต่ละรัฐผู้ทำสัญญาให้ถือว่ากำไร เป็นของสถานประกอบการถาวรนั้นในส่วนที่พึงคาดหวังได้ว่าสถานประกอบการถาวรนั้น จะได้รับถ้าหากว่าสถานประกอบการถาวรนั้น เป็นวิสาหกิจอันแยกต่างหากและประกอบกิจกรรม เช่นเดียวกันหรือคล้ายคลึงกัน ภายใต้ภาวะเช่นเดียวกันหรือคล้ายคลึงกัน และติดต่อกันเป็นอิสระ แท้จริงกับวิสาหกิจซึ่งตนเป็นสถานประกอบการถาวรนั้น

#### (ค) วรรค 1 รัฐวิสาหกิจที่เกี่ยวข้อง

ในกรณีได้มีการวางหรือตั้งข้อบังคับเงื่อนไขระหว่างวิสาหกิจทั้งสอง ในด้านความสัมพันธ์ทางการพาณิชย์หรือทางการเงินซึ่งแตกต่างไปจากเงื่อนไขอันพึงมี ระหว่างวิสาหกิจอิสระ เงินได้หรือกำไรใด ๆ ซึ่งควรจะมีแก่วิสาหกิจหนึ่งหากมิได้มีเงื่อนไขเหล่านั้น แต่มิได้มีขึ้นโดยเหตุแห่งเงื่อนไขเหล่านั้น อาจรวมเข้าเป็นกำไรของวิสาหกิจนั้นและเก็บภาษีได้ตามนั้น

จึงสรุปได้ว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศสิงคโปร์ต้องการใช้หลักการเกี่ยวกับราคาโอน ไม่เพียงแต่ระหว่างกิจการที่เกี่ยวข้องกันเท่านั้น แต่ยังรวมถึงสถานประกอบการถาวร ที่ประกอบกิจการในประเทศสิงคโปร์ และยังรวมถึงสถานประกอบการถาวรอื่น ๆ ที่ประกอบกิจการ อยู่ในประเทศอื่น ด้วย

## บทที่ 5

### บทสรุปและข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) พ.ศ. 2561 ศึกษากรณีการปรับใช้ราคาโอนกรณีสำนักงานแห่งใหญ่ และสำนักงานสาขา พบว่าตามมาตรา 71 ทวิ และ 71 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร มีความไม่ชัดเจนและเกิดปัญหาในการบังคับใช้ดังต่อไปนี้

1. การตีความถ้อยคำในกฎหมายตามมาตรา 71 ทวิ เกี่ยวกับ “การกำหนดความสัมพันธ์ระหว่างกัน” ในกรณีการเข้าร่วมทุนประเภทของกิจการร่วมค้า หรือกิจการค้าร่วม ในธุรกรรมระหว่างประเทศของกลุ่มนิติบุคคล
2. การปรับใช้ราคาโอนสำหรับ สำนักงานสาขา (Branch) และสำนักงานแห่งใหญ่ (Head Office) ยังไม่มีบทบัญญัติใดให้กระทำได้

#### 5.1. บทสรุป

จากการที่ผู้วิจัยได้ตั้งสมมติฐานการวิจัยไว้ว่า “มาตรา 71 ทวิ ตามพระราชบัญญัติมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing) แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) พ.ศ. 2561 ไม่ได้มีการปรับใช้ราคาโอนระหว่างสำนักงานสาขา และสำนักงานแห่งใหญ่ ซึ่งต่างจากประเทศสิงคโปร์ที่มีการปรับใช้ราคาโอนกับกรณีดังกล่าว ส่งผลให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้เพิ่มขึ้น และเกิดประสิทธิภาพในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี ดังนั้นประเทศไทยควรจะนำการปรับใช้ราคาโอนมาใช้กับสำนักงานสาขา และสำนักงานแห่งใหญ่ เพื่อแก้ไขปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการสร้างหน่วยภาษีในลักษณะสาขา”

และจากการศึกษาวิจัยกฎหมายและกฎเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับราคาโอนของประเทศไทย และกฎหมายของประเทศสิงคโปร์ ทำให้พบสภาพปัญหาในการบัญญัติ คำนิยามของการกำหนดความสัมพันธ์ระหว่างกัน และยังมีบทบัญญัติใดให้มีการปรับใช้ราคาโอนสำหรับสำนักงานสาขา (Branch) และสำนักงานแห่งใหญ่ (Head Office) โดยสรุปได้ดังนี้

- 1) การตีความถ้อยคำในกฎหมายตามมาตรา 71 ทวิ เกี่ยวกับ “การกำหนดความสัมพันธ์ระหว่างกัน” ในกรณีการเข้าร่วมทุนประเภทของกิจการร่วมค้า หรือกิจการค้าร่วม ในธุรกรรมระหว่างประเทศของกลุ่มนิติบุคคล จากการศึกษาพบว่า ถ้าหากกลุ่มนิติบุคคล หรือกลุ่มบริษัทข้ามชาติเล็งการทำธุรกรรมโดยตรงระหว่างบริษัทแม่และบริษัทลูก (บริษัทแม่ที่อยู่ในฐานะผู้ถือหุ้นของบริษัทลูก) โดยเปลี่ยนเป็นการทำธุรกรรมระหว่างบริษัทลูก กับบริษัทตัวกลางที่อยู่ในเครือของตน แทนบริษัทแม่ตามที่กฎหมายเปิดช่องว่างไว้ เพื่อมิให้เจ้าพนักงานสรรพากร

เห็นว่าเป็นพฤติกรรมน่าสงสัยระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน เพื่อเคลื่อนย้ายกำไรออกนอกประเทศ เช่นการเข้าร่วมทุนประเภทของกิจการร่วมค้า หรือกิจการค้าร่วมในธุรกรรมระหว่างประเทศ ทั้งนี้ถ้าหากกลุ่มนิติบุคคลหรือกลุ่มบริษัทข้ามชาติ ตั้งใจที่จะหาผลประโยชน์ทางด้านภาษี โดยการหลบเลี่ยงภาษี การเข้าร่วมประกอบธุรกิจในลักษณะดังกล่าว อาจเป็นกลุ่มที่เกี่ยวข้องกัน เพียงกลุ่มเดียว และใช้วิธีลงทุนมากกว่าสองคนขึ้นไป เพื่อที่จะได้ทำให้สัดส่วนในการแบ่งผลประโยชน์ หรืออัตราการลงทุนต่ำ ทำให้เปิดโอกาสให้กลุ่มบริษัทข้ามชาติใช้ช่องว่างของกฎเกณฑ์ดังกล่าว ในการดำเนินกิจการประเภทกิจการร่วมค้า หรือกิจการค้าร่วม เพื่อใช้ในการหาผลประโยชน์ทางด้านภาษี อาจเกิดขึ้นโดยการตั้งราคาขายสินค้าหรือบริการต่ำกว่าที่ควรจะเป็น หรือตั้งราคาซื้อสินค้าหรือบริการสูงกว่าที่ควรจะเป็น ซึ่งการกระทำเหล่านี้จะทำให้กำไรสุทธิที่พึงเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลลดลง และทำให้ภาษีที่รัฐพึงจัดเก็บได้ลดลง

ซึ่งกฎหมายปัจจุบันยังไม่มีแนวทางปฏิบัติ และยังไม่มียกเว้นข้อใดที่กำหนดความสัมพันธ์ รวมถึงสำนักงานสาขา (Branch) และสำนักงานแห่งใหญ่ (Head Office)

2) เนื่องจากกฎหมายประเทศไทยยังไม่มียกเว้นข้อใดให้มีการปรับใช้ราคาโอนสำหรับ สำนักงานสาขา (Branch) และสำนักงานแห่งใหญ่ (Head Office) แต่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับรายจ่ายที่เกิดขึ้นและเรียกเก็บระหว่างสำนักงานสาขาในประเทศไทยกับสำนักงานใหญ่ และสำนักงานสาขาอื่นในต่างประเทศ ในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ จากบทบัญญัติข้อ 7 (กำไรจากธุรกิจ) ของอนุสัญญา วรรค 2 ได้กำหนดให้ถือว่า สถานประกอบการถาวรเป็นหน่วยอิสระ แยกต่างหากจากสำนักงานแห่งใหญ่ตามหลัก Arm's Length Principle ซึ่งตามปกติควรถือว่าสถานประกอบการถาวรที่อยู่ในรูปสำนักงานสาขาในประเทศไทยกับสำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นในต่างประเทศเป็นหน่วยบุคคลเดียวกัน แต่เมื่อบทบัญญัติข้อ 7 วรรค 2 ของอนุสัญญา ให้ถือว่าเป็นคนละหน่วยภาษีแยกต่างหากจากกัน จึงทำให้การจ่ายค่าใช้จ่ายของสำนักงานสาขาในประเทศไทยไปให้สำนักงานใหญ่หรือสำนักงานสาขาอื่นในต่างประเทศ เป็นเสมือนการจ่ายค่าตอบแทนระหว่างหน่วยธุรกิจที่เป็นคนละหน่วยแยกต่างหากเป็นอิสระต่อกัน ซึ่งสำนักงานสาขา (สถานประกอบการถาวร) ในประเทศไทยจึงสามารถนำค่าใช้จ่ายที่จ่ายให้สำนักงานใหญ่ หรือสำนักงานสาขาอื่นในต่างประเทศ มาตัดเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีได้

ทั้งนี้การนำค่าใช้จ่ายที่จ่ายให้สำนักงานใหญ่ หรือสำนักงานสาขาอื่นในต่างประเทศมาตัดเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีได้ในประเทศไทยนั้น ส่งผลทำให้สำนักงานสาขาในประเทศไทยเสียภาษีในอัตราที่ต่ำ หรืออาจไม่เสียภาษีเลย

ดังนั้น เมื่อบทบัญญัติข้อ 7 (กำไรจากธุรกิจ) ของอนุสัญญาฯ วรรค 2 ถือว่าสำนักงานสาขา (สถานประกอบการถาวร) มองความเป็น “หน่วยทางภาษี” ที่แยกออกจากกัน กับสำนักงานใหญ่ หรือสำนักงานสาขาอื่นที่อยู่กันคนละประเทศแล้ว หากมีการซื้อหรือขายสินค้า หรือเรียกเก็บค่าบริการระหว่างกัน เช่น กรณีดอกเบ็ญจากการกู้ยืม ค่าตอบแทน เป็นต้น เนื่องจากการให้บริการ

ระหว่างกันเหล่านี้ เป็นราคาโอนที่ใช้ระหว่างกันเฉพาะ จึงควรมีการปรับใช้การกำหนดราคาโอน โดยอาศัยบทบัญญัติ ข้อ 7 วรรค 2 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน มาปรับใช้ในมาตรา 70 ทวิ และมาตรา 70 ตริระหว่างสำนักงานสาขา และสำนักงานแห่งใหญ่ เช่นเดียวกับกรณีรายรับและรายจ่ายที่เกิดขึ้นระหว่างบริษัทแม่ และบริษัทลูกที่จัดตั้งขึ้นในแต่ละประเทศด้วย

ตัวอย่าง เช่น

บริษัท ลอดช่องสิงคโปร์ จำกัด (สำนักงานใหญ่) จัดตั้งขึ้นในประเทศสิงคโปร์ และมีสำนักงานสาขา (สถานประกอบการถาวร) ดำเนินงานในประเทศไทย และมีข้อตกลงอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างกัน ต่อมาสำนักงานสาขาในประเทศไทย ได้ตกลงทำสัญญาจ้างผู้เชี่ยวชาญจากสำนักงานใหญ่ มาเป็นที่ปรึกษาด้านการตลาด เป็นระยะเวลา 6 เดือน โดยกำหนดค่าตอบแทนให้กับสำนักงานใหญ่ ต่อเดือน ๆ ละ 800,000 บาท

จากกรณีตัวอย่าง พบว่าบทบัญญัติข้อ 7 (กำไรจากธุรกิจ) ของอนุสัญญาฯ วรรค 2 ถือว่าสำนักงานสาขาในประเทศไทย และสำนักงานใหญ่ในประเทศสิงคโปร์ เป็นหน่วยทางภาษีที่แยกออกจากกัน เมื่อมีการจ่ายค่าตอบแทนระหว่างกัน จะถือเป็นเสมือนคนละหน่วยแยกต่างหาก เป็นอิสระต่อกัน ค่าใช้จ่ายทั้งสิ้นจำนวน 4,800,000 บาท สำนักงานสาขาในประเทศไทยจึงสามารถนำค่าใช้จ่ายที่จ่ายให้สำนักงานใหญ่ มาตัดเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีได้

จะเห็นได้ว่าการจ่ายค่าตอบแทนให้แก่สำนักใหญ่เป็นราคาโอนที่ใช้ระหว่างกัน ค่าตอบแทนค่าที่ปรึกษาด้านการตลาดที่สำนักงานสาขาจ่ายให้กับสำนักงานใหญ่ อาจเป็นการกำหนดค่าตอบแทนขึ้นมาที่สูงกว่าราคาตลาด เพื่อให้สำนักงานสาขาสามารถนำรายจ่ายดังกล่าวมาตัดเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อทำให้เสียภาษีได้ต่ำลง หรือไม่เสียภาษีเลย

ดังนั้นถ้าหากไม่มีการปรับใช้ราคาโอนระหว่างสำนักงานสาขา และสำนักงานแห่งใหญ่ ให้เป็นไปตามราคาตลาด กลุ่มธุรกิจข้ามชาติจึงอาศัยช่องว่างดังกล่าวสร้างหน่วยภาษีในลักษณะสำนักงานสาขา เพื่อเลี่ยงภาระภาษีที่จะเกิดขึ้นในประเทศไทย

ซึ่งต่างจากประเทศสิงคโปร์ที่ได้นำหลักเกณฑ์การปรับใช้ราคาโอนมาปรับใช้กับสำนักงานสาขา และสำนักงานแห่งใหญ่ โดยได้บัญญัติไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศที่ได้สร้างความตกลงพหุภาคี ไว้ในบทบัญญัติ วรรค 2 กำไรทางธุรกิจ และ วรรค 1 รัฐวิสาหกิจที่เกี่ยวข้อง ส่งผลให้ประเทศสิงคโปร์สามารถจัดเก็บภาษีได้เพิ่มขึ้น และเกิดประสิทธิภาพในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี จากการทำธุรกรรมระหว่างประเทศ

## 5.2. ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) พ.ศ. 2561 ศึกษากรณีการปรับใช้ราคาโอนกรณีสำนักงานแห่งใหญ่ และสำนักงานสาขา พบว่าตามมาตรา 71 ทวิ และ 71 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร มีความไม่ชัดเจนและเกิดปัญหาในการบังคับใช้ดังต่อไปนี้

1. การตีความถ้อยคำในกฎหมายตามมาตรา 71 ทวิ เกี่ยวกับ “การกำหนดความสัมพันธ์ระหว่างกัน” ในกรณีการเข้าร่วมทุนประเภทของกิจการร่วมค้า หรือกิจการค้าร่วม ในธุรกรรมระหว่างประเทศของกลุ่มนิติบุคคล

2. การปรับใช้ราคาโอนสำหรับ สำนักงานสาขา (Branch) และสำนักงานแห่งใหญ่ (Head Office) ยังไม่มีบทบัญญัติใดให้กระทำได้

โดยทำการศึกษาเปรียบเทียบกับกฎหมายของประเทศสิงคโปร์ สามารถสรุปผลข้อเสนอแนะจากการศึกษาวิจัย โดยมีรายละเอียดดังนี้

1) ควรกำหนดค่านิยามของการกำหนดความสัมพันธ์ระหว่างกัน ดังเช่นกฎหมายของประเทศสิงคโปร์ ได้มีการบัญญัติข้อกำหนด ในกรณีการเข้าร่วมทุนประเภทของกิจการร่วมค้า หรือกิจการค้าร่วม และการกำหนดความสัมพันธ์ระหว่างสำนักงานสาขา (Branch) และสำนักงานแห่งใหญ่ (Head Office) นอกจากนี้ยังรวมถึงนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกัน ในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุม ควรกำหนดให้ชัดเจนว่าความสัมพันธ์ระหว่างกันในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุม อย่างไร ถึงจะเข้าเงื่อนไขและปรับใช้ราคาโอนกับกรณีดังกล่าว

นอกจากนี้ประเทศสิงคโปร์ ได้มีการใช้ข้อมูลทางการเงินหรืองบการเงินที่มีการตรวจสอบและรับรองจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเรียบร้อยแล้วมาเป็นแนวทางในการตรวจสอบนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุม โดยให้นิติบุคคลนำส่งรายงานของบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน (RPT Form) นำส่งพร้อมกับแบบ Disclosure form

2) ควรกำหนดกฎหมายและกฎเกณฑ์เกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนออกมาโดยเฉพาะ เพื่อให้เจ้าพนักงานอาศัยอำนาจของบทบัญญัติเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน ใช้ประเมินในการจัดเก็บภาษีได้อย่างเต็มที่โดยไม่ต้องอาศัยในการพิจารณาโดยใช้กฎหมายหลายฉบับ เพื่อป้องกันการสับสนและการตีความที่ผิดเพี้ยนของกฎหมาย จนทำให้ผู้เสียภาษีรู้สึกว่าไม่มีมาตรฐานให้กับผู้เสียภาษี ซึ่งเป็นการทำลายความสมัครใจของผู้เสียภาษีโดยตรง

3) ควรมีการปรับปรุงอนุสัญญาภาษีซ้อนให้เป็นไปตามแบบสากล จากบทบัญญัติข้อ 7 (ถ้าไรจากธุรกิจ) วรรค 2 ถือว่าสำนักงานสาขา (สถานประกอบการถาวร) ซึ่งมองความเป็น “หน่วยทางภาษี” ที่แยกออกจากกัน กับสำนักงานใหญ่หรือสำนักงานสาขาอื่นที่อยู่กันคนละประเทศแล้ว หากมีการซื้อหรือขายสินค้า หรือเรียกเก็บค่าบริการระหว่างกัน เช่น กรณีดอกเบี้ยจากการกู้ยืม ค่าตอบแทน จึงควรมีการตรวจสอบราคาโอน เนื่องจากเป็นธุรกรรมระหว่างกัน

โดยผู้วิจัยเห็นว่าควรส่งเสริมให้มีการใช้อุสัญญาภาษีซ้อนตามบทบัญญัติ ข้อ 7 วรรค 2 กับมาตรา 70 ทวิ และมาตรา 70 ทรี ระหว่างสำนักงานสาขา และสำนักงานแห่งใหญ่ เพื่อป้องกัน กลุ่มธุรกิจข้ามชาติอาศัยช่องว่างดังกล่าวสร้างหน่วยภาษีในลักษณะสำนักงานสาขา เพื่อเลี่ยงภาระภาษีที่จะเกิดขึ้นในประเทศไทย ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรม ความไม่เสมอภาคทางภาษี

ถ้าหากมีการปรับใช้การกำหนดราคาโอนกับสำนักงานสาขาและสำนักงานแห่งใหญ่ จะส่งผลให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้เพิ่มขึ้น และเกิดประสิทธิภาพในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีจากการทำธุรกรรมระหว่างประเทศ อีกทั้งยังทำให้เกิดความเป็นธรรม ความเสมอภาคทางภาษี กับกลุ่มธุรกิจอื่น ๆ ด้วย



## บรรณานุกรม

### หนังสือและบทความ

- ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 4  
(กรุงเทพฯ: ห้างหุ้นส่วนสามัญจตุจักร 79, 2556),
- ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ และหลักการทั่วไปของ  
อนุสัญญาภาษีซ้อน, พิมพ์ ครั้งที่ 2 (กรุงเทพฯ: ห้างหุ้นส่วนจำกัดโรงพิมพ์ชวนพิมพ์,  
2546),
- ธิดาลักษณ์ นากามิจิ, ปัญหาการปรับใช้วิธีการคำนวณราคาโอนที่ได้รับรองในทางสากลกรณีสัญญา  
อนุญาตให้ใช้ สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา, (วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์  
มหาวิทยาลัยอัสสัมชัญ, 2553)
- พิมพ์เพ็ญ นามวงษ์, ปัญหากำหนดราคาโอนสำหรับทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง.  
(วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2559)
- ณภัทร ต่างวิวัฒน์, แนวทางทางการเตรียมความพร้อมของกรมสรรพากรสำหรับกฎหมายการกำหนด  
ราคาโอน (Transfer Pricing), (รายงานส่วนบุคคล โครงการพัฒนานักบริหารการ  
เปลี่ยนแปลงรุ่นใหม่ รุ่นที่ 9 ส่งเสริมการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี  
สำนักงาน ก.พ.ร. Institute for Good Governance Promotion, 2560),
- วินัย วัฒนากร, การกำหนดราคาโอนสำหรับธุรกรรมบริการภายในกลุ่มบริษัท,  
(วิทยานิพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2555).
- ฐสมศักดิ์ อนรรฆเสลา, ปัญหาการนำหลักการตั้งราคาโอนมาใช้กับภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวล  
รัษฎากร, (วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย,  
2543),
- จรัส แหยมสร้อยทอง, การป้องกันการหลีกเลี่ยงและการหนีภาษีเงินได้นิติบุคคล ของบริษัทข้าม  
ชาติโดยวิธีการตั้งราคาโอน, (วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี  
คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552),

กัญชรัตน์ ไทยดำริ, การพิสูจน์ราคาโอน: กรณีการให้บริการระหว่างกลุ่มบริษัทข้ามชาติ,  
 สรรพากรสาส์น ปีที่ 56, ฉบับที่ 3 (มีนาคม 2552),

กรมสรรพากร, ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีกิจการวิเทศธนกิจจ่ายดอกเบี้ยเงินกู้ยืมเงินตราต่างประเทศ  
 ไปต่างประเทศ, [ออนไลน์], แหล่งที่มา:  
<https://www.rd.go.th/publish/23597.0.html>, (18 พฤษภาคม 2563)

กรมสรรพากร, การบริหารความเสี่ยง และ การดำเนินการตาม Arm's Length Principle,  
 สรรพากรสาส์น (พฤษภาคม 2549),

### สื่ออิเล็กทรอนิกส์/ระบบออนไลน์

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, รายการที่เกี่ยวข้องโยกัน, [ออนไลน์], แหล่งที่มา :  
<https://www.set.or.th/th/regulations/supervision/files/connected.pdf>,  
 (8 มีนาคม 2563),

มหาวิทยาลัยเชียงใหม่, กิจการค้าร่วม (Consortium), [ออนไลน์], แหล่งที่มา:  
<http://finance.oop.cmu.ac.th/?q=th/node/26705>, (28 เมษายน 2563)

กรมสรรพากร, ความตกลงระหว่าง รัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐสิงคโปร์,  
 [ออนไลน์], แหล่งที่มา  
[http://download.rd.go.th/fileadmin/download/nation/singapore\\_t\\_revise1.pdf](http://download.rd.go.th/fileadmin/download/nation/singapore_t_revise1.pdf)

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13  
 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม, [ออนไลน์], แหล่งที่มา :  
<http://www.fap.or.th/upload/9414/2Ydrjd9wzH.pdf> (9 เมษายน 2563),

Organization for Economic Co-operation and Development - OECD, OECD Transfer  
 Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017,  
 [Online], Available from : ,[https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017\\_tpg-2017-en#page18](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en#page18), (7 March 2020),

Inland Revenue Authority of Singapore, “related party” meaning, [Online], Available from: <https://sso.agc.gov.sg/Act/ITA1947>, (1 May 2020),

Inland Revenue Authority of Singapore, Application of three-step approach to apply arm’s length principle, [Online], Available from [:https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/e-Tax\\_Guides/etaxguide\\_Income%20Tax\\_Transfer%20Pricing%20Guidelines\\_5th.pdf](https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/e-Tax_Guides/etaxguide_Income%20Tax_Transfer%20Pricing%20Guidelines_5th.pdf). (1 May 2020),

Inland Revenue Authority of Singapore, Example of Apply RPT, [Online], Available from: [https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/Businesses/Companies/Working\\_out\\_Corporate\\_Income\\_Taxes/Specific\\_topics/Transfer\\_Pricing/F\\_AQs%20on%20Reporting%20of%20RPT%20\(3%20Jun%202019\).pdf](https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/Businesses/Companies/Working_out_Corporate_Income_Taxes/Specific_topics/Transfer_Pricing/F_AQs%20on%20Reporting%20of%20RPT%20(3%20Jun%202019).pdf), (1 May 2020),

Inland Revenue Authority of Singapore, The DTA requires the application of the arm’s length principle, [Online], Available from [:https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/e-Tax\\_Guides/etaxguide\\_Income%20Tax\\_Transfer%20Pricing%20Guidelines\\_5th.pdf](https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/e-Tax_Guides/etaxguide_Income%20Tax_Transfer%20Pricing%20Guidelines_5th.pdf), (1 May 2020), P. 12

### กฎหมายที่เกี่ยวข้อง

พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) พ.ศ. 2561

มาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร

มาตรา 71 ทวิ และมาตรา 71 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 (ปรับปรุง 2560)

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2560)

อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศของประเทศสิงคโปร์ ตามกฎหมายไทย

INCOME TAX ACT Section 34D of Singapore Income Tax Act (“SITA”)

คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.113/2545

## ภาคผนวก

## การคำนวณวิธีแบ่งแยกกำไร (Profit Split Method, PS)

วิธีแบ่งแยกกำไรจะแบ่งสรรกำไรหรือผลขาดทุนโดยรวมที่เกิดจากการประกอบการ (Operating Profits or Losses) ของกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ในสัดส่วนที่สัมพันธ์กับการมีส่วนช่วยเหลือ นำลือ สนับสนุนโดยคู่สัญญาแต่ละรายในการสร้างผลกำไรหรือขาดทุนที่มีอยู่ ความช่วยเหลือที่สัมพันธ์กันจะ พิจารณาและกำหนดได้จากหน้าที่งานที่กระทำ (Function performed) ความเสี่ยงที่แบกรับ (Risk Assumed) ทรัพยากรที่ใช้ (Asset Used) และต้นทุนที่เกิดขึ้น ซึ่งการแบ่งกำไรนี้จะสะท้อนให้เห็นถึง ข้อตกลงที่ทำขึ้นด้วยราคาตลาด

ตัวอย่างเช่น บริษัท A บริษัท B และบริษัท C เป็นบริษัทที่ตั้งอยู่ในประเทศต่าง ๆ ทำการออกแบบและผลิตชิ้นส่วนสำคัญของผลิตภัณฑ์ไฟฟ้าที่มีประสิทธิภาพสูง เมื่อบริษัท A ขายชิ้นส่วนให้แก่บริษัท B บริษัท B พัฒนาและผลิตเป็นสินค้าสำเร็จรูป และส่งออกส่งไปขายบริษัท C ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน โดยมีรายได้ดังนี้

บริษัท	A	B
ยอดขาย	100	300
ยอดซื้อ	15	100
ต้นทุนการผลิต	<u>20</u>	<u>35</u>
กำไรขั้นต้น	65	165
ค่าวิจัยและพัฒนา	20	15
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	<u>15</u>	<u>10</u>
<b>กำไรสุทธิ</b>	<b><u>30</u></b>	<b><u>140</u></b>

ตัวอย่างการกำหนดราคาโอนโดยวิธีแบ่งแยกกำไร

เนื่องจากกิจการบริษัท A และ B ดำเนินกิจการที่ใช้เทคโนโลยีแบบเฉพาะ ดังนั้นจึงไม่สามารถ นำวิธีแบบกลุ่มแรกเข้ามาเปรียบเทียบได้ สมมติข้อมูลเปรียบเทียบของกำไรส่วนเพิ่มโดยเฉลี่ยสำหรับบริษัทอิสระอยู่ที่อัตราร้อยละ 30 และอัตราร้อยละ 20 ตามลำดับ

ตามตัวอย่างขั้นต้น วิธี CUP ไม่สามารถใช้ได้กับสินค้าที่มีลักษณะเฉพาะตัว ดังนั้นเพื่อให้ง่ายต่อความเข้าใจ จะสมมติว่าวิธีตามในกลุ่มแรกไม่เหมาะสมที่จะนำมาใช้ นอกจากนี้ทั้ง บริษัท A และบริษัท B ต่างก็มีองค์ความรู้ใน ซึ่งถือเป็นสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน เข้ามามีส่วนเกี่ยวข้อง จึงไม่สามารถใช้วิธี TBMM ได้

ดังนั้นวิธีแบ่งแยกกำไรจึงนำมาใช้กับการวิเคราะห์หาราคาตลาด

รายการ	จำนวนเงิน
ยอดขายทั้งสิ้น	300
ยอดทุนขายของ A	35
ยอดทุนขายของ B ไม่รวมยอดซื้อ	<u>35</u>
กำไรขั้นต้น	230
ค่าวิจัยและพัฒนา	35
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	<u>30</u>
<b>กำไรสุทธิ</b>	<b><u>170</u></b>

ตัวอย่างการกำหนดราคาโอนโดยวิธีแบ่งแยกกำไร: ดำเนินการหากำไรของกลุ่ม

ข้อมูลจากการเปรียบเทียบภายนอกของบริษัทอิสระจะถูกนำมาพิจารณารายได้ของ A และ B โดยผลตอบแทนเบื้องต้น ของบริษัท A เท่ากับร้อยละ 30 ของ(ต้นทุนสินค้าขาย (35) + ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน (15) จะได้ผลตอบแทนเบื้องต้นของ A เท่ากับ 15 บาท

การคำนวณหาผลตอบแทนเบื้องต้นของ บริษัท B ในกรณีที่ไม่มีทราบราคาตลาด จึงใช้ต้นทุนขายแทนทำให้ได้เป็นร้อยละ 20 ของ(ต้นทุนขาย(35) - ราคาซื้อ(0) + ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน (10) + ราคาโอนที่เป็นราคาตลาด(TP)) ได้เป็นค่าร้อยละ  $20 \times (45+TP)$  จะได้ผลตอบแทนเบื้องต้นของ B แปลงค่าได้เป็น  $9 + 0.2TP$

เมื่อได้กำไรของ A และ B แล้วจึงมาหากำไรส่วนที่เหลือของ B นั่นก็คือ TP ของทั้งคู่ โดย คำนวณจากสูตร = กำไรสุทธิ หักด้วย (ผลตอบแทนเบื้องต้น A + ผลตอบแทนเบื้องต้น B)

จะได้เป็นค่า  $170 - (15 + (9 + 0.2TP))$  เท่ากับกำไรส่วนเกินที่เหลือ (Residual Profit Split) ของ A และ B เท่ากับ  $146 - 0.2TP$  ซึ่งจะเป็นการคำนวณหากำไรส่วนที่เหลือของค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นโดยรวมตามสัดส่วน โดยในกรณีนี้มีค่าใช้จ่ายในการวิจัยและพัฒนา อยู่ 35 บาท ซึ่งแบ่งเป็นของ A 20 บาท และ B 15 บาท ทำให้สัดส่วนอยู่ที่ 57 ต่อ 43

ดังนั้นจะได้การแบ่งแยกกำไรที่ส่วนที่เหลือของ A เท่ากับ  $57\% \times (146 - 0.2TP)$  หรือ  $83.22 - 0.114TP$  สำหรับ B เท่ากับ  $47\% \times (146 - 0.2TP)$  หรือ  $62.78 - 0.086TP$  และทำให้มีกำไรสุทธิของ A เท่ากับ  $98.22 - 0.114T$  (ผลตอบแทนเบื้องต้น - กำไรที่ส่วนที่เหลือ) สำหรับ B เท่ากับ  $71.78 - 0.114TP$

การปรับเพื่อหาราคาตลาดในกรณีนี้ A ขายให้กับ B จึงต้องมีการปรับปรุงกำไรของ A ให้เป็นไปตามราคาตลาด โดยจากกำไรสุทธิของ A เดิมที่ 30 บาท

ดังนั้นต้นทุนเท่ากับ  $100 - 30 = 70$  นำไปหาค่าไรตามราคาตลาด  
 ได้  $70 +$  ค่าไรที่ปรับปรุงแล้ว  $(98.22 - 0.114TP) = 168.22/1.114$  จึงได้ TP เป็น 151 บาท  
 จากกรณีนี้ A และ B ต้องปรับปรุงค่าไรให้เพิ่มขึ้นอีก 81 และ 89 บาทตามลำดับ

บริษัท	A	B
ยอดขาย	100	300
บวก Arm's Length Adjust	51	
ยอดขายใหม่หลังปรับปรุง	151	
ยอดซื้อ	15	100
บวก Arm's Length Adjust		51
ยอดซื้อใหม่หลังปรับปรุง		151
ต้นทุนการผลิต	<u>20</u>	<u>35</u>
ค่าไรขั้นต้น	65	165
ปรับปรุงค่าไรขั้นต้น	116	114
ค่าวิจัยและพัฒนา	20	15
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	<u>15</u>	<u>10</u>
ค่าไรสุทธิ	30	140
<b>ปรับปรุงค่าไรขั้นต้น</b>	<b><u>81</u></b>	<b><u>89</u></b>

ตารางหลังการปรับปรุงค่าไรจากวิธีแบ่งแยกค่าไร



## พระราชบัญญัติ

แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๔๗)

พ.ศ. ๒๕๖๑

### สมเด็จพระเจ้าอยู่หัวมหาวชิราลงกรณ บดินทรเทพยวรางกูร

ให้ไว้ ณ วันที่ ๑๘ พฤศจิกายน พ.ศ. ๒๕๖๑

เป็นปีที่ ๓ ในรัชกาลปัจจุบัน

สมเด็จพระเจ้าอยู่หัวมหาวชิราลงกรณ บดินทรเทพยวรางกูร มีพระราชโองการโปรดเกล้าฯ ให้ประกาศว่า

โดยที่เป็นการสมควรแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร

จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตราพระราชบัญญัติขึ้นไว้โดยคำแนะนำและยินยอมของ  
สภานิติบัญญัติแห่งชาติทำหน้าที่รัฐสภา ดังต่อไปนี้

มาตรา ๑ พระราชบัญญัตินี้เรียกว่า “พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๔๗) พ.ศ. ๒๕๖๑”

มาตรา ๒ พระราชบัญญัตินี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษา เป็นต้นไป

มาตรา ๓ ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นมาตรา ๓๕ ตริ แห่งประมวลรัษฎากร

“มาตรา ๓๕ ตริ ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามมาตรา ๗๑ ตริ หรือยื่นรายงาน หรือเอกสารหรือหลักฐานตามมาตรา ๗๑ ตริ โดยแสดงข้อมูลไม่ถูกต้องครบถ้วนโดยไม่มีเหตุอันสมควร ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองแสนบาท”

มาตรา ๔ ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นมาตรา ๗๑ ทวิ และมาตรา ๗๑ ตริ แห่งประมวลรัษฎากร



“มาตรา ๗๑ ทวิ ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันมีข้อกำหนดทางด้านการพาณิชย์หรือการเงินระหว่างกันแตกต่างไปจากที่ควรได้กำหนด หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระในลักษณะที่เชื่อได้ว่าการถ่ายโอนกำไร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าว ให้ได้จำนวนรายได้ที่พึงได้รับและรายจ่ายที่พึงได้จ่าย หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระเสมือนว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้รับและได้จ่ายตามนั้นเพื่อใช้คำนวณกำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา ๖๕ หรือเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา ๗๐ หรือมาตรา ๗๐ ทวิ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามวรรคหนึ่ง หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งแต่สองนิติบุคคลขึ้นไปที่มีความสัมพันธ์กันในลักษณะ ดังต่อไปนี้

(๑) นิติบุคคลหนึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด

(๒) ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด ถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด หรือ

(๓) นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุมในลักษณะที่นิติบุคคลหนึ่งไม่อาจดำเนินการโดยอิสระจากอีกนิติบุคคลหนึ่งตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวง

ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินได้ปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามวรรคหนึ่งแล้ว มีผลให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ชำระภาษีไว้หรือถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษี หรือที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นมีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนดหรือภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ได้รับการปรับปรุงนั้นจากเจ้าพนักงานประเมินเป็นหนังสือ ทั้งนี้ ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

มาตรา ๗๑ ตริ ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นในลักษณะของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา ๗๑ ทวิ วรรคสอง ไม่ว่าความสัมพันธ์นั้นจะมีอยู่ตลอดระยะเวลาบัญชีหรือมีธุรกรรมระหว่างกันในรอบระยะเวลาบัญชีหรือไม่ จัดทำรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน

และมูลค่ารวมของธุรกรรมระหว่างกันในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามแบบที่อธิบดีกำหนด และยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินพร้อมกับการยื่นรายการภายในกำหนดเวลาตามมาตรา ๖๙

ภายในห้าปีนับแต่วันที่ได้อื่นรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามวรรคหนึ่ง เจ้าพนักงานประเมินโดยอนุมัติอธิบดี อาจส่งหนังสือแจ้งความแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามวรรคหนึ่ง ให้ยื่นเอกสารหรือหลักฐานแสดงข้อมูลที่จำเป็นสำหรับการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามที่อธิบดีประกาศกำหนด และผู้ได้รับหนังสือแจ้งความต้องปฏิบัติตามภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งความ เว้นแต่กรณีที่มีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาดังกล่าวได้ อธิบดีจะอนุญาตให้ขยายกำหนดเวลาดังกล่าวออกไปก็ได้ แต่ต้องไม่เกินหนึ่งร้อยยี่สิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งความ ทั้งนี้ เฉพาะกรณีที่ได้รับหนังสือแจ้งความเป็นครั้งแรก ให้ผู้ได้รับหนังสือแจ้งความต้องปฏิบัติตามภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งความนั้น

ความในมาตรานี้มิให้ใช้บังคับแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี ไม่เกินจำนวนหรือมีลักษณะอื่นใดตามที่กำหนดในกฎกระทรวง ซึ่งจำนวนรายได้ดังกล่าวต้องกำหนดไว้ไม่น้อยกว่าสองร้อยล้านบาท”

มาตรา ๕ บทบัญญัติมาตรา ๓ และมาตรา ๔ ให้ใช้บังคับสำหรับเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๒ เป็นต้นไป

ผู้รับสนองพระราชาโองการ  
พลเอก ประยุทธ์ จันทร์โอชา  
นายกรัฐมนตรี

## คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม

### บทนำ

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม อธิบายถึงวิธีการวัดมูลค่ายุติธรรมเพื่อวัตถุประสงค์ในการรายงานทางการเงิน ทั้งนี้มิได้เป็นการกำหนดการวัดมูลค่ายุติธรรมที่นอกเหนือไปจากที่ต้องปฏิบัติอยู่แล้วหรือที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นอนุญาตให้ปฏิบัติ เพียงแต่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้รวมแนวปฏิบัติสำหรับการวัดมูลค่ายุติธรรม ซึ่งจากเดิมมีอยู่กระจัดกระจายในมาตรฐานการรายงานทางการเงินแต่ละฉบับ มารวมอยู่ในมาตรฐานฉบับเดียว เพื่อให้มีความสอดคล้องกันทั้งการวัดมูลค่าและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการวัดมูลค่ายุติธรรมในรายงานทางการเงิน

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นที่กำหนดหรืออนุญาตให้มีการวัดมูลค่ายุติธรรม หรือเปิดเผยเกี่ยวกับการวัดมูลค่ายุติธรรม ยกเว้นบางเรื่อง ดังต่อไปนี้

#### ยกเว้นทั้งการวัดมูลค่ายุติธรรมและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการวัดมูลค่ายุติธรรม

1. การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์
2. รายการเข้าภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาเช่า
3. การวัดมูลค่าที่มีลักษณะคล้ายคลึงมูลค่ายุติธรรม แต่ไม่ใช่มูลค่ายุติธรรม เช่น มูลค่าสุทธิที่จะได้รับในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ หรือมูลค่าจากการใช้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

#### ยกเว้นเฉพาะการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการวัดมูลค่ายุติธรรม

1. สินทรัพย์โครงการที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน
2. เงินลงทุนในโครงการผลประโยชน์เมื่อออกจากงานที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 26 เรื่อง การบัญชีและการรายงานโครงการผลประโยชน์เมื่อออกจากงาน
3. สินทรัพย์ซึ่งมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนการจำหน่ายตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

### สรุปการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม เป็นมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับใหม่ ที่มีการแก้ไขคำนิยามของคำว่ามูลค่ายุติธรรม ซึ่งจากเดิมคำนิยามของมูลค่ายุติธรรม หมายถึง “จำนวนเงินที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์กัน หรือจำนวนเงินที่จ่ายชำระหนี้สินในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยนและสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระ



## คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน” โดยได้เปลี่ยนเป็น “ราคาที่จะได้รับการขายสินทรัพย์ หรือจะจ่ายเพื่อโอนหนี้สินในรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดมูลค่า” ซึ่งจะเห็นได้ว่านิยามของคำว่ามูลค่ายุติธรรมตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้แตกต่างไปจากเดิม เช่น การพิจารณามูลค่ายุติธรรมตามมุมมองของผู้ร่วมตลาด และการพิจารณามูลค่ายุติธรรมตามข้อสมมติว่าเป็นรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติ เป็นต้น ดังนั้นหลักเกณฑ์และวิธีการในการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ และหนี้สินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้จึงได้เปลี่ยนแปลงไปจากเดิมตามการเปลี่ยนแปลงของคำนิยาม

นอกจากนี้ มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ยังกำหนดให้กิจการต้องระบุลำดับชั้นของมูลค่ายุติธรรมตามลักษณะของข้อมูลที่น่ามาใช้ เพื่อกำหนดข้อมูลขั้นต่ำที่จำเป็นต้องเปิดเผยในงบการเงิน เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินมีความเข้าใจในที่มาของมูลค่ายุติธรรมมากยิ่งขึ้น

### คำนิยามคำศัพท์และคำอธิบายรายการหรือธุรกรรมที่สำคัญ

**มูลค่ายุติธรรม** หมายถึง ราคาที่จะได้รับการขายสินทรัพย์ หรือจะจ่ายเพื่อโอนหนี้สินในรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดมูลค่า

**ตลาดหลัก (Principal market)** หมายถึง ตลาดที่มีปริมาณ และระดับกิจกรรมของสินทรัพย์นั้นและหนี้สินนั้นมากที่สุด

**ตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุด (Most advantageous market)** หมายถึง ตลาดที่จำนวนเงินที่จะได้รับการขายสินทรัพย์เป็นจำนวนมากที่สุดหรือตลาดที่จำนวนเงินที่จ่ายคืนเพื่อโอนหนี้สินเป็นจำนวนน้อยที่สุดภายหลังจากที่ได้พิจารณาต้นทุนการทำรายการ และต้นทุนของการขนส่งแล้ว

**ต้นทุนการทำรายการ** หมายถึง ต้นทุนในการขายสินทรัพย์หรือโอนหนี้สินในตลาดหลัก (หรือตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุด) สำหรับสินทรัพย์หรือหนี้สินที่เกิดจากการจำหน่ายหรือโอนหนี้สิน และเป็นไปตามเงื่อนไขทั้งสองข้อต่อไปนี้

- (ก) เป็นผลโดยตรงจากรายการและจำเป็นต่อรายการนั้น
- (ข) จะไม่เกิดขึ้น หากไม่มีการตัดสินใจในการขายสินทรัพย์หรือการโอนหนี้สิน (คล้ายคลึงกับต้นทุนในการขายตามที่ให้ความหมายไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 เรื่องสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก)

**ต้นทุนในการขนส่ง** หมายถึง ต้นทุนที่เกิดขึ้นเพื่อขนส่งสินทรัพย์จากสถานที่ปัจจุบันไปยังตลาดหลัก (หรือตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุด)

**ผู้ร่วมตลาด (Market participants)** หมายถึง ผู้ซื้อและผู้ขายในตลาดหลัก (หรือตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุด) สำหรับสินทรัพย์นั้นหรือหนี้สินนั้น โดยมีลักษณะทั้งหมดดังนี้

- (ก) มีความเป็นอิสระจากกัน คือไม่ใช่บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน แม้ว่าอาจจะนำ



## คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ราคาในการทำรายการของบุคคลที่เกี่ยวข้องมาใช้เป็นข้อมูลในการวัดมูลค่ายุติธรรม หากกิจการมีหลักฐานว่ารายการนั้นเป็นไปตามเงื่อนไขตลาด

- (ข) มีความรอบรู้ มีความเข้าใจอย่างสมเหตุสมผลเกี่ยวกับสินทรัพย์หรือหนี้สิน และรายการ โดยใช้ข้อมูลทั้งหมดที่มีอยู่ รวมถึงข้อมูลที่สามารถได้มาจากการตรวจสอบวิเคราะห์สถานะ (due diligence) อันเป็นปกติหรือตามประเพณีปฏิบัติ
- (ค) สามารถที่จะเข้าทำรายการสำหรับสินทรัพย์หรือหนี้สินนั้น
- (ง) เต็มใจที่จะเข้าทำรายการสำหรับสินทรัพย์นั้นหรือหนี้สินนั้น เช่น ถูกใจแต่ไม่ได้ถูกบังคับ ให้ทำ

รายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติ หมายถึง รายการที่ถือว่ามี การเสนอซื้อขายในตลาดสำหรับระยะเวลา ก่อนวันที่วัดมูลค่า เพื่อให้เวลากับกิจกรรมทางตลาดที่เป็นปกติและเป็นประเพณีปฏิบัติสำหรับรายการเกี่ยวกับสินทรัพย์หรือหนี้สินนั้น โดยไม่ใช่รายการที่เกิดขึ้นจากการบังคับ (เช่น บังคับเลิกกิจการหรือการขายในภาวะที่กิจการมีปัญหาทางการเงิน)

### สินทรัพย์หรือหนี้สินที่วัดมูลค่ายุติธรรม

ในการวัดมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องพิจารณาถึงลักษณะของสินทรัพย์หรือหนี้สินนั้นซึ่งผู้ร่วมตลาดจะนำมาพิจารณา ในกรณีของสินทรัพย์ ตัวอย่างลักษณะของสินทรัพย์ที่ต้องพิจารณา ได้แก่ สภาพและสถานที่ตั้ง และข้อจำกัดในการขายหรือใช้สินทรัพย์ เป็นต้น อย่างไรก็ตามถ้าลักษณะดังกล่าวเป็นลักษณะเฉพาะสำหรับผู้ถือสินทรัพย์ โดยไม่โอนไปกับสินทรัพย์ ในการสมมติว่าจะขาย กิจการต้องไม่พิจารณารวมข้อจำกัดดังกล่าวในการวัดมูลค่ายุติธรรม

#### ตัวอย่างที่ 1 ข้อจำกัดในการใช้สินทรัพย์

ในปี 25X1 บริษัท ก จำกัด ได้ซื้อที่ดินและอาคารโรงงานเพื่อใช้ประกอบกิจการ โดยมีเงื่อนไขห้ามเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์การใช้งานของสินทรัพย์เป็นอย่างอื่นเป็นระยะเวลา 10 ปี อย่างไรก็ตามเงื่อนไขดังกล่าวจะหมดไป ถ้าบริษัทขายที่ดินและอาคารโรงงานดังกล่าวให้แก่ผู้อื่น ดังนั้นในการวัดมูลค่ายุติธรรม บริษัทต้องไม่พิจารณารวมเงื่อนไขดังกล่าว เนื่องจากข้อจำกัดดังกล่าวเป็นลักษณะเฉพาะของผู้ถือสินทรัพย์เท่านั้น ไม่ใช่ลักษณะของสินทรัพย์ที่ผู้ร่วมตลาดรายอื่นจะต้องนำมาพิจารณา

ในการวัดมูลค่าสินทรัพย์หรือหนี้สินด้วยมูลค่ายุติธรรมอาจจะวัดเป็นสินทรัพย์หรือหนี้สินเดี่ยวหรือกลุ่มของสินทรัพย์ กลุ่มของหนี้สิน หรือกลุ่มของสินทรัพย์และหนี้สิน โดยขึ้นอยู่กับหน่วยวัดทางบัญชี ซึ่งหน่วยวัดทางบัญชีสำหรับสินทรัพย์หรือหนี้สินต้องกำหนดให้สอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่กำหนดหรืออนุญาตให้มีการวัดมูลค่ายุติธรรม ยกเว้นตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

### ข้อสมมติในการวัดมูลค่ายุติธรรม

ในการวัดมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หรือหนี้สินโดยต้องพิจารณาข้อสมมติดังต่อไปนี้



## 1. ตลาดหลักและตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุด (Principal and most advantageous markets)

การวัดมูลค่ายุติธรรมมีข้อสมมติที่ว่ารายการที่จะขายสินทรัพย์ หรือที่จะโอนหนี้สินเกิดขึ้นใน ตลาดหลัก หรือในกรณีที่ไม่มีตลาดหลักให้ใช้ตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุด อย่างไรก็ตาม กิจการไม่จำเป็นต้องใช้ความพยายามในทุกวิถีทางเพื่อค้นหาตลาดที่เป็นไปได้ทั้งหมดในการระบุตลาดหลัก หรือตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุดในกรณีที่ไม่มีตลาดหลัก แต่ต้องพิจารณาถึงข้อมูลทั้งหมดที่มีอยู่อย่างสมเหตุสมผล หากไม่มีหลักฐานขัดแย้งอื่นตลาดที่โดยปกติกิจการจะเข้าไปทำรายการขายสินทรัพย์ หรือเปลี่ยนมือหนี้สิน ให้สันนิษฐานว่าเป็นตลาดหลัก หรือในกรณีที่ไม่มีตลาดหลัก ให้สันนิษฐานว่าเป็นตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุด

ราคาในตลาดหลัก (หรือตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุด) ที่ใช้ในการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ หรือหนี้สินไม่ต้องปรับปรุงด้วยต้นทุนการทำรายการ เนื่องจากต้นทุนการทำรายการมิใช่ลักษณะของสินทรัพย์หรือหนี้สิน ในทางตรงกันข้าม การวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ต้องปรับปรุงด้วยต้นทุนในการขนส่งที่จะเกิดขึ้นจากการขนส่งสินทรัพย์ในสถานที่อยู่ปัจจุบันไปยังตลาด เนื่องจากสถานที่ถือเป็นลักษณะของสินทรัพย์

### ตารางสรุปต้นทุนการทำรายการและต้นทุนในการขนส่ง

	สำหรับการพิจารณา ตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุด	สำหรับการพิจารณา วัดมูลค่ายุติธรรม
ต้นทุนการทำรายการ	✓	✗
ต้นทุนในการขนส่ง	✓	✓

### ตัวอย่างที่ 2 ตลาดหลักและตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุด

บริษัท ก จำกัด ถือสินทรัพย์ที่สามารถทำรายการขายได้ทั้งตลาด A B และ C ข้อมูลในตลาดแต่ละแห่งเป็นดังนี้

	ตลาด A	ตลาด B	ตลาด C
สัดส่วนปริมาณซื้อขายของตลาด	70%	20%	10%
สัดส่วนปริมาณซื้อขายในอดีตของบริษัท ก	20%	60%	20%
ราคาต่อหน่วย (บาท)	100	110	90
ต้นทุนการทำรายการ (บาท)	(1)	(2)	(2)
ต้นทุนในการขนส่ง (บาท)	(3)	(4)	(2)
เงินสดที่จะได้รับสุทธิ (บาท)	96	104	86

จากข้อมูลดังกล่าวตลาดหลัก ได้แก่ ตลาด A เนื่องจากมีปริมาณกิจกรรมการซื้อขายสูงที่สุดสำหรับตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุด ได้แก่ ตลาด B เนื่องจากมีเงินสดที่จะได้รับสุทธิมากที่สุด อย่างไรก็ตาม การพิจารณามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ในกรณีนี้ต้องไม่พิจารณามูลค่ายุติธรรมจากตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุด (ตลาด B) เนื่องจากสินทรัพย์ดังกล่าวมีตลาดหลัก (ตลาด A) และ

คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

บริษัท ก สามารถทำรายการซื้อขายในตลาดหลักได้ ดังนั้นมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ดังกล่าวต้องพิจารณาจากตลาดหลัก (ตลาด A) โดยมีมูลค่าเท่ากับ 97 บาท ( $100 - 3 = 97$  บาท)

## 2. ผู้ร่วมตลาด

กิจการต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หรือหนี้สินโดยใช้ข้อสมมติที่ผู้ร่วมตลาดใช้ในการกำหนดราคาสินทรัพย์หรือหนี้สิน โดยสมมติว่าผู้ร่วมตลาดจะกระทำเพื่อประโยชน์ทางเศรษฐกิจที่ดีที่สุดของตน ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ระบุว่ามูลค่ายุติธรรมไม่ใช่มูลค่าที่เฉพาะเจาะจงไปที่กิจการใดกิจการหนึ่ง แต่เป็นมูลค่าตามมุมมองของตลาด

## 3. รายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติ

รายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติ คือ รายการที่ถือว่ามีโอกาสซื้อขายในตลาดสำหรับระยะเวลาก่อนวันที่วัดมูลค่า เพื่อให้เวลากับกิจกรรมทางตลาดที่เป็นปกติและเป็นประเพณีปฏิบัติสำหรับรายการเกี่ยวกับสินทรัพย์หรือหนี้สินนั้น โดยไม่ใช่รายการที่เกิดขึ้นจากการบังคับ (เช่น บังคับเลิกกิจการหรือการขายในภาวะที่กิจการมีปัญหาทางการเงิน)

อย่างไรก็ตาม การกำหนดว่ารายการนั้นเกิดขึ้นในสภาพปกติ (หรือไม่ได้เกิดขึ้นในสภาพปกติ) นั้นทำได้ยาก เมื่อมีการลดลงอย่างมีนัยสำคัญในปริมาณหรือระดับของกิจกรรมของสินทรัพย์หรือหนี้สินเมื่อเปรียบเทียบกับกิจกรรมปกติในตลาดสำหรับสินทรัพย์หรือหนี้สิน โดยหลักเกณฑ์ในการพิจารณาว่าการลดลงในปริมาณหรือระดับของกิจกรรมของสินทรัพย์หรือหนี้สินนั้นมีนัยสำคัญหรือไม่ มีปัจจัยต่าง ๆ เช่น

- มีรายการที่เกิดขึ้นเมื่อไม่นานมานี้ในจำนวนน้อย
- การเสนอราคาไม่ได้พัฒนาจากการใช้ข้อมูล ณ ปัจจุบัน
- การเสนอราคามีความแตกต่างกันอย่างมากเนื่องมาจากเวลาหรือระหว่างผู้ค้า
- ส่วนต่างระหว่างราคาเสนอซื้อและราคาเสนอขาย (Bid-ask spread) ที่กว้างขึ้นหรือมีการเพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญ

หากกิจการสรุปว่าการลดลงดังกล่าวนั้นมีนัยสำคัญ กิจการจำเป็นต้องวิเคราะห์รายการหรือราคาเสนอซื้อขายเพิ่มเติมว่าราคาของรายการหรือราคาเสนอซื้อขายดังกล่าวยังคงแสดงถึงมูลค่ายุติธรรมหรือไม่ ถ้าราคาดังกล่าวไม่ได้แสดงถึงมูลค่ายุติธรรมแล้ว กิจการจำเป็นต้องปรับปรุงราคาของรายการหรือราคาเสนอซื้อขายเพื่อให้สะท้อนถึงมูลค่ายุติธรรม

## การประยุกต์ใช้

### 1. การประยุกต์ใช้กับสินทรัพย์ที่มีใช้สินทรัพย์ทางการเงิน

การวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่มีใช้สินทรัพย์ทางการเงิน ให้พิจารณาถึงความสามารถของผู้ร่วมตลาดในการสร้างประโยชน์เชิงเศรษฐกิจโดยการใช้สินทรัพย์ให้เกิดประโยชน์สูงสุดและดีที่สุด (Highest and best use) หรือโดยการขายสินทรัพย์ให้ผู้ร่วมตลาดรายอื่นที่จะใช้สินทรัพย์ให้เกิดประโยชน์สูงสุดและดีที่สุด



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

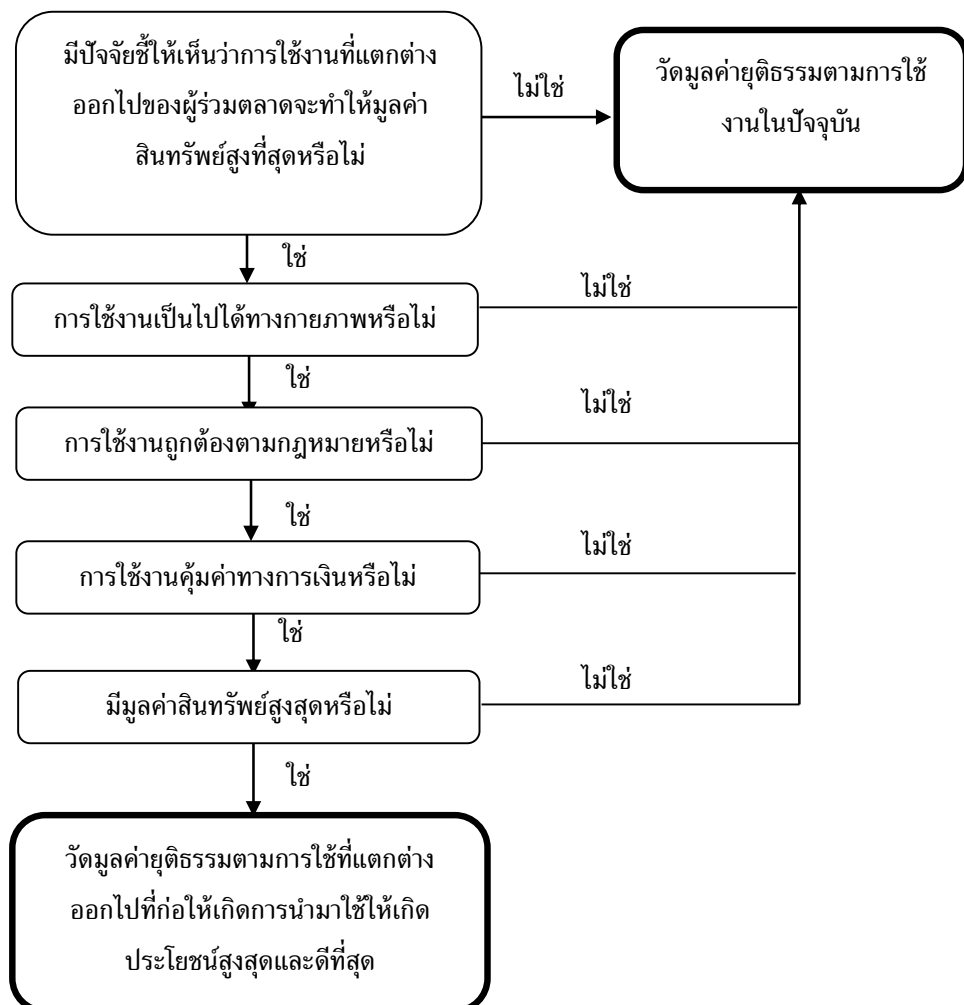
การใช้สินทรัพย์ให้เกิดประโยชน์สูงสุดและดีที่สุดต้องพิจารณาดังต่อไปนี้

- 1) การใช้งานที่เป็นไปได้ทางกายภาพ
- 2) การใช้งานที่ถูกต้องตามกฎหมาย
- 3) การใช้งานที่คุ้มค่าทางการเงิน

การนำมาใช้ให้เกิดประโยชน์สูงสุดและดีที่สุดจะกำหนดจากมุมมองของผู้ร่วมตลาดแม้ว่ากิจการมีความตั้งใจที่จะนำสินทรัพย์ไปใช้ในลักษณะอื่นที่แตกต่างออกไป อย่างไรก็ตามการใช้สินทรัพย์ที่มีใช้สินทรัพย์ทางการเงินในปัจจุบันของกิจการให้สันนิษฐานว่าเป็นการใช้ให้เกิดประโยชน์สูงสุดและดีที่สุด เว้นแต่ปัจจัยตลาดหรือปัจจัยอื่น ๆ ชี้ให้เห็นว่าการใช้ที่แตกต่างออกไปของผู้ร่วมตลาดจะทำให้มูลค่าของสินทรัพย์สูงสุด

ถ้าหากการใช้สินทรัพย์ที่มีใช้สินทรัพย์ทางการเงินให้เกิดประโยชน์สูงสุดและดีที่สุด เกิดจากการใช้งานร่วมกับสินทรัพย์อื่นอย่างเป็นกลุ่ม หรือการใช้ร่วมกับสินทรัพย์และหนี้สินอื่น ผู้ร่วมตลาดจะต้องสามารถจัดหาสินทรัพย์อื่นหรือสินทรัพย์และหนี้สินอื่นได้จริง และต้องมีความเกี่ยวข้องกันในการใช้งานสำหรับหนี้สินนั้นให้รวมเฉพาะหนี้สินที่ใช้เป็นเงินทุนหมุนเวียน โดยต้องไม่รวมหนี้สินที่นำมาใช้เพื่อจัดหาสินทรัพย์อื่นที่ไม่อยู่ในกลุ่มสินทรัพย์

การใช้สินทรัพย์ที่มีใช้สินทรัพย์ทางการเงินให้เกิดประโยชน์สูงสุดและดีที่สุด





มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 29 ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และมาตรฐานการบัญชี ฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของ กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด (เมื่อมีการประกาศใช้)

## มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2560)

### เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

#### วัตถุประสงค์

- 1 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อให้มั่นใจว่างบการเงินของกิจการได้เปิดเผยข้อมูลที่จำเป็นเพื่อให้ผู้อ่านตระหนักถึงความเป็นไปได้ที่ว่าฐานะการเงินและกำไรหรือขาดทุนของกิจการอาจได้รับผลกระทบจากการที่กิจการมีบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน และจากการมีรายการและยอดคงค้าง รวมถึงภาระผูกพันกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

#### ขอบเขต

- 2 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องถือปฏิบัติกับ
  - 2.1 การระบุลักษณะความสัมพันธ์ และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
  - 2.2 การระบุยอดคงค้าง รวมถึงภาระผูกพันของรายการระหว่างกิจการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
  - 2.3 การระบุสถานการณ์ที่ต้องเปิดเผยรายการตามข้อ 2.1 และ 2.2 และ
  - 2.4 การกำหนดการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายการระหว่างกันเหล่านั้น
- 3 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างกิจการที่เกี่ยวข้อง รายการและยอดคงค้าง รวมทั้งภาระผูกพันของรายการบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันในงบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่ หรือผู้ลงทุนที่มีการควบคุมร่วมใน หรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเหนือผู้ได้รับการลงทุนตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง งบการเงินรวม (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง งบการเงินเฉพาะกิจการ (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้นำมาใช้กับงบการเงินแต่ละกิจการด้วย
- 4 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันและยอดคงค้างของรายการกับกิจการในกลุ่มเดียวกันในงบการเงินของกิจการ รายการและยอดคงค้างของรายการ

กับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่เกิดขึ้นภายในกลุ่มกิจการจะถูกตัดออกไปในการจัดทำงบการเงินรวมของกลุ่มกิจการ ยกเว้นรายการและยอดคงค้างของรายการระหว่างกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนกับบริษัทย่อยของกิจการเหล่านั้นซึ่งวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุนในการจัดทำงบการเงินรวมของกลุ่มกิจการ

### ความมุ่งหมายของการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

- 5 ความสัมพันธ์กับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันเป็นเรื่องปกติทางการค้าและการประกอบธุรกิจ ตัวอย่างเช่น การที่กิจการมีกิจกรรมทางธุรกิจผ่านบริษัทย่อย การร่วมค้า และบริษัทร่วมบ่อครั้ง ซึ่งภายใต้สถานการณ์เหล่านี้ความสามารถของกิจการในการส่งผลกระทบต่อนโยบายการเงินและการดำเนินงานของผู้ได้รับการลงทุนเกิดขึ้นโดยผ่านการควบคุม การควบคุมร่วม หรือการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ
- 6 ความสัมพันธ์กับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันอาจมีผลกระทบต่อกำไรหรือขาดทุนและฐานะการเงินของกิจการ บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันอาจทำรายการที่บุคคลหรือกิจการที่ไม่เกี่ยวข้องกันไม่ทำ ตัวอย่างเช่น กิจการขายสินค้าในราคาทุนให้แก่บริษัทใหญ่ ซึ่งอาจไม่ขายให้กับลูกค้ารายอื่นในเงื่อนไขเดียวกัน นอกจากนี้ รายการระหว่างกิจการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันอาจไม่เกิดขึ้นในจำนวนเงินเดียวกันกับรายการระหว่างกิจการกับบุคคลหรือกิจการที่ไม่เกี่ยวข้องกัน
- 7 กำไรหรือขาดทุนและฐานะการเงินของกิจการอาจได้รับผลกระทบจากความสัมพันธ์กับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันแม้ไม่มีรายการระหว่างกันเกิดขึ้น การมีความสัมพันธ์เพียงเล็กน้อยกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันอาจเพียงพอที่จะส่งผลกระทบต่อรายการที่กิจการมีกับบุคคลหรือกิจการอื่นที่ไม่เกี่ยวข้องกัน ตัวอย่างเช่น บริษัทย่อยอาจเลิกความสัมพันธ์กับคู่ค้าเมื่อบริษัทใหญ่ซื้อบริษัทย่อยอีกแห่งหนึ่งซึ่งทำธุรกิจประเภทเดียวกับคู่ค้า กิจการหนึ่งอาจระงับกิจกรรมบางอย่างเพราะได้รับอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญจากอีกกิจการหนึ่ง เช่น บริษัทย่อยอาจได้รับคำสั่งจากบริษัทใหญ่ไม่ให้ดำเนินการด้านวิจัยและพัฒนา
- 8 จากเหตุผลดังกล่าว ข้อมูลหรือความรู้เกี่ยวกับรายการของกิจการ ยอดคงค้างของรายการเหล่านั้น รวมถึงภาระผูกพัน และความสัมพันธ์กับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน จึงอาจมีผลกระทบต่อผู้ใช้งบการเงินในการประเมินการดำเนินงานของกิจการ ความเสี่ยงและโอกาสทางธุรกิจของกิจการนั้นๆ

### คำนิยาม

- 9 คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะดังนี้

**บุคคลหรือกิจการที่** หมายถึง บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่เป็นผู้จัดทำงบการเงิน  
**เกี่ยวข้องกัน** (มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้หมายถึงกิจการที่เสนอรายงาน)

- 1) บุคคลหรือสมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิดของบุคคลนั้น  
เกี่ยวข้องกับกิจการที่เสนอรายงานถ้าบุคคลนั้น
  - 1.1) มีการควบคุมกิจการ หรือมีการควบคุมร่วม  
ในกิจการที่เสนอรายงาน
  - 1.2) มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเหนือกิจการที่  
เสนอรายงาน หรือ
  - 1.3) เป็นสมาชิกของผู้บริหารสำคัญของกิจการที่  
เสนอรายงาน หรือบริษัทใหญ่ของกิจการที่  
เสนอรายงาน
- 2) เป็นกิจการที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่เสนอรายงาน  
หากเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้
  - 2.1) กิจการและกิจการที่เสนอรายงานเป็น  
สมาชิกในกลุ่มกิจการเดียวกัน (ซึ่งหมายถึง  
บริษัทใหญ่ บริษัทย่อย และบริษัทย่อย  
ในกลุ่มเดียวกันซึ่งเกี่ยวข้องซึ่งกันและกัน)
  - 2.2) กิจการหนึ่งเป็นบริษัทร่วมหรือการร่วมค้า  
ของอีกกิจการหนึ่ง (หรือเป็นบริษัทร่วม  
หรือการร่วมค้าของสมาชิกในกลุ่มกิจการ  
ซึ่งกิจการเป็นสมาชิก)
  - 2.3) กิจการทั้งสองเป็นการร่วมค้าของบุคคลที่  
สามคนเดียวกัน
  - 2.4) กิจการหนึ่งเป็นการร่วมค้าของบุคคลที่สาม  
และอีกกิจการหนึ่งเป็นบริษัทร่วมของบุคคล  
ที่สาม
  - 2.5) เป็นโครงการผลประโยชน์ตอบแทนหลัง  
ออกจากงานสำหรับผลประโยชน์ของ  
พนักงานของกิจการที่เสนอรายงาน หรือ  
กิจการที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่เสนอรายงาน  
หากกิจการที่เสนอรายงานเป็นโครงการ  
ผลประโยชน์เอง นายจ้างซึ่งเป็นผู้ให้การ  
สนับสนุนเป็นกิจการที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่  
เสนอรายงาน
  - 2.6) กิจการถูกควบคุม หรือถูกควบคุมร่วมโดย  
บุคคลที่ระบุในข้อ 1)

- 2.7) บุคคลตามที่ระบุในข้อ 1.1) มีอิทธิพลที่มีนัยสำคัญเหนือกิจการ หรือเป็นสมาชิกของผู้บริหารสำคัญของกิจการ (หรือของบริษัทใหญ่)
- 2.8) กิจการหรือสมาชิกในกลุ่มกิจการซึ่งกิจการเป็นสมาชิก ซึ่งให้บริการด้านผู้บริหารสำคัญกับกิจการที่เสนอรายงานหรือบริษัทใหญ่ของกิจการที่เสนอรายงาน

<p>รายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน</p>	<p>หมายถึง</p>	<p>การโอนทรัพยากร บริการ หรือภาระผูกพัน ระหว่างกิจการที่เสนอรายงาน และบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน โดยไม่คำนึงว่าได้มีการคิดราคาระหว่างกันหรือไม่</p>
<p>สมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิดของบุคคล</p>	<p>หมายถึง</p>	<p>สมาชิกในครอบครัวของบุคคลใด ๆ ที่คาดว่าจะมีอิทธิพลต่อหรืออาจได้รับอิทธิพลจากบุคคลนั้นในการทำรายการกับกิจการ ทั้งนี้สมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิดให้รวมถึง</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) สามี ภรรยา และบุตรของบุคคลนั้น</li> <li>2) บุตรของสามี ภรรยาของบุคคลนั้น และ</li> <li>3) บุคคลในอุปการะของบุคคลนั้นหรือของสามีภรรยาของบุคคลนั้น</li> </ol>
<p>ค่าตอบแทน</p>	<p>หมายถึง</p>	<p>ผลประโยชน์ทั้งหมดของพนักงาน (ตามคำนิยามในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน (เมื่อมีการประกาศใช้)) ซึ่งรวมถึงผลประโยชน์แก่พนักงานตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) ผลประโยชน์ของพนักงาน หมายถึง สิ่งตอบแทนทุกรูปแบบที่จ่ายหรือค้างจ่ายจากกิจการหรือจัดหาโดยกิจการหรือแทนกิจการเพื่อแลกเปลี่ยนกับงานที่ทำให้แก่กิจการ นอกจากนี้ยังรวมถึงสิ่งตอบแทนที่จ่ายแทนบริษัทใหญ่ของกิจการอันเกี่ยวข้องกับกิจการ ค่าตอบแทนรวมถึง</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) ผลประโยชน์ระยะสั้นของพนักงาน เช่น ค่าจ้าง เงินเดือน เงินสมทบประกันสังคม จำนวนที่คิดได้</li> </ol>

จากการให้ลาพักประจำปีและลาป่วย ส่วนแบ่งกำไร และโบนัส (หากจ่ายภายใน 12 เดือนนับตั้งแต่วันที่สิ้นงวดบัญชี) และผลประโยชน์ที่ไม่ได้รับในรูปของ ตัวเงิน (เช่น การให้การรักษายาบาล การจัดหา ที่อยู่อาศัย ค่าพาหนะ และค่าสินค้าหรือบริการ ที่ให้เปล่าหรือได้รับการอุดหนุนโดยกิจการ) สำหรับ พนักงานที่ยังปฏิบัติงานอยู่กับกิจการ

- 2) ผลประโยชน์หลังออกจากงาน เช่น บำนาญ ผลประโยชน์อื่นเมื่อเกษียณอายุ เบี้ยประกันชีวิต และค่ารักษายาบาลหลังออกจากงาน
- 3) ผลประโยชน์ระยะยาวอื่น ๆ ของพนักงานรวมถึง ผลตอบแทนในรูปการลางานสำหรับพนักงาน ที่ทำงานให้กับกิจการเป็นเวลานาน การลาต่อเนื่อง ที่นายจ้างยังคงจ่ายผลตอบแทนให้อยู่ ผลตอบแทน ที่ให้เนื่องจากครบรอบอายุงานหรือผลประโยชน์ การให้บริการที่ยาวนานอื่น ๆ ผลประโยชน์ที่ เกี่ยวข้องกับความทุพพลภาพระยะยาว นอกจากนี้ ยังรวมส่วนแบ่งกำไร โบนัส และค่าตอบแทนที่จะ จ่ายในภายหน้าด้วย ซึ่งไม่ได้เป็นการจ่ายภายใน 12 เดือนหลังวันสิ้นงวด
- 4) ผลประโยชน์เมื่อถูกเลิกจ้าง และ
- 5) ผลประโยชน์ของพนักงานที่จ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์

ผู้บริหารสำคัญ	หมายถึง	บุคคลที่มีอำนาจหน้าที่ และความรับผิดชอบในการวางแผน สั่งการ และควบคุมกิจกรรมต่าง ๆ ของกิจการ ไม่ว่าจะทางตรง หรือทางอ้อม ทั้งนี้ รวมถึงกรรมการของกิจการ (ไม่ว่าจะ ทำหน้าที่ในระดับบริหารหรือไม่)
รัฐบาล	หมายถึง	รัฐบาล ตัวแทนรัฐบาล และหน่วยงานที่คล้ายคลึงกัน ไม่ว่าจะป็นระดับท้องถิ่น ประเทศ หรือ ระหว่างประเทศ
กิจการที่เกี่ยวข้องกับรัฐบาล	หมายถึง	กิจการที่อยู่ภายใต้การควบคุม การควบคุมร่วม หรือ ภายใต้อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญของรัฐบาล

ความหมายของคำว่า “การควบคุม” และ “กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน” “การควบคุมร่วม” และ “มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ” กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง งบการเงินรวม (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การร่วมการงาน (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า (เมื่อมีการประกาศใช้) ตามลำดับ และได้นำมาใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ โดยมีความหมายเช่นเดียวกับที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินเหล่านั้น

- 10 ในการพิจารณาความสัมพันธ์กับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ให้พิจารณาจากเนื้อหาของความสัมพันธ์มากกว่ารูปแบบทางกฎหมาย
- 11 ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ลักษณะดังต่อไปนี้ไม่เป็นบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
- 11.1 กิจการสองกิจการมีเพียงกรรมการคนใดคนหนึ่ง หรือผู้บริหารสำคัญคนใดคนหนึ่ง ร่วมกัน หรือเนื่องจากสมาชิกคนหนึ่งของผู้บริหารสำคัญของกิจการหนึ่งมีอิทธิพลเหนืออีกกิจการหนึ่ง
- 11.2 ผู้ร่วมค้าสองรายเพียงแต่ทั้งสองควบคุมร่วมกันในการร่วมค้า
- 11.3 กิจการเพียงแต่มีความสัมพันธ์ในการทำธุรกิจตามปกติกับกิจการดังต่อไปนี้ (แม้ว่าความสัมพันธ์ดังกล่าวอาจกระทบต่อความเป็นอิสระในการดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจของกิจการ หรืออาจทำให้สามารถเข้ามามีส่วนเข้าร่วมในกระบวนการตัดสินใจของกิจการก็ตาม)
- 11.3.1 ผู้ให้การสนับสนุนทางการเงิน
- 11.3.2 สหภาพการค้า
- 11.3.3 กิจการสาธารณูปโภค และ
- 11.3.4 ส่วนงานและตัวแทนของรัฐบาล ซึ่งไม่มีการควบคุม การควบคุมร่วม หรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเหนือกิจการที่เสนอรายงาน
- 11.4 ลูกค้า ผู้ขาย เจ้าของสิทธิทางการค้า ผู้จัดจำหน่าย หรือตัวแทนโดยทั่วไป ที่กิจการมีรายการค้าด้วยในปริมาณที่มีนัยสำคัญ อันเป็นเพียงการพึ่งพาต่อกันทางเศรษฐกิจ
- 12 ในการกำหนดคำนิยามของกิจการที่เกี่ยวข้องกัน บริษัทร่วมให้รวมบริษัทย่อยของบริษัทร่วม และการร่วมค้าให้รวมบริษัทย่อยของการร่วมค้า ดังนั้นบริษัทย่อยของบริษัทร่วม และผู้ลงทุนซึ่งมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเหนือบริษัทร่วมเป็นกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

## การเปิดเผยข้อมูล

### ทุกกิจการ

- 13 กิจการต้องเปิดเผยความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยในทุกกรณี ไม่ว่าจะมียุทธการระหว่างกันหรือไม่ กิจการต้องเปิดเผยชื่อของบริษัทใหญ่ และกิจการที่เป็นผู้ควบคุมสูงสุดในกิจการหากมิใช่เป็นบริษัทใหญ่ หากบริษัทใหญ่หรือกิจการที่เป็นผู้ควบคุมสูงสุดในกิจการไม่ได้จัดทำงบการเงินรวมเพื่อเสนอต่อสาธารณชน กิจการต้องเปิดเผยชื่อของบริษัทใหญ่ที่อยู่ในลำดับถัดขึ้นไปที่มีการจัดทำงบการเงินรวมเพื่อเสนอต่อสาธารณชนด้วย
- 14 กิจการต้องเปิดเผยความสัมพันธ์กับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันในทุกกรณีที่มีการควบคุมเกิดขึ้นไม่ว่าจะมียุทธการระหว่างกันหรือไม่ ทั้งนี้เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้เข้าใจถึงผลกระทบที่มีต่อกิจการอันเป็นผลมาจากการมีความสัมพันธ์กับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
- 15 การเปิดเผยความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็น การเปิดเผยเพิ่มเติมจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง งบการเงิน เฉพาะกิจการ (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น (เมื่อมีการประกาศใช้)
- 16 ย่อหน้าที่ 13 หมายถึง บริษัทใหญ่ในลำดับถัดไป ซึ่งหมายถึงบริษัทใหญ่รายแรกในกลุ่มเหนือ บริษัทใหญ่ระหว่างกลาง (Immediate parent) ซึ่งเป็นผู้จัดทำงบการเงินรวมเพื่อเสนอต่อสาธารณชน
- 17 กิจการต้องเปิดเผยจำนวนค่าตอบแทนที่จ่ายให้แก่ผู้บริหารสำคัญของกิจการเป็นยอดรวม และแยกประเภทดังต่อไปนี้
- 17.1 ผลประโยชน์ระยะสั้นของพนักงาน
  - 17.2 ผลประโยชน์หลังออกจากงาน
  - 17.3 ผลประโยชน์ระยะยาวอื่น ๆ
  - 17.4 ผลประโยชน์เมื่อถูกเลิกจ้างงาน และ
  - 17.5 ผลประโยชน์ของพนักงานที่จ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์
- 17ก ในกรณีที่กิจการได้รับบริการด้านผู้บริหารสำคัญจากกิจการอื่น (“กิจการบริหาร”) กิจการ ไม่ต้องนำข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 17 มาปฏิบัติกับค่าตอบแทนที่กิจการบริหารได้จ่ายหรือที่ จะต้องจ่ายให้แก่พนักงานหรือกรรมการของกิจการบริหาร
- 18 ในกรณีที่กิจการมียุทธการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน กิจการต้องเปิดเผยลักษณะ ความสัมพันธ์กับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ตลอดจนข้อมูลเกี่ยวกับยุทธการและ ยอดคงค้างของยุทธการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ที่จำเป็นในการทำความเข้าใจถึง ผลกระทบจากความสัมพันธ์กับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่อาจมีต่องบการเงิน ข้อกำหนดในการเปิดเผยนี้เป็นยุทธการที่เพิ่มขึ้นจากข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 17 ซึ่งกำหนด ให้เปิดเผยค่าตอบแทนของผู้บริหารสำคัญ โดยกิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้เป็นอย่างน้อย

- 18.1 จำนวนเงินของรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
  - 18.2 จำนวนเงินของยอดคงค้าง รวมถึงภาระผูกพัน และ
    - 18.2.1 ข้อกำหนด และเงื่อนไข รวมถึงหลักประกัน (ถ้ามี) และลักษณะของสิ่งตอบแทนที่จะใช้ในการชำระยอดคงค้างดังกล่าว และ
    - 18.2.2 รายละเอียดของการค้ำประกันที่ให้หรือได้รับ
  - 18.3 ค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญที่เกี่ยวข้องกับจำนวนเงินของยอดคงค้าง และ
  - 18.4 หนี้สูญหรือหนี้สงสัยจะสูญที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในระหว่างงวดที่เกิดขึ้นจากบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
- 18ก กิจการต้องเปิดเผยจำนวนเงินค่าบริการด้านผู้บริหารสำคัญที่จ่ายให้กิจการบริหารที่แยกต่างหาก
- 19 ในการเปิดเผยข้อมูลตามย่อหน้าที่ 18 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลแยกจากกันตามแต่ละประเภทดังต่อไปนี้
- 19.1 บริษัทใหญ่
  - 19.2 กิจการซึ่งมีการควบคุมร่วมใน หรือกิจการที่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเหนือกิจการ
  - 19.3 บริษัทย่อย
  - 19.4 บริษัทร่วม
  - 19.5 การร่วมค้าที่กิจการเป็นผู้ลงทุนการร่วมค้า
  - 19.6 ผู้บริหารสำคัญของกิจการหรือของบริษัทใหญ่ และ
  - 19.7 บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันอื่น ๆ
- 20 การจัดประเภทลูกหนี้และเจ้าหนี้ที่เป็นบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันในแต่ละประเภทตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 19 นั้น เป็นข้อกำหนดในการเปิดเผยข้อมูลที่เพิ่มเติมจากที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) สำหรับข้อมูลที่ต้องแสดงในงบแสดงฐานะการเงินหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน การจัดประเภทดังกล่าวจะช่วยให้การวิเคราะห์เกี่ยวกับยอดคงค้างและรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันทำได้อย่างครบถ้วนยิ่งขึ้น
- 21 ตัวอย่างของรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่กิจการต้องเปิดเผย
- 21.1 การซื้อหรือขายสินค้า (ไม่ว่าจะเป็นสินค้าสำเร็จรูปหรือไม่)
  - 21.2 การซื้อหรือขายอสังหาริมทรัพย์หรือสินทรัพย์อื่น
  - 21.3 การให้หรือรับบริการ
  - 21.4 การมีสัญญาเช่าหรือให้เช่า
  - 21.5 รายการโอนหรือรับโอนงานวิจัยและพัฒนา
  - 21.6 รายการโอนหรือรับโอนสิทธิที่เกิดขึ้นภายใต้สัญญาการให้หรือใช้สิทธิ
  - 21.7 รายการโอนหรือรับโอนที่เกิดขึ้นภายใต้ข้อตกลงการจัดการทางการเงิน (รวมถึงการกู้ยืมและการระดมทุนจากผู้ถือหุ้นที่ทำในรูปของเงินสดหรือในรูปแบบอื่น)
  - 21.8 การค้ำประกันหรือการใช้หลักประกัน



- 21.9 ภาวะผูกพันในการกระทำอย่างใดอย่างหนึ่งในกรณีที่มีเหตุการณ์ที่ระบุเกิดขึ้นหรือ  
ไม่เกิดขึ้นในอนาคต รวมถึงสัญญาที่มีผลบังคับแล้ว<sup>1</sup> (ไม่ว่าจะมีการรับรู้หรือไม่) และ
- 21.10 การชำระหนี้สินแทนกิจการ หรือการที่กิจการชำระหนี้สินแทนบุคคลหรือกิจการ  
ที่เกี่ยวข้องกัน
- 22 การที่บริษัทใหญ่หรือบริษัทย่อยที่มีส่วนร่วมในโครงการผลประโยชน์ ซึ่งทำให้มีความเสี่ยง  
ร่วมกัน ในกลุ่มกิจการถือเป็นรายการระหว่างกิจการและบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน (ดูย่อหน้าที่ 42  
ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน (เมื่อมี  
การประกาศใช้))
- 23 การเปิดเผยว่ารายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันเป็นไปตามเงื่อนไขทางการค้า  
เช่นเดียวกับรายการที่เกิดขึ้นกับบุคคลหรือกิจการที่ไม่เกี่ยวข้องกัน จะทำได้ก็ต่อเมื่อกิจการ  
สามารถพิสูจน์ได้ว่ารายการที่เกิดขึ้นเป็นไปตามเงื่อนไขที่ได้เปิดเผยไว้
- 24 กิจการอาจเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันโดยรวมรายการที่มี  
ลักษณะคล้ายคลึงกันไว้ด้วยกัน เว้นแต่การแยกเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวจำเป็นต่อการทำ  
ความเข้าใจถึงผลกระทบของรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่มีต่อการเงิน  
ของกิจการ

#### กิจการที่เกี่ยวข้องกับรัฐบาล

- 25 กิจการที่เสนอรายงานได้รับการยกเว้นจากข้อกำหนดการเปิดเผยข้อมูลในย่อหน้าที่ 18  
สำหรับรายการและยอดคงค้างของรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน รวมถึง  
ภาวะผูกพันสำหรับรายการกับ
- 25.1 รัฐบาล ซึ่งเป็นผู้ควบคุม หรือควบคุมร่วมใน หรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเหนือ  
กิจการที่เสนอรายงาน และ
- 25.2 กิจการซึ่งเป็นกิจการที่เกี่ยวข้อง เนื่องจากรัฐบาลเดียวกันนั้นเป็นผู้ควบคุม หรือ  
ควบคุมร่วมใน หรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเหนือทั้งกิจการที่เสนอรายงาน  
และกิจการอื่น
- 26 หากกิจการที่เสนอรายงานใช้ชื่อยกเว้นตามย่อหน้าที่ 25 กิจการต้องเปิดเผยรายการ  
ระหว่างกันและยอดคงค้างที่เกี่ยวข้องตามที่กล่าวถึงในย่อหน้าที่ 25 ดังนี้
- 26.1 ชื่อของรัฐบาล และลักษณะของความสัมพันธ์กับกิจการที่เสนอรายงาน (กล่าวคือ  
การควบคุม การควบคุมร่วม หรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ)

<sup>1</sup> มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์  
ที่อาจเกิดขึ้น* (เมื่อมีการประกาศใช้) ให้ความหมายของคำว่า สัญญาที่มีผลบังคับแล้ว หมายถึง สัญญาซึ่งคู่สัญญา  
ทั้งสองฝ่ายมิได้ปฏิบัติตามภาระผูกพัน หรือคู่สัญญาได้ปฏิบัติตามภาระผูกพันเป็นบางส่วนโดยเท่าเทียมกัน

jurisdiction implies that a corresponding change in another jurisdiction is appropriate. However, if the other jurisdiction does not agree to make a corresponding adjustment the MNE group will be taxed twice on this part of its profits. In order to minimise the risk of such double taxation, an international consensus is required on how to establish for tax purposes transfer prices on cross-border transactions.

13. These Guidelines are intended to be a revision and compilation of previous reports by the OECD Committee on Fiscal Affairs addressing transfer pricing and other related tax issues with respect to multinational enterprises. The principal report is *Transfer Pricing and Multinational Enterprises* (1979) (the “1979 Report”) which was repealed by the OECD Council in 1995. Other reports address transfer pricing issues in the context of specific topics. These reports are *Transfer Pricing and Multinational Enterprises – Three Taxation Issues* (1984) (the “1984 Report”), and *Thin Capitalisation* (the “1987 Report”). A list of amendments made to these Guidelines is included in the Foreword.

14. These Guidelines also draw upon the discussion undertaken by the OECD on the proposed transfer pricing regulations in the United States [see the OECD Report *Tax Aspects of Transfer Pricing within Multinational Enterprises: The United States Proposed Regulations* (1993)]. However, the context in which that Report was written was very different from that in which these Guidelines have been undertaken, its scope was far more limited, and it specifically addressed the United States proposed regulations.

15. OECD member countries continue to endorse the arm’s length principle as embodied in the OECD Model Tax Convention (and in the bilateral conventions that legally bind treaty partners in this respect) and in the 1979 Report. These Guidelines focus on the application of the arm’s length principle to evaluate the transfer pricing of associated enterprises. The Guidelines are intended to help tax administrations (of both OECD member countries and non-member countries) and MNEs by indicating ways to find mutually satisfactory solutions to transfer pricing cases, thereby minimising conflict among tax administrations and between tax administrations and MNEs and avoiding costly litigation. The Guidelines analyse the methods for evaluating whether the conditions of commercial and financial relations within an MNE satisfy the arm’s length principle and discuss the practical application of those methods. They also include a discussion of global formulary apportionment.

16. OECD member countries are encouraged to follow these Guidelines in their domestic transfer pricing practices, and taxpayers are encouraged to follow these Guidelines in evaluating for tax purposes whether their transfer pricing complies with the arm’s length principle. Tax

## **PART I – TRANSFER PRICING PRINCIPLES AND FUNDAMENTALS**

### **4 Background**

- 4.1 Transfer pricing refers to the rules and methods for pricing transactions between related parties. Such transactions can be sale or purchase of goods, provision of services, borrowing or lending of money, use or transfer of intangibles, etc.
- 4.2 Two persons<sup>2</sup> are related parties<sup>3</sup> with respect to each other if:
- (a) Either person, directly or indirectly, controls the other person; or
  - (b) Both persons are, directly or indirectly, controlled by a common person.
- 4.3 Where a non-resident person carries on a business through a permanent establishment in Singapore, for the purpose of attributing profits to the permanent establishment:
- (a) The permanent establishment in Singapore of that person; and
  - (b) Other permanent establishments outside Singapore of that person
- are treated as separate and distinct persons. They are considered related parties and accordingly the arm's length principle applies to them when attributing profits to the permanent establishment in Singapore.
- 4.4 When related parties transact with each other, their pricing may not reflect market conditions due to a lack of independence in their commercial and financial relations. As a result, their profits and tax liabilities may be distorted, especially when they are located in different jurisdictions with different tax rates. This creates concerns that the related parties may not be paying their fair share of tax and are able to derive a tax advantage as a group.
- 4.5 To ensure taxpayers transact with their related parties at pricing that reflects independent pricing, IRAS applies the internationally endorsed arm's length principle. If taxpayers do not comply with the arm's length principle and have understated their profits, IRAS will adjust their profits upwards as provided in the Income Tax Act ("ITA")<sup>4</sup>.

---

<sup>2</sup> Person is defined under Section 2 of the ITA to include a company, body of persons and a Hindu joint family. Company is defined under Section 2 of the ITA to mean any company incorporated or registered under any law in force in Singapore or elsewhere.

<sup>3</sup> Related party is defined under Section 13(16) of the ITA.

<sup>4</sup> This is provided under Section 34D of the ITA.

- 4.6 Foreign tax authorities will likewise make upward adjustments when they find the transfer pricing of the cross-border related party transactions is not at arm's length. Such transfer pricing adjustments, by IRAS or the foreign tax authorities, may lead to double taxation.
- 4.7 Thus, it is important that taxpayers comply with the arm's length principle when transacting with their related parties and maintain proper transfer pricing documentation to substantiate their pricing.
- 4.8 IRAS generally takes guidance from the OECD<sup>5</sup> Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations.

---

<sup>5</sup> OECD stands for Organisation for Economic Co-operation and Development.

## **5 The arm's length principle**

### **Introduction**

- 5.1 IRAS endorses the arm's length principle as the standard to guide transfer pricing. IRAS subscribes to the principle that profits should be taxed where the real economic activities generating the profits are performed and where value is created. A proper application of the transfer pricing rules would ensure this outcome.
- 5.2 This section covers the following:
- (a) What the arm's length principle is;
  - (b) Basis for the arm's length principle;
  - (c) Reasons for endorsing the arm's length principle;
  - (d) Guiding principles on applying the arm's length principle; and
  - (e) Three-step approach to apply the arm's length principle.

### **What the arm's length principle is**

- 5.3 The arm's length principle requires a transaction with a related party to be made under comparable conditions and circumstances as a transaction with an independent party. The premise is that where market forces drive the terms and conditions agreed in an independent party transaction, the pricing of the transaction would reflect the true economic value of the contributions made by each party in that transaction.
- 5.4 Therefore, if two related parties derive profits at levels above or below the comparable market level solely because of their special relationship, the profits will be deemed as non-arm's length. In such a case, IRAS can make necessary adjustments to the taxable profits of the Singapore taxpayer. This is to reflect the true price that would be derived on an arm's length basis.

### **Basis for the arm's length principle**

- 5.5 Section 34D of the ITA stipulates the use of the arm's length principle for related party transactions, i.e. the conditions made or imposed between related parties with regard to their transaction are those conditions which would be made or imposed if they were not related parties and dealing independently with one another in comparable circumstances ("arm's length conditions").

5.6 The concept or use of the principle is also implied or referred to in various provisions of the ITA, including Sections 32 and 53.

5.7 The arm's length principle is found in all of Singapore's DTAs, typically in:

(a) Paragraph 2 of the Business Profits Article

When attributing profits in a contracting state/ party to a permanent establishment in that state/ party, the permanent establishment should be considered as *"a separate and independent enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions"*.

(b) Paragraph 1 of the Associated Enterprises Article

*"Where...conditions are made or imposed between...two [associated] enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly."*

5.8 The DTA requires the application of the arm's length principle not only between associated enterprises but also between a permanent establishment of a person in Singapore and other permanent establishments of that person outside Singapore. The profits attributable to the permanent establishment in Singapore are the profits that the permanent establishment would have derived if it were a separate and independent enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions.

### **Reasons for endorsing the arm's length principle**

5.9 IRAS endorses the use of the arm's length principle for two main reasons:

(a) Market forces of supply and demand are the best way to allocate resources and reward effort. Applying the arm's length principle would result in related and independent party transactions being treated equally for tax purposes.

(b) Most tax jurisdictions adopt the arm's length principle. In doing so, taxpayers and tax authorities will have a common basis to deal with related party transactions. This should reduce the incidence of transfer pricing adjustments and improve the resolution of transfer

pricing disputes. Consequently, the likelihood of double taxation will be reduced.

### **Guiding principles on applying the arm's length principle**

5.10 IRAS recognises that the application of the arm's length principle is not without difficulties. For instance:

- (a) Certain business structures and arrangements are complicated and unique, and may rarely be encountered between independent parties. The lack of comparable conditions established between independent parties makes it difficult to apply the arm's length principle.
- (b) Establishing the arm's length principle may require substantial analysis of large volume of data and information. Some information may not be readily available or may be of a confidential nature that cannot be disclosed without revealing business secrets.
- (c) It may also be costly for taxpayers to perform comprehensive analyses in applying the arm's length principle and prepare sufficient documentation to demonstrate compliance with the arm's length principle.

5.11 Therefore, IRAS adopts the following guiding principles on applying the arm's length principle:

- (a) Transfer pricing is not an exact science. Establishing and demonstrating compliance with the arm's length principle require the exercise of judgment. Hence, a pragmatic approach would be adopted in ascertaining arm's length pricing for related party transactions.
- (b) IRAS does not expect taxpayers to adhere rigidly to a defined set of rules in order to establish arm's length pricing. Depending on the facts and circumstances, i.e. where there is a reasonable basis for doing so, taxpayers may determine and demonstrate arm's length pricing using a different approach from those suggested in this e-Tax guide or complement those approaches suggested in this e-Tax guide.
- (c) Taxpayers would have intimate knowledge of the commercial circumstances that their businesses operate in and the economic relationships between various related parties. This puts them in a better position to perform a robust and comprehensive transfer pricing analysis to determine the arm's length price.

- (d) Taxpayers should exert reasonable efforts to undertake a sound transfer pricing analysis. IRAS will consider the transfer prices determined as, prima facie, arm's length when taxpayers have:
- Applied the arm's length principle in their analysis; and
  - Exercised reasonable efforts to comply with the arm's length principle, i.e. the transfer prices may reasonably be considered to approximate to arm's length prices.
- (e) IRAS welcomes taxpayers to discuss their concerns and difficulties in applying the arm's length principle. IRAS believes that such consultation and cooperation between taxpayers and IRAS is a mutually beneficial and pragmatic way to assist taxpayers in complying with the arm's length principle.

### **Three-step approach to apply the arm's length principle**

5.12 IRAS recommends that taxpayers adopt the following three-step approach to apply the arm's length principle in their related party transactions:

Step 1 - Conduct comparability analysis

Step 2 - Identify the most appropriate transfer pricing method and tested party

Step 3 - Determine the arm's length results

5.13 Transfer pricing analysis always requires an element of judgment. Ultimately, the main objective in any transfer pricing analysis is to present a logical, coherent and consistent basis to demonstrate that transfer prices set between related parties are at arm's length.

5.14 The recommended three-step approach is neither mandatory nor prescriptive. A taxpayer can modify the recommended approach or adopt an alternative approach if its individual circumstances require such modifications to better arrive at the arm's length result.

### **Step 1 – Conduct comparability analysis**

5.15 Comparability analysis is at the heart of the application of the arm's length principle. This requires:

- (a) Identifying the commercial or financial relations between the related parties and the conditions and economically relevant



- (d) Taxpayers should exert reasonable efforts to undertake a sound transfer pricing analysis. IRAS will consider the transfer prices determined as, prima facie, arm's length when taxpayers have:
- Applied the arm's length principle in their analysis; and
  - Exercised reasonable efforts to comply with the arm's length principle, i.e. the transfer prices may reasonably be considered to approximate to arm's length prices.
- (e) IRAS welcomes taxpayers to discuss their concerns and difficulties in applying the arm's length principle. IRAS believes that such consultation and cooperation between taxpayers and IRAS is a mutually beneficial and pragmatic way to assist taxpayers in complying with the arm's length principle.

### **Three-step approach to apply the arm's length principle**

5.12 IRAS recommends that taxpayers adopt the following three-step approach to apply the arm's length principle in their related party transactions:

Step 1 - Conduct comparability analysis

Step 2 - Identify the most appropriate transfer pricing method and tested party

Step 3 - Determine the arm's length results

5.13 Transfer pricing analysis always requires an element of judgment. Ultimately, the main objective in any transfer pricing analysis is to present a logical, coherent and consistent basis to demonstrate that transfer prices set between related parties are at arm's length.

5.14 The recommended three-step approach is neither mandatory nor prescriptive. A taxpayer can modify the recommended approach or adopt an alternative approach if its individual circumstances require such modifications to better arrive at the arm's length result.

### **Step 1 – Conduct comparability analysis**

5.15 Comparability analysis is at the heart of the application of the arm's length principle. This requires:

- (a) Identifying the commercial or financial relations between the related parties and the conditions and economically relevant

- (d) Taxpayers should exert reasonable efforts to undertake a sound transfer pricing analysis. IRAS will consider the transfer prices determined as, prima facie, arm's length when taxpayers have:
- Applied the arm's length principle in their analysis; and
  - Exercised reasonable efforts to comply with the arm's length principle, i.e. the transfer prices may reasonably be considered to approximate to arm's length prices.
- (e) IRAS welcomes taxpayers to discuss their concerns and difficulties in applying the arm's length principle. IRAS believes that such consultation and cooperation between taxpayers and IRAS is a mutually beneficial and pragmatic way to assist taxpayers in complying with the arm's length principle.

### **Three-step approach to apply the arm's length principle**

5.12 IRAS recommends that taxpayers adopt the following three-step approach to apply the arm's length principle in their related party transactions:

Step 1 - Conduct comparability analysis

Step 2 - Identify the most appropriate transfer pricing method and tested party

Step 3 - Determine the arm's length results

5.13 Transfer pricing analysis always requires an element of judgment. Ultimately, the main objective in any transfer pricing analysis is to present a logical, coherent and consistent basis to demonstrate that transfer prices set between related parties are at arm's length.

5.14 The recommended three-step approach is neither mandatory nor prescriptive. A taxpayer can modify the recommended approach or adopt an alternative approach if its individual circumstances require such modifications to better arrive at the arm's length result.

### **Step 1 – Conduct comparability analysis**

5.15 Comparability analysis is at the heart of the application of the arm's length principle. This requires:

- (a) Identifying the commercial or financial relations between the related parties and the conditions and economically relevant

circumstances attaching to those relations in order that the transaction between the related parties is accurately delineated.

- (b) Comparing the conditions and the economically relevant circumstances of the related party transaction as accurately delineated with the conditions and the economically relevant circumstances of comparable transactions between independent parties.

5.16 The comparability analysis conducted under Step 1 will have:

- (a) Set out the factual substance of the commercial or financial relations between the related parties and accurately delineated the actual transaction;
- (b) Compared the economically relevant characteristics of the actual related party transaction and independent party transactions;
- (c) Identified the differences (if any) in the economically relevant characteristics between the related party transaction and the independent party transactions that can materially affect the price of the related party transaction; and
- (d) Determined reasonably accurate adjustments that can be made to eliminate the effect of any such differences.

#### Identifying the actual related party transaction

5.17 The process of identifying the commercial or financial relations between the related parties and the conditions and economically relevant circumstances attaching to those relations requires:

- (a) A broad understanding of the industry sector in which the group operates.
- (b) An analysis of what each party does and their commercial or financial relations as expressed in the transaction or transactions between them.
- (c) The accurate delineation of the actual transaction or transactions between them.

5.18 The accurate delineation of the actual transaction between the related parties requires establishing the economically relevant characteristics of the transaction. Such characteristics consist of the conditions of the transaction and the circumstances in which the transaction takes place. They can be broadly categorised as:

- (a) The contractual terms of the transaction;
- (b) The characteristics of goods sold or purchased, services received or provided, or intangible properties used or transferred;
- (c) The functions performed, assets used and risks assumed by the parties; and
- (d) The commercial and economic circumstances of the parties.

Contractual terms of the transaction

- 5.19 A transaction is the consequence of the commercial or financial relations between the related parties.
- 5.20 Where a transaction has been formalised by the related parties through written contractual agreements, those agreements provide the starting point for delineating the transaction between them, how the transaction is priced and how the responsibilities and risks arising from their interaction are to be divided between them at the time of entering into the agreements.
- 5.21 Written contractual agreements alone may not provide all the information necessary to perform a transfer pricing analysis, or to provide sufficient information regarding the contractual terms.
- 5.22 Further information will be required by taking into consideration the analysis of the other economically relevant characteristics mentioned in paragraphs 5.18(b) to (d). Taken together, the analysis provides evidence of the actual conduct of the related parties with regard to the transaction.
- 5.23 Where conduct is not fully consistent with the contractual terms, further analysis is required to identify the actual transaction.
- 5.24 Where there are material differences between the contractual terms and the actual conduct of the related parties, the actual transaction should be determined from the actual conduct.

Example:

- Parent Co in Country P has a distribution agreement with its subsidiary, Sub Co, in Country S.
- Under the distribution agreement, Sub Co is to distribute Parent Co's products and to conduct marketing activities in Country S.
- Based on an analysis of the other economically relevant characteristics mentioned in paragraphs 5.18(b) to (d), it was determined that:

- All marketing activities are undertaken by Parent Co. i.e. full responsibility lies with Parent Co.
- Sub Co does not have the capability to perform marketing activities.
- Sub Co merely distributes the products without performing any marketing activities or incurring any costs relating to such activities.
- Based on the actual conduct of Parent Co and Sub Co, it can be concluded that the written agreement does not reflect the actual conduct of the parties.
- Thus, the identification of the actual transaction between Parent Co and Sub Co should not be based solely on the written agreement but should be determined from their actual conduct.

5.25 Where there is no written contractual agreement between the related parties, all aspects of the arrangement would need to be deduced from available evidence of the actual conduct of the parties. This includes the functions that are actually performed, the assets that are actually used or contributed and the risks actually assumed by the parties.

Characteristics of goods, services or intangible properties

5.26 The specific characteristics of goods, services or intangible properties play a significant part in determining their values in the open market. For instance, a product with better quality and more features would, all other things being equal, fetch a higher selling price. In other words, product or service differentiation affects the price or value of the product or service.

5.27 The nature and features of goods, intangible properties or services transacted between related parties and those between independent parties must be examined carefully. Similarities and differences should be identified as these would influence their value.

5.28 Important characteristics to be examined include:

<b>Nature of transaction</b>	<b>Possible comparisons</b>
Transfer of goods	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Physical features</li> <li>● Quality and reliability</li> <li>● Availability and volume of supply</li> </ul>
Provision of services	Nature and extent of the services
Intangible properties	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Form of transaction</li> <li>● Type and nature of the intangible property</li> <li>● Duration and extent of rights provided by the intangible property</li> </ul>

Nature of transaction	Possible comparisons
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Anticipated benefits from the use of the intangible property</li> </ul>

5.29 If the comparable uncontrolled price (“CUP”) method is chosen as the most appropriate transfer pricing method (see Step 2 below), ensuring similarities in the actual characteristics of the product, intangible or service would be the most critical when conducting a comparability analysis.

5.30 On the other hand, comparisons of profit margins (as used in transfer pricing methods other than CUP) may be less sensitive to the characteristics of the product or service in question. This is because the margins generally correlate more significantly with the functions performed, assets used and risks assumed by the taxpayer.

Functional analysis on Functions performed, Assets used and Risks assumed (“FAR”)

5.31 In transactions between two independent parties, compensation will usually reflect the functions that each enterprise performs, taking into account assets used and risks assumed. The same principle applies to transactions between related parties. Hence, a crucial step in comparability analysis is to conduct a “functional analysis” to delineate the related party transaction and determine comparability between the related party transaction and the independent party transactions.

5.32 A functional analysis seeks to identify the economically significant activities and responsibilities undertaken, assets used or contributed, and risks assumed by the parties to the transactions.

5.33 The analysis focuses on what the parties actually do and the capabilities they provide. Such activities and capabilities will include decision-making. For example, decisions about business strategy and risks.

5.34 The analysis also considers the type of assets used (such as plant and equipment, valuable intangibles, financial assets, etc.) and the nature of the assets used (such as the age, market value, location, property right protections available, etc.)

5.35 Identifying risks goes hand in hand with identifying functions and assets. Risks are the effect of uncertainty on the objectives of the business. The actual assumption of risks by a taxpayer to a transaction can significantly affect the pricing of that transaction at arm’s length. Thus, when analysing risks, taxpayers should observe:

- (a) The effect of the risks assumed may not be apparent in the financial statements. This does not mean that the risks do not exist but it

can be that the risks have been effectively managed. Therefore, taxpayer should conduct thorough functional analysis to determine what risks have been assumed, what functions are performed that relate to or affect the assumption or impact of these risks and which party or parties to the transaction assume these risks.

- (b) The pricing of the actual transaction should take into account the financial and other consequences of risk assumption and the remuneration for risk management.<sup>6</sup> A taxpayer who assumes a risk is entitled to the upside benefits and incurs the downside costs. A taxpayer who assumes and mitigates the risk will be entitled to a greater remuneration than a taxpayer who only assumes or only mitigates the risk and does not do both.
- (c) To assume a risk for transfer pricing purposes, the taxpayer needs to control the risk and has the financial capacity to assume the risk.

Examples:

- If taxpayer claims that it assumes credit risk when customers default on payments, it would need to demonstrate that it has:
  - The financial capacity to assume the risk (such as availability of credit lines from banks),
  - The capability and authority to decide to take on, lay off or decline the risk (such as whether or not to sell the product to the customer or whether or not to sell on credit to customer), and
  - The capability and authority to decide whether and how to respond to the risk (such as taking legal action to recover the debt).

Taxpayer may outsource its day-to-day mitigation activities, such as credit risk analysis. However, it has to demonstrate that it has the capability to determine the objective of outsourcing the credit risk analysis, who it wants to hire to perform the credit risk analysis, etc.

- If taxpayer claims that it assumes inventory obsolescence risk, it would need to demonstrate that it has:

---

<sup>6</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines (i.e. revisions to Section D of Chapter I in the Actions 8-10: 2015 Final Reports on Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation) provide guidance on risks and define risk management as comprises:

- (i) The capability to make decisions to take on, lay off, or decline a risk-bearing opportunity, together with the actual performance of that decision-making function,
- (ii) The capability to make decisions on whether and how to respond to the risks associated with the opportunity, together with the actual performance of that decision-making function, and
- (iii) The capability to mitigate risk, that is the capability to take measures that affect risk outcomes, together with the actual performance of such risk mitigation.

- The financial capacity to assume the risk,
- The capability and authority to decide to take on, lay off or decline the risk (such as whether or not to sell a slow moving product), and
- The capability and authority to decide whether and how to respond to the risk (such as conducting marketing campaign to boost ailing sales or employing a diversification strategy).

5.36 Theoretically, the level of return derived by a taxpayer should be directly correlated to the FAR. For instance, a taxpayer selling a product with warranty should earn a higher return compared to another taxpayer selling the same product without the warranty. The difference in margin is due to the additional function performed and risk assumed by the first taxpayer. Likewise, a product with a reputable branding is expected to fetch a higher return compared to that of a similar product without the branding. This is due to the additional asset (in this case, trademark) employed in enhancing the value of the product.

5.37 The example below illustrates that arm's length compensation should reflect the outcome of a functional analysis.

Example:

- Company A is in the business of distributing general household electrical products in the Asia Pacific ("APAC") region. Company A purchases these products from its parent company.
- Company A conducted a thorough functional analysis which revealed:

FAR	Details
Functions	Besides distributing the products in the APAC region, Company A undertakes certain functions for the APAC region which include: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Setting and managing all marketing strategies and campaigns</li> <li>• Conducting market intelligence</li> <li>• Analysing consumer demand and the actions of its competitors</li> <li>• Determining volume to be sold</li> <li>• Setting prices for the products to be sold</li> <li>• Conducting credit analysis of customers</li> </ul>
Assets	Company A owns and operates a warehouse to store the products. To ensure orders are processed quickly and to control the inventory level of slow moving products, Company A utilises a self-



<b>FAR</b>	<b>Details</b>
	developed automated inventory management system to track and process inventories and shipping orders for the APAC region.
Risks	Company A demonstrated that it assumes credit risk and inventory obsolescence risk as in the examples in paragraph 5.35(c).

- The arm's length remuneration for Company A should reflect the distribution function as well as the above functions performed, assets used and risks assumed. The level of remuneration for Company A would be higher compared to another company, Company B, that merely distributes products while the above functions, assets and risks remained with Company B's parent company.

Commercial and economic circumstances

- 5.38 Comparability analysis should take into account the commercial and economic circumstances in which the related and independent parties operate.
- 5.39 Prices may vary across different markets even for transactions involving the same property or services. In order to make meaningful comparisons between related party transactions and independent party transactions with regard to their prices or margins, the markets and economic circumstances in which the parties operate or where the transactions are undertaken should be comparable. Such comparisons include:

<b>Circumstances</b>	<b>Possible comparisons</b>
Economic circumstances	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Availability of substitute goods or services</li> <li>• Geographic location</li> <li>• Market size</li> <li>• Extent of competition in the markets</li> <li>• Consumer purchasing power</li> <li>• Level of the market at which the taxpayers operate (for example, wholesale or retail)</li> </ul>
Government policies and regulations	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Price controls</li> <li>• National insurance</li> </ul>
Business strategies	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Innovation and new product development</li> </ul>

Circumstances	Possible comparisons
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Degree of diversification</li> <li>• Risk aversion</li> <li>• Assessment of political changes</li> <li>• Duration of arrangements</li> <li>• Other factors bearing upon the daily conduct of business</li> </ul>

Comparing actual related party transaction with independent party transactions

- 5.40 The economically relevant characteristics of the actual related party transaction have to be compared with those of independent party transactions in order to determine an arm's length price for the related party transaction.
- 5.41 When making the comparison, these other aspects of comparability analysis are relevant:
- (a) Evaluating transactions on a separate or aggregate basis;
  - (b) Using multiple year data;
  - (c) Considering losses; and
  - (d) Selecting comparables.

Evaluating transactions on a separate or aggregate basis

- 5.42 Generally, the arm's length principle should be applied on a transaction-by-transaction basis to obtain the most precise approximation of arm's length conditions.
- 5.43 However, where individual transactions are highly inter-related and it can be demonstrated that independent parties in comparable circumstances would typically price the individual transactions on an aggregate basis, taxpayers may consider evaluating the transactions on an aggregate basis.

Using multiple year data

- 5.44 To enhance the reliability of the comparability analysis, taxpayers should examine multiple year data as opposed to single year data. Multiple year data helps to identify factors that may have influenced or should have influenced transfer prices, such as long term arrangements and business or product life cycles.

Considering losses

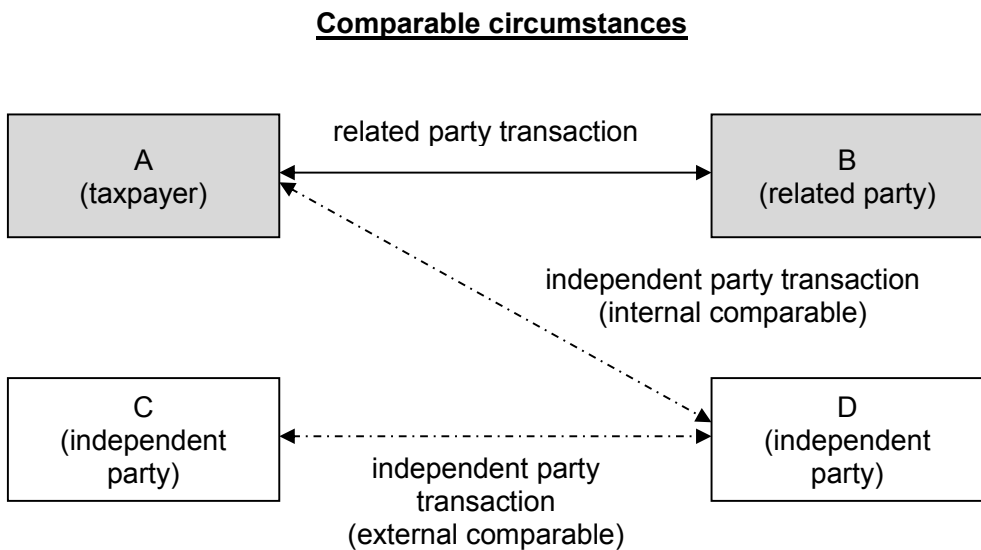
- 5.45 Generally, businesses exist with the objective to generate profits. Therefore, a taxpayer transacting with a related party at a loss indicates that the taxpayer may not be compensated at arm's length.
- 5.46 Similar to independent parties, a taxpayer transacting with a related party may sustain genuine losses for various reasons such as heavy start-up costs, unfavourable economic conditions, inefficiencies, market penetration business strategy, etc. If so, the claim should be supported with evidence that an independent party would likewise incur losses for a similar period under similar commercial and economic circumstances.

Selecting comparables

- 5.47 A sound comparability analysis requires the selection of reliable comparables. Generally, this is performed prior to or at the time of the related party transactions. These could be either internal or external comparables:

Comparables	Characteristics
Internal	Price or margin in a comparable transaction between one party which is a party to the related party transaction and an independent party.
External	Price or margin in a comparable transaction between two independent parties, neither of which is a party to the related party transaction.

The diagram below illustrates internal and external comparables:



5.48 Generally, internal comparables may have a more direct and closer relationship to the transaction under review compared to external comparables. Hence, they are preferred because the financial analysis would typically be based on similar accounting standards and information on the comparable transactions would be readily available and more reliable.

5.49 Internal comparables may not always be more comparable than external comparables. For example, a taxpayer may sell a significant volume of products to its foreign related party and a much smaller volume to an independent party. The difference in sales volumes is likely to materially affect the comparability of the two transactions. In this case, it may be necessary to search for external comparables that are more comparable.

5.50 When selecting external comparables, taxpayers should consider the following:

(a) Commercial databases

IRAS does not have a preference for any particular commercial database as long as it provides a reliable source of information that assists taxpayers in performing comparability analysis. Whichever database the taxpayer chooses, transfer pricing documentation (refer to section 6) should be maintained to demonstrate the results of its comparability analysis.

(b) Comparables with publicly available information

Taxpayers should only use comparables with publicly available information. Such information can be readily obtained from various sources and verified, making the analyses of these comparables more reliable compared to those based on privately held information.

Between a company that is listed on a stock exchange and one that is not listed, IRAS prefers the former as a comparable because there is generally more information available in the public domain compared to the latter.

(c) Non-local comparables

As far as possible, taxpayers should use local comparables in their comparability analysis. Generally, these comparables have a higher degree of comparability in terms of their market and economic circumstances compared to non-local comparables. When taxpayers are unable to find sufficiently reliable local comparables, they may expand their search to regional comparables.

(d) Loss-generating comparables

In conducting their comparability analysis, taxpayers may come across independent parties which have sustained losses over a period of time. If other independent parties have generated profits for a similar period under similar commercial and economic circumstances, the question arises whether the transactions of the loss-making parties are truly reflective of normal business conditions. The persistently loss-making independent parties are therefore likely to be less reliable comparables. Under such circumstances, taxpayers should exclude as comparables independent parties with the following financial results:

- Weighted average loss for the tested period; or
- Loss incurred for more than half of the tested period.

5.51 Where there are differences between the economically relevant characteristics of the actual related party transaction and independent party transactions, it is important to consider whether there is comparability between the transactions and what adjustments may be necessary to achieve comparability.

Desired outcome of Step 1

5.52 The aim of the comparability analysis is a comprehensive assessment and identification of significant similarities and differences (such as product characteristics, functions performed, etc.) between the taxpayers or transactions in question and those entities or transactions to be benchmarked against.

5.53 Where reasonably accurate adjustments could be made for material differences identified, the method of making or computing such adjustments should be documented.

5.54 A thorough understanding of the level of comparability is necessary in deciding the choice of transfer pricing method and tested party (see Step 2 below).

**Step 2 – Identify the most appropriate transfer pricing method and tested party**

5.55 There are five internationally accepted methods for evaluating a taxpayer's transfer prices or margins against a benchmark based on the prices or margins adopted by independent parties in similar transactions.

5.56 These five methods can be categorised as follows:

Traditional transaction methods	Transactional profits methods
<ul style="list-style-type: none"> <li>• CUP method</li> <li>• Resale price method</li> <li>• Cost plus method</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Transactional profit split method</li> <li>• Transactional net margin method (“TNMM”)</li> </ul>

5.57 Traditional transaction methods compare the price of related party transactions with that of transactions between independent parties. On the other hand, transactional profits methods compare the profit arising from related party transactions with that generated in independent party transactions.

### CUP method

5.58 The CUP method compares the following two prices:

- (a) The price charged for properties or services transferred in a related party transaction; and
- (b) The price charged for properties or services transferred in an independent party transaction in comparable circumstances.

5.59 A difference between the two prices above may suggest that the related parties are not dealing at arm’s length. Therefore, the price in the related party transaction may need to be substituted with the price in the independent party transaction.

5.60 The price or value of a property or service is very sensitive to differing characteristics, functions performed and market conditions, etc. Hence, the CUP method is reliable only if:

- (a) There is high level of comparability between the related party transaction and the independent party transaction; or
- (b) Reasonably accurate adjustments can be made to eliminate the effects of material differences.

5.61 As the CUP method is the most direct way to determine arm’s length price, it should generally be preferred to the other methods. However, a less direct method is necessary if comparable independent party transactions cannot be found or where reasonably accurate adjustments for differences in comparability cannot be made.

5.62 The CUP method is most suitable to evaluate transactions involving products with very similar characteristics (in terms of type, physical

features, quality and quantity transacted, etc.) and undertaken in similar market or economic conditions, such as widely traded commodities. As there should not be much product differentiation for the use of the CUP method, similarities in product characteristics and market or economic conditions are much more significant considerations than the FAR of the taxpayers in determining the suitability of the CUP method.

- 5.63 Taxpayers should rely on internal comparables as far as possible. External comparables may be used if no reliable internal comparable transactions exist. Example 1 and Example 2 in Annex A illustrate the use of an “internal CUP” and an “external CUP” respectively.

#### Resale price method

- 5.64 The resale price method is applied where a product that has been purchased from a related party is resold to an independent party. Essentially, it values the functions performed by the “reseller” of a product.
- 5.65 In this method, the resale price to the independent party is reduced by a comparable gross margin (the “resale price margin”) to arrive at the arm’s length price of the product transferred between the related parties.
- 5.66 Under arm’s length conditions, the resale price margin should allow the reseller to recover its selling and operating costs, and earn a reasonable profit based on its FAR.
- 5.67 As gross profit margins represent the gross compensation (after cost of sales) for specific FAR, product differences are less critical than under the CUP method. Therefore, where the related and independent party transactions are comparable in all aspects except the product, the resale price method may be more reliable than the CUP method. Nonetheless, the more comparable the products, the more likely the resale price method will produce better results.
- 5.68 If there are material differences that affect the resale price margin earned in the related and independent party transactions, adjustments should be made to eliminate the effects of those differences.
- 5.69 The resale price method is most appropriate where the reseller adds relatively little value to the properties. The more value the reseller adds to the properties (for example, via complicated processing or assembly with other products), the harder it is to apply the resale price method. This is especially so where the reseller contributes significantly to creating or maintaining intangible properties, such as trademarks or trade names, in its activities.
- 5.70 Taxpayers should rely on internal comparables as far as possible. External comparables may be used if no reliable internal comparable

transactions exist. Example 3 in Annex A illustrates the use of the resale price method.

#### Cost plus method

- 5.71 The cost plus method focuses on the gross mark up obtained by a supplier for property transferred or services provided to a related purchaser. Essentially, it values the functions performed by the supplier of the property or services.
- 5.72 In this method, a comparable gross mark up is added to the costs of the supplier of goods or services (“cost base”) in the related party transaction to arrive at the arm’s length price of that transaction.
- 5.73 Similar to the resale price method, fewer adjustments may be necessary to account for product differences compared to the CUP method. It may be appropriate to focus on other factors of comparability, such as the FAR and economic circumstances of the tested party and the comparable entities.
- 5.74 Applying the cost plus method requires the comparability of the gross mark up and cost base in the related and independent party transactions. If the related and independent party transactions are not comparable in all aspects and the differences have a material effect on the price or margin, adjustments should be made to eliminate the effects of those differences.
- 5.75 Generally, costs can be classified as follows:

<b>Type of cost</b>	<b>Examples</b>
Direct costs	<ul style="list-style-type: none"><li>• Cost of raw materials</li><li>• Cost of labour</li></ul>
Indirect costs	<ul style="list-style-type: none"><li>• Depreciation</li><li>• Repair and maintenance which may be allocated among several products</li></ul>
Operating expenses	<ul style="list-style-type: none"><li>• Marketing</li><li>• General and administrative</li></ul>

In applying the cost plus method, direct and indirect costs of producing a good or providing a service are normally used to compute the cost base. Such costs are limited to the costs of the supplier of goods or services and should take into account an analysis of the supplier’s FAR. The methods of determining the cost base should be consistent over time.



- 5.76 If the supplier of goods or services is the tested party and is a taxpayer in Singapore, the cost base should be determined according to the Singapore Financial Reporting Standards. Where necessary, adjustments will be made to ensure the cost base is arm's length. This means that the cost base may include cost not reflected in the tested party's accounts.

Example:

- Company A provides services to its related party, Company B.
  - Company B bore certain cost of \$100,000 for the benefit of Company A and related to the services provided by A.
  - Company B did not allocate the \$100,000 to Company A.
  - Based on an analysis of FAR of Company A and Company B, the \$100,000 should be allocated to Company A.
  - In determining the cost base for the services provided to Company B, the cost base will be adjusted to include the \$100,000 even though this amount has not been allocated to Company A and is not reflected in its accounts.
- 5.77 Where the independent party adopts a definition of cost base or a method to compute cost that is different from that of the related party, the cost base of the independent party should be adjusted accordingly to ensure comparability.
- 5.78 The cost plus method is most useful where semi-finished goods are sold between related parties or where the related party transaction involves the provision of services.
- 5.79 Taxpayers should rely on internal comparables as far as possible. External comparables may be used if no reliable internal comparable transactions exist. Example 4 in Annex A illustrates the use of the cost plus method.

Transactional profit split method

- 5.80 The transactional profit split method is based on the concept of splitting the combined profits of a transaction between related parties in a similar way as how independent parties would under comparable circumstances. It is particularly useful in the following situations where:
- (a) The parties' contributions to the transactions and their interaction are highly inter-related and integrated. A high degree of integration means that the way in which one party to the transaction performs functions, uses assets and assumes risks is interlinked with, and cannot be reliably evaluated in isolation from the way in which another party to the transaction performs functions, uses assets and assumes risks. If the contribution of at least one party to the transaction can be reliably evaluated by reference to other transfer

pricing methods, the use of transactional profit split method would not be appropriate.

- (b) The parties make unique and valuable contributions to the transaction. Contributions are “unique and valuable” where they are not comparable to contributions made by independent parties in comparable circumstances, and they represent a key source of actual or potential economic benefits in the business operations.
- (c) The existence of unique intangible assets makes it difficult to find reliable comparables.
- (d) Each party shares the assumption of one or more of the economically significant risks in relation to that transaction or the parties assume the economically significant risks separately but those risks are so closely inter-related or correlated that the playing out of the risks of each party cannot reliably be evaluated separately.

5.81 It is important to note that a lack of comparables alone is insufficient to warrant the use of a transactional profit split method. For example, a lack of comparable independent transactions to benchmark an arm’s length return for a party performing the less complex functions should not lead to a conclusion that the transactional profit split method is the most appropriate method. The application of transactional profit split method in such situation would likely bring about a non-arm’s length outcome for the functions performed.

5.82 Generally, the profit to be split is the operating profit, although occasionally, it may be appropriate to carry out a split of the gross profit and then deduct the expenses incurred by or attributable to each relevant party.

5.83 Generally, there are two approaches to applying the transactional profit split method:

- (a) Residual analysis approach; and
- (b) Contribution analysis approach.

Residual analysis approach

5.84 This approach splits the total profit in two stages:

(a) Stage 1: Determining the return for routine contributions

- Each party is allocated an arm’s length remuneration for routine contributions. This is determined using comparable data for the readily identifiable functions (such as

manufacturing, distribution, service provision, etc.) and applying one of the transfer pricing methods.

- This remuneration would generally not account for the return that would be generated by any unique and valuable contributions by the parties.

(b) Stage 2: Dividing the residual profit

- The residual profit (i.e. profit remaining after return for routine contributions in Stage 1 which is attributable to unique and valuable contributions) is then allocated between the parties based on the relative unique contributions of the parties. The contributions are identified by taking into account the FAR of each party, and valuing them as far as possible by reference to independent market data.
- The above allocation takes into consideration how independent parties would have divided such residual profit in similar circumstances.

Contribution analysis approach

5.85 Under this approach, the total profit earned by the parties from a related party transaction is divided based on the parties' relative contributions to the earning of that profit. This division can be supported by comparable data if available.

5.86 Unlike the residual analysis approach, arm's length remuneration for readily identifiable functions is not allocated to each of the parties before the transactional profit split is made.

5.87 Between the two approaches above, IRAS recommends that taxpayers use the residual analysis approach for the following reasons:

- (a) The relative value of the contribution of each party is often more difficult to quantify when one attempts to divide the total profit directly; and
- (b) The use of comparable data to allocate part of the total profit in the first stage of the residual analysis approach will generally improve the reliability of the transactional profit split method.

Allocation keys (or profit splitting factors)

5.88 The division of residual profit in the second stage of the residual analysis approach or total profit under the contribution analysis approach is generally achieved by using one or more allocation keys.

- 5.89 The choice of allocation key(s) depends on the facts and circumstances of the transaction in question. The chosen allocation key(s) should have a strong correlation with the creation of value in the related party transaction.
- 5.90 Example 5 in Annex A illustrates the use of the transactional profit split method (residual analysis approach).

### TNMM

- 5.91 The TNMM compares the net profit relative to an appropriate base (such as costs, sales or assets) that is attained by a taxpayer from a related party transaction to that of comparable independent parties. This ratio of net profit and the appropriate base is commonly known as the net profit indicator or profit level indicator.
- 5.92 Like the resale price and cost plus methods, the TNMM is typically applied to only one of the parties involved in the transaction. This similarity means that the TNMM requires a level of comparability in relation to the tested party and the comparable entities that is similar to the two traditional transaction methods.
- 5.93 The main difference between the TNMM and the resale price or cost plus method is that the former focuses on the net margin instead of the gross margin of a transaction.
- 5.94 One of the weaknesses of using net margin as the basis for comparison is that it can be influenced by many factors that either do not have an effect, or have a less substantial or direct effect, on price or gross margins. Examples of such factors include the efficiency of plant and machinery used, management and personnel capabilities, competitive position, etc.
- 5.95 Unless reliable and accurate adjustments can be made to account for these differences, the TNMM may not produce reliable measures of the arm's length net margins.

### Choice of net profit indicator or profit level indicator

- 5.96 This depends on the facts and circumstances of the transaction in question. Factors to consider include:
- (a) Strengths and weaknesses of the various possible indicators;
  - (b) Nature of the transaction and the appropriateness of the indicator applied to the transaction;
  - (c) Availability of reliable information needed to apply the TNMM and compute the indicator; and

- (d) Degree of comparability between the related and independent party transactions, and the accuracy with which comparability adjustments can be made to eliminate differences.

5.97 Examples of net profit indicators or profit level indicators that may be used in applying the TNMM are as follows:

<b>Net profit/ Profit level indicator</b>	<b>Numerator</b>	<b>Denominator</b>
Operating profit margin	Operating profit	Sales
Full cost mark up	Operating profit	Total costs including all direct, indirect and operating costs
Value-added cost mark up	Operating profit	Operating costs
Return on asset	Operating profit	Operating assets

5.98 In determining the numerator and denominator, taxpayers should bear the following principles in mind:

- (a) Only those items that are directly or indirectly related to the transaction in question, and are of an operating nature should be taken into account; and
- (b) Items that are not similar to the independent party transaction being compared should be excluded.

**Berry ratio**

5.99 Besides the above indicators, the Berry ratio is sometimes used as an alternative financial indicator to compare the profitability attained by a taxpayer in a related party transaction to that of an independent party transaction. It is defined as the ratio of gross profit to operating expenses.

5.100 Generally, the Berry ratio is sensitive to how costs are classified, whether as operating expenses or not. Using it without caution can result in comparability issues. Therefore, it should only be used in limited cases. For example, the Berry ratio may be used when all of the following circumstances in a particular transaction are present:

- (a) The taxpayer acts as an intermediary purchasing goods from related parties and on-selling them to other related parties;

- (b) The taxpayer does not perform any value-added functions other than distribution relating to the products distributed. An example of such value-added functions is manufacturing;
- (c) The value of the functions performed by the taxpayer is not affected by the value of products distributed, e.g. accounting and billing functions;
- (d) There is a direct link between operating expenses and gross profits; and
- (e) The taxpayer does not employ any intangibles in the particular transaction.

5.101 Example 6 in Annex A illustrates the use of the TNMM.

#### Choice of the most appropriate transfer pricing method

5.102 Generally, the traditional transaction methods provide for a more direct comparison with independent party transactions. Hence, they would be preferred to transactional profit methods. Ultimately, the choice of the most appropriate transfer pricing method depends on the facts and circumstances of each case. Taxpayers can consider the following:

- (a) Strengths and weaknesses of the five methods above;
- (b) Nature of the transaction and appropriateness of the method applied to the transaction;
- (c) Availability of reliable information needed to apply the method; and
- (d) Degree of comparability between the related and independent party transactions, and the accuracy with which comparability adjustments can be made to eliminate differences<sup>7</sup>.

5.103 IRAS does not have a specific preference for any one method. Instead, the method that produces the most reliable results, taking into account the quality of available data and the degree of accuracy of adjustments, should be selected.

5.104 Taxpayers may also choose other more appropriate methods or use a combination of various methods to comply with the arm's length principle. Whichever method the taxpayer chooses, transfer pricing documentation (refer to section 6) should be maintained to demonstrate that its transfer prices are established in accordance with the arm's length principle.

---

<sup>7</sup> As a rule of thumb, the method that requires the least adjustments will produce the most reliable measure of the arm's length price.

Choice of the tested party

5.105 The use of resale price method, cost plus method or TNMM requires a decision on which party to apply the transfer pricing analysis. This party is known as the tested party. Generally, the tested party is the one where:

- (a) A transfer pricing method can be applied in the most reliable manner; and
- (b) Most reliable comparables can be found.

5.106 The party with the smaller scope of functions and less complex operations should be used as the tested party. This is because it would be easier to find more comparable data. The choice of such a party as the tested party would also likely result in the need for fewer comparability adjustments and hence, greater accuracy in the adjustments made.

Desired outcome of Step 2

5.107 At the end of Step 2, the transfer pricing method and tested party that produce the most reliable results should be identified for the arm's length analysis.

**Step 3 – Determine the arm's length results**

5.108 Once the appropriate transfer pricing method has been identified, the method is applied on the data of comparable independent party transaction(s) to arrive at the arm's length result.

Use of an arm's length range

5.109 As transfer pricing is not an exact science, it is generally difficult to arrive at a specific price or margin that is the arm's length price or margin. More likely, the transfer pricing analysis would lead to a range of prices or margins.

5.110 A wide range of prices or margins may suggest the existence of comparability issues or defects that cannot be identified and/ or quantified in the comparability analysis and are therefore not adjusted. In such a situation, outliers such as the minimum and maximum data points should be excluded. To enhance the reliability of the comparability analysis, taxpayers could apply the interquartile range to determine the arm's length remuneration.

5.111 A full range (i.e. from minimum to maximum) may occasionally be considered as the arm's length price range when all the points in the

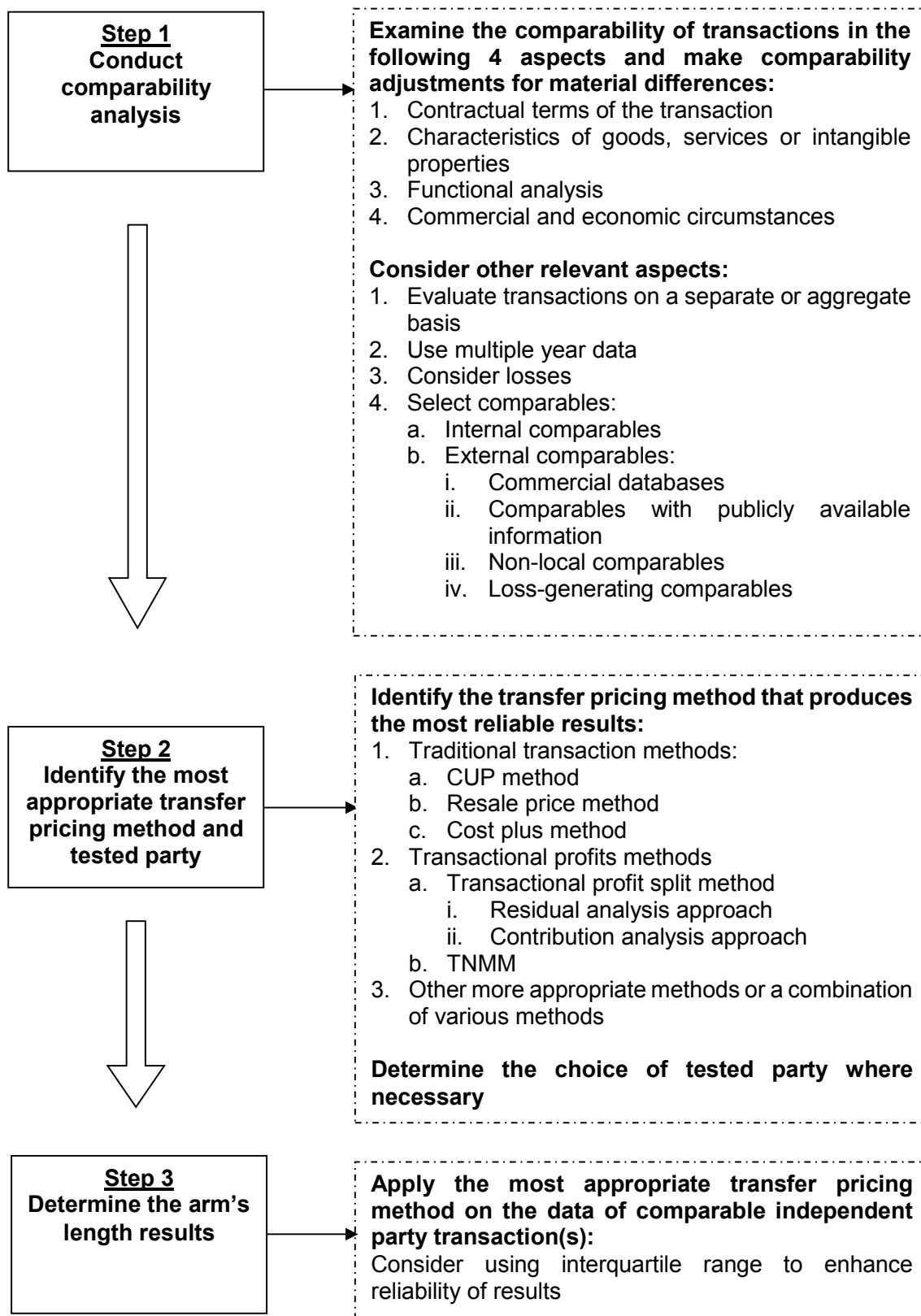
range can be established to be equally reliable. An example of such a circumstance is where the taxpayer has applied the CUP method and demonstrated that all observations in the full range are equally reliable.

Desired outcome of Step 3

- 5.112 At the end of Step 3, the arm's length results would be determined. These results should then be used to guide or justify taxpayers' transfer pricing for their related party transactions.
- 5.113 Testing is the act of validating the price adopted for the related party transactions with the arm's length results obtained at the end of Step 3. Testing will enable adjustments to the price of related party transactions to be made so as to bring the price to be within the arm's length results.
- 5.114 Taxpayers should test their related party transactions annually against the arm's length results and make appropriate year-end adjustments at year-end closing of accounts (see section 11).
- 5.115 In exceptional circumstances, IRAS may consider the testing of related party transactions over a multiple-year period. An example of such a circumstance is where the transaction life cycle spans more than a year and so an annual testing may result in very volatile results. Taxpayers should consult IRAS before testing related party transactions over a multiple-year period.
- 5.116 The following flowchart summarises the application of the three-step approach to apply the arm's length principle:



### Application of three-step approach to apply arm's length principle



**INCOME TAX ACT**  
**(CHAPTER 134)**  
**(Original Enactment: Ordinance 39 of 1947)**

**REVISED EDITION 2014**

(31st March 2014)

An Act to impose a tax upon incomes and to regulate the collection thereof.

[1st January 1948]

**(16) In this section —**

**“related party”, in relation to a person, means any other person who, directly or indirectly, controls that person, or is controlled, directly or indirectly, by that person, or where he and that other person, directly or indirectly, are under the control of a common person;**

**Transactions not at arm’s length**

**34D.—(1)** Subsection (1A) applies where —

- (a) 2 persons are related parties;
- (b) conditions are made or imposed between them in their commercial or financial relations (called in this section actual commercial or financial relations) which differ from conditions which would be made or imposed if they were not related parties and dealing independently with one another in comparable circumstances (called in this section arm’s length conditions); and
- (c) had the arm’s length conditions been made or imposed —
  - (i) the amount of the income of one of those persons for a year of assessment that accrued in or is derived from Singapore, or is received in Singapore from outside Singapore, would be greater;

- (ii) the amount of any deduction that may be allowed to one of those persons for a year of assessment would be less; or
- (iii) the amount of any loss of one of those persons for a year of assessment would be less.

(1A) The Comptroller may make one or more of the following adjustments in that case, as appropriate:

- (a) increase the amount of the income of the person mentioned in subsection (1)(c)(i) for the year of assessment;
- (b) reduce the amount of the deduction that may be allowed to the person mentioned in subsection (1)(c)(ii) for the year of assessment;
- (c) reduce the amount of the loss of the person mentioned in subsection (1)(c)(iii) for the year of assessment.

(1B) The identification of the arm's length conditions in subsection (1)(b) must be carried out —

- (a) on the basis of the actual commercial or financial relations between the 2 persons; and
- (b) by taking into account both the form and substance of those relations, but disregarding the form of those relations to the extent it is inconsistent with their substance.

(1C) Despite subsection (1B) —

- (a) if persons who were not related parties would in comparable circumstances enter into substantially different commercial or financial relations than the actual commercial or financial relations, then the identification of the arm's length conditions must be carried out on the basis of the firstmentioned relations; and
- (b) if persons who were not related parties would in comparable circumstances not enter into commercial or financial relations, then the identification of the arm's length conditions must be carried out on the basis of the absence of commercial or financial relations.

(1D) The amount of income that is increased under subsection (1A)(a) is treated as accruing in or derived from Singapore or received in Singapore from outside Singapore, as the case may be.

(1E) The amount of loss that is reduced under subsection (1A)(c) is treated as not having been incurred.

*[Act 39 of 2017 wef 26/10/2017]*  
*[27/2009]*

(2) Where a person carries on business through a permanent establishment, this section shall apply as if the person and the permanent establishment are 2 separate and distinct persons.

*[27/2009]*

(2A) Nothing in this section prevents the applicability of subsection (1) to a case, or the decision of the Comptroller under subsection (1A) on a case, from being questioned in an appeal against an assessment in accordance with Part XVIII.

*[Act 39 of 2017 wef 26/10/2017]*

(3) In this section, “related party” has the same meaning as in section 13(16).

## Reporting of Related Party Transactions

### 1 Introduction

- 1.1 Taxpayers are expected to adopt arm's length pricing for their related party transactions. IRAS audits taxpayers' compliance with transfer pricing documentation and arm's length pricing requirements as part of its compliance programme.
- 1.2 IRAS has implemented a new related party transaction ("RPT") reporting requirement for companies with effect from Year of Assessment 2018. The RPT reporting requirement will provide IRAS with relevant information to better assess companies' transfer pricing risks and to improve on the enforcement of the arm's length pricing requirement.
- 1.3 IRAS has sought feedback from SIATP representatives and transfer pricing practitioners on the RPT reporting requirement. IRAS is mindful to minimise additional compliance costs arising from this reporting requirement. Companies are required to complete a new Form for Reporting of Related Party Transactions ("RPT Form") only if the value of RPT exceeds S\$15 million. The information necessary to complete the RPT Form can be obtained readily from the companies' financial statements and accounting systems.

### 2 RPT reporting requirement

- 2.1 Under the RPT reporting requirement, a company must state in the Form C whether the value of RPT as disclosed in the financial statements exceeds S\$15 million for the relevant Year of Assessment. If the value of RPT exceeds S\$15 million, the company has to complete the RPT Form and submit it together with the Form C.
- 2.2 The RPT reporting requirement also applies to a dormant company where the value of the company's related party transactions disclosed in the financial statements for the financial period exceeds S\$15 million. For the Year of Assessment 2019, such a dormant company should submit Form C by *Form C (Upload) mode* instead of Form C-S or Form C for Dormant Company. The completed RPT Form should be submitted together with the Form C.
- 2.3 All amounts in the RPT Form are to be **declared in S\$** even if the company's functional currency in the financial statements is non-S\$. The rate used to translate non-S\$ to S\$ would follow the same rate as that used to complete the Form C.

### 3 Determining whether the value of RPT exceeds S\$15 million

- 3.1 The value of RPT as disclosed in the financial statements is the aggregate of:
  - a. All amounts received/ receivable from related parties and all amounts paid/ payable to related parties as reported in the Income Statement but excluding compensation paid to key management personnel and dividends; and
  - b. Year-end balances of loans and non-trade amounts due from/ to all related parties.

### **Consolidated financial statements**

Qn (3): **The RPT information disclosed in the financial statements are at the consolidated level. Do I complete the RPT Form using the consolidated financial data?**

Ans (3): As the RPT Form is to enable IRAS to assess the company's transfer pricing risks, please complete the RPT Form using the company's financial data and not the consolidated financial data.

### **Definition of "related party"**

Qn (4): **Since the RPT Form is used for transfer pricing risk assessment, is the definition of "related party" the same as that for section 34D of the Income Tax Act?**

Ans (4): To minimise compliance cost, the data to be completed in the RPT Form will be consistent with the RPT disclosed in the companies' financial statements prepared according to the applicable accounting standards. In completing the RPT Form, there is no need for companies to determine whether a particular related party falls within the definition of section 34D.

### **Local and cross-border RPT**

Qn (5): **If my company's RPT are all transactions with local companies in Singapore, must the RPT Form be completed?**

Ans (5): Yes, so long as the total value of RPT (local and cross-border) disclosed in the financial statements exceeds S\$15 million, companies are required to complete and submit the RPT Form together with the Form C.

### **Threshold set at S\$15 million**

Qn (6): **In IRAS Transfer Pricing Guidelines, the threshold for transfer pricing documentation requirement is S\$1 million for some types of RPT and S\$15 million for others. Why is the threshold for RPT Form set at S\$15 million?**

Ans (6): The threshold for RPT Form applies to the sum of all amounts of RPT while the threshold for transfer pricing documentation requirement applies to each type of RPT. IRAS has set the threshold at a reasonably high value of S\$15 million for RPT Form to reduce companies' compliance costs. Smaller companies whose RPT is below the threshold will not need to complete the RPT Form.

## **Determining whether the total value of RPT exceeds S\$15 million**

Qn (7): **My company has branches outside Singapore and my company's financial statements include the financials of the foreign branches. In determining whether the value of RPT exceeds S\$15 million, does the company have to include foreign branches' financials?**

Ans (7): Yes, the company's RPT would include the RPT between a foreign branch and other related parties.

Qn (8): **If the company meets the threshold value of RPT and has to complete the RPT Form, does it have to report compensation paid to key management personnel and dividends in the RPT Form?**

Ans (8): No, the amounts of compensation paid to key management personnel and dividends are not required in the RPT Form.

Qn (9): **In determining the value of the RPT, should the purchases from related parties be netted off against sales to related parties?**

Ans (9): No, the value of purchases from related parties and the value of sales to related parties should be aggregated in determining the value of the RPT. This is regardless of whether the sales and purchases were carried out with the same related party.

Qn (10): **Non-trade amounts due to/ from all related parties are to be included to determine the total value of RPT. What are some examples of non-trade amounts due to/ from all related parties? Should the amounts be gross or net of impairment losses?**

Ans (10): Examples of non-trade amounts due to / from all related parties are "other receivables" and "other payables" from related parties. Where the amounts shown in the balance sheet are net of impairment losses, such net amounts may be used to determine the total value of RPT.

Qn (11): **The RPT disclosure in the financial statements shows "purchase of tangible and intangible assets". Does the cost have to be included in determining the total value of RPT?**

Ans (11): No, purchase of tangible and intangible assets does not have to be included in determining the total value of RPT. It is also not necessary to report these in Part 3e of the RPT Form.

Qn (12): **The RPT disclosure in the financial statements shows “sale/ disposal of tangible and intangible assets”. Does the gain or loss on sale/ disposal of assets have to be included in determining the total value of RPT?**

Ans (12): The gain or loss on sale/ disposal of assets has to be included in determining the total value of RPT and reported in Part 3e of the RPT Form.

Qn (13): **To determine year-end balances of loans, does the company have to distinguish between loans of revenue and capital nature?**

Ans (13): For the purpose of completing the RPT Form, all loans are to be included, whether they are revenue or capital in nature.

### **Financial statements with period more than 12 months**

Qn (14): **Should I apportion the amounts disclosed in the financial statements with period more than 12 months when there is a change in accounting period?**

Ans (14): For Parts 3, 4 and 5 of the RPT Form, companies with financial statements that cover more than 12 months may apportion the income and expenses as per the apportionment basis in the Form C. If companies want to identify the actual transactions in the respective basis periods, they may do so.

For Part 6 of the RPT Form, companies should use the balances as at the end of the relevant basis periods to determine the amount of related party transactions for the respective YAs.

#### Example 1: Change in financial year-end (FYE) affecting two YAs

The FYE of the company is changed from Dec 2017 to Jun 2018.  
Financial statements are prepared for financial period from 1 Jan 2017 to 30 Jun 2018.

Apportionment required for filing of income tax return:

YA	Basis Period
2018	1 Jan 2017 to 31 Dec 2017
2019	1 Jan 2018 to 30 Jun 2018

To complete Part 6 of the RPT Form, the company will need to take the loan and non-trade balances due from/ to all related parties as at the end of the respective basis period, i.e. Company will be required to determine these amount based on **actual ledger balance** as at 31 Dec 2017 for YA 2018 and 30 Jun 2018 for YA 2019.



### Example 2: Change in FYE affecting one YA

The FYE of the company is changed from Jun 2018 to Dec 2018.  
Financial statements are prepared for financial period from 1 Jul 2017 to 31 Dec 2018.

No apportionment required for filing of income tax return:

YA	Basis Period
2019	1 Jul 2017 to 31 Dec 2018

To complete Part 6 of the RPT Form, the company will need to take the loan and non-trade balances due from/ to all related parties as at the end of the basis period, i.e. Company will use the amount stated in the **financial statements**.

### **Part 2 of the RPT Form - Ultimate holding company**

Qn (15): **How do I determine which entity is the ultimate holding company (UHC) in the case where the company is a joint venture or all its shareholders are individuals?**

Ans (15): The UHC of a company is usually stated in the financial statements. Where all the shareholders of a company are individuals, or where the company is a joint venture and no joint venture partner is stated as the UHC, the company is the UHC of its group. Please select "Yes" in Part 2a.

### **Part 3 of the RPT Form**

Qn (16): What are some examples for Part 3e "other transactions with all related parties not falling under Boxes 3a to 3d"?

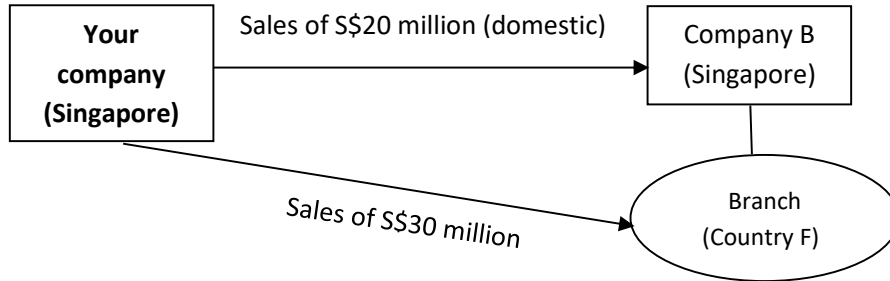
Ans (16): If any of the items in the RPT disclosed in the financial statements does not fit any of the descriptions under Boxes 3a to 3d, it should be completed in Part 3e. Some examples are gain or loss on disposal of tangible and intangible assets and reimbursement from/ to related parties.

### **Parts 4 and 5 of the RPT Form**

Qn (17): Does the "country" of the related party outside Singapore in Parts 4 and 5 refer to the country where the related party operates its business or the country of incorporation of the related party?

Ans (17): It refers to the country where the related party operates from.

Example 1: Your company in Singapore has a Singapore subsidiary, Company B. Company B has a branch in a foreign country F which manufactures product X for sale. Your company sells raw materials of S\$30 million to Company B's branch in Country F. Your company also sells S\$20 million of another product Y to Company B.



In your company's RPT Form, the total amount of S\$50 million is to be included in Part 3a (income/ receipt) as sale of goods to all related parties.

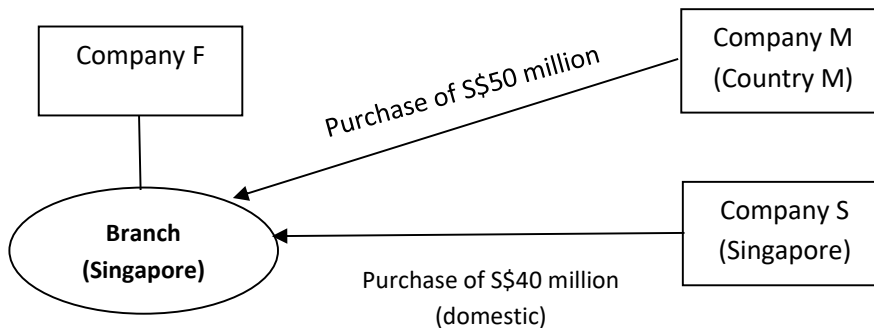
Part 4 is not applicable for the domestic sale of product Y to Company B. The sale of raw materials to Company B's branch in Country F is a sale of goods to a related party outside Singapore. Please select "Yes" in Part 4a. If the value of S\$30 million

ranks in the top 5 cross border "sale of goods and provision of services", please complete Part 4b as follows:

Name of related party	Country	Relationship type	Amount S\$
Company B (Country F Branch)	Country F	Subsidiary #	30,000,000

# Relationship type should be the relationship between your company and Company B.

Example 2: The Singapore branch of a foreign incorporated Company F purchases goods of S\$40 million from a Singapore subsidiary of Company F, Company S. The Singapore branch also purchases goods of S\$50 million from a related party outside Singapore, Company M in Country M. Company M is a subsidiary of Company F.



In the Singapore branch's RPT Form, the total amount of S\$90 million is to be included in Part 3a (expense/ payment) as purchase of goods from all related parties.

Part 5 is not applicable for the domestic purchase of goods from Company S. The purchase of goods from Company M is a purchase of goods from a related party outside Singapore. Please select "Yes" in Part 5a. If the value of S\$50 million ranks in the top 5 cross border "purchase of goods and services", please complete Part 5b as follows:

Name of related party	Country	Relationship type	Amount S\$
Company M	Country M	Subsidiary #	50,000,000

# Relationship type should be the relationship between Company F and Company M.

### Compliance cost

Qn (18): **Would the RPT reporting requirement increase compliance cost for companies?**

Ans (18): IRAS has set the RPT threshold at a reasonably high value of S\$15 million to reduce companies' compliance costs and most companies do not have RPT exceeding this threshold. IRAS also minimised the data required in the RPT Form. The required RPT data can be readily collated by companies in the process of preparing their accounts. IRAS has consulted SIATP representatives and transfer pricing practitioners who have assessed that companies would have little difficulties in meeting this RPT reporting requirement.

### Penalty for non-compliance

Qn (19): **Will penalty be imposed if companies do not submit the RPT Form?**

Ans (19): The RPT Form is part of the Form C. Penalty may be imposed for non-filing or incorrect filing of Form C.

### TP documentation

Qn (20): **Do companies need to submit their transfer pricing documentation together with the RPT Form?**

Ans (20): Companies are not required to submit their transfer pricing documentation together with the RPT Form or Income Tax Return. As stated in Section 6 of our Transfer Pricing Guidelines, they should prepare and keep contemporaneous documentation to support the pricing of their RPT, and submit it to IRAS within 30 days upon request.