

OECD Transfer Pricing Guidelines for
Multinational Enterprises and Tax Administrations



บทที่ 3

การวิเคราะห์เปรียบเทียบ
Comparability Analysis

January 2020

เอกสารแปลนี้ใช้เป็นแนวทางเพื่อทำความเข้าใจเท่านั้น
ไม่สามารถใช้อ้างอิงทางกฎหมายได้

บทที่ 3 การวิเคราะห์เปรียบเทียบ (Comparability Analysis)

เอกสารแปลฉบับนี้ ตลอดจนข้อมูลและแผนที่ใด ๆ ที่รวมอยู่ในเอกสารแปลฉบับนี้ จะไม่กระทบต่อสถานะหรืออำนาจอธิปไตยเหนือดินแดนใด ๆ ต่อการกำหนดเขตแดนและขอบเขตระหว่างประเทศ และต่อชื่อของดินแดน เมือง หรือพื้นที่ใด ๆ

This document, as well as any data and map included herein, are without prejudice to the status of or sovereignty over any territory, to the delimitation of international frontiers and boundaries and to the name of any territory, city, or area.

เอกสารแปลฉบับนี้เป็นการแปลบางส่วนจากเอกสารต้นฉบับที่ตีพิมพ์โดย OECD เป็นภาษาอังกฤษภายใต้ชื่อ: OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022 © OECD 2022 , <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>

เอกสารแปลฉบับนี้ไม่ได้จัดทำโดย OECD และไม่ควรถือเป็นคำแปลของ OECD อย่างเป็นทางการ คุณภาพของการแปลและความสอดคล้องกับข้อความภาษาต้นฉบับของงานถือเป็นความรับผิดชอบของผู้แปลหรือผู้จัดทำเอกสารแปลฉบับนี้แต่เพียงผู้เดียว ในกรณีที่มีความแตกต่างระหว่างงานต้นฉบับและเอกสารแปลฉบับนี้ ให้ถือว่าข้อความของงานต้นฉบับถูกต้องเท่านั้น

© 2023 สภาวิชาชีพบัญชีแห่งประเทศไทย (TFAC) สำหรับเอกสารแปลฉบับนี้



คณะกรรมการวางแผนทางการจัดเอกสารกำหนดราคาโอน
ภายใต้คณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการบัญชีภาษีอากร วาระปี 2563 – 2566

1. นางสาวภavana ธรรมศิลา	ประธานคณะกรรมการ
2. ดร.จिरราช พิพัฒน์นราพงศ์	คณะกรรมการ
3. นางชลลดา พุฒินศิลป์	คณะกรรมการ
4. นายชุมพร เสนไสย	คณะกรรมการ
5. นางสาวพรเพ็ญ เอื้อปิยะชาติ	คณะกรรมการ
6. ดร.สมบูรณ์ เอื้ออักษมาลัย	คณะกรรมการ
7. ดร.สาธิต ผ่องธัญญา	คณะกรรมการ
8. นายสาโรช ทองประจำ	คณะกรรมการ
9. นางสาวันทนา ศักดิ์สุทธายาคม	คณะกรรมการ
10. นางสุภรณ์ ทิวากรพรรณราย	คณะกรรมการ
11. นางสาวสุชาดา กรวิทยาศิลป์	คณะกรรมการ
12. นางสาวโนรา โพธิ์มัจฉา	คณะกรรมการ
13. นางสาวณัฐอรินทร์ พลภูงา	คณะกรรมการ

ผู้รับผิดชอบในการดำเนินการจัดทำเอกสารแปล

1. ดร.จिरราช พิพัฒน์นราพงศ์	ผู้แปล
2. นางสาวพรเพ็ญ เอื้อปิยะชาติ	ผู้อ่านทวน
3. นางสาวภavana ธรรมศิลา	ผู้อ่านทวน
4. นางชลลดา พุฒินศิลป์	ผู้อ่านทวน



บทที่ 3 การวิเคราะห์เปรียบเทียบ (Comparability Analysis)

A. การวิเคราะห์เปรียบเทียบ	1
A.1. กระบวนการทั่วไป	2
A.2. การวิเคราะห์สถานการณ์ของผู้เสียภาษีในวงกว้าง	3
A.3. การทบทวนธุรกรรมที่ถูกควบคุมและการเลือกฝ่ายที่ถูกทดสอบ	3
A.3.1. การประเมินธุรกรรมแบบแยกและแบบรวม	3
A.3.2. การหักกลบโดยเจตนา	5
A.3.3. การเลือกฝ่ายที่จะถูกทดสอบ	6
A.3.4. ข้อมูลเกี่ยวกับธุรกรรมที่ถูกควบคุม	7
A.4. ธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมที่เปรียบเทียบได้	8
A.4.1. บททั่วไป	8
A.4.2. การเปรียบเทียบภายใน	8
A.4.4. การใช้ข้อมูลบุคคลที่สามที่ไม่ใช่ธุรกรรม	11
A.4.5. ข้อจำกัดของตัวเทียบเคียงได้ที่มีอยู่	11
A.5. การเลือกหรือปฏิเสธตัวเทียบเคียงที่เป็นไปได้	12
A.6. การปรับปรุงตัวเทียบเคียง	14
A.6.1. ประเภทของการปรับปรุงตัวเทียบเคียง	14
A.6.2. วัตถุประสงค์ของการปรับปรุงตัวเทียบเคียง	15
A.6.3. ความน่าเชื่อถือของการปรับปรุงที่ดำเนินการแล้ว	15
A.6.4. การจัดทำเอกสารและการทดสอบการปรับปรุงตัวเทียบเคียง	15
A.7. ช่วงผลตอบแทนที่พึงได้รับ	16
A.7.1. บททั่วไป	16
A.7.2. การเลือกค่าที่เหมาะสมที่สุดของช่วงตัวเลข	17
A.7.3. ผลลัพธ์ที่เป็นค่าสุดขีด (Extreme results): ข้อควรพิจารณาในการเปรียบเทียบ	17
B. ปัญหาด้านเวลาในการเปรียบเทียบ	18
B.1. ช่วงเวลาที่เกิดธุรกรรมหรือเหตุการณ์	18
B.2. ระยะเวลาในการรวบรวม	19
B.3. การประเมินมูลค่าเมื่อมีความไม่แน่นอนสูงในตอนแรกและเหตุการณ์ที่คาดการณ์ไม่ได้	19
B.4. ข้อมูลที่ได้จากปีถัดจากปีของการทำธุรกรรม	20
B.5. ข้อมูลหลายปี	20
C. ปัญหาในการปฏิบัติตามข้อกำหนด	21



บทที่ 3 การวิเคราะห์เปรียบเทียบ (Comparability Analysis)

A. การวิเคราะห์เปรียบเทียบ

3.1. คำแนะนำทั่วไปเกี่ยวกับการเปรียบเทียบจะมีรายละเอียดอยู่ในส่วน D ของบทที่ 1 ตามคำจำกัดความแล้ว การเปรียบเทียบหมายถึงการตรวจสอบในสองเรื่อง: 1) ธุรกรรมภายใต้การตรวจสอบที่ถูกรับประกัน และ 2) ธุรกรรมที่ไม่ถูกรับประกันที่สามารถเปรียบเทียบกันได้ การค้นหาธุรกรรมเพื่อนำมาเปรียบเทียบเป็นเพียงส่วนหนึ่งของการวิเคราะห์เปรียบเทียบเท่านั้น จึงไม่ควรแยกออกจากการวิเคราะห์เปรียบเทียบ การค้นหาข้อมูลเกี่ยวกับธุรกรรมที่ไม่ถูกรับประกันที่อาจเปรียบเทียบได้และกระบวนการในการระบุสิ่งที่เปรียบเทียบได้นั้น ขึ้นอยู่กับการวิเคราะห์ธุรกรรมที่ถูกรับประกันและลักษณะที่เกี่ยวข้องทางเศรษฐกิจหรือปัจจัยที่ใช้ในการเปรียบเทียบ (ดูหัวข้อ D.1 ของบทที่ 1) วิธีการที่ใช้ควรเป็นระเบียบและสม่ำเสมอ มีความต่อเนื่องหรือเชื่อมโยงในกระบวนการวิเคราะห์ทั้งหมด ตั้งแต่การวิเคราะห์เบื้องต้นของเงื่อนไขของรายการที่ถูกรับประกัน การเลือกวิธีกำหนดราคาโอน ไปจนถึงการระบุตัวเทียบเคียง และสุดท้ายเพื่อให้ได้ข้อสรุปว่าธุรกรรมที่ถูกรับประกันที่กำลังตรวจสอบนั้นได้ดำเนินการสอดคล้องกับหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับ ตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้า 1 ของมาตรา 9 ของอนุสัญญาภาษีตามแบบจำลองของ OECD (Article 9 of the OECD Model Tax Convention) หรือไม่

3.2. การวิเคราะห์เปรียบเทียบเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการเลือกวิธีการกำหนดราคาโอนที่เหมาะสมที่สุด (ดูย่อหน้าที่ 2.2) ที่นำไปใช้ จึงมุ่งหมายที่จะหาสิ่งเปรียบเทียบได้ที่น่าเชื่อถือที่สุด ดังนั้น ในกรณีที่สามารถระบุได้ว่าธุรกรรมที่ไม่ถูกรับประกันบางรายการมีระดับที่เปรียบเทียบได้น้อยกว่าธุรกรรมอื่น ๆ ธุรกรรมเหล่านั้นควรถูกกำจัดออกไป (ดูย่อหน้าที่ 3.56) แต่ไม่ได้หมายความว่าข้อกำหนดสำหรับการค้นหาแหล่งข้อมูลทั้งหมดของตัวเทียบเคียงได้อย่างละเอียดถี่ถ้วน เนื่องจากเป็นที่ทราบกันดีว่ามีข้อจำกัดด้านความพร้อมของข้อมูล และการค้นหาข้อมูลของตัวเทียบเคียงได้เป็นภาระของผู้เสียภาษี ดูคำอธิบายเกี่ยวกับความพยายามในการปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้า 3.80-3.83

3.3. เพื่อให้กระบวนการมีความโปร่งใส จึงถือเป็นแนวปฏิบัติที่ดีสำหรับผู้เสียภาษีในการที่จะใช้ตัวเทียบเคียงได้เพื่อสนับสนุนการกำหนดราคาโอน หรือกรมสรรพากรที่ใช้ตัวเทียบเคียงได้เพื่อสนับสนุนการปรับปรุงราคาโอน ทั้งยังเป็นการให้ข้อมูลแก่ผู้สนใจอื่น ๆ (เช่น ผู้สอบภาษีอากร ผู้เสียภาษี หรือหน่วยงานที่มีอำนาจในต่างประเทศ) เพื่อให้สามารถประเมินความน่าเชื่อถือของตัวเทียบเคียงได้ที่ผู้เสียภาษีเลือกใช้ในการเปรียบเทียบ ดูย่อหน้าที่ 3.36 สำหรับการอธิบายเกี่ยวกับข้อมูลที่มีให้สำหรับกรมสรรพากรที่ไม่เปิดเผยต่อผู้เสียภาษี คำแนะนำทั่วไปเกี่ยวกับข้อกำหนดด้านเอกสารอยู่ในบทที่ 5 ของแนวทางปฏิบัติเล่มนี้ ดูภาคผนวก 2 ของบทที่ 4 "แนวทางสำหรับการดำเนินการจัดเตรียมการกำหนด



ราคาล่วงหน้าภายใต้ขั้นตอนข้อตกลงร่วม (Advance Pricing Arrangements under the Mutual Agreement Procedure: MAP APAs)"

A.1. กระบวนการทั่วไป

3.4 ต่อไปนี้คือคำอธิบายขั้นตอนของกระบวนการที่ใช้กันทั่วไปที่สามารถปฏิบัติตามได้เมื่อทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบ อย่างไรก็ตาม กระบวนการนี้ถือเป็นแนวทางปฏิบัติที่เป็นที่ยอมรับ แต่ไม่ใช่ขั้นตอนที่บังคับให้ต้องปฏิบัติตาม และกระบวนการค้นหาอื่น ๆ ที่นำไปสู่การระบุตัวเทียบเคียงที่เชื่อถือได้ก็อาจเป็นที่ยอมรับได้ เนื่องจากความน่าเชื่อถือของผลลัพธ์มีความสำคัญมากกว่ากระบวนการ (กล่าวคือ การดำเนินการผ่านกระบวนการที่แนะนำให้ ไม่สามารถรับประกันได้ว่าผลลัพธ์ที่ได้จะเป็นไปตามหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับ และการดำเนินการผ่านกระบวนการอื่น ๆ ที่ไม่ได้กล่าวถึงในนี้ ก็ไม่ได้หมายความว่าผลลัพธ์จะไม่เป็นไปตามหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับ)

ขั้นตอนที่ 1: กำหนดปีที่จะทำการทดสอบ

ขั้นตอนที่ 2: วิเคราะห์สถานการณ์ทั่วไปของผู้เสียภาษี

ขั้นตอนที่ 3: ทำความเข้าใจกับธุรกรรมที่ถูกควบคุมที่อยู่ภายใต้การตรวจสอบ โดยเฉพาะอย่างยิ่งจากการวิเคราะห์หน้าที่งานเพื่อเลือกฝ่ายที่ถูกทดสอบ (ตามความจำเป็น) วิธีการกำหนดราคาโอนที่เหมาะสมที่สุดกับสถานการณ์ ตัวชี้วัดทางการเงินที่จะถูกทดสอบ (ในกรณีที่ใช้วิธีกำไรจากการทำธุรกรรม) และเพื่อระบุปัจจัยเปรียบเทียบที่สำคัญที่ควรนำมาพิจารณา

ขั้นตอนที่ 4: ทบทวนตัวเทียบเคียงภายในที่มีอยู่ (หากมี)

ขั้นตอนที่ 5: กำหนดแหล่งข้อมูลที่มีอยู่เกี่ยวกับตัวเทียบเคียงภายนอก ซึ่งตัวเทียบเคียงภายนอกดังกล่าวจะต้องคำนึงถึงความน่าเชื่อถือที่สัมพันธ์กัน

ขั้นตอนที่ 6: เลือกวิธีการกำหนดราคาโอนที่เหมาะสมที่สุด และกำหนดตัวชี้วัดทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับวิธีกำหนดราคาโอนที่เลือกใช้ (เช่น การกำหนดตัวชี้วัดกำไรสุทธิที่เกี่ยวข้อง หากเลือกใช้วิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม)

ขั้นตอนที่ 7: ระบุตัวเทียบเคียงที่เป็นไปได้: กำหนดลักษณะสำคัญของธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมต้องมี เพื่อให้เชื่อได้ว่ามีความเป็นไปได้ที่เปรียบเทียบกันได้ โดยพิจารณาจากปัจจัยที่เกี่ยวข้องที่ระบุไว้ในขั้นตอนที่ 3 และปัจจัยเปรียบเทียบที่กำหนดไว้ในหัวข้อ D 1 ของบทที่ 1

ขั้นตอนที่ 8: กำหนดและทำการปรับปรุงตัวเทียบเคียงให้เหมาะสม

ขั้นตอนที่ 9: ตีความและการใช้ข้อมูลที่รวบรวมได้ การกำหนดค่าตอบแทนตามหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับ



3.5. ในทางปฏิบัติ กระบวนการนี้ไม่ใช่กระบวนการเส้นตรง โดยเฉพาะอย่างยิ่งในขั้นตอนที่ 5 ถึงขั้นตอนที่ 7 อาจจำเป็นต้องดำเนินการซ้ำ ๆ จนกว่าจะได้ข้อสรุปที่น่าพอใจ กล่าวคือ ได้วิธีการที่เหมาะสมที่สุด เนื่องจากการตรวจสอบแหล่งข้อมูลที่มีอยู่อาจส่งผลต่อการเลือกวิธีกำหนดราคาโอนในบางกรณี ตัวอย่างเช่น ในกรณีที่ไม่สามารถค้นหาข้อมูลเกี่ยวกับธุรกรรมที่เปรียบเทียบกันได้ (ขั้นตอนที่ 7) และ/หรือทำการปรับปรุงที่ถูกต้องตามสมควร (ขั้นตอนที่ 8) ผู้เสียภาษีอาจต้องเลือกวิธีการกำหนดราคาโอนวิธีอื่นและทำขั้นตอนซ้ำตั้งแต่ขั้นตอนที่ 4

3.6. ดูย่อหน้าที่ 3.82 สำหรับการอธิบายเกี่ยวกับกระบวนการกำหนด ตรวจสอบ และทบทวนราคาโอน

A.2. การวิเคราะห์สถานการณ์ของผู้เสียภาษีในวงกว้าง

3.7. "การวิเคราะห์วงกว้าง" เป็นขั้นตอนสำคัญในการวิเคราะห์เปรียบเทียบ ซึ่งอาจหมายถึงการวิเคราะห์อุตสาหกรรม การแข่งขัน ปัจจัยทางเศรษฐกิจและกฎระเบียบ และองค์ประกอบอื่น ๆ ที่ส่งผลกระทบต่อผู้เสียภาษีและสภาพแวดล้อมของผู้เสียภาษี แต่ยังไม่อยู่ในบริบทของการพิจารณาธุรกรรมเฉพาะที่เป็นปัญหา ขั้นตอนนี้ช่วยให้เข้าใจเงื่อนไขในธุรกรรมที่ถูกควบคุมและธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมที่จะนำมาเปรียบเทียบ โดยเฉพาะอย่างยิ่งสถานการณ์ทางเศรษฐกิจของธุรกรรม (ดูย่อหน้าที่ 1.10-1.133)

A.3. การทบทวนธุรกรรมที่ถูกควบคุมและการเลือกฝ่ายที่ถูกทดสอบ

3.8. การทบทวนธุรกรรมที่ถูกควบคุมมีจุดมุ่งหมายเพื่อระบุปัจจัยที่เกี่ยวข้องที่มีอิทธิพลต่อการเลือกฝ่ายที่ถูกทดสอบ (หากจำเป็น) การเลือกและการใช้วิธีการกำหนดราคาโอนที่เหมาะสมที่สุดกับสถานการณ์ ตัวชี้วัดทางการเงินที่จะทดสอบ (ในกรณีของวิธีกำไรจากการทำธุรกรรม) การเลือกตัวเทียบเคียง และการพิจารณาปรับปรุงตัวเทียบเคียงที่เกี่ยวข้อง

A.3.1. การประเมินธุรกรรมแบบแยกและแบบรวม

3.9. ตามหลักการแล้ว เพื่อให้ได้ค่าประมาณที่แม่นยำที่สุดตามเงื่อนไขของหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับ หลักการดังกล่าวควรถูกนำมาใช้เป็นรายธุรกรรม อย่างไรก็ตาม บางสถานการณ์อาจมีธุรกรรมที่มีความเชื่อมโยงอย่างใกล้ชิดหรือต่อเนื่องกันจนไม่สามารถประเมินแบบรายธุรกรรมได้ ตัวอย่างเช่น: ก) สัญญาระยะยาวสำหรับการจัดหาสินค้าหรือบริการ ข) สิทธิในการใช้ทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตน และ ค) การกำหนดราคาช่วงของผลิตภัณฑ์ที่มีความเชื่อมโยงอย่างใกล้ชิด (เช่น ในสายผลิตภัณฑ์) อีกตัวอย่างหนึ่ง คือ การออกใบอนุญาตความรู้ด้านการผลิตและการจัดหาส่วนประกอบที่สำคัญให้กับผู้ผลิตที่เกี่ยวข้อง ดังนั้น การประเมินเงื่อนไข ของหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับ สำหรับทั้งสองรายการร่วมกันอาจเหมาะสมกว่าที่จะประเมินรายการทั้งสองแยกกัน ธุรกรรมดังกล่าวควรได้รับการประเมินร่วมกันโดยใช้วิธีเพื่อกำหนดผลตอบแทนที่พึงได้รับที่เหมาะสมที่สุด ตัวอย่างเพิ่มเติม คือ หากมีการกำหนดเส้นทางของธุรกรรมผ่านบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันอีกบริษัทหนึ่ง อาจเหมาะสมกว่าที่จะพิจารณา



ธุรกรรมนั้นเป็นส่วนหนึ่งของรายการทั้งหมด แทนที่จะพิจารณาธุรกรรมแต่ละรายการแยกจากกัน ดูตัวอย่าง 26 ของภาคผนวก 1 ถึงบทที่ 6

3.10. อีกตัวอย่างหนึ่งที่ธุรกรรมอาจถูกประเมินร่วมกัน ก็คือการวิเคราะห์กลุ่มธุรกรรม (Portfolio Approach) ซึ่งเป็นกลยุทธ์ทางธุรกิจที่บริษัทรวมหลายธุรกรรมไว้ด้วยกันเพื่อวัตถุประสงค์ในการได้รับผลตอบแทนที่เหมาะสม มากกว่าจะหวังผลตอบแทนจากผลิตภัณฑ์ใดผลิตภัณฑ์หนึ่ง ตัวอย่างเช่น ผลิตภัณฑ์บางอย่างมีกำไรต่ำหรือขาดทุน เพราะบริษัทได้สร้างความต้องการในผลิตภัณฑ์อื่นและ/หรือบริการที่เกี่ยวข้องซึ่งจะขายได้จำนวนมากหรือให้ผลกำไรสูง (เช่น อุปกรณ์ และอุปกรณ์สิ้นเปลืองหลังการขาย เช่น ตู้จำหน่ายเครื่องดื่มชงกาแฟและแคปซูลกาแฟ หรือเครื่องพิมพ์และตลับหมึก) วิธีการที่คล้ายกันนี้สามารถสังเกตได้ในอุตสาหกรรมต่าง ๆ การวิเคราะห์ส่วนประกอบเป็นตัวอย่างของกลยุทธ์ทางธุรกิจที่อาจจำเป็นต้องนำมาพิจารณาในการวิเคราะห์เปรียบเทียบและเมื่อต้องการตรวจสอบความน่าเชื่อถือของตัวเทียบเคียงได้ ดูย่อหน้า 1.134-1.138 เรื่องกลยุทธ์ทางธุรกิจ อย่างไรก็ตาม ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 1.149-1.151 เรื่องที่ต้องพิจารณาเหล่านี้จะไม่อธิบายผลขาดทุนโดยรวมอย่างต่อเนื่อง หรือประสิทธิภาพที่ย่ำแย่เมื่อเวลาผ่านไป นอกจากนี้ เพื่อให้เป็นที่ยอมรับ การวิเคราะห์กลุ่มธุรกรรมต้องกำหนดเป้าหมายอย่างสมเหตุสมผล เนื่องจากไม่ควรใช้วิธีการกำหนดราคาโอนที่ระดับบริษัทในกรณีที่ธุรกรรมต่าง ๆ มีลักษณะทางเศรษฐกิจต่างกัน และควรพิจารณาแต่ละธุรกรรมแยกจากกัน ดูย่อหน้า 2.84-2.85 สุดท้ายนี้ การอธิบายข้างต้นไม่ได้หมายความว่าบริษัทใดบริษัทหนึ่งของวิสาหกิจในเครือสามารถที่จะมีผลตอบแทนต่ำกว่าผลตอบแทนตามหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับ เพื่อให้ผลประโยชน์แก่อีกบริษัทหนึ่งที่อยู่เครือเดียวกันเป็นสิ่งที่ยอมรับได้ ดูในย่อหน้าที่ 1.150

3.11. แม้ว่าบางธุรกรรมที่ทำสัญญาแยกกันระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน อาจต้องมีการประเมินด้วยกันเพื่อพิจารณาว่าเงื่อนไขเป็นไปตามหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับหรือไม่ แต่ในบางกรณี หลายธุรกรรมมีการทำสัญญาระหว่างบริษัทแบบเหมารวมก็อาจต้องทำการประเมินแยกจากกัน กิจการข้ามชาติอาจจัดธุรกรรมชุดรวมเป็นธุรกรรมเดียวและกำหนดราคาเดียวสำหรับผลประโยชน์หลายประการ เช่น ใบอนุญาตสำหรับสิทธิบัตร ความรู้ และเครื่องหมายการค้า การให้บริการด้านเทคนิคและการบริหาร และการเช่าโรงงานผลิต การจัดการประเภทนี้มักเรียกว่าข้อตกลงแบบเหมารวม การจัดธุรกรรมแบบเหมารวมดังกล่าวจะไม่รวมถึงการขายสินค้าแม้ว่าราคาที่เรียกเก็บจากการขายสินค้าอาจครอบคลุมบริการเสริมบางอย่าง และในบางกรณีอาจเป็นไปได้ที่จะประเมินธุรกรรมแบบเหมารวม จึงต้องแยกองค์ประกอบของธุรกรรมชุดรวมออก ในกรณีเช่นนี้ หลังจากกำหนดราคาโอนแยกต่างหากสำหรับองค์ประกอบที่แยกจากกัน กรมสรรพากรควรพิจารณาว่าราคาโอนทั้งหมดสำหรับธุรกรรมแบบชุดรวมทั้งหมดนั้นเป็นไปตามหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับหรือไม่

3.12. ในธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมก็อาจมีข้อตกลงแบบเหมารวมซึ่งได้รวมธุรกรรมที่อยู่ภายใต้การปฏิบัติทางภาษีของกฎหมายภายในประเทศหรืออนุสัญญาภาษีเงินได้ที่แตกต่างกัน ตัวอย่างเช่น การชำระค่าลิขสิทธิ์อาจจะต้องเสียภาษีหัก ณ ที่จ่าย แต่การชำระค่าเช่าจะต้องเสียภาษีจากกำไรสุทธิ ใน



สถานการณ์เช่นนี้ การพิจารณาราคาโอนแบบเหมารวมอาจยังเหมาะสม และกรมสรรพากรสามารถระบุได้ว่าด้วยเหตุผลทางภาษีอื่นๆ จำเป็นต้องจัดสรรราคาให้แก่ละธุรกรรมในแบบเหมารวมหรือไม่ และในการจะตัดสินประเด็นนี้ กรมสรรพากรควรตรวจสอบข้อตกลงแบบเหมารวมที่เกิดขึ้นระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในลักษณะเดียวกับที่จะทำการวิเคราะห์ข้อตกลงที่คล้ายคลึงกันระหว่างกิจการที่เป็นอิสระ ผู้เสียภาษีควรเตรียมพร้อมที่จะแสดงให้เห็นว่าข้อตกลงแบบเหมารวมสะท้อนราคาโอนที่เหมาะสม

A.3.2 การหักกลบโดยเจตนา

3.13. การหักกลบโดยเจตนา (Intentional set-offs) คือ การที่วิสาหกิจในเครือมีการรวมธุรกรรมที่ถูกควบคุมเข้าด้วยกันอย่างรู้เท่าทันในเงื่อนไขของธุรกรรมนั้น ซึ่งจะเกิดขึ้นเมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันบริษัทหนึ่งได้ให้ผลประโยชน์แก่อีกบริษัทที่อยู่ในเครือเดียวกัน และจะได้รับผลประโยชน์อีกอย่างหนึ่งจากบริษัทนั้นเป็นการตอบแทนในระดับที่สมดุลกัน กิจการเหล่านี้อาจบ่งชี้ว่าผลประโยชน์ที่แต่ละฝ่ายได้รับควรหักกลบกับผลประโยชน์ที่แต่ละฝ่ายได้ให้ไว้โดยถือเป็นการชำระเงินเต็มจำนวนหรือบางส่วนสำหรับผลประโยชน์เหล่านั้น แล้วพิจารณาเฉพาะกำไรหรือขาดทุนสุทธิ (ถ้ามี) หากธุรกรรมนั้นมีวัตถุประสงค์เพื่อการประเมินภาระภาษี ตัวอย่างเช่น บริษัทอาจอนุญาตให้บริษัทอื่นใช้สิทธิบัตรเพื่อแลกกับการจัดหาความรู้ และบ่งชี้ว่าธุรกรรมดังกล่าวไม่ก่อให้เกิดผลกำไรหรือขาดทุนแก่ฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง ข้อตกลงดังกล่าวอาจพบได้ระหว่างบริษัทที่เป็นอิสระต่อกันได้เช่นกัน และควรได้รับการประเมินตามหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับเพื่อคำนวณรายการที่หักกลบเป็นมูลค่าของผลประโยชน์ที่เกี่ยวข้อง

3.14. การหักกลบโดยเจตนาอาจแตกต่างกันทั้งในด้านของขนาดและความซับซ้อน การหักกลบกันดังกล่าวอาจมีตั้งแต่การหักกลบกันอย่างง่ายของธุรกรรมสองรายการ (เช่น ราคาขายสำหรับสินค้าที่ผลิตเพื่อแลกกับราคาซื้อวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตสินค้า) ไปจนถึงการจัดการผลประโยชน์ทั้งหมดที่เกิดขึ้นกับทั้งสองฝ่ายในช่วงเวลาใดเวลาหนึ่ง ซึ่งกิจการที่เป็นอิสระจะไม่พิจารณาการจัดการในลักษณะนี้ เว้นแต่จะสามารถประเมินผลประโยชน์ได้อย่างแม่นยำเพียงพอและมีการจัดทำสัญญาไว้ล่วงหน้า กรณีอื่น ๆ กิจการที่เป็นอิสระกันมักจะต้องการให้การรับและการจ่ายเป็นไปอย่างอิสระ และทำกำไรหรือผลขาดทุนก็ให้เป็นผลจากการซื้อขายตามปกติ

3.15. การหักกลบโดยเจตนาไม่ได้เปลี่ยนแปลงข้อกำหนดพื้นฐานที่กำหนดไว้สำหรับวัตถุประสงค์ทางภาษีในเรื่องของการกำหนดราคาโอนสำหรับธุรกรรมที่ถูกควบคุม ซึ่งกำหนดว่าต้องสอดคล้องกับหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับ และถือเป็นแนวปฏิบัติที่ดีสำหรับผู้เสียภาษีที่จะเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการหักกลบโดยเจตนาที่สร้างขึ้นในธุรกรรมตั้งแต่สองรายการขึ้นไประหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน และแสดงให้เห็น (หรือรับทราบว่ากิจการมีข้อมูลสนับสนุนที่เกี่ยวข้อง และได้ทำการวิเคราะห์ที่เพียงพอเพื่อให้สามารถแสดงได้) ว่า หลังจากพิจารณาประเด็นเรื่องการหักกลบผลประโยชน์



ระหว่างธุรกรรมแล้ว เงื่อนไขอื่นที่ควบคุมการทำธุรกรรมจะยังคงสอดคล้องกับหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับ

3.16. อาจจำเป็นต้องประเมินธุรกรรมแยกกันเพื่อพิจารณาว่าแต่ละรายการเป็นไปตามหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับหรือไม่ หากจะวิเคราะห์ธุรกรรมร่วมกัน ควรใช้ความระมัดระวังในการเลือกธุรกรรมที่เปรียบเทียบกันได้และต้องคำนึงถึงการอธิบายในย่อหน้าที่ 3.9-3.12 เงื่อนไขการหักกลับที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมระหว่างประเทศที่เกิดขึ้นระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน อาจไม่สอดคล้องกับการทำธุรกรรมภายในประเทศระหว่างกิจการที่เป็นอิสระต่อกัน เนื่องจากความแตกต่างในการปฏิบัติทางภาษีของการหักกลับภายใต้ระบบภาษีของประเทศที่แตกต่างกัน หรือความแตกต่างในการปฏิบัติของการชำระเงินตามสนธิสัญญาทวิภาคีทางภาษี ตัวอย่างเช่น การนำค่าลิขสิทธิ์มาหักกลับกับยอดขายจะทำให้การหักภาษีหัก ณ ที่จ่ายทำได้ลำบาก

3.17. ผู้เสียภาษีอาจขอให้มีการปรับลดราคาโอนเนื่องจากการยื่นรายได้เสียภาษีมากเกินไปโดยไม่ได้ตั้งใจ ซึ่งกรมสรรพากรสามารถใช้ดุลยพินิจเพื่ออนุมัติหรือไม่อนุมัติคำขอนี้ก็ได้ โดยอาจพิจารณาคำขอดังกล่าวในบริบทของขั้นตอนข้อตกลงร่วมกันและการปรับปรุงที่เกี่ยวข้อง (ดูบทที่ 4)

A.3.3. การเลือกฝ่ายที่จะถูกทดสอบ

3.18. เมื่อใช้วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม วิธีราคาขายต่อ หรือวิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมตามที่อธิบายไว้ในบทที่ 2 กิจการจะต้องเลือกคู่สัญญาในการทำธุรกรรมเพื่อเป็นตัวชี้วัดทางการเงินที่นำมาใช้ทดสอบ (ส่วนเพิ่มจากต้นทุน อัตรากำไรขั้นต้น หรือตัวชี้วัดกำไรสุทธิ) การเลือกฝ่ายที่จะนำมาทดสอบควรสอดคล้องกับการวิเคราะห์หน้าที่งาน และตามกฎหมายทั่วไป ฝ่ายที่ถูกทดสอบคือฝ่ายที่สามารถใช้วิธีการกำหนดราคาโอนในลักษณะที่น่าเชื่อถือที่สุด และเป็นฝ่ายที่มีตัวเทียบเคียงกันได้น่าเชื่อถือที่สุด กล่าวคือ มักจะเป็นวิธีที่มีการวิเคราะห์หน้าที่งานที่มีความซับซ้อนน้อยกว่า

3.19. โดยสามารถอธิบายได้ดังนี้ สมมติว่าบริษัท A ผลิตสินค้าสองประเภท คือ P1 และ P2 ซึ่งขายให้กับบริษัท B ซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่ตั้งอยู่ในอีกประเทศ สมมติว่าบริษัท A ผลิตสินค้า P1 โดยใช้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีมูลค่าสูงและมีลักษณะเฉพาะที่เป็นของบริษัท B และต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดทางเทคนิคที่บริษัท B กำหนด นั่นคือ ในธุรกรรมผลิต P1 นี้ บริษัท A ทำหน้าที่ทั่ว ๆ ไปเท่านั้น และไม่ได้มีส่วนสนับสนุนที่มีมูลค่าและเป็นการเฉพาะในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการทำธุรกรรมการผลิตนี้ ฝ่ายที่ต้องถูกทดสอบสำหรับธุรกรรม P1 มักจะเป็นบริษัท A แต่หากสมมติว่าบริษัท A กำลังผลิตสินค้า P2 ซึ่งบริษัท A เป็นเจ้าของและใช้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีมูลค่าสูง เช่น สิทธิบัตรและเครื่องหมายการค้าที่มีมูลค่า และให้บริษัท B ทำหน้าที่เป็นผู้จัดจำหน่าย โดยในธุรกรรมผลิต P2 นี้ บริษัท B ทำหน้าที่อย่างง่ายเท่านั้น และไม่ได้มีส่วนสนับสนุนที่มีมูลค่าและเป็นการเฉพาะในส่วนที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม ฝ่ายที่ถูกทดสอบสำหรับธุรกรรมการผลิต P2 ส่วนใหญ่มักจะเป็นบริษัท B



A.3.4. ข้อมูลเกี่ยวกับธุรกรรมที่ถูกควบคุม

3.20. ในการเลือกและใช้วิธีการกำหนดราคาโอนที่เหมาะสมที่สุดกับสถานการณ์หนึ่ง ๆ จำเป็นต้องมีข้อมูลเกี่ยวกับปัจจัยที่เปรียบเทียบได้ที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมที่ถูกควบคุม โดยเฉพาะอย่างยิ่งเกี่ยวกับหน้าที่งาน สิทธิประโยชน์ และความเสียหายของทุกฝ่ายในธุรกรรมที่ถูกควบคุมนั้น ซึ่งรวมถึงบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่อยู่ต่างประเทศด้วย โดยเฉพาะอย่างยิ่งในการเลือกใช้วิธีการวิเคราะห์เพียงด้านเดียว (เช่น วิธีราคาขายต่อ หรือวิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม ซึ่งมีการกล่าวรายละเอียดไว้ในบทที่ 2) ซึ่งกำหนดให้มีการตรวจสอบตัวชี้วัดทางการเงินหรือตัวชี้วัดระดับกำไรเพียงฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งที่ทำธุรกรรม ("ฝ่ายที่ถูกทดสอบ" ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้า 3.18-3.19) ข้อมูลบางอย่างเกี่ยวกับปัจจัยที่เปรียบเทียบได้ของธุรกรรมที่ถูกควบคุม และโดยเฉพาะอย่างยิ่งในการวิเคราะห์การทำงานของฝ่ายที่ไม่ได้ถูกทดสอบก็เป็นสิ่งจำเป็นเช่นกัน ทั้งนี้เพื่อกำหนดลักษณะธุรกรรมที่ถูกควบคุมและเลือกวิธีการกำหนดราคาโอนที่เหมาะสมที่สุด

3.21. ในกรณีที่ใช้วิธีการกำหนดราคาโอนที่เหมาะสมที่สุด (ตามคำแนะนำในย่อหน้า 2.1- 2.12) คือ วิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรม ฝ่ายที่ถูกทดสอบจะต้องแสดงข้อมูลทางการเงินของทุกฝ่ายที่ร่วมในการทำธุรกรรมทั้งในประเทศและต่างประเทศ และด้วยลักษณะการวิเคราะห์สองด้านของวิธีนี้ การใช้วิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรมจำเป็นต้องมีข้อมูลโดยละเอียด โดยเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในต่างประเทศที่เกี่ยวข้องในการทำธุรกรรม ซึ่งรวมถึงข้อมูลเกี่ยวกับปัจจัยที่ใช้เปรียบเทียบ 5 ด้าน (Five Comparability Factors) เพื่อกำหนดลักษณะความสัมพันธ์ระหว่างคู่สัญญาอย่างเหมาะสม และแสดงให้เห็นถึงความเหมาะสมของวิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรม ตลอดจนข้อมูลทางการเงิน (การกำหนดกำไรที่เกี่ยวข้องและการแบ่งกำไรนั้นต้องใช้ข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับทุกฝ่ายในการทำธุรกรรม รวมถึงบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในต่างประเทศ) ดังนั้น ในกรณีที่ใช้วิธีการกำหนดราคาโอนที่เหมาะสมที่สุด คือ วิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรม ก็สมเหตุสมผลที่จะคาดหวังว่าผู้เชี่ยวชาญพร้อมที่จะให้ข้อมูลที่จำเป็นแก่กรมสรรพากรเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในต่างประเทศที่มีส่วนร่วมในการทำธุรกรรม ซึ่งรวมถึงข้อมูลทางการเงินที่จำเป็นในการคำนวณส่วนแบ่งกำไร ดูบทที่ 5

3.22. ในกรณีที่ใช้วิธีการกำหนดราคาโอนที่เหมาะสมที่สุดในสถานการณ์ ซึ่งกำหนดตามคำแนะนำในย่อหน้า 2.1- 2.12 เป็นวิธีการวิเคราะห์ด้านเดียว ข้อมูลทางการเงินของฝ่ายที่ถูกทดสอบเป็นสิ่งจำเป็นเพิ่มเติมจากข้อมูลที่อ้างถึงในย่อ 3.20 ไม่ว่าฝ่ายที่ถูกทดสอบจะเป็นบริษัทในประเทศหรือต่างประเทศ ดังนั้น หากวิธีที่เหมาะสมที่สุดคือวิธีราคาขายต่อ หรือวิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม และฝ่ายที่ถูกทดสอบเป็นนิติบุคคลต่างประเทศ จำเป็นต้องมีข้อมูลที่เพียงพอเพื่อให้สามารถนำวิธีการที่เลือกไปใช้กับฝ่ายที่ถูกทดสอบที่ต่างประเทศได้อย่างน่าเชื่อถือ และเพื่อให้ผู้จัดเก็บภาษีในประเทศของฝ่ายที่ไม่ใช่ฝ่ายที่ถูกทดสอบสามารถทบทวนวิธีการซึ่งฝ่ายที่ถูกทดสอบเลือกใช้ในประเทศที่บริษัทตนตั้งอยู่ได้เช่นกัน



ในทางกลับกัน เมื่อวิธีการวิเคราะห์ด้านเดียวเป็นวิธีที่เหมาะสมที่สุดและฝ่ายที่ถูกทดสอบคือผู้เสียภาษีในประเทศ ผู้จัดเก็บภาษีมักไม่มีเหตุผลที่จะขอข้อมูลทางการเงินของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในต่างประเทศเพิ่มเติมนอกเหนือไปจากที่เป็นส่วนหนึ่งของข้อกำหนดว่าต้องแจ้งข้อมูลเหล่านั้นในรายงานข้อมูลรายประเทศ (Country-by-Country Report) หรือใน Master file (ดูบทที่ 5)

3.23. ตามที่อธิบายไว้ข้างต้น การวิเคราะห์เพื่อกำหนดราคาโอนที่เหมาะสมจำเป็นต้องมีข้อมูลบางอย่างเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในต่างประเทศ ซึ่งลักษณะและขอบเขตของข้อมูลที่ต้องใช้ขึ้นอยู่กับวิธีการกำหนดราคาโอนที่เลือกใช้ อย่างไรก็ตาม การรวบรวมข้อมูลดังกล่าวอาจเป็นความยุ่งยากเนื่องจากผู้เสียภาษีไม่ได้จัดเก็บข้อมูลของตนเองไว้ ปัญหาเหล่านี้ควรนำมาพิจารณาในการพัฒนากฎเกณฑ์และ/หรือขั้นตอนในการจัดทำเอกสารการกำหนดราคาโอน

A.4. **ธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมที่เปรียบเทียบได้**

A.4.1. **บททั่วไป**

3.24. ธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมที่เปรียบเทียบได้ คือ ธุรกรรมระหว่างสองฝ่ายที่เป็นอิสระต่อกันที่เทียบเคียงได้กับธุรกรรมที่ถูกควบคุมที่กำลังตรวจสอบ โดยอาจเป็นธุรกรรมที่เปรียบเทียบได้ระหว่างฝ่ายหนึ่งซึ่งทำธุรกรรมที่ถูกควบคุมและอีกฝ่ายหนึ่งที่เป็นอิสระ ("การเปรียบเทียบภายใน") หรือระหว่างฝ่ายที่เป็นอิสระทั้งสองฝ่าย ซึ่งทั้งสองฝ่ายไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งในการทำธุรกรรมที่ถูกควบคุม ("การเปรียบเทียบภายนอก")

3.25. การเปรียบเทียบธุรกรรมที่ถูกควบคุมกับธุรกรรมที่ถูกควบคุมอื่น ๆ ที่ดำเนินการโดยกลุ่มกิจการข้ามชาติกลุ่มเดียวกันหรือโดยกลุ่มอื่นนั้นไม่เกี่ยวข้องกับการใช้หลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับ ดังนั้นกรมสรรพากรไม่ต้องใช้หลักการดังกล่าวเป็นพื้นฐานเพื่อพิจารณาปรับราคาโอนหรือเพื่อสนับสนุนนโยบายการกำหนดราคาโอน

3.26. การมีอยู่ของผู้ถือหุ้นรายย่อยอาจเป็นปัจจัยหนึ่งที่ทำให้คาดการณ์ได้ว่าราคาโอนของธุรกรรมที่ถูกควบคุมเป็นไปตามหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับ แต่ก็ไม่อาจเป็นตัวกำหนดได้เสมอว่าหากมีผู้ถือหุ้นรายย่อยการกำหนดราคาโอนจะเป็นราคาอิสระ เนื่องจากอิทธิพลของผู้ถือหุ้นรายย่อยขึ้นอยู่กับปัจจัยหลายประการ รวมถึงต้องพิจารณาว่าผู้ถือหุ้นรายย่อยมีส่วนร่วมในทุนของบริษัทแม่หรือในทุนของบริษัทย่อยหรือไม่ และมีอิทธิพลต่อการกำหนดราคาโอนของธุรกรรมภายในกลุ่มบริษัทหรือไม่

A.4.2. **การเปรียบเทียบภายใน**

3.27. ขั้นตอนที่ 4 ของกระบวนการทั่วไปที่อธิบายไว้ในย่อหน้า 3.4 เป็นการทบทวนการเปรียบเทียบภายในที่มีอยู่ (หากมี) การเปรียบเทียบภายในอาจมีความสัมพันธ์โดยตรงและใกล้ชิดกับธุรกรรมที่ถูกต้องตรวจสอบมากกว่าการเปรียบเทียบภายนอก การวิเคราะห์ทางการเงินอาจทำได้ง่ายกว่าและเชื่อถือได้มากกว่า เนื่องจากมีการใช้มาตรฐานและแนวปฏิบัติทางบัญชีที่เหมือนกันสำหรับการเปรียบเทียบภายใน



และสำหรับธุรกรรมที่ถูกรับการควบคุม นอกจากนี้ การเข้าถึงข้อมูลเกี่ยวกับการเปรียบเทียบภายใต้โอกาสให้ ทั้งความสมบูรณ์ของข้อมูลและประหยัดค่าใช้จ่าย

3.28. ในทางกลับกัน การเปรียบเทียบภายในนั้นก็ไม่ได้มีความน่าเชื่อถือมากกว่าการเปรียบเทียบภายนอกเสมอไป และไม่ใช่ว่าทุกธุรกรรมระหว่างฝ่ายที่ถูกทดสอบกับบริษัทที่เป็นอิสระจะสามารถเปรียบเทียบกันได้อย่างน่าเชื่อถือกับธุรกรรมที่ถูกรับการควบคุมโดยฝ่ายที่ถูกทดสอบรายเดียวกัน การเปรียบเทียบภายในที่มีอยู่ต้องเป็นไปตามปัจจัยเปรียบเทียบ 5 ด้าน ในลักษณะเดียวกับการเปรียบเทียบภายนอก ดูย่อหน้าที่ 1.33-1.138 คำแนะนำเกี่ยวกับการปรับปรุงตัวเทียบเคียงยังใช้กับการเปรียบเทียบภายในด้วย ดูย่อหน้าที่ 3.47-3.54 สมมติว่าผู้ถูกทดสอบผลิตสินค้าที่มีลักษณะเฉพาะ ขายในปริมาณมาก ให้กับลูกค้าปลีกซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่ต่างประเทศ และขายสินค้าเดียวกันให้กับบริษัทที่เป็นอิสระในปริมาณเล็กน้อย ในกรณีเช่นนี้ ความแตกต่างของปริมาณมีแนวโน้มที่จะส่งผลกระทบต่ออย่างมีนัยสำคัญต่อความสามารถในการเปรียบเทียบของทั้งสองธุรกรรม หากไม่สามารถทำการปรับปรุงเพื่อขจัดผลกระทบของความแตกต่างดังกล่าวได้ ธุรกรรมระหว่างฝ่ายที่ถูกทดสอบกับลูกค้าที่เป็นอิสระต่อกันรายนี้ก็อาจไม่สามารถเปรียบเทียบกันได้

A.4.3. การเปรียบเทียบภายนอกและแหล่งข้อมูล

3.29. มีแหล่งข้อมูลต่าง ๆ ที่สามารถใช้เพื่อระบุตัวเทียบเคียงที่เป็นไปได้จากภายนอก หัวข้อย่อยเรื่องนี้ จะกล่าวถึงประเด็นเฉพาะที่เกิดขึ้นเกี่ยวกับฐานข้อมูลทางการค้า การเปรียบเทียบจากต่างประเทศ และข้อมูลที่ไม่เปิดเผยต่อฝ่ายที่ถูกทดสอบ นอกจากนี้ เมื่อใดก็ตามที่ตัวเทียบเคียงภายในมีความเชื่อถือว่าเพียงพอ ก็ไม่จำเป็นต้องหาตัวเทียบเคียงจากภายนอก ดูย่อหน้าที่ 3.27-3.28

A.4.3.1. ฐานข้อมูล

3.30 แหล่งข้อมูลทั่วไปคือฐานข้อมูลเชิงพาณิชย์ ซึ่งได้รับการพัฒนาจากบัญชีที่ยื่นของบริษัทต่าง ๆ โดยมีหน่วยงานที่เกี่ยวข้องทำหน้าที่บริหาร และนำเสนอในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ที่เหมาะสมสำหรับการค้นหาและการวิเคราะห์ทางสถิติ แหล่งข้อมูลเหล่านี้ใช้ได้จริงและบางครั้งประหยัดต้นทุนในการระบุตัวเทียบเคียงภายนอก และอาจเป็นแหล่งข้อมูลที่น่าเชื่อถือที่สุด แต่ทั้งนี้ก็ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ด้วย

3.31. ฐานข้อมูลเชิงพาณิชย์มีข้อจำกัดหลายประการ เนื่องจากฐานข้อมูลเชิงพาณิชย์เหล่านี้อาศัยข้อมูลที่เปิดเผยต่อสาธารณะ จึงไม่สามารถใช้ได้ในทุกประเทศ เนื่องจากบางประเทศมีข้อมูลสาธารณะที่เปิดเผยได้ของบริษัทไม่เท่ากัน นอกจากนี้ ข้อมูลที่เปิดเผยก็อาจเปิดเผยข้อมูลที่ต่างกันแม้จะเป็นบริษัทในประเทศเดียวกัน เนื่องจากข้อกำหนดในการเปิดเผยและการยื่นเอกสารต่าง ๆ อาจแตกต่างกันไปตามข้อกำหนดทางกฎหมายของบริษัทแต่ละประเภท และยังขึ้นอยู่กับว่าบริษัทดังกล่าวเป็นบริษัทจดทะเบียนหรือไม่ ดังนั้น จึงต้องใช้ความระมัดระวังในการใช้ฐานข้อมูลเหล่านี้ว่าควรใช้หรือไม่ และนำมาใช้อย่างไร เนื่องจาก



ฐานข้อมูลเหล่านี้ไม่ได้ถูกรวบรวมและนำเสนอเพื่อวัตถุประสงค์ที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอน จึงไม่เสมอไปที่ฐานข้อมูลเชิงพาณิชย์จะให้ข้อมูลที่มีรายละเอียดเพียงพอที่จะสนับสนุนวิธีการกำหนดราคาโอนที่เลือก ไม่ใช่ทุกฐานข้อมูลจะมีรายละเอียดในระดับเดียวกันและสามารถใช้ได้โดยให้ความเชื่อมั่นได้ว่าผลลัพธ์จะคล้ายคลึงกัน ยิ่งไปกว่านั้น ยังมีหลักฐานปรากฏให้เห็นว่าในหลายประเทศที่ใช้ฐานข้อมูลเชิงพาณิชย์เพื่อเปรียบเทียบบริษัทมากกว่าเปรียบเทียบธุรกรรม เนื่องจากข้อมูลธุรกรรมของบุคคลที่สามารถได้ยาก ดูย่อหน้า 3.37 สำหรับการอธิบายเกี่ยวกับการใช้ข้อมูลของบุคคลที่สามารถที่ไม่ใช่ธุรกรรม

3.32. อาจไม่จำเป็นต้องใช้ฐานข้อมูลเชิงพาณิชย์หากมีข้อมูลที่เชื่อถือได้จากแหล่งอื่น เช่น ตัวเทียบเคียงภายใน ในกรณีที่มีการใช้ฐานข้อมูลเชิงพาณิชย์ควรพยายามใช้ในลักษณะที่เป็นกลางและพยายามใช้ฐานข้อมูลเพื่อระบุข้อมูลเปรียบเทียบที่เชื่อถือได้

3.33. การใช้ฐานข้อมูลเชิงพาณิชย์ไม่ควรมุ่งเน้นที่ปริมาณมากกว่าคุณภาพ ในทางปฏิบัติแล้วการวิเคราะห์เปรียบเทียบโดยใช้ฐานข้อมูลเชิงพาณิชย์เพียงอย่างเดียวอาจก่อให้เกิดความกังวลเกี่ยวกับความน่าเชื่อถือของการวิเคราะห์ โดยพิจารณาถึงคุณภาพของข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการประเมินความสามารถในการเปรียบเทียบที่โดยทั่วไปหาได้จากฐานข้อมูล และเพื่อแก้ไขข้อกังวลเหล่านี้ การค้นหาฐานข้อมูลอาจจำเป็นต้องปรับปรุงด้วยข้อมูลอื่น ๆ ที่เปิดเผยต่อสาธารณะ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ การค้นหาแหล่งข้อมูลอื่นมีขึ้นเพื่อส่งเสริมคุณภาพเหนือแนวทางที่เป็นมาตรฐานและใช้ได้สำหรับการค้นหาฐานข้อมูลที่ทำโดยผู้เสียภาษี/ผู้ปฏิบัติงาน และที่จัดทำโดยกรมสรรพากร และนอกจากนี้ควรทำความเข้าใจเรื่องของการค่าใช้จ่ายที่อาจเกิดขึ้นและภาระที่ต้องปฏิบัติตามด้วย ดูย่อหน้า 3.80-3.83

3.34. นอกจากนี้ยังมีฐานข้อมูลที่เป็นกรรมสิทธิ์ซึ่งพัฒนาและดูแลโดยบริษัทที่ปรึกษาบางแห่ง นอกเหนือจากปัญหาที่ยกมาข้างต้นสำหรับฐานข้อมูลการค้าเชิงพาณิชย์ที่มีการค้าในวงกว้างมากกว่าแล้ว ฐานข้อมูลที่เป็นกรรมสิทธิ์ยังทำให้เกิดความกังวลเพิ่มขึ้นเกี่ยวกับความครอบคลุมของข้อมูล หากฐานข้อมูลนั้นอิงตามส่วนของตลาดที่จำกัดมากกว่าฐานข้อมูลเชิงพาณิชย์ เมื่อผู้เสียภาษีใช้ฐานข้อมูลที่เป็นกรรมสิทธิ์เพื่อสนับสนุนราคาโอน กรมสรรพากรอาจต้องร้องขอการเข้าถึงฐานข้อมูลเพื่อตรวจสอบความถูกต้องและความโปร่งใสในผลลัพธ์ที่ผู้เสียภาษีนำเสนอ

A.4.3.2 แหล่งข้อมูลต่างประเทศหรือตัวเทียบเคียงนอกประเทศ

3.35. ผู้เสียภาษีอาจไม่ได้ทำการค้นหาตัวเทียบเคียงภายในประเทศเสมอไป เช่น ในกรณีที่มีข้อมูลภายในประเทศไม่เพียงพอ และ/หรือเพื่อลดต้นทุนการปฏิบัติตามข้อกำหนดที่บริษัทต่าง ๆ ในกรณีที่กลุ่มบริษัทข้ามชาติต้องมีการวิเคราะห์หน้าที่งานที่เปรียบเทียบกันได้ กรณีเช่นนี้การเปรียบเทียบนอกประเทศไม่ควรถูกมองข้ามโดยอัตโนมัติเพียงเพราะว่าไม่ได้เป็นแหล่งข้อมูลในประเทศ แต่การพิจารณาว่าการเปรียบเทียบที่ไม่ใช่ข้อมูลในประเทศมีความน่าเชื่อถือหรือไม่ จะต้องพิจารณาเป็นกรณีไป โดยอ้างอิงถึงขอบเขตที่สอดคล้องกับปัจจัยเปรียบเทียบทั้ง 5 ด้าน การค้นหารายการเปรียบเทียบระดับภูมิภาคหนึ่งรายการสามารถใช้กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันหลายแห่งในกลุ่มบริษัทข้าม



ชาติที่ดำเนินงานในภูมิภาคเดียวกันได้หรือไม่นั้น ขึ้นอยู่กับสถานการณ์เฉพาะที่บริษัทในกลุ่มแต่ละแห่งดำเนินงาน ดูย่อหน้า 1.132-1.133 เกี่ยวกับความแตกต่างของตลาดและการวิเคราะห์แบบหลายเขตอำนาจพื้นที่การปกครอง อย่างไรก็ตาม ก็อาจเจอปัญหาที่เกิดขึ้นจากการใช้มาตรฐานการบัญชีที่แตกต่างกัน

A.4.3.3. ข้อมูลที่ไม่เปิดเผยต่อผู้เสียภาษี

3.36. กรมสรรพากรอาจมีข้อมูลที่ได้จากการตรวจสอบของผู้เสียภาษีรายอื่น หรือจากแหล่งข้อมูลอื่นที่อาจไม่สามารถเปิดเผยต่อผู้เสียภาษี อย่างไรก็ตาม การใช้วิธีการกำหนดราคาโอนบนพื้นฐานของข้อมูลดังกล่าวอาจไม่เป็นธรรม เว้นแต่กรมสรรพากรสามารถเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวแก่ผู้เสียภาษีภายในขอบเขตของข้อกำหนดการรักษาความลับภายในประเทศของตน เพื่อให้ผู้เสียภาษีมีโอกาสเพียงพอเพื่อยืนยันผลลัพธ์ของตนเองและเพื่อหลีกเลี่ยงการดำเนินคดีโดยศาล

A.4.4 การใช้ข้อมูลบุคคลที่สามที่ไม่ใช่ธุรกรรม

3.37. วิธีการกำหนดราคาโอนแบบรายธุรกรรมและแบบรวมธุรกรรมที่เป็นไปได้ของธุรกรรมที่ถูกควบคุมได้มีการกล่าวถึงไปแล้วในย่อหน้าที่ 3.9-3.12 คำถามที่แตกต่างคือ ข้อมูลของบุคคลที่สามที่ไม่ใช่ธุรกรรมสามารถให้การเปรียบเทียบที่เชื่อถือได้สำหรับธุรกรรมที่ถูกควบคุมหรือไม่ ในทางปฏิบัติ ข้อมูลของบุคคลที่สามที่มีอยู่มักจะเป็นข้อมูลแบบรวมที่ระดับบริษัทหรือระดับกลุ่ม ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับมาตรฐานการบัญชีที่บังคับใช้ ข้อมูลของบุคคลที่สามที่ไม่ใช่ธุรกรรมดังกล่าวสามารถให้การเปรียบเทียบที่เชื่อถือได้สำหรับธุรกรรมที่ถูกควบคุมหรือการรวมธุรกรรมตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 3.9-3.12 ได้หรือไม่นั้น ขึ้นอยู่กับบุคคลที่สามทำธุรกรรมที่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญหรือไม่ ทั้งนี้ ข้อมูลที่มีรายละเอียดแบบแบ่งส่วนได้สามารถให้การเปรียบเทียบได้ดีกว่าข้อมูลแบบภาพรวมทั้งบริษัท เนื่องจากสะท้อนรายละเอียดในระดับธุรกรรมได้มากกว่า แม้ว่าข้อมูลที่แบ่งส่วนได้สามารถทำให้เกิดปัญหาที่เกี่ยวข้องกับการจัดสรรค่าใช้จ่ายไปยังส่วนต่าง ๆ อย่างไรก็ตาม ข้อมูลของบุคคลที่สามที่เป็นภาพรวมทั้งบริษัทอาจให้การเปรียบเทียบได้ดีกว่าข้อมูลที่แบ่งส่วนได้ของบุคคลที่สามในบางสถานการณ์ เช่น ในกรณีที่กิจกรรมที่อยู่ในตัวเทียบเคียงนั้นสอดคล้องกับทุกธุรกรรมที่ถูกควบคุม

A.4.5 ข้อจำกัดของตัวเทียบเคียงได้ที่มีอยู่

3.38. การระบุตัวเทียบเคียงที่เป็นไปได้ต้องทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อค้นหาข้อมูลที่น่าเชื่อถือที่สุด โดยตระหนักว่าสิ่งเหล่านี้อาจจะไม่สมบูรณ์แบบเสมอไป ตัวอย่างเช่น ธุรกรรมอิสระอาจหาได้ยากในบางตลาดและบางอุตสาหกรรม จึงอาจจำเป็นต้องค้นหาวิธีแก้ปัญหาในทางปฏิบัติเป็นกรณีไป เช่น การขยายขอบเขตการค้นหาและการใช้ข้อมูลเกี่ยวกับธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมซึ่งเกิดขึ้นในอุตสาหกรรมเดียวกันและในตลาดที่มีสภาพภูมิศาสตร์ที่เปรียบเทียบกันได้ซึ่งดำเนินการโดยบุคคลที่สามที่อาจมีความแตกต่างกันในด้านกลยุทธ์ทางธุรกิจ โมเดลธุรกิจ หรือสถานการณ์ทางเศรษฐกิจ ข้อมูลเกี่ยวกับธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุม



ซึ่งเกิดขึ้นในอุตสาหกรรมเดียวกันแต่อยู่ในตลาดที่มีสภาพภูมิศาสตร์ต่างกัน หรือข้อมูลเกี่ยวกับธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมซึ่งเกิดขึ้นในตลาดที่มีสภาพภูมิศาสตร์เดียวกันแต่ในอุตสาหกรรมต่างกัน การเลือกว่าจะปฏิบัติตามตัวเลือกต่าง ๆ เหล่านี้อย่างไร จะขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ และโดยเฉพาะอย่างยิ่งต้องคำนึงถึงผลกระทบที่อาจเกิดจากความบกพร่องในการเปรียบเทียบที่มีผลต่อความน่าเชื่อถือของการวิเคราะห์

3.39. วิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรมอาจได้รับการพิจารณาโดยไม่มีข้อมูลที่เปรียบเทียบได้ในสถานการณ์ที่เหมาะสม เช่น ในกรณีที่ไม่มีข้อมูลที่เปรียบเทียบได้เนื่องจากแต่ละฝ่ายมีการใช้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีมูลค่าสูงและมีลักษณะเฉพาะในการทำธุรกรรม (ดูย่อหน้าที่ 2.119) อย่างไรก็ตาม แม้ในกรณีที่ข้อมูลที่เปรียบเทียบได้มีน้อยและไม่สมบูรณ์ การเลือกวิธีการกำหนดราคาโอนที่เหมาะสมที่สุดควรสอดคล้องกับการวิเคราะห์หน้าที่งานของคู่สัญญา ดูย่อหน้าที่ 2.2

A.5. การเลือกหรือปฏิเสธตัวเทียบเคียงที่เป็นไปได้

3.40. โดยทั่วไปวิธีในการระบุธุรกรรมของบุคคลที่สามที่อาจเปรียบเทียบได้มีสองวิธี

3.41. วิธีแรก ซึ่งมีลักษณะเป็นแนวทาง "การบวกเพิ่ม" จะประกอบด้วย กิจการทำการค้นหาและรวบรวมรายชื่อบุคคลที่สามที่เชื่อว่ามีการทำธุรกรรมที่อาจเปรียบเทียบกันได้ จากนั้น จะทำการเก็บรวบรวมข้อมูลธุรกรรมที่ดำเนินการโดยบุคคลที่สามเหล่านั้น เพื่อทำการยืนยันว่าจะให้ผลเทียบเคียงที่ยอมรับได้หรือไม่ เมื่อพิจารณาจากเกณฑ์ความสามารถในการเปรียบเทียบที่กำหนดไว้ล่วงหน้า แนวทางนี้น่าจะให้ผลลัพธ์ที่ดีเนื่องจากธุรกรรมทั้งหมดที่เก็บรวบรวมเพื่อการวิเคราะห์ดำเนินการโดยบริษัทที่เป็นที่รู้จักในตลาดเดียวกันกับผู้เสียภาษี ตามที่ระบุไว้ข้างต้น เพื่อให้แน่ใจว่ามีความเป็นกลางในระดับที่เพียงพอ กระบวนการที่ตามมาจะต้องโปร่งใส เป็นระบบ และตรวจสอบได้ กิจการอาจใช้แนวทาง "การบวกเพิ่ม" เพียงวิธีการเดียว หากรู้ได้ว่ามีบุคคลที่สามจำนวนหนึ่งที่มีส่วนร่วมในธุรกรรมที่สามารถเปรียบเทียบกันได้กับธุรกรรมที่ถูกควบคุมที่กำลังตรวจสอบ เป็นที่น่าสังเกตว่าแนวทาง "การบวกเพิ่ม" มีความคล้ายคลึงกับแนวทางที่ปฏิบัติของการเปรียบเทียบภายใน แต่ในทางปฏิบัติ แนวทาง "การบวกเพิ่ม" อาจครอบคลุมได้ทั้งการเปรียบเทียบภายในและภายนอก

3.42. วิธีที่สองที่เป็นไปได้คือ แนวทาง "การหักออก" ซึ่งเริ่มต้นด้วยการรวบรวมกลุ่มบริษัทที่ทำกิจกรรมเดียวกัน ทำหน้าที่ที่คล้ายคลึงกัน และไม่มีลักษณะทางเศรษฐกิจที่แตกต่างกันอย่างเห็นได้ชัด จากนั้น บริษัทเหล่านั้นจะถูกเลือกโดยใช้เกณฑ์การคัดเลือกและข้อมูลที่เปิดเผยต่อสาธารณะ (เช่น จากฐานข้อมูลเว็บไซต์ ข้อมูลเกี่ยวกับคู่แข่งของผู้เสียภาษี) ในทางปฏิบัติ แนวทาง "การหักออก" มักจะเริ่มต้นด้วยการค้นหาในฐานข้อมูล ดังนั้นจึงเป็นเรื่องสำคัญที่จะต้องปฏิบัติตามคำแนะนำเกี่ยวกับการเปรียบเทียบภายในและแหล่งที่มาของข้อมูลเกี่ยวกับการเปรียบเทียบจากภายนอก ดูย่อหน้าที่ 3.24-3.39 นอกจากนี้ แนวทาง "การหักออก" ไม่ได้เหมาะสมกับทุกกรณีและทุกวิธีการ และไม่ควรนำคำแนะนำในส่วนนี้เป็นเกณฑ์การเลือกวิธีการกำหนดราคาโอนที่ได้มีการกำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 2.1-2.12



3.43. ในทางปฏิบัติ เกณฑ์ทั้งเชิงปริมาณและเชิงคุณภาพจะถูกใช้เพื่อเลือกหรือปฏิเสธตัวเทียบเคียงที่เป็นไปได้ โดยตัวอย่างของเกณฑ์เชิงคุณภาพพบได้ในข้อมูลผลิตภัณฑ์และกลยุทธ์ทางธุรกิจ ส่วนเกณฑ์เชิงปริมาณจะสามารถพบเห็นได้บ่อยที่สุดคือ:

- เกณฑ์ที่บ่งบอกถึงขนาดในแง่ของยอดขาย สินทรัพย์ หรือจำนวนพนักงาน นั่นคือ ขนาดของธุรกรรมในมูลค่าที่แน่นอนหรือสัดส่วนของกิจกรรมของคู่สัญญาอาจส่งผลกระทบต่อตำแหน่งเชิงแข่งขันที่สัมพันธ์กันของผู้ซื้อและผู้ขาย ดังนั้นจึงทำให้สามารถเปรียบเทียบกันได้
- เกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตน เช่น อัตราส่วนของมูลค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนสุทธิต่อมูลค่าทรัพย์สินรวมสุทธิ หรืออัตราส่วนของการวิจัยและพัฒนา (R&D) ต่อยอดขาย หากมีอัตราส่วนเหล่านี้อาจใช้เพื่อแยกบริษัทที่มีสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีมูลค่าสูง หรือกิจกรรมการวิจัยและพัฒนาที่สำคัญออก หากฝ่ายที่ถูกทดสอบไม่ได้ใช้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีมูลค่าสูงหรือไม่ได้เข้าร่วมในกิจกรรม R&D ที่สำคัญ
- เกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการส่งออก (ยอดขายต่างประเทศต่อยอดขายรวม)
- เกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับสินค้าคงเหลือในมูลค่าที่วัดได้โดยตรงหรือมูลค่าที่เปรียบเทียบกับสิ่งที่เกี่ยวข้อง
- เกณฑ์อื่นที่ไม่รวมถึงบุคคลที่สามที่อยู่ในสถานการณ์พิเศษโดยเฉพาะ เมื่อสถานการณ์ดังกล่าวไม่เหมาะสมในการเปรียบเทียบอย่างชัดเจน เช่น บริษัทตั้งใหม่ หรือบริษัทที่ล้มละลาย ฯลฯ

การเลือกและการนำเกณฑ์ที่เลือกไปใช้ปฏิบัติย่อมขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ของแต่ละกรณี และรายการข้างต้นไม่มีข้อจำกัด หรือกำหนดให้ต้องปฏิบัติตาม

3.44. ข้อดีอย่างหนึ่งของแนวทาง "การหักออก" คือสามารถทำซ้ำได้และโปร่งใสมากกว่าแนวทาง "การบวกเพิ่ม" นอกจากนี้ยังง่ายต่อการตรวจสอบเนื่องจากการทบทวนเน้นที่กระบวนการและความเกี่ยวข้องของเกณฑ์การคัดเลือกที่ใช้ ในทางกลับกัน เป็นที่ทราบกันดีว่าคุณภาพของผลลัพธ์ของแนวทาง "การหักออก" ขึ้นอยู่กับคุณภาพของเครื่องมือค้นหาที่ใช้ (เช่น คุณภาพของฐานข้อมูลที่ใช้ และความเป็นไปได้ที่จะได้ข้อมูลที่มีรายละเอียดเพียงพอ) จึงอาจเป็นข้อจำกัดในทางปฏิบัติในบางประเทศที่ความน่าเชื่อถือและประโยชน์ของฐานข้อมูลในการวิเคราะห์เปรียบเทียบมีความไม่ชัดเจน

3.45. ไม่ควรที่จะให้ความสำคัญกับแนวทางหนึ่งมากกว่าอีกแนวทางหนึ่ง เพราะในบางสถานการณ์แนวทาง "การบวกเพิ่ม" มีความเหมาะสมมากกว่า หรือแนวทาง "การหักออก" มีความเหมาะสมมากกว่า หรืออาจจะเหมาะสมที่ต้องใช้ทั้งสองแนวทางรวมกัน แนวทาง "การบวกเพิ่ม" และแนวทาง "การหักออก" มักไม่ได้ใช้เป็นการเฉพาะ กรณีแนวทาง "การหักออก" โดยทั่วไป นอกเหนือจากการค้นหาฐานข้อมูลที่เปิดเผยต่อสาธารณะแล้ว เป็นเรื่องปกติที่จะรวมข้อมูลของบุคคลที่สาม เช่น ข้อมูลคู่แข่ง (หรือบุคคลที่สามที่ทราบว่าทำธุรกรรมที่อาจเทียบเคียงได้กับผู้เสียหาย) ซึ่งอาจไม่สามารถใช้แนวทางการหักออกอย่าง



เดียวได้ เช่น บุคคลที่สามารถจัดอยู่ในอุตสาหกรรมที่แตกต่างกัน ในกรณีเช่นนี้ แนวทาง "การบวกเพิ่ม" จะทำงานเป็นเครื่องมือในการปรับแต่งการค้นหาโดยอิงตามแนวทาง "การหักออก"

3.46. กระบวนการที่ตามมาเพื่อระบุตัวเทียบเคียงที่เป็นไปได้เป็นหนึ่งในแง่มุมที่สำคัญที่สุดของการวิเคราะห์เปรียบเทียบ และควรมีความโปร่งใส เป็นระบบ และตรวจสอบได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง การเลือกเกณฑ์การคัดเลือกมีอิทธิพลอย่างมากต่อผลลัพธ์ของการวิเคราะห์ และควรสะท้อนถึงลักษณะทางเศรษฐกิจที่สำคัญของธุรกรรมที่ถูกเปรียบเทียบ การกำจัดความเห็นส่วนบุคคลโดยสิ้นเชิงจากการเลือกตัวเทียบเคียงจะไม่สามารถทำได้ แต่สามารถทำได้หากต้องการเพิ่มความเที่ยงธรรมและรับรองความโปร่งใสในการใช้ความเห็นส่วนบุคคล การรับรองความโปร่งใสของกระบวนการอาจขึ้นอยู่กับขอบเขตที่สามารถเปิดเผยเกณฑ์ที่ใช้เพื่อเลือกตัวเทียบเคียงที่เป็นไปได้ และสามารถอธิบายเหตุผลในการไม่รวมตัวเทียบเคียงที่เป็นไปได้บางส่วนได้ การเพิ่มความโปร่งใสและการรับรองความโปร่งใสของกระบวนการอาจขึ้นอยู่กับขอบเขตของบุคคลที่ตรวจสอบกระบวนการ (ไม่ว่าจะเป็นผู้เชี่ยวชาญหรือกรมสรรพากร) ว่าสามารถเข้าถึงข้อมูลในกระบวนการที่ติดตามและเป็นแหล่งข้อมูลเดียวกันได้ในระดับใด ประเด็นเกี่ยวกับเอกสารในกระบวนการระบุตัวเทียบเคียงได้จะกล่าวถึงในบทที่ 5

A.6. การปรับปรุงตัวเทียบเคียง

3.47. ความจำเป็นในการปรับตัวเทียบเคียงและข้อกำหนดเพื่อยืนยันความแม่นยำและความน่าเชื่อถือได้ชี้ให้เห็นในแนวทางปฏิบัติเล่มนี้ในหลายกรณี ทั้งสำหรับการใช้งานทั่วไปของหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับ และสำหรับกรณีเฉพาะในบริบทของแต่ละวิธี การที่จะสามารถเปรียบเทียบกันได้หมายความว่าต้องไม่มีความแตกต่าง (ถ้ามี) ระหว่างสถานการณ์ที่ถูกเปรียบเทียบที่อาจส่งผลกระทบต่ออย่างมีนัยสำคัญต่อเงื่อนไขของวิธีที่เลือกใช้ หรือหากมีความแตกต่างก็ต้องสามารถทำการปรับปรุงได้ตามเหมาะสม เพื่อขจัดผลกระทบของความแตกต่างดังกล่าว การปรับปรุงเพื่อให้สามารถเปรียบเทียบได้ควรจะทำหรือไม่นั้น (และหากเป็นเช่นนั้น ควรทำการปรับปรุงเรื่องอะไร) เป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจ โดยควรคำนึงถึงค่าใช้จ่ายและภาระที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดที่อธิบายอยู่ในหัวข้อ C

A.6.1. ประเภทของการปรับปรุงตัวเทียบเคียง

3.48. ตัวอย่างของการปรับปรุงเพื่อเปรียบเทียบ เช่น การปรับปรุงความสอดคล้องทางบัญชีที่ออกแบบมาเพื่อขจัดความแตกต่างที่อาจเกิดขึ้นจากแนวปฏิบัติทางบัญชีที่แตกต่างกันระหว่างธุรกรรมที่ถูกควบคุมและที่ไม่ถูกควบคุม การแบ่งส่วนข้อมูลทางการเงินเพื่อขจัดธุรกรรมที่ไม่สามารถเปรียบเทียบได้อย่างมีนัยสำคัญ การปรับปรุงส่วนต่างของทุน หน้าที่งานที่ทำ สินทรัพย์ ความเสี่ยง

3.49. ตัวอย่างของการปรับปรุงทุนหมุนเวียนที่ออกแบบมาเพื่อสะท้อนถึงระดับต่าง ๆ ของบัญชีลูกหนี้ เจ้าหนี้ และสินค้าคงเหลืออยู่ในภาคผนวกของบทที่ 3 การปรับปรุงเหล่านี้ที่พบได้ในทางปฏิบัติไม่ได้หมายความว่าควรทำเป็นประจำหรือเป็นเกณฑ์บังคับว่าต้องทำตาม แต่ควรแสดงให้เห็นว่าการปรับปรุงเหล่านี้จะเพิ่มความสามารถในการเปรียบเทียบ (สำหรับการปรับปรุงประเภทใดก็ได้) นอกจากนี้ ระดับ



ของเงินทุนหมุนเวียนที่เกี่ยวข้องกันในระดับที่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญระหว่างฝ่ายที่ถูกควบคุมและฝ่ายที่ไม่ได้ถูกควบคุมอาจส่งผลให้มีการตรวจสอบเพิ่มเติมเกี่ยวกับคุณลักษณะที่สามารถเปรียบเทียบกันได้ของตัวเทียบเคียงที่เป็นไปได้

A.6.2. วัตถุประสงค์ของการปรับปรุงตัวเทียบเคียง

3.50. การปรับปรุงตัวเทียบเคียงควรได้ถูกพิจารณาดำเนินการ หาก (และเฉพาะในกรณีนี้) คาดว่าจะเพิ่มความน่าเชื่อถือของผลลัพธ์ ข้อควรพิจารณาที่เกี่ยวข้องในเรื่องนี้รวมถึงความมีสาระสำคัญของความแตกต่างที่กำลังพิจารณาเพื่อปรับปรุง คุณภาพของข้อมูลในการปรับปรุง วัตถุประสงค์ของการปรับปรุง และความน่าเชื่อถือของแนวทางที่ใช้ในการปรับปรุง

3.51. สิ่งหนึ่งที่ต้องเน้นย้ำคือ การปรับปรุงตัวเทียบเคียงมีความเหมาะสมเฉพาะกรณีที่มีความต่างนั้นมีผลกระทบต่ออย่างมีนัยสำคัญต่อการเปรียบเทียบ เนื่องจากความแตกต่างบางอย่างจะมีอยู่เสมอระหว่างธุรกรรมที่ถูกควบคุมและธุรกรรมที่นำมาเปรียบเทียบ นั่นคือ การเปรียบเทียบระหว่างธุรกรรมนั้นอาจเหมาะสมแม้ไม่ได้มีการปรับปรุงความแตกต่าง หากความต่างนั้นไม่มีผลกระทบต่ออย่างมีนัยสำคัญต่อความน่าเชื่อถือของการเปรียบเทียบ ในทางกลับกัน หากธุรกรรมใดต้องมีการปรับปรุงปัจจัยด้านความสามารถในการเปรียบเทียบที่สำคัญจำนวนมากก็อาจเป็นการบ่งชี้ว่า จริง ๆ แล้วธุรกรรมที่นำมาเปรียบเทียบนั้นไม่มีความสามารถเพียงพอในการเปรียบเทียบได้

3.52. ไม่จำเป็นต้องมีการปรับปรุงเสมอไป ตัวอย่างเช่น การปรับปรุงส่วนต่างในบัญชีลูกหนี้ อาจไม่เป็นประโยชน์ หากมีข้อแตกต่างที่สำคัญในมาตรฐานการบัญชีที่ไม่สามารถแก้ไขได้ ในทำนองเดียวกัน บางครั้งการปรับปรุงที่ซับซ้อนก็ถูกนำมาใช้เพื่อสร้างความเข้าใจที่ผิดว่าผลลัพธ์ของการค้นหาตัวเทียบเคียงนั้น "เป็นวิทยาศาสตร์" เชื่อถือได้และแม่นยำ

A.6.3. ความน่าเชื่อถือของการปรับปรุงที่ดำเนินการแล้ว

3.53. การปรับปรุงตัวเทียบเคียงบางอย่างอาจไม่มีความเหมาะสมที่จะดำเนินการ เช่น ความแตกต่างในระดับของเงินทุนหมุนเวียน เนื่องจากเป็น "งานประจำ" และไม่เป็นข้อขัดแย้ง และไม่เหมาะสมที่จะทำการปรับปรุงอื่น ๆ บางอย่างที่เป็นความเห็นส่วนตัว เช่น ความเสี่ยงของประเทศ ดังนั้นจึงขึ้นอยู่กับข้อกำหนดเพิ่มเติมของหลักฐานและความน่าเชื่อถือ การปรับปรุงเพียงอย่างเดียวที่ควรทำคือการปรับปรุงที่คาดว่าจะเพิ่มความสามารถในการเปรียบเทียบ

A.6.4. การจัดทำเอกสารและการทดสอบการปรับปรุงตัวเทียบเคียง

3.54. การตรวจสอบให้แน่ใจว่าการปรับปรุงตัวเทียบเคียงอยู่ในระดับความโปร่งใสที่ต้องการ ขึ้นอยู่กับความพร้อมของคำอธิบายของการปรับปรุงที่ดำเนินการ เหตุผลที่เหมาะสมของการปรับปรุง มีวิธีคำนวณอย่างไร การปรับปรุงเปลี่ยนแปลงผลลัพธ์สำหรับตัวเทียบเคียงแต่ละรายการ และเพิ่มความสามารถในการเปรียบเทียบได้อย่างไร ประเด็นเกี่ยวกับเอกสารการปรับปรุงได้มีการอธิบายไว้ในบทที่ 5



A.7 ช่วงผลตอบแทนที่พึงได้รับ

A.7.1. บททั่วไป

3.55. ในบางกรณีเป็นไปได้ที่จะใช้หลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับเพื่อให้ได้ตัวเลขเดียว (เช่น ราคา หรือ กำไรขั้นต้น) ที่น่าเชื่อถือที่สุดในการพิจารณาว่าเงื่อนไขของธุรกรรมเป็นไปตามหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับหรือไม่ อย่างไรก็ตามเนื่องจากการกำหนดราคาโอนไม่ใช่วิทยาศาสตร์ที่แน่นอน จึงมีหลายครั้งที่มีการประยุกต์ใช้วิธีการ หรือวิธีการที่เหมาะสมที่สุด ทำให้เกิดตัวเลขหลากหลาย ซึ่งทั้งหมดนั้นมีความน่าเชื่อถือที่เท่าเทียมกัน ในกรณีเหล่านี้ความแตกต่างของตัวเลขที่อยู่ในช่วงอาจเกิดจากความจริงที่ว่าโดยทั่วไปแล้วการประยุกต์ใช้หลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับจะทำให้เกิดเงื่อนไขโดยประมาณที่กำหนดขึ้นระหว่างกิจการอิสระเท่านั้น นอกจากนี้ยังเป็นไปได้ว่าตัวเลขต่าง ๆ ที่อยู่ในช่วงเกิดจากการที่กิจการอิสระที่มีส่วนร่วมในการทำธุรกรรมที่เทียบเคียงได้ภายใต้สถานการณ์ที่เทียบเคียงได้อาจไม่ได้กำหนดราคาเพียงราคาเดียวกันในการทำธุรกรรม

3.56. ในบางกรณี ไม่ใช่ทุกธุรกรรมที่เทียบเคียงได้จะมีระดับความสามารถในการเปรียบเทียบเท่ากัน ในกรณีที่พิจารณาได้ว่าธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมรายการใดมีระดับความสามารถในการเปรียบเทียบน้อยกว่าธุรกรรมเทียบเคียงที่นำมาเปรียบเทียบรายการอื่น ๆ กิจการควรนำธุรกรรมนั้นออกจากการวิเคราะห์เปรียบเทียบ

3.57. นอกจากนี้ ในขณะที่ผู้เสียภาษีพยายามที่จะเอารายการที่มีระดับการเปรียบเทียบน้อยกว่าออกจากเปรียบเทียบ ผลที่เกิดขึ้นก็คือช่วงของตัวเลขที่เกิดขึ้นจากกระบวนการที่ใช้สำหรับการเลือกตัวเทียบเคียงและข้อจำกัดในข้อมูลที่มีอยู่ในการเปรียบเทียบ นอกจากนี้ ข้อบกพร่องบางอย่างอาจยังคงอยู่ซึ่งไม่สามารถระบุและ / หรือวัดปริมาณได้ ดังนั้นจึงไม่มีการปรับปรุงเกิดขึ้น ในกรณีเช่นนี้หากช่วงตัวเลขดังกล่าวมีค่าสังเกตจำนวนมาก การใช้เครื่องมือทางสถิติที่พิจารณาการเข้าหาค่ากลางซึ่งทำให้ช่วงตัวเลขแคบลง (เช่น ช่วงระหว่างควอไทล์ (Interquartile Range) หรือเปอร์เซ็นต์ไทล์อื่น ๆ (Other Percentiles)) อาจช่วยเพิ่มความน่าเชื่อถือของการวิเคราะห์

3.58. ช่วงของตัวเลขอาจเกิดขึ้นเมื่อมีการใช้วิธีประเมินธุรกรรมที่ถูกควบคุมมากกว่าหนึ่งวิธี ตัวอย่างเช่น กิจการอาจใช้สองวิธีการที่มีระดับความสามารถในการเปรียบเทียบใกล้เคียงกันเพื่อประเมินลักษณะผลตอบแทนที่พึงได้รับของธุรกรรมที่ถูกควบคุม ซึ่งแต่ละวิธีอาจให้ผลลัพธ์หรือช่วงของผลลัพธ์ที่แตกต่างกัน ทั้งนี้เนื่องจากความแตกต่างในลักษณะของวิธีการและข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการประยุกต์ใช้แต่ละวิธี อย่างไรก็ตาม ช่วงตัวเลขที่เกิดจากแต่ละวิธีอาจสามารถใช้เพื่อกำหนดช่วงของตัวเลขผลตอบแทนที่พึงได้รับที่ยอมรับได้ และยังสามารถเป็นประโยชน์ในการกำหนดช่วงผลตอบแทนที่พึงได้รับได้แม่นยำยิ่งขึ้น เช่น ในกรณีที่มีช่วงที่ทับซ้อนกัน หรือเพื่อพิจารณาว่าวิธีการที่ใช้มีความถูกต้องหรือไม่ หากช่วงตัวเลขไม่มีการทับซ้อนกัน อย่างไรก็ตามไม่มีกฎตายตัวเกี่ยวกับการใช้ช่วงตัวเลขที่เกิดจากการใช้วิธีประเมินหลายวิธี เนื่องจากข้อสรุปที่จะดึงมาจากการใช้งานจะขึ้นอยู่กับความน่าเชื่อถือของวิธีการที่ใช้ในการกำหนดช่วง



และคุณภาพของข้อมูลที่ใช้ในวิธีการต่าง ๆ

3.59. ในกรณีที่มีการประยุกต์ใช้วิธีการที่เหมาะสมที่สุด (หรือในสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องมากกว่าหนึ่งวิธีให้ดูย่อหน้า 2.12) ทำให้เกิดช่วงของตัวเลข การเบี่ยงเบนอย่างมีนัยสำคัญระหว่างค่าในช่วงนั้น อาจบ่งชี้ว่าข้อมูลที่ใช้ในการสร้างค่าบางค่าอาจไม่น่าเชื่อถือเท่ากับข้อมูลที่ใช้ในการสร้างค่าอื่น ๆ ในช่วง หรือการเบี่ยงเบนอาจเป็นผลมาจากคุณสมบัติของข้อมูลที่เทียบเคียงได้ที่ต้องมีการปรับปรุงก่อน ในกรณีเช่นนี้ การวิเคราะห์เพิ่มเติมของค่าเหล่านั้นอาจมีความจำเป็นเพื่อประเมินความเหมาะสมว่าควรรวมอยู่ในช่วงผลตอบแทนที่พึงได้รับหรือไม่

A.7.2 การเลือกค่าที่เหมาะสมที่สุดของช่วงตัวเลข

3.60. หากเงื่อนไขที่เกี่ยวข้องของธุรกรรมที่ถูกควบคุม (เช่น ราคา หรือ กำไรขั้นต้น) อยู่ในช่วงผลตอบแทนที่พึงได้รับก็ไม่ควรต้องทำการปรับปรุงใด ๆ

3.61. หากเงื่อนไขที่เกี่ยวข้องของธุรกรรมที่ควบคุม (เช่น ราคา หรือ กำไรขั้นต้น) อยู่นอกช่วงผลตอบแทนที่พึงได้รับที่ยืนยันโดยกรมสรรพากร ผู้เสียภาษีควรมีโอกาสนำเสนอข้อโต้แย้งว่าเงื่อนไขของธุรกรรมที่ถูกควบคุมเป็นไปตามหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับแล้ว และผลลัพธ์นั้นก็อยู่ในช่วงผลตอบแทนที่พึงได้รับ (แม้จะแตกต่างจากช่วงผลตอบแทนที่พึงได้รับที่ประเมินโดยกรมสรรพากร) หากผู้เสียภาษีไม่สามารถระบุข้อเท็จจริงนี้ได้ กรมสรรพากรจะต้องกำหนดค่าภายในช่วงของผลตอบแทนที่พึงได้รับเพื่อทำการปรับเงื่อนไขของธุรกรรมที่ถูกควบคุม

3.62. ในการกำหนดค่าภายในช่วงผลตอบแทนที่พึงได้รับซึ่งเป็นผลลัพธ์ที่มีความน่าเชื่อถือสูงและเท่าเทียมกันอาจเป็นที่ถกเถียงได้ว่าค่าใดในช่วงนั้นที่เป็นไปตามหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับ ในกรณีที่ข้อบกพร่องในการเปรียบเทียบยังคงอยู่ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้า 3.57 อาจเหมาะสมที่จะใช้การหาค่ากลางเพื่อกำหนดค่านี้ (เช่น ค่ามัธยฐาน ค่าเฉลี่ย หรือค่าเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก ฯลฯ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับลักษณะเฉพาะของชุดข้อมูล) เพื่อลดความเสี่ยงของข้อผิดพลาดเนื่องจากข้อบกพร่องในการเปรียบเทียบที่เหลืออยู่ที่ไม่สามารถรู้ได้หรือไม่สามารถเทียบเคียงได้

A.7.3 ผลลัพธ์ที่เป็นค่าสุดขีด (Extreme results): ข้อควรพิจารณาในการเปรียบเทียบ

3.63. ผลลัพธ์ที่เป็นค่าสุดขีดอาจเกิดจากกิจการมีผลขาดทุนหรือผลกำไรที่สูงผิดปกติ และสามารถส่งผลกระทบต่อตัวชี้วัดทางการเงินที่ใช้พิจารณาในวิธีการที่เลือก (เช่น อัตรากำไรขั้นต้นเมื่อใช้วิธีราคาขายต่อ หรือ ตัวชี้วัดกำไรสุทธิเมื่อใช้วิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม) นอกจากนี้ ยังสามารถส่งผลกระทบต่อรายการอื่น ๆ เช่น รายการพิเศษ แต่กระนั้นผลลัพธ์ดังกล่าวก็อาจสะท้อนว่ามีสถานการณ์พิเศษเกิดขึ้น ในกรณีที่มีการเปรียบเทียบที่เป็นไปได้อย่างน้อยหนึ่งวิธีให้ผลลัพธ์ที่เป็นค่าสุดขีด ผู้เสียภาษีจำเป็นต้องมีการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อหาสาเหตุของผลลัพธ์ที่เป็นค่าสุดขีดนั้น ซึ่งสาเหตุหนึ่งที่เป็นไปได้คือเกิดจากข้อบกพร่องในการเปรียบเทียบหรือเงื่อนไขพิเศษของบุคคลที่สามที่



นำมาเปรียบเทียบ การนำผลลัพธ์ที่เป็นค่าสุดขีดออกจากการวิเคราะห์ควรนำออกด้วยเหตุผลที่ว่า ข้อบกพร่องในการเปรียบเทียบที่สำคัญที่ถูกมองข้ามไปก่อนหน้านี้ได้ถูกนำมาเปิดเผย ไม่ใช่ด้วยเหตุผลว่าผลลัพธ์ที่เกิดขึ้นจาก “ตัวเทียบเคียง” นี้ แตกต่างจากผลลัพธ์ที่ได้จาก “ตัวเทียบเคียง” อื่น ๆ

3.64. กิจการที่เป็นอิสระจะไม่ดำเนินกิจกรรมที่ก่อให้เกิดผลขาดทุนต่อไปเรื่อย ๆ เว้นแต่เชื่อว่ากิจกรรมดังกล่าวจะกลับมาสร้างกำไรได้ในอนาคต ดูย่อหน้า 1.149-1.151 โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกิจกรรมที่ไม่ซับซ้อนหรือมีความเสี่ยงต่ำ ไม่ควรจะมีผลขาดทุนต่อเนื่องเป็นระยะเวลาอันยาวนาน อย่างไรก็ตาม คำกล่าวข้างต้นไม่ได้หมายความว่าธุรกรรมที่แสดงผลขาดทุนจะไม่สามารถนำมาเป็นตัวเทียบเคียง โดยทั่วไปแล้ว ควรใช้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องทั้งหมดในการพิจารณา และไม่ควรมีกฎเกณฑ์ใด ๆ ที่จะนำมาเป็นเหตุผลในเลือกหรือไม่เลือกธุรกรรมที่มีผลขาดทุนมาเป็นตัวเทียบเคียง เพราะอันที่จริงแล้วมันเป็นข้อเท็จจริงและสถานการณ์รอบด้านของบริษัทที่กำลังพิจารณา และควรพิจารณาเพื่อระบุสถานะของบริษัทว่าสามารถเทียบเคียงได้หรือไม่ ไม่ควรพิจารณาที่ผลประกอบการทางการเงิน

3.65. กล่าวกันโดยทั่วไป ธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมซึ่งมีผลขาดทุนคือสิ่งที่กระตุ้นให้เกิดการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อพิจารณาว่าธุรกรรมดังกล่าวสามารถเทียบเคียงได้หรือไม่ ธุรกรรมหรือองค์การที่มีผลขาดทุนควรถูกนำออกจากรายการเปรียบเทียบ คือ กรณีที่ผลขาดทุนไม่สะท้อนถึงสภาพธุรกิจปกติ และกรณีที่ผลขาดทุนที่เกิดขึ้นโดยบุคคลที่สามสะท้อนถึงระดับความเสี่ยงที่ไม่สามารถเทียบเคียงได้ กับความเสี่ยงที่ผู้เสียภาษีสันนิษฐานไว้ในธุรกรรมที่ถูกควบคุมได้ อย่างไรก็ตามในการวิเคราะห์เปรียบเทียบ กิจการไม่ควรปฏิเสธธุรกรรมที่มีผลขาดทุนด้วยเหตุผลเพียงอย่างเดียวว่าธุรกรรมเหล่านี้มีผลขาดทุน

3.66. การตรวจสอบที่กล่าวข้างต้นควรนำมาใช้พิจารณาในกรณีที่ตัวเทียบเคียงที่เป็นไปได้มีผลกำไรจำนวนมากผิดปกติเมื่อเทียบกับตัวเทียบเคียงที่เป็นไปได้รายการอื่น ๆ

B. ปัญหาด้านเวลาในการเปรียบเทียบ

3.67 ปัญหาด้านเวลาในการเปรียบเทียบมักจะเกี่ยวกับช่วงเวลาที่เกิดธุรกรรมหรือเหตุการณ์ การรวบรวมและการผลิตข้อมูลเกี่ยวกับปัจจัยเปรียบเทียบและธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมที่จะใช้ในการวิเคราะห์เปรียบเทียบ ดูย่อหน้าที่ 5.27 และ 5.36 ของบทที่ 5 ซึ่งกล่าวถึงปัญหาด้านเวลาเกี่ยวกับข้อกำหนดในการจัดทำเอกสารการกำหนดราคาโอน

B.1. ช่วงเวลาที่เกิดธุรกรรมหรือเหตุการณ์

3.68. โดยหลักการแล้วข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับเงื่อนไขของธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมซึ่งเกิดขึ้นหรือดำเนินการในช่วงเวลาเดียวกันกับธุรกรรมที่ถูกควบคุม ("Contemporaneous Uncontrolled Transactions") เป็นข้อมูลที่น่าเชื่อถือที่สุดที่จะใช้ในการวิเคราะห์เปรียบเทียบ เนื่องจากสามารถสะท้อนให้เห็นว่ากิจการที่เป็นอิสระมีพฤติกรรมอย่างไรในสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจที่เหมือนกับสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจของธุรกรรมที่ถูกควบคุม อย่างไรก็ตาม ความพร้อมใช้งานของข้อมูลเกี่ยวกับธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมที่เป็น



ปัจจุบันอาจมีข้อจำกัดในทางปฏิบัติ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับระยะเวลาในการรวบรวม

B.2 ระยะเวลาในการรวบรวม

3.69. ในบางกรณีผู้เสียภาษีจะทำเอกสารการกำหนดราคาการโอนเพื่อแสดงให้เห็นว่าพวกเขาได้พยายามอย่างสมเหตุสมผลในการปฏิบัติตามหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับในขณะธุรกรรมภายในกลุ่มเกิดขึ้น นั่นคือ บนพื้นฐาน *Ex Ante* (ต่อไปนี้จะเรียกว่า แนวทาง "การตั้งราคาตามหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับ") ตามข้อมูลที่มีอยู่อย่างสมเหตุสมผล ณ เวลานั้น ข้อมูลดังกล่าวไม่ได้หมายถึงเพียงข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมที่เทียบเคียงได้จากปีก่อนหน้า แต่รวมถึงข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจและตลาดที่อาจเกิดขึ้นระหว่างปีก่อนหน้านั้นกับปีของการทำธุรกรรมถูกควบคุม เพราะโดยทางปฏิบัติแล้วกิจการที่เป็นอิสระในสถานการณ์ที่เทียบเคียงกันได้จะไม่ตัดสินใจกำหนดราคาตามข้อมูลในอดีตเพียงอย่างเดียว

3.70. ในกรณีอื่น ๆ ผู้เสียภาษีอาจทดสอบผลลัพธ์ที่แท้จริงของธุรกรรมที่ถูกควบคุมเพื่อแสดงให้เห็นว่าเงื่อนไขของธุรกรรมเหล่านี้สอดคล้องกับหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับ นั่นคือ บนพื้นฐาน *Ex Post* (ต่อไปนี้จะเรียกว่าแนวทาง "การทดสอบผลลัพธ์ตามหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับ") การทดสอบดังกล่าวมักจะเกิดขึ้นเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการในการยื่นแบบแสดงรายการภาษี ณ วันสิ้นปี

3.72. แนวทางการตั้งราคาตามหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับ และแนวทางการทดสอบผลลัพธ์ตามหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับ รวมถึงการใช้สองแนวทางนี้รวมกันสามารถพบได้ในกลุ่มประเทศสมาชิก OECD ปัญหาของการเก็บภาษีซ้ำซ้อนอาจเกิดขึ้นในธุรกรรมที่ถูกควบคุมระหว่างบริษัทในกลุ่มเดียวกันแต่มีการใช้แนวทางที่แตกต่างกัน จึงนำไปสู่ผลลัพธ์ที่แตกต่างกัน อย่างเช่น การนำความคาดหวังของตลาดที่แตกต่างกันมาพิจารณาในแนวทางการกำหนดราคาตามหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับ และผลลัพธ์ที่แท้จริงจากแนวทางการทดสอบผลลัพธ์ตามหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับ ดูย่อหน้า 4.38 และ 4.39 หน่วยงานที่มีอำนาจได้รับการสนับสนุนให้ใช้ความพยายามอย่างเต็มที่เพื่อแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนที่อาจเกิดขึ้นจากแนวทางต่าง ๆ ที่แต่ละเขตอำนาจพื้นที่การปกครองนำมาใช้กับการปรับปรุง ณ วันสิ้นปี และที่อาจเกิดขึ้นในขั้นตอนการทำข้อตกลงร่วมกัน (มาตรา 25 ของอนุสัญญาภาษีตามต้นแบบของ OECD)

B.3. การประเมินมูลค่าเมื่อมีความไม่แน่นอนสูงในตอนแรกและเหตุการณ์ที่คาดการณ์ไม่ได้

3.72. คำถามเกิดขึ้นว่ากิจการจะต้องวิเคราะห์ราคาโอนของเหตุการณ์ในอนาคตที่ไม่สามารถคาดการณ์ได้ในช่วงเวลาของการทดสอบธุรกรรมที่ถูกควบคุมหรือไม่ และหากต้องวิเคราะห์จะสามารถวิเคราะห์ได้อย่างไร โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่การประเมินมูลค่าในเวลานั้นมีความไม่แน่นอนสูง คำถามนี้ควรได้รับการแก้ไขทั้งโดยผู้เสียภาษีและกรมสรรพากร โดยอ้างอิงถึงสิ่งที่กิจการ



ที่เป็นอิสระจะดำเนินการในสถานการณ์เช่นเดียวกันนี้

3.73. เหตุผลที่อธิบายไว้ในย่อหน้า 6.181-6.185 ซึ่งเป็นการให้คำแนะนำเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนตามหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับของธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนซึ่งการประเมินมูลค่ามีความไม่แน่นอนสูงในขณะที่ทำธุรกรรม สามารถนำมาใช้ได้กับธุรกรรมประเภทอื่นที่มีความไม่แน่นอนในการประเมินมูลค่า สิ่งที่สำคัญก็คือต้องพิจารณาว่าการประเมินมูลค่าแรกเริ่มมีความไม่แน่นอนมากพอที่กิจการซึ่งเป็นอิสระจะต้องมีกลไกเพื่อปรับราคาหรือไม่ หรือว่าการเปลี่ยนแปลงมูลค่านั้นเป็นปัจจัยสำคัญที่จะนำไปสู่การเจรจาต่อรองธุรกรรมใหม่หรือไม่ ในกรณีนี้กรมสรรพากรจะมีความชอบธรรมในการกำหนดราคาโอนตามหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับ สำหรับการทำธุรกรรมบนพื้นฐานของการปรับปรุงหรือการเจรจาต่อรองใหม่นั้นเพื่อจะให้ได้ว่าราคาที่เป็นผลตอบแทนที่พึงได้รับในธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมที่เปรียบเทียบกันได้ สำหรับในกรณีอื่นที่ไม่มีความจำเป็นต้องพิจารณาว่าการประเมินมูลค่ามีความไม่แน่นอนเพียงพอในตอนแรกว่าคู่สัญญาจะต้องมีการปรับราคาหรือจะเจรจาเงื่อนไขของข้อตกลงใหม่ กรมสรรพากรก็ไม่มีเหตุผลใดที่จะทำการปรับปรุงรายการดังกล่าว เนื่องจากเป็นการแสดงถึงการใช้อัตราส่วนที่ไม่เหมาะสม อย่างไรก็ตามไม่ควรทำการปรับปรุงความไม่แน่นอนดังกล่าวโดยไม่พิจารณาว่ากิจการที่อิสระต่อกันจะดำเนินการอย่างไร หรือจะตกลงกันอย่างไรในสถานการณ์เช่นนี้

B.4. ข้อมูลที่ได้จากปีถัดจากปีของการทำธุรกรรม

3.74. ข้อมูลจากปีถัดจากปีของการทำธุรกรรมอาจเกี่ยวข้องกับการวิเคราะห์เพื่อกำหนดราคาโอน แต่ต้องใช้ความระมัดระวังเพื่อหลีกเลี่ยงการนำข้อมูลมาใช้ย้อนหลัง ตัวอย่างเช่น ข้อมูลจากปีต่อไปอาจมีประโยชน์ในการเปรียบเทียบวงจรผลิตภัณฑ์ของธุรกรรมที่ถูกควบคุมและไม่ถูกควบคุมเพื่อวัตถุประสงค์ในการพิจารณาว่าธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมนั้นเหมาะสมหรือไม่ที่จะใช้ในการนำวิธีการเฉพาะไปใช้ การดำเนินการของคู่สัญญาในปีต่อไปของการทำธุรกรรมจะมีความเกี่ยวข้องในการอธิบายธุรกรรมที่เกิดขึ้นจริงได้อย่างถูกต้อง

B.5. ข้อมูลหลายปี

3.75. ในทางปฏิบัติ การตรวจสอบข้อมูลหลายปีมักมีประโยชน์ในการวิเคราะห์เปรียบเทียบ แต่ไม่ใช่ข้อกำหนดที่ต้องดำเนินการทุกครั้ง ข้อมูลหลายปีควรถูกนำมาใช้ หากสามารถเพิ่มมูลค่าในการวิเคราะห์เพื่อกำหนดราคาโอน แต่ไม่เหมาะสมที่จะกำหนดเป็นแนวทางในการระบุจำนวนปีที่ควรทำการวิเคราะห์

3.76. เพื่อให้เกิดความเข้าใจอย่างถ่องแท้เกี่ยวกับข้อเท็จจริงและสถานการณ์โดยรวมของธุรกรรมที่ถูกควบคุม การตรวจสอบข้อมูลจากทั้งปีที่อยู่ระหว่างการตรวจสอบและปีก่อนหน้านั้นจึงอาจเป็นประโยชน์ การวิเคราะห์ข้อมูลดังกล่าวอาจเปิดเผยข้อเท็จจริงที่อาจมีอิทธิพล (หรือควรมีอิทธิพล) ต่อการกำหนดราคาโอน ตัวอย่างเช่น การใช้ข้อมูลจากปีที่ผ่านมาจะแสดงให้เห็นว่าผลขาดทุนที่ผู้เสีย



ภาชีรายงานในการทำธุรกรรมเป็นส่วนหนึ่งของประวัติการขาดทุนในการทำธุรกรรมที่คล้ายกันหรือไม่ ผลของสภาพเศรษฐกิจในปีก่อนหน้าซึ่งทำให้ต้นทุนเพิ่มขึ้นในปีต่อมา หรืออาจเป็นการสะท้อนให้เห็นว่าผลิตภัณฑ์อยู่ในช่วงถดถอยของวงจรผลิตภัณฑ์ การวิเคราะห์ดังกล่าวอาจมีประโยชน์อย่างยิ่งเมื่อใช้วิธีอัตรากำไรจากการทำธุรกรรม ดูย่อหน้าที่ 1.151 ซึ่งได้อธิบายเกี่ยวกับประโยชน์ของข้อมูลหลายปีในการตรวจสอบสถานการณ์ที่มีผลขาดทุน ข้อมูลหลายปียังสามารถเพิ่มความเข้าใจเพื่อเตรียมการในระยะยาว

3.77. ข้อมูลหลายปีจะเป็นประโยชน์ในการให้ข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจที่เกี่ยวข้องและวงจรผลิตภัณฑ์ของตัวเทียบเคียง ความแตกต่างในวงจรของธุรกิจหรือผลิตภัณฑ์อาจส่งผลกระทบต่อเงื่อนไขการกำหนดราคาการโอนที่ต้องประเมินในการพิจารณาเปรียบเทียบ ข้อมูลจากปีก่อนหน้าอาจแสดงให้เห็นว่ากิจการที่เป็นอิสระที่มีส่วนร่วมในการทำธุรกรรมที่เทียบเคียงนี้ ได้รับผลกระทบจากสภาพเศรษฐกิจในลักษณะเดียวกันหรือไม่ หรือเงื่อนไขที่แตกต่างกันในปีก่อนหน้าส่งผลกระทบต่อราคาหรือกำไรอย่างมีนัยสำคัญหรือไม่ ซึ่งความแตกต่างเหล่านี้จะทำให้รายการดังกล่าวไม่สามารถนำมาเปรียบเทียบได้

3.78. ข้อมูลหลายปียังสามารถปรับปรุงกระบวนการเลือกบุคคลที่สามที่เทียบเคียงได้ เช่น โดยการระบุผลลัพธ์ที่อาจบ่งบอกถึงความแปรปรวนอย่างมีนัยสำคัญจากลักษณะการเปรียบเทียบพื้นฐานของธุรกรรมที่ถูกควบคุมที่กำลังตรวจสอบ ในบางกรณีข้อมูลดังกล่าวนำไปสู่การปฏิเสธการเปรียบเทียบที่เทียบเคียงได้ หรือเพื่อใช้ตรวจหาความผิดปกติในข้อมูลของบุคคลที่สาม

3.79. การใช้ข้อมูลหลายปีไม่ได้หมายความว่าสามารถใช้ค่าเฉลี่ยหลายปีเสมอไป อย่างไรก็ตาม ข้อมูลและค่าเฉลี่ยหลายปีสามารถใช้ในบางสถานการณ์เพื่อปรับปรุงความน่าเชื่อถือในช่วง ดูย่อหน้า 3.57-3.62 สำหรับการอธิบายเกี่ยวกับเครื่องมือทางสถิติ

C. ปัญหาในการปฏิบัติตามข้อกำหนด

3.80. คำถามหนึ่งที่เกิดขึ้นเมื่อมีการวิเคราะห์เปรียบเทียบคือขอบเขตของภาวะและค่าใช้จ่ายที่ผู้เสียภาษีต้องรับผิดชอบเพื่อระบุตัวเทียบเคียงได้ที่เป็นไปได้ และการได้มาของข้อมูลโดยละเอียด เป็นที่ทราบกันดีว่าต้นทุนของข้อมูลอาจเป็นข้อกังวลที่แท้จริง โดยเฉพาะอย่างยิ่งสำหรับกิจการขนาดเล็กถึงขนาดกลาง และรวมไปถึงบริษัทข้ามชาติที่จัดการกับธุรกรรมที่ถูกควบคุมจำนวนมากในหลายเขตอำนาจพื้นที่การปกครอง ย่อหน้าที่ 4.28 และบทที่ 5 มีการรับรู้อย่างชัดเจนถึงความจำเป็นในการใช้ข้อกำหนดอย่างสมเหตุสมผลในการจัดทำเอกสารในการวิเคราะห์เปรียบเทียบ

3.81. ในการวิเคราะห์เปรียบเทียบนั้น แน่แน่นอนว่าจะไม่มีข้อกำหนดสำหรับการค้นหาแหล่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องทั้งหมดที่เป็นไปได้อย่างละเอียดถี่ถ้วน ดังนั้นผู้เสียภาษีและกรมสรรพากรควรใช้ดุลยพินิจเพื่อพิจารณาว่าการเปรียบเทียบนั้นมีความน่าเชื่อถือหรือไม่

3.82. เป็นแนวทางปฏิบัติที่ดีสำหรับผู้เสียภาษีในการกำหนดกระบวนการเพื่อจัดทำ ติดตาม และ



ตรวจสอบการกำหนดราคาโอน โดยคำนึงถึงขนาดของธุรกรรม ความซับซ้อน ระดับความเสี่ยงที่เกี่ยวข้อง และไม่ว่าจะดำเนินการในสภาพแวดล้อมที่เหมือนเดิมหรือมีการเปลี่ยนแปลง วิธีการปฏิบัติดังกล่าวจะสอดคล้องกับกลยุทธ์การประเมินความเสี่ยงในทางปฏิบัติหรือหลักการจัดการธุรกิจอย่างรอบคอบ ในทางปฏิบัติ อาจสมเหตุสมผลสำหรับผู้เสียภาษีที่จะทุ่มเทความพยายามค่อนข้างน้อยในการค้นหาข้อมูลเกี่ยวกับตัวเทียบเคียงเพื่อนำมาเปรียบเทียบกับธุรกรรมที่ถูกควบคุมซึ่งมีความสำคัญหรือนัยสำคัญน้อย สำหรับการทำธุรกรรมอย่างง่ายที่ดำเนินการในสภาพแวดล้อมที่มั่นคงและมีลักษณะที่ยังคงเดิมหรือคล้ายเดิม การวิเคราะห์เปรียบเทียบอย่างละเอียด (รวมถึงการวิเคราะห์หน้าทำงาน) อาจไม่จำเป็นที่จะต้องดำเนินการทุกปี

3.83. วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมมีการกำหนดราคาโอนและจำนวนธุรกรรมข้ามพรมแดนเพิ่มขึ้นเรื่อย ๆ แม้ว่าหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับจะถูกกำหนดให้ใช้อย่างเท่าเทียมกันในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมและการทำธุรกรรม แต่ในทางปฏิบัติ การกำหนดราคาโอนที่สมเหตุสมผลควรพิจารณาเป็นรายกรณีไป