

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ตามมาตรา 71 ทวิ วรรค 2 (2)

โดย นางสุรณี ทิวการพรรณราย
กรรมการในคณะกรรมการวิชาชีพบัญชี
ด้านการบัญชีภาคีอากร
สภาวิชาชีพบัญชี

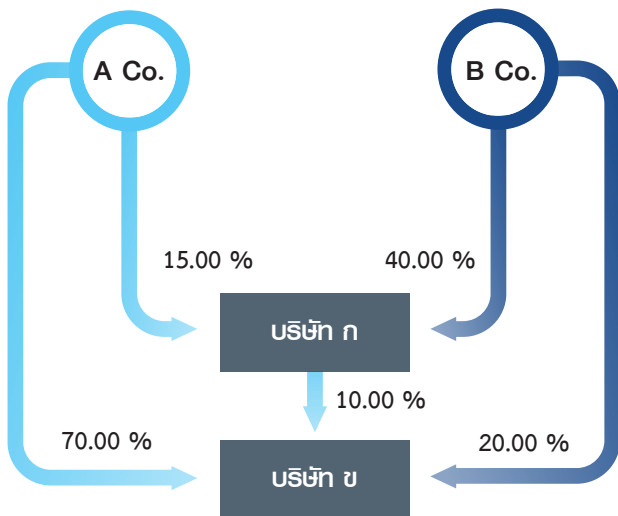


ตอนนี้สำหรับผู้ทำบัญชีคงไม่มีใครไม่รู้จัก Transfer Pricing กันแล้ว ต้องถือเป็นเรื่อง Hot มาก ๆ แก่ผู้ทำบัญชีที่ดูแลบริษัทที่มีรายได้ตั้งแต่ 200 ล้านบาทขึ้นไป สิ่งสำคัญของกฎหมาย Transfer Pricing คือ ต้องทราบชัดเจนว่า บริษัทไหนบ้างที่มีความสัมพันธ์กันกับบริษัทที่ผู้ทำบัญชีดูแลอยู่ ทั้งนี้เพื่อให้การจัดทำข้อมูลธุรกรรมระหว่างกันครบถ้วน ทั้งการจัดทำ Disclosure Form และการแสดงข้อมูลใน Local File ทั้งนี้ตามมาตรา 71 ทวิ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้มีคำนิยามของ “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน” หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งแต่สองนิติบุคคลขึ้นไปที่มีความสัมพันธ์กันในลักษณะ ดังต่อไปนี้



- (1) นิติบุคคลหนึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด
- (2) ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด ถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด หรือ
- (3) นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุมในลักษณะที่นิติบุคคลหนึ่งไม่อาจดำเนินการโดยอิสระจากอีกนิติบุคคลหนึ่งตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวง

จะเห็นได้ว่าความหมายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันนั้นมีอยู่ด้วยกัน 3 รูปแบบตาม (1) – (3) สำหรับ (1) จะเป็นรูปแบบที่เราเข้าใจโดยทั่วกัน ตรงไปตรงมาตามเนื้อความที่กฎหมายระบุ และสำหรับ (3) นั้นยังต้องรอการกำหนดโดยกฎกระทรวง แต่สำหรับ (2) ตามเนื้อความแล้ว ผู้ทำบัญชีอาจจะต้องทำความเข้าใจเพิ่มเติม จากการรับฟังการชี้แจงของกรมสรรพากรได้ระบุว่า ให้เติมคำว่ากลุ่มลงไปข้างหน้าผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน ดังนั้นเพื่อให้เข้าใจมากยิ่งขึ้นจะขอยกตัวอย่างเป็นภาพเพื่อให้เห็นว่า มีรูปแบบหรือลักษณะอย่างไร ทั้งนี้เพื่อให้เกิดความเข้าใจมากยิ่งขึ้น

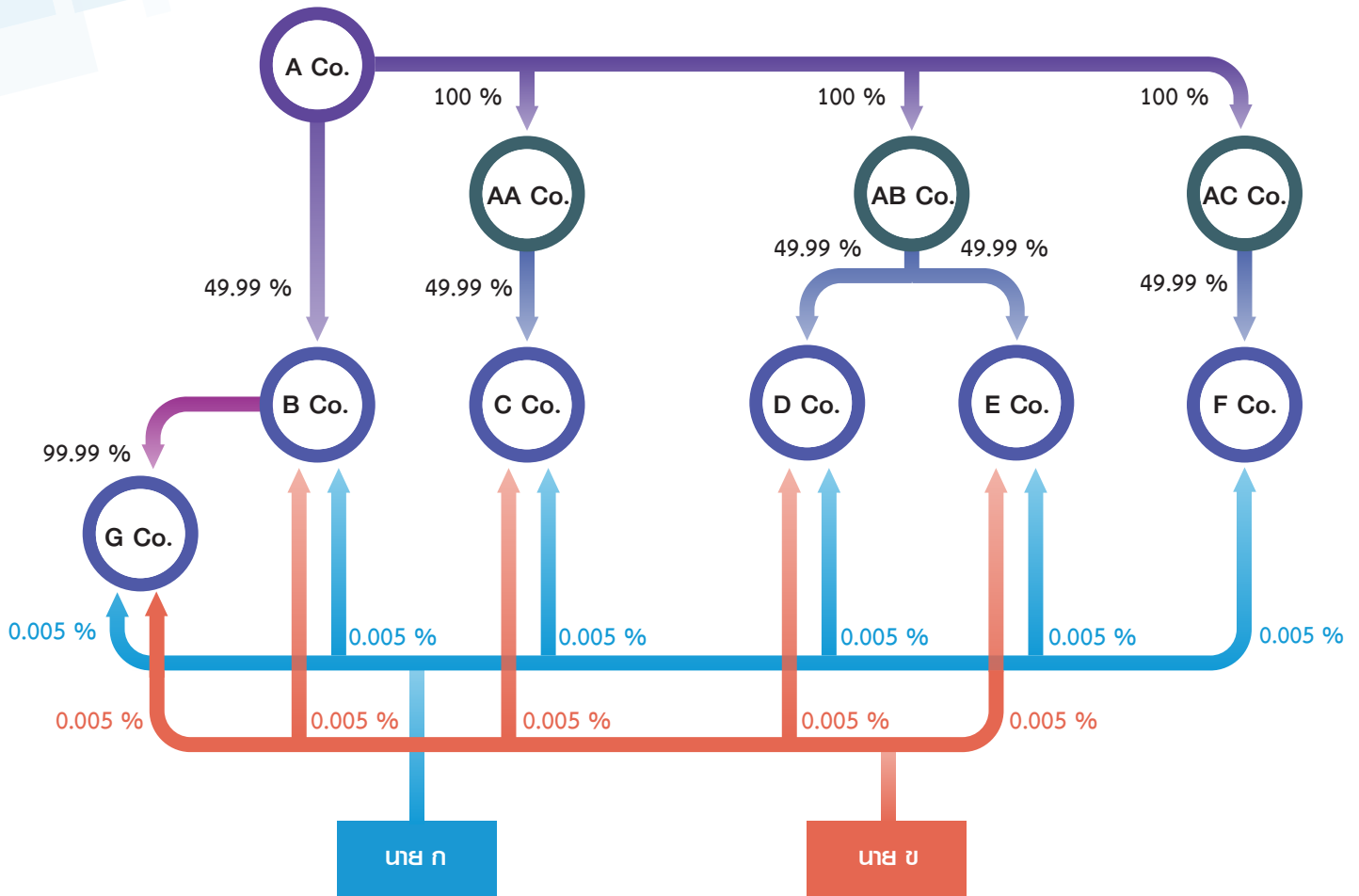


ภาพที่ 1

ตามภาพที่ 1

1. พิจารณาบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันตาม (1) มีเฉพาะ A Co. ที่มีความสัมพันธ์กับบริษัท ข เนื่องจากถือหุ้นเกิน ร้อยละ 50 นอกจากนั้นไม่มีความสัมพันธ์กันเนื่องจากถือหุ้นทั้งทางตรงและทางอ้อม น้อยกว่าร้อยละ 50
2. พิจารณาบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันตาม (2) จะมีบริษัท ก และบริษัท ข เป็นบริษัทที่มีความสัมพันธ์กัน เนื่องจากมีกลุ่มผู้ถือหุ้นเดียวกัน ถือหุ้นรวมกันไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 (A Co. และ B Co. ถือหุ้นในบริษัท ก รวมกันร้อยละ 55 และถือหุ้นในบริษัท ข ทั้งทางตรงและทางอ้อมรวมกันร้อยละ 95.5)

ลองมาดูตัวอย่างที่มีความซับซ้อนมากขึ้นไปอีก เพื่อชักซ้อมให้เห็นภาพมากยิ่งขึ้น



ภาพที่ 2

ตามภาพที่ 2

1. พิจารณาบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันตาม (1) จะประกอบไปด้วย
 - 1.1) A Co., AA Co., AB Co. และ AC Co. เป็นบริษัทที่มีความสัมพันธ์กัน โดย A Co. ถือหุ้นร้อยละ 100 ใน AA Co., AB Co. และ AC Co.
 - 1.2) B Co. มีความสัมพันธ์กับ G Co. โดย B Co. ถือหุ้นร้อยละ 99.99 ใน G Co.
2. พิจารณาบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันตาม (2) จะเห็นได้ว่าการถือหุ้นของบริษัทต่าง ๆ ทั้งทางตรงและทางอ้อมตามภาพ ไม่ได้เกิดจาก A Co. เท่านั้น ยังประกอบไปด้วย นาย ก และ นาย ข เข้ามาร่วมถือหุ้นด้วย จึงมีกลุ่มผู้ถือหุ้นเดียวกันโดยพิจารณาได้ดังนี้
 - 2.1) บริษัทที่มีความสัมพันธ์กันตาม (2) คือ B Co., C Co., D Co. และ E Co. ที่ถือหุ้นโดยกลุ่มผู้ถือหุ้นเดียวกัน คือ A Co. ที่ถือหุ้นทั้งทางตรงและทางอ้อมร้อยละ 49.99 และ นาย ก กับ นาย ข ถือหุ้นรวมกันร้อยละ 0.01 ทำให้รวมกันได้ร้อยละ 50
 - 2.2) บริษัทที่**ไม่มี**ความสัมพันธ์กันตาม (2)
 - 2.2.1) G Co. ไม่ได้มีความสัมพันธ์กับบริษัทในกลุ่มตามข้อ 2.1 ถึงแม้จะถือหุ้นโดยกลุ่มผู้ถือหุ้นเดียวกัน แต่รวมกันแล้ว น้อยกว่าร้อยละ 50 โดย A Co. ถือหุ้น G Co. ทางอ้อมผ่าน B Co. คิดเป็นร้อยละ 49.985 (99.99*49.99%) นาย ก และ นาย ข ถือหุ้นรวมกันร้อยละ 0.01 รวมกันแล้วได้ร้อยละ 49.995 ซึ่งน้อยกว่าร้อยละ 50
 - 2.2.2) F Co. ไม่ได้มีความสัมพันธ์กับบริษัทในกลุ่มตามข้อ 2.1 เนื่องจากไม่ใช่กลุ่มผู้ถือหุ้นเดียวกัน โดย A Co. ถือหุ้น F Co. ทางอ้อมผ่าน AC Co. ร้อยละ 49.99 และ นาย ก ถือหุ้นร้อยละ 0.005 ไม่ได้มีนาย ข ร่วมด้วย จึงไม่ใช่กลุ่มผู้ถือหุ้นเดียวกัน

จะเห็นได้ว่าความหมายของกลุ่มผู้ถือหุ้นเดียวกันตาม (2) ในทางปฏิบัติแล้วจะมีความซับซ้อนมากขึ้น ผู้ทำบัญชีจะต้องติดตามการถือหุ้นของกลุ่มผู้ถือหุ้นที่ถือหุ้นในบริษัทที่นักบัญชีดูแลรวมกัน ไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ได้ไปถือหุ้นในบริษัทอื่นรวมกันแล้ว ไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 หรือไม่ เพื่อนำมาถือเป็นบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันในการจัดทำ Disclosure Form เพื่อนำส่งให้กับกรมสรรพากร รวมถึงข้อมูลธุรกรรมระหว่างกัน เพื่อแสดงใน Local File ด้วยเช่นกัน