



# เรื่อง ประมวลรัษฎากร เกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing)

โดย.. นายสาโรช ทองประคำ

ที่ปรึกษาในคณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการบัญชีภาษีอากร

## สารบัญ

	หน้า
บทนำ	1
1. กฎหมายภาษีเดิมเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีก่อนปี 2545	2
1.1 มาตรการป้องกันด้านรายได้	
มาตรา 65ทวิ(4)	
มาตรา 70ตรี	
1.2 มาตรการป้องกันด้านรายจ่าย	3
มาตรา 65ทวิ(7)	
มาตรา 65ตรี	
มาตรา 65ตรี(13)	
มาตรา 65ตรี(14)	
มาตรา 65ตรี(15)	
2. คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545	4
ข้อ 1 การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้	
ข้อ 2 การประเมินรายได้หรือรายจ่ายให้เป็นไปตามราคาตลาด	
ข้อ 3 วิธีคำนวณราคาเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาด	5
ข้อ 4 เอกสารที่ควรจัดทำเพื่อพิสูจน์การได้มาซึ่งราคาตลาด	
ข้อ 5 ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า	6
ข้อสังเกต	7
3. กฎหมายภาษีปัจจุบันเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing)	8
3.1 พรบ.แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) และกฎหมายลำดับรอง	
มาตรา 35ตรี	
มาตรา 71ทวิ	
มาตรา 71ตรี	9
3.2 การปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทที่มีความสัมพันธ์กัน	
ข้อ 1. ธุรกรรมที่ถูกควบคุม	10



ข้อ 2. การปรับปรุงรายได้และรายจ่ายและวิธีการกำหนดราคา

2.1 การปรับปรุงรายได้และรายจ่ายขั้นต้น

2.1.1 หลักการเปรียบเทียบกันได้

11

2.1.2 วิธีการกำหนดราคาที่ใช้ในการทดสอบราคาออนไลน์

2.1.3 ช่วงของผลตอบแทนที่พึงได้รับ

12

2.2 การปรับปรุงรายได้และรายจ่ายขั้นที่สอง

2.3 การปรับปรุงรายได้และรายจ่ายเพื่อความสอดคล้อง

ข้อ 3. ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า

13

ข้อ 4. การใช้บังคับกฎหมาย

บทสรุป



## บทนำ

การป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีจากการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) ได้มีการบัญญัติแต่เดิมไว้ตามมาตราต่างๆ ของประมวลรัษฎากร แต่เนื่องจากบทบัญญัติของกฎหมายยังขาดความชัดเจน ไม่ครอบคลุมการแก้ไขปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษี ตลอดจนกฎหมายยังขาดความเป็นสากลที่ทันสมัยกรมสรรพากรจึงได้ศึกษาและปรับปรุงกฎหมายภาษีเพื่อแก้ไขปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีจากการกำหนดราคาโอนมาอย่างต่อเนื่องตามแนวทางของ OECD และกฎหมายภาษีของต่างประเทศ บทความนี้มุ่งอธิบายเรื่องกฎหมายภาษีของไทยเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนโดยแบ่งออกเป็น 3 ช่วงระยะเวลา คือ (1) กฎหมายภาษีเดิมเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีก่อนปี 2545 (2) การออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด เมื่อวันที่ 16 พฤษภาคม 2545 และ (3) การตรากฎหมายเป็นพรบ.แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) เมื่อวันที่ 21 พฤศจิกายน 2561 ทั้งนี้ ผู้เขียนจะได้อธิบายความเป็นมาของกฎหมายตามลำดับของเหตุการณ์ หลักการจัดเก็บภาษีและประมวลรัษฎากร เพื่อให้ผู้ศึกษามีความเข้าใจกฎหมายภาษีของไทยเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนมากขึ้น



## 1. กฎหมายภาษีเดิมเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีก่อนปี 2545

ประมวลรัษฎากรแต่เดิมมีบทบัญญัติเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีจากการกำหนดราคาโอนและการหนีภาษีกำหนดไว้แล้ว ซึ่งเป็นมาตรการป้องกันทั้งด้านรายได้และรายจ่าย โดยมาตรการป้องกันด้านรายได้กำหนดไว้ตามมาตรา 65ทวิ(4) และมาตรา 70ตรี ส่วนมาตรการป้องกันด้านรายจ่ายกำหนดไว้ตามมาตรา 65ทวิ(7) มาตรา 65ตรี(13) มาตรา 65ตรี(14) และมาตรา 65ตรี(15) และบทบัญญัติเหล่านี้ยังใช้บังคับจนถึงปัจจุบัน

### 1.1 มาตรการป้องกันด้านรายได้

**มาตรา 65ทวิ(4)** กำหนดว่า “ ในกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยนั้น ตามราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงิน” กฎหมายให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินตีราคาทรัพย์สินที่บริษัทโอนไป (รวมถึงการขายสินค้า) เพิ่มขึ้นได้ ถ้าโอนไปโดยไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร รวมทั้งบริษัทที่ประกอบการให้บริการหรือให้กู้ยืมเงิน แต่ไม่คิดค่าบริการหรือดอกเบี้ย หรือคิดค่าบริการหรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควรเช่นเดียวกัน เช่น บริษัทโอนเครื่องจักรเก่าให้แก่บริษัทอื่นโดยไม่คิดค่าตอบแทน โรงแรมให้บริการห้องพักฟรีแก่กรรมการ บริษัทให้บริษัทในเครือกู้ยืมเงินโดยไม่คิดดอกเบี้ย เป็นต้น เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทนนั้นตามราคาตลาดได้เพื่อเป็นการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีนั่นเอง

**มาตรา 70ตรี** กำหนดว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด ส่งสินค้าออกไปต่างประเทศให้แก่หรือตามคำสั่งของสำนักงานใหญ่ สาขา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกัน ตัวการ ตัวแทน นายจ้างหรือลูกจ้าง ให้ถือว่า การที่ได้ส่งสินค้าไปนั้นเป็นการขายในประเทศไทยด้วย และให้ถือราคาสินค้าตามราคาตลาดในวันที่ส่งไปเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ส่งไปนั้น.....” บทบัญญัติมาตรา 70ตรีกำหนดให้ถือว่า การส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยมิใช่เพื่อการขาย (consignment) แต่ส่งไปให้แก่หรือตามคำสั่งของสำนักงานใหญ่ สาขา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกัน ตัวการ ตัวแทน นายจ้าง หรือลูกจ้าง กฎหมายให้ถือว่าเป็นการขายสินค้าในประเทศไทย ดังนั้น บริษัทจะต้องแสดงรายการขายสินค้าเป็นเงินได้เพื่อคำนวณเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนดด้วย แม้ว่าจะมีใช้การขายสินค้าโดยแท้จริงก็ตาม



## 1.2 มาตรการป้องกันด้านรายจ่าย

**มาตรา 65ทวิ(7)** กำหนดว่า “การคำนวณราคาทุนของสินค้าที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศนั้น เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินโดยเทียบกับราคาทุนของสินค้าประเภทและชนิดเดียวกันที่ส่งเข้าไปในประเทศอื่นได้” กฎหมายให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินกำหนดราคาทุนของสินค้าที่ส่งเข้ามาจำหน่ายในประเทศไทย โดยเทียบเคียงราคาสินค้าประเภทและชนิดเดียวกันที่ส่งเข้าไปจำหน่ายในประเทศอื่นๆ ได้เพื่อป้องกันมิให้บริษัทกำหนดราคาทุนของสินค้าสูงเกินกว่าความเป็นจริง ซึ่งทำให้บริษัทมีกำไรสุทธิลดลงและเสียภาษีน้อยลง

**มาตรา 65ตรี** กำหนดเงื่อนไขเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายที่มีให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี เหตุผลประการหนึ่งที่กฎหมายกำหนดขอบเขตจำกัดรายจ่ายไว้เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี ตัวอย่างบทบัญญัติตามมาตรา 65ตรี(13) และมาตรา 65ตรี(14) เช่น บริษัทนารายจ่ายที่ไม่เกี่ยวกับกิจการมาถือเป็นรายจ่ายเพื่อให้กำไรสุทธิลดลงหรือมีผลขาดทุนสุทธิ ซึ่งเป็นเหตุให้บริษัทเสียภาษีน้อยกว่าความเป็นจริงหรือไม่ต้องเสียภาษี เป็นต้น

**มาตรา 65ตรี(13)** กำหนดว่า “รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ”

**มาตรา 65ตรี(14)** กำหนดว่า “รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ”

**มาตรา 65ตรี(15)** กำหนดว่า “ค่าซื้อทรัพย์สินและรายจ่ายเกี่ยวกับการซื้อหรือขายทรัพย์สินในส่วนที่เกินปกติ โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร” เงื่อนไขข้อนี้กำหนดป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี กรณีบริษัทซื้อสินค้าในราคาสูงเกินปกติซึ่งจะทำให้ต้นทุนสูงและกำไรน้อยลง และรวมถึงรายจ่ายเกี่ยวกับการซื้อหรือขายทรัพย์สินด้วย หากว่ามีการจ่ายเกินปกติโดยไม่มีเหตุผลอันสมควรแล้วถือเป็นรายจ่ายไม่ได้ ทั้งนี้ บทบัญญัติมาตรา 65ตรี(15) ยังไม่ครอบคลุมถึงกรณีบริษัทมีรายจ่ายค่าบริการและค่าดอกเบี้ยที่สูงเกินสมควร

ประเด็นปัญหาว่า “ราคาตลาด” ตามกฎหมายมาตรา 65ทวิ และมาตรา 65ตรี หมายความว่าอย่างไร ประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดนิยามไว้ ทั้งนี้ ปี 2545 กรมสรรพากรจึงได้วางแนวทางปฏิบัติตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 เพื่ออธิบายเกี่ยวกับราคาตลาด โดยนำเรื่องภาษีเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนซึ่งเป็นแนวทางของ OECD และกฎหมายภาษีของต่างประเทศมาใช้กำหนดแนวทางปฏิบัติดังกล่าว



## 2. คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545

กรมสรรพากรได้ออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด ลงวันที่ 16 พฤษภาคม 2545 เพื่อกำหนดแนวทางปฏิบัติของเจ้าพนักงานสรรพากรในการตรวจสอบภาษีเงินได้ของบริษัท คำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าวทำให้บทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีจากการกำหนดราคาโอนมีแนวทางปฏิบัติที่ชัดเจนมากขึ้น โดยให้ความหมายของคำว่า “ราคาตลาด” ตามหลักการราคาที่คุณสัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกันพึงกระทำโดยสุจริต (Arm’s Length Principle) และวิธีคำนวณราคาเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดตามวิธีการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Methods) ซึ่งคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 มีสาระสำคัญดังนี้

### ข้อ 1 การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้

ในข้อแรกเป็นหลักการทั่วไปในเรื่องการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ของบริษัท ตามกฎหมายไทยหรือกฎหมายของต่างประเทศและประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 66 และมาตรา 76ทวิ ซึ่งการคำนวณรายได้และรายจ่ายให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามมาตรา 65 โดยนำรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65ทวิ และมาตรา 65ตรี

### ข้อ 2 การประเมินรายได้หรือรายจ่ายให้เป็นไปตามราคาตลาด

กรณีบริษัทกระทำธุรกรรมกับคู่สัญญาของตนโดยไม่มีรายได้ตอบแทนหรือมีรายได้ตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร ให้เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินรายได้ให้เป็นไปตามราคาตลาด ซึ่งเป็นการควบคุมด้านรายได้ของกิจการเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการกำหนดราคาโอนตามมาตรา 65ทวิ(4) หรือมาตรา 70ตรี

กรณีบริษัทกระทำธุรกรรมกับคู่สัญญาของตนโดยมีรายจ่ายสูงกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร ให้เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินรายจ่ายให้เป็นไปตามราคาตลาด ซึ่งเป็นการควบคุมด้านรายจ่ายของกิจการเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการกำหนดราคาโอนตามมาตรา 65ทวิ(7) มาตรา 65ตรี(13)(14) และ (15)

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 ได้ให้ความหมายของคำว่า “ราคาตลาด” ตามหลักการราคาที่คุณสัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกันพึงกระทำโดยสุจริต และมีความหมายเช่นเดียวกับคำว่า “มูลค่ายุติธรรม” ตามคำนิยามข้อ 6 (เดิม) ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37



### ข้อ 3 วิธีคำนวณราคาเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาด

วิธีคำนวณราคาเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 ได้กำหนดไว้ 4 วิธีการ ดังนี้

- (1) วิธีเปรียบเทียบกับราคาที่มีได้มีการควบคุม (Comparable Uncontrolled Price Method : CUP)
- (2) วิธีราคาขายต่อ (Resale Price Method : RP)
- (3) วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost Plus Method : CP)
- (4) วิธีอื่น (Other Methods)

วิธีคำนวณราคาเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดทั้ง 4 วิธี จะสอดคล้องกับวิธีการกำหนดราคาที่ใช้ในการทดสอบราคาตลาดที่ OECD กำหนดไว้ ณ ขณะที่ได้มีการออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 คือ OECD Transfer Pricing Guideline 1995 และสอดคล้องกับเรื่องการคำนวณราคาสำหรับรายการบัญชีที่เกิดขึ้นกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้อง ตามข้อ 10 ข้อ 11 ข้อ 12 และข้อ 13 ของมาตรฐานการบัญชีที่ 47 เดิม ทั้งนี้ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 มิได้กำหนดให้เลือกวิธีคำนวณราคาเรียงตามลำดับ ดังนั้น จึงอาจเลือกวิธีใดวิธีหนึ่งซึ่งเป็นวิธีที่ดีที่สุด (The Best Method) เป็นวิธีคำนวณราคาเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดก็ได้

นอกจากวิธีคำนวณเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาด 3 วิธีแรกซึ่งเป็น Traditional Method แล้ว คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 ได้เปิดกว้างโดยกำหนดวิธีอื่น (Other Methods) ในการคำนวณราคาเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดด้วย โดยมีเงื่อนไขว่าจะต้องเป็นวิธีที่รับรองโดยสากลและมีความเหมาะสมตามสภาพข้อเท็จจริงในทางการค้า เช่น Transactional Profit Method ซึ่งแยกออกเป็น 2 วิธีหลัก คือ Profit Split Method : PS และ Transactional Net Margin Method : TNMM เป็นต้น

### ข้อ 4 เอกสารที่ควรจัดทำเพื่อพิสูจน์การได้มาซึ่งราคาตลาด

ในการตรวจสอบภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินสำหรับวิธีคำนวณเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาด เจ้าพนักงานประเมินจะพิจารณาเอกสารหลักฐานที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้จัดทำขึ้นดังต่อไปนี้

- (1) เอกสารแสดงโครงสร้างและความสัมพันธ์ของกิจการในกลุ่มเดียวกัน รวมทั้งโครงสร้างและลักษณะของการประกอบธุรกิจของแต่ละกิจการ
- (2) งบประมาณ แผนงานทางธุรกิจ และประมาณการทางการเงิน
- (3) เอกสารแสดงกลยุทธ์ทางธุรกิจของผู้เสียภาษี และเหตุผลในการใช้กลยุทธ์ดังกล่าว
- (4) เอกสารแสดงยอดขาย ผลประกอบการของผู้เสียภาษี และลักษณะของธุรกรรมที่ทำกับกิจการในกลุ่มเดียวกัน
- (5) เอกสารแสดงเหตุผลในการจัดทำธุรกรรมระหว่างประเทศที่ทำกับกิจการในกลุ่มเดียวกัน





- (6) นโยบายการกำหนดราคา ความสามารถในการทำกำไรของแต่ละผลิตภัณฑ์และข้อมูลทางการตลาด รวมทั้งส่วนแบ่งกำไรของแต่ละกิจการ โดยต้องคำนึงถึงหน้าที่งาน ทรัพย์สิน และความเสี่ยงของแต่ละกิจการที่เกี่ยวข้อง
- (7) เอกสารแสดงเหตุผลในการเลือกวิธีกำหนดราคา
- (8) กรณีที่อาจเลือกวิธีกำหนดราคาได้หลายวิธี ให้มีเอกสารแสดงรายละเอียดวิธีอื่นๆ นอกเหนือจากวิธีตาม (7) และเหตุผลที่ไม่เลือกวิธีดังกล่าว โดยต้องเป็นเอกสารที่จัดทำขึ้นในขณะเดียวกันกับการตัดสินใจเลือกวิธีตาม (7)
- (9) เอกสารที่ใช้เป็นหลักฐานแสดงหลักการพื้นฐานและท่าทีในการเจรจาของผู้เสียภาษีสำหรับธุรกรรมที่ทำกับกิจการในกลุ่มเดียวกัน
- (10) เอกสารอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคา (ถ้ามี)

โดยเอกสารทั้ง 10 รายการข้างต้นมีรายการเช่นเดียวกับการจัดทำเอกสารตาม Taxation Ruling TR 98/11 ของ Australian Taxation office : ATO เมื่อพิจารณาเอกสารทั้ง 10 รายการอาจแยกได้เป็น 2 กลุ่มใหญ่ คือ กลุ่มแรกจะเป็นเอกสารที่ให้ภาพรวมของกิจการข้ามชาติ โดยแสดงโครงสร้าง ความสัมพันธ์ของกิจการในกลุ่มเดียวกัน และลักษณะการประกอบธุรกิจ ส่วนกลุ่มหลังจะเป็นเอกสารที่แสดงเหตุผลในการเลือกวิธีกำหนดราคา ทั้งนี้ เอกสารทั้ง 10 รายการดังกล่าวบริษัทควรได้จัดทำขึ้นจริงในแต่ละขั้นตอนของการกระทำธุรกรรมและเก็บรักษาไว้ ณ สำนักงานของบริษัทเพื่อใช้พิสูจน์วิธีคำนวณการได้มาซึ่งราคาตลาด ทั้งนี้ การจัดทำเอกสารหลักฐานของบริษัทไม่จำเป็นต้องทำเอกสารให้ครบทั้ง 10 รายการก็ได้ เพียงแต่เอกสารมีรายละเอียดเพื่อพิสูจน์ว่าวิธีคำนวณเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดเป็นวิธีที่เหมาะสมถูกต้องก็เพียงพอแล้ว

### ข้อ 5 ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 ได้กำหนดหลักการเรื่อง การจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (Advance Pricing Arrangements) ทั้งนี้ เพื่อจะลดความเสี่ยงจากการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานสรรพากรและข้อโต้แย้งของบริษัทผู้เสียภาษีในเรื่องการกำหนดราคาโอนและวิธีคำนวณเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาด

ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าเป็นข้อตกลงที่บริษัททำไว้เป็นการล่วงหน้ากับกรมสรรพากรเพื่อกำหนดเงื่อนไขและวิธีคำนวณเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดที่เหมาะสมสำหรับการกระทำธุรกรรมหรือรายการค้าใดที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอน โดยให้บริษัทที่ประสงค์จะทำข้อตกลงดังกล่าวยื่นคำขอจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นหนังสือพร้อมเอกสารที่เกี่ยวข้องต่ออธิบดีกรมสรรพากร เพื่อเข้าสู่กระบวนการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าต่อไป ทั้งนี้ หนังสือคำขอและเอกสารที่ยื่นควรมีข้อมูล ดังนี้



- ข้อเสนอวิธีคำนวณเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาด
- เหตุผลสนับสนุนในวิธีคำนวณที่เลือก
- เงื่อนไขที่จะใช้กำหนดไว้ในข้อตกลงการกำหนดราคา
- ระยะเวลาที่จะปฏิบัติตามข้อตกลงการกำหนดราคา

**ข้อสังเกต** เนื่องจากคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 เป็นเพียงแนวทางปฏิบัติของเจ้าพนักงานสรรพากรในการตรวจสอบภาษีเงินได้นิติบุคคล ไม่มีสถานะเป็นกฎหมาย จึงขาดสภาพบังคับใช้ทางกฎหมายและบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรยังไม่ครอบคลุมการแก้ไขปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษี เช่น กรณีบริษัทมีรายจ่ายค่าบริการหรือค่าดอกเบี้ยที่สูงเกินปกติ เป็นต้น ประกอบกับประมวลรัษฎากรตามมาตรา 65 ทวิและมาตรา 65ตรีให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานประเมินเฉพาะการปรับปรุงรายได้เพิ่มขึ้นและรายจ่ายลดลงข้างเดียวเท่านั้น แต่ไม่ได้ให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานประเมินในการปรับปรุงรายได้ลดลงและรายจ่ายเพิ่มขึ้น ซึ่งก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในระบบภาษี จึงเห็นได้ว่าประมวลรัษฎากรยังขาดความเป็นสากลที่ทันสมัยเกี่ยวกับภาษีสำหรับการกำหนดราคาโอน เช่น การปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันทั้ง 2 ข้าง หรือการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า เป็นต้น ดังนั้น กรมสรรพากรจึงได้ศึกษาปัญหาและเสนอให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรเพื่อให้กฎหมายภาษีไทยเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนมีสภาพบังคับใช้เป็นกฎหมายและเป็นที่ยอมรับของนานาประเทศ



### 3. กฎหมายภาษีปัจจุบันเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing)

#### 3.1 พรบ.แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) และกฎหมายลำดับรอง

กรมสรรพากรได้ออกกฎหมายภาษีเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน โดยตราพรบ.แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) ประกาศในราชกิจจานุเบกษาเมื่อวันที่ 21 พฤศจิกายน 2561 ให้ใช้บังคับสำหรับรอบบัญชีเริ่มในวันที่ 1 มกราคม 2562 เป็นต้นไป เจตนารมณ์ของการออกกฎหมายเพื่อป้องกันและแก้ไขปัญหาการถ่ายโอนกำไร (Profit Shifting) ระหว่างบริษัทเพื่อหลีกเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance) ซึ่งกลุ่มบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันจะใช้การถ่ายโอนกำไรและภาระด้านภาษีจากหน่วยภาษีที่เสียภาษีจำนวนมากไปยังหน่วยภาษีที่เสียภาษีน้อยกว่า ทำให้ต้นทุนด้านภาษีโดยรวมของกลุ่มบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันลดลงและจำนวนภาษีที่จัดเก็บโดยกรมสรรพากรลดลงเช่นเดียวกัน ทั้งนี้ กฎหมายดังกล่าวได้กำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลให้สอดคล้องกับหลักการของ OECD Transfer Pricing Guideline 2017 โดยมีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรใน 3 มาตรา ดังนี้

มาตรา 35ตรี กำหนดโทษทางอาญา

มาตรา 71ทวิ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัท

มาตรา 71ตรี เอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน

**มาตรา 35ตรี** กำหนดโทษทางอาญากรณีบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันไม่ยื่นเอกสารภายในกำหนดเวลา หรือแสดงข้อมูลไม่ถูกต้องครบถ้วนโดยไม่มีเหตุอันสมควร ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 200,000 บาท

**มาตรา 71ทวิ** บทบัญญัติมาตรา 71ทวิ ว.1 กำหนดว่า กรณีบริษัทที่มีความสัมพันธ์กัน (Associated Enterprises) กระทำธุรกรรมที่ถูกควบคุม (Controlled Transaction) ซึ่งมีข้อตกลงแตกต่างไปจากธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมหากบริษัทได้ดำเนินการโดยอิสระ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อมีการถ่ายโอนกำไร กฎหมายให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัท (Adjustment) ให้เป็นไปตามหลักการราคาที่เป็นคู่สัญญา ซึ่งเป็นอิสระต่อกันพึงกระทำโดยสุจริต (Arm's Length Principle) ทั้งนี้ การปรับปรุงรายได้และรายจ่ายและวิธีการกำหนดราคาจะเป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในกฎกระทรวง ฉบับที่ 369 (พ.ศ.2563) และประกาศอธิบดีว่าด้วยภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 400) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ลงวันที่ 14 มกราคม 2564

บทบัญญัติมาตรา 71ทวิ ว.2 กำหนดความหมายของคำว่าบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันจากความสัมพันธ์ในด้านทุน (Capital) เพียงอย่างเดียว โดยพิจารณาจากสัดส่วนการถือหุ้นระหว่างกันไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของทุนทั้งหมด แต่ได้ให้อำนาจแก่กรมสรรพากรในการกำหนดความสัมพันธ์ทางด้านทุน การจัดการ และการควบคุมเพิ่มเติมได้ โดยออกเป็นกฎกระทรวง



บทบัญญัติมาตรา 71ทวิ ว.3 กำหนดขยายระยะเวลาให้บริษัทมีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภาษีภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายของกำหนดเวลายื่นแบบเสียภาษีหรือภายใน 60 วันนับแต่ได้รับแจ้งการปรับปรุงเป็นหนังสือ ซึ่งเป็นการแก้ไขปัญหาการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายโดยเจ้าพนักงานประเมินภายหลังพ้นกำหนดเวลาการยื่นคำร้องขอคืนภาษีแล้ว เพื่อสร้างความเป็นธรรมในระบบภาษีเพิ่มขึ้น

**มาตรา 71ตรี** เป็นเรื่องเอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน โดยบทบัญญัติมาตรา 71ตรี ว.1 กำหนดให้บริษัทที่มีความสัมพันธ์กันมีหน้าที่ยื่นแบบรายงานข้อมูลประจำปี (Disclosure Form) ภายใน 150 วัน นับแต่วันสิ้นรอบเวลาบัญชี โดยกรมสรรพากรได้กำหนดแบบและวิธีการยื่นทางอิเล็กทรอนิกส์ไว้ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดแบบ หลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไข สำหรับการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันและมูลค่ารวมของธุรกรรมระหว่างกันในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ลงวันที่ 14 มกราคม 2564

บทบัญญัติมาตรา 71ตรี ว.2 กำหนดให้บริษัทที่มีความสัมพันธ์กันยื่นเอกสารแสดงข้อมูลที่จำเป็นสำหรับการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทที่มีความสัมพันธ์กัน ซึ่งเอกสารต่างๆ อาจมีลักษณะเป็นภาพรวมกิจการของกลุ่มบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันนั้น (Master File) หรืออาจมีลักษณะเป็นรายละเอียดเฉพาะเจาะจงเกี่ยวกับผู้มีหน้าที่ยื่นเอกสารและธุรกรรมระหว่างบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันของผู้ยื่นเอกสาร (Local File) โดยให้ยื่นเอกสารภายใน 180 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งความในการยื่นครั้งแรก และ 60 วันสำหรับการยื่นครั้งต่อ ๆ ไป เพื่อเจ้าหน้าที่สรรพากรตรวจสอบและวิเคราะห์ธุรกรรมที่ได้กระทำระหว่างบริษัทที่มีความสัมพันธ์กัน ทั้งนี้ การกำหนดเอกสารแสดงข้อมูลที่จำเป็นสำหรับการวิเคราะห์ของ Master File และ Local File จะเป็นไปตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร

บทบัญญัติมาตรา 71ตรี ว.3 กฎกระทรวง ฉบับที่ 370 (พ.ศ.2563) กำหนดยกเว้นให้แก่บริษัทที่มีรายได้ทางบัญชีไม่เกิน 200 ล้านบาท ไม่ต้องยื่นเอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน

### 3.2 การปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทที่มีความสัมพันธ์กัน

ประมวลรัษฎากร มาตรา 71ทวิ ว.1 กำหนดเรื่องการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายและวิธีการกำหนดราคาของบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันซึ่งกระทำธุรกรรมที่ถูกควบคุม ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในกฎกระทรวง ฉบับที่ 369 และประกาศอธิบดีว่าด้วยภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 400) โดยมีประเด็นสำคัญต่างๆ ดังนี้



## ข้อ 1. ธุรกรรมที่ถูกควบคุม (Controlled Transaction)

เนื่องจากธุรกรรมที่ถูกควบคุมจะถูกพิจารณาว่าเป็นธุรกรรมที่มีความเสี่ยงด้านการกำหนดราคาโอน ซึ่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 369 ข้อ 2 ได้กำหนดลักษณะของธุรกรรมที่ถูกควบคุมหมายถึง ธุรกรรมระหว่างบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันที่มีข้อตกลงด้านการพาณิชย์หรือการเงินแตกต่างไปจากธุรกรรมซึ่งบริษัทที่เป็นอิสระต่อกันพึงกระทำโดยสุจริต โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อมีการถ่ายโอนกำไร

เมื่อเจ้าพนักงานประเมินเห็นว่าธุรกรรมดังกล่าวได้มีการกำหนดผลตอบแทนในลักษณะที่เชื่อได้ว่ามีการถ่ายโอนกำไรทำให้เสียภาษีน้อยกว่าที่พึงจะได้รับโดยเทียบกับธุรกรรมที่ได้ดำเนินการโดยอิสระ (Transfer Pricing) เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทให้เป็นไปตามราคาที่คู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกันพึงกระทำโดยสุจริต ทั้งนี้ การปรับปรุงรายได้และรายจ่ายและวิธีการกำหนดราคาจะเป็นไปตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 369 และประกาศอธิบดีว่าด้วยภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 400)

## ข้อ 2. การปรับปรุงรายได้และรายจ่ายและวิธีการกำหนดราคา

กฎกระทรวง ฉบับที่ 369 (พ.ศ.2563) ข้อ 3 ได้กำหนดการใช้ข้อมูลเปรียบเทียบเพื่อการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัท ดังนี้ ข้อ 3 (1) กำหนดให้ใช้ข้อมูลภายใน (Internal) จากการทำธุรกรรมที่เกิดขึ้นระหว่างบริษัทและบริษัทที่เป็นอิสระต่อกันก่อน หากไม่มีข้อมูลภายในดังกล่าว ข้อ 3 (2) จึงกำหนดให้ใช้ข้อมูลภายนอก (External) ซึ่งเกิดจากการทำธุรกรรมระหว่างบริษัทที่เป็นอิสระต่อกัน ไม่ว่าจะธุรกรรมนั้นจะทำได้ในประเทศไทยหรือต่างประเทศโดยบริษัทไทยหรือบริษัทต่างประเทศ

ทั้งนี้ การปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทเป็นไปตามประกาศอธิบดีว่าด้วยภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 400) ซึ่งกำหนดเป็น 3 ขั้นตอน คือ

- (1) การปรับปรุงรายได้และรายจ่ายขั้นต้น (Primary Adjustment)
- (2) การปรับปรุงรายได้และรายจ่ายขั้นที่สอง (Secondary Adjustment)
- (3) การปรับปรุงรายได้และรายจ่ายเพื่อความสอดคล้อง (Corresponding Adjustment)

### 2.1 การปรับปรุงรายได้และรายจ่ายขั้นต้น

กรณีบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันกระทำธุรกรรมระหว่างกัน โดยมีการกำหนดผลตอบแทนสำหรับธุรกรรม (Financial Indicator) ที่ถูกควบคุมนั้นแตกต่างจากธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุม ทำให้บริษัทเสียภาษีน้อยกว่าที่พึงได้รับ ประกาศอธิบดีว่าด้วยภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 400) ข้อ 2 กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทให้เป็นไปตามราคาที่คู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกันพึงกระทำโดยสุจริต และประกาศอธิบดีว่าด้วยภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 400) ข้อ 1 ได้นิยามคำว่า “ผลตอบแทนสำหรับธุรกรรม” หมายความว่า ตัวชี้วัดทางการเงินซึ่งสัมพันธ์กับวิธีการกำหนดราคาที่ใช้เลือกใช้ ดังต่อไปนี้



- (1) ราคา สำหรับวิธีการเปรียบเทียบราคาที่มีได้ถูกควบคุม
- (2) อัตรากำไรจากการขายต่อ สำหรับวิธีราคาขายต่อ
- (3) อัตรากำไรส่วนเพิ่มจากต้นทุน สำหรับวิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม
- (4) อัตรากำไรสุทธิ สำหรับวิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม
- (5) ส่วนแบ่งกำไรจากการดำเนินงาน สำหรับวิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรม

ทั้งนี้ วิธีการกำหนดราคาที่คุณสัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกันพึงกระทำโดยสุจริตเพื่อใช้ในการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายขั้นต้นมีหลักเกณฑ์และเงื่อนไข ดังนี้

**2.1.1 หลักการเปรียบเทียบกันได้ (Comparability Analysis)** ตามประกาศอธิบดีว่าด้วยภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 400) ข้อ 3 กำหนดให้ธุรกรรมที่อาจเทียบเคียงกันได้ต้องไม่มีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญที่ส่งผลกระทบต่อตัวชี้วัดทางการเงิน โดยประกาศอธิบดีว่าด้วยภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 400) ข้อ 4 กำหนดให้นำปัจจัย 5 ข้อ (Five Factors) มาใช้พิจารณาความสามารถในการเทียบเคียง คือ

- (1) ข้อตกลงตามสัญญาในการทำธุรกรรม (Contractual Term)
- (2) หน้าที่งานที่คุณสัญญาแต่ละรายรับผิดชอบในส่วนที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมนั้น โดยคำนึงถึงสินทรัพย์ที่ใช้และความเสี่ยงที่รับ (Functional Analysis : FAR)
- (3) ลักษณะของทรัพย์สินที่โอนหรือบริการที่ทำ (Characteristic of Property & service)
- (4) สถานการณ์ทางเศรษฐกิจในขณะที่ทำธุรกรรม (Economic Circumstances)
- (5) กลยุทธ์ทางธุรกิจซึ่งบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันใช้ในการทำธุรกรรม (Business Strategy)

**2.1.2 วิธีการกำหนดราคาที่ใช้ในการทดสอบราคาโอน** ตามประกาศอธิบดีว่าด้วยภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 400) ข้อ 5 กำหนดให้พิจารณาเลือกใช้ “วิธีการกำหนดราคาที่เหมาะสมที่สุด” (The Most Appropriate Method) โดยมีวิธีการกำหนดราคาที่ได้รับการรับรองแล้ว (Transfer Pricing Methods) 5 วิธี ดังนี้

- (1) วิธีการเปรียบเทียบราคาที่มีได้ถูกควบคุม
- (2) วิธีราคาขายต่อ
- (3) วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม
- (4) วิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม
- (5) วิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรม

ทั้งนี้ ประกาศอธิบดีว่าด้วยภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 400) ข้อ 6 กำหนดให้พิจารณาเลือกใช้วิธีการกำหนดราคาที่เหมาะสมที่สุด โดยให้คำนึงถึงปัจจัยสำหรับสถานการณ์ในแต่ละกรณี ดังต่อไปนี้



- (1) จุดแข็งและจุดอ่อนของแต่ละวิธีการกำหนดราคา
- (2) ความเหมาะสมของวิธีการกำหนดราคาตามลักษณะของธุรกรรมที่ถูกควบคุมผ่านการวิเคราะห์ หน้าที่งานของคู่สัญญาแต่ละรายในธุรกรรมที่ถูกควบคุมนั้นโดยคำนึงถึงสินทรัพย์ที่ใช้และความเสี่ยงที่รับ
- (3) ความมีอยู่ของข้อมูลที่น่าเชื่อถือที่จำเป็นในการปรับใช้วิธีการกำหนดราคาที่ใช้
- (4) ระดับความสามารถในการเทียบเคียงกันได้ระหว่างธุรกรรมที่ถูกควบคุมและธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุม รวมถึงความน่าเชื่อถือของการปรับปรุงความสามารถในการเทียบเคียงกัน

**2.1.3 ช่วงของผลตอบแทนที่พึงได้รับ (Arm's Length Range) ประกาศอธิบดีว่าด้วยภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 400) ข้อ 8** กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจปรับปรุงรายได้และรายจ่ายอันเกี่ยวเนื่องกับธุรกรรมที่ถูกควบคุมของบริษัทให้อยู่ภายในช่วงของผลตอบแทนที่พึงได้รับหากได้ดำเนินการโดยอิสระ

นอกจากนี้ สำหรับธุรกรรมที่ถูกควบคุมเป็นการบริการ (Service) และธุรกรรมที่ถูกควบคุมเกี่ยวข้องกับทรัพย์สินไม่มีตัวตน (Intangible Asset) จะกำหนดบทบัญญัติเฉพาะตามประกาศอธิบดีว่าด้วยภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 400) ข้อ 9 และข้อ 10 ตามลำดับ

## 2.2 การปรับปรุงรายได้และรายจ่ายขั้นที่สอง

กรณีการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายขั้นต้น เมื่อมีส่วนที่เป็นการปรับเพิ่มรายได้สำหรับธุรกรรมที่ถูกควบคุมซึ่งบริษัทยังไม่เคยได้รับจากคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง หรือมีส่วนที่เป็นการปรับลดรายจ่ายสำหรับธุรกรรมที่ถูกควบคุมซึ่งบริษัทได้จ่ายออกไปให้กับคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง ประกาศอธิบดีว่าด้วยภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 400) ข้อ 11 กำหนดให้จำนวน “รายได้ที่ไม่ได้รับ” หรือ “รายจ่ายที่จ่ายเกินออกไป” ถือเป็นเงินได้พึงประเมินและให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจพิจารณาปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัท โดยให้ถือเสมือนว่าบริษัทได้มีการรับและจ่ายเงินได้พึงประเมินดังกล่าว (Constructive Payments) ซึ่งอาจอยู่ในรูปของเงินได้เสมือนเงินปันผล (Constructive Dividends) หรือเงินได้เสมือนว่าเป็นเงินกู้ยืม (Constructive Loans) เพื่อประโยชน์ในการคำนวณกำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษี

## 2.3 การปรับปรุงรายได้และรายจ่ายเพื่อความสอดคล้อง

กรณีการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายขั้นต้นหรือขั้นที่สองแล้ว ประกาศอธิบดีว่าด้วยภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 400) ข้อ 12 กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจพิจารณาปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทที่เป็นคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งของธุรกรรมที่ถูกควบคุมนั้น เพื่อให้สอดคล้องกับการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของคู่สัญญาฝ่ายแรกด้วย





### ข้อ 3. ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (Advance Pricing Arrangements : APA)

ประกาศอธิบดีว่าด้วยภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 400) ข้อ 13 กำหนดให้บริษัทไทยที่มีธุรกรรมกับบริษัทต่างประเทศอาจร้องขอให้มีการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์ที่เหมาะสมในการหาผลตอบแทนสำหรับธุรกรรมระหว่างบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันที่จะมีขึ้นภายในช่วงเวลาในอนาคตที่ได้ตกลงกันไว้

### ข้อ 4. การใช้บังคับกฎหมาย

ประกาศอธิบดีว่าด้วยภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 400) ข้อ 14 กำหนดให้ใช้บังคับสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2564 เป็นต้นไป

## บทสรุป

การตราพรบ.แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) ตามแนวทางของ OECD และกฎหมายภาษีของต่างประเทศ นอกจากทำให้กฎหมายภาษีของไทยเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนมีความเป็นสากลที่ทันสมัยและทำให้บริษัทผู้ลงทุนต่างชาติมีความมั่นใจต่อการจัดเก็บภาษีของไทยแล้ว พระราชบัญญัติดังกล่าวทำให้การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรจะมี 2 ระบบ กล่าวคือ กรณีธุรกรรมระหว่างบริษัทที่มีความสัมพันธ์กัน กระทำธุรกรรมที่ถูกควบคุม การคำนวณกำไรสุทธิจะใช้หลักการ “ราคาที่คุณสัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกันพึงกระทำโดยสุจริต” และการปรับปรุงรายได้รายจ่ายของบริษัทจะเป็นไปตามมาตรา 71ทวิและมาตรา 71ตรี แต่หากเป็นกรณีธุรกรรมระหว่างบริษัทที่เป็นอิสระต่อกัน การคำนวณกำไรสุทธิและการประเมินภาษีจะใช้หลักการ “ราคาตลาด” เป็นไปตามมาตรา 65ทวิ มาตรา 65ตรี และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 เพื่อจัดเก็บภาษีของบริษัท

